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

29. Januar 2026

Betreff: Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)
Bezug: TOP 9.1 und 9.2 der Sitzung AO III/2025;
TOP 10.1 bis 10.7 der Sitzung AO IV/2025;
TOP I/8 und I/10 der Sitzung KSt/GewSt II/2025
GZ: IV D 1 - S 0062/00121/001/002
DOK: COO.7005.100.4.13938177

(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 1. September 2025 (BStBl I S.1650) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Der **AEAO zu § 46** wird wie folgt geändert:

   a) Die Nummer 4 wird wie folgt gefasst:

      „4. Mit der wirksamen Abtretung, Verpfändung oder Pfändung geht nicht die gesamte Rechtsstellung des Steuerpflichtigen über, sondern nur der Zahlungsanspruch (vgl. BFH-Urteile vom 21.3.1975, VI R 238/71, BStBl II S. 669, vom 15.5.1975, V R 84/70, BStBl 1976 II S. 41, vom 25.4.1978, VII R 2/75, BStBl II S. 465, und vom 27.1.1993, II S 10/92, BFH/NV S. 350). Auch nach einer Abtretung, Pfändung oder Verpfändung ist der Steuerbescheid nur dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben. Nur der Steuerpflichtige kann den Steuerbescheid anfechten. Dem neuen Berechtigten darf nur mitgeteilt werden, ob und ggf. in welcher Höhe sich aus der Veranlagung ein Erstattungsanspruch ergeben hat und ob und ggf. in welcher Höhe aufgrund der Abtretung, Pfändung oder Verpfändung an ihn zu leisten ist; die Verpflichtungen als Drittschuldner im Fall der Pfändung bleiben unberührt. Über etwaige Streitigkeiten ist durch Verwaltungsakt nach § 218 Abs. 2 AO zu entscheiden. Der Abtretungsempfänger sowie der Pfändungs- und Verpfändungsgläubiger sind nicht befugt, einen Antrag auf Einkommensteuerveranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zu stellen (vgl. BFH-Urteil vom 18.8.1998, VII R 114/97, BStBl

1999 II S. 84). Die vorstehenden Sätze gelten entsprechend für Fälle einer Überleitung von Steuererstattungsansprüchen gem. § 93 SGB XII. Für die Überleitung von Steuererstattungsansprüchen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz ist § 93 SGB XII entsprechend anzuwenden (§ 7 Abs. 4 AsylbLG). Für Fälle des Übergangs von Steuererstattungsansprüchen im Wege des gesetzlichen Forderungsübergangs im Rahmen der Leistungen zur Grundsicherung für Arbeitsuchende nach § 33 SGB II gelten die vorstehenden Sätze entsprechend. Dieser Antrag ist ein von den Rechtswirkungen des § 46 AO nicht erfasstes höchstpersönliches steuerliches Gestaltungsrecht."

b) Die Nummer 7 wird wie folgt gefasst:

„7. Die auf einem vollständig ausgefüllten amtlichen Vordruck erklärte, vom Abtretenden und vom Abtretungsempfänger jeweils eigenhändig unterschriebene Abtretungsanzeige kann der zuständigen Finanzbehörde auch per Telefax übermittelt werden (vgl. BFH-Urteil vom 8.6.2010, VII R 39/09, BStBl II S. 839), sofern die Finanzbehörde für diese Übermittlungsart einen entsprechenden Zugang eröffnet hat und die notwendigen Empfangsgeräte vorhält. Es ist auch möglich, eine Abtretungsanzeige i. S. d. Satzes 1 elektronisch zu übermitteln. Die Anzeige der Abtretung wird wirksam, sobald die Kenntnisnahme durch die Finanzbehörde möglich und nach der Verkehrsanschauung zu erwarten ist (§ 130 Abs. 1 Satz 1 BGB). Dies bedeutet: Eintritt der Wirksamkeit bei Übermittlung

- während der üblichen Dienststunden der Finanzbehörde im Zeitpunkt der vollständigen Übermittlung;

- außerhalb der üblichen Dienststunden der Finanzbehörde zum Zeitpunkt des Dienstbeginns am nächsten Arbeitstag."

2. Der **AEAO zu § 51** wird wie folgt geändert:

a) In der Nummer 2 des AEAO zu § 51 werden die Wörter „nichtrechtsfähige Vereine" durch die Wörter „Vereine ohne Rechtspersönlichkeit" ersetzt.

b) in der Nummer 10 wird die Angabe „(BFH-Urteil vom 11.4.2012, I R 11/11, BStBl 2013 II S. 146)." durch die Angabe „(BFH-Urteil vom 11.4.2012, I R 11/11, BStBl 2013 II S. 146; BFH -Urteile vom 5.9.2024, V R 15/22, BStBl 2025 II S. 72 und V R 36/21, BStBl 2025 II S. 26)." ersetzt.

