

**Diskussionsentwurf:**

## **Tax Compliance in Kommunen**

**Leitfaden des Deutschen Städtetages für den Aufbau  
eines Internen Kontrollsystems für Steuern**

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Tax Compliance als Aufgabe des strategischen Managements</b> .....	- 1 -
1.1 Tax Compliance im kommunalen Kontext .....	- 1 -
1.2 Motive für die Entwicklung eines Tax Compliance Management Systems...	- 2 -
1.3 Grundstruktur eines Tax Compliance Management Systems.....	- 4 -
1.4 Anknüpfungspunkte für ein Tax Compliance Management System .....	- 6 -
<b>2. Hinweise für den Aufbau eines Tax Compliance Management Systems</b> .....	- 8 -
2.1 Die Startphase – erste Schritte in der Stadtverwaltung .....	- 8 -
2.2 Maßnahmen zur Förderung der städtischen Tax-Compliance-Kultur .....	- 11 -
2.3 Hinweise für die Zielbestimmung.....	- 13 -
2.4 Typische Risikofelder im Kommunalbereich.....	- 14 -
2.5 Ausgestaltung des Tax Compliance-Programms .....	- 16 -
2.6 Organisatorische Maßnahmen .....	- 17 -
2.7 Kommunikation der Ziele und Maßnahmen.....	- 19 -
2.8 Überwachung und laufende Verbesserungen .....	- 20 -
2.9 Gesamtdokumentation in Tax Compliance-Richtlinien .....	- 21 -
<b>3. Schlussbemerkungen</b> .....	- 22 -

# Tax Compliance in Kommunen

## Leitfaden des Deutschen Städtetages für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern

### 1. Tax Compliance als Aufgabe des strategischen Managements

#### 1.1 Tax Compliance im kommunalen Kontext

Die verspätete, fehlerhafte oder unvollständige Einreichung einer Steuererklärung birgt für die steuerpflichtige Kommune erhebliche finanzielle und politische Risiken und kann darüber hinaus strafrechtliche Konsequenzen für Verwaltungsleitung und Mitarbeiter nach sich ziehen. Dennoch können objektiv unrichtige Steuererklärungen von kommunalen Verwaltungen nicht ausgeschlossen werden. Die vorrangigen Ursachen hierfür liegen im komplexen Verwaltungsaufbau der Kommunen und in unscharfen Abgrenzungsregelungen zwischen den steuerpflichtigen und den nicht-steuerpflichtigen Betätigungsbereichen der öffentlichen Hand.

Die aktuelle Neuordnung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) und auch die zunehmende Ausweitung der Pflichten zur elektronischen Datenübermittlung haben diese Problemlage nochmals deutlich verschärft. Der Umfang der kommunalen Steuerpflichten hat ein Ausmaß und eine Komplexität erreicht, die den Aufbau eines umfassenden Managementsystems zur Erfüllung dieser Anforderungen sowie zur Bewältigung verbleibender Risiken (sog. Tax Compliance Management System – TCMS) erforderlich werden lässt.

*Definitionen:* Der Begriff „*Tax Compliance*“ umfasst die Bereitschaft eines Steuerpflichtigen zur Befolgung steuerlicher Pflichten, also sowohl der zu beachtenden Steuergesetze als auch der untergesetzlichen Regelungen und Aufforderungen der Finanzverwaltung. Materiell umfasst der Begriff die *Wertentscheidung* der Verwaltungsleitung, stets alle Steuerpflichten erfüllen zu wollen. Formell umfasst der Begriff die Gesamtheit *organisatorischer Maßnahmen*, mit denen die Befolgung des geltenden Rechts tatsächlich sichergestellt wird. Ziel ist dabei die Vermeidung bzw. Begrenzung von finanziellen, politischen und strafrechtlichen Risiken für die Kommune und deren Beschäftigte.

Unter einem kommunalen *Tax Compliance Management System (TCMS)* sind die auf Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Maßnahmen einer Kommune zu verstehen, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter der Kommune sowie ggf. von Dritten abzielen, d.h. auf die Einhaltung der Regeln und damit auf die Verhinderung von Regelverstößen.

Mit Blick auf das Ziel der Risikovermeidung und -kontrolle kann der ursprünglich nur auf die Befolgung gesetzlicher Regeln abstellende Begriff um die Befolgung weiterer stadtinterner Regelungen erweitert werden, wie etwa Vorschriften zu stadtinternen Informationspflichten bei steuerlichen Risiken aus drohenden Steuernachzahlungen oder aus in Planung befindlichen Großprojekten. Dabei muss das TCMS aber stets klar von anderen nicht-steuerlichen Risikomanagementsystemen der Stadt abgrenzbar bleiben, um eine systemische Betrachtung und Prüfung des TCMS zu ermöglichen. Soweit das TCMS auf die Einhaltung der gesetzlichen (und untergesetzlichen) Regelungen beschränkt ist, wird auch der Begriff *< Internes (bzw. Innerbetriebliches) Kontrollsystem für Steuern – IKS >* für das TCMS verwendet.

## 1.2 Motive für die Entwicklung eines Tax Compliance Management Systems

Im kommunalen Alltagsgeschäft bleibt es bei der großen Anzahl komplexer Prozesse mit Steuerrelevanz nicht aus, dass irrtümlich falsche Steuererklärungen abgegeben werden. Typisch sind Fälle, in denen selten auftretende, aber steuerpflichtige Sachverhalte von einzelnen Mitarbeitern nicht als solche erkannt werden, so dass in Folge auch keine Mitteilung an die stadtintern für Steuern zuständige Fachdienststelle ergeht. Ferner sind auch Fehler bei der Beurteilung steuerlicher Sachverhalte nie ganz auszuschließen. Das gilt insbesondere in der ersten Zeit nach einer gesetzlichen Neuregelung, in der noch keine gefestigte Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung zur neuen Norm vorliegt. Diese Fehlerrisiken werden mit dem flächendeckenden Übergang zum neuen Umsatzsteuerrecht für die öffentliche Hand (§ 2b UStG) spätestens ab dem Jahr 2021 zunehmen.

Sobald ein Fehler zu einem späteren Zeitpunkt auffällt, muss dieser von der Kommune umgehend korrigiert werden. Hierfür sieht die Abgabenordnung in § 153 AO eine im Grunde relativ einfach zu handhabende Anzeige- und Berichtigungspflicht für die noch nicht festsetzungsverjährten Jahre vor. In der Vergangenheit konnten solche Korrekturen in aller Regel reibungslos vorgenommen werden. In den letzten Jahren gab es jedoch deutliche Verschärfungen im Steuerstrafrecht, die solche Berichtigungen heute schnell zu einem steuerstrafrechtlichen Risikofall werden lassen. Aus der kommunalen Praxis werden Fälle berichtet, in denen die Finanzverwaltung trotz Fehleranzeige und Fehlerberichtigung nach § 153 AO eine leichtfertige oder gar vorsätzliche Steuerverkürzung (insb. sog. „Eventualvorsatz“) nach § 370 AO angenommen hat. Vor diesem Hintergrund ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob anstelle einer Berichtigung nach § 153 AO nicht besser eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO gestellt wird. Die rechtlichen Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO wurden allerdings im Hinblick auf steuerpflichtige Privatpersonen und Unternehmen entwickelt. Besonderheiten des öffentlichen Sektors – wie die zahlreichen Abgrenzungserfordernisse zwischen den steuerbaren und den nichtsteuerbaren Bereichen oder die dezentrale Struktur des Verwaltungsaufbaus – sind unberücksichtigt geblieben. So setzt die Wirksamkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige voraus, dass eine Nacherklärung für die letzten 10 Jahre erfolgt, der Nachzahlungsbetrag sofort vollständig entrichtet wird und die Erklärung das Gebot der Vollständigkeit uneingeschränkt erfüllt. Insbesondere das Gebot der Vollständigkeit der Nacherklärung wird in der neuen Umsatzsteuerwelt des § 2b UStG nicht mehr mit hinreichender Sicherheit zu gewährleisten sein, da das Fehlerrisiko und somit die zu erwartende Fehlerhäufigkeit deutlich zunehmen wird. Jeder erst im Anschluss an eine Selbstanzeige entdeckte weitere Fehler würde aber die strafbefreiende Wirkung der vorausgegangenen Selbstanzeige aufheben. Dabei handelt es sich keineswegs nur um ein theoretisches Risiko. In einigen Bundesländern werden Fälle mit Mehrfachberichtigung schon heute regelmäßig von den Finanzämtern an die Straf- und Bußgeldstelle gemeldet und von dieser dann auch im großen Umfang an die Staatsanwaltschaft weitergeleitet. Die teilweise ausgeprägte Neigung einzelner Finanzämter zu Meldungen an die Straf- und Bußgeldstellen beruht auf dem Umstand, dass sich Mitarbeiter der Finanzämter bei einem Verzicht auf entsprechende Meldungen selbst strafrechtlichen Risiken aussetzen. Ausreichende Rechtssicherheit bei Fehlerkorrekturen kann für die kommunalen Mitarbeiter also weder im Wege einer Fehlerberichtigung (§ 153 AO) noch über die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) gewährleistet werden.

Dieses Dilemma großer und komplexer Organisationseinheiten hat inzwischen auch die Finanzverwaltung erkannt und für Unternehmen wie öffentliche Einrichtungen die rechtlichen Risiken bei Fehlerkorrekturen nach § 153 AO signifikant reduziert. Im Anwendungserlass zum § 153 AO ist unter Randnummer 2.6 geregelt worden: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem [für Steuern] eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies gegebenenfalls ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“ Die eindeutige Botschaft der Finanzverwaltung lautet: Hat eine Kommune ein konzeptionell überzeugendes TCMS bzw. IKS eingerichtet, kann zumin-

dest nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Organisationsversagen im Regelfall ausgeschlossen werden. Das ist ein klares Signal an die (kommunalen) Verwaltungsspitzen: Denn im Kontext steuerlicher Pflichtverstöße handelt auch der gesetzliche Vertreter ordnungswidrig, wenn dieser die notwendigen Maßnahmen unterlassen hat, um steuerliche Rechtsverstöße zu verhindern (§ 378 AO). Eine solche Verletzung der Organisationspflichten zur Einhaltung von Vorschriften (Compliance) kann mit Geldbußen bis zu 50.000 Euro geahndet werden (§ 378 Abs. 2 AO).

Angesichts der erheblichen persönlichen steuerordnungswidrigkeiten- und steuerstrafrechtlichen Risiken sowohl für die organisatorisch verantwortliche Verwaltungsleitung als auch für die operativ zuständigen Mitarbeiter in den Steuerfachdienststellen wird daher den Städten empfohlen, ein Internes Kontrollsystem für Steuern aufzubauen bzw. – soweit bereits punktuell vorhanden – auch entsprechend systematisch zu dokumentieren. Mit dem Aufbau eines solchen IKS bzw. Tax Compliance Management Systems (TCMS) sollte zudem aus zwei entscheidenden Gründen umgehend begonnen werden:

Erstens sind mit dem Steueränderungsgesetz 2015 völlig neue Abgrenzungskriterien für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) geschaffen worden, die spätestens ab 1.1.2021 für alle Kommunen verpflichtend zum Tragen kommen. Die Neuregelung verursacht eine erhebliche Ausweitung des umsatzsteuerpflichtigen Betätigungsbereichs der Kommunen. Da die Neuregelung völliges steuerrechtliches Neuland betrifft, wird es in der Praxis noch auf lange Zeit viele Abgrenzungsfragen geben, die nicht hinreichend eindeutig bzw. abschließend seitens der Finanzverwaltung oder der Rechtsprechung geklärt sind. Die Folge sind massive steuerrechtliche Risiken für die kommunale Verwaltungspraxis und insbesondere deren verantwortliche Leitungskräfte und Mitarbeiter. Deshalb sollte es Ziel jeder Kommune sein, spätestens zum 1.1.2021 ein TCMS installiert zu haben, um die dann deutlich verschärfte Risikolage auffangen zu können.

