



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Vorab 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

DATUM 15. August 2012

Verteiler AO 1

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

BEZUG TOP 10.1 bis 10.9 und TOP 15 der Sitzung AO II/2012
TOP I/18 und TOP I/21 der Sitzung KSt/GewSt II/2012
BMF-Schreiben vom 29. März 2012
- IV A 4 - S 0062/0 :045 - DOK: 2012/0431911 -
BMF-Schreiben vom 28. Juni 2012
- IV A 3 - S 0062/08/10007-14 -DOK: 2012/0585391 -

GZ **IV A 3 - S 0062/08/10007-14**

DOK **2012/0739221**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 2. Januar 2008 (BStBl I Seite 26), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 30. Januar 2012 (BStBl I Seite 147) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Die **Regelung zu § 30** wird wie folgt geändert:
 - a) In der Inhaltsübersicht wird folgende Angabe angefügt:

„10. Auskunft über Anzeigerstatter“
 - b) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„1. Gegenstand des Steuergeheimnisses

- 1.1 Durch das Steuergeheimnis wird alles geschützt, was dem Amtsträger oder einer ihm gleichgestellten Person in einem der in § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a bis c genannten Verfahren über den Steuerpflichtigen oder andere Personen bekannt geworden ist. Dabei macht es keinen Unterschied, ob diese Tatsachen für die Besteuerung relevant sind oder nicht.
 - 1.2 Das Steuergeheimnis erstreckt sich auf die gesamten persönlichen, wirtschaftlichen, rechtlichen, öffentlichen und privaten Verhältnisse einer natürlichen oder juristischen Person. Zu den Verhältnissen zählen auch das Verwaltungsverfahren selbst, die Art der Beteiligung am Verwaltungsverfahren und die Maßnahmen, die vom Beteiligten getroffen wurden. So unterliegt z.B. auch dem Steuergeheimnis, ob und bei welcher Finanzbehörde ein Beteiligter steuerlich geführt wird, ob ein Steuerfahndungsverfahren oder eine Außenprüfung stattgefunden hat, wer für einen Beteiligten im Verfahren aufgetreten ist und welche Anträge gestellt worden sind.
 - 1.3 Zum geschützten Personenkreis gehören nicht nur die Steuerpflichtigen, sondern auch andere Personen, deren Verhältnisse einem Amtsträger in einem steuerlichen Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren bekannt geworden sind. Ob diese Personen in einem derartigen Verfahren auskunftspflichtig sind oder ihre Angaben ohne rechtliche Verpflichtung abgegeben haben, ist für die Zuordnung zum geschützten Personenkreis unerheblich (BFH-Urteil vom 8.2.1994 - VII R 88/92 - BStBl II, S. 552). Zur Information des Steuerpflichtigen über ein Auskunftersuchen gegenüber Dritten vgl. Nr. 1.2.6 zu § 93. Gesetzliche Pflichten des Dritten zur Unterrichtung des Steuerpflichtigen über eine ihn betreffende Mitteilung an die Finanzbehörden bleiben unberührt.
 - 1.4 Dem Steuergeheimnis unterliegt auch die Identität eines Anzeigerstatters (vgl. BFH-Beschluss vom 7.12.2006 - V B 163/05 - BStBl II 2007, S. 275 m.w.N.). Nach § 30 Abs. 4 Nr. 4 Buchstabe b und Abs. 5 kann allerdings eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses zulässig und in besonders gelagerten Einzelfällen sogar geboten sein (vgl. Nr. 10).“
- c) In Nummer 5 wird die Aufzählung außersteuerlicher Vorschriften im Sinne des § 30 Absatz 4 Nummer 2 AO wie folgt geändert:

- In der Angabe „- § 14 Abs. 5 und § 153a Abs. 1 Satz 2 der Gewerbeordnung;“ wird „Abs. 5“ durch „Abs. 4“ ersetzt;
- die Angabe „- § 52 des Jugendarbeitsschutzgesetzes;“ wird gestrichen;
- die Angabe „- § 19 Abs. 2 des Gesetzes über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit;“ wird gestrichen;
- in der Angabe „- § 34 Abs. 2 Patentanwaltsordnung und“ wird das Wort „und“ durch ein Semikolon ersetzt;
- am Ende der Angabe „- § 54 Abs. 1 Satz 4 Gerichtskostengesetz.“ wird der abschließende Punkt durch das Wort „und“ ersetzt;
- danach wird folgende Angabe angefügt:
„- § 19 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 Kostenordnung, ggf. i.V.m. § 141 oder § 159 Kostenordnung.“

d) Nummer 9 wird wie folgt gefasst:

„9. Offenbarung vorsätzlich falscher Angaben (§ 30 Absatz 5)

Die Unterrichtung der Strafverfolgungsbehörden über vorsätzlich falsche Angaben des Betroffenen gemäß § 30 Abs. 5 darf nur erfolgen, wenn nach Auffassung der Finanzbehörde durch die falschen Angaben ein Straftatbestand verwirklicht worden ist; die Durchführung eines Strafverfahrens wegen dieser Tat ist nicht Voraussetzung für die Zulässigkeit der Offenbarung. Der Finanzbehörde obliegt die Prüfung, ob der Betroffene, sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht, einen Straftatbestand verwirklicht hat (BFH-Urteil vom 8.2.1994 - VII R 88/92 - BStBl II, S. 552). § 30 Abs. 5 lässt eine Offenbarung nur gegenüber den Strafverfolgungsbehörden zu.“

e) Nach Nummer 9 wird folgende Nummer 10 angefügt:

„10. Auskunft über Anzeigerstatter

10.1 Durch das Steuergeheimnis wird auch der Name eines Anzeigerstatters geschützt, wenn die Anzeige eines der in § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a und b genannten Verfahrens auslöst oder innerhalb eines solchen Verfahrens erstattet oder ausgewertet wird. Was für die Offenbarung des Namens des Anzeigerstatters gilt, muss in entsprechender Weise auch für die wortgetreue Offenbarung des Inhalts der Anzeige gelten. Häufig wird man nämlich aus

dem Inhalt einer Anzeige, sei es aus einer bestimmten Wortwahl oder aus dem Gebrauch einzelner Formulierungen, sei es aus stilistischen oder grammatikalischen Eigenheiten, aus der Schrift oder aus der Strukturierung des gesamten Textes, mit einiger Wahrscheinlichkeit Rückschlüsse auf den Verfasser der Anzeige ziehen können (vgl. BFH-Beschluss vom 28.12.2006 - VII B 44/03 - BFH/NV 2007, S. 853).