3. In der Nummer 5 des **AEAO zu § 52** wird folgender Absatz angefügt:

„Der Träger einer Kinderbetreuungseinrichtung fördert nicht die Allgemeinheit, wenn die Betreuungsplätze vorrangig den Beschäftigten von Vertragspartnern des Trägers zur Verfügung gestellt werden und damit nicht mehr der Allgemeinheit zugutekommen (BFH-Urteil vom 1.2.2022, V R 1/20, BStBl II S. 629). Bei Kinderbetreuungseinrichtungen, kann eine Förderung der Allgemeinheit angenommen werden, wenn in der Satzung der Körperschaft festgelegt ist, dass 25% der Betreuungsplätze nicht an Kinder von Beschäftigten von Vertragspartnern vergeben werden."

4. Im ersten Absatz der Nummer 13 des **AEAO zu § 53** wird die Angabe „i. S. d. § 53 Nr. 2 Satz 3 AO" durch die Angabe „i. S. d. § 53 Nr. 3 AO" ersetzt.

5. Im zweiten Absatz der Nummer 1.6 des **AEAO zu § 87a** werden wie Wörter „per Post, Telefax oder eingescannt per E-Mail (vgl. Nr. 7 des AEAO zu § 46)." durch die Wörter „per Post oder elektronisch." ersetzt.

6. In der Nummer 4 des **AEAO zu § 88** wird die Angabe „BMF-Schreiben vom 30.7.2008, BStBl I S. 831, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 15.4.2019, BStBl I S. 447." durch die Angabe „BMF-Schreiben vom 30.7.2008, BStBl I S. 831, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 15.4.2019, BStBl I S. 447 und vom 23.6.2023, BStBl I S. 1074." ersetzt.

7. Die Nummer 4.2.4 des **AEAO zu § 89** wird wie folgt gefasst:

„4.2.4 Die Gebühr wird nach § 89 Abs. 5 Satz 1 AO in entsprechender Anwendung des § 34 GKG mit einem Gebührensatz von 1,0 erhoben. § 34 GKG in der Fassung des Kosten- und Betreuervergütungsrechtsänderungsgesetz 2025 vom 7.4.2025 (BGBl. 2025 I Nr. 109) ist dabei in entsprechender Anwendung des § 71 Abs. 1 GKG auf alle Anträge anzuwenden, die nach dem 31.5.2025 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind. Für Anträge, die vor dem 1.6.2025 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind, ist § 34 GKG in der bis zum 31.5.2025 geltenden Fassung weiterhin entsprechend anzuwenden.

Der Gegenstandswert ist in entsprechender Anwendung des § 39 Abs. 2 GKG auf 30 Mio. € begrenzt (§ 89 Abs. 5 Satz 2 AO). Die Gebühr beträgt damit bei bis zum 31.5.2025 eingegangenen Anträgen höchstens 120.721 €, bei ab dem 1.6.2025 eingegangenen Anträgen höchstens 128.038 €. Beträgt der Gegenstandswert weniger als 10.000 €, wird keine Gebühr erhoben (§ 89 Abs. 5 Satz 3 AO)."

8. Im ersten Absatz der Nummer 3.1.3.5 des **AEAO zu § 122** wird der Satz „Es kann auch durch Telefax übermittelt werden." gestrichen.

9. Der **AEAO zu § 122a** wird wie folgt gefasst:

„AEAO zu § 122a - Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch Bereitstellung zum Datenabruf:

1. Durch die Datenbereitstellung von Verwaltungsakten der Landesfinanzbehörden nach § 122a AO über die Kommunikationsplattform ELSTER im Format PDF/A wird ein sicheres Verfahren verwendet, das die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet (§ 87a Abs. 8 AO). Die elektronische Benachrichtigung an die abrufberechtigte Person über die Bereitstellung der Daten zum Abruf bedarf keiner Verschlüsselung (§ 87a Abs. 1 Satz 6 AO).

