Bundesministerium
für Wirtschaft
und Energie

Empfehlungen
für die Umsetzung
des europäischen Beihilferechts
in Deutschland

Eine Handreichung des Referats „Beihilfenkontrollpolitik“
im Bundesministerium für Wirtschaft und Energie

Stand: Dezember 2015

BMWi-EA6. State Excellence in State Aid Law.

...

Vorwort

Die Behörden in Deutschland, ihre Mitarbeiter und alle Stellen, die in ihrem Auftrag handeln, unterliegen bei der Erfüllung ihrer Aufgaben den deutschen Gesetzen. Daneben ist regelmäßig auch europäisches Recht zu beachten. Pflichten zur gewissenhaften Erfüllung der Amtspflichten und Dienstobliegenheiten sind in den Beamtengesetzen bzw. in den korrespondierenden Angestelltentarifverträgen verankert. Diese Pflichten gelten auch bei der Umsetzung europäischen Beihilferechts.

Die vorliegende Handreichung des Referats „Beihilfenkontrollpolitik“ im Bundesministerium für Wirtschaft und Energie enthält Empfehlungen für die Umsetzung des europäischen Beihilferechts nach Artikel 107 ff. des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

Sie soll ein Orientierungsrahmen für die in beihilferechtlichen Entscheidungsprozessen auftretenden Herausforderungen sein und fasst die wesentlichen Grundprinzipien des täglichen Handelns in diesem Bereich zusammen.

Beihilferechtskonformes Verhalten soll gefördert, die Zusammenarbeit zwischen Bund, Ländern, Kommunen und sonstigen Beihilfegebern noch effizienter gestaltet und die Kooperation mit der Europäischen Kommission weiter verbessert werden.

Die Umsetzungsempfehlungen sind im Lichte der Erfahrungen im Umgang mit staatlichen Beihilfen und der aktuellen Entwicklungen im europäischen Beihilferecht zu lesen und ggf. auszulegen.

Alle beihilfegewährenden bzw. -prüfenden Stellen in Deutschland eint immer schon, dass sie Beihilfeverfahren so transparent wie möglich gestalten und eine offene Arbeitskultur pflegen.

Bund, Länder, Kommunen und sonstige Beihilfegeber werden daher auch weiterhin im Dialog bleiben und relevante Informationen austauschen.

BMWi, Referat Beihilfenkontrollpolitik, im Dezember 2015

Inhaltsübersicht

1. Adressatenkreis
2. Ziele
3. Empfohlene Verhaltensgrundsätze
4. Risiken
5. Organisation
6. Kommunikation und Information
7. Überwachung und Verbesserung
8. Ausblick
9. Kontakt

1. Adressatenkreis

Die Handlungsempfehlungen von BMWi-EA6 in der vorliegenden Handreichung richten sich an alle und insbesondere neue Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen

- auf Bundes-, Landes- und kommunaler Ebene sowie
- auf mittelbarer staatlicher Verwaltungsebene (z.B. Förder- und Bürgschaftsbanken),

die mit beihilferechtlichen Fragestellungen befasst sind und/oder zu Stellen gehören, die staatliche Beihilfen im Sinne des Artikel 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) gewähren.

Die Handlungsempfehlungen berühren nicht die grundgesetzlich verankerte föderale Verwaltungsstruktur in Deutschland.

Um größtmögliche Wirkung auf allen Ebenen zu erzielen, sollte sich jeder Einzelne angesprochen fühlen, die folgenden empfohlenen Verhaltensgrundsätze umzusetzen. Neue rechtliche Verpflichtungen oder Ansprüche erwachsen aus dieser Handreichung nicht.

2. Ziele

„Compliance ist an sich nicht neu, da es wohl eine Selbstverständlichkeit ist, dass Organisationen Gesetze und freiwillig eingegangene Verpflichtungen einhalten. Neu ist die strukturierte Herangehensweise an diese Aufgabe."

(Dr. Barbara Neiger)

Diese Handlungsempfehlungen von BMWi-EA6 sind Teil eines **Compliance Management Systems (CMS)** im Bereich der Prüfung und Gewährung staatlicher Beihilfen. Es bezeichnet die Gesamtheit der in der beihilfeprüfenden bzw. -gewährenden Stelle eingerichteten Maßnahmen und Prozesse, um Regelkonformität sicherzustellen. Aufgabe ist es, hinreichend sicherzustellen, dass Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig erkannt werden und solche Regelverstöße verhindert werden. Da auch ein angemessenes CMS nie in der Lage sein wird, Verstöße vollständig zu verhindern, muss es zusätzlich dennoch auftretende Verstöße zeitnah erkennen und innerhalb der o.g. Stellen kommunizieren, damit künftig solche Fehlerquellen bekannt werden und vermieden werden können.

Es gilt das Leitbild **„tone at the top“**, das heißt, dass die jeweiligen Führungsverantwortlichen mit gutem Beispiel vorangehen und Regelkonformität vorleben. Neben der formal-strukturellen Compliance, wie beispielsweise diese Handreichung, kommen informell-kulturelle Steuerungselemente, z.B. die entsprechende Werteorientierung, hinzu.

Im Rahmen des CMS sind zunächst folgende vier Elemente vorgesehen:

- Das neue Beihilfe-Handbuch
- Der neue Beihilfe-Leitfaden inkl. Beihilfe-Selbsttest
- Die vorliegende Handreichung mit Handlungsempfehlungen
- Die Ernennung eines State Aid Compliance Officer

...

Die Mitgliedstaaten haben zunehmend mehr Verantwortung für die Konzipierung und Umsetzung von beihilferechtskonformen Regelungen, z.B. auf Basis der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO). Das BMWi will daher in Deutschland auch im Bereich der staatlichen Beihilfen die vorhandene Compliance-Kultur stärken und fortentwickeln.

Konkrete Ziele im Bereich der staatlichen Beihilfen sollten sein:

- Zuständigkeiten und damit Verantwortlichkeiten für die korrekte Umsetzung des europäischen Beihilferechts sind auf allen Ebenen des Adressatenkreises klar geregelt und werden aktiv kommuniziert.
- Die Konsequenzen von beihilferechtswidriger Förderung werden verdeutlicht, um eine hinreichende Risikosensibilisierung zu erreichen.
- Das Beihilfeverfahren ist für alle Seiten zeitlich, inhaltlich, prozessual und personell effizient zu gestalten, um nicht unnötig Ressourcen zu binden.
- Das Beihilfeverfahren soll mit einer belastbaren Bewertung oder Entscheidung der Europäischen Kommission beendet werden, um den Unternehmen in Deutschland zügig die nötige Rechts- und Investitionssicherheit zu geben.
- Das Beihilfeverfahren wird kollegial, konstruktiv, ehrlich und vertrauenswürdig geführt.
- Der Beihilfemodernisierungsprozess der Europäischen Kommission (State Aid Modernisation, SAM) wird effektiv umgesetzt werden.
- Beschwerdefälle, Negativentscheidungen bzw. Rückforderungen sowie Klagen sollen vermieden werden.
- Im jährlichen Monitoring der Europäischen Kommission (Ex-post-Stichproben-Überprüfung) soll auch künftig möglichst eine Nullfehlerquote erreicht werden.

...

3. Empfohlene Verhaltensgrundsätze

Jede mit Fragestellungen des europäischen Beihilferechts befasste Person des Adressatenkreises sollte die folgenden **abstrakten Fragen** stets bei der Planung bzw. Prüfung (möglicherweise) beihilferechtlich relevanter Sachverhalte bejahen:

- Entsprechen mein dienstliches Handeln und meine Entscheidung den Regelungen und Normen des EU-Beihilferechts?
- Hält meine Vorgehensweise einer kritischen Prüfung durch die Europäische Kommission stand?
- Fördere ich durch mein Verhalten die Zusammenarbeit zwischen dem Mitgliedstaat und der Europäischen Kommission?

Daneben dient die Beachtung des Verhaltenskodex der Europäischen Kommission sowie der folgenden **konkreten Grundsätze und Erfahrungen** des BMWi der Erreichung der unter Ziffer 2 genannten Ziele:

Maßnahmeplanung

- Bei der Gestaltung einer Fördermaßnahme sollen immer prioritär Nichtbeihilfe, De-minimis, AGVO und DAWI-Beschluss geprüft werden.
- Sollte eine Notifizierung notwendig sein, ist die erfahrungsgemäß zu erwartende Verfahrensdauer einzuplanen.
- Förderpolitisch soll möglichst berücksichtigt werden, dass die Europäische Kommission Beihilfen bzw. Beihilferegelungen, die z.B. die sog. EU 2020-Ziele verfolgen, grundsätzlich begrüßt.
- Der Übergang von Alt- zu Neuregelungen soll zeit- und programmgerecht geplant und rechtzeitig umgesetzt werden.

- Maßnahmen müssen beihilferechtlich gut vertretbar sein: Es soll weder „window dressing“ bei zweifelhaften Ansätzen erfolgen, noch sollen Umgehungstatbestände geschaffen werden.
- Eventuelle beihilferechtliche Aspekte einer Maßnahme sollen rechtzeitig und umfassend bedacht und es soll bei Bedarf Beratung in Anspruch genommen werden. Die AGVO-Checklisten, eState aid-WIKI und FAQs der Europäischen Kommission, der Beihilfekompatibilitätscheck im Leitfaden („Beihilfe-Selbsttest“), die SAM-Rundschreiben und das Beihilfe-Handbuch des BMWi usw. sollen hierbei aktiv genutzt werden, um vorab entstehende Fragen zu klären und sich abzusichern.
- Bei Fragen und Zweifeln zur Anwendung oder Auslegung des europäischen Beihilferechts soll das Vier-Augen-Prinzip gelten, d.h. (weitere) Beihilfeexperten des Adressatenkreises sollen ergänzend herangezogen werden, um die eigene beihilferechtliche Einschätzung gegenprüfen zu lassen.
- Bei komplexen Sachverhalten und/oder politisch sensiblen Maßnahmen kann vorab über die Bundesregierung ein informeller Kontakt zur Europäischen Kommission hergestellt werden, damit ein rechtzeitiger, offener und vertrauensvoller Austausch stattfinden kann. Hinweise der Europäischen Kommission sollen Berücksichtigung finden.
- In jeder Phase einer Maßnahme (Planung, Anmeldung, Prüfung, Monitoring, Rückabwicklung) werden alle Vorgaben bezüglich Datenschutz bzw. Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen eingehalten, die Vertraulichkeit aller Daten wird gewahrt.
- Die Verwertung von Insiderinformationen ist verboten.
- Bereits bei der Planung der Maßnahme sollen die beihilferechtlichen Vorgaben zu Transparenz und Evaluierung berücksichtigt werden.

Maßnahmeanmeldung

- Ex-ante-Kontrolle: Entwürfe möglicher künftiger Regelungen, z.B. Förderrichtlinien, oder geplanter Einzelbeihilfen sollen vor der Gewährung, Notifizierung oder Anzeige immer durch die jeweils zuständige Person auf Beihilfekompatibilität geprüft werden.
- Die Prüfung erfolgt neutral, unbestechlich und sachkundig.
- Ist ein Maßnahmeentwurf erkennbar nicht nach europäischem Beihilferecht vollständig zulässig, soll er abgelehnt bzw. dessen Freigabe oder Mitzeichnung versagt werden und es soll vorgeschlagen werden, die geplante Maßnahme entsprechend anzupassen, zu notifizieren oder aufzugeben.
- Notifizierungen und Anzeigen über das webbasierte Beihilfenotifizierungssystem der Europäischen Kommission (SANI) erfolgen zeitnah, vollständig und korrekt.
- Im Rahmen der Anwendung von SANI erfolgt auf der jeweils zuständigen Ebene des Adressatenkreises eine Ex-ante-Inhaltskontrolle und eine zusätzliche Schlüssigkeitskontrolle durch den Bund.
- Bei abgelehnten SANI-Anmeldungen soll die zügige Herstellung einer rechtskonformen Maßnahme erfolgen.
- Verfahrensbeschleunigende Instrumente sollen geprüft werden, z.B. Vereinfachte Anmeldung, comfort letter der Europäischen Kommission oder Pränotifizierungen.
- Nicht zwingend erforderliche Notifizierungen sollen abgelehnt werden, insbesondere bei Fällen, für die z.B. die AGVO, der DAWI-Beschluss oder die De-minimis-Verordnung angewendet werden können.
- Auch Notifizierungen von Nichtbeihilfen aus Gründen der Rechtssicherheit sollen nur in zwingenden Fällen, etwa bei erheblichen und nicht auf anderem Wege vorab ausräumbaren Rechtszweifeln, stattfinden.

Maßnahmeprüfung

- Wenn sinnvoll, soll mit der Europäischen Kommission am Anfang des Prüfungsprozesses eine gemeinsam vereinbarte Planung (Mutually Agreed Planning) vorgenommen werden.
- Anfragen der Europäischen Kommission werden schnell, vollständig und wahrheitsgetreu beantwortet.
- Fallbezogene Informationen für die Europäische Kommission werden zwischen den Ebenen des Adressatenkreises erst nach verständiger Durchsicht der jeweiligen Ebene „nach oben“ durchgereicht.
- Auf Fristverlängerungsanträge soll möglichst verzichtet werden, anderenfalls sind sie stichhaltig zu begründen.
- Neben dem schriftlichen Kontakt sollen, wenn nötig, Telefonkonferenzen und Gespräche vor Ort das Verfahren begleiten.
- Europäische Beihilfeverfahren sind bilaterale Verfahren zwischen der Bundesregierung und der Europäischen Kommission. Daher sind Informationen und Mitteilungen, Kontaktaufnahmen und Gespräche Richtung Brüssel immer, d.h. auch schon vor Beginn eines (Prä-)Notifizierungsverfahrens, über BMWi, BMVI oder BMEL abzuwickeln.

Maßnahmemonitoring

- Wird eine Maßnahme durch die Europäische Kommission im Nachgang stichprobenartig überprüft („Monitoring“), so werden die Anfragen schnell, vollständig und wahrheitsgetreu beantwortet.
- Bei etwaigen Korrekturhinweisen der Europäischen Kommission soll die Maßnahme entsprechend und unverzüglich nachgebessert werden.
- Ex-post-Kontrolle: Gibt es unabhängig vom Monitoring der Europäischen Kommission Hinweise darauf, dass bestehende Maßnahmen bzw. gewährte Beihilfen möglicherweise nicht oder nicht vollständig dem europäischen Beihilferecht entsprechen, so soll diesen Hinweisen auf der jeweiligen betroffenen Ebene des Adressatenkreises nachgegangen werden und

...

etwaige Rechtsfehler sind, nötigenfalls in Abstimmung mit der Europäischen Kommission, unverzüglich zu beseitigen, um einen rechtskonformen Zustand herzustellen.

Maßnahmerückabwicklung

- Das europäische Beihilferecht soll nicht als Mittel zur nationalen Vertragsauflösung und Rückabwicklung von (später) ungewollten Vertragsbeziehungen herangezogen werden.
- Etwaige Beihilferückforderungsbeschlüsse der Europäischen Kommission sollen unter Beachtung der „Rückforderungsbekanntmachung des BMWi“ zeit- und sachgerecht umgesetzt werden (siehe: BAnz AT 13.02.2015 B1).
- Die jeweiligen federführenden Beihilfereferate im BMWi, BMVI und BMEL sichern eine enge Begleitung und Kontrolle bei konkreten Rückforderungsfällen zu, z.B. durch die Vereinbarung von detaillierten Umsetzungszeitplänen.

4. Risiken

Ein strukturelles Risiko für eine durchgehende, stabile Compliance besteht insbesondere bei einem **schnellen Personalwechsel**: Dadurch könnte eine potenzielle Fehlerquelle durch Verlust an Beihilferechtskompetenz und -erfahrung geschaffen werden. Um dies zu vermeiden, sollte im Rahmen von Personalwechseln möglichst darauf geachtet werden, dass stets eine beihilferechtskundige Mitarbeiterin oder ein beihilferechtskundiger Mitarbeiter für den Bereich zuständig bleibt bzw. wird.

Auch **andere Themenfelder**, die nicht originär im Fokus des europäischen Beihilferechts stehen oder standen, könnten Risiken für eine ordnungsgemäße Umsetzung des beihilferechtlichen Regimes darstellen. So ist z.B. auch

- im Bereich der Kohäsionsfonds- und Strukturfondsförderung oder
- im Bereich der strategischen Investitionen (EFSI)

das europäische Beihilferecht verstärkt zu kommunizieren und zu beachten.

Ein weiteres Risiko könnte das **Weiterführen bzw. Verlängern etablierter Fördermaßnahmen** ohne zwischenzeitliche (erneute) Prüfung der beihilferechtlichen Kompatibilität darstellen. Die mögliche beihilferechtliche Relevanz von Maßnahmen darf hier nicht ausgeblendet werden, nur weil „schon immer so gefördert worden ist“. Auch die Beachtung der diesbezüglichen Vorschriften des nationalen Zuwendungsrechts unterstützt die Compliance mit dem europäischen Beihilferecht.

Detailrisiken werden vermieden, indem wiederholt auftretende Fehler, Fragen und zweifelhafte Fallgestaltungen und Beihilfebereiche identifiziert, diskutiert, gelöst und kommuniziert werden:

a) Ein mögliches Vorliegen von Beihilfeelementen bzw. typische Beihilfekonstellationen, denen im Rahmen der Compliance auf allen staatlichen Ebenen besondere Beachtung zu schenken ist, sind laut Europäischer Kommission insbesondere:

- Hilfen für Unternehmen in Schwierigkeiten, insbesondere Beachtung des Einmaligkeitsprinzips („one time, last time“) bei Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen
- Finanzierung von staatlichen bzw. staatlich kontrollierten Unternehmen und Beteiligungsgesellschaften
- Privatisierungen von Staatsunternehmen und Vergaberecht
- Vorteilsgewährung durch Bürgschaften und Garantien
- Staatlich ko-finanzierte Investitionsprojekte (neben EU-Finanzierung)
- Nationale Steuerregelungen und -gesetze
- Spätere Veränderungen an ursprünglich kompatiblen Maßnahmen
- Grundstücksverkäufe
- Nichtumsetzung neuer oder novellierter Beihilfevorgaben, z.B. UEBLL
- Nichtbeachtung der DAWI-Regelungen und leichtfertige Bejahung der Erfüllung der sog. Altmark-Trans-Kriterien

b) Wiederholt auftretende Fehler/Fragen in den Mitgliedstaaten, denen im Rahmen der Compliance auf allen staatlichen Ebenen besondere Beachtung zu schenken ist, sind laut Europäischer Kommission insbesondere:

- Überkompensation
- Kein Anreizeffekt
- Keine genaue Prüfung der Förderfähigkeit der Kosten
- Geografische Förderbeschränkungen (z.B. nationale Verwertungsklauseln)
- Kein Ausschluss von nicht-förderfähigen Unternehmen
- Keine zureichenden Maßnahmeprüfungen (ex-ante oder ex-post)
- Keine Unterlagenarchivierung für das Monitoring vorhanden

5. Organisation

Diese Handreichung ist für das BMWi ein wesentliches Element eines CMS in Deutschland.

BMWi-EA6 kommt dabei eine Vorbildfunktion zu („tone at the top“) und bekennt sich dazu.

BMWi-EA6 hat daher einen „State Aid Compliance Officer“ ernannt, der insbesondere hinsichtlich der in Ziffer 3 genannten Verhaltensgrundsätze Ansprechpartner für Bund, Länder, Kommunen und andere Beihilfegeber ist.

Ferner ist BMWi-EA6 Bestandteil des „Kompetenzzentrums Europarecht“ im BMWi.

6. Kommunikation und Information

Zu gutem Verwaltungshandeln gehört ein schneller, transparenter und reibungsloser Informationsaustausch sowie eine beihilferechtliche Sensibilität und Sachkenntnis. Es soll daher eine Kultur der Kooperation und des Dialogs, insbesondere bei Zweifeln und Fragen des europäischen Beihilferechts, herrschen. Regelmäßige Fortbildungen im europäischen Beihilferecht sind sinnvoll und erwünscht. Dann sind die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen auf allen Ebenen des Adressatenkreises eher bereit, beihilferechtlich unklare Förderungen offen anzusprechen und nach vertretbaren Lösungsmöglichkeiten zu suchen. Dazu gewähren sich die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen von Bund, Ländern und Kommunen gegenseitig und offen Informationen und Unterstützung:

- Ein fester Beihilfeexperten-Verteiler (Bund, Länder, kommunale und Wirtschaftsspitzenverbände sowie Förderbanken) dient dem regelmäßigen Austausch von Informationen. Eingebunden ist auch die/der Beauftragte des Bundesrates für staatliche Beihilfen.
- Ein weiterer regelmäßiger Austausch findet in dem zweimal jährlich stattfindenden Bund-Länder-Arbeitskreis „EU-Beihilferecht“ und durch fast tägliche bilaterale Kontakte zwischen den vertretenen Stellen statt.
- Daneben werden Beihilfeexperten/innen, Richter/innen, Rechnungsprüfer/innen und Dritte vom BMWi stetig und gezielt zum europäischen Beihilferecht (allgemein und Schwerpunktthemen) geschult.
- Trainings- und Informationsmaterial wird vom BMWi elektronisch zur Verfügung gestellt, z.B. der Beihilfe-Selbsttest im Leitfaden.
- Daneben werden in Deutschland zahlreiche (auch kommerzielle) Fortbildungen, Seminare, Workshops, Gesprächskreise und Vorträge zum EU-Beihilferecht angeboten, damit sich betroffene Mitarbeiter/innen generell und schwerpunktmäßig weiterbilden können und somit auf dem aktuellsten Stand sind.

...

7. Überwachung und Verbesserung

Zur stetigen Verbesserung der Anwendung des europäischen Beihilferechts in Deutschland werden verschiedene Maßnahmen durchgeführt. Zu nennen sind z.B.

- Aktives Fallmanagement
- Jährliche Fallpriorisierungen
- AGVO-Screening
- Umsetzung der „best practices“ im SAM-Fortschrittsbericht (iSAM)
- Jährliche statistische Fallauswertung durch BMWi-EA6

Die Ergebnisse fließen direkt in die Arbeitspraxis ein.

Wird Verbesserungsbedarf festgestellt, erfolgt ein diesbezüglicher Austausch im Adressatenkreis, um den Bedarf zeitnah zu kommunizieren und umzusetzen.

8. Ausblick

Kurzfristig soll es darum gehen, Compliance im europäischen Beihilferecht in Deutschland als systematische Herangehensweise zu verstehen, zu akzeptieren, zu implementieren und zu leben.

Mittel- und langfristig sollte man „von Compliance zu Integrity“ kommen.

Neben der vorliegenden Handreichung wird BMWi mittelfristig weitere denkbare Compliance-Empfehlungen prüfen:

- Systematische Risikoanalysen
- Compliance-Selbsttest

9. Kontakt

Bei Fragen zum EU-Beihilferecht bzw. zu einzelnen EU-Beihilfefällen auf Kommunal- und Länderebene sind in Deutschland vorrangig die jeweils betroffenen Länder zuständig.

Ansonsten gilt folgendes:

Compliance

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an den State Aid Compliance Officer (SCO) im Referat EA6 im BMWi. Mail bitte an: buero-ea6@bmwi.bund.de

Allgemein

Für Beratung in Bezug auf staatliche Beihilfen in allen Wirtschaftsbereichen kontaktieren Sie auf Bundesebene bitte Referat EA6 im Bundeswirtschaftsministerium (BMWi).

Für Beratung in Bezug auf staatliche Beihilfen im Verkehrssektor kontaktieren Sie auf Bundesebene bitte Referat L 15 im Bundesverkehrsministerium (BMVI).

Für Beratung in Bezug auf staatliche Beihilfen im Bereich der Landwirtschaft, Fischerei und Aquakultur kontaktieren Sie auf Bundesebene bitte Referat 612 im Bundeslandwirtschaftsministerium (BMEL).

Deutscher Corporate Governance Kodex

(in der Fassung vom 16. Dezember 2019
mit Beschlüssen aus der Plenarsitzung vom 16. Dezember)

REGIERUNGSKOMMISSION

Deutscher Corporate Governance Kodex

Inhaltsübersicht

Präambel
A. Leitung und Überwachung
  I. Geschäftsführungsaufgaben des Vorstands
  II. Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats
  III. Funktion der Hauptversammlung
B. Besetzung des Vorstands
C. Zusammensetzung des Aufsichtsrats
  I. Allgemeine Anforderungen
  II. Unabhängigkeit der Aufsichtsratsmitglieder
  III. Wahlen zum Aufsichtsrat
D. Arbeitsweise des Aufsichtsrats
  I. Geschäftsordnung
  II. Zusammenarbeit im Aufsichtsrat und mit dem Vorstand
    1. Allgemeine Anforderungen
    2. Ausschüsse des Aufsichtsrats
    3. Informationsversorgung
    4. Sitzungen und Beschlussfassung
  III. Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer
  IV. Aus- und Fortbildung
  V. Selbstbeurteilung
E. Interessenkonflikte
F. Transparenz und externe Berichterstattung
G. Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat
  I. Vergütung des Vorstands
    1. Festlegung des Vergütungssystems
    2. Festlegung der konkreten Gesamtvergütung
    3. Festsetzung der Höhe der variablen Vergütungsbestandteile
    4. Leistungen bei Vertragsbeendigung
    5. Sonstige Regelungen
  II. Vergütung des Aufsichtsrats
  III. Berichterstattung

Präambel

Unter Corporate Governance wird der rechtliche und faktische Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens verstanden. Der Deutsche Corporate Governance Kodex (der „Kodex“) enthält Grundsätze, Empfehlungen und Anregungen für den Vorstand und den Aufsichtsrat, die dazu beitragen sollen, dass die Gesellschaft im Unternehmensinteresse geführt wird. Der Kodex verdeutlicht die Verpflichtung von Vorstand und Aufsichtsrat, im Einklang mit den Prinzipien der sozialen Marktwirtschaft unter Berücksichtigung der Belange der Aktionäre, der Belegschaft und der sonstigen mit dem Unternehmen verbundenen Gruppen (Stakeholder) für den Bestand des Unternehmens und seine nachhaltige Wertschöpfung zu sorgen (Unternehmensinteresse). Diese Prinzipien verlangen nicht nur Legalität, sondern auch ethisch fundiertes, eigenverantwortliches Verhalten (Leitbild des Ehrbaren Kaufmanns).

Die Gesellschaft und ihre Organe haben sich in ihrem Handeln der Rolle des Unternehmens in der Gesellschaft und ihrer gesellschaftlichen Verantwortung bewusst zu sein. Sozial- und Umweltfaktoren beeinflussen den Unternehmenserfolg. Im Interesse des Unternehmens stellen Vorstand und Aufsichtsrat sicher, dass die potenziellen Auswirkungen dieser Faktoren auf die Unternehmensstrategie und operative Entscheidungen erkannt und adressiert werden.

Der **Kodex** hat zum Ziel, das duale deutsche Corporate Governance System transparent und nachvollziehbar zu machen. Der Kodex enthält Grundsätze, Empfehlungen und Anregungen zur Leitung und Überwachung deutscher börsennotierter Gesellschaften, die national und international als Standards guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung anerkannt sind. Er will das Vertrauen der Anleger, der Kunden, der Belegschaft und der Öffentlichkeit in die Leitung und Überwachung deutscher börsennotierter Gesellschaften fördern.

Die **Grundsätze** geben wesentliche rechtliche Vorgaben verantwortungsvoller Unternehmensführung wieder und dienen hier der Information der Anleger und weiterer Stakeholder. **Empfehlungen** des Kodex sind im Text durch die Verwendung des Wortes **„soll“** gekennzeichnet. Die Gesellschaften können hiervon abweichen, sind dann aber verpflichtet, dies jährlich offenzulegen und die Abweichungen zu begründen („comply or explain“). Dies ermöglicht den Gesellschaften, branchen- oder unternehmensspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen. Eine gut begründete Abweichung von einer Kodexempfehlung kann im Interesse einer guten Unternehmensführung liegen. Schließlich enthält der Kodex **Anregungen**, von denen ohne Offenlegung abgewichen werden kann; hierfür verwendet der Kodex den Begriff **„sollte“**.

In Regelungen des Kodex, die nicht nur die Gesellschaft selbst, sondern auch ihre Konzernunternehmen betreffen, wird der Begriff „Unternehmen“ statt „Gesellschaft“ verwendet.

Die Aktionäre üben ihre Mitgliedschaftsrechte regelmäßig vor oder während der Hauptversammlung aus. **Institutionelle Anleger** sind für die Unternehmen von besonderer Bedeutung. Von ihnen wird erwartet, dass sie ihre Eigentumsrechte aktiv und verantwortungsvoll auf der Grundlage von transparenten und die Nachhaltigkeit berücksichtigenden Grundsätzen ausüben.

Der Kodex richtet sich an börsennotierte Gesellschaften und Gesellschaften mit Kapitalmarktzugang im Sinne des § 161 Absatz 1 Satz 2 des Aktiengesetzes. **Nicht kapitalmarktorientierten Gesellschaften** mögen die Empfehlungen und Anregungen des Kodex zur Orientierung dienen.

Für die Corporate Governance börsennotierter **Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen** ergeben sich aus dem jeweiligen Aufsichtsrecht Besonderheiten, die im Kodex nicht berücksichtigt sind. Empfehlungen des Kodex gelten nur insoweit, als keine gesetzlichen Bestimmungen entgegenstehen.

A. Leitung und Überwachung

I. Geschäftsführungsaufgaben des Vorstands

Grundsatz 1 **Der Vorstand leitet das Unternehmen in eigener Verantwortung im Unternehmensinteresse. Die Mitglieder des Vorstands tragen gemeinsam die Verantwortung für die Unternehmensleitung. Der Vorstandsvorsitzende bzw. Sprecher des Vorstands koordiniert die Arbeit der Vorstandsmitglieder.**

Grundsatz 2 **Der Vorstand entwickelt die strategische Ausrichtung des Unternehmens, stimmt sie mit dem Aufsichtsrat ab und sorgt für ihre Umsetzung.**

Grundsatz 3 **Der Vorstand legt für den Frauenanteil in den beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands Zielgrößen fest.**

Empfehlung:

A.1 Der Vorstand soll bei der Besetzung von Führungsfunktionen im Unternehmen auf Diversität achten.

