



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

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

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 29. Dezember 2023

BETREFF **Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) mit Wirkung ab 1. Januar 2024**

BEZUG TOP 12.6 der Sitzung AO V/2023

GZ **IV D 1 - S 0062/23/10005 :001**

DOK **2023/1169456**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Durch das **Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)** vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) wird das Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) mit Wirkung ab 1. Januar 2024 konsolidiert und konsequent am Leitbild einer auf gewisse Dauer angelegten, mit eigenen Rechten und Pflichten ausgestatteten Personengesellschaft ausgerichtet. Die GbR wird dabei nunmehr als Grundform aller rechtsfähigen Personen(handels)gesellschaften ausgestaltet und das Recht der Personengesellschaft an die Bedürfnisse eines modernen Wirtschaftslebens angepasst.

Die GbR kann entweder selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll (**rechtsfähige Gesellschaft**), oder sie kann den Gesellschaftern zur Ausgestaltung ihres Rechtsverhältnisses untereinander dienen (**nicht rechtsfähige Gesellschaft**).

Die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die rechtsfähige GbR erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten sind Vermögen der Gesellschaft. Als Konsequenz aus der rechtlichen Verselbstständigung der rechtsfähigen GbR wird die Vertretungsbefugnis von der Geschäftsführungsbefugnis entkoppelt. Im Verhältnis zu Dritten entsteht die rechtsfähige GbR, sobald sie mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnimmt, spätestens aber mit ihrer Eintragung im Gesellschaftsregister.

Eine nicht rechtsfähige GbR hat als bloßes Schuldverhältnis zwischen den Gesellschaftern ohne Außenwirkung kein Vermögen und keine gesetzlichen Vertreter.

Durch **Artikel 23 des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes** vom 29. Dezember 2023, BGBl. I Nr. 411, wurden zahlreiche Bestimmungen der Abgabenordnung (AO) an die Rechtslage nach Inkrafttreten des MoPeG am 1. Januar 2024 angepasst. Die von den Rechtsänderungen durch das MoPeG und Artikel 23 des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes betroffenen Regelungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (**AEAO**) sind mit Wirkung ab 1. Januar 2024 anzupassen.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird im **Anwendungserlass zur Abgabenordnung** vom 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 30. Juni 2023 (BStBl I S. 1076) geändert worden ist, **mit Wirkung vom 1. Januar 2024 wie folgt geändert:**

1. Nach der Regelung zu § 12 AO werden folgende **Regelungen zu den §§ 14a und 14b AO** eingefügt:

„AEAO zu § 14a – Personenvereinigungen

1. Personenvereinigungen mit Rechtspersönlichkeit (z. B. AG, GmbH, eingetragener Verein i. S. d. § 21 BGB, wirtschaftlicher Verein i. S. d. § 22 BGB) sind keine Personenvereinigungen i. S. d. § 14a AO.
2. Die Aufzählung rechtsfähiger und nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen in § 14a Abs. 2 und 3 AO ist nicht abschließend.
3. Nach § 719 Abs. 1 BGB entsteht eine rechtsfähige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), sobald sie
 - a) mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnimmt,
 - b) spätestens aber mit ihrer Eintragung im Gesellschaftsregister.

Für einen Beginn der Teilnahme am Rechtsverkehr muss die GbR - nach dem Willen aller Gesellschafter - als solche (d. h. im eigenen Namen) nach außen in Erscheinung treten. Dies kann durch vorbereitende Rechtsgeschäfte geschehen, wie z. B. die Eröffnung eines Geschäftskontos (GbR als Kontoinhaber) oder die Anmietung von Geschäftsräumen (GbR als Mieter), aber auch schon durch Verteilung von Prospekten (GbR offeriert Lieferungen oder Leistungen). Unzureichend sind Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschafter und GbR, der Gesellschafter untereinander oder der Gesellschafter mit Dritten. Die Anmeldung der GbR als Gewerbebetrieb nach § 138 Abs. 1 AO sowie die Übermittlung des Fragebogens nach § 138 Abs. 1b AO reichen für sich allein ebenfalls nicht aus.

Handelt ein Gesellschafter eigenmächtig „im Namen der GbR“, bevor die GbR rechtsfähig geworden ist (§719 Abs. 1 BGB), haftet er als Vertreter ohne Vertretungsmacht. Abhängig von den Umständen des Einzelfalls kann in diesem Fall zudem eine Scheingesellschaft entstehen, bei der sich die Haftung ihrer vermeintlichen Gesellschafter nach allgemeinen Rechtsscheingrundsätzen beurteilt.

Eine Vereinbarung, dass die GbR erst zu einem späteren Zeitpunkt entstehen soll, ist Dritten gegenüber (also auch gegenüber Finanzbehörden) unwirksam (§ 719 Abs. 2 BGB).

4. Im Verhältnis zu Dritten entsteht eine offene Handelsgesellschaft (OHG), sobald sie im Handelsregister eingetragen ist (§ 123 Abs. 1 Satz 1 HGB). Dessen ungeachtet entsteht die OHG schon dann, wenn sie mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnimmt, soweit sich aus § 107 Abs. 1 HGB nichts anderes ergibt (§ 123 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Eine Vereinbarung, dass die OHG erst zu einem späteren Zeitpunkt entstehen soll, ist Dritten gegenüber (also auch gegenüber Finanzbehörden) unwirksam (§ 123 Abs. 2 HGB).

5. Für Kommanditgesellschaften (KG) gilt § 123 HGB entsprechend (§ 161 Abs. 2 HGB).
6. Eine nicht rechtsfähige GbR (§ 14a Abs. 4 AO) liegt vor, wenn sie sich auf die Regelung der Rechtsverhältnisse der Gesellschafter untereinander beschränkt und nicht auf eine Teilnahme am Rechtsverkehr mit Dritten gerichtet ist (Innengesellschaft und stille Gesellschaft). Die nicht rechtsfähige GbR hat kein Vermögen und keine gesetzliche Vertretung (vgl. § 740 BGB und § 230 Abs. 2 HGB).
7. Ob eine Personenvereinigung i. S. d. § 14a AO Steuerpflichtiger i. S. d. § 33 Abs. 1 AO ist, bestimmt sich jeweils nach dem materiellen Steuerrecht (vgl. dazu insbesondere § 1 Abs. 1 KStG).

AEAO zu § 14b – Körperschaften mit Sitz im Ausland

1. Körperschaften i. S. d. § 14b Abs. 1 Satz 2 AO sind insbesondere Limiteds mit Sitz im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Schuldet eine solche Limited Körperschaft- oder Umsatzsteuer, ist die Steuer ihr gegenüber (als Inhaltsadressat) festzusetzen und zu vollstrecken.
2. Die Anteilseigner einer Körperschaft i. S. d. § 14b Abs. 1 Satz 2 AO haften für die von dieser Körperschaft geschuldeten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis unbeschränkt (§ 14b Abs. 4 AO).“
2. Die **Regelung zu § 34 AO** wird wie folgt gefasst:

„AEAO zu § 34 - Pflichten der gesetzlichen Vertreter und der Vermögensverwalter:

1. Allgemeines

Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen sowie rechtsfähiger Personenvereinigungen, die Geschäftsführer von Vermögensmassen (§ 34

Abs. 1 AO), die Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschafter einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (§ 34 Abs. 2 AO) sowie die Vermögensverwalter im Rahmen ihrer Verwaltungsbefugnis (§ 34 Abs. 3 AO) treten in ein unmittelbares Pflichtenverhältnis zur Finanzbehörde. Sie haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen auferlegt sind. Dazu gehören z. B. die Buchführungs-, Erklärungs-, Mitwirkungs- oder Auskunftspflichten (§§ 140 ff., 90, 93 AO), die Verpflichtung, Steuern zu zahlen und die Vollstreckung in dieses Vermögen zu dulden (§ 77 AO).

2. Gesetzliche Vertretung einer Personenhandelsgesellschaft oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft

2.1 Offene Handelsgesellschaften (OHG)

Zur Vertretung einer OHG ist jeder Gesellschafter befugt, wenn er nicht durch den Gesellschaftsvertrag von der Vertretung ausgeschlossen ist (§ 124 HGB).

Im Gesellschaftsvertrag kann vereinbart werden, dass alle oder mehrere Gesellschafter nur gemeinsam zur Vertretung der OHG befugt sein sollen. Die zur Gesamtvertretung befugten Gesellschafter können einzelne von ihnen zur Vornahme bestimmter Geschäfte oder bestimmter Arten von Geschäften ermächtigen.

Die Vertretungsbefugnis der Gesellschafter erstreckt sich auf alle Geschäfte der OHG einschließlich der Veräußerung und Belastung von Grundstücken sowie der Erteilung und des Widerrufs einer Prokura. Eine Beschränkung des Umfangs der Vertretungsbefugnis ist Dritten gegenüber unwirksam.

Zur Bekanntgabe von Steuer- und Feststellungsbescheiden siehe den AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1.1 und Nr. 2.5.2.

Nach handelsrechtlicher Auflösung der OHG findet die Liquidation statt, sofern nicht über das Vermögen der OHG das Insolvenzverfahren eröffnet ist (§ 143 Abs. 1 HGB). Ist die OHG durch Löschung wegen Vermögenslosigkeit aufgelöst, findet eine Liquidation nur statt, wenn sich nach der Löschung herausstellt, dass noch Vermögen vorhanden ist, das der Verteilung unterliegt.

