

**Bayerischer Kämmerertag in Nürnberg am  
3. Juli 2018**

## **§ 2b UStG & Tax Compliance: Hand in Hand?**

**Neuregelung des § 2b UStG – Tax-Compliance**

**Praxisfragen, Chancen und Risiken, Lösungen**

**Dr. Helga Marhofer-Ferlan**

# Gliederung

## **Neuregelung der Umsatzbesteuerung - § 2b UStG**

- Ausgangspunkt: höchstrichterliche Rechtsprechung von EuGH und BFH
- Anwendung seit 1.1.2017 – Option bis 1.1.2021
- Inhalt der Neuregelung: Gegenstand der Besteuerung, Vorsteuerabzug
- Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unter § 2b UStG

# Ausgangspunkt: Rechtsprechung

- **§ 2 Abs. 3 S. 1 UStG:**

*„Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Auch wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht gegeben sind, gelten als ....“*

§ 2 Abs. 3 UStG aufgehoben durch Art. 12 SteueränderungsG 2015 vom 2.11.2015 (BGBl. I S. 1834); auf Umsätze, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden - siehe Anwendungsvorschrift § 27 Abs. 22 S. 1 UStG; § 2b UStG neu

# Ausgangspunkt: Rechtsprechung

- **Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL:**  
*„Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“*
- **Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL:**  
*„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.“*

# Ausgangspunkt: Rechtsprechung

- **BFH** hat vor allem auf Klagen von jPöR/Kommunen hin **§ 2 Abs. 3 UStG richtlinienkonform weiter ausgelegt** und i.d.R. Unternehmereigenschaft und damit einhergehend **VSt-Abzugsrecht** anerkannt
- **Zusammenfassung der Rspr.** zur Unternehmereigenschaft von jPöR:
  - **Hoheitliches Handeln:** maßgeblich, nach **welcher Rechtsgrundlage konkret** gehandelt wird, öff.-rechtliche Grundlage für konkretes Handeln, keine größeren Wettbewerbsverzerrungen (BFH vom 15.4.2010, V R 10/09)  
**nicht relevant: welche Aufgabe erfüllt** wird, Gegenstand oder öff.-rechtliche Zielsetzung der Tätigkeit, Wahrnehmung öff. Aufgaben aus Gründen des Gemeinwohls oder Zuweisung der Aufgabe durch Gesetz
  - **nicht relevant:** BgA-Grenze von 35.000 €, bis 31.12.2014: 30.678 €, (ust-bar, BFH vom 17.3.2010, XI R 17/08)
  - **nicht relevant:** Vermögensverwaltung (ust-bar, BFH vom 15.4.2010, V R 10/09)
  - **nicht relevant:** Beistandsleistungen (ust-bar, BFH vom 10.11.2011, V R 41/10)

# Gliederung

## **Neuregelung der Umsatzbesteuerung - § 2b UStG**

- Ausgangspunkt: höchstrichterliche Rechtsprechung von EuGH und BFH
- **Anwendung seit 1.1.2017 – Option bis 1.1.2021**
- Inhalt der Neuregelung: Gegenstand der Besteuerung, Vorsteuerabzug
- Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unter § 2b UStG

# Anwendung seit 1.1.2017 – Option bis 1.1.2021

- **Unternehmereigenschaft** von jPöR durch **Art. 12 SteueränderungsG vom 2.11.2015** (BGBl. I S. 1834) **neu gefasst**:
- Abschaffung § 2 Abs. 3 UStG, **Schaffung § 2b UStG**
- Inkrafttreten 1.1.2016, Anwendbarkeit von § 2b UStG auf Umsätze frühestens ab 1.1.2017
- **§ 27 Abs. 22 S. 3 UStG: Optionserklärung**: jPöR kann gegenüber FA einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG für sämtliche nach 31.12.2016 und vor 1.1.2021 ausgeführte Leistungen einheitlich weiterhin anwendet; späteste Abgabe der Optionserklärung **bis 31.12.2016**; nicht verlängerbare Ausschlussfrist!
- **Widerruf nur mit Wirkung** vom Beginn eines auf die **Abgabe folgenden Kalenderjahres** an:
  - **erneute Optionserklärung** nach Widerruf **ausgeschlossen**!
  - **rückwirkender Widerruf** zum Beginn eines auf 2016 folgenden Kalenderjahres ist **grundsätzlich möglich**
    - > **nur** für solche **Veranlagungszeiträume**, deren Steuerfestsetzung verfahrensrechtlich nach der Abgabenordnung **noch änderbar** ist