2. Wird eine Steuer- oder Feststellungserklärung elektronisch übermittelt (§ 122a Abs. 1 Satz 2 AO) ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Beteiligte oder die Person im Sinne des § 80 Abs. 2 AO – unabhängig von einer elektronischen Abgabeverpflichtung oder einer freiwilligen elektronischen Übermittlung – über die technischen Möglichkeiten zum Abruf des Verwaltungsakts verfügt (z. B. ELSTER-Nutzerkonto). Daher soll in diesen Fällen insbesondere von der Möglichkeit der Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf Gebrauch gemacht werden.

3. § 122a Abs. 1 Satz 2 AO ist erst auf Verwaltungsakte anzuwenden, die nach dem 31.12.2026 bekanntgegeben werden (vgl. Art. 97 § 28 Abs. 2 EGAO in der Fassung des Gesetzes vom 22.12.2025, BGBl. 2025 I Nr. 353).

   Eine elektronischen Bekanntgabe nach § 122a Abs. 1 Satz 1 AO erfolgt grundsätzlich, wenn der Steuerpflichtige oder sein Empfangsbevollmächtigter seine Einwilligung in die elektronische Bekanntgabe gemäß dem vor dem 1.1.2026 geltenden Recht erteilt oder auf andere Weise zu erkennen gegeben hat, dass eine elektronische Bekanntgabe akzeptiert wird.

4. Für die Bekanntgabe nach § 122a AO kommt es - wie bei der postalischen Bekanntgabe von Verwaltungsakten (§ 122 Abs. 2 AO) - auf eine tatsächliche Kenntnisnahme des Inhalts des Verwaltungsakts nicht an.

   Der Benachrichtigung i. S. d. § 122a Abs. 1 Satz 3 AO kommt ausschließlich eine Hinweisfunktion zu; sie ist abweichend von der bis zum 31.12.2025 geltenden Rechtslage nicht mehr Anknüpfungspunkt für die gesetzliche Bekanntgabefiktion (vgl. § 122a Abs. 4 Satz 1 AO).

5. Bei dem Antrag auf postalische Bekanntgabe nach § 122a Abs. 2 AO handelt es sich nicht um ein höchstpersönliches Recht des Steuerpflichtigen, sodass auch der Bevollmächtigte diesen Antrag für den Beteiligten stellen kann. Ein Formerfordernis besteht nicht.

6. In Zweifelsfällen hat die Finanzbehörde den Zeitpunkt der Bereitstellung zum Datenabruf nachzuweisen (§ 122a Abs. 4 Satz 2 AO). Trägt die abrufberechtigte Person unwiderlegbar vor, die Information über die Bereitstellung nach § 122a Abs. 1 Satz 3 AO nicht erhalten zu haben, und hat sie den Verwaltungsakt auch nicht aus anderem Grund abgerufen, kann ihr unter den Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden.

7. Eine elektronische Bekanntgabe nach § 122a AO an im Ausland ansässige Empfänger ist auch in den Fällen zulässig, in denen der Ansässigkeitsstaat in der Negativliste der Nr. 3.1.4.1 des AEAO zu § 122 aufgeführt ist."

10. Der Nummer 2.2 des **AEAO zu § 171** wird folgender Absatz angefügt:

„Bei einer bereits erfolgten Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 1 Satz 1 AO stellt die kommentarlose Abgabe einer erstmaligen, abweichenden Steuererklärung einen Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO dar und löst die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO aus (vgl. BFH-Urteil vom 7.8.2024, IV R 9/22, BStBl 2025 II S. 102)."

11. In der Nummer 2.4 des **AEAO zu § 175** wird im Beispiel „Einkommensteuer - §§ 26 bis 26b EStG" der Satz „Zur Verzinsung vgl. Nr. 10.2.1 des AEAO zu § 233a." durch den Satz „Zur Verzinsung vgl. Nr. 10.3.1 des AEAO zu § 233a." ersetzt.

12. Der AEAO zu **§ 175b AO** wird wie folgt geändert:

a) Die Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„1. Auf eine Verletzung der Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen oder der Ermittlungspflichten durch die Finanzbehörde kommt es in den Fällen des § 175b AO - anders als in den Fällen des § 173 AO - nicht an.

Unerheblich ist auch, ob dem Steuerpflichtigen bei Erstellung der Steuererklärung ein Schreib- oder Rechenfehler i. S. d. § 173a AO oder der Finanzbehörde bei Erlass des Steuerbescheids ein mechanisches Versehen i. S. d. § 129 AO, ein Fehler bei der Tatsachenwürdigung oder ein Rechtsanwendungsfehler unterlaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20.2.2024, IX R 20/23, BStBl II S. 587).

Die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung nach § 175b AO kann sich je nach Sachlage zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken.

