

## ***Kommunale Unternehmen in Recht, Steuern und Beratung***

### ***Teil 16: TCM und Steuerstrafrecht***

Sehr geehrte Damen und Herren,

#### **AEAO zu § 153 AO**

vor dem Hintergrund komplexer Verwaltungsstrukturen der öffentlichen Hand sowie schwieriger Abgrenzungsregelungen zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichen der Kommune ist die richtige und rechtzeitige Steuerdeklaration anspruchsvoll. Auch die ERP-Systeme sind in vielerlei Fällen noch nicht auf eine Automatisierung der Steuerfindung ausgelegt. Fehler oder Fehleinschätzungen können daher nie ganz ausgeschlossen werden.

Die aktuelle Neuordnung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand durch den § 2b UStG verschärft die schwierige Ausgangslage zudem. Insbesondere die Vorbereitung auf die Systemumstellung des § 2b UStG birgt das Risiko, dass im Rahmen dieser Tätigkeiten Sachverhalte aufgedeckt werden, die bereits nach alter Rechtslage erklärungs-pflichtig gewesen wären. Andererseits ist die Regelung steuerliches Neuland, die viele Abgrenzungsfragen mit sich bringt, die noch nicht ausreichend bzw. abschließend seitens der Finanzverwaltung oder der Rechtsprechung geklärt sind.

Gemäß § 153 Abs. 1 AO muss ein Steuerpflichtiger der jeweiligen Steuerbehörde unverzüglich anzeigen, wenn er erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung objektiv unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder kommen kann. Die Finanzverwaltungen sind angehalten bei der Berichtigung von Steuererklärungen nach § 153 AO die Buß- und Straf-geldstellen einzuschalten. Dabei wird geprüft, ob gegebenenfalls leichtfertig oder sogar vorsätzlich Steuern verkürzt wurden.

Im BMF-Schreiben vom 23. Mai 2016 zum § 153 AO hat die Finanzverwaltung zu der Abgrenzung einer strafrechtlich nicht relevanten Berichtigung fehlerhafter Steuererklärungen von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO Stellung genommen. Erstmals hat die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang geäußert, dass die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, gegebenenfalls ein Indiz darstellen kann, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann.

#### **BGH-Urteil vom 09.05.2017**

Auch der BGH äußert sich mit Urteil vom 09.05.2017 (Az. 1 StR 265/16), dass für die Bemessung einer Geldbuße nach § 30 OWiG von Bedeutung ist, inwieweit ein CMS installiert ist, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt ist. Demnach nimmt der BGH erstmalig zur enthaf-

## Ausgestaltung eines TCMS

tenden Wirkung eines CMS Stellung und spricht diesem eine bußgeldmindernde Wirkung zu.

Die Finanzverwaltung hat in ihrem o.g. BMF-Schreiben die nähere Ausgestaltung eines TCMS bewusst nicht konkret beschrieben. Schließlich muss dieses bezüglich des Umfangs und der Komplexität der jeweiligen Unternehmen angemessen sein.

## IDW Praxishinweis 1/2016

Die Herausbildung eines Normwerkes obliegt demnach der Praxis, Verbänden und Fachinstitutionen. Bereits im Jahr 2011 hat das IDW einen Prüfungsstandard zur Ausgestaltung und Prüfung von Compliance-Management-Systemen herausgegeben (IDW PS 980). Die im Sommer 2015 eingerichtete Arbeitsgruppe „Tax Compliance“ des IDW hat auf dieser Basis am 31. Mai 2017 den IDW Praxishinweis 1/2016 (PH 1/2016) verabschiedet, der die Grundlagen für die Ausgestaltung und Prüfung eines TCMS festlegt.

Mit dem PH 1/2016 steht der Praxis ein Rahmen zur Verfügung, der sich für alle Arten von Tätigkeiten, Organisationsformen und Unternehmensgrößen anpassen lassen soll. Dies ist u. E. zwecks angemessener Berücksichtigung der branchen- und unternehmensspezifischen Bedürfnisse essentiell.

