



## Bericht

über die überörtliche vergleichende Prüfung  
„Einhaltung steuerrechtlicher Anforderungen bei Kommunen  
insbesondere unter Berücksichtigung § 2b UStG“

geprüft zum Stichtag 21. Mai 2021

Rudolstadt, 26. Juli 2021  
3. Senat  
Aktenzeichen: 1011-3.3-0784/133

## Thüringer Rechnungshof

Burgstraße 1      07407 Rudolstadt  
Postfach 10 01 37    07391 Rudolstadt  
Telefon:            03672/446-0  
Fax:                03672/446-998  
E-Mail:             [poststelle@trh.thueringen.de](mailto:poststelle@trh.thueringen.de)  
Internet:           <http://www.rechnungshof.thueringen.de>

## Inhaltsverzeichnis

	Abkürzungsverzeichnis	5
	Abbildungsverzeichnis	7
	Tabellenverzeichnis	7
	Anlagenverzeichnis	8
<b>0</b>	<b>Zusammenfassung</b>	<b>9</b>
<b>1</b>	<b>Anlass der Prüfung</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>Prüfungsaufbau</b>	<b>14</b>
2.1	Prüfungsziel und -gegenstand	14
2.1.1	Ziel der Prüfung	14
2.1.2	Beurteilungsmaßstab TCMS	14
2.1.3	Beurteilungsmaßstab § 2b UStG	15
2.2	Prüfungsverfahren und Berichtsaufbau	16
2.3	Geprüfte Kommunen	17
<b>3</b>	<b>Prüfungsergebnisse</b>	<b>18</b>
3.1	Umsetzung allgemeiner steuerrechtlicher Anforderungen	18
3.1.1	Compliance-Kultur	18
3.1.1.1	Die Einführung des TCMS beschließen	18
3.1.1.2	Über das TCMS berichten	19
3.1.2	Compliance-Ziele	19
3.1.2.1	Ziele definieren	19
3.1.2.2	Ziele dokumentieren	19
3.1.2.3	Zielerreichung mit Kennzahlen messen	20
3.1.3	Compliance-Organisation	20
3.1.3.1	Steuerfachdienst einrichten	20
3.1.3.2	Beauftragten für die Einhaltung steuerlicher Regelungen berufen	22
3.1.3.3	Fachbereiche einbinden	22
3.1.3.4	Steuerrechtsänderungen überwachen	24
3.1.3.5	Externe Unterstützung holen	25
3.1.3.6	Aufgabenbeschreibung dokumentieren	26
3.1.4	Compliance-Risiken	27
3.1.5	Compliance-Programm	28
3.1.5.1	Regelungen erlassen	29
3.1.5.2	Bedienstete fortbilden und informieren	29

3.1.5.3	Verträge steuerrechtlich würdigen	30
3.1.5.4	Erfassungssysteme nutzen	31
3.1.5.5	Geschäftsvorfälle stichprobenartig prüfen	33
3.1.6	Compliance-Kommunikation	33
3.1.6.1	Festgelegte Aufgaben und Verantwortlichkeiten kommunizieren	33
3.1.6.2	Art und Umfang der Kommunikation festlegen	34
3.1.7	Compliance-Überwachung und Verbesserung	34
3.1.7.1	Überwachungseinheiten festlegen	34
3.1.7.2	Überwachungsmethoden konzipieren	35
3.1.7.3	Über das Überwachungsergebnis berichten	36
3.1.7.4	Regelverstöße sanktionieren	37
3.2	Umsetzung spezieller steuerrechtlicher Anforderungen des § 2b UStG	38
3.2.1	Optionserklärung	38
3.2.2	Bestandsanalyse	38
3.2.2.1	Betriebe gewerblicher Art als Ausgangspunkt nutzen	38
3.2.2.2	Tätigkeiten analysieren	39
3.2.2.3	Tätigkeiten prüfen	41
3.2.2.4	Steuerbaren Umsatz ermitteln	42
3.2.2.5	Prüfungsergebnis dokumentieren	43
3.2.3	Folgen der Bestandsanalyse	43
3.2.3.1	Tätigkeiten weiterbearbeiten	43
3.2.3.2	Personell verstärken	44
3.2.3.3	Umstellungsarbeiten abschließen	45
3.2.3.4	Kommunal zusammenarbeiten	46
3.2.4	Sonstige Erkenntnisse	47
3.2.4.1	Zeitliche Beeinträchtigungen	47
3.2.4.2	Fachliche Beeinträchtigungen und knappe Ressourcen	48
<b>4</b>	<b>Fazit</b>	<b>48</b>

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
a. F.	alte Fassung
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AO	Abgabenordnung
B.sc.	Bachelor of Science
BA	Bachelor of Arts
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bzw.	beziehungsweise
DA	Dienstanweisung
Dipl.	Diplom
DMS	Dokumentenmanagementsystem
e. V.	eingetragener Verein
EB	Eigenbetrieb
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EUR	Euro
FB	Fachbereich
FBL	Fachbereichsleitung
FD	Finanzdienst
FDL	Finanzdienstleitung
FFW	Freiwillige Feuerwehr
FL	Fortbildungslehrgang
GB	Geschäftsbereich
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
grds.	grundsätzlich
GStB	Gemeinde- und Städtebund
GZ	Geschäftszeichen
HKR	Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. V. m.	in Verbindung mit

IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IHK	Industrie- und Handelskammer
inkl.	inklusive
IT	Informationstechnologie
jPöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
kfm.	kaufmännisch
Kfz	Kraftfahrzeug
Kita	Kindertagesstätte
KIV	Kommunale Informationsverarbeitung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lfd.	laufend
LuF	Land- und Forstwirtschaft
MA	Mitarbeiter
MPA	Master of Public Administration
Nr.	Nummer
o. g.	oben genannt
oRB	optimierter Regiebetrieb
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
PS	Prüfungsstandard
SGB	Sozialgesetzbuch
TCMS	Tax Compliance Management System
TFM	Thüringer Finanzministerium
ThürEBV	Thüringer Eigenbetriebsverordnung
ThürKO	Thüringer Gemeinde- und Landkreisordnung (Thüringer Kommunalordnung – ThürKO)
ThürPrBG	Thüringer Prüfungs- und Beratungsgesetz
TLS	Thüringer Landesamt für Statistik
Tn.	Textnummer
TVS	Thüringer Verwaltungsschule
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VG	Verwaltungsgemeinschaft
Vgl.	vergleiche
VWA	Thüringische Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademie
VZÄ	Vollzeitäquivalent
z. B.	zum Beispiel

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Prüfschema Umsatzsteuerpflicht	16
Abbildung 2	Risikomatrix	28

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1	Beschluss über die Einführung eines TCMS	18
Tabelle 2	Beschließende Organe	18
Tabelle 3	Kommunen mit eingerichteten Steuerfachdienst	20
Tabelle 4	Organisatorische Zuordnung des Steuerfachdienstes	21
Tabelle 5	Aufgaben der Steuerfachdienste	21
Tabelle 6	Zur Zuarbeit verpflichtete Fachbereiche	23
Tabelle 7	Kommunen mit Regelungen zur Informationsweitergabe der Fachbereiche an den Steuerfachdienst	24
Tabelle 8	Mit der Überwachung von Steuerrechtsänderungen beauftragte Organisationseinheiten	25
Tabelle 9	Nutzung Dienste externer Steuerberater	26
Tabelle 10	Dokumentation der Aufgaben der Fachbereiche und externen Berater	26
Tabelle 11	Identifikation, Bewertung und Dokumenten von steuerlichen Risiken	27
Tabelle 12	Grundsätze und Maßnahmen bzw. Dienstanweisungen und sonstige Regelungen	29
Tabelle 13	Fortbildungsfrequenz Bedienstete Steuerfachdienst	29
Tabelle 14	Informationsfrequenz der Fachbereiche über steuerliche Änderungen	30
Tabelle 15	Anteil der Kommunen mit steuerrechtlicher Würdigung des Entwurfs von Verträgen und Dokumentation der Ergebnisse	30
Tabelle 16	Zentrale Erfassungssysteme für steuerrelevante Vorgänge	31
Tabelle 17	Nutzung von Vertragsdatenbanken	32
Tabelle 18	Organisationseinheiten, die Vertragsdatenbanken nutzen	32
Tabelle 19	Mit der Einhaltung der steuerlichen Vorgaben und Überwachung steuerlich relevanter Vorgänge betraute Organisationseinheiten	35
Tabelle 20	Methoden zur Überprüfung der Einhaltung steuerlicher Vorgaben	36
Tabelle 21	Form der Berichterstattung bei Regelverstößen	37
Tabelle 22	Sanktionen bei Zuwiderhandlungen	37
Tabelle 23	BgA in Kommunen	39
Tabelle 24	Anteil der Kommunen mit Überblick über umsatzsteuerlich relevante Tätigkeiten	40
Tabelle 25	Sonstige zu analysierende Unterlagen zur Ermittlung von umsatzsteuerrelevanten Sachverhalten	40
Tabelle 26	Leistungen für andere Kommunen	41

Tabelle 27	Überprüfung hinsichtlich privat- und öffentlich-rechtlicher Tätigkeiten	42
Tabelle 28	Dokumentationsformen	43
Tabelle 29	Anteil der Kommunen mit bewerteten und noch zu bewertenden Tätigkeiten	44
Tabelle 30	Beratung durch Dritte bzw. zusätzliches Personal	44
Tabelle 31	Umstellungsarbeiten bis zum 1. Januar 2023	45
Tabelle 32	Weitere notwendige Maßnahmen zur Zielerreichung	46

## **Anlagenverzeichnis**

Anlage 1	Aufgaben der Steuerfachdienste (Auszug Angaben Kommunen)
Anlage 2	Ausbildungsabschlüsse der Bediensteten im Steuerfachdienst
Anlage 3	Leistungen für andere Kommunen
Anlage 4	Zentrale Erfassungssysteme für steuerrelevante Vorgänge (Einzelauflistung)

## 0 Zusammenfassung

- 0.1 Der Rechnungshof führte gemäß §§ 1 Abs. 1 und 4a ThürPrBG die vergleichende Prüfung „Einhaltung steuerrechtlicher Anforderungen bei Kommunen insbesondere unter Berücksichtigung § 2b UStG“ durch. Dazu bezog er 56 Kommunen aus verschiedenen Verwaltungstypen ein. Die Auswahl erfolgte nach dem Zufallsprinzip. Der Rechnungshof erhob mit der vorliegenden Prüfung den Umsetzungsstand zum 21. Mai 2021.

### Umsetzung allgemeiner steuerrechtlicher Anforderungen

- 0.2 Gemeinden können sich nach einem Anwendungserlass des BMF mithilfe eines internen Kontrollsystems bei steuerlichen Vergehen exkulpiert. Ein solches System wird als Tax Compliance Management System (TCMS) bezeichnet. Das Institut der Wirtschaftsprüfer erstellte hierfür einen Prüfungsstandard. Diesen hat der Rechnungshof als Prüfungsmaßstab verwendet. Das TCMS besteht aus den Teilen Kultur, Ziele, Organisation, Risiken, Grundsätze und Maßnahmen, Kommunikation und Überwachung.
- 0.3 In den Kommunen war das TCMS verwaltungsseitig – im Sinne einer Unternehmenskultur – schwach verankert. Lediglich 20 Prozent hatten ein solches beschlossen. Den Beschluss fällten zum Teil die Gremien, zum Teil die Kammereien. Ein Beschluss zumindest der Behördenleitung ist für die Durchsetzung eines TCMS elementar. (Tn. 3.1.1)
- 0.4 Mit 18 Prozent der Kommunen stellten nur sehr wenige Ziele auf, 11 Prozent dokumentierten sie und 2 Prozent (entspricht einer Kommune) legten dafür Kennzahlen fest. Ziele im Verbund mit Kennzahlen sind für eine effiziente Berichterstattung und Verwaltungsführung zweckdienlich. (Tn. 3.1.2)
- 0.5 Für die Organisation eines TCMS ist ein Steuerfachdienst die zentrale Einheit. Diesen richteten 55 Prozent der Kommunen ein. Einige konnten seine Aufgaben detailliert beschreiben. Auch die Fachbereiche verfügen über steuerrelevantes Wissen. 34 Kommunen banden diese mit ein. Zudem nahmen 64 Prozent externe Hilfe in Anspruch. Lediglich 30 Prozent der Kommunen dokumentierten die Aufgabenbeschreibungen. Besonders häufig taten dies die kreisfreien Städte. (Tn. 3.1.3)
- 0.6 41 Prozent der Kommunen identifizierten ihre steuerlichen Risiken, 16 Prozent bewerteten und lediglich 7 Prozent dokumentierten diese.
- 0.7 Mit 18 Prozent veranlassten die Kommunen eher selten Grundsätze und Maßnahmen bzw. erließen mit 13 Prozent Dienstanweisungen und sonstige Regelungen. Kreisfreie und große Städte setzten mit 50 bzw. 40 Prozent relativ häufig Dienstanweisungen in Kraft. VG`en dagegen waren auf beiden Gebieten bisher nicht tätig. (Tn. 3.1.5)
- 0.8 Für eine funktionierende Kommunikation müssen Kommunen die betroffenen Bediensteten und ggf. Dritte über ihre Rollen und Verantwortlichkeiten informieren, damit sie ihre Aufgaben ausreichend verstehen und sachgerecht erfüllen können. In mehr als der Hälfte der Kommunen waren weder die eigenen Bediensteten noch die externen Berater über ihre Aufgaben und Rollen informiert. Bei 29 Prozent waren hingegen beide unterrichtet. (Tn. 3.1.6)

- 0.9** Das TCMS ist durch die Verwaltung entsprechend zu überwachen. In den meisten Kommunen waren Kämmereien bzw. der Fachdienst/Fachbereich Finanzen mit dieser Aufgabe betraut. Einige Kommunen beauftragten für diese Aufgabe Externe, wie z. B. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. (Tn. 3.1.7)

### **Umsetzung spezieller steuerrechtlicher Anforderungen des § 2b UStG**

- 0.10** Zum 1. Januar 2016 trat § 2b UStG in Kraft. Danach unterliegen Kommunen nicht nur mit ihren BgA der Umsatzbesteuerung. Mithilfe einer Optionserklärung konnten sie die Anwendung der bisherigen Regelungen bis zum 1. Januar 2023 verlängern. Die meisten Kommunen (95 Prozent) gaben eine entsprechende Erklärung ab. (Tn. 3.2.1)
- 0.11** In einem ersten Schritt sollten die Kommunen bei den vorhandenen und bekannten Einrichtungen im Haus die Umsatzsteuerrelevanz prüfen. Bisher waren dies die sog. BgA. 71 Prozent der Kommunen gaben an, BgA zu unterhalten. Bei deren Analyse können sie insbesondere die Instrumente zur Erfassung von Leistungen und deren umsatzsteuerrechtliche Würdigung testen. (Tn. 3.2.2.1)
- 0.12** In einem zweiten Schritt müssen die Kommunen über die Einnahmen aus den BgA hinaus ihre Tätigkeiten auf eine Unternehmereigenschaft überprüfen. Einen Überblick über ihre umsatzsteuerrelevanten Tätigkeiten verschafften sich 63 Prozent. Die Kommunen prüften darüber hinaus auch weitere Unterlagen, wie z. B. Satzungen. Auch die Leistungen im Rahmen der kommunalen Zusammenarbeit sind einer umsatzsteuerrechtlichen Würdigung zu unterziehen. (Tn. 3.2.2.2)
- 0.13** In einem dritten Schritt müssen die Kommunen die Tätigkeiten hinsichtlich ihrer öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Grundlage prüfen. Bei den öffentlich-rechtlichen müssen sie bewerten, ob diese zu größeren Wettbewerbsverzerrungen i. S. d. § 2b UStG führen. Die Hälfte der Kommunen ordnete ihre Tätigkeiten nach öffentlich- und privat-rechtlicher Grundlage ein. Ebenfalls die Hälfte prüfte, ob öffentlich-rechtliche Tätigkeiten zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Der Anteil der kreisfreien Städte betrug hier 100 Prozent. (Tn. 3.2.2.3)
- 0.14** Von besonderer Bedeutung bei der Tätigkeitsanalyse und -prüfung ist deren Dokumentation, da diese letztendlich den Nachweis gegenüber den Finanzbehörden sicherstellen kann. Der Rechnungshof fragte bei den Kommunen die von ihnen gewählte Form ab. 43 Prozent der Kommunen konnten hierzu qualifizierte Angaben machen. (Tn. 3.2.2.4)
- 0.15** Kommunen können auch die sog. Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen. Diese besagt, dass die USt grundsätzlich nicht von ihnen erhoben wird, wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 EUR nicht überstieg und im laufenden Kalenderjahr 50.000 EUR voraussichtlich nicht übersteigen wird. 32 Kommunen konnten hierzu Auskunft geben. (Tn. 3.2.2.5)
- 0.16** Die Kommunen haben nach der Bestandsanalyse und einer umsatzsteuerrechtlichen Erstbewertung ihrer Tätigkeiten den gesamten Tätigkeitsbestand zu bearbeiten. 48 Prozent konnten angeben, wie viele Tätigkeiten sie bewertet hatten und 29 Prozent, wie viele sie noch zu bearbeiten haben. Besonders hoch war der Anteil der kreisfreien Städte mit 83 Prozent. (Tn. 3.2.3.1)

- 0.17** 57 Prozent der Kommunen hatten mit der Umsetzung der Anforderungen des § 2b UStG einen Dritten beauftragt und 25 Prozent zusätzliches Personal eingestellt. Eine weitere Möglichkeit besteht in der kommunalen Zusammenarbeit.

#### **Fazit**

- 0.18** Insbesondere die kreisfreien und großen Städte sind sehr weit bei der Umsetzung sowohl des TCMS als auch der Anforderungen des § 2 b UStG. Einzelne Landkreise konnten besonders detailliert Informationen zum Umsetzungsstand liefern. (Tn. 4)



## 1 Anlass der Prüfung

Bis zum 31. Dezember 2015 galten Kommunen weitestgehend nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe als gewerblich und beruflich tätig und mussten für diese Leistungen und Tätigkeiten u. a.<sup>1</sup> USt abführen.<sup>2</sup>

Mit der Änderung des UStG 2015 führte der Gesetzgeber den § 2b UStG – Juristische Personen des öffentlichen Rechts ein. Danach ist die Umsatzbesteuerung nicht mehr an das Vorliegen eines BgA gekoppelt. Vielmehr gelten auch Kommunen als Unternehmer soweit sie eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben.<sup>3</sup> Gewerblich und beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.<sup>4</sup>

Der Gesetzgeber sieht jedoch verschiedene Ausnahmen vor. Beispielsweise werden Tätigkeiten, die Kommunen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, grundsätzlich nicht der USt unterworfen, es sei denn, dass eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.<sup>5</sup> Was diese umfassen können, regelt § 2b Abs. 2 UStG .

