



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)  
DATUM 5. Februar 2024

[ao@finmail.de](mailto:ao@finmail.de)

BETREFF **Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)**

BEZUG TOP 1/14 der Sitzung KSt/GewSt II/2022;  
TOP 27 der Sitzung AO VI/2022;  
TOP 5.1, 5.3 bis 5.7 der Sitzung AO I/2023;  
TOP 10.3 bis 10.5 der Sitzung AO II/2023;  
TOP 10.1 bis 10.3 der Sitzung AO III/2023  
TOP 1/12 der Sitzung KSt/GewSt II/2023  
TOP 6, 12.1 bis 12.5 der Sitzung AO V/2023  
BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2023  
- IV D 2 - S 0316-a/21/10006 :008 -

GZ **IV D 1 - S 0062/23/10003 :001**

DOK **2023/1122582**

(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 29. Dezember 2023 (BStBl 2024 I S. 12) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Im AEAO wird folgende Regelung zu **§ 10 AO** eingefügt:

**„AEAO zu § 10 – Geschäftsleitung**

1. § 10 AO definiert die "Geschäftsleitung" als den "**Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung**". Nach der Rechtsprechung des BFH ist dies der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (BFH-Urteil vom 3.7.1997, IV R 58/95, BStBl 1998 II S. 86).

2. Entscheidend hierfür ist, an welchem Ort die vorzunehmenden Geschäfte, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens mit sich bringt, sowie solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung gehören ("**Tagesgeschäfte**"), tatsächlich wahrgenommen werden (BFH-Urteile vom 7.12.1994, I K 1/93, BStBl 1995 II S. 175, und vom 12.2.2004, IV R 29/02, BStBl II S. 602).
3. Nicht entscheidend sind hingegen diejenigen Maßnahmen, die die Grundlagen des Unternehmens, insbesondere die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung der Inhaber des Unternehmens an ungewöhnlichen Maßnahmen und an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung betreffen (BFH-Urteil vom 7.12.1994, I K 1/93, BStBl 1995 II S. 175).
4. Die Oberleitung als „Ausübung von Leitungsfunktionen“ wird üblicherweise in dafür geeigneten Räumen ausgeübt. Allerdings ist eine feste - und zudem eigene - **Geschäftseinrichtung oder Anlage**, die der Tätigkeit des Unternehmens dient, hierfür **nicht erforderlich**. Geschäftsleitende Handlungen i. S. d. Tagesgeschäfts eines Unternehmens können auch in der Wohnung des Geschäftsführers vorgenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 23.1.1991, I R 22/90, BStBl II S. 554). Die Geschäftsleitungsbetriebstätte kann sich aber beispielsweise auch in den Räumlichkeiten einer eingeschalteten Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft (BFH-Urteile vom 3.7.1997, IV R 58/95, BStBl 1998 II S. 86, und vom 23.3.2022, III R 35/20, BStBl II S. 844) oder dem als Unterkunft bereitgestellten Baucontainer o. ä. im Bauleistungsgewerbe (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1998, I R 138/97, BStBl 1999 II S. 437) befinden. Die Einschaltung eines Büroservice-Unternehmens ist nur dann beachtlich, wenn dort tatsächlich unternehmerische Entscheidungen von Gewicht (Geschäftsleitung) getroffen werden.

Geschäftsleitungsentscheidungen auf Geschäftsreisen sind wegen des Fehlens einer ortsbezogenen Einrichtung am Tätigkeitsort und des Merkmals der Dauer regelmäßig nicht geeignet, einen Ort der Geschäftsleitung zu begründen (vgl. BFH-Urteile vom 15.10.1997, I R 76/95, BFH/NV 1998 S. 434, und vom 23.1.1991, I R 22/90, a. a. O.).

5. Bei der Beurteilung sind dabei stets die tatsächlichen **Verhältnisse des Einzelfalls** wie Art, Umfang, Struktur und Eigenart des Unternehmens individuell zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 3.7.1997, IV R 58/95, BStBl 1998 II S. 86).
6. Wird ein Unternehmen an mehreren Orten geschäftsführend tätig, so sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten grundsätzlich nach ihrer Bedeutung für das Unternehmen zu gewichten, um auf diese Weise den (Haupt)Ort der Geschäftsleitung bzw. den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu bestimmen. Befinden sich die kaufmännische und die technische Leitung an verschiedenen Orten, kommt

es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an (BFH-Urteil vom 23.1.1991, I R 22/90, BStBl II S. 554).

Lässt sich kein Mittelpunkt bestimmen, weil mehrere Personen gleichwertige Geschäftsführungsaufgaben von verschiedenen Orten aus wahrnehmen, ohne dass eine entsprechende Gewichtung möglich ist, bestehen mehrere Geschäftsleitungs-betriebstätten (BFH-Urteil vom 5.11.2014, IV R 30/11, BStBl 2015 II S. 601). In diesen Fällen bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit nach § 25 AO.

7. Jede nichtnatürliche Person muss (mindestens) einen Ort ihrer Geschäftsleitung haben. So haben auch Organgesellschaften grundsätzlich einen "eigenen" Ort ihrer Geschäftsleitung, der mit dem Ort der Geschäftsleitung des Organträgers zusammenfallen kann, aber nicht muss (BFH-Urteil vom 7.12.1994, I K 1/93, BStBl 1995 II S. 175).
  8. Führen die Ermittlungsmaßnahmen des Finanzamtes dazu, dass an dem vom Steuerpflichtigen erklärten Ort der Geschäftsleitung ein solcher zu verneinen ist und lässt sich ein anderer Ort der Geschäftsleitung – auch mangels Mitwirkung des Steuerpflichtigen – nicht mit hinreichender Sicherheit ermitteln, ist als Ort der Geschäftsleitung der Wohnsitz des Geschäftsführers bzw. der Sitz/Wohnsitz der Gesellschafter zugrunde zu legen. Bei mehreren Geschäftsführern gilt Nummer 6 entsprechend.“
2. Der **AEAO zu § 12** wird wie folgt gefasst:

#### „**AEAO zu § 12 – Betriebstätte**“

1. Gemäß **§ 12 Satz 1 AO** setzt die Annahme einer Betriebstätte eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (BFH-Urteil vom 5.11.2014, IV R 30/11, BStBl 2015 II S. 601). Auch nicht sichtbare, unterirdisch verlaufende Rohrleitungen (Pipelines) sind feste Geschäftseinrichtungen i. S. d. § 12 Satz 1 AO und damit Betriebstätten (BFH-Urteil vom 30.10.1996, II R 12/92, BStBl 1997 II S. 12).

Die örtliche Verknüpfung kann sich aus mechanischer Verbindung mit der Erde oder aus bloßer Belegenheit an derselben Örtlichkeit ergeben. Zu den Betriebstätten zählen auch bewegliche Geschäftseinrichtungen mit vorübergehend festem Standort (z. B. fahrbare Verkaufsstätten mit wechselndem Standplatz; vgl. BFH-Urteil vom 8.3.1988, VIII R 270/81, BFH/NV S. 735). Marktstände auf Wochenmärkten können Betriebstätten sein, wenn sich die jeweilige Marktveranstaltung ständig in mehr oder weniger großen zeitlichen Abständen an meist auch der gleichen Stelle wiederholt (BFH-Urteil 9.10.1974, I R 128/73, BStBl 1975 II S. 203; wegen der daneben vor-

handenen Geschäftsleitungsbetriebstätte siehe zu Nr. 7 des AEAO zu § 12); demgegenüber begründet ein Verkaufsstand, den ein Unternehmen einmal im Jahr vier Wochen lang auf einem Weihnachtsmarkt unterhält, keine Betriebstätte (BFH-Urteil vom 17.9.2003, I R 12/02, BStBl 2004 II S. 396). Betriebstätte kann auch ein "Kinderzimmer" mit einem Computer sein, das der Steuerpflichtige als junger Erwachsener im elterlichen Haushalt bewohnt und für gewerbliche Online-Poker-spiele nutzt (BFH-Urteil vom 22.2.2023, X R 8/21, BStBl II S. 811).

