

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

TEL [REDACTED]

FAX [REDACTED]

E-MAIL [REDACTED]

DATUM 10. Dezember 2015

BETREFF **Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung**

BEZUG TOP 7 der Sitzung AO I/2015; TOP 26 der Sitzung AO III/2015

GZ **IV A 3 - S 0062/15/10005**

DOK **2015/0944849**

(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 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Juli 2015 (BStBl I S. 571) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Die Nummer 5 des **AEO zu § 30** wird wie folgt geändert:
  - a) Die Angabe „- § 4a Abs. 3 Satz 4 des Melderechtsrahmengesetzes;“ wird durch die Angabe „- § 6 Abs. 2 des Bundesmeldegesetzes;“ ersetzt.
  - b) Die Angabe „- § 5 Abs. 2, §§ 10, 10a Steuerberatungsgesetz;“ wird durch die Angabe „- § 5 Abs. 2 und 3 und §§ 10, 10a des Steuerberatungsgesetzes;“ ersetzt.
2. Der erste Spiegelstrich der Nr. 1.8.3 des **AEO zu § 122** wird wie folgt gefasst:

„- die Ladung zu dem Termin zur Abgabe der Vermögensauskunft (§ 284 Abs. 6 AO),“

3. Der **AEO vor §§ 172 - 177** wird wie folgt geändert:

a) Nummer 5 wird wie folgt gefasst:

„5. Die falsche Bezeichnung der Änderungsvorschrift im Änderungsbescheid führt nicht zur Rechtswidrigkeit des geänderten Bescheids (BFH-Urteil vom 21.10.2014 - VIII R 44/11 - BStBl 2015 II S. 593). Für die Rechtmäßigkeit eines Änderungsbescheids ist allein maßgeblich, dass er im Zeitpunkt seines Erlasses durch eine Änderungsmöglichkeit gedeckt ist (ständige BFH-Rechtsprechung).“

b) Die bisherige Nummer 5 wird die neue Nummer 9.

4. Der **AEO zu § 251** wird wie folgt geändert:

a) Der dritte Absatz der Nummer 4.3.1 wird wie folgt gefasst:

„Bescheide, die einen Erstattungsanspruch zugunsten der Insolvenzmasse festsetzen, oder die der Insolvenzverwalter ausdrücklich beantragt hat, sowie Festsetzungen von Steuermessbeträgen, die sich für den Schuldner vorteilhaft auswirken, können ergehen. Beispielsweise ist das Finanzamt berechtigt, Umsatzsteuerbescheide zu erlassen, in denen eine negative Umsatzsteuer für einen Besteuerungszeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens festgesetzt wird, sofern sich daraus keine Zahllast ergibt (BFH-Urteil vom 13.5.2009, XI R 63/07, BStBl 2010 II S. 11).“

b) Das Beispiel 2 (Vorsteuerrückforderung) der Nummer 5.1 wird wie folgt gefasst:

**„Beispiel 2 (Vorsteuerrückforderung):**

Der Vorsteuerrückforderungsanspruch (§ 17 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG) entsteht ebenfalls erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums. Er ist aber zur Zeit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt oder Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters, dem die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übertragen worden ist, begründet, weil die Uneinbringlichkeit bereits zu diesem Zeitpunkt vorlag (BMF-Schreiben vom 20.5.2015, BStBl I S. 476). Spätestens ist der Vorsteuerrückforderungsanspruch mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet (BFH-Urteil vom 22.10.2009, V R 14/08, BStBl II 2011, S. 988, und vom 9.12.2010, V R 22/10, BStBl II 2011 S. 996).“

- c) Der erste Absatz der Nummer 5.3.1 wird wie folgt gefasst:

„Ist eine angemeldete Abgabeforderung nach Grund und Höhe im Prüfungstermin bestritten worden, was z. B. auch bei „vorläufigem Bestreiten“ oder „auflösend bedingter Feststellung“ gegeben ist, muss weiter differenziert werden, ob der Anspruch titulierte ist.“

- d) Der erste Absatz der Nummer 7 wird wie folgt gefasst:

„Übt der Schuldner eine selbständige Tätigkeit aus oder beabsichtigt er, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, hat der Insolvenzverwalter ihm gegenüber zu erklären, ob Vermögen aus der selbständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehört und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können, § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO. Die Wirksamkeit der Erklärung wird dabei allerdings nicht vom Insolvenzgericht überprüft. Das Amtsgericht übernimmt lediglich die Vorgaben des Insolvenzverwalters, d. h. der Zugang der Erklärung beim Schuldner ist vom Insolvenzverwalter gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen. Eine einmal erteilte Freigabeerklärung ist für den Insolvenzverwalter unwiderruflich. Unterlässt der Insolvenzverwalter in Kenntnis der selbständigen Tätigkeit des Schuldners (z. B. nach entsprechender Information durch das Finanzamt) die Abgabe der Erklärung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO, stellen die durch die selbständige Tätigkeit des Insolvenzschuldners begründeten Verbindlichkeiten Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO dar.“