Zweitens ermöglicht ein zeitnaher Projektstart für das TCMS noch eine enge Abstimmung des Projektes mit dem in vielen Städten bereits angelaufenem Identifikationsprozess für die neuen umsatzsteuerpflichtigen Sachverhalte nach § 2b UStG ab (spätestens) 1.1.2021. Dieser Identifikationsprozess durchläuft zwei Schritte. Es müssen alle Leistungsaustauschbeziehungen der Kommune lückenlos erfasst und sodann nach den neuen Abgrenzungsregeln steuerrechtlich bewertet werden. Die Steuerpflichtigkeit muss dabei für jede einzelne nachhaltig ausgeübte und auch auf Einnahmeerzielung gerichtete Tätigkeit neu geprüft werden. Dieser aufwendige Prozess einer vollständigen Neuerfassung und Bewertung aller städtischen Leistungsaustauschbeziehungen sollte zur Vermeidung von Doppelarbeit von Anfang in einer Weise organisiert werden, die auch in Folgejahren eine vollständige Erfassung aller steuerpflichtigen Sachverhalte sicherstellt. Deshalb ist es geboten, den Identifikationsprozess für die neuen Steuerpflichten nach § 2b UStG mit dem Einführungsprozess für das – diesen Identifikationsprozess begleitend dokumentierende und kontrollierende – IKS bzw. TCMS zu verbinden.

Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass der mit § 2b UStG notwendig gewordene systematische Identifikationsprozess mit einiger Wahrscheinlichkeit in vielen Städten auch Sachverhalte zu Tage fördern wird, die bei näherer Betrachtung bereits nach alter Rechtslage als steuerpflichtig zu behandeln gewesen wären. Für den Umgang mit diesen steuerlichen Altlasten bedarf es klarer Handlungsanweisungen, die zugleich auch zentraler Bestandteil eines TCMS sind.

Im Ergebnis wird mit der massiven Ausweitung der Umsatzsteuerpflichten durch § 2b UStG ein TCMS auch in Städten, Kreisen und Gemeinden erforderlich, um die Erfüllung aller Steuerpflichten und einen effektiven Selbstschutz der Verwaltung zu gewährleisten.

Gegen eine zeitnahe Einführung könnte vermeintlich sprechen, dass die Finanzverwaltung bisher weder für die Privatwirtschaft noch für die Kommunen konkrete Anforderungen an ein

IKS i.S.d. AEAO zu § 153 gestellt hat. Mit einer solchen Konkretisierung ist aber auch in näherer Zukunft nicht zu rechnen. Dem Vernehmen nach besteht auf Bund-Länder-Ebene bereits Konsens, dass die Finanzverwaltung keine Anforderungen an die Ausgestaltung von TCMS formulieren wird, da ein TCMS stets individuell unternehmensbezogen zu entwickeln sei. Die Finanzverwaltung müsse sich daher auf die Bewertung der Systeme beschränken. Zudem gibt es mit dem Entwurf eines „IDW-Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax CMS gem. IDW PS 980“ bereits ein solides theoretisches Fundament für die Entwicklung eines TCMS im kommunalen Bereich. Allerdings ist auch festzuhalten, dass bei der Entwicklung eines TCMS-Konzeptes noch nicht auf praktische Erfahrungswerte zurückgegriffen werden kann. Es liegt insoweit auf der Hand, dass die Einführung eines TCMS ein längerfristig angelegter Prozess sein muss, in dem risikobezogene Prioritäten zu setzen sind, Projektfortschritte fortlaufend evaluiert werden müssen und kontinuierliche Verbesserungen das Ziel sind.

Die Einrichtung eines TCMS ist schließlich gleichbedeutend mit einer umfassenden Erfassung, Beschreibung, Wirksamkeitsanalyse und Dokumentation des Steuererklärungsprozesses in der Kommune. Das bietet Chancen, bisherige Organisationsstrukturen und Arbeitsprozesse auch einmal systematisch zu hinterfragen und gegebenenfalls effektiver zu gestalten. Damit einhergehen können auch positive externe Wirkungen auf andere Organisationsstrukturen und -maßnahmen in der Stadt. So könnte bspw. im Rechtsrahmen von § 2b UStG ein System von Vertragsdatenbanken nicht nur ein effektives Instrument für die Tax Compliance sein, sondern darüber hinaus auch für vielfältige außersteuerliche Analysen und Steuerungsmaßnahmen wertvolle Dienste leisten.

### **1.3 Grundstruktur eines Tax Compliance Management Systems**

#### **1.3.1 Verantwortlichkeit der Verwaltungsspitze**

Die administrative Verantwortung für das TCMS liegt beim gesetzlichen Vertreter der Gemeinde. Diese Verantwortung umfasst nicht nur die Einführung und Pflege eines TCMS, sondern auch die Verantwortung für die Erstellung einer systematischen und prüfungsfähigen Dokumentation des TCMS durch steuerfachlich geeignete Personen und / oder externe Dritte.

#### **1.3.2 Geltungsbereich**

Das TCMS muss für Zwecke der externen Prüfung von allen anderen Teilbereichen und Elementen der örtlichen Kontrollsysteme eindeutig abgegrenzt und klar definiert werden. Dies erfordert auch eine Offenlegung der in die Kontrollverfahren einbezogenen Rechtsordnungen, Steuerarten, herangezogenen Rechtsmaterialien, internen Dienstanweisungen, Datenquellen, Bildungsmaßnahmen, Verwaltungseinheiten und Personen.

Dabei sind die Rollen und Verantwortlichkeiten der erfassten Personen und Organisationseinheiten genau zu beschreiben, die in die Erfüllung der Pflichten der Kommune eingebunden sind (insb. Mitarbeiter, Steuerberater, externe Dienstleister).

#### **1.3.3 Grundelemente eines TCMS / IKS**

Ein angemessenes TCMS / IKS basiert auf sieben – miteinander in Wechselwirkung stehenden – Grundelementen bzw. -prinzipien:

1. *TC-Kultur*: Ein TCMS kann nur dann verlässlich wirksam sein, wenn Grundeinstellungen und Verhaltensweisen der Mitarbeiter durch die Verwaltungsspitze auf eine Kultur der Sorgfalt und Rechtstreue geprägt werden. Zentraler Ansatzpunkt für eine solche Prägung der Verwaltung ist eine regelmäßige Kommunikation von Tax Compliance-Themen auf Ebene

der Verwaltungsspitze sowie durch die Verwaltungsspitze in die Stadtverwaltung hinein. Nur auf diese Weise kann die Bedeutung, die Mitarbeiter der Beachtung von steuerlichen Regeln beimessen, nachhaltig gesteigert werden. Ziel muss es sein, dass auf jeder Verwaltungsebene die Wahrnehmung vorherrscht, dass der Stadtspitze die Einhaltung der steuerlichen Regeln ein wichtiges Anliegen ist und jeder Mitarbeiter aktiv dazu beitragen muss. Entsprechendes gilt auch bei der Zusammenarbeit mit Kooperationspartnern außerhalb der Kommunalverwaltung. Ferner muss unmissverständlich klargestellt werden, dass Verstöße nicht geduldet und Zuwiderhandlungen (intern) sanktioniert werden. Wichtige Schritte zur Prägung der Verwaltungskultur auf Tax Compliance sind die Einrichtung eines Projektes zur TCMS-Einführung auf Grundlage eines konkreten Projektplans sowie der daran anknüpfende Erlass städtischer TC-Richtlinien (siehe Kapitel 2.1, 2.2).

2. *TC-Ziele*: Die Zielbestimmung für das TCMS erfolgt durch die Verwaltungsspitze auf Grundlage der allgemeinen strategischen Ziele der Stadtverwaltung. Die Zielbestimmung bildet die wesentliche Grundlage für die sich anschließende Beurteilung von TC-Risiken. Bei der Festlegung der Ziele ist auf die Konsistenz der unterschiedlichen Ziele, die Verständlichkeit und Praktikabilität der Zielvorgaben, auf die Messbarkeit des Grades der Zielerreichung sowie auf eine Abstimmung der Zielvorgaben mit den verfügbaren Ressourcen zu achten (siehe Kapitel 2.3).

3. *TC-Risiken*: Unter Berücksichtigung der TC-Ziele sind sodann die Risiken für Regelverstöße zu erfassen. Hierzu muss ein für die jeweilige Verwaltungsorganisation angemessenes Verfahren zur systematischen Risikoerkennung und -beurteilung eingeführt werden. Die Risiken sind also zu identifizieren und (nach Eintrittswahrscheinlichkeiten und möglichen Folgen) in Risikoklassen einzuordnen (siehe Kapitel 2.4).

4. *TC-Programm*: Auf der Grundlage der Risiko-Beurteilung sind dann im nächsten Schritt Maßnahmen zu entwickeln und einzuführen, die den TC-Risiken entgegenwirken (siehe Kapitel 2.5). Die Ergebnisse sind in systematischer Form zu dokumentieren. Das TC-Programm umfasst auch die bei entdeckten Regelverstößen zu ergreifenden Maßnahmen. Die Programm-Maßnahmen sollten präventive und detektierende Elemente aufweisen.

5. *TC-Organisation*: Die Verwaltungsspitze regelt die Rollen und Verantwortlichkeiten (Aufgaben) sowie die Ablauforganisation für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten als integralen Bestandteil der Verwaltungsorganisation und stellt unter Berücksichtigung der Verhältnisse der städtischen Gesamtorganisation die für das TCMS notwendigen Ressourcen (insb. Mitarbeiter und EDV) zur Verfügung (siehe Kapitel 2.6). Die Organisations- und Strukturentscheidungen müssen in klarer, eindeutiger, lückenloser und überschneidungsfreier Weise geregelt werden. Die Aufgabenverteilung muss sich in nachvollziehbarer Weise auf Delegationsentscheidungen bis hin zur Stadtspitze zurückführen lassen. Insbesondere die wahrzunehmenden Aufgaben und Verantwortlichkeiten müssen in organisatorischer, fachlicher und prozesstechnischer Hinsicht eindeutig, umfassend und widerspruchsfrei geregelt sein. Besonderes Augenmerk ist dabei auch auf die Schnittstellen zwischen Fachbereichen zu lenken. Für Schnittstellen müssen klare, überschneidungsfreie Verantwortlichkeiten (hinsichtlich der Hol- und Bringschuld) zugewiesen werden. Ferner sind Vertretungsregelungen zu implementieren.

6. *TC-Kommunikation*: Die jeweils betroffenen Mitarbeiter und erforderlichenfalls Dritte, die in die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Stadt eingebunden sind, müssen über das TC-Programm sowie die festgelegten Rollen und Verantwortlichkeiten kontinuierlich und planmäßig informiert werden (siehe Kapitel 2.7). Das gilt auch für die Verhaltensregeln in Fällen, in denen es Hinweise auf mögliche oder festgestellte Regelverstöße gibt.

