



Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

13. August 2025

Betreff: Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)

Bezug: TOP 8, 16.1 bis 16.6 der Sitzung AO II/2025;

BMF-Schreiben vom 25. Juli 2025 IV D 3 - S 0062/00095/002/106 -

GZ: IV D 1 - S 0062/00119/001/001

DOK: COO.7005.100.4.12539115

Seite 1 von 28

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 3. März 2025 (BStBl I S. 643) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. In der Nummer 7 des **AEAO zu § 30** wird der Punkt am Ende des letzten Spiegelstrichs durch ein Semikolon ersetzt und folgender Spiegelstrich angefügt:

„ - § 43 Abs. 2 des Waffengesetzes.“
2. Der **AEAO zu § 87a** wird wie folgt geändert:
 - a) Die Nummer 1.5 wird wie folgt gefasst:

„1.5 Wegen der elektronischen Übermittlung von amtlich vorgeschriebenen Datensätzen an die Finanzbehörden siehe auch § 87a Abs. 6 AO, §§ 87b bis 87d AO, § 93c AO und § 150 Abs. 1 Satz 2 AO sowie die Mitteilungsverordnung.“



Seite 2 von 28

b) Die Nummer 3.1 wird wie folgt gefasst:

„3.1 Schreibt das Gesetz die Schriftform vor, kann dieser Form auch durch Übermittlung in elektronischer Form entsprochen werden, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (wie z. B. in § 224a Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz AO und in § 309 Abs. 1 Satz 2 AO).

Der elektronischen Form genügt ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen ist (§ 87a Abs. 3 Satz 2 und 3 AO für Anträge, Erklärungen oder Mitteilungen an Finanzbehörden sowie § 87a Abs. 4 Satz 2 AO für Verwaltungsakte oder sonstige Maßnahmen der Finanzbehörden).

Die Schriftform kann auch durch Übermittlung des elektronischen Dokuments in einem Verfahren nach § 87a Abs. 3 Sätze 4 bis 8 oder Abs. 4 Satz 3 AO ersetzt werden.

Soweit bei gesetzlich angeordneter Schriftform zudem eine gesetzliche Verpflichtung besteht, Anträge, Erklärungen oder Mitteilungen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, ist die Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur ausgeschlossen.“

c) Die Nummer 3.2.4 wird wie folgt gefasst:

„3.2.4 Ist der einschlägigen Norm durch Auslegung zu entnehmen, dass ein schriftlicher Antrag oder eine schriftliche Erklärung oder Mitteilung nicht unterschrieben sein muss, liegt keine gesetzliche Anordnung der Schriftform vor. Bei der elektronischen Übermittlung eines derartigen Antrags oder einer derartigen Erklärung oder Mitteilung kann somit auf eine qualifizierte elektronische Signatur und auch auf ein Verfahren nach § 87a Abs. 3 Satz 4 bis 8 AO verzichtet werden. Die freiwillige Übermittlung von Nachrichten und Dokumenten an Finanzbehörden mit einer qualifizierten elektronischen Signatur ist allerdings nach § 87a Abs. 1 Satz 2 AO ausgeschlossen.“

d) Die Nummer 3.3 wird wie folgt gefasst:

„3.3 Kein Fall des § 87a Abs. 3 und 4 AO liegt vor, wenn das Gesetz neben der Schriftform auch die elektronische Übermittlung ausdrücklich zulässt (z. B. durch die Formulierung „schriftlich oder elektronisch“) oder zur elektronischen Übermittlung verpflichtet. In diesen Fällen ist die Zugangsbeschränkung nach § 87a Abs. 1 Satz 2 AO für die Übermittlung von Nachrichten und Dokumenten an Finanzbehörden zubeachten.“



Seite 3 von 28

3. Der AEAO zu § 87d wird wie folgt neu gefasst:

„AEAO zu § 87d – Datenübermittlungen an Finanzbehörden im Auftrag“

1. Natürliche Person als Auftraggeber

- 1.1 Bei der Identifizierung einer natürlichen Person als Auftraggeber sind deren Name (d. h. Nachname und mindestens ein Vorname), ihr Geburtsort, ihr Geburtsdatum, ihre Staatsangehörigkeit und ihre Wohnanschrift festzustellen. Besteht kein fester Wohnsitz mit rechtmäßigem Aufenthalt in der Europäischen Union, ist die postalische Anschrift festzustellen, unter der der Auftraggeber erreichbar ist. Ein vorübergehender Wohnsitz (z. B. Hoteladresse) reicht nicht aus.
- 1.2 Die Identifizierung ist anhand eines gültigen amtlichen Ausweises, der ein Lichtbild des Inhabers enthält und mit dem die Pass- und Ausweispflicht im Inland erfüllt wird, insbesondere anhand eines inländischen oder nach ausländerrechtlichen Bestimmungen anerkannten oder zugelassenen Passes, Personalausweises oder Pass- oder Ausweisersatzes oder einer anderen nach § 12 Abs. 1 GwG zugelassenen Methode vorzunehmen.

2. Juristische Personen und rechtsfähige Personenvereinigungen als Auftraggeber

Bei juristischen Personen und rechtsfähigen Personenvereinigungen (einschließlich rechtsfähiger Gesellschaften bürgerlichen Rechts) als Auftraggeber sind festzustellen:

- Firma, Name oder Bezeichnung, Rechtsform, Registernummer (soweit vorhanden), Anschrift des Sitzes oder der Hauptniederlassung und Mitglieder des Vertretungsorgans oder gesetzliche Vertreter (vgl. § 34 Abs. 1 AO).
- Ist ein Mitglied des Vertretungsorgans oder der gesetzliche Vertreter eine natürliche Person, sind deren Name (d. h. Nachname und mindestens ein Vorname), ihr Geburtsort, ihr Geburtsdatum, ihre Staatsangehörigkeit und ihre Anschrift (vgl. hierzu Nr. 1.1 des AEAO zu § 87d) zu erheben.
- Ist ein Mitglied des Vertretungsorgans oder der gesetzliche Vertreter dagegen eine juristische Person, sind deren Firma, Name oder Bezeichnung, Registernummer (soweit vorhanden) und Anschrift des Sitzes oder der Hauptniederlassung zu erheben.
- Unabhängig von der Rechtsform ist es bei mehr als fünf Vertretern ausreichend, dass lediglich Angaben zu fünf Vertretern erhoben werden, soweit diese in öffentliche Register eingetragen sind bzw. bei denen eine Identifizierung gemäß Nr. 1.2 des AEAO zu § 87d stattgefunden hat.



3. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen als Auftraggeber

Bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen als Auftraggeber sind der Name (d. h. Nachname und mindestens ein Vorname), der Geburtsort, das Geburtsdatum, die Staatsangehörigkeit und die Anschrift (vgl. hierzu Nr. 1.1 des AEAO zu § 87d) der Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler (vgl. § 34 Abs. 2 AO) festzustellen.

Bei mehr als fünf Mitgliedern, Gesellschaftern oder Gemeinschaftlern ist es ausreichend, dass lediglich Angaben zu den fünf Beteiligten mit den größten Beteiligungen bzw. Entscheidungsbefugnissen erhoben werden, soweit bei diesen eine Identifizierung gemäß Nr. 1.2 des AEAO zu § 87d stattgefunden hat.

Die Überprüfung des Namens der Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler ist anhand der Gründungsdokumente (z. B. Gesellschaftsvertrag) oder gleichwertiger beweiskräftiger Dokumente vorzunehmen.

4. Identifizierung bei juristischen Personen und Personenvereinigungen

Die Identifizierung ist in den Fällen der Nrn. 2 und 3 des AEAO zu § 87d anhand folgender Dokumente vorzunehmen:

- Auszug aus dem Handels- oder Genossenschaftsregister oder einem vergleichbaren amtlichen Register oder Verzeichnis (z. B. Partnerschaftsregister, Gesellschaftsregister, Vereinsregister, Berufsregister) oder
- Einsichtnahme in ein amtliches Register oder Verzeichnis oder
- Gründungsdokumente (z. B. Gesellschaftsvertrag) oder gleichwertige beweiskräftige Dokumente.

5. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht

5.1 Die bei der Identifizierung erhobenen Angaben sind aufzuzeichnen und aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist bestimmt sich nach § 87d Abs. 2 Satz 4 AO. Für die Dauer der Aufbewahrungsfrist besteht auch eine Pflicht zur Herstellung der Auskunftsbereitschaft, d. h. der Auftragnehmer muss innerhalb der Frist jederzeit in der Lage sein, Auskunft über den Auftraggeber der jeweiligen Datenübermittlung zu geben (§ 87d Abs. 2 Satz 3 und 5 AO).

