

Sebastian Rainer

# **Zur Ausgestaltung von kommunalen Tax Compliance Management Systemen (TCMS) im Zuge der Erweiterung der Unternehmereigenschaft der Gebietskörperschaften**



**ifV** Akademie e.V.  
Gelsenkirchen

**ifV** Institut  
für Verwaltungs-  
wissenschaften gGmbH



**Konzept-  
papier**



## **ifV – Konzeptpapier K-2019/ 1**

## Inhalt

1	Ausgangslage und Ziel des Beitrags .....	2
2	Zur grundsätzlichen Bedeutung von Verantwortung und Organisation im Steuerrecht .....	3
3	Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten sowie daraus ableitbare Anforderungen an IT Systeme .	4
4	Ausgewählte Rechtsfolgen von Verstößen gegen steuerliche Pflichten.....	6
5	Bestandteile eines TCMS.....	7
5.1	TCMS oder IKS Steuern - das gemeinsame Grundverständnis als Orientierungsrahmen .....	7
5.2	Zentrale kommunale Herausforderungen .....	8
5.3	Mindestbestandteile und Ausbaustufen .....	9
6	Umsetzung eines kommunalen TCMS .....	11
7	Fazit .....	13
8	Literaturverzeichnis .....	14

## 1 Ausgangslage und Ziel des Beitrags

Bei der Auseinandersetzung mit der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand wird zumeist auch immer die Einführung eines Tax Compliance Management Systems (TCMS) diskutiert. Anlass hierfür ist die Aussage des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 23.5.2016, dass ein innerbetriebliches Kontrollsystem, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen könne, hierbei aber stets die Umstände des Einzelfalls zu prüfen blieben.<sup>1</sup> In der seitdem geführten Diskussion wird einem wirksamen innerbetrieblichen Kontrollsystem mehrheitlich eine Schutzfunktion für kommunales Vermögen und für kommunale Beschäftigte zugesprochen. Fakt ist, dass das BMF Schreiben zeitlich gesehen nach einer Reihe von Verschärfungen im Steuerstrafrecht<sup>2</sup> sowie gleichlautender Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) ergangen und mit der Umstellungsphase des § 2b Umsatzsteuergesetz

(UStG) zusammengefallen ist. Kommunen sehen sich angesichts dessen zusehends in der Verpflichtung ein Regelwerk zu präsentieren, welches die Verwaltungsspitze vor Strafverfolgung schützt. Eine gesetzliche Verpflichtung zur Etablierung eines TCMS besteht für Kommunen indes bis heute nicht, auch wenn jüngere BGH Rechtsprechung einem Compliance Management System eine bußgeldmindernde Wirkung zuspricht.<sup>3</sup>

Angesichts der Unsicherheiten im Zusammenhang mit der erweiterten Umsatzbesteuerung von Kommunen<sup>4</sup>, werden kommunale Tax Compliance Bemühungen für erforderlich<sup>5</sup> erachtet. Ob sich ein Mehrwert für Kommunen einstellen wird, bleibt abzuwarten, zumal Staatsanwälte und Richter nicht an ein BMF Schreiben als allgemeine, rein innerdienstliche Weisung gebunden sind. Vorsätzliches menschliches Fehlverhalten wird auch bei Etablierung eines TCMS nicht unterbunden werden

<sup>1</sup> BMF v. 23.5.2016, IV A 3 - S 0324/15/10001, Tz. 2.6.

<sup>2</sup> Die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige wurde mit Urteil des BGH vom 20.5.2010 (1 StR 577/09) verworfen, welches mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 in das geltende Gesetz eingeflossen ist. Neben dem Vollständigkeitsgebot wurde ein Strafzuschlag i.S.d. § 398a Abgabenordnung (AO) erstmalig normiert und die Straffreiheit durch die Absenkung des Verkürzungserfolgs auf 50.000 € erheblich erschwert (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO 2011). Dieser Betrag wurde bereits zum 1.1.2015 auf 25.000 € je Tat gesenkt. Zwischenzeitlich hat der BGH ein großes Ausmaß der Steuerverkürzung bei über 50.000 € angenommen (Urteil v. 27.10.2015, 1 StR 373/15).

<sup>3</sup> BGH v. 9.5.2017, 1 StR 265/16, Rz. 118.

<sup>4</sup> S. bspw. Initiative des Deutschen Städtetages für eine Verlängerung der Übergangsfrist um zwei Jahre und zur Schaffung eines kostenlosen Auskunftsanspruchs der Kommunen gegenüber den Finanzämtern vom 4.7.2019 (Az. 20.46.60 D; Dokumenten-Nr. R 2125).

<sup>5</sup> Diskussionsentwurf: Tax Compliance in Kommunen. Leitfaden des Deutschen Städtetages für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, v. 26.4.2017, S. 1. Ferner KGSt-Bericht Nr. 4/2019, S. 30: „Nicht zuletzt vor dem Hintergrund der Zunahme an steuerrelevanten Geschäftsvorfällen, insbesondere aufgrund des § 2b UStG, ist ein auch auf steuerliche Fragestellungen abgestelltes Internes Kontrollsystem (IKS) vorzuhalten.“

können. Chancen können jedoch im Hinblick auf den Vorwurf eines leichtfertigen Fehlverhaltens oder eines organisatorischen Defizits und dem frühzeitigen Ausräumen eines Anfangsverdachts bei den prüfenden Finanzbeamten gesehen werden.

An dieser Stelle liegt die Crux, aber auch ein Lösungsansatz mit dem Thema im kommunalen Umfeld umzugehen: Tax Compliance ist kein neues Thema, sondern seit jeher eine Organisationsanforderung, die es individuell von der Verwaltungsführung zu bewältigen galt und gilt.

## 2 Zur grundsätzlichen Bedeutung von Verantwortung und Organisation im Steuerrecht

Dem Bürgermeister<sup>6</sup> obliegt als gesetzlichem Vertreter der Kommune eine dem Amt inhärente Verantwortung für wahrheitsgemäße Angaben im Rahmen der Steuererklärungen der juristischen Person der öffentlichen Rechts.<sup>7</sup> Die persönliche Erfüllungspflicht wandelt sich umstände halber in eine notwendige Delegation dieser Aufgabe, wobei die finale Gesamtverantwortung ihm unverändert anhaftet.<sup>8</sup> Zu begründen ist dieser Umstand, mit der generell geforderten Auswahl-, Unterweisungs-, Organisations- und Überwachungspflicht des gesetzlichen Vertreters insbesondere bei arbeitsteiligen Prozessen und komplexen Organisationsstrukturen. Diese Grundsätze gehen aus den Rechtsgedanken der §§ 9, 130 OWiG hervor, wonach die Bestellung eines Dritten zur Aufgabenerledigung keinen befreienden Pflichtenübergang darstellt.<sup>9</sup> Auch im Verhältnis zu den Betriebsleitungen der Eigenbetriebe bzw. eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen verbleibt nach entsprechender Sichtweise eine Letztverantwortung beim gesetzlichen Vertreter der Kommune.<sup>10</sup>

Steuererklärungspflichten stellen betriebsbezogene Pflichten i.S.d. § 130 OWiG dar.<sup>11</sup> Verfehlungen gegen Steuererklärungspflichten führen dazu, dass bei einer Verletzung der gehörigen Sorgfalts- und Aufsichtspflicht ein ahnbarer Tatbestand in der Person des gesetzlichen Vertreters gegeben sein kann. Ein solcher Vorwurf ist in zweierlei Hinsicht schwerwiegend: Zum einen besteht insofern keine strafbefreiende Selbstanzeigemöglichkeit.<sup>12</sup> Zum anderen kann der Vorwurf aus § 130 OWiG die notwendige Bezugstat für ein Bußgeld i.S.d. § 30 OWiG gegen die Kommune als solche darstellen, so dass ein weiteres erhebliches kommunales Risiko gegeben ist. Wie die Kommune ihre Steuerfunktion wahrnimmt, bleibt ihr überlassen. Ob der Bürgermeister seiner Auswahl-, Unterweisungs-, Organisations- und Überwachungspflicht mit Blick auf die kommunalen Steuerpflichten in einem angemessenen Ausmaß nachkommt, gilt es demnach darzustellen und fortlaufend zu dokumentieren.