Grundsatz 4 **Für einen verantwortungsvollen Umgang mit den Risiken der Geschäftstätigkeit bedarf es eines geeigneten und wirksamen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems.**

Grundsatz 5 **Der Vorstand hat für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der internen Richtlinien zu sorgen und wirkt auf deren Beachtung im Unternehmen hin (Compliance).**

Empfehlungen und Anregung:

A.2 Der Vorstand soll für ein an der Risikolage des Unternehmens ausgerichtetes Compliance Management System sorgen und dessen Grundzüge offenlegen. Beschäftigten soll auf geeignete Weise die Möglichkeit eingeräumt werden, geschützt Hinweise auf Rechtsverstöße im Unternehmen zu geben; auch Dritten sollte diese Möglichkeit eingeräumt werden.

II. Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats

Grundsatz 6 **Der Aufsichtsrat bestellt und entlässt die Mitglieder des Vorstands, überwacht und berät den Vorstand bei der Leitung des Unternehmens und ist in Entscheidungen von grundlegender Bedeutung für das Unternehmen einzubinden.**

Für Geschäfte von grundlegender Bedeutung legen die Satzung und/oder der Aufsichtsrat Zustimmungsvorbehalte fest.

Geschäfte mit nahestehenden Personen * bedürfen darüber hinaus unter Umständen von Gesetzes wegen der vorherigen Zustimmung des Aufsichtsrats.

Grundsatz 7 **Der Aufsichtsratsvorsitzende wird vom Aufsichtsrat aus seiner Mitte gewählt. Er koordiniert die Arbeit im Aufsichtsrat und nimmt die Belange des Aufsichtsrats nach außen wahr.**

Anregung:

A.3 Der Aufsichtsratsvorsitzende sollte in angemessenem Rahmen bereit sein, mit Investoren über aufsichtsratsspezifische Themen Gespräche zu führen.

III. Funktion der Hauptversammlung

Grundsatz 8 **Die Aktionäre üben ihre Mitgliedschaftsrechte regelmäßig in der Hauptversammlung aus. Die Hauptversammlung entscheidet insbesondere über die Gewinnverwendung sowie die Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat und wählt die Anteilseignervertreter in den Aufsichtsrat sowie den Abschlussprüfer. Daneben entscheidet die Hauptversammlung über rechtliche Grundlagen der Gesellschaft, wie insbesondere Änderungen der Satzung, Kapitalmaßnahmen, Unternehmensverträge und Umwandlungen. Die Hauptversammlung beschließt grundsätzlich mit beratendem Charakter über die Billigung des vom Aufsichtsrat vorgelegten Vergütungssystems für die Vorstandsmitglieder, über die konkrete Vergütung des Aufsichtsrats und mit empfehlenden Charakter über die Billigung des Vergütungsberichts für das vorausgegangene Geschäftsjahr.**

Anregungen:

A.4 Der Hauptversammlungsleiter sollte sich davon leiten lassen, dass eine ordentliche Hauptversammlung spätestens nach vier bis sechs Stunden beendet ist.

A.5 Der Vorstand sollte im Fall eines Übernahmeangebots eine außerordentliche Hauptversammlung einberufen, in der die Aktionäre über das Übernahmeangebot beraten und gegebenenfalls über gesellschaftsrechtliche Maßnahmen beschließen.

---

* Nahestehende Personen im Sinne von § 111a Absatz 1 Satz 2 des Aktiengesetzes.

B. Besetzung des Vorstands

Grundsatz 9 **Der Aufsichtsrat entscheidet im Rahmen gesetzlicher und satzungsmäßiger Vorgaben über die Anzahl der Vorstandsmitglieder, die erforderlichen Qualifikationen sowie über die Besetzung der einzelnen Positionen durch geeignete Persönlichkeiten. Der Aufsichtsrat legt für den Anteil von Frauen im Vorstand Zielgrößen fest.**

Empfehlungen:

B.1 Bei der Zusammensetzung des Vorstands soll der Aufsichtsrat auf die Diversität achten.

B.2 Der Aufsichtsrat soll gemeinsam mit dem Vorstand für eine langfristige Nachfolgeplanung sorgen; die Vorgehensweise soll in der Erklärung zur Unternehmensführung beschrieben werden.

B.3 Die Erstbestellung von Vorstandsmitgliedern soll für längstens drei Jahre erfolgen.

B.4 Eine Wiederbestellung vor Ablauf eines Jahres vor dem Ende der Bestelldauer bei gleichzeitiger Aufhebung der laufenden Bestellung soll nur bei Vorliegen besonderer Umstände erfolgen.

B.5 Für Vorstandsmitglieder soll eine Altersgrenze festgelegt und in der Erklärung zur Unternehmensführung angegeben werden.

C. Zusammensetzung des Aufsichtsrats

I. Allgemeine Anforderungen

Grundsatz 10 **Der Aufsichtsrat setzt sich aus Vertretern der Aktionäre und gegebenenfalls Vertretern der Arbeitnehmer zusammen. Die Vertreter der Aktionäre werden in der Regel von der Hauptversammlung gewählt. Die Mitbestimmungsgesetze legen abhängig von der Zahl der Arbeitnehmer und der Branche fest, ob und gegebenenfalls wie viele Mitglieder des Aufsichtsrats von den Arbeitnehmern zu wählen sind. Die Anteilseignervertreter und die Arbeitnehmervertreter sind gleichermaßen dem Unternehmensinteresse verpflichtet.**

Grundsatz 11 **Der Aufsichtsrat ist so zusammenzusetzen, dass seine Mitglieder insgesamt über die zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und fachlichen Erfahrungen verfügen und die gesetzliche Geschlechterquote eingehalten wird.**

Empfehlungen:

C.1 Der Aufsichtsrat soll für seine Zusammensetzung konkrete Ziele benennen und ein Kompetenzprofil für das Gesamtgremium erarbeiten. Dabei soll der Aufsichtsrat auf Diversität achten. Vorschläge des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung sollen diese Ziele berücksichtigen und gleichzeitig die Ausfüllung des Kompetenzprofils für das Gesamtgremium anstreben. Der Stand der Umsetzung soll in der Erklärung zur Unternehmensführung veröffentlicht werden. Diese soll auch über die nach Einschätzung der Anteilseignervertreter im Aufsichtsrat angemessene Anzahl unabhängiger Anteilseignervertreter und die Namen dieser Mitglieder informieren.

C.2 Für Aufsichtsratsmitglieder soll eine Altersgrenze festgelegt und in der Erklärung zur Unternehmensführung angegeben werden.

C.3 Die Dauer der Zugehörigkeit zum Aufsichtsrat soll offengelegt werden.

Grundsatz 12 **Jedes Aufsichtsratsmitglied achtet darauf, dass ihm für die Wahrnehmung seiner Aufgaben genügend Zeit zur Verfügung steht.**

Empfehlungen:

C.4 Ein Aufsichtsratsmitglied, das keinem Vorstand einer börsennotierten Gesellschaft angehört, soll insgesamt nicht mehr als fünf Aufsichtsratsmandate bei konzernexternen börsennotierten Gesellschaften oder vergleichbare Funktionen wahrnehmen, wobei ein Aufsichtsratsvorsitz doppelt zählt.

C.5 Wer dem Vorstand einer börsennotierten Gesellschaft angehört, soll insgesamt nicht mehr als zwei Aufsichtsratsmandate in konzernexternen börsennotierten Gesellschaften oder vergleichbare Funktionen und keinen Aufsichtsratsvorsitz in einer konzernexternen börsennotierten Gesellschaft wahrnehmen.

II. Unabhängigkeit der Aufsichtsratsmitglieder

Empfehlungen:

C.6 Dem Aufsichtsrat soll auf Anteilseignerseite eine nach deren Einschätzung angemessene Anzahl unabhängiger Mitglieder angehören; dabei soll die Eigentümerstruktur berücksichtigt werden.

Ein Aufsichtsratsmitglied ist im Sinne dieser Empfehlung als unabhängig anzusehen, wenn es unabhängig von der Gesellschaft und deren Vorstand und unabhängig von einem kontrollierenden Aktionär ist.

C.7 Mehr als die Hälfte der Anteilseignervertreter soll unabhängig von der Gesellschaft und vom Vorstand sein. Ein Aufsichtsratsmitglied ist unabhängig von der Gesellschaft und deren Vorstand, wenn es in keiner persönlichen oder geschäftlichen Beziehung zu der Gesellschaft oder deren Vorstand steht, die einen wesentlichen und nicht nur vorübergehenden Interessenkonflikt begründen kann.

Die Anteilseignerseite soll, wenn sie die Unabhängigkeit ihrer Mitglieder von der Gesellschaft und vom Vorstand einschätzt, insbesondere berücksichtigen, ob das Aufsichtsratsmitglied selbst oder ein naher Familienangehöriger des Aufsichtsratsmitglieds

- in den zwei Jahren vor der Ernennung Mitglied des Vorstands der Gesellschaft war,
- aktuell oder in dem Jahr bis zu seiner Ernennung direkt oder als Gesellschafter oder in verantwortlicher Funktion eines konzernfremden Unternehmens eine wesentliche geschäftliche Beziehung mit der Gesellschaft oder einem von dieser abhängigen Unternehmen unterhält oder unterhalten hat (z.B. als Kunde, Lieferant, Kreditgeber oder Berater),
- ein naher Familienangehöriger eines Vorstandsmitglieds ist oder
- dem Aufsichtsrat seit mehr als 12 Jahren angehört.

C.8 Sofern ein oder mehrere der in Empfehlung C.7 genannten Indikatoren erfüllt sind und das betreffende Aufsichtsratsmitglied dennoch als unabhängig angesehen wird, soll dies in der Erklärung zur Unternehmensführung begründet werden.

C.9 Sofern die Gesellschaft einen kontrollierenden Aktionär hat, sollen im Fall eines Aufsichtsrats mit mehr als sechs Mitgliedern mindestens zwei Anteilseignervertreter unabhängig vom kontrollierenden Aktionär sein. Im Fall eines Aufsichtsrats mit sechs oder weniger Mitgliedern soll mindestens ein Anteilseignervertreter unabhängig vom kontrollierenden Aktionär sein.

Ein Aufsichtsratsmitglied ist unabhängig vom kontrollierenden Aktionär, wenn es selbst oder ein naher Familienangehöriger weder kontrollierender Aktionär ist noch dem geschäftsführenden Organ des kontrollierenden Aktionärs angehört oder in einer persönlichen oder geschäftlichen Beziehung zum kontrollierenden Aktionär steht, die einen wesentlichen und nicht nur vorübergehenden Interessenkonflikt begründen kann.

C.10 Der Aufsichtsratsvorsitzende, der Vorsitzende des Prüfungsausschusses sowie der Vorsitzende des mit der Vorstandsvergütung befassten Ausschusses sollen unabhängig von der Gesellschaft und vom Vorstand sein. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses soll zudem auch unabhängig vom kontrollierenden Aktionär sein.

C.11 Dem Aufsichtsrat sollen nicht mehr als zwei ehemalige Mitglieder des Vorstands angehören.

C.12 Aufsichtsratsmitglieder sollen keine Organfunktion oder Beratungsaufgaben bei wesentlichen Wettbewerbern des Unternehmens ausüben und nicht in einer persönlichen Beziehung zu einem wesentlichen Wettbewerber stehen.

III. Wahlen zum Aufsichtsrat

Empfehlungen:

C.13 Der Aufsichtsrat soll bei seinen Wahlvorschlägen an die Hauptversammlung die persönlichen und die geschäftlichen Beziehungen eines jeden Kandidaten zum Unternehmen, den Organen der Gesellschaft und einem wesentlich an der Gesellschaft beteiligten Aktionär offenlegen. Die Empfehlung zur Offenlegung beschränkt sich auf solche Umstände, die nach der Einschätzung des Aufsichtsrats ein objektiv urteilender Aktionär für seine Wahlentscheidung als maßgebend ansehen würde. Wesentlich beteiligt im Sinn dieser Empfehlung sind Aktionäre, die direkt oder indirekt mehr als 10 % der stimmberechtigten Aktien der Gesellschaft halten.

C.14 Dem Kandidatenvorschlag soll ein Lebenslauf beigefügt werden, der über relevante Kenntnisse, Fähigkeiten und fachliche Erfahrungen Auskunft gibt; dieser soll durch eine Übersicht über die wesentlichen Tätigkeiten neben dem Aufsichtsratsmandat ergänzt und für alle Aufsichtsratsmitglieder jährlich aktualisiert auf der Internetseite des Unternehmens veröffentlicht werden.

C.15 Die Wahl der Anteilseignervertreter im Aufsichtsrat soll als Einzelwahl durchgeführt werden. Ein Antrag auf gerichtliche Bestellung eines Aufsichtsratsmitglieds der Anteilseignerseite soll bis zur nächsten Hauptversammlung befristet sein.

D. Arbeitsweise des Aufsichtsrats

I. Geschäftsordnung

Empfehlung:

D.1 Der Aufsichtsrat soll sich eine Geschäftsordnung geben und diese auf der Internetseite der Gesellschaft zugänglich machen.

II. Zusammenarbeit im Aufsichtsrat und mit dem Vorstand

1. Allgemeine Anforderungen

Grundsatz 13 **Vorstand und Aufsichtsrat arbeiten zum Wohle des Unternehmens vertrauensvoll zusammen. Gute Unternehmensführung setzt eine offene Diskussion zwischen Vorstand und Aufsichtsrat sowie in Vorstand und Aufsichtsrat voraus. Die umfassende Wahrung der Vertraulichkeit ist dafür von entscheidender Bedeutung.**

2. Ausschüsse des Aufsichtsrats

Grundsatz 14 **Die Bildung von Ausschüssen fördert bei größeren Gesellschaften regelmäßig die Wirksamkeit der Arbeit des Aufsichtsrats.**

Empfehlungen:

D.2 Der Aufsichtsrat soll abhängig von den spezifischen Gegebenheiten des Unternehmens und der Anzahl seiner Mitglieder fachlich qualifizierte Ausschüsse bilden. Die jeweiligen Ausschussmitglieder und der Ausschussvorsitzende sollen namentlich in der Erklärung zur Unternehmensführung genannt werden.

D.3 Der Aufsichtsrat soll einen Prüfungsausschuss einrichten, der sich – soweit kein anderer Ausschuss oder das Plenum damit betraut ist – insbesondere mit der Prüfung der Rechnungslegung, der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung und der Compliance befasst. Die Rechnungslegung umfasst insbesondere den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht (einschließlich CSR-Berichterstattung), unterjährige Finanzinformationen und den Einzelabschluss nach HGB.

D.4 Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses soll über besondere Kenntnisse und Erfahrungen in der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen und internen Kontrollverfahren verfügen sowie mit der Abschlussprüfung vertraut

und unabhängig sein. Der Aufsichtsratsvorsitzende soll nicht den Vorsitz im Prüfungsausschuss innehaben.

D.5 Der Aufsichtsrat soll einen Nominierungsausschuss bilden, der ausschließlich mit Vertretern der Anteilseigner besetzt ist und dem Aufsichtsrat geeignete Kandidaten für dessen Vorschläge an die Hauptversammlung zur Wahl von Aufsichtsratsmitgliedern benennt.

3. Informationsversorgung

Grundsatz 15 **Die Information des Aufsichtsrats ist Aufgabe des Vorstands. Der Aufsichtsrat hat jedoch seinerseits sicherzustellen, dass er angemessen informiert wird. Der Vorstand informiert den Aufsichtsrat regelmäßig, zeitnah und umfassend über alle für das Unternehmen relevanten Fragen insbesondere der Strategie, der Planung, der Geschäftsentwicklung, der Risikolage, des Risikomanagements und der Compliance. Er geht auf Abweichungen des Geschäftsverlaufs von den aufgestellten Plänen und vereinbarten Zielen unter Angabe von Gründen ein. Der Aufsichtsrat kann jederzeit zusätzliche Informationen vom Vorstand verlangen.**

Grundsatz 16 **Der Aufsichtsratsvorsitzende wird über wichtige Ereignisse, die für die Beurteilung der Lage und Entwicklung sowie für die Leitung des Unternehmens von wesentlicher Bedeutung sind, unverzüglich durch den Vorsitzenden bzw. Sprecher des Vorstands informiert. Der Aufsichtsratsvorsitzende hat sodann den Aufsichtsrat zu unterrichten und, falls erforderlich, eine außerordentliche Aufsichtsratssitzung einzuberufen.**

Empfehlung:

D.6 Der Aufsichtsratsvorsitzende soll zwischen den Sitzungen mit dem Vorstand, insbesondere mit dem Vorsitzenden bzw. Sprecher des Vorstands, regelmäßig Kontakt halten und mit ihm Fragen der Strategie, der Geschäftsentwicklung, der Risikolage, des Risikomanagements und der Compliance des Unternehmens beraten.

4. Sitzungen und Beschlussfassung

Empfehlungen und Anregung:

D.7 Der Aufsichtsrat soll regelmäßig auch ohne den Vorstand tagen.

D.8 Im Bericht des Aufsichtsrats soll angegeben werden, an wie vielen Sitzungen des Aufsichtsrats und der Ausschüsse die einzelnen Mitglieder jeweils teilgenommen haben. Als Teilnahme gilt auch eine solche über Telefon- oder Videokonferenzen; diese sollte aber nicht die Regel sein.

III. Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer

Grundsatz 17 **Der Abschlussprüfer unterstützt den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss bei der Überwachung der Geschäftsführung, insbesondere bei der Prüfung der Rechnungslegung und der Überwachung der rechnungslegungsbezogenen Kontroll- und Risikomanagementsysteme. Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers informiert den Kapitalmarkt über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung.**

Empfehlungen:

D.9 Der Aufsichtsrat oder der Prüfungsausschuss soll mit dem Abschlussprüfer vereinbaren, dass dieser ihn unverzüglich über alle für seine Aufgaben wesentlichen Feststellungen und Vorkommnisse unterrichtet, die bei der Durchführung der Abschlussprüfung zu seiner Kenntnis gelangen.

D.10 Der Aufsichtsrat oder der Prüfungsausschuss soll mit dem Abschlussprüfer vereinbaren, dass dieser ihn informiert und im Prüfungsbericht vermerkt, wenn er bei Durchführung der Abschlussprüfung Tatsachen feststellt, die eine Unrichtigkeit der von Vorstand und Aufsichtsrat abgegebenen Erklärung zum Kodex ergeben.

D.11 Der Prüfungsausschuss soll regelmäßig eine Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung vornehmen.

IV. Aus- und Fortbildung

Grundsatz 18 **Die Mitglieder des Aufsichtsrats nehmen die für ihre Aufgaben erforderlichen Aus- und Fortbildungsmaßnahmen eigenverantwortlich wahr.**

Empfehlung:

D.12 Die Gesellschaft soll die Mitglieder des Aufsichtsrats bei ihrer Amtseinführung sowie den Aus- und Fortbildungsmaßnahmen angemessen unterstützen und über durchgeführte Maßnahmen im Bericht des Aufsichtsrats berichten.

V. Selbstbeurteilung

Empfehlung:

D.13 Der Aufsichtsrat soll regelmäßig beurteilen, wie wirksam der Aufsichtsrat insgesamt und seine Ausschüsse ihre Aufgaben erfüllen. In der Erklärung zur Unternehmensführung soll der Aufsichtsrat berichten, ob und wie eine Selbstbeurteilung durchgeführt wurde.

E. Interessenkonflikte

Grundsatz 19 **Die Mitglieder von Vorstand und Aufsichtsrat sind dem Unternehmensinteresse verpflichtet. Sie dürfen bei ihren Entscheidungen weder persönliche Interessen verfolgen noch Geschäftschancen für sich nutzen, die dem Unternehmen zustehen. Vorstandsmitglieder unterliegen während ihrer Tätigkeit einem umfassenden Wettbewerbsverbot.**

Empfehlungen:

E.1 Jedes Aufsichtsratsmitglied soll Interessenkonflikte unverzüglich dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats offenlegen. Der Aufsichtsrat soll in seinem Bericht an die Hauptversammlung über aufgetretene Interessenkonflikte und deren Behandlung informieren. Wesentliche und nicht nur vorübergehende Interessenkonflikte in der Person eines Aufsichtsratsmitglieds sollen zur Beendigung des Mandats führen.

E.2 Jedes Vorstandsmitglied soll Interessenkonflikte unverzüglich dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats und dem Vorsitzenden bzw. Sprecher des Vorstands offenlegen und die anderen Vorstandsmitglieder hierüber informieren.

E.3 Vorstandsmitglieder sollen Nebentätigkeiten, insbesondere konzernfremde Aufsichtsratsmandate, nur mit Zustimmung des Aufsichtsrats übernehmen.

F. Transparenz und externe Berichterstattung

Grundsatz 20 **Die Gesellschaft behandelt die Aktionäre bei Informationen unter gleichen Voraussetzungen gleich.**

Grundsatz 21 **Anteilseigner und Dritte werden insbesondere durch den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht (einschließlich CSR-Berichterstattung) sowie durch unterjährige Finanzinformationen unterrichtet.**

Empfehlungen:

F.1 Die Gesellschaft soll den Aktionären unverzüglich sämtliche wesentlichen neuen Tatsachen, die Finanzanalysten und vergleichbaren Adressaten mitgeteilt worden sind, zur Verfügung stellen.

F.2 Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht sollen binnen 90 Tagen nach Geschäftsjahresende, die verpflichtenden unterjährigen Finanzinformationen sollen binnen 45 Tagen nach Ende des Berichtszeitraums öffentlich zugänglich sein.

F.3 Ist die Gesellschaft nicht zu Quartalsmitteilungen verpflichtet, soll sie unterjährig neben dem Halbjahresfinanzbericht in geeigneter Form über die Geschäftsentwicklung, insbesondere über wesentliche Veränderungen der Geschäftsaussichten sowie der Risikosituation, informieren.

Grundsatz 22 **Aufsichtsrat und Vorstand berichten jährlich in der Erklärung zur Unternehmensführung über die Corporate Governance der Gesellschaft.**

Empfehlungen:

F.4 Aufsichtsrat und Vorstand von börsennotierten, spezialgesetzlich regulierten Gesellschaften sollen in der Erklärung zur Unternehmensführung angeben, welche Empfehlungen des Kodex auf Grund vorrangiger gesetzlicher Bestimmungen nicht anwendbar waren.

F.5 Die Gesellschaft soll nicht mehr aktuelle Erklärungen zur Unternehmensführung und Entsprechenserklärungen zu den Empfehlungen des Kodex mindestens fünf Jahre lang auf ihrer Internetseite zugänglich halten.

G. Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat

I. Vergütung des Vorstands

Grundsatz 23

Der Aufsichtsrat beschließt ein klares und verständliches System zur Vergütung der Vorstandsmitglieder und bestimmt auf dessen Basis die konkrete Vergütung der einzelnen Vorstandsmitglieder.

Die Hauptversammlung beschließt grundsätzlich mit beratendem Charakter über die Billigung des vom Aufsichtsrat vorgelegten Vergütungssystems sowie mit empfehlendem Charakter über die Billigung des Vergütungsberichts für das vorausgegangene Geschäftsjahr.

Die Vergütungsstruktur ist bei börsennotierten Gesellschaften auf eine nachhaltige und langfristige Entwicklung der Gesellschaft auszurichten. Die Vergütung der Vorstandsmitglieder hat zur Förderung der Geschäftsstrategie und zur langfristigen Entwicklung der Gesellschaft beizutragen.

1. Festlegung des Vergütungssystems

Empfehlung:

G.1 Im Vergütungssystem soll insbesondere festgelegt werden,

- wie für die einzelnen Vorstandsmitglieder die Ziel-Gesamtvergütung bestimmt wird und welche Höhe die Gesamtvergütung nicht übersteigen darf (Maximalvergütung),
- welchen relativen Anteil die Festvergütung einerseits sowie kurzfristig variable und langfristig variable Vergütungsbestandteile andererseits an der Ziel-Gesamtvergütung haben,
- welche finanziellen und nichtfinanziellen Leistungskriterien für die Gewährung variabler Vergütungsbestandteile maßgeblich sind,
- welcher Zusammenhang zwischen der Erreichung der vorher vereinbarten Leistungskriterien und der variablen Vergütung besteht,
- in welcher Form und wann das Vorstandsmitglied über die gewährten variablen Vergütungsbeträge verfügen kann.

2. Festlegung der konkreten Gesamtvergütung

Empfehlungen:

G.2 Auf Basis des Vergütungssystems soll der Aufsichtsrat für jedes Vorstandsmitglied zunächst dessen konkrete Ziel-Gesamtvergütung festlegen, die in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben und Leistungen des

Vorstandsmitglieds sowie zur Lage des Unternehmens stehen und die übliche Vergütung nicht ohne besondere Gründe übersteigen.

G.3 Zur Beurteilung der Üblichkeit der konkreten Gesamtvergütung der Vorstandsmitglieder im Vergleich zu anderen Unternehmen soll der Aufsichtsrat eine geeignete Vergleichsgruppe anderer Unternehmen heranziehen, deren Zusammensetzung er offenlegt. Der Peer Group-Vergleich ist mit Bedacht zu nutzen, damit es nicht zu einer automatischen Aufwärtsentwicklung kommt.

G.4 Zur Beurteilung der Üblichkeit innerhalb des Unternehmens soll der Aufsichtsrat das Verhältnis der Vorstandsvergütung zur Vergütung des oberen Führungskreises und der Belegschaft insgesamt und dieses auch in der zeitlichen Entwicklung berücksichtigen.

G.5 Zieht der Aufsichtsrat zur Entwicklung des Vergütungssystems und zur Beurteilung der Angemessenheit der Vergütung einen externen Vergütungsexperten hinzu, soll er auf dessen Unabhängigkeit vom Vorstand und vom Unternehmen achten.

3. Festsetzung der Höhe der variablen Vergütungsbestandteile

Empfehlungen:

G.6 Die variable Vergütung, die sich aus dem Erreichen langfristig orientierter Ziele ergibt, soll den Anteil aus kurzfristig orientierten Zielen übersteigen.

G.7 Der Aufsichtsrat soll für das bevorstehende Geschäftsjahr für jedes Vorstandsmitglied für alle variablen Vergütungsbestandteile die Leistungskriterien festlegen, die sich – neben operativen – vor allem an strategischen Zielsetzungen orientieren sollen. Der Aufsichtsrat soll festlegen, in welchem Umfang individuelle Ziele der einzelnen Vorstandsmitglieder oder Ziele für alle Vorstandsmitglieder zusammen maßgebend sind.

G.8 Eine nachträgliche Änderung der Zielwerte oder der Vergleichsparameter soll ausgeschlossen sein.

G.9 Nach Ablauf des Geschäftsjahres soll der Aufsichtsrat in Abhängigkeit von der Zielerreichung die Höhe der individuell für dieses Jahr zu gewährenden Vergütungsbestandteile festlegen. Die Zielerreichung soll dem Grunde und der Höhe nach nachvollziehbar sein.

G.10 Die dem Vorstandsmitglied gewährten variablen Vergütungsbeträge sollen von ihm unter Berücksichtigung der jeweiligen Steuerbelastung überwiegend in Aktien der Gesellschaft angelegt oder entsprechend aktienbasiert gewährt werden. Über die langfristig variablen Gewährungsbeträge soll das Vorstandsmitglied erst nach vier Jahren verfügen können.

G.11 Der Aufsichtsrat soll die Möglichkeit haben, außergewöhnlichen Entwicklungen in angemessenem Rahmen Rechnung zu tragen. In begründeten Fällen soll eine variable Vergütung einbehalten oder zurückgefordert werden können.

4. Leistungen bei Vertragsbeendigung

Empfehlungen und Anregung:

G.12 Im Fall der Beendigung eines Vorstandsvertrags soll die Auszahlung noch offener variabler Vergütungsbestandteile, die auf die Zeit bis zur Vertragsbeendigung entfallen, nach den ursprünglich vereinbarten Zielen und Vergleichsparametern und nach den im Vertrag festgelegten Fälligkeitszeitpunkten oder Haltedauern erfolgen.

G.13 Zahlungen an ein Vorstandsmitglied bei vorzeitiger Beendigung der Vorstandstätigkeit sollen den Wert von zwei Jahresvergütungen nicht überschreiten (Abfindungs-Cap) und nicht mehr als die Restlaufzeit des Anstellungsvertrags vergüten. Im Fall eines nachvertraglichen Wettbewerbsverbots soll die Abfindungszahlung auf die Karenzentschädigung angerechnet werden.

G.14 Zusagen für Leistungen aus Anlass der vorzeitigen Beendigung des Anstellungsvertrags durch das Vorstandsmitglied infolge eines Kontrollwechsels (Change of Control) sollten nicht vereinbart werden.

5. Sonstige Regelungen

Empfehlungen:

G.15 Sofern Vorstandsmitglieder konzerninterne Aufsichtsratsmandate wahrnehmen, soll die Vergütung angerechnet werden.

G.16 Bei der Übernahme konzernfremder Aufsichtsratsmandate soll der Aufsichtsrat entscheiden, ob und inwieweit die Vergütung anzurechnen ist.

II. Vergütung des Aufsichtsrats

Grundsatz 24 **Die Mitglieder des Aufsichtsrats erhalten eine Vergütung, die in einem angemessenen Verhältnis zu ihren Aufgaben und der Lage der Gesellschaft steht. Sie wird durch Beschluss der Hauptversammlung, gegebenenfalls in der Satzung festgesetzt.**

Empfehlungen und Anregung:

G.17 Bei der Vergütung der Aufsichtsratsmitglieder soll der höhere zeitliche Aufwand des Vorsitzenden und des stellvertretenden Vorsitzenden des Aufsichtsrats sowie des Vorsitzenden und der Mitglieder von Ausschüssen angemessen berücksichtigt werden.

G.18 Die Vergütung des Aufsichtsrats sollte in einer Festvergütung bestehen. Wird den Aufsichtsratsmitgliedern dennoch eine erfolgsorientierte Vergütung zugesagt, soll sie auf eine langfristige Entwicklung der Gesellschaft ausgerichtet sein.

