

## **Besteuerung der öffentlichen Hand**

# Besteuerung der öffentlichen Hand

Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis

Herausgegeben von

Prof. Dr. Tanja Leibold

und

Claudia Gassner

## Vorwort

Am 18. November 2024 fand an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg das Symposium zur Besteuerung der öffentlichen Hand statt. Die Veranstaltung bildete den erfolgreichen Abschluss einer Forschungskoooperation zwischen dem Kompetenzzentrum Tax Compliance der Hochschule und dem Innenministerium Baden-Württemberg. Mit Expertinnen und Experten aus der Landesverwaltung, den Kommunen und der Wissenschaft wurde die Bedeutung eines Tax Compliance Managementsystems für die öffentliche Hand in ihrer Funktion als Steuerschuldnerin umfassend diskutiert. Zusätzlich wurden verschiedene aktuelle Fragestellungen aus dem Körperschaftsteuerrecht und dem Umsatzsteuerrecht eingehend erörtert. Herrn Minister Strobl danken wir herzlich für die Ermöglichung und die engagierte Begleitung dieser Forschungskoooperation.

Die Beiträge in diesem Tagungsband spiegeln die Vielfalt der Perspektiven, Ideen und Erkenntnisse wider, die während des Symposiums vorgestellt und diskutiert wurden.

Als Herausgeberinnen danken wir allen, die zum Gelingen des Symposiums und dieses Tagungsbandes beigetragen haben. Ein besonderer Dank gilt Herrn Ardit Jashanica für die Unterstützung und Abstimmung zu den einzelnen Beiträgen sowie den Vertretern des Deutschen Fachverlags, Herrn Orth und Herrn Prof. Dr. Stahlschmidt, für die Herausgabe des Tagungsbandes.

Ludwigsburg, Mai 2025

*Tanja Leibold und Claudia Gassner*

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	V
<b>Vorstellung der Autorinnen und Autoren</b> .....	XI

## Einführung

<b>Vorwort des Ministers des Inneren, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg</b> Thomas Strobl .....	3
<b>Tax Compliance Management Systeme für den öffentlichen Sektor: Forschung und Praxis entwickeln innovative Lösungen</b> Dr. Iris Rauskala .....	7

## Teil 1: Tax Compliance und Verfahrensrecht

<b>„Tax Compliance“ – Modebegriff oder Zukunft der Steuerpraxis?</b> Prof. Dr. Gregor Nöcker .....	15
<b>Tax Compliance Organisation in der Innenverwaltung des Landes Baden-Württemberg</b> MR'in Claudia Gassner .....	25
<b>Besteuerung der öffentlichen Hand – Aktuelle Entwicklungen bei Tax Compliance Management-Systemen (TCMS) – Ein Statement aus Sicht des Städtetags Baden-Württemberg</b> Dr. Susanne Nusser .....	55
<b>Tax Compliance in der kommunalen Praxis – dargestellt am Beispiel der Stadt Bietigheim-Bissingen</b> Jens Dörr .....	63
<b>Der Steuerrechtliche Konkurrentenschutz</b> Prof. Dr. iur. Michael Stahlschmidt .....	69
<b>Überlegungen zur Notwendigkeit von (Tax)Compliance in der öffentlichen Verwaltung unter besonderer Berücksichtigung straf- und ordnungswidrigkeitenrechtlicher Aspekte</b> Prof. Dr. Stefan Holzner, LL.M. ....	79
<b>Psychologie und Tax Compliance: Das perfekte Duo!</b> Prof. Dr. Gunda Rosenauer .....	89

**Digitale Revolution im kommunalen Steuerrecht: Neugestaltung der Tax Compliance im öffentlichen Sektor**  
Prof. Dr. Christoph Schmidt . . . . . 105

**Tax Compliance als Wegbereiter für ein kooperatives Besteuerungsverfahren: Hohes Streben nach Regelkonformität bei der öffentlichen Hand**  
Prof. Dr. Tanja Leibold und MR'in Claudia Gassner . . . . . 135

**Teil 2: Körperschaftsteuer**

**Ertragsteuerliche Veranlagung von Betrieben gewerblicher Art: Erfahrungen aus der Praxis**  
LRD Andreas Brockmann . . . . . 153

**Der Kapitalertragsteuerabzug bei Betrieben gewerblicher Art (BgA)**  
Prof. Dr. Michael Szczesny . . . . . 161

**Erkennen und Grundlagen des Betriebs gewerblicher Art (BgA)**  
MR'in Claudia Gassner . . . . . 185

**Steuerliches Betriebsvermögen bei Betrieben gewerblicher Art**  
Prof. Dr. Tanja Leibold und MR'in Claudia Gassner . . . . . 211

**Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art**  
Prof. Dr. Tanja Leibold und MR'in Claudia Gassner . . . . . 225

**Die Pflicht zur Führung des steuerlichen Einlagekontos**  
Prof. Dr. Tanja Leibold und MR'in Claudia Gassner . . . . . 277

**Betriebe gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalertragsteuer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 lit. b Satz 1 EStG**  
Prof. Dr. Tanja Leibold und MR'in Claudia Gassner . . . . . 289

**Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Dauerverlustgeschäften der öffentlichen Hand**  
Prof. Dr. Tanja Leibold und MR'in Claudia Gassner . . . . . 299

**Gemeinnützigkeit bei Betrieben gewerblicher Art**  
MR'in Claudia Gassner . . . . . 321

**Teil 3: Umsatzsteuer**

**Die Systembefreiung, die nicht immer befreit**  
 Prof. Dr. Sascha Gieseler . . . . . 365

**§ 2b UStG vor dem Hintergrund der Entlastungsallianz –  
 eine kritische Betrachtung aus Sicht des Gemeindetags  
 Baden-Württemberg**  
 Sandra Luz . . . . . 387

**§ 2b UStG aus Sicht des Landkreistages Baden-Württemberg**  
 Bernd Klee . . . . . 395

**Zusammenarbeit von kommunalen Abwasserbetrieben –  
 (Nicht-)Steuerbarkeit im Rahmen des § 2b UStG**  
 Martin Kronawitter . . . . . 403

**§ 2b UStG: Umsetzung in der (kommunalen) Praxis und deren  
 Auswirkungen – Praxisbericht der Stadt Heilbronn zu einem  
 Jahr Anwendung § 2b UStG**  
 MR'in Claudia Gassner und Lisa Treimer . . . . . 419

# Einführung

# **Vorwort des Ministers des Inneren, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg**

Liebe Leserinnen und Leser,

viele Jahrzehnte lag der Fokus der öffentlichen Hand darauf, Aufgaben mit Steuern zu finanzieren sowie sparsam und wirtschaftlich zu haushalten. Steuerliche Pflichten entstanden nur, wo die öffentliche Hand mit Betrieben gewerblicher Art Umsätze in relevanter Größenordnung erzielte.

Mit der Neuordnung der Umsatzbesteuerung war die öffentliche Hand gezwungen, den Fokus neu auszurichten. Angesichts der komplexen Verwaltungsstrukturen und der Vielzahl an betroffenen Dienststellen und Einrichtungen der Innenverwaltung mit unterschiedlichen Zielsetzungen wurde schnell klar, dass die Ausgangslage anspruchsvoll ist.

Gefragt war deshalb für Baden-Württemberg eine Lösung, die nicht nur im Innenministerium, sondern auch in den Polizeipräsidien und Regierungspräsidien einen verlässlichen Überblick über Risiken sicherstellt. Deshalb hat sich die Landesregierung früh entschieden, diese Herausforderung mit einem Tax Compliance Management System – kurz TCMS – zu meistern. Durch verbindliche Beschlüsse zur Einführung und Festlegung von Rahmenbedingungen haben wir dazu den Grundstein gelegt. Die Implementierung eines TCMS unterstützt die Dienststellen dabei, ihre interbetriebliche Organisation so anzupassen, dass sie den Anforderungen des Steuerrechts gerecht wird. War jahrelang allein das Haushaltsrecht der Kompass, kam nun das Ziel, steuerliche Rechtsverstöße zu vermeiden und steuerliche Verantwortlichkeiten klar zu regeln, hinzu.

Für die Innenverwaltung haben wir uns im Jahr 2021 entschieden, die erforderliche Kompetenz in einer Stabstelle zu bündeln und so einheitliche Standards in allen Dienststellen und Einrichtungen zu ermöglichen. In diesem Zuge haben wir auch entschieden, die Implementierung eines TCMS wissenschaftlich begleiten zu lassen. Das Kompetenzzentrum Tax Compliance der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg hat daraufhin unsere Projektschritte kritisch und mit großer Expertise fachlich begleitet.

Der Weg der Implementierung eines TCMS war herausfordernd. Er zeigt rückblickend freilich auch, dass es Zeit ist für einen Paradigmenwechsel in der Besteuerung der öffentlichen Hand und der Beziehung zwischen der öffentlichen Hand als Steuerpflichtigem und dem Finanzamt.