7. *TC-Überwachung und Verbesserung*: Das TCMS ist zu überwachen und kontinuierlich zu verbessern. Voraussetzung für die Überwachung ist eine geeignete Dokumentation des TCMS. Es sind Festlegungen zur Zuständigkeit für die Tax Compliance-Überwachung zu

treffen, Überwachungspläne zu erstellen und ausreichend erfahrene Mitarbeiter mit der Durchführung zu betrauen. Werden im Rahmen der Überwachung Regelverstöße festgestellt, sind diese zu berichten und zu sanktionieren. Darüber hinaus sind wirksame Maßnahmen in die Wege zu leiten, um die erkannten Mängel zu beseitigen und künftige Regelverstöße möglichst zu vermeiden (siehe Kapitel 2.8).

#### 1.4 Anknüpfungspunkte für ein Tax Compliance Management System

Die Finanzverwaltung hat bisher keine (Mindest-)anforderungen für ein IKS i.S.d. AEAO zu § 153 formuliert. Allerdings steht aufgrund der Entstehungsgeschichte der Norm außer Frage, dass der AEAO zu § 153 ein TCMS voraussetzt, das sich – mit dem Zugeständnis der Notwendigkeit eines schrittweisen Aufbaus – an den in Kapitel 1.3.3 beschriebenen Strukturprinzipien orientiert. Insoweit können insbesondere der Entwurf des „IDW-Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax CMS gem. IDW PS 980“ sowie die dazu veröffentlichten Beiträge im Schrifttum erste grundlegende Orientierungen vermitteln.

Gleichzeitig ist offenkundig, dass ein TCMS, das allen in Kapitel 1.3 formulierten Ansprüchen umfassend gerecht wird, nicht in kurzer Frist geschaffen werden kann. In der Startphase handelt es sich insoweit i.S.d. TCMS-Elements der laufenden Verbesserung um anzustrebende Entwicklungsziele, auf die in einem kontinuierlichen Prozess permanenter Anpassungen und Verbesserungen hinarbeiten ist.

Erste fachliche Diskussionen mit Vertretern der Finanzverwaltung haben diese Einschätzung bestätigt. Die Finanzverwaltung erwartet zunächst von den steuerpflichtigen Kommunen, dass entsprechende Projekte ernsthaft angeschoben werden. Dazu sind folgende Schritte erforderlich:

-  Erfassung und Beschreibung aller Aufgaben im Zusammenhang mit der steuerlichen Pflichterfüllung und der bereits laufenden TC-Maßnahmen, insb. der zur Befolgung der Steuerpflichten errichteten *Organisationsstrukturen* und *Arbeitsprozesse* sowie der erlassenen *Verwaltungsanweisungen*.
-  Entwicklung eines fortschreibungsfähigen Konzeptes für das weitere Vorgehen. Ein solches Start-Konzept zur Einführung eines TCMS kann auf die in Kapitel 2 vorgestellten Maßnahmen i.V.m. einer entsprechenden Zeitplanung für die Umsetzung gestützt werden.

Eine erste stichprobenartige Mitgliederumfrage zum Thema Tax Compliance hat aufgezeigt, dass die Städte zumindest in Teilbereichen auf bereits bestehende Regelwerke und Maßnahmen aufbauen können:

So verfügen die Städte in aller Regel über Aufgabengliederungs- und Geschäftsverteilungspläne, die die Zuständigkeiten für die zentrale Aufgabe „Stadt als Steuerschuldner“ einem zentralen Steuerfachdienst zuweisen. Für eine vollständige Erfassung aller steuerrelevanten Sachverhalte und Informationen ist allerdings auch die stete Mitwirkung bzw. Zuarbeit aller weiteren Fachbereiche notwendig, da ein Großteil der benötigten Primärdaten und Informationen naturgemäß in den operativ tätigen Fachbereichen und damit außerhalb des Steuerfachdienstes generiert wird. Nur im Zusammenwirken von Steuerfachdienst, operativen Verwaltungseinheiten und interner Rechnungsprüfung kann letztlich sichergestellt werden, dass die Tax Compliance-Aufgaben tatsächlich erfüllt werden. Häufig fehlt es aber gerade an dieser Stelle an systematischen Regelungen, welche Rolle die weiteren Fachbereiche bei der Ermittlung und Weitergabe der notwendigen Informationen übernehmen. Es mangelt oftmals an einer explizit geregelten Verpflichtung aller Fachbereiche, der zentralen Steuerstelle im notwendigen Umfang zuzuarbeiten.

Demgegenüber sind Verwaltungsanweisungen für besondere steuerliche Risikolagen in den befragten Mitgliedskommunen bereits häufig vorhanden. Diese Verwaltungsanweisungen in

Form von z.B. Rundverfügungen dienen in erster Linie der Information der Fachbereiche. Teilweise regeln sie aber auch Zuständigkeiten und Prozesse. Zu folgenden Themenbereichen lassen sich Verwaltungsanweisungen in der kommunalen Praxis finden:

- Allgemeiner Leitfaden für die Verwaltung „Steuerpflichten der Kommune“.
- Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe (§ 1a UStG).
- Besteuerung empfangener Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmern (§ 13b UStG).
- Ausstellung von Rechnungen, die den Anforderungen des UStG genügen.
- Pauschalierung nach § 37b EStG.
- Bauabzugsteuer nach § 48 EStG.
- Leistungsbezüge von ausländischen Künstlern (§ 50a EStG).
- Sponsoring-Richtlinie.
- Ausstellung von Spendenbescheinigungen.
- Behandlung von Freikarten.
- Leitfaden zur Anwendung der Mitteilungsverordnung zu § 93a AO.

Neben diesen Regelungen zu Einzelrisiken bestehen in der Praxis teilweise noch Regelungen, die im Rahmen der Bewirtschaftung des Haushaltes (Bewirtschaftungsleitfaden) und im Rahmen der Jahresabschlusserstellung getroffen worden sind.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass in den stichprobenartig befragten Mitgliedsstädten durchaus zahlreiche Einzelregelungen zur Tax Compliance existieren. Ein systematisch aufgebautes TCMS bzw. eine umfassende Geschäftsanweisung „Steuern“, die alle steuerlichen Prozesse beschreibt und regelt, entspricht aber bisher in aller Regel nicht der kommunalen Praxis. Es ist daher erforderlich, die vorhandenen Einzelmaßnahmen in ein übergeordnetes, systematisches Regelwerk für die Tax Compliance zu integrieren und entsprechende interne TCMS-Richtlinien zu installieren.

## **2. Hinweise für den Aufbau eines Tax Compliance Management Systems**

### **2.1 Die Startphase – erste Schritte in der Stadtverwaltung**

Die Einrichtung eines TCMS, das den in Kapitel 1.3 formulierten Ansprüchen genügt, ist ein längerfristig angelegter Prozess. Im Folgenden wird dargelegt, wie ein Fahrplan für die erste Etappe des Aufbaus eines TCMS aussehen könnte.

Am Beginn des Prozesses steht naturgemäß eine konzeptionelle Projektplanung, die die Grundlage für eine (entsprechend den örtlichen Vorgaben verdichtete) Gremiovorlage und einen Leitungsbeschluss zum Start eines TCMS-Projektes in der Stadtverwaltung darstellt. Diese Prozessphase sollte in der Verantwortung des Steuerfachdienstes liegen, da hier in aller Regel das Wissen um die bereits vorhandenen Strukturen gebündelt ist und überdies ein hohes Eigeninteresse an einer zielgerichteten Verfolgung des Projektes bestehen dürfte. Der Projektplan umfasst im Wesentlichen drei Teile: Die fachpolitische Begründung des Projektes (siehe Kapitel 2.1.1), einen konkreten Maßnahmenplan (siehe Kapitel 2.1.2) und die Festlegung der Projektverantwortung (siehe Kapitel 2.1.3).

#### **2.1.1 Fachpolitische Begründung des TCMS-Projekts**

Die fachpolitische Begründung des TCMS-Projektes kann sich inhaltlich zum einen auf die Argumentationsmuster und Erläuterungen in den Kapiteln 1.1 bis 1.3. stützen. Ziel muss dabei insbesondere eine Sensibilisierung der Stadtspitze für die steuerstrafrechtlichen Risiken im Zusammenhang mit der Neuordnung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand ab 1.1.2021 sein (§ 2b UStG).

Zum anderen gilt es die vordringlich zu beseitigenden Defizite im bestehenden „System“ steuerlicher Regelbefolgung zu benennen. Für Städte dürften dabei in der Regel folgende Punkte festzustellen sein:

-  Kommunen weisen gravierende Unterschiede zu Unternehmen der Privatwirtschaft auf: Die Struktur der Verwaltung und die Entscheidungswege sind bei größeren Gebietskörperschaften stets sehr komplex. Der Verwaltungsaufbau der Städte ist – anders als bei Unternehmen – häufig durch eine stark dezentrale Fach- und Ressourcenverantwortung sowie durch das teilweise Fehlen zentraler Einsichtnahme- und Durchgriffsmöglichkeiten gekennzeichnet. Eingeübte, schnelle Informations- und Entscheidungswege in steuerlichen Angelegenheiten befinden sich bei den Kommunen allenfalls im Aufbau.
-  Erschwerend kommt hinzu, dass die Einsichtnahme-Rechte des Steuerfachdienstes unter dem Aspekt des Datenschutzes teilweise nicht abschließend geklärt sind, wodurch die steuerliche Sachverhaltsermittlung erschwert wird.
-  In der Folge ist nicht sichergestellt, dass der Steuerfachdienst alle zukünftig steuerrelevanten Informationen rechtzeitig erhält. Der Informationsfluss ist häufig noch zu stark von Zufällen oder von persönlichen Kontakten einzelner Bearbeiter abhängig. Eingespielte Strukturen bei der Bearbeitung von steuerlichen Sachverhalten sind nur für die bereits steuerlich erfassten Betriebe gewerblicher Art (BgA) nach § 4 KStG vorhanden. Für diese BgA gibt es in der Regel feste Ansprechpartner für den Steuerfachdienst in den einzelnen Fachbereichen, welche oft auch über steuerrechtliches Basiswissen verfügen. Aber für die steuerlichen Fragestellungen jenseits des BgA-Bereichs verfügen Kommunen vielfach noch nicht über die erforderlichen Strukturen, um alle steuerlich relevanten Sachverhalte angemessen zu bearbeiten. Im Hinblick auf die Neuordnung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand stellen sich diese fehlenden Strukturen als besonders kritisch heraus.

So haben kommunale Verwaltungsmitarbeiter in aller Regel kein ausreichendes steuerliches Basiswissen. In der Vergangenheit wurden auch keine systematischen Maßnahmen ergriffen, um die Beschäftigten in Fragestellungen des Ertrag- und Umsatzsteuerrechts zu schulen bzw. zu sensibilisieren. Ferner haben die meisten Kommunen bis heute kein systematisches Vertragsmanagement, das die Identifikation umsatzsteuerlicher Sachverhalte deutlich vereinfachen würde. Mit Blick auf die Erfordernisse der Vergangenheit wäre dies auch nicht zweckmäßig gewesen, da jeweils nur sehr geringe Teilmengen einer Gebietskörperschaft von ertrag- und umsatzsteuerlich relevantem Verhalten betroffen waren. Dies wird sich jedoch mit dem neuen § 2b UStG (ab spätestens 1.1.2021) grundlegend ändern, da umsatzsteuerliche Fragestellungen ab dann in allen Bereichen der Verwaltung (hoheitlicher Bereich, vermögensverwaltender Bereich und wirtschaftlicher Bereich der BgA) relevant werden.

 Darüber hinaus ist festzustellen, dass in den meisten Kommunen bisher noch keine Prozessstrukturen für die kommenden neuen umsatzsteuerlichen Aufgaben festgelegt worden sind.

