

Tax-Compliance für die öffentliche Hand – Das interne Kontrollsystem in der Kommunalverwaltung

– von Finw. Daniel Bahn, LL.B., Bad Kissingen –*

Die finanziellen und politischen Risiken für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) sowie deren Vertreter und Mitarbeiter aus steuerrechtlicher Sicht sind über die letzten Jahre deutlich gestiegen. Zudem drohen entsprechende straf- und bußgeldrechtliche Konsequenzen beim pflichtwidrigen Umgang mit steuerlichen Aufgaben.

Die aktuelle Neuordnung der Umsatzbesteuerung der jPöR durch § 2b UStG sorgt spätestens ab dem 01.01.2021 für eine weitere Verschärfung der Problemlage und macht neben der ausführlichen Bewertung und Einordnung der kommunalen Leistungen ein dauerhaftes System zur Sensibilisierung des gesamten Verwaltungsapparats hinsichtlich der Thematik notwendig.

Die Einrichtung eines internen Kontrollsystems für Steuern im Rahmen der Tax Compliance kann neben dem Ziel der steuer- und strafrechtlichen Risikokontrolle und –vermeidung zudem als Chance für die Umsetzung weiterer kommunaler Informations- und Beteiligungspflichten genutzt werden.

I. Begriff der »Tax Compliance« und des »internen Kontrollsystems«

Unter »Compliance« im Allgemeinen ist zunächst die Einhaltung (gesetzlicher bzw. unternehmensinterner) Regelung zu verstehen.¹ Im konkreten Bezug zu Steuern (»Tax Compliance«) geht es also um die vollständige und zeitgerechte Erfüllung steuerlicher Pflichten unter Einhaltung des geltenden Steuerrechts.

Das System zur Einhaltung dieser Standards, das im Allgemeinen mit »Tax Compliance Management System (TCMS)« bezeichnet wird, hat der deutsche Gesetzgeber im AEO zu § 153 mit dem deutschen Begriff des »internen Kontrollsystems (IKS)« versehen. Das interne Kontrollsystem ist als Synonym des TCMS zu verstehen.²

Unter einem kommunalen Steuer-IKS sind die Grundsätze und Maßnahmen einer Kommune zur Einhaltung der steuerlichen Regeln und Pflichten zusammenzufassen, die Gesetzesverstöße bzw. Pflichtverletzungen im steuerlichen Kontext von Vertretern, Mitarbeitern und Dritten verhindern sollen.³

II. Hintergründe und Motive zur Errichtung eines IKS für Steuern

Die mittlerweile große Zahl komplexer Vorgänge mit steuerlichem Bezug, die sich insbesondere mit der Änderung im Umsatzsteuerrecht noch erhöhen wird bzw. bereits erhöht hat, fordert in nahezu allen Bereichen des Verwaltungshandelns einer Kommune eine Überprüfung auf steuerrechtliche Auswirkungen. Zudem werden teilweise trotz des erkannten Be-

zugs Sachverhalte aus steuerrechtlicher Sicht falsch eingeschätzt, gerade wenn in der Zeit nach gesetzlicher Neuregelung noch keine gefestigte Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung vorliegen.⁴

Fällt ein Fehler zu einem späteren Zeitpunkt innerhalb der Festsetzungsfrist auf, muss die Kommune unverzüglich eine Korrektur veranlassen. Aus Sicht des Steuerrechts liegt mit § 153 AO eine formlos⁵ zu handhabende Anzeige- und Berichtigungsvorschrift vor. Immer wieder stellt sich in diesem Zusammenhang jedoch auch die Frage, ob leichtfertige oder vorsätzliche Steuerverkürzung und damit steuerstrafrechtliche Delikte vorliegen. In diesem Fall entfielen die Korrekturpflicht des § 153 AO. Stattdessen wäre die strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO möglich. Da diese jedoch insbesondere im Hinblick auf die Vollständigkeit der Nachklärung⁶ nicht in allen Fällen gewährleistet werden kann, fehlt es an ausreichender Rechtssicherheit bei kommunalen Vertretern bzw. Mitarbeitern.

Die rechtlichen Risiken bei Fehlerkorrekturen wurden durch den Anwendungserlass zu § 153 AO erheblich reduziert: Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann [...].⁷ Mit der Einrichtung eines Steuer-IKS kann in der Regel zumindest ein Organisationsversagen ausgeschlossen werden.