- e) Der erste Absatz der Nummer 9.1 wird wie folgt gefasst:

„Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer, die mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht (zur Entstehung der Einkommensteuervorauszahlungen siehe § 37 Abs. 1 EStG). Die einheitlich ermittelte Jahressteuer ist grundsätzlich im Verhältnis der Einkünfte den verschiedenen insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen zuzuordnen. Die Verteilung der Einkünfte auf die einzelnen Vermögensbereiche hat nach Maßgabe der in den einzelnen Abschnitten zu berücksichtigenden Besteuerungsmerkmale insbesondere unter Beachtung der Gewinnermittlungsvorschriften (§ 4 Abs. 1 EStG oder § 4 Abs. 3 EStG) zu erfolgen (BFH-Urteil vom 9.12.2014, X R 12/12, BFH/NV 2015 S. 988). Da eine konkrete Zuordnung häufig nicht möglich ist, können die Einkünfte im Schätzungswege zeitanteilig zugeordnet werden, es sei denn, dies führt zu einer offensichtlich unzutreffenden Verteilung z. B. bei Aufdeckung stiller Reserven (BFH-Urteil vom 29.3.1984, IV R 271/83, BStBl II S. 602), Auflösung von Rückstellungen oder Einkünften aus insolvenzfreiem Vermögen.“

f) Die Nummer 9.1.1 wird wie folgt gefasst:

### „9.1.1 Einzelveranlagung

Die einheitlich ermittelte Jahressteuer ist im ermittelten Verhältnis der Einkünfte (vgl. AEAO zu § 251, Nr. 9.1) den verschiedenen insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen zuzuordnen.

#### Beispiel 1:

Das Insolvenzgericht eröffnete auf einen Insolvenzantrag vom 1.6.01 das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners am 1.9.01. Der Steuerpflichtige erzielte im Jahr 01 insgesamt Einkünfte von 120.000 €. Hiervon entfallen 100.000 € auf Zeiträume vor Insolvenzeröffnung und je 10.000 € auf Einkünfte der Insolvenzmasse (einschließlich Einkünfte i.S.v. § 55 Abs. 4 InsO) und des insolvenzfremen Vermögens. Die festzusetzende Einkommensteuer beträgt insgesamt 12.000 €.

Die einheitlich ermittelte Steuer ist den insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen im Verhältnis der Einkünfte aus den unterschiedlichen Vermögensbereichen zu der Summe der Einkünfte zuzuordnen:

$$\text{Anteiliger Steuerbetrag} = \frac{\text{anteilige Einkünfte des Vermögensbereichs}}{\text{Summe der Einkünfte}} \times \text{Gesamtsteuerbetrag}$$

	Summe	Insolvenzforderung	Masseforderung	Insolvenzfrees Vermögen
Einkünfte	120.000 €	100.000 €	10.000 €	10.000 €
Steuer	12.000 €	10.000 €	1.000 €	1.000 €

Die einheitlich ermittelte Steuer wird in Höhe des auf den jeweiligen insolvenzrechtlichen Vermögensbereich entfallenden Betrages gegenüber diesem festgesetzt (Insolvenzmasse bzw. insolvenzfrees Vermögen) oder berechnet. Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge werden im Rahmen der Anrechnungsverfügung bei dem insolvenzrechtlichen Vermögensbereich berücksichtigt, aus dem sie geleistet wurden. Steuererstattungsansprüche aufgrund von Steuervorauszahlungen oder Steuerabzugsbeträgen entstehen in den jeweiligen Vermögensbereichen im Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer bzw. des Einhalts der Steuerabzugsbeträge unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Ende des Veranlagungszeitraums die geschuldete Steuer geringer ist als die Summe aus geleisteten Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen, vgl. § 36 Abs. 4 EStG (BFH-Urteil vom 29.1.1991, VII R 45/90, BFH/NV S. 791). Eine Verrechnung von Erstattungs- mit Nachzahlungsbeträgen verschiedener Vermögensbereiche im Rahmen der Jahresveranlagung ist nicht statthaft (BFH-Urteil vom 24.2.2015, VII R 27/14, BStBl II S. XXX). Die

Möglichkeit einer Aufrechnung z. B. eines Guthabens im vorinsolvenzrechtlichen oder freigegebenen Vermögen mit Insolvenzforderungen unter Beachtung insbesondere der §§ 94 ff. InsO bleibt unberührt.