Eine Änderung nach § 175b Abs. 1 AO ist auch dann zulässig, wenn die Daten i. S. d. § 93c AO bei Erlass des zu ändernden Ausgangsbescheids noch nicht vorgelegen haben, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt

- erstmalig - an die Finanzbehörde übermittelt worden sind. Unerheblich ist, ob der Inhalt der Daten der Finanzbehörde bereits anderweitig bekannt war, etwa aufgrund der Steuererklärung (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2024, X R 25/22, BStBl 2025 II 994).“

b) Folgende Nummer 3 wird angefügt:

„3. Eine Aufhebung oder Änderung nach § 175b Abs. 1 oder 2 AO ist allerdings ausgeschlossen, sofern die nachträglich übermittelten Daten nicht rechtserheblich sind (§ 175b Abs. 4 AO). Zur Rechtserheblichkeit vgl. Nr. 3 des AEAO zu § 173.“

13. Der **AEAO zu § 179** wird wie folgt geändert:

a) Die Nummer 4 wird durch folgende Nummern ersetzt:

„4. Bei der atypisch stillen Beteiligung an einer rechtsfähigen Personengesellschaft (vgl. § 14a Abs. 2 AO) entsteht eine doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur mit der rechtsfähigen Personengesellschaft als Geschäftsinhaberin und Obergesellschaft und der atypisch stillen Gesellschaft (Innengesellschaft i. S. d. § 14a Abs. 4 AO) als Untergesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 4.4.2023, IV R 19/20, BFH/NV S. 1062). In diesen Fällen ist grundsätzlich eine eigene gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung für die Innengesellschaft einerseits und die rechtsfähige Personengesellschaft andererseits durchzuführen (vgl. BFH-Urteile vom 13.10.2016, IV R 20/14, BFH/NV 2017, S. 475, und vom 19.11.2024, VIII R 10/22, BFH/NV 2025 S. 373). Die zivil- und steuerrechtliche Verselbständigung jeder Gesellschaft oder Gemeinschaft schließt es grundsätzlich aus, die Besteuerungsgrundlagen für verschiedene Gesellschaften/Gemeinschaften in einem Bescheid gesondert und einheitlich festzustellen (BFH-Urteil vom 21.10.2015, IV R 43/12, BStBl 2016 II S. 517).

4.1 Gleiches gilt für den Fall der atypisch stillen Unterbeteiligung am Anteil des Gesellschafters einer rechtsfähigen Personengesellschaft (als Hauptgesellschaft). Die Besteuerungsgrundlagen für die Hauptgesellschaft und die atypisch stille Innengesellschaft (als Unterbeteiligung) dürfen grundsätzlich nicht in einem Bescheid gesondert und einheitlich festgestellt werden.

Die Berücksichtigung der Unterbeteiligung im Feststellungsverfahren für die Hauptgesellschaft ist nur mit Einverständnis aller Beteiligten - Hauptgesellschaft und deren Gesellschafter sowie des Unterbeteiligten - zulässig (vgl. u. a. BFH-Urteil vom 2.3.1995, IV R 135/92, BStBl II S. 531). Das Einverständnis der Beteiligten gilt als erteilt, wenn die Unterbeteili-

gung in der Feststellungserklärung für die Hauptgesellschaft geltend gemacht wird.

4.2 Die örtliche Zuständigkeit für die besondere gesonderte und einheitliche Feststellung für die atypisch stille Gesellschaft richtet sich i. d. R. nach der Zuständigkeit für die Ober- bzw. Hauptgesellschaft.

4.3 Ist dagegen eine rechtsfähige Personengesellschaft atypisch still an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, dürfen die Feststellungen der Einkünfte aus der Personengesellschaft und der Einkünfte aus der atypisch stillen Gesellschaft nicht in einem einheitlichen Bescheid getroffen werden. Hier sind zunächst die von der Kapitalgesellschaft als Inhaber des Handelsgeschäfts und der rechtsfähigen Personengesellschaft als atypisch stiller Gesellschafter gemeinschaftlich erzielte Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen. Die in diesem Grundlagenbescheid festgestellten Einkünfte sind dann einerseits in den Körperschaftsteuerbescheid der Kapitalgesellschaft und andererseits in den die rechtsfähige Personengesellschaft betreffenden eigenständigen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung ihrer Einkünfte zu übernehmen (BFH-Urteil vom 21.10.2015, IV R 43/12, BStBl 2016 II S. 517).

b) Nach der Nummer 5 wird folgende Nummer 6 angefügt:

„6. Ist eine Person oder Personenvereinigung (Treugeber) über einen Treuhänder Gesellschafter einer rechtsfähigen Personengesellschaft (Treuhand-Beteiligung) beteiligt, ist grundsätzlich eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung für die rechtsfähige Personengesellschaft einerseits und für das Treuhandverhältnis andererseits durchzuführen.

