

Sekretariat der Initiative für Transparenz im rohstoffgewinnenden Sektor – D-EITI, Berlin

Bericht über die Art und den Umfang der Arbeiten des Unabhängigen Verwalters im Rahmen des Piloten zum Zahlungsabgleich für den vierten D-EITI-Bericht



Warth & Klein
Grant Thornton

Von

Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Sitz der Gesellschaft

Düsseldorf

Johannstraße 39
40476 Düsseldorf

www.wkgt.com

Im Auftrag der

Deutschen Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH

GIZ GmbH agiert als Sekretariat der
Multi-Stakeholder-Gruppe der Deutschen Extractive Industries Transparency Initiative (D-EITI)
im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz (BMWK)

Stand

Februar 2022

Inhalt

1. Auftrag	1
2. Konzept und Zielbild des Piloten zum Zahlungsabgleich	2
2.1. Inhaltliche Einordnung dieses Arbeitsberichts	2
2.2. Systematischer Ansatz und Zielbild des Piloten	2
2.3. Vorgehensweise und Erkenntnisse aus der Umsetzung des ersten Teils des Piloten	4
2.4. Inhalte und Erkenntnisse aus der Fortführung des Piloten im zweiten Jahr	5
3. Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme	7
3.1. Allgemeines Verständnis interner Kontrollsysteme.....	7
3.1.1. Grundlagen	7
3.1.2. Elemente des internen Kontrollsystems	7
3.2. Prozess der Beurteilung des Risikos der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme durch die Multi-Stakeholder Gruppe	10
3.2.1. Identifizierung für D-EITI relevante staatlicher Stellen.....	10
3.2.2. Das für die Risikobeurteilung relevante Kontrollumfeld	11
3.2.3. Risikobeurteilung im Hinblick auf Feldes- und Förderabgaben	14
3.2.4. Risikobeurteilung im Hinblick auf die Körperschaftsteuer	19
3.2.5. Risikobeurteilung im Hinblick auf die Gewerbesteuer.....	24
3.2.6. Prozessunabhängige Kontrollen über Interne Revisionen, Rechnungshöfe und die Funktion der Beauftragten für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung.....	28
3.2.7. Der Prozess zur Gesamtbeurteilung des Risikos fehlender Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsprozesse durch die MSG	32
3.3. Plausibilisierung der gemeldeten Zahlungsströme	33
3.3.1. Feldes- und Förderabgaben	33
3.3.2. Ertragsteuern	34
3.3.3. Gesamtbeurteilung der Plausibilität	35
3.4. Zahlungsabgleich in Ausnahmefällen	36
3.4.1. Vollständiger Zahlungsabgleich bei bedeutsamen Risiken	36
3.4.2. Teilweiser Zahlungsabgleich bei verbleibenden Unplausibilitäten	36
3.4.3. Stichprobenartiger Zahlungsabgleich.....	37
4. Schlussbemerkungen	38

Anlagen

Anlagenverzeichnis

- Anlage 1 Darstellung der für die Erhebung der Körperschaftsteuer relevanten Prozesse und Kontrollen auf Seiten der staatlichen Stellen
- Anlage 2 Darstellung der für die Erhebung der Feldes- und Förderabgabe relevanten Prozesse und Kontrollen anhand des Landesamt für Bergbau, Energie und Geologie (LBEG) in Hannover
- Anlage 3 Darstellung der gegenüber der Erhebung der Feldes- und Förderabgaben übergeordneten Kontrollen für das Landesamt für Bergbau, Energie und Geologie (LBEG) in Hannover
- Anlage 4 Darstellung des systematischen Ansatzes des Piloten
- Anlage 5 Darstellung des Prozesses der Gesamtbeurteilung der MSG für die Feldes- und Förderabgabe
- Anlage 6 Exkurs: Informationen zur Häufigkeit von Betriebsprüfungen

1. Auftrag

Mit Vertrag vom 19.08.2021 und Vertragsergänzung vom 20.09.2021 wurden wir, Warth & Klein Grant Thornton AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf (im Folgenden: WKGT) durch die Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH mit der Unterstützung bei der Umsetzung der Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) in Deutschland beauftragt.

WKGT übernimmt im Rahmen des deutschen EITI-Prozesses die Rolle des sog. unabhängigen Verwalters (im Folgenden: UV) im Sinne des EITI-Standard. Das Ziel der Beauftragung ist die Mitwirkung an der Erstellung des deutschen EITI-Berichtes für den Kalenderzeitraum 2019. Die Aufgaben des UV umfassen u.a. folgende Aspekte:

- Identifizierung von rohstofffördernden Unternehmen, die wesentliche Zahlungen an staatliche Stellen leisten gemäß Anforderung 4.1 (d) des EITI-Standard
- Erhebung der Zahlungen an staatliche Stellen dieser Unternehmen für das Berichtsjahr 2019
- Fortführung der mit dem dritten deutschen EITI-Bericht begonnenen Arbeiten zur Entwicklung eines alternativen Verfahrens zur Sicherung der Qualität der erhobenen Zahlungsdaten („Pilot zum Zahlungsabgleich“)
- Darstellung von Erkenntnissen und Ergebnissen aus dem Piloten als Beitrag für die weitere nationale und internationale Diskussion um die Entwicklung eines alternativen Verfahrens zum Zahlungsabgleich

Der vorliegende Bericht dient der Zusammenfassung und Dokumentation der durchgeführten Arbeiten und stellt inhaltlich in Teilen eine Fortführung unseres Arbeitsberichts vom 14.01.2021 dar, der im Zuge des dritten deutschen EITI-Berichts erstellt wurde.

2. Konzept und Zielbild des Piloten zum Zahlungsabgleich

2.1. Inhaltliche Einordnung dieses Arbeitsberichts

Der EITI-Standard 2019 verlangt eine umfassende Veröffentlichung aller wesentlichen Zahlungsströme, die aus dem nationalen Rohstoffsektor an staatlichen Stellen geleistet werden. Diese Angaben zu Zahlungsströmen haben den Anforderungen von Verlässlichkeit, Verständlichkeit und öffentlicher Verfügbarkeit zu genügen (vgl. EITI-Anforderung 4.1 und 4.9).

Die Sicherstellung der Verlässlichkeit der veröffentlichten Zahlungsströme erfolgte im Rahmen des ersten und zweiten deutschen EITI-Berichts u.a. durch das „Standardverfahren“ eines unmittelbaren Abgleichs der durch die teilnehmenden Unternehmen gemeldeten Zahlungsströme mit den Zahlungseingängen auf Seiten der staatlichen Stellen („Zahlungsabgleich“). Es haben sich daraus – wie bekannt – keine bzw. keine erwähnenswerten Differenzen zwischen geleisteten und empfangenen Zahlungen zwischen Unternehmen und staatlichen Stellen ergeben.

Mit dem dritten deutschen EITI-Bericht für den Berichtszeitraum 2018 wurde abgestimmt mit dem internationalen EITI-Sekretariat mit der Entwicklung eines alternativen Verfahrens der Qualitätssicherung der durch die Rohstoffindustrie gemeldeten Zahlungsströme an staatlichen Stellen begonnen („Teil 1“ des Piloten). Diese Arbeiten sind im Zuge des aktuellen vierten deutschen EITI-Berichts durch die Multi-Stakeholder-Gruppe („MSG“) und den UV fortgeführt worden („Teil 2“ des Piloten). Der vorliegende Arbeitsbericht schließt an den Arbeitsbericht des UV vom 14.01.2021 für den Berichtszeitraum 2018 an, stellt die dem Piloten zugrunde liegenden systematischen Überlegungen zusammenfassend dar und fasst Erkenntnisse und Ergebnisse aus der Durchführung des Piloten zusammen.

2.2. Systematischer Ansatz und Zielbild des Piloten

Der Zahlungsabgleich als Standardverfahren zur Qualitätssicherung der von den Unternehmen gemeldeten Zahlungsströme stellt aus prüfungstheoretischer Sicht eine aussagebezogene Einzelfallüberprüfung der Angaben der teilnehmenden Unternehmen dar. Der mit einer Einzelfallüberprüfung einerseits verbundenen Genauigkeit der Aussage steht auf der anderen Seite eine deutlich eingeschränkte Aussagekraft gegenüber, als es sich im Ergebnis stets um punktuelle Aussagen handelt, die auf den jeweiligen konkreten Zahlungsvorgang beschränkt sind. Eine Aufnahme und Beurteilung mit den Zahlungsströmen verbundenen Prozesse und Kontrollen findet nicht statt, so dass der Erkenntniswert des Standardverfahrens von Beginn an begrenzt ist auf die tatsächlich untersuchten Zahlungsströme. Insbesondere vor dem Hintergrund der positiven Ergebnisse aus den bisher durchgeführten Zahlungsabgleichprozessen im Zuge des ersten und zweiten deutschen EITI-Berichts erscheint der inhaltliche Mehrwert aus einer Fortführung des Standardverfahrens grundsätzlich begrenzt.

Nicht zuletzt stellt sich die Frage nach der Angemessenheit des Verhältnisses des mit der Durchführung des Zahlungsabgleichs verbundenen zeitlichen und damit auch finanziellen Aufwands für alle Beteiligten (staatliche Stellen, Ansprechpartner in Unternehmen und UV) zu dem resultierenden Erkenntniswert für die Adressaten der EITI-Berichterstattung. Es ist zudem davon auszugehen, dass mit dem Standardverfahren auch bei wiederholter Durchführung nur begrenzt Potentiale zur Reduzierung des zeitlichen und finanziellen Aufwands zur Verfügung stehen, da die eigentlichen Abstimmungsprozesse im Rahmen des Zahlungsabgleichs kaum Möglichkeiten zur Reduktion des Arbeitsaufwands für den UV und die beteiligten Unternehmen bzw. staatlichen Stellen bieten.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ersetzt der Pilot in systematischer Hinsicht die aussagebezogene Einzelfallanalyse von Zahlungsströmen durch einen mehrstufigen systembasierten Ansatz der Informationsgewinnung und Analyse von für EITI relevanten Prozessen und Kontrollen. Ziel ist es, die MSG in die Lage zu versetzen, eine fundierte Beurteilung darüber abzugeben, ob für den jeweiligen Berichtszeitraum hinreichende Anzeichen für Risiken einer nicht ordnungsgemäßen Abwicklung rohstoffbezogener Zahlungsströme an staatliche Stellen bestehen oder nicht. Abhängig vom Ergebnis dieser Risikobeurteilung schließt sich in der Folge das Verfahren an, mit dem die gemeldeten Zahlungen der Unternehmen konkret analysiert werden. Sollten hinreichende Anzeichen vorliegen, die auf eine eingeschränkte Ordnungsmäßigkeit der für EITI relevanten (Zahlungs-)Prozesse bzw. Kontrollen hindeuten, kommen für die betroffenen Zahlungsströme zunächst weitere Untersuchungshandlungen und in letzter Konsequenz eine Rückkehr zum Zahlungsabgleich in Betracht. Ansonsten kann die eigentliche Analyse der Zahlungsströme auf Plausibilitätsbeurteilungen beschränkt und damit auch perspektivisch der Gesamtaufwand in zeitlicher und finanzieller Hinsicht reduziert werden.

Zur Systematik des Piloten vgl. Anlage 4.

Aus prüfungstheoretischer Sicht entspricht der systematische Ansatz des Piloten dem grundsätzlichen Vorgehen im Rahmen eines risikoorientierten Prüfungsansatzes. Hiernach werden systembasierte Prüfungshandlungen wie die Analyse des Geschäftsmodells, der wesentlichen Geschäftsprozesse und Kontrollabläufe sowie des Kontrollumfeldes kombiniert mit aussagebezogenen Einzelfallprüfungen, um eine hinreichende Prüfungssicherheit für die Abgabe des Prüfungsurteils zu erreichen.

Die Ergebnisse aus den bisher durchgeführten Zahlungsabgleichen sind somit integraler Bestandteil des Piloten. Soweit von der Angemessenheit und Wirksamkeit des für die jeweiligen Zahlungsströme relevanten (internen und externen) Kontrollsystems ausgegangen werden kann, ist es unter Berücksichtigung der positiven Ergebnisse aus den Zahlungsabgleichen zulässig, den Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen (= Zahlungsabgleichsprozesse) zu verringern, ohne hierdurch die Qualität des Urteils zu vermindern. Im Ergebnis ist es möglich, über diese Kombination schneller und kostengünstiger zu einem inhaltlich umfassenderen Urteil gelangen.

2.3. Vorgehensweise und Erkenntnisse aus der Umsetzung des ersten Teils des Piloten

Der Pilot zum Zahlungsabgleich baut auf einer umfassenden Analyse des Systems von Prozessen und Kontrollen auf, die für die verschiedenen gemeldeten Zahlungsströme auf Seiten der Unternehmen und der staatlichen Stellen von Relevanz sein können. Es geht um die Gewinnung eines Verständnisses der bestehenden internen und externen Kontrollmechanismen als Bestandteil und Ausgangspunkt der Risikobeurteilung (vgl. hierzu die Darstellung in Anlage 4).

Hierzu wurde uns durch Mitglieder der Multi-Stakeholder-Gruppe (MSG) jeweils ein schriftlicher Überblick zu den Abläufen und Kontrollen zur Verfügung gestellt, mit denen die zuständigen staatlichen Stellen im Fall der Feldes- und Förderabgabe und der Körperschaftsteuer die Ordnungsmäßigkeit der Veranlagung und Erhebung der Zahlungen sicherstellen, die anschließend durch verbale Darstellungen vertieft wurden. Für die Feldes- und Förderabgabe beziehen sich die verbalen Darstellungen auf das Landesamt für Bergbau, Energie und Geologie (LBEG) in Hannover. Das LBEG stellt in Deutschland für den Zahlungsstrom der Feldes- und Förderabgabe die mit Abstand wichtigste staatliche Stelle dar. Es deckt für das Berichtsjahr 2019 ca. 98% aller Feldes- und Förderabgaben ab. Der Darstellung der Abläufe und Kontrollen für den Zahlungsstrom Körperschaftsteuer liegt davon abweichend ein Ansatz zugrunde, der von den Verhältnissen eines konkreten Finanzamtes weitgehend abstrahiert, um eine möglichst allgemeingültige Aussage sicher zu stellen. Dies ist aufgrund des föderalen Aufbaus der Finanzverwaltung und der Vielzahl der Finanzämter in Deutschland sowie einer grundsätzlich einheitlichen Umsetzung der organisatorischen Regelungen über die FAGO („Gleichlautender Erlass zur Neufassung der Geschäftsordnung für die Finanzämter“) notwendig.

Wir haben diese Angaben als Ausgangspunkt für anschließend erfolgte vertiefende Fachgespräche mit einzelnen Funktionsträgern genutzt, um die gemachten Angaben zu verifizieren, zu vertiefen und uns einen eigenen Eindruck über das jeweilige System aus Prozessen und Kontrollen zu verschaffen. Die Gesamtheit der hieraus gewonnenen Informationen wurde anhand der Anforderungen aus dem Rahmenkonzept des US-amerikanischen Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission und mit eigenen Erfahrungen aus der Analyse von Internen Kontrollsystemen gespiegelt. Die Ergebnisse sind u.a. über die in Anlage 1 und Anlage 2 enthaltenen Schaubilder für die Feldes- und Förderabgabe und die Körperschaftsteuern dokumentiert.

Zur Beurteilung der qualitätssichernden Maßnahmen auf Seiten der meldenden Unternehmen gelten die bereits in den bisherigen D-EITI-Berichten genannten Aspekte unverändert auch für den vierten deutschen EITI-Bericht. Die öffentlich verfügbaren Zahlungsberichte nach §§ 341 q ff. HGB unterliegen keiner gesetzlichen Pflicht zur Überprüfung durch einen unabhängigen Dritten, allerdings ist es den Unternehmen unbenommen, die Zahlungsberichte freiwillig einer Überprüfung zu unterwerfen. Die Datenmeldungen zur Erhebung der Zahlungsströme adressieren dies entsprechend und sehen eine Angabe vor, ob die Zahlungsberichte einer separaten Überprüfung durch einen unabhängigen Dritten unterlegen haben. Aufgrund der Rechtsform und der Größe der teilnehmenden Unternehmen haben die

der Datenmeldung zugrunde liegenden Jahresabschlüsse grundsätzlich einer Abschlussprüfung bzw. prüferischen Durchsicht unterlegen.

Wir haben im Rahmen unserer Schlussbemerkungen zum Arbeitsbericht vom 14.01.2021 die eingerichteten Systeme und Kontrollen zur ordnungsgemäßen Erhebung der Zahlungsströme in Kombination mit den positiven Ergebnissen aus den bereits durchgeführten Zahlungsabgleichen als gut geeignet beurteilt, um eine verlässliche Offenlegung der relevanten Zahlungsströme sicherzustellen.

Die MSG hat unseren Bericht im Rahmen der Sondersitzung vom 12.02.2021 angenommen und im Rahmen der Fortführung der Arbeiten zum Piloten inhaltliche Ergänzungen u.a. im Hinblick auf die Rolle und die Aufgaben prozessunabhängiger Kontrollstellen (interne Revisionen, Rechnungshöfe und kommunale Finanzaufsicht) gefordert. Die systematische Betrachtung und Darstellung der für die Zahlungsabwicklung verantwortlichen Stellen hat aus Sicht der MSG einen eindeutigen Mehrwert für die MSG und den D-EITI Bericht geschaffen und das entwickelte Verfahren aus Risikobeurteilung und nachgelagerten weiteren Untersuchungshandlungen wird im Rahmen des zweiten Teils des Piloten fortgeführt.

2.4. Inhalte und Erkenntnisse aus der Fortführung des Piloten im zweiten Jahr

Mit den zuständigen Vertretern der MSG wurde das System aus Prozessen und Kontrollen im Hinblick auf Veränderungen und Anpassungsbedarf analysiert („follow up“). Im Ergebnis wurden die Aussagen und Inhalte der Anlagen 1 und 2 als gegenüber dem ersten Teil des Piloten unverändert gültig beurteilt, so dass keine für die Risikobeurteilung relevanten Veränderungen in den beschriebenen Abläufen zu erheben und zu beurteilen waren.

