

# **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 dritten D-EITI-Bericht

**Von**

Warth & Klein Grant Thornton AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

**Sitz der Gesellschaft**

Düsseldorf

Johannstraße 39  
40476 Düsseldorf

[www.wkgt.com](http://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 Energie (BMWi)

**Stand**

Januar 2021

# Inhalt

<b>1. Auftrag</b>	<b>1</b>
<b>2. Konzept und Umsetzung des Piloten</b>	<b>2</b>
2.1. Inhaltliche Einordnung des Piloten.....	2
2.2. Zur Verfügung gestellte Daten und Art und Umfang der durchgeführten Arbeiten .....	3
<b>3. Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme durch interne Kontrollsysteme</b>	<b>5</b>
3.1. Allgemeines Verständnis interner Kontrollsysteme.....	5
3.1.1. Grundlagen.....	5
3.1.2. Elemente des internen Kontrollsystems.....	5
3.2. Übertragung des allgemeinen Verständnisses interner Kontrollsysteme auf für D-EITI relevante staatliche Stellen .....	8
3.2.1. Identifizierung für D-EITI relevante staatlicher Stellen.....	8
3.2.2. Kontrollumfeld relevanter staatlicher Stellen.....	8
3.2.3. Risikobeurteilungsprozess relevanter staatlicher Stellen.....	10
3.2.4. Information und Kommunikation sowie Kontrollaktivitäten relevanter staatlicher Stellen .....	11
3.2.5. Überwachung von Kontrollen relevanter staatlicher Stellen .....	17
<b>4. Schlussbemerkungen</b>	<b>20</b>

## 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



# 1. Auftrag

Mit Vertrag vom 06.10.2020 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 2018. 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 2018
- Beurteilung der Qualität der erhobenen Zahlungsdaten über ein Verfahren, das u.a. auf einer Analyse der für die Fragestellung relevanten Prozesse und Kontrollen auf Seiten der relevanten staatlichen Stellen aufbaut und den bisherigen unmittelbaren Abgleich der geleisteten Zahlungen mit den empfangenden Zahlungen auf Seiten der staatlichen Stellen versuchsweise ersetzt (Pilot zum Zahlungsabgleich, vgl. hierzu Abschnitt 2.)

Der vorliegende Bericht dient der Zusammenfassung und Dokumentation der durchgeführten Arbeiten und der Darstellung der hierbei gewonnenen Erkenntnisse aus der Durchführung des Piloten zum Zahlungsabgleich.

## 2. Konzept und Umsetzung des Piloten

### 2.1. Inhaltliche Einordnung des Piloten

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-Requirement 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 einen unmittelbaren Abgleich der durch die teilnehmenden Unternehmen gemeldeten Zahlungsströme mit den Zahlungseingängen auf Seiten der staatlichen Stellen („Zahlungsabgleich“). Dieser Zahlungsabgleich stellt aus prüfungstheoretischer Sicht eine aussagebezogene Einzelfallüberprüfung der Angaben der teilnehmenden Unternehmen dar. Das Ergebnis dieser Überprüfung und die Erkenntnisse daraus sind auf den jeweiligen konkreten Zahlungsvorgang beschränkt und damit grundsätzlich weder einer Verallgemeinerung hinsichtlich der Qualität der den Zahlungen zugrunde liegenden Prozesse und Kontrollen noch der einschlägigen Zahlungsströme nicht teilnehmender Unternehmen zugänglich.

Aus den bisher durchgeführten Zahlungsabgleichprozessen im Zuge des ersten und zweiten deutschen EITI-Berichts haben sich – wie bekannt – keine bzw. keine erwähnenswerten Differenzen zwischen geleisteten und empfangenen Zahlungen zwischen Unternehmen und staatlichen Stellen ergeben.

Mit dem Piloten zum Zahlungsabgleich wird das beschriebene Verfahren des Zahlungsabgleichs für die aktuelle Berichtsperiode durch ein Verfahren ersetzt, das auf einer Analyse der Prozesse und Kontrollen beruht, mit denen die Unternehmen und die relevanten staatlichen Stellen die Qualität der Veranlagung und Erhebung der für D-EITI relevanten Zahlungsströme sicher stellen. Die Gesamtheit aus eingerichteten Verfahren und Kontrollen ist im Sinne eines Internen Kontrollsystems zu verstehen, mittels dessen die angestrebten Ziele einer ordnungsmäßigen Veranlagung und Erhebung der jeweiligen Zahlungen unterstützt werden soll. Nähere Einzelheiten zum Vorgehen bei der Analyse von Internen Kontrollsystemen sind in Abschnitt 3. dargestellt. Aus prüfungstheoretischer Sicht entspricht dieser geänderte Ansatz zur Hinterlegung der Qualität der Zahlungsangaben dem grundsätzlichen Vorgehen im Rahmen eines risikoorientierten Prüfungsvorgehens. 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.