 Ferner ist zu konstatieren, dass in der Vergangenheit implementierte Einzelmaßnahmen zur Vermeidung steuerlicher Pflichtverletzungen oftmals nicht systematisch ineinander greifen und auch nicht hinreichend dokumentiert sind. Insoweit genügen die bestehenden Strukturen für die steuerliche Regelbefolgung schon unter dem Systematisierungs- und dem Dokumentationsaspekt nicht den aktuellen Anforderungen der Prüfungsstandards für TCMS (siehe Kapitel 1.4).

 Schließlich kann festgehalten werden, dass ein entsprechendes Problembewusstsein für die neuen steuerlichen Fragestellungen und die damit verbundenen organisatorischen Herausforderungen bisher noch nicht in allen Städten auch auf der Leitungsebene vorhanden ist.

Die vorgenannten Defizite lassen sich insoweit nur im Zuge eines echten Kulturwandels hin zur Tax Compliance beheben.

### **2.1.2 Maßnahmenplan für ein TCMS-Projekt**

Ausgehend vom identifizierten Handlungsbedarf ist ein konkreter Maßnahmenplan mit mittelfristigem Zeitplanungshorizont zu entwickeln. Im Fokus sollten konkrete Projektmaßnahmen zum Aufbau eines TCMS stehen. In den Kapiteln 2.2 bis 2.8 werden entsprechende Vorschläge für im Regelfall mittelfristig umsetzbare Projektmaßnahmen diskutiert. Die Verfasser des Berichts gehen mit Blick auf die erst kürzlich erfolgte Änderung des AEAO zu § 153 davon aus, dass die sehr zeitnahe Aufstellung eines entsprechenden Maßnahmenplans i.V.m. einem konkreten Zeitplan für dessen kurz- bis mittelfristige Umsetzung zum aktuellen Zeitpunkt bereits den Anforderungen des AEAO zu § 153 für ein angemessenes IKS genügt. Mittelfristig kann dies naturgemäß nur insoweit gelten, wie der Maßnahmenplan auch tatsächlich zügig umgesetzt wird.

Der Maßnahmenplan als Teil eines TCMS-Projektplans kann insbesondere die in der nachstehenden Übersicht „Maßnahmenplan TCMS-Einführung“ aufgeführten und kurz- bis mittelfristig umsetzbaren Maßnahmen (samt Zeitplanung) beinhalten:

## Übersicht: Maßnahmenplan TCMS-Einführung

Maßnahmenplan des TCMS-Projekts		s. Kap.
0.	<b>Kick-off Veranstaltung im Verwaltungsvorstand</b> durch Steuerfachdienst unter Beteiligung des Rechnungsprüfungsamtes bzw. der Internen Revision zum TCMS	2.1.3
1.	<b>Beschlussfassungen im Verwaltungsvorstand</b>	
1.1	<i>Projekt- und Maßnahmenplan zur Einführung eines TCMS</i>	2.1/2.2
1.2	<i>TC-Leitbild für die Stadtverwaltung einschließlich Zielbestimmung</i>	2.2 2.3
1.3	<i>TC-Richtlinie für Vorlagen an den Verwaltungsvorstand zum TCMS sowie zu weiteren wichtigen Steuerfachfragen</i>	2.2
1.4	<i>TC-Richtlinie zur Einbindung der politischen Entscheidungsgremien der Stadt in das TCMS-Projekt</i>	2.2
2.	<b>Risikoanalyse zur Identifikation vordringlicher Risikolagen</b>	
2.1	<i>TC-Prozess-Beschreibung / Risiko-Kontroll-Matrix „Umsatzsteuer“</i>	2.4
2.2	<i>TC-Prozess-Beschreibung / Risiko-Kontroll-Matrix „Ertragsteuer“</i>	2.4
2.3	<i>TC-Prozess-Beschreibung / Risiko-Kontroll-Matrix „Grunderwerbsteuer“</i>	2.4
...	<i>TC-Prozess-Beschreibungen / Risiko-Kontroll-Matrizen für weitere Prozesse, z.B. „Lohnsteuer“</i>	...
3.	<b>Aufstellung eines TC-Programms für die allgemeine und die risikolagenbezogene Risikoprävention und Fehlerdetektion</b>	
3.1	<b>TC-Programm(teil) für die allgemeine Risikosensibilisierung der Mitarbeiter</b>	
	<i>TC-Kommunikationsrichtlinie (samt Leitbild und Kommunikationsplan)</i>	2.7
	<i>TC-Steuerleitfaden (für die allgemeine Mitarbeitersensibilisierung, ggf. erweitert um TC-Newsletter etc.)</i>	2.7
	<i>Einrichtung eines Einheitlichen Ansprechpartners für Mitarbeiter in Steuerfragen</i>	2.7
	<i>TC-Aus-/Weiterbildungsrichtlinie</i>	2.5
3.2	<b>TC-Programm(teil) organisatorische Maßnahmen</b>	
	<i>TC-Personalentwicklungskonzept für den Steuerfachdienst (einschl. Vorgaben für die Umsetzungsberichterstattung).</i>	2.5
	<i>TC-Organisationsplan samt Vertretungsregelungen (einschl. Datenschutzkonzept)</i>	2.5/2.6
	<i>TC-Dienstanweisung(en) zur Anwendung des „Vier-Augen-Prinzips“</i>	2.5
	<i>TCMS-Beauftragten-Richtlinie</i>	2.6
	<i>TC-Richtlinie zur Einbindung des Steuerfachdienstes in (ausgewählte) Entscheidungsprozesse</i>	2.6
	<i>IT-Strategie für das TCMS</i>	2.5
	<i>TC-Organisationsplan und TC-Richtlinie für den Steuerfachdienst</i>	2.6
	<i>TC-Regelung für eine verbindliche Zeitplanung mit Fortschrittskontrolle je Steuererklärungsprozess</i>	2.6
	<i>TC-Regelung zur Führung von Übersichten zum Stand der Veranlagungen</i>	2.6
	<i>TC-Regelung zur Führung einer Übersicht zum Stand der Rechtsmittelverfahren</i>	2.6
	<i>TC-Regelung zur Führung einer Übersicht der verbindlichen Auskünfte</i>	2.6
	<i>TC-Regelungen zum Controlling mit besonderem Fokus auf die Prüfung und Weiterentwicklung von Programm-Prozessen</i>	2.6
3.3	<b>TC-Programm(teil) risikolagenbezogene Risikoprävention und Fehlerdetektion „Umsatzsteuer“</b>	2.4
	<i>Maßnahme 1 (z.B. TC-Dienstanweisungen zu §§ 1a, 13b UStG)</i>	1.4
	...	...

3.4	<b>TC-Programm(teil)</b> risikolagenbezogene Risikoprävention und Fehlerdetektion „ <b>Ertragsteuer</b> “	2.4
	<i>Maßnahme 1 (z.B. TC-Dienstanweisungen zu §§ 37b, 48, 50a EStG).</i>	1.4
	...	...
3.5	<b>TC-Programm(teil)</b> risikolagenbezogene Risikoprävention und Fehlerdetektion „ <b>Grunderwerbsteuer</b> “	2.4
	<i>Maßnahme 1</i>	...
	...	...
3.6	<b>TC-Programm(teil) für die Überwachung und laufende Verbesserung des TCMS</b>	
	<i>TC-Überwachungsplan für die unabhängige Qualitätssicherung</i>	2.8
	<i>TC-Überwachungs- und Evaluierungsplan für die Qualitätssicherung durch den Steuerfachdienst</i>	2.8
4.	Erarbeitung der <b>TC-Richtlinien</b> als vom Verwaltungsvorstand zu beschließende Gesamtkonzeption und Gesamtdokumentation aller vorgenannten Einzelmaßnahmen des TCMS bestehend aus den Ziff. 1 bis 3. Die Richtlinie ist mit dem TCMS kontinuierlich fortzuentwickeln.	2.9

### 2.1.3 Festlegung der Projektverantwortung

Gemäß den TCMS-Grundsätzen muss die Projektverantwortung direkt beim Verwaltungsvorstand angesiedelt werden. Der Projektplan ist daher im Verwaltungsvorstand zu erörtern und zu beschließen. Zu diesem Zweck sollte der Steuerfachdienst eine *Kick-off-Veranstaltung mit der Verwaltungsspitze* zum Thema „Tax-Compliance“ durchführen:

 Die Veranstaltung sollte aufgrund der engen thematischen Wechselbeziehungen idealerweise den Verwaltungsvorstand auch zugleich in den Themenkomplex des § 2b UStG einführen, sofern dies noch nicht erfolgt ist.

 Ergänzend erscheint es zielführend, das RPA, die Interne Revision oder eine sonstige unabhängige Kontrollinstanz an der Auftaktveranstaltung zu beteiligen, da die Einführung eines TCMS ein vom Steuerfachdienst unabhängiges Monitoring erfordert (siehe Kapitel 2.8). Daher erscheint eine frühzeitige fachliche Abstimmung zwischen dem Steuerfachdienst und der unabhängigen Kontrollinstanz zweckmäßig.

Zur weiteren Einbindung des Verwaltungsvorstands im Umsetzungsprozess siehe Kapitel 2.2. Die operative Umsetzung des Projektes sollte federführend beim Steuerfachdienst angesiedelt werden (s.o.). Ergänzend ist zu entscheiden, in welchem Prozessstadium der Rat eingebunden bzw. über die Projektplanungen informiert werden soll.

## 2.2 Maßnahmen zur Förderung der städtischen Tax-Compliance-Kultur

Von zentraler Bedeutung für den Aufbau eines TCMS sind das klare Bekenntnis und eine unmissverständlich artikulierte und dokumentierte Forderung der Stadtspitze nach einer vorbildhaften steuerlichen Pflichterfüllung der Stadtverwaltung. Die Stadtspitze muss zweifelsfrei zum Ausdruck bringen, dass die getroffene Entscheidung für ein TCMS-Projekt gleichbedeutend mit einem umfassenden Kulturwandel hin zu einer gegenüber dem Finanzamt völligen Transparenz im steuerlichen Gebaren der Stadt sein soll. Kern des Kulturwandels ist das Bekenntnis zu einer besonders vorbildlichen steuerlichen Pflichterfüllung. Die Finanzämter sollen bei unklaren steuerlichen Sachverhaltswürdigungen als Kooperationspartner und nicht als Gegenspieler wahrgenommen werden. Ein solches Bekenntnis ist für Städte, die zugleich immer auch Steuergläubiger sind, eine Selbstverständlichkeit. Die berechtigte Kritik am aktuellen Umfang und der Ausgestaltung kommunaler Steuerpflichten, mögliche Haushaltswirkungen oder personelle Engpässe sind keine Rechtfertigung für Nachlässigkeiten in der

steuerlichen Pflichterfüllung. Pflichtverstöße werden daher keinesfalls toleriert. Zudem sollte die Stadtspitze auch aggressiver Steuergestaltung, dem bewussten Eingehen vermeidbarer Steuerrisiken und dem Verschleiern erkannter Steuerrisiken durch klare normative Leitlinien entgegenwirken. Die entsprechenden Leitlinien der Stadtspitze sind in einem „*TC-Leitbild für die Stadtverwaltung*“ zu dokumentieren.