Der zweite Teil der Arbeiten zum Piloten beinhaltete schwerpunktmäßig die Gewinnung eines vertieften Verständnisses über Inhalt und Transparenz der Arbeit der relevanten Kontrollstellen. Hierzu wurden für die Feldes- und Förderabgabe als einzig tatsächlich rohstoffspezifischer Zahlungsstrom in Deutschland u.a. Fachgespräche mit dem Vertreter des Niedersächsisches Ministerium für Wirtschaft, Arbeit, Verkehr und Digitalisierung als zuständige Aufsichtsbehörde für das Landesamt für Bergbau, Energie und Geologie, Hannover, geführt sowie eigene Recherchen angestellt. Die Ergebnisse sind in Anlage 3 dargestellt und werden unter Abschnitt 3.2.3.3. näher erläutert. Darüber hinaus wurde ein Verfahren der Plausibilisierung entwickelt, das ausschließlich auf öffentlich verfügbaren Daten bzw. Daten aus der Datenerhebung der teilnehmenden Unternehmen beruht (vgl. Abschnitt 3.3.1.).

Es hat sich gezeigt, dass die Arbeiten der für D-EITI relevanten prozessunabhängigen Kontrollstellen analog zu dem Piloten auf einem risikobasierten Ansatz beruht, der aufbauend auf der Gewinnung und Verarbeitung von Informationen eine Risikobeurteilung der verantworteten Arbeitsgebiete umfassen, um daraus Art und Umfang der Prüfungshandlungen abzuleiten. Aus der Durchsicht der verfügbaren Berichterstattungen der Kontrollstellen können dementsprechend wichtige Rückschlüsse für die Risikobeurteilung im Rahmen des Piloten gezogen werden. Wir haben daher Einsicht in öffentlich verfügbare Berichte verschiedener externer

Kontrollstellen genommen, um festzustellen, ob sich daraus Hinweise auf Schwächen in für den Piloten relevanten Prozess- und Kontrollstrukturen ergeben könnten. Für die Umsetzung und weitere Entwicklung des Pilotverfahrens ist die Sicherstellung einer systematischen Informationsversorgung der MSG (Informationserhebung und -verarbeitung) von besonderer Bedeutung. Des Weiteren sind die Mitglieder der MSG selbst aufgerufen, Informationen aus ihrem jeweiligen fachlichen Umfeld im Hinblick auf eine Relevanz für den Piloten kritisch zu hinterfragen und diese allen anderen Mitgliedern der MSG zur Verfügung zu stellen. Die hierzu notwendigen technischen Voraussetzungen wurden über entsprechende Einstellungen innerhalb des bereits vorhandenen Datenportals geschaffen. Bis zum Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Arbeitsberichts sind keine derartigen Informationen bzw. Hinweise durch Mitglieder der MSG auf dem Datenportal hinterlegt worden.

Vor dem Hintergrund der bestehenden gesetzlichen Beschränkungen des Zugangs zu Informationen der relevanten Kontrollstellen könnte sich gleichwohl die Frage stellen, inwieweit sich hieraus Rückwirkungen auf die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der für EITI relevanten Zahlungsströme ergeben. In Deutschland obliegt es allerdings gerade dem verfassungsrechtlich festgelegten Zusammenspiel von Exekutiven und Parlamenten, über das Instrument des Haushaltsrecht, die notwendige und hinreichend detaillierte Kontrolle von Haushaltsplänen und Haushaltsrechnungen sicherzustellen (vgl. Abschnitt 3.2.2.2.). Hierzu zählt insbesondere, dass alle vom Parlament jeweils gesetzlich legitimierten Zahlungsansprüche seitens der Exekutive vereinnahmt werden und Abweichungen zwischen den Plan-Werten und den Ist-Werten seitens der Exekutive begründet und diese Begründung seitens des Parlaments geprüft und beurteilt werden. Wir konnten uns auf Basis der durchgeführten Arbeiten insbesondere für den Zahlungsstrom der Feldes- und Förderabgabe im Land Niedersachsen von der tatsächlichen Durchführung und der Bedeutung dieser Kontrollfunktion überzeugen (vgl. auch Abschnitt 3.2.3.3.). Im Ergebnis stellt nach unserer Beurteilung das Primat des Parlaments sicher, dass trotz der jeweils bestehenden gesetzlichen Beschränkungen des Zugangs zu Informationen der relevanten Kontrollstellen eine angemessene Überwachung der relevanten Zahlungsströme, d.h. der jeweils fälligen Einzahlungen, gewährleistet wird. Entsprechend ergeben sich nach unserer Beurteilung aus dem beschränkten Zugang zu einzelnen Kontrollstellen keine unmittelbaren Auswirkungen auf die seitens der MSG erforderliche Risikobeurteilung der relevanten Zahlungsströme.

3. Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme

3.1. Allgemeines Verständnis interner Kontrollsysteme

3.1.1. Grundlagen

Unter einem internen Kontrollsystem wird allgemein ein System aus technischen und organisatorischen Regelungen verstanden, die der Steuerung von Prozessabläufen und der Kontrolle der Ergebnisse der Prozesse dienen. Ziele eines internen Kontrollsystems sind die Bewahrung des Eigentums, die Gewährleistung der Zuverlässigkeit von Prozessabläufen und in diesem Zusammenhang das Erreichen der mit diesen Prozessabläufen verbundenen Ziele. Zu diesen Zielen gehören unter anderem die Einhaltung von relevanten Gesetzen und Verordnungen.

Der Begriff des internen Kontrollsystems stellt aus juristischer Sicht einen unbestimmten Rechtsbegriff dar. Eine Orientierung für die konkrete Ausgestaltung interner Kontrollsysteme bieten dabei verschiedene Rahmenkonzepte. Das wohl international bekannteste ist das 1992 erstmalig vorgestellte Rahmenkonzept des US-amerikanischen Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, kurz „COSO“, welches unter dem Titel „Internal Control – Integrated Framework“ vorgestellt wurde und aktuell in einer im Jahr 2013 veröffentlichten Version besteht. Diese Version wird nunmehr auch als „COSO 1“ bezeichnet, da seit 2004 unter dem Titel „Enterprise Risk Management – Integrated Framework“ ein erweitertes Rahmenkonzept besteht, welches das interne Kontrollsystem als integralen Bestandteil des Risikomanagementsystems eines Unternehmens versteht. In diesem auch als „COSO 2“ bezeichneten Rahmenkonzept wird die Bedeutsamkeit der Verzahnung zwischen Strategie, Risikomanagement und Unternehmenserfolg hervorgehoben. Der UV hat sich im weiteren Verlauf auf das Rahmenkonzept COSO 1 gestützt, da zum einen Strategien, Risikomanagement und Unternehmenserfolg für die hier zu untersuchende Fragestellung von untergeordneter Bedeutung sind. Zum anderen ist COSO 1 vergleichbar mit den Regelungen des Prüfungsstandards 261 neue Fassung „Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., wie er aktuell in Deutschland im Rahmen gesetzlicher Abschlussprüfungen regelmäßig zur Anwendung kommt.

3.1.2. Elemente des internen Kontrollsystems

Zu den Komponenten eines internen Kontrollsystems gehören nach COSO 1 das Kontrollumfeld, Risikobeurteilungen, Kontrollaktivitäten, Information & Kommunikation sowie die Überwachung des internen Kontrollsystems.

3.1.2.1. Kontrollumfeld

Das Kontrollumfeld umfasst die Überwachungs- und Leitungsfunktionen sowie die Einstellung, das Bewusstsein und die Maßnahmen der für die Überwachung Verantwortlichen und der Personen mit Leitungsfunktionen im Hinblick auf das interne Kontrollsystem und dessen Bedeutung innerhalb der (Verwaltungs-)Einheit.

Das Kontrollumfeld prägt die Grundhaltung einer Organisation, indem es das Kontrollbewusstsein der Mitarbeiter – verstanden als Selbstverpflichtung zur Integrität und zum Handeln unter Beachtung ethischer Werte – beeinflusst. Hierzu gehört unter anderem die Festlegung von Strukturen und Verantwortlichkeiten innerhalb der Organisation, die Festlegung von Weisungsbefugnissen innerhalb der Organisation sowie die Durchsetzung der Rechenschaftspflicht.

3.1.2.2. Risikobeurteilungsprozess

Unter dem Risikobeurteilungsprozess versteht man die Identifikation und Beurteilung von Risiken im Hinblick auf die Erreichung der Ziele der jeweiligen Prozesse, sei es durch Fehler handelnder Personen bzw. IT-Systeme oder durch dolose Handlungen. Risiken können sich aus Veränderungen im Umfeld, neue oder umgestaltete IT-Systeme, welche die Prozesse durchführen oder Mitarbeiter bei der Prozessdurchführung unterstützen, oder Umstrukturierungen innerhalb der Organisation ergeben. Ein Beispiel für Veränderungen im Umfeld ist die Aufgabe des Abbaus von Steinkohle, Beispiele für Umstrukturierungen sind die Übertragung bestehender (Verwaltungs-)Aufgaben auf neue Stellen oder Behörden.

3.1.2.3. Information und Kommunikation

Die Komponente Information und Kommunikation des internen Kontrollsystems unterstützt das Funktionieren aller übrigen Komponenten, um die Ziele der (Verwaltungs-)Einheit zu erreichen. Die in dieser Komponente enthaltenen Kontrollen unterstützen die Fähigkeit der (Verwaltungs-)Einheit, bei der Durchführung der Aufgaben im Rahmen des internen Kontrollsystems die richtigen Informationen zu verwenden.

Das relevante Informationssystem, das auch das Kassensführungssystem einschließt, besteht aus den Verfahren und Aufzeichnungen, die konzipiert und eingerichtet wurden, um zahlungsrelevante Verwaltungsakte der (Verwaltungs-)Einheit auszulösen, aufzuzeichnen, zu verarbeiten und darüber zu berichten, sowie Rechenschaft über die damit verbundenen Zahlungsmittel ablegen zu können. Ferner geht es um Prozesse und Maßnahmen, um eine möglicherweise fehlerhafte Verarbeitung von zahlungsrelevanten Verwaltungsvorfällen zu beheben sowie um sicherzustellen, dass Möglichkeiten einer bewussten Außerkraftsetzung von Systemen oder Umgehung von Kontrollen erfasst und diesen Möglichkeiten entsprechend Rechnung getragen wird.

3.1.2.4. Kontrollaktivitäten

Unter Kontrollaktivitäten werden jene Regelungen und Maßnahmen verstanden, die dazu beitragen sicherzustellen, dass Anweisungen der Personen mit Leitungs-

funktionen innerhalb der (Verwaltungs-)Einheit zur Verminderung von Risiken ausgeführt werden. Kontrollaktivitäten werden auf allen organisatorischen und funktionalen Ebenen einer (Verwaltungs-)Einheit durchgeführt, die in den jeweiligen Verwaltungsprozess eingebunden sind.

Bei den Kontrollaktivitäten werden verschiedene Arten unterschieden. Eine Autorisierung erfolgt grundsätzlich in Form einer Genehmigung durch eine vorgeordnete Verwaltungsebene oder durch eine Überprüfung und Feststellung, ob der Verwaltungsvorgang gültig ist. Als Überprüfung wird dabei der Vergleich von zwei oder mehr Positionen untereinander oder der Vergleich eines Postens mit einer Regelung sowie die Durchführung von Folgemaßnahmen, wenn die beiden Posten nicht übereinstimmen oder der Posten nicht den Regelungen entspricht, verstanden. Kontrollen von Stammdaten beziehen sich auf die Prozesse zur Erfassung, Aktualisierung und Pflege von Stammdaten – also Daten, die vergleichsweise statische Grundinformationen über verwaltungsrechtlich relevante Objekte wie Unternehmen enthalten. Unter Überwachungskontrollen werden schließlich jene Regelungen und Maßnahmen verstanden, die durchgeführt werden, um zu beurteilen, ob die anderen, vorstehend beschriebenen Kontrollaktivitäten vollständig, richtig und entsprechend der geltenden Regelungen und Maßnahmen durchgeführt werden.

Neben diesen Kontrollaktivitäten dient darüber hinaus das organisatorische Prinzip der Funktionstrennung bzw. Vier-Augen-Prinzip – auch unter der englischen Bezeichnung „segregation of duties“ oder abgekürzt „SoD“ bekannt – den Kontrollaktivitäten, indem eine personelle Trennung von den mit der Durchführung von Aufgaben zur Abwicklung von Verwaltungsprozessen befassten Personen zu jenen Personen, die Kontrollaktivitäten im Hinblick auf diese Aufgaben zur Abwicklung von Verwaltungsprozessen wahrnehmen, organisatorisch vorgeschrieben wird. Hierdurch wird sichergestellt, dass dieselbe Person nicht gleichzeitig einen Verwaltungsakt auslösen, aufzeichnen und verarbeiten bzw. vollstrecken kann. Im Ergebnis werden mögliche Interessenkollisionen vermieden bzw. Möglichkeiten zur Begehung doloser Handlungen stark eingeschränkt.

Die Effektivität der Funktionstrennung wie auch der sonstigen Kontrollaktivitäten wird begrenzt durch das Zusammenwirken von zwei oder mehr Personen bzw. Stellen zur Außerkraftsetzung der Funktionstrennung bzw. von Kontrollaktivitäten durch kollusives Handeln, also die gemeinschaftliche, vorsätzliche Umgehung der Kontrollaktivitäten. Die Wahrscheinlichkeit eines solchen kollusiven Handelns wird beeinflusst durch die sich den Personen bietende Gelegenheit, entsprechend zu handeln, den Anreiz, unter Abwägung möglicher Konsequenzen persönliche Vorteile zu sehen, und der Einstellung bzw. inneren Rechtfertigung der Personen, bewusst gegen die ihnen bekannten Regelungen und Maßnahmen zu verstoßen.

3.1.2.5. Überwachung von Kontrollen

Unter der Überwachung von Kontrollen durch die (Verwaltungs-)Einheit sind die organisatorischen und prozessualen Maßnahmen zu verstehen, mit denen die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems im Zeitablauf beurteilt wird. Vor dem Hintergrund der Kontinuität von Prozessen und Kontrollen muss sichergestellt werden, dass die Kontrollen zu jeder Zeit bestehen und durchgeführt werden. Entsprechend gehört zur Überwachung von Kontrollen die fortlaufende Beurteilung

der Wirksamkeit von Kontrollen sowie das Ergreifen der erforderlichen Abhilfemaßnahmen, sofern Mängel bei der Durchführung von Kontrollen festgestellt werden. Zur Überwachung von Kontrollen gehört unter anderem das Nachvollziehen von Kontrollen durch übergeordnete Stellen innerhalb der (Verwaltungs-)Einheit aber auch Prüfungen durch unabhängige Stellen, z.B. die bestehenden unabhängigen staatlichen Rechnungshöfe.

3.2. Prozess der Beurteilung des Risikos der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme durch die Multi-Stakeholder Gruppe

3.2.1. Identifizierung für D-EITI relevante staatlicher Stellen

Die Gesamtheit der staatlichen Stellen, die Einnahmen aus der Rohstoffindustrie in Deutschland generieren, ergibt sich unmittelbar aus den Zahlungsströmen, die für den vorliegenden dritten D-EITI-Bericht festgelegt wurden. Aufgrund des föderalen Aufbaus der Verwaltung in Deutschland erfolgt keine zentrale Erfassung der relevanten Zahlungsströme. Es handelt sich im Einzelnen grundsätzlich um folgende staatliche Stellen:

- **Feldes- und Förderabgabe:**
die zuständigen Bergbehörden der Bundesländer, in denen das jeweilige Erlaubnis-/Bewilligungsfeld liegt
- **Körperschaftsteuer:**
die zuständigen Finanzämter am Sitz der relevanten Unternehmen
- **Gewerbsteuer:**
die Gemeinden, in deren Gebiet sich die steuerlich relevanten Betriebsstätten der relevanten Unternehmen befinden (ohne weitere Berücksichtigung)
- **Pachtzahlungen und Zahlungen zur Verbesserung der Infrastruktur:**
staatliche Stellen auf Landes- bzw. Gemeindeebene, je nach Art der Zahlung (ohne weitere Berücksichtigung)

Aus dem föderalen Aufbau der Verwaltung in Deutschland folgt darüber hinaus, dass auch die jeweiligen internen Kontrollsysteme der relevanten staatlichen Stellen bzw. (Verwaltungs-)Einheiten nicht identisch sind, sondern jeweiligen Besonderheiten aus der föderalen Struktur der Bundesrepublik Deutschland und der hieraus folgenden gesetzlichen Regelungen einerseits, und den Bemühungen effizienter Verwaltungstätigkeit andererseits Rechnung tragen. Unabhängig hiervon ist jedoch festzustellen, dass die in Abschnitt 3.1.2 erläuterten Komponenten eines internen Kontrollsystems in den relevanten staatlichen Stellen identifiziert werden können. Diese werden nachfolgend dargestellt.

3.2.2. Das für die Risikobeurteilung relevante Kontrollumfeld

3.2.2.1. Deutsches Beamtenrecht

Das für den Prozess der Risikobeurteilung durch die MSG bedeutsame Kontrollumfeld der relevanten staatlichen Stellen wird zunächst maßgeblich durch das deutsche Beamtenrecht geprägt, einem eigenen Rechtsgebiet, welches die besonderen Rechte und Pflichten der Beamtinnen und Beamten regelt. Der Pflicht zur Neutralität bei der Ausübung ihrer Tätigkeiten, dem Ausschluss des Streikrechts sowie dem Gebot der Verfassungstreue stehen das Recht auf lebenslange Beschäftigung bei angemessener Besoldung und Versorgung im Rahmen öffentlich definierter Laufbahnen gegenüber. Ferner gilt innerhalb der relevanten staatlichen Stellen der allgemeine Grundsatz, wonach bei der Auswahl von Beamtinnen und Beamten zur Besetzung offener Dienstposten diese ausschließlich nach ihrer Eignung, Befähigung und fachlichen Leistung auszuwählen sind.