**Beispiel 2 (Fortsetzung von Beispiel 1):**

Am 10.3.01 zahlte der Schuldner 600 € Vorauszahlungen. Die festgesetzte Vorauszahlung für das II. Quartal zahlte er nicht. Am 10.9.01 und am 10.12.01 zahlte der Insolvenzverwalter jeweils 600 € Vorauszahlungen. Das Finanzamt setzte gegen den Schuldner keine Vorauszahlungen für das insolvenzfremde Vermögen fest.

	Summe	Insolvenzforderung	Masseforderung	Insolvenzfrees Vermögen
Einkünfte	120.000 €	100.000 €	10.000 €	10.000 €
Steuer	12.000 €	10.000 €	1.000 €	1.000 €
Abzgl. geleistete VZ	1.800 €	600 €	1.200 €	0 €
Ergebnis		9.400 €	-200 €	1.000 €

Zur Tabelle sind 9.400 € als Insolvenzforderung anzumelden. Die auf die Insolvenzmasse entfallende Steuer i.H.v. 1.000 € ist gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzen. Das sich nach Anrechnung der geleisteten Vorauszahlungen ergebende Guthaben i.H.v. 200 € ist vorbehaltlich der Aufrechnungsmöglichkeit mit weiteren Masseverbindlichkeiten an die Insolvenzmasse zu erstatten. Die auf das insolvenzfremde Vermögen entfallende Steuer i.H.v. 1.000 € ist gegenüber dem Schuldner festzusetzen und der Schuldner zur Zahlung aufzufordern.“

g) Die Nummer 9.1.2 wird wie folgt geändert:

a) Der erste Absatz wird wie folgt gefasst:

„Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern zur Einkommensteuer wirken sich aufgrund der Gesamtschuldnerschaft (§ 44 Abs. 1 AO) die Einkünfte des nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartners auch auf die gegenüber den jeweiligen insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen festzusetzenden Steuern bzw. zu berechnenden und zur Tabelle anzumeldenden Steuerforderungen aus, so dass eine Verteilung der Einkünfte des nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartners auf die unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche zu erfolgen hat.“

- b) Die ersten beiden Absätze des Beispiels 3 werden wie folgt gefasst:

„Das Insolvenzgericht eröffnete am 1.10.01 das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners. Der insolvente Ehegatte/Lebenspartner erzielte im Jahr 01 insgesamt Einkünfte von 120.000 €. Hiervon entfallen 100.000 € auf Zeiträume vor Insolvenzeröffnung und 15.000 € auf Einkünfte der Insolvenzmasse sowie 5.000 € auf das insolvenzfremde Vermögen. Der nichtinsolvente Ehegatte/Lebenspartner erzielte 60.000 € im gesamten Jahr. Die einheitlich ermittelte Einkommensteuer beträgt insgesamt 18.000 €. Vorauszahlungen leisteten die Steuerpflichtigen sowie der Insolvenzverwalter nicht.

Die einheitlich ermittelte Steuer ist den insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen im Verhältnis der Einkünfte aus den unterschiedlichen Vermögensbereichen zu den Gesamteinkünften beider Ehegatten/-Lebenspartner zuzuordnen.“

- h) Die Nummer 9.1.4 wird wie folgt geändert

- a) Die Absätze 4 und 5 werden wie folgt gefasst:

„Ergibt sich bei Ehegatten/Lebenspartnern bei der Zusammenveranlagung eine Steuererstattung, liegt im Gegensatz zur Gesamtschuldnerschaft bei Steuerschulden keine Gesamtgläubigerschaft vor. Für die Verteilung zwischen ihnen sind die sich aus § 37 Abs. 2 AO ergebenden Grundsätze anzuwenden (vgl. AEAO zu § 37 und BMF-Schreiben vom 14.1.2015, BStBl I S. 83). Vorauszahlungen aufgrund eines an beide Ehegatten/Lebenspartner gemeinsam gerichteten Vorauszahlungsbescheids ohne individuelle Tilgungsbestimmung sind unabhängig davon, ob die Ehegatten/Lebenspartner später zusammen oder getrennt veranlagt werden, zunächst auf die festgesetzten Steuern beider Ehegatten/Lebenspartner anzurechnen (BFH-Urteil vom 22.3.2011, VII R 42/10, BStBl II S. 607). Dies gilt auch für die vom nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartner nach Insolvenzeröffnung ohne individuelle Tilgungsbestimmung geleisteten Vorauszahlungen (BFH-Urteil vom 30.9.2008, VII R 18/08, BStBl 2009 II S. 38).