III. Berichterstattung

Grundsatz 25 **Vorstand und Aufsichtsrat erstellen jährlich nach den gesetzlichen Bestimmungen einen Vergütungsbericht.**

Stand: 26.04.2017

Deutscher Städtetag

Diskussionsentwurf:

Tax Compliance in Kommunen

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

Inhaltsverzeichnis

1. Tax Compliance als Aufgabe des strategischen Managements ..... - 1 -
1.1 Tax Compliance im kommunalen Kontext ..... - 1 -
1.2 Motive für die Entwicklung eines Tax Compliance Management Systems ... - 2 -
1.3 Grundstruktur eines Tax Compliance Management Systems ..... - 4 -
1.4 Anknüpfungspunkte für ein Tax Compliance Management System ..... - 6 -

2. Hinweise für den Aufbau eines Tax Compliance Management Systems ..... - 8 -
2.1 Die Startphase – erste Schritte in der Stadtverwaltung ..... - 8 -
2.2 Maßnahmen zur Förderung der städtischen Tax-Compliance-Kultur ..... - 11 -
2.3 Hinweise für die Zielbestimmung ..... - 13 -
2.4 Typische Risikofelder im Kommunalbereich ..... - 14 -
2.5 Ausgestaltung des Tax Compliance-Programms ..... - 16 -
2.6 Organisatorische Maßnahmen ..... - 17 -
2.7 Kommunikation der Ziele und Maßnahmen ..... - 19 -
2.8 Überwachung und laufende Verbesserungen ..... - 20 -
2.9 Gesamtdokumentation in Tax Compliance-Richtlinien ..... - 21 -

3. Schlussbemerkungen ..... - 22 -

Tax Compliance in Kommunen

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

1. Tax Compliance als Aufgabe des strategischen Managements

1.1 Tax Compliance im kommunalen Kontext

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

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

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

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

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

1.2 Motive für die Entwicklung eines Tax Compliance Management Systems

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.3 Grundstruktur eines Tax Compliance Management Systems

1.3.1 Verantwortlichkeit der Verwaltungsspitze

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

1.3.2 Geltungsbereich

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

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

1.3.3 Grundelemente eines TCMS / IKS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.4 Anknüpfungspunkte für ein Tax Compliance Management System

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Hinweise für den Aufbau eines Tax Compliance Management Systems

2.1 Die Startphase – erste Schritte in der Stadtverwaltung

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

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

2.1.1 Fachpolitische Begründung des TCMS-Projekts

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

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

- Kommunen weisen gravierende Unterschiede zu Unternehmen der Privatwirtschaft auf: Die Struktur der Verwaltung und die Entscheidungswege sind bei größeren Gebietskörperschaften stets sehr komplex. Der Verwaltungsaufbau der Städte ist – anders als bei Unternehmen – häufig durch eine stark dezentrale Fach- und Ressourcenverantwortung sowie durch das teilweise Fehlen zentraler Einsichtnahme- und Durchgriffsmöglichkeiten gekennzeichnet. Eingeübte, schnelle Informations- und Entscheidungswege in steuerlichen Angelegenheiten befinden sich bei den Kommunen allenfalls im Aufbau.

- Erschwerend kommt hinzu, dass die Einsichtnahme-Rechte des Steuerfachdienstes unter dem Aspekt des Datenschutzes teilweise nicht abschließend geklärt sind, wodurch die steuerliche Sachverhaltsermittlung erschwert wird.

- In der Folge ist nicht sichergestellt, dass der Steuerfachdienst alle zukünftig steuerrelevanten Informationen rechtzeitig erhält. Der Informationsfluss ist häufig noch zu stark von Zufällen oder von persönlichen Kontakten einzelner Bearbeiter abhängig. Eingespielte Strukturen bei der Bearbeitung von steuerlichen Sachverhalten sind nur für die bereits steuerlich erfassten Betriebe gewerblicher Art (BgA) nach § 4 KStG vorhanden. Für diese BgA gibt es in der Regel feste Ansprechpartner für den Steuerfachdienst in den einzelnen Fachbereichen, welche oft auch über steuerrechtliches Basiswissen verfügen. Aber für die steuerlichen Fragestellungen jenseits des BgA-Bereichs verfügen Kommunen vielfach noch nicht über die erforderlichen Strukturen, um alle steuerlich relevanten Sachverhalte angemessen zu bearbeiten. Im Hinblick auf die Neuordnung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand stellen sich diese fehlenden Strukturen als besonders kritisch heraus.

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

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

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

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

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

2.1.2 Maßnahmenplan für ein TCMS-Projekt

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

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

Übersicht: Maßnahmenplan TCMS-Einführung

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

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

2.1.3 Festlegung der Projektverantwortung

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

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

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

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

2.2 Maßnahmen zur Förderung der städtischen Tax-Compliance-Kultur

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

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

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

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

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

- Beschluss zum Zeitplan für die Abgabe der Steuererklärungen einschließlich einer Regelung zu den Mitwirkungspflichten aller Fachbereiche.
- Bericht des Steuerfachdienstes an den Verwaltungsvorstand über den fristgemäßen Abschluss des Veranlagungsgeschäfts.
- Institutionalisierte Berichtspflicht des Steuerfachdienstes an den Verwaltungsvorstand zur aktuellen Personalsituation im Steuerfachdienst im Hinblick auf den Personalbedarf für eine pflichtgemäße Erfüllung der Steuerpflichten.

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

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

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

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

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

2.3 Hinweise für die Zielbestimmung

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

Ein entsprechender Zielkatalog kann wie folgt aufgebaut werden:

- Auf der ersten Gliederungsebene sollten die strategischen Hauptziele des TCMS in möglichst allgemeinverständlicher Form dargelegt werden, um den städtischen Mitarbeitern so die Motive und die Zwecke des Projektes in kompakter Form nahezubringen.

- Die zweite Gliederungsebene sollte nur bereits weitgehend operationalisierte Zielvorgaben beinhalten, an denen sich die Mitarbeiter auch konkret orientieren können und die für eine Erfolgskontrolle hinreichend präzisiert worden sind.

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

1. *Vermeidung von außerplanmäßigen Haushaltsbelastungen*:
   - Vermeidung von Steuernachzahlungen und Zinszahlungen auf Nachforderungen.
   - Vermeidung von Zahlungen für Verspätungs-, Säumnis- oder Strafzahlungszuschläge.
   - Vermeidung des Verfalls von (ggf. anrechenbaren) Steuererstattungsansprüchen.
   - Zeitnahe Information an die Kämmerei über neu entdeckte steuerliche Haushaltsrisiken ab definierten Gewichtigkeitsgrenzen.

2. *Vermeidung von Reputations- und Imageschäden gegenüber Öffentlichkeit, Finanzverwaltung sowie stadtintern*:
   - Fristgerechte Einhaltung aller Erklärungspflichten.
   - Ausreichende Personal- und Sachmittelausstattung für den Steuerfachdienst.
   - Vermeidung der Notwendigkeit für Berichtigungen von Steuererklärungen nach §§ 153, 371 AO.
   - Vermeidung von Beanstandungen im Rahmen von Betriebsprüfungen.

3. *Verankerung der Tax Compliance als Führungsthema:*
   - Regelmäßige Berichterstattung an den Verwaltungsvorstand zum Stand der Umsetzung des TCMS-Projektes.
   - Verankerung einer kontinuierlichen Befassung des Verwaltungsvorstands mit einem festen Kanon an Steuerthemen.

4. *Vermeidung von Organisationsversagen*:
   - Einrichtung und Fortentwicklung eines angemessenen TCMS, das perspektivisch den Prüfkriterien des Entwurfs für den „IDW-Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax CMS gem. IDW PS 980“ sowie ggf. zukünftigen Weiterentwicklungen des Standards gerecht wird. (Aufgrund fehlender Praxiserfahrungen kann derzeit noch nicht abschließend beurteilt werden, ob und inwieweit für Städte und Gemeinden grundlegende Modifikationen an den primär für den Unternehmenssektor entwickelten Standards vorzunehmen sind).
   - Einrichtung eines unabhängigen Monitorings für das TCMS.
   - Perspektivisch: Zertifizierung des eingerichteten TCMS.

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

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

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

2.4 Typische Risikofelder im Kommunalbereich

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

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

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

Abbildung: **Grundmuster einer Risiko-Kontroll-Matrix**

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

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

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

- Investitionsprojekte (insb. in Fällen mit Bautätigkeit),
- organisatorische Veränderungen (wie bspw.:
  - Rechtsformwechsel / Ausgliederungen,
  - Personalgestellungen oder
  - Übertragungen von Betriebsvermögen) und
- Neuabschlüsse oder Änderungen von Verträgen und Satzungen (ggf. differenziert nach weiteren räumlichen, sachlichen, zeitlichen oder personellen Fallgruppen wie bspw.:
  - Grenzüberschreitende Erwerbsvorgänge,
  - Zuschussbescheide und Zuschussverträge,

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

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

2.5 Ausgestaltung des Tax Compliance-Programms

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.6 Organisatorische Maßnahmen

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

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

- Verteilung von Verantwortlichkeiten.
- Verteilung von Zuständigkeiten.
- Schnittstellenorganisation.
- Vertretungsregelungen.
- *Ergänzend*: Datenschutzrechtliche Prüfung der Organisationsstruktur.

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

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

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

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

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

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

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

- die Entwicklung und laufende Kontrolle von verbindlichen Richtlinien für weite Teile der Stadtverwaltung, die sich zudem unmittelbar auf deren operative Tätigkeiten auswirken,
- die Einrichtung von Berichtspflichten an den Steuerfachdienst,
- die Schaffung von weitgehenden Kontroll- und Einsichtnahme-Rechten in andere Organisationseinheiten der Stadt und
- die Einrichtung von klar definierten Revisions- und Weisungsrechten,

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

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

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

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

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

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

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

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

2.7 Kommunikation der Ziele und Maßnahmen

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

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

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

Ein *Kommunikationsplan* soll
- die zum Einsatz kommenden Kommunikationsinstrumente für die einzelnen Ziel- bzw. Adressatengruppen darstellen sowie
- die Instrumente der Erfolgskontrolle bzw. Evaluation umfassen.

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

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

Darüber hinaus ist ein Instrumentenkasten für den allgemeinen laufenden Informationsfluss vom Steuerfachdienst an die steuerlich operativ tätigen Einheiten zu entwickeln. In Frage kommen beispielsweise:
- Entwicklung eines *TC-Steuerleitfadens* als allgemeine Basisinformation zu den steuerlichen Pflichten der Kommune.
- Informationsweitergabe bei Gesetzesänderungen per *TC-Newsletter*.

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

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

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

2.8 Überwachung und laufende Verbesserungen

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

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

1. Aufstellung eines *Überwachungsplans für die unabhängige Qualitätssicherung* (z.B. durch RPA, Innenrevision, Gemeindeprüfanstalt, WP-Gesellschaft):
   - Überwachung des Projektplanes zur Einführung der TCMS i.V.m. einer Berichtspflicht an Verwaltungsvorstand.
   - Überwachung der Befolgung der TCMS-Richtlinien i.V.m. einer Berichtspflicht auch mit einem Schwerpunkt auf die Rolle und Tätigkeiten des Steuerfachdienstes im Kontext des TCMS.

2. Aufstellung eines *Überwachungs- und Evaluationsplans für die Qualitätssicherung* durch den Steuerfachdienst. Im Mittelpunkt steht die Kontrolle und Evaluation aller steuerrelevanten Prozessabläufe sowie aller TCMS-Maßnahmen durch den Steuerfachdienst (und ggf. partiell durch Risikomanagement-Beauftragte). Notwendig sind anlassbezogene und stichprobenhafte Untersuchungen, ob das Tax Compliance-Programm den betroffenen Mitarbeitern bekannt ist und Beachtung findet.

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

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

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

2.9 Gesamtdokumentation in Tax Compliance-Richtlinien

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

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

3. Schlussbemerkungen

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

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

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

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

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

Herausgeber
Deutscher Städtetag

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

Ansprechpartner in der Hauptgeschäftsstelle
Referent Dr. Stefan Ronnecker, E-Mail: stefan.ronnecker@stadtetag.de

© Deutscher Städtetag Berlin und Köln, April 2017

Hauptgeschäftsstelle Berlin, Hausvogteiplatz 1, 10117 Berlin, Tel. 030 37711-0, Fax 030 37711-139
Hauptgeschäftsstelle Köln, Gereonstraße 18 - 32, 50670 Köln, Tel. 0221 3771-0, Fax 0221 3771-128
Internet: www.staedtetag.de, E-Mail: post@staedtetag.de

EUROPÄISCHE KOMMISSION
Generaldirektion Wettbewerb
Märkte und Fälle V: Verkehr, Postwesen und sonstige Dienstleistungen
Staatliche Beihilfen

Brüssel, 31.01.2019
COMP/F3/BB/DW/tt*D- 2019/012137

Ständige Vertretung der Bundesrepublik
Deutschland bei der Europäischen Union
Rue Jacques de Lalaing/Jacques de
Lalaingstraat 8-14
1040 Brüssel

SA.44264 (2016/MX) – Überwachung von unter den DAWI-Beschluss fallenden Beihilferegelungen – Beihilfen im Bereich der Wirtschaftsförderung

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für Ihre Schreiben (von denen das letzte Schreiben am 20. März 2018 einging), in denen Ihre Behörden Informationen in der oben genannten Beihilfesache übermittelt haben. Die Sache wurde im Zuge des jährlichen Überwachungszyklus am 21. Januar 2016 registriert.

Der vorliegende Fall war für den Überwachungszyklus 2016 ausgewählt worden, da die GD Wettbewerb *prima facie* nicht davon überzeugt war, dass die geförderten Tätigkeiten, obwohl sie im Rahmen der DAWI-Berichterstattung für die Jahre 2013 und 2014[1] gemeldet wurden, tatsächlich Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse („DAWI“) darstellen.

Auf der Grundlage der von Ihren Behörden übermittelten Informationen hat die GD Wettbewerb eine repräsentative Auswahl von Fällen geprüft und ist zu dem vorläufigen Schluss gelangt, dass zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht überzeugend festgestellt werden kann, dass die Förderung im Einklang mit den EU-Beihilfevorschriften für Ausgleichsleistungen für DAWI gewährt wurde. Diese Überlegungen werden im Folgenden näher ausgeführt.

[1] Siehe Artikel 9 des Beschlusses 2012/21/EU der Kommission vom 20. Dezember 2011 über die Anwendung von Artikel 106 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf staatliche Beihilfen in Form von Ausgleichsleistungen zugunsten bestimmter Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind (bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2011) 9380) (ABl. L 7 vom 11.1.2012, S. 3) und Erwägungsgrund 62 der Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über einen Rahmen der Europäischen Union für staatliche Beihilfen in Form von Ausgleichsleistungen für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen (2011) (ABl. C 8 vom 11.1.2012, S. 15).

Die von den deutschen Behörden gemeldeten Maßnahmen betreffen im Wesentlichen folgende Sektoren:

- Betrieb von Kongresszentren, Kultur- und Mehrzweckveranstaltungsorten;
- (Start-up)-Unternehmensförderung;
- Betrieb von Sportanlagen;
- Betrieb von FuE-Einrichtungen;
- lokale Breitbandinfrastrukturen;
- lokale Marketing- und Tourismusdienstleistungen.

Insgesamt haben die Kommissionsdienststellen auf der Grundlage Ihrer Ausführungen 49 unabhängige Beihilfemaßnahmen für Tätigkeiten ermittelt, die von 35 Begünstigten in acht Bundesländern (Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein) ausgeübt werden. In unseren Auskunftsverlangen haben wir Ihre Behörden zunächst um Informationen über alle Beihilfemaßnahmen und zu einem späteren Zeitpunkt über eine Auswahl von Fällen gebeten, die nach Ansicht der Kommissionsdienststellen unter Berücksichtigung der in Rede stehenden Beihilfebeträge den Wettbewerb potentiell am stärksten zu verfälschen drohen.

In Bezug auf die 49 Maßnahmen stellte sich heraus, dass Deutschland insgesamt 277 383 593 EUR zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung gewährte. Einige der Beihilfeempfänger sind in mehreren Sektoren tätig. Die GD Wettbewerb hat festgestellt, dass die den einzelnen Begünstigten gewährten Beihilfebeträge erheblich variieren, von *De-minimis*-Beihilfen[2] bis zu 15 Mio. EUR pro Jahr. Zudem sind die Betrauungsakte nicht einheitlich und unterscheiden sich vor allem in Bezug auf ihre Laufzeit. Daher scheinen sich die angemeldeten Fördermaßnahmen nicht auf eine einzige gemeinsame Förderregelung zu beziehen, sondern stellen von verschiedenen Behörden gewährte, unabhängige Fördermaßnahmen dar. Aus den Ausführungen Ihrer Behörden ergibt sich insoweit nichts anderes.

Unter Berücksichtigung der gewährten Beträge sowie der Art und der Größe zumindest einiger Begünstigter haben es die Kommissionsdienststellen für erforderlich gehalten, im Rahmen der Überwachung staatlicher Beihilfen zu prüfen, ob die den 35 Begünstigten gewährten Beihilfen im Einklang mit den EU-Beihilfevorschriften stehen. Insbesondere hat sich diese Prüfung auf die Frage konzentriert, ob die Förderung für die Durchführung genuiner DAWI gewährt wurde.

[2] In dem Maße, in dem die genannten Beihilfebeträge die Beträge widerspiegeln, die die Begünstigten in anderen Jahren erhalten haben, erhielten folgende zwei Begünstigten eine De-minimis-Beihilfe: Über den Zeitraum 2011–2016 erhielt das Unternehmen *Laubach Tourismus und Service GmbH* Beihilfen von weniger als 200 000 EUR im Laufe von drei Jahren. Über den Zeitraum 2013-2015 erhielt die *Wirtschaftsförderungsgesellschaft Köthen/Anhalt-Bitterfeld mbH* eine Beihilfe von weniger als 200 000 EUR im Laufe von drei Jahren.

Einhaltung des DAWI-Beschlusses von 2012

Definition einer DAWI

In ihrer Entscheidungspraxis und der DAWI-Mitteilung von 2012[3] hat die Kommission klargestellt, dass eine DAWI folgende Merkmale aufweisen muss:

Der Begriff der DAWI entwickelt sich beständig weiter und hängt unter anderem von den Bedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger, den technologischen Entwicklungen und Marktentwicklungen sowie den sozialen und politischen Präferenzen im betreffenden Mitgliedstaat ab. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass DAWI im Vergleich zu anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten besondere Merkmale aufweisen[4].

Da es keine einschlägigen EU-Vorschriften dazu gibt, wann eine Dienstleistung eine DAWI darstellt, haben die Mitgliedstaaten bei der Festlegung dieser Dienstleistung und der Gewährung von Ausgleichsleistungen für den Dienstleistungserbringer einen weiten Ermessenspielraum. Die Befugnisse der Kommission beschränken sich hierbei darauf zu kontrollieren, dass dem Mitgliedstaat bei der Festlegung der Dienstleistung als DAWI kein offenkundiger Fehler unterlaufen ist[5], und zu prüfen, ob die Ausgleichleistungen staatliche Beihilfen umfassen. Gelten besondere EU-Vorschriften, so unterliegt der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten diesen Vorschriften, wobei die Verpflichtung der Kommission, zu prüfen, ob die DAWI für die Zwecke der Beihilfenkontrolle ordnungsgemäß definiert wurde, davon unberührt bleibt.

Das erste Altmark-Kriterium verlangt, dass die Betrauung mit einer DAWI definiert wird. Diese Voraussetzung stimmt mit der des Artikels 106 Absatz 2 AEUV[6] überein. Aus Artikel 106 Absatz 2 AEUV geht hervor, dass Unternehmen, die mit der Erbringung von DAWI betraut sind, eine „besondere Aufgabe" übertragen wurde[7]. Im Allgemeinen beinhaltet die Betrauung mit einer „besonderen öffentlichen Aufgabe" die Erbringung von Dienstleistungen, die ein Wirtschaftsteilnehmer, der in seinem eigenen kaufmännischen Interesse handelt, nicht oder nicht im gleichen Umfang oder nicht zu den gleichen Bedingungen übernommen hätte[8]. Da die Dienstleistung im Interesse der

---

[3] Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Beihilfevorschriften der Europäischen Union auf Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (ABl. C 8 vom 11.1.2012, S. 4), Rn. 45-50.

[4] Rechtssachen C-179/90 Merci convenzionali porto di Genova [1991] Slg. I-5889, Rn. 27; Rechtssache C-242/95 GT-Link A/S [1997] Slg. I-4449, Rn. 53 und Rechtssache C-266/96, Corsica Ferries France SA [1998] Slg. I-3949, Rn. 45.

[5] Rechtssache T-289/03 BUPA u. a. gegen Kommission [2008] Slg. II-81, Rn. 166-169 und 172; Rechtssache T-17/02 Fred Olsen [2005] Slg. II-2031, Rn. 216.

[6] Rechtssache T-289/03 British United Provident Association Ltd (BUPA) gegen Kommission [2008], Slg. II-81, Rn. 171 und 224.

[7] Siehe insbesondere Rechtssache C-127/73 BRT gegen SABAM [1974] Slg.-313.

[8] Siehe insbesondere Artikel 2 der Verordnung (EG) Nr. 1370/2007 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2007 über öffentliche Personenverkehrsdienste auf Schiene und Straße und zur Aufhebung der Verordnungen (EWG) Nr. 1191/69 und (EWG) Nr. 1107/70 des Rates (ABl. L 315 vom 3.12.2007, S. 1).

Allgemeinheit erbracht wird, können die Mitgliedstaaten oder die Union besondere Bedingungen für solche Dienstleistungen festlegen.

Die Kommission ist daher der Auffassung, dass es nicht zweckmäßig wäre, bestimmte gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen an eine Dienstleistung zu knüpfen, die von im Einklang mit den Marktregeln handelnden Unternehmen zu normalen Marktbedingungen, die sich z. B. im Hinblick auf den Preis, objektive Qualitätsmerkmale, Kontinuität und den Zugang zu der Dienstleistung mit dem vom Staat definierten öffentlichen Interesse decken, zufriedenstellend erbracht wird oder erbracht werden kann[9]. In Bezug auf die Frage, ob eine Dienstleistung vom Markt erbracht werden kann, beschränkt sich die Kommission darauf zu prüfen, ob dem betreffenden Mitgliedstaat ein offenkundiger Fehler unterlaufen ist.

Die Kommission ist außerdem der Auffassung, dass Dienstleistungen, die als DAWI einzustufen sind, zum Wohle der Bürger oder im Interesse der Gesellschaft als Ganzes erbracht werden müssen.

Die Bewertung Ihrer Behörden in der vorliegenden Sache unterscheidet sich zwar je nach den konkret von den einzelnen Begünstigten ausgeübten Tätigkeiten. Dennoch sind Ihre Behörden allgemein der Auffassung, dass die jeweilige Tätigkeit bereits deshalb eine DAWI darstellt, weil sie zur wirtschaftlichen Entwicklung einer bestimmten Region beiträgt. Dieser Beitrag der Fördermaßnahme kann auch lediglich indirekt erfolgen, d. h. durch die Unterstützung örtlicher Unternehmen, die Anziehung neuer Unternehmen und schließlich die Schaffung von Beschäftigungsmöglichkeiten.

Zunächst möchte ich betonen, dass die Kommissionsdienststellen den großen Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten bei der Definition einer DAWI respektieren und lediglich überprüfen, ob eine offenkundige Fehlbewertung vorliegt.

Dennoch sehen die Kommissionsdienststellen auf der Grundlage einer vorläufigen Würdigung der von Ihren Behörden in der vorliegenden Sache vorgelegten Unterlagen Anzeichen dafür, dass die Definition bestimmter Tätigkeiten als DAWI zumindest in einigen Fällen offenkundig fehlerhaft ist.

Viele der von den 35 Begünstigten im vorliegenden Monitoring-Fall durchgeführten Tätigkeiten scheinen keine genuinen DAWI darzustellen, die im Vergleich zu rein kommerziellen Tätigkeiten im oben genannten Sinne besondere Merkmale aufweisen. Insbesondere werden viele der Dienstleistungen nicht direkt zum Wohle der Bürger oder im Interesse der Gesellschaft als Ganzes erbracht, sondern unterstützen in erster Linie die Unternehmen. Beispielsweise beziehen sich die in Rede stehenden Tätigkeiten u. a. auf den Betrieb von Infrastrukturen wie Kongress- und Veranstaltungszentren, Innovations- und Biotechnologie-Zentren, Beratungsdienste für Unternehmen usw. Wenn überhaupt sind diese Dienste nur teilweise an Bürger gerichtet, die ansonsten nur indirekt von einer potenziellen Entwicklung der lokalen Wirtschaft als tatsächlichem Ziel der Förderung profitieren.

Die Kommission hat jedoch in ihrer Entscheidungspraxis[10] entschieden, dass die allgemeine Förderung der Wirtschaftstätigkeit in einer Region und damit die Schaffung

---

[9] Rechtssache C-205/99 Analir [2001] Slg. I-1271, Rn. 71.

[10] Siehe Erwägungsgrund 53 der Entscheidung der Kommission vom 16.11.2004 in der Sache SA. N381/2004 – Frankreich – Projet de réseau de télécommunication haut débit des Pyrénées-Atlantiques,

von Beschäftigungsmöglichkeiten an sich nicht ausreicht, um eine Einstufung als DAWI zu rechtfertigen. Darüber hinaus erscheint es mit Blick auf andere Dienstleistungen (wie z.B. den Betrieb eines Fußballstadions der ersten Fußball-Bundesliga für mehr als 50 000 Zuschauer oder eines Veranstaltungsorts für Konzerte international bekannter Künstler) besonders fraglich, ob die betreffenden Dienstleistungen nicht bereits im gleichen Umfang oder unter denselben Bedingungen vom Markt erbracht würden/werden. Vor diesem Hintergrund erscheinen die DAWI-Definitionen auf der Grundlage der bisherigen Erläuterungen der deutschen Behörden zumindest in einer Reihe von Fällen offenkundig fehlerhaft.

Vereinbarkeitskriterien für DAWI

Unabhängig von der DAWI-Definition und somit auch bezüglich der Tätigkeiten, die als genuine DAWI betrachtet werden könnten (z. B. Vermietung einer Stadthalle an lokale Verbände oder neu gegründete Unternehmen zu moderaten Preisen, kulturelle Veranstaltungen im kleinen Rahmen) scheinen viele der in Rede stehenden Maßnahmen nicht (vollständig) den Vereinbarkeitsvoraussetzungen des DAWI-Beschlusses von 2012 zu entsprechen. Insbesondere fehlen eindeutige Betrauungsakte, die eine Beschreibung des Ausgleichsmechanismus und *ex ante* aufgestellte Parameter für die Berechnung, Überwachung und Änderung der Ausgleichsleistungen umfassen. Darüber hinaus sind Betrauungsakte häufig unbefristet und/oder es gibt keine buchhalterische Trennung zwischen (möglichen) DAWI und (höchstwahrscheinlich) kommerziellen Tätigkeiten. Schließlich werden Kosten teilweise nicht korrekt zugewiesen (d. h. nur solchen Dienstleistungen zugewiesen, die tatsächlich als genuine DAWI betrachtet werden können, siehe oben).

Aus einer vorläufigen Würdigung ergibt sich daher, dass für eine Reihe von Fördermaßnahmen zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht überzeugend nachgewiesen werden kann, dass die Anforderungen der DAWI-Vorschriften erfüllt sind, unabhängig von der Frage, ob die Definition der DAWI akzeptiert wird.

Schlussfolgerung

Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen möchte ich Ihre Behörden darauf aufmerksam machen, dass die Vereinbarkeit der in Rede stehenden Fördermaßnahmen mit den DAWI-Vorschriften zum gegenwärtigen Zeitpunkt (wie von Deutschland im Zusammenhang mit dem DAWI-Bericht 2013/14 und ebenso in seinem Bericht für 2015/16 ausgeführt) nicht überzeugend festgestellt werden kann. Da derzeit keine Beschwerden vorliegen, beabsichtigt die GD Wettbewerb nicht, die genannten Maßnahmen weiter zu prüfen. Das Verfahren in der o.g. Beihilfesache wird daher

---

ABl. C 162 vom 2.7.2005: „*Le développement économique n'est cependant pas suffisant pour justifier qu'un service soit qualifié de SGIE. („Die wirtschaftliche Entwicklung reicht dennoch nicht aus, um zu rechtfertigen, dass eine Dienstleistung als DAWI eingestuft werden kann). Une telle qualification doit être motivée par des raisons de service public allant au-delà de l'intérêt général de développer des activités économiques". (Eine derartige Einstufung muss sich auf Gründe des öffentlichen Interesses stützen, die über das Allgemeininteresse der Förderung wirtschaftlicher Tätigkeiten hinausgehen.")* Bestätigt durch die Entscheidung der Kommission N331/2008 vom 30.9.2009 – Frankreich – Réseau à très haut débit en Hauts-de-Seine, ABl. C 256 vom 23.9.2010, Erwägungsgründe 142-145. Die anschließenden Rechtsmittel (die sich nicht auf diese Frage beziehen) wurden vom Gericht zurückgewiesen: Urteil des Gerichts vom 16. September 2013, *Iliad u. a. gegen Europäische Kommission*, T-325/10, ECLI:EU:T:2013:472 und Urteil des Gerichts vom 16. September 2013, *Orange, zuvor France Télécom gegen Europäische Kommission*, T-258/10, ECLI:EU:T:2013:471.

administrativ geschlossen. Ich möchte jedoch betonen, dass die Entscheidung, zum gegenwärtigen Zeitpunkt kein Verfahren von Amts wegen einzuleiten, nicht ausschließt, dass die Kommission beschließen kann diese oder ähnliche Maßnahmen künftig weiter zu prüfen.

Darüber hinaus ist es angesichts der erheblichen rechtlichen Risiken, die mit nicht rechtskonformen Beihilfemaßnahmen verbunden sind, besonders wichtig, künftige staatliche Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung mit den EU-Beihilfevorschriften in Einklang zu bringen. Sollte die GD Wettbewerb begründete Beschwerden erhalten, ist sie gemäß der Verfahrensverordnung[11] verpflichtet, tätig zu werden. Darüber hinaus können Verfahren vor nationalen Gerichten nicht ausgeschlossen werden.

Vor diesem Hintergrund bitten wir Ihre Behörden, die oben beschriebenen Parameter zu berücksichtigen, bevor sie eine subventionierte Tätigkeit als DAWI einstufen, sollten sie solche Maßnahmen in der Zukunft planen. Die Vorschriften über staatliche Beihilfen bieten ein breites Spektrum alternativer Möglichkeiten, derartige Maßnahmen in Einklang mit den EU-Beihilfevorschriften zu gestalten. Vor diesem Hintergrund steht die GD Wettbewerb für weitere Orientierungshilfen in Bezug auf andere Möglichkeiten der Vereinbarkeit derartiger Beihilfen zur Verfügung[12].