Mit der handelsrechtlichen Auflösung der OHG erlischt die einem Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag übertragene Befugnis zur Geschäftsführung und Vertretung. Diese Befugnis steht von der Auflösung an allen Liquidatoren gemeinsam zu (§ 146 Abs. 1 HGB).

Zur Bekanntgabe von Steuer- und Feststellungsbescheiden an eine OHG in Liquidation siehe den AEAO zu § 122, Nr. 2.7.2.

2.2 Kommanditgesellschaften (KG)

Bei einer KG sind nur die persönlich haftenden Gesellschafter (Komplementäre), nicht aber die Kommanditisten befugt, die Gesellschaft zu vertreten (§ 170 Abs. 1

HGB). Im Übrigen sind die für eine OHG geltenden Bestimmungen des HGB auf die KG grds. entsprechend anzuwenden (siehe Nr. 2.1 des AEAO zu § 34).

2.3 Rechtsfähige Personengesellschaften (rechtsfähige GbR)

Zur Vertretung einer rechtsfähigen GbR (§ 705 BGB) sind alle Gesellschafter gemeinsam befugt (Gesamtvertretung), es sei denn, der Gesellschaftsvertrag bestimmt etwas anderes (§ 720 Abs. 1 BGB).

Die zur Gesamtvertretung befugten Gesellschafter können einzelne von Gesellschafter zur Vornahme bestimmter Geschäfte oder bestimmter Arten von Geschäften ermächtigen (§ 720 Abs. 2 BGB).

Die Vertretungsbefugnis der Gesellschafter erstreckt sich auf alle Geschäfte der rechtsfähigen GbR; eine Beschränkung des Umfangs der Vertretungsbefugnis ist Dritten gegenüber unwirksam (§ 720 Abs. 3 BGB).

Die Vertretungsbefugnis kann einem Gesellschafter allerdings ganz oder teilweise entzogen werden (§ 720 Abs. 4 BGB).

Zur Bekanntgabe von Steuer- und Feststellungsbescheiden siehe den AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1.1 und Nr. 2.5.2.

Nach zivilrechtlicher Auflösung der rechtsfähigen GbR (vgl. § 729 BGB) findet die Liquidation statt, sofern nicht über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet ist (§ 735 Abs. 1 BGB) oder die Gesellschafter anstelle der Liquidation eine andere Art der Abwicklung vereinbart haben (§ 735 Abs. 2 BGB).

Zur Liquidation sind grds. alle Gesellschafter berufen (§ 736 Abs. 1 bis 3 BGB). Durch Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag oder durch Beschluss der Gesellschafter können auch einzelne Gesellschafter oder andere Personen zu Liquidatoren berufen werden (§ 736 Abs. 4 BGB).

Mit der zivilrechtlichen Auflösung der rechtsfähigen GbR erlischt die einem Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag übertragene Befugnis zur Geschäftsführung und Vertretung; diese Befugnis steht von der Auflösung an allen Liquidatoren gemeinsam zu (§ 736b Abs. 1 BGB).

Zur Bekanntgabe von Steuer- und Feststellungsbescheiden an eine GbR in Liquidation siehe den AEAO zu § 122, Nr. 2.7.2.

2.4 Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen

Bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (§ 14a Abs. 3 und 4 AO) kann sich die Finanzbehörde unmittelbar an jedes Mitglied, jeden Gesellschafter oder jeden Gemeinschafter halten. Die Finanzbehörde kann aber auch mehrere oder

alle Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschafter zugleich zur Pflichterfüllung auffordern.

3. Vertretung einer GmbH oder AG ohne Geschäftsführer

Hat eine GmbH keinen Geschäftsführer (führungslose GmbH) und befindet sie sich nicht in Liquidation oder im Insolvenzverfahren, wird die Gesellschaft für den Fall, dass ihr gegenüber Willenserklärungen abgegeben oder Schriftstücke zugestellt werden, nach § 35 Abs. 1 GmbHG durch die Gesellschafter vertreten.

Hat eine AG keinen Vorstand (führungslose AG) und befindet sie sich nicht in Liquidation oder im Insolvenzverfahren, wird die Gesellschaft für den Fall, dass ihr gegenüber Willenserklärungen abgegeben oder Schriftstücke zugestellt werden, nach § 78 Abs. 1 AktG durch den Aufsichtsrat vertreten. Diese Vertretung gilt auch für die Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.8.1.2).

Die besonderen Vertreter einer führungslosen GmbH oder AG sind allerdings nur Passivvertreter und dürfen grundsätzlich keine aktiven Handlungen vornehmen. Daher liegt keine umfassende gesetzliche Vertretung der Gesellschaft i. S. d. § 34 Abs. 1 AO vor. Sobald aktive Handlungen der Gesellschaft - wie z. B. die Begleichung einer Steuerschuld - erforderlich sind, müssen die besonderen Vertreter einen Geschäftsführer bzw. Vorstand bestellen. Gegebenenfalls kann die Finanzbehörde beim Registergericht auch die Bestellung eines Notgeschäftsführers beantragen. Von dieser Möglichkeit sollte aber nur Gebrauch gemacht werden, wenn kein Verfügungsberechtigter i. S. d. § 35 AO vorhanden ist (vgl. AEAO zu § 35, Nr. 1), die Gesellschaft nicht vermögenslos ist und auch künftig Steuerverwaltungsakte gegenüber der Gesellschaft zu vollziehen sind. Das Amt des Notgeschäftsführers endet mit der Bestellung des ordentlichen Geschäftsführers, der Erledigung der dem Notgeschäftsführer zugewiesenen Aufgabe oder mit der Abberufung durch das bestellende Gericht. Zur Inanspruchnahme des bisherigen Geschäftsführers als Haftungsschuldner vgl. AEAO zu § 69.

4. Vertretung im Insolvenzverfahren

Wegen der steuerlichen Pflichten des Insolvenzverwalters und des „starken“ vorläufigen Insolvenzverwalters, wenn dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt worden ist (§ 22 Abs. 1 InsO), vgl. den AEAO zu § 251, Nr. 4.2.“

3. Die **Regelung zu § 39 AO** wird wie folgt gefasst:

„AEAO zu § 39 - Zurechnung:

1. Wirtschaftliches Eigentum

Ein Wirtschaftsgut ist unter den Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO steuerlich nicht dem zivilrechtlichen, sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen.

Wirtschaftliches Eigentum ist insbesondere anzunehmen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers besteht oder dessen Herausgabeanspruch keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (vgl. BFH-Urteil v. 18.9.2003, X R 54/01, BFH/NV 2004 S. 474, m. w. N.).

Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter (Mieter oder Pächter) hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut. Denn er ist lediglich befugt, eine fremde Sache zu nutzen, nicht aber wie ein Eigentümer mit der Sache nach Belieben zu verfahren.

2. Anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern/Gesamthandsvermögen

Für die anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die mehreren zivilrechtlich zur gesamten Hand (z. B. bei Erbengemeinschaften) oder einer rechtsfähigen Personen(handels)gesellschaft zustehen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO), sind die jeweiligen Steuergesetze sowie die allgemeinen gesetzlichen und vertraglichen Regelungen maßgebend.

Eine Ermittlung der Anteile erfolgt nur, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.“

4. Die **Regelung zu § 45 AO** wird wie folgt gefasst:

„AEAO zu § 45 - Gesamtrechtsnachfolge:

1. Ob eine Gesamtrechtsnachfolge (der gesetzlich angeordnete Übergang des Vermögens) i. S. d. § 45 Abs. 1 AO vorliegt, ist grundsätzlich nach dem Zivilrecht zu beurteilen. Eine Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1 liegt daher beispielsweise vor in Fällen der Erbfolge (§ 1922 Abs. 1 BGB), der Anwachsung des Anteils am Gesellschaftsvermögen bei Ausscheiden eines Gesellschafters (§ 712 Abs. 1 Satz 1 BGB; BFH-Urteile vom 28.4.1965, II 9/62 U, BStBl III S. 422, und vom 18.9.1980, V R 175/74, BStBl 1981 II S. 293), der Verschmelzung von Gesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2 ff. UmwG) und der Vermögensübertragung im Wege der Vollübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 174 Abs. 1, §§ 175, 176, 178, 180 ff. UmwG). Abweichend von der zivilrechtlichen Betrachtung gilt aber in den vorgenannten Fällen der Anwachsung, der Verschmelzung und der Vermögensübertragung im Wege der Vollübertragung § 45 Abs. 1 AO nicht in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen; zur Pflicht, eine Außenprüfung als Gesamtrechtsnachfolger zu dulden, vgl. aber AEAO zu § 197, Nr. 5.7.3.