Ein TCMS besteht demnach aus sieben miteinander in Wechselwirkung stehenden Elementen:

- **Compliance-Kultur**  
als grundsätzliche Botschaft der kommunalen Hausspitze, dass die Vorgaben des Steuerrechts von der Kommune und durch alle Beschäftigten zwingend einzuhalten sind,
- **Compliance-Ziele**  
zur Formulierung messbarer Ziele und Abstimmung mit den verfügbaren Ressourcen,
- **Compliance-Organisation**  
zwecks Aufbau leistungsfähiger Strukturen und Prozesse der Kommune mit eindeutigen Rollen und Verantwortlichkeiten, nachvollziehbaren Delegationsentscheidungen, angemessener Personalausstattung (inkl. einer zentralen Koordinationsstelle) mit adäquater Qualifikation sowie Einsatz leistungsfähiger systemtechnischer Komponenten,
- **Compliance-Risiken**  
für eine systematische Risikoeinschätzung im steuerlichen Bereich nebst Festlegung von geeigneten Maßnahmen zur Minimierung bzw. Vermeidung der erkannten Risiken,

- **Compliance-Programm**  
als Summe aller Maßnahmen zur Prävention (insb. Arbeitsanweisungen und Schulungen) und Aufdeckung (insb. organisatorische, prozessuale und systemtechnische Kontrollen) in einer dokumentierten Risiko-Kontroll-Matrix,
- **Compliance-Kommunikation**  
mit angemessenen Berichtspflichten, Kommunikationsmedien und Instruktionsansätzen,
- **Compliance-Überwachung und –Verbesserung**  
im Sinne einer kontinuierlichen Weiterentwicklung auf Basis von Prüfungsfeststellungen und integrierten Überwachungsfunktionen zur Wirksamkeit des TCMS, wobei auch ein evtl. beauftragter qualifizierter Dritter sachgerecht eingebunden und überwacht wird.

Die Implementierung eines TCMS bedeutet daher die umfassende Erfassung und Beschreibung aller Aufgaben im Kontext der steuerlichen Pflichtenerfüllung einschließlich der Organisationsstrukturen, Arbeitsprozesse, Systemtechnik und Handlungsanweisungen sowie eine Wirksamkeitsanalyse des Steuerdeklarationsprozesses der Kommune bzw. der öffentlichen Unternehmen.

Die Implementierung kann vor allem Chance sein, bisherige Strukturen, Prozesse und Systeme zukünftig effektiver auszugestalten. Zudem kann eine enge Verzahnung der TCMS-Implementierung mit dem Identifikationsprozess zum neuen § 2b UStG erfolgen.

## Organisatorische Grundlagen

Auch wenn die Bearbeitung der Steueranmeldungen und -erklärungen in der Kommune üblicherweise an zentraler Stelle erfolgt, können sich steuerrelevante Sachverhalte über die gesamte Verwaltung erstrecken. Es ist deshalb für die Erkennung und Beurteilung steuerlicher Aspekte und die haushalterische Erfassung und Aufbereitung der Datengrundlage von Bedeutung, dass alle damit befassten Organisationseinheiten einbezogen werden.

Beim Aufbau leistungsfähiger Strukturen und Prozesse ist auf eben diese Interaktion zwischen den verschiedenen Akteuren abzustellen und eine Reihe von grundlegenden Fragen zu beantworten: Sind die Aufgaben der verschiedenen Bereiche klar und eindeutig voneinander abgegrenzt? Ist die Bearbeitung auf den einzelnen Arbeitsebenen aufwandsarm und ohne Reibungsverluste an den Schnittstellen möglich? Sind Delegations- und Kontrollfunktionen sachgerecht eingerichtet und praktikabel?

Selbst wenn die bestehenden Betriebe gewerblicher Art (BgA) bereits effizient und sachlich richtig abgebildet werden, muss durch die Anwen-

derung des § 2b UStG künftig mit einer deutlich erhöhten Anzahl an steuerlichen Sachverhalten gerechnet werden.

Wegen der dargestellten Erstreckung der steuerlichen Bearbeitung über die Verwaltungsstrukturen hinweg sollte deren Neugestaltung in einer Projektstruktur erfolgen, wofür verschiedene Gründe sprechen:

- Erhöhter Aufwand für die Analyse, Konzeption und Umsetzung der Neuerungen – neben dem Tagesgeschäft und über diverse Organisationseinheiten hinweg.
- Häufig auch Einbeziehung von (Steuer- bzw. IT-) Experten in die Begutachtung der steuerlichen Sachverhalte.
- Eindeutigere Arbeitsstrukturen (bspw. Meilenstein- und Aktivitätenplan) und Entscheidungsgremien (bspw. Lenkungsgruppe) innerhalb einer Projektorganisation.

## Einbeziehung der Verwaltungsspitze

Die Arbeiten an optimierten Steuerstrukturen und -prozessen sowie der Aufbau eines integrierten TCMS gehen umso leichter vonstatten, je deutlicher die Unterstützung seitens der Verwaltungsspitze ausfällt. Letztlich sind die gesetzlichen Vertreter der Kommunen die Betroffenen im Falle von steuerlichen Ermittlungs- und Strafverfahren. Deshalb sollten sie die Erarbeitung von verlässlichen und sachgerechten Rahmenbedingungen für die Bearbeitung von steuerlichen Sachverhalten im eigenen Interesse fördern und voranbringen.