# Anwendung seit 1.1.2017 – Option bis 1.1.2021

- **Zusammenfassung der Übergangsregelung** zur weiteren Anwendbarkeit von **§ 2 Abs. 3 UStG** nach bisher zu § 2 Abs. 3 UStG vertretener **Verwaltungsauffassung**, vgl. insbesondere A 2.11 UStAE:
  - für **vor** dem **1.1.2017** ausgeführte Leistungen
  - für **nach** dem **31.12.2016** und **vor** dem **1.1.2021** ausgeführte Leistungen bei wirksamer **Optionserklärung** nach § 27 Abs. 22 S. 3 UStG auf Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG
- **Nichtbeanstandung:** Alle **Urteile des BFH** werden in allen Fällen der **Berufung** auf die Rspr. angewandt
- Voraussetzung: einheitliche Berufung** für das gesamte Unternehmen
- Nicht zulässig:** Beschränkung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen



# Gliederung

## **Neuregelung der Umsatzbesteuerung - § 2b UStG**

- Ausgangspunkt: höchstrichterliche Rechtsprechung von EuGH und BFH
- Anwendung seit 1.1.2017 – Option bis 1.1.2021
- **Inhalt der Neuregelung: Gegenstand der Besteuerung, Vorsteuerabzug**
- Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unter § 2b UStG

# Inhalt der Neuregelung

- **§ 2b Juristische Personen des öffentlichen Rechts**

*„(1) Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.*

*(2) Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn*

*1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17 500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder*

*2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.*

*...“*

# Neuregelung: Gegenstand der Besteuerung

- **§ 2b Abs. 1 S. 1 UStG: Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR)**  
jPöR im Sinne von § 2b Abs. 1 UStG sind insbesondere:
  - **Gebietskörperschaften** (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände)
  - öff.-rechtliche Religionsgemeinschaften
  - Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern, öff.-rechtl. Berufsverbände
  - sonstige Körperschaften öff. Rechts, Anstalten, Stiftungen öff. Rechts
- **Unternehmereigenschaft der jPöR**  
allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG maßgeblich:  
jPöR ist **Unternehmer**: wenn **selbstständige** Ausübung einer **nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit** zur **Erzielung von Einnahmen**  
**Unerheblich**: Art der Einnahmen, auch Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben
- **§ 2b Abs. 1 S. 1 UStG**: trotz wirtschaftlicher Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft bei Ausübung von Tätigkeiten, die ihnen **im Rahmen der öffentlichen Gewalt** obliegen:  
= nur Tätigkeiten einer jPöR auf **Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung**:  
Gesetz, Rechtsverordnung, Satzung, Verwaltungsabkommen/-vereinbarung, öff.-rechtlicher Vertrag

# Neuregelung: Gegenstand der Besteuerung

- **Kein § 2b UStG:** Leistungserbringung in **privatrechtlicher Handlungsform!** =gleiche rechtliche Bedingungen wie **private Wirtschaftsteilnehmer Selbst** wenn jPöR in Umsetzung einer öff.-rechtl. Sonderregelung handelt!
- **Beispiel:**
  - Gemeinde betreibt ein Freibad zur Erfüllung ihrer öff. Aufgabe der Daseinsvorsorge, Benutzung des Freibades durch Badegäste auf **privat-rechtlicher Grundlage**; daher Tätigkeit der Gemeinde **ust-bar**.
- **ohne Belang**, ob jPöR mit Tätigkeit **öffentliche Aufgaben wahrnimmt, selbst** bei gesetzlicher Aufgabenzuweisung! **Konkrete Tätigkeit, nicht Aufgabe** für § 2b UStG maßgeblich!