Innerhalb der relevanten staatlichen Stellen wird die jeweilige Aufbauorganisation durch Stellenbeschreibungen und Verwaltungsanweisungen klar geregelt. Während sich aus den verwaltungsinternen Stellenbeschreibungen die Verantwortlichkeiten des jeweiligen Stelleninhabers innerhalb der zugeordneten Verwaltungsprozesse ergeben, leiten sich aus den Verwaltungsanweisungen Weisungsbefugnisse und Überwachungspflichten der jeweiligen Vorgesetzten ab. Innerhalb der Verwaltungsorganisation liegt zum einen ein besonderes Augenmerk auf der stringenten Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips innerhalb der Verwaltungsprozesse sowie zum anderen auf der organisatorischen Trennung von Veranlagungs- und Erhebungsprozessen, also der Geltendmachung von Zahlungsansprüchen der relevanten staatlichen Stellen einerseits und der Vereinnahmung fälliger Zahlungen der Zahlungsverpflichteten andererseits.

Darüber hinaus unterliegen die jeweiligen relevanten staatlichen Stellen innerhalb des Verwaltungsaufbaus der Kommunen, der Länder bzw. des Bundes der Überwachung durch die jeweils zuständigen Dezernate bzw. Ministerien. Diese wiederum unterliegen als Teil der Exekutive im Rahmen des Grundsatzes der Gewaltenteilung der Kontrolle durch die Legislative (Räte bzw. Parlamente) und damit – in letzter Konsequenz – der Zivilgesellschaft als Souverän.

Verstöße von Beamtinnen und Beamten gegen die sich aus dem jeweiligen Dienstverhältnis ergebenden Pflichten unterliegen auch dem Disziplinarrecht, einem Teilgebiet des Beamtenrechts, welches regelt, wie bei möglichen Pflichtverletzungen zu verfahren ist und welche Folgen sich bei festgestellter Schuld für die jeweilige Beamtin bzw. Beamten ergeben können. Neben Pflichtverletzungen im fachlichen Zuständigkeitsbereich, z.B. vorsätzliche Verstöße gegen Dienstvorschriften, können sich auch aus dem Verhalten der jeweiligen Beamtin bzw. Beamten außerhalb der relevanten staatlichen Stelle Pflichtverletzungen ergeben, soweit diese geeignet sind, das Vertrauen der Bürgerinnen und Bürger in einer für die jeweils relevante staatlichen Stelle oder das Ansehen des Beamtentums bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen. Die Disziplinarmaßnahmen reichen von einem Verweis über eine Geldbuße oder zeitlich befristete Kürzung der Besoldung bis hin zu einer Zurückstufung der Laufbahnstufe und der damit einhergehenden Verminderung der Besoldung und der Entfernung aus dem Beamtenverhältnis als ultima ratio, also der Entlassung der jeweiligen Beamtin bzw. Beamten.

Aus den vorstehend skizzierten Rahmenbedingungen ergibt sich für die innerhalb der jeweils relevanten staatlichen Stellen handelnden Beamtinnen und Beamten ein Kontrollumfeld, welches maßgeblich durch das Selbstverständnis der deutschen Beamtenschaft geprägt wird. Aus ihrer besonderen rechtlichen Stellung ergibt sich die Selbstverpflichtung der Beamtin und Beamten zu integrem Verhalten, insbesondere der Einhaltung bzw. Umsetzung rechtlicher Vorschriften, sowie das Handeln unter Beachtung der aus dem Beamtenrecht sich ableitenden ethischen Werte, einschließlich der Gesetzes- bzw. Verfassungstreue. Verstöße hiergegen werden über die allgemeinen Vorschriften des Strafrechts und Zivilrechts hinaus auch nach den Vorschriften des Disziplinarrechts geahndet.

3.2.2.2. Parlamentarisches Haushaltsrecht und Finanzkontrolle

Ferner wird das für den Prozess der Risikobeurteilung durch die MSG bedeutende Kontrollumfeld maßgeblich durch das geltende Haushaltsrecht und das dabei bestehende Primat des Parlaments geprägt. Die nachfolgende Darstellung gilt grundsätzlich sowohl für den Bund, die Länder und die Gemeinden bzw. Gemeindeverbände gleichermaßen und umfasst damit alle staatlichen Stellen, die Einnahmen aus der Rohstoffindustrie in Deutschland generieren.

Grundsätzlich ist zwischen dem Haushaltsplan einerseits und Haushaltsgesetz bzw. der Haushaltssatzung auf kommunaler Ebene andererseits zu unterscheiden. Im Haushaltsplan, der durch die jeweilige Exekutive aufgestellt wird, werden neben den Haushaltsausgaben auch die geplanten bzw. erwarteten Haushaltseinnahmen detailliert für das jeweilige Haushaltsjahr geplant. Je nach Bedeutung der erwarteten Einnahmen für die Einnahmenplanung insgesamt erfolgt die Einnahmenplanung gesondert und somit transparent in einem eigenen Titel. So weist z.B. der Haushaltsplan 2019 für das Land Niedersachsen im Einzelplan 13 „Allgemeine Finanzverwaltung“ unter Kapitel 1302 „Allgemeine Bewilligungen“ unter den Titeln 122-12-6 „Einnahmen aus Förderabgaben und Förderzins aufgrund von Gewinnungsverträgen“ bzw. 122-13-4 „Einnahmen aus Feldesabgaben“ die jeweils für das Haushaltsjahr erwarteten Einnahmen aus. Hierzu hat im Vorfeld der Aufstellung des Haushalts das zuständige Niedersächsische Ministerium für Wirtschaft, Arbeit, Verkehr und Digitalisierung unter Berücksichtigung der bestehenden Kenntnisse über die abgabepflichtigen Unternehmen, Einschätzungen zu Marktentwicklungen sowie weiterer relevanter Parameter eine Prognose für die zu erwartenden Einnahmen aufgestellt. Der Haushaltsplan bedarf sodann der parlamentarischen Zustimmung in Form des Haushaltsgesetzes. Hierzu wird der Haushaltsplan zunächst durch einen entsprechenden Ausschuss des Parlaments – in der Regel als Haushaltsausschuss bezeichnet – intensiv geprüft; dieser Ausschuss unterbreitet zum Abschluss seiner Prüfung dem jeweiligen Parlamentsplenum entsprechende Beschlussempfehlungen. Über die Beschlussfassung des Parlaments zum Haushaltsgesetz wird sodann der jeweilige geprüfte Haushaltsplan festgestellt und erfährt damit seine demokratische Legitimation. Zugleich ist über das Haushaltsgesetz die Exekutive ermächtigt wie auch zugleich verpflichtet, den so legitimierten Haushaltsplan im jeweiligen Haushaltsjahr – welches dem Kalenderjahr entspricht – umzusetzen.

Nach Ende des Haushaltsjahres legt die Exekutive zur Gewährleistung der Kontrolle der Umsetzung des Haushaltsplans durch das Parlament Rechnung ab – über die „Haushaltsrechnung“. Dabei werden die IST-Einnahmen bzw. IST-Ausgaben entsprechend der im Haushaltsplan enthaltenen Gliederung und dem damit vorgegebenen Detaillierungsgrad aufgeführt und den geplanten Werten gegenübergestellt. Für das hier gewählte Beispiel bedeutet dies, dass die tatsächlich vereinnahmten Zahlungen aus den Förder- und Feldesabgaben den ursprünglich erwarteten Werten, wie sie sich im Haushaltsplan niedergeschlagen haben, seitens der Exekutive gegenübergestellt werden. Die Überprüfung dieser Haushaltsrechnung erfolgt dabei nicht nur durch den entsprechenden Ausschuss des jeweiligen Parlaments – z.B. auf Ebene des Bundes durch den Rechnungsprüfungsausschuss, auf Ebene des Landes Niedersachsen der Unterausschuss „Prüfung der Haushaltsrechnungen“ – sondern auf Bundes- und Landesebene zeitlich vorgelagert auch durch den jeweils zuständigen Rechnungshof (vgl. hierzu vertiefend Abschnitt 3.2.6.2.). Auf Basis der Prüfungsergebnisse bereitet der jeweilige Ausschuss die Entlastung der Exekutive durch das Parlamentsplenum vor. Mit diesem Parlamentsbeschluss wird der jeweiligen Exekutive die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung bestätigt.

Der Beurteilung eines möglichen Risikos hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme – also der Vereinnahmung der Zahlungen durch die jeweils relevanten staatlichen Stellen – durch die MSG kommt damit dem parlamentarischen Haushaltsrecht mit Haushaltsplan und Haushaltsgesetz sowie der parlamentarischen Finanzkontrolle mit Haushaltsrechnung und Entlastungsbeschluss eine zentrale Bedeutung im Kontrollumfeld zu, da sich in letzter Konsequenz alles Handeln der jeweils relevanten staatlichen Stellen hierin widerspiegelt.

3.2.3. Risikobeurteilung im Hinblick auf Feldes- und Förderabgaben

3.2.3.1. Vorgelagerter Veranlagungsprozess

Zur Beurteilung des Risikos der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme durch die MSG ist ein grundlegendes Verständnis des zeitlich vorgelagerten Veranlagungsprozesses geboten, auch wenn dieser gerade verwaltungsrechtlich bzw. -technisch vom Erhebungsprozess zu unterscheiden ist und sich auf diesen die relevanten EITI-Standards gerade nicht beziehen.

Die Feldes- und Förderabgaben basieren auf einer Selbstveranlagung durch die jeweils Verpflichteten, also die fördernden Einheiten bzw. die jeweils Steuerpflichtigen. Auf Basis der einschlägigen gesetzlichen Regelungen wird dabei die Höhe der Zahllast zunächst durch den Verpflichteten selbst ermittelt und der jeweiligen relevanten staatlichen Stelle mitgeteilt. Die Berechnung, Festsetzung und Erhebung der Feldes- und Förderabgabe richtet sich grundsätzlich nach dem Bundesberggesetz (BBergG) und den Förderabgabeverordnungen der jeweiligen Bundesländer in Verbindung mit einschlägigen Vorschriften der AO.

Mit dem Verfahren der Selbstveranlagung sind auf Seiten der Verpflichteten Fehlerrisiken verbunden, deren Spektrum sich von einem Schreib- bzw. Eingabefehler bei der Erfassung der Daten in der Selbstveranlagung über eine unabsichtliche fehlerhafte Auslegung einschlägiger rechtlicher Regelungen bis hin zu einer vorsätzlichen Missachtung gesetzlicher Vorschriften reichen kann. Aus diesen Fehlerrisiken hinsichtlich der Selbstveranlagung resultieren in letzter Konsequenz auch entsprechende Risiken hinsichtlich der zutreffenden Höhe der Zahllast, wobei i.d.R. die Eintrittswahrscheinlichkeit des Risikos einer zu niedrig ermittelten Zahllast im Zweifel höher einzuschätzen ist als das Risiko einer zu hohen Zahllast. Dementsprechend haben die relevanten staatlichen Stellen jeweils umfangreiche Prüfungsrechte, um sich von der Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit, der von den Verpflichteten erstellten und übermittelten Selbstveranlagungen und damit schlussendlich der von den Verpflichteten ermittelten Zahllast zu überzeugen, um Fehler zu identifizieren, zu korrigieren und damit den Zahlungsanspruch der relevanten staatlichen Stelle in der rechtlich gebotenen Höhe zu ermitteln. Die Beurteilung des Kontrollrisikos wird dabei – falls erforderlich – durch die jeweiligen Abteilungsleiter bzw. deren Vorgesetzte in einem ad hoc-Prozess angepasst. Dies bedeutet, dass es keine verschriftlichen Vorgaben für eine regelmäßige Risikobeurteilung gibt, sondern sich diese aus Beobachtungen innerhalb der täglichen Verwaltungspraxis heraus ergeben. Zu den derzeit regelmäßig genannten Risiken gehört das Ausscheiden aktueller Stelleninhaber aufgrund des Erreichens des Pensionsalters und die damit verbundenen Herausforderungen einer angemessenen, möglichst friktionslosen Neubesetzung der hierdurch freiwerdenden Stellen. Dies gilt aufgrund des Charakters der Selbstveranlagung naturgemäß insbesondere für Stelleninhaber, die für die Prüfung vor Ort im Rahmen sogenannter Außenprüfungen tätig sind.

Wie bereits unter Abschnitt 2.3 beschrieben ist das Landesamt für Bergbau, Energie und Geologie (LBEG) mit Hauptsitz in Hannover für den weitaus größten Anteil des Aufkommens an Feldes- und Förderabgaben in Deutschland zuständig. Es unterliegt der Aufsicht des Niedersächsischen Ministeriums für Wirtschaft, Arbeit, Verkehr und Digitalisierung.

Die für die Festsetzung der Feldes- und Förderabgabe zuständigen Referate des LBEG sind auch vor dem Hintergrund der überschaubaren Anzahl an abgabepflichtigen Unternehmen und dem Verfahren der Selbstveranlagung hinsichtlich ihrer personellen Ausstattung und ihrer organisatorischen Ausgestaltung nicht mit den Verhältnissen in einem Finanzamt vergleichbar. Für die Festsetzung der Feldes- und Förderabgaben der Bundesländer Niedersachsen, Schleswig-Holstein, Hamburg und Bremen sind derzeit im LBEG ein Sachbearbeiter, zwei Außenprüfer und ein Referatsleiter zuständig.

Entsprechend dem Charakter der Selbstveranlagung stellt die Überprüfung der Angaben der Unternehmen im Rahmen von Außenprüfungen ein zentrales Element des Prozesses der Festsetzung der Abgaben durch das LBEG dar. Auskunftsgemäß erfolgt die Außenprüfung aufgrund der Personalsituation nicht lückenlos, sondern mittels Bildung von Prüfungsschwerpunkten.

3.2.3.2. Der Erhebungsprozess und seine eingebetteten Kontrollen

Die getroffenen organisatorischen Vorkehrungen stellen eine strikte Trennung zwischen Sachbearbeitung (Veranlagung/Sollstellung) und Zahlungsabwicklung sicher. Zuständig für die technische Abwicklung der Zahlungsströme ist die Landeshauptkasse Niedersachsen als Organisationseinheit des Niedersächsischen Finanzministeriums. Die Landeshauptkasse ist auskunftsgemäß nicht für die inhaltliche Klärung von Sachverhalten im Zusammenhang mit der Feldes- und Förderabgabe zuständig und daran nicht beteiligt.

Die abgabepflichtigen Unternehmen erfassen die für die Förderabgabe notwendigen Daten im Rahmen einer Selbstveranlagung über ein Web-Client-System (VAS = Veranlagungssystem Feldes- und Förderabgabe). Die Selbstveranlagung erfolgt gemäß § 2 der Niedersächsischen Verordnung über die Feldes- und die Förderabgabe (NFördAVO) über Voranmeldungen für jedes Kalendervierteljahr. Bis zum 30. September eines jeden Jahres ist eine Förderabgabenerklärung für den vorausgegangenen Erhebungszeitraum gegenüber dem LBEG abzugeben.

Im VAS werden sämtliche abrechnungsrelevanten Stammdaten je Unternehmen verwaltet (z.B. Sonderregelungen) und aus den Eingaben der Unternehmen die Höhe der Förderabgabe systemgestützt berechnet. Für die Feldesabgabe erfolgt keine Nutzung von VAS, sondern die Festsetzung erfolgt über das elektronische Aktensystem des LBEG.

Die Sachbearbeitung (am Dienstsitz Clausthal-Zellerfeld) trägt die fachliche Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Festsetzung der Feldes- und Förderabgaben („Soll-Stellung“). Das Vieraugenprinzip wird durch die Mitzeichnung der Referatsleitung sichergestellt. Die Festsetzung erfolgt oftmals aufgrund der Systematik der Selbstveranlagung zeitlich nachgelagert zu den (Abschlags-)Zahlungen der abgabepflichtigen Unternehmen. Die Sachbearbeitung erteilt die Abgabenbescheide gegenüber den Unternehmen und erstellt Kassenanordnungen (Annahme-/Auszahlungsanordnungen), die zur Prüfung und Freigabe an das zuständige Referat am Hauptsitz Hannover mittels des elektronischen Aktensystems übermittelt werden.

Dort erfolgt die Prüfung der Kassenanordnungen auf Basis der zahlungsbegründenden Unterlagen aus dem für die Sachbearbeitung verantwortlichen Referat. Nach Prüfung und Freigabe werden die Kassenanordnungen im Haushaltsvollzugssystem verbucht. Zahlungen der abgabepflichtigen Unternehmen werden in der Landeshauptkasse auf einem Verwahrkonto erfasst, da im Zuge der Festsetzung keine Kassenzeichen gegenüber den Unternehmen verwendet werden. Der Bestand des Verwahrkontos wird laufend kontrolliert, die Zahlungen sachlich zugeordnet und die Differenzen zwischen Soll-Stellung und Zahlbetrag unter Einbindung der Sachbearbeitung geklärt.

Zahlungen im Zusammenhang mit den Feldes- und Förderabgaben werden in Niedersachsen im Haushaltsvollzugssystem neben dem Ordnungskriterium „Kassenzeichen“ auch mit dem einschlägigen Haushaltstitel versehen. Hierdurch werden die entsprechenden Einzahlungen innerhalb des Haushaltsvollzugssystems dem entsprechenden Haushaltstitel zugeordnet und ermöglichen der für den Haushalt zuständigen Verwaltungseinheit einen Abgleich der im Haushalt geplanten Einnahmen mit den tatsächlichen Einnahmen.

3.2.3.3. Dem Erhebungsprozess übergeordnete Kontrollen

Das im ersten Teil des Piloten entwickelte Schaubild zur Darstellung der Prozesse zur Veranlagung und Erhebung der Feldes- und Förderabgaben (vgl. Anlage 2) wurde im zweiten Teil der Arbeiten auf Basis der geführten Gespräche ergänzt um eine weitere Darstellung, mit der insbesondere die dem Erhebungsprozess übergeordneten Kontrollen näher dargestellt und erläutert werden (vgl. Anlage 3).