In der Praxis werden Fehler und Pflichtverletzungen häufig erst im Rahmen einer Außenprüfung aufgedeckt. Hier stellt sich für den Prüfer und anschließend ggf. für die zuständige Strafsachenstelle häufig die Frage nach Vorsatz oder Leicht-

* Finw. Daniel Bahn, LL.B. ist in der Betriebsnahen Veranlagungsstelle des Finanzamts Schweinfurt sowie als nebenamtlicher Dozent an der Landesfinanzschule Bayern tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Meinung des Verfassers wieder.

¹ IDW PS 980, Tz. 5.

² A.A.: König/Teichert, DB 2017, 146 (147), die eine gestalterische Komponente im TCMS, nicht aber im Steuer-IKS sehen.

³ Vgl. Tax Compliance in Kommunen, Leitfaden des Deutschen Städtetags für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, April 2017, 1.

⁴ Vgl. Tax Compliance in Kommunen (Fn. 3), 2.

⁵ Cöster in Koenig AO, 3. Auflage 2014, §153 Rn. 7.

⁶ Siehe etwa Kohler in Münchener Kommentar zum StGB, 2. Auflage 2015, § 371 AO Rn. 50 ff.

⁷ AEO zu § 153, Tz. 2.6.

fertigkeit. Mit Einführung des AEAO zu § 153 bleibt zwar die Beweisspflicht weiterhin bei der Finanzverwaltung, es ergibt sich aber aus praktischer Hinsicht ein Indiz für ein doloses Handeln, soweit kein Steuer-IKS vorliegt.⁸

Neben den steuerlichen Pflichten und der primär erwünschten Haftungsvermeidung⁹ entstehen den Kommunen aber auch Rechte und Vorteile, die mangels steuerlicher Würdigung häufig ungenutzt bleiben. So ergeben sich etwa im Bereich des Vorsteuerabzugs ebenfalls Prüfungspflichten, die oftmals auch zugunsten der Kommune ausfallen.¹⁰ Diese Sachverhalte sollten mit der Umsetzung eines geeigneten IKS erkannt werden.

Letztlich können durch die Analyse der Organisationsstrukturen und Aufgabenerledigung, die die Einrichtung eines IKS mit sich bringt, Arbeitsabläufe und Verwaltungsprozesse ggf. effektiver gestaltet werden. Außerdem kann das mitunter umfangreiche Datenmaterial der Tax Compliance darüber hinaus für andere Zwecke herangezogen werden.

III. Grundstruktur eines IKS im Bereich Steuern

Die in diesem Beitrag betrachteten Merkmale und Strukturen beschränken sich auf den Bereich Steuern. Beim Errichten eines IKS sollte aus Wirtschaftlichkeitsgründen ggf. auch überprüft werden, ob durch Erweiterungen auch andere Compliance-Systeme damit verknüpft werden können.

1. Verantwortlichkeiten für das Steuer-IKS

Für die Erledigung steuerlicher Pflichten sind bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) gem. § 34 Abs. 1 AO die gesetzlichen Vertreter verantwortlich. Diese sind nach der jeweiligen Gemeindeordnung der Bundesländer zu benennen.¹¹ In der Regel ist der erste Bürgermeister bzw. Oberbürgermeister als gesetzlicher Vertreter benannt.¹² Auch im Rahmen der wichtigsten steuerlichen Haftungsnorm des § 69 AO kommt es auf eine durch den Vertreter verschuldete Pflichtverletzung an.¹³ Dementsprechend liegt auch die Verantwortung für Einführung, Pflege und Überprüfung eines IKS beim gesetzlichen Vertreter.

2. Geltungsbereich

Das IKS ist eindeutig auf die einbezogenen Steuerrechtsordnungen und Steuerarten zu definieren.¹⁴ Sofern das IKS Bestandteil eines allgemeinen Compliance-Systems ist, muss eine klare Abgrenzung des Teilbereichs für eine externe Prüfung möglich sein.¹⁵

Zudem ist auf eine organisatorische Umgrenzung der einbezogenen Einheiten und Betriebsstätten zu achten. Die Rollen der zuständigen Personen und Arbeitseinheiten, die sich innerhalb der Kommune mit der steuerlichen Pflichterfüllung befassen, bzw. hinzugezogene externe Berater (Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, etc.) sind ebenso einzu beziehen.¹⁶

Die zeitliche Dimension ergibt sich aus der praktischen Einführung des Systems. Hier sollte auf eine detaillierte Dokumentation der Vorgänge geachtet werden.