5.2 Aus einem Personalausweis oder Reisepass oder anderen vergleichbaren Ausweisen sind Ausweis-/Pass-Nummer und Ausstellungsdatum aufzuzeichnen und aufzubewahren. Die Anfertigung und Aufbewahrung einer Kopie ist dabei nur zulässig, soweit dies nach dem GwG oder einer anderen gesetzlichen Bestimmung zugelassen oder vorgeschrieben ist.



Seite 5 von 28

- 5.3 Bei Auszügen aus dem Handels- oder Gesellschaftsregister genügt eine Anfertigung und Aufbewahrung einer Kopie. Gleiches gilt für die Anfertigung eines Ausdrucks, wenn elektronisch geführte Register- oder Verzeichnisdaten eingesehen werden (z. B. Ausdruck des Registerblatts).
- 5.4 Die Aufzeichnungen können auch elektronisch gespeichert werden.“
4. Der **AEAO zu § 122** wird wie folgt geändert:
- a) Die Nummer 1.7.6 wird wie folgt gefasst:

„1.7.6 Hat der Steuerpflichtige einen Bevollmächtigten benannt, bleibt die Vollmacht so lange wirksam, bis der Finanzbehörde ein Widerruf zugeht (§ 80 Abs. 1 AO). Die wirksame Bekanntgabe eines an einen Bevollmächtigten adressierten Verwaltungsaktes ist nicht davon abhängig, dass die Außenvollmacht des Bevollmächtigten im Bekanntgabezeitpunkt noch besteht. Maßgeblich ist, dass die Vollmacht zum Zeitpunkt der letzten Behördenhandlung – Aufgabe des Verwaltungsaktes zur Post oder Bereitstellung zum Datenabruf – vorliegt oder deren Vorliegen vermutet wird. Ist das der Fall und geht der Verwaltungsakt dem Bevollmächtigten auch zu, kann die Wirksamkeit der Bekanntgabe durch einen Widerruf der Vollmacht nicht mehr verhindert werden (vgl. BFH-Urteil vom 8.2.2024, VI R 25/21, BStBl II S. 143).

Die Wirksamkeit einer Vollmacht ist nur dann auf einen Besteuerungszeitraum oder einen einzelnen Bearbeitungsvorgang begrenzt, wenn dies ausdrücklich in der Vollmacht erwähnt ist oder sich aus den äußeren Umständen ergibt (z. B. bei Einzelsteuerfestsetzungen); vgl. aber auch AEAO zu § 122, Nr. 1.7.3 Abs. 5.“

- b) Die Nummer 2.16 wird wie folgt gefasst:

„2.16 **Formwechselnde Umwandlung**

Bei einer formwechselnden Umwandlung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, §§ 190 ff. UmwG) liegt lediglich ein Wechsel der Rechtsform eines Rechtsträgers unter Wahrung seiner rechtlichen Identität vor. Ist ein Bescheid nach einem Formwechsel noch an den formwechselnden Rechtsträger und nicht an den Rechtsträger neuer Rechtsform adressiert worden, ist dieser gleichwohl wirksam (vgl. BFH-Urteil vom 19.3.2024, II R 33/22, BStBl II S. 589). Ändert sich allerdings durch den Formwechsel das Steuersubjekt, ist die Regelung des § 45 Abs. 1 AO über die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge sinngemäß anzuwenden (vgl. AEAO zu § 45, Nr. 3).

Wird eine eingetragene GbR, eine Personenhandelsgesellschaft (OHG oder KG) oder eine Partnerschaftsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft



umgewandelt, sind Bescheide über Steuern, für die diese Personenvereinigung Steuerschuldnerin war (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1), nach der Umwandlung an die Kapitalgesellschaft zu richten und dieser bekannt zu geben. Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind an die Gesellschafter der ehemaligen Personenvereinigung zu richten (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.5).

Wird eine Kapitalgesellschaft in eine rechtsfähige Personenvereinigung umgewandelt, sind Bescheide über Steuern, für die die Kapitalgesellschaft Steuerschuldnerin war, an die Personenvereinigung zu richten.“

5. Die Nummer 7.1.1 des **AEAO zu § 154** wird wie folgt gefasst:

„7.1.1 Ist ein Verfügungsberechtigter eine natürliche Person, hat der Verpflichtete nach § 154 Abs. 2 Satz 2 AO i. V. m. § 11 Abs. 4 Nr. 1 GwG durch Abgleich mit einem gültigen amtlichen Ausweis, der ein Lichtbild des Inhabers enthält und mit dem die Pass- und Ausweispflicht im Inland erfüllt wird, insbesondere einem inländischen oder nach ausländerrechtlichen Bestimmungen anerkannten oder zugelassenen Pass, Personalausweis oder Pass- oder Ausweisersatz, oder mithilfe einer anderen nach § 12 Abs. 1 GwG zugelassenen Methode folgende Angaben zu erheben:

- a) Vorname und Nachname,
- b) Geburtsort,
- c) Geburtsdatum,
- d) Staatsangehörigkeit und
- e) eine Wohnanschrift oder, sofern kein fester Wohnsitz mit rechtmäßigem Aufenthalt in der Europäischen Union besteht und die Überprüfung der Identität im Rahmen des Abschlusses eines Basiskontovertrags i. S. v. § 38 des Zahlungskontengesetzes erfolgt, die postalische Anschrift, unter der der Vertragspartner sowie die gegenüber dem Verpflichteten auftretende Person erreichbar ist. Ein vorübergehender Wohnsitz (z. B. Hoteladresse) reicht nicht aus.“

6. Die Nummern 3 und 4 des **AEAO zu § 165** werden wie folgt gefasst:

„3. Eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 oder Nr. 2a AO setzt voraus, dass die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts oder des Gerichtshofs der Europäischen Union bereits ergangen ist und die gesetzliche Neuregelung noch aussteht.



Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union im Sinne dieser Regelung sind dabei die Entscheidungen des Gerichtshofs (EuGH) als auch des Gerichts der Europäischen Union (EuG), soweit es über die ihm vom EuGH zugeleiteten Vorabentscheidungsersuchen zu entscheiden hat.

4. Zweifel an der Vereinbarkeit einer der Steuerfestsetzung zugrundeliegenden Rechtsnorm mit höherrangigem Recht (insbesondere mit dem Grundgesetz oder dem Europäischen Unionsrecht) rechtfertigen nur dann eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO, wenn dieselbe Frage bereits Gegenstand eines Musterverfahrens bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht ist; ein Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes (Aussetzung der Vollziehung oder einstweilige Anordnung) reicht hierfür nicht aus.

Musterverfahren bei dem Gerichtshof der Europäischen Union in diesem Sinne sind sowohl Verfahren bei dem EuGH als auch bei dem EuG, soweit es sich bei dem Verfahren um ein dem EuG durch den EuGH zugeleitetes Vorabentscheidungsersuchen handelt.

Zum Rechtsschutzbedürfnis für einen Einspruch gegen eine hinsichtlich des strittigen Punktes bereits vorläufige Steuerfestsetzung vgl. AEAO zu § 350, Nr. 6.“

7. Dem AEAO zu § 172 wird folgende Nummer 8 angefügt:

„8. Wegen der Erledigung von Massenanträgen und Masseneinsprüchen durch eine Allgemeinverfügung nach Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) einschließlich des Gerichts der Europäischen Union (EuG), des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesfinanzhofs vgl. § 172 Abs. 3 sowie § 367 Abs. 2b AO.“

8. Der AEAO zu § 197 wird wie folgt neu gefasst:

„AEAO zu § 197 – Bekanntgabe der Prüfungsanordnung“

Inhaltsübersicht

1. **Allgemeines**
2. **Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen**
3. **Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen an Ehegatten bzw. Lebenspartner**
4. **Bekanntgabe an gesetzliche Vertreter natürlicher Personen**
5. **Personenvereinigungen**
6. **Juristische Personen**
7. **Insolvenzfälle**
8. **Gesamtrechtsnachfolge in Erbfällen**
9. **Umwandlungen**



Seite 8 von 28

1. Allgemeines

Nach Nr. 1.1.4 des AEAO zu § 122 gelten die Grundsätze über die Bekanntgabe von Steuerbescheiden für Prüfungsanordnungen entsprechend, soweit nicht nachfolgend abweichende Regelungen getroffen sind.

2. Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen

Beim Erlass einer Prüfungsanordnung sind festzulegen:

- an wen sie sich richtet (Nr. 2.1 des AEAO zu § 197 - **Inhaltsadressat**),
- wem sie bekannt gegeben werden soll (Nr. 2.2 des AEAO zu § 197 - **Bekanntgabeadressat**),
- welcher Person sie zu übermitteln ist (Nr. 2.3 des AEAO zu § 197 - **Empfänger**).

2.1 Inhaltsadressat

Das ist die natürliche oder juristische Person oder die Personenvereinigung (vgl. § 14a AO), der aufgegeben wird, die Außenprüfung in dem in der Anordnung näher beschriebenen Umfang zu dulden und bei ihr mitzuwirken: „Prüfung bei...“ (Prüfungssubjekt).

2.2 Bekanntgabeadressat

Das ist die natürliche oder juristische Person oder die Personenvereinigung (vgl. § 14a AO), der die Prüfungsanordnung bekannt zu geben ist. Der Bekanntgabeadressat ist regelmäßig mit dem Prüfungssubjekt identisch. Soweit die Bekanntgabe an das Prüfungssubjekt allerdings nicht möglich oder nicht zulässig ist, kommen Dritte als Bekanntgabeadressaten in Betracht (z. B. Eltern eines minderjährigen Kindes, Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung, Liquidator).

Wenn der Bekanntgabeadressat nicht personenidentisch mit dem Prüfungssubjekt ist, ist in die Prüfungsanordnung ein erläuternder Zusatz aufzunehmen, aus dem der Grund für die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gegenüber dem Bekanntgabeadressaten mit Wirkung für das zu benennende Prüfungssubjekt erkennbar wird.

Beispiel:

Die Prüfungsanordnung ergeht an Sie als

„Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin nach Ihrem verstorbenen Ehemann“ (bei Erbfall; vgl. AEAO zu § 197, Nr. 8),



„Nachfolgerin der Fritz KG“ (bei gesellschaftsrechtlicher Umwandlung; vgl. AEAO zu § 197, Nr. 9).

2.3 Empfänger

Das ist die natürliche oder juristische Person oder die Personenvereinigung (vgl. § 14a AO), der die Prüfungsanordnung tatsächlich zugehen soll, damit sie durch Bekanntgabe wirksam wird.

Der Empfänger ist regelmäßig mit dem Bekanntgabeadressaten identisch. In Ausnahmefällen kann jedoch auch eine andere Person oder Personenvereinigung Empfänger sein (vgl. AEAO zu § 122, Nrn. 1.5.2 und 1.7).

Der Empfänger ist im Anschriftenfeld der Prüfungsanordnung mit seinem Namen und seiner postalischen Anschrift zu bezeichnen. Dies gilt auch bei elektronischer Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nach § 122 Abs. 2a oder § 122a AO.

Wenn der Empfänger nicht personenidentisch mit dem Prüfungssubjekt ist, ist in die Prüfungsanordnung ein erläuternder Zusatz aufzunehmen, aus dem der Grund für die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gegenüber dem Empfänger mit Wirkung für das benannte Prüfungssubjekt erkennbar wird.

2.4 Übermittlung an Bevollmächtigte (§ 80 Abs. 1, § 122 Abs. 1 Satz 3 AO)

Zur Bekanntgabe an einen Bevollmächtigten vgl. AEAO zu § 122, Nr. 1.7.

Beispiel:

Anschrift:

Herrn Steuerberater Klaus Schulz, ...

Text:

„... ordne ich an, dass bei Ihrem Mandanten Anton Huber, ... eine Prüfung durchgeführt wird.“

3. Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen an Ehegatten bzw. Lebenspartner

Prüfungsanordnungen gegen beide Ehegatten bzw. Lebenspartner können ggf. in einer Verfügung zusammengefasst werden. Auf die Regelung des AEAO zu § 122, Nr. 2.1 wird verwiesen. In einem Zusatz muss dann jedoch erläutert werden, für welche Steuerarten bei welchem Prüfungssubjekt die Außenprüfung vorgesehen ist.

Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit sollten getrennte Prüfungsanordnungen an Ehegatten bzw. Lebenspartner bevorzugt werden. Generell



müssen die Prüfungen getrennt angeordnet werden, wenn beide Ehegatten bzw. Lebenspartner unternehmerisch (jedoch nicht gemeinschaftlich) tätig sind.

4. Bekanntgabe an gesetzliche Vertreter natürlicher Personen

Vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.2.

Beispiel:

Anschrift:

Herrn Steuerberater Klaus Schulz

Text:

„... ordne ich an, dass bei Ihrem Mandanten Benjamin Müller ...“

Zusatz:

„... ergeht an Sie für Frau Felicitas Müller und Herrn Felix Müller, ggf. Anschrift, als gesetzliche Vertreter ihres minderjährigen Sohnes Benjamin Müller, ggf. Anschrift.“

5. Personenvereinigungen

Bei Prüfungsanordnungen an Personenvereinigungen (vgl. § 14a AO) ist nach der Rechtsfähigkeit zu unterscheiden. Wegen der Unterscheidung zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen wird auf den AEAO zu § 14a und auf Nr. 2.4 des AEAO zu § 122 verwiesen.

5.1 Rechtsfähige Personenvereinigungen

5.1.1 Als Steuerpflichtige i. S. d. § 193 Abs. 1 AO bzw. § 193 Abs. 2 AO, bei denen eine Außenprüfung zulässig ist, kommen auch rechtsfähige Personenvereinigungen (vgl. § 14a Abs. 2 AO; insbesondere eine OHG, eine KG oder eine rechtsfähige GbR) in Betracht.

5.1.2 Soweit eine rechtsfähige Personenvereinigung **Steuerschuldner** oder zur Einbehaltung und Abführung von Steuern verpflichtet ist, muss sie die Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 2 AO als Prüfungssubjekt dulden.

5.1.3 Zur Prüfung der mit Wirkung für und gegen ihre Gesellschafter oder Gemeinschaftler **gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte** sind **Inhaltsadressaten der Prüfungsanordnung** gleichzeitig

- die rechtsfähige Personenvereinigung, weil sie die Prüfung ihrer Buchführung und/oder Aufzeichnungen zu dulden hat, und



Seite 11 von 28

- die Gesellschafter oder Gemeinschafter, wobei diese kraft Gesetzes im Feststellungsverfahren umfassend durch die rechtsfähige Personenvereinigung vertreten werden (vgl. § 183 Abs. 1 AO). Dabei ist unerheblich, um welche Einkunftsart es sich handelt.

5.1.4 In der Prüfungsanordnung ist darauf hinzuweisen, dass sie sich an die rechtsfähige Personenvereinigung richtet

- als **Prüfungssubjekt**
 - hinsichtlich der von ihr selbst geschuldeten oder einzubehaltenden und abzuführenden Steuern als **Steuerpflichtiger** und
 - hinsichtlich der gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte als **Duldungsverpflichtete** sowie
- als **gesetzliche Bekanntgabebevollmächtigte** hinsichtlich der Prüfung der gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte mit Wirkung für und gegen die Gesellschafter und Gemeinschafter (§ 183 Abs. 1 AO). Zur Benennung der Gesellschafter und Gemeinschafter reicht dabei im Regelfalle ein Verweis auf die im Feststellungsbescheid namentlich benannten Feststellungsbeteiligten aus.

Zur Bezeichnung der rechtsfähigen Personenvereinigung in der Prüfungsanordnung vgl. Nr. 2.4.1.1 des AEAO zu § 122.

Die rechtsfähige Personenvereinigung kann ihrerseits einen Empfangsbevollmächtigten nach § 122 Abs. 1 i. V. m. § 80 AO bestellen.

5.2 Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen

5.2.1 Als Steuerpflichtige i. S. d. § 193 Abs. 1 bzw. § 193 Abs. 2 AO, bei denen eine Außenprüfung zulässig ist, kommen auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen (vgl. § 14a Abs. 3 AO; insbesondere eine Bruchteils- oder Erbengemeinschaft) in Betracht.

5.2.2 Soweit die nicht rechtsfähige Personenvereinigung **Steuerschuldner** oder zur Einbehaltung und Abführung von Steuern verpflichtet ist, muss sie die Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 2 AO als **Prüfungssubjekt** dulden.

In diesen Fällen ist in der an die nicht rechtsfähige Personenvereinigung gerichteten Prüfungsanordnung darauf hinzuweisen, dass sie hinsichtlich der von ihr selbst geschuldeten oder einzubehaltenden und abzuführenden Steuern als Steuerpflichtiger Prüfungssubjekt ist. Zur Bezeichnung der nicht rechtsfähigen Personenvereinigung in der Prüfungsanordnung vgl. Nr. 2.4.1.2 und 2.4.1.3 des AEAO zu § 122.