2. Für die nicht nur vorübergehende **Verfügungsmacht** ist grundsätzlich erforderlich, dass der Unternehmer eine Rechtsposition innehat, die ihm nicht ohne Weiteres entzogen oder verändert werden kann ("selbständiger Nutzungsanspruch"). Es reichen weder eine tatsächliche Mitbenutzung (BFH-Urteil vom 30.6.2005, III R 76/03, BStBl 2006 II S. 84) noch die bloße Berechtigung der Nutzung im Interesse eines anderen oder die rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit aus (BFH-Urteil vom 4.6.2008, I R 30/07, BStBl II S. 922). Eine lediglich „allgemeine rechtliche Absicherung“ oder eine ständige Nutzungsbefugnis tatsächlicher Art können aber ausreichen, wenn die Verfügungsmacht nicht bestritten wird (BFH-Urteil vom 18.3.2009, III R 2/06, BFH/NV S. 1457).

Eine Betriebstätte kann auch in der Betriebstätte eines Dritten begründet werden, wenn der Unternehmer rechtlich befugt ist, die Einrichtung oder Anlage nach den Bedürfnissen seines Unternehmens zu nutzen und wenn er eigene Arbeitnehmer beschäftigt oder ihm überlassene, seinen Weisungen unterliegende Arbeitnehmer oder Subunternehmer dort tätig werden (BFH-Beschluss vom 18.2.2021, III R 8/19, BStBl II S. 627). Eine für die Annahme einer Betriebstätte hinreichende Nutzungsbefugnis braucht sich nicht auf einen bestimmten Raum oder eine bestimmte Fläche zu beziehen, sondern kann auch vorliegen, wenn der Unternehmer jeweils irgendeinen geeigneten Raum des Gebäudes oder die wechselnde Teilfläche eines Grundstücks ständig nutzen darf (BFH-Urteil vom 3.2.1993, I R 80-81/91, BStBl II S. 462). Eine Befugnis des Grundeigentümers, dem Unternehmer einen anderen Raum oder eine andere Teilfläche zuzuweisen, steht der Annahme einer Betriebstätte nicht entgegen (BFH-Urteil vom 14.07.2004, I R 106/03, BFH/NV 2005 S. 154).

3. Die - ggf. auch umfassende - Übertragung der Aufgaben eines Unternehmens (Auftraggeber) auf einen selbstständig tätigen Dritten (Auftragnehmer) reicht grundsätzlich nicht aus, um in dessen Räumen eine Betriebstätte zu begründen. Eine Betriebstätte des Auftraggebers in den Räumen des Auftragnehmers besteht allerdings, wenn der Auftraggeber in den Räumen des Auftragnehmers eigene betriebliche Handlungen mit einer gewissen Nachhaltigkeit vornimmt (z. B. Überwachung des Auftragnehmers, die insbesondere in Fällen einer Personenidentität der Leitungsorgane von Auftraggeber und Auftragnehmer anzunehmen ist; BFH-Urteil vom 23.3.2022, III R 35/20, BStBl II S. 844). Ein Verfügungsrecht über die Räumlichkeiten des Auf-

tragnehmers ist ausnahmsweise dann nicht erforderlich, wenn der Auftraggeber aufgrund des zur Verfügung stehenden "sachlichen und personellen Organismus" in der Lage ist, seiner unternehmerischen Tätigkeit in den Räumen des Auftragnehmers "operativ" nachzugehen (BFH-Urteil vom 24.8.2011, I R 46/10, BStBl 2014 II S. 764). Eine Betriebstätte des Auftraggebers kann außerdem dann in den Räumen des Auftragnehmers bestehen, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen die Geschäftsleitung von dem Auftragnehmer tatsächlich ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 23.3.2022, III R 35/20, a. a. O.), vgl. AEAO zu § 12, Nr. 6.

4. Die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in dessen häuslichem Homeoffice begründet in der Regel keine Betriebstätte des Arbeitgebers. Auch abkommensrechtlich begründet ein häusliches Homeoffice nach deutscher Anwenderstaatsperspektive in der Regel keine Betriebstätte (feste Einrichtung gemäß Artikel 5 Abs. 1 und Abs. 4 OECD-MA). Dies gilt auch bei:

- Übernahme der Kosten für das Homeoffice und dessen Ausstattung durch den Arbeitgeber;
- Abschluss eines Mietvertrages über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen Arbeitgeber (Mieter) und Arbeitnehmer (Vermieter), außer der Arbeitgeber ist im Einzelfall tatsächlich befugt, die Räume anderweitig zu nutzen (etwa durch ein Recht zum Entsenden anderer Arbeitnehmer in die Räume oder ein Recht zum Betreten der Räume außerhalb von Prüfungen zur Arbeitssicherheit);
- Fällen, in denen dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.

Grund hierfür ist, dass der Arbeitgeber typischerweise nicht über eine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers verfügt. Anderes kann gelten, wenn ein Arbeitnehmer Leitungsfunktionen ausübt und diese Verfügungsmacht des Unternehmens vermitteln.

5. Für die Annahme eines unmittelbaren "Dienens" der Geschäftseinrichtung oder Anlage ist es erforderlich, dass in dem Objekt eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteil vom 26.7.2017, III R 4/16, BFH/NV 2018 S. 233) und sich in der Bindung eine gewisse "Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (BFH-Urteile vom 23.3.2022, III R 35/20, BStBl II S. 844, vom 4.6.2008, I R 30/07, BStBl II S. 922, und BFH-Beschluss vom 18.2.2021, III R 8/19, BStBl II S. 627).

6. **§ 12 Satz 2 AO** erweitert die Definition einer Betriebstätte dergestalt, dass eine Betriebstätte nicht notwendigerweise eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage voraussetzt (BFH-Urteil vom 29.11.2017, I R 58/15, BFH/NV 2018 S. 684; zur Abgrenzung bei Verkaufsstellen siehe Nr. 1 des AEAO zu § 12). Diese kann sich somit auch in den fremden Räumen eines Dritten (Geschäftsleiters) befinden (bzw. in den Geschäftsräumen eines mit der Geschäftsführung beauftragten gesellschaftsfremden Managers).
7. Jedes gewerbliche Unternehmen hat insoweit zumindest eine am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebstätte. Dies gilt in der Regel auch bei einem "reisenden" Gewerbetreibenden, also einem solchen, der sein Gewerbe an wechselnden Orten ausübt, ohne jedoch an diesen Orten (weitere) Betriebstätten zu begründen. Hierzu zählen beispielsweise auch Berufssportler und Artisten (BFH-Urteil vom 17.2.1955, BStBl III S. 100) oder Schiedsrichter. Ist keine andere feste Geschäftseinrichtung vorhanden, so ist regelmäßig die Wohnung des Geschäftsleiters bzw. Gewerbetreibenden - ungeachtet des Umstandes, ob diese dem Privatvermögen zuzuordnen ist - als Geschäftsleitungsbetriebstätte anzusehen, wenn dort die geschäftliche Planung vorgenommen wird (BFH-Urteil vom 20.12.2017, I R 98/15, BFH/NV 2018 S. 497). Hierbei ist das Vorhandensein eines Büros oder (häuslichen) Arbeitszimmers i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 15.7.1986, VIII R 134/83, BStBl II S. 744).

Bei einer Tätigkeit, die auf ständig wechselnden Wochenmärkten ausgeübt wird, befindet sich der Ort der Geschäftsleitung häufig nicht auf einem der Wochenmärkte. Vielmehr liegt die – im Einzelfall zu verifizierende - Annahme nahe, dass sich die Geschäftsleitungsbetriebstätte am Wohnsitz des Gewerbetreibenden befindet (vgl. BFH-Urteil vom 28.7.1993, I R 15/93, BStBl 1994 II S. 148).