# Neuregelung: Gegenstand der Besteuerung

- **Öffentlich-rechtliche Verträge**
  - **Vertrag** ist als **öff.-rechtlich** zu beurteilen, wenn **Gegenstand** und **Zweck** des Vertrags dem öffentlichen Recht zuzuordnen sind, z. B. nach § 54 VwVfG, § 53 SGB X, § 124 BauGB
  - **öff.-rechtlicher Vertrag** mit demjenigen **möglich**, an den sonst **Verwaltungsakt** gerichtet würde
- **Kriterium**, ob entgeltliche Leistungen auf öff.-rechtlicher Grundlage erbracht werden und unter § 2b Abs. 1 UStG fallen = **zulässigerweise** gewählte **Handlungsform des öff. Rechts**
  - **Anschluss- und Benutzungszwang** für eine Leistung: regelmäßig von öff.-rechtlicher Grundlage auszugehen
  - keine öff.-rechtliche Handlungsform bei **Berechtigung nur zu privatrechtlichem Handeln**  
z.B. Betrieb einer Cafeteria, Überlassung von Werbeflächen, Grundstücksverkäufe außerhalb staatlicher Boden- und Siedlungspolitik
- **Prüfungsumfang durch Finanzämter**: vorrangig Steuerrecht  
Nach dem **Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns** kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die von der jPöR **gewählte** Handlungsform auch die **rechtlich zulässige** ist!

# Neuregelung: Gegenstand der Besteuerung

- **§ 2b Abs. 1 S. 2 UStG: größere Wettbewerbsverzerrungen**  
(zulässigerweise) von jPöR im Rahmen öff.-rechtlicher Sonderregelungen ausgeführte Tätigkeiten einer jPöR  
+ **Nichtbesteuerung** führt zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen = USt-Pflicht**
- **Wettbewerb**  
**Bestehen von Wettbewerb: marktrelevante Tätigkeit; Möglichkeit ausreichend**  
= von jPöR auf öff.-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung gleicher Art auch von privatem Unternehmer erbringbar  
Möglichkeit, in relevanten Markt einzutreten, **muss real und nicht nur rein hypothetisch** sein
- **größere Wettbewerbsverzerrungen**  
- größer sind Wettbewerbsverzerrungen bereits dann, wenn sie **nicht lediglich unbedeutend** sind (EuGH-Urteil vom 16.9.2008, C-288/07 **Isle of Wight**)

# Neuregelung: Gegenstand der Besteuerung

- **§ 2b Abs. 2 UStG**  
enthält nicht abschließende **Aufzählung** von Fällen, in denen bei wirtschaftlicher Betätigung einer jPÖR **keine größeren Wettbewerbsverzerrungen** vorliegen:
- **§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG: Wettbewerbsgrenze in Höhe von 17.500 Euro**
  - Gesetz unterstellt unwiderlegbar: **keine größere Wettbewerbsverzerrung** durch Nichtbesteuerung von **gleichartigen Tätigkeiten** bis zu Jahresumsatz von 17.500 Euro
  - **Folge:** bei Unterschreiten immer unbedeutende Wettbewerbsverzerrungen; **kein Wahlrecht** der jPÖR!
- **§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG: Steuerfreiheit vergleichbarer Tätigkeiten** privater Unternehmer ohne Verzichtsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 UStG

# Neuregelung: Vorsteuerabzug

- **Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)**

## **Kein VSt-Abzug** bei

- Leistungsbezug für **hoheitlichen/nichtunternehmerischen Bereich**
- **Option** nach § 27 Abs. 22 S. 3 UStG bis 2021, Anwendungsbereich **§ 2 Abs. 3 UStG** = keine unternehmerische Tätigkeit i.S. der bisherigen Verwaltungsmeinung (z.B. Vermögensverwaltung, Beistandsleistung, Wettbewerbsleistung auf öff.-rechtlicher Grundlage)
- **keine** Berufung auf **Rspr.** zu § 2 Abs. 3 UStG bis Ende Optionszeitraum

## **VSt-Abzug** bei

- unternehmerischer Tätigkeit nach § 2b UStG ab 2017
- unternehmerischer Tätigkeit nach § 2 Abs. 3 UStG bei **Option** bis 2021 (**BgA**)
- unternehmerischer Tätigkeit bei Option bis 2021 + **Berufung auf Rspr.** zur Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 3 UStG