3. Elemente des Steuer-IKS

Die Grundelemente des Steuer-IKS werden im IDW Praxishinweis mit sieben Einzelpunkten aufgeführt.¹⁷ Mit den dortigen Ausführungen liegen bereits entsprechende Erläuterungen zur allgemeinen Bedeutung der Elemente vor. Hinsichtlich der besonderen Anforderungen der Bestandteile im kommunalen Kontext sollen die Begriffe im Folgenden beleuchtet werden.

a) Compliance-Kultur

Mit der Compliance-Kultur wird der Grundstein für ein wirksames IKS gelegt. Die Unternehmensleitung stellt schlüssig und glaubhaft nach außen und nach innen die Einhaltung steuerlicher Regeln und deren Kontrolle als Grundpfeiler dar. Damit wird die Bedeutung dieser Regeln innerhalb des Unternehmens deutlich gestärkt.

Für eine kommunale Struktur ist die Einführung einer solchen Kultur gerade im Umbruch der Besteuerung von jPöR eine grundlegende Maßnahme. Es kommen nun vermehrt Mitarbeiter in Berührung mit steuerlich relevanten Vorgängen und die Einprägung der Brisanz dieser Vorgänge ist der Grundstein aller weiteren Überlegungen. Die Umsatzsteuer ist keine zentral zu bearbeitende Aufgabe, sondern betrifft alle Teile eines Unternehmens.¹⁸

Für die Vertreter einer Gemeinde kann zunächst die Festlegung eines Leitbilds hinsichtlich des Steuer-IKS auf politischer Ebene erfolgen.¹⁹ Eine praktische Umsetzung in die Verwaltung hinein sollte neben der dienstlichen Besprechung bzw. Schulung konkret durch Festlegung einer Steuerrichtlinie²⁰ in Form einer Dienstanweisung erfolgen, auf die in regelmäßigen Abständen hinzuweisen ist. Dies wahrt im Zweifel eine nachvollziehbare Dokumentation der Compliance-Kultur.

b) Compliance-Ziele

Unmittelbarer Ausfluss aus der Compliance-Kultur sind die entsprechenden Ziele. Die Kommune muss festlegen, was sie mit dem IKS überprüfen und letztlich erreichen will. Hierzu benötigt es allem voran eine Definition, welchen Stellenwert Steuern im Gefüge des Unternehmens bzw. der Verwaltung haben.²¹ Die Kommune hat dabei primär auf das besondere Maß an Gesetzestreue zu verweisen. Allerdings kann ebenfalls die moralische Gemeinwohlverpflichtung und auch die Nutzung steuerlicher Vorteile (wie etwa der Vorsteuererstattung) als Ziel aufgenommen werden.

Die Zielkataloge sollten dabei neben der Nennung von Hauptzielen eine brauchbare Ausformulierung einzelner Unterpunkte umfassen. Damit ist gewährleistet, dass die Mitarbeiter im operativen Geschäft hinreichend konkrete Vorgaben erhalten, die auch entsprechend zu überprüfen sind. Dabei geht es jedoch nicht um die kleinteilige Ausführung einzelner Schritte. Einen sinnvoll gegliederten Musterkatalog hat der Deutsche Städtetag hierzu geliefert.²²

Diesen zunächst abstrakten Zielen sind praktische Ausgestaltungen zuzuordnen: So kann der Steuerfachdienst etwa turnusmäßig zur stichprobenhaften Kontrolle gestellter Rechnungen auf die Einhaltung der Vorgaben der §§ 14, 14a UStG angehalten werden.²³

c) Compliance-Organisation

Die Verwaltungsspitze muss zunächst die Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten innerhalb des IKS eindeutig und

⁸ König/Teichert, DB 2017, 146 (147); Hammerl/Hiller, NWB 2016, 3448 (3451).

⁹ Starck/Westphal, VW 2018, 206 (Tz. I. 3), vw-online.eu, DokNr. 18004736.

¹⁰ Vgl. Bahn, NWB 2018, 2802.

¹¹ Rüsken in Klein AO, 13. Auflage 2016, § 34 Rn. 2.

¹² Vgl. für Bayern: Art. 38 Abs. 1 der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. August 1998, GVBl. S. 796.

¹³ Siehe Bahn, KStZ 2018, 41.

¹⁴ Siehe auch Starck/Westphal, VW 2018, 206 (Tz. II.), vw-online.eu, DokNr. 18004736.

¹⁵ IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 20.

¹⁶ IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 21.

¹⁷ IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 22 ff.

¹⁸ Bleckmann, BB 2017, 352 (353).

¹⁹ Tax Compliance in Kommunen (Fn. 3), 12.

²⁰ IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 30.

²¹ Kowallik, DB 2015, 2774, 2776.

²² Tax Compliance in Kommunen (Fn. 3), 13.