8. Stätten der Erkundung von Bodenschätzen (z. B. Versuchsbohrungen) sind dabei als Betriebstätten anzusehen, wenn die Voraussetzungen des § 12 Nr. 8 AO erfüllt sind.
9. Die Begriffsbestimmung der Betriebstätte gilt auch für die freiberufliche Tätigkeit und Steuerpflichtige mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.
10. Soweit die Steuergesetze (insbes. EStG und GewStG) den Begriff „Betriebstätte“ verwenden, ohne ihn selbst abweichend von § 12 AO zu definieren (wie etwa § 41 Abs. 2 EStG), bestimmt sich dieser Begriff grundsätzlich nicht nach der Definition eines einschlägigen DBA, sondern nach innerstaatlichem Recht (vgl. BFH-Urteil vom 20.7.2016, I R 50/15, BStBl 2017 II S. 230). DBA legen lediglich fest, in welchem Umfang eine nach innerstaatlichem Recht - unter Berücksichtigung des § 12 AO - bestehende Steuerpflicht entfallen soll. Eine in einem DBA vorgenommene, von § 12 AO abweichende Definition des Begriffs „Betriebstätte“ ist

daher nur im Rahmen dieses DBA anwendbar, sofern im innerstaatlichen Recht nichts anderes bestimmt ist.“

3. Im **AEAO zu § 18** wird nach der Nummer 1 folgende Nummer 1a eingefügt:

„1a Die örtliche Zuständigkeit für den Erlass eines Teilabschlussbescheids (§ 180 Abs. 1a AO) richtet sich gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 5 AO danach, für welchen Steuer- oder Feststellungsbescheid der Teilabschlussbescheid unmittelbar Bindungswirkung entfaltet. Maßgebender Folgebescheid ist dabei der Bescheid, in dem die Besteuerungsgrundlagen ohne Erlass des Teilabschlussbescheids von der zuständigen Finanzbehörde zu ermitteln und steuerlich verbindlich zu bewerten gewesen wären.“

4. Der **AEAO zu § 30** wird wie folgt geändert:

a) Nach der Nummer 4.8 wird folgende Nummer 4.9 angefügt:

„4.9 Ein Verwaltungsverfahren i. S. d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO stellen auch die vom BZSt durchzuführenden Verfahren zur Überprüfung und Durchsetzung der Sorgfalts- und Meldepflichten durch Intermediäre nach der FATCA-USA-UmsV, dem FKAustG, dem PStTG oder vergleichbaren Regelungen dar. Liegen einem Finanzamt hinreichende Anhaltspunkte darüber vor, dass ein Intermediär seinen Mitteilungspflichten gegenüber dem BZSt nicht nachgekommen ist, ist eine Mitteilung an das BZSt zulässig.“

b) Die Nummer 7 wird wie folgt geändert:

aa) Der Spiegelstrich „- § 36 Abs. 2 der Bundesrechtsanwaltsordnung;“ wird durch den Spiegelstrich „- § 36 Abs. 2 und 3 der Bundesrechtsanwaltsordnung;“ ersetzt.

bb) Der Spiegelstrich „- § 36a Abs. 3 der Wirtschaftsprüferordnung;“ wird durch den Spiegelstrich „- § 36a Abs. 3 und 4 der Wirtschaftsprüferordnung;“ ersetzt.

cc) Der Spiegelstrich „- § 64a Abs. 2 der Bundesnotarordnung;“ wird durch den Spiegelstrich „- § 64d der Bundesnotarordnung;“ ersetzt.

dd) Der Spiegelstrich „- § 34 Abs. 2 der Patentanwaltsordnung;“ wird durch den Spiegelstrich „- § 34 Abs. 2 und 3 der Patentanwaltsordnung;“ ersetzt.

ee) Der Spiegelstrich „- § 6 Abs. 2 des Hinweisgeberschutzgesetzes.“ wird angefügt.

c) Die Nummer 11.6 wird wie folgt gefasst:

„11.6 § 6 des SubvG, wonach Behörden von Bund und Ländern Tatsachen, die sie dienstlich erfahren, und die den Verdacht eines Subventionsbetrugs (§ 264 StGB) begründen, den Strafverfolgungsbehörden mitzuteilen haben, stellt keine Ermächtigungsvorschrift i. S. d. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO dar.

Anzeigen an Strafverfolgungsbehörden wegen des Verdachts eines Subventionsbetrugs ohne vorheriges Ersuchen sind daher nur zulässig, wenn ein zwingendes öffentliches Interesse an der Offenbarung besteht (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchstabe b AO) oder die Voraussetzungen des § 30 Abs. 5 AO vorliegen (vgl. AEAO zu § 30, Nr. 12).

Nach § 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb AO besteht allerdings eine Offenbarungsbefugnis gegenüber den für die Bewilligung, Gewährung, Rückforderung, Erstattung, Weitergewährung oder für das Belassen einer Subvention als Leistung aus öffentlichen Mitteln zuständigen Behörden und Gerichten. Mitteilungen an Strafverfolgungsbehörden sind auf deren Ersuchen nach § 31a Abs. 1 Satz 2 AO zulässig, soweit die Offenbarung für die Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer zu Unrecht erlangten Subvention erforderlich ist. Die Strafverfolgungsbehörde muss die Erforderlichkeit der Mitteilung versichern. Im Einzelnen vgl. AEAO zu § 31a, Nr. 4.3.

Betrifft der Subventionsbetrug allerdings Investitionszulagen oder Forschungszulagen, sind entsprechende Tatsachen wie bei Steuerstraftaten den Bußgeld- und Strafsachenstellen zu melden (vgl. §§ 14, 15 InvZulG 2010 bzw. §§ 12, 13 FZulG i. V. m. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO)“

d) Nach der Nummer 13 wird folgende neue Nummer 14 eingefügt:

**„14 Auskunftsersuchen der Meldestellen nach dem HinSchG an Finanzbehörden**

Bei Auskunftsersuchen interner oder externer Meldestellen an Finanzbehörden (§§ 18 und § 29 HinSchG) enthält das HinSchG keine Offenbarungsbefugnis im Sinne des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO. Auch die Pflicht zur Zusammenarbeit mit externen Meldestellen nach § 30 HinSchG gestattet für sich allein keine Offenbarung nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO.“

e) Die bisherigen Nummern 14 bis 14.2 werden die neuen Nummern 15 bis 15.2.

5. Der **AEAO zu § 31a** wird wie folgt geändert:

- a) In der Nummer 1 werden die Worte „§ 31a Abs. 1 AO“ jeweils durch die Worte „§ 31a Abs. 1 Satz 1 AO“ ersetzt.
- b) In der Nummer 2 werden die Worte „(§ 31a Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a AO)“ durch die Worte „(§ 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a AO)“ ersetzt.
- c) Die Nummer 2.1 wird wie folgt gefasst:

„2.1 Illegale Beschäftigung

Illegale Beschäftigung übt nach § 1 Abs. 3 SchwarzArbG aus, wer

- 1. als Arbeitgeber Ausländer und Ausländerinnen unerlaubt beschäftigt oder als Entleiher unerlaubt tätig werden lässt,
  - 2. als Ausländer oder Ausländerin unerlaubt eine Erwerbstätigkeit ausübt,
  - 3. als Arbeitgeber Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen
    - a) ohne erforderliche Erlaubnis nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AÜG oder
    - b) entgegen den Bestimmungen nach § 1 Abs. 1 Satz 5 und 6, § 1a oder § 1b AÜG oder
    - c) entgegen § 6a Abs. 2 i. V. m. § 6a Abs. 3 GSA Fleisch überlässt oder für sich tätig werden lässt,
  - 4. als Arbeitgeber Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen beschäftigt, ohne dass die Arbeitsbedingungen nach Maßgabe des MiLoG, des AEntG oder des § 8 Abs. 5 des AÜG i. V. m. einer Rechtsverordnung nach § 3a Abs. 2 Satz 1 AÜG eingehalten werden,
  - 5. als Arbeitgeber Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen zu ausbeuterischen Arbeitsbedingungen beschäftigt oder
  - 6. als Inhaber oder Dritter Personen entgegen § 6a Abs. 2 GSA Fleisch tätig werden lässt.“
- d) In der Nummer 2.2 werden in Satz 1 die Nummern 4 und 5 wie folgt gefasst und folgender Satz 2 angefügt:
- „4. als Erbringer von Dienst- oder Werkleistungen seiner sich daraus ergebenden Verpflichtung zur Anzeige vom Beginn des selbstständigen Betriebes eines stehenden Gewerbes (§ 14 GewO) nicht nachgekommen ist oder die erforderliche Reisegewerbekarte (§ 55 GewO) nicht erworben hat,

5. als Erbringer von Dienst- oder Werkleistungen ein zulassungspflichtiges Handwerk als stehendes Gewerbe selbstständig betreibt, ohne in der Handwerksrolle eingetragen zu sein (§ 1 HwO).

