

Tax Compliance Management Systeme bei Kommunen und kommunalen Unternehmen

Verfasser: Christian **Baumann**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Einführung und Definition Tax Compliance Management System	152
2 Ausgestaltung eines Tax Compliance Management Systems	153
2.1 Tax Compliance-Kultur	154
2.2 Tax Compliance-Ziele	154
2.3 Tax Compliance-Risiken	155
2.4 Tax Compliance-Programm	156
2.5 Tax Compliance-Organisation	157
2.6 Tax Compliance-Kommunikation	157
2.7 Tax Compliance-Überwachung und -Verbesserung	158
3 Zusammenfassung	158

Die Notwendigkeit und Ausgestaltung von Tax Compliance Management Systemen ist derzeit bei Kommunen und kommunalen Unternehmen in der Diskussion. Dieser Beitrag setzt sich mit der künftigen Bedeutung solcher Systeme für die kommunalen Körperschaften des öffentlichen Rechts und ihre Unternehmen auseinander.

1 Einführung und Definition Tax Compliance Management System

Der Begriff Tax Compliance Management System ist nicht per Legaldefinition festgelegt.

Der Definition des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)¹ folgend handelt es sich bei der Compliance um die Einhaltung von Regeln (gesetzliche Bestimmungen und unternehmensinterne Richtlinien).

Bei Kommunen und ihren Unternehmen wären neben den gesetzlichen Anforderungen insbesondere auch Anforderungen aufgrund Satzung, Dienstanweisungen und der bindenden Beschlüsse der Gremien anzuführen.

Unter einem Compliance Management System² sind die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Maßnahmen zu verstehen, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter sowie gegebenenfalls von Dritten abzielen, um wesentliche Verstöße zu verhindern.

Bei einem Tax Compliance Management System handelt es sich um einen eingrenzbaeren Bereich, der der Erfüllung von steuerlichen Pflichten dient.

Kommunen und kommunale Unternehmen sind wie alle Subjekte der Besteuerung verpflichtet, die Steuern inhaltlich richtig, zeitgerecht und vollständig zu deklarieren. Bei Kommunen sind hier insbesondere bei den Ertragsteuern die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer und bei den Verbrauchsteuern die Umsatzsteuer zu nennen. Auch im Hinblick auf die Erweiterung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand durch die Anwendung des § 2b UStG spätestens bei Option ab dem 01.01.2021 ist mit einer zunehmenden Anzahl und Komplexität der umsatzsteuerlichen Fragestellungen in der kommunalen Praxis zu rechnen. Mit einem Anstieg von Sachverhalten, die der Besteuerung unterliegen, und einer gleichzeitigen Zunahme der Komplexität ist ceteris paribus auch mit einem Anstieg von berichtigungspflichtigen Sachverhalten zu rechnen.

Eine steuerliche Pflicht zur Anzeige und Berichtigung besteht nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn eine abgegebene Erklärung objektiv unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Steuerverkürzung kommen kann oder gekommen ist. Die Anzeigepflicht besteht ferner, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstige Steuervergünstigung nachträglich ganz oder teilweise wegfallen (§ 153 Abs. 2 AO).

¹ IDW Praxishinweis 1/2016, Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Systems gemäß IDW PS 980, 31.05.2017, Tz. 5 und 6

² Compliance in kommunalen Unternehmen – Public Compliance, Geschäftsbericht 2013, S. 121

Abzugrenzen ist die Anzeige- und Berichtigungspflicht von der steuerstrafrechtlich relevanten Selbstanzeige. In beiden Fällen war die Erklärung im Zeitpunkt ihrer Abgabe objektiv unrichtig. *„Erkennt der Steuerpflichtige erst im Nachhinein die Fehlerhaftigkeit seiner Erklärung und kommt er seiner Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO unverzüglich nach, liegt weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor, wenn es sowohl am Vorsatz als auch an der Leichtfertigkeit fehlt.“*³

Zur Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO von einer Selbstanzeige nach §§ 371 sowie 378 AO führt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) aus: *„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, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“*⁴

Die Feststellung des BMF, dass die Einrichtung eines solchen innerbetrieblichen Kontrollsystems (Tax Compliance Management Systems) – immer aber unter den Umständen des jeweiligen Einzelfalls – das Verneinen von Vorsatz und Leichtfertigkeit indizieren kann, führt aus unserer Sicht zu der Schlussfolgerung, dass es sich empfiehlt, ein Tax Compliance Management System einzuführen. Das gilt, obwohl aus der Feststellung des BMF nicht im strengen Rechtsinn der Umkehrschluss gezogen werden kann, das Fehlen eines solchen Systems sei zumindest ein Indiz jedenfalls für Leichtfertigkeit.