---

<sup>6</sup> Alternativ der Landrat für Landkreise, § 42 Kreisordnung NRW. Die weitere Darstellung geht zur besseren Lesbarkeit lediglich auf kreisfreie Kommunen ein; die Ausführungen sind jedoch übertragbar.

<sup>7</sup> So auch das IDW im Praxishinweis 1/2016, Tz. 19. Zurückzuführen auf § 34, § 150 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 62f. Gemeindeordnung (GO) NRW.

<sup>8</sup> § 130 Abs. 1 S. 2 Ordnungswidrigkeitengesetz (OWiG) und bspw. Bayerisches Oberstes Landesgericht 3. Senat für Bußgeldsachen, 10.08.2001, 3 ObOWi 51/2001.

<sup>9</sup> Schleswig-Holsteinisches Oberlandesgericht v. 5.5.2003, 2 SsOWi 46/03 (41/03), Rn. 4.

<sup>10</sup> Vgl. Oberfinanzdirektion (OFD) NRW, Arbeitshilfe zur Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, v. 15.3.2019, S. 15ff. Zwar obliegt die Leitungskompetenz, d.h. das Organisationsrecht (z.B. § 10, § 13 Eigenbetriebsverordnung [EigVO] NRW) sowie die Pflicht zur Erledigung der Geschäfte des laufenden Betriebs (§ 2 EigVO NRW), dem Betriebsleiter, allerdings bestehen landesgesetzlich gesicherte Informations- und Kontrollrechte aufseiten des Kämmerers bzw. des Bürgermeisters (z.B. §§ 5 - 7, § 15, § 20, § 26 EigVO NRW).

---

<sup>11</sup> Hunsmann 2014, S. 855 - 860.

<sup>12</sup> Auch nicht analog zu § 371 bzw. § 378 Abs. 3 AO. Anders dagegen bei der Verbandsgeldbuße i.S.v. § 30 Abs. 4 S. 3 OWiG. Ggf. kann die verfolgende Behörde dem Opportunitätsprinzip folgend das § 130 OWiG-Verfahren gem. § 47 OWiG einstellen.

### 3 Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten sowie daraus ableitbare Anforderungen an IT Systeme

Zu den steuerlichen Pflichten zählen nicht nur Erklärungs- und Entrichtungspflichten. Viel mehr beginnen sie bereits bei den Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten, die entweder außersteuerlich begründet sind, jedoch für steuerliche Zwecke zu übernehmen sind<sup>13</sup> oder explizit steuerrechtlich eingefordert werden.<sup>14</sup> Kommunalrechtliche Vorgaben, wie sie bspw. von der GO NRW oder der Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO) NRW definiert werden, genügen den steuerlichen Vorschriften nur in Teilen. Mit der Neuregelung der Unternehmereigenschaft von Kommunen gem. § 2b UStG kommt deren Buchführungssystematik größere Bedeutung zu. Sie haben als Unternehmerinnen für Zwecke der Umsatzbesteuerung bestimmte Aufzeichnungen gem. § 22 UStG zu fertigen, die den rein kommunalrechtlichen Vorschriften eine feinere Granularität und damit einen höheren Unterscheidungsgrad abverlangen (s.u.). Gleiches gilt für gewisse umsatzsteuerpflichtige Vorgänge, die keine Unternehmereigenschaft erfordern.<sup>15</sup> Die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung<sup>16</sup> trifft sie losgelöst von ertragsteuerlichen Überlegungen zur Wahl der Gewinnermittlungsart der BgA und sie stellt eine grundlegende steuerliche Mitwirkungspflicht i.S.d. § 90 AO dar. Die Kommunen als Mitwirkungsverpflichtete bleiben auch im Falle einer Delegation der Aufzeichnungspflicht für steuerliche Zwecke verantwortlich und können sich nicht etwa durch die Übertragung auf interkommunale Rechenzentren der Verantwortung entledigen.<sup>17</sup> Eine gesetzliche Definition des Begriffes ‚Aufzeichnungspflichten‘ existiert nicht. Aufzeichnungen sind lt. dem BMF alle dauerhaft verkörperten Erklärungen über Geschäftsvorfälle in Schriftform oder auf ersetzenden Speichermedien und beinhalten Darstellungen in Worten, Zahlen, Symbolen und Grafiken.<sup>18</sup> Ihnen kommt Beweiskraft zu, so dass sie einem sachverständigen Dritten, etwa einem Steuerberater oder Finanzbeamten, innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Umsätze sowie der abziehbaren Vorsteuern ermöglichen müssen.<sup>19</sup>

Besonders bedeutsam in diesem Zusammenhang sind umsatzsteuerlich relevante Sachverhalte, die lediglich einen teilweisen Vorsteuerabzug ermöglichen. Auch insoweit muss die Aufzeichnungsqualität eine Zuordnung der Eingangsleistungen zu den den Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zulassen.<sup>20</sup> Regelmäßig aufzuzeichnen sind u.a.:

- vereinbarte Entgelte ausgeführter Leistungen getrennt nach Steuersätzen und Steuerfreiheit,
- vereinnahmte Anzahlungen noch nicht ausgeführter Leistungen getrennt nach Steuersätzen und Steuerfreiheit,
- innergemeinschaftliche Erwerbe und darauf entfallende Steuerbeträge,
- § 13b UStG Umsätze.

Soweit die geforderten Angaben aus dem kommunalen Rechnungswesen oder den Aufzeichnungen für andere Zwecke eindeutig und leicht nachprüfbar hervorgehen, brauchen sie nicht noch gesondert aufgezeichnet werden.<sup>21</sup> Eine Besonderheit dürfte hierbei die Regelung des § 15a UStG darstellen, da nach § 22 Abs. 4 UStG Aufzeichnungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu führen sind.<sup>22</sup>

Diese rein steuerlichen Aufzeichnungen sind mit den dazugehörigen Belegen für die Dauer der steuerlichen Aufbewahrungsfristen geordnet aufzubewahren. Eine evtl. kürzere außersteuerliche Aufbewahrungsfrist ist insoweit irrelevant und begründet keine zulässige Abweichung.<sup>23</sup> Ergänzend beschreibt der Gesetzgeber in § 14b UStG zehnjährige Aufbewahrungspflichten von Doppeln der Ausgangsrechnungen sowie von erhaltenen Eingangsrechnungen.

Betriebsprüfungen der Finanzverwaltung beginnen häufig mit der Analyse der Betriebsabläufe. Hierzu werden die zu benennenden Ansprechpersonen<sup>24</sup>

<sup>13</sup> § 140 AO.

<sup>14</sup> Z.B. § 141 AO, § 6 Abs. 2 S. 4 EStG, § 22 UStG.