- 10.2 Hat der Anzeigersteller allerdings vorsätzlich falsche Angaben gemacht, kann die Finanzbehörde dies gemäß § 30 Abs. 5 den Strafverfolgungsbehörden mitteilen. Das Gleiche gilt gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 4 Buchstabe b, wenn die Anzeige ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung erstattet worden ist und die Unterrichtung der Strafverfolgungsbehörden der Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer Tat dient, die keine Steuerstraftat ist (vgl. Nr. 7.2).
- 10.3 Grundsätzlich besteht nur eine Befugnis, aber keine Verpflichtung der Finanzbehörde zu einer Unterrichtung der Strafverfolgungsbehörden. Im Hinblick auf den Persönlichkeitsschutz des Verdächtigten kann sich die Offenbarungsbefugnis im Einzelfall in eine Verpflichtung zur Unterrichtung der Strafverfolgungsbehörden verdichten, wenn der Anzeigersteller nach Auffassung der Finanzbehörde durch vorsätzlich falsche Angaben Straftatbestände wie z.B. des § 164 StGB (falsche Verdächtigung) verwirklicht hat (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 8.2.1994 - VII R 88/92 - BStBl II, S. 552).
- 10.4 Eine Verpflichtung zur Auskunftserteilung besteht auch, wenn die Voraussetzungen für eine Offenbarung nach § 30 Abs. 5 oder § 30 Abs. 4 Nr. 4 Buchstabe b gegeben sind und die Strafverfolgungsbehörde um Namensnennung aufgrund einer Strafanzeige des Steuerpflichtigen gegen Unbekannt im Ermittlungsverfahren nach § 161 StPO ersucht. Dem betroffenen Steuerpflichtigen selbst ist in diesen Fällen keine Auskunft über die Identität des Anzeigerstellers zu erteilen; insbesondere § 30 Abs. 5 lässt eine Offenbarung nur gegenüber den Strafverfolgungsbehörden zu.
- 10.5 Auch im Fall eines Auskunftersuchens der Strafverfolgungsbehörde nach § 161 StPO ist die Finanzbehörde in den Fällen des § 30 Abs. 5 nur zur Auskunftserteilung berechtigt, wenn sie nach eigener Überprüfung der Auffassung ist, dass der Anzeigersteller vorsätzlich falsche Angaben gemacht hat. In diesem Fall ist die Finanzbehörde zur Auskunftserteilung an die Strafverfolgungsbehörde verpflichtet.

10.6 Beantragt der betroffene Steuerpflichtige selbst bei der Finanzbehörde Auskunft über die Identität eines Anzeigerstatters und liegen die Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 Nr. 4 Buchstabe b vor, sind im Rahmen der Ermessensentscheidung das allgemeine Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen gegen das allgemeine Persönlichkeitsrecht des Anzeigerstatters und den Zweck des Steuergeheimnisses - die möglichst vollständige Erschließung der Steuerquellen - abzuwägen. Dem Informantenschutz und dem Zweck des Steuergeheimnisses kommt dabei ein höheres Gewicht als dem Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen zu, wenn sich die vertraulich mitgeteilten Informationen im Wesentlichen als zutreffend erweisen und zu Steuernachforderungen führen (vgl. BFH-Beschluss vom 7.12.2006 - V B 163/05 - BStBl 2007 II, S. 275 m.w.N.) oder wenn sich bei einer Vielzahl von Angaben zumindest einige als steuerrechtlich bedeutsam erweisen, wobei diese im Verhältnis zu den anderen nicht völlig unmaßgeblich sein dürfen (vgl. BFH-Urteil vom 8.2.1994 - VII R 88/92 - BStBl II, S. 552).“

2. Die **Regelung zu § 31** wird wie folgt geändert:

a) Nummern 2 und 3 werden wie folgt gefasst:

„2. Sozialleistungsträger i.S.d. § 31 Abs. 2 sind gemäß § 12 SGB I die in §§ 18 bis 29 SGB I genannten Körperschaften, Anstalten und Behörden, die entsprechende Dienst-, Sach- und Geldleistungen gewähren. Hierzu gehören z.B. neben den Agenturen für Arbeit und den sonstigen Dienststellen der Bundesagentur für Arbeit die gesetzlichen Krankenkassen (Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen, landwirtschaftliche Krankenkassen, die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See und die Ersatzkassen) sowie hinsichtlich der allgemeinen gesetzlichen Rentenversicherung die Regionalträger der deutschen Rentenversicherung, die Deutsche Rentenversicherung Bund und die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See, hinsichtlich der knappschaftlichen Rentenversicherung die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See und hinsichtlich der Alterssicherung der Landwirte die landwirtschaftlichen Alterskassen.

Nicht zu den Sozialleistungsträgern i.S.d. § 31 Abs. 2 gehören private Krankenversicherungen und die Träger der berufsständischen Versorgungsleistungen (z.B. Ärzte-, Rechtsanwalts- und Architekten-Versorgungswerke).

Eine ständig aktualisierte Liste der auskunftsberechtigten Krankenkassen kann unter <http://www.gkv-spitzenverband.de> eingesehen werden.

3. Auskünfte gegenüber Krankenkassen bei freiwillig Versicherten

- 3.1 Die Finanzbehörden sind gegenüber den gesetzlichen Krankenkassen hinsichtlich freiwillig Versicherter, die hauptberuflich selbständig erwerbstätig sind, grundsätzlich nicht nach § 31 Abs. 2 auskunftspflichtig. Da bei diesem Personenkreis die Beitragsbemessungsgrenze als beitragspflichtige Einnahme gilt, ist die Krankenkasse grundsätzlich nicht verpflichtet, die sozialversicherungsrelevanten Verhältnisse zu ermitteln.

Der freiwillig Versicherte kann allerdings eine Beitragsreduzierung erreichen, wenn er geringere Einnahmen nachweist (§ 240 Abs. 4 Satz 2 SGB V). Die aus dem zuletzt vorgelegten Einkommensteuerbescheid abgeleitete Beitragsbemessung bleibt dann bis zur Erteilung des nächsten Einkommensteuerbescheids maßgebend. Erklärt ein freiwillig Versicherter seiner Krankenkasse in derartigen Fällen auf Nachfrage, ihm sei seit mehr als 18 Monaten kein Steuerbescheid zugegangen, ist der Krankenkasse auf Ersuchen mitzuteilen, ob innerhalb dieses Zeitraums ein Steuerbescheid erteilt wurde (unabhängig davon, welchen Veranlagungszeitraum er betrifft); bejahendenfalls ist auch dessen Datum und das jeweilige Veranlagungsjahr mitzuteilen.

- 3.2 Bei anderen freiwillig Versicherten ist die Krankenkasse verpflichtet, die sozialversicherungsrelevanten Verhältnisse zu ermitteln. Kommt der Versicherte seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, kann die Krankenkasse die Finanzbehörden in diesen Fällen um Auskunft ersuchen. Die nach § 31 Abs. 2 zulässige Auskunft ist auf die zur Beitragsfestsetzung unbedingt notwendigen Angaben zu beschränken (insbesondere Höhe einzelner Einkünfte oder Summe der Einkünfte).
- 3.3 Die Krankenkassen haben in ihren Ersuchen darzulegen, welches Versicherungsverhältnis besteht (Nrn. 3.1 oder 3.2).“

- b) Folgende Nummer 4 wird angefügt:

„4. Bei Anfragen der Rentenversicherungsträger an die Finanzämter auf Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen nach § 31 Abs. 2 Satz 1 in Fällen der einkommensgerechten Beitragszahlung von versicherungspflichtigen Selbstän-

digen (§ 165 SGB VI) ist von der Erforderlichkeit der Auskunft auszugehen, wenn der Rentenversicherungsträger im Vordruck für Auskunftersuchen an die Finanzämter (Vordruck V001) versichert, dass eigene Ermittlungsversuche im Umfang der gestellten Anfrage beim Versicherten (u.a. Aufforderung zur Vorlage des letzten Einkommensteuerbescheids und Erinnerung hieran) erfolglos geblieben sind.“

3. Die **Regelung zu § 31b** wird wie folgt gefasst:

„Zu § 31b - Mitteilungen zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung:

1. Sind der Finanzbehörde Tatsachen bekannt geworden, die darauf hindeuten, dass es sich bei Vermögenswerten, die mit einer Transaktion oder Geschäftsbeziehung im Zusammenhang stehen, um den Gegenstand einer Straftat nach § 261 StGB (Geldwäsche) handelt oder dass die Vermögenswerte im Zusammenhang mit Terrorismusfinanzierung stehen, hat sie diese nach § 31b Satz 2 unverzüglich der zuständigen Strafverfolgungsbehörde (z.B. Staatsanwaltschaft, Polizei) und gleichzeitig der beim Bundeskriminalamt eingerichteten Zentralstelle für Verdachtsmeldungen (Financial Intelligence Unit - FIU -) mitzuteilen. Die maßgeblichen Fakten sollen grundsätzlich in der Verdachtsmeldung selbst wiedergegeben werden.