# Neuregelung: Vorsteuerabzug

- **Vier Sphären einer jPöR nach § 2 Abs. 3 UStG nach KörperschaftSt-Recht, A 2.11 Abs. 4 S. 2 UStAE:**
  - Nichtunternehmerisch:**
    - Hoheitsbetrieb („eigentümlich und vorbehalten“, öff.-rechtliche **Aufgabenerfüllung** maßgeblich) einschließlich Hilfsgeschäfte
    - Vermögensverwaltung, § 14 S.3 AO
    - Beistandsleistungen (Erfüllung hoheitlicher Aufgaben durch eine jPöR für eine andere jPöR)
  - Unternehmerisch:**
    - Betriebe gewerblicher Art, land- und forstwirtschaftliche Betriebe
- **Zwei Bereiche einer jPöR nach §§ 2b, 2 Abs. 1 UStG:**
  - Nichtunternehmerisch:**
    - § 2b UStG, Ausübung öffentlicher Gewalt
  - Unternehmerisch:**
    - § 2 Abs. 1 UStG

# Neuregelung: Vorsteuerabzug

- **Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG)**

**Grundsatz:** VSt-Abzug muss bei **erstmaliger Verwendung eines Wirtschaftsgutes** möglich gewesen sein = Ausgangspunkt für Berichtigungen nach § 15a UStG

**Folge:** kein nachträglicher anteiliger VSt-Abzug durch unternehmerische Verwendung erst nach erstmaliger Verwendung möglich

(z.B. Rechtslage unter § 2 Abs. 3 UStG: Einlage hoheitlich beschafften Wirtschaftsgutes nach erstmaliger Nutzung in BgA der jPöR, kein anteiliger VSt-Abzug über § 15a UStG)

**Anders Übergang von § 2 Abs. 3 UStG auf § 2b UStG:**

Keine Einlage von Wirtschaftsgüter, sondern anderer Umfang der unternehmerischen Tätigkeit von jPöR (Verwaltungsauffassung)

**Folge: § 15a UStG eröffnet** bei Übergang von Wirtschaftsgütern vom hoheitlich/nichtunternehmerischen in unternehmerischen Bereich einer jPöR!

# Gliederung

## **Neuregelung der Umsatzbesteuerung - § 2b UStG**

- Ausgangspunkt: höchstrichterliche Rechtsprechung von EuGH und BFH
- Anwendung seit 1.1.2017 – Option bis 1.1.2021
- Inhalt der Neuregelung: Gegenstand der Besteuerung, Vorsteuerabzug
- Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unter § 2b UStG

# Zusammenarbeit von jPöR unter § 2b UStG

- **§ 2b Abs. 3 UStG Zusammenarbeit von jPöR**

„...“

(3) Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn

1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder

2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn

a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,

b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,

c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und

d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

“  
...

# Zusammenarbeit von jPöR unter § 2b UStG

- **§ 2b Abs. 3 UStG** beschreibt
  - Fälle der **vertikalen und horizontalen Zusammenarbeit**
  - von jPöR
  - bei **Erfüllung öffentlicher Aufgaben**
  - bei denen **keine größeren Wettbewerbsverzerrungen** entstehen

**keine größeren Wettbewerbsverzerrungen** insbesondere

- wenn die betroffenen Leistungen **zwischen jPöR ausgetauscht** werden
- und die Leistungen
- > aufgrund **gesetzlicher** Bestimmungen **nur von jPöR erbracht** werden dürfen oder
- > Zusammenarbeit der jPöR durch **gemeinsame spezifische öffentliche Interessen** bestimmt wird