Die Anwendung dieser Regelungen ist mit großzügigen Übergangsfristen verbunden. Erstmalig traten sie zwar zum 1. Januar 2016 in Kraft, waren aber erst für Umsätze nach dem 31. Dezember 2016 anzuwenden.<sup>6</sup> Zusätzlich konnten die Kommunen gegenüber dem Finanzamt erklären, dass sie die bis Ende 2015 geltenden USt-Regelungen bis zum 1. Januar 2021 anwenden werden. Zwischenzeitlich wurde dieser Zeitraum um zwei Jahre auf den 1. Januar 2023 verlängert.<sup>7</sup>

Wie die Regelungen des § 2b UStG auszulegen sind, ist bis heute nicht zweifelsfrei geklärt. Davon zeugen die zahlreichen Artikel in Zeitschriften<sup>8</sup> und Anwendungshinweise des BMF<sup>9</sup>. Dennoch stehen die Kommunen vor der Herausforderung dieser Neuregelungen, aber auch die darüber hinaus bestehenden steuerrechtlichen Anforderungen, beispielsweise zur Körperschaftsteuer, rechtssicher umzusetzen. Eine Missachtung kann für sie erhebliche Konsequenzen haben. Beispielsweise kann ein Steuerpflichtiger mit bis zu fünf Jahren Freiheitsstrafe oder mit Geldstrafe bestraft werden, wenn er den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, den Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.<sup>10</sup>

Für die Steuerhinterziehung reicht bereits der bedingte Vorsatz aus. Dieser kommt in Betracht, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält. Hat der Steuerpflichtige jedoch ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten

---

<sup>1</sup> Neben der USt ist der BgA auch Voraussetzung für die Zahlung von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer.

<sup>2</sup> Vgl. § 2 Abs. 3 UStG i. d. F. vom 21. Februar 2005, gültig bis 31. Dezember 2015.

<sup>3</sup> Vgl. § 2b Abs. 1 UStG i. V. m. § 2 Abs. 1 UStG in der Fassung vom 2. November 2015.

<sup>4</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 UStG i. d. F. vom 2. November 2015.

<sup>5</sup> Vgl. § 2b Abs. 3 UStG.

<sup>6</sup> Vgl. § 27 Abs. 22 UStG.

<sup>7</sup> Vgl. § 27 Abs. 22a UStG.

<sup>8</sup> Vgl. Rainer, Sebastian: Ein ausgewählter Blick auf (vermeintliche) Randthemen bei der Umsetzung des § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) für Kommunen und auf den notwendigen Beitrag verschiedener Akteure. in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, Nr. 5 / Mai 2019.

Baldauf, Uwe: Auswirkungen der Neuregelung des § 2b UStG auf die Umsatzbesteuerung des Friedhofs und Bestattungswesens. in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, Nr. 7 / Juli 2019.

<sup>9</sup> Vgl. BMF: Anwendungsfragen des § 2b UStG in Zusammenhang mit dem Friedhofs- und Bestattungswesen, 23. November 2020, GZ III C 2 – S 7107/19/10004 :008, DOK 2020/1212492.

<sup>10</sup> Vgl. § 370 AO. Weitere bußgeld- und/oder strafrechtliche Konsequenzen ergeben sich u. a. nach §§ 378, 379 AO und §§ 9, 30, 130 OWiG.

dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann.<sup>11</sup>

Daraus leitet der Rechnungshof ab, dass ein bestehendes Kontrollsystem eine Schutzwirkung für kommunales Vermögen entfalten kann. Eine Einzelfallprüfung ist dennoch notwendig. Ein solches Kontrollsystem wird als TCMS – Tax Compliance Management System bezeichnet.<sup>12</sup> Das Ziel ist eine Exkulpation der Verantwortlichen.

## **2 Prüfungsaufbau**

### **2.1 Prüfungsziel und -gegenstand**

#### **2.1.1 Ziel der Prüfung**

Der Rechnungshof verfolgt mit dieser Prüfung mehrere Ziele. Oberstes Ziel ist es, Erkenntnisse darüber zu gewinnen, ob die Kommunen ein internes Kontrollsystem bzw. ein TCMS eingeführt haben.

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 er die Gesamtheit organisatorischer Maßnahmen, mit denen die Befolgung geltenden Rechts tatsächlich sichergestellt wird. Ziel ist dabei die Vermeidung bzw. Begrenzung von finanziellen, politischen und strafrechtlichen Risiken für die Kommune und deren Beschäftigte.<sup>13</sup>

Der Rechnungshof geht nicht davon aus, dass jeder Kommune dieser Begriff bekannt ist. Deshalb fragte er ab, ob sie eine systematische Vorgehensweise bei der Ermittlung ihrer Steuerpflicht etabliert haben. Diese besteht primär in der Einrichtung und Pflege eines internen Kontrollsystems, das die Beachtung steuerlicher Gesetze und interner Richtlinien gewährleistet.

#### **2.1.2 Beurteilungsmaßstab TCMS**

Als Beurteilungsmaßstab zum Vorliegen eines solchen Systems legt der Rechnungshof den Standard IDW PS 980<sup>14</sup> zugrunde. Dieser gliedert sich in folgende sieben Grundelemente:

- 1. Compliance-Kultur**  
Regeln für Einbeziehung der Steuerfunktion und Sanktionsmöglichkeiten definieren
- 2. Compliance-Ziele**  
Ziele für Steuerfunktion und Kriterien für Compliance-Risiken definieren

<sup>11</sup> Vgl. BMF: Anwendungserlass zu § 153 AO, Tz. 2.6, GZ IV A 3 -S 0324/15/10001, DOK 2016/0470583, vom 23. Mai 2016.

<sup>12</sup> Vgl. IDW Praxishinweis 1/2016.

<sup>13</sup> Vgl. Deutscher Städtetag: Diskussionsentwurf: Tax Compliance in Kommunen. Leitfaden des Deutschen Städtetages für den Aufbau eines internen Kontrollsystems für Steuern. Stand: 26. April 2017.

<sup>14</sup> Das IDW mit Sitz in Düsseldorf ist ein e. V., der die Arbeit der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften fördert und unterstützt, Aus- und Fortbildung anbietet sowie die Interessen des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer vertritt. Das IDW publiziert sogenannte "IDW-Verlautbarungen". In diesen legt es die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit ihrer Tätigkeit nachgehen können. Quelle: vgl. [https://de.wikipedia.org/wiki/Institut\\_der\\_Wirtschaftspr%C3%BCfer](https://de.wikipedia.org/wiki/Institut_der_Wirtschaftspr%C3%BCfer).

3. **Compliance-Organisation**  
Aufbau- und Ablauforganisation mit Schnittstellen aufbauen, Zuständigkeiten festlegen, Ressourcen prüfen und bereitstellen
4. **Compliance-Risiken**  
Steuerliche Risiken identifizieren, erfassen, beurteilen und dokumentieren
5. **Compliance-Programm**  
Maßnahmen gegen Risiken erstellen (z. B. Schulung, Anweisungen, Kontrollen)
6. **Compliance-Kommunikation**  
Information der Verwaltung über Rollen und Verantwortlichkeiten im TCMS, Bedienstete über steuerliche Pflichten aufklären, externe und interne Berichtspflichten und -wege aufbauen
7. **Compliance-Überwachung**  
Einführung eines Überwachungskonzepts, Berichterstattung über Mängel und Verstöße, Aufzeigen von Verbesserungsmaßnahmen.

In den Aufbau eines TCMS sollte die gesamte Verwaltung eingebunden werden. Beispielsweise könnten folgende Bereiche betroffen sein:

- Steuerabteilungen:  
erstellen Steuererklärungen  
beraten und geben steuerliche Gestaltungsempfehlungen für andere Organisationseinheiten  
organisieren steuerrelevante Fortbildungen
- Ausführende Organisationseinheiten:  
kennen steuerrelevante Vorgänge  
geben steuerrelevantes Wissen weiter
- IT-Abteilung/IT-Dienstleister:  
kennzeichnen steuerrelevante Vorgänge plattformübergreifend und unterstützen die Sachbearbeitung mit automatisierten Vorschlägen
- Finanzbuchhaltungen:  
gewährleisten die Einhaltung der GoB.

Die verschiedenen Organisationseinheiten haben verschiedenste Fragen zu beantworten, das Wissen dafür bereitzustellen, eine Systematik zu liefern, Prozesse zu gestalten und Ressourcen vorzuhalten.

### 2.1.3 Beurteilungsmaßstab § 2b UStG

Kommunen sind in verschiedenen Bereichen tätig. Sie nehmen hoheitliche<sup>15</sup>, wirtschaftliche<sup>16</sup> und vermögensverwaltende<sup>17</sup> Tätigkeiten wahr. Für diese Tätigkeiten sind sie mitunter steuerpflichtig. Um die Umsatzsteuerpflicht zu ermitteln, sind Kommunen grundsätzlich in der Verantwortung, ihre Tätigkeiten entsprechend zu kategorisieren und steuerrechtlich zu prüfen.

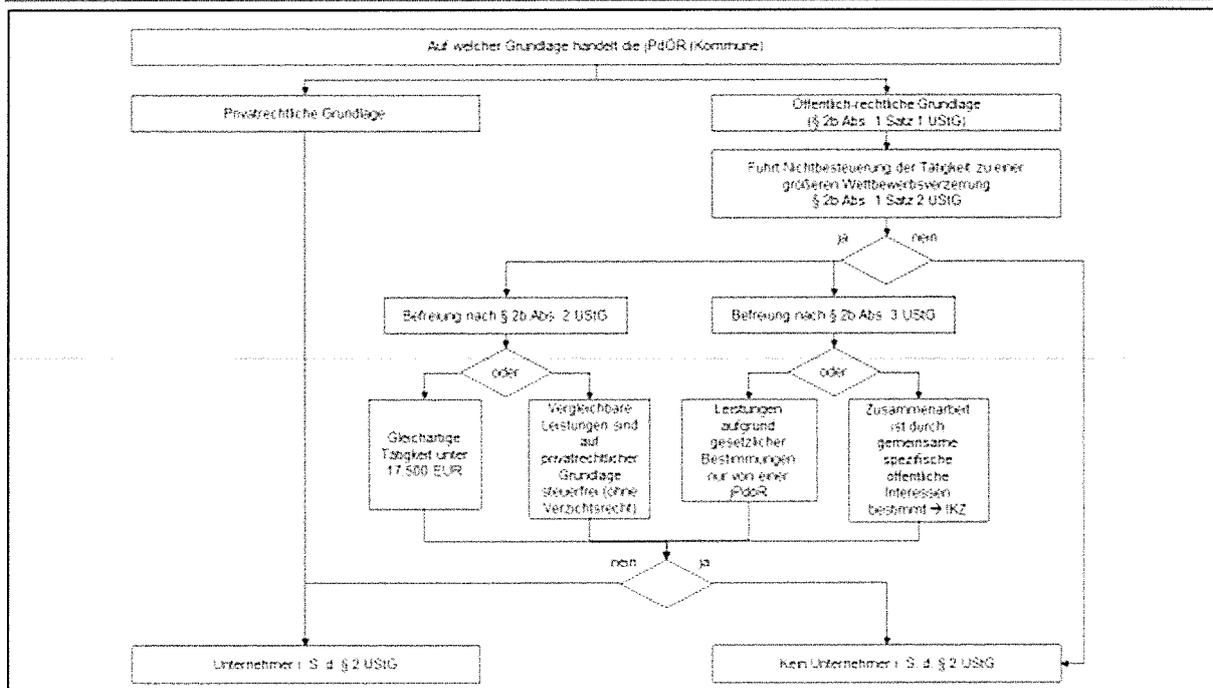
<sup>15</sup> Z. B. standesamtliche Trauungen.

<sup>16</sup> Z. B. Betreibung Photovoltaikanlagen.

<sup>17</sup> Z. B. Vermietung Grundstücke.

Nachfolgend ist ein Prüfschema<sup>18</sup> für den § 2b UStG abgebildet:

Abbildung 1 Prüfschema Umsatzsteuerpflicht



Die Kommunen sind wie aus dem Prüfschema ersichtlich verpflichtet, jede ihrer Tätigkeiten umsatzsteuerrechtlich zu überprüfen.

Kommunen waren bisher nur im Rahmen ihrer BgA, der Land- und Forstwirtschaft und den in § 2 Abs. 3 S. 2 UStG a. F. genannten Tätigkeiten umsatzsteuerliche Unternehmer. Vermögensverwaltende Tätigkeiten beispielsweise unterlagen bisher nicht der Umsatzbesteuerung. § 2b UStG verlangt nun von den Kommunen, ihre Leistungen und Tätigkeiten zu analysieren und zu beurteilen sowie ihre Verträge hinsichtlich des öffentlich-rechtlichen und privat-rechtlichen Charakters zu überprüfen. Erst nachdem die Kommunen diese Bestandsanalyse durchgeführt haben, können sie ihre Tätigkeiten zuordnen und ihren unternehmerischen Bereich abgrenzen. Beispielsweise können sie erst dann entscheiden, ob sie ggf. unter den Tatbestand eines Kleinunternehmers mit Einnahmen von weniger als 22.000 EUR/Jahr fallen und damit von der USt-Pflicht<sup>19</sup> befreit sind.

## 2.2 Prüfungsverfahren und Berichtsaufbau

Diese Prüfung diente dem Rechnungshof zur Orientierung, inwieweit sich die Kommunen bereits mit einem internen Kontrollsystem für Steuern und speziell mit der Umsetzung des § 2b UStG auseinandergesetzt haben. Die Prüfung erfolgte deshalb ausschließlich auf Basis eines Fragebogens, der sich in folgende Teile gliederte:

<sup>18</sup> Bereits verschiedene Stellen aus dem privaten und öffentlichen Raum entwickelten für die künftige Ermittlung der Unternehmereigenschaft und damit der Umsatzsteuerpflicht Prüfschemas. Grundlage ist jeweils der Gesetzestext des UStG. Das Prüfschema der Abbildung 1 lehnt sich an die Darstellung der Firma Concunia an. Vgl. Präsentation C. Trost, „Die Prüfung des Tax Compliance Management Systems (TCMS) – eine neue Aufgabe der Rechnungsprüfung“, Fachtagung Bundesprüfertagung 2020 vom 27. bis 28. August 2020.

<sup>19</sup> Vgl. § 19 UStG.

## 1. Allgemeine steuerrechtliche Anforderungen

- Aktueller Stand
- Kultur
- Ziele
- Organisation
- Risiken
- Programm
- Kommunikation
- Überwachung und Verbesserung

## 2. Anforderungen § 2b UStG

- Optionserklärung
- Bestandsanalyse
- Folgen der Bestandsanalyse

Der Rechnungshof ist bei der Konzeption der Prüfung bereits davon ausgegangen, dass Kommunen zwar nicht über ein TCMS, aber vielfach über einzelne Elemente eines TCMS verfügen. Auch bei der Umsetzung der Anforderungen des § 2b UStG ging er von ähnlichen Voraussetzungen aus. Die Auswertungen zeigen dementsprechend auf, welche Elemente bzw. Anforderungen die Kommunen bereits umgesetzt haben. Dazu muss nicht zwangsläufig ein vollständig konzipiertes und strukturiertes TCMS vorliegen.

Die Tn. 3 und 4 enthalten die Ergebnisse der Prüfung. Die einzelnen Gliederungspunkte unter dem Abschnitt 3.1 stellen die Elemente dar, die für ein funktionierendes TCMS grundlegend sind. Je nach Größe der Kommune und örtlichen Gegebenheiten sind weitere Elemente notwendig. Eine abschließende Aufzählung ist nicht beabsichtigt. Die Gliederungspunkte unter 3.2 sind speziell auf die Anforderungen zur Umsetzung des § 2b UStG zugeschnitten und orientieren sich am Prüfschema aus Abbildung 1. Die Gliederungspunkte stellen für die jeweiligen Anforderungen einen Handlungsrahmen dar, der als eine Art Checkliste für eine Projektgestaltung verwendet werden kann.

### 2.3 Geprüfte Kommunen

Der Rechnungshof prüfte bei den verschiedenen Größenklassen und Ebenen des kommunalen Bereichs.<sup>20</sup> Dazu bezog er<sup>21</sup>

- 5 Landkreise (von 17),
- 6 kreisfreie Städte (von 6),
- 5 große kreisangehörige Städte<sup>22</sup> (von 5),
- 20 gemeinschaftsfreie Gemeinden (von 103),
- 10 erfüllende Gemeinden (von 39) und
- 10 VG`en (von 43)

in die Prüfung ein. Da keine Anhaltspunkte für besondere Verfehlungen im steuerlichen Bereich vorlagen, wählte der Rechnungshof die Kommunen nach dem Zufallsprinzip aus. Die nachfolgenden Auswertungen gehen je nach Relevanz auf die unterschiedlichen Ebenen und Größenklassen ein.

---

<sup>20</sup> Gebietsstand: 31. Dezember 2020, Quelle TLS.

<sup>21</sup> In den Klammern ist die Gesamtzahl der jeweiligen Verwaltungstypen dargestellt. Quelle TLS mit Stand 31. Dezember 2019.

<sup>22</sup> Vgl. § 6 Abs. 4 ThürKO.

### 3 Prüfungsergebnisse

#### 3.1 Umsetzung allgemeiner steuerrechtlicher Anforderungen

Spätestens mit der Einführung des § 2b UStG kommen auf die Kommunen erhöhte steuerrechtliche Anforderungen zu. Um diesen gerecht zu werden, bedarf es eines internen Kontrollsystems bzw. TCMS. Lediglich drei Kommunen gaben an, bereits ein solches eingerichtet zu haben. Die nachfolgende Gliederung orientiert sich am Standard PS 980<sup>23</sup> und zeigt auf, welche Elemente die Kommunen bereits umgesetzt haben.

##### 3.1.1 Compliance-Kultur

###### 3.1.1.1 Die Einführung des TCMS beschließen

Grundlage eines funktionierenden TCMS ist die sog. Compliance-Kultur. Diese wird vor allem durch Grundeinstellungen und Verhalten der Behördenleitung und der Gremien<sup>24</sup> geprägt. Dadurch bestimmen sie maßgeblich die Bedeutung, welche die Bediensteten dem TCMS beimessen und tragen zum regelkonformen Verhalten bei. Der Rechnungshof fragte nach, ob ein Beschluss des Gremiums bzw. der Behördenleitung vorlag:

**Tabelle 1** Beschluss über die Einführung eines TCMS

Verwaltungstyp	Anteil der Kommunen mit Einführungsbeschluss eines TCMS
Landkreise	60 %
Kreisfreie Städte	17 %
Große Städte	60 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	15 %
Erfüllende Gemeinden	10 %
VG'en	0 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>20 %</b>

20 Prozent der befragten Kommunen beschlossen die Einführung eines TCMS. Hohe Quoten wiesen die Landkreise und großen Städte mit jeweils 60 Prozent auf. Dagegen hatte keine VG ein solches beschlossen.

Für die Durchsetzung und Wirksamkeit des TCMS ist von zentraler Bedeutung, wer den Beschluss über die Einführung fasste. Die nachfolgende Übersicht zeigt, wen die Kommunen als beschließendes Organ nannten:

**Tabelle 2** Beschließende Organe

Nr.	Beschließendes Organ	Anzahl Nennungen
1	Stadtrat / Finanzausschuss	2
2	Hauptverwaltungsbeamte (z. B. Landrat, Oberbürgermeister)	4
3	Sonstige Verwaltungsleitung (z. B. Fachbereich Finanzen)	5

<sup>23</sup> Auf einen entsprechenden Quellenverweis auf einzelne Textstellen des Standards verzichtete der Rechnungshof.

<sup>24</sup> Unter Gremien subsumiert der Rechnungshof in diesem Bericht u. a. Gemeinde- und Stadträte, Landkreistage, aber auch Ausschüsse der Kommunen, wie z. B. Haushaltsausschuss.

Der Rechnungshof empfiehlt, dass mindestens die Behördenleitung den Beschluss fasst, weil so die gesamte Verwaltung eingebunden wird. Besser ist eine Beschlussfassung des jeweiligen Gremiums<sup>25</sup>. Dadurch wird signalisiert, dass die Erfüllung steuerlicher Pflichten wichtig ist, Verstöße nicht geduldet und Zuwiderhandlungen verwaltungsintern sanktioniert werden.

### **3.1.1.2 Über das TCMS berichten**

Die Behördenleitung muss schlüssig und glaubhaft zum Ausdruck bringen, dass ihr die Einhaltung steuerrechtlicher Anforderungen wichtig ist. Dies gelingt ihr auch dadurch, dass sie sich intern regelmäßig über den Umsetzungsstand berichten lässt.

Bei zehn Kommunen wird der Behördenleitung über das TCMS berichtet. Fünf berichten unregelmäßig, eine jährlich, eine halbjährlich, zwei quartalsweise und eine monatlich. Erfreulich ist, dass in einer VG über das TCMS berichtet wird, obwohl kein Beschluss zu dessen Einführung vorlag.

Der Rechnungshof empfiehlt, der Behördenleitung mindestens quartalsweise über das TCMS zu berichten. Inhalt des Berichts können der Umsetzungsstand des Aufbaus des Systems, aber auch Verstöße gegen steuerliche Regeln und zukünftige Steuerrechtsänderungen sein. Die Gremien wiederum sollten im Rahmen der turnusmäßigen Sitzung per Drucksache mindestens halbjährlich unterrichtet werden.

## **3.1.2 Compliance-Ziele**

### **3.1.2.1 Ziele definieren**

Für die konkrete Umsetzung bzw. auch für die Verbreitung innerhalb der Verwaltungsorganisation sind konkrete Ziele durch die Behördenleitung festzulegen.<sup>26</sup> Durch sie sind der Rahmen und die Aufgaben für die Steuerfunktion bestimmt. Die Ziele dienen als Ausgangspunkt für die Beurteilung der potenziellen Steuerrisiken. Bei der Festlegung der Ziele sind u. a. die Konsistenz der Ziele, die Verständlichkeit und Praktikabilität, die Messbarkeit des Grads der Zielerreichung und die Abstimmung mit verfügbaren Ressourcen zu beachten.

18 Prozent der Kommunen gaben an, bereits Ziele festgelegt zu haben. Mit 40 Prozent erreichten Landkreise und große Städte vergleichsweise hohe Quoten.

Der Rechnungshof empfiehlt Ziele festzulegen, die mit einem funktionierenden TCMS erreicht werden sollen. Die Festlegungen sollten Hauptziele nennen, die mit einer brauchbaren Beschreibung für die Bediensteten unterlegt sind. Die Ausführungen sollten klar, verständlich und nicht zu kleinteilig sein. Die Behördenleitung kann dabei schon festlegen, welcher Verwaltungsteil auf welche Art und Weise einbezogen wird.

### **3.1.2.2 Ziele dokumentieren**

Die Ziele sind für die Verwaltung vor allem dann verbindlich, wenn sie dokumentiert sind.

Der Rechnungshof erfragte bei den Kommunen, ob sie ihre Ziele dokumentiert haben.

11 Prozent der Kommunen gaben an, ihre Ziele seien dokumentiert.

Der Rechnungshof empfiehlt, die Ziele zu dokumentieren und der Verwaltung beispielsweise als Leitlinien/-bilder bekannt zu geben.

---

<sup>25</sup> Möglichst mit der Verpflichtung der Behördenleitung zum halbjährlichen Bericht ihm gegenüber. Zum internen Berichtswesen siehe nachfolgende Tn.

<sup>26</sup> Das jeweilige Gremium kann/sollte bei seiner Beschlussfassung (s. o. 3.1.1) begleitend und unterstützend noch zu konkretisierende Ziele (mit-)benennen.

### 3.1.2.3 Zielerreichung mit Kennzahlen messen

Die Ziele sind mit entsprechenden Kennzahlen zu hinterlegen. Durch die Kennzahlen lassen sich Soll- und Ist-Größen festlegen. Die an der Umsetzung Beteiligten können daran ihre Arbeit ausrichten. Beispielsweise kann ein Ziel sein, dass die Fachbereiche alle durch sie geschlossenen Verträge für Umsatzsteuerzwecke erfassen. In Kennzahlen sind dann deren Anzahl und die abgeschlossene steuerrechtliche Würdigung der Vorgänge abzubilden.

Lediglich zwei Kommunen gaben an, Kennzahlen für die Zielerreichung festgelegt zu haben.

Für ein effizientes Berichtswesen sind insbesondere in großen Kommunen Kennzahlen für die Berichterstattung an die Behördenleitung unumgänglich. Sie vereinfachen und standardisieren das Verfahren. Das spart bei allen Beteiligten Arbeitsaufwand bei hoher Informationsversorgung. Die Umsetzung des TCMS lässt sich besser messen und darstellen.

### 3.1.3 Compliance-Organisation

Die Verwaltung muss ein TCMS zwingend aufbau- und ablauforganisatorisch umsetzen. Sie muss die Rollen und Verantwortlichkeiten bzw. Aufgaben festlegen, damit die Erfüllung der steuerlichen Pflichten eingehalten werden kann. Die Aufgaben und Verantwortlichkeiten sind in organisatorischer, fachlicher, prozesstechnischer und bereichsspezifischer Hinsicht eindeutig, umfassend und widerspruchsfrei zu regeln. Schnittstellen zwischen Stellen, die mit steuerlichen Aufgaben betraut sind, müssen eindeutig definiert und die Zuständigkeiten geklärt sein. Parallel dazu muss die Kommune die dafür notwendigen Ressourcen zur Verfügung stellen. Hierbei ist zu prüfen, inwieweit die bestehende Aufbau- und Ablauforganisation der Kommune an die Anforderungen eines TCMS angepasst werden muss. Oftmals besteht bereits eine steuerliche Grundstruktur, die ggf. organisatorischer Änderungen bedarf. Bei der Frage nach einem zentralen Steuerfachdienst wird dies besonders deutlich.

#### 3.1.3.1 Steuerfachdienst einrichten

Aus Sicht des Rechnungshofs ist für die zentrale Aufgabe – Kommune als Steuerschuldner – ein zentraler Steuerfachdienst notwendig, um alle steuerrelevanten Sachverhalte vollständig zu erfassen und zu bearbeiten. Er fragte bei den Kommunen ab, ob sie einen solchen eingerichtet haben.

**Tabelle 3 Kommunen mit eingerichtetem Steuerfachdienst**

Verwaltungstyp	Anteil Kommunen mit Steuerfachdienst
Landkreise	80 %
Kreisfreie Städte	67 %
Große Städte	80 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	50 %
Erfüllende Gemeinden	40 %
Verwaltungsgemeinschaften	50 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>55 %</b>

Insgesamt 55 Prozent der Kommunen richteten einen Steuerfachdienst ein. Bei den Landkreisen und großen Städten war dieser Anteil mit 80 Prozent deutlich höher.

Die Kommunen ordneten nach eigenen Angaben diesen Fachdienst wie folgt zu:

**Tabelle 4 Organisatorische Zuordnung des Steuerfachdienstes**

Nr.	Organisationseinheit	Anzahl Nennungen
1	Abteilung Finanzen- und Rechnungswesen und Beteiligungscontrolling	1
2	Abteilung Steuern	1
3	Fachdienst / Fachbereich / Abteilung Finanzen	7
4	Finanzverwaltung / Finanzen	6
5	Kämmerei	15
6	Sachgebiet Buchhaltung	1

Die meisten Kommunen (15) ordneten den Steuerfachdienst der Kämmerei zu. Aber auch die die Finanzorganisationseinheiten (Nr. 3 und 4) dürften ähnliche Aufgaben wie eine Kämmerei übernehmen. Zweifelsfrei wird die Aufgabenwahrnehmung durch die Zuordnung zu einer Steuerabteilung (Nr. 2) deutlich.

Die Aufgaben, die dieser Fachdienst übernimmt, sind je nach (Größe der) Kommune deutlich unterschiedlich. Der Rechnungshof fragte die Kommunen:

Welche Aufgaben hat der zentrale Steuerfachdienst?

Der Rechnungshof wählte aus den Antworten der Kommunen die Aufgaben aus, die der zentrale Steuerfachdienst aus seiner Sicht wahrnehmen sollte. Die Aufzählung ist beispielhaft und nicht abschließend.<sup>27</sup>

**Tabelle 5 Aufgaben der Steuerfachdienste**

1	Erstellung von Voranmeldungen und Steuermeldungen
2	Vorbereitung und Erarbeitung von Steuererklärungen
3	Vorbereitung und Erarbeitung von Jahresabschlüssen/-rechnungen
4	Beratung und Betreuung der Organisationseinheiten bei steuerlichen Fragen/Themen
5	Steuerliche Prüfung neuer Vereinbarungen und Verträge
6	Steuerliche Prüfung städtischer Vorhaben und Investitionen
7	Vorbereitung und Begleitung von Prüfungen
8	Führung der steuerlichen Vertragsdatenbank(en)
9	Erarbeitung von Entscheidungsvorlagen für politische Gremien zu steuerlichen Themen
10	Auswertung und Umsetzung aktueller Urteile und Gesetzesänderungen

Zudem empfiehlt der Rechnungshof, dass sich der zentrale Steuerfachdienst mit der steuerlichen Optimierung von Vorgängen, Vorhaben und Verträgen sowie mit steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten befassen sollte.

Die Bandbreite der Aufgaben des zentralen Steuerfachdienstes hängt nicht zuletzt von der Größe der Kommunen, vom Verwaltungstyp und damit einhergehend vom Umfang der Tätigkeiten ab. Danach richtet sich das notwendige Personal. Der Rechnungshof fragte die Kommunen:

<sup>27</sup> In Anlage 3 sind weitere Aufgabenbeschreibungen enthalten.

Wie viele Bedienstete sind im zentralen Steuerfachdienst eingesetzt?

37 Kommunen gaben die Anzahl der Bediensteten in ihrem Steuerfachdienst an.<sup>28</sup> Der Durchschnitt lag bei 1,11 VZÄ. Das Maximum bei 4 VZÄ und das Minimum bei 0,03 VZÄ. 21 Kommunen hatten mindestens 1 VZÄ beschäftigt. Dabei steigt tendenziell mit der Größe der Verwaltung auch die Anzahl der in diesem Bereich beschäftigten Bediensteten.

Die Bandbreite der Ausbildungen/Abschlüsse der Bediensteten in diesem Fachdienst ist sehr unterschiedlich.<sup>29</sup> Sie reicht vom Facharbeiter für Schreibtechnik bis zu Diplom-Volkswirten. Kommunen bevorzugten insbesondere wirtschaftlich orientierte Ausbildungen bei der Beauftragung von Bediensteten.

Der Rechnungshof stellte fest, dass grundsätzlich bei den Kommunen eine steuerliche Grundorganisation besteht. Die Hälfte der Kommunen verfügt bereits über einen zentralen Steuerfachdienst. Hier kann bei der Einführung eines TCMS angesetzt werden. Aufgrund der umfangreichen Aufgaben, die die Steuerfachdienste in der Praxis bereits wahrnehmen, empfiehlt der Rechnungshof den übrigen Kommunen, einen solchen einzurichten. Dieser übernimmt zentrale Aufgaben, wie z. B. die Auswertung und Umsetzung aktueller Urteile und Gesetzesänderungen oder die steuerliche Würdigung von Vorhaben und Verträgen. Bei seiner Einrichtung ist es unerheblich, ob dieser einer bereits bestehenden Einheit, wie der Kämmerei, zugeordnet ist. Eine Ausstattung dieses Dienstes mit spezialisierten Fachkräften ist aufgrund der Komplexität des Themas und der hohen Änderungsfrequenz zudem unumgänglich. Bei kleineren Kommunen muss hier ggf. erst geeignetes Personal gewonnen bzw. vorhandenes Personal geschult werden. Die Bediensteten sollten möglichst zu Beginn der Einführung eines TCMS und des § 2b UStG einen großen Teil ihrer Tätigkeit auf dieses Gebiet legen können, um die Komplexität der Materie zu durchdringen und die neuesten Entwicklungen verfolgen zu können.

### **3.1.3.2 Beauftragten für die Einhaltung steuerlicher Regelungen berufen**

Die Compliance-Organisation liegt in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Kommunen. Ein Beauftragter für die Einhaltung steuerlicher Regelungen kann die Behördenleitung unterstützen und dafür Sorge tragen, dass steuerliche Vorschriften eingehalten und Risiken aus Regelverstößen vermieden werden. Bei größeren Kommunen ist es sinnvoll, die Verantwortung einer Person zu übertragen. Der Beauftragte sollte über ein fundiertes steuerliches Wissen verfügen und sich mit Haftungsrisiken auskennen. Er hat zudem die Aufgabe, die Behördenleitung zu unterstützen und eine Aufbau- und Ablauforganisation zu errichten, die Compliance im Bereich Steuern sicherstellt.

Zehn Kommunen gaben an, diesen ernannt zu haben.

Der Rechnungshof empfiehlt, einen Beauftragten für Steuerangelegenheiten zu ernennen. Dieser muss über das entsprechende Wissen und die Kompetenzen verfügen. Es ist jedoch nicht zwingend erforderlich, neben dem Steuerfachdienst einen Beauftragten zu benennen. Beispielsweise könnte der Leiter des Steuerfachdiensts diese Aufgabe wahrnehmen. Damit übernimmt er gleichzeitig die Funktion des Beauftragten. Er sollte jedem Bediensteten als solcher bekannt und in der Lage sein, die aktuellen steuerlichen Entwicklungen zu verfolgen. Die Ernennung als Beauftragten erleichtert dann die Aufgabenausübung.

### **3.1.3.3 Fachbereiche einbinden**

Neben dem Steuerfachdienst und dem Beauftragten für die Einhaltung von steuerlichen Regelungen sind vor allem die Fachbereiche Wissensträger von steuerlich relevanten

<sup>28</sup> Das sind sechs Kommunen mehr als angegeben, einen Steuerfachdienst eingerichtet zu haben. Der Rechnungshof interpretiert das Ergebnis dahingehend, dass bei diesen Kommunen einzelne Bedienstete vergleichbare Aufgaben wahrnehmen.

<sup>29</sup> Die Ausbildungen/Abschlüsse sind in Anlage 2 aufgelistet.

Vorgängen und Tätigkeiten in der Kommune. Auch sie müssen ihr Wissen mit den für Steuerfragen zuständigen Stellen teilen. Die Bedeutung der Einbindung der Fachbereiche wird dadurch deutlich, dass beispielsweise nur dem Bauhof bekannt ist, welche Tätigkeiten er für Bürger, wie Baumschnittarbeiten, erledigt.

Der Rechnungshof fragte deshalb ab, welche weiteren Organisationseinheiten steuerrelevante Vorgänge an den Steuerfachdienst zuarbeiten müssen.

34 Kommunen gaben an, dass weitere Fachbereiche zuarbeiten leisten.<sup>30</sup> Dabei unterschieden sich die Angaben deutlich. Einige Kommunen banden sehr wenige Fachbereiche, wie z. B. die Kasse und Kämmerei, ein, andere Kommunen bezogen nach eigenen Angaben alle Fachbereiche ein. In nachfolgender Tabelle sind ausgewählte Fachbereiche aufgeführt:

Tabelle 6 Zur Zuarbeit verpflichtete Fachbereiche	
1	Amt für Gebäude- und Straßenmanagement
2	Amt für Hochbau und Liegenschaften
3	Amt für Sicherheit und Ordnung
4	Amt für Stadtgrün
5	Betriebe gewerblicher Art
6	Eigenbetrieb Kommunaler Abfallservice
7	Einwohnermeldeamt
8	Fachbereich Kommunale Dienstleistungen
9	Fachdienst Sportanlagen
10	Feuerwehr
11	Finanzabteilung
12	Forstbetriebsgemeinschaft
13	Friedhofswesen
14	Gebäudemanagement
15	Gesundheitsamt
16	Jugendamt
17	Kreiskasse/Vollstreckung
18	Kulturamt
19	Pressestelle
20	Rechts-/Personalamt
21	Sozialamt
22	Stadtplanungsamt
23	Steuerungsunterstützung/Büro des Landrats
24	Veterinär- und Lebensmittelüberwachungsamt

Die Tabelle zeigt, dass sehr viele Fachbereiche über steuerrelevante Informationen verfügen. Die Art der relevanten Fachbereiche hängt aber auch vom Verwaltungstyp ab (z. B. Nr. 21 oder Nr. 24).

<sup>30</sup> Drei Kommunen ohne Fachdienst gaben an, dass Fachbereiche zuarbeiten leisten. Der Rechnungshof interpretiert die Angaben, dass Fachbereiche zuarbeiten an Bedienstete mit steuerlichen Aufgaben leisten.

Insbesondere sind die Fachbereiche in der Verantwortung, die bei ihnen vorhandenen steuerrechtlich relevanten Informationen an den Steuerfachdienst weiterzuleiten.

Der Rechnungshof erfragte daher, ob die Art und der Umfang der Zuarbeit der Fachbereiche geregelt sei.

**Tabelle 7      Kommunen mit Regelungen zur Informationsweitergabe der Fachbereiche an den Steuerfachdienst**

<b>Verwaltungstyp</b>	<b>Regelungen zur Informationsweitergabe der Fachbereiche</b>
Landkreise	40 %
Kreisfreie Städte	67 %
Große Städte	40 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	15 %
Erfüllende Gemeinden	10 %
VG'en	20 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>25 %</b>

Insgesamt verfügten 25 Prozent der Kommunen über eine entsprechende Festlegung. Die kreisfreien Städte erließen mit 67 Prozent sehr häufig Regelungen.

Der Rechnungshof ist der Auffassung, dass die Fachbereiche zwingend einbezogen werden sollen. Bei ihnen finden sich die steuerlich relevanten Sachverhalte und Themen. Die zur Zuarbeit verpflichteten Fachbereiche sowie der Umfang ihrer Zuarbeit sind zu benennen und zu beschreiben.

#### **3.1.3.4 Steuerrechtsänderungen überwachen**

Derzeit zeigen die mit der Einführung des § 2b UStG einhergehenden Schreiben des BMF, dass viele offene Anwendungsfragen zur neuen umsatzsteuerlichen Rechtslage bestehen, ebenso wie Probleme bei der Zu- und Einordnung von Tätigkeiten oder Leistungen. Demzufolge ergehen zu Einzelfällen regelmäßig Hinweise. Die Bediensteten sind gefordert, diese Entwicklung, aber auch andere steuerrechtlichen Entwicklungen, zu überwachen. Der Rechnungshof erfragte bei den Kommunen:

Wer überwacht Steuerrechtsänderungen?

39 Kommunen gaben Organisationseinheiten an, die diese Aufgabe wahrnahmen. Nachfolgend sind einige Beschreibungen aufgeführt:

**Tabelle 8 Mit der Überwachung von Steuerrechtsänderungen beauftragte Organisationseinheiten**

1	Sachbearbeiter in Steuerangelegenheiten
2	Kämmerei
3	Arbeitsbereich Steuern/Kämmerei für Umsatzsteuer, Betriebe gewerblicher Art (Körperschaftsteuer/Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer, Kapitalertragsteuer) jeweils zuständige Fachämter für spezielle Steuern: - z. B. Rechts-/Personalamt für Lohnsteuer/Solidaritätszuschlag und angrenzend im Rahmen des Compliance Managements Sozialversicherung, Schwerbehindertenausgleichsabgabe - Amt Innerer Service für Beschaffungsvorgänge, Archiv (Depositaverträge) und Fuhrparkverwaltung (KfZ-Steuer) - Amt für Gebäude- und Straßenmanagement für Liegenschaften/Verwaltungsgebäude (ggf. Grundsteuer/Grunderwerbsteuer) - der Eigenbetrieb Kommunaler Abfallservice im Rahmen seiner Zuständigkeiten nach ThürEBV
4	Sachbearbeiter der internen Steuerberatung in der Kämmerei und externe Steuerberatung
5	Abteilung Steuern
6	Sachbearbeiter / externer steuerlicher Berater
7	Steuerfachdienst
8	Abt. Steuern partiell; oRB als kfm. selbständig buchende Verwaltungseinheit
9	Sachgebiet Buchhaltung
10	FBL, FDL, MA
11	Fachdienst Kommunale Abgaben, externer Steuerberater
12	Steuerberater
13	Fachbereichsleiter, gemeinsam mit einem Steuerberater
14	Leitung der Finanzverwaltung
15	Kämmerei in Zusammenarbeit mit externem Steuerberater
16	Fachbereichsleiter Finanzen, Steuerrechtsbeauftragter
17	Wirtschaftsprüfer / Kämmerei

Nach der Auswertung der Fragebögen nahmen die Fachbereiche, bei denen der Steuerfachdienst (Nr. 7) angesiedelt ist bzw. die Kämmerei (Nr. 2), diese Aufgabe wahr. Bei einigen Kommunen war diese Aufgabe der Leitung der Finanzverwaltung (Nr. 14) übertragen. Andere wiederum hatten diese Aufgabe gänzlich auf Externe, wie Steuerberater (Nr. 12), ausgelagert. Der Rechnungshof weist besonders auf die Aufgabenteilung in Nr. 3 der Tabelle 8 hin. Hier gab die Kommune für verschiedene Steuergebiete verschiedene Verantwortungsbereiche an. Diese Aufgliederung zeigt, dass das TCMS nicht nur die Anforderungen des § 2b UStG umfasst, sondern auch andere Steuerarten.

### 3.1.3.5 Externe Unterstützung holen

Steuerberatungsgesellschaften bieten neben der zuvor genannten Überwachung von Steuerrechtsänderungen verschiedene weitere Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Bewältigung von Steuerfragen an. Sie werden beratend tätig, führen Projekte bei den Kommunen durch, bilden Bedienstete weiter oder erstellen Steuererklärungen.

Der Rechnungshof fragte daher die Kommunen, ob sie die Dienste einer externen Steuerberatung nutzen bzw. ob sie planen, diese zu nutzen.

**Tabelle 9 Nutzung Dienste externer Steuerberater**

Verwaltungstyp	Nutzt Dienste Steuerberater aktuell	Plant (weiterhin) Dienste Steuerberater zu nutzen
Landkreise	80 %	80 %
Kreisfreie Städte	100 %	67 %
Große Städte	100 %	80 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	65 %	55 %
Erfüllende Gemeinden	70 %	90 %
VG'en	10 %	70 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>64 %</b>	<b>70 %</b>

64 Prozent der Kommunen wurden durch externe Steuerberater unterstützt. Insbesondere alle kreisfreien und großen Städte bauten auf deren Hilfe. Dagegen nahmen die VG'en mit 10 Prozent kaum diese Dienstleistungen in Anspruch.

Die Inanspruchnahme von externer steuerberatender Unterstützung erachtet der Rechnungshof als sinnvoll und auch erforderlich, soweit die Kommune nicht über die notwendigen Kompetenzen und Ressourcen selbst verfügt. Externe Berater können durch ihr vertieftes fachspezifisches Wissen und ihre Erfahrungen unterstützend tätig werden. Die Kommunen sollten vor Vertragsschließung festlegen, welche Aufgabe der Berater im Rahmen eines TCMS der Kommune übernehmen soll. Einerseits müssen sie hierbei berücksichtigen, dass die Beauftragung mit Ausgaben verbunden ist, andererseits auch in Abhängigkeitsverhältnisse führen kann. Hier empfiehlt der Rechnungshof, vorab eine Wirtschaftlichkeitsbetrachtung durchzuführen.

### 3.1.3.6 Aufgabenbeschreibung dokumentieren

Die beteiligten Fachbereiche und die externen Berater benötigen und liefern auch vielfältige Informationen. Zur Abgrenzung ihrer Aufgaben bedarf es einer eindeutigen Dokumentation. In dieser Aufgabenbeschreibung ist festzulegen, wer was wann an wen zu liefern hat.

Der Rechnungshof fragte bei den Kommunen ab:

Hat Ihre Kommune die steuerlichen Aufgaben der Organisationseinheiten und der externen Beratung dokumentiert?

**Tabelle 10 Dokumentation der Aufgaben der Fachbereiche und externen Berater**

Verwaltungstyp	Dokumentation der Aufgabenbeschreibung
Landkreise	40 %
Kreisfreie Städte	67 %
Große Städte	60 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	20 %
Erfüllende Gemeinden	20 %
VG'en	20 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>30 %</b>

Der Rechnungshof stellt fest, dass mit 30 Prozent nur sehr wenige Kommunen die Aufgaben dokumentiert hatten. Besonders häufig kamen die kreisfreien Städte, die großen Städte und die Landkreise dem nach. Die übrigen Verwaltungstypen verfügten mit jeweils 20 Prozent über eine sehr geringe Dokumentationsquote.

Eine Dokumentation der Aufgaben der Organisationseinheiten ist in einem TCMS elementar. Dies kann z. B. in einer Dienstanweisung oder einer Richtlinie erfolgen. Die schriftliche Fixierung ermöglicht im Zweifelsfall den Nachweis eines TCMS. Die Einbindung der einzelnen Organisationseinheiten sollte durch ein standardisiertes Verfahren erfolgen. Das Verfahren ist je nach Größe der Kommune zu strukturieren. Bei kleinen Kommunen kann das mit einem formlosen Schreiben geschehen. Größere Kommunen können hier beispielsweise mit Formularen arbeiten.

Daher empfiehlt der Rechnungshof, klare und eindeutige Regelungen zur Aufgabenwahrnehmung und Ablauforganisation zu schaffen. Hierbei ist neben Schnittstellen zu anderen Fachbereichen auch auf überlagerte Zuständigkeiten zu achten. Bereits vorhandene Dienstanweisungen, Leitfäden etc. sind zu prüfen und eventuell anzupassen. Zudem ist die lückenlose Vertretung bzw. die Vorgehensweise bei Ausfällen zu regeln. Ein Organisationsplan zum TCMS kann beispielsweise für eine schnelle Übersicht sorgen.

### 3.1.4 Compliance-Risiken

Unter Berücksichtigung der Ziele muss die Verwaltung die Risiken feststellen, die dadurch entstehen können, dass steuerliche Regeln nicht eingehalten werden. Dazu muss sie die Risiken erkennen und beurteilen. Anschließend sind sie hinsichtlich der Eintrittswahrscheinlichkeit und möglicher Folgen zu kategorisieren und zu dokumentieren.

Der Rechnungshof erfragte bei den Kommunen, ob sie die Risiken einer Nichteinhaltung von steuerrechtlichen Regelungen identifiziert, bewertet und dokumentiert haben.

**Tabelle 11 Identifikation, Bewertung und Dokumenten von steuerlichen Risiken**

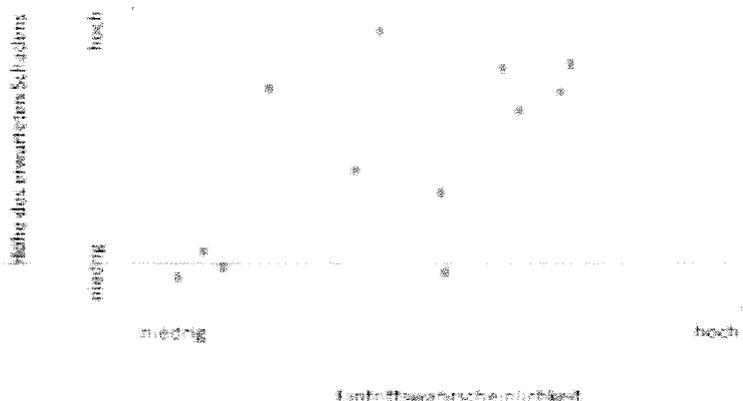
Verwaltungstyp	Risiken identifiziert	Risiken bewertet	Risiken dokumentiert
Landkreise	60 %	20 %	20 %
Kreisfreie Städte	50 %	33 %	17 %
Große Städte	60 %	20 %	20 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	50 %	15 %	5 %
Erfüllende Gemeinden	20 %	10 %	0 %
VG'en	20 %	10 %	0 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>41 %</b>	<b>16 %</b>	<b>7 %</b>

Danach hatten 41 Prozent der Kommunen ihre steuerlichen Risiken identifiziert, 16 Prozent auch bewertet und lediglich 7 Prozent diese dokumentiert. Insbesondere die VG'en und erfüllenden Gemeinden wiesen mit 20 Prozent bei der Identifikation, mit 10 Prozent bei der Bewertung und 0 Prozent bei der Dokumentation sehr niedrige Werte auf.

Der Rechnungshof empfiehlt den Kommunen, Risiken in Bezug auf die jeweilige Steuerart und die damit verbundenen Abläufe festzustellen und schriftlich festzuhalten. Beispielsweise können die Kommunen hierzu Risikomatrizes oder auch tabellarische Risikobewertungen nutzen.

Folgende Abbildung stellt beispielhaft eine Risikomatrix dar<sup>31</sup>:

**Abbildung 2 Risikomatrix**



Die Punkte in der Matrix symbolisieren unterschiedliche Risiken. Für Risiken mit hoher Eintrittswahrscheinlichkeit und hoher Schadens erwarten (z. B. Umsätze in der Betreuung eines Ski-Lifts gehen nicht in die Steuererklärung ein) sind primär Maßnahmen zu entwickeln. Für Risiken mit niedriger Eintrittswahrscheinlichkeit und niedrigem erwartbaren Schaden sollten die Kommunen weniger Zeit aufwenden.

### 3.1.5 Compliance-Programm

Das Compliance-Programm umfasst Grundsätze und Maßnahmen, um die erkannten Risiken zu begrenzen und damit ein regelkonformes Verhalten zu erreichen. Es umfasst auch die bei festgestellten Compliance-Verstößen zu ergreifenden Maßnahmen.

Die Grundsätze umfassen alle Regelungen, mit denen die Bediensteten und ggf. Dritte dazu angehalten werden, sich regelkonform zu verhalten. So sind durch die Verwaltung Festlegungen zu treffen, welche Aktivitäten zulässig bzw. unzulässig sind.

Die Maßnahmen haben präventiven und detektiven Charakter. Sie sollen helfen, frühzeitig Risiken von Regelverstößen zu erkennen und entsprechend darauf zu reagieren. Zu den Maßnahmen zählen beispielsweise:

- Erstellen von Richtlinien und fachlichen Anweisungen,
- Schulungen,
- Kommunikation von Rechtsänderungen,
- Dokumentationsanweisungen,
- stichprobenhafte Untersuchung von Geschäftsvorfällen, hinsichtlich der Einhaltung der steuerlichen Regelungen.

Die Grundsätze und Maßnahmen sollten in geeigneter Form schriftlich dokumentiert werden.

Grundsätze und Maßnahmen könnten beispielsweise sein:

<sup>31</sup> Die grafische Darstellung ist gut für Präsentationen geeignet. Für Projekte empfiehlt der Rechnungshof einen tabellarischen Aufbau. In diesem können deutlich mehr Informationen zum Risiko, wie z. B. Verantwortliche und die konkrete Quantität des Schadens, hinterlegt werden.

### 3.1.5.1 Regelungen erlassen

Der Rechnungshof fragte bei den Kommunen ab, ob sie aufgrund der festgestellten Risiken Grundsätze verfassten und Maßnahmen veranlassten bzw. ob sie Dienstanweisungen oder sonstige Regelungen zur Identifikation steuerlicher Sachverhalte erließen:

**Tabelle 12 Grundsätze und Maßnahmen bzw. Dienstanweisungen und sonstige Regelungen**

Verwaltungstyp	Grundsätze und Maßnahmen	Dienstanweisungen und sonstige Regelungen
Landkreise	20 %	20 %
Kreisfreie Städte	33 %	50 %
Große Städte	20 %	40 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	20 %	0 %
Erfüllende Gemeinden	20 %	10 %
VG`en	0 %	0 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>18 %</b>	<b>13 %</b>

In der Gesamtheit veranlassten die Kommunen mit 18 Prozent eher selten Grundsätze und Maßnahmen bzw. erließen mit 13 Prozent Dienstanweisungen und sonstige Regelungen. Kreisfreie und große Städte verfügten mit 50 bzw. 40 Prozent relativ häufig über Dienstanweisungen. VG`en waren auf beiden Gebieten bisher nicht tätig.

### 3.1.5.2 Bedienstete fortbilden und informieren

Der Umfang der Zuarbeit unterliegt beispielsweise aufgrund neuer Gesetzeslagen bzw. einer neuen Rechtsprechung einem ständigen Wandel. Auf diese müssen sich die Bediensteten des Steuerfachdiensts und auch die Bediensteten der zur Zuarbeit verpflichteten Fachbereiche einstellen. Dazu bedarf es entsprechender Fortbildungen.

Der Rechnungshof fragte, ob und in welchem Abstand die Bediensteten des Steuerfachdiensts steuerspezifische Fortbildungen besuchen und ob sie die Bediensteten der zur Zuarbeit verpflichteten Fachbereiche entsprechend fortbilden. Für die Bediensteten des Steuerfachdiensts meldeten die Kommunen folgende Werte:

**Tabelle 13 Fortbildungsfrequenz Bedienstete Steuerfachdienst**

Fortbildungsfrequenz	Anteil Kommunen
Einmalig	6 %
Im Abstand von mehreren Jahren	22 %
Jährlich	39 %
Keine	33 %

Die meisten Kommunen bildeten danach ihre Bediensteten des Steuerfachdiensts mindestens einmal jährlich fort. Dennoch gab es einen erheblichen Anteil von 33 Prozent, deren Bedienstete keinerlei fachbezogene Fortbildung besuchten.

Die Bediensteten der zur Zuarbeit verpflichteten Fachbereiche bildeten die Kommunen zu 38 Prozent teilweise und zu 62 Prozent nicht fort. Keine Kommune gab an, alle Bedienstete fortgebildet zu haben.

Neben der Fortbildung sind auch hausinterne Informationen ein weiteres Mittel, den Informationsstand der Fachbereiche bzw. deren Bedienstete zu aktualisieren.

**Tabelle 14 Informationsfrequenz der Fachbereiche über steuerliche Änderungen**

Verwaltungstyp	Keine	Einmalig	Im Abstand von mehreren Jahren	Jährlich	Halbjährlich
Landkreise	60 %	40 %	0 %	0 %	0 %
Kreisfreie Städte	17 %	0 %	0 %	50 %	33 %
Große Städte	40 %	0 %	0 %	40 %	20 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	65 %	5 %	0 %	15 %	15 %
Erfüllende Gemeinden	50 %	20 %	0 %	10 %	20 %
VG'en	40 %	10 %	20 %	20 %	10 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>50 %</b>	<b>11 %</b>	<b>4 %</b>	<b>20 %</b>	<b>15 %</b>

50 Prozent der Kommunen gaben an, dass sie die Bediensteten ihrer Fachbereiche nicht über steuerliche Änderungen informieren. Immerhin fand bei 35 Prozent ein halb-/jährlicher Informationsaustausch statt. Besonders häufig informierten die kreisfreien Städte mit 83 Prozent ihre Fachbereiche mindestens jährlich.

Der Rechnungshof hält aufgrund der eingangs beschriebenen Herausforderungen eine jährliche Fortbildung der Bediensteten sowohl des Steuerfachdiensts als auch der zur Zuarbeit verpflichteten Fachbereiche für notwendig. Zudem sollten die Fachbereiche regelmäßig über die sie betreffenden steuerrechtlichen Änderungen informiert werden. Bei besonderer Eilbedürftigkeit sollten dabei jedoch adhoc-Meldungen nicht ausgeschlossen bleiben.

### 3.1.5.3 Verträge steuerrechtlich würdigen

Eine Vielzahl von steuerlich relevanten Sachverhalten finden sich in Verträgen und Vereinbarungen. Daher sollte ein Überblick über die Anzahl und den Inhalt der Verträge innerhalb der Kommune vorhanden sein.

Dazu ist es notwendig, dass jeder Vertrag hinsichtlich steuerrelevanter Sachverhalte geprüft und dokumentiert wird.

**Tabelle 15 Anteil der Kommunen mit steuerrechtlicher Würdigung des Entwurfs von Verträgen und Dokumentation der Ergebnisse**

Verwaltungstyp	steuerliche Würdigung des Entwurfs von Verträgen	Dokumentation der Ergebnisse
Landkreise	40 %	40 %
Kreisfreie Städte	83 %	83 %
Große Städte	60 %	40 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	35 %	5 %
Erfüllende Gemeinden	30 %	10 %
VG'en	30 %	10 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>41 %</b>	<b>21 %</b>

Insgesamt würdigten 41 Prozent der Kommunen den Entwurf von Verträgen vor dessen Abschluss steuerrechtlich. Das Ergebnis dieser Würdigung dokumentierten nur 21 Prozent der Kommunen. Der Anteil bei den kreisfreien Städten ist hierbei mit 83 Prozent besonders hoch.

Der Rechnungshof empfiehlt dringend, alle Verträge auf steuerlich relevante Themen, Sachverhalte und Tätigkeiten hin zu prüfen. Insbesondere durch die Einführung des § 2b UStG können erhebliche Differenzen zwischen Netto- und Bruttopreisen entstehen, die notfalls zu Lasten der Kommunen gehen.

### 3.1.5.4 Erfassungssysteme nutzen

Um eine ordnungsgemäße Verwaltung zu gewährleisten, bedürfen Kommunen eines strukturierten Ablage- bzw. Dokumentationssystems. Hier können beispielsweise steuerrelevante Informationen für die Zuarbeit der Fachbereiche abgelegt werden. Der Rechnungshof fragte:

Welches zentrale Erfassungssystem steht für steuerrelevante Vorgänge für die Zuarbeit derzeit bereit?

**Tabelle 16** Zentrale Erfassungssysteme für steuerrelevante Vorgänge

Erfassungssystem	Anteil Kommunen
1 HKR-Programm	18 %
2 Dokumentenmanagementsystem	9 %
3 Vertragsdatenbank	4 %
4 Tabellen und Übersichten	7 %
5 kein Erfassungssystem	46 %
6 k. A.	16 %

46 Prozent der Kommunen verfügten über kein zentrales Erfassungssystem. 16 Prozent der Kommunen haben hierzu keine Angaben gemacht. Einige Kommunen teilten mit, dass sie zwar mit der Einführung der Programme begonnen bzw. diese geplant hätten, deren Einführung sich aber aufgrund der Coronapandemie verzögert habe. Die derzeit vorhandenen Programme und Systeme sind sehr unterschiedlich.<sup>32</sup> Hier muss entsprechend den individuellen Anforderungen und Bedürfnissen nach Lösungen gesucht werden.

Neben allgemeinen Erfassungssystemen sind für Verträge besonders Vertragsdatenbanken ein zentrales Ordnungs- und Managementsystem. Hier können die verschiedenen Informationen, wie z. B. Vertragsart, Vertragsdauer und -fristen, Vertragspartner, aber auch steuerrechtliche Informationen abgelegt werden. Die Kommunen gaben zur Nutzung von Vertragsdatenbanken Folgendes an:

<sup>32</sup> Eine Auflistung der Systeme/Programme enthält die Tabelle in Anlage 4.

**Tabelle 17 Nutzung von Vertragsdatenbanken**

Verwaltungstyp	Keine	Eine	Mehrere
Landkreise	40 %	60 %	0 %
Kreisfreie Städte	17 %	50 %	33 %
Große Städte	60 %	40 %	0 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	80 %	15 %	5 %
Erfüllende Gemeinden	100 %	0 %	0 %
VG'en	80 %	10 %	10 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>71 %</b>	<b>21 %</b>	<b>8 %</b>

Mit 71 Prozent hatte der überwiegende Teil der Kommunen keine Vertragsdatenbank. 29 Prozent nutzten eine oder mehrere Datenbanken, darunter die kreisfreien Städte mit insgesamt 83 Prozent. Eine Stadt gab an, dass sie drei Vertragsdatenbanken betreibe.

Diese Vertragsdatenbanken nutzten innerhalb der Verwaltung nach Angaben der Kommunen folgende Organisationseinheiten:

**Tabelle 18 Organisationseinheiten, die Vertragsdatenbanken nutzen**

Organisationseinheiten	Anteil Kommunen
1 alle Organisationseinheiten	63 %
2 Finanzen	6 %
3 Kernverwaltung, oRB	6 %
4 Liegenschaftsverwaltung, Allgemeine Verwaltung/Hauptverwaltung	6 %
5 SGB II, Immobilienverwaltung, Kulturbereich	6 %
6 k. A.	13 %

In den meisten Kommunen standen die Vertragsdatenbanken allen Organisationseinheiten zur Verfügung. In anderen Kommunen betrieben einzelne Ämter, wie z. B. die Liegenschaftsverwaltung, eigene Datenbanken.

2/3 der Kommunen, die mindestens eine Vertragsdatenbank nutzten, gaben an, dass sie keine steuerlich relevanten Daten darin dokumentierten.

Ein weiteres Erfassungssystem ist das HKR-Programm. Hier werden alle Vorgänge gebucht, auch die steuerlichen Leistungen. Die Programme verfügen zumeist über Voreinstellungsfunktionen, bei denen dem Anwender steuerliche Optionen automatisiert angeboten werden können.

70 Prozent der Kommunen gaben an, dass ihre HKR-Software hinsichtlich steuerlicher Merkmale voreingestellt sei. Die kreisfreien Städte verfügten mit 83 Prozent besonders häufig über diese Voreinstellungen.

Der Rechnungshof empfiehlt, die technischen Möglichkeiten zu nutzen, um die steuerrelevanten Daten und Sachverhalte zu erfassen, abzubilden und zu dokumentieren. Die bestehenden Systeme sollten an die Anforderungen angepasst werden. Die Vorgaben des Datenschutzes sind hierbei zu beachten.

### 3.1.5.5 Geschäftsvorfälle stichprobenartig prüfen

Im Idealfall würdigt die Verwaltung die Sachverhalte und Vorgänge steuerrechtlich abschließend, richtig und lückenlos auf der Grundlage einer endgültig feststehenden Rechtsgrundlage. Doch davon ist nicht auszugehen. Zum einen können mitunter Fehler bei der Würdigung von Sachverhalten unterlaufen und zum anderen unterliegt das Steuerrecht bzw. die Rechtsprechung auch einem Wandel. Deshalb ist es notwendig, zumindest stichprobenartig Geschäftsvorfälle auszusteuern und hinsichtlich ihrer steuerrechtlichen Würdigung zu prüfen. Der Rechnungshof fragte:

Überprüft der Steuerfachdienst stichprobenartig Geschäftsvorfälle hinsichtlich steuerlicher Sachverhalte?

43 Prozent der Kommunen gaben an, Geschäftsvorfälle stichprobenartig hinsichtlich steuerlicher Sachverhalte zu prüfen. Besonders hoch war die Quote hier bei den großen Städten mit 80 Prozent, gefolgt von den kreisfreien Städten mit 67 Prozent.

Der Rechnungshof empfiehlt, dass die mit der Prüfung beauftragte Stelle unterjährig diese Stichprobenerhebung durchführt. So könnte beispielsweise der zentrale Steuerfachdienst selbst eruieren, ob die aktuelle Rechtsgrundlage bei den entsprechenden Geschäftsvorfällen umgesetzt wird und ggf. Gegenmaßnahmen ergreifen. Bei einer hinreichenden Zahl ausgesteuerter Fälle ist damit für den steuerrechtlichen Bereich auch ein erweitertes Vier-Augen-Prinzip abgebildet.

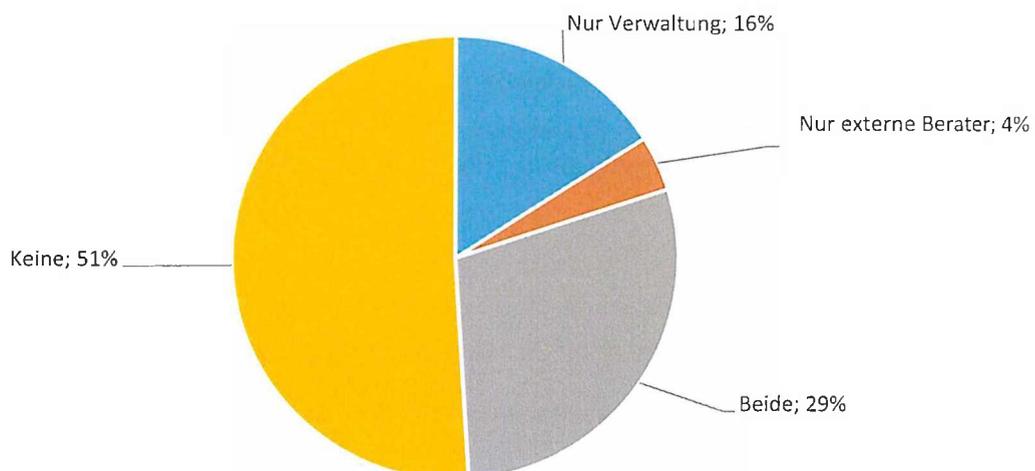
### 3.1.6 Compliance-Kommunikation

#### 3.1.6.1 Festgelegte Aufgaben und Verantwortlichkeiten kommunizieren

Damit die betroffenen Bediensteten und ggf. Dritte ihre Aufgaben ausreichend verstehen und sachgerecht erfüllen können, müssen sie über das Compliance-Programm sowie ihre Rollen und Verantwortlichkeiten informiert werden. Es wird festgelegt, wie steuerrechtliche Risiken sowie Hinweise auf Regelverstöße an die zuständigen Stellen in der Verwaltung weitergegeben werden. Die Art und der Umfang der Informationsweitergabe sollten bspw. in Steuerrichtlinien dokumentiert werden.

Der Rechnungshof fragte bei den Kommunen ab, ob sie die Verwaltung und die externen Berater über ihre steuerlichen Aufgaben und Rollen informierten.

**Abbildung 2 Information der Verwaltung und der externen Berater über ihre Aufgaben und Rollen**



Mehr als die Hälfte der Kommunen informierte weder die Verwaltung noch die externen Berater über ihre Aufgaben und Rollen. 29 Prozent informierten hingegen beide.

Hier sieht der Rechnungshof ein erhöhtes Risiko für Steuerrechtsverletzungen aufgrund der unzureichenden Kommunikation. Dadurch kann es zu Informationsverlusten steuerlich relevanter Daten und Sachverhalte kommen. Zudem können Arbeiten, die möglicherweise doppelt ausgeführt werden, zu ineffizientem und unwirtschaftlichem Handeln führen.

### **3.1.6.2 Art und Umfang der Kommunikation festlegen**

Zudem umfasst die Compliance-Kommunikation Festlegungen zur Informationsweitergabe. Diese hängt von der Größe der Kommune und der Komplexität ihrer Aufgaben ab. Es sind beispielsweise der Anlass, der Umfang, die Zuständigkeit und die Form zu regeln.

Lediglich 14 Prozent der Kommunen gaben an, dass sie festlegten, wie die zuständigen Stellen informiert werden, 13 Prozent dokumentierten auch die Art und den Umfang der Informationsweitergabe.

Der Rechnungshof erachtet es als wichtig, die beteiligten Stellen über ihre Aufgaben und Rollen zu informieren. Nur so ist eine regelkonforme Aufgabenerledigung sicherzustellen. Die Art und Weise sowie der Umfang sind zielgruppenspezifisch festzulegen, so dass ein angemessenes Maß an Information beim Empfänger ankommt. Zu viele, zu wenige bzw. keine Informationsweitergabe führt zwangsläufig zu Fehlern und Ineffizienzen im Verwaltungsablauf. Bei kleineren Kommunen kann hier eine einfache Dokumentation mittels einer Vorlage erfolgen. Bei größeren Kommunen hingegen werden standardisierte Abläufe mit Vorlagen und Berichterstattungen notwendig werden.

### **3.1.7 Compliance-Überwachung und Verbesserung**

Das TCMS ist durch die Verwaltung entsprechend zu überwachen. Beispielsweise zählen zur Überwachung folgende Aspekte:

- Festgelegte Zuständigkeit für die Überwachung,
- Bereitstellung von ausreichend erfahrenen Bediensteten für die Durchführung der Überwachungsmaßnahmen,
- Untersuchung durch die interne Revision,
- Erstellung von Berichten über die Ergebnisse der Überwachungsmaßnahmen,
- Sanktionierung bei Regelverstößen.

Eine erfolgreiche und zielgerichtete Überwachung bedarf einer geeigneten Dokumentation des TCMS.

#### **3.1.7.1 Überwachungseinheiten festlegen**

Der Rechnungshof fragte bei den Kommunen ab, welche Organisationseinheiten sie mit der Einhaltung der steuerlichen Vorgaben und der Überwachung steuerlich relevanter Vorgänge beauftragt haben.

**Tabelle 19 Mit der Einhaltung der steuerlichen Vorgaben und Überwachung steuerlich relevanter Vorgänge betraute Organisationseinheiten**

1	Fachdienst / Fachbereich Finanzen
2	Controlling
3	externe Vergabe der Zweitkontrolle, Steuerberatung
4	FD Haushalt/Betriebswirtschaft
5	Finanzverwaltung
6	GB Finanzen
7	Kämmerei
8	Kämmerei / Steueramt
9	Kämmerei, Abteilung Steuern, Abteilung Finanzbuchhaltung
10	Stadtkämmerei, Sachgebiet Buchhaltung, zukünftig in Zusammenarbeit mit dem Vertragsmanagement
11	Steuerberater
12	Steuerfachdienst
13	Struktur der Stadtverwaltung gegliedert in Stadthaushalt (Fachdienst Finanzen) und 4 Eigenbetriebe, welche in Eigenverantwortung die steuerlichen Belange für ihre zugewiesenen Aufgabenbereiche bearbeiten.
14	Verwaltung und externe Berater
15	Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Kämmerei, Werkleiter Eigenbetrieb

Bei 61 Prozent der Kommunen waren interne Organisationseinheiten mit dieser Aufgabe betraut. In diesen Kommunen waren dies in verschiedenen Kombinationen die Kämmereien (Nr. 7) bzw. der Fachdienst/Fachbereich Finanzen (Nr. 1). 4 Prozent dieser Kommunen banden zusätzlich externe Dritte, wie z. B. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ein (Nr. 15). Bei 2 Prozent der Kommunen wurde diese Aufgabe gänzlich durch einen Steuerberater erfüllt (Nr. 11). Die übrigen Kommunen hatten keine Organisationseinheit betraut bzw. konnten hierzu keine Angaben machen. Alle großen Städte hatten Überwachungseinheiten festgelegt.

Da häufig die Kämmereien bzw. die Finanzdienste bereits die Aufgabe eines Steuerfachdienstes wahrnehmen, empfiehlt der Rechnungshof, eine unabhängige Prüfeinheit zu beauftragen. Hierfür eignet sich u. a. die örtliche Rechnungsprüfung bei kleinen bzw. eine interne Revision bei größeren Kommunen.

### 3.1.7.2 Überwachungsmethoden konzipieren

Der Rechnungshof fragte, mit welchen Methoden die Organisationseinheiten die Einhaltung der steuerlichen Vorgaben überprüfen.

Die Kommunen gaben 27 verschiedene Beschreibungen ihrer Überwachungsmethoden an. Die o. g. Organisationseinheiten überprüften im Wesentlichen die Erfüllung der steuerlichen Vorgaben mit folgenden Methoden:

**Tabelle 20 Methoden zur Überprüfung der Einhaltung steuerlicher Vorgaben**

1	Wiederholung der steuerlichen Risikoanalysen
2	TCMS-Nachschau
3	Stichprobenprüfung im Rahmen der lfd. Buchführung, Rechnungslegung sowie bei Jahresrechnungen/-abschlüssen
4	Verprobungen bei Voranmeldungen
5	Plausibilitätskontrollen
6	Einzelfallprüfungen
7	Informationseinholung bei Auffälligkeiten
8	Vertragscontrolling
9	Prüfung der Steuersätze im HKR-Programm
10	regelmäßige Sensibilisierung der Beschäftigten in Interviews, Telefonaten, persönlichen Gesprächen
11	Feedback bei Einführung neuer steuerlicher Dokumente
12	regelmäßige Gespräche mit dem Steuerberater

Die Kommunen nutzten eine Vielzahl unterschiedlicher Methoden bei der Überprüfung der Einhaltung von steuerlichen Vorgaben. Diese waren abhängig von der Größe der Kommune und deren Tätigkeitsbereiche mit Steuerbezug. Vielfach nannten die Kommunen aber Methoden zur Überprüfung von Einzelfällen.

Mit den zur Überwachung des TCMS eingesetzten Methoden müssen folgende Fragen beantwortet werden können:

- Ist das TCMS mit seinen Grundelementen hinreichend und verständlich beschrieben?
- Sind die festgelegten Grundsätze und Maßnahmen geeignet und angemessen, Risiken für steuerliche Regelverstöße zu erkennen und zu vermeiden?
- Sind die Festlegungen des TCMS eingeführt, allen beteiligten Organisationseinheiten bekannt und werden sie beachtet?

Die Überwachung des TCMS geht somit über die Einzelfallbetrachtung hinaus. Zwar kann die prüfende Stelle durch Stichprobenprüfungen Fehler bei Einzelfällen erkennen und eine Korrektur verlangen, das reicht aber nicht für eine Bewertung des TCMS aus. Hier sind weitere systemische Maßnahmen notwendig. Sie sollte prüfen, ob die Fachbereiche Maßnahmen des TCMS einhalten. Beispielsweise umfasst das, ob diese die notwendigen Unterlagen an den Steuerfachdienst vollständig und zeitnah weiterleiten, ob die Bediensteten die notwendigen Schulungen wahrnehmen oder die Vertragsdatenbank regelgerecht pflegen.

### **3.1.7.3 Über das Überwachungsergebnis berichten**

Nicht nur allein die Kenntnis über Mängel und Regelverstöße ist ausreichend, sondern auch der weitere Umgang mit ihnen. Das bedeutet, die in der Kommune bestimmte(n) Stelle(n) hat (haben) durch Berichte hierüber zu informieren. 18 Kommunen gaben an, dass sie verwaltungsintern über ihre Feststellungen berichten. Nachfolgend sind sieben verschiedene Angaben zur Form der Berichterstattung aufgeführt:

**Tabelle 21 Form der Berichterstattung bei Regelverstößen**

- 1 Dokumentation in Schriftform unter Verwendung einer Arbeitshilfe; schriftliche Information der Behördenleitung bei groben Regelverstößen
- 2 Mitteilung an betreffende Einheit bzw. Rechnungsprüfungsamt ggf. Verwaltungsspitze
- 3 Protokolliert in Dienstberatungen
- 4 Dokumentation und Information an Amtsleitung, Weiterleitung an die Verwaltungsleitung
- 5 mündliche Meldung an Vorgesetzten sowie Hinweis an jeweiligen Sachbearbeiter mit der Bitte um Korrekturbuchung
- 6 in wöchentlichen Dienstberatungen, in Schulungen (aus gegebenem Anlass)
- 7 in Form der Quartalsberichte sowie bei bereits heute schon relevanten Vorgängen, welche zu Umsatzsteuervoranmeldungen/Umsatzsteuererklärungen führen

Bei einigen Kommunen war das Berichtsverfahren standardisiert (Nr.1). Sie hatten Arbeitshilfen erstellt und sahen eine schriftliche Information der Behördenleitung vor. Andere Kommunen meldeten den Vorgesetzten mündlich und behoben auch die gefundenen Fehler umgehend (Nr. 5).

Die Berichterstattung sollte zweckmäßig und wirtschaftlich sein und das notwendige Maß nicht überschreiten. Sie ist individuell auf die jeweiligen Anforderungen und Bedürfnisse der Kommune abzustimmen. Der Rechnungshof empfiehlt eine abgestufte Berichterstattung. Grundsätzlich sollten die Kommunen in einem regelmäßigen Berichtswesen (z. B. Quartalsberichte) anhand von standardisierten Werten über Regelverstöße der Behördenleitung berichten. Hierbei geht es um einen generellen Überblick. Bestandteile könnten sein, ob die Mitarbeiter die vorgesehenen Schulungen wahrnahmen und wie hoch die Fehlerquote im vergangenen Quartal war. Zusätzlich ist die Berichterstattung über Einzelfälle und die Behebung von Fehlern in Dienstberatungen und Schulungen zu thematisieren. Dort können dann auch weitere Maßnahmen besprochen werden. Die Berichterstattung ist beispielsweise in Berichtsform und/oder Protokollform zu dokumentieren.

#### **3.1.7.4 Regelverstöße sanktionieren**

Bei 16 Prozent der Kommunen folgten auf die festgestellten Zuwiderhandlungen auch Sanktionen. Die Kommunen gaben folgende Maßnahmen an:

**Tabelle 22 Sanktionen bei Zuwiderhandlungen**

- 1 Sensibilisierung durch Informationsveranstaltungen und Zurverfügungstellung von Informationsmaterial und Arbeitshilfen
- 2 Dokumentation durch ein (Empfangs-)Bestätigungsschreiben
- 3 persönliche Begleitung der Amtsbereiche bei Durchführung der steuerlichen Risikoanalysen
- 4 Aufklärungsmaßnahmen
- 5 Schulungen und Fortbildung
- 6 Prüfung einer Optimierung der DA bzw. der Ablauforganisation
- 7 arbeits- oder disziplinarrechtliche Maßnahmen

Die angewandten Mittel reichten von sehr milden Maßnahmen (Nr. 5), wie Fortbildung und Schulung, bis hin zu harten Maßnahmen, die zu arbeits- oder disziplinarrechtlichen Sanktionen (Nr. 7) führen.

Der Rechnungshof weist darauf hin, dass bei Maßnahmen zur Sanktionierung auf die Verhältnismäßigkeit zu achten ist. D. h., dass es abgestufte Formen geben sollte, die in einem angemessenen Verhältnis zur Verfehlung stehen.

### **3.2 Umsetzung spezieller steuerrechtlicher Anforderungen des § 2b UStG**

Der Abschnitt 3.1 beschäftigte sich ausschließlich mit der allgemeinen Einrichtung eines internen Kontrollsystems bzw. TCMS unabhängig von der Steuerart. Dieser Abschnitt enthält ausschließlich Erkenntnisse darüber, wie die Kommunen die Anforderungen des § 2b UStG umsetzten.

Der Rechnungshof erhob hierzu folgende Daten bzw. Informationen:

#### **3.2.1 Optionserklärung**

Grundsätzlich trat § 2b UStG zum 1. Januar 2016 in Kraft und ist auf Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden, anzuwenden. Die jPöR konnte gegenüber dem Finanzamt einmalig erklären, dass sie die bisherigen Regelungen des § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen weiterhin anwendet. Die Erklärung war bis zum 31. Dezember 2016 abzugeben.<sup>33</sup> Die Laufzeit dieser Erklärung verlängerte der Gesetzgeber bis zum 31. Dezember 2022. Ein Widerruf war bis zum 31. Dezember 2020 möglich.<sup>34</sup>

Der Rechnungshof fragte die Kommunen, ob sie eine Optionserklärung gemäß § 27 Abs. 22 UStG beim Finanzamt einreichten.

Die meisten Kommunen (95 Prozent) reichten die Erklärung ein. 5 Prozent der Kommunen hielten die Frist nicht bzw. 2 Prozent konnten keine Angaben über den Abgabezeitpunkt machen. 2 Prozent der Kommunen haben die Option widerrufen. 2 Prozent planen den Widerruf für den Veranlagungszeitraum 2022. Sie beabsichtigen die Anwendung des § 2b UStG, um das Vorsteuerpotential zu nutzen. Außerdem wollen sie BgA auflösen und den Testzeitraum vorverlagern.

#### **3.2.2 Bestandsanalyse**

Die neue Rechtslage nach § 2b UStG macht arbeitsintensive vorbereitende Tätigkeiten in verschiedenen Bereichen und Tätigkeitsfeldern erforderlich. Diese sind auf umsatzsteuerlich relevante Sachverhalte und Vorgänge zu untersuchen. Beispielsweise stellte eine Kommune aufgrund einer Bestandsanalyse fest, dass sie ihre Friedhofsgebührensatzung anpassen musste, obwohl der Stadtrat sie erst im vergangenen Jahr beschlossen hatte. Dies war notwendig, weil für einige Leistungen keine USt vorgesehen war.

Die nachfolgenden Punkte sind u. a. bei einer systematischen Bewertung durchzuführen.

##### **3.2.2.1 Betriebe gewerblicher Art als Ausgangspunkt nutzen**

In einem ersten Schritt sollten die Kommunen bei den vorhandenen und bekannten Einrichtungen der Kommune die Umsatzsteuerrelevanz prüfen. Bisher waren dies die sog. BgA.

BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des Körperschaftsteuerrechts sind grundsätzlich alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.

---

<sup>33</sup> Vgl. § 27 Abs. 22 UStG.

<sup>34</sup> Vgl. § 27 Abs. 22a UStG.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.<sup>35</sup> Die Umsatzbesteuerung knüpfte an diese Definition an<sup>36</sup> bzw. gilt für die Kommunen mit Verlängerungsoption fort.

Der Rechnungshof fragte bei den Kommunen ab, ob sie zum Stand 31. Dezember 2020 über BgA verfügten und wie viele sie unterhielten.

**Tabelle 23 BgA in Kommunen**

Verwaltungstyp	Kommunen mit BgA	Mittelwert Anzahl BgA
Landkreise	80 %	3 Stck.
Kreisfreie Städte	100 %	12 Stck.
Große Städte	100 %	7 Stck.
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	70 %	3 Stck.
Erfüllende Gemeinden	80 %	3 Stck.
VG'en	30 %	2 Stck.
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>71 %</b>	<b>5 Stck.</b>

Insgesamt gaben 71 Prozent der Kommunen an, BgA zu unterhalten. Beispielsweise richteten die Kommunen für Fremdenverkehrsämter, Bäder und Skilifte solche ein. Nicht alle konnten ausreichend Auskunft geben. Eine Kommune teilte mit, sie vermute aufgrund von Geschäftsvorfällen, dass BgA bestehen. Diese habe sie jedoch noch nie als solche analysiert bzw. geprüft und ausgewiesen. Im Bereich der Photovoltaikanlagen werde jedoch USt gezahlt.

Am häufigsten mit jeweils 100 Prozent unterhielten die kreisfreien und großen Städte BgA. Die VG'en richteten diese mit 30 Prozent dagegen eher selten ein. Die kreisfreien Städte verfügten im Mittel über zwölf BgA, die übrigen über zwei bis drei.

Aufgrund dessen, dass 71 Prozent der Kommunen mit dem Thema USt bzw. deren Änderung konfrontiert sind, liegt dort bereits genügend Erfahrung in der Anwendung des Umsatzsteuerrechts vor. Kommunen mit BgA's haben zumeist Kenntnisse und Erfahrungen sammeln können. Bei deren Analyse können sie insbesondere die Instrumente zur Erfassung von Leistungen und der Bewertung testen. Die geänderte Rechtslage stellt bisher nicht mit der Materie konfrontierte Kommunen vor größere Herausforderungen.

### 3.2.2.2 Tätigkeiten analysieren

In einem zweiten Schritt müssen die Kommunen über die BgA hinaus ihre sonstigen Tätigkeiten überprüfen, ob eine Unternehmereigenschaft vorliegt und sie dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind. Grundsätzlich kommen zunächst alle Tätigkeiten in Frage.

Der Rechnungshof fragte die Kommunen, ob sie sich einen Überblick über alle umsatzsteuerrelevanten Tätigkeiten verschafft und welche Sachverhalte sie dazu analysiert haben.

<sup>35</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 KStG.

<sup>36</sup> Vgl. § 2 Abs. 3 UStG (gültig bis zum 31. Dezember 2015).

**Tabelle 24 Anteil der Kommunen mit Überblick über umsatzsteuerlich relevante Tätigkeiten**

Verwaltungstyp	Überblick über umsatzsteuerrelevante Tätigkeiten verschafft	Verträge analysiert	Einnahmen analysiert	Leistungen analysiert
Landkreise	60 %	20 %	40 %	40 %
Kreisfreie Städte	83 %	100 %	100 %	100 %
Große Städte	100 %	80 %	100 %	80 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	60 %	45 %	65 %	50 %
Erfüllende Gemeinden	60 %	30 %	60 %	50 %
VG'en	40 %	20 %	30 %	30 %
<b>Gesamt</b>	<b>63 %</b>	<b>45 %</b>	<b>63 %</b>	<b>54 %</b>

Einen Überblick über ihre umsatzsteuerrelevanten Tätigkeiten verschafften sich 63 Prozent der Kommunen. Alle großen Städte taten dies und die kreisfreien Städte zu 80 Prozent. Verträge, Einnahmen und Leistungen analysierten insgesamt jeweils etwa die Hälfte der Kommunen. Bis zu 100 Prozent erreichten die kreisfreien und großen Städte.

Darüber hinaus sind jedoch auch weitere Unterlagen auf ihre Umsatzsteuerrelevanz zu prüfen. Die Kommunen prüften hierzu Folgendes:

**Tabelle 25 Sonstige zu analysierende Unterlagen zur Ermittlung von umsatzsteuerrelevanten Sachverhalten**

- 1 AGB
- 2 Analyse nach Haushaltsstellen, Kassenberichten, Rechnungen, Betriebsausgaben
- 3 Auswertung Schriftverkehr Finanzamt und Steuerberater
- 4 Bescheide
- 5 Buchungen HKR
- 6 Dienstanweisungen
- 7 Einnahmeerfassungslisten
- 8 Entgeltregelungen
- 9 Finanzierungsvereinbarungen
- 10 Jahresabschlüsse
- 11 Katalog GSIB
- 12 Neuverträge werden bereits mit einer Option der Betragserhöhung bei einer eventuellen Steuerpflicht versehen.
- 13 Preis-/Gebühren- und Entgeltordnungen
- 14 Rechnungen
- 15 Rechnungslegungen
- 16 Satzungen
- 17 sonstige Vereinbarungen
- 18 Stellungnahme Steuerberater
- 19 Verwaltungsvereinbarungen
- 20 wiederkehrende Geschäftsvorfälle
- 21 Wirtschaftspläne
- 22 Zweckvereinbarungen

Es zeigte sich, dass die Kommunen eine Vielzahl von weiteren Unterlagen prüften. Insbesondere sind die Satzungen hervorhebenswert (Nr. 16), da hier häufig hoheitliche und unternehmerische Tätigkeiten gemeinsam geregelt sind. Eine Kommune gab an, dass sie zur Analyse der Einnahmen einen externen Steuerberater (Nr. 18) beauftragte. Dieser bewertete die Leistungen und Einnahmen. Zudem befassten sich einige Kommunen mit BMF-Schreiben, Gesetzestexten, Schulungsunterlagen und Skripten, die sie auch zur Prüfung hinzuzogen.

Einige Kommunen bemängelten, dass weitere Hilfestellungen seitens des BMF nur sehr zögerlich erfolgten, die Antworten auf viele Fragen noch ausstünden bzw. noch nicht beantwortet und bewertet seien. Der GStB Thüringen gab mit Stand 11. August 2020 den Kommunen einen Aufgabenkatalog an die Hand. Dieser sei aber laut Aussage einer Kommune noch nicht abschließend bewertet worden.

Weiterhin müssen die Kommunen ihre Leistungen für andere Kommunen überprüfen. Insgesamt 26 gaben an, Leistungen für andere Kommunen zu erbringen. Nachfolgend sind zehn Leistungen beispielgebend aufgeführt.<sup>37</sup>

1	Abfallbeseitigung
2	Ausbildungstätigkeiten
3	Bauhofleistungen für Grabräumungen
4	Beistandsleistungen
5	Betreibung Kinderheim
6	Betreibung Markt
7	Betreibung Wohnmobilstellplatz
8	Bezügerechnung
9	Verkauf Familienbücher
10	Verkauf Speisen/Getränke Seniorenclub

Einige dieser Leistungen unterliegen der USt. Beispielsweise der Verkauf von Familienbüchern (Nr. 9) oder der Verkauf von Speisen und Getränken (Nr. 10) ist hiervon umfasst. Eine Einzelfallprüfung ist somit auch bei diesen Leistungen unumgänglich.

### **3.2.2.3 Tätigkeiten prüfen**

In einem dritten Schritt müssen die Kommunen die Tätigkeiten hinsichtlich ihrer öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Grundlage prüfen und bewerten. Bei den öffentlich-rechtlichen Tätigkeiten ist zudem zu prüfen, ob diese zu größeren Wettbewerbsverzerrungen i. S. d. § 2b UStG führen.

<sup>37</sup> Eine ausführliche Auflistung der Angaben ist in Anlage 3 enthalten.

**Tabelle 27 Überprüfung hinsichtlich privat- und öffentlich-rechtlicher Tätigkeiten**

Verwaltungstyp	Prüfung öffentlich-rechtliche bzw. privatrechtliche Tätigkeit durchgeführt	Geprüft, ob öffentlich-rechtliche Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.
Landkreise	40 %	40 %
Kreisfreie Städte	100 %	100 %
Große Städte	80 %	80 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	45 %	35 %
Erfüllende Gemeinden	50 %	40 %
VG'en	40 %	40 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>54 %</b>	<b>48 %</b>

Die Hälfte der Kommunen ordnete bisher ihre Tätigkeiten hinsichtlich öffentlich- und privatrechtlich ein. Ebenfalls die Hälfte prüfte, ob öffentlich-rechtliche Tätigkeiten zu Wettbewerbsverzerrungen führten. Umfassend geprüft hatten die kreisfreien Städte.

#### 3.2.2.4 Steuerbaren Umsatz ermitteln

Kommunen können unabhängig von § 2b UStG die sog. Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen. Diese besagt, dass die USt grundsätzlich nicht von ihnen erhoben wird, wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 EUR nicht überstieg und im laufenden Kalenderjahr 50.000 EUR voraussichtlich nicht übersteigen wird.<sup>38</sup> Für die Ermittlung des Gesamtumsatzes sind alle Umsätze der gesamten jPdÖR ohne Abgrenzung einzelner Tätigkeiten und Organisationsbereiche zu erfassen. Die Nichtanwendung kann gegenüber dem Finanzamt erklärt werden.<sup>39</sup>

32 Kommunen konnten zum steuerbaren Umsatz des vergangenen Jahres und zum voraussichtlichen steuerbaren Umsatz im laufenden Kalenderjahr Auskunft geben. Einschränkend muss hier jedoch hinzugefügt werden, dass darin auch fünf Kommunen enthalten waren, die diese Auskunft nur für ihre BgA geben konnten.