Schwarzarbeit leistet auch, wer vortäuscht, eine Dienst- oder Werkleistung zu erbringen oder ausführen zu lassen, und wenn er selbst oder ein Dritter dadurch Sozialleistungen nach dem SGB II oder SGB III zu Unrecht bezieht.“

- e) Nach der Nummer 2.2 wird folgende neue Nummer 2.3 eingefügt:

„2.3 Ausnahmen (§ 1 Abs. 4 SchwarzArbG)

§ 1 Abs. 2 und 3 SchwarzArbG findet keine Anwendung für nicht nachhaltig auf Gewinn gerichtete Dienst- oder Werkleistungen, die

1. von Angehörigen im Sinne des § 15 AO oder Lebenspartnern,
2. aus Gefälligkeit,
3. im Wege der Nachbarschaftshilfe oder
4. im Wege der Selbsthilfe im Sinne des § 36 Abs. 2 und 4 II. des WobauG oder als Selbsthilfe im Sinne des § 12 Abs. 1 Satz 2 des WoFG

erbracht werden. Als nicht nachhaltig auf Gewinn gerichtet gilt insbesondere eine Tätigkeit, die gegen geringes Entgelt erbracht wird.“

- f) Die bisherigen Nummern 2.3 bis 2.5 werden die neuen Nummern 2.4 bis 2.6.

- g) Die neue Nummer 2.4 wird wie folgt gefasst:

„2.4. Zuständige Stellen

Zuständig für die Prüfung und Bekämpfung von illegaler Beschäftigung nach Nr. 2.1 des AEAO zu § 31a und Schwarzarbeit nach Nr. 2.2 lfd. Nr. 1 und 2 des AEAO zu § 31a sind die Behörden der Zollverwaltung, Arbeitsbereich Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS). Die FKS prüft auch, ob Verstöße gegen Mitteilungspflichten nach Nr. 2.2 lfd. Nr. 3 des AEAO zu § 31a vorliegen, sofern diese Mitteilungspflichten Sozialleistungen nach dem SGB II oder dem SGB III betreffen; für Sozialleistungen nach dem SGB I sind die jeweiligen Leistungs- bzw. Subventionsgeber zuständig (vgl. AEAO zu § 31a, Nr. 4.2). Für die Verfolgung und Ahndung von Verstößen gegen die in Nr. 2.2 lfd. Nr. 4 und 5 des AEAO zu § 31a aufgeführten Pflichten sind die nach Landesrecht zuständigen Behörden zuständig (§ 2 Abs. 3 SchwarzArbG). Die Prüfung der Erfüllung steuerlicher Pflichten obliegt gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 SchwarzArbG weiterhin den Landesfinanzbehörden und die Prüfung

der Erfüllung kindergeldrechtlicher Mitwirkungspflichten den zuständigen Familienkassen. Die FKS ist gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 SchwarzArbG zur Mitwirkung an diesen Prüfungen berechtigt. Unabhängig davon prüft die FKS gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 SchwarzArbG zur Erfüllung ihrer Mitteilungspflichten nach § 6 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 4 Nr. 4 SchwarzArbG, ob Anhaltspunkte dafür bestehen, dass steuerlichen Pflichten aus Dienst- und Werkleistungen nicht nachgekommen wurde. Zur Erfüllung ihrer Mitteilungspflicht nach § 6 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 4 Nr. 4 und 7 SchwarzArbG prüft die FKS im Rahmen ihrer Prüfungen auch, ob Anhaltspunkte dafür bestehen, dass Kindergeldempfänger ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen sind. Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 6 SchwarzArbG i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 9 MiLoG, § 23 Abs. 1 Nr. 1 AEntG sowie § 16 Abs. 1 Nr. 7b AÜG führt die FKS auch Ordnungswidrigkeitenverfahren wegen Verstößen gegen die Verpflichtung zur Entrichtung des Mindestlohnes. Ergeben sich bei der Prüfung der FKS Anhaltspunkte für Verstöße gegen die Steuergesetze, so unterrichtet die FKS hierüber die zuständigen Finanzbehörden (§ 6 Abs. 4 Nr. 4 SchwarzArbG). Die Behörden der Zollverwaltung führen ein zentrales Informationssystem für die FKS, in dem die zur Aufgabenerfüllung nach dem SchwarzArbG erhobenen und übermittelten Daten automatisiert verarbeitet werden (§ 16 SchwarzArbG). Die Übermittlung von Daten aus dem zentralen Informationssystem an die Landesfinanzbehörden erfolgt auf Ersuchen zur Durchführung eines Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens und für die Besteuerung, soweit die Besteuerung im Zusammenhang mit der Erbringung oder der Vortäuschung der Erbringung von Dienst- oder Werkleistungen steht (§ 17 Abs. 1 Nr. 4 SchwarzArbG). Soweit durch eine Übermittlung von Daten die Gefährdung des Untersuchungszwecks eines Ermittlungsverfahrens zu besorgen ist, kann die für dieses Verfahren zuständige Behörde der Zollverwaltung oder die zuständige Staatsanwaltschaft anordnen, dass keine Übermittlung von Daten erfolgen darf (§ 17 Abs. 1 Satz 2 SchwarzArbG). § 480 Abs. 1 Satz 1 und 2 StPO findet Anwendung, wenn die Daten Verfahren betreffen, die zu einem Strafverfahren geführt haben (§ 17 Abs. 1 Satz 3 SchwarzArbG).“

- h) In der neuen Nummer 2.5 werden die Worte „§ 5 Satz 1 bis 3 AEntG“ durch die Worte „§ 5 Satz 1 bis 4 AEntG“ ersetzt.
- i) In der Nummer 3 werden die Worte „(§ 31a Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b **Doppelbuchstabe aa AO**)“ durch die Worte „(§ 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b **Doppelbuchstabe aa AO**)“ ersetzt.
- j) In der Nummer 3.3 werden die die Worte „§ 31a Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b **Doppelbuchstabe aa AO**“ jeweils durch die Worte „§ 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b **Doppelbuchstabe aa AO**“ ersetzt und dem vierten Absatz folgender Satz angefügt:  
 „§ 31a Abs. 1 Satz 2 AO ist nicht einschlägig.“

- k) In der Nummer 3.4 werden die Worte „zwischen unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung“ durch die Worte „zwischen Arbeitnehmerüberlassung ohne Erlaubnis“ ersetzt.
- l) In der Nummer 4 werden die Worte „(**§ 31a Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa AO**)“ durch die Worte „(**§ 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa AO**)“ ersetzt.
- m) In der Nummer 4.3 wird der Absatz 5 durch folgende Absätze ersetzt:

„Mitteilungen an Strafverfolgungsbehörden sind nach § 31a Abs. 1 Satz 2 AO auf deren Ersuchen zulässig, soweit die Offenbarung für die Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer zu Unrecht erlangten Leistung aus öffentlichen Mitteln erforderlich ist. Die Strafverfolgungsbehörde muss die Erforderlichkeit der Mitteilung versichern. Eine Offenbarung zur Durchführung eines Bußgeldverfahrens darf nicht erfolgen.