Damit entspricht gerade die Kombination der Ergebnisse aus dem bisher durchgeführten Zahlungsabgleich mit dem systembasierten Ansatz der Analyse von Abläufen und Kontrollen im Rahmen des Piloten dem Vorgehen eines Abschluss-



prüfers im Rahmen von nach international anerkannten Prüfungsstandards durchgeführten Prüfungen historischer Finanzinformationen. Systemanalysen und Einzelfallprüfungen sind somit „zwei Seiten derselben Medaille“ und stehen sich nicht konträr gegenüber. Soweit von der Angemessenheit und Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems ausgegangen werden kann, ist es zulässig, den Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen zu verringern, ohne hierdurch die Qualität des Urteils zu vermindern. Im Ergebnis ist es möglich, über diese Kombination schneller und kostengünstiger zu einem umfassenderen Urteil zu gelangen.

## 2.2. Zur Verfügung gestellte Daten und Art und Umfang der durchgeführten Arbeiten

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 dritten 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 für den dritten D-EITI-Bericht haben dies entsprechend adressiert 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 einer Abschlussprüfung bzw. prüferischen Durchsicht unterlegen.

Im Hinblick auf den Piloten zum Zahlungsabgleich wurden 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 sicher stellen, 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 2017 (= zweiter D-EITI-Bericht) 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 Organisations of the Treadway Commission und mit eigenen Erfahrungen aus der Analyse von Internen Kontrollsystemen gespiegelt und stellt die Basis für die Beurteilung des Piloten dar, die unter Abschnitt 4 zusammengefasst wird. Die Beurteilung bezieht dabei die für den ersten und zweiten D-EITI-Bericht durchgeführten Zahlungsabgleiche insofern ein, als diese im Sinne der Ausführungen unter Abschnitt 2.1 als aussagebezogene Einzelfallanalysen zu verstehen sind, die erst zusammen mit der systembasierten Analyse des Piloten eine Beurteilung im Sinne der Leistungsbeschreibung möglich werden lassen.

Die Ergebnisse werden im folgenden Abschnitt 3. näher dargestellt. Darüber hinaus visualisieren zwei von uns entwickelte Schaubilder die Ergebnisse (vgl. Anlage 1 und Anlage 2).

## **3. Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsströme durch interne Kontrollsysteme**

### **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. Übertragung des allgemeinen Verständnisses interner Kontrollsysteme auf für D-EITI relevante staatliche Stellen**

### **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. Kontrollumfeld relevanter staatlicher Stellen**

Das Kontrollumfeld der relevanten staatlichen Stellen wird 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 ethi-

schen 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.

### 3.2.3. Risikobeurteilungsprozess relevanter staatlicher Stellen

Hinsichtlich des Risikobeurteilungsprozesses ist auf Ebene der relevanten staatlichen Stellen – entsprechend den Ausführungen zum Kontrollumfeld – zwischen Risiken im Veranlagungsprozess und Risiken im Erhebungsprozess zu unterscheiden.

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 selber ermittelt und der jeweiligen relevanten staatlichen Stelle mitgeteilt.

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 rechtlichen 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.

Die Ertragsteuern (Körperschaftsteuer/Gewerbesteuer) 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 Ab-



schnittsbesteuerung 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.

#### **3.2.4. Information und Kommunikation sowie Kontrollaktivitäten relevanter staatlicher Stellen**

Nachfolgend werden die relevanten Prozesse und Kontrollen für die Körperschaftsteuer sowie die Feldes- und Förderabgabe beschrieben, mittels derer zahlungsrelevante Verwaltungsakte ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet und kontrolliert werden.

In Bezug auf die Körperschaftsteuer stellen wir fest, dass die prozessualen Abläufe – insbesondere in einem Festsetzungsfinanzamt – durchaus im Detail zwischen den einzelnen Bundesländern differieren können. Auswirkungen auf die nachfolgenden Darstellungen und hierauf beruhenden Schlussfolgerungen ergeben sich nach unserer Einschätzung hieraus jedoch nicht.

Auf Ausführungen zu den relevanten Prozessen und Kontrollen in Bezug auf die Gewerbesteuer wird verzichtet. Es besteht zwar 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. Andererseits findet die Steuererhebung der Gewerbesteuer regelmäßig vollständig in der Verantwortung der Kommunen statt so dass verallgemeinernde Aussagen zur Organisation der Zahlungsprozesse in den Kommunen aufgrund der Heterogenität der kommunalen Selbstverwaltung kaum möglich sind.

