

<b>Normgeber:</b>	Bundesministerium der Finanzen
<b>Aktenzeichen:</b>	IV D 1-S 0062/23/10005:002, 2024/0266272
<b>Fassung vom:</b>	22.03.2024
<b>Gültig ab:</b>	22.03.2024
<b>Quelle:</b>	
<b>Normen:</b>	§ 122 AO 1977, § 352 Abs 1 Nr 3 AO 1977, § 352 Abs 1 Nr 5 AO 1977, § 14a Abs 2 AO 1977, § 14a Abs 3 AO 1977 ... mehr
<b>Zitiervorschlag:</b>	Bundesministerium der Finanzen, 22.03.2024, IV D 1-S 0062/23/10005:002, FMNR202400605

**Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO);  
Weitere Anpassungen des AEAO an das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz und das Kreditzeitmarktförderungsgesetz**

Im Anschluss an das BMF-Schreiben vom 29. Dezember 2023 (BStBl I 2024 S. 12) hat sich punktueller Anpassungsbedarf im Anwendungserlass zur Abgabenordnung an das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz und das Kreditzeitmarktförderungsgesetz ergeben.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 5. Februar 2024 (BStBl I S. 177) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. In der **Regelung zu § 14a AO** wird folgende neue Nummer 8 angefügt:

- „8. Da sich die verfahrensrechtlichen Regelungen bei rechtsfähigen Personenvereinigungen (§ 14a Abs. 2 AO) und nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (§ 14a Abs. 3 AO) insbesondere bei der Bekanntgabe von Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung (§§ 183, 183a AO) deutlich unterscheiden, muss im Einzelfall geprüft werden, ob die Beteiligten einer Bruchteils- oder Erbengemeinschaft bei gemeinsamer steuerrelevanter Nutzung des gemeinschaftlichen Rechts/Gegenstands (z.B. einer Immobilie) - ggf. konkludent - eine Gesellschaft i. S. d. § 705 BGB gegründet haben, die nach dem Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll (Außen-GbR). Da der Abschluss des Gesellschaftsvertrags einer GbR formfrei ist (der Vertrag kann auch konkludent geschlossen werden) und im Regelfall keiner Registertragung bedarf (anders z.B., wenn die GbR ein Grundstück erwerben oder ein ihr gehörendes Grundstück veräußern will), ist es in der Praxis mitunter schwierig festzustellen, ob die Miteigentümer eines Gegenstands (z. B. einer Immobilie) durch Vermietung oder Verpachtung eine (rechtsfähige) GbR begründen, solange kein Gesellschaftsvertrag vorgelegt oder zumindest vorgetragen wird.

Falls kein Gesellschaftsvertrag vorgelegt wird und die Feststellungsbeteiligten die Personenvereinigung gegenüber der Finanzbehörde auch nicht ausdrücklich als (rechtsfähige) Gesellschaft bzw. GbR bezeichnen, können folgende Indizien die Feststellung einer (ggf. konkludenten) Gründung einer rechtsfähigen GbR erleichtern:

- Abschluss des Miet- oder Pachtvertrags oder anderweitige Korrespondenz mit Dritten im Namen einer (Grundstücks-)Gesellschaft;
- Zahlung der Miete oder Pacht auf ein Konto, bei dem eine (Grundstücks-)Gesellschaft als Kontoinhaber genannt ist (unerheblich ist, ob alle oder nur einzelne Miteigentümer verfügungsberechtigt sind);
- im Grundbuch ist als Eigentümer der Immobilie eine Gesellschaft eingetragen;
- der Umfang der Vermietung oder Verpachtung übersteigt den Rahmen einer privatüblichen Vermögensverwaltung;
- die Miteigentümer sind weder Ehegatten noch Lebenspartner, u. U. sogar keine Angehörigen i. S. d. § 15 AO.