2. Ungeachtet der Anwendung der §§ 15, 16 und 20 ff. UmwStG liegt eine Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1 AO nicht vor in Fällen einer Abspaltung oder Ausgliederung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, §§ 123 ff. UmwG; BFH-Urteile vom 7.8.2002, I R 99/00, BStBl 2003 II S. 835, und vom 5.11.2009, IV R 29/08, HFR 2010, S. 233) sowie einer Vermögensübertragung im Wege der Teilübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 174 Abs. 2, §§ 175, 177, 179, 184 ff., 189 UmwG). In den Fällen einer Aufspaltung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 1 UmwG) ist jedoch § 45 Abs. 1 AO sinngemäß anzuwenden; dies gilt nicht in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.
3. Eine formwechselnde Umwandlung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, §§ 190 ff. UmwG) führt grundsätzlich nicht zu einer Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1 AO, da lediglich ein Wechsel der Rechtsform eines Rechtsträgers unter Wahrung seiner rechtlichen Identität vorliegt (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Ändert sich aber durch den Formwechsel das Steuersubjekt (z. B. in Fällen der Umwandlung einer rechtsfähigen GbR oder einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft, eine Partnerschaftsgesellschaft oder eine rechtsfähige GbR), ist § 45 Abs. 1 AO sinngemäß anzuwenden.
4. Zur Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten in Fällen einer Gesamtrechtsnachfolge sowie bei Abspaltung, Ausgliederung oder Vermögensübertragung im Wege der Teilübertragung vgl. AEAO zu § 122, Nrn. 2.12, 2.15 und 2.16 sowie AEAO zu § 197, Nrn. 8 und 9. Zu den ertragsteuerlichen Auswirkungen einer Umwandlung oder Einbringung vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 23.2.2018, BStBl I S. 319.“
5. Die **Regelung zu § 122 AO** wird wie folgt geändert:
 - a) Im Inhaltsverzeichnis werden die Angaben zu den Nummer 2.4 und 2.5 wie folgt gefasst:

„2.4 Personenvereinigungen
2.5 Bescheide über gesonderte und einheitliche Feststellungen“
 - b) Nummer 1.3.2 wird wie folgt gefasst:

„1.3.2 Im Allgemeinen wird eine natürliche Person als Inhaltsadressat durch Vornamen und Familiennamen genügend bezeichnet. Nur bei Verwechslungsmöglichkeiten, insbesondere bei häufiger vorkommenden Namen, sind weitere Angaben erforderlich (z. B. Wohnungsanschrift, Geburtsdatum, Berufsbezeichnung, Namenszusätze wie „senior“ oder „junior“).

Bei juristischen Personen und rechtsfähigen Personenvereinigungen (vgl. § 14a Abs. 2 AO) ergibt sich der zutreffende „Name“ aus Gesetz,

Satzung, Register, Vertrag oder ähnlichen Quellen (bei Handelsgesellschaftlichen Firma gem. § 17 HGB, bei eingetragenen GbR Name gem. § 707 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BGB).

Wegen der Bezeichnung von Ehegatten vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.1.2.

Wegen der Bezeichnung der nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen vgl. AEAO zu § 122, Nrn. 2.4, 2.4.1.2.“

c) Nummer 1.4.2 wird wie folgt gefasst:

„1.4.2 Als Bekanntgabeadressat kommen jedoch auch Dritte in Betracht, wenn sie für den Inhaltsadressaten (Steuerschuldner) steuerliche Pflichten zu erfüllen haben. Dabei handelt es sich in erster Linie um Fälle, in denen die Bekanntgabe an den Steuerschuldner nicht möglich oder nicht zulässig ist (§ 79 AO).

Die Bekanntgabe ist insbesondere an folgende Dritte erforderlich:

- a) Eltern (§ 1629 BGB), Vormund (§ 1793 BGB), Pfleger (§§ 1909 ff. BGB) als gesetzliche Vertreter natürlicher Personen (§ 34 Abs. 1 AO),
- b) Gesellschafter/Gemeinschafter/Mitglieder nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen und einer nicht rechtsfähigen GbR (§ 34 Abs. 2 i. V. m. § 14a Abs. 3 und 4 AO),
- c) Geschäftsführer von Vermögensmassen (z. B. nichtrechtsfähige Stiftungen, §§ 86, 26 BGB),
- d) Vermögensverwalter i. S. d. § 34 Abs. 3 AO (z. B. Insolvenzverwalter, Zwangsverwalter, gerichtlich bestellte Liquidatoren, Nachlassverwalter),
- e) Verfügungsberechtigte i. S. d. § 35 AO,
- f) für das Besteuerungsverfahren bestellte Vertreter i. S. d. § 81 AO.“

d) Die Nummern 2.4 bis 2.5.6 werden wie folgt gefasst:

„2.4 **Personenvereinigungen**

Zu den Personenvereinigungen i. S. dieser Regelung zählen die rechtsfähigen Personenvereinigungen (vgl. § 14a Abs. 2 AO und AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1.1) und die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und nicht rechtsfähigen GbR (vgl. § 14a Abs. 3 und 4 AO und AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1.2 und 2.4.1.3).

Es ist zu unterscheiden zwischen Bescheiden, die sich an die Personenvereinigung richten, und Bescheiden, die sich an die Gesellschafter oder Gemeinschafter richten.

2.4.1 Bescheide an die Personenvereinigung

Steuerbescheide und Steuermessbescheide sind an die Personenvereinigung selbst zu richten, wenn sie Steuerschuldner ist. Dies gilt z. B. für

- a) die Umsatzsteuer (§ 13a UStG),
- b) die Gewerbesteuer einschließlich der Festsetzung des Messbetrags und der Zerlegung (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG),
- c) die Kraftfahrzeugsteuer, wenn das Fahrzeug für die rechtsfähige Personenvereinigung zum Verkehr zugelassen ist (§ 7 KraftStG; BFH-Urteil vom 24.7.1963, II 8/62, HFR 1964 S. 20),
- d) die pauschale Lohnsteuer (§ 40 Abs. 3, § 40a Abs. 5 und § 40b Abs. 5 EStG),
- e) die Festsetzung des Grundsteuermessbetrags, wenn der rechtsfähigen Personenvereinigung der Steuergegenstand zugerechnet worden ist (§ 10 Abs. 1 GrStG),
- f) die Grunderwerbsteuer, soweit zivilrechtlich (bei ungeteilter Erbengemeinschaft) oder gemäß § 24 GrEStG steuerlich Gesamthandseigentum besteht (insbesondere bei GbR, OHG und KG),
- g) die Körperschaftsteuer bei körperschaftsteuerpflichtigen Personenvereinigungen (z. B. Vereine ohne Rechtspersönlichkeit)

und entsprechend für

- h) Haftungsbescheide für Steuerabzugsbeträge.

Da eine typisch oder atypisch stille Gesellschaft (§§ 230 ff. HGB) nicht selbst Steuerschuldnerin ist, sind Steuerbescheide und Steuermessbescheide an den Inhaber des Handelsgeschäfts zu richten (BFH-Urteil vom 12.11.1985, VIII R 364/83, BStBl 1986 II S. 311; R 5.1 Abs. 2 GewStR 2009). Entsprechendes gilt bei einer verdeckten Mitunternehmerschaft (BFH-Urteil vom 16.12.1997, VIII R 32/90, BStBl 1998 II S. 480).

Eine Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) kann selbst Steuerschuldnerin sein. Dies gilt jedoch nicht für die Gewerbesteuer. Schuldner der Gewerbesteuer sind die Mitglieder der Vereinigung (§ 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG), bei einer Bruchteilsgemeinschaft die Ge-

meinschafter; an diese sind Gewerbesteuermessbescheide und Gewerbesteuerbescheide zu richten.

2.4.1.1 Rechtsfähige Personenvereinigungen

Rechtsfähige Personenvereinigungen sind insbesondere:

- Vereine ohne Rechtspersönlichkeit (§ 54 BGB) sowie
- rechtsfähige Personengesellschaften einschließlich der am Rechtsverkehr teilnehmenden GbR (§ 705 Abs. 2 BGB), Personenhandels-gesellschaften (OHG und KG), Partnerschaftsgesellschaften, Parten-reedereien und Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen.

Ist eine Personenhandelsgesellschaft selbst Steuerschuldner, sind Steuerbescheide ihr als Inhaltsadressat unter ihrer Firma bekannt zu geben. Die Personenhandelsgesellschaft kann im Wirtschaftsleben mit ihrer Firma eindeutig bezeichnet werden; bei Zweifeln über die zutreffende Bezeichnung ist das Handelsregister maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1997, VIII R 32/90, BStBl 1998 II S. 480). Ein zusätzlicher Hinweis auf Vertretungsbefugnisse (vgl. § 79 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 34 AO) oder die Nennung der Gesellschafter ist zur Bezeichnung der Personenhandelsgesellschaft nicht erforderlich.

Beispiel:

Ein Umsatzsteuerbescheid für die Firma Schmitz & Söhne KG muss folgende Angaben enthalten:

Steuerschuldner und Inhaltsadressat

(zugleich Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Firma
Schmitz & Söhne KG
Postfach 11 47
50853 Köln

Für die Bekanntgabe von Steuerbescheiden an Vereine ohne Rechtspersönlichkeit (§ 54 BGB), rechtsfähige GbR (§ 705 BGB) einschließlich eingetragener Gesellschaften (§§ 707 ff. BGB) und Arbeitsgemeinschaften (ARGE), Partnerschaftsgesellschaften, Partenreedereien und Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen gelten diese Regelungen entsprechend. Die Identität des Inhaltsadressaten (Steuerschuldners) ist durch Angabe des geschäftsüblichen Namens, unter dem die rechtsfähige Personenvereinigung am Rechtsverkehr teilnimmt, ausreichend gekennzeichnet.