### 3.2.4.1. Körperschaftsteuer

#### 3.2.4.1.1. Grundlagen des Körperschaftsteuersystems

Die Information und Kommunikation relevanter staatlicher Stellen im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer sind geprägt von ihrer Rechtsnatur.

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 Auftrag 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.

### **3.2.4.1.2. Information und Kommunikation in einem Festsetzungsfinanzamt in Bezug auf die Körperschaftsteuer**

#### **3.2.4.1.2.1. Organisatorische Trennung zwischen Veranlagungs- und Erhebungsstellen in einem Festsetzungsfinanzamt**

Die unter Abschnitt 3.2.3. 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.

#### **3.2.4.1.2.2. Organisationseinheit Veranlagungsstelle**

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 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. So-

fern 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.

#### **3.2.4.1.2.3. Organisationseinheit Erhebungsstelle**

Nach dem vorstehend erläuterten Festsetzungsverfahren dient die Organisationseinheit „Erhebungsstelle“ 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.

#### **3.2.4.2. Feldes- und Förderabgabe**

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.

Wie bereits unter Abschnitt 2.2 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.

Gleichwohl stellen die getroffenen organisatorischen Vorkehrungen analog zur Körperschaftsteuer 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. Vergünstigungstatbestände) 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 (Referat 2.1 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 Referat Z.4 (ab dem 01.01.2021: Referat ID 3) am Hauptsitz Hannover mittels des elektronischen Aktensystems übermittelt werden.

Im Referat Z.4 (ab dem 01.01.2021: Referat ID 3) erfolgt die Prüfung der Kassenanordnungen auf Basis der zahlungsbegründenden Unterlagen aus dem Referat 2.1. Nach Prüfung und Freigabe werden die Kassenanordnungen im Haushaltsvollzugssystem durch das Referat Z.4 verbucht. Zahlungen der abgabepflichtigen Unternehmen werden in der Landeshauptkasse auf einem Verwahrkonto erfasst, da im Zuge der Festsetzung keine Kassenzettel gegenüber den Unternehmen verwendet werden. Das Referat Z.4 kontrolliert laufend den Bestand des Verwahrkontos, ordnet die Zahlungen sachlich zu und klärt Differenzen zwischen Soll-Stellung und Zahlbetrag unter Einbindung der Sachbearbeitung (Referat 2.1).

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.

### 3.2.5. Überwachung von Kontrollen relevanter staatlicher Stellen

#### 3.2.5.1. Körperschaftsteuer

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 gleich behandeln), 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.

Die Interne Revision fertigt gemäß Abschnitt 6.6 der o.g. Empfehlungen über ihre Arbeiten einen Revisionsbericht, der der Behördenleitung der geprüften Organisationseinheit grundsätzlich zur Billigung vorgelegt wird. Die geprüfte Organisationseinheit erhält eine Ausfertigung dieses Berichts. Die Interne Revision legt ihrer Behördenleitung gemäß Abschnitt 8. der o.g. Empfehlungen mindestens jährlich

einen schriftlichen Bericht über ihre Tätigkeiten vor. Die prüfungsbezogene unterjährige Berichterstattung bleibt davon unberührt.

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.

### 3.2.5.2. Feldes- und Förderabgaben

Die Verwaltungsprozesse der Feldes- und Förderabgaben unterliegen vergleichbaren internen Kontrollprozessen innerhalb der Verwaltungseinheit wie die Körperschaftsteuer, wobei die Kontrollintensität dieser Verwaltungsprozesse jedoch der relativen Bedeutung der Feldes- und Förderabgaben angepasst ist. Auch besteht insoweit kein der Körperschaftsteuer vergleichbarer mehrstufiger Verwaltungsaufbau mit nachgelagerten bzw. übergeordneten Behörden.

Zahlungen im Zusammenhang mit den Feldes- und Förderabgaben werden z.B. im Land Niedersachsen im Haushaltsvollzugssystem neben dem Ordnungskriterium „Kassenzeichen“ auch mit dem einschlägigen Haushaltstitel versehen. Hierdurch werden die entsprechenden Einzahlungen innerhalb des Haushaltsvollzugsystems dem entsprechenden Haushaltstitel zugeordnet und ermöglichen der für den Haushalt zuständigen Verwaltungseinheit einen Abgleich der im Haushalt geplanten Einnahmen mit den tatsächlichen Einnahmen. Soweit es zu wesentlichen Abweichungen kommen sollte, fordert auskunftsgemäß die für den Haushalt zuständige Verwaltungseinheit bei der für die Veranlagung zuständigen Verwaltungseinheit Auskünfte darüber an, wie sich die Abweichung zwischen dem Haushaltsplan und dem Haushalts-Ist begründet. Hierdurch ist innerhalb der Verwaltung eine übergeordnete Kontrolle der Zahlungen im Rahmen des Haushaltsvollzugs gewährleistet.