Wurde kein Gesellschaftsvertrag vorgelegt und haben die Feststellungsbeteiligten die Personenvereinigung gegenüber der Finanzbehörde auch nicht ausdrücklich als (rechtsfähige) Gesellschaft bzw. GbR bezeichnet, ist von einer Bruchteils- oder Erben-gemeinschaft auszugehen, wenn keines dieser Indizien vorliegt.

Gegenbeispiel:

Ehegatten/Lebenspartner vermieten in ihrem im Miteigentum stehenden Haus ein Zimmer oder eine Wohnung, die Miete wird auf das Bankkonto der Ehegatten/Lebenspartner überwiesen. Diese Tätigkeit gehört noch zur gemeinschaftlichen Verwaltung des Bruchteilseigentums und begründet keine rechtsfähige GbR.“

2. Nummer 2.7.2 der **Regelung zu § 122 AO** wird wie folgt gefasst:

„2.7.2 Befindet sich eine Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) oder eine rechtsfähige GbR in der gesellschaftsrechtlichen Liquidation, so sind nur die Liquidatoren zur Geschäftsführung und Vertretung befugt (§ 144, § 146 Abs. 1 HGB, ggf. i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB; §§ 736, 736b BGB); bei der KG gilt dies allerdings - sofern durch Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss nichts anderes bestimmt ist - nur für die Komplementäre (§ 178 HGB). Die Löschung im Handelsregister wirkt nur deklaratorisch (BFH-Urteil vom 22.1.1985, VIII R 37/84, BStBl II S. 501); das Gleiche gilt für die Löschung einer GbR im Gesellschaftsregister.

Verwaltungsakte sind den Liquidatoren unter Angabe des Vertretungsverhältnisses bekannt zu geben (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 1.4; BFH-Urteile vom 16.6.1961, III 329/58 U, BStBl III S. 349, und vom 24.3.1987, X R 28/80, BStBl 1988 II S. 316). Bei mehreren

Liquidatoren genügt die Bekanntgabe an einen von ihnen (BFH-Urteil vom 8.11.1995, V R 64/94, BStBl 1996 II S. 256; siehe auch § 6 Abs. 3 VwZG).

Sind gegenüber einer GmbH & Co. KG, bei der allein die GmbH Komplementärin war, nach Löschung der GmbH im Handelsregister noch Verwaltungsakte zu erlassen, gelten die Ausführungen in Nr. 2.8.3.2 des AEAO zu § 122 entsprechend, weil grundsätzlich nur die GmbH als ehemalige Komplementärin zur Vertretung befugt ist bzw. war (§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 146 Abs. 1 Satz 1 und § 178 HGB).“

3. Die **Regelung zu § 352 AO** wird wie folgt geändert:

a) Nummer 4 wird wie folgt gefasst:

„4. Ferner können folgende Gesellschafter, Gemeinschafter oder Mitberechtigte - unabhängig von der Rechtsfähigkeit der Personenvereinigung - in folgenden Fällen Einspruch gegen den Feststellungsbescheid einlegen:

- a) in den Fällen des § 183 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. Nr. 3 des AEAO zu § 183) oder des § 183a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. Nr. 3 des AEAO zu § 183a) jeder Gesellschafter, Gemeinschafter oder Mitberechtigte, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, unabhängig davon, ob er der Bekanntgabe an die Personenvereinigung (§ 183 Abs. 2 Satz 2 AO) oder den Empfangsbevollmächtigten (§ 183a Abs. 2 Satz 2 AO) mit Wirkung für und gegen ihn widersprochen hat (§ 352 Abs. 1 Nr. 3 AO);
- b) jeder von den Feststellungen berührte Feststellungsbeteiligte, soweit es sich darum handelt, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt (§ 352 Abs. 1 Nr. 4 AO);
- c) jeder von den Feststellungen berührte Feststellungsbeteiligte, soweit es sich um eine Frage handelt, die ihn persönlich angeht (§ 352 Abs. 1 Nr. 5 AO).“

b) Nummer 6 wird wie folgt gefasst:

„6. Ist über den Einspruch gegen einen vor dem 1.1.2024 wirksam gewordenen Bescheid nach dem 31.12.2023 zu entscheiden, richtet sich das weitere Verfahren nach den ab dem 1.1.2024 geltenden Vorschriften der AO (Art. 97 § 39

Abs. 4 Satz 3 EGAO). Bei rechtsfähigen Personenvereinigungen ist Beteiligter des Einspruchsverfahrens und Bekanntgabeadressat der Einspruchsentscheidung seit dem 1.1.2024 grds. nur die Personenvereinigung. Gleiches gilt, wenn der Einspruch gemäß Art. 97 § 39 Abs. 4 Satz 2 EGAO nach dem 31.12.2023 und vor dem 1.1.2026 wirksam vom früheren Empfangsbevollmächtigten eingelegt worden ist.“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de> unter der Rubrik à Service à Publikationen à BMF-Schreiben) zum Download bereit.

Ändernde Verweise

AEAO (Neuregelung)

AEAO Zu § 122 Nr 2.7.2 (Neuregelung)

AEAO Zu § 14a Nr 8 (Einfügung)

AEAO Zu § 352 (Neuregelung)

AEAO Zu § 352 Nr 4 (Neuregelung)

AEAO Zu § 352 Nr 6 (Neuregelung)

Anwendende Verweise

AEAO Zu § 122 Nr 1.4 (Anwendung)

AEAO Zu § 122 Nr 2.8.3.2 (Anwendung)

AEAO Zu § 14a (Anwendung)

AEAO Zu § 183 Nr 3 (Anwendung)

AEAO Zu § 183a Nr 3 (Anwendung)

AO 1977 § 15 (Zitierung)

AO 1977 § 183 (Zitierung)

AO 1977 § 183 Abs 2 S 1 Nr 2 (Zitierung)

AO 1977 § 183 Abs 2 S 2 (Zitierung)

AO 1977 § 183a (Zitierung)

AO 1977 § 183a Abs 2 S 1 Nr 2 (Zitierung)

AO 1977 § 183a Abs 2 S 2 (Zitierung)

AOEG 1977 Art 97 § 39 Abs 4 S 2 (Zitierung)

AOEG 1977 Art 97 § 39 Abs 4 S 3 (Zitierung)

BGB § 705 (Zitierung)

BGB § 736 (Zitierung)

BGB § 736b (Zitierung)

HGB § 144 (Zitierung)

HGB § 146 Abs 1 (Zitierung)

HGB § 146 Abs 1 S 1 (Zitierung)

HGB § 161 Abs 2 (Zitierung)

HGB § 178 (Zitierung)

KredMFö/EURL2021/2167Ums/uaFinRÄndG (Zitierung)

MoPeG (Zitierung)

VV DEU BMF 2024-02-05 IV D 1-S 0062/23/10003:001 (Zitierung)

VwZG 2005 § 6 Abs 3 (Zitierung)

Sonstige Verweise

AO 1977 § 122 (Durchführungsvorschrift)

AO 1977 § 14a Abs 2 (Durchführungsvorschrift)

AO 1977 § 14a Abs 3 (Durchführungsvorschrift)

AO 1977 § 352 Abs 1 Nr 3 (Durchführungsvorschrift)

AO 1977 § 352 Abs 1 Nr 4 (Durchführungsvorschrift)

AO 1977 § 352 Abs 1 Nr 5 (Durchführungsvorschrift)

VV DEU BMF 2023-12-29 IV D 1-S 0062/23/10005:001 (Ausfüllungsvorschrift)

### **Diese Verwaltungsvorschrift zitiert**

#### **Rechtsprechung**

BFH 5. Senat, 8. November 1995, V R 64/94 (Vergleiche)

BFH 10. Senat, 24. März 1987, X R 28/80 (Vergleiche)

BFH 8. Senat, 22. Januar 1985, VIII R 37/84 (Vergleiche)

BFH 3. Senat, 16. Juni 1961, III 329/58 U (Vergleiche)