Im Feststellungsverfahren für die rechtsfähige Personengesellschaft wird festgestellt, welchen Gewinn die Feststellungsbeteiligten erzielt haben und wie sich dieser Gewinn auf ihre Gesellschafter (darunter den Treuhänder) verteilt.

Im Feststellungsverfahren für das Treuhandverhältnis wird festgestellt, ob der Treugeber Mitunternehmer der rechtsfähigen Personengesellschaft ist, und der für den Treuhänder im Feststellungsverfahren für die rechtsfähige Personengesellschaft festgestellte Gewinnanteil gem. § 179 Abs. 2 Satz 3 AO dem Treugeber zugerechnet, soweit das Treuhandverhältnis reicht (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.2001, X R 23/97, BFH/NV 2002 S. 614, und vom 16.5.2013, IV R 35/10, BFH/NV S. 1945).

Nur wenn es sich um ein offenes Treuhandverhältnis handelt, können die beiden - verfahrensrechtlich eigenständigen - Feststellungsverfahren in einem Bescheid miteinander verbunden werden (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2011, X R 23/97, a. a. O.).

Besteht eine Personengesellschaft nur aus zwei Gesellschaftern und hält der eine seine Beteiligung als Treuhänder für den anderen, ist keine einheitliche und gesonderte Feststellung durchzuführen, da sämtliche Einkünfte einem Gesellschafter (als Gesellschafter bzw. als Treugeber) zuzurechnen sind. Die Personengesellschaft wird steuerrechtlich dann wie ein Einzelunternehmer behandelt (vgl. BFH-Urteil vom 1.10.1992, IV R 130/90, BStBl 1993 II S. 574).“

14. In der Nummer 5 des **AEAO zu § 240** wird der Buchstabe f) wird wie folgt gefasst:

„f) „soweit die angefochtene Steuerfestsetzung im Rahmen eines außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens aufgehoben oder zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert wird und der Steuerpflichtige alle außergerichtlichen und unter besonderen Umständen auch die gerichtlichen Möglichkeiten ausgeschöpft hat, um die Aussetzung der Vollziehung zu erreichen, diese aber - obwohl möglich und geboten - vom Finanzamt und vom Finanzgericht abgelehnt worden ist. Sofern der Steuerpflichtige seinen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung beim Finanzamt ausreichend substantiiert, hat er grundsätzlich alles Erforderliche getan, um die Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids zu erreichen (vgl. BFH-Urteile vom 18.9.2018, XI R 36/16, BStBl 2019 II S. 87 und vom 25.2.2025, VIII R 2/23, BStBl II S. 954). Der im Rechtsbehelfsverfahren obsiegende Steuerpflichtige ist dann so zu stellen, als hätte er den gebotenen einstweiligen Rechtsschutz (Aussetzung der Vollziehung) erlangt, weshalb die betroffenen Säumniszuschläge in voller Höhe zu erlassen sind (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.2014, V R 52/13, BStBl 2015 II S. 106);“

15. In der Nummer 1 des **AEAO zu § 357** wird der Satz „Ein Einspruch kann auch durch Telefax, auch durch Computerfax, eingelegt werden (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.2010, VIII R 38/08, BStBl II S. 1017 zur Klageerhebung).“ gestrichen.

16. In der Nummer 1 des **AEAO zu § 364a** wird die Angabe „(vgl. BMF-Schreiben vom 30.7.2008, BStBl I S. 831, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 15.4.2019, BStBl I S. 447)“ durch die Angabe „(vgl. BMF-Schreiben vom 30.7.2008, BStBl I S. 831, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 15.4.2019, BStBl I S. 447 und vom 23.6.2023, BStBl I S. 1074)“ ersetzt.

17. In der Nummer 1 des **AEAO zu § 365** wird die Angabe „(vgl. BMF-Schreiben vom 30.7.2008, BStBl I S. 831, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 15.4.2019, BStBl I S. 447)“ durch die Angabe „(vgl. BMF-Schreiben vom 30.7.2008, BStBl I S. 831, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 15.4.2019, BStBl I S. 447 und vom 23.6.2023, BStBl I S. 1074)“ ersetzt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.