In diesem Zusammenhang ist auch der Aspekt der klaren und dokumentierten Delegation der steuerlichen Pflichten mit der Notwendigkeit von angemessenen Kontrollen nach dem Vier-Augen-Prinzip zu adressieren. Die verwaltungsinterne Beauftragung bspw. der Kämmererebene mit der Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten bewirkt keinesfalls, dass die gesetzlichen Vertreter der Kommunen dadurch von ihrer Verantwortung befreit wären. Gleiches gilt für die operative Aufgabendurchführung in den betreffenden kommunalen Ämtern oder Sachgebieten.

## Angemessener Personaleinsatz

Auf der operativen Ebene wird in vielen Kommunen eine adäquate und kontinuierliche Personalausstattung thematisiert. Die Stellenstrukturen der Kommunen ermöglichen die personelle Besetzung unter finanziellen Aspekten nur in einem vorgegebenen Rahmen. Dies kann wiederum die Gewinnung von Personal mit hinreichendem Qualifikationsniveau aus fachlich-inhaltlicher Sicht erschweren.

Zwar gibt es keine definierten Mindeststandards für die Besetzung der steuerbezogenen Stellen in der Kommunalverwaltung. Gerade in kleinen und mittleren Kommunen erweisen sich jedoch neben der Qualifikation

die laufende Fort- und Weiterbildung, Wiederbesetzung von Stellen sowie Sicherstellung von Vertretungsregelungen als schwierig.

Aus dem Blickwinkel der steuerlichen Strukturen und Prozesse sowie des TCMS stellen solche Engpässe im Personalkörper ein häufig wesentliches Risiko dar. Gegenmaßnahmen zur Risikominderung auf personeller Seite sind die vorgenannten engen Grenzen gesetzt. Dessen ungeachtet muss die Steuerfunktion abgesichert werden. Dazu können erhöhte Stichproben und interne Hilfsmittel bzw. Regularien, die verstärkte IT-Unterstützung der steuerlichen Bearbeitung sowie ggf. der gezielte Einsatz von externen Ressourcen mit steuerlicher Kompetenz dienen.

Eine vollständige Herausgabe der steuerlichen Aufgaben ist schwierig. In jedem Fall muss sichergestellt werden, dass die Vereinbarungen mit den externen Auftragnehmern die steuerlichen Auftragsgrundlagen beinhalten sowie die Verantwortlichkeiten und Schnittstellen klar und eindeutig festlegen. Innerhalb der Kommune muss jedoch so viel Kompetenz und Erfahrung in steuerlichen Angelegenheiten verbleiben, dass die Gesamtwürdigung und verantwortliche Abgabe sämtlicher Steueranmeldungen und -erklärungen möglich sind.

## Zur Rolle des IT-Einsatzes

Aufseiten der Finanzverwaltung nimmt der Grad an Technisierung in der Zusammenarbeit mit den Steuerpflichtigen zu (bspw. in Form der elektronischen Steuererklärung). Gleichzeitig verfügen die Kommunen über leistungsfähige Fachverfahren, aus denen heraus die steuerlichen Sachverhalte auf Buchungs- und Sachverhaltsebene generiert werden könnten.

In der Vergangenheit haben viele Kommunen die Potenziale ihrer IT zur weitgehenden Aufbereitung von steuerrelevanten Daten und Erstellung von Steueranmeldungen und -erklärungen nicht vollends ausgenutzt. Dies dürfte wegen der sich abzeichnenden deutlichen Ausweitung der steuerrelevanten Sachverhalte durch § 2b UStG kein trag- und zukunftsfähiges Modell sein.

Neben der vollständigen Integration (bspw. im Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen) kann die Sammlung, Aufbereitung und Ausgabe der steuerlichen Datenbestände in Zeiten der Digitalisierung durchaus auch auf anderer technischer Plattform (bspw. Business Intelligence) erfolgen. Erfahrungsgemäß unterstützt die IT-Abbildung auch die Ausprägung leistungsfähiger Prozesse und reduziert die Fehlerrisiken signifikant.

## Hinweise zur Umsetzung

Jedes TCMS-Projekt wird Spezifika aufweisen und es sollten immer bereits vorhandene Strukturen und Prozesse einfließen, allerdings haben sich in der Praxis die folgenden Rahmenbedingungen in der Umsetzung als hilfreich bzw. ergebniskritisch herausgestellt:

- Zur Erhebung der steuerrelevanten Vorgänge im Sinne des § 2b UStG werden in den Verwaltungen regelmäßig Inventurdateien (bspw. auf Basis von Excel-Tabellen) verwendet. Dieses Vorgehen ist sinnvoll, um aus der Fläche strukturierte und komplette Meldungen zu erhalten. Die Auswertung sollte jedoch gerade in größeren Kommunen datenbankgestützt und anhand von Entscheidungsbäumen erfolgen, um eine Vorstrukturierung der Vorgänge zu erhalten.
- Auch die Analysen zum TCMS sollten strukturiert anhand von Fragelisten und entlang der oben genannten Schwerpunktfelder bearbeitet werden. Neben einer Erstinformation aller Beteiligten haben sich flankierende Interviews zur Sachverhaltserhebung in diesem Zusammenhang bewährt.