Die Verdachtsmeldung ist zu richten an:

Bundeskriminalamt
Zentralstelle für Verdachtsmeldungen
- Referat SO 32 -
65173 Wiesbaden
Tel.: 0611/55-18615
Fax: 0611/55-45300
E-Mail: FIU@bka.bund.de

Die Meldung soll grundsätzlich per Fax erfolgen. Von der Beifügung umfangreicher Anlagen ist regelmäßig abzusehen.

2. Den Finanzbehörden obliegt die Prüfung im Einzelfall, ob ein meldepflichtiger Verdachtsfall gemäß § 31b vorliegt (Beurteilungsspielraum). Für das Vorliegen eines meldepflichtigen Verdachts ist es ausreichend, dass objektiv erkennbare Anhaltspunkte für das Vorliegen von Tatsachen, die auf eine Geldwäsche-

Straftat schließen lassen, sprechen und ein krimineller Hintergrund im Sinne des § 261 StGB nicht ausgeschlossen werden kann. Die zur Verdachtsmeldung verpflichtete Finanzbehörde muss nicht das Vorliegen sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 261 StGB einschließlich der der Geldwäsche zugrunde liegenden Vortat prüfen. Vielmehr ist der Sachverhalt nach allgemeinen Erfahrungen und beruflichem Erfahrungswissen unter dem Blickwinkel seiner Ungewöhnlichkeit und Auffälligkeit im jeweiligen geschäftlichen Kontext zu würdigen. Wenn eine Geldwäsche aufgrund dieser Erfahrungen nahe liegt oder ein Sachverhalt darauf schließen lässt, besteht demnach eine solche Meldepflicht. Hinsichtlich des Vortatenkatalogs reicht der Verdacht auf die illegale Herkunft der Gelder schlechthin aus. Die Finanzbehörde muss vor einer Meldung nach § 31b nicht prüfen, ob eine strafrechtliche Verurteilung in Betracht kommt.

Diese Grundsätze gelten bei Erkenntnissen über eine Terrorismusfinanzierung entsprechend.

3. Tatsachen, die auf eine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 17 GWG schließen lassen (vgl. § 31b Satz 3), sind nur mitzuteilen, wenn die Ordnungswidrigkeit nicht bereits offensichtlich verjährt ist. Die Ordnungswidrigkeiten nach § 17 GWG verjähren nach § 31 Abs. 2 Nummer 1 OWiG regelmäßig nach drei Jahren.
 4. Die Finanzbehörden haben bei Vorermittlungen der Strafverfolgungsbehörden (einschließlich der Zollfahndung) wegen Geldwäscheverdachts oder Verdachts der Terrorismusfinanzierung auf deren Anfrage nach § 31b Satz 1 die erforderlichen Auskünfte zu erteilen.
 5. Der Betroffene ist über eine beabsichtigte oder erstattete Meldung oder ein daraufhin eingeleitetes Ermittlungsverfahren nicht zu informieren, da ansonsten dessen Zweck gefährdet würde (analog § 12 GwG).“
4. In Nummer 2.1 der **Regelung zu § 37** werden folgende Absätze angefügt.

„Ein Kreditinstitut ist auch dann nur Zahlstelle und nicht Leistungsempfänger im Sinne des § 37 Abs. 2, wenn es den vom Finanzamt an den Steuerpflichtigen überwiesenen Betrag auf ein bereits gekündigtes, aber noch nicht abgerechnetes Girokonto des Steuerpflichtigen verbucht und nach Rechnungsabschluss an den früheren Kontoinhaber bzw. dessen Insolvenzverwalter ausgezahlt oder den Überweisungsbetrag mit einem fortbestehenden Schuldensaldo auf dem betreffenden Konto verrechnet hat. Das

Kreditinstitut ist in diesen Fällen nicht zur Rückzahlung des vom Finanzamt überwiesenen Betrages verpflichtet.

Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt für die Überweisung ein anderes Konto benannt hatte (vgl. BFH-Urteile vom 10.11.2009 - VII R 6/09 - BStBl 2010 II, S. 255 und vom 22.11.2011 - VII R 27/11 - BStBl 2012 II, S. 167). Die Zahlung auf das unzutreffende Konto hat gegenüber dem Steuerpflichtigen zwar - anders, als wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt eine Kontoänderung nicht mitgeteilt hat (BFH-Urteil vom 10. 11.1987 - VII R 171/84 - BStBl 1988 II, S. 41) - unmittelbar keine Erfüllungswirkung. Das Finanzamt kann aber mit seinem Rückforderungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 1 (gegen den Steuerpflichtigen als Leistungsempfänger) gegen den Anspruch auf erneute Zahlung aufrechnen und letzteren somit zum Erlöschen bringen.“

5. Nummer 2 der **Regelung zu § 46** wird wie folgt gefasst:

„2. Der geschäftsmäßige Erwerb und die geschäftsmäßige Einziehung von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen ist nach § 46 Abs. 4 nur bei Sicherungsabtretungen und dabei auch nur Bankunternehmen gestattet (BFH-Urteil vom 23.10.1985 - VII R 196/82 - BStBl II 1986, S. 124).

2.1 Geschäftsmäßig i.S.v. § 46 Abs. 4 handelt, wer die Tätigkeit - Erwerb von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen - selbständig und in Wiederholungsabsicht ausübt. Dafür getroffene organisatorische Vorkehrungen indizieren die Wiederholungsabsicht, sie sind indes für deren Annahme keine notwendige Voraussetzung (vgl. BFH-Urteil vom 13.10.1994 - VII R 3/94 - BFH/NV 1995, S. 473). Eine entscheidende Rolle bei der Beurteilung der Geschäftsmäßigkeit kann die Zahl der Erwerbsfälle und der Zeitraum ihres Vorkommens spielen.

Allgemeine Festlegungen oder Beurteilungsmaßstäbe lassen sich hierzu aber nicht aufstellen; insoweit kommt es immer auf die Verhältnisse des Einzelfalls an (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 13.10.1994, a.a.O., und vom 4.2.2005 - VII R 54/04 - BStBl II 2006, S. 348 - jeweils m.w.N.). Für die Annahme der Geschäftsmäßigkeit reicht es indes nicht aus, dass die - vereinzelt - Abtretung im Rahmen eines Handelsgeschäfts vorgenommen wurde.