²³ Hammerl/Hiller, NWB 2016, 3448 (3454).

widerspruchsfrei regeln. Die entsprechenden Stellen sind mit den notwendigen Mitarbeitern und Ressourcen auszustatten. Gleiches gilt für die Definition der Schnittstellen zu den Steuerverantwortlichen.

In kleineren Kommunen wird man die Festlegung der Kompetenzen in die Dienstweisung zum IKS²⁴ aufnehmen können. Mit steigender Amts- und Mitarbeiterzahl ist die Einrichtung eines IKS-Organisationsplans eine geeignete Maßnahme.

Dabei ist neben der detaillierten Stellenbeschreibung darauf zu achten, dass entsprechende Vertretungsregelungen lückenlos sind.²⁵ Soweit in den Bereichen keine adäquate Vertretung möglich ist, muss die Vorgehensweise für Ausfälle geregelt sein. So könnten etwa ein zeitliches Aufschieben oder eine spezielle Vorgangsdokumentation dafür Sorge tragen, dass der verantwortliche Mitarbeiter den Sachverhalt zeitnah und vollständig bei seiner Rückkehr überprüfen kann.

d) Compliance-Risiken

Aus den aufgestellten Compliance-Zielen²⁶ müssen die Risiken für entsprechende Regelverstöße abgeleitet und bewertet werden. Die Einteilung in Risikoklassen sorgt für die Möglichkeit verwaltungsökonomisch zu handeln. Zur praktischen Umsetzung wird auf III. 4. verwiesen.

e) Compliance-Programm

Die Erstellung eines Programms stellt den operativen Schritt zur Umsetzung der Maßnahmen in den erkannten Risikobereichen dar. Dazu werden einerseits die präventiven Schritte zur Vermeidung von Regelverstößen ausgearbeitet²⁷ und entsprechende Kontrollen zur Überprüfung der Einhaltung sind zu etablieren. Andererseits müssen für den Fall des dennoch eingetretenen und entdeckten Regelverstößes die zu ergreifenden Maßnahmen festgelegt werden.

In der Praxis können sowohl präventive als auch detektive Komponenten²⁸ leicht verzahnt werden: So kann z.B. nach Erstellen einer Umsatzsteuervoranmeldung durch die Steuerabteilung diese von einem zweiten Bearbeiter im Vier-Augen-Prinzip überprüft werden (präventives Element). Im Rahmen der internen Revision werden weiterhin turnusmäßig die erklärten Zahlen überprüft (detektives Element).²⁹

f) Compliance-Kommunikation

Über das festgelegte Tax-Compliance-Programm sind eingebundene Mitarbeiter und ggf. auch Dritte, die bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten beteiligt sind, in geeigneter Form zu informieren. Die Kommunikation des IKS kann als wichtiger Bestandteil der Compliance-Kultur³⁰ aufgefasst werden. Neben der Unterrichtung der IKS-Standards von der Führungsebene an die Mitarbeiter im operativen Geschäft, liegt hier ein ebenso wichtiges Merkmal bei der Berichterstattung in die andere Richtung.³¹ Nur durch die offene Kommunikation von Fehlern und Verstößen sowie Schwachstellen im System kann das Steuer-IKS seine Schutzfunktion entfalten.

Je nach Größe der Verwaltung kann die Compliance-Kommunikation unterschiedlich ausgestaltet sein. So genügt in kleineren Gemeinden die Festlegung der Basis im Rahmen der Steuerrichtlinie³² und die entsprechende Dokumentation der informellen Gespräche.³³ Mit steigender Größe werden

auch hier standardisierte Prozesse und Berichte notwendig. Zumindest ein standardisiertes Verfahren für den Fall eines eindeutig erkannten Regelverstößes sollte jedoch größenunabhängig zur Verfügung stehen.

g) Compliance-Überwachung und Verbesserung

Zuletzt muss die Durchführung und Funktion des Steuer-IKS in geeigneter Weise dokumentiert und überwacht werden. Hierbei gilt der erste Teil der Überwachung dem Aufbau und der Einführung des IKS selbst. Die Einhaltung des Projektplans und die Etablierung der IKS-Elemente sind zu kontrollieren und an die Verwaltungsspitze zu berichten.³⁴

Der zweite Teil der Überwachung betrifft die Einhaltung des Systems im täglichen Geschäft. Diese Kontrollaufgabe ist einer Arbeitseinheit, i.d.R. wohl innerhalb der Steuerabteilung, zuzuweisen. Hier sind ständige anlassbezogene und stichprobenhafte Kontrollen notwendig, um zu gewährleisten, dass das IKS den Mitarbeitern ausreichend bekannt ist und beachtet wird.³⁵ Festgestellte Mängel sind der Verwaltungsleitung zu berichten und ggf. zu sanktionieren.