Die Entwicklung der TC-Kultur darf aber nicht auf die Begleitung des Einführungsprozesses für ein TCMS beschränkt bleiben. Zentrale Themen und Maßnahmen, die städtische Steuerpflichten betreffen, sollten mit angemessener Regelmäßigkeit auch auf Ebene der Verwaltungsspitzen der Stadt vorgestellt und erörtert werden. Um hier eine Kontinuität zu erreichen, können wichtige Anlässe im Steuererklärungsprozess verbindlich auf die Tagesordnung des Verwaltungsvorstandes gesetzt werden. Dazu sollten folgende Regularien geschaffen werden:

Regelmäßige Berichterstattungspflicht des Steuerfachdienstes an den Verwaltungsvorstand zur Entwicklung des TCMS.

Regelmäßige Berichterstattungspflicht des Steuerfachdienstes an den Verwaltungsvorstand über steuerliche Maßnahmen und Problemlagen von erheblichem Gewicht.

Die nachfolgenden Vorschläge können *ergänzend* berücksichtigt werden, soweit der Berichts- und Erörterungsaufwand im Einzelfall mit angemessenem Aufwand realisierbar erscheint:

Beschluss zum Zeitplan für die Abgabe der Steuererklärungen einschließlich einer Regelung zu den Mitwirkungspflichten aller Fachbereiche.

Bericht des Steuerfachdienstes an den Verwaltungsvorstand über den fristgemäßen Abschluss des Veranlagungsgeschäfts.

Institutionalisierte Berichtspflicht des Steuerfachdienstes an den Verwaltungsvorstand zur aktuellen Personalsituation im Steuerfachdienst im Hinblick auf den Personalbedarf für eine pflichtgemäße Erfüllung der Steuerpflichten.

Dieser Kulturwandel sollte in Form einer „*TC-Richtlinie für Vorlagen an den Verwaltungsvorstand zum TCMS sowie zu weiteren wichtigen Steuerfachfragen*“ dokumentiert werden.

Der politische Stellenwert der steuerlichen Pflichterfüllung in der Stadt spiegelt sich nach Auffassung vieler Steuerfachleute auch in der Frage der internen Unterschriftenregelungen für die Steuererklärungen wieder. Je nachdem, ob Oberbürgermeister, Kämmerer oder Fachdienstleitung die Erklärungen unterschreiben, ergibt sich in der Außenwirkung ein voneinander abweichendes Bild über die interne Verantwortungsgewichtung zwischen organisatorischer und steuerfachlicher Verantwortungsebene. Demgegenüber wird aber auch häufig vertreten, dass sich der Stellenwert der Tax Compliance vor allem in der organisatorischen Verankerung des Steuerfachdienstes (z.B. in einer Stabsstellenfunktion beim Kämmerer oder ggf. auch als Teil der Kämmererei oder eigenständige Organisationseinheit) manifestiert.

Ausdruck einer gelebten Tax Compliance-Kultur ist zudem die – organisatorisch bzw. prozessual abgesicherte – frühzeitige Einbindung des Steuerfachdienstes in alle Planungs- und Entscheidungsprozesse, die potenziell erhebliche Relevanz für die zukünftige Befolgung der Steuerpflichten haben.

Schließlich erfordert der Grundgedanke der Tax Compliance auch eine Einbindung der politischen Entscheidungsgremien der Stadt. Nach Abschluss der konzeptionellen Entwicklungsphase sollte das entsprechende Gremium daher in einer Berichtsvorlage über die Einführung eines TCMS informiert werden. Hieran können im jährlichen Rhythmus Tätigkeitsberichte anschließen. Das entsprechende Konzept ist in einer *TC-Richtlinie zur Einbindung der politischen Entscheidungsgremien der Stadt in das TCMS-Projekt* festzuhalten.

Mit Blick auf das Dokumentationserfordernis sind das TC-Leitbild und die weiteren vorgenannten Richtlinien zusammengefasst in die „*TC-Richtlinien der Stadt*“ (siehe Kapitel 2.9) aufzunehmen.

## 2.3 Hinweise für die Zielbestimmung

Wesentliche Risiken durch steuerliche Pflichtverstöße liegen in Zusatzbelastungen für den Haushalt, Reputationsschäden gegenüber den Finanzämtern, Imageschäden für die Stadt, die städtische Führungsspitze und die jeweils betroffenen Fachbereiche sowie nicht zuletzt in persönlichen Haftungsrisiken für die verantwortlichen Führungskräfte und Mitarbeiter in den Städten. Diese Risiken gilt es zu minimieren.

Ein entsprechender Zielkatalog kann wie folgt aufgebaut werden:

- Auf der ersten Gliederungsebene sollten die strategischen Hauptziele des TCMS in möglichst allgemeinverständlicher Form dargelegt werden, um den städtischen Mitarbeitern so die Motive und die Zwecke des Projektes in kompakter Form nahezubringen.
- Die zweite Gliederungsebene sollte nur bereits weitgehend operationalisierte Zielvorgaben beinhalten, an denen sich die Mitarbeiter auch konkret orientieren können und die für eine Erfolgskontrolle hinreichend präzisiert worden sind.

Eine Entwicklung und Vorgabe hochgradig ausdifferenzierter Zielkataloge unter Berücksichtigung aller erdenklichen Nebenziele sollte dagegen im Interesse der Verständlichkeit, der Vermittlung von Zielprioritäten und zur Vermeidung langwieriger Zieldebatten vermieden werden. Folgender Zielkatalog kann als Muster dienen:

1. *Vermeidung von außerplanmäßigen Haushaltsbelastungen:*
  - Vermeidung von Steuernachzahlungen und Zinszahlungen auf Nachforderungen.
  - Vermeidung von Zahlungen für Verspätungs-, Säumnis- oder Strafzahlungszuschläge.
  - Vermeidung des Verfalls von (ggf. anrechenbaren) Steuererstattungsansprüchen.
  - Zeitnahe Information an die Kämmererei über neu entdeckte steuerliche Haushaltsrisiken ab definierten Gewichtsgrenzen.
2. *Vermeidung von Reputations- und Imageschäden gegenüber Öffentlichkeit, Finanzverwaltung sowie stadintern:*
  - Fristgerechte Einhaltung aller Erklärungspflichten.
  - Ausreichende Personal- und Sachmittelausstattung für den Steuerfachdienst.
  - Vermeidung der Notwendigkeit für Berichtigungen von Steuererklärungen nach §§ 153, 371 AO.
  - Vermeidung von Beanstandungen im Rahmen von Betriebsprüfungen.
3. *Verankerung der Tax Compliance als Führungsthema:*
  - Regelmäßige Berichterstattung an den Verwaltungsvorstand zum Stand der Umsetzung des TCMS-Projektes.
  - Verankerung einer kontinuierlichen Befassung des Verwaltungsvorstands mit einem festen Kanon an Steuerthemen.
4. *Vermeidung von Organisationsversagen:*
  - Einrichtung und Fortentwicklung eines angemessenen TCMS, das perspektivisch den Prüfkriterien des Entwurfs für den „IDW-Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax CMS gem. IDW PS 980“ sowie ggf. zukünftigen Weiterentwicklungen des Standards gerecht wird. (Aufgrund fehlender Praxiserfahrungen kann derzeit noch nicht abschließend beurteilt werden, ob und inwieweit für Städte und Gemeinden grundlegende Modifikationen an den primär für den Unternehmenssektor entwickelten Standards vorzunehmen sind).
  - Einrichtung eines unabhängigen Monitorings für das TCMS.
  - Perspektivisch: Zertifizierung des eingerichteten TCMS.

5. *Vermeidung von Haftungsrisiken für Mitarbeiter:*

- Vermeidung der Notwendigkeit für Berichtigungen von Steuererklärungen nach §§ 153, 371 AO.
- Vermeidung von Beanstandungen im Rahmen von Betriebsprüfungen.
- Anerkennung des TCMS durch Finanzverwaltung als ein IKS i.S.d. AEAO zu § 153, Rnr. 2.6; ggf. über Zertifizierungen.

6. *Mitarbersensibilisierung für Tax Compliance:*

- Identifikation aller für den Steuererklärungsprozess relevanten Mitarbeiter.
- Erstellung von Risikoanalysen für die betreffenden Mitarbeiter.
- Bedarfsanalyse zur Bereitstellung passgenauer Informationen und Bildungsangeboten für die betreffenden Mitarbeiter.
- Regelmäßige Erinnerungen an die zu beachten Hinweise bzw. Einrichtung von Prüfverfahren, ob die Hinweise bekannt sind.

7. *Risikovermeidung bzw. Reputationsgewinn durch Schaffung interner und externer Transparenz sowie effektiver Organisationsstrukturen:*

- Einrichtung und Fortentwicklung eines TCMS, das perspektivisch den vorgenannten Prüfkriterien der IDW-Hinweise (Entwurf) sowie ggf. zukünftigen Weiterentwicklungen des Standards gerecht wird.
- Aufbau einer unabhängigen Kontrollstruktur für das TCMS.
- Perspektivisch:* Nutzung bestehender Vertragsdatenbanken bzw. eines Systems von fachbezogenen Einzeldatenbanken als Grundlage für eine Erfüllung der Steuerpflichten insb. im Bereich der Umsatzsteuer.
- Verbreitung des Vier-Augen-Prinzips bei steuerlichen Beurteilungsvorgängen, die anfällig für die Gefahr von Fehlbeurteilungen erscheinen.

## 2.4 Typische Risikofelder im Kommunalbereich

Eine möglichst vollständige Identifikation aller beeinflussbaren Fehlerquellen setzt ein systematisches Vorgehen bei der Risikoerkennung und -beurteilung voraus. Hierzu ist eine Prozessanalyse auf Basis einer hinreichend genauen Prozessbeschreibung der steuerlichen Kernaufgaben notwendig. Wie in der Privatwirtschaft üblich sollte zunächst nach Steuerarten strukturiert werden. Für die einzelnen Prozessschritte sind dann die jeweiligen Fehlerrisiken zu identifizieren sowie deren Art und Gewichtung näher zu konkretisieren. Es ist also zu bestimmen, in welcher Art und Ausmaß eine Verfehlung der Ziele (siehe unter 2.3) droht. Daraus ist i.S. einer Kosten/Nutzen-Betrachtung abzuleiten, welche Fehlerquelle mit welcher Priorität auszuräumen ist. Die Ergebnisse sind in kurzen TC-Prozess-Beschreibungen zusammenzufassen, z.B. in Form von – im Schrifttum häufig diskutierten – Risiko-Kontroll-Matrizen (siehe nachstehende Abbildung: „Grundmuster einer Risiko-Kontroll-Matrix“, S. 15). Da noch keine Erfahrungswerte zur deren längerfristigen praktischen Handhabung vorliegen, soll an dieser Stelle auf entsprechende methodische Empfehlungen verzichtet werden.

Anschließend ist für jede potenzielle Fehlerquelle in den Prozessen zu prüfen, wie diese mit angemessenem Aufwand bzw. mit welchen konkret einzusetzenden Instrumenten ausgeräumt oder eingedämmt werden können. Die Ergebnisse der Analyse sollten ebenfalls in den TC-Prozess-Beschreibungen bzw. Risiko-Kontroll-Matrizen für die untersuchten Teilprozesse dargestellt werden.

Ergänzend muss ggf. für Einzelrisiken dargelegt werden, wie in deren Eintrittsfall vorzugehen ist, um entsprechende Folgerisiken zu vermeiden. Schließlich sollten die TC-Prozess-Beschreibungen bzw. die Risiko-Kontroll-Matrizen für eine Gesamtdarstellung des Prozesses auch die operative Verantwortlichkeiten für die jeweiligen Prozesse abbilden.