Entsprechend der Bedeutung der Feldes- und Förderabgaben für die jeweiligen Haushalte der jeweiligen Bundesländer ist auch periodenübergreifend ein Vergleich zwischen den geplanten Einnahmen aus den Feldes- und Förderabgaben mit dem späteren Ist-Beträgen möglich, und erlaubt es somit in letzter Konsequenz auch der interessierten Öffentlichkeit über die üblichen Prozesse der politischen Teilhabe eine Kontrollfunktion wahrzunehmen.

### 3.2.5.3. Zusätzliche unabhängige Kontrollen

Unabhängig von den Kontrollen, die in den jeweiligen Verwaltungsprozessen innerhalb der Verwaltungseinheiten sowie den übergeordneten Kontrollen im Rahmen des jeweiligen Haushaltsvollzugs unterliegen die relevanten Verwaltungseinheiten der Prüfung durch kommunale Prüfstellen (z.B. Gemeindeprüfungsanstalt NRW), Landesrechnungshöfe bzw. dem Bundesrechnungshof (nachfolgend als Prüfstellen bezeichnet).

Rechnungshöfe sind unabhängig, nur dem Gesetz unterworfenen Organe der Finanzkontrolle mit einem verfassungsrechtlich gewährleisteten Prüfungsrecht, deren Aufgabe es ist, die Haushalts- und Wirtschaftsführung der öffentlichen Ver-



waltung auf Ordnungsmäßigkeit (= Einhaltung von Rechtsvorschriften) und Wirtschaftlichkeit zu überprüfen. Die Mitglieder der Rechnungshöfe genießen den Schutz richterlicher Unabhängigkeit.

Die jeweiligen Prüfstellen entscheiden eigenständig und eigenverantwortlich über die in einem Geschäftsjahr zu prüfenden Verwaltungseinheiten sowie über Zeit und Art der jeweiligen Prüfung. Bei der Auswahl der zu prüfenden Verwaltungseinheiten folgen die Prüfstellen dabei einem risikoorientierten Prüfungsansatz, wobei neben den für den jeweiligen Haushalt besonders bedeutsamen Verwaltungsbereichen auch Hinweise aus den jeweiligen Räten bzw. Parlamenten, Veröffentlichungen in den öffentlichen Medien sowie Informationen aus der Zivilgesellschaft auskunftsgemäß berücksichtigt werden. Detaillierte Prüfungsfeststellungen werden nur den Verantwortlichen der jeweiligen Verwaltungseinheit mitgeteilt; eine darüberhinausgehende Berichterstattung erfolgt verdichtet über einen Jahresbericht, der auf einzelne ressortbezogene Prüfungsergebnisse eingeht.

Auskunftsgemäß prüfen Bundesrechnungshof und Landesrechnungshöfe im Rahmen der Prüfung der Finanzverwaltung auch aussagebezogen. Dies umfasst die Prüfung einzelner Vorgänge auf Grundlage einer Einsicht in die entsprechenden Akten. Die im EITI-Kontext betrachtete Frage der ordnungsgemäßen Verbuchung der Zahlungen von Unternehmen wird dabei allerdings nicht gesondert betrachtet.

## 4. Schlussbemerkungen

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

Wir sind der Auffassung, dass wir uns für die Zahlungsströme Körperschaftsteuer sowie Feldes- und Förderabgaben anhand der uns zur Verfügung gestellten Unterlagen und der durchgeführten Arbeiten gemäß Abschnitt 2.2. einen hinreichenden Einblick in die Struktur, den rechtlichen Rahmen und die Prozesse bzw. Kontrollen auf Seiten der staatlichen Stellen verschaffen konnten, um unsere nachfolgende Beurteilung abgeben zu können.

Wir halten das Konzept des Piloten für den Berichtszeitraum 2018 zur Beurteilung der von den jeweiligen relevanten staatlichen Stellen eingerichteten Prozesse und Kontrollen zur ordnungsgemäßen Erhebung der Zahlungsströme in Kombination mit den gewonnenen Erkenntnissen aus den Zahlungsabgleichen für die Berichtsjahre 2016 und 2017 für gut geeignet, um den Anforderungen des EITI Standard 2019 nach einer verlässlichen Offenlegung der Zahlungen aus der rohstoffgewinnenden Industrie zu genügen und insofern als alternatives Verfahren gegenüber der bisherigen Vorgehensweise eines umfänglichen Abgleichs aller wesentlicher Zahlungsströme eines Berichtsjahres im Rahmen von Einzelfallanalysen in Betracht gezogen zu werden.

Düsseldorf, den 14. Januar 2021

Warth & Klein Grant Thornton AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Ralf Clemens  
Wirtschaftsprüfer

Christoph Heinrich  
Wirtschaftsprüfer