Zudem sind Mitteilungen an Strafverfolgungsbehörden nach § 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb AO auf deren Ersuchen zulässig, soweit die Offenbarung zur Vorbereitung einer richterlichen Einziehungsanordnung nach § 76a StGB im Zusammenhang mit einer zu Unrecht erlangten Leistung aus öffentlichen Mitteln erforderlich ist. Die Strafverfolgungsbehörden müssen die Erforderlichkeit der Mitteilungen versichern.“

- n) Der Nummer 5 werden folgende Absätze angefügt:

„Mitteilungen an Strafverfolgungsbehörden sind nach § 31a Abs. 1 Satz 2 AO auf deren Ersuchen zulässig, soweit die Offenbarung für die Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer zu Unrecht erlangten Leistung aus öffentlichen Mitteln erforderlich ist. Die Strafverfolgungsbehörde muss die Erforderlichkeit der Mitteilung versichern. Eine Offenbarung zur Durchführung eines Bußgeldverfahrens darf nicht erfolgen.

Zudem sind Mitteilungen an Strafverfolgungsbehörden nach § 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auf deren Ersuchen zulässig, soweit die Offenbarung zur Vorbereitung einer richterlichen Einziehungsanordnung nach § 76a StGB im Zusammenhang mit einer zu Unrecht erlangten Leistung aus öffentlichen Mitteln erforderlich ist. Die Strafverfolgungsbehörden müssen die Erforderlichkeit der Mitteilungen versichern.“

6. Nach der Nummer 12 des **AEAO zu § 53** wird folgende neue Nummer 13 angefügt:

„13. Besondere Gründe i. S. d. § 53 Nr. 2 Satz 3 AO sind insbesondere Katastrophen, die durch Erlass des Bundesministeriums der Finanzen oder einer der obersten Finanzbehörden der Länder festgestellt wurden.

Handelt es sich um eine Notlage, sind Personen unabhängig von ihren Einkommens- und Vermögensgrenzen nach § 53 Nr. 2 Satz 1 und 2 AO hilfebedürftig, soweit durch die Katastrophen unvorhersehbare Mehraufwendungen verursacht werden, denen keine Ansprüche auf Leistungen von dritter Seite (beispielsweise Versicherungsleistungen oder staatliche Ansprüche) gegenüberstehen. Die durch die jeweilige Katastrophe entstandene Notlage sowie die Mehraufwendungen sind glaubhaft zu machen.

Sofern Leistungen von dritter Seite, auf die ein Anspruch besteht, zeitlich verzögert geleistet werden, sind die betroffenen Personen für den dadurch entstehenden Überbrückungszeitraum als hilfebedürftig anzusehen. Die dadurch entstehenden Liquiditätseinbußen oder sonstige erlittene Nachteile können somit von steuerbegünstigten Körperschaften, beispielsweise durch die Auszahlung zinsloser Darlehen oder vorübergehende unentgeltliche Nutzungsüberlassungen, ausgeglichen werden.“

7. Die Nummer 16 des **AEAO zu § 64** wird aufgehoben.
8. Die Nummer 3.1.2 des **AEAO zu § 73** wird wie folgt gefasst:

#### **„3.1.2 Umsatzsteuer**

Bei der umsatzsteuerlichen Organschaft ist es ermessensgerecht, den Verursachungsbeitrag einer Organgesellschaft danach zu bestimmen, wie der Organträger Umsätze der Organgesellschaft zu versteuern hat und Vorsteuerbeträge aus Rechnungen über Leistungsbezüge der Organgesellschaft abziehen kann (BFH-Urteil vom 5.4.2022, VII R 18/21, BStBl 2023 II S. 3).“

9. Der **AEAO zu § 89** wird wie folgt geändert:
  - a) In der Nummer 3.3.3.1 werden nach den Worten „Bei Organschaften i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 bis 4 StAuskV“ die Worte „und Umwandlungsfälle i S. d § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 StAuskV“ eingefügt.
  - b) Der zweite Satz des zweiten Absatzes der Nummer 4.1.2 wird gestrichen.
  - c) Der zweite Spiegelstrich der Nummer 4.5.2 wird wie folgt gefasst:

„- Hat die Finanzbehörde bereits mit der Bearbeitung des Antrags begonnen, ist der bis zur Rücknahme des Antrags angefallene Bearbeitungsaufwand angemessen zu berücksichtigen und die Gebühr anteilig zu ermäßigen. Die Gebührenermäßigung muss sich hierbei nicht an der Bemessung einer Zeitgebühr orientieren. Es kann auch eine anteilige Reduzierung der Wertgebühr vorgenommen werden, wenn trotz Antragsrücknahme der Gebührenzweck der Vor-

teilsabschöpfung nicht vollständig entfallen ist (vgl. BFH-Urteil vom 4.5.2022, I R 46/18, BStBl 2023 II S. 467).“

d) Die Nummer 5.1 wird wie folgt gefasst:

„5.1 Die StAuskV gilt grds. für alle verbindlichen Auskünfte, die ab Inkrafttreten des § 89 Abs. 2 AO (12.9.2006) erteilt worden sind. Für Auskünfte mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben, die bis zum 11.9.2006 erteilt worden sind, sind die Regelungen in Nrn. 4 und 5 des BMF-Schreibens vom 29.12.2003, BStBl I S. 742, weiter anzuwenden.“

e) Die Nummer 5.3 wird wie folgt gefasst:

„5.3 § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 bis 5 und Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 und 5 StAuskV in der am 23.12.2022 geltenden Fassung ist erstmals auf Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft anzuwenden, die nach dem 31.12.2022 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind (§ 3 Satz 2 StAuskV). In Umwandlungsfällen ist die Erteilung einheitlicher Auskünfte daher nur aufgrund von Auskunftsanträgen möglich, die nach dem 31.12.2022 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind.“

10. Im zweiten Absatz der Nummer 3.1.1.1 des **AEAO zu § 122** werden im Beispiel zur Zwangsgeldandrohung die Worte „210/50 108 ZG.-A.“ durch die Worte „210/50 108 ZgA (alternativ ZG.-A.)“ ersetzt.

11. Der **AEAO zu § 138** wird wie folgt gefasst:

#### **„AEAO zu § 138 - Anzeigen über die Erwerbtätigkeit**

1. Die Verpflichtung, die Eröffnung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, eines gewerblichen Betriebs oder einer Betriebstätte anzuzeigen, besteht nach § 138 Abs. 1 AO nur gegenüber der Gemeinde, in der dieser Betrieb oder die Betriebstätte eröffnet wird; diese hat unverzüglich das zuständige Finanzamt zu unterrichten. Freiberuflich Tätige haben die Aufnahme ihrer Erwerbstätigkeit dem Wohnsitzfinanzamt (§ 19 Abs. 1 AO, ggf. Tätigkeitsfinanzamt nach § 19 Abs. 3 AO) mitzuteilen. Unter Eröffnung ist auch die Fortführung eines Betriebs oder einer Betriebstätte durch den Rechtsnachfolger oder Erwerber zu verstehen (Hinweis auf § 75 AO).

Die Meldefrist beträgt einen Monat. Gewerbetreibende, die nach § 14 der GewO gegenüber der zuständigen Behörde (Ordnungs- bzw. Gewerbeamt) anzeigepflichtig sind, genügen mit dieser Anzeige gleichzeitig ihrer steuerlichen Anzeigepflicht nach § 138 Abs. 1 AO. Die Anzeige ist auf einem Vordruck zu erstatten, dessen Muster durch die Anlagen 1, 2 und 3 zu § 1 Satz 1 der GewAnzV vom 22.7.2014

(BGBl. I S. 1208), zuletzt geändert durch Verordnung vom 17.4. 2023 (BGBl. I Nr. 103), bestimmt worden ist. Steuerpflichtige, die nicht unter die Anzeigepflicht nach der GewO fallen, können die Anzeige formlos gegenüber dem zuständigen Finanzamt erstatten. Sie können sich auch des Vordrucks gem. der GewAnzV bedienen.

