

Institut für den öffentlichen Sektor

# Steuerpflichten öffentlich-rechtlicher Organisationen

Herausforderungen und Umsetzung  
in Gebietskörperschaften und Kirchen

STUDIENBERICHT

Gefördert durch

**KPMG**

# INHALT

## 3 **Vorwort und Danksagung**

## 4 **Executive Summary**

### 1 **Einleitung**

- 6 Zunehmende Anforderungen und Kontrollen
- 7 Fehlerhafte Steuererklärungen als Risiko – TCMS als Antwort?
- 7 Forschungslücke

### 2 **Forschungsdesign**

- 8 Studienablauf
- 8 Teilnehmerfeld

### 3 **Studienergebnisse**

- 10 **3.1 Steuerrechtliche Herausforderungen**
  - Entwicklung der regulatorischen Anforderungen
  - Aktuelle Herausforderungen
- 13 **3.2 Ausstattung der Steuerfunktion**
  - Aufbau von Personalstellen
  - Fachqualifikation
  - IT-Unterstützung
- 16 **3.3 Führung und Organisationskultur**
  - Sensibilisierung der Führungskräfte
  - Einbindung der Steuerfachleute
  - Schulungen
- 18 **3.4 Steuerliches Risiko- und Tax-Compliance-Management**
- 19 **3.5 Was macht eine „gute Steuerfunktion“ aus?**

### 21 **4 Ausblick**

- 23 Literaturverzeichnis
- 24 Autoren, Ansprechperson

# Vorwort und Danksagung

Wir freuen uns sehr, diese Studie des Instituts für den öffentlichen Sektor einleiten zu dürfen. Dass die öffentliche Hand und die Kirchen nicht nur Steuer-einnehmer, sondern in zunehmendem Maße auch Steuerzahler sind, ist noch immer kein Allgemeinwissen. Auch in der wissenschaftlichen Literatur fristet die Auseinandersetzung mit der Steuerfunktion der öffentlichen und kirchlichen Verwaltung ein bedauerliches Schattendasein. Es ist aus unserer Sicht daher von großer Bedeutung, die Forschungslücke zu steuerlichen Fragen der öffentlichen Hand und von Kirchenorganisationen zu schließen. Die Studie zeigt, dass beide zunehmend mit komplexen Steuerpflichten konfrontiert sind, die große organisatorische Herausforderungen nach sich ziehen.

Das Institut für den öffentlichen Sektor hat bereits in der Vergangenheit zahlreiche Studien durchgeführt, die wichtige Einblicke in die Herausforderungen und Entwicklungen im öffentlichen Sektor bieten. Die vorliegende Arbeit des Instituts ist von besonderem Wert, da sie durch die erhobenen Befragungsergebnisse öffentlich-rechtliche Organisationen dabei unterstützt, den Entwicklungsstand der eigenen Steuerabteilung und Herausforderungen im Zusammenhang mit der Erfüllung eigener Steuerpflichten besser beurteilen zu können. Somit kann auch ein Beitrag dazu geleistet werden, steuerliche Risiken effektiver zu managen.

In der Studie wird festgestellt, dass fast alle Befragten einen Anstieg der regulatorischen Anforderungen in Bezug auf die Steuerpflichten ihrer Organisation in den letzten zehn Jahren wahrnehmen. Dies unterstreicht die Notwendigkeit einer gut organisierten und zeitgemäß ausgestatteten Steuerfunktion, um die steuerlichen Pflichten zu erfüllen und Haftungsrisiken zu minimieren.

Wir sind stolz darauf, dass das von KPMG geförderte Institut diese wichtige Forschungslücke zu schließen hilft und wertvolle Erkenntnisse für den öffentlichen Sektor und Kirchenorganisationen bereitstellt. Wir bedanken uns auch bei unseren KPMG-Kollegen Philipp Haaf und Tobias Rentschler, die die Studie mit steuerspezifischer Expertise unterstützt haben, und hoffen, dass die Ergebnisse dieser Studie dazu beitragen werden, das Thema Steuerpflichten in öffentlich-rechtlichen Organisationen auf der Agenda zu halten, die Steuerfunktion weiter gezielt zu stärken und die steuerliche Compliance zu verbessern.

Allen Vertreterinnen und Vertretern der öffentlichen Hand und der Kirchen, die sich an der Befragung beteiligt haben, danken wir sehr herzlich für ihre Mitwirkung.

## **Torsten Kaiser**

Bereichsvorstand Öffentlicher Sektor  
KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

## **Steffen Döring**

Leitung Steuerberatung  
Öffentlicher Sektor  
KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

# Executive Summary

Die öffentliche Hand nimmt nicht nur Steuern ein, häufig muss sie auch selbst Steuern zahlen. Auch vor dem Hintergrund europarechtlicher Vorgaben sehen sich dabei seit einigen Jahren auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit einem zunehmend komplexen Steuerrecht konfrontiert. Dazu zählen etwa die Kommunen, Bundes- und Landesverwaltungen, Sozialversicherungsträger, Universitäten und die verfasste Kirche. Die Umsetzung ihrer eigenen Steuerpflichten stellt für diese Organisationen somit eine zunehmend große Herausforderung dar, für deren Bewältigung sie Personalressourcen und steuerliche Fachexpertise benötigen. Im Falle einer Abgabe falscher Steuererklärungen drohen aufgrund einer verschärften Rechtsprechung neben fiskalischen und politischen Risiken zudem auch strafrechtliche Konsequenzen für Verwaltungsleitungen und Steuerbedienstete.

Wie sich insbesondere die Gebietskörperschaften, Selbstverwaltungskörperschaften und Kirchen in Deutschland auf diese steuerlichen Herausforderungen einstellen und sie organisatorisch und prozessual umsetzen, war bundesweit bislang kaum erforscht. Vor diesem Hintergrund haben wir von August bis September 2023 eine standardisierte Befragung von Finanz- bzw. Steuerverantwortlichen in öffentlich-rechtlichen Organisationen durchgeführt.

Von mehr als 180 Studienteilnehmerinnen und -teilnehmern – überwiegend aus Kommunen und Kirchen – konnten Antworten in die Auswertung einfließen. Diese lassen sich in folgenden zentralen Ergebnissen zusammenfassen:

1 Fast alle Studienteilnehmerinnen und -teilnehmer nehmen einen **Anstieg der regulatorischen Anforderungen** in Bezug auf die Steuerpflichten ihrer Organisation in den vergangenen zehn Jahren wahr. 70 Prozent sehen sogar einen starken Anstieg von Zeitaufwand und Komplexität bei der Identifizierung und Erfüllung dieser Steuerpflichten.

2 Aktuell stellt **das neue Umsatzsteuerrecht** die weitaus **größte steuerliche Herausforderung** für öffentlich-rechtliche Organisationen dar. Mehr als drei Viertel aller Befragten benennen die Einführung von § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) als eine der größten Herausforderungen; unter den Kirchenverwaltungen geben dies sogar mehr als 90 Prozent an. Die Umsatzsteuer bindet zudem von allen Steuerpflichten die meisten Personalkapazitäten und wird mit großem Abstand als das größte Steuerrisiko angesehen.



3 In Reaktion auf die komplexen Steuerpflichten haben mehr als 80 Prozent der befragten Organisationen eine explizite **Personalstelle oder eine eigene Abteilung zur Erfüllung der Steuerpflichten** eingerichtet, immerhin 63 Prozent haben dabei mindestens eine Vollzeitstelle im Stellenplan ausgewiesen. Überwiegend ist diese sogenannte Steuerfunktion im Finanzbereich der Organisation zentralisiert, Kirchen haben besonders oft ein Mischmodell mit zusätzlichen dezentral Verantwortlichen.

4 In weniger als jeder vierten Organisation (und nur in jeder sechsten Kommune) mit eigenem Steuerpersonal ist bislang mindestens eine Personalstelle von einer Dienstkraft mit der besonderen **Fachqualifikation** Steuerberater/-in besetzt. Häufiger sind Steuerfachangestellte, Steuerfachwirte oder zum Teil auch ausschließlich Bedienstete ohne explizite steuerliche Fachqualifikation tätig. Ein möglicher Grund hierfür: Eine Mehrheit der befragten Steuerbereiche verfügt nicht über Stellen im höheren Dienst.

5 Ausbaufähig erscheint die gezielte **IT-Unterstützung** der Steuerfunktion. Die Mehrzahl der befragten Organisationen verzichtet bislang auf einen Einsatz steuerspezifischer Fremdsoftware oder entsprechender Eigenentwicklungen.

6 Nach Einschätzung der Befragten ist sich die Mehrheit der Hausleitungen ihrer steuerlichen **Haftungsrisiken** zumindest tendenziell bewusst. Zugleich wird die Sensibilisierung der Führungsebene für Steuerthemen weiterhin als große Herausforderung gesehen.

7 Eine weitere prozessuale und organisationskulturelle Herausforderung besteht darin, dass das Steuerpersonal derzeit nur in jeder zweiten befragten Organisation auch regelmäßig **in steuerlich relevante Organisationsentscheidungen einbezogen** wird. Sogar nur in jeder zehnten Organisation war dies den Befragten zufolge bislang immer der Fall.

8 Verpflichtende **Mitarbeiterschulungen** zu deren Sensibilisierung hinsichtlich steuerlicher Pflichten und Risiken gibt es bislang nur in gut jeder vierten Organisation – im Kirchenbereich ist dies immerhin bei fast jeder zweiten Organisation der Fall.

9 Obwohl eine knappe Mehrheit der Befragten der Meinung ist, dass das zuständige Personal in der eigenen Organisation über ausreichend Qualifikationen verfügt, um alle steuerlichen Risiken adäquat zu steuern, werden diese Risiken bislang nur in jeder dritten Organisation (und nur in 15 Prozent der kirchlichen Organisationen) auch regelmäßig und systematisch erfasst. Häufiger wird ein entsprechendes **steuerliches Risikomanagement** nur unregelmäßig bzw. ad hoc umgesetzt. Nur jede fünfte Organisation hat auch ein regelmäßiges Reporting von steuerlichen Risiken an die Hausleitung eingerichtet.

10 Ein sogenanntes **Tax-Compliance-Management-System** (TCMS), also ein dokumentiertes innerbetriebliches System zur Sicherstellung der Erfüllung von steuerlichen Pflichten, hat bereits ein Drittel der befragten Organisationen im Einsatz, bei den kirchlichen Organisationen trifft dies nur auf 18 Prozent zu! Zugleich zeigt sich bei dem Thema aktuell eine sehr hohe Dynamik: Weitere 51 Prozent (und sogar 71 Prozent der befragten kirchlichen Organisationen) planen derzeit eine entsprechende Einführung. Überwiegend erfolgt die TCMS-Einführung dabei mit externer Unterstützung durch Beratungsunternehmen bzw. Steuerberatungsbüros.

Übergreifend zeigen die Studienergebnisse zum einen, dass in Gebietskörperschaften und Kirchen die Erfüllung von eigenen Steuerpflichten zunehmend als wichtiges und herausforderndes Thema wahrgenommen wird und auf der Führungsebene ein zumindest grundsätzliches Bewusstsein für entsprechende Haftungsrisiken und damit verbundene strafrechtliche und ordnungswidrigkeitsrechtliche Konsequenzen bei Verstößen besteht. Zudem hat die Mehrzahl der öffentlich-rechtlichen Organisationen Personalstrukturen mit steuerlicher Expertise sowie erste organisationsweite Prozesse aufgebaut, um die steuerliche Compliance zu stärken.

Auf der anderen Seite legen die Studienergebnisse nahe, dass angesichts bleibender und wachsender steuerlicher Herausforderungen – wie der noch nicht abgeschlossenen Umstellung des Umsatzsteuerrechts, der zum 1.1.2025 in Kraft tretenden Grundsteuernovelle oder der zunehmenden Automatisierung von Steuerprozessen – in vielen öffentlich-rechtlichen Organisationen eine weitere Stärkung der Steuerfunktion im Hinblick auf strukturelle, prozessuale und organisationskulturelle Aspekte empfehlenswert erscheint. Dies betrifft etwa die IT-Unterstützung, Schulungsangebote sowie den Auf- bzw. Ausbau von Risikomanagement- und Tax-Compliance-Management-Systemen.

Weiterführende Zusammenhangsanalysen auf Basis unserer Studienergebnisse deuten darauf hin, dass durch solche Maßnahmen, die auch mit gezielter Einbindung externer Fachexpertise umgesetzt werden können, die Verankerung des Themas in der Gesamtorganisation deutlich gestärkt werden kann und Mitarbeitende besser für steuerliche Risiken bei ihren Entscheidungen sensibilisiert werden können. Steuerverstöße bei öffentlich-rechtlichen Organisationen, denen eine besondere Vorbildfunktion als „ehrliche Steuerzahler“ zukommt, sowie etwaig damit verbundene fiskalische, politische und strafrechtliche Konsequenzen könnten dadurch zukünftig noch unwahrscheinlicher werden. Öffentliche und kirchliche Verwaltungen sollten das Thema Tax Compliance in den nächsten Jahren auf ihrer Agenda halten. |

# 1 Einleitung

Auf den ersten Blick mag es paradox erscheinen: Die öffentliche Hand, die sich primär über Steuereinnahmen finanziert, muss regelmäßig auch selbst Steuern zahlen. Diese Steuerpflichten bestehen nicht nur, wenn sich die öffentliche Hand an privatwirtschaftlichen Unternehmen beteiligt, sondern sie gelten auch für die vielfältigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Zu diesen betroffenen Organisationen zählen etwa die Kommunen, Bundes- und Landesverwaltungen, Sozialversicherungsträger, Universitäten, Innungen und zahlreiche Kammern, sonstige Anstalten und Stiftungen öffentlichen Rechts und auch die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften in Form der verfassten Kirche.