Die Prüfungsanordnung wird in diesen Fällen durch Bekanntgabe an ein Mitglied, einen Gesellschafter oder einen Gemeinschafter (als Vertreter i. S. d. § 34 Abs. 2 Satz 1 AO und als Bekanntgabeadressat) gegenüber der nicht rechtsfähigen Personenvereinigung wirksam (§ 34 Abs. 2 Satz 2 AO). Es genügt, wenn dem Bekanntgabeadressaten eine Ausfertigung der Prüfungsanordnung zugeht. Als Bekanntgabeadressat kommt vor allem das Mitglied, der Gesellschafter oder der Gemeinschafter in Betracht, der als Empfangsbevollmächtigter des Feststellungsbescheids i. S. d. § 183a Abs. 1 AO fungiert. Die Prüfungsanordnung kann auch einem anderen Mitglied, Gesellschafter oder Gemeinschafter bekanntgegeben werden (§ 34 Abs. 2 Satz 2 AO).

In der Prüfungsanordnung ist dann folgender Erläuterungstext aufzunehmen:

„Die Prüfungsanordnung ergeht an Sie als (Mitglied/Gesellschafter/Gemeinschafter) der (nicht rechtsfähigen Personenvereinigung) mit Wirkung für und gegen diese Personenvereinigung“.

Die nicht rechtsfähige Personenvereinigung kann ihrerseits auch einen Empfangsbevollmächtigten nach § 122 Abs. 1 i. V. m. § 80 AO bestellen.

5.2.3 Bei **gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünften** gilt Folgendes:

Zur Prüfung der mit Wirkung für und gegen ihre Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschafter gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte sind Inhaltsadressaten der Prüfungsanordnung gleichzeitig

- die nicht rechtsfähige Personenvereinigung, weil sie die Prüfung ihrer Buchführung und/oder Aufzeichnungen und Unterlagen zu dulden hat, und
- die Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschafter.

In der an die **nicht rechtsfähige Personenvereinigung** gerichteten und einem Vertreter nach § 34 Abs. 2 AO oder einem Bekanntgabe-Bevollmächtigten nach § 122 Abs. 1 AO bekanntzugebenden Prüfungsanordnung ist darauf hinzuweisen, dass sie **Prüfungssubjekt** ist

- hinsichtlich der von ihr selbst geschuldeten oder einzubehaltenden und abzuführenden Steuern als **Steuerpflichtiger** und
- hinsichtlich der gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte als **Duldungsverpflichtete**.

Zur Bezeichnung der nicht rechtsfähigen Personenvereinigung in der Prüfungsanordnung vgl. Nr. 2.4.1.2 und 2.4.1.3 des AEAO zu § 122.



Den **Mitgliedern, Gesellschaftern oder Gemeinschaftern** ist die Prüfungsanordnung als **Prüfungssubjekt** nach Maßgabe des § 183a Abs. 1 AO (d. h. regelmäßig dem gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten) bekanntzugeben. Zur Benennung der Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler reicht dabei im Regelfall ein Verweis auf die im Feststellungsbescheid namentlich benannten Feststellungsbeteiligten aus.

5.2.4 Gesonderte und einheitliche Feststellungen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach § 151 BewG

Bei gesonderten Feststellungen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer kann auch die nicht rechtsfähige Personenvereinigung mit Überschusseinkünften selbst Inhaltsadressat der Prüfungsanordnung sein.

Zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist nach § 156 BewG eine Außenprüfung bei den Beteiligten i. S. d. § 154 Abs. 1 BewG zulässig. Die Beteiligtenstellung einer Personenvereinigung kann daraus folgen, dass sie zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert wurde (§ 154 Abs. 1 Nr. 2 BewG). Der Anteil am Wert der in § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG genannten Vermögensgegenstände und Schulden, die mehreren Personen zustehen, ist gesondert und einheitlich festzustellen. Die Aufforderung zur Abgabe einer Feststellungserklärung richtet sich gem. § 153 Abs. 2 BewG an die Personenvereinigung selbst, die dadurch Beteiligte wird. Sie ist dann als Prüfungssubjekt auch Inhaltsadressat der entsprechenden Prüfungsanordnung.

Eine Prüfung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 156 BewG kann auch in Kombination mit einer auf § 193 AO gestützten Prüfung erfolgen. Eine ausschließlich auf § 156 BewG gestützte Außenprüfung darf sich jedoch nur auf die Feststellungen erstrecken, die für die Erbschaft-/Schenkungssteuer oder eine andere Feststellung i. S. d. § 151 Abs. 1 BewG maßgeblich sind. Das hat zur Folge, dass im Rahmen der Betriebsprüfung nur die sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit der festgestellten Besteuerungsgrundlagen ermittelt bzw. überprüft werden dürfen.

5.3 Sonderfälle

Dient die Außenprüfung u. a. der Feststellung, welche Art von Einkünften die Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler einer Personenvereinigung erzielen, kann die Prüfungsanordnung nach Maßgabe sämtlicher in Betracht kommender Einkunftsarten ausgerichtet werden.

Kommen danach Gewinneinkünfte ernsthaft in Betracht, ist die Personenvereinigung - gestützt auf die Rechtsgrundlage des § 193 Abs. 1 AO - Prüfungssubjekt und die Prüfungsanordnung ihr bekanntzugeben (vgl. Nrn. 5.1 und 5.2.1 des AEAO zu § 197). Eine solche Prüfungsanordnung entfaltet jedoch nur in Bezug auf Gewinneinkünfte eine den Ablauf der Feststellungsfrist hemmende Wirkung (BFH-Urteil vom 27.10.2020, IX R 16/19, BStBl 2023 II S. 95).



Ist die Einkunftsart noch ungewiss, müssen zur Vermeidung eines Verjährungseintritts zusätzlich für die Überschusseinkünfte Außenprüfungen angeordnet werden. Die Prüfungsanordnung ist auf § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO zu stützen und an die rechtsfähige Personenvereinigung bzw. an die Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler der nicht rechtsfähigen Personenvereinigung zu richten und bekanntzugeben (vgl. Nrn. 5.1 und 5.2.3 des AEAO zu § 197).

Ist nicht die Qualifizierung der Einkünfte, sondern die Existenz der Personenvereinigung selbst im Streit, muss sich die Prüfungsanordnung gegen die mutmaßlichen Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler richten (BFH-Urteil vom 8.3.1988, VIII R 220/85, BFH/NVS. 758). Sie ist jedem Beteiligten der mutmaßlichen Personenvereinigung gesondert bekanntzugeben.

Liegen konkrete Anhaltspunkte vor, dass die vermutete Personenvereinigung tatsächlich einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten hat bzw. freiberuflich tätig geworden ist, genügt in der Prüfungsanordnung ein Hinweis auf § 193 Abs. 1 AO (BFH-Urteil vom 23.10.1990, VIII R 45/88, BStBl 1991 II S. 278). Ansonsten ist die Prüfungsanordnung auf § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO zu stützen und besonders zu begründen.

5.4 Arbeitsgemeinschaften

Eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE) ist eine rechtsfähige Personenvereinigung. Ist sie als Prüfungsobjekt zu prüfen, ist die Prüfungsanordnung grundsätzlich an das in der ARGE geschäftsführende Unternehmen als Bevollmächtigtem postalisch bekannt zu geben (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1.1 sowie AEAO zu § 197, Nr. 5.1.1).

5.5 Atypisch stille Gesellschaften

Da die atypisch stille Gesellschaft nicht selbst Steuerschuldnerin ist, ist eine Prüfungsanordnung an den Inhaber des Handelsgeschäfts zu richten (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1). Hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung ist eine Prüfungsanordnung ihrem Inhalt nach im Regelfall ebenfalls nicht an die atypisch stille Gesellschaft, sondern regelmäßig an jeden Gesellschafter (Prüfungsobjekt) zu richten und diesem auch bekannt zu geben.

Beispiel:

Anschrift:

- | | | |
|----|-----------------------------|------------------------------|
| a) | Bauunternehmung Müller GmbH | Geschäftsinhaber |
| b) | Herrn Josef Meier | atyp. stiller Gesellschafter |

(zwei getrennte Prüfungsanordnungen)



Text:

„... ordne ich an, dass bei Ihnen bezüglich der steuerlichen Verhältnisse der atypisch stillen Gesellschaft Bauunternehmung Müller GmbH und Josef Meier (ggf. Anschrift) eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

Abweichend davon reicht es in Fällen der atypisch stillen Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft aus, die Prüfungsanordnung hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung an die Personenhandelsgesellschaft (= Geschäftsinhaber) als Prüfungssubjekt zu richten und bekannt zu geben, da die Außenprüfung bei einer Personengesellschaft auch die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter (auch der atypisch stille Beteiligte ist Mitunternehmer) insoweit umfasst, als diese für die zu überprüfende Feststellung von Bedeutung sind (§ 194 Abs. 1 AO). Einer gesonderten - an den atypisch stillen Gesellschafter gerichteten - Prüfungsanordnung bedarf es in diesem Fall nicht.