Wie ein solches Tax Compliance System aussehen kann oder muss, führt das BMF nicht weiter aus.

Konkretisierende Ausführungen machen das IDW im Praxishinweis 1/2016⁵ und der Deutsche Städtetag in seinem Leitfaden für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern vom April 2017.⁶

Unter Würdigung der Ausführungen von IDW und Städtetag ist davon auszugehen, dass ein Tax Compliance System gewissen formalen Anforderungen zu entsprechen hat. Eine Sammlung von Dienstanweisungen zu einzelnen steuerlichen Sachverhalten, wie z. B. Innergemeinschaftliche Erwerbe oder § 13b UStG, wird den Anforderungen der Finanzverwaltung an ein Tax Compliance Management System nicht genügen. Vielmehr geht es um ein aufeinander abgestimmtes System ineinander greifender Regeln, Prozesse und Maßnahmen zur Prüfung ihrer Beachtung.

2 Ausgestaltung eines Tax Compliance Management Systems

Die Verantwortung für die Erstellung und Aufrechterhaltung eines Tax Compliance Management Systems obliegt dem gesetzlichen Vertreter der Kommune bzw. des kommunalen Unter-

³ BMF-Schreiben vom 23.05.2016 zum Anwendungserlass zu § 153 AO Tz. 2.2

⁴ BMF-Schreiben vom 23.05.2016, a. a. O., Tz. 2.6

⁵ IDW Praxishinweis 1/2016, a. a. O.

⁶ Tax Compliance in Kommunen, Leitfaden des Deutschen Städtetags für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, April 2017

nehmens. Diese umfasst neben der erstmaligen Einrichtung und schriftlichen Dokumentation die laufende Überprüfung und Weiterentwicklung des Tax Compliance Management Systems, so dass eine fortwährende Funktionsfähigkeit gewährleistet ist.

Um prüfbar und angemessen – etwa für die Rechnungsprüfung oder im Sinne des IDW PS 980 – zu sein, muss das Tax Compliance Management System abgrenzbar und eindeutig definiert sein. Hierbei sind die Steuerrechtsordnungen, Steuerarten, rechtliche Einheiten und Betriebsstätten einzubeziehen. Die Rollen und Verantwortlichkeiten von Personen und Organisationseinheiten sind sowohl intern als auch extern zu definieren.⁷

Ein Tax Compliance Management System – z. B. im Sinne des IDW PS 980 spezifiziert im IDW Praxishinweis 1/2016 – hat sieben interdependente Grundelemente, die in den Geschäftsgang der Kommune bzw. des kommunalen Unternehmens implementiert sind:

- Tax Compliance-Kultur
- Tax Compliance-Ziele
- Tax Compliance-Risiken
- Tax Compliance-Programm
- Tax Compliance-Organisation
- Tax Compliance-Kommunikation
- Tax Compliance-Überwachung und -Verbesserung⁸

2.1 Tax Compliance-Kultur

Die Tax Compliance-Kultur ist Teil der grundsätzlichen Kultur der Einhaltung von Gesetzen und Regeln bezogen auf die steuerlichen Pflichten der Kommune bzw. des kommunalen Unternehmens. Diese Kultur, die sich in der unmissverständlich und eindeutig auf die Einhaltung der steuerlichen Pflichten ausgerichteten Kommunikation und den entsprechenden Verhaltensweisen manifestiert, wird von den gesetzlichen Vertretern und den Führungskräften, die eine Vorbildfunktion für die Mitarbeiter und Dienstleister haben, geprägt.

Als Beispiele für eine positive Tax Compliance-Kultur sind das aktive Annehmen und Umsetzen neuer steuerlicher Herausforderungen wie des § 2b UStG, der im ersten Schritt ein Haushaltscreening erfordert, innerhalb der Organisation und die regelmäßige (institutionalisierte) Unterrichtung des gesetzlichen Vertreters und betroffener Führungskräfte über steuerliche Sachverhalte anzuführen.