## Zunehmende Anforderungen und Kontrollen

Verschiedene Steuerpflichten fallen insbesondere – aber nicht ausschließlich – dann an, wenn die juristischen Personen des öffentlichen Rechts neben ihren vielfältigen hoheitlichen Tätigkeiten auch wirtschaftlich tätig sind und dabei (potenziell) in Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen treten, die der üblichen Besteuerung unterliegen. Die genaue Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Betätigungsbereichen öffentlich-rechtlicher Organisationen ist hierbei oft alles andere als einfach.<sup>1</sup> Regelmäßig stellt

sich die konkrete Auslegungsfrage, ob und inwieweit eine wirtschaftliche und/oder wettbewerbsrelevante und/oder sogar hoheitliche Tätigkeit steuerpflichtig ist.<sup>2</sup> Auch in den einzelnen relevanten Steuer- und Abgabegesetzen, wie etwa dem Körperschaftsteuergesetz (KStG), dem Einkommensteuergesetz (EStG), dem Umsatzsteuergesetz (UStG), dem Grundsteuergesetz (GrStG) oder dem Gewerbesteuerengesetz (GewStG) werden die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und etwaige Ausnahmetatbestände unterschiedlich geregelt. Eine Art Generalklausel, die

Maß, Art und Reichweite der Besteuerung der öffentlichen Hand übergreifend festlegt, existiert bislang nicht.<sup>3</sup>

Die Komplexität dieses Steuerrechts ist in den vergangenen Jahren darüber hinaus durch neue Rechtsprechung und Gesetzgebung – insbesondere auch vor dem Hintergrund europarechtlicher Vorgaben – weiter gestiegen. In Fachkreisen heißt es mittlerweile, die Besteuerung der öffentlichen Hand stelle selbst erfahrene Expertinnen und Experten in der alltäglichen Praxis vor Verständnisprobleme, da „die Prinzipien der Besteuerung oder Nichtbesteuerung nicht mehr

<sup>1</sup> Vgl. Deutscher Städtetag (2017), S. 22

<sup>2</sup> Vgl. Hidién, J. W./Jürgens, A. (2023), S. XIV

<sup>3</sup> Ebenda

deutlich zu erkennen“ seien.<sup>4</sup> Prominentestes Beispiel ist die Neuregelung der Umsatzbesteuerung für die öffentliche Hand (vgl. § 2b UStG), die bereits mit dem Steueränderungsgesetz 2015<sup>5</sup> eingeführt wurde und deren Übergangsfrist zur verpflichtenden Anwendung seitdem aufgrund des hohen Prüfungs- und Umstellungsaufwands sowie teils offener Rechtsanwendungsfragen mehrfach verschoben wurde (ausführlicher siehe auch Seite 12). Zudem haben bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts wirtschaftliche, mit Steuerpflichten verbundene Tätigkeiten generell zugenommen.<sup>6</sup> Darüber hinaus gibt es Hinweise aus der Praxis, dass die Finanzbehörden steuerliche Prüfungen und Kontrollen dieser Organisationen in den letzten Jahren dementsprechend verstärkt haben.

Um ihre steuerlichen Pflichten als „Steuerschuldner“<sup>7</sup> sowie die gestiegenen Anforderungen an die Dokumentation und die Nachweise von steuerlichen Vorgängen zu erfüllen, benötigen öffentlich-rechtliche Organisationen somit mehr denn je besondere steuerliche Fachexpertise sowie funktionierende, organisationsweite Prozesse zur Identifikation und Bewertung steuerpflichtiger Geschäftsvorfälle.

### Fehlerhafte Steuererklärungen als Risiko – TCMS als Antwort?

Im Falle einer Abgabe falscher Steuererklärungen – ein Risiko, das mit komplexer werdenden Steuerpflichten wie dem neuen Umsatzsteuerrecht steigt – drohen zum einen fiskalische und politische Konsequenzen in Form von Steuernachzahlungen, Strafzahlungen, Reputationsschäden und gegebenenfalls Rücktrittsforderungen an politisch Verantwortliche. Dass dies kein rein theoretisches Risiko ist, zeigen verschiedene Presseberichte der jüngeren Vergangenheit zu teils hohen Steuernachzahlungsforderungen der Finanzämter an Kommunen oder Kirchenverwaltungen, etwa im Zuge der Gewährung von

Mitarbeitervergünstigungen oder der Beschäftigung von Hilfspersonal. Auch der Deutsche Städtetag berichtete beispielhaft von typischen Fällen irrtümlich falscher abgegebener Steuererklärungen, „in denen selten auftretende, aber steuerpflichtige Sachverhalte von einzelnen Mitarbeitern nicht als solche erkannt werden, sodass in Folge auch keine Mitteilung an die stadtinternen für Steuern zuständige Fachdienststelle ergeht“.<sup>8</sup>

Auf Basis einer in den letzten Jahren verschärften Rechtsprechung sowie Verschärfungen im Steuerstrafrecht sind zum anderen auch strafrechtliche Konsequenzen für Verwaltungsleitungen und Steuerbedienstete möglich.

Der Deutsche Städtetag konstatierte im Jahr 2017 recht ernüchternd, dass jenseits einiger steuerlich besonders exponierter Bereiche kommunale Verwaltungsmitarbeitende bislang in aller Regel über kein ausreichendes steuerliches Basiswissen verfügten und zumeist auch keine systematischen Maßnahmen existierten, um die Beschäftigten in Fragestellungen des Ertrags- und Umsatzsteuerrechts zu sensibilisieren.<sup>9</sup> Darüber hinaus berichtete der Städtetag als zusätzliches Risiko von deutlichen Lücken beim Aufbau eines systematischen innerbetrieblichen Kontrollsystems zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten – des sogenannten Tax-Compliance-Management-Systems (TCMS).<sup>10</sup> Insbesondere vor dem Hintergrund der absehbaren verpflichtenden Anwendung der bereits erwähnten neuen Umsatzbesteuerung für juristische Personen des öffentlichen Rechts und der verschärften steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken empfahl der vom Städtetag 2017 veröffentlichte Leitfadentwurf „Tax Compliance in Kommunen“ eine zeitnahe Implementierung eines TCMS. Auch die Finanzverwaltung hatte zuvor in einem viel beachteten Anwendungserlass zu § 153 der Abgabenordnung (AO) betont, dass die Einrichtung eines

TCMS gegebenenfalls ein Indiz darstellen könne, das im Falle einer fehlerhaften Steuererklärung gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen könne.<sup>11</sup> Neben seiner präventiven Wirkung kann ein TCMS somit auch erheblich die Wahrscheinlichkeit reduzieren, dass es bei steuerlichen Fehlern zur Einleitung steuerstrafrechtlicher Ermittlungen kommt.<sup>12</sup>

### Forschungslücke

Wie nun öffentliche und kirchliche Verwaltungen übergreifend in Deutschland ihre komplexer werdenden steuerlichen Pflichten personell und organisatorisch umsetzen, welche entsprechenden Prozesse und Kontrollsysteme sie eingeführt haben und welche besonderen Herausforderungen sie selbst im Bereich ihrer Tax Compliance wahrnehmen, war bundesweit bislang allerdings kaum erforscht. Unserer Kenntnis nach wurde zuvor in Deutschland keine bundesweite Befragung unterschiedlicher öffentlich-rechtlicher Organisationstypen zur Umsetzung ihrer Steuerpflichten (Tax Compliance) durchgeführt.

Vorherige Untersuchungen fokussierten vornehmlich die Tax Compliance privater Unternehmen<sup>13</sup> bzw. hatten einen Fokus auf gemeinnützige Unternehmen im Gesundheits- und Sozialbereich<sup>14</sup>. In einzelnen Bundesländern beleuchteten der Landesrechnungshof bzw. die Gemeindeprüfungsanstalt den kommunalen Umsetzungsstand in Form von vergleichenden überörtlichen Prüfberichten.<sup>15</sup> Auch der Deutsche Städtetag führte vor einigen Jahren eine stichprobenartige Umfrage unter einzelnen Mitgliedstädten zum Thema Tax Compliance durch,<sup>16</sup> zudem wurden im Rahmen einer Dissertation verschiedene Experteninterviews mit Kommunalverantwortlichen geführt.<sup>17</sup>

Diese Forschungslücke war Motivation für die vorliegende Studie. |

4 Hidién, J. W./Jürgens, A. (2023), S. XV

5 BGBl I 2015, S. 1834

6 Vgl. etwa Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen (2022), S. 12

7 Vgl. etwa Deutscher Städtetag (2017), S. 6; Schwarting, G. (2022), S. 75

8 Deutscher Städtetag (2017), S. 2

9 Ebenda, S. 3

10 Ebenda, S. 7

11 Bundesministerium der Finanzen (2016), Rn. 2.6

12 Vgl. Deutscher Städtetag (2017), S. 22

13 Vgl. etwa KPMG (2016); Feller, A. et al. (2017); KPMG International (2023); d'Andria, D./Heinemann, M. (2023)

14 Vgl. Curacon (2021)

15 Vgl. etwa Landesrechnungshof Thüringen (2021); Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (2023), S. 77–89

16 Deutscher Städtetag (2017), S. 6–7

17 Rainer, S. (2021)

## 2 Forschungsdesign



### Studienablauf

Vor dem Hintergrund der beschriebenen Forschungslücke sollte mittels einer fragebogengestützten Erhebung erforscht werden, wie sich unterschiedliche öffentlich-rechtliche Organisationen in Deutschland aktuell auf ihre zunehmend komplexer werdenden Steuerpflichten einstellen, welchen Herausforderungen sie dabei begegnen und wie sie ihre entsprechenden Aufgaben organisatorisch und prozessual umsetzen. Zur Zielgruppe zählten somit etwa Kommunal-, Landes- und Bundesverwaltungen, kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts, Selbstverwaltungskörperschaften wie Universitäten und Krankenkassen sowie sonstige Anstalten und Körperschaften öffentlichen Rechts. Im Falle einer ausreichenden Beteiligung sollten dabei auch Sonderauswertungen für unterschiedliche Organisationsarten und -größen ermöglicht werden.

Im Herbst 2023 wurden hierzu mehr als 3.000 Kontakte öffentlich-rechtlicher Organisationen, unter anderem die Finanzleitungen aller deutschen Großstädte, eingeladen, sich mittels eines Online-Fragebogens an der Studie zu beteiligen. Der Fragebogen umfasste neben statistischen Angaben Fragen zur Betroffenheit von einzelnen Steuerpflichten, zur Organisation der Steuerpflichten, zum Risiko- und Tax-Compliance-Management-System sowie zu aktuellen steuerlichen Herausforderungen. Sofern bekannt, wurden die Verantwortlichen für Steuerfragen direkt angeschrieben. Falls in anderen Fällen die Angeschriebenen selbst keine adäquaten Angaben zur Umsetzung der Steuerpflichten in ihrer Organisation machen konnten, wurden sie gebeten, die Einladung organisationsintern an eine Person mit entsprechendem Fachwissen weiterzuleiten. Allen Befragten wurde nach den üblichen wissenschaftlichen Standards eine anonymisierte Befragungsauswertung zugesichert, um unverfälschte Antworten zu erhalten.

Insgesamt wurden mehr als 200 Fragebögen gestartet, 184 Fragebögen konnten für die Auswertung grundsätzlich berücksichtigt werden. Von 162 Teilnehmerinnen und Teilnehmern erhielten wir dabei detaillierte Angaben zur Ausgestaltung der Steuerfunktion in ihrer Organisation. Zwar können die Befragungsergebnisse trotz der erfreulichen Teilnehmerzahl keinen unbedingten Anspruch auf Repräsentativität erheben, da die Grundgesamtheit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Deutschland nicht vorliegt. Dennoch ermöglichen die vorliegenden Ergebnisse eine vergleichsweise solide Bestandsaufnahme der Thematik in öffentlich-rechtlichen Organisationen.

Zusätzlich wurde im November 2023 ein Workshop mit mehr als 20 Befragungsteilnehmerinnen und -teilnehmern aus Kommunen und kirchlichen Organisationen durchgeführt, um die vorläufigen Studienergebnisse vorzustellen, zu diskutieren und zu validieren.