2.2 Die Abtretung eines Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs erfolgt nur dann zur bloßen Sicherung, wenn für beide Beteiligten der Sicherungszweck im Vordergrund steht. Eine Sicherungsabtretung ist daher grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass der Abtretungsempfänger die Forderung nicht behalten

darf. Er soll sie nur vorübergehend für den Abtretenden als Sicherheit für einen Anspruch gegen den Abtretenden innehaben.

Deshalb kann eine Sicherungsabtretung regelmäßig nur dann vorliegen, wenn der Inhaber des Pfandrechts bei Fälligkeit seines Anspruchs zunächst versuchen muss, Befriedigung aus seinem Anspruch selbst zu suchen. Erst wenn dies nicht gelingt, darf er auf die Sicherheit zurückgreifen. Eine Abtretung zur Sicherung ist dagegen nicht gegeben, wenn der Abtretende seine Einwirkungsmöglichkeiten auf die abgetretene Forderung weitgehend aufgibt (vgl. BFH-Urteil vom 3.2.1984 - VII R 72/82 - BStBl II, S. 411).

Haben Abtretender und Abtretungsempfänger eine direkte Begleichung der Forderung des Abtretungsempfängers durch die Finanzbehörde vereinbart, liegt eine Sicherungsabtretung nur vor, wenn der Sicherungszweck in einem solchen Maß überwiegt, dass andere Beweggründe für die gewählte rechtliche Gestaltung ausscheiden. Die gesamten Umstände des Einzelfalles, unter denen die Geschäftsbeziehung begründet worden ist, sind für die Beurteilung heranzuziehen (vgl. BFH-Urteil vom 21.2.1989 - VII R 7/86 - BFH/NV S. 555 m.w.N.).

- 2.3 Eine Sicherungsabtretung liegt nicht vor, wenn der Abtretende den Abtretungsempfänger ermächtigt hat, einen Steuerberater oder Lohnsteuerhilfeverein mit der Einlegung von Rechtsbehelfen zu beauftragen und den Anspruch gegen den Steuerberater bzw. Lohnsteuerhilfeverein auf Herausgabe der Steuerunterlagen an den Abtretungsempfänger ebenfalls abgetreten hat (vgl. BFH-Urteil v. 21.2.1989 - VII R 7/86 - a.a.O.). Gegen eine Sicherungsabtretung kann z.B. auch sprechen, dass der Abtretende im Zeitpunkt der Abtretung arbeitslos ist und der Abtretungsempfänger nicht mit einer Zahlung des Abtretenden aus anderen Mitteln rechnen kann.

Eine Sicherungsabtretung liegt auch dann nicht vor, wenn die der Abtretung zugrunde liegende Geschäftsbeziehung zwischen einem Steuerpflichtigen und einem Kreditinstitut nur zum Zweck der Kreditgewährung begründet wurde und das Kreditinstitut die Erstattungsbeträge aufgrund des Darlehensvertrages nach Eingang der Beträge ohne Einwirkungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen verrechnen und auf diese Weise das Darlehen tilgen darf. In diesen Fällen liegt eine Abtretung bzw. Verpfändung erfüllungshalber vor.

- 2.4 Auskünfte darüber, inwieweit einem Unternehmen das Betreiben von Bankgeschäften nach § 32 Abs. 1 KWG erlaubt worden ist, können bei der Bundes-

anstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BAFin) oder auch bei der Deutschen Bundesbank und ihren Hauptverwaltungen eingeholt werden.

2.5 Verstöße gegen § 46 Abs. 4 können als Steuerordnungswidrigkeit geahndet werden (§ 383).“

6. Nach Nummer 10 der **Regelung zu § 53** wird folgende neue Nummer 11 eingefügt:

„11. Steuerbegünstigte Körperschaften, die mildtätige Zwecke nach § 53 Nr. 2 verfolgen, müssen nachweisen, dass ihre Leistungen tatsächlich an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen i.S.d. § 53 Nr. 2 erbracht werden. Der Nachweis ist nach Nr. 10 der Regelung zu § 53 in Form einer Berechnung der maßgeblichen Einkünfte und Bezüge sowie einer Berechnung des Vermögens zu erbringen.

Aus Vereinfachungsgründen kann auf diesen Nachweis dann verzichtet werden, wenn die Leistungsempfänger Leistungen nach dem SGB II oder SGB XII beziehen. Bei Beantragung dieser Sozialleistungen prüft die Sozialbehörde sowohl die Vermögens- als auch die Einkommensverhältnisse der antragstellenden Personen. Verfügen sie über ausreichend finanzielle Mittel (Einkommen oder einzusetzendes Vermögen), dann werden die beantragten Leistungen nicht bewilligt.

Es ist also ausreichend, wenn Empfänger von Leistungen nach dem SGB II oder SGB XII ihren für den Empfangszeitraum maßgeblichen Leistungsbescheid oder eine Bescheinigung des Sozialleistungsträgers über den Leistungsbezug bei der Körperschaft einreichen. Die Körperschaft hat eine Ablichtung des Bescheides oder der Bestätigung aufzubewahren.“

7. Nummer 8 der **Regelung zu § 55** wird wie folgt gefasst:

„8. Die Regelungen in Nummern 3 bis 7 gelten entsprechend für die Vermögensverwaltung.“

8. Nach Satz 5 der Nummer 6 der **Regelung zu § 68** werden folgende Sätze 6 bis 10 angefügt:

„Die Beschäftigungsquote wird nach den Grundsätzen des § 75 SGB IX berechnet. Es werden also grundsätzlich nur die Beschäftigten des Integrationsprojektes berücksichtigt, die auf Arbeitsplätzen im Sinne des § 73 SGB IX beschäftigt sind (siehe § 75 Abs. 1 SGB IX). Teilzeitbeschäftigte, die mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von we-

niger als 18 Stunden beschäftigt sind, sind damit nicht berücksichtigungsfähig. Ein über diese Grenze hinausgehend Teilzeitbeschäftigter wird voll angerechnet. Verfügt ein Integrationsprojekt über wenigstens 20 Arbeitsplätze und ist damit beschäftigungspflichtig (vgl. § 71 Abs. 1 SGB IX), kann das Vorliegen der Voraussetzungen der 40 %-Quote über die Anzeige nach § 80 Abs. 2 SGB IX geführt werden.“

9. Nummer 1 der **Regelung zu § 74** wird wie folgt gefasst:

„1. Der Eigentümer der Gegenstände haftet persönlich, aber beschränkt auf die dem Unternehmen zur Verfügung gestellten Gegenstände. Das Haftungsobjekt ist dabei nicht auf den (im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme noch) im Eigentum des Beteiligten stehenden Gegenstand beschränkt, sondern umfasst auch ein dafür ggf. erhaltenes Surrogat (Veräußerungserlös, Schadenersatz, Tauschgegenstand o.Ä.), wenn der Gegenstand im Zeitraum der Steuerschuldentstehung dem Unternehmen gedient hat (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.2011 - VII R 63/10 - BStBl II 2012, S. 223). Der Inhaber von Rechten (immateriellen Wirtschaftsgütern) haftet abgesehen hiervon nicht.“

10. Nummer 1 der **Regelung zu § 93** wird wie folgt gefasst:

„1. **Auskunftsersuchen nach § 93 Absatz 1 Satz 1**

Auskunftsersuchen nach § 93 Abs. 1 Satz 1 sind im gesamten Besteuerungsverfahren, d.h. auch im Rechtsbehelfsverfahren oder im Vollstreckungsverfahren (§ 249 Abs. 2 Satz 1; BFH-Urteil vom 22.2.2000 - VII R 73/98 - BStBl II, S. 366), möglich. Im Rahmen der Außenprüfung und der Steuerfahndung sind die Regelungen in §§ 200, 208, 210 und 211 zu beachten. Im Steuerstraf- und -bußgeldverfahren gelten nach § 385 Abs. 1 und § 410 Abs. 1 die Vorschriften der StPO und des OWiG.