Darüber hinaus soll auch das IKS selbst ständig überprüft und weiterentwickelt werden.³⁶ Erkannte Schwachstellen und Mängel sind kontinuierlich zu beseitigen. Das IKS ist als ein dauerhafter, evolutionärer Prozess zu verstehen, der nur im Wege offener Kommunikationskultur zum Positiven entwickelt werden kann.

4. Risikomanagement

Eine zentrale Rolle des gesamten IKS nimmt das Risikomanagement ein. Nach Errichtung des Systems und der Sensibilisierung der Betroffenen wird im operativen Geschäft und auch in der laufenden Prüfung der Mitarbeiter und des IKS selbst stets die Abwägung der Risiken im Mittelpunkt stehen. Nur durch den Einsatz einer geeigneten Risikobewertung wird ein verwaltungsökonomischer, aber dennoch qualitativ hochwertiger Einsatz des IKS möglich sein.

a) Einteilung in Risikoklassen

Mögliche Risiken mit Bezug auf die steuerlichen Pflichten sind zu identifizieren, zu bewerten und in Risikoklassen einzuteilen.³⁷ Dabei sind die Eintrittswahrscheinlichkeit und die möglichen Folgen zu beachten.³⁸ Es empfiehlt sich die Errichtung einer Risikomatrix. Dabei handelt es sich um eine vereinfachte Darstellung der bewerteten Risiken.³⁹

b) Priorisierung

Zum Teil wird empfohlen, das zeitliche Element bereits in die Zuordnung zu den Risikoklassen einzubeziehen.⁴⁰ M.E. ist es jedoch sinnvoller die Priorisierung neben der Bewertung des Risikos bestehen zu lassen. Die Wahrung gesetzlicher Fristen, wie etwa der Festsetzungsverjährung, kann so insbesondere von der steuerlichen Auswirkung getrennt werden. Zudem können innerhalb einer Risikoklasse bessere Abwägungen hinsichtlich vorrangig zu erledigender Vorgänge erfolgen.

c) Handhabung

Durch die Einteilung in Risikoklassen und die Priorisierung können die Vorgänge innerhalb des IKS gezielt betrachtet werden. So ist es z.B. möglich, zuerst die zeitlich drängenden

²⁴ Siehe III. 3. a).

²⁵ Tax Compliance in Kommunen (Fn. 3), 17.

²⁶ Siehe III. 3. b).

²⁷ Dies kann etwa in der Erstellung von Checklisten, Leitfäden, etc. erfolgen.

²⁸ König/Teichert, DB 2017, 146 (150 f.).

²⁹ Siehe auch Hammerl/Hiller, NWB 2016, 3448 (3455).

³⁰ Siehe III. 3. a).

³¹ Vgl. Starck/Westphal, VW 2018, 206 (Tz. III. 2. f)), vw-online.eu, DokNr. 18004736.

³² Siehe III. 3. a).

³³ IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 48.

³⁴ Siehe unten IV. 4.

³⁵ Tax Compliance in Kommunen (Fn. 3), 21.

³⁶ Hammerl/Hiller, NWB 2016, 3448 (3458).

³⁷ Vgl. Kowallik, DB 2015, 2774, 2777.

³⁸ IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 41; zur Risikobewertung siehe: Bayerischer Kommunaler Prüfungsverband, Geschäftsbericht 2013, 66 ff.

³⁹ Ausführlich: Pauthner/Stephan in Hauschka/Moosmayer/Lösler, Corporate Compliance, 3. Auflage 2016, § 16 Rn. 118 ff.

⁴⁰ Siehe etwa Starck/Westphal, VW 2018, 206 (Tz. III. 2. d)), vw-online.eu, DokNr. 18004736.

Arbeiten zu erledigen und anschließend Prozesse mit sehr hohem Risiko zu untersuchen.

Die Risikobewältigung erfolgt durch organisatorische Maßnahmen (z.B. Arbeitsanleitungen), Kontrollmaßnahmen (z.B. Zeichnungsvorbehalte) und technische Maßnahmen (z.B. automatisierte Protokollierung).⁴¹ Dabei sind die Kapazitäten entsprechend der Risikoklassen einzusetzen.

d) Überwachung

Für den Bereich der Compliance-Überwachung werden selbstverständlich vorrangig die Hochrisikoklassen Beachtung finden. Allerdings sollten durch stichprobenhafte Kontrollen auch die Vorgänge mit niedrigem Risiko überprüft werden. Die Überwachung ist dabei als Teil der Risikobewältigung in Form einer Kontrollmaßnahme zu verstehen.