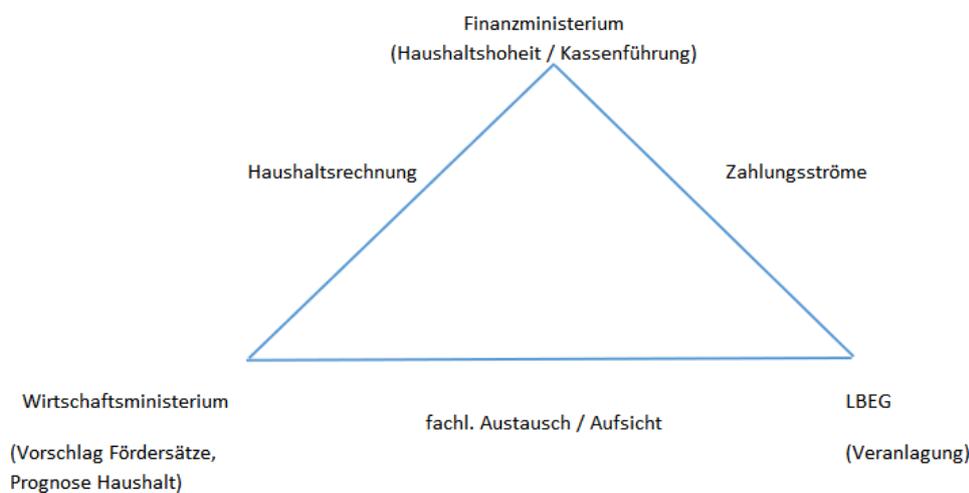
Das für die Aufsicht über das LBEG zuständige Referat des Niedersächsischen Ministeriums für Wirtschaft, Arbeit, Verkehr und Digitalisierung erhält quartalsweise Berichte vom LBEG über die Entwicklung der Einnahmen aus der Förderabgabe. Diese Berichte basieren auf den Förderabgabevoranmeldungen der einzelnen Unternehmen und enthalten für jedes abgabepflichtige Unternehmen folgende Informationen:

- den aktuellen Bemessungsmaßstab
- die abgabepflichtige Fördermenge
- den zu zahlenden Betrag der Förderabgabe

Ferner enthalten diese Berichte Angaben zu den Veränderungen gegenüber dem vorherigen Quartal und dem Vorjahresquartal. Diese Angaben ermöglichen dem Wirtschaftsministerium eine laufende Abweichungsanalyse gegenüber vorherigen Berichten und gegenüber der eigenen Prognose der Einnahmen im Zuge der haushaltsbezogenen Berichterstattung. Darüber hinaus erhält das Wirtschaftsministerium quartalsweise die Berichte des LBEG zu der Entwicklung des Grenzübergangswertes (für Erdgas). Die quartalsweisen Berichte werden im Oktober durch das LBEG auf der Grundlage der Jahreserklärungen der Unternehmen zu einem Jahresbericht zusammengefasst, aus dem sich entsprechend Nachzahlungs- bzw. Überzahlungsbeträge ergeben.

Das Finanzministerium stellt dem Wirtschaftsministerium monatlich Übersichten über die Einnahmen und Ausgaben für die Förderabgabe auf Basis der Daten der Landeskasse zur Verfügung, die in der Folge auch an das LBEG weitergegeben werden. Im Mai und November erstellt das Wirtschaftsministerium für die Förderabgabe eine Prognose zur Steuerschätzung des Finanzministeriums und erläutert Mehr-/Mindereinnahmen gegenüber dem Finanzministerium. Darüber hinaus erfolgt eine jährliche Berichterstattung des Wirtschaftsministeriums gegenüber dem Finanzministerium zur Lage der niedersächsischen Erdöl- und Erdgasindustrie, der auch Angaben zur Höhe und Entwicklung der Förderabgaben enthält.

Wir haben nachfolgend die Struktur der Prozessabläufe und Kontrollen zwischen den Beteiligten grafisch zusammengefasst:



Der Wechsel der Haushaltshoheit über die Feldes- und Förderabgaben vom Wirtschaftsministerium zum Finanzministerium führte zu einer Aufteilung der Verantwortungsbereiche und ist aus Kontrollgesichtspunkten positiv zu bewerten.

Änderungen der NFördAVO (einschl. der Höhe der Abgabesätze) beschließt die Niedersächsische Landesregierung auf Vorschlag des Niedersächsischen Wirtschaftsministeriums. Prognosen über die Höhe der Einnahmen aus der Förderabgabe für den Landeshaushalt erstellt das Niedersächsische Wirtschaftsministerium. Hinsichtlich der Zahlungsströme steht wie bereits erläutert die strikte Trennung zwischen Veranlagung (LBEG) und Erhebung (Kassenführung / Landeskasse) im Vordergrund. Das Wirtschaftsministerium übt die fachliche Aufsicht über das LBEG aus und wird u.a. in die Klärung unterschiedlicher Sichtweisen zur Anwendung der NFördAVO eingebunden.

Das Referat 43 des Finanzministeriums ist als Interne Revision für das automatisierte Haushaltsvollzugssystem nicht nur für das Finanzministerium selbst, sondern für alle Landesbehörden (und damit auch für das LBEG) zuständig. Es überwacht die Angemessenheit und Wirksamkeit der Kontrollsysteme einschließlich des Buchführungs- und Rechnungslegungssystems und der in diesem System ablaufenden Geschäftsprozesse. Eine Geschäftsordnung beschreibt die Arbeit der Internen Revision des Haushaltsvollzugssystems. Dem für die Aufsicht über das LBEG zuständigen Referat des niedersächsischen Wirtschaftsministeriums sind

keine Feststellungen dieser internen Revision mit Relevanz für die Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme im Berichtszeitraum bekannt.

3.2.3.4. Beurteilung des Risikoniveaus durch den UV

Wir haben die wesentlichen für die Feldes- und Förderabgaben bestehenden Elemente des Kontrollumfeldes dargestellt. Ferner haben wir die in den Erhebungsprozess eingebetteten Kontrollen sowie die dem Erhebungsprozess übergeordneten Kontrollen dargestellt und für das Land Niedersachsen in Zusammenarbeit mit einem Mitglied der Multi Stakeholder-Gruppe exemplarisch über die jeweiligen Stellen hinterfragt, ob für das Berichtsjahr über die für die Feldes- und Förderabgaben relevanten Zahlungsprozess Informationen über festgestellte oder vermutete Kontrollschwächen gab; dies war nicht der Fall.

Darüber hinaus haben wir die Berichterstattung des Bundesrechnungshofs sowie des Landesrechnungshofs Niedersachsen für den Berichtszeitraum auf entsprechende Berichte oder Hinweise durchgesehen (vgl. auch Abschnitt 3.2.6.2.); auch hieraus wurden uns keine Feststellungen über relevanten Kontrollschwächen im Hinblick auf die relevanten Zahlungsprozesse bekannt. Eine Nichtentlastung der jeweils verantwortlichen Exekutiven für das Haushaltsjahr des Berichtszeitraums durch die zuständigen Parlamente ist uns ebenfalls nicht bekannt.

Auf Basis unseres Prozess- und Kontrollverständnisses sowie der uns vorliegenden Informationen und erteilten Auskünfte kommen wir als UV zu der Beurteilung, dass das Risiko für Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme im Hinblick auf die Feldes- und Förderabgaben für den Berichtszeitraum als gering beurteilt werden kann.

3.2.4. Risikobeurteilung im Hinblick auf die Körperschaftsteuer

3.2.4.1. Grundlagen des Körperschaftsteuersystems

Die Körperschaftsteuer als solche besitzt den Charakter einer Personensteuer für die in § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Als direkte Veranlagungssteuer knüpft sie an den Einkommenszuwachs einer juristischen Person an. Die Anerkennung der Körperschaften als eigenständige Steuersubjekte mit eigener Leistungsfähigkeit und damit als Zurechnungssubjekte wirtschaftlicher Betätigung schlägt sich in der verfahrensmäßigen Trennung zwischen der Besteuerung der ausschüttenden Körperschaft auf der einen und ihrer Mitglieder auf der anderen Seite nieder. Die Körperschaft begleicht daher mit der Zahlung der Körperschaftsteuer (KSt) eine eigene Steuerschuld und leistet keine Vorauszahlung auf die Steuerschuld ihrer Mitglieder.

Dem Bund steht nach Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 S. 1 des Grundgesetzes (GG) die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Regelung der KSt zu. Entsprechende Bundesgesetze unterwirft Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG der Zustimmung des Bundesrates. Nach der verfassungsrechtlichen Begriffsbildung handelt es sich bei der KSt um eine Gemeinschaftsteuer, deren Aufkommen dem Bund und den Ländern jeweils zur Hälfte zusteht (ohne einen Gemeindeanteil vorzusehen). Sie wird von Landesfinanzbehörden verwaltet, die im Auftrage des Bundes tätig werden.

Aufgrund des Charakters der Körperschaftsteuer als Veranlagungssteuer ist sie insoweit von Steueranmeldungen i.S.d. § 150 Abs. 1 S. 3 der Abgabenordnung (nachfolgend: AO) bzw. von den unter Abschnitt 3.2.4.2. beschriebenen Feldes- und Förderabgaben im Hinblick auf den prozessualen Ablauf abzugrenzen.

3.2.4.2. Vorgelagerter Veranlagungsprozess

Die Ertragsteuern (Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer) beruhen in Abgrenzung zu den Feldes- und Förderabgaben nicht auf einer Selbstveranlagung, da insoweit keine Steueranmeldungen durch die Unternehmen einzureichen sind, § 150 Abs. 1 S. 3 der Abgabenordnung (AO). Den steuerpflichtigen Unternehmen obliegt eine gesetzliche Abgabeverpflichtung von Ertragsteuererklärungen, die infolge der Abschnittsbesteuerung grundsätzlich jährlich einzureichen sind und den Finanzbehörden die Festsetzung der Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglichen soll.

Nach erfolgter Abgabe der Ertragsteuererklärungen prüft die sachlich und örtlich zuständige Finanzbehörde die Angaben und setzt die Steuer per Steuerbescheid fest. Die Steuerbescheide werden den Unternehmen als Inhaltsadressaten bekanntgegeben.

Der verfahrensrechtliche Unterschied zu Selbstveranlagungen besteht im Ergebnis darin, dass die Steuerfestsetzung erst mit der Bekanntgabe der Steuerbescheide durch die zuständige Finanzbehörde erfolgt.

Von den Risiken im Veranlagungsprozess zu unterscheiden sind mögliche Risiken im Zusammenhang mit der Vereinnahmung der vom Verpflichteten ermittelten

Zahllast durch die relevanten staatlichen Stellen bzw. den ggf. abweichend beauftragten Verwaltungseinheiten. Diese könnten sich u.a. aus einer Kompetenzbündelung von Bediensteten ergeben, die sowohl Bestandteil des Veranlagungs- als auch des Erhebungsprozesses wären. Dem Risiko wird sowohl organisatorisch begegnet durch eine strikte Funktionstrennung innerhalb der relevanten staatlichen Stelle zwischen den für die Veranlagung und den für die Erhebung Verantwortlichen als auch aufgrund der Tatsache, dass die jeweils Verpflichteten ihrer Zahlungsverpflichtung nur unbar, d.h. mittels Überweisung, nachkommen können – eine Barzahlung ist ausgeschlossen. Durch die Funktionstrennung wird sichergestellt, dass die mit der Veranlagung betrauten Bediensteten keinen Zugriff auf die jeweiligen (Bank-)Konten der relevanten staatlichen Stelle haben, auf welche die Verpflichteten die ermittelte und veranlagte Zahllast per Überweisung ausgleichen. Abweichungen zwischen der veranlagten Zahllast (Sollstellung) und dem tatsächlichen Zahlungseingang (Ist-Eingang) sind durch die jeweilige Erhebungsstelle zu klären.

Bei der Körperschaftsteuer werden zu niedrige Zahlungen entsprechend der gesetzlichen Vorschriften automatisch angemahnt bzw. im Rahmen der geltenden Rechtsvorschriften durch die Vollstreckungsstelle (als gesonderter Teil der Erhebungsstelle) beigetrieben. Zu hohe Zahlungen werden von der Erhebungsstelle zunächst verwahrt (Verwahrkonto) und mit möglichen anderen offenen Forderungen an den Steuerpflichtigen aus anderen Steuerarten oder anderen Zeiträumen verrechnet. Ein hiernach verbleibender Differenzbetrag wird an den Steuerpflichtigen erstattet.

Falls die veranlagte Zahllast aufgrund sachlich zutreffender Einwendungen der Verpflichteten zu korrigieren ist, wird der entsprechende Veranlagungsbescheid korrigiert, wobei der hierbei zu Grunde liegende Prozess verwaltungsseitig dem Prozess der ursprünglichen Veranlagung entspricht.

Die unter Abschnitt 3.2.3.2. erläuterte Abgrenzung zwischen Veranlagungsprozess sowie dem sich anschließenden Erhebungsprozess findet auch auf die Körperschaftsteuer Anwendung.

Diese organisatorische Trennung der Organisationseinheiten „Veranlagungsstelle“ und „Erhebungsstelle“ innerhalb der Verwaltungseinheit „Festsetzungsfinanzamt“ ist auch Ausfluss der gesetzlichen Regelungen der AO, welche besagte Trennung bereits in der amtlichen Inhaltsübersicht wie folgt vornimmt:

- Vierter Teil: Durchführung der Besteuerung (§§ 134 – 217 AO)
- Fünfter Teil: Erhebungsverfahren (§§ 218 – 248 AO)

Exemplarisch lassen sich die Information und Kommunikation von relevanten staatlichen Stellen anhand des prozessualen Ablaufes einer jährlich von juristischen Personen zu erstellenden Körperschaftsteuererklärung erläutern.

Körperschaftsteuererklärungen werden durch körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen regelmäßig mittels einer programmseitigen Schnittstelle elektronisch an das sachlich zuständige Festsetzungsfinanzamt übermittelt. Die Zuständigkeit des Festsetzungsfinanzamtes richtet sich nach dem Bezirk des Festsetzungsfinanzamtes, in dessen Bereich sich der Ort der Geschäftsleitung bzw. der Sitz des Unternehmens befindet.

Die für Körperschaften zuständige Veranlagungsstelle prüft die Angaben in der Körperschaftsteuererklärung. Sie kann den erklärten Angaben folgen oder im Falle einer abweichenden Rechtsauffassung eine von den Erklärungsdaten abweichende Festsetzung der Körperschaftsteuer regelmäßig unter Angabe von Erläuterungen im Bescheid durchführen.

Vor Bekanntgabe eines Körperschaftsteuerbescheides werden etwaige Rechtsfragen über die Gewährung rechtlichen Gehörs zwischen Unternehmen und Veranlagungsstelle im Bedarfsfall erörtert.

Grundsätzlich obliegt gemäß den Bestimmungen der Geschäftsordnung der Finanzämter (FAGO) der zuständigen Sachbearbeitung der Veranlagungsstelle die abschließende Zeichnung von Körperschaftsteuerbescheiden.

Bei Unternehmen, die entweder bestimmte Betriebs-, Umsatz- oder Gewinngrößen übersteigen oder als rechtlich komplexe Fälle systemseitig oder manuell eingestuft werden, erfolgt eine abschließende Zeichnung des Körperschaftsteuerbescheides durch die für die Veranlagungsstelle zuständige Sachgebietsleitung oder einer im gleichen Festsetzungsfinanzamt angesiedelten Qualitätssicherungsstelle. Der Körperschaftsteuerbescheid wird auf elektronischem Wege freigegeben. Sofern ein Zeichnungsvorbehalt aufgrund der o.g. Umstände vorliegt, kann die Sachbearbeitung den Fall nicht eigenmächtig elektronisch freigeben. Dies obliegt regelmäßig der abschließend zeichnenden Sachgebietsleitung.

Sobald die Freigabe eines Körperschaftsteuerbescheides durch die Veranlagungsstelle erteilt wurde, wird amtsseitig die Zahllast bzw. der Erstattungsanspruch aus dem Körperschaftsteuerbescheid in der zuständigen Erhebungsstelle im Wege des elektronischen Datenaustausches zum Soll gestellt (nachfolgend als „Soll-Stellung“ bezeichnet). Erst infolge der Freigabe des Körperschaftsteuerbescheides im i.d.R. automatisierten Verwaltungsprozess wird die Erhebungsstelle in den Gesamtprozess einbezogen.

Unternehmen können zusätzlich durch die Betriebsprüfung geprüft werden. Dies geschieht je nach Betriebsgröße durch Zufallsauswahl, anlassbezogen aufgrund eines Vorschlags durch die Veranlagungsstelle oder lückenlos (sog. Anschlussprüfung). Großbetriebe und Konzerne unterliegen grundsätzlich der Anschlussprüfung. Körperschaftsteuerbescheide für Unternehmen, bei denen eine Betriebsprüfung vorgesehen ist, enthalten grundsätzlich die Nebenbestimmung des Vorbehaltes der Nachprüfung (§ 164 AO). Kleinere und mittlere Betriebe werden in der Regel von der amtsinternen Betriebsprüfung geprüft. Bei Überschreiten der Betriebsgrößen (z.B. jährlicher Umsatz, jährlicher Gewinn) prüft die Groß- und Konzernbetriebsprüfung den Steuerfall. Diese ist je nach Bundesland entweder einem Finanzamt angegliedert oder in Form gesonderter Finanzämter organisiert. Zu den Fällen können auch Fachprüfer für bestimmte Sachverhalte (z.B. Pensionsrückstellungen, Auslandsbeziehungen) hinzugezogen werden, die zumeist zentral einem Finanzamt oder den Mittelbehörden der Länder zugewiesen sind. Der Bund kann gemäß § 19 Finanzverwaltungsgesetz (FVG) über das Bundeszentralamt für Steuern an Außenprüfungen der Landesfinanzbehörden mitwirken.