Bisher gilt die vertikale Kontrolle der Finanzverwaltung gegenüber den Steuerpflichtigen. Die öffentliche Hand ist jedoch kein gewöhnlicher Steuerpflichtiger. Deshalb ist hier ein Richtungswechsel zeitgemäß. Ein Blick zu

unseren Nachbarn in Europa zeigt, dass dort bereits ein Umdenken begonnen hat. Kontrolliert sich ein Steuerpflichtiger selbst und macht sich dadurch transparent, ändert sich die Rolle der Steuerverwaltung von der Kontrolle zur Begleitung. Österreich und die Niederlande gehen bereits diesen Weg. Seit 2023 bis Ende 2029 erprobt die Finanzverwaltung in Baden-Württemberg im Bereich der Konzerne, wie ein TCMS IT-technisch ausgestaltet sein sollte, damit Prüfungserleichterungen für die nächste Betriebsprüfung gewährt werden können. Der Blick richtet sich aktuell noch ausschließlich auf die Großkonzerne. Das wollen wir ändern, damit sich auch für den Mittelstand und die öffentliche Hand der mit einem TCMS verbundene Aufwand lohnt. Ein angemessenes und wirksames TCMS kann ein möglicher Einstieg in einen Vertrauensvorschuss der Finanzverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen, insbesondere der öffentlichen Hand, sein.

Zweitens reduziert ein TCMS Haftungsrisiken und wirkt vorbeugend gegen Sanktionen. Tax Compliance Management Systeme werden von der Rechtsprechung bei auftretenden Fehlern als Indiz gegen ein Organisationsverschulden gewertet. Deshalb wirken sie als Maßnahme gegen Haftungsrisiken und Sanktionen. Gleichzeitig hilft ein TCMS, steuerliche Pflichten zu identifizieren und deren Erfüllung sicher zu stellen, so dass ein wirtschaftliches Haushalten gewährleistet ist.

Die Praxis hat gezeigt, dass das Thema Tax Compliance bei der öffentlichen Hand von zwei zentralen Fragen dominiert wird: „Wer ist für ein TCMS verantwortlich?“ und „Wann wird die öffentliche Hand steuerpflichtig?“. Diese Fragen haben wir zum einen damit beantwortet, dass die Behördenleitungen als Vertreter der Behörde in der Verantwortung für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten stehen. Wie andere Aufgaben können diese natürlich delegiert werden. Zum anderen wird die Steuerpflicht der öffentlichen Hand vom Grundsatz der Steuergerechtigkeit getragen, der aus dem Gleichheitssatz in Artikel 3 des Grundgesetzes abgeleitet wird. Eine Steuerpflicht besteht nur, wenn die betreffende Tätigkeit im Wettbewerb zu Unternehmen der Privatwirtschaft steht.

Dabei gilt es sicherzustellen, dass die öffentliche Hand ihrer Verantwortung, ihre steuerlichen Pflichten dauerhaft und gewissenhaft zu erfüllen, nachkommen kann. Der öffentlichen Hand kommt bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten eine Vorbildfunktion zu. Bürger und Unternehmen werden sich an der öffentlichen Hand messen. Damit tragen wir eine besondere Verantwortung, die naturgemäß eine gewisse Bürde darstellt, aber uns gleichzeitig großen Einfluss verleiht, den wir weise nutzen sollten. Denn eines ist klar: Der Staat soll ein vorbildlicher Steuerzahler sein.

Den erfolgreichen Abschluss der Forschungsk Kooperation zwischen dem Kompetenzzentrum Tax Compliance der Hochschule für öffentliche Ver-

waltung und Finanzen Ludwigsburg und dem Ministerium des Inneren, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg markierte das Symposium „Besteuerung der öffentlichen Hand“ am 18. November 2024 an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg. Expertinnen und Experten aus der Landesverwaltung, aus den Kommunen und aus der Wissenschaft haben dabei die Bedeutung eines TCMS für den öffentlichen Sektor umfassend diskutiert. Die Ergebnisse des Symposiums finden Sie im vorliegenden Tagungsband.

Mein herzlicher Dank gilt den Herausgeberinnen Frau Prof. Dr. Tanja Leibold und Frau Ministerialrätin Claudia Gassner für die Zusammenstellung des Tagungsbandes und die außerordentlich wertvolle Grundlagenforschung zu diesem wichtigen Thema. Allen Leserinnen und Lesern wünsche ich eine gewinnbringende Lektüre und interessante Erkenntnisse.