Mit freundlichen Grüßen

E-Signed
Henrik Mørch
Direktor

Die für diese Beihilfesache zuständigen Bearbeiter der GD Wettbewerb sind Bob Bulthuis bob.bulthuis@ec.europa.eu; + 32 229-96301) und David Wachendorfer (david.wachendorfer@ec.europa.eu; +32 229-13731).

---

[11] Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9).

[12] Ohne eine weitere Prüfung vorgenommen zu haben, könnten die allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung von 2014, einschließlich ihrer Änderungen, die Breitbandleitlinien, der Rahmen für staatliche Beihilfen für FuEuI, die Leitlinien für Regionalbeihilfen oder Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe c und/oder Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe d AEUV die Grundlage für eine Vereinbarkeit der betreffenden Beihilfen mit dem Binnenmarkt bieten. In diesem Zusammenhang möchten die Kommissionsdienststellen auf das Monitoring in der Beihilfesache SA.47853 (2017/MX) *DAWI/ Binnenschifffahrt* verweisen. Die Prüfung ergab, dass es sich bei den geförderten Maßnahmen nicht um Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse handelt (mit einer einzigen Ausnahme). Bei der Lösung (d. h. der Anpassung der betroffenen Maßnahmen an die EU-Beihilfevorschriften) kam man zu dem Schluss, dass einige Bestimmungen der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung angewandt werden konnten.

Frankfurter Allgemeine
02.10.2020 - Aktualisiert: 02.10.2020, 17:24 Uhr
https://www.faz.net/-gqe-a40iy

Corona-Folgen:

EU-Kommission will Beihilferegeln noch länger lockern

Wegen der Corona-Krise will die EU-Kommission die Regeln für staatliche Beihilfen noch länger locker lassen. Einen entsprechenden Vorschlag erhalten die Mitgliedsstaaten bald aus Brüssel.

© dpa

Margrethe Vestager (l), Vizepräsidentin der Europäischen Kommission, und Mariya Gabriel, EU-Kommissarin für Innovation und Jugend

Wegen der Corona-Krise will die EU-Kommission die Regeln für staatliche Beihilfen bis zur Mitte des kommenden Jahres gelockert lassen. Dazu sandte die Brüsseler Behörde einen entsprechenden Vorschlag an die Mitgliedstaaten, wie sie am Freitag mitteilte.

Anpassungen bei den sonst strengen Vorschriften zu Subventionen der EU-Länder für Unternehmen oder Forschungseinrichtungen sollen dazu beitragen, solche Hilfen im aktuellen Wirtschaftsabschwung zu erleichtern. Ursprünglich hätten die Sonderregelungen zum Jahresende auslaufen sollen – sie sollen nach Vorstellung der Kommission nun noch bis Ende Juni 2021 gelten.

Neben der zeitlichen Ausweitung könnte auch der Umfang der zulässigen Beihilfen erhöht werden. So sollen EU-Länder bestimmte Kosten von Betrieben mit abdecken dürfen, in denen es Umsatzeinbrüche gibt und die weitere Finanzierung angesichts der „anhaltenden wirtschaftlichen Unsicherheit“ gefährdet ist. Damit sollen auch Jobs gesichert werden.

Fast drei Billionen Euro an möglichen Hilfen

Außerdem geht es um Regeln für die staatliche Beteiligung an Unternehmen. Normalerweise sind solche Punkte im europäischen Binnenmarkt strikter geregelt, um Verzerrungen des Wettbewerbs zwischen Staat und Privatsektor sowie unter einzelnen Staaten zu verhindern.

Laut EU-Wettbewerbskommissarin Margrethe Vestager führten die bisherigen Lockerungen dazu, dass seit dem Übergreifen der Pandemie auf Europa der Weg für fast drei Billionen Euro an möglichen Hilfen für notleidende Unternehmen frei gemacht wurde.

Sie betonte: „Die Auswirkungen der Krise werden noch für eine Weile bei uns bleiben." Die EU hatte ihre Subventionsregeln schon zuvor erweitert. Auch kleine und mittelgroße Firmen sollen so stärker gefördert werden.

Quelle: dpa

© Frankfurter Allgemeine Zeitung GmbH 2001–2020
Alle Rechte vorbehalten.

Große Kreisstadt
Bretten

Richtlinien für den Hilfsfonds der Stadt Bretten für von der Corona-Pandemie geschädigte Unternehmen

im Bereich Einzelhandel, Gastronomie und Hotellerie

Die Stadt Bretten gewährt finanzielle Soforthilfen für Unternehmen im Bereich Einzelhandel, Gastronomie und Hotellerie, die unmittelbar von der Corona-Pandemie wirtschaftlich geschädigt sind und in einem in dieser Richtlinie festgelegten Fördergebiet liegen.

Die Durchführung der Maßnahme wird in der jeweils gültigen Fassung der vorliegenden Richtlinie geregelt:

Präambel

Die weltweit dynamische Ausbreitung des Coronavirus hat Baden-Württemberg massiv erfasst und zu einer wirtschaftlich bedrohlichen Ausnahmesituation geführt. Das Land Baden-Württemberg gewährt vor diesem Hintergrund finanzielle Soforthilfen für Soloselbstständige, Angehörige der Freien Berufe und Unternehmen mit bis zu 50 Beschäftigten (Vollzeitäquivalente), die unmittelbar durch die Corona-Pandemie in eine existenzbedrohliche wirtschaftliche Schieflage oder in massive Liquiditätsengpässe geraten sind.

Die Förderung erfolgt im Rahmen eines einmaligen, nicht rückzahlbaren Zuschusses zunächst für drei Monate, in Abhängigkeit von der Anzahl der Beschäftigten.

Dieses Landesprogramm „Soforthilfe Corona“ wird durch einen kommunalen Hilfsfonds der Stadt Bretten ergänzt.

§ 1
Ziel der Förderung

Der kommunale Hilfsfonds wird in Ergänzung zum Landesprogramm „Soforthilfe Corona“ aufgelegt. Der Fonds soll dann helfen, wenn die bewilligten Finanzmittel aus dem Landesprogramm zur Deckung des Liquiditätsengpasses nicht ausreichen und weiterhin eine existenzbedrohliche Schieflage des jeweiligen Unternehmens besteht. Der kommunale Hilfsfonds dient damit der Überbrückung der größten und drängendsten Notlagen.

§ 2
Gegenstand der Förderung

Gegenstand der Förderung ist ein einmaliger verlorener Zuschuss, der ausschließlich für Unternehmen in den Sparten Einzelhandel, Gastronomie und Hotellerie gewährt wird, die unmittelbar infolge der durch das Coronavirus ausgelösten Corona-Pandemie in eine existenzbedrohliche wirtschaftliche Schieflage oder in massive Liquiditätsengpässe geraten sind.

§ 3
Antragsberechtigte

Antragsberechtigt sind Unternehmen im Sinne der KMU-Definition der Europäischen Union mit bis zu 10 Beschäftigten (Vollzeitäquivalente), die ihren Geschäftsbetrieb in den Sparten Einzelhandel, Gastronomie und Hotellerie führen. Eine genaue Auflistung der förderfähigen Sortimente im Bereich Einzelhandel ist als Anlage 1 beigefügt.

Zudem muss der Geschäftsbetrieb innerhalb des nach § 4 beschriebenen Fördergebiets liegen und der Hauptsitz des antragstellenden Unternehmens muss in Bretten sein.

§ 4
Fördergebiet

Gefördert werden Betriebe nach § 3 in den Sparten Einzelhandel und Hotellerie, die sich innerhalb des räumlich abgegrenzten Geltungsbereichs des zentralen Versorgungsbereichs (Anlage 2) befinden.

Betriebe in der Sparte Gastronomie können im gesamten Stadtgebiet gefördert werden.

Des Weiteren können Betriebe nach § 3 im Rahmen dieser Richtlinie gefördert werden, die ihren Sitz in den Stadtteilen haben.

§ 5
Fördervoraussetzungen

Fördervoraussetzung ist, dass für das Landesprogramm „Soforthilfe Corona“ ein Antrag eingereicht wurde und eine Bewilligung in Höhe der Höchstbetragsförderung erteilt wurde. Der Bewilligungsbescheid ist dem Antrag beizufügen.

Zudem muss aus dem Bewilligungsbescheid hervorgehen, dass der Liquiditätsengpass höher ist als der bewilligte Zuschuss und insofern der Finanzbedarf durch das Landesprogramm nicht abgedeckt werden kann.

§ 6
Art und Umfang der Förderung

Die Förderung erfolgt im Rahmen eines einmaligen, nicht rückzahlbaren Zuschusses zunächst für drei Monate in Höhe von 50 % des Liquiditätsengpasses, der den Höchstbetrag des Landesprogramms „Soforthilfe Corona“ übersteigt.

Der Höchstbetrag des einmaligen Zuschusses beträgt 3.000 Euro.

§ 7
Allgemeine Zuwendungsbestimmungen

(1) Die zum Zeitpunkt der Antragstellung geltenden rechtlichen Vorgaben des Landes Baden-Württemberg, insbesondere die Inhalte, die sich aus der Richtlinie „Soforthilfe Corona“ ergeben, sind auch Voraussetzung für eine kommunale Förderung.

(2) Wenn die der Richtlinie zugrunde liegenden Landesgesetze geändert werden oder andere neue Rahmenbedingungen entstehen, kann die Richtlinie angepasst werden.

(3) Die Förderung nach diesen Richtlinien erfolgt unabhängig von Zuschüssen, steuerlichen Vergünstigungen und sonstiger Zuwendungen Dritter oder anderer Förderrichtlinien der Stadt Bretten.

(4) Ein Rechtsanspruch auf Gewährung einer Förderung nach diesen Richtlinien besteht nicht.

(5) Die Stadt Bretten entscheidet über die Gewährung der Förderung nach pflichtgemäßem Ermessen als Geschäft der laufenden Verwaltung.

(6) Die Förderung steht unter dem Finanzierungsvorbehalt, dass Haushaltsmittel in entsprechender Höhe im Haushaltsplan der Stadt Bretten zur Verfügung stehen.

(7) Alle Zuwendungen werden bargeldlos abgewickelt. Der Antragsteller erhält eine Mitteilung über die Höhe der gewährten Zuwendung. Anspruch auf Auszahlung hat jeweils nur der Antragsteller. Abtretungen werden nicht anerkannt.

(8) Weitere Voraussetzung für die Förderung ist, dass der Betrieb im Gewerberegister der Stadt Bretten ordnungsgemäß angemeldet wurde.

(9) Beim Zuschuss handelt es sich um eine De-minimis-Beihilfe im Sinne der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen.

§ 8
Mitwirkungspflicht und Mittelverwendung

(1) Der Zuwendungsempfänger ist verpflichtet, im Bedarfsfall der Bewilligungsbehörde die zur Aufklärung des Sachverhalts und zur Bearbeitung des Antrags erforderlichen Unterlagen und Informationen zur Verfügung zu stellen.

(2) Mit der im Rahmen dieses Programms ausgereichten Förderung soll eine finanzielle Soforthilfe gewährt werden, um Liquiditätsengpässe zu kompensieren, die unmittelbar infolge der Corona-Pandemie entstanden sind.

(3) Der bewilligte Zuschuss muss vollumfänglich zur Kompensation der unmittelbar durch die Corona-Pandemie ausgelösten wirtschaftlichen Engpässe genutzt werden. Zuwendungsempfängern obliegt zwar grundsätzlich die Entscheidung, welche Forderungen vorrangig durch den Zuschuss bedient werden sollen. Es muss jedoch sichergestellt sein, dass die Mietforderungen entweder bereits beglichen sind oder dieser Zuschuss zur Begleichung dafür eingesetzt wird.

§ 9
Mitteilungspflichten

Nachträgliche Änderungen, die auf die Bewilligung oder die Höhe der Förderung Einfluss haben könnten, hat der Zuwendungsempfänger der Stadt Bretten als Bewilligungsbehörde unverzüglich mitzuteilen. Insbesondere hat der Antragsteller die Stadt Bretten unverzüglich

darüber zu informieren, falls er einen geänderten Bewilligungsbescheid aus dem Landesprogramm „Soforthilfe Corona“ erhalten hat.

§ 10
Widerrufsvorbehalt

Die Bewilligungsbehörde behält sich den ganzen oder teilweisen Widerruf der Bewilligung für den Fall vor, dass gegen die Pflichten nach § 8 und § 9 verstoßen wurde.

Unrechtmäßig geleistete Zuwendungen sind vom Zuwendungsempfänger nach Erhalt eines Rückforderungsbescheides in der darin genannten Frist zurückzuzahlen. Die Vorschriften der Landeshaushaltsordnung finden Anwendung, soweit nicht Vorschriften der Europäischen Union oder der Bewilligungsbescheid etwas anderes bestimmen.

§ 11
Bewilligungsbehörde

Zuständig für die Prüfung des Antrags, die Bewilligung und Auszahlung der Zuschüsse ist die Stadt Bretten, Amt für Wirtschaftsförderung und Liegenschaften, Untere Kirchgasse 9, 75015 Bretten.

§ 12
Verfahren

(1) Der schriftliche Antrag auf Förderung nach diesen Richtlinien ist mit dem anliegenden Antragsformular an die Stadt Bretten, Amt für Wirtschaftsförderung und Liegenschaften, Untere Kirchgasse 9, 75015 Bretten, zu richten.

(2) Für die Bearbeitung des Förderantrages ist das vollständige Antragsformular mit folgenden Nachweisen/Kopien als Anlage erforderlich:

- Gewerbeanmeldung bei der Stadt Bretten
- Antragstellung Landesprogramm Soforthilfe Corona
- Bewilligungsbescheid der L-Bank für das Landesprogramm Corona
- unterzeichnete De-Minimis-Erklärung

§ 13
Datenschutzerklärung

(1) Der Antragsteller ist unterrichtet, dass die Bewilligungsbehörde, die sich aus den Antragsunterlagen und der Förderung ergebenden Daten speichern können.

(2) Der Antragsteller ist unterrichtet, dass eine Datenübermittlung zwischen der Bewilligungsbehörde (Stadt Bretten) und den Bewilligungsbehörden für das Landesprogramm Soforthilfe Corona in dem Umfang, wie es zu der Vergabe der Fördermittel respektive zur Abstimmung der Salden erforderlich ist, erfolgen kann.

(3) Der Antragsteller ist damit einverstanden, dass die Bewilligungsbehörde die sich aus den Antragsunterlagen und der Förderung ergebenen Daten speichern.

(4) Der Antragsteller ist damit einverstanden, dass eine Datenübermittlung zwischen den vorher genannten Stellen in dem Umfang, wie es zu der Vergabe der Fördermittel respektive zur Abstimmung der Salden erforderlich ist, erfolgt.

(5) Der Antragsteller verzichtet in obigem Umfang auf sein Recht auf Datenschutz.

§ 14
Inkrafttreten / Laufzeit

Diese Richtlinie tritt mit ihrer Veröffentlichung auf der Homepage der Stadt Bretten in Kraft. Die Geltungsdauer der Förderrichtlinien wird begrenzt bis zum 30.09.2020.

gez.
Martin Wolff
Oberbürgermeister

Anlagen:

Anlage 1: Förderfähige Sortimente

Anlage 2: Abgrenzungsplan Fördergebiet

Große Kreisstadt
Bretten

Richtlinien für den Hilfsfonds der Stadt Bretten für von der Corona-Pandemie geschädigte Unternehmen

-Anlage 1-

Förderfähige Sortimente:

- Bastel- und Geschenkartikel
- Babyausstattung, Kinderwagen, -sitze
- Bad-, Sanitäreinrichtungen und -zubehör
- Bauelemente, Baustoffe
- Bekleidung
- Beleuchtungskörper, Lampen
- Beschläge, Eisenwaren
- Bodenbeläge, Teppiche, Tapeten
- Bücher ,Papier/Büroartikel/Schreibwaren/Zeitungen/Zeitschriften
- (Schnitt-)Blumen
- Campingartikel
- Drogeriewaren, Kosmetika und Parfümerieartikel
- Elektrogroßgeräte
- Elektrokleingeräte, Neue Medien/Unterhaltungselektronik
- Fahrräder und Zubehör
- Farben, Lacke
- Gardinen, Rollläden, Markisen, Sicht-und Sonnenschutz
- Glas/Porzellan/Keramik,
- Hausrat/Haushaltswaren
- Haus- und Heimtextilien
- Kunstgewerbe/ Bilder und Rahmen
- Kurzwaren, Handarbeiten, Wolle
- Medizinische und orthopädische Geräte (Sanitätsbedarf)
- Optik, Hörakustik
- Möbel (inkl. Büromöbel)
- Musikalien
- Nahrungs-und Genussmittel (inkl. Reformwaren)
- Pflanzen, Gartenbedarf und Zubehör
- Schuhe, Lederwaren
- Spielwaren

- Sportartikel
- Uhren/Schmuck
- Wohneinrichtungsbedarf, Bilder/Poster/ Bilderrahmen/Kunstgegenstände, Heimtextilien
- Zoologischer Bedarf

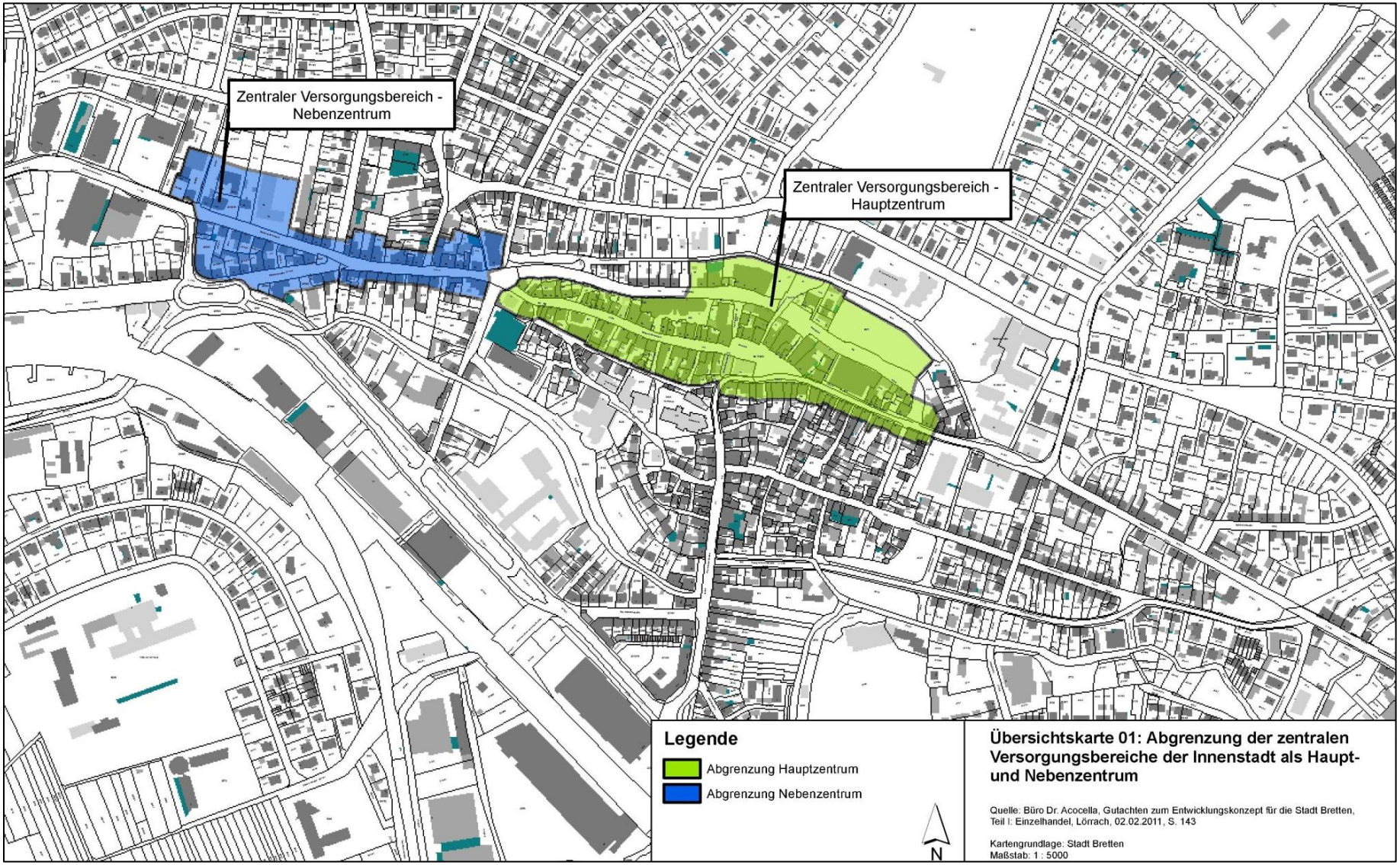
Außerdem förderfähige Betriebe:

- Fotostudios
- Friseursalons
- Fußpflege
- Kosmetikstudios
- Nagelstudios
- Reinigungen
- Reisebüros
- Schlüsseldienste
- Schneidereien
- Schuhmacher

Große Kreisstadt
Bretten

Richtlinien für den Hilfsfonds der Stadt Bretten für von der Corona-Pandemie geschädigte Unternehmen

-Anlage 2: Abgrenzungsplan -



Institut für Anpassungsherausforderungen durch europäische Politiken und weltweite Migration

IAF
Institut für Angewandte Forschung
Hochschule Ludwigsburg

Discussion Paper

18.2018

Europaarbeit in Kommunen Baden-Württembergs

Bedarfe, Strategien und Kompetenzen

Prof. Dr. Volkmar Kese
Dr. Daniel Zimmermann

Verfasser

Prof. Dr. Volkmar Kese, Leiter des Instituts für Anpassungsherausforderungen durch europäische Politiken und weltweite Migration

Dr. Daniel Zimmermann, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Anpassungsherausforderungen durch europäische Politiken und weltweite Migration

Institut für Anpassungsherausforderungen durch europäische Politiken und weltweite Migration

Discussion Paper

18.2018

Kontakt
Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg
Institut für Angewandte Forschung
Reuteallee 36
71634 Ludwigsburg
www.hs-ludwigsburg.de/iaf

Ansprechpartner
Dr. Daniel Zimmermann
Tel.: (07141) 140-505

E-Mail: daniel.zimmermann@hs-ludwigsburg.de

Inhalt

1 Hintergrund und Anlass für die Bedarfsanalyse 3
2 Darstellung der einzelnen Umfrageerbnisse 3
2.1 Betroffenheit der Kommunalverwaltung 4
2.2 Organisation der Europaarbeit und Tätigkeitsfelder der Europakoordinatoren 4
2.3 Strategische Ausrichtung der Europaarbeit in den Kommunen 7
2.4 Netzwerke zu EU-Themen 8
2.5 Kommunale Interessenvertretung 9
2.6 Unterstützungs- und Beratungsangebote 10
2.7 Europäische Fördermittel 11
2.8 Vorhandene Europakompetenzen 12
2.9 Weiterbildungsbedarf zu europäischen Themen 13
3 Zusammenfassung der Ergebnisse 15

1 Hintergrund und Anlass für die Bedarfsanalyse

Nach geläufigem wissenschaftlichen Verständnis bezieht sich Europafähigkeit auf die Kompetenzen der Verwaltungsbediensteten, die notwendig sind, um erstens europäische Angelegenheiten innerhalb der Kommune wahrnehmen zu können („aktive“ Europafähigkeit) und zweitens die eigenen Interessen gegenüber der EU und in der nationalen Europapolitik wirkungsvoll durchzusetzen („passive“ Europafähigkeit).[1] Aufgrund der Vielschichtigkeit dieser Aufgaben kann die Europafähigkeit einer Kommune nicht ausschließlich am Kompetenzniveau des Europakoordinators festgemacht werden, sondern muss innerhalb der Kommune als Steuerungsaufgabe erkannt werden. Dies setzt ein hohes Bewusstsein der Hausspitze voraus. Europafähigkeit sollte deshalb als Fähigkeit aufgefasst werden, programmatische, organisatorische und personelle Voraussetzungen für eine effektive und effiziente Wahrnehmung europäischer Aufgaben durch politische Steuerung zu schaffen.[2]

Die Bedarfsanalyse soll einen Betrag zur Steigerung der Europafähigkeit der Kommunen Baden-Württembergs geleistet werden, indem sie durch die wissenschaftliche Erhebung des empirischen Datenmaterials die Arbeitsgemeinschaft (AG) Europakoordinatoren des Städtetages Baden-Württemberg bei der Profilbildung für Europakoordinatoren unterstützen soll. Dafür wurde die Bedarfsanalyse eng mit der Vorsitzenden der AG und dem Städtetag Baden-Württemberg abgestimmt. Die Erhebung wurde in Form einer Onlinebefragung im Zeitraum vom 20. Februar 2017 bis 4. April 2017 durchgeführt. Die Rücklaufquote beträgt 30 %.

2 Darstellung der einzelnen Umfrageerbnisse

Im Folgenden findet sich ein Überblick über die zentralen Umfrageergebnisse, die diesem Ergebnisbericht in Kurzform als Anlagen beigefügt sind (siehe unter 5). Wenn sich aus den Umfrageergebnissen Potenziale für die Kommunen durch mögliche Unterstützungsleistungen der HVF Ludwigsburg ergeben können, so sind diese Potenziale in grau unterlegten Kästen unter den betreffenden Punkten zusammengefasst. Siehe im Einzelnen:

- *Potenziale für die Profilbildung durch eine Unterstützung der HVF: S. 6.*
- *Potenziale für die strategische Ausrichtung der Europaarbeit durch eine Unterstützung der HVF: S. 7.*
- *Potenziale für die kommunale Interessenvertretung durch eine Unterstützung der HVF: S. 9.*
- *Potenziale für die Fördermittelakquise durch eine Unterstützung der HVF: S. 10.*
- *Potenziale für das europabezogene Wissensmanagement durch eine Unterstützung der HVF: S. 11.*
- *Potenziale für die Entwicklung bedarfsgerechter Weiterbildungen durch eine Unterstützung der HVF: S. 12 und 13.*

[1] Siehe zum wissenschaftlichen Diskussionsstand der Europafähigkeit *Zimmermann/Kese*, Anforderungen an die kommunale Europafähigkeit aus Sicht der Wissenschaft, in: apf 2/2013, BW 10 ff.

[2] Siehe zu diesem neueren Verständnis von Europafähigkeit *Zimmermann*, Europafähigkeit durch strategische Steuerung, Anforderungen an eine effektive und effiziente Implementation, Dissertation erscheint im Boorberg-Verlag 2017/18.

2.1 Betroffenheit der Kommunalverwaltung

Aus Sicht Europakoordinatoren werden die folgenden Betroffenheitsfelder als wichtig oder weniger wichtig für die kommunale Europaarbeit eingestuft:[3]

Sehr wichtig oder wichtig	Weniger wichtig oder unwichtig
• Kommunale Daseinsvorsorge im Binnenmarkt • Projektarbeit in europäischen Projekten • Wettbewerbsrecht der EU • Antragsteller und Empfänger europäischer Fördermittel • Umweltrecht der EU • Europäische Netzwerkarbeit • Kommunale Interessenvertretung	• Digitalisierung und E-Government-Anforderungen der EU • Europäische Öffentlichkeitsarbeit • Auswirkungen der Energiepolitik der EU • Arbeitnehmerfreizügigkeit und Binnenmigration

Die hohe Betroffenheit der staatlichen und kommunalen Verwaltungen führt insbes. zu folgenden Herausforderungen, die von den Europakoordinatoren entweder selbstständig bewältigt oder innerhalb der Organisation koordiniert werden müssen:

- Effektive Implementation europäischer Vorgaben (insbes. Vollzug von Unionsrecht und deren Anwendung)
- Nutzen von Chancen der europäischen Integration (z. B. Partizipation an europäischen Förderprogrammen, grenzüberschreitende Netzwerke)
- Interessenvertretung gegenüber der Europapolitik des Landes oder direkt auf europäischer Ebene

2.2 Organisation der Europaarbeit und Tätigkeitsfelder der Europakoordinatoren

Hinsichtlich der organisatorischen Verankerung der Europaarbeit in den Mitgliedstädten lassen sich tendenziell folgende Modelle identifizieren:[4]

	Stadtkreise	Übrige Städte
Stellenausstattung	Europakoordinator (über 50 %) zusätzlich eine Mitarbeiterstelle (mind. 50 %)	Europakoordinator (unter 50 %) i. d. R. keine weiteren Mitarbeiter
Ansiedlungsmodell für Europakoordinatoren	eher zentral als Stabstelle	eher dezentral in den Fachabteilungen
Ansprechpartner in Fachabteilungen	überwiegend dezentrale Fachexperten zu europäischen Themen im Sinne von „Wissenslotsen“	entweder keine oder dezentrale Fachexperten zu europäischen Themen im Sinne von „Wissenslotsen“

[3] Siehe zu den kommunalen Betroffenheitsfeldern Fragenkomplex 1 im Auswertungsteil (siehe 5).
[4] Siehe zur organisatorischen Verankerung der Europaarbeit Fragenkomplex 2 im Auswertungsteil (siehe 5).

Das Antwortverhalten deutet hier darauf hin, dass die gewählte Organisationsform jeweils für die eigene Größe als geeignet gehalten wird. Es muss folglich untersucht werden, ob das richtig ist. Positiv zu bewerten ist, dass in den Mitgliedstädten erkannt wurde, dass eine erfolgreiche Europaarbeit auch einer dezentralen Verankerung bedarf. Dafür müssen dann auch die dezentralen Ansprechpartner über europaspezifisches Wissen und Kompetenzen verfügen.