Die Sachbearbeitung der Veranlagungsstelle weist die zuständige Betriebsprüfung auf etwaige Auffälligkeiten bei der Bearbeitung des Steuerfalls hin. Die Betriebsprüfungsstelle ist damit quasi der „verlängerte Arm“ der Veranlagungsstelle für die Prüfung der Unternehmen vor Ort. Durch die Einbeziehung der Prüfer und deren

Sachgebietsleiter (nicht personen- oder stellenidentisch mit dem Sachgebietsleiter der Veranlagungsstelle) verdeutlicht sich das Mehr-Augen-Prinzip im Bereich des Festsetzungsverfahrens.

Die Veranlagungsstelle folgt in der Regel den Feststellungen der Betriebsprüfung aus dem Betriebsprüfungsbericht, insbesondere, wenn die Prüfungsfeststellungen einvernehmlich mit dem Steuerpflichtigen besprochen wurden. Sie setzt sie anschließend in Form von Änderungsbescheiden (= geänderte Soll-Stellungen) um. Die endgültige Entscheidung zu den Prüfungsfeststellungen verbleibt stets bei der Veranlagungsstelle.

3.2.4.3. Im Erhebungsprozess eingebettete Kontrollen

Die Organisationseinheit „Erhebungsstelle“ dient der Abwicklung von Zahlungsströmen und weiteren steuererhebungsrechtlichen Themenstellungen. In der Regel erfolgt das Erhebungsverfahren automatisiert.

Die Sachbearbeitung in der Erhebungsstelle kann manuell in das Erhebungsverfahren eingreifen. Derartige Eingriffe haben derweil jedoch keinerlei Auswirkungen auf den durch die Veranlagungsstelle erteilten Körperschaftsteuerbescheid, da die Erhebungsstelle bereits aus technischen Gründen nicht auf das Programm der Veranlagungsstelle zugreifen kann. Somit ist jedwede Veränderung der Soll-Stellung durch die Erhebungsstelle ausgeschlossen. Gleiches gilt sinngemäß auch im umgekehrten Falle. Die Trennung der Veranlagungs- von der Erhebungsstelle wird also nicht nur organisatorisch, sondern auch prozessual durch eine entsprechende Ausgestaltung der für die Durchführung der Verwaltungsprozesse genutzten IT-Systeme sichergestellt (getrennte Zugriffsrechte).

Sollte ein Steuerpflichtiger Einwendungen gegen die Inhalte eines Körperschaftsteuerbescheides im Rahmen eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens vortragen oder einen schlichten Änderungsantrag stellen, obliegt die Prüfung nicht der Erhebungsstelle, sondern der zuständigen Veranlagungsstelle.

Bei Einwänden des Steuerpflichtigen, die den steuerlichen Erhebungsprozess betreffen (zum Beispiel eine fehlerhaft durchgeführte Aufrechnung einer Steuerschuld mit einem Erstattungsanspruch einer anderen Steuerart), ist die Erhebungsstelle sachlich zuständig. In Erhebungsstellen eines Festsetzungsfinanzamtes obliegt die abschließende Zeichnung eines Sachverhaltes grundsätzlich der Erhebungssachbearbeitung.

Bei Überschreitung von gewissen Betragsgrenzen bzw. erhebungsrechtlichen Besonderheiten ist die abschließende Zeichnung der zuständigen Sachgebietsleitung bzw. in Fällen von übergeordnetem Interesse dem Vorsteher eines Festsetzungsfinanzamtes vorbehalten. Zur Sicherstellung der organisatorischen Trennung zwischen Erhebungs- und Veranlagungsstelle ist eine Sachgebietsleitung durch ein und dieselbe Person für beide Stellen ausgeschlossen.

Sofern das körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen seinen Zahlungspflichten nicht ordnungsgemäß nachkommt, mahnt die Erhebungsstelle die rückständigen Zahlungen regelmäßig automatisch an. Sollte auch nach anschließender Vollstreckungsankündigung kein Zahlungseingang verzeichnet werden, beginnt die Erhebungsstelle (dort der Bereich Vollstreckungsstelle) mit der Durchführung von

Beitreibungsmaßnahmen gemäß den geltenden Bestimmungen der Vollziehungs- und Vollstreckungsanweisungen.

Vorsorglich weisen wir darauf hin, dass die prozessualen Abläufe – insbesondere in einem Festsetzungsfinanzamt – durchaus im Detail zwischen den einzelnen Bundesländern differieren können. Auswirkungen auf die Darstellungen und hierauf beruhenden Schlussfolgerungen ergeben sich nach unserer Einschätzung jedoch nicht.

3.2.4.4. Dem Erhebungsprozess übergeordnete Kontrollen

Die **Oberfinanzdirektionen** (in einigen Bundesländern auch als Landesämter für Steuern benannt) leiten die Finanzämter in ihrem Bezirk. Sie haben die Dienst- und Fachaufsicht über die Finanzämter und damit nicht die Befugnis, Verwaltungsfunktionen der Finanzämter an sich zu ziehen. In Bundesländern, die keine Mittelbehörden haben, übernehmen die Landesfinanzministerien als Oberste Finanzbehörden der Länder diese Aufgabe.

In einem jährlichen Turnus werden durch die Oberfinanzdirektionen in Form von Geschäftsprüfungen Kontrollen durchgeführt, die sowohl den Festsetzungs- als auch den Erhebungsbereich betreffen. Im Rahmen dieser Kontrollen werden durch die Oberfinanzdirektionen Fälle zur Prüfung selektiert, die anschließend auf die Ordnungsmäßigkeit ihrer Bearbeitung überprüft werden. Neben der „allgemeinen Kontrolle“ dienen die Geschäftsprüfungen dazu, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen (alle Finanzämter sollen gleiche Sachverhalte gleichbehandeln), fachliche oder organisatorische Defizite zu erkennen, Schulungsbedarf zu eruieren und für die Zukunft Fehler abzustellen und Abläufe zu verbessern.

Im Übrigen fungieren die Referate der Oberfinanzdirektionen zudem als fachlicher Ansprechpartner für die Finanzämter, um bei schwierigen Rechtsfragen Unterstützung zu gewähren und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wahren.

Die **Landesfinanzministerien** als für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörden leiten die Landesfinanzverwaltung. Dazu gehört zum Beispiel in Hessen die Einrichtung einer gesonderten Einheit „Interne Revision“, die unmittelbar dem Amtschef unterstellt ist. Die Arbeit der Internen Revision basiert u.a. auf den „Empfehlungen über Standards für Interne Revisionen in der Hessischen Landesverwaltung“. Diese Standards bilden eine einheitliche und ressortübergreifende Arbeits- und Rechtsgrundlage für deren Arbeit und beruhen auf den Revisionsstandards des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. (DIIR) sowie den „Empfehlungen des Bundesministeriums des Innern für Interne Revisionen“. Die Interne Revision nimmt unabhängige Prüfungs- und Kontrollfunktionen wahr, indem sie das Verwaltungshandeln nach Abweichungen und Unregelmäßigkeiten untersucht und Anregungen für deren Beseitigung und künftigen Vermeidung gibt und die Effizienz und Effektivität des Verwaltungshandelns unterstützt. Wir verweisen für weitere Einzelheiten zur Arbeit der internen Revisionen auf unsere Ausführungen in Abschnitt 3.2.6.1.

Das **Bundesministerium für Finanzen** kann gemäß § 19 FVG über das Bundeszentralamt für Steuern (Bundesbetriebsprüfung) an Außenprüfungen der Landesfinanzbehörden mitwirken. Hiermit wird das Bundesministerium der Finanzen u.a. über steuerliche Entwicklungen in Kenntnis gesetzt, die für gesetzgeberische Maßnahmen oder Verwaltungsregelungen von Bedeutung sein können.

3.2.4.5. Beurteilung des Risikoniveaus durch den UV

Wir haben die wesentlichen für die Körperschaftsteuer bestehenden Elemente des Kontrollumfeldes dargestellt. Ferner haben wir die in den Erhebungsprozess eingebetteten Kontrollen sowie die dem Erhebungsprozess übergeordneten Kontrollen dargestellt. Aus den uns zugänglichen Informationsquellen haben wir keine Hinweise darauf erlangt, dass es im Berichtszeitraum für die relevanten Zahlungsströme aus Körperschaftsteuer festgestellte oder vermutete Kontrollschwächen gab.

Darüber hinaus haben wir für die bestehenden prozessunabhängigen Kontrollen im Rahmen des Haushalts- bzw. Finanzrechts (vgl. hierzu Abschnitt 3.2.2.2.) die Berichterstattung des Bundesrechnungshofs sowie der Landesrechnungshöfe in Niedersachsen und Hessen auf entsprechende Berichte oder Hinweise durchgesehen; auch hieraus wurden uns keine Feststellungen über Kontrollschwächen im Hinblick auf die relevanten Zahlungsprozesse bekannt. Eine Nichtentlastung der jeweils verantwortlichen Exekutiven für das Haushaltsjahr des Berichtszeitraums durch die zuständigen Parlamente ist uns ebenfalls nicht bekannt.

Auf Basis unseres Prozess- und Kontrollverständnisses sowie der uns vorliegenden Informationen kommen wir als UV zu der Beurteilung, dass das Risiko für Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme im Hinblick auf die Körperschaftsteuer für den Berichtszeitraum als gering beurteilt werden kann.

3.2.5. Risikobeurteilung im Hinblick auf die Gewerbesteuer

3.2.5.1. Hinweise zum Veranlagungs- und Erhebungsprozess

Es besteht im Hinblick auf die Veranlagung der Gewerbesteuer einerseits eine Verzahnung der Verfahrensabläufe zwischen Festsetzungsfinanzämtern und den kommunalen Steuerämtern über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages, der die Grundlage für die Ermittlung der Gewerbesteuer darstellt. Insofern lassen sich Aussagen zum Veranlagungsprozess der Körperschaftsteuer auf die Gewerbesteuer übertragen. Da ein steuerpflichtiges Unternehmen in mehreren Kommunen eine Betriebsstätte unterhalten kann, erfolgt in diesen Fällen eine Verteilung der Gewerbesteuer auf alle Kommunen, in denen eine solche Betriebsstätte besteht. Darüber hinaus findet die Steuererhebung der Gewerbesteuer regelmäßig vollständig in der Verantwortung der jeweiligen Kommunen statt, mit der Folge, dass verallgemeinernde Aussagen zur Organisation der Zahlungsprozesse in den Kommunen aufgrund der Heterogenität der kommunalen Selbstverwaltung kaum möglich sind.

Gleichwohl ist über die jeweilige Gemeindeordnung als grundlegender Bestandteil des Kommunalverfassungsrechts ein inhaltlich vergleichbarer Rechtsrahmen der

Organisation der kommunalen Gebietskörperschaften sichergestellt. Die Gemeindeordnungen stellen die Arbeitsgrundlage aller in der Kommunalverwaltung und der Kommunalpolitik tätigen Personen dar und enthalten u.a. grundsätzliche Vorgaben für die Organisation der Finanzbuchhaltungen und die Zahlungsabwicklung der Gemeinden (vgl. beispielhaft § 93 Gemeindeordnung NRW oder § 126 Niedersächsisches Kommunalverfassungsgesetz).

Die nachfolgende Übersicht weist für den Kreis der an D-EITI teilnehmenden Unternehmen die staatlichen Stellen aus, an die laut Datenmeldungen der teilnehmenden Unternehmen im Berichtsjahr 2019 Zahlungen für Gewerbesteuern von mindestens TEUR 2.000 geleistet wurden:

Unternehmen	Zahlungsempfänger der Gewerbesteuer (> TEUR 2.000)	Betrag (TEUR)
BEB Erdgas und Erdöl GmbH & Co. KG	Gemeinde Großenkneten	2.556
ExxonMobil Production Deutschland GmbH	Stadt Hamburg	30.134
	Stadt Hannover	16.900
	Stadt Köln	6.759
	Gemeinde Flecken Steyerberg	4.432
	Stadt Sulingen	2.924
	Gemeinde Großenkneten	2.295
Quarzwirke GmbH	Stadt Frechen	4.406
Südwestdeutsche Salzwerke AG	Stadt Heilbronn	4.124

Nach Angaben des Bundesministeriums der Finanzen betrug der Anteil der Gewerbesteuer rund 40,8 % der Steuereinnahmen der Kommunen im Berichtszeitraum 2019. Vernachlässigt man die Kommunalanteile an der nicht von den Kommunen selbst verwalteten Einkommen- und Umsatzsteuer beträgt der Anteil sogar rund 75 %. Aufgrund der hohen Bedeutung der Gewerbesteuer für die Finanzen der Kommunen sowie der eindeutigen Zuordnung der Verantwortung für die Erhebung durch die Kommunen kann trotz der beschriebenen Heterogenität jedoch davon ausgegangen werden, dass die Einrichtung angemessener Prozesse und Kontrollen zur Gewährleistung der Ordnungsmäßigkeit der aus der Gewerbesteuer resultierenden Zahlungsströme durch jede einzelne Kommune sichergestellt wird. Zudem unterliegen sämtliche Prozesse der Steuererhebung den mit dem Haushaltsrecht der Gebietskörperschaften verbundenen Kontrollprozessen und den im Abschnitt 3.2.5.3. dargestellten prozessunabhängigen Prüfungsstellen.

3.2.5.2. Die örtliche Rechnungsprüfung

Im Rahmen des verfassungsrechtlich garantierten Selbstverwaltungsrechts der Gemeinden übernimmt die örtliche Rechnungsprüfung – basierend auf der demokratischen Legitimation des Rates – die Kontrolle des Finanzgebarens der durch die Bürgermeister geführten Verwaltungen. Die örtliche Prüfung wird von einer gemeindeeigenen Stelle als eine Art innerbehördliche Selbstkontrolle ausgeführt, so dass aufgrund der organisatorischen Eingliederung in die Gemeindeverwaltungen zwangsläufig gewisse Abhängigkeiten in dienstrechtlicher Hinsicht bestehen.

Die örtliche Rechnungsprüfung basiert dabei auf Vorschriften der jeweiligen Gemeindeordnung und die Aufgaben werden abhängig von den einschlägigen kommunalen Regelungen von im Einzelfall unterschiedlichen Personen/Stellen übernommen (vgl. beispielhaft §§ 102-104 GO NRW):

- Gemeinderat
- Rechnungsprüfungsausschuss
- Rechnungsprüfungsamt
- von der Gemeinde als Rechnungsprüfer bestellte geeignete Bedienstete
- andere kommunale Rechnungsprüfer

Die örtliche Rechnungsprüfung ist fest in das Verfahren der Rechenschaftslegung der Verwaltungen gegenüber den Kommunalvertretungen eingebunden und agiert damit in einem jährlichen Prüfungsrhythmus. Zu den Pflichtaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gehören u.a. die Prüfung des Jahres- und Gesamtabchlusses der jeweiligen Gemeinde und deren dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung. Daneben kann der Rat der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen, z.B. die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit.

Prüfungsberichte der örtlichen Rechnungsprüfung unterliegen grundsätzlich dem Anspruch auf Zugang auf Basis der Informationsfreiheitsgesetze der jeweiligen Bundesländer, da es sich bei der Arbeit der örtlichen Rechnungsprüfung insoweit (abweichend von Landesrechnungshöfen bzw. staatlichen Rechnungsprüfungsämtern) um Verwaltungstätigkeit handelt (vgl. beispielhaft § 2 Abs. 1 S. 1 IFG NRW).

3.2.5.3. Die überörtliche Rechnungsprüfung

Die Finanzkontrolle bei Bund und Ländern durch die institutionelle Garantie der Rechnungshöfe findet ihre Entsprechung auf kommunaler Ebene durch ein zweistufiges Kontrollsystem aus örtlicher und überörtlicher Prüfung. Die überörtliche Rechnungsprüfung wird von einer staatlichen oder verbandsmäßigen Prüfungsstelle durchgeführt und stellt eine gegenüber den zu prüfenden Kommunen unabhängige, übergemeindliche staatliche Fremdprüfung dar. Die Durchführung obliegt eigenen Gemeindeprüfungsanstalten (z.B. gpa NRW) oder den Rechnungshöfen der Bundesländer bzw. Rechnungsprüfungsämtern auf Ebene von Landkreisen.

Sie findet in der Regel in mehrjährigen Abständen statt. Inhaltlich liegt der Schwerpunkt neben Ordnungsmäßigkeitsprüfungen vor allem auf Wirtschaftlichkeits- und Organisationsuntersuchungen sowie der Beratung mit dem Ziel der Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung. Methodisch stützt sich die Arbeit der überörtlichen Rechnungsprüfung u.a. auf vergleichende, interkommunale Untersuchungen mittels Kennzahlen und Benchmarks. Darauf aufbauend sollen Unterschiede im Ressourceneinsatz transparent gemacht und Verbesserungspotentiale aufgezeigt werden.

Nachfolgende Übersicht stellt für die unter Abschnitt 3.2.5.1. genannten staatlichen Stellen mit Gewerbesteuerzahlungen für das Berichtsjahr 2019 von mindestens TEUR 2.000 die jeweils zuständige überörtliche Prüfungsstelle (Prüfungsanstalt / Landesrechnungshof) dar:

Unternehmen	Zahlungsempfänger der Gewerbesteuer (> TEUR 2.000)	zuständige überörtliche Rechnungsprüfung
BEB Erdgas und Erdöl GmbH & Co. KG	Gemeinde Großenkneten	Präsident/-in Landesrechnungshof Niedersachsen
ExxonMobil Production Deutschland GmbH	Stadt Hamburg	Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg
	Stadt Hannover	Präsident/-in Landesrechnungshof Niedersachsen
	Stadt Köln	Gemeindeprüfungsanstalt NRW
	Gemeinde Flecken Steyerberg	Rechnungsprüfungsamt Landkreis Nienburg / Weser
	Stadt Sulingen	Rechnungsprüfungsamt Landkreis Diepholz
	Gemeinde Großenkneten	Präsident/-in Landesrechnungshof Niedersachsen
Quarzwirke GmbH	Stadt Frechen	Gemeindeprüfungsanstalt NRW
Südwestdeutsche Salzwerke AG	Stadt Heilbronn	Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg

Ergebnisse der überörtlichen Rechnungsprüfung werden über jährlich erscheinende sog. Kommunalberichte oder über die zuständigen Prüfungsanstalten veröffentlicht (z.B. gpa NRW).

