Bundesministerium
der Finanzen

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

3. März 2025

**Betreff: Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)**
**TOP I/13 der Sitzung KSt/GewSt II/2024;**
**TOP 6 der Sitzung AG AO II/2024;**
**TOP 17.1 bis 17.3 der Sitzung AO IV/2024**
**BMF-Schreiben vom 14. Februar 2024 - IV D 2 - S 0316-a/00015/026/074** -
IV D 1 - S 0062/00117/001/007
DOK: COO.7005.100.3.11136742

(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 10. Dezember 2024 (BStBl I S.1616) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Der Nummer 2.2 des **AEAO zu § 31b** wird folgender Absatz angefügt:

   „Hat eine Steuerhinterziehung dagegen lediglich zu einer niedrigeren Steuerzahlung geführt, liegt in den insoweit ersparten Aufwendungen in Höhe des Verkürzungsbetrags kein illegal erworbener Vermögenswert (vgl. Beschluss OLG Saarbrücken vom 26.5.2021, 4 WS 53/21, DStR S. 1504). Eine Offenbarungsbefugnis nach § 31b Abs. 1 AO bzw. eine Mitteilungspflicht nach § 31b Abs. 2 AO besteht in diesem Fall mangels geldwäschetauglichen Tatobjekts nicht."

2. In der Nummer 2 des **AEAO zu § 60** wird nach dem Buchstaben d) folgender Buchstabe e) eingefügt:

   „e) Bei Körperschaften, die kirchliche Zwecke nach § 54 AO verfolgen, kann der Begriff „kirchliche Zwecke" aus § 1 der Mustersatzung durch eine andere geeignete Formulierung (z. B. „religionsgemeinschaftliche Zwecke im Sinne des § 54 AO") ersetzt werden."

3. Der **AEAO zu § 146a** wird wie folgt geändert:

   a) In der Nummer 1.10.2 werden die Wörter „Trinkgeld (Unternehmer, Arbeitnehmer)“ durch das Wort „Unternehmer-Trinkgeld“ ersetzt.

   b) In der Nummer 1.11.1 wird das Wort „Sofort-Stornierung“ durch das Wort „Stornierung“ ersetzt und das Wort „unmittelbar“ gestrichen.

   c) Die Nummer 1.12.1.2 wird wie folgt geändert:

      aa) Nach den Wörtern „BStBl I S. 1075“ werden die Wörter „sowie BMF-Schreiben vom 29.12.2023, BStBl I 2024 S. 27“ angefügt.

      bb) Der erste Spiegelstrich wird wie folgt gefasst:

         „- BSI TR-03153-1: Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme, Teil 1: Anforderungen an die Technische Sicherheitseinrichtung Version 1.1.1“

      cc) Der dritte Spiegelstrich wird wie folgt gefasst:

         „- BSI TR-03151: Secure Element API (SE API) Part 1: Interface Definition, Version 1.1.1“

   d) In der Nummer 1.16.2.2 wird die Angabe „BSI-K-TR-nnnn-yyyy“ durch die Angabe „BSI-K-TR-nnnn-yyyy oder BSI-K-TR-nnnn-yyyy-MA-ZZ“ ersetzt.

   e) In der Nummer 1.16.2.3 wird jeweils das Wort „verwendeten“ gestrichen.

   f) In der Nummer 1.16.2.4 wird jeweils das Wort „verwendete“ durch das Wort „zugeordnete“ ersetzt.

   g) In derNummer 1.16.2.5 wird das Wort „verwendeten“ gestrichen.

   h) Im ersten Satz der Nummer 1.17 werden die Wörter „BMF-Schreiben vom 28.2.2019, BStBl I S. 206“ durch die Wörter „BMF-Schreiben vom 29.12.2023, BStBl I 2024 S. 27“ ersetzt.

4. Im **AEAO zu § 156** werden die Wörter „BMF-Schreiben vom 22.3.2021, BStBl I S. 242“ durch die Wörter „BMF-Schreiben vom 2.1.2025, BStBl I S. 5“ ersetzt.

5. In der Nummer 2.4 des **AEAO zu § 175** werden die Beispiele zu § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG und zur Grunderwerbsteuer wie folgt gefasst:

„- § 4 Abs.2 Satz 1 EStG

Wird ein für das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres maßgebender Wertansatz korrigiert, der sich auf die Höhe des Gewinns der Folgejahre auswirkt, so stellt dies ein Ereignis mit steuerlicher Rück-wirkung hinsichtlich der Veranlagung für die Folgejahre dar (BFH-Urteil vom 30.6.2005, IV R 11/04, BStBl II S. 809). Zu den Auswirkungen auf die Verzinsung nach § 233a AO vgl. AEAO zu § 233a, Nr. 10.3.3."