Beispiel:

Ein Umsatzsteuerbescheid für die Brennstoffhandlung Josef Müller Erben GbR muss folgende Angaben enthalten:

Steuerschuldner und Inhaltsadressat

(zugleich Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Brennstoffhandlung
Josef Müller Erben GbR
Postfach 11 11
54290 Trier

Bei einer im Gesellschaftsregister eingetragenen GbR ist der im Register eingetragene Name (§ 707 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BGB) anzugeben. Mit der Eintragung ist die GbR verpflichtet, als Namenszusatz die Bezeichnungen „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ zu führen (§ 707a Abs. 2 Satz 1 BGB). Wenn in einer eingetragenen Gesellschaft keine natürliche Person als Gesellschafter haftet, muss der Name eine Bezeichnung enthalten, welche die Haftungsbeschränkung kennzeichnet (§ 707a Abs. 2 Satz 2 BGB).

Beispiel:

Ein Umsatzsteuerbescheid für die im Gesellschaftsregister eingetragene Bauhandlung Hans Meier GbR muss folgende Angaben enthalten:

Steuerschuldner und Inhaltsadressat

(zugleich Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Baustoffhandlung
Hans Meier eGbR
Postfach 2024
54290 Trier

Ein an eine im Gesellschaftsregister eingetragene GbR gerichteter Verwaltungsakt, bei dem im Adressfeld kein Hinweis auf die Registereintragung erfolgt ist, ist nur dann wirksam, wenn keine Verwechslungsgefahr besteht.

Bei Arbeitsgemeinschaften (ARGE) sind Umsatzsteuerbescheide an diese zu richten. Es ist aber ausreichend und zweckmäßig, wenn der Bescheid der geschäftsführenden Firma als der Bevollmächtigten übermittelt wird (BFH-Urteil vom 21.5.1971, V R 117/67, BStBl II S. 540).

Beispiel:

Anschriftenfeld (Empfänger):

Firma
Rheinische Betonbau GmbH & Co. KG
Postfach 90 11
50890 Köln

Bescheidkopf

Für
ARGE Rheinbrücke Bonn (Inhalts- und Bekanntgabeadressat)

Wenn kein geschäftsüblicher Name vorhanden oder feststellbar ist, ist die rechtsfähige Personenvereinigung durch Nennung ihrer Gesellschafter oder Gemeinschaftler zu bezeichnen.

Zur Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.5.

2.4.1.2 Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen

Zu den nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen gehören insbesondere Erbgemeinschaften und Bruchteilsgemeinschaften (vgl. § 14a Abs. 3 AO).

Ist eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung selbst steuerpflichtig, sind die Bescheide mangels geschäftsüblichen Namens an alle Mitglieder (Gemeinschaftler, Gesellschafter) zu richten (BFH-Urteil vom 17.3.1970, II 65/63, BStBl II S. 598; zur Erbgemeinschaft: BFH-Urteil vom 29.11.1972, II R 42/67, BStBl 1973 II S. 372). Ist die Bezeichnung der Mitglieder der nicht rechtsfähigen Personenvereinigung durch die Aufzählung aller Namen im Kopf des Bescheids aus technischen Gründen nicht möglich, kann so verfahren werden, dass neben einer Kurzbezeichnung im Bescheidkopf (Beispiel: „Erbengemeinschaft Max Meier“, „Bruchteilsgemeinschaft Goethestraße 100“) die einzelnen Mitglieder in den Bescheiderläuterungen oder in einer Anlage zum Bescheid aufgeführt werden.

Die Bescheide werden durch Bekanntgabe an ein Mitglied gegenüber der nicht rechtsfähigen Personenvereinigung wirksam. Bei mehreren Mitgliedern reicht die Bekanntgabe an eines von ihnen (vgl. BFH-Urteile vom 11.2.1987, II R 103/84, BStBl II S. 325, vom 27.4.1993, VIII R 27/92, BStBl 1994 II S. 3, und vom 8.11.1995, V R 64/94, BStBl 1996 II S. 256). Es genügt, wenn dem Bekanntgabeadressaten eine Ausfertigung

des Steuerbescheids zugeht. Ausfertigungen für alle Mitglieder sind i. d. R. nicht erforderlich.

Als Bekanntgabeadressat kommen vor allem diejenigen Mitglieder oder Gemeinschaftler in Betracht, die als Verfügungsberechtigte auftreten (§ 35 AO). Der Bescheid kann nach Wahl des Finanzamts aber auch einem anderen Mitglied oder Gemeinschaftler bekannt gegeben werden (§ 34 Abs. 2 AO).

In den Bescheid ist dann folgender Erläuterungstext aufzunehmen: „Der Bescheid ergeht an Sie als Mitglied der Gemeinschaft/Gesellschaft mit Wirkung für und gegen die Gemeinschaft/Gesellschaft“.

Im Bescheid ist zum Ausdruck zu bringen, dass er dieser Person als Vertreter der nicht rechtsfähigen Personenvereinigung bzw. ihrer Mitglieder zugeht (§§ 34, 35 AO). Der Bekanntgabeadressat muss sich dabei aus dem Bescheid selbst ergeben, die Angabe auf dem Briefumschlag der Postsendung reicht nicht aus (BFH-Urteil vom 8.2.1974, III R 27/73, BStBl II S. 367).

Beispiel:

Bekanntgabeadressat

- a) Herrn Peter Meier
als Geschäftsführer der
Erbengemeinschaft Max Meier

- b) Herrn Emil Krause
für die Bruchteilsgemeinschaft
Goethestraße 100

Ist für die Mitglieder einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung kein gemeinsamer Bekanntgabeadressat vorhanden oder wird von der Bestimmung eines Bekanntgabeadressaten abgesehen, ist jedem der Mitglieder eine Ausfertigung des Steuerbescheids bekannt zu geben. Soll auch in das Vermögen einzelner Mitglieder vollstreckt werden, vgl. Abschn. 33 VollstrA.

2.4.1.3 Nicht rechtsfähige GbR (Innengesellschaft)

Auf eine nicht rechtsfähige GbR (§ 705 Abs. 2 i. V. m. § 740 BGB) sind nach § 14a Abs. 4 AO die für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen geltenden Vorschriften - ausgenommen § 267 Abs. 1 Satz 1 AO - sinngemäß anzuwenden (siehe Nr. 2.4.1.2 des AEAO zu § 122).

2.4.2 Bescheide an Gesellschafter (Mitglieder)

Steuerbescheide und Feststellungsbescheide sind an die Gesellschafter (Mitglieder, Gemeinschaftler) zu richten, wenn die einzelnen Beteiligten unmittelbar aus dem Steuerschuldverhältnis in Anspruch genommen werden sollen oder ihnen der Gegenstand der Feststellung zugerechnet wird (vgl. AEAO zu § 122, Nrn. 2.5 und 2.6).

2.5 Bescheide über gesonderte und einheitliche Feststellungen

2.5.1 Bescheide über gesonderte und einheitliche Feststellungen richten sich inhaltlich nicht an die Personenvereinigung, sondern an die einzelnen Gesellschafter oder Gemeinschaftler, die den Gegenstand der Feststellung (z. B. Einkünfte oder Vermögenswerte als Einheitswert / Grundsteuerwert) anteilig zu versteuern haben und denen er deshalb insbesondere bei Feststellungen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Abs. 2 AO zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 AO).

Es genügt i. d. R., wenn im Bescheidkopf die Personenvereinigung als solche bezeichnet wird (Sammelbezeichnung) und sich alle Gesellschafter oder Gemeinschaftler eindeutig als Betroffene (Inhaltsadressaten) aus dem für die Verteilung der Besteuerungsgrundlagen vorgesehenen Teil des Bescheids ergeben (BFH-Urteil vom 7.4.1987, VIII R 259/84, BStBl II S. 766). Aus einem kombinierten positiv-negativen Feststellungsbescheid muss eindeutig hervorgehen, welchen Beteiligten Besteuerungsgrundlagen zugerechnet werden und für welche Beteiligte eine Feststellung abgelehnt wird (BFH-Urteil vom 7.4.1987, VIII R 259/84, a. a. O.).

Der gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheid erlangt volle Wirksamkeit, wenn er allen Feststellungsbeteiligten (i. d. R. vertreten durch die rechtsfähige Personenvereinigung nach § 183 Abs. 1 AO oder durch einen Empfangsbevollmächtigten nach § 183a Abs. 1 AO) bekanntgegeben wird.

Bei einer Einzelbekanntgabe an einzelne Feststellungsbeteiligte (vgl. § 183 Abs. 2 oder § 183a Abs. 2 AO) entfaltet er nur diesen Feststellungsbeteiligten gegenüber Wirksamkeit (BFH-Urteile vom 7.4.1987, VIII R 259/84, a. a. O., vom 25.11.1987, II R 227/84, BStBl 1988 II S. 410, und vom 23.6.1988, IV R 33/86, BStBl II S. 979).