Tätigkeitsschwerpunkte der Europakoordinatoren von Städten mit über 50.000 Einwohnern:

Aufgabenbereiche mit überwiegend koordinierender Funktion	• Projektarbeit in europäischen Projekten
Aufgabenbereiche mit überwiegend beratender Funktion	• Fördermittel der EU • Wettbewerbsrecht der EU
Aufgabenbereiche mit überwiegend inhaltich-bearbeitender Funktion	• Kommunale Interessenvertretung • Europäische Netzwerkarbeit • Europäische Öffentlichkeitsarbeit

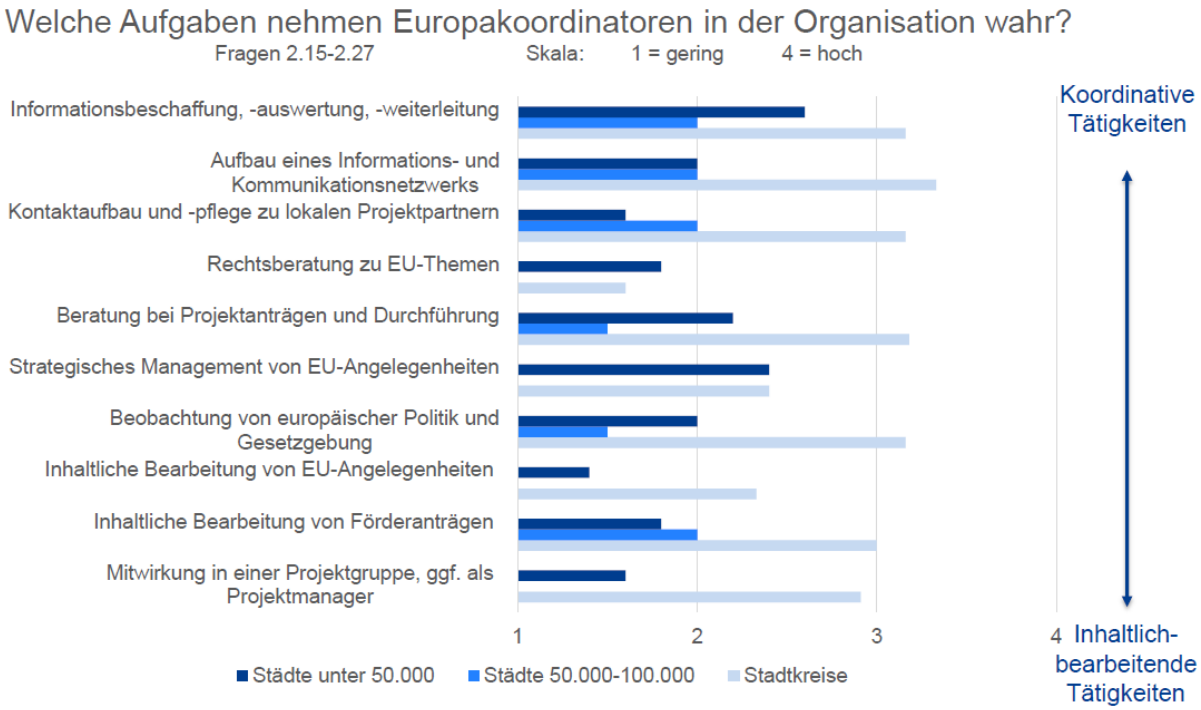
Tätigkeitsschwerpunkte der Europakoordinatoren von Städten mit unter 50.000 Einwohnern:

Aufgabenbereiche mit überwiegend koordinierender Funktion	• Projektarbeit in europäischen Projekten
Aufgabenbereiche mit überwiegend beratender Funktion	• Fördermittel der EU • Wettbewerbsrecht der EU
Aufgabenbereiche mit überwiegend inhaltich-bearbeitender Funktion	• Daseinsvorsorge im Binnenmarkt • Europäische Netzwerkarbeit • Europäische Öffentlichkeitsarbeit

Daraus folgt, dass fachlich-orientierte Betroffenheitsfelder (insbes. Umweltrecht der EU, Digitalisierung und E-Government, Auswirkungen der Migration im Binnenmarkt, Energiepolitik der EU) dezentral in den Fachabteilungen koordiniert und selbstständig bearbeitet werden müssen. Eine erfolgreiche Europaarbeit erfordert es deshalb, dass das europaspezifische Fachwissen auch dezentral in den Fachabteilungen verankert wird.[5]

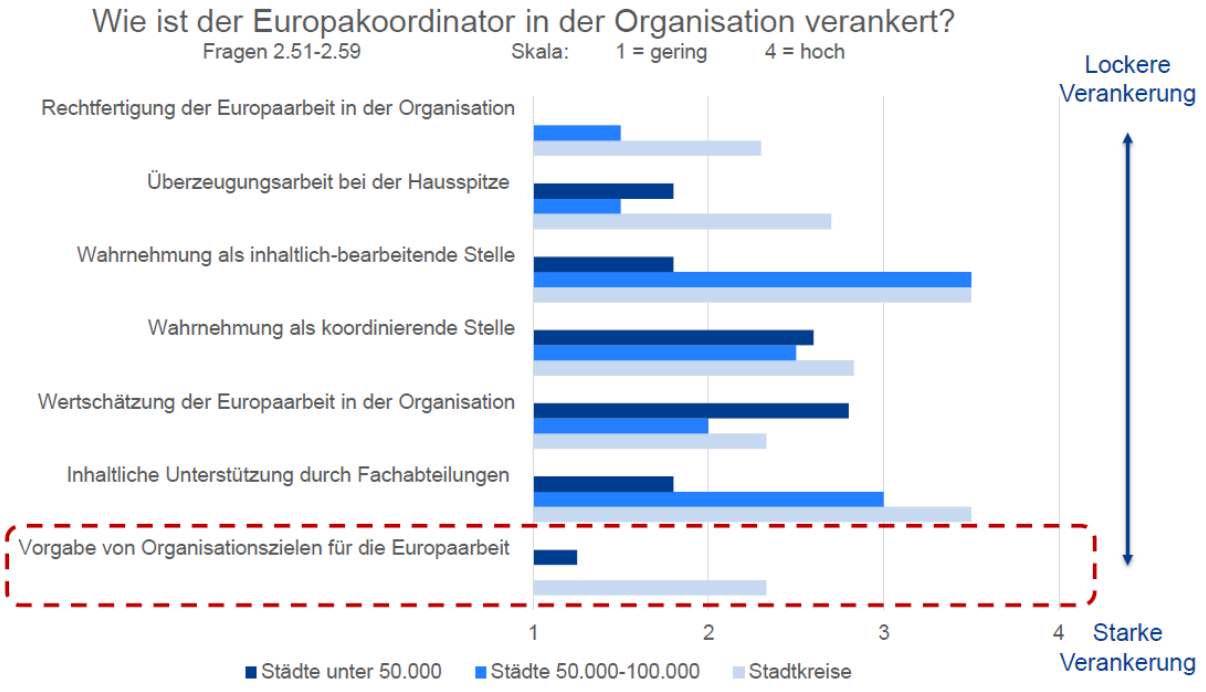
[5] Siehe dazu *Kese/Zimmermann*, Führungswissen ist Lotsenwissen, in: Schweitzer Forum, 2/2016, S. 25.

Aufgabenbereiche der Europakoordinatoren:



Es wird aus diesem heterogenen Bild nicht ersichtlich, was die Aufgaben des Europakoordinators in der Organisation sein sollen und wie er effektiv eingesetzt werden kann. Europakoordinatoren von Stadtkreisen können aufgrund des höheren Stellenanteils die Europaarbeit in größerem Umfang in der Organisation koordinieren oder auch sogar inhaltlich bearbeiten. Das bedeutet aber nicht, dass die Betroffenheit in den anderen Kommunen geringer ist. Hier müssen dann größere Anteile der Europaarbeit dezentral in Fachbereichen erledigt werden.

Verankerung der Europakoordinatoren in der Organisation:



Die Zuständigkeiten der Europakoordinatoren in der Organisation sind oftmals unklar, da sie meistens als inhaltlich-bearbeitende Stelle wahrgenommen werden. Es werden bis auf die Stadtkreise keine Organisationsziele für die Europaarbeit gegeben. Dadurch hängt das Ausmaß der Europaarbeit einer ganzen Organisation in erster Linie von der Motivation Einzelner, insbes. des Europakoordinators, ab.

Potenziale für die Profilbildung durch eine Unterstützung der HVF:

Grundlage für die Profilbildung bildet die Frage, welche Stelle in der Organisation welche Kompetenzen benötigt:

Europakoordinator	Dezentraler Ansprechpartner als Wissenslotse	„Europasach-bearbeiter“
europabezogenes **Führungswissen** als koordinierendes Stabswissen mit aktiver und passiver Europafähigkeit **Managementfähigkeiten** zur erfolgreichen Steuerung der Europaarbeit für die gesamte Organisation	europabezogenes spezialisiertes **Führungswissen** zur Erledigung seines europabezogenen Tagesgeschäfts und das der Mitarbeiter **Managementfähigkeiten** zur erfolgreichen Steuerung der Europaarbeit im eigenen Fachbereich	arbeits- und aufgabenspezifisches europabezogenes **Spezialistenwissen**

Aus diesen Tätigkeitsfeldern ergeben sich Folgefragen für die Profilbildung für Europakoordinatoren, die in den Kommunen gestellt werden müssen:

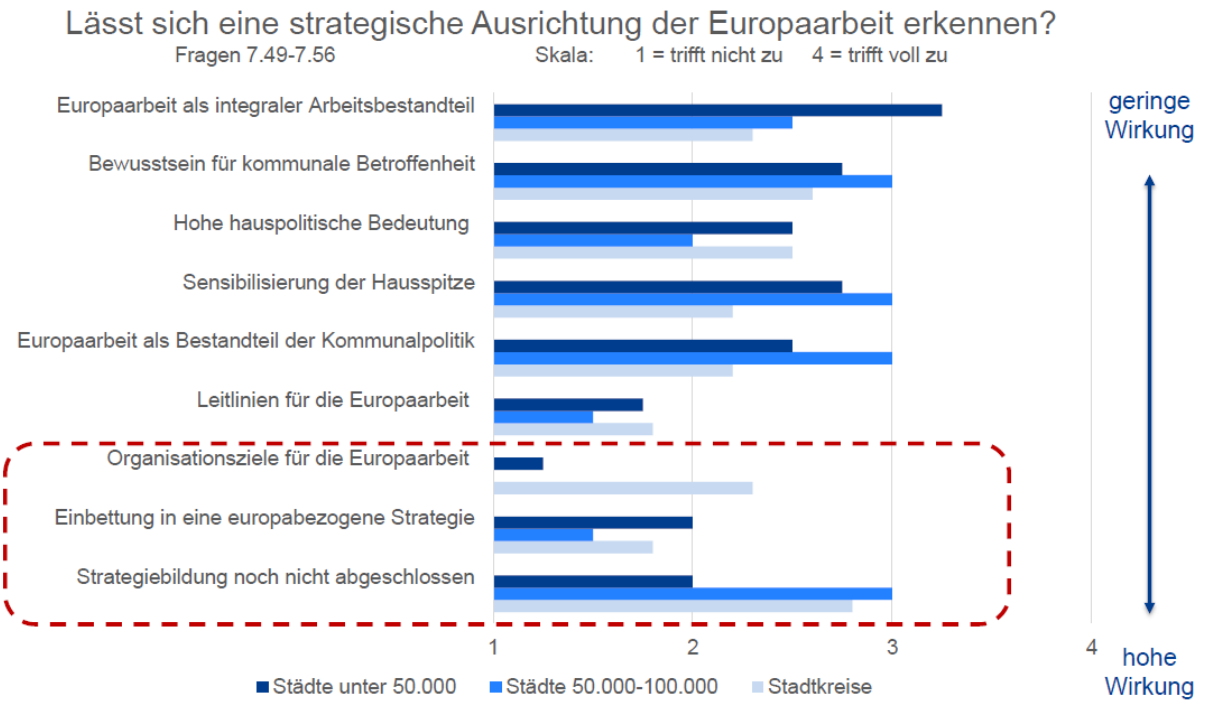
- *Ist es richtig, dass ein Großteil der fachlich-sachlichen Europaarbeit in den Fachabteilungen relativ autonom ausgeübt wird?*
- *Wie könnten geeignete Organisationsmodelle für den Informationsaustausch zwischen den „koordinierenden Europakoordinatoren“ und den dezentralen Europa-Fachexperten in den Fachabteilungen aussehen?*
- *Welche europabezogenen Kompetenzen müssen dann die entsprechenden Anforderungsprofile beinhalten?*
- *Welche europabezogenen Kompetenzen müssen dann aber dezentral in Fachabteilungen verankert sein?*

Bei der Beantwortung dieser Fragen kann die HVF durch die Bereitstellung von Beratungsergebnissen des Instituts für Anpassungsherausforderungen durch europäische Politiken und weltweite Migration unterstützen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass Begleitstudien oder Organisationsanalyse von interessierten Kommunen in Auftrag gegeben werden können.

2.3 Strategische Ausrichtung der Europaarbeit in den Kommunen

Der Erfolg der Europaarbeit hängt insbes. davon ab, welchen Stellenwert sie innerhalb der Organisation bei der Hausspitze besitzt. Hier lässt sich in den Kommunen eine unterschiedliche Intensität der strategischen Verankerung erkennen:[6]

[6] Siehe dazu das Antwortverhalten zu den Fragen 2.52 bis 2.60 im Auswertungsteil (siehe 5).



Es besteht ein Bewusstsein bei der Hausspitze für die Betroffenheit durch europäische Vorgaben, jedoch fehlen Leitlinien für die Europaarbeit und Strategien. Das Fehlen von Organisationszielen für die Europaarbeit führt zu unklaren Zuständigkeiten und Überschneidungen (z. B. in Bereichen Presse-/Öffentlichkeitsarbeit, Wirtschaftsförderung). Ohne eine strategische Ausrichtung der Europaarbeit können weder die Europakoordinatoren richtig eingesetzt noch die Kompetenzen in den dezentralen Fachbereichen sinnvoll genutzt werden.

Potenziale für die strategische Ausrichtung der Europaarbeit durch eine Unterstützung der HVF:

Die strategische Steuerung der Europaarbeit durch ein ganzheitliches Zusammenspiel der Handlungsfelder der Programmatik, Organisation und Personal bildet einen Untersuchungsschwerpunkt am Institut für Anpassungsherausforderungen durch europäische Politiken und weltweite Migration. Für die strategische Verankerung der Europaarbeit in der Organisation können diese Beratungsergebnisse und weitere Expertise bereitgestellt werden.

2.4 Netzwerke zu EU-Themen

Die Mitgliedstädte betätigen sich in unterschiedlichen kommunalen Netzwerken, wobei die Netzwerkarbeit unterschiedlichen Zielen folgt:[7]

- Städtepartnerschaften:
  Die Betätigung in Städtepartnerschaften dient in erster Linie dem Wissens- und Erfahrungsaustausch (insbes. Deckung von Informationsbedarfen, Schließen eigener Wissensdefizite, Unterstützungsangebote zur Problemlösung, Erfahrungsaustausch) und weniger der gemeinsamen Projektarbeit (insbes. Durchführung gemeinsamer Projekte, interkommunale Zusammenarbeit, grenzüberschreitende Zusammenarbeit). Die gemeinsame Projektarbeit mit Partnerstädten nimmt bei den Stadtkreisen einen höheren Stellenwert ein.

- Europäische Städte- und Regionalnetzwerke:
  Hier ergibt sich ein ähnliches Bild wie bei der Betätigung in Städtepartnerschaften, wobei auch

[7] Siehe zur Netzwerkarbeit zu EU-Themen Fragenkomplex 3 im Auswertungsteil (siehe 5).

hier die Stadtkreise gemeinsame Projekte mit europäischen Städte- und Regionalnetzwerken durchführen. Auch sind die europäischen Städte- und Regionalnetzwerke insbes. für die Stadtkreise wichtig, um die Interessen der Kommune zu formulieren und wirkungsvoll zu vertreten (insbes. gemeinsame Positionierung bei der Teilnahme an Konsultationen, Formulierung und Vertretung eigener Interessen gegenüber dem Land, dem Bund und der EU).

- AG Europakoordinatoren:
  Die Betätigung in der AG Europakoordinatoren dient in erster Linie dem Wissens- und Erfahrungsaustausch. Als nächst wichtig wird die Formulierung von kommunalen Interessen und deren Vertretung gegenüber Land, Bund und Kommune erkannt. Der Nutzen der AG Europakoordinatoren für eine gemeinsame Projektarbeit mit anderen Städten wird als gering eingeschätzt.

Unabhängig von der Einwohnerzahl lässt sich erkennen, dass in nahezu allen Mitgliedstädten die größte Herausforderung in Bereichen des Erfahrungs- und Wissensaustausches und der gemeinsamen Projektarbeit darin besteht. Hierfür fehlt es an zeitlichen und personellen Ressourcen. Für die gemeinsame Projektarbeit wird zudem das Fehlen von abrufbar gebündeltem Wissen bemängelt. Ähnliches trifft tendenziell auch auf die Interessenvertretung zu. In allen drei Bereichen werden Netzwerkkompetenzen als vorhanden eingestuft.

2.5 Kommunale Interessenvertretung

Die folgende Übersicht gibt einen Überblick, zu welchen Zeitpunkten in der Entscheidungsfindung zur europäischen Rechtssetzung oder zu Änderungen in Förderprogrammen auf europäischer Ebene Einfluss auf bestimmte Akteure genommen werden sollte: [8]

Einflusskanäle bei der Planung von Gesetzesinitiativen oder Änderungen in Förderprogrammen auf europäischer Ebene	Beurteilung nach Wichtigkeit (sehr wichtig bis unwichtig)
Kommunale Landesverbände	Wichtig
Kommunale Spitzenverbände	Sehr wichtig
Europäische Städtenetzwerke	Wichtig
Europäische Kommission	Wichtig
Wahlkreisabgeordnete des Europäischen Parlaments	Wichtig
Ausschuss der Regionen	Weniger wichtig
Wahlkreisabgeordnete des Landtages	Weniger wichtig
Betroffene Ministerien der Landesregierung	Wichtig
Wahlkreisabgeordnete des Bundestages	Weniger wichtig
Betroffene Ministerien der Bunderegierung	Weniger wichtig

In der Planungsphase von Gesetzesinitiativen der Europäischen Kommission beteiligen sich eher größere Städte an Konsultationen zu europäischen Themen als kleinere Städte. Eine Teilnahme erfolgt entweder direkt als Stadt oder über die kommunalen Landesverbände oder europäischen Städtenetzwerke.

[8] Siehe zur kommunalen Interessenvertretung Fragenkomplex 4 im Auswertungsteil (siehe 5).

Einflusskanäle bei der Entscheidung in Gesetzgebungsverfahren oder über Änderungen in Förderprogrammen auf europäischer Ebene	Beurteilung nach Wichtigkeit (sehr wichtig bis unwichtig)
Kommunale Landesverbände	Weniger wichtig
Kommunale Spitzenverbände	Wichtig
Europäische Städtenetzwerke	Weniger wichtig
Europäische Kommission	Sehr wichtig
Wahlkreisabgeordnete des Europäischen Parlaments	Weniger wichtig
Ausschuss der Regionen	Weniger wichtig
Wahlkreisabgeordnete des Landtages	Weniger wichtig
Betroffene Ministerien der Landesregierung	Weniger wichtig
Wahlkreisabgeordnete des Bundestages	Weder noch
Betroffene Ministerien der Bunderegierung	Wichtig

Potenziale für die kommunale Interessenvertretung durch eine Unterstützung der HVF:

Am Ludwigsburger Weiterbildungsinstitut LUCCA können bedarfsgerechte Weiterbildungen zu bestimmten Themenfeldern der Interessenvertretung in Kooperation mit der Praxis entwickelt werden (siehe dazu im Detail unter 2.9).

2.6 Unterstützungs- und Beratungsangebote

Eine wesentliche Aufgabe der Europakoordinatoren stellt die Beschaffung, Auswertung und Übersetzung von Informationen zu europäischen Entwicklungen für die Organisation dar. Im Folgenden findet sich eine Übersicht, in welchem Umfang folgende Informationen (E-Mails, Newsletter, Webseiten, Mitteilungen, Broschüren, Handbücher o. Ä.) für die Europaarbeit abgerufen werden.[9]

	Umfang
Informationen der EU-Kommission	Häufig von größeren Kommunen, eher wenig bei kleineren Kommunen
Informationen von Abgeordneten des Europäischen Parlaments	Eher gering
Informationen des Ausschusses der Regionen	Eher gering
Informationen des RGRE	Hoch
Informationen von Landesministerien	Weder noch
Informationen von Regierungspräsidien	Weder noch
Informationen der Landkreise	Gering, etwas höher von kleineren Kommunen
Informationen des Städtetages	Durchweg sehr hoch

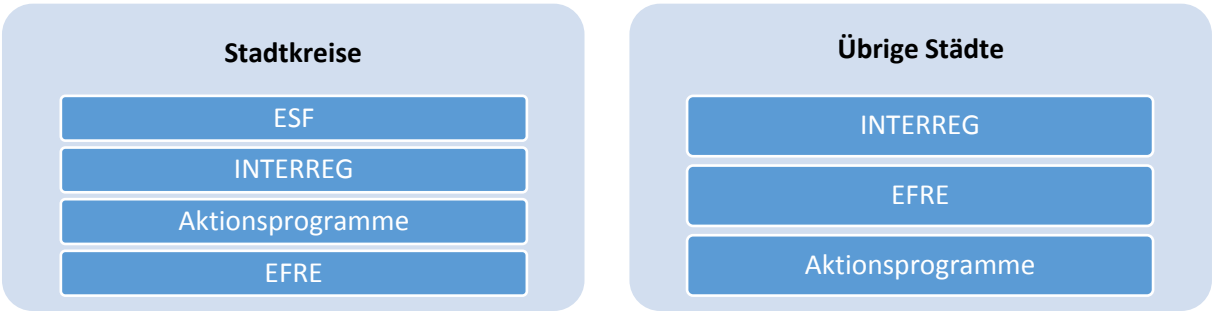
Die Beratung kleinerer Gemeinden stellt einen untergeordneten Aufgabenschwerpunkt der Europakoordinatoren dar. Selbst die Stadtkreise erhalten nur selten Anfragen von kleineren Gemeinden, die sich wenn überhaupt dann thematisch auf die europäischen Fördermittel, das Beihilfenrecht oder die kommunale Daseinsvorsorge beziehen. Solche Anfragen werden in der Organisation entweder vom Europakoordinator oder von den zuständigen Fachabteilungen beantwortet.

[9] Siehe zu den Unterstützungs- und Beratungsangeboten den Fragenkomplex 5 im Auswertungsteil (siehe 5).

2.7 Europäische Fördermittel

Die Fördermittel der EU sind das Betroffenheitsfeld, das die Europaarbeit von drei Viertel der befragten Städte am meisten prägt.[10] Tendenziell wird der Förderbedarf von den Fachbereichen geäußert oder wird durch einen Abgleich zwischen den Förderbedarfen und den Förderzielen ermittelt.

Ermittelte Förderprogramme nach Wichtigkeit:



Herausforderungen, die mit der Beantragung und Durchführung aus Förderprogrammen aus den Europäischen Struktur- und Investitionsfonds und den Aktionsprogrammen verbunden sind, werden von den Europakoordinatoren in unterschiedlichen Bereichen erkannt. Der administrative Aufwand für die Beantragung und Durchführung von europäischen Fördermitteln wird unabhängig von der Kommunengröße als hoch bewertet. In der Folge bestehen Motivationsprobleme. Ein Mangel an zeitlichen Ressourcen liegt eher in kleinen Städten unter 50.000 Einwohnern vor. Das zeigt, dass die Fördermittelakquise in größeren Städten mit über 50.000 Einwohnern einen Aufgabenschwerpunkt darstellt. Dafür spricht auch, dass hier eher Förderbedarfe erkannt werden als in kleineren Städten. Auch von Seite der Hausspitze besteht in größeren Städten eine höhere Unterstützung. Allerdings wird auch in größeren Städten ein Mangel an qualifiziertem Personal für dieses Handlungsfeld konstatiert.

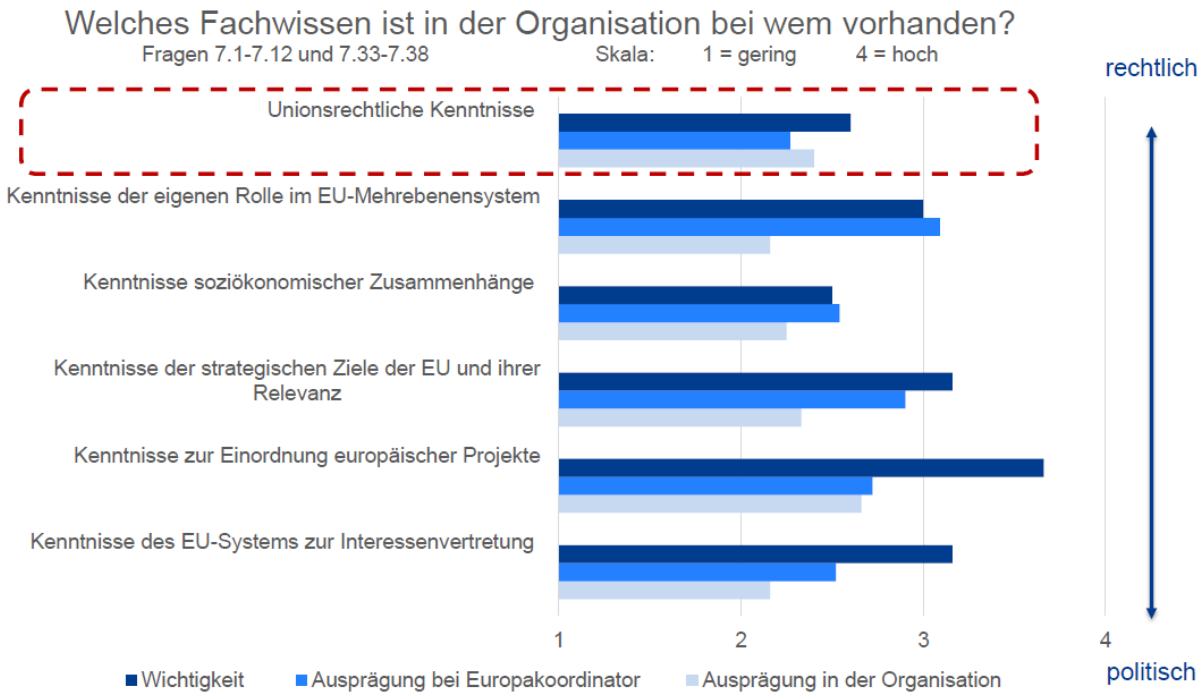
Potenziale für die Fördermittelakquise durch eine Unterstützung der HVF:

Am Ludwigsburger Weiterbildungsinstitut LUCCA können bedarfsgerechte Weiterbildungen zur Fördermittelakquise und zur Durchführung von Förderprojekten in Kooperation mit der Praxis entwickelt werden (siehe dazu im Detail unter 2.9).

[10] Siehe zu den europäischen Fördermitteln den Fragenkomplex 6 im Auswertungsteil (siehe 5).

2.8 Vorhandene Europakompetenzen

Vorhandenes Fachwissen in der Organisation:[11]



Wie aus der obigen Auswertungsübersicht hervorgeht, sind unionsrechtliche Kenntnisse weder bei den Europakoordinatoren noch in dezentralen Organisationseinheiten ausreichend vorhanden, was im Widerspruch zur hohen Betroffenheit durch Unionsrecht steht.[12] Wenn der Europakoordinator nicht als Europasachbearbeiter in sämtlichen Betroffenheitsfeldern fungieren soll, dann bestehen klare Wissensdefizite in der Organisation insbes. in den Bereichen der Kenntnisse der strategischen Ziele der EU, der Interessenvertretung und der Einordnung europäischer Projekte in das Zielsystem der Kommune.

Potenziale für das europabezogene Wissensmanagement durch eine Unterstützung der HVF:

Die HVF kann bei der Entwicklung interner Wissensnetzwerke unterstützen, indem Forschungsergebnisse bereitgestellt oder ein Beratungsauftrag von interessierten Kommunen in Auftrag gegeben werden könnte.

[11] Siehe zu den vorhandenen Europakompetenzen Fragenkomplex 6 im Auswertungsteil (siehe 5).
[12] Siehe unter 2.1.

Vorhandene Kompetenzen in der Organisation:

Die Einschätzung der Europakoordinatoren zum Vorhandensein der Europakompetenzen bei sich selbst und in der Organisation deckt sich weitestgehend mit der erkannten Wichtigkeit. Das Antwortverhalten ist in Teilen überraschend, da das Kompetenzniveau weitaus geringer eingeschätzt wird, wenn man die Personen aus den dezentralen Fachbereichen befragt.[13] Es ist ein großes Potenzial für die Optimierung der Europaarbeit vorhanden, das aber offenbar derzeit nicht voll genutzt wird.

Potenziale für die Entwicklung bedarfsgerechter Weiterbildungen durch eine Unterstützung der HVF:

Am Ludwigsburger Weiterbildungsinstitut LUCCA können bedarfsgerechte Weiterbildungen zu bestimmten Themenfeldern in Kooperation mit der Praxis entwickelt werden (siehe dazu im Detail unter 2.9).

2.9 Weiterbildungsbedarf zu europäischen Themen

Die Mehrheit der Europakoordinatoren erkennt einen Weiterbildungsbedarf innerhalb der Kommunen insbesondere in Bereichen der Fördermittel der EU (insbes. Antragstellung, Projektdurchführung mit Projektmanagement), der kommunalen Daseinsvorsorge, des europäischen Wettbewerbsrechts und des Umweltrechts der EU.[14] In anderen Bereichen wie beispielsweise der kommunalen Interessensvertretung bei der EU, der europäischen Netzwerkarbeit und der Interkulturellen Kompetenzen wird der Weiterbildungsbedarf zumindest von den Europakoordinatoren geringer eingeschätzt. Dennoch deuten Erhebungsergebnisse aus anderen

[13] Siehe eigene Erhebungen in Landkreisen und Städten Baden-Württembergs uns Bayerns.
[14] Siehe zum Weiterbildungsbedarf zu europäischen Themen Fragenkomplex 8 im Auswertungsteil (siehe 5).

Projekten in Kommunen darauf hin, dass innerhalb der Organisation auch in diesen Bereichen ein hoher Weiterbildungsbedarf besteht.[15]

Das bestehende Weiterbildungsangebot zu europäischen Betroffenheitsfeldern wird insgesamt als ausbaufähig bewertet. Zwei Drittel der Europakoordinatoren wünschen sich, dass die Hochschulen Ludwigsburg und Kehl sich auf dem Weiterbildungsmarkt mit Inhouse-Schulungen oder Weiterbildungsangeboten betätigen könnten.