Ergibt sich aus dieser Verteilung ein Erstattungsbetrag für den insolventen Ehegatten/Lebenspartner, so ist der Erstattungsbetrag auf den vor- und nachinsolvenzlichen Zeitraum unter Berücksichtigung der sich in den Vermögensbereichen aufgrund der dort zu berücksichtigenden geleisteten Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen ggf. ergebenden

den Guthaben zu verteilen. Zahlungen des Insolvenzverwalters werden für die Verteilung des Erstattungsbetrages nach § 37 Abs. 2 AO dem insolventen Ehegatten/Lebenspartner zugerechnet, wobei der Insolvenzverwalter ausschließlich die auf die Insolvenzmasse entfallende Steuer-schuld zahlt.“

b) Das Beispiel 6 wird wie folgt gefasst:



**„Beispiel 6:**

Im Rahmen einer Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern, bei denen sich nur ein Ehegatte/Lebenspartner in Insolvenz befindet, ergibt sich eine Jahressteuer von 18.000 €, die i.H.v. 14.500 € auf den vorinsolvenzrechtlichen Vermögensteil und i.H.v. 3.500 € auf die Insolvenzmasse entfällt.

Folgende geleistete Vorauszahlungen sind anzurechnen.

- Schuldner		10.000 €
- Insolvenzverwalter sowie		600 €
- Nicht insolventer Ehegatte/Lebenspartner	bis zur Insolvenzeröffnung	300 €
	nach Insolvenzeröffnung	8.100 €

Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge werden bei den insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen berücksichtigt, aus denen sie geleistet wurden.

	Summe	Insolvenzforderung	Masseforderung
Steuer	18.000 €	14.500 €	3.500 €
abzgl. geleistete VZ InsO-Schuldner	10.000 €	10.000 €	-
abzgl. geleistete VZ InsO-Verwalter	600 €	-	600 €
abzgl. geleistete VZ nicht insolventer Ehegatte/Lebenspartner	8.400 €	300 €	8.100 €
Zwischensumme	- 1000 €	4.200 €	-5.200 €
	 - 515,79 €    - 484,21 €		 - 2.779,31 €    - 2420,69 €

Die Verteilung des Erstattungsbetrages auf die Ehegatten/Lebenspartner erfolgt zunächst nach § 37 Abs. 2 AO.

Die anschließende Verteilung des auf den insolventen Ehegatten/Lebenspartner entfallenden Erstattungsbetrages auf den vor- und nachinsolvenzlichen Zeitraum erfolgt unter Berücksichtigung des sich im

Vermögensbereich Insolvenzmasse ergebenden Guthabens aufgrund der dort zu berücksichtigenden geleisteten Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge.

### 1. Verteilung des Erstattungsbetrages der Veranlagung zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern

Insolventer Ehegatte/Lebenspartner:

$$-1.000 \text{ €} \times \frac{(\frac{1}{2} \times 10.000 \text{ €}) + 600 \text{ €} + (\frac{1}{2} \times 8.400 \text{ €})}{19.000 \text{ €}} = - 515,79 \text{ €}$$

Nicht insolventer Ehegatte/Lebenspartner :

$$-1.000 \text{ €} \times \frac{(\frac{1}{2} \times 10.000 \text{ €}) + (\frac{1}{2} \times 8.400 \text{ €})}{19.000 \text{ €}} = - 484,21 \text{ €}$$

### 2. Verteilung des nachinsolvenzlichen Erstattungsbetrages zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern

Insolventer Ehegatte/Lebenspartner:

$$-5.200 \text{ €} \times \frac{600 \text{ €} + (\frac{1}{2} \times 8.100 \text{ €})}{8.700 \text{ €}} = -2.779,31 \text{ €}$$

Nicht insolventer Ehegatte/Lebenspartner :

$$- 5.200 \text{ €} \times \frac{\frac{1}{2} \times 8.100 \text{ €}}{8.700} = -2.420,69 \text{ €}$$

Die nachinsolvenzlich begründete Einkommensteuer i.H.v. 3.500 € ist gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzen und der sich nach Anrechnung der geleisteten Vorauszahlungen für die Insolvenzmasse ergebende Erstattungsanspruch i.H.v. 2.779,31 € an diese vorbehaltlich der Aufrechnungsmöglichkeit mit Masseverbindlichkeiten zu erstatten.

Zur Insolvenztabelle ist eine Forderung i.H.v. 2.263,52 € (= 2.779,31 € - 515,79 €) anzumelden, die sich aus dem auf den insolventen Ehegatten/Lebenspartner aus der Veranlagung entfallenden Erstattungsbetrag i.H.v. 515,79 € unter Berücksichtigung des nachinsolvenzlichen Erstattungsbetrages i.H.v. 2.779,31 € zusammensetzt. Gegenüber dem



nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartner erfolgt eine Steuerfestsetzung i.H.v. 18.000 €. Der anteilig aus der Jahresveranlagung auf diesen entfallende Erstattungsbetrag i.H.v. 484,21 € ist vorbehaltlich etwaiger Aufrechnungsmöglichkeiten zu erstatten.“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de> unter der Rubrik Themen - Steuern - Weitere Steuerthemen - Abgabenordnung - AO-Anwendungserlass) zum Download bereit.

Im Auftrag



Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.