### Teilnehmerfeld

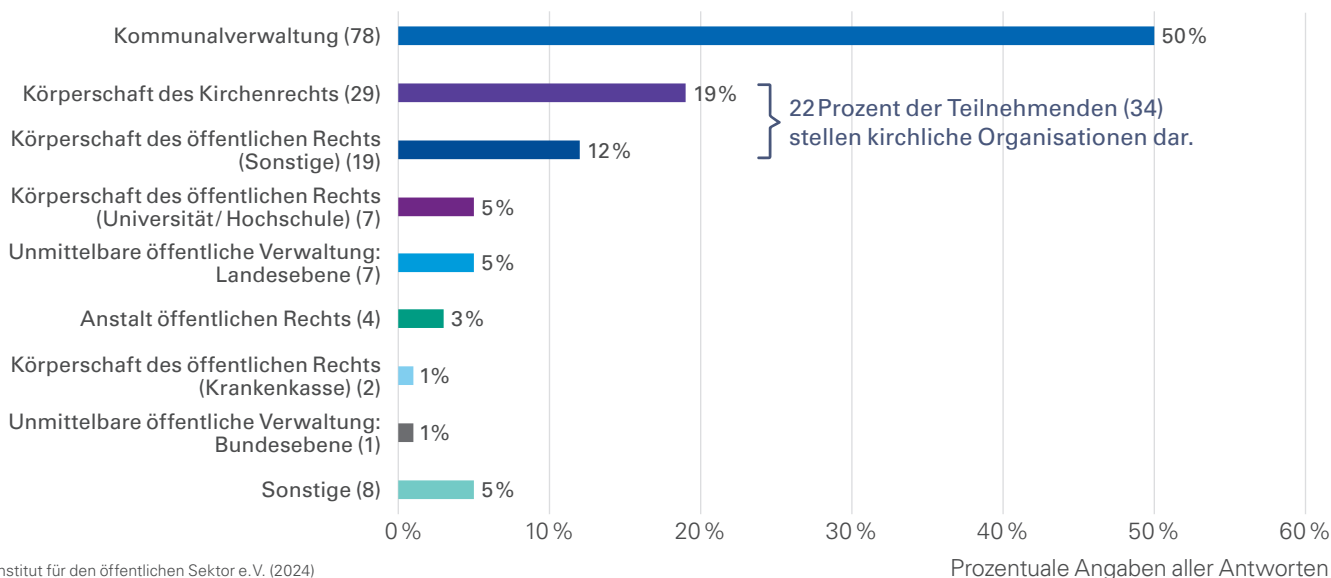
Wie Abbildung 1 zeigt, stellten Kommunen die Hälfte der Teilnehmerinnen und Teilnehmer. Auch Kirchen waren mit 22 Prozent zahlreich vertreten – diese ordneten sich in der Befragung entweder als „Körperschaft des Kirchenrechts“ ein oder gaben einen kirchlichen Bezug innerhalb der Antwortkategorie „Sonstige Körperschaft des öffentlichen Rechts“ an (siehe Abbildung 1). Landesverwaltungen und Universitäten waren mit je 5 Prozent nur vereinzelt beteiligt, sonstige Organisationsarten noch geringfügiger. Für die Bereiche Kommunalverwaltung und kirchliche Organisationen konnten aufgrund ihrer vergleichsweise hohen Beteiligung Sonderanalysen vorgenommen werden.



Abbildung 1: **Befragte nach Organisationsart**

Aus Kommunen und kirchlichen Organisationen haben die meisten Befragten teilgenommen.

Welchem Bereich würden Sie die Organisation, für die Sie tätig sind, zuordnen? (155<sup>18</sup>)

Abbildung 2: **Größenklassen der befragten Organisationen nach Mitarbeitenden**

Die Befragten decken Organisationen unterschiedlicher Größenklassen ab. Etwas mehr als die Hälfte der befragten Organisationen hat mehr als 500 Mitarbeitende.

Wie viele Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sind für Ihre Organisation tätig? (153)

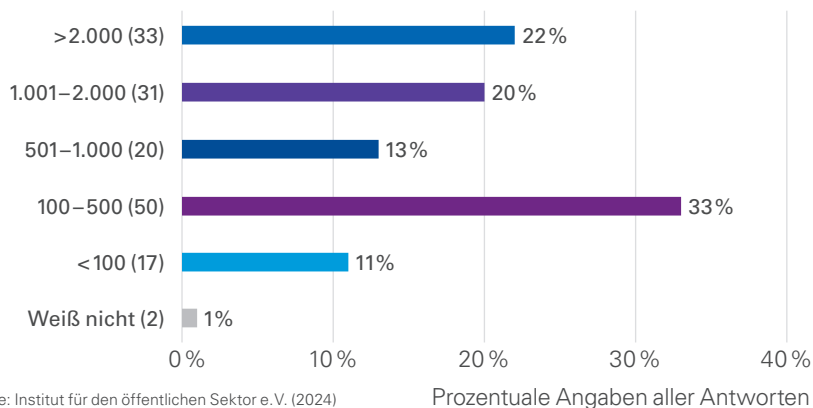


Abbildung 2 verdeutlicht, dass sich sowohl recht kleine Verwaltungen mit weniger als 100 Mitarbeitenden als auch viele große Verwaltungen mit mehr als 1.000 Mitarbeitenden an der Befragung beteiligt haben. Etwas mehr als die Hälfte der befragten Organisationen hat mehr als 500 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter.

Im Hinblick auf die regionale Abdeckung waren Befragte aus allen Bundesländern außer dem Saarland vertreten. Analog zu der Bevölkerungszahl kamen die meisten Teilnehmerinnen und Teilnehmer aus Nordrhein-Westfalen, Bayern und Baden-Württemberg. Die ostdeutschen Bundesländer inklusive Berlin waren im Vergleich zu ihrem Bevölkerungsanteil mit rund 25 Prozent leicht überdurchschnittlich vertreten. |

18 155 Teilnehmende haben auf diese Studienfrage geantwortet.

## 3 Studienergebnisse

Im Folgenden stellen wir zentrale Ergebnisse unserer Befragung vor. Sofern sich wesentliche Unterschiede im Antwortverhalten von Kommunen, kirchlichen Organisationen oder sonstigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts zeigten, werden diese bei den folgenden Darstellungen mit aufgegriffen. Gleichmaßen gilt dies für auffällige Abweichungen in den Antworten von Organisationen unterschiedlicher Größenklassen.

In der Gesamtschau aller Studienfragen zeigten sich – durchaus überraschend – keine gravierenden Unterschiede zwischen den verschiedenen Organisationstypen und unterschiedlichen Größenklassen. Interessante Unterschiede in einzelnen Sachverhalten werden dennoch in den folgenden Ausführungen deutlich.

### 3.1 Steuerrechtliche Herausforderungen

#### Entwicklung der regulatorischen Anforderungen

**1. Ergebnis:** Fast alle Studienteilnehmerinnen und -teilnehmer nehmen einen Anstieg der regulatorischen Anforderungen in Bezug auf die Steuerpflichten ihrer Organisation in den vergangenen zehn Jahren wahr. 70 Prozent sehen sogar einen starken Anstieg von Zeitaufwand und Komplexität bei der Identifizierung und Erfüllung dieser Steuerpflichten.

Die Abbildung 3 verdeutlicht dieses Ergebnis, das sehr eindrücklich die Zunahme der Anforderungen in Bezug auf die steuerlichen Verpflichtungen der eigenen Organisation widerspiegelt – kein einziger Befragter berichtete hingegen von einer Abnahme dieser Anforderungen.

Auch in anderen aktuellen Organisationsbefragungen oder Studien wird regelmäßig eine Zunahme unterschiedlicher regulatorischer Anforderungen und entsprechender Bürokratielasten zur Erfüllung der Vorgaben beklagt.<sup>19</sup> Das vorliegende Befragungsergebnis zu den Anforderungen in Bezug auf Steuerpflichten zeichnet dabei vor allem angesichts der Stärke der wahrgenommenen Anforderungssteigerung ein sehr deutliches Bild.

Fast alle Befragten gaben dabei an, dass die eigene Organisation aktuell der Umsatzsteuerpflicht unterliegt. Eine deutliche Mehrheit sieht sich auch von der Erhebung und Abführung von Lohn- bzw. Einkommensteuer (87 Prozent) sowie von Grund- und Körperschaftsteuer (je 79 Prozent) betroffen. Für eine jeweils knappe Mehrheit der Befragten sind auch die Grunderwerbsteuer (51 Prozent) sowie die Kapitalertragsteuer (56 Prozent) und die Gewerbesteuer (57 Prozent) relevant – hierbei spielen die beiden Letztgenannten bei den befragten kirchlichen Organisationen eine vergleichsweise geringere Rolle. Von der Strom- und Energiesteuer sieht sich nur rund ein Drittel der Befragten betroffen.

Durch welche Entwicklungen und hinsichtlich welcher Steuerpflichten lässt sich die wahrgenommene starke Zunahme der steuerlichen Anforderungen nun besonders gut erklären? Was sind derzeit die größten Herausforderungen für öffentlich-rechtliche Organisationen bei der Erfüllung ihrer Steuerpflichten, welche Aufgaben binden das meiste Personal und in welchen Bereichen gibt es die stärksten Risiken? Auch hier lieferte die Befragung aussagekräftige Ergebnisse.

<sup>19</sup> Vgl. etwa Gesamtmetall (2023) oder IfM Bonn (2023) für den Unternehmensbereich. Der Nationale Normenkontrollrat kam in seinem Jahresbericht 2023 zudem zu dem Schluss, dass der sogenannte Erfüllungsaufwand der öffentlichen Verwaltung – also der Zeit- und Kostenaufwand, der sich für Behörden aus Bundesrecht ergibt – im vergangenen Jahr um mehr als 10 Prozent gestiegen ist. Nationaler Normenkontrollrat (2023), S. 71

## Aktuelle Herausforderungen

**2. Ergebnis:** Aktuell stellt das neue Umsatzsteuerrecht die weitaus größte steuerliche Herausforderung für öffentlich-rechtliche Organisationen dar. Mehr als drei Viertel aller Befragten benennen die Einführung von § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) als eine der größten Herausforderungen; unter den Kirchenverwaltungen geben dies sogar mehr als 90 Prozent an. Die Umsatzsteuer bindet zudem von allen Steuerpflichten die meisten Personalkapazitäten und wird mit großem Abstand als das größte Steuerrisiko angesehen.

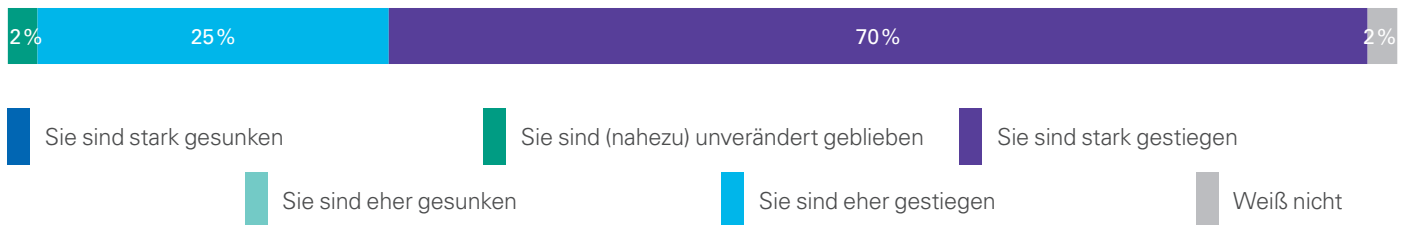
Abbildung 4 verdeutlicht, dass die Einführung des § 2b des Umsatzsteuergesetzes aktuell mit großem Abstand die größte Herausforderung für die Befragten darstellt. Kirchliche Organisationen (91 Prozent) und Kommunen (82 Prozent) gaben dies sogar noch häufiger als eine der drei aktuell größten steuerlichen Herausforderungen für die Organisation an.

Die mit Einführung von § 2b UStG verbundenen Änderungen bei der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind dabei wie beschrieben durch mehrmalige und teils sehr kurzfristige Verschiebungen der Übergangsfrist weiterhin nicht verpflichtend anzuwenden.