1.1 Allgemeines / Voraussetzungen

1.1.1 Voraussetzung für ein Auskunftsersuchen nach § 93 Abs. 1 Satz 1 ist, dass die Heranziehung eines Auskunftspflichtigen im Einzelfall aufgrund hinreichender konkreter Umstände oder aufgrund allgemeiner Erfahrungen geboten ist (vgl. BFH-Urteile vom 29.10.1986 - VII R 82/85 - BStBl 1988 II, S. 359, und vom 18.3.1987 - II R 35/86 - BStBl II, S. 419). Unter dieser Voraussetzung sind grundsätzlich auch Sammelauskunftsersuchen zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.1989 - VII R 1/87 - BStBl 1990 II, S. 198). Unzulässig sind Auskunftsersuchen „ins Blaue hinein“ (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1990 - VIII R 1/86 - BStBl 1991 II, S. 277). Darüber hinaus müssen die Auskunft zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, die Pflichterfüllung für den Betroffenen

möglich und dessen Inanspruchnahme geeignet, erforderlich und zumutbar sein (vgl. BFH-Urteile vom 29.10.1986 und vom 24.10.1989, jeweils a.a.O.). Die Erforderlichkeit eines Auskunftersuchens ist von der zuständigen Finanzbehörde nach den Umständen des Einzelfalles und unter Berücksichtigung allgemeiner Erfahrungen im Wege der Prognose zu beurteilen. Die Erforderlichkeit setzt keinen begründeten Verdacht voraus, dass steuerrechtliche Unregelmäßigkeiten vorliegen; es genügt, wenn aufgrund konkreter Momente oder aufgrund allgemeiner Erfahrungen ein Auskunftersuchen angezeigt ist (vgl. BFH-Urteil vom 17.3.1992 - VII R 122/91 - BFH/NV S. 791).

- 1.1.2 Die Finanzämter können Auskunftersuchen an die Beteiligten (§ 78), aber auch an andere Personen richten, wenn das Ersuchen zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlich ist.
- 1.1.3 Im Auskunftersuchen ist anzugeben, worüber Auskunft erteilt werden soll und für die Besteuerung welcher Person die Auskunft angefordert wird (§ 93 Abs. 2 Satz 1). Zur Begründung des Ersuchens reicht im Allgemeinen die Angabe der Rechtsgrundlage sowie bei einem Auskunftersuchen an einen Dritten der Hinweis aus, dass die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziele geführt hat oder keinen Erfolg verspricht. Eine Begründung des Auskunftersuchens hinsichtlich der Frage, warum die Finanzbehörde einen bestimmten Auskunftspflichtigen vor einem anderen Auskunftsverpflichteten in Anspruch nimmt, ist nur erforderlich, wenn gewichtige Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der andere vorrangig in Anspruch zu nehmen sein könnte (BFH-Urteil vom 22.2.2000 - VII R 73/98 - BStBl II, S. 366).
- 1.1.4 Auskunftersuchen nach § 93 Abs. 1 Satz 1 sind Verwaltungsakte i.S.d. § 118. Für Auskunftersuchen ist keine bestimmte Form vorgesehen (§ 119 Abs. 2). Regelmäßig ist jedoch Schriftform angebracht (vgl. § 93 Abs. 2 Satz 2). Im Auskunftersuchen ist eine angemessene Frist zur Auskunftserteilung zu bestimmen sowie anzugeben, in welcher Form die Auskunft erteilt werden soll (vgl. § 93 Abs. 4).

1.2 Zulässigkeit von Auskunftersuchen an Dritte

- 1.2.1 Die Auskunftspflicht anderer Personen ist wie die prozessuale Zeugenpflicht eine allgemeine Staatsbürgerpflicht und verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. BFH-Urteil vom 22.2.2000 - VII R 73/98 - BStBl II, S. 366, und Beschluss des BVerfG vom 15.11.2000 - 1 BvR 1213/00 - BStBl 2002 II, S. 142). Eine Auskunftspflicht besteht nicht, soweit dem Dritten ein Auskunftsverwei-

gerungsrecht zusteht (vgl. §§ 101 - 103). Zu Auskunftersuchen gegenüber Telekommunikationsdienstleistern siehe Nummer 1.2.7.

- 1.2.2 An Dritte soll mit Auskunftersuchen erst herangetreten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten selbst nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (§ 93 Abs. 1 Satz 3). Unerheblich ist dabei, worauf dies zurück zu führen ist. Ob die Voraussetzungen des § 93 Abs. 1 Satz 3 vorliegen, entscheidet die Finanzbehörde im Einzelfall anhand einer Prognoseentscheidung nach pflichtgemäßem Ermessen (vgl. BFH-Urteil vom 22.2.2000, a.a.O.).

Die Sachaufklärung durch die Beteiligten hat nicht zum Ziel geführt, wenn sie zwar versucht worden ist, aber letztlich nicht gelungen ist. Unerheblich ist dabei insbesondere, ob die Beteiligten den Sachverhalt nicht aufklären konnten oder wollten.

Die Sachaufklärung durch die Beteiligten verspricht keinen Erfolg, wenn sie nach den Umständen des Einzelfalles oder nach den bisherigen Erfahrungen der Finanzbehörde mit den Beteiligten nicht zu erwarten ist.

- 1.2.3 Auskunftersuchen an Dritte können insbesondere geboten sein, wenn die Beteiligten keine eigenen Kenntnisse über den relevanten Sachverhalt besitzen und eine Auskunft daher ohne Hinzuziehung Dritter nicht erteilt werden kann; in diesem Fall ist das Auskunftersuchen unmittelbar an denjenigen zu richten, der über die entsprechenden Kenntnisse verfügt. Ein Auskunftersuchen an einen Dritten kann aber auch geboten sein, wenn eine Auskunft des Beteiligten aufgrund konkreter Umstände von vorneherein als unwahr zu werten wäre.
- 1.2.4 Auskunftsbegehren dürfen auch dann an Dritte gerichtet werden, wenn der Steuerpflichtige unbekannt ist und ein hinreichender Anlass aufgrund konkreter Umstände oder allgemeiner, auch branchenspezifischer, Erfahrungen besteht (BFH-Urteil vom 4.10.2006 - VIII R 53/04 - BStBl 2007 II, S. 227). § 93 Abs. 1 ist nicht auf die Fälle beschränkt, in denen Anhaltspunkte vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass möglicherweise eine Steuerschuld entstanden oder die Steuer verkürzt worden ist. Nur wenn klar und eindeutig jeglicher Anhaltspunkt für die Steuererheblichkeit fehlt, ist ein Auskunftsverlangen unzulässig (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1990 - VIII R 1/86 - BStBl 1991 II, S. 277).
- 1.2.5 Ein Dritter kann sich seinen Auskunftspflichten nicht mit dem Hinweis auf die Möglichkeit entziehen, auch andere seien zur gewünschten Auskunft in der

Lage. § 93 Abs. 1 Satz 3 sieht keine Rangfolge vor, welche von mehreren - möglicherweise - als Auskunftspflichtige in Betracht kommenden Personen in Anspruch zu nehmen ist (vgl. BFH-Urteil vom 22.2.2000, a.a.O).