5. Anknüpfungspunkte in der Verwaltung

In der Regel liegen bei Städten und Gemeinden bereits Geschäftsverteilungspläne und ggf. darüber hinaus noch weitere Untergliederungen in Stellen und Aufgabengebiete vor. Hier kann die Organisation des Steuer-IKS ansetzen und die Grundlagen für die Verteilung von Kompetenzen und Verantwortlichkeiten setzen. Die zentrale Aufgabe der steuerlichen Pflichterfüllung liegt beim Steuerfachdienst. Aber auch die übrigen Ämter, die zumeist über die Primärdaten verfügen, sind bei der Organisation zu bedenken. So gilt es beispielsweise, die Vorgänge aus der Liegenschaftsverwaltung systematisch und entsprechend aufbereitet dem Steuerfachdienst zu übermitteln.

Weiterhin sind die bereits vorhandenen Dienstweisungen, Verfügungen, Leitfäden, etc. zu analysieren und in den Kontext eines Steuer-IKS einzufügen. Dabei ist insbesondere auf Überschneidungen und Widersprüche zu achten.

IV. Hinweise zum Aufbau eines Steuer-IKS

Wie bereits deutlich wurde, ist die Errichtung eines IKS kein in sich geschlossenes, einmaliges Projekt, sondern stellt vielmehr eine dauerhafte Aufgabe dar. Dennoch benötigt es eine geordnete Initiative zur Errichtung der Grundstrukturen.⁴²

1. Projektierung

Die Verantwortung für das Steuer-IKS liegt beim Gemeindevertreter.⁴³ Dieser wird nur in seltenen Fällen selbst über die entsprechende Fachkompetenz und die notwendigen freien Kapazitäten verfügen, um sich selbst um die Projektierung zu kümmern. Nachdem also der Entschluss zur Errichtung eines Steuer-IKS gefasst worden ist, muss ein Projektleiter einen Maßnahmen- und Zeitplan für die Einführung der Grundelemente erarbeiten. Hierzu sind je nach Größe der Kommune entsprechende Kapazitäten freizumachen bzw. neu zu schaffen. Nachdem das Steuerrecht erhebliches Spezialwissen fordert, ist auf die geeignete Ausbildung und Kompetenz der eingesetzten Mitarbeiter zu achten. Dies wird ggf. in kleineren Gemeinden dazu führen, dass zunächst entsprechendes Personal gewonnen werden muss oder alternativ die Einbindung von externen (Steuer-)Beratern zu überdenken ist.

Bei der Planung des Projekts ist die besondere Situation von Kommunen zu beachten. Die deutlichen Unterschiede zu privatwirtschaftlichen Unternehmen⁴⁴ sind entsprechend in das Vorhaben einzubeziehen. Vor allem Aspekte des Datenschutzes und die Kommunikationswege, die regelmäßig hierarchisch verlaufen, können bei der Einbindung der Steuerabteilung zum Hindernis werden.

Für eine gelungene Projektierung ist ein detaillierter Maßnahmenplan unabdingbar. Hieraus sollten nicht nur die angestrebten Meilensteine hervorgehen, sondern vielmehr ebenfalls ein Zeitrahmen gesetzt werden. Nur auf diese Weise kann die kurz- bzw. mittelfristige Umsetzung des Steuer-IKS sichergestellt werden. Zudem ist mit diesem Maßnahmenplan bereits ein deutlicher Schritt zur Erfüllung der Anforderungen des AEAO zu § 153 getan. Ein beispielhafter Plan findet sich im Diskussionsentwurf des Deutschen Städtetags.⁴⁵

2. Förderung des Verständnisses für ein kommunales Steuer-IKS

Noch vor Umsetzung der ersten operativen Maßnahmen, sollte als Teil der Compliance-Kultur⁴⁶ das Verständnis für die Notwendigkeit eines Steuer-IKS gefördert werden. Dabei sind das klare Bekenntnis und die deutliche Forderung der Stadtspitze nach einer vorbildhaften steuerlichen Pflichterfüllung sowie der vollständigen Transparenz gegenüber dem Finanzamt von zentraler Bedeutung.⁴⁷ Ebenso deutlich muss werden, dass Pflichtverstöße nicht toleriert werden und die verantwortliche Steuerabteilung als dauerhafter Ansprechpartner dienen wird. Die praktische Akzeptanz bei den Mitarbeitern kann etwa durch konkrete Fallbeispiele aus dem Berufsalltag erhöht werden. In vielen Fällen wird dabei ersichtlich, dass das Steuer-IKS als Schutz vor Haftungsbeanspruchung dient.