### Abbildung 3: Wahrgenommene Veränderung der steuerlichen Anforderungen

95 Prozent aller Befragten sehen einen Anstieg der Anforderungen in Bezug auf Steuerpflichten ihrer Organisation.

Inwiefern haben sich Ihrer Erfahrung nach die Anforderungen zur Identifizierung und Erfüllung der Steuerpflichten Ihrer Organisation in den letzten zehn Jahren erkennbar verändert (zum Beispiel Zeitaufwand, Komplexität, etc.)? (162)



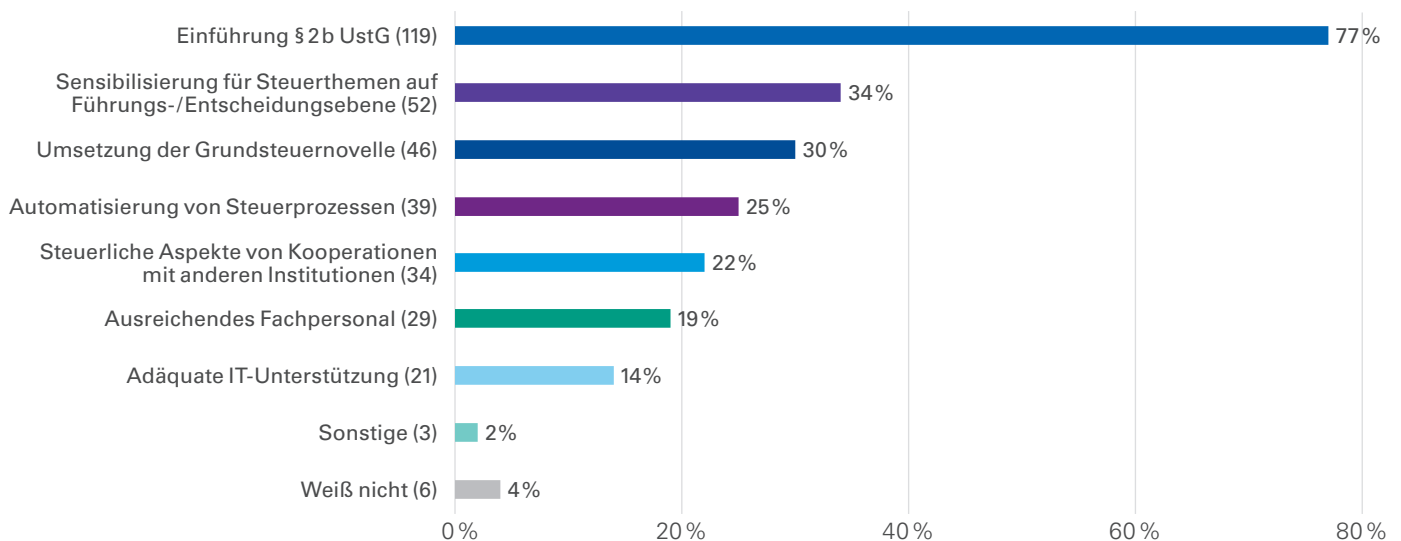
Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2024)

Prozentuale Angaben aller Antworten

### Abbildung 4: Rangfolge der aktuell größten steuerlichen Herausforderungen

Die Umsetzung des neuen Umsatzsteuerrechts stellt dabei aktuell die weitaus größte Herausforderung dar.

Welche der folgenden steuerlichen Entwicklungen stellt für Ihre Organisation aktuell die größte Herausforderung dar? Bitte wählen Sie bis zu drei Antworten aus (155)



Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2024)

Mehrfachauswahl, prozentuale Angaben aller Antworten

Stattdessen ist nach wie vor ein Optionsmodell in Kraft, sodass zahlreiche öffentlich-rechtliche Organisationen zwar die Umstellung vorbereitet haben,<sup>20</sup> aber weiterhin die „alten“ umsatzsteuerlichen Regelungen anwenden (vgl. auch den nachstehenden Textkasten zu Hintergründen der neuen Umsatzbesteuerung).

Auch die Umsetzung der Grundsteuernovelle sehen immerhin 30 Prozent der Befragten aktuell als zentrale Herausforderung. Da viele juristische Personen des öffentlichen Rechts über großen Grundbesitz verfügen, waren diese im Zuge der im Jahr 2019 verabschiedeten Grundsteuerreform auch stark von einer Neubewertung sämtlicher Liegenschaften und der damit verbundenen Änderung der Bemessungsgrundlage ab dem 1.1.2025 betroffen. Grundsteuerpflichtig ist dabei zusammengefasst derjenige Grundbesitz, der wirtschaftlich genutzt wird (beispielsweise Schwimmbäder oder vermietete Parkplätze, Räumlichkeiten etc.). Kompliziert wird es in der Praxis insbesondere dann, wenn eine gemischte Nutzung zu

(kirchen-)hoheitlichen und wirtschaftlichen Zwecken erfolgt und dann eine flächenbasierte Abgrenzung erfolgen muss.<sup>21</sup> Zudem haben einzelne Bundesländer von der neuen grundgesetzlichen Öffnungsklausel Gebrauch gemacht und abweichende landesgesetzliche Regelungen zur Grundsteuer verabschiedet – eine zusätzliche Herausforderung für öffentlich-rechtliche Organisationen, die in unterschiedlichen Bundesländern über Grundbesitz verfügen.

Auf den Plätzen zwei und vier der meistgenannten Herausforderungen liegen mit der Sensibilisierung der Führungs- und Entscheidungsebene für Steuerthemen (34 Prozent) und der Automatisierung von Steuerprozessen (25 Prozent) übergreifende organisationskulturelle bzw. prozessuale Faktoren. Zudem wurden steuerliche Aspekte bei Kooperationen, die Verfügbarkeit ausreichenden Fachpersonals und eine adäquate IT-Unterstützung der Steuerfunktion als aktuelle Herausforderungen benannt.

20 Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2024), S. 209

21 Vgl. auch KPMG (2022)

### Herausforderung neues Umsatzsteuerrecht

Durch eine neue Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sollen Leistungen der öffentlichen Hand, die mit denen privater Anbieter vergleichbar sind oder in direktem Wettbewerb zu Privaten erbracht werden, grundsätzlich der Umsatzsteuer unterworfen werden. Ausnahmen sind in § 2b UStG als Sonderfall aufgeführt. Der Bundesgesetzgeber setzt damit auch europarechtliche Normen um. Juristische Personen des öffentlichen Rechts unterliegen somit der Umsatzsteuer nicht mehr nur bei Leistungen, die sie im Rahmen der sogenannten Betriebe gewerblicher Art (BgA) bzw. ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe erbringen. Sie müssen vielmehr im Rahmen einer umfassenden Leistungsanalyse zusätzliche steuerrelevante Leistungen ermitteln. Mögliche Beispiele sind zahlreiche interkommunale Dienstleistungen (etwa beim kommunalen Bauhof), Veranstaltungen mit dem Verkauf von Speisen und Getränken (etwa Tage der offenen Tür in Schulen bzw. bei der

Polizei oder Feuerwehr), der Blumenverkauf auf Friedhöfen, Pflegeleistungen an einzelnen Grabstellen sowie die Erhebung von Parkgebühren für Behördenbesucher und -beschäftigte. Zudem entfallen einige bisherige umsatzsteuerliche Privilegien, etwa für die Vermögensverwaltung und Beistandsleistungen (Amtshilfe), sowie die Wesentlichkeitsgrenze aus dem BgA. Für Ausnahmen von der Umsatzsteuerpflicht ist nun stets ein Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage unter den in § 2b UStG definierten Voraussetzungen erforderlich.

Das neue Umsatzsteuerrecht für die öffentliche Hand wurde bereits mit dem Steueränderungsgesetz 2015<sup>22</sup> eingeführt. Die verpflichtende Anwendung wurde seitdem allerdings mehrmals durch neue Übergangsfristen verschoben. Im Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2024, der im Juni 2024 vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht wurde, wird nun abermals eine Verlängerung der Übergangsfrist um zwei Jahre

bis Ende 2026 vorgeschlagen.<sup>23</sup> Juristische Personen des öffentlichen Rechts können in dem Zeitraum weiterhin eine Ausnahme von der Anwendung der neuen Umsatzsteuerregelungen beantragen. Zur Begründung heißt es, dass die notwendigen Vorbereitungsarbeiten die betroffenen Verwaltungen noch immer vor administrative und finanzielle Herausforderungen stellen würden. Es bestünden grundlegende Rechtsanwendungsfragen fort, welche bei den Verantwortlichen zu großer Verunsicherung führten. Zudem seien neue offene Rechtsfragen hinzugekommen, welche noch nicht abschließend geklärt werden konnten, sodass sich Bedenken hinsichtlich einer flächendeckenden rechtssicheren Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bei einer verpflichtenden Anwendung ab Anfang 2025 ergeben.<sup>24</sup>

22 Vgl. BGBl I 2015, S. 1834

23 Bundesministerium der Finanzen (2024), Nr. 24a, S. 63 f.

24 Ebenda, S. 212 f.



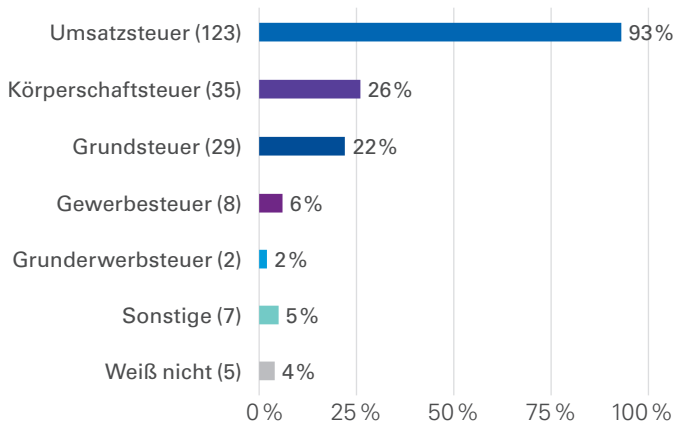
Abbildung 5:

**Rangfolge der Steuerarten nach Kapazitätsbindung**

Die Umsatzsteuer bindet zudem die meisten Personalkapazitäten und wird als das größte Steuerrisiko angesehen.

Welche Steuerpflicht bindet schätzungsweise die meisten Personalkapazitäten in Ihrer Organisation?

Bitte wählen Sie bis zu drei Antwortoptionen aus (133)



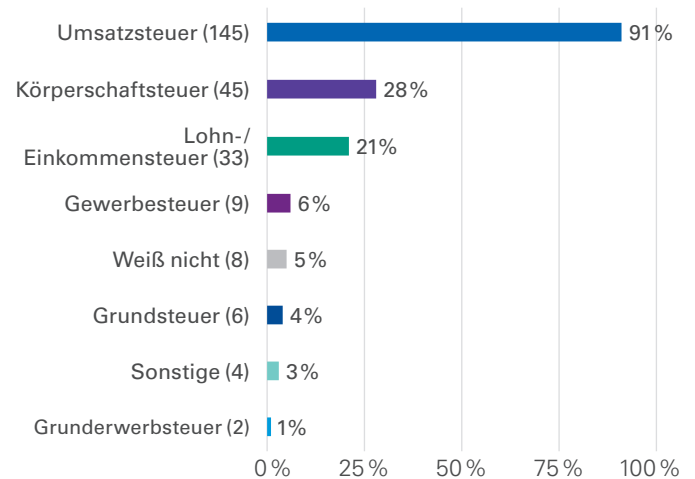
Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2024)

Abbildung 6:

**Rangfolge der Steuerarten nach Risiko**

Bei welchen Steuerarten sehen Sie die größten Risiken für die Organisation, in der Sie tätig sind?

Bitte wählen Sie bis zu drei Steuerarten aus (159)



Mehrfachauswahl, prozentuale Angaben auf Basis aller Teilnehmer

Abbildung 5 zeigt, dass mit 93 Prozent eine beachtliche Mehrheit der Befragten angab, dass die Umsatzsteuer von allen Steuerpflichten schätzungsweise auch die meisten Personalkapazitäten bindet. Mit großem Abstand folgen hier die Körperschaftsteuer (26 Prozent) und die kürzlich novellierte Grundsteuer (22 Prozent) auf den weiteren Plätzen. In kirchlichen Organisationen wird dabei das Thema Grundsteuer augenscheinlich als deutlich personalintensiver wahrgenommen. 47 Prozent der befragten Kirchenvertreter nannten sie als eine von maximal drei Steuerpflichten, die den höchsten Personalaufwand erfordert.

Ebenso deutlich wird in Abbildung 6, dass im Bereich der Umsatzsteuer auch mit Abstand die größten Risiken für die eigene Organisation gesehen werden (91 Prozent). Auf den weiteren Rängen der unterschiedlichen Steuerpflichten landen hierbei die Körperschaftsteuer (28 Prozent) sowie die Lohn- bzw. Einkommensteuer (21 Prozent). Bemerkenswert erscheint, dass die offenbar personalintensive Grundsteuer nicht als risikoträchtig eingeschätzt wird. Im Organisationsvergleich sehen Kirchen häufiger Risiken bei Lohnsteuerthemen (38 Prozent), während Kommunen öfter bei der Körperschaftsteuer (36 Prozent) Risiken identifizieren, was zeigt, dass die Risikowahrnehmung je nach Organisationsart variieren kann.

## 3.2 Ausstattung der Steuerfunktion

### Aufbau von Personalstellen

**3. Ergebnis:** In Reaktion auf die komplexen Steuerpflichten haben mehr als 80 Prozent der befragten Organisationen eine explizite Personalstelle oder eine eigene Abteilung zur Erfüllung der Steuerpflichten eingerichtet, immerhin 63 Prozent haben dabei mindestens eine Vollzeitstelle im Stellenplan ausgewiesen. Überwiegend ist diese sogenannte Steuerfunktion im Finanzbereich der Organisation zentralisiert; Kirchen haben besonders oft ein Mischmodell mit zusätzlichen dezentral Verantwortlichen.