<sup>15</sup> So etwa § 13a Abs. 1 Nr. 2 + 5, § 13b Abs. 4 und § 14c Abs. 2 UStG lt. § 22 Abs. 1 S. 2 UStG.

<sup>16</sup> Bundesfinanzhof (BFH) v. 26.2.2004, XI R 25/02, Rz. 30f. sowie BMF v. 3.1.2013, IV C 2-S 2706/09/10005.

<sup>17</sup> BMF v. 11.7.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003 :001, Rz. 21. Das Schreiben wurde kurz nach der Veröffentlichung für weiteren Abstimmungsbedarf von der Finanzverwaltung zurückgezogen. Das ursprüngliche Schreiben vom 14.11.2014 (IV A 4 - S 0316/13/1003) gilt bis auf Weiteres fort. Hierbei ebenfalls Rz. 21.

<sup>18</sup> BMF v. 11.7.2019 und v. 14.11.2014, Rz. 12.

<sup>19</sup> BFH v. 26.2.2004, XI R 25/02, Rz. 32 sowie § 145 AO, § 63 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV).

Grundlegend auch § 238 Abs. 1 S. 2 - 3 Handelsgesetzbuch (HGB).

<sup>20</sup> § 22 Abs. 3 S. 2 - 3 UStG.

<sup>21</sup> Abschn. 22.2 Abs. 1 S. 2 Umsatzsteuer-Anwendungs-erlass (UStAE).

<sup>22</sup> Vorsteuerberichtigungen i.S.d. § 15a UStG stellen, soweit ein Betrieb gewerblicher Art i.S.d. § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) betroffen ist, ertragsteuerlich laufende Erträge bzw. Aufwendungen dar und sind gewinnwirksam zu erfassen (§ 9b Abs. 2 EStG i.V.m. § 8 KStG). Eine Wechselwirkung zwischen dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen und dem ertragsteuerlichen Betriebsvermögen muss daher über das kommunale Rechnungswesen gewährleistet sein.

<sup>23</sup> § 147 Abs. 3 S. 2 AO für bspw. § 147 Abs. 1 Nr. 1 sowie Nr. 4 AO.

<sup>24</sup> § 8 Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000).

die jeweiligen Geschäftsprozesse beschreiben und Verfahrensdokumentationen<sup>25</sup> vorlegen, die einen ersten Soll-Ist-Abgleich ermöglichen. Darüber hinaus sind Datenzugriffe<sup>26</sup> auf Vor-, Neben- und Hauptsysteme gem. § 147 Abs. 6 AO zulässig. Zu den Vor- und Nebensystemen zählen u.a. Lohnbuchhaltungssysteme, Kassensysteme, Zeiterfassungsprogramme und Dokumenten-Management-Systeme.<sup>27</sup> Die kommunale IT Umgebung gestaltet sich inzwischen vielfältig. Waren umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten bei vergangenen Überlegungen zu notwendigen Programmanforderungen im Bürgerbüro womöglich noch nicht relevant, so sind mit der Einführung des § 2b UStG die bestehenden Hard- und Softwarelösungen auf ihre rechtliche Kompatibilität kritisch zu überprüfen.

Die Umstellung auf § 2b UStG verlangt demnach nicht nur eine Erhebung und rechtliche Würdigung von Geschäftsvorfällen, sondern auch eine Inventur der sich dafür im Einsatz befindlichen IT Systeme.

Das zum 1.1.2018 eingeführte Instrument der Kassennachschau nach § 146b AO eröffnet der Finanzverwaltung eine neue Möglichkeit, ohne Vorankündigung die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und die ordnungsgemäße Übernahme der Kassenaufzeichnungen in das kommunale Rechnungswesen zu überprüfen.<sup>28</sup> Insoweit muss genügend zeitlicher Vorlauf für die § 2b UStG Umsetzungsphase (s.o.) eingeplant werden, um eine Programmauswahl, ausreichende Fachtests<sup>29</sup> und flächendeckende Schulungen für das Fachpersonal durchführen zu können.

Es muss das Ziel der kommunalen Verantwortlichen sein, den dokumentierten und archivierten Aufzeichnungen steuerliche Beweiskraft zukommen zu lassen. Eine professionelle, bedarfsgerechte, möglichst einheitliche und anwenderfreundliche IT Umgebung ist hierfür sachdienlich.

---

<sup>25</sup> BMF v. 11.7.2019 und v. 14.11.2014, Rz. 151ff.

<sup>26</sup> Ob ein unmittelbarer Datenzugriff (Z1 – lesender Zugriff), mittelbarer Datenzugriff (Z2 – teilweise Datenextraktion und -aufbereitung nach den Vorgaben des Prüfers und Übersendung an diesen) oder eine Datenträgerüberlassung (Z3 – vollständige Datenextraktion und Überlassung an den Prüfer) vonseiten der Finanzverwaltung beabsichtigt wird, liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzbeamten, hat sich jedoch am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu orientieren (BMF v. 11.7.2019 sowie v. 14.11.2014, Rz. 165ff. § 4 Abs. 1 + § 7 BpO 2000).

<sup>27</sup> BMF v. 11.7.2019 sowie v. 14.11.2014, Rz. 20.

---

<sup>28</sup> Nr. 1 des AO-Anwendungserlasses (AEAO) zu § 146b AO.

<sup>29</sup> Insoweit ist auch die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung gem. § 104 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW zu beachten.

## 4 Ausgewählte Rechtsfolgen von Verstößen gegen steuerliche Pflichten

Die Finanzbehörde prüft die Angaben des Steuerpflichtigen im Rahmen des ihr gesetzlich zugestanden Rahmens.<sup>30</sup> Generell wird der Amtsermittlungs- bzw. Untersuchungsgrundsatz von den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen begrenzt. D.h., dass die Qualität und der Erfüllungsgrad der steuerlichen Pflichten die Prüfungsintensität der Finanzbehörde beeinflussen. Die Angaben des Steuerpflichtigen werden regelmäßig auf Vollständigkeit, Plausibilität und Schlüssigkeit geprüft. Wenn Verprobungen oder andere Prüfungsmethoden Anlass zu Zweifel geben, kann dies zu einer (teilweisen) Verwerfung von steuermindernden Besteuerungsgrundlagen führen. Verfehlungen gegen die o.g. Aufzeichnungspflichten können daher eine generelle Begrenzung der finanzbehördlichen Ermittlungspflicht (§ 90 AO), Zwangsgeldfestsetzungen (§§ 328f. AO), Schätzungen bzw. Vorsteuerkürzungen (§ 162 AO) oder auch die Festsetzung von Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO) zur Folge haben. Insofern können potentielle Nachforderungszinsen gem. § 233a AO entstehen sowie Verspätungszuschläge (§ 152 AO) erhoben werden.

Neben den rein steuerlichen, finanziellen Folgen drohen zudem bußgeld- und/ oder strafrechtliche Konsequenzen für die Kommunen bzw. einzelne handelnde Personen(-gruppen). Zu nennen sind bspw.:

- Bußgeld gem. § 26a Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 + Abs. 2 i.V.m. §§ 14, 14b UStG (keine Rechnungsausstellung oder Verstoß gegen zehnjährige Aufbewahrung für Eingangsrechnungen sowie Doppel der Ausgangsrechnungen),
- Vorwurf der Steuergefährdung gem. § 379 AO (Belege vorsätzlich oder leichtfertig ausgestellt, die tatsächlich unrichtig sind und hierdurch die bloße Möglichkeit einer Steuerverkürzung gegeben ist),

- erweiterte Festsetzungsfristen gem. § 169 Abs. 2 S. 2 AO, so dass höhere Steuernachzahlungen festgesetzt werden können,
- Vorwurf leichtfertiger Steuerverkürzung i.S.d. § 378 AO,
- Verbandsgeldbuße i.S.d. § 30 OWiG,
- Bußgeld infolge des Vorwurfs der Verletzung der Aufsichts- und Organisationspflicht i.S.d. § 130 OWiG,
- Vorwurf der Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO,
- Festsetzung von Hinterziehungszinsen i.S.d. § 235 AO,
- Erhebung von Strafzuschlägen i.S.v. § 398a AO.