Abbildung: Grundmuster einer Risiko-Kontroll-Matrix

Prozess: Umsatzsteuer									
Prozessziel	Fehlerfreie, fristgerechte Umsatzsteuererklärungen / Umsatzsteuervoranmeldungen								
Prozessdarstellung (im Detail: s.a. ...)					Prozessverantwortlich: Leiter FD Steuer  Stellvertretung: Stellv. Leiter FD Steuer		Aufgabenbeschreibung: - ... - ... - ...  Schnittstellenbeschreibung: - ... - ... - ...		
Teilprozess/ Teilprozessziel	Risikoanalyse		Programm			Erfolgskontrolle			Vorgehen bei Fehlereintritt
	Risiko- faktoren	Rating	Maß- nahmen	Verant- wortl. Mitarb.	Umsetz- ung bis:	Maß- nahme	Verant- wortl.	Umsetz- ung bis:	
<b>1. Prozessschritt: ...</b>									
Teilprozessziel: ...	Risiko 1	Hoch	Maßn. 1a Maßn. 1b	Mitarb. A Mitarb. A	2017 2018	Kontroll- maßn. I	Steuer- fach- dienst	2019	Korrektur- anweisung 1
	Risiko 2	Mittel	Maßn. 2	Mitarb. B	2018	Kontroll- maßn. II	RPA	2020	
	Risiko 2	Mittel	Maßn. 2	Mitarb. B	2018	Kontroll- maßn. I	Steuer- fach- dienst	2019	
<b>2. Prozessschritt: ...</b>									
Teilprozessziel: ...	Risiko 3	Mittel	Maßn. 3a	Mitarb. B	2019	Kontroll- maßn. III	RPA	2020	Korrektur- anweisung 2
	Risiko4	Gering	Maßn. 3b	Mitarb. C	2020	Kontroll- maßn. III	RPA	2020	
	...	...	...	...	...	...	...	...	Mitteilungs- regelung 1

Naturgemäß ist eine solche Erfassung, Aufarbeitung und Darstellung aller Prozess-Risiken aufwendig und kurzfristig nicht vollständig für alle Teilprozesse zu bewältigen. Eine Prioritätensetzung bei der Analyse ist erforderlich. Es sollte mit der Erarbeitung der TC-Prozess-Beschreibungen bzw. der Risiko-Kontroll-Matrizen für die vier risikoreichsten Kernprozesse der Umsatz-, Ertrag-, Grunderwerb- und Lohnsteuer begonnen werden. Dabei sind keine überhöhten Anforderungen an die Vollständigkeit der Risikoerfassung je Prozessabschnitt zu stellen. Im Einführungsprozess sollte zunächst eine Konzentration auf die jeweiligen Schwerpunktrisiken erfolgen. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass die Risikoidentifikation an sich nur begrenzt Mehrwert schafft. Es müssen stets auch entsprechende Gegenmaßnahmen entwickelt werden können, was knappe Ressourcen bindet. Eine solche Schwerpunktsetzung bei der Risikobetrachtung ist mit dem Grundkonzept des TCMS vereinbar. Längerfristig muss dann aber i.S. einer kontinuierlichen Verbesserung auch eine fortlaufende systematische Analyse der gesamten steuerlichen Risikostruktur angestrebt werden, für die ein Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben ist.

Im kommunalen Bereich sollten die Einzelrisiken stets auch *anlassbezogen* erfasst, geordnet und beschrieben werden. Typische Anlässe mit erhöhtem steuerlichem Risiko sind etwa:

☐ Investitionsprojekte (insb. in Fällen mit Bautätigkeit),

☐ organisatorische Veränderungen (wie bspw.:

- Rechtsformwechsel / Ausgliederungen,
- Personalgestellungen oder
- Übertragungen von Betriebsvermögen) und

☐ Neuabschlüsse oder Änderungen von Verträgen und Satzungen (ggf. differenziert nach weiteren räumlichen, sachlichen, zeitlichen oder personellen Fallgruppen wie bspw.:

- Grenzüberschreitende Erwerbsvorgänge,
- Zuschussbescheide und Zuschussverträge,

- Sponsoring-Vereinbarungen,
- Verträge mit Künstlern oder
- Kooperationsverträge).

Eine solche anlassbezogene Darstellung der Risikostruktur erleichtert die Ableitung praxisgerechter Präventionsmaßnahmen. Praxisgerecht sind Maßnahmen vor allem dann, wenn sie auch steuerlich nicht versierte Mitarbeiter erreichen können. So dürften steuerliche Warnhinweise oder Handlungsanweisungen bei den vielen steuerlich nicht versierten Mitarbeitern deutlich mehr Beachtung finden, wenn diese Regularien speziell auf einzelne konkrete Anlässe im Bereich des Verwaltungshandels, wie etwa den Abschluss einer Sponsoring-Vereinbarung, hin zugeschnitten sind.

## 2.5 Ausgestaltung des Tax Compliance-Programms

Auf Basis der Risikoanalyse (siehe Kapitel 2.4) sind Grundsätze und Maßnahmen einzuführen, um den Risiken wirksam entgegenzuwirken. Es gilt zum einen bereits die Entstehung von Fehlern zu vermeiden (Prävention) und zum anderen eingetretene Fehler aufzuspüren (Detektion) und zu beheben. Jedem Risiko sind angemessene Maßnahmen gegenüberzustellen. Die Bezüge zwischen Risiken und Maßnahmen sind in TC-Prozess-Beschreibungen bzw. Risiko-Kontroll-Matrizen darzustellen (siehe Kapitel 2.4).

Folgende *Maßnahmen-Kategorien* stehen für die Entwicklung von TC-Programmen im Kommunalbereich vorrangig zur Verfügung:

 Die *Sensibilisierung der Mitarbeiter* in identifizierten Risikobereichen durch einen allgemeinen Steuerleitfaden, Geschäftsanweisungen über die steuerliche Handhabung oder ähnliche Formen von Verwaltungsanweisungen (siehe Kapitel 2.7): Auf die Nutzerfreundlichkeit entsprechender Handreichungen ist besonderer Wert zu legen, um durch niedrige fachliche Hemmschwellen die Bereitschaft der Mitarbeiter zur intensiven Auseinandersetzung mit den oft ungewohnten steuerlichen Anforderungen zu fördern. Vor allem Anweisungen im Checklisten-Format, aber auch gezielte Schulungen der operativ tätigen (Haushalts-)Sachbearbeiter stellen daher nachhaltig wirksame Instrumente zur Stärkung der Tax Compliance dar.

 Die *Schaffung klarer Verantwortlichkeiten* ist ein weiterer Kernbestandteil eines jeden TC-Programms. Es ist der Grundsatz zu vermitteln, dass die Steuerpflicht alle kommunalen Beschäftigten etwas angeht. Zugleich sind *TC-Organisationspläne* (siehe Kapitel 2.6) zu erstellen. Ergänzend ist sicherzustellen, dass die zuständigen Mitarbeiter auch stets über die notwendigen Ressourcen und Rechte verfügen, um die zugewiesenen Aufgaben anforderungsgerecht erfüllen zu können.

 *Aus- und Fortbildungsmaßnahmen bzw. -programme* bilden einen weiteren wichtigen Bestandteil jedes TC-Programms. Neben einer individuell-bedarfsorientierten Schulungsstrategie sollte ergänzend geprüft werden, ob und inwieweit bereits in den allgemeinen Ausbildungsprogrammen für den kommunalen Verwaltungsdienst steuerrechtliche Basiselemente (stärker) berücksichtigt werden können. Es bedarf insoweit einer Ausbildungskonzeption, Aus- und Weiterbildungsplänen mit Festlegungen zu Personenkreisen und Bildungsinhalten sowie einem Organisationsplan für den Ausbildungsprozess. Die Gesamtkonzeption für den Bildungsbereich sowie die darauf beruhenden Regelungen sind in einer *TC-Aus-/Weiterbildungsrichtlinie* zusammenzufassen.

 Zur Tax Compliance gehört auch ein *TC-Personalentwicklungs-konzept für den Steuerfachdienst* sowie eine Berichterstattung zu dessen Umsetzung. Die Fragen der Personalbedarfsmessung und -ausstattung, der Personalgewinnung sowie der Weiterbildung haben naturgemäß einen entscheidenden Einfluss auf die Qualität der Tax Compliance in

der Stadt. Einschränkend ist anzumerken, dass eine Personalbedarfsbemessung mit Blick auf die noch in vielen Bereichen offenen Folgewirkungen des § 2b UStG gegenwärtig mit einigen Unwägbarkeiten verbunden ist.

 Die *Einführung des „Vier-Augen-Prinzips“* ist als Maßnahme in solchen Konstellationen bedeutsam, in denen das steuerliche Risiko nicht in einem unentdeckten Sachverhalt, sondern in einer falschen steuerrechtlichen Beurteilung eines erfassten und geprüften Sachverhalts liegt. Aufgrund der erhöhten Kostenintensität dieses instrumentellen Ansatzes muss die Anwendung des Vier-Augen-Prinzips jedoch auf Schwerpunktrisiken beschränkt bleiben. Die Anwendung des Prinzips ist in *Dienstanweisungen* o.ä. zu regeln.

 Der *Förderung einer Kommunikationskultur* kommt gerade im kommunalen Bereich mit seinen komplexen Planungs-, Organisations- und Leistungsstrukturen eine bedeutsame Rolle für die Tax Compliance zu. Der Informationsfluss muss dabei stets in beide Richtungen, also vom und zum Steuerfachdienst, gefördert werden (siehe Kapitel 2.7).

 Für das TCMS ist zudem mittelfristig auch eine *IT-Strategie* zu entwickeln. Fernziel muss die vollautomatische Auswertbarkeit aller steuerrelevanten Daten sein. Auf kürzere Sicht ist aber auch schon viel gewonnen, wenn die Zusammenarbeit zwischen Steuerfachdienst und IT-Bereich verbindlich geregelt und so Räume für eine Sensibilisierung und für weiterführende Gespräche zu den Daten- und Auswertungsanforderungen des Steuerbereichs eröffnet werden.

## 2.6 Organisatorische Maßnahmen

Ein unverzichtbares TCMS-Element sind klare Organisationsrichtlinien, die den steuerlich relevanten Informationsfluss in der Verwaltung sowie die Verteilung der damit im Zusammenhang stehenden Verantwortlichkeiten innerhalb der Stadt und ihrer Untergliederungen regeln. Kommunikationswege müssen sich von persönlichen Netzwerken der Steuerfachdienst-Mitarbeiter in der Stadt lösen. Herrschaftswissen in den Verwaltungsuntergliederungen der Stadt darf der Tax Compliance nicht im Wege stehen. Die Entwicklung und Fortschreibung entsprechender Richtlinien gehört damit künftig zu den Kernaufgaben eines Steuerfachdienstes.

Im Einzelnen sollte der zu schaffende „TC Organisationsplan“ insb. die folgenden kritischen Punkte regeln:

 Verteilung von Verantwortlichkeiten.

 Verteilung von Zuständigkeiten.

 Schnittstellenorganisation.

 Vertretungsregelungen.

 *Ergänzend:* Datenschutzrechtliche Prüfung der Organisationsstruktur.

Erhebliches Potenzial für eine Risikoreduktion bietet vor allem die nähere Analyse der Vertretungsregelungen. Die TC-Organisationspläne müssen den Vertretungsfall lückenlos regeln. Dabei ist sicherzustellen, dass die Abwesenheitsvertretungen der Mitarbeiter in Risikobereichen in vergleichbarer Weise für steuerliche Fragestellungen sensibilisiert sind. Hierzu sind gegebenenfalls besondere Kontrollstrukturen in Vertretungsfällen zu implementieren.