Herzliche Grüße

Ihr Thomas Strobl

# **Tax Compliance Management Systeme für den öffentlichen Sektor: Forschung und Praxis entwickeln innovative Lösungen**

Dr. Iris Rauskala

## **I. Symposium zur Besteuerung der öffentlichen Hand**

Am 18.11.2024 fand an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg ein hochkarätig besetztes Symposium zum Thema „Besteuerung der öffentlichen Hand“ statt. Expertinnen und Experten aus der Landesverwaltung, den Kommunen und der Wissenschaft diskutierten umfassend die Bedeutung eines Tax Compliance Management Systems (TCMS) für den öffentlichen Sektor. Das Symposium stellte gleichzeitig den Abschluss einer seit dem 1.12.2021 laufenden Forschungskooperation zwischen dem Kompetenzzentrum Tax Compliance der Hochschule und dem Ministerium des Inneren, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg dar. Mehr als 400 Personen nahmen an der Veranstaltung teil, welche in den Räumlichkeiten der Pädagogischen Hochschule Ludwigsburg stattfand. Das Symposium verdeutlichte eindrucksvoll, wie Forschung und praktische Anwendung gemeinsam innovative Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen der öffentlichen Hand entwickeln können und welchen synergetischen Beitrag zur Verwaltungsinnovation die Hochschule über ihre Fakultätsgrenzen hinaus leisten kann.

Herr Ministerialdirigent Andreas Schütze vertrat Herrn Innenminister Strobl, der kurzfristig nicht am Symposium teilnehmen konnte, und hielt die thematisch einführende Eröffnungsrede. Er betonte, dass zu den größten Herausforderungen im Bereich des Steuerrechts Bürokratieabbau, knappe Ressourcen und komplexe Vorschriften zählten, die gerade für die öffentliche Hand schwer anzuwenden seien. Fragen wie „Wann wird die öffentliche Hand steuerpflichtig?“ sorgten oft für Unsicherheiten und machten deutlich, wie wichtig klare Regelungen seien. Ein Tax Compliance Management System könne hier Abhilfe schaffen. Es unterstütze nicht nur ein wirtschaftliches Haushalten, sondern helfe auch dabei, die Vorbildfunktion der öffentlichen Hand bei der Einhaltung steuerlicher Pflichten zu stärken. „Die Landesregierung hat früh entschieden, diese Herausforderung mit einem Tax Compliance Management System zu meistern. Denn eines ist klar: Der Staat soll ein vorbildlicher Steuerzahler sein“, so Ministerialdirigent Andreas Schütze.

Den fachlichen Auftakt bildete der Vortrag von Professorin Dr. Tanja Leibold, welche die Frage in den Fokus stellte, warum Tax Compliance ein Thema für Forschung und Lehre an der Hochschule ist. Sie erläuterte die Möglichkeiten der Erprobung alternativer Prüfungsmethoden in der Betriebsprüfung für ein kooperatives Besteuerungsverfahren. Die anschließenden drei Paneldiskussionen widmeten sich den organisatorischen Herausforderungen von Tax Compliance in Einrichtungen der öffentlichen Hand. Im ersten Panel sprach Claudia Gassner, Ministerialrätin im Innenministerium, über die Herausforderungen für die öffentliche Hand als Steuerschuldnerin und stellte die Implementierung des Tax Compliance Managementsystems in der Innenverwaltung Baden-Württemberg vor. Im zweiten Panel nahmen sich die Expertinnen und Experten der Risiken im Bereich der Körperschaftsteuer bei Betrieben gewerblicher Art an. Die dritte Diskussionsrunde beleuchtete die Herausforderungen der Umsatzsteuer und behandelte unter anderem aktuelle Fragestellungen im Zusammenhang mit § 2b UStG. Die Vertreterinnen und Vertreter der kommunalen Spitzenverbände in Baden-Württemberg wirkten in allen drei Paneldiskussionen des Symposiums mit. Der besondere Dank der Hochschule richtet sich an Frau Dr. Nusser (Städtetag), Frau Luz (Gemeindetag) und Herrn Klee (Landkreistag). Neben Praktikern aus der Landesverwaltung und den Kommunen nahmen auch Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler der Hochschule und Studierende an den Panels teil.

## **II. Digitales Fortbildungstool „Steuerführerschein“**

Die Studierenden leisteten insbesondere durch die Entwicklung und Vorstellung des „Steuerführerscheins“ einen aktiven und wertvollen Beitrag zu der Veranstaltung.

Um steuerrelevante Tätigkeiten richtig behandeln zu können, ist bei den Mitarbeitenden der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ein Grundverständnis und Problembewusstsein für bestehende steuerliche Pflichten erforderlich. Dieses Grundverständnis kann durch gezielte Schulungsmaßnahmen erreicht werden, die zur nachhaltigen Erfüllung steuerlicher Anforderungen beitragen. Ein besonderer Höhepunkt im Rahmen des Symposiums war in diesem Zusammenhang die Vorstellung des „Steuerführerscheins“, ein durch Studierende des Bachelor-Studiengangs gehobener Dienst der Steuerverwaltung entwickeltes innovatives Fortbildungstool. Die Studierenden Lea Keßler, Jana Bok und Lea Marie Hagenau präsentierten das digitale Lernangebot, bestehend aus Schulungsvideos, die praxisnah Anforderungen an ein Tax Compliance Management System vermitteln. Ein