Die Abbildung 7 zeigt, inwiefern die befragten Organisationen in ihrem Stellen- oder Personalplan explizite Personalstellen zur Erfüllung und Gestaltung der Steuerpflichten – das heißt für die Wahrnehmung der Steuerfunktion – ausgewiesen haben. Auf die große Mehrheit trifft dies in unterschiedlichem Umfang zu: Gut ein Drittel hat eine eigene Abteilung oder ein eigenes Team für die Steuerfunktion, bei weiteren 29 Prozent existiert immerhin mindestens eine Vollzeitstelle zur Erfüllung dieser Aufgaben. In 20 Prozent der Fälle gibt es entsprechende Stellenanteile, die in Summe aber weniger als eine Vollzeitstelle umfassen.

**Abbildung 7: Ausstattung an Personalstellen für die Steuerfunktion**

Mehr als 60 Prozent haben mindestens eine Vollzeitstelle zur Erfüllung der Steuerpflichten eingerichtet. Zumeist ist die Steuerfunktion zentralisiert.

Sind im Stellen- bzw. Personalplan Ihrer Organisation explizite Stellen(anteile) zur Erfüllung und gegebenenfalls auch Gestaltung der Steuerpflichten (im Folgenden: Steuerfunktion) ausgewiesen? (161)

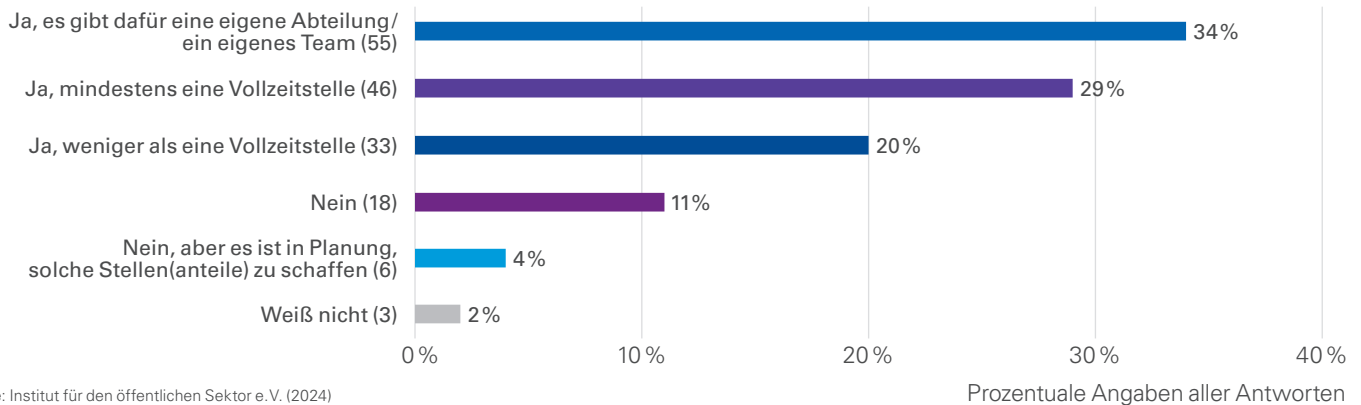


Abbildung 8 verdeutlicht, dass bei dieser Frage – nicht ganz überraschend – auch die Größe der Organisation einen signifikanten Einfluss auf die personelle Ausstattung der Steuerabteilung hat. Bei keiner anderen Studienfrage gab es größere Abweichungen im Antwortverhalten zwischen Organisationen mit weniger bzw. mehr als 500 Mitarbeitenden. In kleineren Organisationen mit weniger als 500 Beschäftigten ist überdurchschnittlich häufig nur eine Teilzeitstelle (36 Prozent) oder noch gar keine explizit ausgewiesene Personalstelle (25 Prozent) für die Steuerfunktion vorhanden. Große Organisationen mit mehr als 500 Mitarbeitenden verfügen hingegen zu 81 Prozent über mindestens eine Vollzeitstelle oder eine eigene Abteilung bzw. ein eigenes Team zur Erfüllung der Steuerpflichten.

Bei rund 60 Prozent der befragten Organisationen ist die operative Wahrnehmung der Steuerpflichten innerhalb der Organisation zentralisiert. Fast immer ist diese zentrale Steuerfunktion dabei im Finanzbereich bzw. der Kämmerei angesiedelt. Gut ein Drittel nutzt ein Mischmodell mit zusätzlichen dezentral Verantwortlichen in den Fachbereichen oder sonstigen Untergliederungen. In den befragten Kirchen (50 Prozent) und generell in großen öffentlich-rechtlichen Organisationen (39 Prozent) kommt so ein Mischmodell häufiger zum Einsatz.

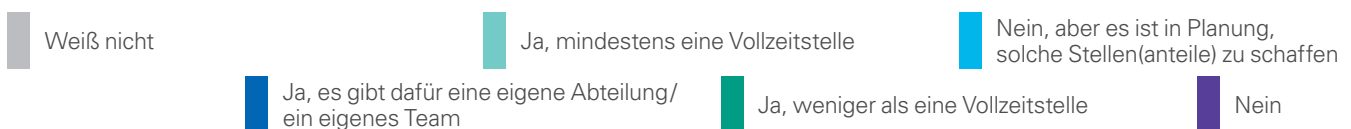
**Abbildung 8: Stellenausstattung für die Steuerfunktion nach Größe der eigenen Organisation**

Sind im Stellen- bzw. Personalplan Ihrer Organisation explizite Stellen(anteile) zur Erfüllung und gegebenenfalls auch Gestaltung der Steuerpflichten (im Folgenden: Steuerfunktion) ausgewiesen?

Organisationen mit <500 Beschäftigten (67)



Organisationen mit >500 Beschäftigten (83)

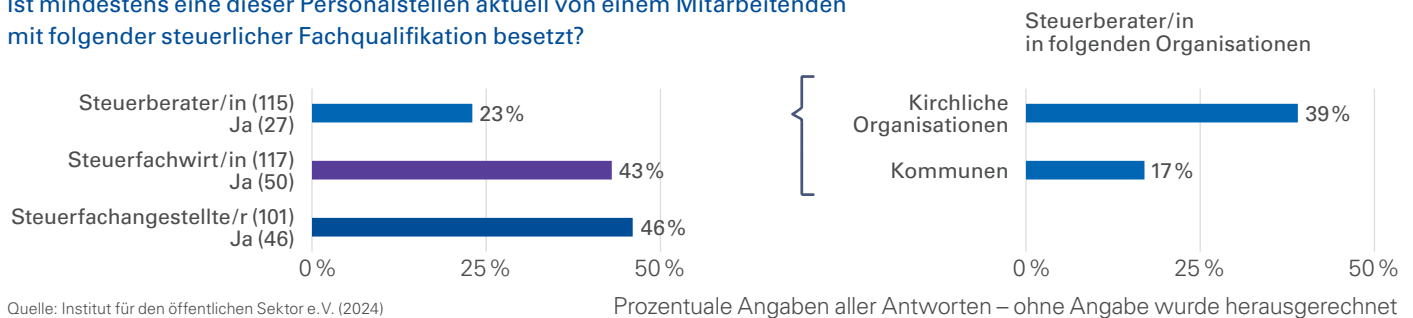


Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2024) Prozentuale Angaben aller Antworten

### Abbildung 9: Fachqualifikation des Steuerpersonals

Bei rund 70 Prozent gibt es mindestens einen Mitarbeitenden mit steuerlicher Fachqualifikation. Mehrheitlich ist keine Personalstelle dem höheren Dienst zugeordnet.

Ist mindestens eine dieser Personalstellen aktuell von einem Mitarbeitenden mit folgender steuerlicher Fachqualifikation besetzt?



## Fachqualifikation

**4. Ergebnis:** In weniger als jeder vierten Organisation (und nur in jeder sechsten Kommune) mit eigenem Steuerpersonal ist bislang mindestens eine Personalstelle von einer Dienstkraft mit der besonderen Fachqualifikation Steuerberater/-in besetzt. Häufiger sind Steuerfachangestellte, Steuerfachwirte oder zum Teil auch ausschließlich Bedienstete ohne explizite steuerliche Fachqualifikation tätig. Ein möglicher Grund hierfür: Eine Mehrheit der befragten Steuerbereiche verfügt nicht über Personalstellen im höheren Dienst.

Eine klare Mehrheit von 70 Prozent der befragten Organisationen hat mindestens eine Personalstelle in der Steuerfunktion mit einer spezifischen steuerlichen Fachqualifikation (Steuerberaterin, Steuerfachwirtin oder Steuerfachangestellte) besetzt. Abbildung 9 verdeutlicht, dass dabei vor allem Beschäftigte mit Steuerberaterexamen als höchste Fachqualifikation vergleichsweise selten – nämlich nur in 23 Prozent der befragten Organisationen – vertreten sind. Kirchliche Organisationen (39 Prozent) haben deutlich häufiger Beschäftigte mit dieser besonderen Fachqualifikation als Kommunen (17 Prozent).

Auch kleinere Organisationen mit weniger als 500 Mitarbeitenden verfügen noch seltener über Beschäftigte mit einem Steuerberaterabschluss (15 Prozent), was grundsätzlich wenig überrascht und in vielen Fällen für eine kleine Verwaltung auch nicht zwingend erforderlich erscheint. Unter Umständen bedenklicher erscheint das Ergebnis, dass kleinere Organisationen und kleinere Kommunen mehrheitlich die Stelle bzw. Abteilung ausschließlich mit Personen besetzt haben, die über keine der drei abgefragten steuerbezogenen Fachqualifikationen verfügen. Dies könnte darauf hindeuten, dass insbesondere kleinere öffentlich-rechtliche Organisationen und speziell kleinere Kommunen Probleme haben könnten, die Steuerfunktion innerhalb der Organisation fachlich adäquat zu besetzen.

Hinsichtlich der Stellenbewertung ist nur bei 42 Prozent der befragten Organisationen mindestens eine der Personalstellen in der Steuerfunktion derzeit mit Mitarbeitenden des höheren Dienstes bzw. einer analogen Qualifikationsebene besetzt. In kirchlichen Organisationen (58 Prozent) ist dies dabei deutlicher häufiger der Fall als in Kommunen (34 Prozent). Sind keine Personalstellen innerhalb der Steuerfunktion dem höheren Dienst zugeordnet, erreichen die Beschäftigten im öffentlichen Tarifgefüge in der Regel kein Gehaltsniveau, das für steuerfachlich hoch qualifiziertes Personal attraktiv erscheint. Dies dürfte vor dem Hintergrund der hohen Nachfrage aus der Privatwirtschaft die Anwerbung von Personal mit besonderen steuerlichen Fachqualifikationen erschweren.

## IT-Unterstützung

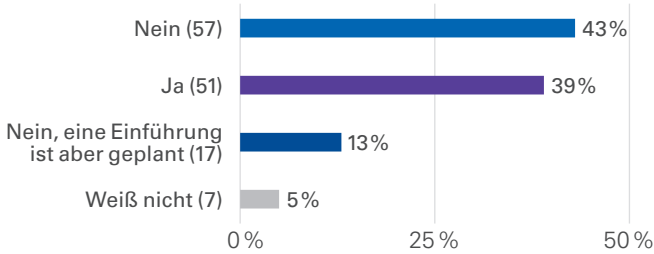
**5. Ergebnis:** Ausbaufähig erscheint die gezielte IT-Unterstützung der Steuerfunktion. Die Mehrzahl der befragten Organisationen verzichtet bislang auf einen Einsatz steuerspezifischer Fremdsoftware oder entsprechender Eigenentwicklungen.

Die folgende Abbildung 10 offenbart, dass die Mehrzahl der befragten Organisationen ihre steuerlichen Pflichten bislang ohne Unterstützung durch steuerspezifische IT-Lösungen umsetzt. Nur 39 Prozent setzen dabei bislang überhaupt spezifische technische Lösungen ein, hierunter wird aber auch allgemeine Bürosoftware wie Microsoft Excel genannt. Nur in Einzelfällen werden spezifische Eigenentwicklungen eingesetzt. Interessanterweise setzen Organisationen mit weniger als 500 Mitarbeitenden steuerspezifische Fremdsoftware (zum Beispiel Datev, SAP, KPMG Grundsteuer Digital etc.) und entsprechende Eigenentwicklungen sogar etwas häufiger ein als große Organisationen. In kirchlichen Organisationen ist der Einsatz steuerspezifischer Fremdsoftware dabei etwas verbreiteter als in Kommunen.

Abbildung 10: **Spezifische IT-Unterstützung der Steuerfunktion**

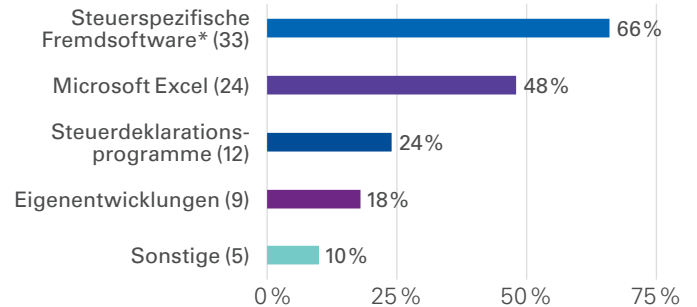
Die Mehrzahl setzt ihre steuerlichen Pflichten bislang ohne Unterstützung durch steuerspezifische IT-Lösungen um.