Für eine gelebte Compliance-Kultur erfolgt in Kommunen zudem die frühzeitige Einbindung der politischen Ebene, also dem Stadt- oder Gemeinderat. Dies ist nicht nur ein Zeichen des hohen Stellenwerts des Steuer-IKS, sondern ermöglicht dem Entscheidungsgremium bei künftigen Vorhaben die Steuerrichtlinien in die Prozesse mit einzubeziehen.

3. Organisatorische Maßnahmen

Aus der Einführung eines Steuer-IKS ergeben sich für die tägliche Arbeit einige Anpassungen, vor allem bei der Kommunikation. So ist stets eine frühzeitige Einbindung des Steuerfachdienstes anzustreben. In der hierarchisch aufgebauten Verwaltung untersteht dieser selbst häufig der kommunalen Finanzverwaltung und hat keine Berührungspunkte zu anderen Ämtern wie z.B. der Bauverwaltung.

In größeren Kommunen kann der Schritt zu einem vollwertigen eigenen Amt bzw. Dezernat zu überlegen sein, um bereits im Organigramm die Stellung hervorzuheben. Viel wichtiger ist aber die tatsächliche Verknüpfung der Verwaltungsvorgänge in der Praxis. Immer dann, wenn ein Mitarbeiter sich bezüglich einer steuerlichen Einordnung im Unklaren ist, muss ein standardisiertes Verfahren zur Einbindung des Steuerfachdienstes vorliegen. Dies kann von der formlosen Inkenntnissetzung mit Dokumentation bis hin zu einem Meldeformular im Intranet der Behörde reichen.

Es bietet sich an, in diesem Zug die bestehenden Zeichnungsrechte zu überprüfen und ggf. anzupassen. So kann sichergestellt werden, dass in Bereichen mit hohem Risiko (aus Sicht des IKS) stets eine entsprechende Einbindung der Verantwortlichen erfolgt.

Auch zu beachten sind bereits vorhandene Prozessschritte, die bisher lediglich nicht steuerlich betrachtet wurden. So liegen unter Umständen bei einem Controller bereits entsprechende Daten aus erhobenen Gebühren vor und werden von diesem mit dem laufenden Haushalt abgeglichen. Diese Informationen können nun auch für das Steuer-IKS herangezogen werden.⁴⁸

⁴¹ Bayerischer Kommunalen Prüfungsverband, Geschäftsbericht 2013, 74 f.

⁴² Starck/Westphal, VW 2018, 206 (Tz. IV.), vw-online.eu, DokNr. 18004736.

⁴³ Siehe III. 1.

⁴⁴ Vgl. Tax Compliance in Kommunen (Fn. 3), 8 f.

⁴⁵ Tax Compliance in Kommunen (Fn. 3), 10 f.

⁴⁶ Siehe III. 3.a).

⁴⁷ Tax Compliance in Kommunen (Fn. 3), 11.

⁴⁸ Vgl. Bleckmann, BB 2017, 352 (354).

4. Überwachung und Feedback

Die Funktion und Weiterentwicklung des Steuer-IKS hängt in wesentlichem Maß von der dauerhaften Überprüfung ab.⁴⁹ Von fachlicher Seite ist diese Aufgabe vom gesamtverantwortlichen Steuerfachdienst zu übernehmen. Nachdem allerdings in nahezu jeden Arbeitsplatz entsprechend eingegriffen wird, ist es hier zweckmäßig, von den Betroffenen ebenfalls Feedback einzuholen. Dadurch erfahren nicht nur die Prozesse im operativen Geschäft deutliche Verbesserungen. Auch die Akzeptanz als Teil der Compliance-Kultur erfährt eine Aufwertung.

5. Dokumentation

Um dem Primärziel der Haftungsvermeidung⁵⁰ bestmöglich Rechnung tragen zu können, ist eine detaillierte Dokumentation der Prozesse zur Einführung des Steuer-IKS eine tragende Säule. Es gilt letztlich in einem Haftungs- und Strafverfahren nachzuweisen, dass ein geeignetes System entsprechend implementiert wurde.

Zur Gesamtdokumentation sollte am Ende eine Tax-Compliance-Richtlinie stehen, die sämtliche Elemente und Maßnahmen detailliert mit Zeitplan erfasst. Gemeinsam mit der ausgearbeiteten Steuerrichtlinie für das operative Geschäft ergeben sich so nachvollziehbar die Bemühungen der Verwaltung zur Einhaltung der steuerlichen Pflichten.