Die Auswahl hat nach pflichtgemäßem Ermessen zu erfolgen. Dabei ist auch eine Interessenabwägung zwischen den besonderen Belastungen, denen ein Auskunftsverpflichteter ausgesetzt ist, und dem Interesse der Allgemeinheit an der möglichst gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steueransprüche vorzunehmen. Die Beantwortung eines Auskunftersuchens ist i.d.R. auch dann zumutbar, wenn mit dessen Befolgung eine nicht unverhältnismäßige Beeinträchtigung eigenwirtschaftlicher Interessen verbunden ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.11.2000, a.a.O).

1.2.6 Vor Befragung eines Dritten soll der Beteiligte, falls der Ermittlungszweck nicht gefährdet wird, über die Möglichkeit eines Auskunftersuchens gegenüber Dritten informiert werden, um es gegebenenfalls abwenden zu können und damit zu verhindern, dass seine steuerlichen Verhältnisse Dritten bekannt werden. Falls der Ermittlungszweck nicht gefährdet wird, ist der Beteiligte über das Auskunftersuchen zu informieren.

1.2.7 Bestandsdaten gemäß § 3 Nr. 3 des Telekommunikationsgesetzes (TKG) wie Name, Anschrift, Bankverbindung und Rufnummer des Anschlussinhabers unterliegen - im Gegensatz zu Verbindungsdaten - nicht dem Fernmeldegeheimnis nach § 88 TKG. § 88 Abs. 3 Satz 3 TKG steht daher einer Auskunftserteilung aufgrund von Auskunftersuchen der Finanzbehörden nicht entgegen.

Richten die Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren derartige Auskunftersuchen an Unternehmen und Personen, die geschäftsmäßig Telekommunikationsdienste erbringen oder an der Erbringung solcher Dienste mitwirken, sind diese Unternehmen daher zur Auskunftserteilung verpflichtet. Art und Umfang der Auskunftserteilung bestimmt sich dabei ausschließlich nach § 93 (ggf. i.V.m. § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3). Entgegen stehende Regelungen in Allgemeinen Geschäftsbedingungen der o.g. Unternehmen und Personen treten demgegenüber zurück.

1.2.8 Können Bank- und Depotverbindungen des Steuerpflichtigen sowohl durch einen Kontenabruf als auch durch ein Auskunftersuchen an Dritte ermittelt werden, ist bei der Auswahl des Ermittlungsinstruments auch zu berücksichtigen, dass ein Kontenabruf den Betroffenen im Einzelfall weniger beeinträchtigen

kann als Auskunftersuchen gegenüber Dritten. Denn anders als bei Auskunftersuchen nach § 93 Abs. 1 erfährt bei Kontenabrufen kein Dritter von den steuerlichen Verhältnissen des Betroffenen, insbesondere vom Vorliegen von Steuerrückständen. Die Kreditinstitute dürfen von der Durchführung eines Kontenabrufs keine Kenntnis erlangen (§ 93b Abs. 4 AO i.V.m. § 24c Abs. 1 Satz 6 KWG). Daher kann ein Kontenabruf auch nicht zu negativen Folgen für einen Bankkunden führen.

1.2.9 § 30a steht einem Auskunftersuchen an Kreditinstitute nicht entgegen (§ 30a Abs. 5; vgl. zu § 30a, Nr. 2).“

11. In Nummer 5 der **Regelung zu § 163** werden die Worte „ § 163 Abs. 1 Satz 1“ durch die Worte „§ 163 Satz 1“ ersetzt.
12. Die **Regelung zu § 197** wird wie folgt gefasst:

„Inhaltsübersicht

1. **Allgemeines**
2. **Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen**
3. **Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen an Ehegatten**
4. **Bekanntgabe an gesetzliche Vertreter natürlicher Personen**
5. **Personengesellschaften (Gemeinschaften)**
6. **Juristische Personen**
7. **Insolvenzfälle**
8. **Gesamtrechtsnachfolge in Erbfällen**
9. **Umwandlungen**

1. **Allgemeines**

Nach den Regelungen zu § 122, Nr. 1.2 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 - Inhaltsadressat),

- wem sie bekannt gegeben werden soll (Nr. 2.2 - Bekanntgabeadressat),
- welcher Person sie zu übermitteln ist (Nr. 2.3 - Empfänger).

2.1 Inhaltsadressat/Prüfungssubjekt

Das ist derjenige, an den sich die Prüfungsanordnung richtet und dem aufgegeben wird, die Außenprüfung in dem in der Anordnung näher beschriebenen Umfang zu dulden und bei ihr mitzuwirken: „Prüfung bei...“.

2.2 Bekanntgabeadressat

Das ist die Person/Personengruppe, der die Prüfungsanordnung bekannt zu geben ist. Der Bekanntgabeadressat ist regelmäßig mit dem Prüfungssubjekt identisch; soweit die Bekanntgabe an das Prüfungssubjekt nicht möglich oder nicht zulässig ist, kommen Dritte als Bekanntgabeadressaten in Betracht (z.B. Eltern eines minderjährigen Kindes, Geschäftsführer einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung, Liquidator).

In allen Fällen, in denen der Bekanntgabeadressat nicht personenidentisch ist mit dem Prüfungssubjekt, ist ein erläuternder Zusatz in die Prüfungsanordnung aufzunehmen, aus dem der Grund für die Anordnung beim Bekanntgabeadressaten erkennbar wird.

Beispiel:

Die Prüfungsanordnung ergeht an Sie als

„Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin nach Ihrem verstorbenen Ehemann“ (bei Erbfall; vgl. Nr. 8)

„Nachfolgerin der Fritz KG“ (bei gesellschaftsrechtlicher Umwandlung; vgl. Nr. 9)

2.3 Empfänger

Das ist derjenige, dem die Prüfungsanordnung tatsächlich zugehen soll, damit sie durch Bekanntgabe wirksam wird. I.d.R. ist dies der Bekanntgabeadressat. Es kann jedoch auch eine andere Person sein (vgl. zu § 122, Nrn. 1.5.2 und 1.7). Der Empfänger ist im Anschriftenfeld der Prüfungsanordnung mit seinem Namen und der postalischen Anschrift zu bezeichnen. Ist der Empfänger nicht identisch mit dem Prüfungssubjekt, muss in einem ergänzenden Zusatz im Text der Prüfungsanordnung darauf hingewiesen werden, „bei wem“ die Prüfung stattfinden soll (d.h. namentliche Benennung des Prüfungssubjekts).

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

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

Beispiel:

Anschrift:

Herr Steuerberater Klaus Schulz, ...

Text:

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

3. Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen an Ehegatten

Prüfungsanordnungen gegen beide Ehegatten können ggf. in einer Verfügung zusammengefasst werden. Auf die Regelung 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 bevorzugt werden. Generell müssen die Prüfungen getrennt angeordnet werden, wenn beide Ehegatten unternehmerisch (jedoch nicht gemeinschaftlich) tätig sind.