Soweit in der Kommune oder dem kommunalen Unternehmen nicht die Ressourcen zur selbstständigen Erfüllung der steuerlichen Pflichten vorhanden sind, bedarf es einer stetigen Kultur der Einbeziehung steuerkundiger Dritter.

2.2 Tax Compliance-Ziele

Die Tax Compliance-Ziele werden im Allgemeinen aus den Zielen des Unternehmens bzw. der Organisation abgeleitet und sollen eine vollumfängliche Erfüllung der steuerlichen Pflichten

⁷ IDW Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Tz. 20 ff.

⁸ IDW Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Tz. 22

sicherstellen. Bei Kommunen und kommunalen Unternehmen ist zu berücksichtigen, dass Regelverletzungen der öffentlichen Hand von den Bürgern oftmals kritischer gesehen werden, als wenn diese in der Privatwirtschaft auftreten. Dies liegt zum einen am Vertrauen der Bürger in die Rechtstreue öffentlich-rechtlicher Institutionen und zum anderen am Einsatz öffentlicher Gelder, die letztlich von den Bürgern aufgebracht werden.

Im Bereich der steuerrechtlichen Compliance hat die öffentliche Hand mit der Verpflichtung zur Einhaltung der Steuergesetze grundsätzlich die gleichen Pflichten wie ein privater Steuerpflichtiger. Aber auch hier gilt, dass die Bedeutung der Compliance für die öffentliche Hand aufgrund der Reputationsrisiken im politischen Umfeld noch höher einzustufen ist als für Private.

Neben diesen Reputationsrisiken für die öffentliche Hand sind auch eine unerwartete Belastung des Haushalts sowie Haftungsrisiken sowohl der Kommune oder des kommunalen Unternehmens als Körperschaft als auch der gesetzlichen Vertreter und weiterer Arbeitnehmer zu vermeiden bzw. soweit wie möglich auszuschließen.

Ziel ist es grundsätzlich, dass bei möglichen Fehlern aufgrund objektiver Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit und daraus resultierender Verkürzung in der Steuerdeklaration stets eine Nachmeldung im Sinne des § 153 AO möglich sein muss und eine steuerstrafrechtliche Würdigung im Sinne des § 371 AO ausgeschlossen werden kann.

Um diese übergeordneten Ziele mit einer hohen Sicherheit zu erreichen, sind auf Ebene der Verwaltung sowohl vorbeugende Maßnahmen als auch aufdeckende Kontrollen einzuführen. Das eingerichtete System zur Sicherstellung der vollumfänglichen Erfüllung steuerlicher Pflichten muss unter Berücksichtigung der vorhandenen Ressourcen personenunabhängig funktionieren.

Die steuerlich Verantwortlichen müssen ihre steuerlichen Mitwirkungspflichten kennen, um einen transparenten, zeitnahen und personenunabhängigen Informationsfluss zu gewährleisten.

2.3 Tax Compliance-Risiken

Die Tax Compliance-Risiken werden aus den Zielen abgeleitet. Das Tax Compliance-Risiko ist in der Regel ein Verstoß gegen eine einzuhaltende Steuerregel.

Die Risikoidentifikation hat systematisch unter Berücksichtigung der Abläufe der Organisation, der Eintrittswahrscheinlichkeiten, ihrer möglichen Folgen und der betroffenen Steuerarten zu erfolgen.⁹

Die Risikoidentifikation kann unter Verwendung eines Top-down-Ansatzes, also ausgehend von der Verwaltungsspitze, oder Bottom-up, also aus den einzelnen Verwaltungsgliederungen bzw. Abteilungen heraus, erfolgen. Da eine tiefgehende Kenntnis über steuerliche Sachverhalte, die unter Umständen auch im Rahmen des Haushaltsscreenings erweitert wurde, notwendig ist, sehen wir den Top-down Ansatz als zielführend an. Soweit die personellen Ressourcen einer Kommune oder eines kommunalen Unternehmens nicht ausreichen, kann hier auch die Einbindung von fachkundigen Dritten zielführend sein.

⁹ IDW Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Tz. 43

Die Dokumentation der Risiken, ihre Quantifizierung und die entsprechenden Prozesse und Abläufe zur Risikovermeidung werden in der Risiko-Kontroll-Matrix dargestellt.

Risiko - Inventar-nummer	Risikobeschreibung	Risiko-indikatoren	Wahrscheinlichkeit des Schadenseintritts	(erwartete) Schadenshöhe		Risiko-einschätzung		Steuerart	Compliance-Maßnahme
				quantitativ	qualitativ	quantitativ	qualitativ		
Risikobereich Verstoß gegen Steuerrecht									
10.1.	Ertragsteuern								
10.1.001	nicht fristgerechte Abgabe der Steuererklärung an das FA: Körperschaftsteuer	Erinnerung vom FA; Verspätungszuschläge	5,0%	10,0%	50.000,00		Compliance und Reputation	KStG	Dokumentation des Steuererklärungsprozesses mit Vorgabe der Fristen

2.4 Tax Compliance-Programm

Das Tax Compliance-Programm begegnet den Tax Compliance-Risiken, um diesen entgegenzuwirken und sie somit zu vermeiden bzw. zu nivellieren.

Hierzu werden Grundsätze und Maßnahmen in der Organisation eingeführt bzw. die in der Organisation bereits vorhandenen Grundsätze und Maßnahmen dokumentiert.¹⁰ Die kommunale Praxis ist von einem ausgeprägten Kontrollumfeld geprägt, so dass insbesondere Funktionstrennungen in den Abläufen grundsätzlich implementiert sind. Die implementierten Maßnahmen können sowohl vorbeugenden als auch aufdeckenden Charakter haben.

Bei den vorbeugenden Tax Compliance-Maßnahmen sind bei Kommunen und kommunalen Unternehmen insbesondere Schulungen, Erstellung von Richtlinien und fachlichen Anweisungen sowie Vertretungsregelungen anzuführen. Bei kleineren Organisationseinheiten wird eine funktionsfähige Vertretung die größten Herausforderungen mit sich bringen. Weiter ist besonderes Augenmerk auf ein abgestimmtes IT-Berechtigungskonzept zu legen (z. B. Prinzip der minimalen Rechtevergabe und sog. „Need-to-know-Prinzip“).

Bei den aufdeckenden Tax Compliance-Maßnahmen sind (auch IT-gestützte automatisierte) prozessintegrierte Kontrollen, systematische Auswertungen, anlassbezogene oder stichprobenweise Untersuchungen zu nennen.

Dabei geht es z. B. darum festzulegen, welche Vorgänge (nach Typik und/oder bestimmten Beträgen) einem weiteren Mitarbeiter oder Vorgesetzten zur Schluss- oder Mitzeichnung (vor oder nach Auslauf) vorzulegen sind (Vier-Augen-Prinzip) und nach welchen Kriterien in welchem Zeitraum wie viele Stichproben für eine Überprüfung gezogen werden. Stichproben können zufällig oder systematisch, d. h. als bewusste Auswahl, gezogen werden. Wir empfehlen, zumindest einen Teil der Stichproben systematisch zu ziehen, also z. B. nach den Kriterien typischerweise fehleranfällige Kategorien von Fällen, Fälle ab einem bestimmten Umsatzsteuervolumen, nicht automatisiert bearbeitete Fälle.¹¹

Die Dokumentation der Grundsätze und Maßnahmen erfolgt in der Risiko-Kontroll-Matrix durch Gegenüberstellung der Compliance-Risiken und der Compliance-Maßnahmen.

¹⁰ IDW Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Tz. 43

¹¹ vgl. Bracke/Maciuca, Tax-Compliance – ausschließlich ein Thema der Steuerabteilung?, Compliance-Berater 2017, 146, 148

2.5 Tax Compliance-Organisation

Die Tax Compliance-Organisation ist die Festlegung der Verantwortlichkeiten und Abläufe in der Organisation, um die Einhaltung der steuerlichen Pflichten zu gewährleisten.

Bei der Festlegung werden die Verantwortlichkeiten und Abläufe klar und eindeutig sowohl in nachgelagerte Teile der Organisation (vertikale Delegation) als auch auf verschiedene Teile der Organisation (horizontale Delegation) verteilt und übersichtsartig dokumentiert.

Zur Durchsetzung der Festlegung werden angemessene Weisungsstrukturen benötigt.¹²

Die Verantwortung für die Tax Compliance-Organisation liegt in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter. Bei größeren Organisationseinheiten ist es sinnvoll, die Verantwortung einer natürlichen Person zuzuordnen (Tax Compliance Officer).

Bei Schnittstellenthemen ist die Zuständigkeit eindeutig, lückenlos und überschneidungsfrei schriftlich festzuhalten.

Die Befugnis zur Kommunikation steuerlicher Sachverhalte gegenüber Dritten oder für eine rechtliche Würdigung steuerlicher Themen sowie die operative Abwicklung sind festzulegen. Als Beispiel ist die Befugnis zur Kommunikation mit der Finanzverwaltung oder die Weitergabe der Umsatzsteueridentifikation zu nennen.

Ausgehend von der Ist-Organisation sind abhängig von dem Tax Compliance-Programm unter Umständen organisatorische Änderungen zur Verwirklichung einer den Anforderungen entsprechenden Soll-Organisation vorzunehmen.

2.6 Tax Compliance-Kommunikation

Zur Sicherstellung der Tax Compliance ist die institutionalisierte Kommunikation der Tax Compliance-Risiken und des Tax Compliance-Programms innerhalb der Organisation und an in die Abläufe einbezogene Dritte von wesentlicher Bedeutung.

Abhängig von der Organisationsstruktur sind Berichtswege, -anlässe und -inhalte festzulegen.¹³

Steuerrechtlich relevante Themen sind insbesondere beim Abschluss von Verträgen, der Veränderung der gesellschaftsrechtlichen Struktur, bei Leistungen an das Personal, der Beschaffung und Veränderung der IT-Systemlandschaft, bei der Beschaffung (hier insbesondere von Bau- oder Beförderungsleistungen), der Zurverfügungstellung von Personal- und Sachmitteln und der Erbringung von Leistungen gegen Entgelt zu erwarten.

Eine personenunabhängige Funktionsfähigkeit ist hierbei von besonderer Bedeutung, so dass die Vertretungsregelungen einer besonderen Aufmerksamkeit bedürfen.

Bei der Kommunikation sind die Anforderungen des Datenschutzes von Bedeutung und bei der Ausgestaltung der Kommunikation zu berücksichtigen.

¹² IDW Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Tz. 36 ff.

¹³ IDW Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Tz. 49

2.7 Tax Compliance-Überwachung und -Verbesserung

Das Tax Compliance Management System ist zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit zu überwachen und beim Auftreten von Feststellungen zu verbessern.

Die einzelnen Bestandteile des Tax Compliance Management Systems, insbesondere die Tax Compliance-Risiken und das Tax Compliance-Programm sind gerade auch zur Umsetzung steuerlicher Änderungen regelmäßig kritisch zu hinterfragen und weiterzuentwickeln, um eine dauerhafte Funktionsfähigkeit des Systems zu gewährleisten.

3 Zusammenfassung

Kommunen und kommunale Unternehmen sind wie alle Subjekte der Besteuerung verpflichtet, die Steuern inhaltlich richtig, zeitgerecht und vollständig zu deklarieren.

Auch im Hinblick auf die Erweiterung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand durch die Anwendung des § 2b UStG spätestens ab dem 01.01.2021 (bei Abgabe einer Optionserklärung) ist mit einer zunehmenden Anzahl und Komplexität in umsatzsteuerlichen Fragestellungen in der kommunalen Praxis zu rechnen.

Mit einem Anstieg von Sachverhalten, die der Besteuerung unterliegen, und einer gleichzeitigen Zunahme der Komplexität wird ceteris paribus auch mit einem Anstieg von berichtigungspflichtigen Sachverhalten zu rechnen sein.

Unter Berücksichtigung dieser Entwicklungen und unter Würdigung der im BMF-Schreiben vom 23.05.2016 zum Anwendungserlass zu § 153 AO formulierten Forderung nach der Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann den Kommunen und kommunalen Unternehmen zur Verhinderung möglicher haftungsrechtlicher und steuerstrafrechtlicher Ansprüche nur angeraten werden, ein solches Tax Compliance Management System einzuführen.

Ein solches Tax Compliance Management System wird den im IDW Praxishinweis 1/2016 aufgeführten Mindestanforderungen und -inhalten zu entsprechen haben.

Die Mindestausgestaltung wird aus einem Steuerhandbuch oder einer Steuerrichtlinie, in der die einzelnen Mindestbestandteile Tax Compliance-Kultur, Tax Compliance-Ziele, Tax Compliance-Risiken, Tax Compliance-Programm, Tax Compliance-Organisation, Tax Compliance-Kommunikation sowie Tax Compliance-Überwachung und -Verbesserung umgesetzt werden, und einer Risiko-Kontroll-Matrix, in der die Dokumentation der Umsetzung erfolgt, bestehen.