6. Prüfung des Steuer-IKS

Diskutiert wird unter anderem eine Zertifizierungsmöglichkeit für Tax-Compliance-Systeme.⁵¹ Mit dem IDW PS 980 besteht die standardisierte Prüfungsmöglichkeit des Steuer-IKS durch einen Wirtschaftsprüfer, wobei sowohl die Angemessenheit als auch die Wirksamkeit des Systems durchleuchtet werden können.⁵²

Nicht nur aus Gründen der Dokumentation kann eine Prüfung nach Abschluss der Implementierung eines Steuer-IKS sinnvoll sein. Tatsächlich hatte die Kommunalverwaltung in großen Teilen bisher nur wenige Anknüpfungspunkte zu steuerlichen Pflichten und durch die externe Prüfung können eventuelle Kompetenzlücken aufgedeckt werden. Zudem wird einer betriebsblinden Betrachtung vorgebeugt.

V. Synergieeffekte

Neben der innersteuerlichen Betrachtung, die durchaus auch steuerliche Chancen offenbaren kann, ergeben sich aus dem Datenmaterial umfangreiche Übersichten über bestehende Rechte sowie das gemeindeeigene Vermögen. Dies kann etwa zur Bewertung im Rahmen der Doppik effizient genutzt

werden, bzw. bei der Umstellung auf die Doppik hilfreich sein. Aber auch in anderen Teilen der Verwaltung führt allein das Vier-Augen-Prinzip oftmals zum Erkennen von Fehlern oder Lücken bzw. sorgt für Optimierungen in der Vertragsgestaltung. Dabei ist allerdings streng darauf zu achten, dass die Elemente des Steuer-IKS nicht auf die Begleitscheinungen angepasst werden, sondern diese lediglich Ausfluss des IKS sein dürfen.

Auf politischer Ebene können unter Umständen auch den Gremiumsmitgliedern bzw. dem Gremium selbst Auskunfts- und Informationsrechte⁵³ zustehen, bei denen Daten aus dem Steuer-IKS mitgenutzt werden können.

VI. Fazit

Die Anerkennung steuerlicher Kontrollsysteme als Mittel der Risikovermeidung durch die Finanzverwaltung ist zu begrüßen. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Möglichkeit der Errichtung nicht einer Pflicht zur Errichtung gleichkommen darf. Mit steigender Unternehmensgröße ist die Errichtung eines Steuer-IKS, insbesondere aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht, eine wirksame Maßnahme zur Eindämmung von Haftungs- und Strafverfahren.

Aus dem kommunalen Blickwinkel bietet sich die Umstellung der Besteuerung aufgrund § 2b UStG nicht nur für die Einführung eines Steuer-IKS an, sondern lässt sie in den meisten Fällen tatsächlich obligatorisch werden. Die besondere Gesetzestreue einer jPöR erhebt den Anspruch, die steuerlichen Pflichten sorgfältig einzuhalten. Mit einem funktionierenden IKS steht ein wertvolles Mittel dafür zur Verfügung. Durch eine enge und vertrauenswürdige Kommunikation gegenüber den Finanzbehörden ergibt sich auch eine verbesserte Planungssicherheit.

Zuletzt sollten die Chancen aus der Errichtung eines Steuer-IKS nicht außer Acht gelassen werden. Das Aufdecken von Kompetenzlücken, die Beseitigung von Fehlern und die damit verbundenen Verbesserungsmöglichkeiten sind primär zu nennen. Die positiven Effekte gehen zudem über die besseren steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten hinaus, da die gewonnenen Erkenntnisse zum Teil auch in anderen Bereichen genutzt und Optimierungen im operativen Verwaltungsgeschäft erreicht werden können.

Zur Umsetzung der zum Teil speziellen Anforderungen im kommunalen Kontext benötigt es künftig noch fachkompetenteren Personals. Denn es gilt neben den Vorgängen der kommunalen Verwaltung ein breites Fachwissen im steuerlichen Bereich aufzubauen. Außerdem können Erfahrungen aus Revision, Prüfung und Projektmanagement beim Aufbau eines Steuer-IKS von gewichtiger Bedeutung sein.

⁴⁹ Siehe III. 3. g).

⁵⁰ Fn. 9.

⁵¹ Tax Compliance in Kommunen (Fn. 3), 21.

⁵² IDW Praxishinweis 1/2016, Rn. 62.

⁵³ Zusammenfassende Übersicht: Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages; WD 3 – 3000 – 238/17 vom 11.12.2017.