5.6 Personengesellschaften (Gemeinschaften) in Liquidation

Wegen der Unterscheidung zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerrechtlichen Liquidation vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.7.1. Die Anweisungen des AEAO zu § 122, Nr. 2.7.2 zur Bekanntgabe von Verwaltungsakten gelten für Prüfungsanordnungen sinngemäß.

Auch die Verpflichtung, nach §§ 193 ff. AO eine Außenprüfung zu dulden, führt dazu, eine Personenvereinigung noch nicht als vollbeendet anzusehen. Nach Beendigung der gesellschaftsrechtlichen Liquidation (z. B. Prüfung bei „dem gesellschaftsrechtlich beendeten Autohaus Heinrich Schmitz Nachf. GbR“) bleibt die Personenvereinigung in den Fällen der Nrn. 5.1 und 5.2.1 weiterhin Prüfungssubjekt (vgl. BFH-Urteil vom 1.3.1994, VIII R 35/92, BStBl 1995 II S. 241). Prüfungsanordnungen sind den Liquidatoren unter Angabe des Vertretungsverhältnisses bekannt zu geben (vgl. Nr. 2.7.2 des AEAO zu § 122).

5.7 Eintritt, Ausscheiden und Wechsel von Mitgliedern/ Gesellschaftern/ Gemeinschaftern einer Personengesellschaft

- 5.7.1 Wird das Handelsgeschäft eines Einzelunternehmers in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft eingebracht, ist zu unterscheiden, ob der Zeitraum vor oder nach der Übertragung geprüft wird. Die Prüfungsanordnung muss an den jeweiligen Inhaltsadressaten für die Zeit seiner Inhaberschaft gerichtet und bekannt gegeben werden. Für den Prüfungszeitraum bis zur Einbringung ergeht die Prüfungsanordnung an den ehemaligen Einzelunternehmer als Inhaltsadressat (Prüfungssubjekt) („bei Ihnen“). In einem Zusatz ist zu erläutern, dass Prüfungsgegenstand bestimmte Besteuerungszeiträume vor der Einbringung in die namentlich benannte aufnehmende Gesellschaft sind.



- 5.7.2 Tritt in eine bestehende Personenhandelsgesellschaft oder eine rechtsfähige GbR mit geschäftsüblichem Namen ein Gesellschafter ein oder scheidet ein Gesellschafter aus unter Fortführung der Gesellschaft durch die verbliebenen Gesellschafter oder ergibt sich durch abgestimmten Ein- und Austritt ein Gesellschafterwechsel, ändert sich die Identität der Gesellschaft nicht. Daher ist die Prüfungsanordnung auch für die Zeit vor dem Eintritt, Ausscheiden oder Wechsel an die Personengesellschaft als Inhaltsadressaten zu richten. An den ausgeschiedenen Gesellschafter ergeht keine gesonderte Prüfungsanordnung. Ihm ist jedoch zur Wahrung des rechtlichen Gehörs eine Kopie der an die Gesellschaft gerichteten Prüfungsanordnung zu übersenden. Dabei ist er auf den Sinn und Zweck dieser Benachrichtigung hinzuweisen.
- 5.7.3 Scheidet aus einer zweigliedrigen Personenhandelsgesellschaft oder einer rechtsfähigen GbR der vorletzte Gesellschafter aus und wird der Betrieb durch den verbliebenen Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt (= vollbeendete Gesellschaft; BFH-Urteil vom 18.9.1980, V R 175/74, BStBl 1981 II S. 293), ist der jetzige Alleininhaber Gesamtrechtsnachfolger gem. § 45 Abs. 1 Satz 1 AO für die Betriebssteuern. Die Prüfungsanordnung für die Betriebssteuern ist daher auch für die Zeit des Bestehens der Personengesellschaft an den jetzigen Alleininhaber zu richten und diesem bekannt zu geben. Er ist auf seine Stellung als Gesamtrechtsnachfolger hinzuweisen. In einem Zusatz ist deutlich zu machen, dass die Prüfung die steuerlichen Verhältnisse der vollbeendeten Personengesellschaft betrifft.
- Für die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung geht die Pflicht, die Prüfung zu dulden (vgl. AEO zu § 197, Nr. 2.1 und 5.1.1), ebenfalls von der Personengesellschaft auf den jetzigen Alleininhaber als Gesamtrechtsnachfolger i. S. v. § 45 Abs. 1 Satz 1 AO über (BFH-Urteil vom 25.4.2006, VIII R 46/02, BFH/NV S. 2037) Die Prüfungsanordnung zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung für die Zeit des Bestehens der Gesellschaft ist daher ebenfalls an den jetzigen Alleininhaber zu richten und diesem bekannt zu geben. Auf die Stellung als Gesamtrechtsnachfolger ist hinzuweisen. In einem Zusatz ist deutlich zu machen, dass die Prüfung die steuerlichen Verhältnisse der vollbeendeten Personengesellschaft betrifft.
- 5.7.4 Scheidet aus einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung, die ausschließlich Überschusseinkünfte (z. B. aus Vermietung und Verpachtung) erzielt, das vorletzte Mitglied, der vorletzte Gesellschafter oder der vorletzte Gemeinschaftler aus, ist die Personenvereinigung als solche kein Prüfungsobjekt hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Überschusseinkünfte. Die Duldungspflicht der Prüfung kann daher auch nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den jetzigen Alleingesellschafter übergehen. Die Prüfungsanordnung ist in diesem Fall an jedes ehemalige Mitglied, jeden ehemaligen Gesellschafter oder jeden ehemaligen Gemeinschaftler zu richten und bekanntzugeben.



Seite 17 von 28

6. Juristische Personen

Vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.8.

7. Insolvenzfälle

Soweit die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf einen Insolvenzverwalter oder einen vorläufigen Insolvenzverwalter übergegangen ist (vgl. AEAO zu § 251, Nrn. 3.1 und 4.2), ist dieser Bekanntgabeadressat (AEAO zu § 197, Nr. 2.2).

8. Gesamtrechtsnachfolge in Erbfällen

- 8.1 Geht ein Einzelunternehmen durch Erbfall im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere Person(en) über, ist die Prüfungsanordnung für die Prüfungszeiträume bis zum Todesfall an den/die einzelnen Erben als Prüfungssubjekt zu richten. Bei ihm/ihnen kann eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO auch für Zeiträume stattfinden, in denen der Erblasser unternehmerisch tätig war (BFH-Urteil vom 24.8.1989, IV R 65/88, BStBl 1990 II S. 2). Auf den/die einzelnen Erben gehen als Gesamtrechtsnachfolger alle Verpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis über (§ 45 Abs. 1 AO); hierzu gehört auch die Duldung der Betriebsprüfung (BFH-Urteil vom 9.5.1978, VII R 96/75, BStBl II S. 501). Für Zeiträume bis zum Todesfall geht die Pflicht zur Duldung einer Außenprüfung jedoch nicht auf die Erbengemeinschaft als Personenvereinigung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über. Die Bekanntgabe an einen Erben mit Wirkung für und gegen alle anderen Erben gem. § 122 Abs. 6 AO ist nur im Falle einer gemeinsamen Empfangsvollmacht möglich. Auch findet § 155 Abs. 3 AO bei Prüfungsanordnungen keine Anwendung, so dass keine zusammengefassten Bescheide ergehen können.

Beispiele:

a) Anschrift:

Frau Antonia Huber

Text:

„... ordne ich an, dass bei Ihnen bezüglich der steuerlichen Verhältnisse Ihres verstorbenen Ehemannes Anton Huber eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

Zusatz:

„... ergeht an Sie als Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin nach Ihrem Ehemann.“



b) Anschrift:

Herrn Steuerberater Klaus Schulz

Text:

„... ordne ich an, dass bei Ihrer Mandantin Antonia Huber bezüglich der steuerlichen Verhältnisse ihres verstorbenen Ehemanns Anton Huber eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

Zusatz:

„... ergeht an Sie für Frau Antonia Huber als Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin nach Anton Huber.“

c) Anschrift:

Herrn Steuerberater Klaus Schulz

Text:

„... ordne ich an, dass bei Ihren Mandanten Emilia Müller, Fritz Müller (usw., alle Erben namentlich aufzuzählen) bezüglich der steuerlichen Verhältnisse des verstorbenen Emil Müller eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

Zusatz:

„... ergeht an Sie für Frau Emilia Müller, Herrn Fritz Müller usw. als Erben und Gesamtrechtsnachfolger des verstorbenen Emil Müller.“

8.2 Haben die Erben keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten, ist jedem Miterben eine Prüfungsanordnung bekannt zu geben. Im Anschriftenfeld ist sie jeweils an den einzelnen Miterben zu adressieren. Im Übrigen ist sie inhaltsgleich allen Miterben bekannt zu geben. Die Prüfung ist „bei dem“ jeweiligen Miterben vorzusehen.