2. Sofern die Eröffnung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, eines gewerblichen Betriebs oder einer Betriebstätte oder die Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit nach § 138 Abs. 1 AO anzuzeigen ist, ist der von der Finanzverwaltung bereitgestellte Vordruck „Fragebogen zur steuerlichen Erfassung“ zu verwenden (§ 138 Abs. 1b AO); zur elektronischen Übermittlungspflicht vgl. Art. 97 § 27 Abs. 4 EGAO, BMF-Schreiben vom 17.9.2021, BStBl I S. 1762. Die Frist zur Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung beträgt nach § 138 Abs. 4 AO einen Monat.
3. Zur Anzeige über die Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 und 1b AO bei Betreiberinnen und Betreibern bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen vgl. BMF-Schreiben vom 12.6.2023, BStBl I S. 990.
4. § 138 Abs. 2 AO verpflichtet alle Steuerpflichtigen, Auslandsbeziehungen, insbesondere Auslandsbeteiligungen innerhalb der Fristen nach § 138 Abs. 5 AO dem Finanzamt mitzuteilen. Eine Verletzung dieser Verpflichtung kann als Steuergefährdung mit einem Bußgeld geahndet werden (§ 379 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 7 AO). Näheres zu Inhalt und Form der Mitteilungen regelt das BMF-Schreiben vom 26.4.2022, BStBl I S. 576.“

12. Die Nummer 6 des **AEO zu § 147** wird aufgehoben.

13. Der Nummer 3 des **AEO zu § 150** wird folgender Absatz angefügt:

„Nach § 150 Abs. 7 Satz 2 AO in der Fassung des JStG 2022 ist die Erklärungsfiktion mit Wirkung für alle Steuererklärungen, die nach dem 21.12.2022 abgegeben werden (Art. 97 § 10a Abs. 5 EGAO), auf solche von Dritten nach Maßgabe des § 93c AO übermittelten Daten beschränkt, die

- in den Steuererklärungsformularen als eDaten gekennzeichnet sind oder
- bei nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelten Steuererklärungen für den Belegabruf bereitgestellt werden.“

14. Die Nummer 4.2 des **AEO zu § 152** wird wie folgt gefasst:

„4.2 Steuererklärungen, die sich auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, sind z. B. die Erbschaftsteuererklärung, die Anzeigen nach § 19 GrEStG sowie die

Erklärungen zur Feststellung von Einheitswerten, Grundsteuerwerten oder Bedarfswerten (§ 151 BewG). § 152 Abs. 2 AO ist jedoch nicht auf Erklärungen von Grundsteuerwerten im Rahmen der Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 anzuwenden (Art. 97 § 8 Abs. 6 EGAO).“

15. Die Nummern 1.2 und 1.3 des **AEAO zu § 160** werden wie folgt gefasst:

- „1.2 Für eine genaue Bezeichnung des Empfängers ist nach dem Zweck des § 160 AO bei natürlichen Personen die Angabe des vollen Namens, der Adresse und des Geburtsdatums, bei juristischen Personen und Personenzusammenschlüssen die Bezeichnung und der Sitz des Empfängers erforderlich, so dass die Finanzbehörde ihn ohne Schwierigkeiten feststellen kann. Die Bezeichnung ist nicht „genau“, wenn sich herausstellt, dass der Empfänger zwar existiert, dass aber der mitgeteilte Name fingiert, also falsch ist (vgl. BFH-Urteil vom 4.4.1996, IV R 55/94, BFH/NV S. 801). Entsprechendes gilt für die Bezeichnung des Gläubigers.
- 1.3 Identitätsüberprüfungen sind für den Steuerpflichtigen nicht bereits deshalb unzumutbar, weil ungewöhnliche Marktbedingungen vorliegen, insgesamt eine Vielzahl von Geschäftsvorfällen zu erfassen ist oder hierdurch Umsatzeinbußen und Nachteile gegenüber anderen Wettbewerbern entstehen (BFH-Urteil vom 10.3.1999, XI R 10/98, BStBl II S. 434 - m. w. N.). Nur in Ausnahmefällen kaum zu bewältigender tatsächlicher oder rechtlicher Schwierigkeiten kann dem Steuerpflichtigen eine Ermittlung billigerweise nicht zugemutet werden. Dies trifft für die Bezeichnung einzeln bestimmbarer Zahlungsempfänger regelmäßig nicht zu. Ggfs. muss sich der Steuerpflichtige im Rahmen einer ordnungsmäßigen Geschäftstätigkeit über Namen und Adressen der Anlieferer anhand von Ausweispapieren vergewissern, etwa durch Einsichtnahme in den Personalausweis, Pass oder Führerschein (BFH-Urteil vom 10.3.1999, XI R 10/98, a. a. O.) Die Fertigung und Aufbewahrung von Kopien der Ausweisdokumente ist nicht erforderlich. Der Umstand, dass das entsprechende Ausweispapier im Rahmen der Identitätsprüfung vorgelegt und geprüft wurde, kann mit dem Vermerk „gültiger Ausweis hat vorgelegen“ belegt werden, sofern daneben die insoweit relevanten Informationen (Name, Vorname, Geburtsdatum, Ausweisnummer) aufgezeichnet wurden (hierzu vgl. AEAO zu § 160, Nr. 1.2). § 146 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 143 Abs. 3 Nr. 2 AO und die Regelungen des GwG bleiben unberührt.“

16. Der **AEAO zu § 171** wird wie folgt geändert:

a) Folgende neuen Nummern 3.1 und 3.2 werden eingefügt:

- „3.1 Zur erstmaligen Anwendung von § 171 Abs. 4 AO in der Fassung des Gesetzes vom 20.12.2022, BGBl. I S. 2730, gilt nach Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO Folgendes:

- § 171 Abs. 4 AO n.F. ist erstmals auf Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen.
- Auf Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 1.1.2025 entstehen, ist § 171 Abs. 4 AO a. F. weiterhin anzuwenden; dies gilt auch dann, wenn für diese Steuern und Steuervergütungen nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde.

3.2 Soweit nichts anderes bestimmt ist (vgl. hierzu Nrn. 3.2.6 bis 3.2.11 des AEAO zu § 171), gelten die nachfolgenden Regelungen bei Anwendung des § 171 Abs. 4 AO a.F. wie bei Anwendung des § 171 Abs. 4 AO n.F. gleichermaßen.“

- b) Die bisherigen Nummern 3.1 bis 3.3 werden die neuen Nummern 3.2.1 bis 3.2.3.
- c) Die bisherigen Nummern 3.3.1 und 3.3.2 werden die neuen Nummern 3.2.3.1 und 3.2.3.2.
- c) Die bisherigen Nummern 3.4 und 3.5 werden die neuen Nummern 3.2.4 und 3.2.5.
- d) Die bisherige Nummer 3.6 wird die neue Nummer 3.2.6 und die Worte „§ 171 Abs. 4 Satz 3 AO“ durch die Worte „§ 171 Abs. 4 Satz 3 AO a. F.“ ersetzt.
- e) Folgende neuen Nummern 3.2.7 bis 3.2.11 werden angefügt:

„3.2.7 Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO endet nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO n.F. - vorbehaltlich einer anderweitigen und weitergehenden Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist - spätestens 5 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung nach §§ 122, 122a AO bekanntgegeben wurde (Befristung der Ablaufhemmung). Zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vgl. auch § 197 Abs. 5 AO i. V. m. Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO.

3.2.8 Wird auf Antrag des Steuerpflichtigen

- der Beginn der Außenprüfung verschoben oder
- die Außenprüfung unterbrochen,

verlängert sich die Befristung der Ablaufhemmung für die von der Prüfungsanordnung umfassten Steuern um die Dauer des Hinausschiebens oder der Unterbrechung (§ 171 Abs. 4 Satz 4 AO n. F.).