4. Bekanntgabe an gesetzliche Vertreter natürlicher Personen

Vgl. 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. Personengesellschaften (Gemeinschaften)

Bei Prüfungsanordnungen an Personengesellschaften und Gemeinschaften sind Unterscheidungen nach der Rechtsform, nach der zu prüfenden Steuerart und ggf. nach der Einkunftsart vorzunehmen. Wegen der Unterscheidung zwischen Personenhandelsgesellschaften und sonstigen nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen wird auf die Ausführungen zu § 122, Nr. 2.4.1.2 verwiesen.

5.1 Personenhandelsgesellschaften

Vgl. zu § 122, Nr. 2.4.1.1.

5.2 Sonstige nicht rechtsfähige Personenvereinigungen

Als Steuerpflichtige i.S.d. § 193 Abs. 1, bei der eine Außenprüfung zulässig ist, kommt auch eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung in Betracht (BFH-Urteil vom 16.11.1989 - IV R 29/89 - BStBl 1990 II, S. 272).

Die Personenvereinigung hat i.d.R. formal keinen eigenen Namen und muss als Prüfungssubjekt durch die Angabe aller Gesellschafter charakterisiert werden. Ist die Bezeichnung der Gesellschafter durch die Aufzählung aller Namen im Vordrucktext der Anordnung aus technischen Gründen nicht möglich, können neben einer Kurzbezeichnung im Text der Prüfungsanordnung in einer Anlage die einzelnen Gesellschafter (ggf. mit Anschrift) aufgeführt werden.

Die Prüfungsanordnung muss aber nicht nur für die nicht rechtsfähige Personenvereinigung bestimmt und an sie adressiert sein, sie muss ihr auch bekannt gegeben werden. Die Bekanntgabe hat an die vertretungsberechtigten Gesellschafter zu erfolgen. Grundsätzlich sind das alle Gesellschafter (z.B. bei einer GbR nach §§ 709, 714 BGB), es sei denn, es liegt eine abweichende gesellschaftsvertragliche Regelung vor. Nach § 6 Abs. 3 VwZG ist es jedoch zulässig, die Prüfungsanordnung nur einem der Gesellschafter bekannt zu geben (BFH-Urteil vom 18.10.1994 - IX R 128/92 - BStBl 1995 II, S. 291). Das gilt selbst in den Fällen, in denen auf Grund gesellschaftsvertraglicher Regelungen mehrere Personen zur Geschäftsführung bestellt sind.

5.2.1 Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen mit Gewinneinkünften

Wird die Prüfung der Feststellung der Einkünfte (Gewinneinkünfte) angeordnet, ist die Prüfungsanordnung an die Personenvereinigung als Prüfungssubjekt zu richten und nicht gegen deren Gesellschafter (BFH-Urteil vom 16.11.1989 - IV R 29/89 - BStBl 1990 II, S. 272).

Führt eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung ausnahmsweise einen geschäftsüblichen Namen unter dem sie am Rechtsverkehr teilnimmt, gelten die Ausführungen zu § 122, Nr. 2.4.1.2 auch hinsichtlich der Prüfungsanordnung zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung entsprechend.

Wurde ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter bestellt, kann auch ihm die Anordnung zur Prüfung der Gewinneinkünfte bekannt gegeben werden. Bei Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an nur einen zur Vertretung aller übrigen Beteiligten vertretungsberechtigten Gesellschafter oder an einen Empfangsbevollmächtigten ist auf dessen Funktion als Bekanntgabeempfänger mit Wirkung für alle Beteiligten hinzuweisen.

5.2.2 Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen mit Überschusseinkünften

Wird die Prüfung der Feststellung der Einkünfte (z.B. aus Vermietung und Verpachtung), des Vermögens und der Schulden bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder bei einer Gemeinschaft (z.B. Grundstücksgemeinschaft) angeordnet, ist die nicht rechtsfähige Personenvereinigung als Grundstücksgesellschaft oder Bauherrengemeinschaft insoweit nicht selbst Prüfungsobjekt (BFH-Urteile vom 25.9.1990 - IX R 84/88 - BStBl 1991 II, S. 120, und vom 18.10.1994 - IX R 128/92 - BStBl 1995 II, S. 291). Vielmehr ist der einzelne Gesellschafter der Träger der steuerlichen Rechte und Pflichten (§ 33 Abs. 2). Eine Prüfungsanordnung für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. die Feststellung des Vermögens und der Schulden ist an jeden Gesellschafter zu richten und auch diesem bekannt zu geben (für Gemeinschaften: BFH-Urteil vom 10.11.1987 - VIII R 94/87 - BFH/NV 1988 S. 214).

Eine Personenvereinigung unterliegt der Außenprüfung und ist Prüfungsobjekt nur insoweit, als sie - wie z.B. bei der Umsatzsteuer - selbst Steuerschuldnerin ist (BFH-Urteil vom 18.10.1994 - IX R 128/92 - BStBl 1995 II, S. 291). In den Fällen, in denen bei einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung mit Überschusseinkünften neben der Feststellung der Einkünfte und der Feststellung des Vermögens und der Schulden auch die Umsatzsteuer Prüfungsgegenstand ist, sind daher zwei Prüfungsanordnungen zu erlassen:

- an die Gemeinschaft/Gesellschaft hinsichtlich der Umsatzsteuer;
- an die Gemeinschaftler/Gesellschafter hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte und der Feststellung des Vermögens und der Schulden.

5.3 Sonderfälle

Dient die Außenprüfung u.a. der Feststellung, welche Art von Einkünften die Gesellschafter einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung erzielen, kann die Prüfungsanordnung nach Maßgabe sämtlicher in Betracht kommenden Einkunftsarten ausgerichtet werden. Kommen danach Gewinneinkünfte ernsthaft in Betracht, ist die Personenvereinigung - gestützt auf die Rechtsgrundlage des § 193 Abs. 1 - Prüfungsobjekt.

Dies gilt aber nur für existierende Personenvereinigungen mit streitiger Qualifizierung der Einkünfte. Ist die Existenz der nicht rechtsfähigen Personenvereinigung selbst im Streit, muss sich die Prüfungsanordnung gegen die mutmaßlichen Gesellschafter richten (BFH-Urteil vom 8.3.1988 - VIII R 220/85 - BFH/NV S. 758). Sie ist jedem Beteiligten der mutmaßlichen Personenvereinigung gesondert bekannt zu geben.

Liegen konkrete Anhaltspunkte vor, dass die vermutete Gemeinschaft/ Gesellschaft 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 (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 zu stützen und besonders zu begründen.

5.4 Arbeitsgemeinschaften

Ist eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE) als Prüfungssubjekt zu prüfen, ist die Prüfungsanordnung an das in der ARGE geschäftsführende Unternehmen als Bevollmächtigtem postalisch bekannt zu geben (vgl. zu § 122, Nummer 2.4.1.2).

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. 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 (Prüfungssubjekt) 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). Einer gesonderten - an den atypisch stillen Gesellschafter gerichteten - Prüfungsanordnung bedarf es in diesem Fall nicht.