„- § 5 Abs. 3 Satz 1GrEStG

Die Steuerbegünstigung beim Übergang eines Grundstücks von mehreren Miteigentümern oder einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand in dem Umfang, der dem Anteil der Beteiligung des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand entspricht, steht unter dem Gesetzesvorbehalt einer mindestens zehn Jahre fortwährenden Beteiligung. Die Minderung des Vermögensanteils innerhalb dieses Zeitraums stellt ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Grundstücksübergangs dar. Die Steuerfestsetzung ist gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu korrigieren oder erstmals vorzunehmen."

„- § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG

Die Steuerbegünstigung beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand in dem Umfang, in dem ein Gesellschafter sowohl am Vermögen der veräußernden als auch der erwerbenden Gesamthand beteiligt ist, steht unter dem Gesetzesvorbehalt einer mindestens zehn Jahre fortwährenden Beteiligung an der erwerbenden Gesamthand. Die Minderung des Vermögensanteils innerhalb dieses Zeitraums stellt ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Grundstücksübergangs dar. Die Steuerfestsetzung ist gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu korrigieren oder erstmals vorzunehmen."

6. Der **AEAO zu § 251** wird wie folgt geändert:

a) Die Nummer 9.1 wird wie folgt gefasst:

**„9.1 Einkommensteuer**

Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer, die mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht (zur Entstehung der Einkommensteuervorauszahlungen siehe § 37 Abs. 1 EStG). Die einheitlich ermittelte Jahressteuer ist im Verhältnis der Einkünfte den verschiedenen insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen zuzuordnen (BFH-Urteil vom 19.1.2023, III R 44/20, BStBl 2024 I S. 559). Die Verteilung der Einkünfte auf die einzelnen Vermögensbereiche hat nach Maßgabe der in den

einzelnen Abschnitten zu berücksichtigenden Besteuerungsmerkmale insbesondere unter Beachtung der Gewinnermittlungsvorschriften (§ 4 Abs. 1 EStG oder § 4 Abs. 3 EStG) zu erfolgen (BFH-Urteil vom 9.12.2014, X R 12/12, BFH/NV 2015 S. 988). Da eine konkrete Zuordnung häufig nicht möglich ist, können die Einkünfte im Schätzungswege zeitanteilig zugeordnet werden, es sei denn, dies führt zu einer offensichtlich unzutreffenden Verteilung z. B. bei Aufdeckung stiller Reserven (BFH-Urteil vom 29.3.1984, IV R 271/83, BStBl II S. 602), Auflösung von Rückstellungen oder Einkünften aus insolvenzfreiem Vermögen. Der Altersentlastungsbetrag gem. § 24a EStG wird quotal bei den entsprechenden Einkünften abgezogen (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.2020, VIII R 19/18, BStBl 2021 II S. 819).“

b) Die ersten beiden Absätze der Nummer 9.1.4 werden wie folgt gefasst:

„Einkommensteuererstattungen, die sich bei einer nach Insolvenzeröffnung vorgenommenen Veranlagung ergeben, stellen, soweit sie nicht ausnahmsweise aufgrund einer Freigabeerklärung gemäß § 35 Abs. 2 InsO dem insolvenzfreien Vermögen zuzurechnen sind, grundsätzlich Vermögenswerte der Insolvenzmasse dar (§ 35 Abs. 1 InsO). Sie sind daher grundsätzlich an die Insolvenzmasse auszukehren, sofern keine Aufrechnungsmöglichkeit besteht.

Einkommensteuererstattungen, die während des Insolvenzverfahrens begründet werden und aus einer Lohnsteuerüberzahlung resultieren, gehören in vollem Umfang zur Insolvenzmasse (vgl. BFH-Beschluss vom 29.1.2010, VII B 188/09, BFH/NV S. 1243). Entsprechendes gilt für Einkommensteuererstattungen infolge von Vorauszahlungen, die der Insolvenzschuldner nach Insolvenzeröffnung aus dem unpfändbaren Teil von Renteneinkünften geleistet hat (vgl. BFH-Beschluss vom 31.5.2022, IX B 3/22).“

c) Der zweite Absatz der Nummer 13.3 wird wie folgt gefasst:

„Die insolvenzrechtlichen Vorschriften bleiben durch die Eigenverwaltung - von wenigen Ausnahmen abgesehen - unberührt. Im Grunde sind nur Befugnisse des Insolvenzverwalters auf den Schuldner selbst zu übertragen. Insolvenzforderungen sind schriftlich beim Sachwalter zur Tabelle anzumelden (§ 270f Abs. 2 InsO). Die Forderungen können vom Schuldner, vom Sachwalter oder von anderen Insolvenzgläubigern bestritten werden; sie gelten insoweit als nicht festgestellt (§ 283 Abs. 1 InsO). Zur Feststellung der bestrittenen Forderungen sind die Ausführungen des AEAO zu § 251, Nr. 5.3 entsprechend anzuwenden. Die Regelung des AEAO zu § 251, Nr. 5.3.2 findet in der Eigenverwaltung keine Anwendung, da § 178 Abs. 1 Satz 2 InsO nicht gilt. Ein Feststellungsbescheid ist dem Bestreitenden bekanntzugeben. Widersprechen sowohl der Schuldner als auch der Sachwalter einer Forderung, ist beiden der Feststellungsbescheid bekanntzugeben.“

d) Die Nummer 14 wird wie folgt gefasst:

**„14. Vorgehensweise nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens**

Mit Aufhebung des Insolvenzverfahrens erhält der Schuldner grundsätzlich die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen zurück.

Die Aufrechnungsverbote der §§ 95 und 96 InsO gelten nicht mehr. Steuererstattungsansprüche unterliegen nicht mehr dem Insolvenzbeschlag, es sei denn, es liegt eine wirksame Anordnung der Nachtragsverteilung bzw. der wirksame Vorbehalt der Nachtragsverteilung vor. Mit dem Vorbehalt oder der Anordnung einer Nachtragsverteilung tritt hinsichtlich des einzelnen Erstattungsanspruchs erneut die Insolvenzbeschlagnahme ein (BFH-Urteil vom 28.2.2012, VII R 36/11, BStBl II S. 451). Soweit sich aus dem Beschluss des Insolvenzgerichts nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt, ist anzunehmen, dass der Insolvenzbeschlag hinsichtlich aller Steuerarten fortbesteht, die bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens (insolvenz-rechtlich) begründet worden sind (BFH-Urteil vom 20.9.2016, VII R 10/15, BFH/NV 2017 S. 442). Die Steuererklärungspflicht obliegt insoweit dem (vormaligen) Insolvenzverwalter (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021, VI R 41/18, BStBl 2022 II S. 321). Ein nicht hinreichend bestimmter Beschluss entfaltet keinen Insolvenz-beschlag.

Steuerbescheide sind grundsätzlich an den Steuerpflichtigen zu richten und diesem bekannt zu geben. Aus diesem Grund ist für das Jahr der Insolvenzaufhebung z. B. nur eine Einkommensteuerfestsetzung durchzuführen, in der sowohl der Massezeitraum wie auch der Zeitraum nach Abschluss des Verfahrens zusammengefasst werden. Der Schuldner ist auch hinsichtlich der nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Steuerforderungen weiterhin Steuerschuldner (vgl. BFH-Beschluss vom 23.8.1993, V B 135/91, BFH/NV 1994 S. 186). Somit können die während des Bestehens des Insolvenzverfahrens begründeten Steuerschulden nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Steuerpflichtigen geltend gemacht und auch vollstreckt werden (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2017, VII R 1/16, BStBl 2018 II S. 457). In Fällen der angeordneten oder vorbehaltenen Nachtragsverteilung ist, soweit es zu einer Einkommensteuererstattung für die (ehemalige) Insolvenzmasse kommt, der (vormalige) Insolvenzverwalter Bekanntgabeadressat der Steuerbescheide (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021, VI R 41/18, a.a.O.).

Ergibt die Einkommensteuerveranlagung für einen der Nachtragsverteilung unterliegenden Zeitraum keine Erstattung, fehlt es an einem Vermögenswert, der der Nachtragsverteilung unterliegt. Der Bescheid ist daher dem Schuldner bekannt zu geben. Der ehemalige Insolvenzverwalter erhält eine Ausfertigung des Bescheides ohne Leistungsgebot.

Erstreckt sich die Nachtragsverteilung auf die Umsatzsteuer und macht der Insolvenzverwalter noch Erstattungsansprüche aus der Zeit der Insolvenzverwaltung geltend, ist eine Steuerfestsetzung für den Unternehmensteil der ehemaligen Insolvenzmasse vorzunehmen.

Zur Frage der Prozessführungsbefugnis des Insolvenzverwalters und der Auswirkungen auf noch anhängige Rechtsbehelfsverfahren zu Masseverbindlichkeiten bei Beendigung des Insolvenzverfahrens ohne Nachtragsverteilung vgl. BFH-Urteil vom 6.7.2011, II R 34/10, BFH/NV 2012 S. 10.