Der Aufbau von Regularien (Richtlinien, Dienstanweisungen etc.) für steuerliche Zwecke ist mit Bezug zu § 2b UStG und TCMS unstrittig erforderlich. Mancherorts stellt sich die Frage nach der Datenhaltung für die erstmalig und regelmäßig erhobenen Daten, die erarbeiteten Regularien und den Nachweis durchgeführter Kontrollen. Diesbezüglich bietet es sich an, eine systemintegrierte (bspw. im Dokumentenmanagement) oder autarke Datenhaltung aufzubauen (bspw. in einem Compliance Management System).

## Zusammenfassung und Fazit

Die Umsetzung der Anforderungen aus § 2b UStG stellt die Kommunen vor zusätzliche Herausforderungen aus steuerlicher Sicht. Zur Abwendung von Fehlerrisiken und daraus resultierenden Bußgeld- oder sogar Strafverfahren bietet sich die Einrichtung eines TCMS an. Auch wenn die Übergangsfristen für die Anwendung des § 2b UStG auf den ersten Blick einen langen Umsetzungszeitraum gewähren, sollte frühzeitig mit den Arbeiten am TCMS begonnen werden. Zumal dieses auch die Sicherheit in Bezug auf die bereits etablierten BgA und möglicherweise unerkannte steuerliche Risiken erhöht.

Bei einer Optimierung der steuerlichen Aufgabenwahrnehmung in den Kommunen sind die bestehende Komplexität der Verwaltungsstrukturen und die Dezentralität der steuerrelevanten Sachverhalte und ggf. deren Bearbeitung angemessen zu würdigen. Neben veränderten Strukturen und Prozessen sollten insbesondere die Haltung der Verwaltungsspitze zu diesem sensiblen Themenfeld sowie die Aspekte Personalressourcen und IT-Einsatz im Rahmen eines Projektes betrachtet werden.

***Im nächsten und letzten Teil unserer diesjährigen Herbstserie treffen wir strukturelle Aussagen und stellen uns Ihnen vor***



## Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Nord  
Niederlassung Hamburg und Kiel

**Jan Philipp Otter**

Rechtsanwalt

Tel.: 040 6378-2357

jan.philipp.otter@de.pwc.com

**Dr. Erik Ohde**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 040 6378-1316

erik.ohde@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region West-Nord  
Niederlassung Bielefeld, Bremen,  
Hannover und Osnabrück

**Arnulf Starck**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0511 5357-5735

arnulf.starck@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region West  
Niederlassung Düsseldorf, Essen und Köln

**Eike Christian Westermann**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0211 981-1741

eike.christian.westermann@de.pwc.com

**Matthias Beier**

Steuerberater

Tel.: 0211 981-2473

matthias.beier@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Mitte  
Niederlassung Frankfurt, Kassel und Mainz

**Dr. Michael Bierle**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 069 9585-3856

michael.bierle@de.pwc.com

**Harald Maas**

Rechtsanwalt

Tel.: 069 9585-5396

harald.maas@de.pwc.com

**Antje Probst**

Steuerberaterin

Tel.: 069 9585-5025

antje.probst@de.pwc.com

---



## Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Süd  
Niederlassung Mannheim und Saarbrücken

**Matthias Fischer**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 0621 40069-113  
matthias.fischer@de.pwc.com

**Markus Morsch**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 0681 9814-110  
markus.morsch@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Süd  
Niederlassung Stuttgart

**Thomas Bettenburg**

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Tel.: 0711 25034-3564  
thomas.bettenburg@de.pwc.com

**Dr. Michael Klett**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 0711 25034-4260  
michael.j.klett@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Süd  
Niederlassung München und Nürnberg

**Karl-Hubert Eckerle**

Steuerberater  
Tel.: 089 5790-6756  
karl-hubert.eckerle@de.pwc.com

**Christine Kraupa**

Steuerberaterin  
Tel.: 0911 94985-317

---

Ansprechpartner Region Ost  
Niederlassung Berlin, Erfurt, Leipzig  
und Schwerin

**Steffen Döring**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 030 2636-3909  
steffen.doering@de.pwc.com

**Rainer Schindler**

Steuerberater  
Tel.: 0341 9856-162  
rainer.schindler@de.pwc.com

---