3.2.5.4. Beurteilung des Risikoniveaus durch den UV

Wir haben die wesentlichen für die Gewerbesteuer bestehenden Elemente des Kontrollumfeldes dargestellt. Ferner haben wir die dem Erhebungsprozess übergeordneten Kontrollen der örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfung dargestellt. Nicht nur vor dem Hintergrund der für die Gewerbesteuer analog zur Körperschaftsteuer geltenden Aussagen hinsichtlich des fehlenden eindeutigen Zusammenhangs zwischen den aus der Rohstoffförderung resultierenden Ergebnisbeiträgen und der Höhe der Gewerbesteuerzahlungen sondern insbesondere aufgrund der hohen Anzahl relevanter Gemeinden bzw. Gemeindeverbände ist die Erhebung verallgemeinernder Aussagen durch Befragungen relevanter Kontrollstellen unter Einbindung eines oder mehrerer Vertreter der MSG bereits im Ansatz nicht möglich. Nichtsdestotrotz haben wir für die bestehenden prozessunabhängigen Kontrollen die Berichterstattung der Landesrechnungshöfe in Niedersachsen und Hessen sowie einzelner überörtlicher Prüfungsstellen exemplarisch auf entsprechende Berichte oder Hinweise durchgesehen; auch hieraus sind uns keine Feststellungen über Kontrollschwächen im Hinblick auf die relevanten Zahlungsprozesse bekannt geworden. Eine Nichtentlastung der jeweiligen Gemeindeverwaltung, in deren Gemeinde ein an den EITI-Meldungen teilnehmendes Unternehmen seinen Sitz hat, ist uns für das Haushaltsjahr des Berichtszeitraums durch die zuständigen Kommunalvertretungen ebenfalls nicht bekannt.

Auf Basis unseres Prozess- und Kontrollverständnisses sowie der uns vorliegenden Informationen kommen wir als UV zu der Beurteilung, dass das Risiko für

Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme im Hinblick auf die Gewerbesteuer für den Berichtszeitraum ebenfalls als gering beurteilt werden kann.

3.2.6. Prozessunabhängige Kontrollen über Interne Revisionen, Rechnungshöfe und die Funktion der Beauftragten für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung

3.2.6.1. Interne Revisionen

Die interne Revision gehört als Bestandteil von Internen Kontrollsystemen zu den prozessunabhängigen Überwachungsmaßnahmen innerhalb von Unternehmen und Behörden. Sie unterstützt die Leitungsebene bei der Wahrnehmung ihrer Kontroll- und Überwachungsaufgaben, bei der Sicherstellung von Effizienz und Effektivität des (Verwaltungs-)Handelns und der Einhaltung aktuell geltender Vorschriften und Regelungen. Neben die „klassischen“ Kontroll- und Überwachungsaufgaben treten vorbeugende Aufgaben im Sinne einer Präventivfunktion. Es geht darum, den Fachbereichen in beratender Funktion mit Empfehlungen zur Seite zu stehen um Fehlentwicklungen, Betrug oder Korruption frühzeitig erkennen und verhindern zu können.

Unabdingbare Voraussetzung für die Erfüllung ihrer Aufgaben ist eine hinreichende Distanz zu den fachlichen Geschäftsprozessen. Eine Vermischung mit Fachaufgaben gefährdet die fachliche Unabhängigkeit der internen Revision und kann die Arbeit in die Nähe einer „Mitentscheidung“ rücken. Organisatorisch sollte die Interne Revision daher auf der obersten Ebene der Unternehmens- bzw. Behördenorganisation in Form einer Stabstelle (also außerhalb der Linienorganisation) angesiedelt sein, die direkt an die Leitungsebene berichtet und auch nur von dieser Weisungen entgegennimmt. Erst dann ist sichergestellt, dass sie an allen Hierarchieebenen vorbei Informationen an die Leitungsebene rückkoppeln kann, die diese ansonsten nicht oder jedenfalls nicht ungefiltert erhalten würde („Bypassfunktion“).

In Deutschland gibt es keine gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung von internen Revisionen in der öffentlichen Verwaltung. Das Bundesministerium des Innern hat im Jahr 2007 Empfehlungen für die Interne Revision in der Bundesverwaltung erlassen, die jedoch keinen bindenden Charakter haben, so dass die Entscheidung über die Einrichtung und die Ausgestaltung in der Verantwortung der jeweiligen Behördenleitung steht. Auf Landesebene wurden in jüngerer Zeit eine Reihe von Vorschriften erlassen, von denen beispielhaft die Folgenden genannt werden:

- Empfehlungen für Interne Revisionen in der niedersächsischen Landesverwaltung (2021)
- Empfehlungen für Interne Revision in der Hessischen Verwaltung (2016)
- Verwaltungsvorschrift des Sächsischen Staatsministeriums des Innern für die Innenrevisionen seines Geschäftsbereichs (2021)

Es ist festzustellen, dass die Interne Revision auch vermehrt in Landesregelungen als Instrument zur Korruptionsprävention genannt wird (z.B. VwV Anti-Korruption der sächsischen Staatsregierung vom 11.12.2015). Es geht darum, dass Behörden eine Organisationseinheit bestimmen sollen, die im Rahmen der Korruptionsprävention u.a. folgende Aufgaben zu erfüllen hat:

- Feststellung von korruptionsgefährdeten Arbeitsplätzen/Dienstposten
- Durchführung von hierauf basierenden Gefährdungsanalysen
- Unterbreitung von Vorschlägen für geeignete Präventionsmaßnahmen

Als besonders korruptionsgefährdet gelten dabei entsprechend der Empfehlungen zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung vom 09.02.2012 Aufgabengebiete,

- bei denen durch entscheidungserhebliches Verhalten von Beschäftigten Andere bedeutende Vorteile erhalten können und
- die mit mindestens einer der folgenden Tätigkeiten verbunden sind:
 - Tätigkeiten, die mit häufigen Außenkontakten verbunden sind, vor allem durch Kontroll- und Aufsichtstätigkeiten,
 - bewirtschaften von Haushaltsmitteln im größeren Umfang, Vergabe von öffentlichen Aufträgen, Subventionen, Fördermitteln oder sonstigen Zuwendungen,
 - erteilen von Auflagen, Konzessionen, Genehmigungen, Erlaubnissen und Ähnlichem, Festsetzen und Erheben von Gebühren,
 - bearbeiten von Vorgängen mit behördeninternen Informationen, die für Andere nicht bestimmt sind.

Die Prüfungsplanung der Internen Revisionen basiert analog zu den Verfahren der Rechnungshöfe auf einem systematischen und zielgerichteten Ansatz zur Bestimmung von Risikofaktoren, bei dem der Umfang möglicher negativer Auswirkungen des Verwaltungshandelns und deren Eintrittswahrscheinlichkeit eine Rolle spielen können. Die internen Revisionen erscheinen damit umso mehr als ein wichtiger Ansprechpartner für Zwecke der Informationsgewinnung im Rahmen des Pilotverfahren zum Zahlungsabgleich.

Die Prüfungsergebnisse der Internen Revisionen sind an die geprüfte Stelle selbst und an die jeweilige Leitungsebene adressiert. Das Informationsfreiheitsgesetz findet zwar nach gegenwärtiger Rechtslage grundsätzlich auch Anwendung auf amtliche Informationen in Unterlagen der Innenrevisionen von Bundes- und Landesbehörden, soweit die Bundesländer dem Informationsfreiheitsgesetz des Bundes entsprechende Vorschriften erlassen haben. Im Einzelfall kann der Informationszugang aber beschränkt werden, da mit einer Veröffentlichung der Prüfberichte insbesondere die Beratungsfunktion der Internen Revision insofern gestört werden könnte, als die Interne Revision ihre Funktion als Ansprechpartner für Beschäftigte von Behörden nicht mehr in vollem Umfang wird erfüllen können, sollte eine spätere Veröffentlichung von Informationen drohen. Damit könnte der Behördenleitung ein wichtiges Instrument der Fehlererkennung und Steuerung verloren gehen. Es kann also eine Einstufung als Verschlussache und damit der Ausschluss des Informationszugangs nach § 3 Nr. 4 IFG in Betracht kommen.

3.2.6.2. Bundesrechnungshof und Landesrechnungshöfe

Rechnungshöfe prüfen die gesamte Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes und der Länder einschließlich ihrer Sondervermögen und Betriebe. Für den Bund nimmt diese Aufgabe der Bundesrechnungshof wahr, für die Bundesländer die Landesrechnungshöfe.

Die Rechnungshöfe werden zum Teil als eine Institution eigener Art („sui generis“) bezeichnet, die weder der Legislative oder der Judikative noch der Exekutive zuzurechnen ist. Hierdurch unterscheiden sie sich von der internen Revision, die in die jeweilige Behörde integriert ist. Die Tätigkeit der Rechnungshöfe wird deshalb auch als externe Finanzkontrolle des Bundes bzw. der Länder bezeichnet. Die Rechnungshöfe sind als unabhängiges Organ der Finanzkontrolle nur dem Gesetz unterworfen. Die Mitglieder genießen den Schutz richterlicher Unabhängigkeit, der verfassungsrechtlich verankert ist.

Als Kernaufgabe prüfen die Rechnungshöfe die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes bzw. der Länder und deren Verwaltungen auf Ordnungs- und Rechtmäßigkeit und wirtschaftlichen Einsatz der Mittel. Rechtsgrundlage sind im Wesentlichen Vorschriften zur Haushaltsordnung auf Bundes- bzw. Landesebene und Prüfungsordnungen der Rechnungshöfe. Zweck der Prüfungen ist einerseits die Sicherung der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns und andererseits die Verbesserung der Leistungsfähigkeit der Verwaltungen im Sinne von Wirtschaftlichkeit und Prävention. Die Prüfungsrechte gelten auch für Stellen außerhalb der Bundes- bzw. Landesverwaltung, sofern diese Mittel des Bundes bzw. des Landes erhalten oder Bundes- bzw. Landesvermögen verwalten.

Rechnungshöfe haben also über ihre Prüfungsaufgaben hinaus die Aufgabe, auf Basis ihrer Prüfungserfahrungen und -erkenntnisse Bund bzw. Länder zu beraten und strukturelle Defizite zu verringern bzw. Fehlentwicklungen von vornherein zu verhindern. Der beratende Charakter der Arbeit der Rechnungshöfe ist Teil eines modernen Verständnisses der externen Finanzkontrolle, bei der neben die Kriterien der Ordnungsmäßigkeit (belegmäßige Richtigkeit / rechnerische Richtigkeit) Aspekte der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns treten. Die Frage nach der Wirksamkeit von Prozessen und Maßnahmen rückt damit stärker ins Bewusstsein. In diesem Zusammenhang können Rechnungshöfe auch Gesetzesänderungen vorschlagen, u.a. wenn die Ziele des Gesetzgebers hiermit wirtschaftlicher erfüllt werden könnten.

Damit Rechnungshöfe ihre Aufgaben tatsächlich wahrnehmen können, bestehen gesetzliche Unterrichts-, Anhörungs- und Beteiligungsrechte (z.B. §§ 102, 103 Niedersächsische Landeshaushaltsordnung). Sollten also neue Regelungen Einfluss auf die Bewirtschaftung öffentlicher Mittel haben oder organisatorische bzw. andere Maßnahmen erhebliche finanzielle Auswirkungen nach sich ziehen, hat die Verwaltung den Rechnungshof zu unterrichten. Damit kann er auf unwirtschaftliche Aspekte hinweisen und auf Änderungen hinwirken.

Inhalt, zeitlicher Umfang und Art der Prüfung bestimmen die Rechnungshöfe in eigener Verantwortung und in Form eines risikoorientierten Prüfungsansatzes (vgl. beispielhaft § 16 Abs. 1 PO HRH). Der eigentlichen Prüfungstätigkeit vorgeschaltet ist dabei eine Prüfungsplanung und systematische Risikoanalyse (finanzielle Bedeutung bzw. Fehleranfälligkeit), deren Basis eine umfangreiche Informationsgewinnung und -auswertung ist.

Die Ergebnisse der Prüfungen fassen die Rechnungshöfe in Prüfungsmitteilungen zusammen, die grundsätzlich nur den geprüften Stellen zugeleitet werden. Dabei haben Rechnungshöfe keine Exekutivgewalt, d.h. sie können die geprüften Stellen nicht anweisen, ihren Empfehlungen zu folgen, sondern müssen durch ihre Argumente überzeugen.

Über die wichtigsten Prüfungsergebnisse unterrichten die Rechnungshöfe den Parlamenten und den Regierungen über ihre Jahresberichte (zum Teil bezeichnet als „Bemerkungen“ des jeweiligen Rechnungshofes). Die Jahresberichte stellen eine wesentliche Grundlage für den Beschluss der Parlamente über die Entlastung der Regierungen dar. Die Jahresberichte werden der Öffentlichkeit im Rahmen von Pressekonferenzen vorgestellt und sind für die Öffentlichkeit frei verfügbar.

Hinsichtlich der Prüfungstätigkeit des Bundesrechnungshofes entschied das Bundesverwaltungsgericht im November 2012 in letzter Instanz, dass diese dem Informationsfreiheitsgesetz des Bundes unterliegt. Der Informationszugang zu Prüfungsergebnissen des Bundesrechnungshofes wurde daraufhin mit den §§ 96 Abs. 4, 97 Abs. 5 und 99 Satz 3 der Bundeshaushaltsordnung (BHO) im Gesetz zur Änderung des Finanzausgleichsgesetzes und der Bundeshaushaltsordnung umfassend neu geregelt. Im Ergebnis bewirkt insbesondere die Änderung des § 96 Abs. 4 BHO eine Zweiteilung des Informationszugangs zu Prüfungsergebnissen des Bundesrechnungshofs in einen nichtöffentlichen und einen – gegebenenfalls – öffentlichen Teil: Bis zum Abschluss der parlamentarischen Beratungen ist kein Informationszugang für die Öffentlichkeit („Dritte“) gegeben. Wenn Prüfungsergebnisse abschließend festgestellt bzw. abschließend durch das Parlament beraten wurden kann es im Ermessen des Bundesrechnungshofes auf Antrag zu einer Weitergabe von Prüfungsergebnissen an Dritte kommen.

Zum Schutz der Prüfungs- und Beratungstätigkeit des Bundesrechnungshofes und der parlamentarischen Finanzkontrolle wird Dritten kein Einblick in die Prüfungs- und Beratungsakten sowie die entsprechenden Akten bei den geprüften Stellen gewährt, auch über das Verfahrensende hinaus. Der Beratungs- und Entscheidungsfindungsprozess des Bundesrechnungshofes und seine Prüfungsakten sind damit für die Öffentlichkeit nicht zugänglich. Über jedes Auskunftersuchen die Prüfungsergebnisse betreffend entscheidet der Bundesrechnungshof im Einzelfall.

Die Haushaltsordnungen auf Ebene der Bundesländer enthalten zum Teil zu § 96 Abs. 4 BHO vergleichbare Regelungen, so dass die Ausführungen zur Transparenz von Prüfungsergebnissen insoweit analog für die jeweiligen Landesrechnungshöfe gelten (vgl. beispielhaft § 94 Abs. 4 Niedersächsische Landeshaushaltsordnung). Ein Anspruch auf Informationszugang kann aktuell in 13 Bundesländern aus den jeweiligen Regelungen der Landes-Informationsfreiheitsgesetze geltend gemacht werden.

3.2.6.3. Beauftragte für die Wirtschaftlichkeit in der Bundes- und Landesverwaltung

Das Amt der oder des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung wird traditionell von der Präsidentin oder dem Präsidenten des Bundesrechnungshofes ausgeübt. In Anlehnung an die bundesstaatliche Praxis können auf Landesebene die Präsidentinnen bzw. Präsidenten der Landesrechnungshöfe von den jeweiligen Landesregierungen zu Landesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung bestellt werden. Die Beauftragten wirken durch Vorschläge, Gutachten oder Stellungnahmen auf eine wirtschaftliche Erfüllung der Bundes- bzw. Landesaufgaben und eine dementsprechende Organisation der Verwaltungen hin und können dabei ihre Erfahrungen aus der Prüfungstätigkeit der Rechnungshöfe nutzen.

Veröffentlichungen der Beauftragten bedürfen dem Einvernehmen mit den zuständigen Ministerien, wenn erkennbar aus deren Geschäftsbereich bisher unveröffentlichte Auskünfte oder Ergebnisse von Erhebungen verwendet worden sind. Die Regelungen des Informationsfreiheitsgesetzes bleiben unberührt.

3.2.7. Der Prozess zur Gesamtbeurteilung des Risikos fehlender Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsprozesse durch die MSG

Der UV hat in den Abschnitten 3.2.3., 3.2.4. sowie 3.2.5. seine Erkenntnisse zu bestehenden Prozessen und Kontrollen relevanter staatliche Stellen zur Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsprozesse erläutert und eine mögliche Beurteilung des Risikos fehlender Ordnungsmäßigkeit dargestellt.

Aufgrund der alleinigen Verantwortlichkeit der MSG zur Gesamtbeurteilung des Risikos fehlender Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsprozesse würdigen die Mitglieder der MSG die über den UV erhaltenen Erkenntnisse, Hinterfragen sie auf Basis ihrer eigenen Kenntnisse im Rahmen ihres jeweiligen fachlichen Hintergrunds auf Plausibilität und mögliche Widersprüche zu ihnen bekannten anderen Informationen und legen auf Basis des sich ergebenden Gesamtbildes abschließend das im Berichtszeitraum beurteilte Risiko hinsichtlich einer möglichen fehlenden Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsprozesse – ggf. gesondert nach den jeweiligen Zahlungsströmen – fest.