8.3 Ist ein Miterbe gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter aller Miterben, so ist die Prüfungsanordnung nur diesem Miterben wie folgt bekannt zu geben:

Anschrift:

Anna Müller, Anschrift

Text:



„... ordne ich an, dass bei Ihnen bezüglich der steuerlichen Verhältnisse Ihres verstorbenen Ehemanns Herbert Müller eine Außenprüfung durchgeführt wird.“

Zusatz:

„Die Prüfungsanordnung ergeht an Sie mit Wirkung für alle Miterben und Gesamtrechtsnachfolger nach Herbert Müller: Frau Anna Müller, Frau Eva Müller, ... (alle weiteren Miterben namentlich, ggf. mit Anschrift, nennen).“

Zweckmäßigerweise sollten getrennte Prüfungsanordnungen für folgende gleichzeitig vorliegende und zu prüfende Fallgestaltungen ergehen:

- Prüfungszeitraum des Erblassers als Einzelunternehmer (s. o.),
- Prüfungszeitraum der Fortführung des Unternehmens durch die Erbengemeinschaft (Prüfung „bei der Erbengemeinschaft, Anna Müller, ggf. Anschrift, sowie Eva Müller, ggf. Anschrift, und Thomas Müller, ggf. Anschrift etc. Alle Beteiligten sind Erben und Gesamtrechtsnachfolger nach Herbert Müller.“),
- Prüfung eines eigenen Betriebs eines Miterben (z. B. der Ehefrau des Erblassers).

8.4 Für die Einkünfte, die die Erbengemeinschaft (als nicht rechtsfähige Personenvereinigung) selbst ab dem Todeszeitpunkt bezieht, gelten die Ausführungen unter Tz. 5.2.

9. Umwandlungen

9.1 In den übrigen Fällen einer Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1 AO (vgl. AEAO zu § 45) gelten grundsätzlich die Anweisungen des AEAO zu § 122, Nrn. 2.12.1 und 2.12.2.

9.2 Nach einer Verschmelzung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2 ff. UmwG) ist sowohl hinsichtlich der Betriebssteuern als auch hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellungen Nr. 5.7.3 des AEAO zu § 197 sinngemäß anzuwenden.

9.3 In Fällen einer Abspaltung oder Ausgliederung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, §§ 123 ff. UmwG) sowie einer Vermögensübertragung im Wege der Teilübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 174 Abs. 2, §§ 175, 177, 179, 184 ff., 189 UmwG) liegt keine Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1 AO vor (vgl. AEAO zu § 45, Nr. 2). Eine Prüfungsanordnung, die sich auf Zeiträume bis zur Abspaltung, Ausgliederung oder Vermögensübertragung bezieht, ist daher stets an den absplattendenden, ausgliedernden bzw. an den das Vermögen übertragenden Rechtsträger zu richten (siehe auch AEAO zu § 122, Nr. 2.15).



- 9.4 In den Fällen einer Aufspaltung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 1 UmwG) ist jedoch § 45 Abs. 1 AO sinngemäß anzuwenden. Eine Prüfungsanordnung, die sich auf Zeiträume bis zur Aufspaltung bezieht, ist an alle spaltungsgeborenen Gesellschaften zu richten. Dies gilt nicht in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (vgl. AEAO zu § 45, Nr. 2 und AEAO zu § 122, Nr. 2.15).
- 9.5 Bei einer formwechselnden Umwandlung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, §§ 190 ff. UmwG) handelt es sich lediglich um den Wechsel der Rechtsform. Das Prüfungsobjekt bleibt identisch; es ändert sich lediglich dessen Bezeichnung. Die Prüfungsanordnung ist an die Gesellschaft unter ihrer neuen Bezeichnung zu richten. Dies gilt auch, wenn sich - wie z. B. in Fällen der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft - das Steuersubjekt ändert und daher eine steuerliche Gesamtrechtsnachfolge vorliegt (vgl. AEAO zu § 45, Nr. 3). Wurde eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, ist eine Prüfungsanordnung, die sich auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Personengesellschaft erstreckt, nach den Grundsätzen der Nr. 5.1.3 (bei einer ehemals rechtsfähigen Personenvereinigung) bzw. 5.2.3 (bei einer ehemals nicht rechtsfähigen Personenvereinigung) des AEAO zu § 197 anstelle der bisherigen Personenvereinigung an die Kapitalgesellschaft zu richten.

10. Festlegung des voraussichtlichen Prüfungsbeginns

Die Festlegung des voraussichtlichen Prüfungsbeginns stellt einen eigenständigen Verwaltungsakt dar, der von der Prüfungsanordnung als solcher zu unterscheiden ist. Der Regelungsgehalt liegt in der Festlegung der Behörde, dass der Steuerpflichtige die Prüfung jedenfalls ab dem Tage, auf den der voraussichtliche Prüfungsbeginn festgelegt wird, zu dulden hat.

Im Gegensatz zur Prüfungsanordnung sind an die Annahme eines Verwaltungsakts, mit dem der voraussichtliche Prüfungsbeginn festgelegt wird, keine hohen Anforderungen zu stellen. Er kann formfrei ergehen, muss regelmäßig aber ein taggenaues Datum bezeichnen. Ein bloßer Terminvorschlag oder lediglich eine Terminanfrage sind nicht ausreichend. Mischformen aus einvernehmlichen Abstimmungen und gleichzeitigen Anordnungen sind hingegen möglich (BFH-Urteil vom 19.5.2016, XR 14/15, BStBl 2017 II S. 97). Sie sind im Hinblick auf eine möglicherweise später relevante Beweislast hinreichend zu dokumentieren. Die Angabe einer konkreten Uhrzeit des Prüfungsbeginns ist nicht notwendig. Der genaue Beginn kann später unter Berücksichtigung des § 200 Abs. 3 Satz 1 AO vereinbart oder bestimmt werden.

Die Anforderungen an eine erstmalige Festlegung des voraussichtlichen Prüfungsbeginns gelten auch im Fall der Verlegung des voraussichtlichen Beginns der Außenprüfung auf einen anderen Zeitpunkt.



11. Antrag des Steuerpflichtigen auf Verschiebung des Prüfungsbeginns (§ 197 Abs. 2 AO)

Die Anforderungen an einen Antrag des Steuerpflichtigen auf Verschiebung des Prüfungsbeginns sind gering (BFH-Urteil vom 19.5.2016, XR 14/15, BStBl 2017 II S. 97). Er kann formlos gestellt werden. Der Angabe eines taggenauen Datums, auf den der Prüfungsbeginn verschoben werden soll, bedarf es nicht. Ausreichend ist z. B. ein Verschiebungswunsch auf „Mitte Mai 2017“. Zulässig ist auch ein Antrag, der überhaupt keine zeitliche Vorgabe enthält, sondern auf einen konkreten Umstand abstellt, z. B. bei anhängigen Rechtsbehelfs- oder Strafverfahren, die Einfluss auf die Außenprüfung haben (BFH-Urteil vom 1.2.2012, I R 18/11, BStBl II S. 400).

Der Antrag auf Verschiebung muss aber einem Verwaltungsakt, in dem der voraussichtliche Prüfungsbeginn angekündigt wird, denklogisch nachfolgen. Eine Äußerung des Steuerpflichtigen, der kein entsprechender Verwaltungsakt der Finanzbehörde vorausgegangen ist, kann daher nicht als Verschiebungsantrag nach § 197 Abs. 2 AO angesehen werden.