Eine unterlassene oder unwirksame Bekanntgabe gegenüber einzelnen Feststellungsbeteiligten kann noch im Klageverfahren nachgeholt werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.5.1983, IV R 125/82, BStBl 1984 II S. 15). Der Bescheid ist diesen mit unverändertem Inhalt bekannt zu geben (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 4.7.1).

2.5.2 Bekanntgabe des gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids bei rechtsfähigen Personenvereinigungen (§ 183 AO)

2.5.2.1 Bilden die Feststellungsbeteiligten eine rechtsfähige Personenvereinigung, sind alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach der AO und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, grds. der rechtsfähigen Personenvereinigung bekannt zu geben (§ 183 Abs. 1 Satz 1 AO). Es handelt sich hierbei um eine gesetzliche Bekanntgabe-Vertretung. Sie gilt nicht nur für erstmalige oder geänderte Feststellungsbescheide, sondern auch für Einspruchsentscheidungen, Abrechnungsbescheide und andere Verwaltungsakte und Mitteilungen.

Bei der Bekanntgabe an die rechtsfähige Personenvereinigung ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt (§ 183 Abs. 1 Satz 2 AO).

2.5.2.2 Zur Einzelbekanntgabe und zur Fortgeltung der Bekanntgabe-Vertretung in Ausnahmefällen siehe AEAO zu § 183, Nr. 2.

2.5.2.3 Zur Zustellung an die rechtsfähige Personenvereinigung vgl. AEAO zu § 122, Nr. 3.3.3.

2.5.2.4 § 183 AO ist ab dem 1.1.2024 in allen offenen Fällen (d. h. auch für zurückliegende Feststellungszeiträume) anzuwenden. Nach Art. 97 § 39 Abs. 3 EGAO können die in § 183 Abs. 1 AO genannten Verwaltungsakte und Mitteilungen in den Kalenderjahren 2024 und 2025 allerdings auch noch dem bisher bestellten Empfangsbevollmächtigten (§ 183 AO a. F.) wirksam bekannt gegeben werden.

2.5.3 Bekanntgabe des gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen (§ 183a AO)

2.5.3.1 Bilden die Feststellungsbeteiligten keine rechtsfähige Personenvereinigung (weshalb § 183 AO nicht anwendbar ist), sollen sie nach § 183a Abs. 1 Satz 1 AO einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen, die nach der AO und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen.

Die Empfangsvollmacht nach § 183a Abs. 1 Satz 1 AO gilt fort auch bei Ausscheiden eines Feststellungsbeteiligten aus der Gesellschaft oder bei ernstlichen Meinungsverschiedenheiten, bis sie gegenüber dem Finanzamt widerrufen oder der Bekanntgabe an den Empfangsbevollmächtigten widersprochen wird (§ 183a Abs. 2 Satz 3 AO).

Bei der Bekanntgabe an den gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten ist im Feststellungsbescheid darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe an ihn mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt (§ 183a Abs. 1 Satz 4 AO).

Zur Zustellung an einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten vgl. AEAO zu § 122, Nr. 3.3.3.

- 2.5.3.2 Ist kein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter i. S. d. § 183a Abs. 1 Satz 1 AO vorhanden, kann das Finanzamt die Beteiligten zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten auffordern (§ 183a Abs. 1 Satz 2 AO). Die Aufforderung ist an jeden Feststellungsbeteiligten zu richten. Mit der Aufforderung ist gleichzeitig ein Feststellungsbeteiligter als Empfangsbevollmächtigter vorzuschlagen und darauf hinzuweisen, dass Verwaltungsakte und Mitteilungen künftig dem vom Finanzamt vorgeschlagenen Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben werden, soweit nicht ein anderer Empfangsbevollmächtigter benannt wird (§ 183a Abs. 1 Satz 3 AO). Die Sonderregelung des § 183a Abs. 2 Satz 2 AO gilt in diesen Fällen nicht.

Bei der Bekanntgabe an den von der Finanzbehörde vorgeschlagenen Empfangsbevollmächtigten ist im Feststellungsbescheid darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe an ihn mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt (§ 183a Abs. 1 Satz 4 AO).

- 2.5.3.3 Ist nach § 183a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 AO Einzelbekanntgabe erforderlich, kann jeder betroffene Feststellungsbeteiligte einen Bekanntgabe-Bevollmächtigten als Empfänger (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 1.5.2) bestellen.

2.5.4 Einheitswertbescheide oder Grundsteuerwertbescheide an Eheleute, Eltern mit Kindern und Alleinstehende mit Kindern

Bei der Bekanntgabe eines Bescheids über Einheitswerte des Grundbesitzes oder Grundsteuerwerte an Eheleute, die gemeinsam Eigentümer sind (Bruchteilsgemeinschaft), sind die Eheleute einzeln als Feststellungsbeteiligte anzugeben (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.5.1). Haben die Eheleute eine gemeinsame Anschrift und haben sie keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt, kann der Einheitswertbescheid oder Grundsteuerwertbescheid beiden in einer Ausfertigung bekannt gegeben werden (§ 183a Abs. 4 i. V. m. § 122 Abs. 7 AO).

Haben die Eheleute als Bruchteils-Gemeinschafter gem. § 183a Abs. 1 Satz 1 AO einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt, ist der Bescheid an diesen bekannt zu geben. Im Bescheid ist darauf hinzu-

weisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen beide Ehegatten erfolgt.

In den übrigen Fällen ist der Bescheid beiden Ehegatten getrennt bekannt zu geben.

Dies gilt für Eheleute mit Kindern und Alleinstehende mit Kindern entsprechend.

2.5.5 Ausnahmen von der Bekanntgabe an die rechtsfähige Personenvereinigung oder an Empfangsbevollmächtigte

2.5.5.1 Die in § 183 Abs. 1 und § 183a Abs. 1 AO gesetzlich vorgesehene Vereinfachung darf nicht so weit gehen, dass die Feststellungsbeteiligten in ihren Rechten eingeschränkt werden.

2.5.5.2 Bei rechtsfähigen Personenvereinigungen ist die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids und anderer mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängender Verwaltungsakte und Mitteilungen (vgl. Nr. 2.5.2.1 des AEAO zu § 122) an die Personenvereinigung mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten nach § 183 Abs. 2 Satz 1 AO grds. nicht zulässig,

- a) wenn die Personenvereinigung steuerlich vollbeendet ist (vgl. bspw. Nr. 2.7.1 des AEAO zu § 122),
- b) wenn der Finanzbehörde bekannt ist, dass die Personenvereinigung nicht mehr rechtsfähig ist, oder
- c) soweit ein Feststellungsbeteiligter aus der Personenvereinigung ausgeschieden ist oder zwischen den Feststellungsbeteiligten ernsthafte Meinungsverschiedenheiten bestehen.

Ab Vollbeendigung der rechtsfähigen Personengesellschaft (Buchst. a) ist die Einzelbekanntgabe der relevanten Verwaltungsakte und Mitteilungen an alle Feststellungsbeteiligten ausnahmslos geboten.

Besteht die Personenvereinigung zwar noch, ist dem Finanzamt aber im Zeitpunkt der Willensbildung über den Erlass und die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids bereits bekannt, dass sie vor Erlass des Verwaltungsakts ihre Rechtsfähigkeit verloren hat (Buchst. b), richtet sich die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids nach § 183a AO. Ein Übergang von einer rechtsfähigen GbR zu einer nicht rechtsfähigen GbR ist nur denkbar, wenn die GbR über kein Gesellschaftsvermögen (mehr) verfügt und die Gesellschafter den Willen aufgegeben haben, als GbR am Rechtsverkehr teilzunehmen.

In den Fällen von Buchst. c) können die Verwaltungsakte und Mitteilungen der Personenvereinigung weiterhin mit Wirkung für und gegen einen hier genannten Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben werden, soweit und solange dieser Feststellungsbeteiligte dem nicht widersprochen hat (§ 183 Abs. 2 Satz 2 AO). Ein solcher Widerspruch wird der Finanzbehörde gegenüber erst mit Zugang wirksam (§ 183 Abs. 2 Satz 3).

2.5.5.3 In den Fällen des § 183a AO ist die Bekanntgabe an den von den Feststellungsbeteiligten gemeinsam bestellten oder von der Finanzbehörde vorgeschlagenen Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten grds. nicht zulässig, soweit der Finanzbehörde bekannt ist, dass

- a) die Personenvereinigung nicht mehr besteht,
- b) die Personenvereinigung rechtsfähig geworden ist oder
- c) ein Feststellungsbeteiligter aus der Personenvereinigung ausgeschieden ist oder zwischen den Feststellungsbeteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen.

Besteht die Personenvereinigung nicht mehr (Buchst. a), ist die Einzelbekanntgabe aller mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängenden Verwaltungsakte und Mitteilungen an alle Feststellungsbeteiligten geboten. Maßgebend ist hierbei die steuerliche Vollbeendigung, nicht das zivilrechtliche Erlöschen der Personenvereinigung.

Hat die Personenvereinigung vor Erlass des Verwaltungsakts Rechtsfähigkeit erlangt (Buchst. b), richtet sich die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids ab diesem Zeitpunkt nach § 183 AO.