Im Rahmen der Organisationsplanung sind auch die bestehenden Funktionstrennungen und -bündelungen sowie die vorhandenen Berechtigungskonzepte neu zu hinterfragen, Unterschriftenregelungen sind zu treffen und Dokumentationsanweisungen zu erstellen.

Bei externen Dienstleistern ist zudem besonderer Wert auf die genaue Beschreibung der übertragenen Aufgaben zu legen.

In umgekehrter Verantwortungsrichtung ist aber auch sicherzustellen, dass die zuständigen Mitarbeiter stets auf alle notwendigen Ressourcen, Datengrundlagen, Richtlinien, Organisationsanweisungen oder steuerfachliche Auskünfte und Beratung zugreifen können.

Es hat sich zudem als förderlich erwiesen, die entsprechenden Regularien zu den Verantwortlichkeiten ergänzend auch direkt in die allgemeinen organisatorischen Regelwerke der Städte (z.B. Orga-Handbücher) aufzunehmen.

Ferner ist die Überwachung der Einhaltung dieser Richtlinien eine Kernaufgabe des Steuerfachdienstes. Diese Aufsicht ist mit einer tatsächlichen Intensität wahrzunehmen, dass vorsätzliche Zuwiderhandlungen gegen gesetzliche Bestimmungen und Anweisungen voraussichtlich vermieden werden. Gebotene Aufsichtsmaßnahmen sind unbedingt auch stichprobenartige, überraschende Kontrollen der Mitarbeiter. Eine bloße Verteilung von Anweisungen (Stichwort: „Papiertiger“) ist nicht ausreichend, um den Anforderungen eines IKS i.S.d. AEAO zu § 153 zu genügen.

Innerhalb eines TCMS ist der Steuerfachdienst mehr als eine bloße interne Servicestelle. Die neu zu gewichtenden Aufgaben des Steuerfachdienstes, also insb.

☐ die Entwicklung und laufende Kontrolle von verbindlichen Richtlinien für weite Teile der Stadtverwaltung, die sich zudem unmittelbar auf deren operative Tätigkeiten auswirken,

☐ die Einrichtung von Berichtspflichten an den Steuerfachdienst,

☐ die Schaffung von weitgehenden Kontroll- und Einsichts-Rechten in andere Organisationseinheiten der Stadt und

☐ die Einrichtung von klar definierten Revisions- und Weisungsrechten,

verlangen eine den örtlichen Gegebenheiten angemessene organisatorische Verankerung des Steuerfachdienstes. Im Regelfall sollte der Steuerfachdienst daher zukünftig entweder als Stabsstelle beim Kämmerer angedockt sein oder auch als Teil der Kämmerei oder als eigenständige Organisationseinheit geführt werden.

Neben dem zentralen Steuerfachdienst sollten in den einzelnen dezentralen Fachbereichen der Stadt auch „TCMS-Beauftragte“ eingerichtet werden. Die einzelnen Fachbereiche der Städte verwalten ihre Budgets regelmäßig in eigener, dezentraler Verantwortung, so dass viele steuerliche Sachverhalte auch in diesem Prozessstadium zuerst aufschlagen bzw. erkannt werden können. Daher ist es zweckmäßig und sogar geboten, dass die jeweiligen Haushalts- bzw. Controlling-Sachbearbeiter der Fachbereiche auch (als „TCMS-Beauftragte“) entsprechende Aufgabenverantwortlichkeiten im Rahmen des TCMS übernehmen. (Soweit in einem Fachbereich mehrere Haushalts- bzw. Controlling-Sachbearbeiter tätig sind, sollte die Funktion des TCMS-Beauftragten nur von einem der Sachbearbeiter koordinierend ausgeübt werden). Die Funktion des TCMS-Beauftragten erfordert nicht, dass die jeweiligen Sachbearbeiter die aufkommenden steuerlichen Fragen stets selbstständig lösen. Es genügt vielmehr, dass die betreffenden Haushalts- oder Controlling-Sachbearbeiter über ein ausreichendes steuerliches Themenbewusstsein verfügen und entsprechende Sachverhalte zur Lösung an den zentralen Steuerfachdienst melden. Die TCMS-Beauftragten sind insoweit ein Bindeglied zwischen zentralem Steuerfachdienst und dezentralen Fachbereichen und sorgen für einen störungsfreien Informationsfluss von den Fachbereichen zum Steuerfachdienst und umgekehrt.

Ergänzend zu einem Netzwerk von TCMS-Beauftragten sollten – soweit vorhanden – auch die für das allgemeine Risikomanagement in den Fachbereichen eingesetzten Personenkreise („Risikomanagement-Beauftragte“) in das TCMS eingebunden werden. Während die oben genannten TCMS-Beauftragten operativ in den TCMS-Prozess eingebunden sind, sollten die Risikomanagement-Beauftragten vor allem Aufgaben im Rahmen der TCMS-Überwachung übernehmen. Daher ist grundsätzlich auf eine funktionale Trennung beider Bereiche zu achten, wenngleich naturgemäß beide Tätigkeiten systematisch ineinandergreifen müssen.

Mit Blick auf das Dokumentationserfordernis in TCMS sollte auch der Steuerfachdienst selbst seine innere Organisation und die Arbeitsläufe darstellen und verbindlich regeln. Im Rahmen eines solchen „*TC-Organisationsplans und TC-Richtlinie für den Steuerfachdienst*“ können dann ergänzend auch die heute bereits verbreiteten TC-Maßnahmen des Fachdienstes zusammenhängend dargestellt werden, wie etwa:

-  Regelungen für eine *verbindliche Zeitplanung mit Fortschrittskontrolle* für die einzelnen Steuererklärungsprozesse.
-  Regelungen zur Führung von *Übersichten zum Stand der Veranlagungen, zum Stand der Rechtsmittelverfahren oder zum Bestand der verbindlichen Auskünfte*.
-  Regelungen zu regelmäßig durchzuführenden *Daten-Verprobungen* und Stichprobenuntersuchungen.
-  Regelungen zum Controlling mit besonderem Fokus auf die Prüfung und Weiterentwicklung von Programm-Prozessen.
-  Regelungen zur Anwendung des *Vier-Augen-Prinzips*.

Steuerliche Risiken lassen sich auch reduzieren, wenn neue und insbesondere neuartige Projekte der Kommunen bereits in einem frühen Stadium unter steuerlichen Aspekten analysiert werden. Deshalb sollte eine „*TC-Richtlinie zur Einbindung des Steuerfachdienstes in (ausgewählte) Entscheidungsprozesse*“ geschaffen werden, die bei potenziell risikobehafteten Projekten eine steuerliche Vorprüfung verpflichtend vorschreibt. In standardisierten ablaufenden Prozessen kann die Beteiligung des Steuerfachdienstes gegebenenfalls auch über bloße Mitteilungspflichten oder eine verpflichtende und zu dokumentierende Berücksichtigung steuerlicher Prüfhinweise des Steuerfachdienstes (wie eine dokumentierte Prüfung des Sachverhalts mittels Checklisten) gewährleistet werden.

Perspektivisch werden unter organisatorischen Gesichtspunkten auch weitergehende Prozessanalysen unter Einbezug der Buchhaltung als Datenlieferanten erforderlich sein. Ansatzpunkte bilden hier insbesondere die Grundsatzfragen zentraler oder dezentraler Buchführung sowie die an Buchhalter zu stellenden Qualifikationsanforderungen.

Schließlich werden im Rahmen des Informationsaustauschs zwischen Fachämtern und Steuerdiensten bisweilen auch datenschutzrechtliche Bedenken gegen eine Informationsweitergabe geltend gemacht. Daher sollte die TC-Organisationsstruktur in besonders sensiblen Bereichen durch den örtlichen Datenschutz abgenommen werden.

## **2.7 Kommunikation der Ziele und Maßnahmen**

Vor allem in der Einführungsphase eines TCMS sind intensive Anstrengungen erforderlich, um für den angestrebten Kulturwandel zu werben sowie die erforderlichen neuen Organisations- und Regelstrukturen bekannt zu machen und deren Befolgung durchzusetzen. Neben den in den Kapitel 2.5 und 2.6 aufgeführten verwaltungsinternen Anweisungen bedarf es einer weitergehenden Kommunikationsstrategie, die in operationalisierter Form (als TC-Kommunikationsrichtlinie) ebenfalls Bestandteil der TCMS-Richtlinien sein muss.

Die TC-Kommunikationsrichtlinie beinhaltet neben einem Leitbild für die TC-Kommunikation in erster Linie konkrete Pflichtmaßnahmen des Steuerfachdienstes zur kontinuierlichen Sensibilisierung und Schulung der Mitarbeiter.

Das *Leitbild* darf nicht auf eine Darstellung der Ziele der Kommunikationsstrategie beschränkt sein. Es sollte die Bedeutung kontinuierlicher Kommunikationsprozesse, persönlicher Vorsprachen sowie (sprachlich wie organisatorisch) niedrigschwellig zugänglicher Handlungsanweisungen betont werden. Ferner muss deutlich werden, dass der Erfolg der Kommunikationsmaßnahmen regelmäßig evaluiert wird. Schließlich müssen sich im Leitbild Aussagen wiederfinden, die den Steuerfachdienst zu einem planmäßigen Vorgehen bei der Gestaltung der Kommunikationsprozesse (Kommunikationsplan) verpflichten.

Ein *Kommunikationsplan* soll

- ☐ die zum Einsatz kommenden Kommunikationsinstrumente für die einzelnen Ziel- bzw. Adressatengruppen darstellen sowie
- ☐ die Instrumente der Erfolgskontrolle bzw. Evaluation umfassen.

Bei der Darstellung der Kommunikationsinstrumente sowie der Instrumente für die Erfolgskontrolle bzw. Evaluation ist besonderer Wert auf eine konkrete zeitliche, persönliche und inhaltliche Abgrenzung bzw. Konkretisierung der Instrumente im Hinblick auf die verschiedenen Adressatenkreise zu legen. So ist für jeden relevanten Mitarbeiter bzw. jede relevante Organisationseinheit zu bestimmen, welche Maßnahme wann bzw. mit welcher Regelmäßigkeit stattzufinden hat und wie der Erfolg der Kommunikationsmaßnahmen überprüft wird.

Bei der Entwicklung von Kommunikationsinstrumenten sollten auch neue bzw. bisher nur vereinzelt beschrittene Wege in Betracht gezogen werden. So sollten gerade in der Startphase die Notwendigkeit und die Grundzüge des TCMS den betroffenen Mitarbeitern in dokumentierten Gesprächen vermittelt werden. Eine rein schriftliche Kommunikation ist nicht ausreichend, damit Rückkoppelungen zum Steuerfachdienst unkompliziert möglich sind. Entsprechendes gilt für alle wesentlichen Fortschreibungen des TCMS aufgrund neuer Erkenntnisse und Erfordernisse. Zudem können regelmäßige (anlassunabhängige) Besuche des Steuerfachdienstes in den weiteren Verwaltungseinheiten der Stadt helfen, um die Wahrnehmbarkeit des TCMS zu steigern und die praxistypischen Kommunikationshürden langer bzw. formalisierter Dienstwege abzubauen.

Darüber hinaus ist ein Instrumentenkasten für den allgemeinen laufenden Informationsfluss vom Steuerfachdienst an die steuerlich operativ tätigen Einheiten zu entwickeln. In Frage kommen beispielsweise:

- ☐ Entwicklung eines *TC-Steuerleitfadens* als allgemeine Basisinformation zu den steuerlichen Pflichten der Kommune.
- ☐ Informationsweitergabe bei Gesetzesänderungen per *TC-Newsletter*.