Potenziale für die Entwicklung bedarfsgerechter Weiterbildungen durch eine Unterstützung der HVF:

Am Ludwigsburger Weiterbildungsinstitut LUCCA könnten bedarfsgerechte Weiterbildungen zu bestimmten Themenfeldern in Kooperation mit der Praxis entwickelt werden. Zielgruppe könnten hier neben den Europakoordinatoren insbesondere die dezentralen Fachabteilungen sein. Dadurch könnte mit adressatengerechten Weiterbildungen gezielt dabei unterstützt werden, dass in den Fachabteilungen Wissenslotsen installiert werden, die als kompetente Fachexperten europäische Angelegenheiten dezentral steuern. Denn gerade europäische Angelegenheiten erfordern es, dass Führungskräfte in den Fachabteilungen der Verwaltungen europapolitische und -rechtliche Zusammenhänge verstehen. Dies wiederum ist unerlässlich, um Vorgaben der Europäischen Union in den eigenen Fachbereichen anzuwenden und umzusetzen.[16] Dadurch kann ein wichtiger Beitrag zur Steigerung der Europafähigkeit der Gesamtorganisation geleistet werden.

An der HVF könnten auf Grundlage des Curriculums des Master-Studiengangs Europäisches Verwaltungsmanagement die folgenden Weiterbildungsangebote entwickelt werden:

Europarecht und Anwendungsgrundsätze	2-Tages-Seminar mit Übungsmöglichkeiten
Europäisches Wirtschafts- und Wettbewerbsrecht mit Vertiefungsmöglichkeit: • Europäische Beihilfenpolitik und Beihilfenrecht • Betrauungsakte in Bereichen der Daseinsvorsorge	2-Tages-Seminar mit Übungsmöglichkeiten
Europäische Fördermittel mit Vertiefungsmöglichkeit: • Grundverständnis Fördermittellandschaft • Verzahnung zwischen Strukturförderung und Beihilfenrecht	2-Tages-Seminar mit Übungsmöglichkeiten
Interkulturelle Kompetenzen	3-Tages-IKK-Training
Interessenvertretung	1-Tages-Workshop

[15] Siehe eigene Erhebungen in Landkreisen und Städten Baden-Württembergs uns Bayerns.
[16] Siehe dazu *Kese/Zimmermann*, Führungswissen ist Lotsenwissen, in: Schweitzer Forum, 2/2016, S. 25.

3 Zusammenfassung der Ergebnisse

- Je stärker ein Europakoordinator neben seiner Koordinatorentätigkeit auch inhaltlich-fachliche Arbeiten übernimmt, desto breiter muss er ausgebildet sein.
- Für die Entwicklung von Anforderungsprofilen für Europakoordinatoren muss zuerst ihre Funktion in der Organisation geklärt werden. In welchen Bereichen sind sie Koordinatoren, Berater oder inhaltlich-arbeitender Europasachbearbeiter?
- Auch Europakoordinatoren mit hohem Wissens- und Kompetenzniveau sind nur so gut wie die dezentralen Ansprechpartner in den Fachabteilungen.
- Selbst bei hohem Wissensniveau in der Organisation muss das Wissen organisiert und nutzbar gemacht werden.
- Dafür braucht es europakompetente Wissenslotsen mit vertieftem Fachwissen in deren Fachbereichen.
- Die Europaarbeit muss von der Hausspitze strategisch ausgerichtet werden (z. B. durch Vorgabe von Leitlinien, Organisationszielen oder konkreten Strategien).[17] Hier besteht ein erhebliches Steuerungsdefizit!

[17] Siehe zur Europafähigkeit als Steuerungsaufgabe *Kese/Zimmermann*, Europafähigkeit in Kommunen – Ein neuer Ansatz für ein Kompetenzmodell, Berlin, 2013, S. 264 ff.

Dr. Stefan Meßmer*

Kommunale Wirtschaftsförderung und Beihilfenrecht – Wege „aus" der Betrauung?

In der kommunalen Wirtschaftsförderung werden viele Unternehmen vollständig oder in ganz überwiegendem Umfang dauerhaft von ihren öffentlich-rechtlichen Gesellschaftern bzw. Trägern finanziert. Im Hinblick auf solche staatlichen Mittelzuflüsse stellt sich die Frage, ob diese den beihilfenrechtlichen Vorschriften unterliegen, und falls ja, welche Argumentations- und Handlungsmöglichkeiten bestehen, um eine beihilfenrechtskonforme Mittelgewährung an solche Einrichtungen sicherzustellen.

1. Voraussetzungen des Beihilfenverbots

Foto: Gerd Altmann / pixelio.de

Um überhaupt beihilfenrechtliche Relevanz zu haben, muss die jeweilige Maßnahme sämtliche Tatbestandsmerkmale des Beihilfenverbots in Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) erfüllen. Nach dem Beihilfenverbot sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den EU-Mitgliedsstaaten beeinträchtigen. Eine Beihilfe liegt somit vor bei kumulativer Erfüllung der nachfolgenden Tatbestandsvoraussetzungen:

1. Es handelt sich um eine Maßnahme zugunsten eines Unternehmens.
2. Sie wird aus öffentlichen Mitteln finanziert.
3. Sie hat begünstigende Wirkung für das Unternehmen.
4. Sie begünstigt ein bestimmtes Unternehmen (Selektivität).
5. Sie ruft die Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs sowie einer Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels hervor.

Fehlt es an einer dieser fünf Voraussetzungen, liegt keine Beihilfe vor. In diesem Fall ist die betreffende Maßnahme jedenfalls vor dem Hintergrund des Europäischen Beihilfenrechts unbedenklich, und es besteht auch keine Verpflichtung zur vorherigen Anmeldung bei und Genehmigung durch die Europäische Kommission. Sind hingegen sämtliche Tatbestandsmerkmale des Beihilfenverbots erfüllt, müssen Beihilfen grundsätzlich vor ihrer Gewährung bei der Europäischen Kommission angemeldet und von dieser genehmigt werden (sog. „Notifizierung"). Bis zur Genehmigung durch die Europäische Kommission darf eine Beihilfe nach Art. 108 Abs. 3 AEUV nicht gewährt werden (sog. „Durchführungsverbot"). Verträge, die gegen das Durchführungsverbot verstoßen, sind nach ständiger Rechtsprechung des BGH grundsätzlich nach § 134 BGB nichtig.[1]

2. Betrauungsakt als Ausweg für eine beihilfenrechtskonforme Ausgestaltung der Zuschussgewährung

Aufgrund der Weite des Beihilfenbegriffs war in der Vergangenheit in vielen Fällen nicht mit Sicherheit auszuschlie-

* Dr. Stefan Meßmer ist Rechtsanwalt und Partner in der Kanzlei Menold Bezler Rechtsanwälte, Stuttgart.

ßen, dass die Zuschüsse der staatlichen Träger an Wirtschaftsförderungsgesellschaften als Beihilfen einzuordnen waren. Die Praxis in Deutschland griff deshalb häufig auf eine Betrauung solcher Unternehmen mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) zurück.[2] Eine wirksame Betrauung hat zwei Voraussetzungen: [1] In materieller Hinsicht muss das geförderte Unternehmen mit der Erbringung einer DAWI betraut werden und diese Leistung muss auch tatsächlich eine DAWI darstellen. [2] In formeller Hinsicht muss der Betrauungsakt sämtliche Anforderungen des „Freistellungsbeschlusses" erfüllen.

DAWI sind marktbezogene Tätigkeiten, die im Interesse der Allgemeinheit erbracht und von den Mitgliedstaaten mit besonderen Gemeinwohlverpflichtungen verbunden werden. Den Mitgliedstaaten kommt dabei ein weites Ermessen zu. Letztlich handelt es sich bei DAWI um Leistungen, die von privaten Anbietern auf dem Markt entweder gar nicht oder jedenfalls nicht so (d.h. zu anderen wirtschaftlichen Konditionen) wie von dem „betrauten" Unternehmen angeboten und erbracht werden.[3] Dem betrauten Unternehmen muss eine über die Tätigkeit anderer Unternehmen hinausgehende besondere Aufgabe übertragen werden, die sich von der Tätigkeit der ohne diese Unterstützung am Markt tätigen Unternehmen unterscheiden muss.[4]

In formeller Hinsicht setzt eine wirksame Betrauung voraus, dass der Betrauungsakt sämtliche Mindestvoraussetzungen nach Art. 4 des „Freistellungsbeschlusses" abbildet. Nur dann sind Ausgleichsleistungen für die Erbringung von DAWI von der Notifizierungspflicht freigestellt und beihilfenrechtlich gerechtfertigt.[5]

Kernaussagen des Monitoring-Verfahrens „Beihilfen im Bereich der Wirtschaftsförderung"

Aufgrund der regelmäßigen Berichterstattung der Mitgliedstaaten zur Umsetzung des „Freistellungsbeschlusses" hat die Europäische Kommission im Januar 2016 ein Monitoring-Verfahren im Bereich der kommunalen Wirtschaftsförderung eingeleitet. Hintergrund war, dass die Behörde nicht davon überzeugt war, dass die gemeldeten subventionierten Tätigkeiten auch tatsächlich als DAWI einzuordnen sind. Am 31. Januar 2019 hat die Europäische Kommission das Verfahren abgeschlossen.[6] Betroffen waren insgesamt 49 Unternehmen in Deutschland, davon sechs aus Baden-Württemberg. Diese Unternehmen wurden zwar unter den Oberbegriff „Wirtschaftsförderung" eingeordnet, wiesen aber inhomogene Tätigkeitsfelder auf (vom Betrieb von Kongresszentren, Kultur- und Mehrzweckveranstaltungsorten über den Betrieb von Sportanlagen, FuE-Einrichtungen, lokalen Breitbandinfrastrukturen bis zu lokalen Marketing- und Tourismusdienstleistungen).

1. Restriktiver DAWI-Begriff der Europäische Kommission

Die von den betroffenen Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten waren von ihren Trägern jeweils – in Anlehnung an den weiten deutschen Daseinsvorsorge-Begriff – als DAWI eingeordnet worden. Diese großzügige Interpretation wurde von der Europäischen Kommission beanstandet. Die Behörde vertritt insoweit einen deutlich restriktiveren DAWI-Begriff. Nach ihrer Auffassung müssen Dienstleistungen, die als DAWI einzustufen sind, zum Wohle der Bürger oder im Interesse der Gesellschaft als Ganzes erbracht werden.[7] Sie betont zwar, dass sie den großen Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten bei der Definition einer DAWI respektiert und sich darauf beschränkt zu prüfen, ob dem betreffenden Mitgliedstaat dabei ein offenkundiger Fehler unterlaufen ist. Allerdings sollen zumindest in einigen Fällen in dem Monitoring-Verfahren solche offenkundigen Fehler zu bejahen sein.

Insbesondere soll es nach Auffassung der Europäischen Kommission nicht ausreichen, wenn eine bestimmte Tätigkeit lediglich zur wirtschaftlichen Entwicklung einer bestimmten Region und zur Schaffung von Beschäftigungsmöglichkeiten beiträgt.[8] Dies ist aber typische Motivlage bei kommunalen Wirtschaftsförderungsaktivitäten. Durch die jeweilige – mit finanziellen Mitteln unterstützte – Fördergesellschaft sollen Unternehmen angezogen respektive unterstützt werden und so neue Beschäftigungsmöglichkeiten geschaffen und höhere Steuereinnahmen erzielt werden. Die Brüsseler Behörde beanstandet dabei insbesondere die Einordnung des Betriebs von Infrastrukturen als DAWI (z.B. Kongress- und Veranstaltungszentren, Innovations- und Biotechnologiezentren oder Beratungsdienste für Unternehmen, aber auch der Betrieb eines Fußballstadions der ersten Fußball-Bundesliga für mehr als 50.000 Zuschauer oder eines Veranstaltungsorts für Konzerte international bekannter Künstler).[9]

2. Beanstandungen in formeller Hinsicht

Weiter stellt die Europäische Kommission fest, dass auch in den Fällen, in denen eine DAWI denkbar wäre (z.B. Vermietung einer Stadthalle an lokale Verbände oder neu gegründete Unternehmen zu moderaten Preisen, kulturelle Veranstaltungen im kleinen Rahmen), die formellen Anforderungen an eine wirksame Betrauung nicht bzw. jedenfalls nicht vollständig umgesetzt wurden. Die Behörde bemängelt insbesondere das Fehlen eindeutiger Betrauungsakte, eine fehlende Befristung der Betrauung und das Fehlen einer Trennungsrechnung bzw. eine fehlerhafte Kostenzuordnung.[10] Somit fehlt es auch unter diesem Gesichtspunkt an einer wirksamen Betrauung und damit einer beihilfenrechtlichen Rechtfertigung.

3. Weitere Hinweise

Die Europäische Kommission hat das Verfahren im Ergebnis eingestellt. Sie könnte es aber wieder aufgreifen oder ein neues Verfahren wegen ähnlicher Maßnahmen einleiten, so dass damit keine abschließende Rechtssicherheit verbunden ist. Insbesondere wäre die Behörde sogar verpflichtet, wieder tätig zu werden, sollte sie begründete Beschwerden Dritter erhalten.[11] Weiter sind auch Verfahren vor den nationalen Gerichten nicht ausgeschlossen.

Handlungsoptionen für eine beihilfenrechtskonforme Finanzierung kommunaler Wirtschaftsförderungsgesellschaften

Der Abschluss des Monitoring-Verfahrens durch die Europäische Kommission hat weitreichende Folgen. Die bislang bei vielen kommunalen Wirtschaftsförderungsgesellschaften umgesetzte Betrauung durch ihre öffentlich-rechtlichen Gesellschafter mit der Erbringung von DAWI ist künftig nur noch in eingeschränktem Umfang möglich. Die Finanzierung solcher Gesellschaften ist deshalb in vielen Fällen auf eine andere, belastbare beihilfenrechtliche Grundlage zu stellen. Hierfür eröffnet das allgemeine beihilfenrechtliche Instrumentarium verschiedene Möglichkeiten.

1. Hinweise der Europäischen Kommission

Die Europäische Kommission gibt nur einige kursorische Hilfestellungen.[12] Sie verweist auf

- die allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung,[13]
- die Breitbandleitlinien,[14]
- den Unionsrahmen für staatliche Beihilfen für FuEuI,[15]
- die Leitlinien für Regionalbeihilfen[16] oder
- Art. 107 Abs. 3 lit. c oder lit. d AEUV.

Eine Freistellung nach der AGVO setzt voraus, dass die jeweilige Maßnahme unter einen spezifischen Freistellungstatbestand (z.B. Art. 56 AGVO für lokale Infrastrukturen) subsumiert werden kann und die jeweiligen Beihilfenhöchstbeträge nicht überschritten werden. Darüber hinaus müssen verschiedene Anforderungen an die Publizität (Veröffentlichungs- und Meldepflichten an die Europäische Kommission) zwingend eingehalten werden.[17] Der damit verbundene administrative Aufwand ist in der Praxis nicht unerheblich, so dass die Anwendung der AGVO in vielen Fällen an Attraktivität verliert. Auch die Breitbandleitlinien und der Unionsrahmen für staatliche Beihilfen für FuEuI helfen nur in spezifischen Fallkonstellationen weiter.

2. Rückgriff auf das allgemeine beihilfenrechtliche Instrumentarium

Weiter bietet auch die neuere Entscheidungspraxis der Europäischen Kommission verschiedene Argumentationsmöglichkeiten, um das Vorliegen einer Beihilfe im Einzelfall zu verneinen. Insbesondere bietet es sich an, das Leistungsangebot des betroffenen Unternehmens im Einzelnen zu analysieren, um zu prüfen, ob überhaupt eine wirtschaftliche Tätigkeit im beihilfenrechtlichen Sinne vorliegt. Oft ist auch denkbar, auf die fehlende Eignung staatlicher Mittelgewährungen zur Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels abzustellen.

a) Vorliegen wirtschaftlicher Tätigkeiten

Nach der beihilfenrechtlichen Definition des „Unternehmens" liegt ein solches vor, wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird. Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist jede Tätigkeit, die im Anbieten von Gütern oder Dienstleistungen auf einem Markt besteht. Die rechtliche Ausgestaltung des „Unternehmens" und seine Finanzierung sind dabei unerheblich.[18]

Unabhängig von der – für die rechtliche Einordnung nicht maßgeblichen – Eigensicht vieler Unternehmen ist in vielen Fällen nicht auszuschließen, dass kommunale Wirtschaftsförderungsgesellschaften jedenfalls auch wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben. Allerdings eröffnet die neuere Entscheidungspraxis der Europäischen Kommission aus dem Bereich des Tourismusmarketing weitergehende Argumentationsspielräume.[19] In diesem Zusammenhang hat die Europäische Kommission dem Bundeswirtschaftsministerium (BMWi) mitgeteilt: „Etliche Aktivitäten von öffentlichen Tourismusorganisationen seien bereits nicht-wirtschaftlich und daher nicht beihilferelevant. [...] Auch das für uns sehr wichtige und übliche allgemeine Destinationsmarketing sei als beihilfenfrei zu werten." Auch wenn diese Argumentation bislang nicht Gegenstand einer förmlichen Entscheidung ist, lässt dieser Ansatz, jedenfalls für eine Vielzahl von Fällen, eine vergleichsweise „klare" Einordnung zu. Dies bedarf der Analyse und Einordnung der einzelnen Leistungen des betroffenen Unternehmens als wirtschaftlich oder nichtwirtschaftlich. Ohne eine ehrliche und valide Selbsteinschätzung ist eine beihilfenrechtliche Zuordnung nicht möglich.

Auch wenn einzelne wirtschaftliche Tätigkeiten identifiziert werden können, verbleiben Gestaltungsmöglichkeiten. In Betracht kommt die Umsetzung einer „Trennungsrechnung" zwischen dem nichtwirtschaftlichen und dem wirtschaftlichen Bereich. Nach einer sachgerechten Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben der verschiedenen Tätigkeiten (einschließlich einer hinreichenden Aufschlüsselung der Gemeinkosten) ist unter Umständen die Erfassung verbleibender wirtschaftlicher Tätigkeiten durch die „De-minimis"-Verordnung möglich.[20] Voraussetzung hierfür ist, dass der dortige Schwellenwert von EUR 200.000 (brutto) innerhalb von drei Kalender- oder Steuerjahren nicht überschritten ist.[21]

b) Eignung zur Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels

Weiter stellt sich die Frage, ob die Mittelgewährung staatlicher Stellen geeignet ist, den Wettbewerb zu verfälschen und den zwischenstaatlichen Handel zu beeinträchtigen. Dieses Tatbestandsmerkmal wird seit jeher sehr weit ausgelegt. Auf Grundlage der Rechtsprechung des EuGH[22] ging die Praxis in der Vergangenheit davon aus, dass das Tatbestandsmerkmal der Eignung zur Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels auch bei kommunalen Wirtschaftsförderungsgesellschaften im Zweifel zu bejahen ist, da diese auch gerade darauf abzielen, Unternehmen aus anderen EU-Mitgliedstaaten anzuziehen.

Zwischenzeitlich hat die Europäische Kommission die Anwendung dieses Tatbestandsmerkmals in zwei „Entschei-

dungspaketen" modifiziert und damit für viele Fallgestaltung einen Weg geebnet, die mögliche Eignung zur Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels zu verneinen.[23] Eine der Entscheidungen der Europäischen Kommission, in denen die Zwischenstaatlichkeit verneint wurde, betraf auch eine Wirtschaftsförderungsgesellschaft der Stadt Kiel für den Stadtteil Kiel-Gaarden.[24] Solange die Europäischen Gerichte die Entscheidungspraxis der Europäischen Kommission nicht korrigieren, steht dieser neue Weg offen.

Es ist allerdings nicht ausreichend, die fehlende Zwischenstaatlichkeit lediglich zu behaupten. Vielmehr ist zu prüfen, ob der Empfänger der staatlichen Mittel seine Waren oder Dienstleistungen nur in einem geographisch begrenzten Gebiet in einem einzigen Mitgliedstaat anbietet und er wahrscheinlich keine anderen Kunden aus anderen Mitgliedstaaten anzieht (nutzerbezogene Betrachtung). Ferner darf die Maßnahme keine oder höchstens marginale vorhersehbare Auswirkungen auf grenzüberschreitende Investitionen in dem Sektor bzw. die Gründung von Unternehmen im EU-Binnenmarkt haben (anbieterbezogene Betrachtung). Wesentlich ist dabei in jedem Fall eine sorgfältige Dokumentation der Prüfung dieser beiden Kriterien, etwa durch eine Analyse des Einzugsgebiets.[25]

c) Beauftragung auf der Grundlage marktüblicher Konditionen

Eine Gestaltungsmöglichkeit, die in der Praxis nur selten aufgegriffen wird, aber die beihilfenrechtliche Beurteilung absichern kann, ist die Beauftragung von Wirtschaftsförderungsgesellschaften auf der Grundlage marktüblicher Konditionen. Unabhängig von der Unternehmenseigenschaft entfällt in diesem Fall ein möglicher beihilfenrechtlich relevanter Vorteil. Voraussetzung hierfür ist, dass der Nachweis geführt werden kann, dass die Konditionen tatsächlich marktüblich sind. Dies kann auf der Grundlage eines ordnungsgemäß durchgeführten Vergabeverfahrens oder – wenn keine Vergabe möglich oder erwünscht ist – auf der Grundlage eines Benchmarkings oder anderer Vergleichsmethoden nachgewiesen werden.[26]

Ergebnis

Der Abschluss des Monitoring-Verfahrens im Bereich kommunale Wirtschaftsförderung durch die Europäische Kommission hat weitreichende Folgen. Die bislang bei vielen Unternehmen umgesetzte Betrauung ist künftig nur noch in eingeschränktem Umfang möglich. Die Finanzierung solcher Gesellschaften ist deshalb in vielen Fällen auf eine andere, belastbare beihilfenrechtliche Grundlage zu stellen. Hierfür kann auf sektorspezifische Regelungen, aber auch auf die Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Beihilfenbegriffs zurückgegriffen werden.

Az. 790.60

1 BGH, Urt. v. 11.4.2003, V ZR 314/02; relativierend Urt. v. 5.12.2012, I ZR 92/11 – CEPS-Pipeline.

2 Beschluss vom 20.12.2011 über die Anwendung von Art. 106 Abs. 2 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf staatliche Beihilfen in Form von Ausgleichsleistungen zu Gunsten bestimmter Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind, 2012/21/EU, ABl. L 7/3 vom 11.1.2012; vgl. hierzu Meßmer, Die Gemeinde (BWGZ) 2012, 290 ff. und das Muster von Meßmer/Bernhard, in: Eiding/Hofmann-Hoeppel (Hrsg.), Verwaltungsrecht, Schriftsatzmuster und Erläuterungen, 2. Aufl. 2017, § 45 Rn. 23.

3 Europäische Kommission, Mitteilung über die Anwendung der Beihilfevorschriften der Europäischen Union auf Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse, 2012/C 8/02, ABl. C 8/4 vom 11.1.2012, Rn. 47 f.

4 BGH, Urt. v. 24.3.2016, Az. I ZR 263/14, Rn. 41 – Kreiskliniken Calw.

5 BGH, (o. Fn. 4), Rn. 92.

6 Europäische Kommission, Schreiben vom 31.1.2019, SA.44264 (2016/MX) – Überwachung von unter den DAWI-Beschluss fallenden Beihilferegelungen – Beihilfen im Bereich der Wirtschaftsförderung.

7 Europäische Kommission (o. Fn. 6), S. 3 f.

8 Vgl. Entscheidung der Kommission vom 16.11.2004, SA. N381/2004 – Projet de réseau de télé-communication haut débit des Pyrénées-Atlantiques, Rn. 53, ABl. C 162 vom 2.7.2005; Entscheidung der Kommission vom 30.9.2009, SA. N331/2008 – Frankreich – Réseau à très haut débit en Hauts-de-Seine, Rn. 142 – 145; ABl. C 256 vom 23.9.2010.

9 Europäische Kommission (o. Fn. 6), S. 4 f.

10 Europäische Kommission (o. Fn. 6), S. 5.

11 Europäische Kommission (o. Fn. 6), S. 5 f.

12 Europäische Kommission (o. Fn. 6), S. 6 m. Fn. 12.

13 Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU L 187/1 vom 26.6.2014; geändert und erweitert durch Verordnung (EU) 2017/1084 der Kommission vom 14. Juni 2017 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 in Bezug auf Beihilfen für Hafen- und Flughafeninfrastrukturen, in Bezug auf Anmeldeschwellen für Beihilfen für Kultur und die Erhaltung des kulturellen Erbes und für Beihilfen für Sportinfrastrukturen und multifunktionale Freizeitinfrastrukturen sowie in Bezug auf regionale Betriebsbeihilferegelungen für Gebiete in äußerster Randlage und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 702/2014 in Bezug auf die Berechnung der beihilfefähigen Kosten, ABl. EU L 156/1 vom 20.6.2017.

14 Mitteilung der Kommission, Leitlinien der EU für die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen im Zusammenhang mit dem schnellen Breitbandausbau, ABl. EU C 25/1 vom 26.1.2013.

15 Mitteilung der Kommission, Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation, ABl. EU C 198/1 vom 27.6.2014.

16 Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020, ABl. EU C 209/1 vom 23.7.2013.

17 Vgl. EuGH, Urt. v. 21.7.2016, Rs. C-493/14 – Dilly's Wellnesshotel.

18 Europäische Kommission, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. C 262/1 vom 19.7.2016, Rn. 7; vgl. dazu Meßmer, KommJur 2017, 1.

19 Schreiben des BMWi vom 18.5.2017 an den Verteiler EA6 (Bund, Länder, kommunale Spitzenverbände) mit dem Titel „Finanzierung öffentlicher Tourismusorganisationen und EU-Beihilferecht"; ebenso EFTA-Überwachungsbehörde, Entsch. v. 04.11.2015, Nr. 469/15/COL, ABl. L 166/58 vom 29.6.2017 zu „Visit Norway"; vgl. hierzu Meßmer, in: Weiß (Hrsg.), Kommunales EU-Beihilfenrecht, 2018, S. 85 ff.; ders., Tourismus Aktuell 01/2016, 30; ders., Die Gemeinde (BWGZ) 2016, 425.

20 Vgl. BMWi-Schreiben (o. Fn.19); detaillierte Hinweise zur Ausgestaltung der „Trennungsrechnung" gibt die EFTA-Überwachungsbehörde (vgl. o. Fn. 19), Rn. 123 ff., insbes. Rn. 130 – 132.

21 Vgl. hierzu Meßmer, Die Gemeinde (BWGZ) 2014, 322 ff.

22 EuGH, Urt. v. 24.7.2003, Rs. C-280/00 – Altmark Trans, Rn. 76 ff.; EuGH, Urt. v. 8.5.2013, Rs. C-197/11, C-203/11 – Libert, Rn. 76 – 82.

23 Vgl. Europäische Kommission, IP/15/4889 vom 29.4.2015 und IP/16/3141 vom 21.9.2016; vgl. zu dieser Thematik Herrmann, KommJur 2016, 201; Soltész/Pflock, EuZW 2017, 207; Soltész, in: Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, 2. Aufl. 2018, Art. 107 Rn. 652 ff.

24 Europäische Kommission, Entscheidung vom 29.4.2015, SA.33149 (2014/NN, [ex. 2011/CP]) – Städtische Projektgesellschaft „Wirtschaftsbüro Kiel-Gaarden" – in dieser Entscheidung wurde die Frage der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausdrücklich offen gelassen.

25 Vgl. etwa OLG Stuttgart, Urt. v. 22.3.2017, 2 U 11/14 – Kreiskliniken Calw; OLG Nürnberg, Urt. v. 21.11.2017, 3 U 134/17 – Seniorenpflegeheim.

26 Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe (o. Fn. 18), Rn. 89 ff., 98 ff. ■

Kommunale Bäder unter Druck – welche Grenzen setzt das EU-Beihilfenrecht?

Erstellt von Dr. Stefan Meßmer | 31.08.2020 | Recht

Die COVID-19-Pandemie setzt kommunale Bäder unter Druck: Einzelne Bäder sind ganz geschlossen, vielfach nur geringe Besucherzahlen zugelassen. Zugleich steigen die Kosten aufgrund der neuen Hygieneanforderungen deutlich. Der Verband Kommunaler Unternehmen (VKU) geht deshalb davon aus, dass sich das durchschnittliche Defizit pro Bad aufgrund COVID-19 um 100.000 EUR bis 150.000 EUR erhöhen wird.

Defizite werden üblicherweise von Kommunen ausgeglichen

Diese Defizite werden üblicherweise von den Kommunen ausgeglichen. In Zeiten massiver Steuereinbrüche ist es zunächst eine politische Frage, wie viel der Bäderbetrieb den Kommunen „wert" ist. Unabhängig davon sind stets auch die Vorgaben des Beihilfenverbots in Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zu beachten. Danach sind „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen". Nach Artikel 108 Abs. 3 AEUV muss grundsätzlich jede Einführung oder Umgestaltung von staatlichen Beihilfen bei der EU-Kommission angemeldet (notifiziert) werden.

Dieses gilt auch, wenn die Gemeinde selbst (in Form eines Eigenbetriebs) oder eine kommunale Gesellschaft (z. B. Stadtwerke) das Bad betreibt und Verluste durch Versorgungsgewinne ausgleicht.

Zur Sicherstellung eines beihilfenrechtskonformen Verhaltens verbleiben in der Praxis im Wesentlichen vier Argumentationsansätze: Zunächst kann auf der Tatbestandsebene argumentiert werden, dass [1] der Wettbewerb aufgrund der „Geringfügigkeit" der Beihilfe nicht verfälscht wird oder [2] dass die Maßnahmen der Kommune nicht geeignet sind, den zwischenstaatlichen Handel zu beeinträchtigen. Ist das Vorliegen einer Beihilfe zu bejahen, kommt eine Freistellung [3] auf der Grundlage eines Betrauungsakts oder [4] auf Grundlage von Art. 55 der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) in Betracht.

Eine „Bagatell-Beihilfe" liegt vor, wenn die Ausgleichsleistungen an den Badbetreiber innerhalb eines Drei-Jahres-Zeitraums 200.000 EUR (brutto) nicht übersteigen. Dieser Höchstbetrag dürfte in den meisten Fällen nicht ausreichen.