3.2.9 Nimmt die Finanzbehörde für die von der Prüfungsanordnung umfassten Steuern vor Ablauf der Befristung der Ablaufhemmung zwischenstaatliche

Amtshilfe in Anspruch, verlängert sich diese Befristung um die Dauer der zwischenstaatlichen Amtshilfe, mindestens aber um ein Jahr, sofern der Steuerpflichtige vor Ablauf der Befristung auf die Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Amtshilfe hingewiesen wurde (§ 171 Abs. 4 Satz 5 und 6 AO n. F.).

- 3.2.10 Wird dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Einleitung eines Strafverfahrens für eine der von der Prüfungsanordnung umfassten Steuern bekanntgegeben und wird infolgedessen mit einer Außenprüfung nicht begonnen oder eine bereits begonnene Außenprüfung unterbrochen, greift die Befristung der Ablaufhemmung nicht (§ 171 Abs. 4 Satz 7 Halbs. 1 AO n. F.) Ggf. sind die Ablaufhemmungen nach § 171 Abs. 5 oder 6 AO zu beachten (§ 171 Abs. 4 Satz 7 Halbsatz 2 AO n. F.).
- 3.2.11 Die Befristung der Ablaufhemmung wird außerdem unter den Voraussetzungen des § 200a Abs. 4 und 5 AO verlängert oder außer Kraft gesetzt (§ 171 Abs. 4 Satz 8 AO n. F.).“

17. Die Nummer 1.4 des **AEO zu § 173** wird wie folgt gefasst:

- „1.4 Bei der Prüfung der Frage, ob die Tatsache zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, sind Steueranrechnungsbeträge grundsätzlich unbeachtlich. Es ist auf die bisher festgesetzte und die ggf. neu festzusetzende Steuer abzustellen.

Im Fall eines Antrags nach § 32d Abs. 4 oder 6 EStG ist bei dem Vergleich, ob die nachträglich bekannt gewordene Tatsache zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, auch die zunächst mit Abgeltungswirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG) einbehaltene Kapitalertragsteuer einzubeziehen und somit der bisher festgesetzten Steuer hinzuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 12.5.2015, VIII R 14/13, BStBl II S. 806). Das Gleiche gilt bei nachträglich erklärten Kapitalerträgen hinsichtlich der mit ihnen zusammenhängenden ausländischen Steuerbeträge, wenn die begehrte Änderung der Steuerfestsetzung notwendige Voraussetzung für die Anrechnung im Rahmen des § 32d Abs. 5 EStG und ggf. Erstattung dieser Steuern ist (vgl. BFH-Urteil vom 25.3.2021, VIII R 7/18, BStBl 2023 II S. 166).

Zum Ausnahmefall einer Nettolohnvereinbarung siehe BFH-Urteil vom 16.3.1990, VI R 90/86, BStBl II S. 610.“

18. Die Nummer 2 des **AEO zu § 175b** wird wie folgt gefasst:

- „2. Unrichtige Daten i. S. d. § 175b Abs. 2 AO sind zum einen von vornherein bestehende „objektive“ Fehler, d. h. die übermittelten Daten geben den mitteilungs-pflichtigen Sachverhalt von Anfang an in tatsächlicher Hinsicht nicht zutreffend

wieder. Zum anderen gehören auch durch bessere Rechtserkenntnis festgestellte Fehler dazu, wenn die übermittelten Daten ggf. durch BFH-Rechtsprechung nachträglich nicht dem geltenden Recht entsprechen.“

19. Der **AEAO zu § 180** wird wie folgt geändert:

a) Folgende neue Nummern 7. bis 7.5 werden eingefügt:

„7. **Gesonderte Feststellung durch Teilabschlussbescheid**

7.1 Bei in sich abgeschlossenen und abschließend geprüften Sachverhalten können abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen bereits vor Abschluss der Außenprüfung durch einen Teilabschlussbescheid gesondert festgestellt werden. Vor Erlass eines Teilabschlussbescheids muss nach § 202 Abs. 3 AO ein schriftlicher oder elektronischer Teilprüfungsbericht ergangen sein.

Die im Teilabschlussbescheid gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen haben für den Steuer- oder Feststellungsbescheid als Folgebescheid unmittelbare Bindungswirkung, in dem sie ohne Erlass des Teilabschlussbescheids von der zuständigen Finanzbehörde zu ermitteln und steuerlich verbindlich zu bewerten gewesen wären.

Die in einem Teilabschlussbescheid getroffenen Feststellungen können nach § 351 Abs. 2 AO nur durch Anfechtung des Teilabschlussbescheids, nicht durch Anfechtung des Folgebescheids angegriffen werden.

7.2 Teilabschlussbescheide dürfen nicht mehr erlassen werden, sobald der Prüfungsbericht nach § 202 Abs. 1 AO ergangen ist. Maßgebend ist hierbei der Zeitpunkt, in dem der Prüfungsbericht den Machtbereich der Finanzbehörde verlassen hat.

7.3 Die Entscheidung über den Erlass eines Teilabschlussbescheids steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde.

Beantragt der Steuerpflichtige den Erlass eines Teilabschlussbescheids, soll ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn der Steuerpflichtige daran ein erhebliches Interesse hat und er dies glaubhaft macht.

Eine Tatsache ist nach allgemeiner Auffassung glaubhaft gemacht, wenn ein nicht nur geringes Maß an Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit der Tatsachenbehauptung besteht; an Gewissheit grenzende Wahrscheinlichkeit ist nicht erforderlich (BFH-Urteil vom 10.7.1974, I R 223/70, BStBl II S. 736).

Ein erhebliches Interesse am Erlass eines Teilabschlussbescheids kann insbesondere angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige eine nicht unwesentliche Umstrukturierung plant, für die er zeitnah Rechtssicherheit erlangen will.

Bei der Ermessensentscheidung ist allerdings auch zu prüfen, ob der Erlass eines Teilabschlussbescheids den Abschluss der Außenprüfung unangemessen verzögern oder die Verwirklichung zu erwartender Steuernachforderungen gefährden könnte.

7.4 Zum Erlass einer verbindlichen Zusage nach Erlass eines Teilabschlussbescheids siehe § 204 Abs. 2 AO.

7.5 Zur erstmaligen Anwendung von § 180 Abs. 1a AO in der Fassung des Gesetzes vom 20.12.2022, BGBl. I S. 2730, gilt nach Art. 97 § 37 Abs. 2 und 3 EGAO Folgendes:

- § 180 Abs. 1a AO ist grundsätzlich erstmals auf Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen.
- Auf Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 1.1.2025 entstehen, ist § 180 Abs. 1a AO ebenfalls anzuwenden, wenn für diese Steuern und Steuervergütungen nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde.“

b) Die bisherige Nummer 7 wird die neue Nummer 8.

20. In der Nummer 1 des **AEAO zu § 224** werden die Worte „einer Einzugsermächtigung“ durch die Worte „eines SEPA-Lastschriftmandats“ ersetzt.

21. In der Nummer 1 des **AEAO zu § 228** werden die Worte „(BFH-Urteil vom 6.2.1996, VII R 50/95, BStBl 1997 II S. 112)“ durch die Worte „(BFH-Urteil vom 6.2.1996, VII R 50/95, BStBl 1997 II S. 112; vgl. auch § 229 Abs. 1 Satz 3 AO)“ ersetzt.

22. Der **AEAO zu § 229** wird wie folgt gefasst

**„AEAO zu § 229 – Beginn der Verjährung:**

1. Die Zahlungsverjährung beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist (§ 229 Abs. 1 Satz 1 AO). Wird durch eine Steueranmeldung oder Steuerfestsetzung erst die Voraussetzung für die Durchsetzung des Anspruchs geschaffen, so beginnt die Zahlungsverjährung auch bei früherer gesetzlicher Fälligkeit des Anspruchs (z. B. bei den sog. Fälligkeitssteuern) nach § 229 Abs. 1 Satz 2 AO nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in

dem die Steueranmeldung oder die Festsetzung eines Anspruchs wirksam geworden ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der Bescheid angefochten wird oder nicht. Nach § 229 Abs. 1 Satz 3 AO beginnt die Zahlungsverjährung des gesamten Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis bei einer Aufhebung, Änderung oder Berichtigung nach § 129 AO der Festsetzung erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Festsetzung wirksam geworden ist.