Werden bei der Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten spezifische technische Lösungen eingesetzt? (132)



Prozentuale Angaben aller Antworten

Falls ja, welche spezifischen technischen Lösungen werden eingesetzt? (50)



Mehrfachauswahl, prozentuale Angaben auf Basis aller Teilnehmer

\*zum Beispiel Datev, SAP, KPMG Grundsteuer Digital etc.

Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2024)

### 3.3 Führung und Organisationskultur

Die Verankerung des Themas Steuerpflichten und etwaiger steuerlicher Risiken in der Organisationskultur sowie auf der obersten Führungsebene gilt als besonders bedeutsam für den Erfolg steuerlicher Compliance-Maßnahmen. In seinem Leitfadentwurf „Tax Compliance in Kommunen“ verdeutlichte der Deutsche Städtetag, dass für den Aufbau einer effektiven Tax Compliance „das klare Bekenntnis und eine unmissverständlich artikulierte und dokumentierte Forderung der Stadtspitze nach einer vorbildhaften steuerlichen Pflichterfüllung der Stadtverwaltung“ von zentraler Bedeutung sei; zudem sei 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“, besonders wichtig.<sup>25</sup>

25 Deutscher Städtetag (2017), S. 12 f.

### Sensibilisierung der Führungskräfte

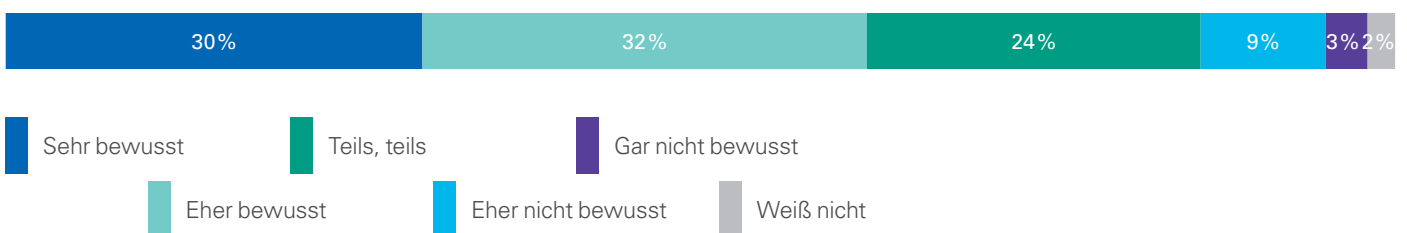
**6. Ergebnis:** Nach Einschätzung der Befragten ist sich die Mehrheit der Hausleitungen ihrer steuerlichen Haftungsrisiken zumindest tendenziell bewusst. Zugleich wird die Sensibilisierung der Führungsebene für Steuerthemen weiterhin als große Herausforderung gesehen.

62 Prozent der Befragten sind tendenziell der Ansicht, dass sich ihre Hausleitung potenzieller steuerlicher Haftungsrisiken mindestens grundsätzlich bewusst ist – dies zeigt Abbildung 11. Ein knappes Viertel kommt hier zu einer zwiespältigen Einschätzung, weitere 12 Prozent verneinen ein solches Bewusstsein bei der Hausleitung.

Abbildung 11: **Bewusstsein der Hausleitung für steuerliche Haftungsrisiken**

Knapp zwei Drittel sind der Ansicht, dass sich die Hausleitung tendenziell steuerlicher Risiken bewusst ist.

Wie bewusst ist sich Ihre Hausleitung potenzieller Haftungsrisiken bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Organisationspflichten? Bitte geben Sie Ihre persönliche Einschätzung ab



Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2024)

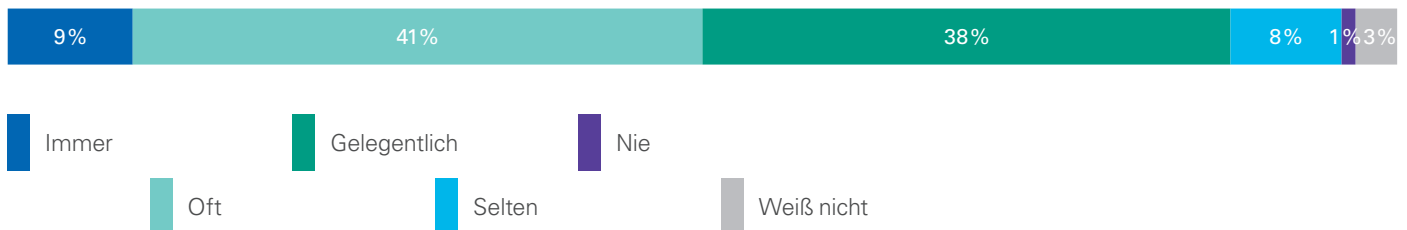
Prozentuale Angaben aller Antworten



Abbildung 12: **Einbindungsgrad des Steuerpersonals**

Trotz der wahrgenommenen Sensibilisierung auf Ebene der Hausleitung erfolgt die Einbindung der Steuerfachleute oft noch unzureichend.

Wie umfangreich wird die Steuerfunktion/Steuerabteilung Ihrer Einschätzung nach bei wichtigen Organisationsentscheidungen mit steuerlichen Implikationen eingebunden?



Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2024)

Prozentuale Angaben aller Antworten

Geringfügig kritischer fällt dabei die Einschätzung der Befragten aus kirchlichen Verwaltungen aus: Nur 52 Prozent gehen hier von einem grundsätzlichen Bewusstsein der obersten Führung gegenüber steuerlichen Haftungsrisiken aus, 41 Prozent haben eine zwiespältige Meinung.

Wie bereits unter Abschnitt 3.1 dargestellt, stellt die Sensibilisierung der Führungsebene für Steuerthemen auch die am zweithäufigsten genannte aktuelle Herausforderung dar. Ein gutes Drittel der Befragten sieht dies als besonders große Herausforderung an, sodass das Thema auch in den kommenden Jahren weiterhin viele öffentlich-rechtliche Organisationen beschäftigen wird.

### Einbindung der Steuerfachleute

**7. Ergebnis:** Eine weitere prozessuale und organisationskulturelle Herausforderung besteht darin, dass die Steuerfachleute derzeit nur in jeder zweiten befragten Organisation auch regelmäßig in steuerlich relevante Organisationsentscheidungen einbezogen werden. Sogar nur in jeder zehnten Organisation war dies den Befragten zufolge bislang immer der Fall.

Abbildung 12 zeigt, dass auch die regelmäßige Einbindung der Steuerfachleute bei wichtigen Organisationsentscheidungen mit steuerlichen Implikationen noch ausbaufähig ist. Nur in knapp einem Zehntel der befragten Organisationen erfolgte diese Einbindung immer, in 41 Prozent der Fälle zumindest oft, sodass in diesen beiden Fällen von einer vergleichsweise regelmäßigen Rückkopplung mit den Steuerfachleuten ausgegangen werden kann. In der anderen Hälfte der befragten Organisationen erfolgt diese Einbindung hingegen seltener, was im Hinblick auf eine effektive Tax Compliance dieser Organisationen kritisch zu sehen ist.

### Schulungen

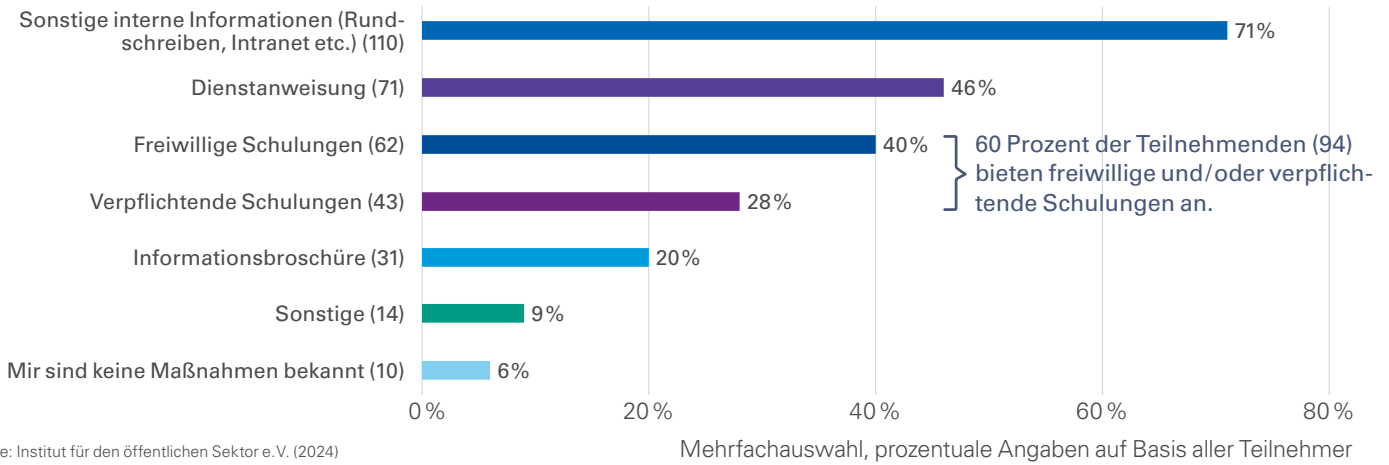
**8. Ergebnis:** Verpflichtende Mitarbeiterschulungen zu deren Sensibilisierung hinsichtlich steuerlicher Pflichten und Risiken gibt es bislang nur in gut jeder vierten Organisation; im Kirchenbereich ist dies immerhin bei fast jeder zweiten Organisation der Fall.

Organisationsweite Schulungen können entscheidend zur Sensibilisierung der Belegschaft hinsichtlich steuerlicher Pflichten und Risiken beitragen. Wie die Abbildung 13 zeigt, gibt es bislang allerdings nur in 28 Prozent der befragten Organisationen verpflichtende Schulungen für fachliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu dieser Thematik. Im Kirchenbereich trifft dies immerhin auf fast jede zweite Organisation zu. Viele weitere Organisationen bieten zumindest freiwillige Informationsschulungen an, sodass es bei 60 Prozent der Befragten zumindest ein grundsätzliches Schulungsangebot zu steuerlichen Pflichten und Risiken der eigenen Organisation gibt. Die Schulungen werden dabei häufiger vor Ort als im Online-Format angeboten. Insgesamt zeigt sich im Schulungsbereich noch ein deutliches Ausbaupotenzial.

Bereits häufiger werden interne Informationsinstrumente wie Rundschreiben oder das Intranet zur Kommunikation über steuerliche Pflichten und Risiken in der Organisation eingesetzt (71 Prozent), in knapp jeder zweiten befragten Organisation gibt es auch entsprechende Dienstanweisungen.

Abbildung 13: **Eingesetzte Informations- und Schulungsinstrumente**

Welche innerbetrieblichen Instrumente gibt es in Ihrer Organisation, um fachliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter für steuerliche Pflichten und Risiken zu sensibilisieren? (156)



### 3.4 Steuerliches Risiko- und Tax-Compliance-Management

**9. Ergebnis:** Obwohl eine knappe Mehrheit der Befragten der Meinung ist, dass die Steuerverantwortlichen in der eigenen Organisation über ausreichend Qualifikationen verfügen, um alle steuerlichen Risiken adäquat zu managen, werden diese Risiken bislang nur in jeder dritten Organisation (und nur in 15 Prozent der kirchlichen Organisationen) auch regelmäßig und systematisch erfasst. Häufiger wird ein entsprechendes steuerliches Risikomanagement nur unregelmäßig bzw. ad hoc umgesetzt. Nur jede fünfte Organisation hat auch ein regelmäßiges Reporting von steuerlichen Risiken an die Hausleitung eingerichtet.

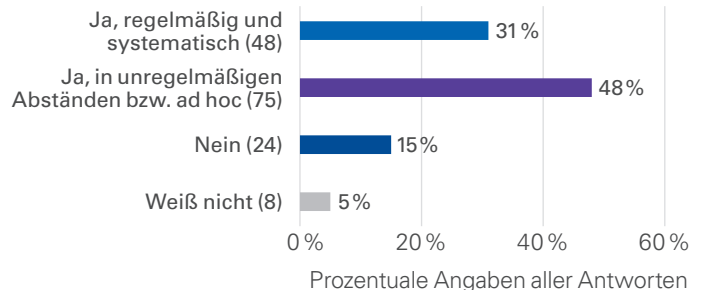
Über die Hälfte der befragten Organisationen sind der Meinung, dass das Steuerpersonal in der Organisation zumindest überwiegend über ausreichend fachliche Kompetenzen verfügt, um alle steuerlichen Risiken adäquat identifizieren und steuern zu können. Nur 13 Prozent stimmen dieser Einschätzung dabei allerdings voll und ganz zu. Knapp die Hälfte der Befragten – bei den Kirchen sogar eine knappe Mehrheit – ist bei der Einschätzung zwiesgespalten bzw. beurteilt diese Aussage sogar skeptisch.