**Folge: jPöR gilt nicht als Unternehmer, § 2b Abs. 1 S. 1 UStG**

# Zusammenarbeit von jPöR unter § 2b UStG

- **§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG: gemeinsame spezifische Interessen**  
**Folge:** keine größeren Wettbewerbsverzerrungen  
**Prüfung** anhand der Kriterien nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. a bis d UStG :
  - Kriterien müssen **kumulativ** vorliegen
  - ausschließlich **haushalterische Zielsetzungen**, wie z. B. die Kostenersparnis, liegen zwar im öffentlichen Interesse, sind jedoch **kein spezifisches Kennzeichen öffentlich-rechtlichen Handelns!**
- **§ 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. a UStG: langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung**
  - insbesondere öff.-rechtlicher Vertrag, Verwaltungsabkommen und –vereinbarungen
  - **Langfristigkeit (mindestens fünf Jahre): eher qualitative Frage: Sicherstellung der Erreichung gemeinsamer Ziele**
- **2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. b UStG: Erhalt der öffentlichen Infrastruktur**
  - **alle Einrichtungen** materieller und institutioneller Art, die für die **Ausübung öff. Gewalt notwendig** sind; umfasst auch **Förderung, Ausbau und Errichtung** der öff. Infrastruktur;
  - **Nicht umfasst:** Bereiche, die der Ausübung einer in **§ 2b Abs. 4 UStG** genannten Tätigkeit dienen

# Zusammenarbeit von jPöR unter § 2b UStG

- **§ 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. b UStG: Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe**
  - beschreibt **Zusammenarbeit** mehrerer **jPöR**, um ein **gemeinsames Ziel zu erreichen**
  - **Keine** Wahrnehmung einer **allen Beteiligten obliegenden öff. Aufgabe**: Übertragung von **lediglich verwaltungsunterstützenden Hilfstätigkeiten** (z.B. Gebäudereinigung; IT-Unterstützung)
- **§ 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. c UStG**: nur gegen Kostenerstattung
- **§ 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. d UStG**: im Wesentlichen (80 %) an andere jPöR

# Gliederung

## **Tax Compliance**

- Ausgangspunkt: AO-Anwendungserlass vom 23.5.2016: Berichtigung von Erklärungen und Abgrenzung von einer Selbstanzeige einer Steuerstraftat
- „ordentlicher Kaufmann“
- EU-KOM-Vorschläge zu „zertifizierter Steuerpflichtiger“
- Rechtsprechung des Strafsenats des BGH zur Straf-/Bußgeldbemessung mit/ohne Tax Compliance Management System



# Anwendungserlass zu § 153 AO

- **AO-Anwendungserlass zu § 153 AO:  
Berichtigung von Erklärungen und Abgrenzung der Anzeige- und  
Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige**

BMF-Schreiben vom 23.5.2016

# Anwendungserlass zu § 153 AO

- **§ 153 AO Berichtigung von Erklärungen:**

(1) Erkennt ein **Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist**,

1. dass eine von ihm oder für ihn **abgegebene Erklärung unrichtig** oder **unvollständig** ist und dass es **dadurch** zu einer **Verkürzung von Steuern** kommen kann oder bereits gekommen ist oder ...., so ist er **verpflichtet**, dies **unverzüglich anzuzeigen** und die erforderliche **Richtigstellung** vorzunehmen. ....

(2) Die **Anzeigepflicht** besteht ferner, wenn die Voraussetzungen für eine **Steuerbefreiung**, **Steuerermäßigung** oder sonstige **Steuervergünstigung** nachträglich ganz oder teilweise **wegfallen**.

....

# Anwendungserlass zu § 153 AO

- **§ 370 AO Steuerhinterziehung :**

(1) Mit **Freiheitsstrafe** bis zu fünf Jahren oder mit **Geldstrafe** wird bestraft, wer  
1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über **steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige**  
oder **unvollständige Angaben** macht,  
2. die Finanzbehörden **pflichtwidrig** über **steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt**  
oder ...  
und **dadurch Steuern verkürzt** oder für sich oder einen anderen **nicht gerechtfertigte**  
**Steuervorteile** erlangt.

(2) Der Versuch ist strafbar.

...  
(4) Steuern sind namentlich dann **verkürzt**, wenn sie **nicht, nicht in voller Höhe** oder **nicht rechtzeitig festgesetzt** werden; dies gilt **auch dann**, wenn die Steuer vorläufig oder unter **Vorbehalt der Nachprüfung** festgesetzt wird oder eine **Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung** gleichsteht.....

- **§ 371 AO Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung**  
**Strafbefreiende** Berichtigung nur unter Voraussetzungen des § 371 AO vor Tatentdeckung möglich

# Anwendungserlass zu § 153 AO

- **§ 378 Leichtfertige Steuerverkürzung:**

(1) **Ordnungswidrig** handelt, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in **§ 370 Abs. 1 bezeichneten Taten leichtfertig** begeht. § 370 Abs. 4 bis 7 gilt entsprechend.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer **Geldbuße** bis zu fünfzigtausend Euro geahndet werden.