In den Fällen von Buchst. c) ist zu prüfen, ob eine Einzelbekanntgabe erforderlich ist oder ob die relevanten Verwaltungsakte und Mitteilungen nach § 183a Abs. 2 Satz 2 AO weiterhin dem gemeinsam bestellten Empfangsbevollmächtigten (§ 183a Abs. 1 Satz 1 AO) bekannt gegeben werden können.

Wird das Bestehen oder Nichtbestehen einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung erstmals mit steuerlicher Wirkung festgestellt, ist die Einzelbekanntgabe erforderlich, solange die Gesellschafter oder die Finanzbehörde noch keinen Empfangsbevollmächtigten i. S. d. § 183a Abs. 1 AO bestimmt oder vorgeschlagen haben.

2.5.6 Soweit nach § 183 Abs. 2 oder § 183a Abs. 2 AO Einzelbekanntgabe erforderlich ist, ist grundsätzlich ein verkürzter Feststellungsbescheid bekannt zu geben (§ 183 Abs. 3 Satz 1 und § 183a Abs. 3 AO). Bei berechtigtem Interesse ist den Beteiligten allerdings der gesamte Inhalt des

Feststellungsbescheids mitzuteilen (§ 183 Abs. 3 Satz 2 und § 183a Abs. 3 AO).“

- e) Die Nummern 2.7 bis 2.8.1.1 werden wie folgt gefasst:

„2.7 Personengesellschaften (Gemeinschaften) in Liquidation

2.7.1 Bei der Liquidation einer Personengesellschaft (Personenhandelsgesellschaft oder rechtsfähige GbR) ist zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der steuerrechtlichen Vollbeendigung zu unterscheiden.

- Bei der gesellschaftsrechtlichen Liquidation (§§ 735 ff. BGB, §§ 145 HGB ff.) ist die Personengesellschaft vollständig abgewickelt mit der Realisierung des Gesellschaftsvermögens (= Verteilung an die Gläubiger und Ausschüttung des Restes an die Gesellschafter).
- Steuerrechtlich ist die Personengesellschaft dagegen erst dann vollständig abgewickelt und damit vollbeendet, wenn auch alle Rechtsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und dem Finanzamt beseitigt sind (vgl. BFH-Urteil vom 1.10.1992, IV R 60/91, BStBl 1993 II S. 82).

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 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 einzig 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).

2.7.3 Nach Beendigung der gesellschaftsrechtlichen Liquidation (vollständige Abwicklung) ist es i. d. R. unzweckmäßig, Verwaltungsakte noch gegen-

über der Personenvereinigung zu erlassen (z. B. Gewerbesteuermessbescheide). In diesen Fällen sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gegenüber jedem einzelnen Gesellschafter (Gemeinschafter) durch Haftungsbescheid geltend zu machen. Zur Bekanntgabe eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids siehe AEAO zu § 122, Nr. 4.4.2.

- 2.7.4 Wird eine Personenhandelsgesellschaft oder eine rechtsfähige GbR ohne Liquidation durch Ausscheiden ihres vorletzten Gesellschafters beendet, gehen in der Gesellschaft entstandene Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (z. B. Umsatzsteuer, Gewerbesteuer) auf den Gesamtrechtsnachfolger über (§ 712a Abs. 1 Satz 2 BGB; vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.12.2). In Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.5) tritt jedoch keine Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Abs. 1 AO ein (vgl. AEAO zu § 45, Nr. 1).

2.8 Bekanntgabe an juristische Personen

- 2.8.1.1 Der Steuerbescheid ist an die juristische Person zu richten und ihr unter ihrer Geschäftsanschrift bekannt zu geben. Die Angabe des gesetzlichen Vertreters als Bekanntgabeadressat ist nicht erforderlich (BFH-Beschluss vom 7.8.1970, VI R 24/67, BStBl II S. 814). Gleiches gilt für Körperschaften i. S. d. § 14b Abs. 1 Satz 2 AO.

Beispiel:

Anschriftenfeld

(Steuerschuldner als Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat und Empfänger):

Müller GmbH
Postfach 67 00
40210 Düsseldorf

(Angaben wie „z. H. des Geschäftsführers Müller“ o. Ä. sind nicht erforderlich.)

Zur Bekanntgabe an namentlich genannte Vertreter vgl. AEAO zu § 122, Nrn. 1.5.2 und 1.5.3.“

- f) Nummer 2.16 wird wie folgt gefasst:

„2.16 Formwechselnde Umwandlung

Bei einer formwechselnden Umwandlung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, §§ 190 ff. UmwG) liegt lediglich ein Wechsel der Rechtsform eines Rechtsträgers

unter Wahrung seiner rechtlichen Identität vor. Ändert sich allerdings durch den Formwechsel das Steuersubjekt, ist die Regelung des § 45 Abs. 1 AO über die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge sinngemäß anzuwenden (vgl. AEAO zu § 45, Nr. 3).

Wird eine eingetragene GbR, eine Personenhandelsgesellschaft (OHG oder KG) oder eine Partnerschaftsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, sind Bescheide über Steuern, für die diese Personenvereinigung Steuerschuldnerin war (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1), nach der Umwandlung an die Kapitalgesellschaft zu richten und dieser bekannt zu geben. Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind an die Gesellschafter der ehemaligen Personenvereinigung zu richten (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.5).

Wird eine Kapitalgesellschaft in eine rechtsfähige Personenvereinigung umgewandelt, sind Bescheide über Steuern, für die die Kapitalgesellschaft Steuerschuldnerin war, an die Personenvereinigung zu richten.“

g) Nummer 3.3.3 wird wie folgt gefasst:

„3.3.3 Werden mehrere Personen im Feststellungsverfahren bei der Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch die rechtsfähige Personenvereinigung oder durch einen Empfangsbevollmächtigten vertreten (§ 183 Abs. 1 und § 183a Abs. 1 AO; § 6 der V zu § 180 Abs. 2 AO), vertritt die Personenvereinigung oder der Empfangsbevollmächtigte die Feststellungsbeteiligten auch bei Zustellungen (§ 7 Abs. 3 VwZG).

Der Personenvereinigung oder dem Empfangsbevollmächtigten ist eine Ausfertigung des Dokuments zuzustellen und dabei darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle vertretenen Feststellungsbeteiligten erfolgt (§ 183 Abs. 1 Satz 2 AO; § 183a Abs. 1 Satz 4 AO; § 6 Abs. 1 Satz 5 der V zu § 180 AO ; vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.5.2 und 2.5.3).“

h) Die Nummern 4.4.2 und 4.4.3 werden wie folgt gefasst:

„4.4.2 Ein Feststellungsbescheid, der im Anschriftenfeld eine im Zeitpunkt seines Erlasses bereits steuerlich vollbeendete Personenvereinigung als Bekanntgabeadressat benennt, ist unwirksam (vgl. § 183 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Ist die Personenvereinigung zivilrechtlich aufgelöst, aber noch nicht steuerlich vollbeendet, ist der Feststellungsbescheid dem Liquidator unter Angabe des Vertretungsverhältnisses bekannt zu geben.

4.4.3 Ist ein Feststellungsbeteiligter aus einer weiter bestehenden rechtsfähigen Personenvereinigung ausgeschieden, können die mit dem gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren zusammenhängenden Verwaltungsakte und Mitteilungen der Personenvereinigung weiterhin mit Wir-

kung für und gegen den ausgeschiedenen Feststellungsbeteiligten wirksam bekannt gegeben werden, soweit und solange dieser dem nicht widersprochen hat (§ 183 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO). Der Widerspruch wird der Finanzbehörde gegenüber erst mit Zugang wirksam (§ 183 Abs. 2 Satz 3 AO).“

6. Nummer 6 der **Regelung zu § 152 AO** wird durch folgende Nummern 6 bis 6.3.2 ersetzt:

„6. Inhaltsadressat der Verspätungszuschlagsfestsetzung

- 6.1 Der Verspätungszuschlag wird gegen den Erklärungspflichtigen festgesetzt.
- 6.2 Wird die Steuererklärung von einem gesetzlichen Vertreter oder einer sonstigen Person i. S. d. §§ 34, 35 AO abgegeben, so ist der Verspätungszuschlag gleichwohl grundsätzlich gegen den Steuerschuldner festzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 18.4.1991, IV R 127/89, BStBl II S. 675). Eine Festsetzung gegen den Vertreter kommt nur in Ausnahmefällen (z. B. leichtere Beitreibbarkeit des Verspätungszuschlags bei dem Vertreter) in Betracht.
- 6.3 Für den Fall, dass mehrere Personen zur Abgabe ein und derselben Steuererklärung verpflichtet sind, vgl. § 152 Abs. 4 AO.
- 6.3.1 In Zusammenveranlagungsfällen ist der Verspätungszuschlag grundsätzlich gegen beide Ehegatten oder Lebenspartner festzusetzen.
- 6.3.2 Nach § 152 Abs. 4 Satz 3 AO in der ab 1.1.2024 geltenden Fassung ist der Verspätungszuschlag in den Fällen des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO bei rechtsfähigen Personenvereinigungen vorrangig gegen die Personenvereinigung festzusetzen.