Änderungen von zur Insolvenztabelle angemeldeten und festgestellten Steuerforderungen, denen der Insolvenzschuldner nicht widersprochen hat oder dessen Widerspruch beseitigt worden ist, sind nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens nur möglich, wenn die Voraussetzungen für eine Änderung der festgestellten Forderung nach §§ 130, 131 AO vorliegen.

Schließt sich nach der Aufhebung des Insolvenzverfahrens das Restschuldbefreiungsverfahren an, kann wegen dieser Forderungen nicht vollstreckt, sondern lediglich aufgerechnet werden.

Zur Insolvenztabelle angemeldete, nicht titulierte Forderungen, für die keine Feststellung erfolgt ist, können nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Steuerpflichtigen unter Beachtung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 13 AO erstmals geltend gemacht werden (z. B. zum Zwecke der Aufrechnung). Die Erteilung einer Restschuldbefreiung gilt vorbehaltlich § 302 InsO auch für diese Forderungen.

Nach rechtskräftiger Bestätigung eines Insolvenzplans ist eine Änderung einer vorinsolvenzlich erfolgten Steuerfestsetzung nicht mehr möglich (BFH-Urteil vom 22.10.2014, I R 39/13, BStBl 2015 II S. 577). Im Planverfahren nicht angemeldete Forderungen dürfen innerhalb der Frist des § 259b InsO mittels Bescheid geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 8.3.2022, VI R 33/19, BStBl 2023 II S. 98).

Während des laufenden Insolvenzverfahrens ohne rechtlichen Grund an den Insolvenzverwalter ausbezahlte Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis können nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens vom früheren Insolvenzverwalter zurückgefordert werden, wenn die Zahlung auf dessen Anderkonto eingegangen war (BFH-Beschluss vom 12.8.2013, VII B 188/12, ZIP S. 2370). Hiervon zu unterscheiden ist die Rechtslage bei Zahlungen auf ein sog. Sonderkonto, das vom Insolvenzverwalter für den Schuldner als Kontoinhaber (Fremdkonto) eingerichtet wird und bei dem der Insolvenzverwalter lediglich aufgrund seiner treuhänderischen Stellung verfügungs-berechtigt ist. Gehen Zahlungen auf ein solches Sonderkonto ein, fallen sie in das Schuldnervermögen und damit in die Insolvenzmasse. Rückforderungen sind somit nicht gegen den

Insolvenzverwalter persönlich, sondern nur gegen ihn in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter geltend zu machen (BFH-Beschluss vom 12.8.2013, VII B 188/12, ZIP S. 2370).“

7. Die Nummer 7.2 des **AEAO zu § 367** wird wie folgt gefasst:

„7.2 Ergeht eine Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b AO, bleibt das Einspruchsverfahren grundsätzlich im Übrigen anhängig. Gegenstand des Einspruchsverfahrens ist der angefochtene Verwaltungsakt und nicht ein Teil der Besteuerungsgrundlagen oder ein einzelner Streitpunkt. Auch wenn sich die Allgemeinverfügung auf sämtliche vom Einspruchsführer vorgebrachte Einwendungen erstreckt, ist deshalb das Einspruchs-verfahren im Übrigen fortzuführen.

Dies gilt nicht, soweit bereits eine Teil-Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a AO) ergangen ist, die den „noch offen bleibenden“ Teil des Einspruchs auf den Umfang beschränkt hat, der Gegenstand der Allgemeinverfügung ist. Dies gilt zudem dann nicht, wenn Festsetzungen einer Annexsteuer oder Zinsfestsetzungen nach §§ 233 ff. AO ausschließlich im Hinblick auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Grundlage der Annexsteuer oder Zinsen angefochten sind; in diesem Fall erledigt die Allgemeinverfügung die anhängigen Einsprüche vollumfänglich (vgl. BFH-Urteil vom 20.2.2024, IX R 27/23 (II R 27/15), BStBl II S. 444).

Über die Rechtsfrage, die Gegenstand der Allgemeinverfügung war, kann in einer eventuell notwendig werdenden Einspruchsentscheidung (§ 366, § 367 Abs. 1 AO) nicht erneut entschieden werden. Zu berücksichtigen ist dann, dass für eine Klage nach einer Zurückweisung des Einspruchs durch Allgemeinverfügung und für eine Klage nach Erlass einer Einspruchsentscheidung durch die örtlich zuständige Finanzbehörde unterschiedliche Fristen gelten.“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

*Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.*