(3) Eine Geldbuße wird **nicht festgesetzt**, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die **unrichtigen Angaben berichtigt**, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, **bevor** ihm oder seinem Vertreter die **Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben** worden ist. Sind **Steuerverkürzungen bereits eingetreten** oder Steuervorteile erlangt, so wird eine Geldbuße **nicht festgesetzt**, wenn der Täter die aus der Tat zu seinen Gunsten **verkürzten Steuern** innerhalb der ihm bestimmten **angemessenen Frist entrichtet**. § 371 Absatz 4 gilt entsprechend.

# Anwendungserlass zu § 153 AO

- **Anzeige- und Berichtigungspflicht** nach § 153 Abs. 1 S. 1 AO = **steuerrechtliche Pflicht**
  - eines **Steuerpflichtigen**
  - bei **nachträglichem Erkennen**
  - einer **objektiv unrichtigen** oder **unvollständigen Erklärung**
  - dadurch **Steuerverkürzung**
  - Zeitpunkt: unverzüglich**, d.h. ohne schuldhaftes Zögern, gegenüber der sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörde
- **Steuerhinterziehung** § 370 AO = **Straftat**
  - objektiver Tatbestand ähnlich des § 153 AO
  - Vorsatz**, auch bedingter Vorsatz (billigend in Kauf nehmen; Gleichgültigkeit)
  - oder **keine unverzügliche** Anzeige oder Berichtigung (Unterlassungstat)
  - Ev. strafbefreiende Selbstanzeige § 371 AO (vor Tatentdeckung)
- **Leichtfertige Steuerverkürzung** § 378 AO = **Ordnungswidrigkeit**
  - gleicher objektiver Tatbestand wie § 370 AO
  - Leichtfertigkeit** (grober Verstoß gegen Sorgfaltspflichten)
  - Ev. bußgeldbefreiende Selbstanzeige § 378 Abs. 3 AO (vor Tatentdeckung)

# Anwendungserlass zu § 153 AO

- **Unterscheidung** zwischen
  - bloßem Fehler, § 153 AO
  - Steuerstraftat, § 370 AO
  - Steuerordnungswidrigkeit, § 378 AO
- Nicht jede objektive Unrichtigkeit legt den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahe:
- **Kein Automatismus** hinsichtlich Anfangsverdachts:
  - **Höhe** der steuerlichen Auswirkung der Unrichtigkeit
  - **Anzahl** der abgegebenen Berichtigungenallein nicht ausreichend
- Sorgfältige Prüfung von Vorsatz bzw. Leichtfertigkeit

# Anwendungserlass zu § 153 AO

- **Indiz** gegen Straftat:
  - Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems (Teil eines Tax-Compliance-Management-System)
  - durch **Steuerpflichtigen**
  - dient der **Erfüllung der steuerlichen Pflichten** - nur Indiz, keine Befreiung von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls

# Anwendungserlass zu § 153 AO

- **Folge im Besteuerungsverfahren:**  
Bei Anzeige/Berichtigung nach § 153 AO oder Selbstanzeige (§ 371, § 378 Abs. 3 AO):  
**Verlängerung der Festsetzungsfrist** nach § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO: nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige, § 171 Abs. 9 AO
- **Ende der Berichtigungspflicht:**  
Ablauf der Festsetzungsfrist nach §§ 169 ff. AO (§ 153 AO: 4 Jahre; § 370 AO: 10 Jahre, § 378 AO: 5 Jahre ab Ablauf des Kalenderjahres der Umsatzsteuer-Jahreserklärung)
- **Übermittlung** Anzeige/Berichtigung an **unzuständige Finanzbehörde**: Verpflichtung nach **§ 153 AO erfüllt**, aber **Jahresfrist nach § 171 Abs. 9 AO** beginnt erst mit Eingang bei zuständiger Finanzbehörde