Maßgebend für die Anwendbarkeit von § 152 Abs. 4 Satz 3 AO ist nach Artikel 97 § 39 Abs. 1 EGAO der gesetzlich bestimmte Zeitpunkt, an dem die jeweilige Erklärungsfrist abgelaufen ist. Abzustellen ist dabei auf den letzten Tag der gesetzlichen Erklärungsfrist nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 149 AO i. V. m. Art. 97 § 36 Abs. 3 EGAO:

- In nicht beratenen Feststellungsfällen gilt die Neuregelung erstmals für den Feststellungszeitraum 2023.
- In beratenen Feststellungsfällen gilt die Neuregelung dagegen erstmals für den Feststellungszeitraum 2022.“

7. Der **Regelung zu § 181 AO** wird folgende Nummer 3 angefügt:

„3. Feststellungserklärungspflicht bei rechtsfähigen Personenvereinigungen

§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 4 AO in der ab 1.1.2024 geltenden Fassung ist erstmals auf Feststellungserklärungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 einzureichen sind; eine Verlängerung der Feststellungserklärungsfrist nach § 109 AO ist hierbei nicht zu berücksichtigen (Art. 97 § 39 Abs. 1 AO). Abzustellen ist dabei auf den letzten Tag der gesetzlichen Erklärungsfrist nach § 181 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 149 AO i. V. m. Art. 97 § 36 Abs. 3 EGAO:

- In nicht beratenen Feststellungsfällen gilt die Neuregelung erstmals für den Feststellungszeitraum 2023.
- In beratenen Feststellungsfällen gilt die Neuregelung dagegen erstmals für den Feststellungszeitraum 2022.

Wird eine Feststellungserklärung für eine rechtsfähige Personenvereinigung in den Kalenderjahren 2024 oder 2025 durch eine Person im Sinne des § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 oder 4 AO a. F. (insbesondere durch Gesellschafter/ Gemeinschaftler oder Geschäftsführer) abgegeben, ist die rechtsfähige Personenvereinigung von ihrer Erklärungspflicht nach § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO befreit (Art. 97 § 39 Abs. 2 EGAO).“

8. Die **Regelung zu § 183 AO** wird wie folgt gefasst:

„AEAO zu § 183 - Bekanntgabe bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung gegenüber rechtsfähigen Personenvereinigungen

1. Nach § 183 Abs. 1 AO sind alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach der AO und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, der rechtsfähigen Personenvereinigung mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben. Es handelt sich dabei um eine gesetzliche (Bekanntgabe-)Vertretung; die Bestellung oder Bestimmung eines Empfangsbevollmächtigten ist nur noch in den Fällen des § 183a AO erforderlich. Die rechtsfähige Personenvereinigung kann ihrerseits einen Empfangsbevollmächtigten nach § 122 Abs. 1 AO bestellen.

Im Feststellungsbescheid ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe an die Personenvereinigung mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt.

2. Ist die Personenvereinigung im Zeitpunkt der Willensbildung über den Erlass des Feststellungsbescheids steuerlich bereits vollbeendet (§ 183 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 1. Variante AO), ist Einzelbekanntgabe der relevanten Verwaltungsakte und Mitteilungen an alle Feststellungsbeteiligten geboten.

3. Besteht die Personenvereinigung noch, hat sie aber vor Erlass des Verwaltungsakts ihre Rechtsfähigkeit verloren (§ 183 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 2. Variante AO), richtet sich die Bekanntgabe nach § 183a AO, sobald dem Finanzamt der Verlust der Rechtsfähigkeit bekannt geworden ist.
 4. In den Fällen des § 183 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO ist zu prüfen, ob Einzelbekanntgabe erforderlich ist oder ob die relevanten Verwaltungsakte und Mitteilungen nach § 183 Abs. 2 Satz 2 AO weiterhin der rechtsfähigen Personenvereinigung bekannt gegeben werden können.
 5. Bei der Einzelbekanntgabe sind dem betroffenen Feststellungsbeteiligten im Regelfall die zum Verständnis des Bescheids erforderlichen Grundlagen der gesonderten Feststellung, d. h. insbesondere die Wertermittlung und die Aufteilungsgrundlagen, mitzuteilen (§ 121 Abs. 1 AO).
 6. Wegen der Bekanntgabe des gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids vgl. auch den AEAO zu § 122, Nrn. 2.5, 3.3.3 und 4.7. Zur Einspruchsbefugnis der rechtsfähigen Personenvereinigung vgl. § 352 AO.
 7. § 183 AO in der ab 1.1.2024 geltenden Fassung ist in allen offenen Fällen (d. h. auch für zurückliegende Feststellungszeiträume) anzuwenden. Nach Art. 97 § 39 Abs. 3 EGAO können die in § 183 Abs. 1 AO genannten Verwaltungsakte und Mitteilungen in den Kalenderjahren 2024 und 2025 allerdings auch noch dem bisher bestellten Empfangsbevollmächtigten (§ 183 AO a. F.) wirksam bekannt gegeben werden.“
9. Nach der Regelung zu § 183 AO wird folgende **Regelung zu § 183a AO** eingefügt:
- „AEAO zu § 183a - Empfangsbevollmächtigte bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen**
1. Bilden die Feststellungsbeteiligten keine rechtsfähige Personenvereinigung, sind alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach der AO und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, nach § 183a Abs. 1 AO grds. dem von den Feststellungsbeteiligten bestellten gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten (Satz 1) oder dem von der Finanzbehörde vorgeschlagenen Empfangsbevollmächtigten (Satz 2 und 3) mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben.
 2. In den Fällen des § 183a Abs. 2 Satz 1 AO gilt ab dem Zeitpunkt, in dem der Finanzbehörde die nach Nr. 1 oder Nr. 2 maßgeblichen Umstände bekannt geworden sind, Folgendes:

- 2.1 Besteht die Personenvereinigung nicht mehr, ist Einzelbekanntgabe der relevanten Verwaltungsakte und Mitteilungen an alle Feststellungsbeteiligten geboten.
 - 2.2 Hat die Personenvereinigung vor Erlass des Verwaltungsakts Rechtsfähigkeit erlangt, richtet sich die Bekanntgabe nun nach § 183 AO.
 - 2.3 In den Fällen des § 183a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO ist zu prüfen, ob Einzelbekanntgabe erforderlich ist oder ob die relevanten Verwaltungsakte und Mitteilungen nach § 183a Abs. 2 Satz 2 AO weiterhin dem gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten (§ 183a Abs. 1 Satz 1 AO) bekannt gegeben werden können.
 - 2.4 Bei der Einzelbekanntgabe ist regelmäßig davon auszugehen, dass der betroffene Feststellungsbeteiligte an der Erstellung der Feststellungserklärung nicht mitgewirkt hat. Daher sind ihm die zum Verständnis des Bescheids erforderlichen Grundlagen der gesonderten Feststellung, d. h. insbesondere die Wertermittlung und die Aufteilungsgrundlagen, mitzuteilen (§ 121 Abs. 1 AO).
 3. Wegen der Bekanntgabe in Fällen des § 183a AO vgl. AEAO zu § 122, Nrn. 2.5, 3.3.3 und 4.7. Zur Einspruchsbefugnis des gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten vgl. § 352 AO.
 4. § 183a AO ist ab dem 1.1.2024 in allen offenen Fällen (d. h. auch für zurückliegende Feststellungszeiträume) anzuwenden. Die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids an eine zur Vertretung der (nicht rechtsfähigen) Gesellschaft oder der Feststellungsbeteiligten oder eine zur Verwaltung des Gegenstands der Feststellung berechtigte Person (§ 183 Abs. 1 Satz 2 AO a. F.) als Bekanntgabeadressat ist nicht mehr möglich.“
10. Die Nummern 1 bis 1.4 der **Regelung zu § 191 AO** werden wie folgt gefasst:
- „1. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Erlass eines Haftungs- oder Duldungsbescheids ergeben sich aus den §§ 69 bis 77 AO, den Einzelsteuergesetzen oder den zivilrechtlichen Vorschriften (z. B. §§ 25, 126 HGB oder dem AnfG). §§ 93, 227 Abs. 2 InsO schließen eine Haftungs- inanspruchnahme nach §§ 69 ff. AO nicht aus (BFH-Urteil vom 2.11.2001, VII B 155/01, BStBl 2002 II S. 73).
 - 1.1 Die Gesellschafter einer OHG haften für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich (§ 126 Satz 1 HGB). Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten (einschließlich Finanzbehörden) gegenüber unwirksam (§ 126 Satz 2 HGB). Zu Einwendungen und Einreden des Gesellschafters bei Inanspruchnahme für Verbindlichkeiten der OHG siehe § 128 HGB.

Wer in eine bestehende OHG eintritt, haftet nach § 127 Satz 1 HGB gleich den anderen Gesellschaftern nach Maßgabe der §§ 126 und 128 HGB für die vor seinem Eintritt begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten (einschließlich Finanzbehörden) gegenüber unwirksam (§ 127 Satz 2 HGB).

Zur Nachhaftung des ausgeschiedenen Gesellschafter einer OHG siehe § 137 HGB. Dies gilt auch im Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafter einer noch nicht vollbeendeten OHG (§ 105 Abs. 2 HGB i. V. m. § 712a Abs. 2 BGB).