Wir haben in Anlage 5 exemplarisch für die Feldes- und Förderabgaben den Prozess der Gesamtbeurteilung durch die MSG grafisch dargestellt. Perspektivisch empfehlen wir eine Überführung der Arbeiten zur Informationsgewinnung in einen „Regelprozess“, über den ein laufender Austausch von Informationen zwischen den als seitens der MSG relevant erachteten Informationsquellen bzw. einzelnen Mitgliedern der MSG mit Zugang zu diesen Informationsquellen einerseits und der MSG insgesamt sichergestellt wird.

Abhängig vom Ergebnis der Gesamtbeurteilung der MSG schließen sich je Zahlungsstrom im nächsten Schritt weitere Maßnahmen der Qualitätssicherung an (vgl. Anlage 4).

- Liegen keine hinreichenden Anzeichen für Risiken nicht ordnungsmäßiger Zahlungsabwicklung für einen konkreten Zahlungsstrom vor, werden die von den Unternehmen für das Berichtsjahr gemeldeten Zahlungen einer Plausibilisierung unterworfen, um zu einer abschließenden Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit zu kommen.
- Bestehen Anzeichen für eine nicht ordnungsgemäße Abwicklung einzelner Zahlungsströme schließen sich zunächst weitere Untersuchungshandlungen an. Können die bestehenden Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung auch hiernach nicht beseitigt werden kann die MSG eine Rückkehr zum Zahlungsabgleich für die in Frage stehenden Zahlungen beschließen (vgl. auch Abschnitt 3.4.)

3.3. Plausibilisierung der gemeldeten Zahlungsströme

3.3.1. Feldes- und Förderabgaben

Entsprechend der Ausführungen in Abschnitt 3.2.7. tritt an die Stelle des bisherigen Standardverfahrens eines (umfangreichen) Abgleichs von geleisteten und empfangenden Zahlungen die Beurteilung der Plausibilität der von den Unternehmen gemeldeten Zahlungen, falls keine hinreichenden Anzeichen für eine eingeschränkte Ordnungsmäßigkeit der Zahlungserhebung für den jeweiligen Zahlungsstrom bestehen. Das Verfahren der Plausibilisierung stellt dabei aus prüfungstheoretischer Sicht eine analytische Beurteilung des Betrachtungsgegenstandes über geeignete Kennzahlen und Trends dar. Die analytische Beurteilung besteht damit nicht in einer positiv formulierten Aussage hinsichtlich der absoluten Höhe der Feldes- und Förderabgaben, sondern darin, ob die Höhe der Zahlungen unter den gesetzlichen Rahmenbedingungen und den ansonsten verfügbaren Informationen als plausibel angesehen werden kann.

Für den Rohstoff „Erdgas“ wurde als Bezugsgröße der Plausibilisierung der Gesamtwert gewählt, der sich als Produkt aus

- den Fördermengen des Berichtsjahres 2019 für Niedersachsen,
- dem Regelsatz der Förderabgaben je Rohstoff und
- dem Grenzübergangswert

ergibt. Die tatsächlich gezahlten Förderabgaben für Erdgas je Unternehmen für die Berichtsjahre 2016 bis 2019 wurden hierzu jeweils ins Verhältnis gesetzt und die Entwicklung dieser Kennzahl über diesen Zeitraum analysiert. Auf die Betrachtung weiterer Bundesländer konnte verzichtet werden, da der weit überwiegende Anteil der Förderabgaben auf Niedersachsen entfällt.

Für den Rohstoff „Erdöl“ wurde je Bundesland ein Bezugswert gewählt, der sich als Produkt aus

- den Fördermengen des Berichtsjahres 2019 je Bundesland,
- dem durch das BAFA ermittelten Marktwert von Erdöl je Kalenderjahr und
- den Regelsätzen der Förderabgabe

ermittelt. Auch hier wurden anschließend die tatsächlich gezahlten Förderabgaben für Erdöl je Unternehmen für die Berichtsjahre 2016 bis 2019 hierzu jeweils ins Verhältnis gesetzt und die Entwicklung dieser Kennzahl über diesen Zeitraum analysiert.

Für die Ermittlung der genannten Kennzahlen wurden im Wesentlichen folgende jährliche Berichterstattungen verwendet:

- LBEG / Erdöl und Erdgas in der Bundesrepublik Deutschland
- Bundesverband Erdgas, Erdöl und Geoenergie e. V. / Statistischer Bericht

Die Berichte stehen auf der jeweiligen Internetpräsenz der Öffentlichkeit zum Download zur freien Verfügung.

Die Entwicklung der Förderabgaben für Erdöl und Erdgas stellt sich anhand der gewählten Kennzahlen und unter Nutzung der Daten aus den o.g. öffentlich verfügbaren Dokumenten über den Betrachtungszeitraum als plausibel dar.

Die unmittelbare fachliche Einbindung des Wirtschaftsministeriums in den Prozess der Plausibilisierung erwies sich für die Klärung von inhaltlichen Rückfragen und den fachlichen Austausch als überaus hilfreich. Nach unserer Einschätzung kann es im Zuge zukünftiger Plausibilisierungsprozesse erforderlich werden, auch die Unternehmen selber bei Rückfragen in den Klärungsprozess einzubeziehen.

Wir weisen darauf hin, dass die von den Unternehmen gemeldete Datenbasis nicht in allen Fällen für die Berechnung der Kennzahlen geeignet war, da es an einer Aufteilung des gemeldeten Gesamtbetrages von Feldes- und Förderabgaben auf Erdöl und Erdgas fehlte. Die Datenmeldungen sollten daher für zukünftige Berichtszeiträume angepasst und die entsprechende Aufteilung abgefragt werden. Wir sind gleichwohl der Auffassung, dass die vorhandene Datenbasis eine hinreichende Basis für unsere Beurteilung darstellt.

3.3.2. Ertragsteuern

Die von den Unternehmen gemeldeten Ertragsteuerzahlungen sind aus verschiedenen Gründen – anders als die Feldes- und Förderabgaben – nur eingeschränkt für Plausibilisierungsüberlegungen geeignet.

Die Ertragsteuern stellen keinen originär rohstoffspezifischen Zahlungsstrom dar, sondern werden auf Basis einer nach steuerlichen Bewertungsvorschriften ermittelten individuellen steuerlichen Bemessungsgrundlage auf Basis eines einheitlichen (Körperschaftsteuer) bzw. gemeindeabhängigen (Gewerbesteuersatz) Steuersatzes ermittelt. In die Bemessungsgrundlage gehen damit auch Aktivitäten außerhalb der Rohstoffgewinnung ein, insbesondere falls sich an die eigentliche Rohstoffgewinnung weitere Prozesse der Wertschöpfung anschließen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass ein Daten meldendes Unternehmen aufgrund

eines bestehenden Unternehmensvertrags (sog. „Gewinnabführungsvertrag“ gemäß § 291 AktG, ggf. analog angewendet) nicht eigenständig der Steuerpflicht unterliegt, sondern seine individuelle steuerliche Bemessungsgrundlage mit weiteren Unternehmen von einem übergeordneten Unternehmen (= Organträger) zusammengefasst wird; in diese Fällen wird das Daten meldende Unternehmen regelmäßig keine sich aus Ertragsteuern ableitenden Zahlungsströme melden („Nullmeldung“). Aufgrund des bestehenden Steuergeheimnisses sowie der Ausnahmemöglichkeiten zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses – exemplarisch sei auf § 264 Abs. 3 HGB verwiesen – ist ggf. auch keine Datenquelle verfügbar, die eine hinreichend genaue Schätzung der individuellen steuerlichen Bemessungsgrundlage zuließe.

Gleichwohl erscheint jedoch – auch unter Berücksichtigung der bestehenden staatlichen Kontrollen in diesem Zusammenhang (vgl. Abschnitt 3.2.4.3.) – eine Plausibilisierung der Ertragsteuern im Rahmen einer Zeitreihe grundsätzlich möglich. Aufgrund der branchenspezifischen Rahmenbedingungen erscheint es vertretbar zu sein, davon auszugehen, dass bei einer deutlich positiven Konjunktur-entwicklung mit steigenden, bei einer deutlich negativen Konjunktur-entwicklung mit sinkenden und im Übrigen in einer Zeitreihenanalyse konstante Datenmeldungen zu rechnen ist. Hiervon unabhängige starke Schwankungen, die auf Besonderheiten in der individuellen steuerlichen Bemessungsgrundlage hindeuten, können im Zweifel durch eine Befragung des jeweiligen Unternehmens plausibilisiert werden. Auf Unternehmensverträge zurückzuführende Nullmeldungen können darüber hinaus durch Einsichtnahme in das Handelsregister plausibilisiert werden, da diese Unternehmensverträge sowohl bei ihrem erstmaligen Abschluss wie auch ihrer endgültigen Aufhebung zwingend dort einzutragen sind („konstitutiv“).

3.3.3. Gesamtbeurteilung der Plausibilität

Auf Basis der durchgeführten Plausibilisierung der Förderabgaben für den Berichtszeitraum 2019 kommen wir zu dem Ergebnis, dass unter Berücksichtigung der von uns für als vertretbar erachteten niedrigen Risikobeurteilung die Ergebnisse der Plausibilisierung eine hinreichende Basis darstellen, um die nach Anforderung 4.9 des EITI Standard geforderte Qualitätssicherung der gemeldeten Daten durch die MSG positiv abschließen zu können.

Entsprechendes gilt auch für die gemeldeten Ertragsteuerzahlungen, auch wenn der Grad der Zuverlässigkeit der Plausibilisierung für die tatsächlich gemeldeten Zahlungsströme aufgrund der beschriebenen methodischen Beschränkungen nicht das Niveau der Plausibilisierung erreicht, wie dies bei den Förderabgaben der Fall ist. Dennoch ist auch diese Plausibilisierung unter Berücksichtigung der von uns als vertretbar erachteten niedrigen Risikobeurteilung unseres Erachtens geeignet, um die nach Anforderung 4.9 des EITI Standard geforderte Qualitätssicherung der gemeldeten Daten durch die MSG positiv abschließen zu können.

Neben der Basis für die Durchführung der Qualitätssicherung haben die Arbeiten zur Plausibilisierung gezeigt, dass aus der Nutzung weiterer, unternehmensunabhängiger Datenquellen ein breiteres Verständnis hinsichtlich Inhalt und Einflussfaktoren der Zahlungsströme erlangt wird als dies durch einen reinen Zahlungsabgleichs möglich ist.

3.4. Zahlungsabgleich in Ausnahmefällen

3.4.1. Vollständiger Zahlungsabgleich bei bedeutsamen Risiken

Ausgehend von den bisherigen Ausführungen kann davon ausgegangen werden, dass die bestehenden Prozesse und Kontrollen als hinreichend zur Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme anzusehen sind.

Nichtsdestotrotz sind Ausnahmesituationen denkbar, die sich wesentlich auf das Risikoniveau für Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit einzelner Zahlungsströme auswirken könnten. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, wenn es Hinweise auf erhebliche Probleme bei der Einführung oder Migration relevanter IT-Systeme gäbe, die zu Fehlern oder Verzögerungen bei der Vereinnahmung fälliger Zahlungen auf Seiten der staatlichen Stellen geführt haben könnten. Wesentliche Kontrollschwächen könnten sich auch aus einer nachhaltigen Nichtbesetzung bestehender Stellen innerhalb des Kassenwesens ergeben. Solche Sachverhalte könnten dazu führen, dass das Risiko für Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit einzelner Zahlungsströme für den Berichtszeitraum durch die MSG nicht mehr als gering beurteilt werden könnte, sondern bedeutsam würde.

Das bis für den Berichtszeitraum 2017 durchgeführte bisherige Standardverfahren eines (umfangreichen) Abgleichs von geleisteten und empfangenden Zahlungen basierte methodisch auf der Vermutung eines mit der Abwicklung von Zahlungsströmen zwischen Unternehmen und staatlichen Stellen verbundenen Risikos wesentlicher falscher Darstellungen bzw. einem auf Seiten der relevanten staatlichen Stellen nicht bzw. nicht hinreichend ausgestalteten internen Kontrollsystem. Entsprechend wurde die Anforderung 4.9 des EITI Standards zur Qualitätssicherung durch einen unmittelbaren, aussagebezogenen Abgleich der geleisteten mit den empfangenen Zahlungen aufseiten der staatlichen Stellen sichergestellt.

Soweit das Risiko für Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit einzelner Zahlungsströme für den Berichtszeitraum durch die MSG als bedeutsam beurteilt würde, wäre ein Abgleich der im Rahmen des jeweiligen Zahlungsstroms geleisteten und empfangenden Zahlungen zur Qualitätssicherung im Sinne der Anforderung 4.9 des EITI Standards erforderlich.

3.4.2. Teilweiser Zahlungsabgleich bei verbleibenden Unplausibilitäten

Auch bei einem durch die MSG als gering beurteilten Risiko für Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit einzelner Zahlungsströme im Berichtszeitraum könnte in Ausnahmefällen ein Abgleich einzelner Zahlungsströme zur Qualitätssicherung erforderlich sein.

Dies könnte der Fall sein, wenn die Durchsicht von Zeitreihen der Zahlungsströme unter Berücksichtigung des jeweiligen konjunkturellen Umfeldes sowie rechtlicher Rahmenbedingungen (z.B. Abschluss neuer Gewinnabführungsverträge und damit Wegfall der eigenständigen Steuerpflicht eines meldenden Unternehmens) keine hinreichend sichere Beurteilung der Plausibilität durch die MSG zulässt und mögliche Rückfragen an das den jeweiligen Zahlungsstrom meldende Unternehmen nicht bzw. nicht angemessen beantwortet und somit die Plausibilität nicht gewährleistet werden könnte. In diesem Ausnahmefall könnte die MSG für das

jeweilige meldende Unternehmen und den der Plausibilisierung nicht zugänglichen Zahlungsstrom einen unmittelbaren, aussagebezogenen Abgleich der geleisteten mit den empfangenen Zahlungen aufseiten der staatlichen Stellen für erforderlich erachten, um die Qualitätssicherung im Sinne der Anforderung 4.9 des EITI Standards abschließen zu können.

3.4.3. Stichprobenartiger Zahlungsabgleich

Die MSG könnte es darüber hinaus von Zeit zu Zeit für notwendig erachten, neben der jährlich zu verifizierenden Risikobeurteilung und den jeweiligen Arbeiten zur Plausibilisierung der Zahlungsströme bei einem beurteilten niedrigen Risiko alternativ oder zusätzlich einen unmittelbaren, aussagebezogenen Abgleich der geleisteten mit den empfangenen Zahlungen auf Seiten der staatlichen Stellen stichprobenartig sicherzustellen. In diesem Fall würden nicht jeweils sämtliche teilnehmende Unternehmen bzw. nicht jeweils sämtliche Zahlungsströme in den Zahlungsabgleich einbezogen werden. Diese Beschränkung der einzubeziehenden Unternehmen bzw. Zahlungsströme würde eine effiziente und wirtschaftliche Vorgehensweise darstellen, die internationalen Prüfungsstandards entspricht.

Eine solche Vorgehensweise wäre auch vertretbar, wenn die MSG das jeweilige Risiko für Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit einzelner Zahlungsströme im Berichtszeitraum in Ausnahmefällen zwar nicht als gering beurteilen könnte, zugleich aber das Risiko auch nicht so bedeutsam erscheint, dass ein vollständiger Zahlungsabgleich erforderlich erschiene.

4. Schlussbemerkungen

Mit dem fortgeführten Piloten zum Zahlungsabgleich sollte das bis zum Berichtszeitraum 2017 genutzte bisherige Verfahren des auf Einzelfallprüfungen basierenden Zahlungsabgleichs versuchsweise durch ein Verfahren ersetzt werden, das auf einer systemgestützten Analyse der Prozesse und Kontrollen beruht, mit denen die relevanten staatlichen Stellen die Qualität der Veranlagung und Erhebung der für D-EITI relevanten Zahlungsströme sicherstellen.

Wir sind der Auffassung, dass wir uns im ersten Teil des Piloten für die Zahlungsströme Körperschaftsteuer sowie Feldes- und Förderabgaben anhand der uns zur Verfügung gestellten Unterlagen und der durchgeführten Arbeiten einen hinreichenden Einblick in die Struktur, den rechtlichen Rahmen und die Prozesse bzw. Kontrollen auf Seiten der staatlichen Stellen verschaffen konnten.

Im Rahmen des fortgeführten Piloten haben sich diesbezüglich keine gegenüber dem Vorjahr abweichenden Erkenntnisse ergeben. Darüber hinaus haben wir aus den uns zugänglichen Informationsquellen sowie den von Mitgliedern der MSG erteilten Auskünften keine Hinweise auf Schwächen relevanter Kontrollen zur Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit von EITI-relevanten Zahlungsströmen erlangt. Die von uns durchgeführten Arbeiten zur Plausibilisierung der Datenmeldungen der teilnehmenden Unternehmen münden in der Einschätzung, dass die MSG die nach Anforderung 4.9 des EITI Standard geforderte Qualitätssicherung auf Basis des fortgeführten Piloten abschließen kann.

Darüber hinaus dokumentiert dieser Arbeitsbericht nach unserer Auffassung einen methodisch vollständig beschriebenen Ansatz, der die geforderte Qualitätssicherung auf Basis eines risikoorientierten Ansatzes auch ohne vollständigen bzw. stichprobenartigen Zahlungsabgleich durch die MSG ermöglicht.