# Gliederung

## Tax Compliance

- Ausgangspunkt: AO-Anwendungserlass vom 23.5.2016: Berichtigung von Erklärungen und Abgrenzung von einer Selbstanzeige einer Steuerstraftat
- „ordentlicher Kaufmann“
- EU-KOM-Vorschläge zu „zertifizierter Steuerpflichtiger“
- Rechtsprechung des Strafsenats des BGH zur Straf-/Bußgeldbemessung mit/ohne Tax Compliance Management System

# Ordentlicher Kaufmann

- Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems (=Teil eines Tax-Compliance-Management-System)
- **Achtung:** dürfte **Maßstab** „bei Beachtung der Sorgfalt eines **ordentlichen Kaufmanns**“, z.B. Gutgläubensschutz nach § 6a Abs. 4 S. 1 UStG (Steuerfreiheit von ig. Lieferungen) werden

# Gliederung

## Tax Compliance

- Ausgangspunkt: AO-Anwendungserlass vom 23.5.2016: Berichtigung von Erklärungen und Abgrenzung von einer Selbstanzeige einer Steuerstraftat
- „ordentlicher Kaufmann“
- EU-KOM-Vorschläge zu „zertifizierter Steuerpflichtiger“
- Rechtsprechung des Strafsenats des BGH zur Straf-/Bußgeldbemessung mit/ohne Tax Compliance Management System

# Zertifizierter Steuerpflichtiger

- **KOM-Vorschlag vom 4.10.2017: Art. 13a RL (neu), zertifizierter Steuerpflichtiger ab 2019/2022:**
- **Voraussetzung** der Gewährung des Status des **zertifizierten Steuerpflichtigen**:
  1. Status als **zugelassener Wirtschaftsbeteiligter** für **Zollzwecke** (AEO):  
keine weiteren Voraussetzungen zu erfüllen  
oder
  2. **kumulative** Erfüllung von:
    - keine schwerwiegenden **oder** wiederholten Verstöße gegen Steuer-/Zollrecht, keine schweren Wirtschaftsstraftaten
    - **hohes Maß an Kontrolle** von Tätigkeiten/Warenbewegungen: **geeignetes System** für Steuerprüfungen oder bescheinigter interner Prüfpfad (= **Tax-Compliance-Management-System**)
    - **Nachweis Zahlungsfähigkeit**: zufriedenstellende finanzielle Lage bzw. Garantien durch Dritte (Versicherungen, Banken, zuverlässige Dritte)

# Gliederung

## Tax Compliance

- Ausgangspunkt: AO-Anwendungserlass vom 23.5.2016: Berichtigung von Erklärungen und Abgrenzung von einer Selbstanzeige einer Steuerstraftat
- „ordentlicher Kaufmann“
- EU-KOM-Vorschläge zu „zertifizierter Steuerpflichtiger“
- Rechtsprechung des Strafsenats des BGH zur Straf-/Bußgeldbemessung mit/ohne Tax Compliance Management System

# Strafsenat des BGH

- **BGH-Urteil vom 17. Mai 2017, 1 StR 265/16:**  
(Bestechungsfall in der Rüstungsindustrie mit Ansatz der **Bestechungsgelder** als Betriebsausgaben in der **Steuererklärung** des **Arbeitgebers** der bestechenden Person; Bußgeld gegen das Unternehmen (jur. Person) wegen **leichtfertiger Steuerverkürzung der Leitungsperson-Verletzung** Aufsicht/Überwachung)
- Rz. 111:  
„Die Vorschrift des § 30 Abs. 1 OWiG ermöglicht die Festsetzung einer **Geldbuße** gegen **juristische Personen** und Personenvereinigungen und knüpft dabei an eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit eines Organs oder Vertreters einer juristischen Person – **sog. Leitungsperson** – an...”
- Rz. 112:  
„Ausgangspunkt für die Bemessung der Geldbuße ... ist die **Tat der Leitungsperson**.“
- Rz. 118:  
„Für die **Bemessung der Geldbuße** ist zudem von Bedeutung, inwieweit die ... ihrer **Pflicht, Rechtsverletzungen** aus der **Sphäre des Unternehmens zu unterbinden**, genügt und ein **effizientes Compliance-Management installiert** hat, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss ... Dabei kann auch eine Rolle spielen, ob die ... in der Folge dieses Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und ihre betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.“

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit