

06.18

Lizenziert für _teamwerk_AG.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.



Müll und Abfall

Fachzeitschrift
für Abfall-
und
Ressourcen-
wirtschaft

50. Jahrgang
Juni 2018
Seite 281-336

www.MUELLundABFALL.de



Trinkwasser aktuell Handbuch

Herausgegeben von **Dr. Hermann H. Dieter**,
Dir. u. Prof. a. D. (UBA), Diplom-Biochemiker
und Toxikologe, ehem. Umweltbundesamt,
Trebbin; **Dr. Ingrid Chorus**, Biologin, Umwelt-
bundesamt, Berlin; **Dr.-Ing. Wolfgang Krüger**,
Diplom-Chemiker, Berlin; **Dr. Birgit Mendel**,
Diplom-Biologin, Wuppertal

Handbuch und Datenbank

 www.TRINKWASSERAKTUELLdigital.de/info

Unerkannte Steuerrisiken in der Kommunalwirtschaft infolge eines nicht ausreichenden IKS – Steuerrechtssichere Organisation

Local authorities exposed to unrecognised tax risks as a result of inadequate internal control systems – tax-law-sound organisation

Bernd Klinkhammer und Helmut Loch

Zusammenfassung

Es gibt mittlerweile viele Beiträge zu dem Thema Steuerdeklaration und Steuerstrafrecht. Häufig wird dabei die Dringlichkeit für die professionelle Positionierung der Kommunen im Zusammenhang mit der Abgabe einer richtigen und rechtzeitigen Steuererklärung unterschätzt. Denn im Vergleich zur Privatwirtschaft muss die Kommune schwierige Abgrenzungsregelungen zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichen bewältigen.

Je nach Positionierung der Finanzverwaltungen in den einzelnen Bundesländern bekommen die Kommunalvertreter und deren Mitarbeiter die Folgen einer unrichtigen Steuererklärung bereits heute sehr konkret und persönlich zu spüren. Dabei hat das BMF mit Schreiben vom 23. Mai 2016 zum § 153 AO den Kommunen eine Brücke gebaut, grundsätzlich den Vorwurf des Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit bei Vorliegen entsprechender Indizien entkräften zu können: Aufbau eines innerbetrieblichen Kontrollsystems (IKS). Das BGH-Urteil vom 09.05.2017 hat dies im Grundsatz bestätigt und spricht einem solchen System eine mögliche bußgeldmindernde Wirkung zu.

Dies sollten die Kommunen und kommunalen Einrichtungen für die Bewältigung der Herausforderungen des neuen Umsatzsteuerrechtes nutzen und sich grundlegend für die Abgabe fehlerfreier Steuerklärungen professionell aufstellen. Für die Kommunen, die die Option nach § 27 Abs. 22 Satz 3 ff. UStG genutzt haben, läuft der Count down bis zum 31.12.2020.

Abstract

There have been many contributions on the issues of tax returns and the law related to tax offences. It is very rare, however, that they overrate the urgency for local authorities to position themselves professionally with regard to filing a punctual and correct tax return. Yet it is the case that in contrast to the private sector, local authorities have to deal with difficult regulatory distinctions between taxable and non-taxable activities. This urgency is, thus, very much present but it is frequently underestimated by the municipal representatives and their staff.

Depending on how the fiscal authorities in the individual German federal states view the matter, the results of submitting an incorrect tax return are already directly and personally affecting these representatives and their staff. In its letter of 23 May 2016 concerning Section 153 of the German Fiscal Code, the German Federal Ministry of Finance has in fact already made it easier for local authorities to refute the allegation of intent or gross negligence where there seems to be circumstantial evidence of the such: setting up an internal control system (ICS). The Federal Supreme Court ruling of 9 May 2017 confirmed this in principle and sees such a system as being a possible reason to reduce any fines imposed.

The local authorities and municipal undertakings should avail themselves of this for mastering the challenges of the new VAT law and see to it that they position themselves professionally with regard to filing error-free tax returns. For those local authorities which have used the option as set out under Section 27(22) sentence 3 ff. of the Value Added Tax Act, the countdown is until 31 December 2020.

TCMS oder IKS? In der Fachwelt wird häufig die Bezeichnung „Tax Compliance Management System“ synonym mit der Bezeichnung „Internes Kontrollsystem“ verwendet. In der Folge verwenden wir mit Bezug auf die Kommunalwirtschaft die Bezeichnung IKS mit dem Zusatz -Steuerrechtssichere Organisation-. Damit wird verdeutlicht, dass mit diesem System nicht nur gesetzeskonformes Verhalten innerhalb der Kommunalverwaltung sichergestellt, sondern auch die persönlichen Risiken der Führungskräfte und Mitarbeiter für die Verantwortung minimiert werden soll.

1. Zwei Fälle aus der Praxis

1.1 Überraschende Umsatzsteuernachzahlung von über 100.000 Euro

Fall I.

Anlässlich einer steuerlichen Außenprüfung durch das Finanzamt kommt es bei einem Abfallwirtschaftsbetrieb (AWB) in dessen „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA)



Dipl.-Kfm. Bernd Klinkhammer
Vorstand der _teamwerk_AG, seit rund 30 Jahren für bzw. in Kommunen und Kommunalbetrieben tätig



vBP/StB Helmut Loch
Partner und Prokurist der DORNACH GmbH Koblenz im 43. Berufsjahr

aufgrund der Feststellungen des Betriebsprüfers zu einer Umsatzsteuernachzahlung von über 100.000 Euro. Seit Jahren unverändert hatte der AWB beim Erwerb von Fahrzeugen für den Bereich des BgA den Vorsteuerabzug zu 100% aus den Anschaffungskosten vorgenommen, so auch für Anschaffungen nach dem 31.03.2012. Bei den daran anschließenden Teilnutzungen auch durch den hoheitlichen Bereich wurde die Nutzungsüberlassung als Wertabgabe der Umsatzsteuer unterworfen. Übersehen wurde allerdings ein BFH-Urteil vom 03.03.2011 und dessen Anwendung durch die Finanzverwaltung. Die neuen Grundsätze für den Vorsteuerabzug und für die Vorsteuerberichtigung sind grundsätzlich auf alle offenen Fälle anzuwenden. Die Verwaltung hatte jedoch eine Übergangsregelung bis zum 31.03.2012 eingeräumt.

Das Steuerrisiko

Wird ein Umsatz sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführt (teilunternehmerische Verwendung), besteht gem. Abschn. 15.19 Abs. 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für die unternehmerische Tätigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011, V R 23/10, BStBl 2012 II S. 74). Die auf die Eingangsleistung entfallende Steuer ist entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. Maßgebend für die Aufteilung sind die Verhältnisse bei Ausführung des betreffenden Umsatzes an die juristische Person des öffentlichen Rechts.

1.2 Vermögensverschiebungen zwischen Betrieb gewerblicher Art (BgA) und hoheitlichem Bereich; Verdeckte Gewinnausschüttung/Umsatzsteuerpflichtige Entnahme

Fall II.

Ein Abfallwirtschaftsbetrieb überführt ehemals im Bereich eines BgA angeschaffte Fahrzeuge in den hoheitlichen Bereich. Buchhalterisch wurde dieser Vorgang durch eine bloße Umbuchung zum Restbuchwert der Fahrzeuge erfasst. Weitere Folgerungen wurden nicht gezogen.

Das Steuerrisiko

Vermögensverschiebungen zwischen BgA und Träger (hoheitlicher Bereich) sind nach den allgemeinen Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) zu beurteilen.

Einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des BgA können somit nur unter Aufdeckung der stillen Reserven in den hoheitlichen Bereich des Trägers überführt werden. Ohne entsprechende Gegenleistung des Trägers kommt es ertragsteuerlich nicht zu einer Entnahme, sondern zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Die Überführung von z. B. Fahrzeugen aus dem BgA „DSD“ in den hoheitlichen Bereich „Abfall“ stellt eine (verdeckte) Gewinnausschüttung und damit einen Gewinnrealisationstatbestand dar. Die Vermögensminderung beim BgA erhöht grundsätzlich dessen zu ver-

steuerndes Einkommen. Korrespondierend stellt die verdeckte Gewinnausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG im hoheitlichen Bereich dar.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung handelt es sich zum Zeitpunkt der Überführung der Fahrzeuge in den hoheitlichen Bereich um einen steuerbaren Umsatz nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG, sofern die Fahrzeuge den BgA bereits bei deren Anschaffung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hatten. Als Bemessungsgrundlage des Umsatzes gilt der Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten, mangels eines solchen die Selbstkosten des BgA, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG). Als Bemessungsgrundlage bietet sich der Wiederbeschaffungswert bzw. Händlerverkaufspreis für ein entsprechendes Fahrzeug zum Umsatzzeitpunkt an.

Die beiden Fälle zeigen deutlich auf, dass die komplexen steuerrechtlichen Vorschriften vielmals die Möglichkeiten und Fähigkeiten der Abfallwirtschaftsbetriebe überfordern. Eine steuerrechtssichere Organisation als notwendige tragende Säule des IKS führt hier zu einer deutlichen Absenkung des Risikos sowohl für den Betrieb selbst, aber und gerade auch für die haftungsmäßig eingebundenen Verantwortlichen und deren Mitarbeiter/innen.

2. Mögliche Folgen bei steuerlichen Verstößen

Es kann sich eine Reihe von Folgen bei Verstößen gegen steuerliche Vorschriften ergeben. Welche Fundstellen sind hier zunächst relevant?

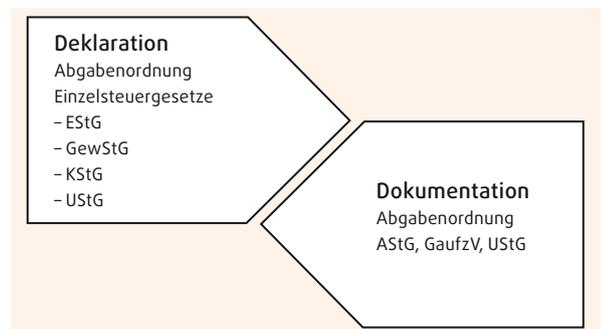


Abbildung 1
Verpflichtungen aus Steuergesetzen

Welche Folgen können sich ergeben?

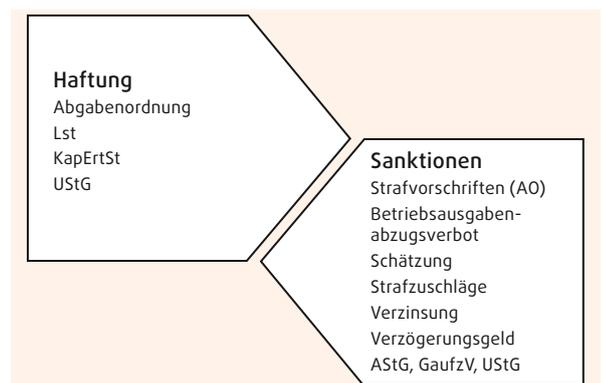


Abbildung 2
Folgen von steuerlichen Verstößen

Es lassen sich insbesondere die für die Steuerpflichtigen, dessen Organe/Vertreter und Mitarbeiter relevanten Folgen zusammenfassen:

- ◆ Bußgelder und Gefängnisstrafen als strafrechtliche Folgen,
 - ◆ Schadensersatzleistungen, in der Regel nachteilige Steuerschätzungen und Strafzahlungen als finanzielle Folgen,
 - ◆ Hohe Kosten für Rechtsanwälte und Berater zur Schadensabwehr als wirtschaftliche Folge,
 - ◆ Reputationsverlust als immaterielle Folge.
- Diese Risiken können durch ein professionelles **IKS-Steuerrechtssichere Organisation-** minimiert werden.

3. Grenzen und Voraussetzungen i.Z.m. der vertikalen Pflichtendelegation

Handelt es sich um nicht delegierbare Aufgaben und Verantwortungsbereiche, die der Gesamtleitung zugewiesen sind, stößt die vertikale Pflichtendelegation an ihre Grenzen. Diese werden zum Teil durch Gesetze, aber auch satzungsrechtliche und tatsächliche Gegebenheiten vor Ort definiert.

Sind die Aufgabe bzw. Pflicht delegierfähig, sind insbesondere die Voraussetzungen für eine erfolgreiche vertikale Pflichtendelegation zu gewährleisten:

- ◆ Die delegierten Pflichten bzw. Aufgaben müssen präzise beschrieben und dem Delegaten erklärt worden sein.
- ◆ Der Delegat muss über die finanziellen und persönlichen Mittel für die Aufgabenerfüllung verfügen.
- ◆ Der Delegat muss gründlich eingearbeitet worden sein.
- ◆ Der Delegat muss seine Aufgabe aufgenommen haben.

Bei der Konzeption und Anlage der vertikalen Pflichtendelegation ist auf eine valide Stellvertreterregelung zu achten.

Auch wenn die originäre Pflicht eines Organs im Rahmen einer vertikalen Pflichtendelegation auf die Mitarbeiter übertragen wird, bleibt der Delegierende für die Handlungen des Delegaten verantwortlich. Daher muss der Delegierende für sich eine ordnungsgemäße Auswahl der Delegaten und deren Stellvertreter als auch die Überwachung deren Aufgabenerfüllung organisieren bzw. vornehmen.

4. Bestandteile eines IKS -Steuerrechtssichere Organisation-

Die Erfassung sämtlicher steuerrechtlich relevanter Vorgänge in der Kommune oder dem Kommunalbetrieb und deren Bewertung für eine korrekte Steuererklärung stellen den ersten wesentlichen Schritt dar.

Die organisatorische Umsetzung zur Vermeidung falscher Steuererklärungen und die damit verbundene Nachhaltigkeit innerhalb eines IKS-Systems, das an der Richtlinie der Wirtschaftsprüfer (IDW PS 980) orientiert ist und gleichzeitig praktische Belange vor Ort berücksichtigt, stellt den zweiten notwendigen Schritt dar und erfüllt dabei vor allem zwei Funktionen:

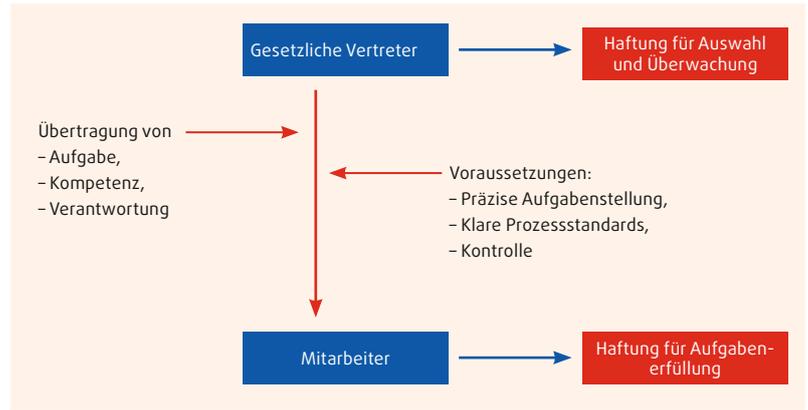


Abbildung 3
Vertikale Pflichten-
delegation

1. Mögliche Straftatschärfung bei falschen Steuererklärungen in der Aufbauphase,
2. Minimierung des Risikos für die Abgabe einer falschen Steuererklärung.

Ein solches IKS wird den zwei folgenden Prüfungen unterzogen:

- ◆ Angemessenheitsprüfung,
- ◆ Wirksamkeitsprüfung.

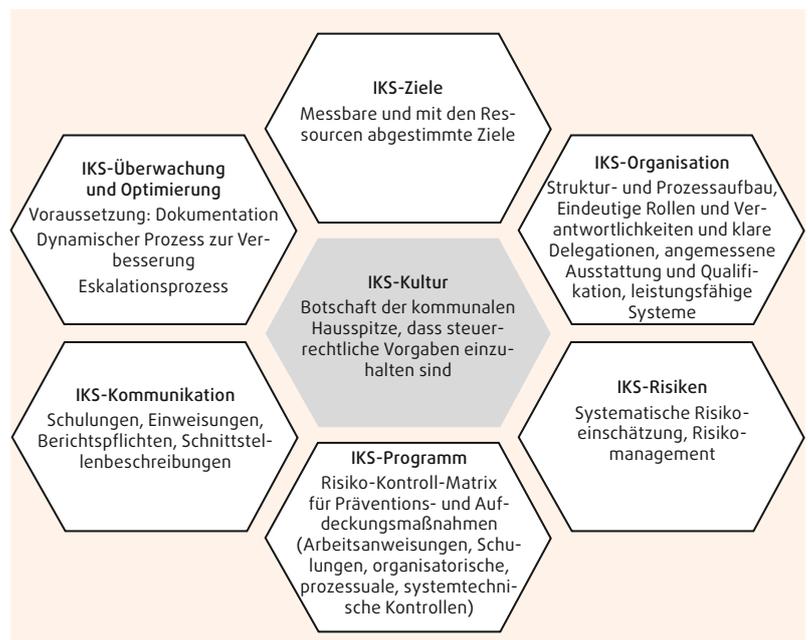
Im Rahmen der Prüfung eines IKS sind zu prüfen:

- ◆ Konzeption und Aufbau,
- ◆ Funktion.

Das IKS selbst setzt sich aus sieben Bestandteilen zusammen.

Die Finanzverwaltung hat mit dem o.g. Schreiben keine konkrete Ausgestaltung eines IKS gefordert oder skizziert. Zu Recht, denn ein funktionierendes IKS muss auf die betrieblichen und kommunalen Belange abgestimmt sein und auch von den Verantwortlichen eingeübt, sprich verstetigt werden. Standard(software)lösungen geben vielleicht erste Orientierung, helfen am Ende aber nur bedingt. Die Gefahr ist zu groß, dass das neue, eilig erstellte „Steuerhandbuch“ neben dem Managementhandbuch und/oder dem QM-Handbuch in einem Schrank verschwindet und nicht gelebt wird. Unbestritten, so sieht es offensichtlich auch das BMF, benötigen der Aufbau und/oder die Professi-

Abbildung 4
Bestandteile eines
IKS-Systems



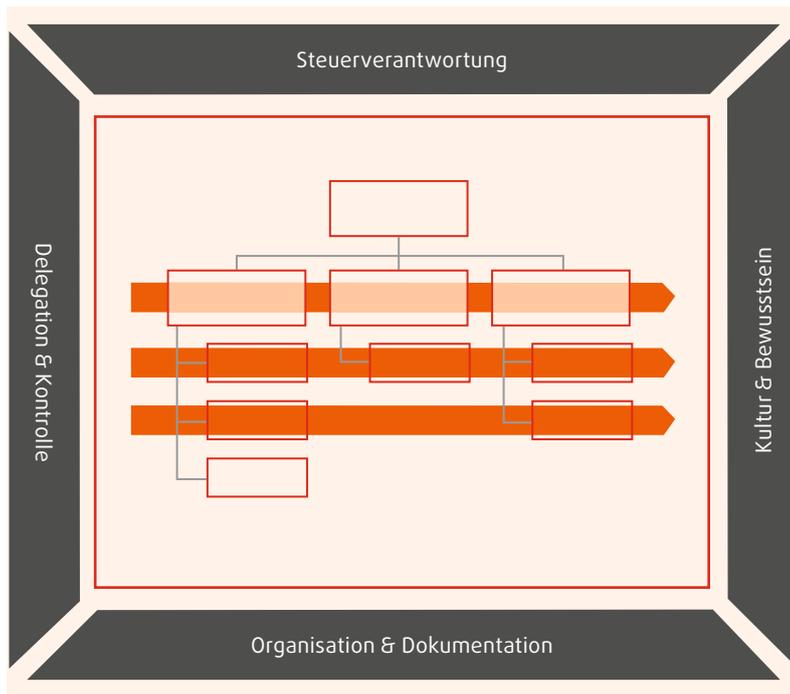


Abbildung 5
Die Gestaltungsdimensionen eines Steuer-IKS

Die Implementierung eines kommunalen IKS ist ein längerer Zeitraum. Die Optimierung im Zusammenhang mit dem neuen § 2b UStG verschafft den Kommunen Zeit bis zum 31. 12. 2020. Diese Zeit ist schneller vorüber als man denkt und wird auch benötigt, um ein zielgerechtes Vorgehen zu konzipieren, die Organisation entsprechend der steuerrechtlichen Aufgabenstellung zu optimieren und die dafür notwendigen Ressourcen aufzubauen. Nur so können die Kommunen für sich ein bedarfsgerechtes IKS mit steuerrechtlicher Nachhaltigkeit gewährleisten.

5. Organisatorische Umsetzung zur Vermeidung von steuerlichen Verstößen

Das Gestaltungsziel ist die Implementierung eines leistungsfähigen Steuer-IKS mit den folgenden, an der IDW PS 980 orientierten Komponenten. Dabei werden

über diese Einzelkomponenten die folgenden vier Gestaltungsdimensionen abgebildet:

Das Vorgehen der organisatorischen Umsetzung zur Vermeidung von steuerlichen Verstößen lässt sich dabei mit den folgenden 10 Schritten skizzieren.

1. Durchführung einer ersten Risikodetektion
2. Vollständige Erfassung der bestehenden steuerrelevanten Leistungsstrukturen zur Lokalisierung der Steuerrisikofelder und erste Priorisierung relevanter Sachverhalte
3. Prüfung und Bewertung der Steuersachverhalte
4. Ermittlung von Gestaltungs- und Handlungsoptionen i.Z.m. kritischen Steuersachverhalten
5. Prozessdarstellung und Erfassung von Strukturrisiken
6. Analyse und Bewertung Prozesse/Steuerorganisation
7. Konzeption der organisationsspezifischen Steuer-IKS
8. Prüfung und Erst-Zertifizierung des Steuer-IKS
9. Vorbereitung zur Anschlussprüfung und Erneuerung Zertifizierung
10. Regelmäßige Prüfung und Erneuerung Zertifizierung des Steuer-IKS

Dieser Prozess ist dynamisch und in der Zukunft fortzuführen. Erfahrungsgemäß muss dabei je nach Größe der Organisationseinheit und Ausgangssituation mit einer Projektdauer für den Erstaufbau und die Implementierung des Steuer-IKS von rund einem Jahr oder auch länger geplant werden. Daher ist es zu empfehlen, das Zeitfenster der Optimierung bis zum 31. 12. 2020 möglichst effizient zu nutzen.

Anschrift der Autoren

_teamwerk_AG

Willy-Brandt-Platz 6, 68161 Mannheim
Tel.: (06 21) 595 95 00, Fax: (06 21) 595 95 99
b.klinkhammer@teamwerk.ag
www.teamwerk.ag

DORNBACH GmbH

Anton-Jordan-Straße 1, 56070 Koblenz
Tel.: (02 61) 943 12 04, Fax: (02 61) 943 12 34
hloch@dornbach.de
www.dornbach.de