Bußgeld- und strafbewehrte Regelungen verlangen das Vorliegen eines subjektiven Tatbestandsmerkmals in dem aktiven Tun bzw. Unterlassen der jeweiligen Person (Vorsatz, Leichtfertigkeit). Sollte der Vorwurf eines Anfangsverdachts für vorsätzliches oder leichtfertiges Handeln bzw. Unterlassen ausgeräumt werden, so treten die Rechtsfolgen der o.g. Regelungen nicht ein. Für die anzustellende Prüfung und Nachweisführung der Strafverfolgungsbehörden, ob das subjektive Tatbestandsmerkmal vorgelegen hat, kommt dem IKS Steuern eine Indizwirkung für die Tax Compliance Bemühungen der Verwaltungsleitung zu. Die Thematik sollte daher schon aus Eigeninteresse von der Verwaltungsleitung verfolgt und auch grundsätzlich als ‚Chef-Sache‘ nachhaltig von ihr vorangetrieben werden.

<sup>30</sup> Vgl. § 88 AO.

## 5 Bestandteile eines TCMS

### 5.1 TCMS oder IKS Steuern - das gemeinsame Grundverständnis als Orientierungsrahmen

Das IDW definiert ein innerbetriebliches Kontrollsystem „als ein auf die Einhaltung steuerlicher Vorschriften gerichtete[n] Teilbereich eines Compliance Management Systems (CMS).“<sup>31</sup> Die IDW Definition eines TCMS lautet: „Ein Tax Compliance Management System [...] ist ein abgegrenzter Teilbereich eines Compliance Management Systems [...], dessen Zweck die vollständige und zeitgerechte Erfüllung steuerlicher Pflichten ist.“<sup>32</sup>

Für kleine und mittlere Kommunen stellt sich die Frage, in welchem Ausmaß Tax Compliance Maßnahmen angestrengt und erfüllt werden müssen. Umfangreiche und rechtlich anspruchsvolle Stellungnahmen werden bei einer Kommunalverwaltung mit geringer Beschäftigtenzahl, flachen Hierarchien und wenig arbeitsteiligen Arbeitsabläufen keinen Mehrwert bieten. Die sieben TCMS Grundelemente des IDW<sup>33</sup> sind ggf. nur schwer greifbar und schriftliche Abhandlungen zur Tax Compliance-Kultur scheinen womöglich unnatürlich.<sup>34</sup> Mancherorts wird von der mandatierten Steuerberatung eine Lösung erwartet oder aber es wird überlegt, welche Rolle die Steuerberatung bislang eingenommen hat und ob diese Rolle ausreichend ist.<sup>35</sup> Die Bundessteuerberaterkammer weist darauf hin, dass das vom IDW verwendete TCMS Konzept und die dahinterstehenden Begrifflichkeiten aus Sicht der KMU auf ein geringeres „unmittelbares Verständnis stoßen“ könnten als der (geläufigere) Begriff des IKS.<sup>36</sup> Die Finanzverwaltung selbst gebraucht den Begriff des IKS sowohl beim Schreiben vom 23.5.2016 als auch bei der Beschreibung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD).<sup>37</sup>

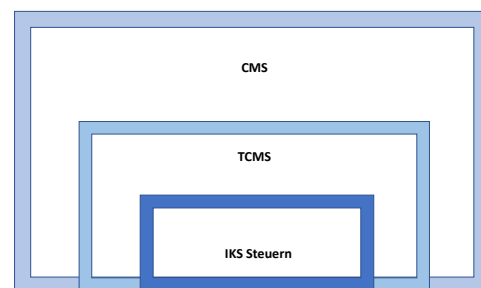
Trotz der differierenden Begriffsverständnisse können Gemeinsamkeiten abgeleitet und für die praktische Umsetzung im kommunalen Anwendungsfall genutzt werden. Beiden Ausprägungen ist

gemein, dass ein TCMS bzw. ein IKS Steuern die Summe aller von der Organisationsleitung getroffenen Maßnahmen zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten darstellt. Das IDW verdeutlicht dieses Grundverständnis. Es versteht unter einem IKS „die vom Management im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen) [...], die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements

- zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (hierzu gehört auch der Schutz des Vermögens, einschließlich der Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen),
- zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
- zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.“<sup>38</sup>

Es handelt sich demnach um ein Instrument der Verwaltungsleitung gesetzeskonformes Handeln sicherzustellen. Das IKS Steuern kann als Grundstein und Ausgangspunkt einer verwaltungsweiten Tax Compliance verstanden werden.

#### Abbildung 1: Begriffsverständnis: „IKS Steuern als Grundstein und Ausgangspunkt einer verwaltungsweiten Tax Compliance“



Quelle: Eigene Darstellung.

Bei der praktischen Auseinandersetzung in der eigenen Kommunalverwaltung sollten die Beteiligten gleich zu Beginn ein einheitliches Grundverständnis festlegen, damit es im Prozess nicht zu ungewünschten Missverständnissen und vermeidbaren Zielabweichungen kommt.

Schlussendlich ist es nebensächlich, ob sämtliche der sieben IDW Grundelemente gleichermaßen ausgefüllt werden. Es wird allein entscheidend sein, wie die beschlossenen Maßnahmen in Summe wirken.

<sup>31</sup> IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 3.

<sup>32</sup> IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 8.

<sup>33</sup> Tax Compliance-Kultur, -Ziele, -Organisation, -Risiken, -Programm, -Kommunikation sowie -Überwachung und Verbesserung, s. IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 5ff.

<sup>34</sup> Vgl. auch Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, v. 9.7.2018, Rz. 5.

<sup>35</sup> Bspw. diskutiert auch der Zentralverband des Handwerks (ZDH) die größenabhängige Umsetzung eines TCMS für Handwerksbetriebe und die Rolle des Steuerberaters, z. B. in Bundessteuerberaterkammer/Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V. 2019.

<sup>36</sup> Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, v. 9.7.2018, Rz. 10.

<sup>37</sup> BMF v. 11.7.2019, Rz. 100. Identische Rz. auch im ursprünglichen Schreiben vom 14.11.2014.

<sup>38</sup> Bungartz 2017, S. 25.

## 5.2 Zentrale kommunale Herausforderungen

Für Kommunen aller Größen und Ressourcen lassen sich für Tax Compliance Vorhaben stets zwei zentrale Herausforderungen identifizieren:

1. Verantwortungsbewusstsein und -übernahme auf Führungsebene,
2. Organisation der Steuerfunktion.

Die Verwaltungsleitung muss sich zuallererst der steuerlichen Pflichten bewusst sein. Allgemein kann die Verwaltungsleitung eigenständig, durch eine Stellungnahme eines Mitarbeiters, über einen Bericht der Rechnungsprüfung<sup>39</sup> oder aber über Feststellungen der Finanzverwaltung bzw. Staatsanwaltschaften auf Optimierungsbedarf bei der Erledigung der steuerlichen Pflichten aufmerksam werden. Letzteres wäre selbstredend das Worst-Case-Szenario. Idealerweise sind bereits Tax Compliance Vorkehrungen etabliert<sup>40</sup> und unter den Verwaltungsbeschäftigten besteht eine Grundsensibilität für die Stadt als Steuerschuldnerin, so dass frühzeitig für Abhilfe gesorgt werden kann. Als kommunalspezifische Besonderheit und Schwierigkeit ist herauszustellen, dass Kommunen einen sehr heterogenen Anwendungsfall als Besteuerungssubjekt darstellen. Sie umfassen eine Vielzahl von hoheitlichen und wirtschaftlichen Betätigungsfeldern. Die Besteuerung dieser unterschiedlichen Disziplinen gestaltet sich auch für erfahrene Experten aufgrund von nationalen und unionsrechtlichen Einwirkungen aufwändig. Die Ausbildungsinhalte der kommunalen Laufbahnen decken die steuerrechtlichen Qualifikationen nicht ab. Da Gesetzgebung und Rechtsprechung diese Expertise zur Sicherstellung der betriebsbezogenen / steuerlichen Pflichten fordern (s.o.), muss sich die Kommunalverwaltung entsprechende Kompetenzen beschaffen. Somit zählt dieser Umstand sicherlich zu den ersten anzustellenden Erkenntnissen und Eingeständen der Verwaltungsleitung.

Wie die Kommune die Steuerfunktion gewährleistet, steht ihr frei. Kurz- bzw. mittelfristig kann die benötigte Expertise entweder durch Personaleinstellung oder aber (phasenweise) durch ein Beratungsmandat akquiriert wird.<sup>41</sup> Die Entscheidung hierüber sollte dokumentiert werden.

In beiden Varianten muss sich die beauftragte Person in das Verwaltungshandeln einbringen bzw. muss eingebunden werden, andernfalls unterbleibt eine wirksame Steuerfunktion. Insoweit ist ein

jeweils angemessenes Maß der Einbindung und ein von beiden Seiten akzeptiertes Verhältnis zwischen Hol- und Bringschuld zu finden. Bei einem Missverhältnis leidet die Qualität der Steuerdeklaration, da die beauftragte Person entweder zu viele Informationen erhält, die sie unter den gegebenen Zeitvorgaben nicht verarbeiten kann, oder aber sie erhält zu wenige Informationen, so dass die Besteuerungsgrundlagen verspätet oder nicht erklärt werden.

Mögliche Lösungsansätze auf operativer Ebene für eine effektive Einbindung einer (internen / externen) Steuerabteilung können sein:

- bereichsspezifische Arbeitshilfen / Tischunterlagen für typische Anwendungsfälle und vordefinierten Aufgriffsgrenzen bzw. Vorlagepflichten gegenüber der Steuerabteilung,
- vereinbarte Kommunikationsroutinen für Sonderfälle,
- Etablierung von dezentralen Ansprechpartnern für steuerliche Anliegen,
- Schulungen in verpflichtenden Präsenzveranstaltungen,
- Veröffentlichung von bereichsspezifischen steuerlichen Neuerungen (Newsletter o.ä.),
- Quartalsgespräche als Jour fixe Termine,
- anlassbezogene Treffen (z.B. nach umfangreichen Betriebsprüfungsfeststellungen, um Positives wie auch Negatives mit den Prozesseignern vor Ort zu kommunizieren).

Auf strategischer Leitungsebene können zudem noch folgende Möglichkeiten zur angemessenen Einbindung der (internen / externen) Steuerabteilung gesehen werden:

- Einbindung bei Beschlussvorlagen des Verwaltungsvorstands
- Verantwortungsanerkennung des jeweils zuständigen Beigeordneten für den betroffenen Geschäftsbereich, d.h. gleichermaßen Verantwortungsübernahme neben dem Bürgermeister und die Pflicht zur Mangelbeseitigung im Bedarfsfall<sup>42</sup>

Für den Fall einer internen Steuerabteilung ist zu klären, welche Aufgaben und Befugnisse diese erhalten soll. Die Erstellung von steuerlichen Gewinnermittlungen kann bspw. dezentral erfolgen und von der Steuerabteilung ‚lediglich‘ in die amtlichen Vordrucke übertragen werden. Sie können dagegen auch von der Steuerabteilung auf Basis der dezentral gebuchten Geschäftsvorfälle eigen-

<sup>39</sup> § 104 Abs. 1 Nr. 6 GO NRW.

<sup>40</sup> Bspw. Steuerberatung, die über Änderungen im Steuerrecht laufend informiert und anmahnt.

<sup>41</sup> Langfristig kann natürlich über das Mittel der Weiterbildung von bereits vorhandenem Verwaltungspersonal nachgedacht werden.

<sup>42</sup> § 68 Abs. 2 GO NRW, wonach die Beigeordneten den Bürgermeister für ihr Arbeitsgebiet ständig vertreten.



ständig erstellt werden. Bei letzterer Variante ist anzuraten, die angefertigte Gewinnermittlung der fachlich zuständigen Organisationseinheit vorzulegen und als sachlich und rechnerisch richtig bestätigen zu lassen. Hierdurch wird das dezentrale Verantwortungsbewusstsein für die Verbuchung der Geschäftsvorfälle gestärkt und eine Rückkopplung bzw. Kontrollfunktion für etwaige Fehler eingeführt. Der Bildung von Herrschaftswissen wird auf diese Weise entgegengearbeitet.

Die Stellung und die davon ausgehenden Befugnisse der Steuerabteilung gegenüber den übrigen Organisationseinheiten sind im Moment der Fehlerfeststellung entscheidend. Klassische Linienorganisationen ermöglichen der Steuerabteilung regelmäßig keine direkten fachlichen Weisungen. Auch als organisierte Stabsstelle geht i.d.R. keine fachliche Weisungsbefugnis einher. Hierfür ist eine Regelung mit einer ausreichenden fachlichen Weisungsbefugnis angeraten, so dass eine einheitliche Handhabe innerhalb der Verwaltung gewährleistet bleibt. Bei ausbleibender Mangelbeseitigung kann über den zuständigen Beigeordneten Abhilfebedarf angezeigt werden.

Sollte für die Steuerdeklaration ein Beratungsmandat vorliegen, ist es ratsam, dass die Kommune zumindest eine Person vorhält, die eine Qualifikation vorweist, die es ihr ermöglicht, sich fachlich nahezu auf Augenhöhe mit der externen Beratung auszutauschen. Dieser Person kommt in ihrer Position eine essentielle Schnittstellenfunktion zu, da sie die steuerrechtlichen Anforderungen in die Verwaltung zu transportieren hat. Entgegengesetzt kann sie der externen Beratung die benötigten Informationen zur Sachverhaltsermittlung und zu den Verfahrensabläufen vermitteln. Diese Person muss sich neben ihrer fachlichen Qualifikation somit auch als ausgesprochen anschluss- und netzwerkfähig präsentieren.

Der Erfolg der Steuerfunktion wird durch das Zusammenspiel verschiedener Akteure innerhalb der Kommunalverwaltung beeinflusst. Er darf nicht nur auf ‚die Steuerabteilung‘ reduziert werden, da diese selbst von vielen anderen Organisationseinheiten abhängig ist. Je besser die einzelnen Anteile aufeinander abgestimmt sind und sich ergänzen, desto wirkungsvoller ist die Steuerfunktion als verwaltungsweite Aufgabe.

### 5.3 Mindestbestandteile und Ausbaustufen

Die beschriebenen Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten stellen Ordnungsvorschriften i.S.d. AO dar, für die der Steuerpflichtige Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren hat. Nach dem Verständnis der Finanzverwaltung erfüllt der

Steuerpflichtige diese Kontrollfunktion u.a. durch spezifische Zugangs- und Zugriffsberechtigungen infolge von Berechtigungskonzepten, durch Funktionstrennungen, Erfolgs-, Abstimmungs- und Verarbeitungskontrollen sowie durch sonstige Schutzmaßnahmen gegen Manipulationsversuche. Die Summe bildet das interne Kontrollsystem. Die konkrete Ausgestaltung des Kontrollsystems bleibt den individuellen Gegebenheiten vorbehalten.<sup>43</sup>

Es darf an dieser Stelle von einem Skalierungsprinzip ausgegangen werden, denn die konkreten Maßnahmen im Zuge eines IKS müssen im Einzelfall geeignet, tatsächlich erforderlich und letztlich auch zumutbar sein: D.h. je größer bzw. komplexer die Kommune, desto formalisierter muss das IKS Steuern ausgearbeitet sein und befolgt werden. Ein solches Skalierungsprinzip bedeutet im Umkehrschluss auch, dass für (kleine und mittlere) Kommunen, mit einer geringeren Komplexität, eine geringere Dichte an Kontrollmechanismen von der Finanzverwaltung akzeptiert werden muss.

Ein Muster-IKS Steuern kann vor dem Hintergrund denklogisch nicht existieren. Beschreibungen Dritter können allenfalls Orientierungshilfe bieten. Die Inhalte des IKS Steuern sind unter den vorherrschenden Rahmenbedingungen zwingend selbst zu bestimmen. D.h., dass die IKS Inhalte verständlich formuliert und dem konkreten Risikoumfeld sowie der tatsächlichen Ressourcenausstattung der Kommune angemessen ausgestaltet sind. Die damit verfolgten IKS Ziele sind ebenfalls verständlich zu formulieren und vor allem spezifisch, terminiert und realistisch zu setzen. Ansonsten drohen die beschlossenen Inhalte von den betroffenen Beschäftigten nicht akzeptiert zu werden und die Ziele werden verfehlt. Eine Gelegenheit zur Selbstevaluation muss regelmäßig eingeplant werden, so dass Inhalte und Ziele auf ihre Gültigkeit hin überprüft werden können.

Das BMF Schreiben zu § 153 AO verlangt keine neuen, strengeren Kontrollmechanismen der Kommunen. Die bestehenden Regelungen müssen in ihrem Wirkungskreis infolge des § 2b UStG grundsätzlich ausgeweitet werden. Die Ausweitung führt zu einem erhöhten Ressourceneinsatz in organisatorischer, technischer und personeller Hinsicht. Bei der Ausarbeitung und Einführung eines IKS Steuern sollte daher zunächst auf Vorhandenes zurückgegriffen werden. Umfangreiche Systemwechsel oder mehrere zeitgleiche Verfahrensänderungen können das Ziel der Exkulpation gefährden, wenn die bereitgestellten Ressourcen unverhältnismäßig bleiben. Die Ausgestaltung eines kommunalen IKS ist strenggenommen kein (erstmaliger) Aufbau, sondern vielmehr eine eigens initiierte, systematische, selbstkritische Evaluation

<sup>43</sup> BMF v. 11.7.2019 sowie v. 14.11.2014, Rz. 100.

vorhandener Regelungen zur Sicherstellung der Tax Compliance mit anschließender Optimierung. Die Optimierung hat sich dabei als wiederkehrender Ausbauprozess zu verstehen.

Zu Beginn dieses Prozesses sollten Mindestbestandteile eines IKS Steuern identifiziert werden. Darauf aufbauend können Ausbaustufen vorgesehen sein, die das IKS in seiner Angemessenheit und Wirksamkeit fortlaufend optimieren.

Zu den Mindestbestandteilen eines IKS Steuern können gezählt werden:

- Zugangs- und Zugriffsberechtigungskonzepte,
- Erfassungs- und Verarbeitungskontrollen,
- Verschriftlichung der zentralen Verfahrensbeschreibungen (z.B. Arbeitshilfe ‚Auslandsüberweisung‘, Checkliste ‚Honorarvertrag ausländische Künstler‘, Arbeitshilfe ‚Extraktion der umsatzsteuerrelevanten Daten aus dem ERP System und Anfertigung der Umsatzsteuervoranmeldung‘, Checkliste ‚Betriebsprüfung angekündigt‘, Arbeitshilfe ‚Sponsoring ab 2021‘ etc.),
- Transparenz des Steuerdeklarationsprozesses: Fristenkontrollbuch, Beschreibungen der grundlegenden kommunalen Steuerpflichten ‚Was ist Gegenstand des BgA?‘, Nennung der am Prozess Beteiligten und Zeichnungsbefugten,
- Etablierung steuerlicher Ansprechpartner in den dezentral organisierten Organisationseinheiten: Sicherstellung des wechselseitigen Informationsflusses (z.B. neue Produkte / Dienstleistungen, neue Mitarbeiter, Nutzungsänderung von kommunalen Immobilien mit möglichen ertrag-, grunderwerb- und/ oder umsatzsteuerlichen Folgen)
- Vertreterprinzip: Positionen, die auf die Steuerfunktion einwirken, dürfen nicht einfach besetzt werden, sondern müssen stets einen adäquaten Vertreter vorhalten
- klare Aufgabenbeschreibung zur verlässlichen und überschneidungsfreien Zusammenarbeit (Schnittstellenmanagement) z.B.
  - Rollen- und Arbeitsplatzbeschreibungen für ‚Stadt als Steuerschuldnerin‘, dezentrale Ansprechpartner im Kulturamt / Immobilienverwaltung / etc.,
  - Zuständigkeitsvereinbarungen mit Eigenbetrieben und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen (insb. für umsatzsteuerliche Zwecke, da nur eine Unternehmereigenschaft besteht),

- Steuerberatung über Mandatsvertrag (Klärung und Abgrenzung des Zwecks, Umfangs, Termingestaltung etc.),
- Rechenzentrum (Sicherstellung der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen, Einrichtung möglicher Datenzugriffe durch Prüfungsdienste der Finanzverwaltung gem. § 147 Abs. 6 AO, Sicherstellung der steuerrechtlichen Anforderungen an Kassensysteme und andere Vor-, Neben- oder Hauptssysteme etc.),
- Sicherungsroutinen gegen Datenverlust (digital und analog) im Rahmen der Aufbewahrungsfristen,
- stichprobenartige, anlassbezogene Kontrollen<sup>44</sup>,
- stetige Dokumentation der durchgeführten Kontrollmaßnahmen,
- Berichtsroutine gegenüber der Verwaltungsleitung,
- Verschriftlichung der Tax Compliance Maßnahmen in einem von der Verwaltungsleitung beschlossenen Regelwerk (Bekanntnis zur Tax Compliance sowie Verbindlichkeit der Steuerfunktion).

Denkbare Ausbaustufen – unter Einsatz gesteigerter Ressourcen – können sein:

- (dokumentierte) Entscheidung für oder gegen eine verstärkte Inanspruchnahme externer Steuerberatung,
- aktive(re) Steuerrisikoermittlung (z.B. frühzeitige Einbindung in Gestaltungsprozesse im ‚Konzern-Stadt‘, bei Grundstücksübertragungen etc.),
- Fortbildungskonzept (bspw. Veröffentlichung von Arbeitshilfen im Intranet, Newsletter, Jour Fixe Termine mit Ansprechpartnern im ‚Konzern-Stadt‘, Erweiterung des Budgets für externe Fortbildungen),
- weitergehende Anpassungen von eingesetzten IT Verfahren (z.B. Einführung einer Vertragsdatenbank unter Einbezug steuerrechtlicher Aspekte, Abbau von IT Insellösungen und vermehrter Einsatz einheitlicher, automatisierter Programme),
- vollständige Verfahrensbeschreibungen zur Anfertigung einer Verfahrensdokumentation,
- ggf.: Personalamt für Lohnsteuer integriert?

<sup>44</sup> BMF v. 11.7.2019 sowie v. 14.11.2014, Rz. 101.

- ggf.: Beteiligungsmanagement einbezogen? Etablierung von Schnittstellen bzw. Ansprechpartnern in den Beteiligungsgesellschaften für

Sachverhalte, die Kapitalertragsteuer auslösen können,

- freiwillige Systemprüfung und Zertifizierung nach IDW PS 980 durch Wirtschaftsprüfer.

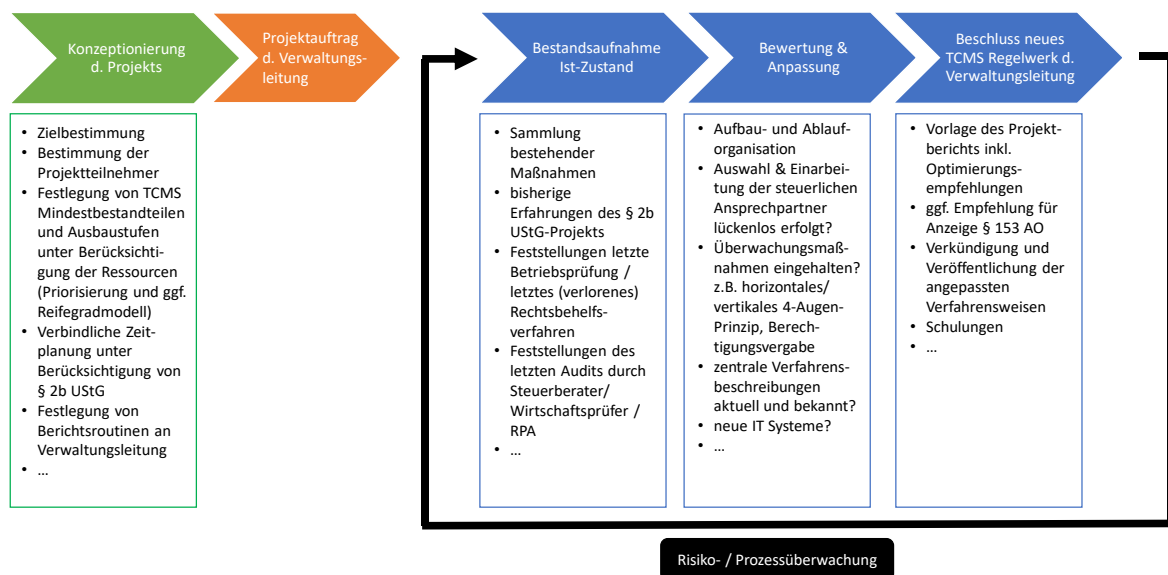
## 6 Umsetzung eines kommunalen TCMS

Für die faktische Umsetzung eines TCMS können keine absoluten Empfehlungen ausgesprochen werden. Die kommunalen Bedingungen sind für diese Zwecke zu divers.

Allerdings dürfen die Beiträge bestimmter kommunaler Organisationseinheiten als übertragbar eingeschätzt werden. Hierzu zählen die Finanzbuchhaltung, die IT Abteilung und – falls vorhanden – die (interne / externe) Steuerabteilung. Infolge des § 2b UStG werden Organisationseinheiten vermehrt zum ersten Mal mit umsatzsteuerlichen Anforderungen

konfrontiert. Die betroffenen Einheiten sollten sich daher im Vorfeld mit der Finanzbuchhaltung und dem IT Dienstleister verständigen und eine gesetzeskonforme Abbildung des Geschäftsvorfalles in der kommunalen Buchungssystematik sicherstellen. Zudem sollten gegenseitige Ansprechpartnerfunktionen kommuniziert werden, damit auftretende Fehlfunktionen zeitnah behoben werden können. Es erscheint somit lohnenswert, die TCMS / IKS Steuern Umsetzung in einer interdisziplinären Projektumgebung als klar definierten Prozess zu beschreiben.

Abbildung 2: Möglicher Projektverlauf der Umsetzung eines kommunalen TCMS



Quelle: Eigene Darstellung.

Ein Projektverlauf kann wie in Abbildung 2 dargestellt skizziert werden.

Durch die vorgeschlagene Verständigung auf Mindestinhalte und Ausbaustufen des IKS Steuern (s.o.) wird sichergestellt, dass der Einführungsprozess nicht zum Erliegen kommt. Unter Berücksichtigung des § 2b UStG sollten die Mindestbestandteile bis zum 1.1.2021 erfolgreich umgesetzt sein. Die Ausbaustufen können danach folgen, dürfen jedoch nicht unachtsam forciert werden. Für die Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die

Jahresanmeldung 2021 sollten nämlich zusätzlicher Deklarations- und Verprobungsaufwand einkalkuliert werden. Die aus dem kommunalen Buchungssystem extrahierten Besteuerungsgrundlagen können dann erstmalig mit den bis zum 31.12.2020 erhobenen und beurteilten Sachverhalten abgeglichen und kritisch hinterfragt werden. Für Sachverhalte, deren rechtliche Würdigung noch zweifelhaft war, könnten inzwischen neue Anwendungsschreiben zur Auslegung erschienen sein, so dass

insoweit noch zeitnah Berichtigungs- oder auch Gestaltungsbedarfe anfallen können.

Aufgrund der derzeitigen, zeitintensiven Auseinandersetzung mit § 2b UStG könnte es legitim erscheinen, ausgewählte, grundsätzlich bekannte Risikobereiche, wie den Bereich der Lohnsteuer oder aber den des Steuerabzugs nach § 50a EStG, nachrangig zu behandeln. Die Entscheidung über eine Priorisierung sollte dokumentiert und als terminierte Wiedervorlage abgelegt werden.

Die fortschreitende Entwicklung des IKS Steuern über die Ausbaustufen kann bei Bedarf mit einem (selbst entwickelten) Reifegradmodell zur Selbstevaluation kombiniert werden, um eine Möglichkeit des Controllings zu installieren. Über den Zielerreichungsgrad kann in einem Bericht an die Verwaltungsleitung Stellung bezogen werden. Die Erkenntnisse für die Gründe der Zielabweichung können der Verwaltungsleitung als Entscheidungsgrundlage für oder gegen die weitere Vorgehensweise im IKS Optimierungsprozess dienen. Über den zeitlichen Verlauf können sich manche IKS Ausbaustufen als wenig erfolgskritisch herausstellen. Andere Ausbaustufen mögen dagegen größeren Mehrwert bieten. Zu Beginn der Tax Compliance Bemühungen ist es ratsam eine Priorisierung der Maßnahmen vorzunehmen.<sup>45</sup> Grundsätzlich sollte trotz seines verbindlichen Charakters ein flexibler und offener Umgang mit dem Tax Compliance Regelwerk angestrebt werden. Auf diese Weise können kritische Fragen und Verbesserungsvorschläge von den Beteiligten zugelassen werden, was wiederum einen positiven Effekt auf den Wirkungsgrad des Systems und die Akzeptanz unter den Anwendern zur Folge hat.

Es empfiehlt sich das erste beschlossene, gebündelte Tax Compliance Regelwerk als schlankes Masterdokument zu gestalten. Darin sind die generellen, für einen langen Zeitraum gültigen Elemente zu beschreiben. Von diesem Masterdokument kann in Form von Anlagen auf Einzelregelungen, Arbeitshilfen, Benutzerhandbücher für ausgewählte Software etc. eingegangen werden. Im Zeitverlauf

anstehende Überarbeitungen der konkreten Einzelregelungen können auf diesem Weg mit einem minimierten Aufwand eingepflegt werden, ohne das gesamte verschriftlichte Tax Compliance Regelwerk editieren zu müssen. Ebenso kann es leicht um neue Anhänge, bspw. infolge der erfolgreichen Implementierung einer IKS Ausbaustufe, ergänzt werden. Ferner ist jede Verfahrensbeschreibung und sonstige verschriftlichte Abrede zu versionieren. Für Dritte lässt sich somit eine Chronologie der jeweils geltenden Regelungen nachzeichnen und Unterschiede in den Bearbeitungssystematiken über die Zeit erläutern. Prüfungsbeamte der Finanzverwaltung können sich bei dem Verdacht einer Steuerhinterziehung aufgrund der abgabenrechtlichen Anlaufhemmungen und Festsetzungsverjährungen mit Geschäftsvorfällen beschäftigen, die über zehn Jahre zurückliegen. In der Retrospektive wird das Nachvollziehen der ‚eigenen‘ steuerlichen Beurteilung von Geschäftsvorfällen transparenter und erleichtert. Denn für die Aufarbeitung von solch alten Vorgängen steht das damalige Personal womöglich nicht mehr zur Verfügung, so dass jede zeitlich zuordenbare Dokumentation und Anweisung zur Rekonstruktion der Sachverhalte und der anschließenden steuerlichen Beurteilung beitragen. Dieser Form der Aufzeichnung, Dokumentation und Aufbewahrung kommt Beweiskraft zu, die keinen Raum für Hinzuschätzungen i.S.v. § 162 AO lässt. In Kombination mit einem parallel protokollierten und versionierten Tax Compliance Regelwerk wird man die gewünschte Indizwirkung für einen ‚bloßen Fehler‘ i.S.d. § 153 AO erreichen können.

---

<sup>45</sup> Vorstellbar ist die Anfertigung einer Risikomatrix mit darauf aufbauender Risikokontrollmatrix. Festzulegen wäre hierbei, ob eine Brutto- oder Netto-Betrachtung des Risikos beabsichtigt ist. Ferner ist darauf zu achten, dass konstant transparente und einheitliche Kriterien der Risiko- und Schadensausmaßbewertung angelegt werden. Klärungsbedürftig ist zuletzt, wer auf welcher Informationsbasis bewerten darf und zu wann eine erneute Risikobewertung erfolgen wird. Ob eine solche Herangehensweise notwendig ist, ist wiederum von den konkreten Umständen des Einzelfalls abhängig.

## 7 Fazit

Für die Ordnungsmäßigkeit der steuerlichen Aufzeichnungen, die Versicherung wahrheitsgemäßer Angaben in den Steuererklärungen und die konkrete Ausgestaltung der Steuerfunktion ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Für den kommunalen Anwendungsfall trifft dies den jeweiligen gesetzlichen Vertreter. Die Qualität des Bekenntnisses der Verwaltungsspitze zur Tax Compliance wird im Ausmaß und der Nachhaltigkeit der kommunalen Bemühungen deutlich.

Tax Compliance ist keine neue Disziplin für die Kommunalverwaltung. Die Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand führt jedoch zwangsläufig zu einem Härte-test der bisherigen kommunalen Steuerfunktion und verlangt

einen systematischen und angemessenen Umgang. Entscheidend ist, dass dauerhaft ein Mindestmaß an steuerlicher Sensibilität der Verwaltungsbeschäftigten auf allen Hierarchieebenen angestrebt und letztlich auch erreicht wird. Die verantwortlichen Führungspersonen müssen ihre Organisationspflichten für diese Zwecke wahrnehmen, dem gesetzlichen Vertreter insofern regelmäßig berichten und auf diese Weise einen stetigen Rückkopplungsprozess etablieren. Andernfalls verbleibt es bei einem Lippenbekenntnis der Verwaltungsleitung und sie nimmt die geforderte Anzeige- und Berichtigungspflicht i.S.d. § 153 AO nicht wahr. Eine Exkulpationswirkung bliebe unter diesen Umständen unerreicht.

## 8 Literaturverzeichnis

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 3.1.2013, IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl 2013 I, S. 59.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 14.11.2014, IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl. 2014 I, S. 1450.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 23.5.2016, IV A 3 - S 0324/15/10001, BStBl. I 2016, S. 490.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 11.7.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003 :001. Derzeit zurückgerufen.

Bundessteuerberaterkammer: Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, vom 9.7.2018. URL: [https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04\\_presse/publikationen/02\\_steuerrech\\_rechnungslegung/53\\_2018-07-09\\_IKS-Hinweise.pdf](https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/publikationen/02_steuerrech_rechnungslegung/53_2018-07-09_IKS-Hinweise.pdf) . Zuletzt aufgerufen: 1.9.2019.

Bundessteuerberaterkammer/ Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V.: Tax Compliance für Handwerksbetriebe - Einrichtung und Dokumentation eines innerbetrieblichen Kontrollsystems („Steuer-IKS“) zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten in Handwerksbetrieben, Berlin: 2019, URL: [https://www.zdh.de/fileadmin/user\\_upload/publikationen/Broschueren/2019/Broschuere\\_Tax\\_Compliance\\_web.pdf](https://www.zdh.de/fileadmin/user_upload/publikationen/Broschueren/2019/Broschuere_Tax_Compliance_web.pdf) Zuletzt aufgerufen: 1.9.2019.

Bungartz, O.: Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS), Steuerung und Überwachung von Unternehmen. 5. Auflage. Berlin: 2017.

Deutscher Städtetag: Diskussionsentwurf: Tax Compliance in Kommunen. Leitfaden des Deutschen Städtetages für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, vom 26.4.2017.

Hunsmann, D.: Die Aufsichtspflichtverletzung (§ 130 OWiG) unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, in: DStR: 2014, S. 855 - 860.

Institut der Wirtschaftsprüfer: Praxishinweis 1/2016 vom 31.5.2017, Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems.

Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement: Finanzsteuerung und -service im Wandel, Teil 1: Finanzfunktion und Rollenverständnis der Steuerungsakteure, Bericht 4/2019.

Oberfinanzdirektion NRW: Arbeitshilfe zur Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, vom 15.3.2019. URL: <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/arbeitshilfe-n-leitfaeden-praxishilfen>. Zuletzt aufgerufen: 1.9.2019.

**Der Autor:**

Sebastian Rainer, Diplom-Finanzwirt (FH), M.A., Beschäftigter der Stadt Gelsenkirchen. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft entstanden und gibt die persönliche Meinung des Autors wieder.

Zur besseren Lesbarkeit wird die männliche Form verwendet. Hiermit ist geschlechtsneutral auch die weibliche Form gemeint. Kommunalrechtliche Normen werden im Kontext der nordrhein-westfälischen Regelungen zitiert und angewandt.

Erstellungsdatum: 1. September 2019

*Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung der Autoren und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.*