Zielführender ist dagegen vielfach die Prüfung, ob die Gewährung von Ausgleichsleistungen an den Betreiber geeignet ist, den zwischenstaatlichen Handel zu beeinträchtigen. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) verfolgt insoweit seit jeher eine strenge Linie und hat auch vergleichsweise geringfügige Maßnahmen zugunsten lokal oder regional tätiger Unternehmen dem Beihilfenverbot unterworfen.

Demgegenüber vertritt die EU-Kommission seit einigen Jahren eine großzügigere Haltung: Sie verlangt zunächst eine Einzelfallprüfung, ob das jeweilige Schwimmbad einen in erster Linie lokalen oder regionalen Einzugsbereich aufweist oder ob das Schwimmbad aufgrund besonderer Umstände (z. B. ein besonderes Angebot an Rutschen o. ä. oder Wellness- und Saunabereichen) Besucher aus einem größeren Umkreis, insbesondere aus dem EU-Ausland anzieht. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die jeweiligen kommunalen „Unterstützungsmaßnahmen" zugunsten des Bads keine oder höchstens marginale vorhersehbare Auswirkungen auf grenzüberschreitende Investitionen im Bäderbereich und die Gründung von Unternehmen in diesem Bereich haben. Auf dieser Grundlage wird man auf Basis der Entscheidungspraxis der Brüsseler Behörde in vielen Fällen eine Beihilfe verneinen können.

Newsroom
Presse
Newsletter
Veranstaltungen
Online-Seminare

Newsletter

Bleiben Sie immer auf dem neuesten Stand mit unseren Fach-Newslettern!

NEWSLETTER ABONNIEREN

Ob die EU-Rechtsprechung diese Auffassung teilen wird, ist unklar. Das Gericht der Europäischen Union (EuG) hat den „neuen" Ansatz der EU-Kommission letztes Jahr im Hinblick auf die staatliche Finanzierung eines Hafens in Slowenien erstmals im Grundsatz gebilligt. Ob der EuGH seine langjährige Haltung ändern wird, ist offen, sodass ein Risiko verbleibt.

EU-Beihilfenrecht steht Subvention meist nicht entgegen

In Einzelfällen ist es denkbar, einen Badbetreiber mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse zu betrauen. Dies setzt voraus, dass diesem besondere Gemeinwohlverpflichtungen auferlegt werden (z. B. Bereitstellung des Bads für Schul- und Vereinssport, reduzierte Eintrittspreise für bestimmte Bevölkerungsgruppen). Insoweit ist aber zu berücksichtigen, dass die Finanzbehörden bei einer Betrauung teilweise dazu tendieren, die Zuschussgewährung als Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung zu sehen.

Bei Schwimmbädern mit einem überregionalen und gegebenenfalls grenzüberschreitenden Einzugsbereich ist schließlich auch unter bestimmten Voraussetzungen eine Freistellung möglicher Beihilfen nach Art. 55 AGVO möglich. Eine solche setzt aber unter anderem die Umsetzung besonderer Transparenz- und Veröffentlichungspflichten voraus.

Das EU-Beihilfenrecht steht somit der Finanzierung kommunaler Bäder auch in Zeiten von COVID-19 meist nicht entgegen. Häufig wird es möglich sein, mit der fehlenden „Zwischenstaatlichkeit" kommunaler Zuschüsse zu argumentieren. Dann bestehen jedenfalls aus beihilfenrechtlicher Sicht keine Hinderungsgründe im Hinblick auf weitergehende Zuschussgewährungen als bisher.

Dieser Beitrag ist in etwas veränderter und gekürzter Form erschienen im Staatsanzeiger für Baden-Württemberg Nr. 33 am 21.08.2020 (Seite 11).

Dr. Stefan Meßmer

Das könnte Sie auch interessieren

- 14.08.2020 | Recht
  Kölsch bleibt Kölsch – Wann sind Kollegenlieferungen kartellrechtlich erlaubt?
- 05.08.2020 | Energy
  Bundeskartellamt leitet Sektoruntersuchung zur Bereitstellung und Vermarktung von Ladeinfrastruktur für Elektrofahrzeuge ein
- 31.07.2020 | News
  Baden-Württemberg errichtet Beteiligungsfonds für kleine und mittlere Unternehmen

ZURÜCK

Sebastian Rainer

Zur Ausgestaltung von kommunalen Tax Compliance Management Systemen (TCMS) im Zuge der Erweiterung der Unternehmereigenschaft der Gebietskörperschaften

Akademie e.V. Gelsenkirchen

Institut für Verwaltungswissenschaften gGmbH

Konzept-papier

ifV – Konzeptpapier K-2019/ 1

Inhalt

1 Ausgangslage und Ziel des Beitrags 2

2 Zur grundsätzlichen Bedeutung von Verantwortung und Organisation im Steuerrecht 3

3 Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten sowie daraus ableitbare Anforderungen an IT Systeme 4

4 Ausgewählte Rechtsfolgen von Verstößen gegen steuerliche Pflichten 6

5 Bestandteile eines TCMS 7

5.1 TCMS oder IKS Steuern - das gemeinsame Grundverständnis als Orientierungsrahmen 7

5.2 Zentrale kommunale Herausforderungen 8

5.3 Mindestbestandteile und Ausbaustufen 9

6 Umsetzung eines kommunalen TCMS 11

7 Fazit 13

8 Literaturverzeichnis 14

1 Ausgangslage und Ziel des Beitrags

Bei der Auseinandersetzung mit der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand wird zumeist auch immer die Einführung eines Tax Compliance Management Systems (TCMS) diskutiert. Anlass hierfür ist die Aussage des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 23.5.2016, dass ein innerbetriebliches Kontrollsystem, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen könne, hierbei aber stets die Umstände des Einzelfalls zu prüfen blieben.[1] In der seitdem geführten Diskussion wird einem wirksamen innerbetrieblichen Kontrollsystem mehrheitlich eine Schutzfunktion für kommunales Vermögen und für kommunale Beschäftigte zugesprochen. Fakt ist, dass das BMF Schreiben zeitlich gesehen nach einer Reihe von Verschärfungen im Steuerstrafrecht[2] sowie gleichlautender Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) ergangen und mit der Umstellungsphase des § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) zusammengefallen ist. Kommunen sehen sich angesichts dessen zusehends in der Verpflichtung ein Regelwerk zu präsentieren, welches die Verwaltungsspitze vor Strafverfolgung schützt. Eine gesetzliche Verpflichtung zur Etablierung eines TCMS besteht für Kommunen indes bis heute nicht, auch wenn jüngere BGH Rechtsprechung einem Compliance Management System eine bußgeldmindernde Wirkung zuspricht.[3]

Angesichts der Unsicherheiten im Zusammenhang mit der erweiterten Umsatzbesteuerung von Kommunen[4], werden kommunale Tax Compliance Bemühungen für erforderlich[5] erachtet. Ob sich ein Mehrwert für Kommunen einstellen wird, bleibt abzuwarten, zumal Staatsanwälte und Richter nicht an ein BMF Schreiben als allgemeine, rein innerdienstliche Weisung gebunden sind. Vorsätzliches menschliches Fehlverhalten wird auch bei Etablierung eines TCMS nicht unterbunden werden

[1] BMF v. 23.5.2016, IV A 3 - S 0324/15/10001, Tz. 2.6.

[2] Die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige wurde mit Urteil des BGH vom 20.5.2010 (1 StR 577/09) verworfen, welches mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 in das geltende Gesetz eingeflossen ist. Neben dem Vollständigkeitsgebot wurde ein Strafzuschlag i.S.d. § 398a Abgabenordnung (AO) erstmalig normiert und die Straffreiheit durch die Absenkung des Verkürzungserfolgs auf 50.000 € erheblich erschwert (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO 2011). Dieser Betrag wurde bereits zum 1.1.2015 auf 25.000 € je Tat gesenkt. Zwischenzeitlich hat der BGH ein großes Ausmaß der Steuerverkürzung bei über 50.000 € angenommen (Urteil v. 27.10.2015, 1 StR 373/15).

[3] BGH v. 9.5.2017, 1 StR 265/16, Rz. 118.

[4] S. bspw. Initiative des Deutschen Städtetages für eine Verlängerung der Übergangsfrist um zwei Jahre und zur Schaffung eines kostenlosen Auskunftsanspruchs der Kommunen gegenüber den Finanzämtern vom 4.7.2019 (Az. 20.46.60 D; Dokumenten-Nr. R 2125).

[5] Diskussionsentwurf: Tax Compliance in Kommunen. Leitfaden des Deutschen Städtetages für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, v. 26.4.2017, S. 1. Ferner KGSt-Bericht Nr. 4/2019, S. 30: „Nicht zuletzt vor dem Hintergrund der Zunahme an steuerrelevanten Geschäftsvorfällen, insbesondere aufgrund des § 2b UStG, ist ein auch auf steuerliche Fragestellungen abgestelltes Internes Kontrollsystem (IKS) vorzuhalten."

können. Chancen können jedoch im Hinblick auf den Vorwurf eines leichtfertigen Fehlverhaltens oder eines organisatorischen Defizits und dem frühzeitigen Ausräumen eines Anfangsverdachts bei den prüfenden Finanzbeamten gesehen werden.

An dieser Stelle liegt die Crux, aber auch ein Lösungsansatz mit dem Thema im kommunalen Umfeld umzugehen: Tax Compliance ist kein neues Thema, sondern seit jeher eine Organisationsanforderung, die es individuell von der Verwaltungsführung zu bewältigen galt und gilt.

2 Zur grundsätzlichen Bedeutung von Verantwortung und Organisation im Steuerrecht

Dem Bürgermeister[6] obliegt als gesetzlichem Vertreter der Kommune eine dem Amt inhärente Verantwortung für wahrheitsgemäße Angaben im Rahmen der Steuererklärungen der juristischen Person der öffentlichen Rechts.[7] Die persönliche Erfüllungspflicht wandelt sich umständehalber in eine notwendige Delegation dieser Aufgabe, wobei die finale Gesamtverantwortung ihm unverändert anhaftet.[8] Zu begründen ist dieser Umstand, mit der generell geforderten Auswahl-, Unterweisungs-, Organisations- und Überwachungspflicht des gesetzlichen Vertreters insbesondere bei arbeitsteiligen Prozessen und komplexen Organisationsstrukturen. Diese Grundsätze gehen aus den Rechtsgedanken der §§ 9, 130 OWiG hervor, wonach die Bestellung eines Dritten zur Aufgabenerledigung keinen befreienden Pflichtenübergang darstellt.[9] Auch im Verhältnis zu den Betriebsleitungen der Eigenbetriebe bzw. eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen verbleibt nach entsprechender Sichtweise eine Letztverantwortung beim gesetzlichen Vertreter der Kommune.[10]

Steuererklärungspflichten stellen betriebsbezogene Pflichten i.S.d. § 130 OWiG dar.[11] Verfehlungen gegen Steuererklärungspflichten führen dazu, dass bei einer Verletzung der gehörigen Sorgfalts- und Aufsichtspflicht ein ahndbarer Tatbestand in der Person des gesetzlichen Vertreters gegeben sein kann. Ein solcher Vorwurf ist in zweierlei Hinsicht schwerwiegend: Zum einen besteht insofern keine strafbefreiende Selbstanzeigemöglichkeit.[12] Zum anderen kann der Vorwurf aus § 130 OWiG die notwendige Bezugstat für ein Bußgeld i.S.d. § 30 OWiG gegen die Kommune als solche darstellen, so dass ein weiteres erhebliches kommunales Risiko gegeben ist. Wie die Kommune ihre Steuerfunktion wahrnimmt, bleibt ihr überlassen. Ob der Bürgermeister seiner Auswahl-, Unterweisungs-, Organisations- und Überwachungspflicht mit Blick auf die kommunalen Steuerpflichten in einem angemessenen Ausmaß nachkommt, gilt es demnach darzustellen und fortlaufend zu dokumentieren.

[6] Alternativ der Landrat für Landkreise, § 42 Kreisordnung NRW. Die weitere Darstellung geht zur besseren Lesbarkeit lediglich auf kreisfreie Kommunen ein; die Ausführungen sind jedoch übertragbar.

[7] So auch das IDW im Praxishinweis 1/2016, Tz. 19. Zurückzuführen auf § 34, § 150 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 62f. Gemeindeordnung (GO) NRW.

[8] § 130 Abs. 1 S. 2 Ordnungswidrigkeitengesetz (OWiG) und bspw. Bayerisches Oberstes Landesgericht 3. Senat für Bußgeldsachen, 10.08.2001, 3 ObOWi 51/2001.

[9] Schleswig-Holsteinisches Oberlandesgericht v. 5.5.2003, 2 SsOWi 46/03 (41/03), Rn. 4.

[10] Vgl. Oberfinanzdirektion (OFD) NRW, Arbeitshilfe zur Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, v. 15.3.2019, S. 15ff. Zwar obliegt die Leitungskompetenz, d.h. das Organisationsrecht (z.B. § 10, § 13 Eigenbetriebsverordnung [EigVO] NRW) sowie die Pflicht zur Erledigung der Geschäfte des laufenden Betriebs (§ 2 EigVO NRW), dem Betriebsleiter, allerdings bestehen landesgesetzlich gesicherte Informations- und Kontrollrechte aufseiten des Kämmerers bzw. des Bürgermeisters (z.B. §§ 5 - 7, § 15, § 20, § 26 EigVO NRW).

[11] Hunsmann 2014, S. 855 - 860.

[12] Auch nicht analog zu § 371 bzw. § 378 Abs. 3 AO. Anders dagegen bei der Verbandsgeldbuße i.S.v. § 30 Abs. 4 S. 3 OWiG. Ggf. kann die verfolgende Behörde dem Opportunitätsprinzip folgend das § 130 OWiG-Verfahren gem. § 47 OWiG einstellen.

3 Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten sowie daraus ableitbare Anforderungen an IT Systeme

Zu den steuerlichen Pflichten zählen nicht nur Erklärungs- und Entrichtungspflichten. Viel mehr beginnen sie bereits bei den Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten, die entweder außersteuerlich begründet sind, jedoch für steuerliche Zwecke zu übernehmen sind[13] oder explizit steuerrechtlich eingefordert werden.[14] Kommunalrechtliche Vorgaben, wie sie bspw. von der GO NRW oder der Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO) NRW definiert werden, genügen den steuerlichen Vorschriften nur in Teilen. Mit der Neuregelung der Unternehmereigenschaft von Kommunen gem. § 2b UStG kommt deren Buchführungssystematik größere Bedeutung zu. Sie haben als Unternehmerinnen für Zwecke der Umsatzbesteuerung bestimmte Aufzeichnungen gem. § 22 UStG zu fertigen, die den rein kommunalrechtlichen Vorschriften eine feinere Granularität und damit einen höheren Unterscheidungsgrad abverlangen (s.u.). Gleiches gilt für gewisse umsatzsteuerpflichtige Vorgänge, die keine Unternehmereigenschaft erfordern.[15] Die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung[16] trifft sie losgelöst von ertragsteuerlichen Überlegungen zur Wahl der Gewinnermittlungsart der BgA und sie stellt eine grundlegende steuerliche Mitwirkungspflicht i.S.d. § 90 AO dar. Die Kommunen als Mitwirkungsverpflichtete bleiben auch im Falle einer Delegation der Aufzeichnungspflicht für steuerliche Zwecke verantwortlich und können sich nicht etwa durch die Übertragung auf interkommunale Rechenzentren der Verantwortung entledigen.[17] Eine gesetzliche Definition des Begriffes ‚Aufzeichnungspflichten' existiert nicht. Aufzeichnungen sind lt. dem BMF alle dauerhaft verkörperten Erklärungen über Geschäftsvorfälle in Schriftform oder auf ersetzenden Speichermedien und beinhalten Darstellungen in Worten, Zahlen, Symbolen und Grafiken.[18] Ihnen kommt Beweiskraft zu, so dass sie einem sachverständigen Dritten, etwa einem Steuerberater oder Finanzbeamten, innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Umsätze sowie der abziehbaren Vorsteuern ermöglichen müssen.[19]

Besonders bedeutsam in diesem Zusammenhang sind umsatzsteuerlich relevante Sachverhalte, die lediglich einen teilweisen Vorsteuerabzug ermöglichen. Auch insoweit muss die Aufzeichnungsqualität eine Zuordnung der Eingangsleistungen zu den den Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zulassen.[20] Regelmäßig aufzuzeichnen sind u.a.:

- vereinbarte Entgelte ausgeführter Leistungen getrennt nach Steuersätzen und Steuerfreiheit,
- vereinnahmte Anzahlungen noch nicht ausgeführter Leistungen getrennt nach Steuersätzen und Steuerfreiheit,
- innergemeinschaftliche Erwerbe und darauf entfallende Steuerbeträge,
- § 13b UStG Umsätze.

Soweit die geforderten Angaben aus dem kommunalen Rechnungswesen oder den Aufzeichnungen für andere Zwecke eindeutig und leicht nachprüfbar hervorgehen, brauchen sie nicht noch gesondert aufgezeichnet werden.[21] Eine Besonderheit dürfte hierbei die Regelung des § 15a UStG darstellen, da nach § 22 Abs. 4 UStG Aufzeichnungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu führen sind. [22]

Diese rein steuerlichen Aufzeichnungen sind mit den dazugehörigen Belegen für die Dauer der steuerlichen Aufbewahrungsfristen geordnet aufzubewahren. Eine evtl. kürzere außersteuerliche Aufbewahrungsfrist ist insoweit irrelevant und begründet keine zulässige Abweichung.[23] Ergänzend beschreibt der Gesetzgeber in § 14b UStG zehnjährige Aufbewahrungspflichten von Doppeln der Ausgangsrechnungen sowie von erhaltenen Eingangsrechnungen.

Betriebsprüfungen der Finanzverwaltung beginnen häufig mit der Analyse der Betriebsabläufe. Hierzu werden die zu benennenden Ansprechpersonen[24]

[13] § 140 AO.
[14] Z.B. § 141 AO, § 6 Abs. 2 S. 4 EStG, § 22 UStG.
[15] So etwa § 13a Abs. 1 Nr. 2 + 5, § 13b Abs. 4 und § 14c Abs. 2 UStG lt. § 22 Abs. 1 S. 2 UStG.
[16] Bundesfinanzhof (BFH) v. 26.2.2004, XI R 25/02, Rz. 30f. sowie BMF v. 3.1.2013, IV C 2-S 2706/09/10005.
[17] BMF v. 11.7.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003 :001, Rz. 21. Das Schreiben wurde kurz nach der Veröffentlichung für weiteren Abstimmungsbedarf von der Finanzverwaltung zurückgezogen. Das ursprüngliche Schreiben vom 14.11.2014 (IV A 4 – S 0316/13/1003) gilt bis auf Weiteres fort. Hierbei ebenfalls Rz. 21.
[18] BMF v. 11.7.2019 und v. 14.11.2014, Rz. 12.
[19] BFH v. 26.2.2004, XI R 25/02, Rz. 32 sowie § 145 AO, § 63 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV). Grundlegend auch § 238 Abs. 1 S. 2 - 3 Handelsgesetzbuch (HGB).
[20] § 22 Abs. 3 S. 2 – 3 UStG.
[21] Abschn. 22.2 Abs. 1 S. 2 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE).
[22] Vorsteuerberichtigungen i.S.d. § 15a UStG stellen, soweit ein Betrieb gewerblicher Art i.S.d. § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) betroffen ist, ertragsteuerlich laufende Erträge bzw. Aufwendungen dar und sind gewinnwirksam zu erfassen (§ 9b Abs. 2 EStG i.V.m. § 8 KStG). Eine Wechselwirkung zwischen dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen und dem ertragsteuerlichen Betriebsvermögen muss daher über das kommunale Rechnungswesen gewährleistet sein.
[23] § 147 Abs. 3 S. 2 AO für bspw. § 147 Abs. 1 Nr. 1 sowie Nr. 4 AO.
[24] § 8 Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000).

die jeweiligen Geschäftsprozesse beschreiben und Verfahrensdokumentationen[25] vorlegen, die einen ersten Soll-Ist-Abgleich ermöglichen. Darüber hinaus sind Datenzugriffe[26] auf Vor-, Neben- und Hauptsysteme gem. § 147 Abs. 6 AO zulässig. Zu den Vor- und Nebensystemen zählen u.a. Lohnbuchhaltungssysteme, Kassensysteme, Zeiterfassungsprogramme und Dokumenten-Management-Systeme.[27] Die kommunale IT Umgebung gestaltet sich inzwischen vielfältig. Waren umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten bei vergangenen Überlegungen zu notwendigen Programmanforderungen im Bürgerbüro womöglich noch nicht relevant, so sind mit der Einführung des § 2b UStG die bestehenden Hard- und Softwarelösungen auf ihre rechtliche Kompatibilität kritisch zu überprüfen.

Die Umstellung auf § 2b UStG verlangt demnach nicht nur eine Erhebung und rechtliche Würdigung von Geschäftsvorfällen, sondern auch eine Inventur der sich dafür im Einsatz befindlichen IT Systeme.

Das zum 1.1.2018 eingeführte Instrument der Kassennachschau nach § 146b AO eröffnet der Finanzverwaltung eine neue Möglichkeit, ohne Vorankündigung die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und die ordnungsgemäße Übernahme der Kassenaufzeichnungen in das kommunale Rechnungswesen zu überprüfen.[28] Insoweit muss genügend zeitlicher Vorlauf für die § 2b UStG Umsetzungsphase (s.o.) eingeplant werden, um eine Programmauswahl, ausreichende Fachtests[29] und flächendeckende Schulungen für das Fachpersonal durchführen zu können.

Es muss das Ziel der kommunalen Verantwortlichen sein, den dokumentierten und archivierten Aufzeichnungen steuerliche Beweiskraft zukommen zu lassen. Eine professionelle, bedarfsgerechte, möglichst einheitliche und anwenderfreundliche IT Umgebung ist hierfür sachdienlich.

[25] BMF v. 11.7.2019 und v. 14.11.2014, Rz. 151ff.

[26] Ob ein unmittelbarer Datenzugriff (Z1 – lesender Zugriff), mittelbarer Datenzugriff (Z2 – teilweise Datenextraktion und -aufbereitung nach den Vorgaben des Prüfers und Übersendung an diesen) oder eine Datenträgerüberlassung (Z3 – vollständige Datenextraktion und Überlassung an den Prüfer) vonseiten der Finanzverwaltung beabsichtigt wird, liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzbeamten, hat sich jedoch am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu orientieren (BMF v. 11.7.2019 sowie v. 14.11.2014, Rz. 165ff. § 4 Abs. 1 + § 7 BpO 2000).

[27] BMF v. 11.7.2019 sowie v. 14.11.2014, Rz. 20.

[28] Nr. 1 des AO-Anwendungserlasses (AEAO) zu § 146b AO.

[29] Insoweit ist auch die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung gem. § 104 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW zu beachten.

4 Ausgewählte Rechtsfolgen von Verstößen gegen steuerliche Pflichten

Die Finanzbehörde prüft die Angaben des Steuerpflichtigen im Rahmen des ihr gesetzlich zugestandenen Rahmens.[30] Generell wird der Amtsermittlungs- bzw. Untersuchungsgrundsatz von den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen begrenzt. D.h., dass die Qualität und der Erfüllungsgrad der steuerlichen Pflichten die Prüfungsintensität der Finanzbehörde beeinflussen. Die Angaben des Steuerpflichtigen werden regelmäßig auf Vollständigkeit, Plausibilität und Schlüssigkeit geprüft. Wenn Verprobungen oder andere Prüfungsmethoden Anlass zu Zweifel geben, kann dies zu einer (teilweisen) Verwerfung von steuermindernden Besteuerungsgrundlagen führen. Verfehlungen gegen die o.g. Aufzeichnungspflichten können daher eine generelle Begrenzung der finanzbehördlichen Ermittlungspflicht (§ 90 AO), Zwangsgeldfestsetzungen (§§ 328f. AO), Schätzungen bzw. Vorsteuerkürzungen (§ 162 AO) oder auch die Festsetzung von Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO) zur Folge haben. Insofern können potentielle Nachforderungszinsen gem. § 233a AO entstehen sowie Verspätungszuschläge (§ 152 AO) erhoben werden.

Neben den rein steuerlichen, finanziellen Folgen drohen zudem bußgeld- und/ oder strafrechtliche Konsequenzen für die Kommunen bzw. einzelne handelnde Personen(-gruppen). Zu nennen sind bspw.:

- Bußgeld gem. § 26a Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 + Abs. 2 i.V.m. §§ 14, 14b UStG (keine Rechnungsausstellung oder Verstoß gegen zehnjährige Aufbewahrung für Eingangsrechnungen sowie Doppel der Ausgangsrechnungen),
- Vorwurf der Steuergefährdung gem. § 379 AO (Belege vorsätzlich oder leichtfertig ausgestellt, die tatsächlich unrichtig sind und hierdurch die bloße Möglichkeit einer Steuerverkürzung gegeben ist),
- erweiterte Festsetzungsfristen gem. § 169 Abs. 2 S. 2 AO, so dass höhere Steuernachzahlungen festgesetzt werden können,
- Vorwurf leichtfertiger Steuerverkürzung i.S.d. § 378 AO,
- Verbandsgeldbuße i.S.d. § 30 OWiG,
- Bußgeld infolge des Vorwurfs der Verletzung der Aufsichts- und Organisationspflicht i.S.d. § 130 OWiG,
- Vorwurf der Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO,
- Festsetzung von Hinterziehungszinsen i.S.d. § 235 AO,
- Erhebung von Strafzuschlägen i.S.v. § 398a AO.

Bußgeld- und strafbewehrte Regelungen verlangen das Vorliegen eines subjektiven Tatbestandsmerkmals in dem aktiven Tun bzw. Unterlassen der jeweiligen Person (Vorsatz, Leichtfertigkeit). Sollte der Vorwurf eines Anfangsverdachts für vorsätzliches oder leichtfertiges Handeln bzw. Unterlassen ausgeräumt werden, so treten die Rechtsfolgen der o.g. Regelungen nicht ein. Für die anzustellende Prüfung und Nachweisführung der Strafverfolgungsbehörden, ob das subjektive Tatbestandsmerkmal vorgelegen hat, kommt dem IKS Steuern eine Indizwirkung für die Tax Compliance Bemühungen der Verwaltungsleitung zu. Die Thematik sollte daher schon aus Eigeninteresse von der Verwaltungsleitung verfolgt und auch grundsätzlich als ‚Chef-Sache' nachhaltig von ihr vorangetrieben werden.

[30] Vgl. § 88 AO.

5 Bestandteile eines TCMS

5.1 TCMS oder IKS Steuern - das gemeinsame Grundverständnis als Orientierungsrahmen

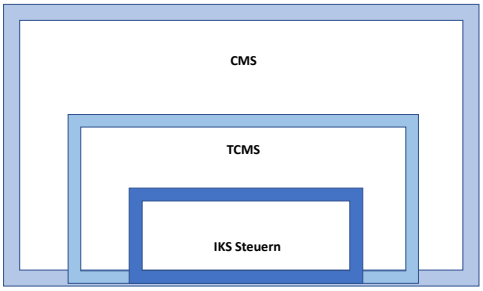
Das IDW definiert ein innerbetriebliches Kontrollsystem „als ein auf die Einhaltung steuerlicher Vorschriften gerichtete[n] Teilbereich eines Compliance Management Systems (CMS).“[31] Die IDW Definition eines TCMS lautet: „Ein Tax Compliance Management System [...] ist ein abgegrenzter Teilbereich eines Compliance Management Systems [...], dessen Zweck die vollständige und zeitgerechte Erfüllung steuerlicher Pflichten ist.“[32]

Für kleine und mittlere Kommunen stellt sich die Frage, in welchem Ausmaß Tax Compliance Maßnahmen angestrengt und erfüllt werden müssen. Umfangreiche und rechtlich anspruchsvolle Stellungnahmen werden bei einer Kommunalverwaltung mit geringer Beschäftigtenzahl, flachen Hierarchien und wenig arbeitsteiligen Arbeitsabläufen keinen Mehrwert bieten. Die sieben TCMS Grundelemente des IDW[33] sind ggf. nur schwer greifbar und schriftliche Abhandlungen zur Tax Compliance-Kultur scheinen womöglich unnatürlich.[34] Mancherorts wird von der mandatierten Steuerberatung eine Lösung erwartet oder aber es wird überlegt, welche Rolle die Steuerberatung bislang eingenommen hat und ob diese Rolle ausreichend ist.[35] Die Bundessteuerberaterkammer weist darauf hin, dass das vom IDW verwendete TCMS Konzept und die dahinterstehenden Begrifflichkeiten aus Sicht der KMU auf ein geringeres „unmittelbares Verständnis stoßen“ könnten als der (geläufigere) Begriff des IKS.[36] Die Finanzverwaltung selbst gebraucht den Begriff des IKS sowohl beim Schreiben vom 23.5.2016 als auch bei der Beschreibung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD).[37]
Trotz der differierenden Begriffsverständnisse können Gemeinsamkeiten abgeleitet und für die praktische Umsetzung im kommunalen Anwendungsfall genutzt werden. Beiden Ausprägungen ist gemein, dass ein TCMS bzw. ein IKS Steuern die Summe aller von der Organisationsleitung getroffenen Maßnahmen zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten darstellt. Das IDW verdeutlicht dieses Grundverständnis. Es versteht unter einem IKS „die vom Management im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen) […], die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements

- zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (hierzu gehört auch der Schutz des Vermögens, einschließlich der Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen),
- zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
- zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.“[38]

Es handelt sich demnach um ein Instrument der Verwaltungsleitung gesetzeskonformes Handeln sicherzustellen. Das IKS Steuern kann als Grundstein und Ausgangspunkt einer verwaltungsweiten Tax Compliance verstanden werden.

Abbildung 1: Begriffsverständnis: „IKS Steuern als Grundstein und Ausgangspunkt einer verwaltungsweiten Tax Compliance“



Quelle: Eigene Darstellung.

Bei der praktischen Auseinandersetzung in der eigenen Kommunalverwaltung sollten die Beteiligten gleich zu Beginn ein einheitliches Grundverständnis festlegen, damit es im Prozess nicht zu ungewünschten Missverständnissen und vermeidbaren Zielabweichungen kommt.

Schlussendlich ist es nebensächlich, ob sämtliche der sieben IDW Grundelemente gleichermaßen ausgefüllt werden. Es wird allein entscheidend sein, wie die beschlossenen Maßnahmen in Summe wirken.