2. Ergeht ein Haftungsbescheid mit Zahlungsaufforderung, richtet sich der Beginn der Zahlungsverjährung nach § 229 Abs. 1 AO. Ist der Haftungsbescheid dagegen nach § 219 AO ohne Zahlungsaufforderung ergangen, beginnt die Zahlungsverjährung nach § 229 Abs. 2 AO in der Fassung des JStG 2022 erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zahlungsaufforderung zur Haftungsschuld nachgeholt worden ist, spätestens aber fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Haftungsbescheid wirksam geworden ist. § 229 Abs. 2 AO in der Fassung des JStG 2022 gilt nach Art. 97 § 14 Abs. 6 EGAO für alle am 21.12.2022 noch nicht abgelaufenen Zahlungsverjährungsfristen.“

23. Nach der Regelung des AEAO zu § 229 wird folgende neue **Regelung zu § 230** eingefügt:

#### „AEAO zu § 230 – Hemmung der Verjährung

1. Ist die Zahlungsverjährung nach § 230 Abs. 1 AO (wegen höherer Gewalt) gehemmt, wird der Zeitraum, währenddessen die Hemmung besteht, in die Verjährungsfrist nicht eingerechnet (analog § 209 BGB). Nach dem Wegfall der Hemmung läuft die bereits begonnene „alte“ Verjährungsfrist weiter.
2. Die Hemmung der Zahlungsverjährung nach § 230 Abs. 2 AO wirkt hingegen wie eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 7 AO:
  - Endet die Festsetzungsfrist nach §§ 169 bis 171 AO vor Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist, tritt keine Ablaufhemmung nach § 230 Abs. 2 AO ein.
  - Endet die Festsetzungsfrist nach §§ 169 bis 171 AO erst nach Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist (vor Anwendung des § 230 Abs. 2 AO), verlängert sich die Zahlungsverjährungsfrist bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist.

Hierbei bleibt die Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 14 AO außer Acht, da sie ihrerseits an die Zahlungsverjährungsfrist anknüpft.

§ 230 Abs. 2 AO gilt nach Art. 97 § 14 Abs. 6 EGAO für alle am 21.12.2022 noch nicht abgelaufenen Zahlungsverjährungsfristen.“

24. In der Nummer 70.2.4 des **AEAO zu § 233a** werden die Worte „(BFH-Urteil vom 11.7.1996, V R 18/95, BStBl 1997 II S. 259)“ durch die Worte „(BFH-Urteile vom 11.7.1996, V R 18/95, BStBl 1997 II S. 259, und vom 23.2.2023, V R 30/20, BStBl S. 1079)“ ersetzt.
25. Die Nummer 4.5 des **AEAO zu § 251** wird wie folgt gefasst:

#### **„4.5 Auskunftsrechte des Insolvenzverwalters gegenüber dem Finanzamt**

Der Insolvenzverwalter kann als Vermögensverwalter anstelle des Schuldners einen Antrag auf Auskunft nur stellen, soweit seine steuerliche Vertretungsbefugnis nach § 34 Abs. 3 AO reicht.

Der Schuldner selbst hat nach Artikel 15 DSGVO einen Anspruch auf Auskunft, sofern § 32c AO dem nicht entgegensteht. Soweit Artikel 12 bis 15 der DSGVO keine Regelungen enthalten, bestimmt die Finanzbehörde das Verfahren, insbesondere die Form der Information oder der Auskunftserteilung, nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 32d Abs. 1 AO). Der Schuldner hat demzufolge zwar ein Recht auf Auskunft, aber keinen Anspruch auf eine bestimmte Form der Auskunftserteilung, wie etwa Akteneinsicht oder Übersendung eines Kontoauszuges.

Das Auskunftsrecht nach Artikel 15 DSGVO ist ein persönliches Recht des Schuldners als betroffene Person. Die datenschutzrechtliche Betroffenstellung geht nicht gem. § 80 Abs. 1 InsO in das Verwaltungs- und Verfügungsrecht des Insolvenzverwalters über (vgl. BVerwG-Urteile vom 16.9.2020, 6 C 10.19, BFH/NV 2021 S. 287, und vom 25.2.2022, 10 C 4.20, 10 C 7.21, BFH/NV S. 1150). Der Insolvenzverwalter kann daher nicht auf der Grundlage des Artikel 15 DSGVO eine Auskunft zum Besteuerungsverfahren des Schuldners erhalten.

Schuldner und Insolvenzverwalter haben keinen Auskunftsanspruch gegenüber dem Finanzamt, soweit die Auskunftserteilung den Rechtsträger der Finanzbehörde in der Verteidigung gegen ihn geltend gemachter, noch geltend zu machender oder möglicher zivilrechtlicher Ansprüche, wie z. B. aus der Anfechtung von Rechtshandlungen nach §§ 129 - 147 InsO, beeinträchtigen würde (§ 32c Abs. 1 Nr. 2 AO; vgl. BVerwG-Urteile vom 25.2.2022, 10 C 4.20, 10 C 7.21, a.a.O.).

Ein zivilrechtlicher Auskunftsanspruch wegen möglicher Anfechtungsansprüche besteht allerdings dann, wenn ein Anfechtungsanspruch dem Grunde nach feststeht und es nur noch um die nähere Bestimmung von Art und Umfang des Anspruchs geht (BGH-Urteil vom 13.8.2009, IX ZR 58/06, HFR 2010 S. 299).

Außersteuerliche Auskunftsrechte des Insolvenzverwalters zur Vorbereitung der Geltendmachung von Anfechtungsansprüchen nach §§ 129 ff. InsO können sich dem Grunde

nach aus den jeweils einschlägigen Regelungen des Informationsfreiheitsgesetzes (IFG) oder entsprechender Gesetze der Länder ergeben. Einem - nach der Rechtsprechung des BVerwG dem Grunde nach vorausgesetzten - Informationsanspruch stehen aber § 32e i. V. m. § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO entgegen (vgl. BVerwG-Urteile vom 25.2.2022, 10 C 4.20, 10 C 7.21, a.a.O.).

Der Insolvenzverwalter muss insoweit mögliche - der Anfechtung unterliegende - Rechtshandlungen des Finanzamts selbst ermitteln. Das Finanzamt ist nicht verpflichtet, durch Herausgabe von Unterlagen oder durch Erteilung von Auskünften zur Ermittlung von Insolvenzanfechtungstatbeständen beizutragen.“

26. Dem **AEAO zu § 355** wird folgende Nummer 4 angefügt:

„4. Der Zulässigkeit des Einspruchs steht nicht entgegen, dass sich der Steuerpflichtige mit seinem Einspruch schon vor Ablauf der Bekanntgabefiktion (§ 122 Abs. 2, 2a, § 122a Abs. 4 AO) gegen einen Verwaltungsakt wendet, sofern der Verwaltungsakt tatsächlich zu einem früheren Zeitpunkt zugegangen ist bzw. abgerufen wurde; vgl. BFH-Urteil vom 18.7.2023, IX R 17/22, BStBl 2024 II S. 90.“

27. In der Nummer 5.1 des **AEAO zu § 361** wird der Spiegelstrich „- Bescheiden über die Feststellung von Grundbesitzwerten (§ 151 BewG),“ durch den Spiegelstrich „- Bescheiden über die Feststellung von Bedarfswerten (§ 151 BewG) sowie Feststellungen nach § 13a Abs. 4, 9 i. V. m. Abs. 9a ErbStG und § 13b Abs. 10 ErbStG,“ ersetzt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.