5.6 Personengesellschaften und nicht rechtsfähige Personengemeinschaften in Liquidation

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

Auch die Verpflichtung, nach §§ 193 ff. eine Außenprüfung zu dulden, führt dazu, eine Personengesellschaft bzw. nicht rechtsfähige 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 Personengesellschaft bzw. nicht rechtsfähige Personenvereinigung weiterhin Prüfungsobjekt; die Prüfungsanordnung ist deshalb an sie zu richten (vgl. BFH-Urteil vom 1.3.1994 - VIII R 35/92 - BStBl 1995 II, S. 241). Zu empfehlen ist die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung an alle ehemaligen Gesellschafter als Liquidatoren (mit Hinweis auf die rechtliche Stellung als Liquidator).

5.7 Eintritt, Ausscheiden und Wechsel von Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder einer nicht rechtsfähigen Personengemeinschaft

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 (Prüfungsobjekt) („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 nicht rechtsfähige Personenvereinigung 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 Personengesellschaft oder nicht rechtsfähigen Personengemeinschaft 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 gemäß § 45 Satz 1 für die Betriebssteuern. Die Prüfungsanordnung für die Betriebssteuern ist daher auch für die Zeit des Bestehens der Gesellschaft/Gemeinschaft 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 Gesellschaft/Gemeinschaft betrifft.

Für die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung geht die Pflicht, die Prüfung zu dulden (vgl. Nr. 2.1 und 5.2.1), ebenfalls von der Gesellschaft/Gemeinschaft auf den jetzigen Alleininhaber als Gesamtrechtsnachfolger i.S.v. § 45 Abs. 1 Satz 1 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 Gesellschaft/Gemeinschaft betrifft.

Erzielt die Personengesellschaft/Gemeinschaft ausschließlich Überschusseinkünfte (z.B. aus Vermietung und Verpachtung), ist sie als solche kein Prüfungssubjekt hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Überschusseinkünfte (vgl. Nr. 5.2.2). Die Duldungspflicht der Prüfung kann daher auch nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den jetzigen Alleingesellschafter übergehen. Die Prüfungsanordnung ist in diesem Fall an jeden ehemaligen Gesellschafter zu richten und bekannt zu geben.

6. Juristische Personen

Vgl. zu § 122, Nr. 2.8.

7. Insolvenzfälle

Vgl. zu § 122, Nrn. 2.9 und 2.10.

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 an den/die Erben als Prüfungssubjekt zu richten. Bei ihm/ihnen kann eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 auch für Zeiträume stattfinden, in denen der Erblas-

ser unternehmerisch tätig war (BFH-Urteil vom 24.8.1989 - IV R 65/88 - BStBl 1990 II, S. 2). Auf den/die Erben gehen als Gesamtrechtsnachfolger alle Verpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis über (§ 45 Abs. 1); hierzu gehört auch die Duldung der Betriebsprüfung (BFH-Urteil vom 9.5.1978 - VII R 96/75 - BStBl II, S. 501).

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 Ehemannes 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 Hat die Erbengemeinschaft 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“ je-

weiligen Miterben vorzusehen. Außerdem ist in der Prüfungsanordnung in einem Zusatz darzustellen, welche weiteren Miterben zur Erbengemeinschaft gehören (Darstellung mit vollständigen Namen und ggf. Anschriften).

- 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).

9. Umwandlungen

- 9.1 In den übrigen Fällen einer Gesamtrechtsnachfolge i.S.d. § 45 Abs. 1 (vgl. zu § 45) gelten grundsätzlich die Anweisungen 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 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 vor (vgl. zu § 45, Nr. 2). Eine Prüfungsanordnung, die sich auf Zeiträume bis zur Abspaltung, Ausgliederung

oder Vermögensübertragung bezieht, ist daher stets an den abspaltenden, ausgliedernden bzw. an den das Vermögen übertragenden Rechtsträger zu richten.

- 9.4 In den Fällen einer Aufspaltung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 1 UmwG) ist jedoch § 45 Abs. 1 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. zu § 45, Nr. 2).
- 9.5 Bei einer formwechselnden Umwandlung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, §§ 190 ff. UmwG) handelt es sich lediglich um den Wechsel der Rechtsform. Das Prüfungssubjekt 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. zu § 45, Nr. 3). Wurde eine Personengesellschaft, die Gewinneinkünfte erzielt hat, 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. 5.2.1 an die Kapitalgesellschaft zu richten. Hat die umgewandelte Personengesellschaft Überschusseinkünfte erzielt, ist die Prüfungsanordnung für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach den Grundsätzen von Nr. 5.2.2 an die Gesellschafter der ehemaligen Personengesellschaft zu richten.“
13. Im zweiten Absatz der Nummer 1 der **Regelung zu § 226** wird das Wort „Kraftfahrzeugsteuer“ durch das Wort „Erbchaftsteuer“ ersetzt.
14. Die **Regelung zu § 237** wird wie folgt geändert:
- a) In Nummer 4 wird folgender Absatz angefügt:
- „Für die Entscheidung, wann der Einspruch oder die Anfechtungsklage endgültig ohne Erfolg geblieben ist und somit die einjährige Frist für die Festsetzung von Aussetzungszinsen (§ 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5) in Lauf gesetzt wurde, ist auch dann auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Einspruchsverfahrens oder des Verfahrens vor dem Finanzgericht oder dem BFH abzustellen, wenn sich hieran ein Verfassungsbeschwerdeverfahren anschließt (BFH-Urteil vom 11.2.1987 - II R 176/84 - BStBl II, S. 320; BFH-Beschluss vom 14.6.2007 - VII B 185/06 - BFH/NV S. 2055; siehe auch zu § 361, Nr. 1.3).“

b) In Nummer 8 wird Satz 1 wie folgt gefasst:

„Wegen der einjährigen Frist für die Festsetzung von Aussetzungszinsen wird auf Nr. 4 (letzter Absatz) und auf § 239 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 5 verwiesen.“

15. In Nummer 2 der **Regelung zu § 238** wird Satz 3 ersatzlos gestrichen.

16. Die **Regelung zu § 239** wird wie folgt geändert:

a) Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

„2. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist von einem Jahr können Zinsen nicht mehr festgesetzt werden. Wegen der Frist für die Festsetzung von Aussetzungszinsen siehe zu § 237, Nr. 4 (letzter Absatz). Der Anspruch auf festgesetzte Zinsen erlischt durch Zahlungsverjährung (§§ 228 ff.), ggf. aber auch schon früher mit dem Erlöschen des Hauptanspruchs (§ 232).“

b) Satz 3 der Nummer 3 wird ersatzlos gestrichen.

Die BMF-Schreiben vom 17. März 1981 - IV A 7 - S 0130 - 15/81 - (Auskunftserteilung der Finanzämter über Einheitswerte gem. §§ 19, 26, 141 Kostenordnung (KostO)), vom 18. März 1981 - IV A 7 - S 0130 - 19/81 - (Bekanntgabe des Namens eines Anzeigerstatters durch die Finanzbehörde), vom 27. März 1996 - IV A 4 - S 0166 - 4/96 - (Vorfinanzierung von Lohnsteuererstattungsansprüchen gem. § 46 Abs. 4 AO) und vom 7. Januar 1997 - IV A 4 - S 0254 - 2/96 - (Auskunftsersuchen der Finanzbehörden an die Telekommunikationsdienstleister im Besteuerungsverfahren) werden aufgehoben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht

Im Auftrag