Zur Verjährung von Ansprüchen aus der Gesellschafterhaftung siehe § 151 HGB.

- 1.2 Hinsichtlich der Haftung der Komplementäre einer KG sind grds. die für die OHG geltenden Bestimmungen entsprechend anzuwenden (§ 161 Abs. 2 HGB). Zur Haftung des Kommanditisten siehe §§ 171 ff. HGB.
- 1.3 Die Gesellschafter einer rechtsfähigen GbR haften für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich (§ 721 Satz 1 BGB). Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten (einschließlich Finanzbehörden) gegenüber unwirksam (§ 721 Satz 2 BGB). Zu Einwendungen und Einreden des Gesellschafter bei Inanspruchnahme für Verbindlichkeiten der GbR siehe § 721b BGB.

Wer in eine bestehende rechtsfähige GbR eintritt, haftet nach § 721a Satz 1 BGB gleich den anderen Gesellschaftern nach Maßgabe der §§ 721 und 721b BGB für die vor seinem Eintritt begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten (einschließlich Finanzbehörden) gegenüber unwirksam (§ 721a Satz 2 BGB).

Zur Nachhaftung des ausgeschiedenen Gesellschafter einer rechtsfähigen GbR siehe § 728b BGB. Dies gilt auch im Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafter einer noch nicht vollbeendeten GbR (§ 712a Abs. 2 BGB).

Zur Verjährung von Ansprüchen aus der Gesellschafterhaftung siehe § 739 BGB.

- 1.4 Zum Erlass von Haftungsbescheiden in Spaltungsfällen vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.15.“

11. Nummer 4.4.1.1 der **Regelung zu § 251 AO** wird wie folgt gefasst:

„4.4.1.1 Insolvenz der rechtsfähigen Personengesellschaft

Das Insolvenzverfahren einer rechtsfähigen GbR oder einer Personenhandels-gesellschaft umfasst nur das Gesellschaftsvermögen, nicht jedoch das

persönliche Vermögen der Gesellschafter oder das Sonderbetriebsvermögen einzelner Gesellschafter.

Zivilrechtlich wird die rechtsfähige GbR oder Personenhandelsgesellschaft durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgelöst (§ 729 Abs. 1 Nr. 2 BGB, § 138 Abs. 1 Nr. 2 HGB, § 161 Abs. 2 HGB). Steuerrechtlich besteht sie zunächst fort (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 2.7.1).

Ist ausschließlich über das Vermögen der Gesellschaft - nicht aber auch über das Vermögen eines Gesellschafters - ein Insolvenzverfahren eröffnet worden, unterbricht diese Verfahrenseröffnung das (Gewinn-)Feststellungsverfahren nicht, weil dessen steuerlichen Folgen nicht die Insolvenzmasse, sondern ausschließlich die Gesellschafter treffen (BFH-Urteil vom 24.7.1990, VIII R 194/84, BStBl 1992 II S. 508). Daher sind weiterhin Feststellungserklärungen abzugeben.

Die einer rechtsfähigen Personenvereinigung obliegende Pflicht zur Abgabe der Feststellungserklärung (§ 181 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO) geht mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf ihren Insolvenzverwalter über. Die zivilrechtliche Auflösung der Personenvereinigung durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft ist hierbei unbeachtlich, da sie steuerrechtlich zunächst fortbesteht. Wurde das Insolvenzverfahren allerdings vor dem 1.1.2024 eröffnet, ist § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO in der am 31.12.2023 geltenden Fassung für Feststellungszeiträume und Feststellungszeitpunkte vor dem 1.1.2024 weiterhin anzuwenden (Art. 97 § 39 Abs. 5 EGAO).

Der Insolvenzverwalter über das Vermögen einer Personengesellschaft ist vorbehaltlich des § 5b Abs. 2 EStG zur elektronischen Übermittlung der E-Bilanz gem. § 5b Abs. 1 EStG verpflichtet, wenn ihm die Abgabepflicht für eine Steuer- oder Feststellungserklärung obliegt, für die die E-Bilanz von Bedeutung ist (insbesondere die Gewerbesteuererklärung oder die Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen). In diesem Fall hat er auch die nach § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bestimmten Mussangaben, die die Feststellungsbeteiligten betreffen, an das Finanzamt zu übermitteln.

Nach § 729 Abs. 1 Nr. 2 BGB wird eine rechtsfähige GbR durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen zivilrechtlich aufgelöst (zur OHG und KG siehe § 138 Abs. Nr. 2 HGB). Das Insolvenzverfahren tritt dann an die Stelle der Auseinandersetzung und Liquidation. Da die rechtsfähige GbR, OHG oder KG mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens steuerlich noch nicht vollbeendet ist, sind Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der den Feststellungsbeteiligten anteilig zuzurechnenden Einkünfte

und anderer Besteuerungsgrundlagen dem Insolvenzverwalter als gesetzlichem Vertreter der weiterhin rechtsfähigen GbR, OHG oder KG mit Wirkung für und gegen die Feststellungsbeteiligten bekanntzugeben (Zur Ausnahme für vor dem 1.1.2024 eröffnete Insolvenzverfahren siehe Art. 97 § 39 Abs. 5 EGAO).

Bei der Finanzbehörde bekannt gewordenen Meinungsverschiedenheiten zwischen den Feststellungsbeteiligten untereinander oder zwischen einem oder mehreren Feststellungsbeteiligten und dem Insolvenzverwalter ist zur Wahrung der Rechte der Feststellungsbeteiligten eine Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO vorzunehmen; dem Insolvenzverwalter ist der Feststellungsbescheid dann insoweit nachrichtlich zu übersenden.“

12. Die **Regelung zu § 352 AO** wird wie folgt gefasst:

„AEAO zu § 352 - Einspruchsbefugnis bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung:

1. Die Regelungen des § 352 AO zur Einspruchsbefugnis bei gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheiden gelten unabhängig von der Art der in die Feststellung einbezogenen Besteuerungsgrundlagen.
2. Bei rechtsfähigen Personenvereinigungen (vgl. § 14a Abs. 2 und § 183 AO) kann grds. nur die rechtsfähige Personenvereinigung Einspruch gegen den Feststellungsbescheid einlegen (§ 352 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) AO).

Falls die rechtsfähige Personenvereinigung zivilrechtlich nicht mehr besteht (d. h. vollbeendet ist), kann jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler, gegen den der Feststellungsbescheid nach § 183 Abs. 2 AO ergangen ist oder zu ergehen hätte, Einspruch einlegen (§ 352 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) AO).

Die Einspruchsbefugnis der Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigten nach § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO bleibt hierbei unberührt (vgl. Nr. 4 Buchst. a) des AEAO zu § 352).

3. Bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (vgl. § 14a Abs. 3 und § 183a AO) und in sonstigen Fällen kann grds. nur der Einspruchsbefugte i. S. d. § 352 Abs. 2 AO Einspruch gegen den Feststellungsbescheid einlegen, wenn die Feststellungsbeteiligten in der Feststellungserklärung oder in der Aufforderung zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten über die Einspruchsbefugnis des Empfangsbevollmächtigten belehrt worden sind (§ 352 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) und Abs. 2 Satz 3 AO).

Einspruchsbefugter ist der von den Feststellungsbeteiligten bestellte gemeinsame Empfangsbevollmächtigte i. S. d. § 183a Abs. 1 Satz 1 AO oder des § 6 Abs. 1 Satz 1 der V zu § 180 Abs. 2 AO (§ 352 Abs. 2 Satz 1 AO).

Haben die Feststellungsbeteiligten keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt, ist der nach § 183a Abs. 1 Satz 2 und 3 AO oder nach § 6 Abs. 1 Satz 3 und 4 V zu § 180 Abs. 2 AO von der Finanzbehörde vorgeschlagene Empfangsbevollmächtigte einspruchsbefugt (§ 352 Abs. 2 Satz 2 AO).

Die Einspruchsbefugnis der Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigten nach § 352 Abs. 1 Nr. 3 AO bleibt hierbei unberührt (vgl. Nr. 4 Buchst. a) des AEAO zu § 352).

Falls kein Einspruchsbefugter vorhanden ist, kann jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte, gegen den der Feststellungsbescheid nach § 183a Abs. 2 AO ergangen ist oder zu ergehen hätte, Einspruch einlegen (§ 352 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) AO).

4. Ferner können folgende Gesellschafter, Gemeinschaftler 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, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte und der 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).
5. Wird ein vor dem 1.1.2024 wirksam gewordener Feststellungsbescheid angefochten, bestimmt sich die Einspruchsbefugnis auch nach dem 31.12.2023 nach § 352 AO in der am 31.12.2023 geltenden Fassung; vgl. Art. 97 § 39 Abs. 4 Satz 1 EGAO.

Das Gleiche gilt, wenn der eine rechtsfähige Personenvereinigung betreffende Feststellungsbescheid nach dem 31.12.2023 und vor dem 1.1.2026 nach Maßgabe von Art. 97 § 39 Abs. 3 EGAO dem Empfangsbevollmächtigten nach § 183 AO a. F. bekannt gegeben worden ist; vgl. Art. 97 § 39 Abs. 4 Satz 2 EGAO.

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).“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.