Einige Kommunen erkundigten sich bei der Beantwortung dieser Fragen, ob sie nur den Standesamtsbereich oder nur den Friedhofsbereich betrachten müssen, um unter die Kleinunternehmerregelung zu fallen.

Grundsätzlich müssen bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG die gesamten Tätigkeiten der jPdÖR betrachtet werden. Hiervon zu unterscheiden ist die Regelung nach § 2b Abs. 1 S. 2 i. V. m. Abs. 2 UStG zur Abgrenzung von unbedeutenden unternehmerischen Tätigkeiten der jPdÖR.

Die Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG ist nur für Tätigkeiten auf öffentlich-rechtlicher Grundlage zur Ermittlung von Wettbewerbsverzerrungen anzuwenden. Bei Unterschreiten des Umsatzes von 17.500 EUR ist von unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen auszugehen, womit die Umsätze dem nichtunternehmerischen Bereich der Kommune zuzuordnen sind. Es besteht kein Wahlrecht für die Kommune. Für die Ermittlung der Wettbewerbsgrenze ist der Umsatz einzelner gleichartiger Tätigkeiten der Kommune im Kalenderjahr maßgebend.

<sup>38</sup> Vgl. § 19 Abs. 1 UStG.

<sup>39</sup> Vgl. § 19 Abs. 2 UStG

### 3.2.2.5 Prüfungsergebnis dokumentieren

Von besonderer Bedeutung bei der Tätigkeitsanalyse und -prüfung ist deren Dokumentation, da sich die Kommune beispielsweise im Fall von gerichtlichen Auseinandersetzungen oder bei Betriebsprüfungen so entlasten kann.

Der Rechnungshof fragte bei den Kommunen die von ihnen gewählte Form der Dokumentation ihrer Entscheidung zur Umsatzsteuerrelevanz einzelner Tätigkeiten ab. 43 Prozent konnten hierzu qualifizierte Angaben machen. Aus den sehr unterschiedlichen Aussagen der Kommunen fasste der Rechnungshof folgende Formen zusammen:

1	Aktennotizen und Dokumente
2	DMS
3	Tabellarisch in Form von Erfassungstabellen, Prüftabellen und Prüflisten
4	Gutachtenähnliche Bewertungen für Fachbereiche
5	Formulare und Vorlagen
6	Datenbanken
7	Festlegungsprotokolle
8	Stellungnahmen pro Sachverhalt durch den steuerlichen Berater (extern)
9	Tatbestandskataloge

Die Formen der Dokumentation erfolgten zumeist tabellenbasiert, zum Teil mit vorgefertigten Vorlagen (Nr. 9). 9 Prozent der Kommunen gaben an, dass derzeit an der Dokumentation gearbeitet werde bzw. bisher noch keine Dokumentation erfolgt sei, da sämtliche Prüfungen noch laufen. Eine Kommune gab an, dass sie außerhalb der BGA keine Leistungen oberhalb der „Freigrenzen“ erbringe.

Der Rechnungshof sieht solche Aussagen kritisch. Nach der neuen Regelung des § 2b UStG ist die Umsatzsteuerpflicht vom BgA abgekoppelt. Die entsprechenden Prüfschritte sind somit für Umsätze der Kommune durchzuführen. Zudem rät er dringend, bereits während der Prüfung die Ergebnisse zu dokumentieren. Nur durch eine vollumfängliche und genaue Dokumentation können die Kommunen den Nachweis gegenüber den Finanzbehörden sicherstellen. Auch im Hinblick auf die derzeit noch bestehenden offenen Anwendungsfragen zu § 2b UStG und die damit verbundene Rechtsunsicherheit ist eine umfassende Dokumentation empfehlenswert.

### 3.2.3 Folgen der Bestandsanalyse

#### 3.2.3.1 Tätigkeiten weiterbearbeiten

Die Kommunen haben nach der Bestandsanalyse und einer umsatzsteuerrechtlichen Erstbewertung ihrer Tätigkeiten den gesamten Tätigkeitsbestand zu bearbeiten.

Der Rechnungshof fragte deshalb die Kommunen, wie viele Tätigkeiten die Kommunen umsatzsteuerrechtlich bewertet haben bzw. noch bewerten müssen.

**Tabelle 29 Anteil der Kommunen mit bewerteten und noch zu bewertenden Tätigkeiten**

Verwaltungstyp	Kommunen mit Angaben über bewertete Tätigkeiten	Kommunen mit Angaben über noch zu bewertende Tätigkeiten
Landkreise	40 %	40 %
Kreisfreie Städte	83 %	33 %
Große Städte	80 %	80 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	40 %	20 %
Erfüllende Gemeinden	30 %	10 %
VG'en	50 %	30 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>48 %</b>	<b>29 %</b>

Insgesamt konnten 48 Prozent der Kommunen angeben, wie viele Tätigkeiten sie bewertet haben, und 29 Prozent, wie viele sie noch zu bearbeiten haben. Besonders hoch war der Anteil der kreisfreien Städte mit 83 Prozent, die Auskunft über die Anzahl der bereits bewerteten Tätigkeiten geben konnten. Einen ähnlich hohen Anteil erzielten die großen Städte mit 80 Prozent. Bei den Kommunen mit Angaben über die noch zu bewertenden Tätigkeiten erzielten lediglich die großen Städte einen gleich hohen Anteil. Einige Kommunen teilten mit, dass die Anzahl nicht abschätzbar sei, da immer neue Leistungen definiert bzw. neue Verträge abgeschlossen werden können. Grundsätzlich wünschten sie sich Unterstützung des Landes z. B. durch Schulungen sowie Vervollständigung des Aufgabenkatalogs, aber auch Komplettierung des Fragenkatalogs und klare Regelungen durch das BMF.

### 3.2.3.2 Personell verstärken

Die wenigsten Kommunen verfügten bisher über ausreichend eigenes Personal, das die neuen Anforderungen des § 2b UStG umsetzen kann. Daher bestehen für sie grundsätzlich zwei Möglichkeiten, die auch miteinander kombinierbar sind: Entweder die Kommune beauftragt mit der weiteren Bearbeitung einen Dritten, wie Steuerberater, oder stellt zusätzliches Fachpersonal ein.

**Tabelle 30 Beratung durch Dritte bzw. zusätzliches Personal**

Verwaltungstyp	Beratung durch Dritte	Zusätzliches Personal
Landkreise	60 %	80 %
Kreisfreie Städte	100 %	50 %
Große Städte	80 %	60 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	50 %	15 %
Erfüllende Gemeinden	60 %	10 %
VG'en	30 %	0 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>57 %</b>	<b>25 %</b>

Danach beauftragten 57 Prozent der Kommunen einen Dritten und 25 Prozent stellten zusätzliches Personal ein. Besonders auffällig ist, dass alle kreisfreien Städte die Beratung von Dritten in Anspruch nahmen und die Hälfte von ihnen auch zusätzliches Personal einstellte. Dagegen beauftragten nur 30 Prozent der VG'en Dritte und stellten kein zusätzliches Personal ein.

Die Spannweite an zusätzlichem Personal umfasste 0,1 bis 3,0 VZÄ. Der Rechnungshof hat zudem festgestellt, dass die Kommunen beim Einstellen des zusätzlichen Personals mitunter nicht hinreichend auf deren steuerfachliche Qualifikation geachtet haben.

Aufgrund der Komplexität der Materie empfiehlt der Rechnungshof, Fachpersonal für diese Tätigkeit einzustellen, welches über eine entsprechende Ausbildung verfügt. Dazu zählen u. a. Steuerfachwirte und Steuerfachangestellte. Ist eine Einstellung für die Kommune nicht möglich, sollte sie zumindest Bedienstete fachspezifisch fortbilden. Es bestehen keine Bedenken, sich von dritter Seite Unterstützung zu holen. Jedoch muss auch innerhalb der Kommune Fachwissen aufgebaut werden, um einerseits die Arbeit des Dritten selbständig bewerten zu können und andererseits kein Dauerabhängigkeitsverhältnis zu schaffen.

### 3.2.3.3 Umstellungsarbeiten abschließen

Am 1. Januar 2023 haben alle Kommunen die Regelungen des § 2b UStG anzuwenden. Die zuvor beschriebenen Arbeiten im Zuge der Umstellung zeigen deutlich den damit verbundenen Arbeitsaufwand. Die Kommunen sollten mindestens mit einem Jahr Projektdauer für die Einführung rechnen.

Der Rechnungshof fragte die Kommunen, ob sie bereits die Umstellungsarbeiten beendet haben bzw. damit rechnen, sie bis zum 1. Januar 2023 zu beenden.

**Tabelle 31 Umstellungsarbeiten bis zum 1. Januar 2023**

Verwaltungstyp	Umstellung beendet	Umstellung bis zum 1. Januar 2023 beendet
Landkreise	0 %	100 %
Kreisfreie Städte	17 %	67 %
Große Städte	20 %	60 %
Gemeinschaftsfreie Gemeinden	0 %	85 %
Erfüllende Gemeinden	0 %	80 %
VG'en	0 %	70 %
<b>Gesamtergebnis der geprüften Kommunen</b>	<b>4 %</b>	<b>79 %</b>

Als einzige gaben kreisfreie Städte mit 17 Prozent und große Städte mit 20 Prozent an, die Umstellungsarbeiten beendet zu haben. Das entspricht einem Gesamtanteil von 4 Prozent. 79 Prozent der Kommunen sind der Ansicht, dass sie die Umstellung bis zum 1. Januar 2023 abgeschlossen haben werden. Die übrigen 17 Prozent der Kommunen gehen nicht davon aus, dass sie die Umstellung rechtzeitig beenden werden.

Daher fragte der Rechnungshof:

Was wäre aus Ihrer Sicht dafür notwendig?

Damit auch sie dieses Ziel erreichen können, schlagen sie Folgendes vor:

**Tabelle 32 Weitere notwendige Maßnahmen zur Zielerreichung**

1	Nochmalige Verlängerung der Übergangsfrist
2	Schulungen und Weiterbildungen
3	Besseres Seminarangebot
4	Finanzielle Mittel
5	Zusätzliches Personal
6	Zusätzliche Raumkapazitäten
7	Programmfähigkeit
8	Rechtliche Bewertung einschließlich notwendiger Vertragsänderungen, Stadtratsbeschlüsse
9	Detailliertere Unterstützung seitens Vorgaben, was bei den einzelnen Verwaltungstätigkeiten umsatzsteuerlich zu bewerten ist
10	Umsetzungshinweise / Umsetzungsrichtlinien / Handreichungen des TFM
11	Verbindliche Klärung offener Fragen zur Anwendung des § 2 b UStG durch das BMF bzw. TFM
12	Steuerliche Beratung und Unterstützung durch Externe

Die von den Kommunen vorgeschlagenen Maßnahmen lassen erkennen, dass sie nicht über notwendiges Fachwissen und Erfahrungen verfügen. Die Ursachen hierfür sind mangelnde Schulungen (Nr. 2), fehlendes Fachpersonal oder unvollständige oder fehlende Vorgaben und Anwendungshinweise (Nr. 9-11). Einige Kommunen teilten dem Rechnungshof zudem mit, dass mitunter Rechtsaufsichtsbehörden ihre Rolle bisher nur in der Weiterleitung von Rundschreiben wahrnahmen.

Der Rechnungshof sieht, dass sich die Umstellung für die Kommunen schwierig gestaltet, da Fachpersonal fehlt und das eigene Personal nicht genügend geschult ist bzw. nicht die Möglichkeit hat, sich intensiv mit dem Steuerrecht und mit Änderungen auseinanderzusetzen. Zudem ist eine Umstellung, bei der die meisten Organisationseinheiten betroffen sind, eine sehr zeit- und personalintensive Aufgabe. Selten ist dies mit den vorhandenen Kapazitäten neben dem Regelbetrieb zu bewerkstelligen. Die erhöhte Arbeitsbelastung des vorhandenen Personals kann problematisch sein. Diesbezüglich macht der Rechnungshof die Behördenleitungen im Hinblick auf ihre Fürsorgepflicht aufmerksam. Zudem empfiehlt der Rechnungshof den Rechtsaufsichtsbehörden, eine stärkere beratende Rolle zu übernehmen. Da diese für die kleineren Gemeinden bei den Landkreisen angesiedelt sind, können die dort vorhandenen Ressourcen genutzt und den kreisangehörigen Gemeinden zur Verfügung gestellt werden.

#### **3.2.3.4 Kommunal zusammenarbeiten**

Eine weitere Möglichkeit für die Kommunen, sich Hilfe zu holen, besteht über die kommunale Zusammenarbeit. Hier sind einerseits Synergien möglich, da sich mehrere Kommunen des Personals bedienen, andererseits auch durch die gesetzlich normierte Beratung der ThüKO<sup>40</sup> profitieren könnten.

Diesen Weg beschritten insgesamt 20 Prozent der Kommunen. Der Anteil der Kommunen – nach Verwaltungstypus gegliedert – ergab hierbei keine Auffälligkeiten.

Ein Landkreis teilte mit, dass sich verschiedene durch den Rechnungshof abgefragte Punkte erst im Aufbau befänden und erst mit einer finalen Festlegung (bspw. DA) tatsächlich umgesetzt werden. Um dies voranzubringen, betreibe er aktuell eine Art interkommunale Zusammenarbeit mit einem Großteil seiner Kommunen. Dies sei ein Projekt mit einer Beratergesellschaft. Er bezeichnet das Projekt als „Hilfe zur Selbsthilfe“. Diese Kooperation existiere bereits seit Anfang 2020. Des Weiteren sei er gerade dabei, eine interkommunale

<sup>40</sup> Vgl. § 116 ThürKO.

Zusammenarbeit zur Einführung des TCMS mit softwaregestützter Vertragsdatenbank zur Umsetzung insbesondere der Anforderungen des § 2b UStG zu planen. Hier werde ebenfalls eine Beratergesellschaft zu Rate gezogen.

Eine VG nimmt nach eigener Auskunft an einem Gemeinschaftsprojekt in verschiedenen Phasen teil. Eine davon ist die Organisation der Zuarbeit von Fachdiensten. Dabei sollen DA und Organisationspläne erstellt werden. Dies sei aber bisher noch nicht erfolgt.

Der Rechnungshof begrüßt solche Initiativen ausdrücklich.

Er empfiehlt den Kommunen, insbesondere bei der Kommunalen Zusammenarbeit aktiver zu werden. Hier ist es denkbar, dass

- Erfahrungsaustausche organisiert werden,
- große Kommunen kleinere mit ihrem Wissen unterstützen,
- Landkreise den kreisangehörigen Gemeinden beratend zur Seite stehen,
- Weiterbildungen gemeinsam organisiert und
- Projekte gemeinsam initiiert werden.

### **3.2.4 Sonstige Erkenntnisse**

#### **3.2.4.1 Zeitliche Beeinträchtigungen**

Mehrere Gemeinden teilten mit, dass sie sich entweder neu gründeten oder anderweitig neu gliederten. Die Vorbereitung zur Gebietsreform und die Neugründung würden die Verwaltung für die anfallenden Arbeiten binden. Mit den Aufgaben nach § 2b UStG würden sie sich bisher noch nicht auseinandersetzen. Der Aufgabenkatalog zu § 2b UStG für die Kommunen im Freistaat Thüringen, die der GStB zur Verfügung stellt, werde zurzeit analysiert und für die relevanten Bereiche der Gemeinde festgehalten.

Kommunen teilten dem Rechnungshof mit, dass für sie die Erfüllung der Anforderungen des § 2b UStG vorrangig sei. Dazu seien bereits Bedienstete mit entsprechenden Fachkenntnissen eingestellt worden, die bereits Tiefenprüfungen der Einnahmen vornähmen. Zurzeit gäbe es noch steuerrechtliche Auslegungsprobleme bei einigen Einnahmearten. Hierbei könnte ein kommunaler Erfahrungsaustausch hilfreich sein, der bisher noch nicht stattfinde. Der Aufbau und die Einführung eines TCMS sei danach geplant. Eine gleichzeitige Umsetzung könne aufgrund fehlenden Personals nicht erfolgen. Der Rechnungshof empfiehlt, sich gleichzeitig mit der Frage eines TCMS und der Umsetzung der Anforderungen des § 2b UStG zu beschäftigen. Die verbleibende Zeit reicht aus, um ein entsprechendes internes Kontrollsystem rechtzeitig einzuführen.

Eine andere Gemeinde nimmt neben neun weiteren Kommunen an einem Gemeinschaftsprojekt teil.<sup>41</sup> Ziel sei es, bis zur Einführung des § 2b UStG alle betroffenen Sachverhalte zu erfassen und zu bewerten. Im Ergebnis soll ein TCMS eingerichtet werden. Den Projektfortlauf hätten jedoch die Auswirkungen der Corona-Pandemie unterbrochen. Geplante Workshops hätten nicht stattfinden können und sollten nun durch Web-Seminare ersetzt werden. Die Gemeinde könne noch nicht abschätzen, ob sie die Umstellung bis zum 1. Januar 2023 bewältigen werde. Zwar erhalte sie durch die Kommunalaufsicht rechtliche Hinweise in Form von Rundschreiben; weitere Hinweise bzw. „Betreuungen“ würden nicht erfolgen. Die Gemeinde schlägt vor, dass landkreisbezogene Sachstandsmeldungen bzw. -auswertungen den Gemeinden zur Verfügung gestellt werden, die dabei helfen, die einzelnen Schritte zu erkennen und ggf. gemeinsam zu ergreifen. Auch eine Betreuung im Rahmen eines Projekts durch den Softwareanbieter KIV Thüringen GmbH Gotha wäre aus ihrer Sicht wünschenswert.

---

<sup>41</sup> Die Teilnehmer des Gemeinschaftsprojekts stammen nicht aus dem Landkreis der Gemeinde.

### **3.2.4.2 Fachliche Beeinträchtigungen und knappe Ressourcen**

Eine Gemeinde befasste sich aufgrund ihrer finanziellen Situation und eines akuten Personalmangels (von 13 Bediensteten sind vier in Elternzeit) noch nicht mit der Umsetzung der Anforderungen des § 2b UStG. Sie plane, Hilfe von Steuerberatern in Anspruch zu nehmen.

Eine andere Gemeinde teilte mit, dass sie durch ein Steuerbüro lediglich die BgA-Steuererklärung anfertigen lasse. Sie habe zwar mit diesem besprochen, welche Einnahmen in der Gemeinde umsatzbesteuert werden müssen, aber nichts dokumentiert. Der Rechnungshof empfahl ihr dringend, das Ergebnis der Beratung zu dokumentieren.

Auch traten Kommunen mit Einzelfällen an den Rechnungshof heran. So stellte eine Gemeinde die Frage, ob die Kindergartenbetreuung im Rahmen des Wunsch- und Wahlrechts umsatzsteuerpflichtig sei. Dies zeigt, dass eine weitere Beratung und Klärung von Fragen notwendig ist. Insbesondere der kommunale Austausch könnte hier weiterhelfen.

Eine Gemeinde machte den Rechnungshof darauf aufmerksam, dass Bedienstete den FLII-Lehrgang besuchten, die Thematik des § 2b UStG dort aber nicht enthalten sei. Aus ihrer Sicht sei es wünschenswert, wenn die Lehrgangsinhalte an diese Entwicklung angepasst würden.

Eine Gemeinde möchte keine Unternehmensberatung beauftragen, da aus ihrer Sicht die Ausgaben dafür zu hoch seien. Sie äußerte den Vorschlag, dass beispielsweise der GSTB entsprechende Unterstützung durch z. B. Webinare anbieten solle.

Die Kommunen müssen zum Stichtag 1. Januar 2023 auch die Anforderungen des online Zugangsgesetzes umsetzen, die ähnliche Ressourcen binden, wie die Einführung des § 2b UStG. Der Rechnungshof sieht vor allem kleinere Kommunen vor einer Überforderung. Er empfiehlt, diese personell und fachlich durch die Landkreise, die Rechtsaufsicht und den Freistaat Thüringen zu unterstützen.

## **4 Fazit**

Die Prüfung gibt einen Überblick über den aktuellen Stand der beiden Aufgabenfelder – Einführung eines TCMS und Umsetzung der Anforderungen des § 2b UStG – der Kommunen aller Verwaltungstypen in Thüringen. Die beiden Aufgaben betrachtete der Rechnungshof zwar separat. Er weist jedoch darauf hin, dass die Einführung des TCMS und die Umsetzung der Anforderungen des § 2b UStG eng miteinander verbunden sind.

Insbesondere die kreisfreien und großen Städte sind sehr weit bei der Umsetzung beider Aufgabenfelder. Einzelne Landkreise konnten besonders detailliert Informationen über den Umsetzungsstand liefern. Der Rechnungshof schlägt vor, dass die Landkreise ihr Wissen auch den kreisangehörigen Gemeinden zur Verfügung stellen. Die großen und kreisfreien Städte könnten ihr Wissen auf regionalen Konferenzen mit den Thüringer Kommunen teilen.

Bei den VG`en stellte der Rechnungshof fest, dass ihre Bestrebungen am geringsten fortgeschritten sind. Sie haben als Verwaltungsbehörde der Gemeinden grundsätzlich die Möglichkeit, auch Aufgaben und Tätigkeiten bei der Einführung eines TCMS oder der Bestandsanalyse zu übernehmen.

Der Rechnungshof rät, die Elemente des TCMS parallel zur Umsetzung der Anforderung des § 2b UStG aufzubauen. Die notwendigen Aufgaben, Tätigkeiten und Analysen in beiden Bereichen haben ähnliche Inhalte und können sich überschneiden. Beispielsweise sind der

Einbezug der Fachbereiche beim TCMS<sup>42</sup> und die Tätigkeitsanalyse<sup>43</sup> eng miteinander verbunden. Ohne die Fachbereiche kann eine vollständige Analyse nicht erfolgen. Schließlich umfasst das TCMS auch die Umsatzsteuer.

Der Rechnungshof sieht vor allem in der Zusammenarbeit innerhalb der Verwaltung die wichtigste Komponente für den Erfolg des TCMS. Gute Zusammenarbeit funktioniert durch gute Kommunikation. Daher empfiehlt der Rechnungshof, regelmäßige Besprechungstermine des TCMS-Beauftragten mit allen beteiligten Organisationseinheiten sowie der Behördenleitung. Die Besprechung der steuerrelevanten Prozesse mit allen Beteiligten kann Schwachstellen aufdecken, Feedback einholen und Verbesserungspotentiale identifizieren. Hierdurch kann eine bessere Verknüpfung der Verwaltungsvorgänge und damit der Organisationseinheiten erreicht werden.

Im Hinblick auf die Umstellung auf die neue Rechtslage des § 2b UStG rät der Rechnungshof, die durch die Verlängerung des Optionszeitraums gewonnene Zeit zu nutzen. Die Kommunen müssen die begonnene Arbeit weiter zügig vorantreiben, um die Umstellung zum Zeitpunkt der verpflichtenden Erstanwendung abgeschlossen zu haben.

Die Umstellung bringt Schwierigkeiten mit sich. Diese bestehen vor allem in den arbeitsintensiven vorbereitenden Tätigkeiten und Analysen von Einnahmen, Leistungen und Verträgen und den dadurch gebundenen zeitlichen und personellen Kapazitäten. Die neue Rechtslage birgt aber auch Chancen. Im Bereich des Vorsteuerabzugs eröffnen sich für die Kommunen durchaus Möglichkeiten, die es zu nutzen gilt. Unternehmerisch tätig zu werden und Vorsteuern geltend zu machen, kann insbesondere bei Investitionstätigkeiten wirtschaftlich von Vorteil sein.

Klaus Behrens  
Vorsitzender des Senats

Dr. Annette Schuwirth  
Mitglied des Senats

Beglaubigt:

*Kämmer*  
Birgit Kämmer  
Tarifbeschäftigte



---

<sup>42</sup> Vgl. Tn. 3.1.1.3.

<sup>43</sup> Vgl. Tn. 3.2.2.2.



## Aufgaben der Steuerfachdienste (Auszug Angaben Kommunen)

Tabelle 1	Aufgaben der Steuerfachdienste
1	Aufbau und Umsetzung Steuerverwaltung sowie Bearbeitung komplexer Steuerangelegenheiten; Aufbau und Sicherstellung eines TCMS inkl. Sensibilisierung anderer Abteilungen
2	Umsatzsteuervoranmeldung, Vorbereitung der Jahresabschlüsse der Betriebe gewerblicher Art, Vorbereitung der Steuererklärungen der Betriebe gewerblicher Art und ab 01.01.2023 der Umsatzsteuererklärung; Beratung der Fachamtsbereiche in steuerlichen Fragen; steuerliche und haushalterische Vertragsprüfung, Führung der steuerlichen Vertragsdatenbank, Anordnung der Steuerzahlungen (Körperschaftssteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Kapitalertragssteuer); monatliche Überwachung des TCMS-Maßnahmeplans, jährliche Durchführung der Einnahmen-/Ausgabenscreenings und der steuerlichen Risikoanalysen; Ausstellung von Spendenquittungen; technische Umsetzung der Einführung des § 2b UStG; Mitwirkung bei Aufgabenerfüllung der Kämmerei
3	Steuerklärung ggü. Finanzamt ab 01.01.2023; steuerliche Beratung in den Fachämtern, steuerliche Risiken bewerten, Erarbeitung und Einführung eines Tax-Compliance-Management-Systems, Schulung Beschäftigte, Vorbereitung und Begleitung von Umsatzsteuersonderprüfungen
4	Steuererklärungen, Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Spenden, Sponsoring, Auslandsbesteuerung, Quartalsmeldungen für Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen
5	Die Abteilung Steuern hat folgende Aufgaben: 1. als Steuerempfänger: Realsteuern wie Grundsteuer und Gewerbesteuer, sowie die kommunalen Steuerarten wie Hundesteuer, Übernachtungssteuer, Vergnügungssteuer 2. als Steuerpflichtiger/Steuerzahler, d. h. Beratung/Betreuung aller Einrichtungen/Organisationseinheiten der Stadtverwaltung zu steuerlichen Fragen, Spenden und Sponsoring, Abstimmung aller relevanten Steuerangelegenheiten für die BgA wie Umsatzsteuer/Vorsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und den dazugehörigen Steuererklärungen, aber auch Kapitalertragsteuer, Bauabzugsteuer, Erbschaftsteuer
6	Sicherstellung der Einhaltung des geltenden Steuerrechts, Anleitung und Unterstützung aller Bediensteter zu umsatzsteuerrechtlichen Angelegenheiten in Zusammenarbeit mit dem Steuerbüro, Erarbeitung von Entscheidungsvorlagen für politische Gremien zu steuerlichen Themen, Erstellung und Verbuchung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung/USt-Jahreserklärung, Selbständige Durchführung der Abschlussarbeiten sowie die Mitwirkung an der Abgabe der jährlichen Steuererklärungen und der dazugehörigen Gewinnermittlungen gemeinsam mit dem Steuerbüro, Überprüfung aller ausländischen Rechnungen, Umstellung der Stadtverwaltung Suhl nach § 2b UStG (detaillierte Prüfung aller bestehenden städtischen Erträge mit den dazugehörigen privatrechtlichen oder öff.-rechtlichen Regelungen hinsichtlich ihrer Umsatzsteuerpflicht, Ermittlung von Vorsteuerabzugsmöglichkeiten, Anpassung der Produktsachkonten einschl. Überarbeitung der Stammdaten, Anpassung von Verträgen/Satzungen/Entgeltordnungen/... bei Umsatzsteuerpflicht, Mitarbeit bei der Aufstellung eines Tax Compliance Management Systems)
7	Beratung Fachbereiche Anleitung bei der Umsetzung Auswertung und Umsetzung aktueller Urteile und Gesetzesänderungen steuerliche Bewertung städtischer Vorhaben und Verträge Beurteilung neuer Einnahmetatbestände und der Vorsteuerabzugsmöglichkeit Erstellung monatliche Umsatzsteuervoranmeldung und Jahressteuererklärung inkl. innergemeinschaftlicher Erwerbe und Leistungen gemäß §13b UStG Steueranmeldung gemäß § 50a EStG (ausländische Künstler) Steueranmeldung gemäß § 48 EStG (Bauabzugsteuer) Erarbeitung Jahresabschlüsse und Einnahmen-Überschussrechnung der BgA Belegkontrolle im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten Belegkontrolle im Rahmen der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen – Stichproben Prüfung von Fördermitelanträgen (Vorsteuerabzugsberechtigung/Umsatzsteuerpflicht) Beantragung von Nichtveranlagungsbescheinigungen Bereitstellung der steuerlichen Infrastruktur im Buchhaltungsprogramm Kontrolle der korrekten steuerlichen Erfassung im Buchhaltungsprogramm
8	Steuererklärung, Zusammentragen der Informationen aus den Fachbereichen, Beratung der Fachbereiche, steuerliche Beratung
9	Steuererklärung, Beratung der Ämter, stichprobenartige Kontrolle der AO und Verträge zur Vermeidung von Steuerkürzung und -hinterziehung
10	Kommunale Abgaben Gwst, Grundsteuer, Hundesteuer, Vergnügungssteuer, Erstellung Steuererklärungen, Beratung von Fachbereichen

- 11 umsatz- und ertragsteuerliche Bewertung und Einhaltung, zukünftige Überwachung TCMS, Abgabe Umsatzsteuererklärung, eventuelle Übernahme Finanzbuchhaltung für BgA
- 12 Umsatzsteuer (Voranmeldung, Steuererklärung, Zusammentragen von Informationen aus den Fachbereichen, Ansprechpartner für Fachbereiche)
- 13 Haushaltsplanung, -durchführung und Kassengeschäfte
- 14 Überwachung der Einhaltung der steuerlichen Anforderungen
- 15 Analyse/Erarbeitung der Aufgaben aus Gemeinschaftsprojekt
- 16 Bearbeitung der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie der Jahressteuererklärungen für die Bereiche "Kommunal-Wald"  
Prüfung steuerbarer Umsätze innerhalb der Gebietskörperschaften der VG  
Prüfung neuer Vereinbarungen/Verträge auf steuerbare Tatbestände

Grundsätzlich ist an dieser Stelle zu informieren, dass aufgrund der ohnehin dünnen Personaldecke eine separate Stelle im Stellenplan nicht möglich ist/ausgewiesen werden kann. Folglich sind diese Aufgaben der Leitung der Finanzverwaltung übertragen

- 17 Aktualisierung und Vervollständigung im gesamten Steuerbereich, Jahressollstellung Steuern und Abgaben/  
Hebesatzanpassungen, Erhebung von Steuern aller Art
  - 18 Erstellen der Umsatzsteuervoranmeldung, Zuarbeiten zur Umsatzsteuerjahresmeldung an das beauftragte Steuerbüro,  
Überwachung Zahlungsfluss
-

## Ausbildungsabschlüsse der Bediensteten im Steuerfachdienst

Tabelle 2 Ausbildungsabschlüsse der Bediensteten im Steuerfachdienst	
1	B.sc. Wirtschaftswissenschaften
2	BA Betriebswirtschaft / MPA
3	Bachelor of Law, Wirtschaftsrecht
4	Bankkauffrau
5	Befähigung zum mittleren/gehobenen Verwaltungsdienst
6	Betriebswirt Public Management (TVS)
7	Bilanzbuchhalter
8	Bilanzbuchhalterin IHK
9	Dipl. Betriebswirtin
10	Dipl.-Finanzwirt
11	Dipl. Kauffrau
12	Dipl. Volkswirtin
13	Dipl.-Wirtschaftsingenieur
14	Facharbeiter für Schreibtechnik
15	Fachwirt
16	Finanzökonom
17	Finanzwirt mit Fachrichtung Steuern
18	Fortbildungsveranstaltungen
19	Industriekauffrau/Industriefachwirtin
20	Kauffrau für Versicherungen und Finanzen
21	Steuerfachangestellte
22	Verwaltungsbetriebswirt (B.A.)
23	Verwaltungsbetriebswirtin
24	Verwaltungsfachangestellte, FL II
25	Verwaltungsfachwirt / Verwaltungsbetriebswirt (VWA)
26	Wirtschaftskauffrau



## Leistungen für andere Kommunen

Tabelle 1 Leistungen für andere Kommunen	
1	Abfallbeseitigung
2	Ausbildungstätigkeiten
3	Bauhofleistungen für Grabräumungen ( 2020 – 858,00 EUR)
4	Beistandsleistungen
5	Bereich der Rettungsleitstelle
6	Bereitstellung von Kita-Plätzen für Fremdgemeinden
7	Betreibung Kinderheim
8	Betreibung Markt
9	Betreibung Wohnmobilstellplatz
10	Bezügerechnung
11	Bibliothek
12	diverse Dienstleistungen Fachbereich Friedhof
13	diverse Dienstleistungen
14	Einwohnermeldeamt
15	Entgeltliche Überlassung von Parkplätzen
16	Entwässerung
17	Erfüllende Gemeinde gemäß § 51 ThürKO
18	Feuerwehr (Reinigung Einsatzbekleidung und Schläuche)
19	Fremdleistung Bauhof
20	Galerie
21	Gastschulbereich
22	Hilfeinsätze der FFW
23	IT
24	KAG "Entwicklung Oberzentrum Südthüringen"
25	Konzessionseinnahmen
26	Kostenerstattungen von anderen Kommunen
27	kreisgrenzenüberschreitender Linienverkehr
28	Kulturelle Veranstaltungen
29	Kurbeiträge
30	Leistungen gemäß § 47 Thüringer Gemeinde- und Landkreisordnung (Thüringer Kommunalordnung – ThürKO)
31	Lohnabrechnung Abwasserzweckverband
32	Loipenspuren f. andere Kommunen
33	Museumsbetrieb mit Verkauf
34	Obdachlosenheim (steuerbar, aber steuerbefreit nach SGB)
35	Personalgestellung
36	Photovoltaikanlagen
37	privatrechtliche Leistungen Berufsfeuerwehr
38	Provisionen
39	Rettungsdienstleitstellen für Landkreise
40	Sportplatzpflege
41	Standesamtliche Leistungen
42	Standesamtsbezirk (Familienstambücher, Sektempfang)

- 43 Tourist Information
  - 44 Veräußerung Waren/Gegenstände
  - 45 Verkauf Familienbücher
  - 46 Verkauf Speisen/Getränke Seniorenclub
  - 47 Verkauf von Getränken und Speisen während Stadtratssitzungen
  - 48 Verleih Datenkabel
  - 49 Vermietung Bürgerräume und Mehrzweckhallen
  - 50 Vermietung Gewerberäume (Ratskeller)
  - 51 Vermietung Parkplätze, Vermietung Garagen
  - 52 Vermietung und Verpachtung
  - 53 Vermietungsaktivitäten Räume
  - 54 Verwaltung gemeindlicher Kindergärten

---

  - 55 Verwaltungstätigkeiten
  - 56 Winterdienst
  - 57 Zweckverbände/Beistandsleistungen/Projekte/Kostenbeteiligung/Zuschüsse
  - 58 Zweckvereinbarungen (Feuerwehr, Musikschule etc.)
-

## Zentrale Erfassungssysteme für steuerrelevante Vorgänge (Einzelaufstellung)

**Tabelle 2** Zentrale Erfassungssysteme für steuerrelevante Vorgänge

1	adkonn und mps solutions NF + ELSTER
2	Archikart 4.0
4	CIP
5	Datev
6	DMS
7	Dokumentenmanagementsystem (regisafe)
8	Finanzfachverfahren
9	grds. Dokumenten-Management-System, internes Laufwerk (wenn Zuarbeiten per E-Mail erfolgen)
10	H&Hpro Doppik HKR
11	Haushalts-Check-Tabelle
12	HKR-Programm
13	in der Kämmerei in einer abteilungsinternen Tabelle
14	KIV Thüringen
15	mps stellt Programm bereit
16	MS EXCEL
17	New System kommunal – Vertragsdatenbank
18	Regisafe (Dokumentenmanagementsystem)
19	Vertragsregister Docuware

---