[31] IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 3.
[32] IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 8.
[33] Tax Compliance-Kultur, -Ziele, -Organisation, -Risiken, -Programm, -Kommunikation sowie -Überwachung und Verbesserung, s. IDW Praxishinweis 1/2016, Tz. 5ff.
[34] Vgl. auch Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, v. 9.7.2018, Rz. 5.
[35] Bspw. diskutiert auch der Zentralverband des Handwerks (ZDH) die größenabhängige Umsetzung eines TCMS für Handwerksbetriebe und die Rolle des Steuerberaters, z. B. in Bundessteuerberaterkammer/ Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V. 2019.
[36] Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, v. 9.7.2018, Rz. 10.
[37] BMF v. 11.7.2019, Rz. 100. Identische Rz. auch im ursprünglichen Schreiben vom 14.11.2014.
[38] Bungartz 2017, S. 25.

5.2 Zentrale kommunale Herausforderungen

Für Kommunen aller Größen und Ressourcen lassen sich für Tax Compliance Vorhaben stets zwei zentrale Herausforderungen identifizieren:

1. Verantwortungsbewusstsein und -übernahme auf Führungsebene,
2. Organisation der Steuerfunktion.

Die Verwaltungsleitung muss sich zuallererst der steuerlichen Pflichten bewusst sein. Allgemein kann die Verwaltungsleitung eigenständig, durch eine Stellungnahme eines Mitarbeiters, über einen Bericht der Rechnungsprüfung[39] oder aber über Feststellungen der Finanzverwaltung bzw. Staatsanwaltschaften auf Optimierungsbedarf bei der Erledigung der steuerlichen Pflichten aufmerksam werden. Letzteres wäre selbstredend das Worst-Case-Szenario. Idealerweise sind bereits Tax Compliance Vorkehrungen etabliert[40] und unter den Verwaltungsbeschäftigten besteht eine Grundsensibilität für die Stadt als Steuerschuldnerin, so dass frühzeitig für Abhilfe gesorgt werden kann. Als kommunalspezifische Besonderheit und Schwierigkeit ist herauszustellen, dass Kommunen einen sehr heterogenen Anwendungsfall als Besteuerungssubjekt darstellen. Sie umfassen eine Vielzahl von hoheitlichen und wirtschaftlichen Betätigungsfeldern. Die Besteuerung dieser unterschiedlichen Disziplinen gestaltet sich auch für erfahrene Experten aufgrund von nationalen und unionsrechtlichen Einwirkungen aufwändig. Die Ausbildungsinhalte der kommunalen Laufbahnen decken die steuerrechtlichen Qualifikationen nicht ab. Da Gesetzgebung und Rechtsprechung diese Expertise zur Sicherstellung der betriebsbezogenen / steuerlichen Pflichten fordern (s.o.), muss sich die Kommunalverwaltung entsprechende Kompetenzen beschaffen. Somit zählt dieser Umstand sicherlich zu den ersten anzustellenden Erkenntnissen und Eingeständnissen der Verwaltungsleitung.

Wie die Kommune die Steuerfunktion gewährleistet, steht ihr frei. Kurz- bzw. mittelfristig kann die benötigte Expertise entweder durch Personaleinstellung oder aber (phasenweise) durch ein Beratungsmandat akquiriert wird.[41] Die Entscheidung hierüber sollte dokumentiert werden.

In beiden Varianten muss sich die beauftragte Person in das Verwaltungshandeln einbringen bzw. muss eingebunden werden, andernfalls unterbleibt eine wirksame Steuerfunktion. Insoweit ist ein jeweils angemessenes Maß der Einbindung und ein von beiden Seiten akzeptiertes Verhältnis zwischen Hol- und Bringschuld zu finden. Bei einem Missverhältnis leidet die Qualität der Steuerdeklaration, da die beauftragte Person entweder zu viele Informationen erhält, die sie unter den gegebenen Zeitvorgaben nicht verarbeiten kann, oder aber sie erhält zu wenige Informationen, so dass die Besteuerungsgrundlagen verspätet oder nicht erklärt werden.

Mögliche Lösungsansätze auf operativer Ebene für eine effektive Einbindung einer (internen / externen) Steuerabteilung können sein:

- bereichsspezifische Arbeitshilfen / Tischunterlagen für typische Anwendungsfälle und vordefinierten Aufgriffsgrenzen bzw. Vorlagepflichten gegenüber der Steuerabteilung,
- vereinbarte Kommunikationsroutinen für Sonderfälle,
- Etablierung von dezentralen Ansprechpartnern für steuerliche Anliegen,
- Schulungen in verpflichtenden Präsenzveranstaltungen,
- Veröffentlichung von bereichsspezifischen steuerlichen Neuerungen (Newsletter o.ä.),
- Quartalsgespräche als Jour fixe Termine,
- anlassbezogene Treffen (z.B. nach umfangreichen Betriebsprüfungsfeststellungen, um Positives wie auch Negatives mit den Prozesseignern vor Ort zu kommunizieren).

Auf strategischer Leitungsebene können zudem noch folgende Möglichkeiten zur angemessenen Einbindung der (internen / externen) Steuerabteilung gesehen werden:

- Einbindung bei Beschlussvorlagen des Verwaltungsvorstands
- Verantwortungsanerkennung des jeweils zuständigen Beigeordneten für den betroffenen Geschäftsbereich, d.h. gleichermaßen Verantwortungsübernahme neben dem Bürgermeister und die Pflicht zur Mangelbeseitigung im Bedarfsfall[42]

Für den Fall einer internen Steuerabteilung ist zu klären, welche Aufgaben und Befugnisse diese erhalten soll. Die Erstellung von steuerlichen Gewinnermittlungen kann bspw. dezentral erfolgen und von der Steuerabteilung ‚lediglich' in die amtlichen Vordrucke übertragen werden. Sie können dagegen auch von der Steuerabteilung auf Basis der dezentral gebuchten Geschäftsvorfälle eigen-

[39] § 104 Abs. 1 Nr. 6 GO NRW.
[40] Bspw. Steuerberatung, die über Änderungen im Steuerrecht laufend informiert und anmahnt.
[41] Langfristig kann natürlich über das Mittel der Weiterbildung von bereits vorhandenem Verwaltungspersonal nachgedacht werden.
[42] § 68 Abs. 2 GO NRW, wonach die Beigeordneten den Bürgermeister für ihr Arbeitsgebiet ständig vertreten.

ständig erstellt werden. Bei letzterer Variante ist anzuraten, die angefertigte Gewinnermittlung der fachlich zuständigen Organisationseinheit vorzulegen und als sachlich und rechnerisch richtig bestätigen zu lassen. Hierdurch wird das dezentrale Verantwortungsbewusstsein für die Verbuchung der Geschäftsvorfälle gestärkt und eine Rückkopplung bzw. Kontrollfunktion für etwaige Fehler eingeführt. Der Bildung von Herrschaftswissen wird auf diese Weise entgegengearbeitet.

Die Stellung und die davon ausgehenden Befugnisse der Steuerabteilung gegenüber den übrigen Organisationseinheiten sind im Moment der Fehlerfeststellung entscheidend. Klassische Linienorganisationen ermöglichen der Steuerabteilung regelmäßig keine direkten fachlichen Weisungen. Auch als organisierte Stabsstelle geht i.d.R. keine fachliche Weisungsbefugnis einher. Hierfür ist eine Regelung mit einer ausreichenden fachlichen Weisungsbefugnis angeraten, so dass eine einheitliche Handhabe innerhalb der Verwaltung gewährleistet bleibt. Bei ausbleibender Mangelbeseitigung kann über den zuständigen Beigeordneten Abhilfebedarf angezeigt werden.

Sollte für die Steuerdeklaration ein Beratungsmandat vorliegen, ist es ratsam, dass die Kommune zumindest eine Person vorhält, die eine Qualifikation vorweist, die es ihr ermöglicht, sich fachlich nahezu auf Augenhöhe mit der externen Beratung auszutauschen. Dieser Person kommt in ihrer Position eine essentielle Schnittstellenfunktion zu, da sie die steuerrechtlichen Anforderungen in die Verwaltung zu transportieren hat. Entgegengesetzt kann sie der externen Beratung die benötigten Informationen zur Sachverhaltsermittlung und zu den Verfahrensabläufen vermitteln. Diese Person muss sich neben ihrer fachlichen Qualifikation somit auch als ausgesprochen anschluss- und netzwerkfähig präsentieren.

Der Erfolg der Steuerfunktion wird durch das Zusammenspiel verschiedener Akteure innerhalb der Kommunalverwaltung beeinflusst. Er darf nicht nur auf ‚die Steuerabteilung' reduziert werden, da diese selbst von vielen anderen Organisationseinheiten abhängig ist. Je besser die einzelnen Anteile aufeinander abgestimmt sind und sich ergänzen, desto wirkungsvoller ist die Steuerfunktion als verwaltungsweite Aufgabe.

5.3 Mindestbestandteile und Ausbaustufen

Die beschriebenen Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten stellen Ordnungsvorschriften i.S.d. AO dar, für die der Steuerpflichtige Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren hat. Nach dem Verständnis der Finanzverwaltung erfüllt der Steuerpflichtige diese Kontrollfunktion u.a. durch spezifische Zugangs- und Zugriffsberechtigungen infolge von Berechtigungskonzepten, durch Funktionstrennungen, Erfolgs-, Abstimmungs- und Verarbeitungskontrollen sowie durch sonstige Schutzmaßnahmen gegen Manipulationsversuche. Die Summe bildet das interne Kontrollsystem. Die konkrete Ausgestaltung des Kontrollsystems bleibt den individuellen Gegebenheiten vorbehalten.[43]

Es darf an dieser Stelle von einem Skalierungsprinzip ausgegangen werden, denn die konkreten Maßnahmen im Zuge eines IKS müssen im Einzelfall geeignet, tatsächlich erforderlich und letztlich auch zumutbar sein: D.h. je größer bzw. komplexer die Kommune, desto formalisierter muss das IKS Steuern ausgearbeitet sein und befolgt werden. Ein solches Skalierungsprinzip bedeutet im Umkehrschluss auch, dass für (kleine und mittlere) Kommunen, mit einer geringeren Komplexität, eine geringere Dichte an Kontrollmechanismen von der Finanzverwaltung akzeptiert werden muss.

Ein Muster-IKS Steuern kann vor dem Hintergrund denklogisch nicht existieren. Beschreibungen Dritter können allenfalls Orientierungshilfe bieten. Die Inhalte des IKS Steuern sind unter den vorherrschenden Rahmenbedingungen zwingend selbst zu bestimmen. D.h., dass die IKS Inhalte verständlich formuliert und dem konkreten Risikoumfeld sowie der tatsächlichen Ressourcenausstattung der Kommune angemessen ausgestaltet sind. Die damit verfolgten IKS Ziele sind ebenfalls verständlich zu formulieren und vor allem spezifisch, terminiert und realistisch zu setzen. Ansonsten drohen die beschlossenen Inhalte von den betroffenen Beschäftigten nicht akzeptiert zu werden und die Ziele werden verfehlt. Eine Gelegenheit zur Selbstevaluation muss regelmäßig eingeplant werden, so dass Inhalte und Ziele auf ihre Gültigkeit hin überprüft werden können.

Das BMF Schreiben zu § 153 AO verlangt keine neuen, strengeren Kontrollmechanismen der Kommunen. Die bestehenden Regelungen müssen in ihrem Wirkungskreis infolge des § 2b UStG grundsätzlich ausgeweitet werden. Die Ausweitung führt zu einem erhöhten Ressourceneinsatz in organisatorischer, technischer und personeller Hinsicht. Bei der Ausarbeitung und Einführung eines IKS Steuern sollte daher zunächst auf Vorhandenes zurückgegriffen werden. Umfangreiche Systemwechsel oder mehrere zeitgleiche Verfahrensänderungen können das Ziel der Exkulpation gefährden, wenn die bereitgestellten Ressourcen unverhältnismäßig bleiben. Die Ausgestaltung eines kommunalen IKS ist strenggenommen kein (erstmaliger) Aufbau, sondern vielmehr eine eigens initiierte, systematische, selbstkritische Evaluation

[43] BMF v. 11.7.2019 sowie v. 14.11.2014, Rz. 100.

vorhandener Regelungen zur Sicherstellung der Tax Compliance mit anschließender Optimierung. Die Optimierung hat sich dabei als wiederkehrender Ausbauprozess zu verstehen.

Zu Beginn dieses Prozesses sollten Mindestbestandteile eines IKS Steuern identifiziert werden. Darauf aufbauend können Ausbaustufen vorgesehen sein, die das IKS in seiner Angemessenheit und Wirksamkeit fortlaufend optimieren.

Zu den Mindestbestandteilen eines IKS Steuern können gezählt werden:

- Zugangs- und Zugriffsberechtigungskonzepte,
- Erfassungs- und Verarbeitungskontrollen,
- Verschriftlichung der zentralen Verfahrensbeschreibungen (z.B. Arbeitshilfe ‚Auslandsüberweisung', Checkliste ‚Honorarvertrag ausländische Künstler', Arbeitshilfe ‚Extraktion der umsatzsteuerrelevanten Daten aus dem ERP System und Anfertigung der Umsatzsteuervoranmeldung', Checkliste ‚Betriebsprüfung angekündigt', Arbeitshilfe ‚Sponsoring ab 2021' etc.),
- Transparenz des Steuerdeklarationsprozesses: Fristenkontrollbuch, Beschreibungen der grundlegenden kommunalen Steuerpflichten ‚Was ist Gegenstand des BgA?', Nennung der am Prozess Beteiligten und Zeichnungsbefugten,
- Etablierung steuerlicher Ansprechpartner in den dezentral organisierten Organisationseinheiten: Sicherstellung des wechselseitigen Informationsflusses (z.B. neue Produkte / Dienstleistungen, neue Mitarbeiter, Nutzungsänderung von kommunalen Immobilien mit möglichen ertrag-, grunderwerb- und/ oder umsatzsteuerlichen Folgen)
- Vertreterprinzip: Positionen, die auf die Steuerfunktion einwirken, dürfen nicht einfach besetzt werden, sondern müssen stets einen adäquaten Vertreter vorhalten
- klare Aufgabenbeschreibung zur verlässlichen und überschneidungsfreien Zusammenarbeit (Schnittstellenmanagement) z.B.
  - Rollen- und Arbeitsplatzbeschreibungen für ‚Stadt als Steuerschuldnerin', dezentrale Ansprechpartner im Kulturamt / Immobilienverwaltung / etc.,
  - Zuständigkeitsvereinbarungen mit Eigenbetrieben und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen (insb. für umsatzsteuerliche Zwecke, da nur eine Unternehmereigenschaft besteht),
  - Steuerberatung über Mandatsvertrag (Klärung und Abgrenzung des Zwecks, Umfangs, Termingestaltung etc.),
  - Rechenzentrum (Sicherstellung der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen, Einrichtung möglicher Datenzugriffe durch Prüfungsdienste der Finanzverwaltung gem. § 147 Abs. 6 AO, Sicherstellung der steuerrechtlichen Anforderungen an Kassensysteme und andere Vor-, Neben- oder Hauptsysteme etc.),
- Sicherungsroutinen gegen Datenverlust (digital und analog) im Rahmen der Aufbewahrungsfristen,
- stichprobenartige, anlassbezogene Kontrollen[44],
- stetige Dokumentation der durchgeführten Kontrollmaßnahmen,
- Berichtsroutine gegenüber der Verwaltungsleitung,
- Verschriftlichung der Tax Compliance Maßnahmen in einem von der Verwaltungsleitung beschlossenen Regelwerk (Bekenntnis zur Tax Compliance sowie Verbindlichkeit der Steuerfunktion).

Denkbare Ausbaustufen – unter Einsatz gesteigerter Ressourcen – können sein:

- (dokumentierte) Entscheidung für oder gegen eine verstärkte Inanspruchnahme externer Steuerberatung,
- aktive(re) Steuerrisikoermittlung (z.B. frühzeitige Einbindung in Gestaltungsprozesse im ‚Konzern-Stadt', bei Grundstücksübertragungen etc.),
- Fortbildungskonzept (bspw. Veröffentlichung von Arbeitshilfen im Intranet, Newsletter, Jour Fixe Termine mit Ansprechpartnern im ‚Konzern-Stadt', Erweiterung des Budgets für externe Fortbildungen),
- weitergehende Anpassungen von eingesetzten IT Verfahren (z.B. Einführung einer Vertragsdatenbank unter Einbezug steuerrechtlicher Aspekte, Abbau von IT Insellösungen und vermehrter Einsatz einheitlicher, automatisierter Programme),
- vollständige Verfahrensbeschreibungen zur Anfertigung einer Verfahrensdokumentation,
- ggf.: Personalamt für Lohnsteuer integriert?

[44] BMF v. 11.7.2019 sowie v. 14.11.2014, Rz. 101.

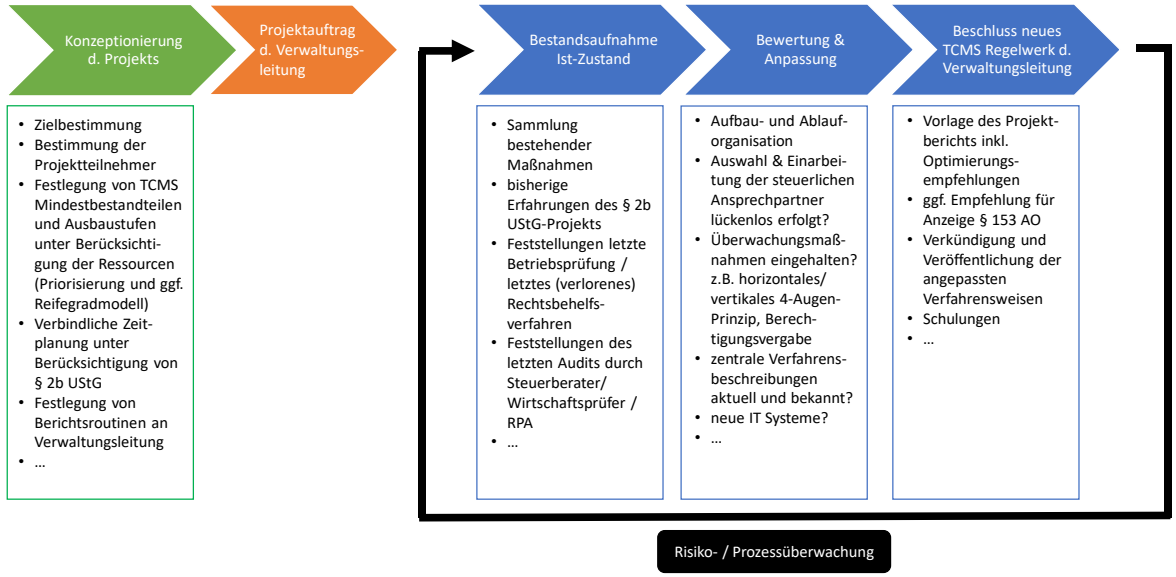
- ggf.: Beteiligungsmanagement einbezogen? Etablierung von Schnittstellen bzw. Ansprechpartnern in den Beteiligungsgesellschaften für Sachverhalte, die Kapitalertragsteuer auslösen können,
- freiwillige Systemprüfung und Zertifizierung nach IDW PS 980 durch Wirtschaftsprüfer.

6 Umsetzung eines kommunalen TCMS

Für die faktische Umsetzung eines TCMS können keine absoluten Empfehlungen ausgesprochen werden. Die kommunalen Bedingungen sind für diese Zwecke zu divers.

Allerdings dürfen die Beiträge bestimmter kommunaler Organisationseinheiten als übertragbar eingeschätzt werden. Hierzu zählen die Finanzbuchhaltung, die IT Abteilung und – falls vorhanden – die (interne / externe) Steuerabteilung. Infolge des § 2b UStG werden Organisationseinheiten vermehrt zum ersten Mal mit umsatzsteuerlichen Anforderungen konfrontiert. Die betroffenen Einheiten sollten sich daher im Vorfeld mit der Finanzbuchhaltung und dem IT Dienstleister verständigen und eine gesetzeskonforme Abbildung des Geschäftsvorfalles in der kommunalen Buchungssystematik sicherstellen. Zudem sollten gegenseitige Ansprechpartnerfunktionen kommuniziert werden, damit auftretende Fehlfunktionen zeitnah behoben werden können. Es erscheint somit lohnenswert, die TCMS / IKS Steuern Umsetzung in einer interdisziplinären Projektumgebung als klar definierten Prozess zu beschreiten.

Abbildung 2: Möglicher Projektverlauf der Umsetzung eines kommunalen TCMS



Quelle: Eigene Darstellung.

Ein Projektverlauf kann wie in Abbildung 2 dargestellt skizziert werden.

Durch die vorgeschlagene Verständigung auf Mindestinhalte und Ausbaustufen des IKS Steuern (s.o.) wird sichergestellt, dass der Einführungsprozess nicht zum Erliegen kommt. Unter Berücksichtigung des § 2b UStG sollten die Mindestbestandteile bis zum 1.1.2021 erfolgreich umgesetzt sein. Die Ausbaustufen können danach folgen, dürfen jedoch nicht unachtsam forciert werden. Für die Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Jahresanmeldung 2021 sollten nämlich zusätzlicher Deklarations- und Verprobungsaufwand einkalkuliert werden. Die aus dem kommunalen Buchführungssystem extrahierten Besteuerungsgrundlagen können dann erstmalig mit den bis zum 31.12.2020 erhobenen und beurteilten Sachverhalten abgeglichen und kritisch hinterfragt werden. Für Sachverhalte, deren rechtliche Würdigung noch zweifelhaft war, könnten inzwischen neue Anwendungsschreiben zur Auslegung erschienen sein, so dass

insoweit noch zeitnah Berichtigungs- oder auch Gestaltungsbedarfe anfallen können.

Aufgrund der derzeitigen, zeitintensiven Auseinandersetzung mit § 2b UStG könnte es legitim erscheinen, ausgewählte, grundsätzlich bekannte Risikobereiche, wie den Bereich der Lohnsteuer oder aber den des Steuerabzugs nach § 50a EStG, nachrangig zu behandeln. Die Entscheidung über eine Priorisierung sollte dokumentiert und als terminierte Wiedervorlage abgelegt werden.

Die fortschreitende Entwicklung des IKS Steuern über die Ausbaustufen kann bei Bedarf mit einem (selbst entwickelten) Reifegradmodell zur Selbstevaluation kombiniert werden, um eine Möglichkeit des Controllings zu installieren. Über den Zielerreichungsgrad kann in einem Bericht an die Verwaltungsleitung Stellung bezogen werden. Die Erkenntnisse für die Gründe der Zielabweichung können der Verwaltungsleitung als Entscheidungsgrundlage für oder gegen die weitere Vorgehensweise im IKS Optimierungsprozess dienen. Über den zeitlichen Verlauf können sich manche IKS Ausbaustufen als wenig erfolgskritisch herausstellen. Andere Ausbaustufen mögen dagegen größeren Mehrwert bieten. Zu Beginn der Tax Compliance Bemühungen ist es ratsam eine Priorisierung der Maßnahmen vorzunehmen.[45] Grundsätzlich sollte trotz seines verbindlichen Charakters ein flexibler und offener Umgang mit dem Tax Compliance Regelwerk angestrebt werden. Auf diese Weise können kritische Fragen und Verbesserungsvorschläge von den Beteiligten zugelassen werden, was wiederum einen positiven Effekt auf den Wirkungsgrad des Systems und die Akzeptanz unter den Anwendern zur Folge hat.

Es empfiehlt sich das erste beschlossene, gebündelte Tax Compliance Regelwerk als schlankes Masterdokument zu gestalten. Darin sind die generellen, für einen langen Zeitraum gültigen Elemente zu beschreiben. Von diesem Masterdokument kann in Form von Anlagen auf Einzelregelungen, Arbeitshilfen, Benutzerhandbücher für ausgewählte Software etc. eingegangen werden. Im Zeitverlauf anstehende Überarbeitungen der konkreten Einzelregelungen können auf diesem Weg mit einem minimierten Aufwand eingepflegt werden, ohne das gesamte verschriftlichte Tax Compliance Regelwerk editieren zu müssen. Ebenso kann es leicht um neue Anhänge, bspw. infolge der erfolgreichen Implementierung einer IKS Ausbaustufe, ergänzt werden. Ferner ist jede Verfahrensbeschreibung und sonstige verschriftlichte Abrede zu versionieren. Für Dritte lässt sich somit eine Chronologie der jeweils geltenden Regelungen nachzeichnen und Unterschiede in den Bearbeitungssystematiken über die Zeit erläutern. Prüfungsbeamte der Finanzverwaltung können sich bei dem Verdacht einer Steuerhinterziehung aufgrund der abgabenrechtlichen Anlaufhemmungen und Festsetzungsverjährungen mit Geschäftsvorfällen beschäftigen, die über zehn Jahre zurückliegen. In der Retrospektive wird das Nachvollziehen der ‚eigenen' steuerlichen Beurteilung von Geschäftsvorfällen transparenter und erleichtert. Denn für die Aufarbeitung von solch alten Vorgängen steht das damalige Personal womöglich nicht mehr zur Verfügung, so dass jede zeitlich zuordenbare Dokumentation und Anweisung zur Rekonstruktion der Sachverhalte und der anschließenden steuerlichen Beurteilung beitragen. Dieser Form der Aufzeichnung, Dokumentation und Aufbewahrung kommt Beweiskraft zu, die keinen Raum für Hinzuschätzungen i.S.v. § 162 AO lässt. In Kombination mit einem parallel protokollierten und versionierten Tax Compliance Regelwerk wird man die gewünschte Indizwirkung für einen ‚bloßen Fehler' i.S.d. § 153 AO erreichen können.

[45] Vorstellbar ist die Anfertigung einer Risikomatrix mit darauf aufbauender Risikokontrollmatrix. Festzulegen wäre hierbei, ob eine Brutto- oder Netto-Betrachtung des Risikos beabsichtigt ist. Ferner ist darauf zu achten, dass konstant transparente und einheitliche Kriterien der Risiko- und Schadensausmaßbewertung angelegt werden. Klärungsbedürftig ist zuletzt, wer auf welcher Informationsbasis bewerten darf und zu wann eine erneute Risikobewertung erfolgen wird. Ob eine solche Herangehensweise notwendig ist, ist wiederum von den konkreten Umständen des Einzelfalls abhängig.

7 Fazit

Für die Ordnungsmäßigkeit der steuerlichen Aufzeichnungen, die Versicherung wahrheitsgemäßer Angaben in den Steuererklärungen und die konkrete Ausgestaltung der Steuerfunktion ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Für den kommunalen Anwendungsfall trifft dies den jeweiligen gesetzlichen Vertreter. Die Qualität des Bekenntnisses der Verwaltungsspitze zur Tax Compliance wird im Ausmaß und der Nachhaltigkeit der kommunalen Bemühungen deutlich.

Tax Compliance ist keine neue Disziplin für die Kommunalverwaltung. Die Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand führt jedoch zwangsläufig zu einem Härtetest der bisherigen kommunalen Steuerfunktion und verlangt einen systematischen und angemessenen Umgang. Entscheidend ist, dass dauerhaft ein Mindestmaß an steuerlicher Sensibilität der Verwaltungsbeschäftigten auf allen Hierarchieebenen angestrebt und letztlich auch erreicht wird. Die verantwortlichen Führungspersonen müssen ihre Organisationspflichten für diese Zwecke wahrnehmen, dem gesetzlichen Vertreter insofern regelmäßig berichten und auf diese Weise einen stetigen Rückkopplungsprozess etablieren. Andernfalls verbleibt es bei einem Lippenbekenntnis der Verwaltungsleitung und sie nimmt die geforderte Anzeige- und Berichtigungspflicht i.S.d. § 153 AO nicht wahr. Eine Exkulpationswirkung bliebe unter diesen Umständen unerreicht.

8 Literaturverzeichnis

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 3.1.2013, IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl 2013 I, S. 59.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 14.11.2014, IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl. 2014 I, S. 1450.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 23.5.2016, IV A 3 - S 0324/15/10001, BStBl. I 2016, S. 490.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 11.7.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003 :001. Derzeit zurückgerufen.

Bundessteuerberaterkammer: Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, vom 9.7.2018. URL: https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/publikationen/02_steuerrecht_rechnungslegung/53_2018-07-09_IKS-Hinweise.pdf . Zuletzt aufgerufen: 1.9.2019.

Bundessteuerberaterkammer/ Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V.: Tax Compliance für Handwerksbetriebe - Einrichtung und Dokumentation eines innerbetrieblichen Kontrollsystems („Steuer-IKS“) zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten in Handwerksbetrieben, Berlin: 2019, URL: https://www.zdh.de/fileadmin/user_upload/publikationen/Broschueren/2019/Broschuere_Tax_Compliance_web.pdf Zuletzt aufgerufen: 1.9.2019.

Bungartz, O.: Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS), Steuerung und Überwachung von Unternehmen. 5. Auflage. Berlin: 2017.

Deutscher Städtetag: Diskussionsentwurf: Tax Compliance in Kommunen. Leitfaden des Deutschen Städtetages für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, vom 26.4.2017.

Hunsmann, D.: Die Aufsichtspflichtverletzung (§ 130 OWiG) unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, in: DStR: 2014, S. 855 - 860.

Institut der Wirtschaftsprüfer: Praxishinweis 1/2016 vom 31.5.2017, Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems.

Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement: Finanzsteuerung und -service im Wandel, Teil 1: Finanzfunktion und Rollenverständnis der Steuerungsakteure, Bericht 4/2019.

Oberfinanzdirektion NRW: Arbeitshilfe zur Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, vom 15.3.2019. URL: https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/arbeitshilfen-leitfaeden-praxishilfen. Zuletzt aufgerufen: 1.9.2019.

Der Autor:

Sebastian Rainer, Diplom-Finanzwirt (FH), M.A., Beschäftigter der Stadt Gelsenkirchen. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft entstanden und gibt die persönliche Meinung des Autors wieder.

Zur besseren Lesbarkeit wird die männliche Form verwendet. Hiermit ist geschlechtsneutral auch die weibliche Form gemeint. Kommunalrechtliche Normen werden im Kontext der nordrhein-westfälischen Regelungen zitiert und angewandt.

Erstellungsdatum: 1. September 2019

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung der Autoren und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.

Institut für Verwaltungswissenschaften gGmbH
im Wissenschaftspark Gelsenkirchen
Munscheidstraße 14
45886 Gelsenkirchen

www.ifv.de