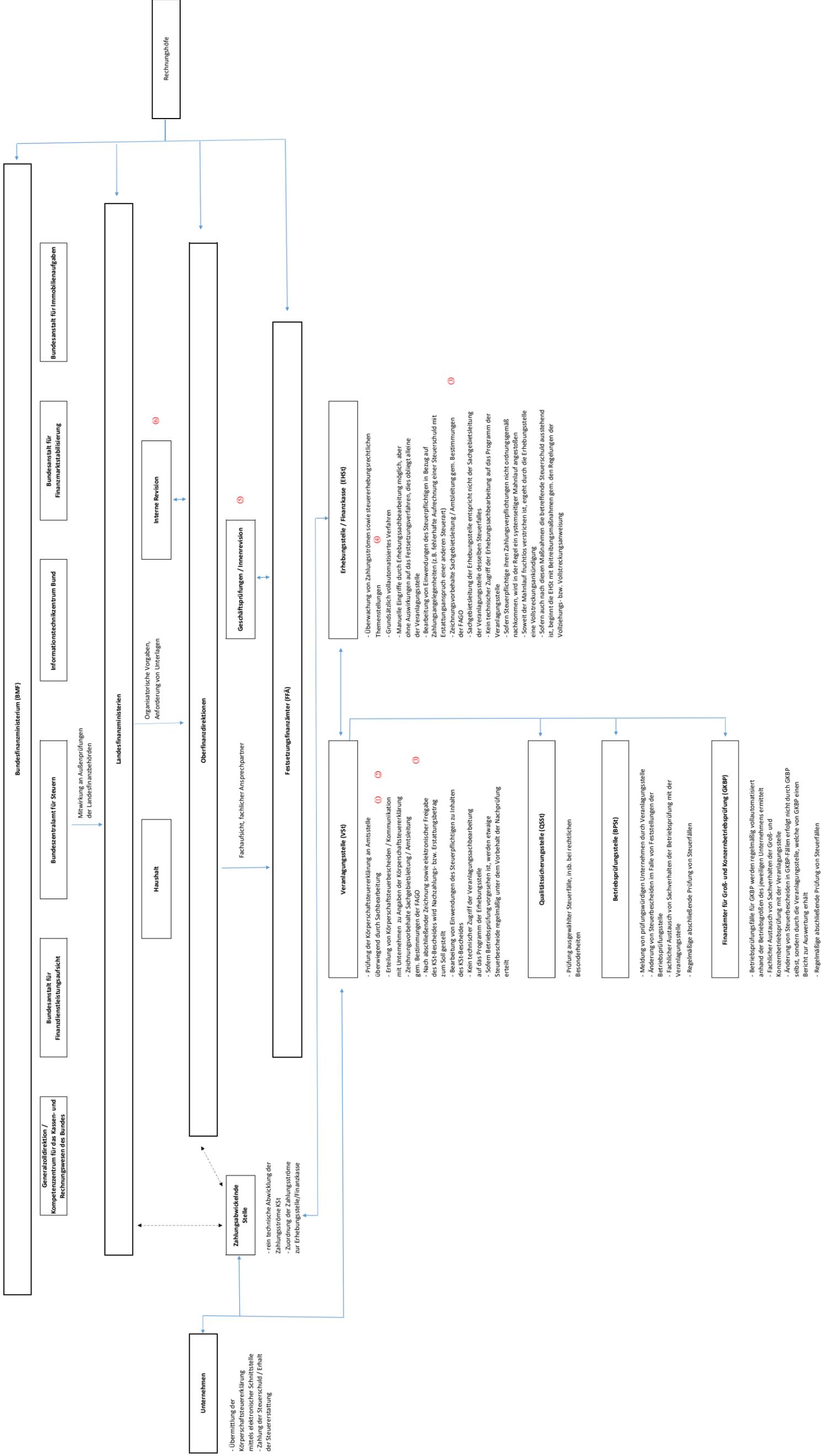
Düsseldorf, den 16. Februar 2022

Warth & Klein Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Ralf Clemens
Wirtschaftsprüfer

Christoph Heinrich
Wirtschaftsprüfer

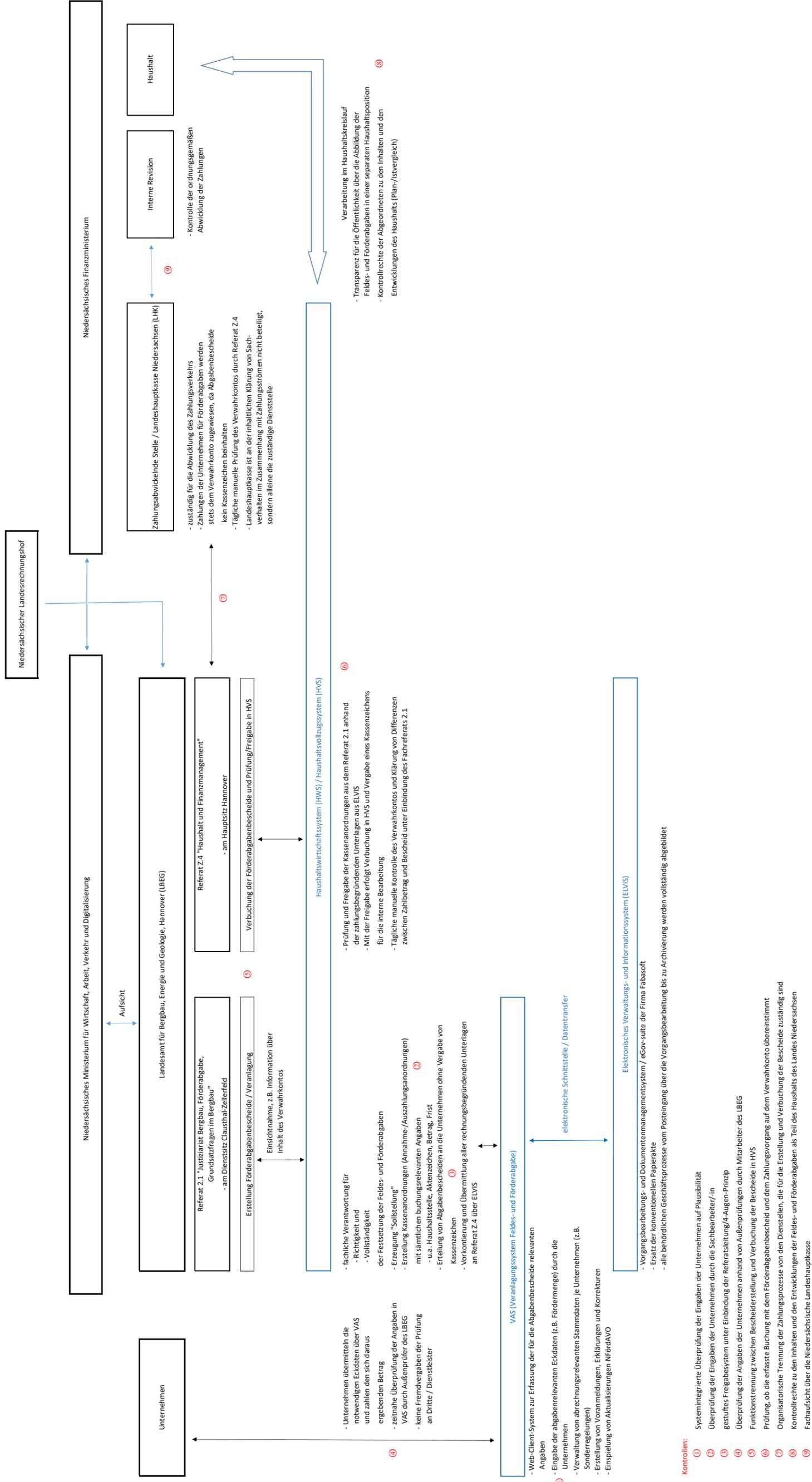
Anlage 1



Kontrollen:

- ① Systemseitige Prüfung der Körperschaftsteuererklärung auf Plausibilität
- ② Manuelle Prüfung der Körperschaftsteuererklärung durch die Sachbearbeitung der Veranlagungsstelle
- ③ Zeichnungsvorbereitete (Mehraugenprinzip) in bestimmten Fällen
- ④ Prüfung der Zahlungsströme durch Erhebungssachbearbeitung
- ⑤ Geschäftsprüfung in jährlichem Turnus; Überprüfung im zeitlich nachfolgenden Turnus, ob Maßnahmen umgesetzt wurden
- ⑥ Unabhängige Prüfungs- und Kontrollfunktionen auf Ebene der obersten Landesbehörde

Anlage 2



Anlage 3

Anlage 4

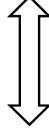
Risikobeurteilungsprozess

Weitere Maßnahmen der Qualitätssicherung

Sicherstellung einer hinreichenden Informationsbasis hinsichtlich der relevanten Zahlungsströme

- Gewinnung eines Verständnisses über relevante Prozesse und Kontrollen
- Regelmäßiges follow up der Erkenntnisse
- Informationsroutinen nutzen bzw. einrichten
- Identifizierung und Würdigung von Grenzen der Informationsgewinnung

Auswertung und Würdigung der Informationen



Urteil MSG

Keine hinreichenden Anzeichen für Risiken nicht ordnungsmäßiger Zahlungsabwicklung

Plausibilisierung der gemeldeten Zahlungsströme

- Entwicklung geeigneter Kriterien zur analytischen Beurteilung der Zahlungsströme

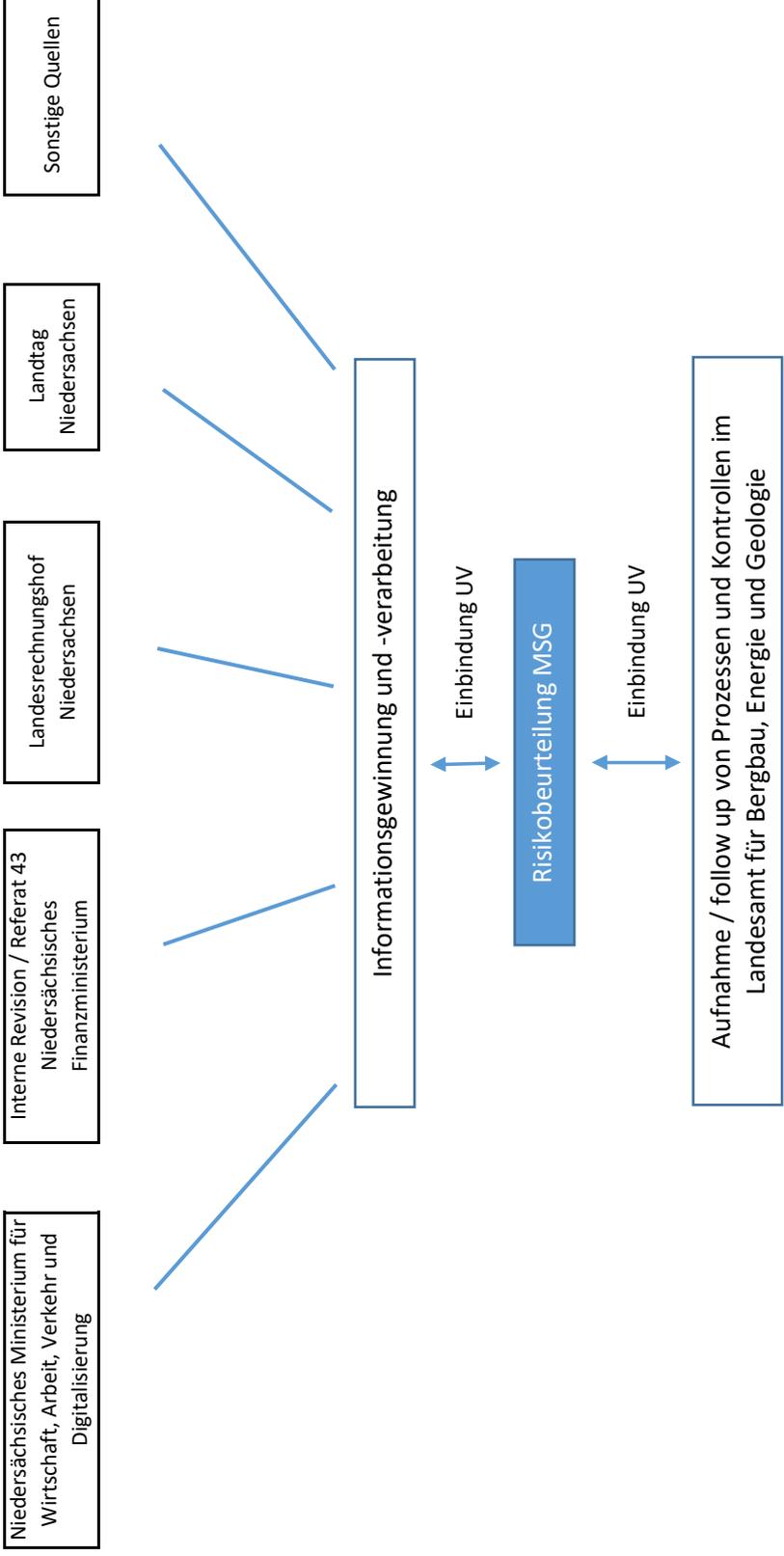
Risiken nicht ordnungsmäßiger Zahlungsabwicklung werden vermutet

Weitere Untersuchungsschritte / ggf. Zahlungsabgleich für die risikobehafteten Zahlungsströme

Einbindung UV

Einbindung UV

Anlage 5



Anlage 6

Exkurs: Informationen zur Häufigkeit von Betriebsprüfungen

Das Bundesministerium der Finanzen erstellt einmal jährlich auf Grundlage von Meldungen der Bundesländer eine Statistik über die Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfungen für das vorangegangene Haushaltsjahr. Diese Statistik, die ausschließlich die von den Ländern verwalteten Steuern beinhaltet, wird in einem Monatsbericht des BMF veröffentlicht. Für den Berichtszeitraum 2019 wurde die entsprechende Statistik im Monatsbericht Oktober 2020 des BMF veröffentlicht und ist im [Internet](#) abrufbar.

Die Betriebsprüfung ist eine abschließende, nachträgliche Überprüfung des einzelnen Steuerfalls und bezieht sich auf bestimmte Steuerarten und bestimmte Besteuerungszeiträume. Die Betriebsprüfung dient der Überprüfung der in den Steuererklärungen enthaltenen Beurteilungen steuerlich relevanter Sachverhalte des Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung. Die Betriebsprüfung dient somit ausschließlich der Überprüfung der Veranlagung des Steuerpflichtigen, nicht jedoch der Erhebung der Steuerzahlungen selbst. Auf die Erhebung und somit mögliche Steuerzahlungen wirken sich die Ergebnisse einer Betriebsprüfung allenfalls mittelbar aus. Zunächst sind die ursprünglichen Steuerbescheide, welche die Höhe der zu leistenden Steuerzahlungen bestimmen, im Anschluss an die Betriebsprüfung durch die Veranlagungsstelle zu korrigieren. Auswirkungen auf die Steuerzahlungen erheben sind anschließend nur, soweit der Steuerpflichtige sich entweder der Beurteilung durch die Betriebsprüfung anschließt oder seine abweichende Beurteilung des steuerlich relevanten Sachverhalts nicht durch die Finanzgerichtsbarkeit (Finanzgericht bzw. Bundesfinanzhof) abschließend bestätigt wird. Rückschlüsse aus der Betriebsprüfung auf die Güte der Prozesse und Kontrollen der Steuererhebung sind dementsprechend nicht möglich.

Für Zwecke der Betriebsprüfung werden die Steuerpflichtigen in vier verschiedene Größenklassen eingeteilt, die stichtagsbezogen alle drei Jahre erfolgt. Die für den Berichtszeitraum 2019 gültigen Größenklassen wurden im April 2018 im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Die im Rahmen des vierten deutschen EITI-Berichts teilnehmenden 18 Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen sind sämtlich als „Großbetriebe“ einzustufen und damit der höchsten Größenklasse zuzuordnen. Unternehmen dieser Größenordnung werden grundsätzlich lückenlos geprüft, so dass der jeweilige Prüfungszeitraum an den vorhergehenden Prüfungszeitraum anschließt und damit eine durchgehende Prüfung sämtlicher Veranlagungszeiträume erreicht wird. Der jeweilige Prüfungszeitraum umfasst dabei erfahrungsgemäß durchschnittlich drei Veranlagungsjahre.

Im Jahr 2019 waren in der Betriebskartei der Finanzämter 8.225.244 Betriebe erfasst, von denen 181.345 Betriebe geprüft wurden. Dies entsprach einer durchschnittlichen Prüfungsquote von 2,2 %. Für Betriebe, die als groß klassifiziert wurden, lag die durchschnittliche Prüfungsquote bei 20,3 %. In den Betriebsprüfungen der Länder waren im Jahr 2019 bundesweit 13.341 Prüferinnen und Prüfer tätig. Es wurde ein Mehrergebnis von rund EUR 15,2 Mrd. festgestellt, von dem EUR 11,6 Mrd. bzw. knapp über 76 % auf die Prüfung von Großbetrieben entfielen. Den größten Anteil am Mehrergebnis für das Jahr 2019 insgesamt hatten dabei wiederum die Gewerbesteuer und die Körperschaftsteuer mit jeweils 23,6 Prozent beziehungsweise EUR 3,6 Mrd. – also zwei im Rahmen des EITI-Verfahrens relevante Zahlungsströme.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat im November 2021 ein Positionspapier zum Thema „Veranlagungsnaher Betriebsprüfung“ veröffentlicht. Demnach beginnen Betriebsprüfungen häufig erst viele Jahre nach Abschluss des Veranlagungszeitraums und dauern nach aktuellen Erkenntnissen im Durchschnitt deutlich länger als ein Jahr. Im Zusammenhang mit den Verbesserungsüberlegungen formuliert das IDW den Vorschlag, dass die Finanzverwaltung zu prüfende Steuerpflichtige nach risikoorientierten Kriterien unter Einbeziehung der ihr vorliegenden Informationen aus den E-Bilanzdatensätzen und den eingereichten Steuererklärungen auswählen sollte.

Im Ergebnis beurteilt das IDW das Außenprüfungsrecht zwar als reformbedürftig an, begründet dies jedoch mit überlangen Verfahrensdauern, der daraus resultierenden lang andauernden Rechtsunsicherheit. Im Ergebnis steht dieses Positionspapier aber wohl auch im Zusammenhang mit der Diskussion um die weiter verstärkte Nutzung von Datenanalyse durch die Finanzverwaltung, um auf Basis hierauf basierender Risikobeurteilungen die knappe Ressource „Betriebsprüfer“ zielgerichtet einzusetzen.