Zugleich veranschaulicht die Abbildung 14, dass in der Praxis nur in 31 Prozent der befragten Organisationen solche steuerlichen Risiken bislang auch wirklich regelmäßig und systematisch erfasst und bewertet werden. Ein größerer Anteil der Organisationen erfasst solche steuerlichen Risiken lediglich in unregelmäßigen Abständen oder ad hoc (48 Prozent), was auf eine eher reaktive als proaktive Herangehensweise an das

Abbildung 14: **Steuerliches Risikomanagement**

Nur knapp ein Drittel der befragten Organisationen erfasst steuerliche Risiken bislang regelmäßig und systematisch.

Werden von der eigenen Organisation steuerliche Risiken erfasst und bewertet? (155)



Risikomanagement hindeutet. 15 Prozent der Organisationen verfügen bislang sogar über gar keine steuerliche Risikoerfassung.

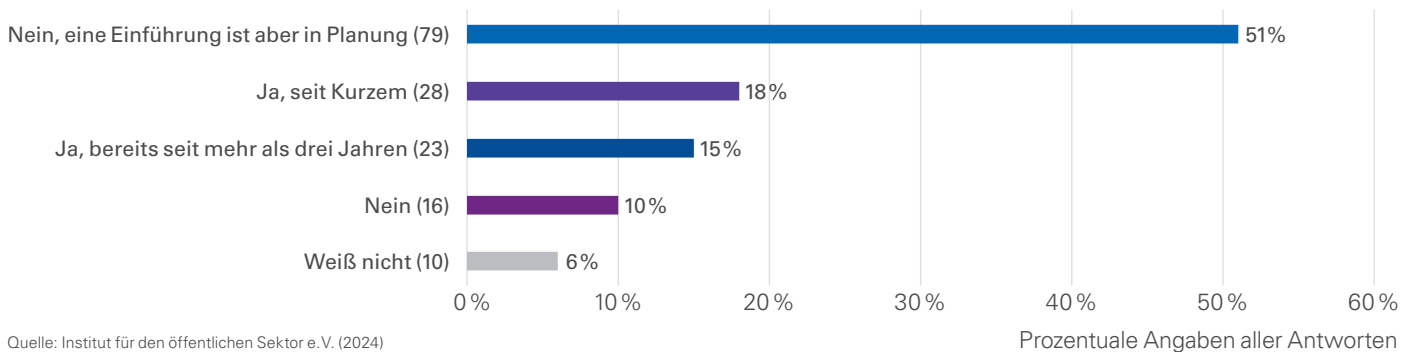
Die Befragungsergebnisse zeigen zudem, dass die regelmäßige und systematische Erfassung von steuerlichen Risiken in kirchlichen Organisationen (15 Prozent) noch deutlich seltener erfolgt als in Kommunen (37 Prozent).

Interessant ist, dass es nur in jeder fünften Organisation auch eine regelmäßige schriftliche Berichterstattung solcher erfassten Risiken an die Hausleitung gibt. Überwiegend erfolgt eine solche Berichterstattung an die Verwaltungsführung nur ad hoc bzw. bei rund einem Drittel der befragten Organisationen auch gar nicht.

### Abbildung 15: Einsatz von Tax-Compliance-Management-Systemen

Ein Drittel hat bereits ein TCMS im Einsatz, rund 50 Prozent planen die Einführung – beides mehrheitlich mit externer Unterstützung.

Verfügt Ihre Organisation über ein dokumentiertes innerbetriebliches System zur Sicherstellung der Erfüllung von steuerlichen Pflichten (Tax-Compliance-Management-System)? (156)



**10. Ergebnis:** Ein Tax-Compliance-Management-System (TCMS), also ein dokumentiertes innerbetriebliches System zur Sicherstellung der Erfüllung von steuerlichen Pflichten, hat bereits ein Drittel der befragten Organisationen im Einsatz, bei den kirchlichen Organisationen trifft dies nur auf 18 Prozent zu. Zugleich zeigt sich bei dem Thema aktuell eine sehr hohe Dynamik: Weitere 51 Prozent (und sogar 71 Prozent der befragten kirchlichen Organisationen) planen derzeit eine entsprechende Einführung. Überwiegend erfolgt die TCMS-Einführung dabei mit externer Unterstützung durch Beratungsunternehmen bzw. Steuerbüros.

Wie bereits einleitend ausgeführt, ist ein Tax-Compliance-Management-System (TCMS) ein systematisches innerbetriebliches System, das Organisationen dabei unterstützt, ihre steuerlichen Pflichten zu erfüllen und steuerliche Risiken zu managen. In der Privatwirtschaft spielt das TCMS seit vielen Jahren eine wichtige Rolle, da es Unternehmen hilft, komplexe steuerliche Vorschriften einzuhalten, Strafen zu vermeiden und die Effizienz im Umgang mit Steuerangelegenheiten zu steigern. Es ist ein wichtiger Bestandteil der Governance und des Risikomanagements in Unternehmen. Neben seiner präventiven Wirkung kann ein TCMS in privaten und öffentlichen Organisationen auch erheblich die Wahrscheinlichkeit reduzieren, dass es bei steuerlichen Fehlern zur Einleitung steuerstrafrechtlicher Ermittlungen kommt.<sup>26</sup> Dies verdeutlicht auch die Bedeutung eines effektiven TCMS für Steuerverantwortliche und Verwaltungsführungen als Personen.

Abbildung 15 zeigt, dass ein Drittel der befragten öffentlichen Organisationen bereits ein solches TCMS im Einsatz hat. Im kommunalen Bereich liegt der Anteil etwas höher bei 39 Prozent; bei den kirchlichen Organisationen

setzen bislang nur 18 Prozent ein TCMS ein. Große Organisationen (43 Prozent) haben bereits häufiger ein TCMS vollständig eingeführt als kleinere Organisationen mit weniger als 500 Beschäftigten (21 Prozent).

Zugleich verdeutlicht Abbildung 15 die aktuell sehr hohe Dynamik bei diesem Thema: Weitere 51 Prozent aller Befragten (und sogar 71 Prozent der kirchlichen Organisationen) planen derzeit die entsprechende Einführung eines TCMS. Nur ein Zehntel aller befragten Organisationen sieht auch zukünftig bislang keine Einrichtung eines TCMS vor.

Überwiegend ist die bereits umgesetzte TCMS-Einführung zudem mit externer Unterstützung durch Beratungsunternehmen bzw. Steuerberatungsbüros erfolgt (61 Prozent). Von den Organisationen, die derzeit die TCMS-Einführung vorbereiten, wollen nur 23 Prozent gänzlich auf externe Unterstützung verzichten.

### 3.5 Was macht eine „gute Steuerfunktion“ aus?

In der Privatwirtschaft werden verschiedene Kriterien herangezogen, um eine leistungsfähige Steuerabteilung zu identifizieren. Dazu gehören unter anderem die Struktur und Governance der Steuerfunktion, die Prioritäten und Leistungsmaßnahmen, der Einsatz von Technologie sowie die Fähigkeit, sich an regulatorische Veränderungen anzupassen und Wert für das Unternehmen zu schaffen.<sup>27</sup>

Die Abbildung 16 stellt einen alternativen Kriterienkatalog vor, der zehn strukturelle, prozessuale und prozessual-kulturelle Kriterien umfasst, um eine „gute Steuerfunktion“ öffentlich-rechtlicher Organisationen zu definieren. Zudem lassen sich auf Basis der Studienergebnisse Zusammenhänge zwischen einzelnen Kriterien analysieren.

26 Vgl. Deutscher Städtetag (2017), S. 22

27 Vgl. KPMG International (2023)

Abbildung 16: **Vorschlag eines Kriterienkatalogs für eine »gute Steuerfunktion« öffentlich-rechtlicher Organisationen**  
 Was macht eine »gute« Steuerfunktion aus?

Erfüllung	Kriterienmodell			
K 1.–3. 56%*	<b>Strukturelle Kriterien 1</b>	1. Im Stellenplan ausgewiesene <b>Personalstelle</b> für Steuerfunktion	2. Besetzung durch Mitarbeitende mit <b>steuerlicher Fachqualifikation</b> ; Einstufung: <b>mindestens gehobener Dienst</b>	3. <b>Nicht ausschließlich dezentrale Verantwortung</b> für Steuerthemen
K 1.–5. 21%*	<b>Strukturelle Kriterien 2</b>	4. <b>Spezifische technische Unterstützung</b> für Steuerfunktion		5. <b>Steuerspezifische Schulungsangebote</b> für fachliche Mitarbeitende
K 1.–8. 6%*	<b>Prozessuale Kriterien</b>	6. <b>Regelmäßige Erfassung</b> und Bewertung von steuerlichen <b>Risiken</b>	7. <b>Reportingprozesse an Hausleitung</b> hinsichtlich steuerlicher Risiken	8. <b>Tax-Compliance-Management-System</b> eingeführt
	<b>Prozessual-kulturelle Kriterien</b>	9. Regelmäßige <b>Einbindung der Steuerfunktion</b> bei wichtigen Entscheidungen mit steuerlichen Implikationen (stärkster positiver Zusammenhang mit Kriterien 1., 4., 6.)		10. <b>Bewusstsein der Hausleitung</b> bezüglich potenzieller steuerlicher Haftungsrisiken (stärkster positiver Zusammenhang mit Kriterien 6., 5., 7.)

jeweils positiver Zusammenhang

\* Angegebene Kriterien (K) kumuliert mit Erfüllungsgrad in Prozent, jeweils bezogen auf die Anzahl der Befragungsteilnehmer mit gültigen Antworten bei allen entsprechenden Kriterien

Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2024)

**Strukturelle Kriterien 1:** Die ersten drei definierten strukturellen Mindestkriterien verlangen, dass es keine ausschließliche dezentrale Verantwortung für die Erfüllung der Steuerpflichten innerhalb der Organisation gibt; dass mindestens eine explizite Personalstelle für diese Steuerfunktion existiert und dass mindestens eine der Personalstellen durch Beschäftigte mit steuerlicher Fachqualifikation und einer Stelleneinstufung im gehobenen oder höheren Dienst besetzt ist.

**Strukturelle Kriterien 2:** Weitere strukturelle Kriterien umfassen die Unterstützung der Steuerfunktion durch eine spezifische IT-Software sowie das Angebot steuerspezifischer Schulungen für Beschäftigte.

**Prozessuale Kriterien:** Der Kriterienkatalog erwartet, dass die Organisation regelmäßig steuerliche Risiken erfasst und bewertet, diese Risiken schriftlich an die Hausleitung berichtet und ein Tax-Compliance-Management-System einsetzt.

**Prozessual-kulturelle Kriterien:** Die Erfüllung dieser Kriterien erfordert die regelmäßige organisationsweite Einbindung der Steuerfunktion bei wichtigen Entscheidungen mit steuerlichen Implikationen und ein grundsätzliches Bewusstsein der Hausleitung bezüglich potenzieller steuerlicher Haftungsrisiken.

Eine weiterführende Analyse der Befragungsergebnisse zeigt, dass eine Mehrheit der beteiligten öffentlich-rechtlichen Organisationen (56 Prozent) bereits alle drei definierten strukturellen Mindestkriterien („Strukturelle Kriterien 1“) erfüllt. Werden die weiteren unter „Strukturelle Kriterien 2“ genannten Aspekte hinsichtlich IT-Ausstattung und Schulungsangebote hinzugezogen, verringerte sich der Anteil der Organisationen, die diese fünf strukturellen Kriterien vollumfänglich erfüllen, auf 21 Prozent. Alle fünf strukturellen Kriterien und zeitgleich alle drei prozessualen Kriterien hinsichtlich Risikoerfassung, -reporting und TCMS-Einsatz werden sogar nur von 6 Prozent der befragten Organisationen erfüllt. Dies zeigt zum einen, dass es noch erheblichen Verbesserungsbedarf gibt, um die Steuerfunktion im öffentlichen Sektor zu optimieren und an die Standards mittelgroßer und großer Privatunternehmen anzunähern.

Zum anderen zeigt sich in Zusammenhangsanalysen, dass die Erfüllung struktureller Mindestkriterien möglicherweise auch den weiteren strukturellen und prozessualen Ausbau und somit eine effektive Stärkung der Steuerfunktion befördern kann. Organisationen, die eine zentralisierte Steuerfunktion mit mindestens einer Person mit steuerlicher Fachqualifikation besetzt haben, verfügen so etwa häufiger über steuerspezifische Schulungsangebote für Mitarbeitende, berichten regelmäßiger steuerspezifische Risiken an die Hausleitung und haben mit höherer Wahrscheinlichkeit bereits ein Tax-Compliance-Management-System im Einsatz.

Zusätzlich zeigen sich deutliche positive Zusammenhänge in Bezug auf eine Implementierung wichtiger organisationskultureller Voraussetzungen, bei denen die Verwaltungsspitze und die gesamte Belegschaft für steuerliche Pflichten und Risiken sensibilisiert wird und das Thema Tax Compliance somit in der gesamten Organisation verankert ist. Die statistischen Analysen deuten dabei darauf hin, dass eine regelmäßige Einbindung in steuerrelevante Organisationsentscheidungen vor allem dann erfolgt, wenn eine Personalstelle oder Abteilung explizit zur Wahrnehmung der Steuerpflichten eingerichtet wurde, eine steuerspezifische IT-Unterstützung vorhanden ist und steuerliche Risiken in der Organisation regelmäßig erfasst werden. Auch ein hohes Bewusstsein der Hausleitung für steuerliche Haftungsrisiken wird den statistischen Auswertungen zufolge wahrscheinlicher, wenn steuerliche Risiken regelmäßig erfasst sowie schriftlich an die Hausleitung berichtet werden und es organisationsweite, steuerliche Schulungsangebote gibt.