Ein Verschiebungsantrag nach § 197 Abs. 2 AO, dem stattgegeben wird, löst die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 2. Alternative AO aus (vgl. AEAO zu § 171, Nr. 3.2.3). Bei Steuern und Steuervergütungen, die nach dem 31.12.2024 entstehen, verlängert sich außerdem die Befristung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 1 AO n.F. um die Dauer des Hinausschiebens (vgl. AEAO zu § 171 Nr. 3.2.8).“

9. Die Nummer 1 des **AEAO zu § 219** wird wie folgt gefasst:

- „1. Es ist zu unterscheiden zwischen der gesetzlichen Entstehung der Haftungsschuld, dem Erlass des Haftungsbescheids (§ 191 AO) und der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners durch Zahlungsaufforderung (Leistungsgebot). § 219 AO regelt nur die Zahlungsaufforderung. Der Erlass des Haftungsbescheids selbst wird durch die Einschränkung in der Vorschrift nicht gehindert. Die Zahlungsaufforderung darf jedoch mit dem Haftungsbescheid nur verbunden werden, wenn die Voraussetzungen des § 219 AO vorliegen. Zum Beginn der Zahlungsverjährung bei einem Haftungsbescheid, der ohne Zahlungsaufforderung ergangen ist, siehe § 229 Abs. 2 AO.“

10. Der **AEAO zu § 235** wird wie folgt geändert:

- a) In der Inhaltsübersicht wird die Angabe „**5.3. Beispiele zur Berechnung der Hinterziehungszinsen**“ durch die Angaben „**5.3 Beispiele zur Berechnung der Hinterziehungszinsen bei Veranlagungssteuern**“ und „**5.4 Beispiele zur Berechnung der Hinterziehungszinsen bei Fälligkeitssteuern**“ ersetzt.



Seite 22 von 28

- b) Absatz 4 der Nummer 4.1.3 wird wie folgt gefasst:

„Bei der Verzinsung von hinterzogenen **Vorauszahlungen auf Veranlagungssteuern** beginnt der Zinslauf gesondert für jeden Vorauszahlungszeitraum mit Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstags.“

- c) in Nummer 4.2.1

wird Absatz 2 wie folgt gefasst:

„Bei hinterzogenen Vorauszahlungen (insbes. zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder Umsatzsteuer) bestimmt sich das Ende des Zinslaufs der Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 5 AO. Dabei ist entscheidend, ob die hinterzogene Vorauszahlung vor Festsetzung der Steuer entrichtet wurde, auf die diese Vorauszahlung anzurechnen ist oder anzurechnen wäre, oder erst zu einem späteren Zeitpunkt. Im zweiten Fall ist darüber hinaus zu unterscheiden, ob die (Jahres-)Steuer ebenfalls hinterzogen wurde oder nicht. Die Regelung stellt einen ununterbrochenen Zinslauf nach § 235 AO sicher und verhindert zugleich eine Überschneidung mehrerer auf § 235 AO beruhender Zinsläufe.“

wird Absatz 3 gestrichen.

- d) Der erste Absatz 1 der Nummer 5.1.2 wird wie folgt gefasst;

„Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung im Hinterziehungsfall sind Zinsen nach § 233a AO, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, im Rahmen der Zinsfestsetzung auf die festzusetzenden Hinterziehungszinsen anzurechnen (§ 235 Abs. 4 AO); dies gilt auch für Hinterziehungszinsen auf hinterzogene Vorauszahlungen zu dieser Steuer (§ 235 Abs. 5 Nr. 3 AO). Der Zinsbescheid nach § 233a AO ist dabei Grundlagenbescheid für die Festsetzung der Hinterziehungszinsen, soweit nach § 233a AO festgesetzte Zinsen auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen sind (§ 239 Abs. 5 AO); nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO ist § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO hierbei entsprechend anzuwenden.“

- e) Die Nummer 5.2.2 wird wie folgt gefasst:

„5.2.2 Auf Vorauszahlungen entstehen keine Zinsen gem. § 233a AO. Demgemäß kann es auch nicht zu einer Anrechnung solcher Zinsen auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO kommen. Zinsen nach § 233a AO, die zu der Steuer festgesetzt wurden, auf die die hinterzogene Vorauszahlung anzurechnen ist oder wäre, sind aber nach § 235 Abs. 5 Nr. 3 AO auf Zinsen zur hinterzogenen Vorauszahlung anzurechnen, soweit sie denselben Zinsberechnungszeitraum betreffen.“

- f) In der Nummer 5.3 wird im Beispiel 1 der erste Absatz der Lösung 2012 wie folgt gefasst:



„Die Vorauszahlungen zur Einkommensteuer und zum Solidaritätszuschlag 2012 hatte der Steuerpflichtige erstmalig zum 10.9.2012 (erster Fälligkeitstermin des fehlerhaften Vorauszahlungsbescheids) hinterzogen. Der Zinslauf beginnt mit Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstags der Vorauszahlungen, d. h. für das III. Quartal am 11.9.2012 und für das IV. Quartal am 11.12.2012, und endet mit Entrichtung der Abschlusszahlungen aufgrund des Jahressteuerbescheids 2012 am 17.7.2013 (§ 235 Abs. 5 Nr. 2 Buchst. a AO).“

g) Die Nummer 5.4 wird wie folgt geändert:

aa) Das Beispiel 2 wird wie folgt gefasst:

„Beispiel 2

Abwandlung des Beispiels 1: Der Steuerpflichtige machte in der nicht zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Juli 2017 (erklärter Umsatz zu 19 % USt 50.000 €, kein Vorsteuerabzug) vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben. Der Steuerpflichtige hat keine Nacherklärung im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für 2017 vorgenommen. Die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2017 wurde am 18.5.2018 abgegeben, ohne dass sich eine Veränderung zu den Voranmeldungen ergab. Die Steuerhinterziehung wurde erst im Rahmen eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens entdeckt. Es erging daraufhin am 22.7.2019 ein geänderter Umsatzsteuerbescheid für 2017 mit Fälligkeit 26.8.2019¹. Die Umsatzsteuernachzahlung wurde bei Fälligkeit entrichtet.

Lösung:

Für die Umsatzsteuer-Vorauszahlung Juli 2017 beginnt der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen am 11.8.2017 (Tag nach der gesetzlichen Fälligkeit, da keine Zustimmung erforderlich war) und endet mit Beginn des Zinslaufs für die hinterzogene Steuer (§ 235 Abs. 5 Nr. 2 Buchst. b AO), d. h. am 18.6.2018, so dass Zinsen für 10 volle Monate festzusetzen sind (§ 235 Abs. 2 und 3 AO; AEAO zu § 235, Nr. 4.1.2 und 4.2.1).

Für die Umsatzsteuer-Jahreszahlung 2017 beginnt der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen am 19.6.2018 (Tag nach der fiktiven Fälligkeit der Umsatzsteuer 2017; vgl. § 235 Abs. 2 Satz 2 AO) und endet am 26.8.2019 (Tag der Zahlung = Tag der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2017 des geänderten Umsatzsteuerbescheids für 2017 vom 22.7.2019), so dass Zinsen für 14 volle Monate festzusetzen sind (§ 235 Abs. 2 und 3 AO). Hierauf sind Zinsen nach § 233a anzurechnen, soweit sich die Zinszeiträume vom 1.4.2019 bis 25.7.2019, somit für 3 volle Monate, überschneiden (§ 235 Abs. 4 AO).



1) Verschiebung der Fälligkeit gem. § 108 Abs. 3 AO auf den nächstfolgenden Werktag.

Steuer	Umsatz	USt	Zinsen
USt 7/2017	10.000 €	1.900 €	95 € (5 % von 1.900 € = 95 €)
USt 2017	10.000 €	1.900 €	125 € (7 % von 1.900 € = 133 € abzügl. 8 € ² nach § 235 Abs. 4 AO anzurechnende § 233a AO-Zinsen)

2) § 233a Zinsen (für 3 volle Monate) $1.900 € \times 0,45 \% = 8,55 €$ wurden gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO auf 8 € abgerundet.“

bb) Das Beispiel 4 wird wie folgt gefasst:

„Beispiel 4

Abwandlung des Beispiels 3: Der Steuerpflichtige machte in der zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Juli 2017 (erklärter Umsatz zu 19 % 50.000 € und Vorsteuerabzug i. H. v. 25.000 €) vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben. Die Zustimmung zur Umsatzsteuervoranmeldung ist dem Steuerpflichtigen am 15.8.2017 bekannt gegeben worden. Der Steuerpflichtige hat keine Nacherklärung im Rahmen der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2017 vorgenommen. Die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2017 wurde am 11.5.2018 abgegeben, ohne dass sich eine Veränderung zu den Voranmeldungen ergab. Die Steuerhinterziehung wurde erst im Rahmen eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens entdeckt. Es erging daraufhin am 22.7.2019 ein geänderter Umsatzsteuerbescheid für 2017 mit Fälligkeit 26.8.2019⁴. Die Umsatzsteuernachzahlung wurde bei Fälligkeit entrichtet.