Mittelfristig sollten die Städte zudem einen *Einheitlichen Ansprechpartner für Steuerfragen* der Beschäftigten installieren, der jederzeit auch niedrigschwellig für formlose Rückfragen zur Verfügung steht. Auf diese Weise können Hemmschwellen reduziert werden und zudem weitergehende Informationsbedarfe schneller erkannt werden.

Schließlich sollte das TCMS auch im städtischen Berichtswesen seinen angemessenen Niederschlag finden. So könnte etwa eine steuerliche Passage im städtischen Lagebericht die Sichtbarkeit des TCMS befördern.

Der TC-Kommunikationsplan und die darauf aufsetzenden Instrumente sind in die städtischen TC-Richtlinien (siehe Kapitel 2.9) aufzunehmen.

## **2.8 Überwachung und laufende Verbesserungen**

Im Kommunalbereich wird die TCMS-Einführung ein zwar zeitnah zu startender, aber bis zur umfassenden Umsetzung doch eher mittel- bis längerfristig angelegter Prozess sein. Daher kommt gerade in den Anfangsjahren des Reformprozesses der stetigen Überwachung und Verbesserung des TCMS eine zentrale Rolle zu. Es bedarf somit einer schlüssigen Konzeption und wirksamer Maßnahmen, um einen entsprechenden Innovationsprozess in Gang zu setzen und nachhaltig voranzutreiben. Die Qualitätssicherung in diesem Prozess muss zum einen durch den Steuerfachdienst selbst und zum anderen durch eine unabhängige Kontrolle des TCMS betrieben werden.

Wichtige Schritte der Steuerfachdienst-internen und der unabhängigen Qualitätssicherung sind:

1. Aufstellung eines *Überwachungsplans für die unabhängige Qualitätssicherung* (z.B. durch RPA, Innenrevision, Gemeindeprüfanstalt, WP-Gesellschaft):
  - ☐<sup>60</sup>☐<sup>61</sup> Überwachung des Projektplanes zur Einführung der TCMS i.V.m. einer Berichtspflicht an Verwaltungsvorstand.
  - ☐<sup>60</sup>☐<sup>61</sup> Überwachung der Befolgung der TCMS-Richtlinien i.V.m. einer Berichtspflicht auch mit einem Schwerpunkt auf die Rolle und Tätigkeiten des Steuerfachdienstes im Kontext des TCMS.
2. Aufstellung eines *Überwachungs- und Evaluationsplans für die Qualitätssicherung* durch den Steuerfachdienst. Im Mittelpunkt steht die Kontrolle und Evaluation aller steuerrelevanten Prozessabläufe sowie aller TCMS-Maßnahmen durch den Steuerfachdienst (und ggf. partiell durch Risikomanagement-Beauftragte). Notwendig sind anlassbezogene und stichprobenhafte Untersuchungen, ob das Tax Compliance-Programm den betroffenen Mitarbeitern bekannt ist und Beachtung findet.

Perspektivisch wird ergänzend zu diskutieren sein, ob eine Zertifizierung des TCMS erfolgen sollte. Mit Blick auf das Ziel der Vermeidung von steuerstrafrechtlichen Verfahren erscheint eine Zertifizierung des TCMS durch eine unabhängige Stelle grundsätzlich zweckmäßig. Die Einleitung eines Zertifizierungsverfahrens sollte jedoch erst nach entsprechenden Projektfortschritten näher geprüft werden; also eher auf mittlere Sicht im Projektplan zur näheren Prüfung vorgesehen werden.

Soweit die Entwicklung eines TCMS oder einzelner Teilbereiche des TCMS nicht durch den Steuerfachdienst, sondern durch eine externe Beratungsgesellschaft entwickelt werden soll, müssen die qualitativen Auswahlkriterien für die Wahlentscheidung im Projektplan abgebildet werden und der Auswahlprozess entsprechend dokumentiert werden.

Werden im Rahmen der Überwachungsmaßnahmen konkrete Regelverstöße festgestellt, so sind diese nach der allgemeinen TCMS-Konzeption auch wirksam zu sanktionieren. Auf den kommunalen Bereich übertragen bedeutet dies die angemessene Ausschöpfung des disziplinarrechtlich gebotenen Rahmens. Für gesonderte Sanktionsregelungen besteht insoweit weder Raum noch Bedarf.

## 2.9 Gesamtdokumentation in Tax Compliance-Richtlinien

Die Ergebnisse der vorstehenden Teilprozesse des Kapitels 2 fließen schließlich in eine zusammenfassende Darstellung des TCMS in Form der Tax Compliance-Richtlinien der Stadt ein. Die TC-Richtlinien sind vom Verwaltungsvorstand zu beschließen. Sie dienen zugleich der Dokumentation der Gesamtkonzeption des TCMS und sind dementsprechend mit dem TCMS kontinuierlich fortzuentwickeln bzw. zu aktualisieren. Wie in den vorstehenden Unterkapiteln von Kapitel 2 dargelegt, umfassen die Tax Compliance-Richtlinien in der Einführungsphase die jeweils *aktuelle* und *vollständige* bzw. zusammenführende Darstellung aus:

- ☐<sup>60</sup>☐<sup>61</sup> TCMS-Projektplan und
- ☐<sup>60</sup>☐<sup>61</sup> umgesetzten Maßnahmen des TCMS-Projektplans, also insb.:
  - Beschlüsse des Verwaltungsvorstands zum TCMS.
  - Ergebnisse der Risikoanalyse (TC-Prozess-Beschreibungen bzw. Risiko-Kontroll-Matrizen).
  - TC-Programmteil „Allgemeine Risikosensibilisierung der Beschäftigten“.
  - TC-Programmteil „Organisatorische Maßnahmen“.
  - TC-Programmteile „Umsatzsteuer“, „Ertragsteuer“, „Grunderwerbsteuer“ und „Lohnsteuer“.
  - TC-Programmteil „Überwachung und laufende Verbesserung des TCMS“.

### 3. Schlussbemerkungen

Wie bereits einleitend ausgeführt, birgt die verspätete, fehlerhafte oder unvollständige Einreichung von Steuererklärungen für die steuerpflichtigen Kommunen erhebliche finanzielle und politische Risiken und kann darüber hinaus strafrechtliche Konsequenzen für Verwaltungsleitung und Mitarbeiter nach sich ziehen. Dennoch können objektiv unrichtige Steuererklärungen der Kommunen nicht ausgeschlossen werden. Vorrangige Ursachen hierfür liegen im komplexen Verwaltungsaufbau und in unscharfen Abgrenzungsregelungen zwischen den steuerpflichtigen und den nicht-steuerpflichtigen Betätigungsbereichen der öffentlichen Hand. Diesen Gefahren kann allerdings mit einem Tax Compliance Management System (TCMS) i.S. des AEAO zu § 153 entgegengewirkt werden.

Bei effektiver Ausgestaltung wirkt ein TCMS in steuerstrafrechtlicher Hinsicht vor allem präventiv, da die Eintrittswahrscheinlichkeit von steuerlichen Pflichtverstößen reduziert wird.

Kommt es allerdings dennoch zu Fehlern, schränkt auch ein vorhandenes TCMS i.S. des AEAO zu § 153 die Ermittlungsbefugnisse der unabhängigen Strafverfolgungsbehörden nicht ein. Aufgrund der BGH-Rechtsprechung zum sog. Eventualvorsatz, nach der eine vorsätzliche Steuerverkürzung auch vorliegen kann, wenn eine solche lediglich für konkret möglich gehalten worden ist, wirkt ein TCMS also nicht als absolut verlässliches Entlastungskriterium. Es reduziert aber erheblich die Wahrscheinlichkeit, dass es bei entdeckten bzw. korrigierten Fehlern überhaupt erst zur Einleitung steuerstrafrechtlicher Ermittlungen kommt. So bindet der AEAO zu § 153 zwar nicht die Justiz, wohl aber die Veranlagungsbeamten in den Finanzämtern, die letztlich in der Praxis die breite Masse aller steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren anstoßen. Die Neuregelung im AEAO zu § 153 soll also nach dem Willen der Finanzverwaltung vor allem den Veranlagungsbeamten klare Handlungsleitlinien für die Entscheidung an die Hand geben, ob insb. bei Fehlerkorrekturen nach § 153 AO eine Weitergabe des Sachverhalts an die Buß- und Strafsachenstelle erfolgt oder nicht. Ein vorhandenes TCMS wird daher in Zukunft die Wahrscheinlichkeit erheblich senken, dass steuerstrafrechtliche Verfahren überhaupt erst eingeleitet werden.

Darüber hinaus wirkt ein adäquates TCMS im Ordnungswidrigkeitenrecht umfassend entlastend. Eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 Abs. 3 AO durch die Stadtspitze in Form eines organisatorischen Unterlassens kann weitgehend ausgeschlossen werden, wenn die Leitungsebene die Einrichtung eines adäquaten TCMS veranlasst und umgesetzt hat. Das gilt insbesondere dann, wenn das TCMS zukünftig auch noch von geeigneter Stelle zertifiziert wird. Daher sollten insbesondere die Stadtspitzen ein großes Interesse an der Einführung eines leistungsfähigen TCMS haben.

Die Einführung eines TCMS ist ein zwar kurzfristig zu startender, in der Umsetzung aber mittel- bis längerfristig angelegter Prozess. Praktische Orientierungshilfen für die Konzeption kommunaler TCMS gibt es dabei bisher kaum. Leitlinien der Finanzverwaltung soll es zudem auch in entfernterer Zukunft nicht geben. Aus Sicht der Finanzverwaltung sollen sich die Anforderungen an TCMS marktgetrieben entwickeln, also aus einer sich in diesem Bereich entwickelnden Prüfungspraxis. Insoweit muss die Fachdiskussion um den Entwurf von IDW-Prüfungsstandards für TCMS stets im Blick behalten werden. Zudem darf erwartet werden, dass die Beratungswirtschaft zügig auf das Thema aufspringen und eine permanente Ausweitung der Anforderungen sowie auch eine zunehmende Standardisierung in diesem Compliance-Bereich auslösen wird. Damit wäre dann zugleich der Weg für spätere Zertifizierungen vorgezeichnet, auf die sich die Finanzverwaltung rückbeziehen kann. Das vorliegende Papier bewegt sich daher bereits im Rahmen der Diskussionen um einen IDW-Prüfungsstandard für TCMS und soll zugleich als ein Beitrag zur weiteren Konkretisierung der aktuellen IDW-Konzeption im Kommunalbereich zu verstehen sein.

## **Herausgeber**

Deutscher Städtetag

## **Autoren**

-  Udo Bräger, Stadt Krefeld
-  Thomas Knoop, Freie Hansestadt Bremen
-  Markus Kollmann, Stadt Dortmund
-  Claus-Peter Pithan, Landschaftsverband Rheinland, Köln
-  Hans-Jürgen Rang, Landeshauptstadt Düsseldorf
-  Dr. Stefan Ronnecker, Deutscher Städtetag, Berlin
-  Ralf Rüdtenclau, Stadt Dortmund

## **Ansprechpartner in der Hauptgeschäftsstelle**

Referent Dr. Stefan Ronnecker, E-Mail: [stefan.ronnecker@staedtetag.de](mailto:stefan.ronnecker@staedtetag.de)

© Deutscher Städtetag Berlin und Köln, April 2017