Im Ergebnis zeigt sich, dass eine passende Kombination aus strukturellen, prozessualen und organisationskulturellen Elementen dazu beitragen kann, die Steuerfunktion in öffentlich-rechtlichen Organisationen gezielt zu stärken und somit diese Organisationen bei der effektiven und effizienten Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten zu unterstützen. |



## 4 Ausblick

Übergreifend zeigen die Studienergebnisse zum einen, dass die Erfüllung von eigenen Steuerpflichten in der öffentlichen Hand und bei den Kirchenverwaltungen zunehmend als wichtiges und herausforderndes Thema wahrgenommen wird und auf der Führungsebene ein zumindest grundsätzliches Bewusstsein für entsprechende Haftungsrisiken sowie damit verbundene strafrechtliche und ordnungswidrigkeitsrechtliche Konsequenzen bei Verstößen besteht. Zum anderen erscheint dieses Bewusstsein in vielen Organisationen noch weiter ausbaufähig zu sein; eine systematische und regelmäßige Berichterstattung an die Hausleitung zu steuerlichen Risiken und entsprechenden Maßnahmen kann dabei eine wichtige Voraussetzung darstellen. Im besonderen Fokus steht aktuell die aufwendige und nach wie vor mit Unsicherheiten verbundene Implementierung des neuen Umsatzsteuerrechts.

Die deutliche Mehrzahl der öffentlich-rechtlichen Organisationen hat in den vergangenen Jahren Personalstrukturen mit steuerlicher Expertise sowie organisationsweite Prozesse aufgebaut, um die steuerliche Compliance zu stärken. Dabei sind zum Teil beachtliche neue Erfüllungsaufwände entstanden, die auch

in Zeiten von Haushaltskonsolidierung<sup>28</sup> bzw. (kaufkraftbereinigt) zurückgehender Kirchensteuereinnahmen<sup>29</sup> durch die betroffenen öffentlichen Verwaltungen und kirchlichen Organisationen weiterhin zu leisten sind.

Überraschend erscheint dabei die Tatsache, dass die Unterschiede zwischen verschiedenen Organisationstypen und auch zwischen Organisationen unterschiedlicher Größenklassen insgesamt weniger stark waren als erwartet. Dies könnte darauf hindeuten, dass zwar einerseits die Thematik der komplexen Steuerpflichten flächendeckend in den öffentlich-rechtlichen Organisationen angekommen ist und weit überwiegend zumindest rudimentäre Strukturen unabhängig von der Organisationsgröße etabliert wurden. Andererseits sind aber bislang nur begrenzte Schritte in Richtung einer Professionalisierung der Steuerfunktion einschließlich adäquater technischer Ausstattung zu beobachten. Dies könnte daran liegen, daß es sich noch um ein vergleichsweise neues und allgemein nur wenig diskutiertes Verwaltungsthema handelt, das in der Politik bisher kaum auf nennenswertes Interesse gestoßen ist.

<sup>28</sup> Vgl. Solbrig, M. et al. (2024), S. 13 f.

<sup>29</sup> Vgl. Hentze, T. (2023), S. 3

Größere Organisationen verfügen derzeit erwartungsgemäß im Durchschnitt zumindest über eine etwas bessere Personalausstattung zur Erfüllung der Steuerpflichten. Bei kleineren öffentlich-rechtlichen Organisationen und insbesondere kleineren Kommunen gibt es Anzeichen, dass diese Probleme haben könnten, die Steuerfunktion innerhalb der Organisation durch Personal mit einer steuerspezifischen Ausbildung zu besetzen. Das Steuerberaterexamen als höchste Qualifizierung erscheint zwar in kleineren Organisationen keine zwingende Voraussetzung zu sein. Aufgrund der Tatsache, dass das Thema Steuerpflichten in der allgemeinen Verwaltungsausbildung bislang eine höchstens periphere Rolle spielt, sollte allerdings auch hier mindestens ein Verantwortlicher in der Steuerfunktion über eine steuerspezifische Fachausbildung wie etwa die eines Steuerfachangestellten oder einer Steuerwirtin verfügen. Kommunen sind hingegen insgesamt insbesondere beim Einsatz von Tax-Compliance-Management-Systemen bereits etwas weiter als kirchliche Organisationen, die größtenteils aber entsprechende Einführungsprojekte zumindest geplant oder bereits gestartet haben. Möglicherweise liegt dies an einer unterschiedlichen Wahrnehmung der entsprechenden Risiken.

Darüber hinaus machen die Studienergebnisse deutlich, dass angesichts wachsender steuerlicher Herausforderungen in vielen öffentlich-rechtlichen Organisationen eine weitere Stärkung der Steuerfunktion empfehlenswert erscheint und einzelne wichtige Kriterien einer „guten Steuerfunktion“ bei der öffentlichen Hand sowie in den Kirchen noch nicht optimal erfüllt werden. Dies betrifft etwa die IT-Unterstützung, Schulungsangebote sowie den Aufbau bzw. Ausbau von Risikomanagement- und Tax-Compliance-Management-Systemen. Zu den noch bestehenden steuerlichen Herausforderungen öffentlich-rechtlicher Organisationen zählen etwa die noch immer nicht abgeschlossene Umstellung der Umsatzbesteuerung, die zum 1.1.2025 in Kraft tretende Grundsteuernovelle oder die zunehmende Automatisierung von Steuer-

prozessen (welche auch für die steuerpflichtigen Organisationen neue Anforderungen an die elektronische Datenbereitstellung nach sich zieht). Auch die in vielen öffentlich-rechtlichen Organisationen in den kommenden Jahren anstehende Umstellung des IT-Systems (etwa auf SAP S/4 HANA) kann für die Steuerfunktion einen hohen Aufwand darstellen, bietet aber gleichzeitig die große Chance, steuerrelevante Transaktionen organisationsweit noch effizienter und verlässlicher identifizieren und bearbeiten zu können.

Die im Abschnitt 3.5 dargestellten weiterführenden Zusammenhangsanalysen deuten dabei darauf hin, dass durch solche Maßnahmen, die auch unter Einbindung externer Fachleute umgesetzt werden, die Verankerung des Themas in der Gesamtorganisation deutlich gestärkt werden kann und alle Beschäftigten besser für steuerliche Risiken bei ihren Entscheidungen sensibilisiert werden können. Insbesondere Kommunalvertreter haben in diesem Zusammenhang im Rahmen der vorliegenden Studie darauf hingewiesen, dass sie sich für eine erfolgreiche Implementierung von Compliance-Maßnahmen eine noch engere fachliche Begleitung durch die Landesebene und verbindlichere Auskünfte der Finanzverwaltungen wünschen.<sup>30</sup>

Steuerverstöße bei öffentlich-rechtlichen Organisationen, denen eine besondere Vorbildfunktion zukommt, sowie etwaig damit verbundene fiskalische, politische und strafrechtliche Konsequenzen könnten durch diese verschiedenen Maßnahmen zukünftig noch unwahrscheinlicher werden. Bislang stehen Steuerstraffälle von privaten Unternehmen und Privatpersonen gegenüber den vergleichsweise überschaubaren Steuerverstößen öffentlich-rechtlicher Organisationen klar im Vordergrund. Zugleich scheint es leider wahrscheinlich, dass es auch in den kommenden Jahren zu Friktionen

zwischen europäischem Wettbewerbsrecht und deutschem Steuerrecht mit entsprechend komplexen steuerlichen Vorgaben für öffentlich-rechtliche Organisationen kommen wird. Zudem steigt in Zeiten angespannter Haushaltslagen die Wahrscheinlichkeit, dass die öffentliche Hand und kirchliche Organisationen zusätzliche Einnahmequellen suchen, die weitere eigene Steuerpflichten nach sich ziehen können. Öffentliche und kirchliche Verwaltungen sollten das Thema Tax Compliance daher in den nächsten Jahren auf ihrer Agenda halten. |

<sup>30</sup> Vgl. auch die Begründung des Bundesministeriums der Finanzen zur erneuten geplanten Verlängerung der Übergangsfrist bezüglich § 2b UStG im Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2024. Demnach bestünden „grundlegende Rechtsanwendungsfragen fort, welche bei den Verantwortlichen zu großer Verunsicherung führten“. Zudem seien „neue offene Rechtsfragen hinzugekommen, welche noch nicht abschließend geklärt werden konnten“. Bundesministerium der Finanzen (2024), S. 212 f.

## Literaturverzeichnis

- Bayerisches Landesamt für Steuern (2022): Ertrags- und Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Broschüre
- Bundesministerium der Finanzen (2024): Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024. Bearbeitungsstand 4.6.2024
- Bundesministerium der Finanzen (2016): BMF-Schreiben vom 23.5.2016, DStR 21/2016 – Anwendungserlass zu § 153 AO
- Curacon (2021): TCMS-Studie. Mit Tax Compliance Management Systemen sicher landen – in unsicheren Zeiten
- D’Andria, D./Heinemann, M. (2023): Overview on the tax compliance costs faced by European enterprises – with a focus on SMEs. Publication for the Subcommittee on tax matters (FISC), Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament
- Deutscher Städtetag (2017): Diskussionsentwurf: Tax Compliance in Kommunen – Leitfaden des Deutschen Städtetages für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern
- Feller, A./Huber, St./Schanz, D. (2017): Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen großer deutscher Kapitalgesellschaften. arqus Discussion Paper, No. 213, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus)
- Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (2023): Überörtliche Prüfung des Kreises Steinfurt im Jahr 2022/2023 – Gesamtbericht
- Gesamtmetall – Die Arbeitgeberverbände der Metall- und Elektroindustrie (2023): Arbeitgeberumfrage zur Wahrnehmung bürokratischer Belastungen
- Hentze, T. (2023): Kirchensteuer: Austrittswelle hinterlässt immer größere Spuren. IW-Kurzbericht Nr. 26/2023
- Hidien, J. W./Jürgens, A. (Hrsg.) (2023): Die Besteuerung der öffentlichen Hand. 2. Auflage, C. H. Beck
- IfM Bonn – Institut für Mittelstandsforschung (2023): Analyse zur Bürokratiebelastung in Deutschland – Wie kann ein spürbarer Bürokratieabbau erreicht werden?
- KPMG (2016): Die Steuerfunktion im Wandel: von der Stabsabteilung zur Governance-Funktion – Studie zur Organisation der Konzernsteuerabteilung 2015
- KPMG (2022): Die Grundsteuerreform und ihre Auswirkungen auf das kirchliche Immobilienmanagement. Whitepaper
- KPMG International (2023): Inside global tax functions: Managing today and transforming for tomorrow – Summary report: 2023 KPMG Global Tax Function Benchmarking Survey
- Landesrechnungshof Thüringen (2021): Bericht über die überörtliche vergleichende Prüfung „Einhaltung steuerrechtlicher Anforderungen bei Kommunen insbesondere unter Berücksichtigung § 2b UStG“
- Nationaler Normenkontrollrat (2023): Jahresbericht 2023 – Weniger, einfacher, digitaler
- Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen (2022): Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Arbeitshilfe
- Rainer, S. (2021): Der Weg zum steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystem aus kommunaler Sicht – Eine empirische Untersuchung zur Etablierung eines Tax Compliance Management Systems
- Schwarting, G. (2022): Den kommunalen Haushaltsplan richtig lesen und verstehen. 6. Auflage, ESV
- Solbrig, M./Kairies-Lamp, N./Schuster, F. (2024): Pessimistische Aussichten: Umfrage zur Finanzsituation im öffentlichen Sektor. In: PublicGovernance – Zeitschrift für öffentliches Management (Frühjahr 2024), S. 13–15

Bildnachweise:  
 S. 1: © SAKhanPhotography | shutterstock.com,  
 S. 2: © M. Volk | shutterstock.com,  
 S. 4: © Nikada | gettyimages.de,  
 S. 6: © Tomml | gettyimages.de,  
 S. 8: © Thomas Winz | gettyimages.de,  
 S. 10: © D Busquets | shutterstock.com,  
 S. 12: © himberry | photocase.de,  
 S. 21: © Elizaveta | stock.adobe.com

## Autoren

**Michael Plazek-Stier**  
**Dr. Ferdinand Schuster**

## Mit Unterstützung von

**Steffen Döring, Philipp Haaf,**  
**Tobias Rentschler** (alle KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,  
Public Sector Tax)

## Ansprechperson

**Dr. Ferdinand Schuster**  
Institut für den öffentlichen Sektor e.V.  
Heidestraße 58  
10557 Berlin  
T +49 30 2068 2060  
de-publicgovernance@kpmg.com

**[www.publicgovernance.de](http://www.publicgovernance.de)**

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2024 Institut für den öffentlichen Sektor e.V. Alle Rechte vorbehalten.