Lösung:

Für die Umsatzsteuer-Vorauszahlung Juli 2017 beginnt der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen am 15.8.2017 (Bekanntgabe der Zustimmung zur Umsatzsteuervoranmeldung, da Erstattungsfall) und endet mit Beginn des Zinslaufs für die hinterzogene Steuer (§ 235 Abs. 5 Nr. 2 Buchst. b AO), d. h. am 11.6.2018, so dass Zinsen für 9 volle Monate festzusetzen sind (§ 235 Abs. 2 und 3 AO; AEAO zu § 235, Nr. 4.1.2 und 4.2.1).



4) Verschiebung der Fälligkeit gem. § 108 Abs. 3 AO auf den nächstfolgenden Werktag

Für die Umsatzsteuer-Jahreszahlung 2017 beginnt der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen am 12.6.2018 (Tag nach der fiktiven Fälligkeit der Umsatzsteuer 2017; vgl. § 235 Abs. 2 Satz 2 AO) und endet am 26.8.2019 (Tag der Zahlung = Tag der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2017 des geänderten Umsatzsteuerbescheids für 2017 vom 22.7.2019), so dass Zinsen für 14 volle Monate festzusetzen sind (§ 235 Abs. 2 und 3 AO). Hierauf sind Zinsen nach § 233a anzurechnen, soweit sich die Zinszeiträume vom 1.4.2019 bis 25.7.2019, somit für 3 volle Monate, überschneiden (§ 235 Abs. 4 AO).

Steuer	Umsatz	USt	Zinsen
USt 7/2017	30.000 €	5.700 €	256 € (4,5 % von 5.700 € = 256 € ⁵)
USt 2017	30.000 €	5.700 €	374 € (7 % von 5.700 € = 399 € abzügl. 25 € ⁶ nach § 235 Abs. 4 AO anzurechnende § 233a AO-Zinsen) ⁶

5) $700 \text{ €} \times 4,5\% = 256,50 \text{ €}$ wurden gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO auf 256 € abgerundet.

6) § 233a Zinsen (für 3 volle Monate) $5.700 \text{ €} \times 0,45\% = 25,65 \text{ €}$ wurden gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO auf 25 € abgerundet

cc) Das Beispiel 6 wird wie folgt gefasst:

„Beispiel 6

Abwandlung des Beispiels 5: Der Steuerpflichtige machte in der nach seinen Angaben zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Juli 2017 (erklärter Umsatz zu 19 % 50.000 € und Vorsteuerabzug i. H. v. 25.000 €) vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben. Die Zustimmung zur Umsatzsteuervoranmeldung ist dem Steuerpflichtigen am 15.8.2017 bekannt gegeben worden. Der Steuerpflichtige hat keine Nacherklärung im Rahmen der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2017 vorgenommen. Die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2017 wurde am 11.5.2018 abgegeben, ohne dass sich eine Veränderung zu den Voranmeldungen ergab. Die Steuerhinterziehung wurde erst im Rahmen eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens entdeckt. Es erging daraufhin am 22.7.2019 ein geänderter Umsatzsteuerbescheid für 2017 mit



Fälligkeit 26.8.2019⁷. Die Umsatzsteuernachzahlung wurde bei Fälligkeit entrichtet.

7) Verschiebung der Fälligkeit gem. § 108 Abs. 3 AO auf den nächstfolgenden Werktag.

Lösung:

Für die Umsatzsteuer-Vorauszahlung Juli 2017 beginnt der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen am 11.8.2017 (Tag nach der gesetzlichen Fälligkeit, da bei richtiger Anmeldung keine Zustimmung erforderlich gewesen wäre) und endet mit Beginn des Zinslaufs für die hinterzogene Steuer (§ 235 Abs. 5 Nr. 2 Buchst. b AO), d. h. am 11.6.2018, so dass Zinsen für 10 volle Monate (AEAO zu § 238, Nr. 1) festzusetzen sind (§ 235 Abs. 2 und 3 AO; AEAO zu § 235, Nr. 4.1.2 und 4.2.1).

Für die Umsatzsteuer-Jahreszahlung 2017 beginnt der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen am 12.6.2018 (Tag nach der fiktiven Fälligkeit der Umsatzsteuer 2017; vgl. § 235 Abs. 2 Satz 2 AO) und endet am 26.8.2019 (Tag der Zahlung = Tag der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2017 des geänderten Umsatzsteuerbescheids für 2017 vom 22.7.2019), so dass Zinsen für 14 volle Monate festzusetzen sind (§ 235 Abs. 2 und 3 AO). Hierauf sind Zinsen nach § 233a AO anzurechnen, soweit sich die Zinszeiträume vom 1.4.2019 bis 25.7.2019, somit für 3 volle Monate, überschneiden (§ 235 Abs. 4 AO).

Steuer	Umsatz	USt	Zinsen
USt 7/2017	100.000 €	19.000 €	950 € (5 % von 19.000 € = 950 €)
USt 2017	100.000 €	19.000 €	1.245 € (7 % von 19.000 € = 1.330 € abzügl. 85 € ⁸ nach § 235 Abs. 4 AO anzurechnende § 233a AO-Zinsen)

8) § 233a Zinsen (für 3 volle Monate) $19.000 € \times 0,45 \% = 85,50 €$ wurden gem. § 239 Abs. 2 Satz 1 AO auf 85 € abgerundet.“

11. Die Nummer 2 des **AEAO zu § 363** wird wie folgt gefasst:

- „2. Voraussetzung für eine Verfahrensrufe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ist, dass der Einspruchsführer in der Begründung seines Einspruchs die strittige, auch für seinen Steuerfall entscheidungserhebliche Rechtsfrage darlegt und sich hierzu konkret auf ein beim EuGH, beim BVerfG oder bei einem obersten Bundesgericht anhängiges



Verfahren beruft (BFH-Urteile vom 26.9.2006, XR 39/05, BStBl 2007 II S. 222, und vom 30.9.2010, III R 39/08, BStBl 2011 II S. 11); Entsprechendes gilt auch für vor dem Gericht der Europäischen Union (EuG) anhängige Vorabentscheidungsersuchen, die ihm vom EuGH zur Entscheidung zugewiesen worden sind. Eine nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO eingetretene Verfahrensruhe endet, wenn das Gerichtsverfahren, auf das sich der Einspruchsführer berufen hat, abgeschlossen ist. Dies gilt auch, wenn gegen diese Gerichtsentscheidung Verfassungsbeschwerde erhoben wird und der Einspruchsführer sich nicht auf dieses neue Verfahren beruft (BFH-Urteil vom 30.9.2010, III R 39/08, a.a.O.). Endet demnach die Verfahrensruhe, bedarf es insoweit keiner Fortsetzungsmitteilung nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO und somit grundsätzlich auch keiner Ermessensentscheidung (BFH-Urteil vom 26.9.2006, XR 39/05, a.a.O.), soweit nicht im Einzelfall eine Verfahrensruhe aus Zweckmäßigkeitsgründen nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO angemessen erscheint.“

12. Der **AEAO zu § 367** wird wie folgt geändert:

a) Im Absatz 2 der Nummer 6.1 wird der erste Spiegelstrich wie folgt gefasst:

„- der Einspruchsführer strittige Rechtsfragen aufwirft, die Gegenstand eines beim EuGH (einschließlich des Gerichts der Europäischen Union (EuG) in bestimmten Fällen, vgl. AEAO zu § 165, Nr. 4), beim BVerfG oder bei einem obersten Bundesgericht anhängigen Verfahrens sind,“

b) Im Absatz 1 der Nummer 6.4 wird der letzte Satz wie folgt gefasst:

„Soweit anhängige Verfahren vor dem EuGH (einschließlich des EuG in bestimmten Fällen, vgl. AEAO zu § 165, Nr. 4), dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht Anlass für eine Teil-Einspruchsentscheidung / Verfahrensruhe sind (vgl. AEAO zu § 367, Nr. 6.1 zweiter Absatz), sind diese nicht im Tenor, sondern in der Begründung der Teil-Einspruchsentscheidung zu benennen.“

c) Die Nummer 7.1 wird wie folgt gefasst:

„7.1 Wegen der Erledigung von Masseneinsprüchen und Massenansprüchen durch eine Allgemeinverfügung nach Entscheidung des EuGH einschließlich des EuG (vgl. AEAO zu § 165, Nr. 3), des BVerfG oder des BFH vgl. § 367 Abs. 2b sowie § 172 Abs. 3 AO.“



Seite 28 von 28

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Die ses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.