

RECHTSPRECHUNG

satz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (zB Senatsurteil v. 17.3.2020 – III R 31/19, BFH/NV 2021, 38, BeckRS 2020, 29172 Rn. 29 mwN).

FG: Entscheidung

Finanzverfassungsrecht: Finanzämter für die Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a EStG unzuständig

1. Die Modifikation der im Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG normierten Zuständigkeitsverteilung auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 4 GG ist nur dann zulässig, wenn hierdurch eine erhebliche Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze erreicht werden kann.

2. Der Gesetzgeber hat das gesamte Verfahren inklusive der Vollstreckung im Kontext des Steuerabzugs nach § 50a EStG auf das BZSt übertragen; diesem obliegt daher die originäre Verwaltungskompetenz, es wurden keine Teilbereiche bei den Landesfinanzverwaltungen belassen.

3. Nach den verfassungsrechtlichen Anforderungen und der Gesetzesbegründung ist gerade die Zentralisierung des Steuerabzugsverfahrens gewollt und geboten, so dass eine Aufteilung der Zuständigkeiten zwischen Bundes- und Landesverwaltung diesem Zweck zuwiderlaufen würde. (Der Sachverhalt und die Leitsätze wurden mit freundlicher Unterstützung von cand. jur. Julia Rook bearbeitet.)

FG Niedersachsen, Urt. v. 10.3.2021 – 7 K 1/21, Revision beim BFH eingelegt, Az.: I R 21/21

Tatbestand:

1 Streitig ist, ob das FA für die Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a EStG im Rahmen der Außenprüfung zuständig ist.

2 Die Klägerin betreibt eine Konzertdirektion. Dafür engagiert sie ausländische Künstler, Künstlergruppen und Produktionsgesellschaften, die beschränkt steuerpflichtige Einkünfte iSd § 49 Abs. 1 Nr. 3 bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG erzielen. Mit diesen Einkünften unterliegen die betreffenden Künstlergruppen bzw. Produktionsgesellschaften dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

3 Die Klägerin trägt vor, dass sie den Steuerabzug vorgenommen und Meldungen in elektronischer Form an das gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 12 FVG iVm § 73e S. 2 der EStDV für den Steuerabzug zuständige BZSt übermittelt habe.

4 Das beklagte FA erließ eine Prüfungsanordnung wegen einer Lohnsteuer-Außenprüfung. Das BZSt hatte zuvor die Übersendung von Kontrollmaterial angeregt und darum gebeten, im Rahmen von Außenprüfungen (Lohnsteuer-Außenprüfung, Betriebsprüfung) den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG in die Prüfung einzubeziehen. Die Erteilung eines Prüfungsauftrags durch das BZSt sei nicht erforderlich, da die sachliche Zuständigkeit für Betriebsprüfungen bei den Ländern verblieben sei.

Einspruch

5 Gegen die Prüfungsanordnung wandte sich die Klägerin mit Einspruch. Es sei zweifelhaft, ob das örtliche FA nach Übertragung der Kompetenzen für den Steuerabzug nach § 50a EStG auf das BZSt noch für Prüfungen im Kontext des § 50a EStG zuständig sei oder ob die Kompetenzen nicht ebenfalls auf das BZSt übergegangen seien.

6 Mit Einspruchsentscheidung v. 15.12.2020 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

Nach § 73d Abs. 2 EStDV sei bei Außenprüfungen, die bei dem Schuldner vorgenommen würden, auch zu prüfen, ob die Steuern iSd § 50a Abs. 1 EStG von ihm ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt worden seien.

7 Für ertragsteuerliche Außenprüfungen iSd § 193 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 AO seien die Landesfinanzbehörden zuständig, das BZSt sei gemäß § 19 FVG nur zur Mitwirkung berechtigt.

8 Nach § 194 Abs. 1 S. 4 AO seien vom sachlichen Umfang einer Außenprüfung beim Schuldner auch die steuerlichen Verhältnisse anderer Personen abgedeckt, soweit der Steuerpflichtige verpflichtet gewesen war oder sei, für Rechnung anderer Personen Steuern zu entrichten, einzubehalten und abzuführen. Die Erteilung eines Prüfungsauftrags durch das BZSt gemäß § 195 S. 2 AO zur Prüfung des Steuerabzugs sei dabei nicht erforderlich.

9 Die sachliche Zuständigkeit für Außenprüfungen sei insoweit bei den Ländern verblieben. Das BZSt sei lediglich für die Auswertung der Prüfungsfeststellungen und die Festsetzung sowie Erhebung der Abzugsteuer zuständig.

Klage

10 Dagegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Klage. Sie beantragt, die Prüfungsanordnung wegen Steuerabzug nach § 50a EStG v. 12.2.2020 in Form der Einspruchsentscheidung v. 15.12.2020 aufzuheben. Mit dem JStG 2010 sei das Besteuerungsverfahren nach § 50a EStG auf das BZSt als Spezialbehörde übergegangen.

Die Klägerin verweist auf den Wortlaut des § 195 S. 1 AO, demnach seien Außenprüfungen als Teil des Besteuerungsverfahrens von der zuständigen Steuerbehörde vorzunehmen.

11 Für das Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG sei das BZSt gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 12 FVG sachlich und örtlich zuständig. Im Besteuerungsverfahren könne (nur) die zuständige Finanzbehörde entscheiden, ob bzw. welche Punkte einer Steuererklärung (später) besonders geprüft werden sollten. Die Außenprüfung sei dabei anerkanntermaßen „noch“ ein Vorgang des Besteuerungsverfahrens selbst, denn sie stehe im „Vierten Teil. Durchführung der Besteuerung“, deshalb würden auch bezüglich der Prüfungskompetenzen unstrittig die allgemeinen Zuständigkeitsregeln der AO gelten.

12 Im Kontext des Steuerabzugs nach § 50a EStG sei festzustellen, dass das BZSt ebenfalls als Finanzbehörde iSd § 6 AO anzusehen sei. Auch wenn das Gesetz in §§ 5, 19 FVG nur die Aufgaben des BZSt regelt, nicht jedoch die Befugnisse dieser Bundesoberbehörde, ergäben sich mit der Rechtsprechung des BFH Letztere auch für diese Behörden aus denen, die den Finanzbehörden im Allgemeinen zustünden.

13 Der Beklagte sei nicht nur örtlich unzuständig, sondern habe, was wichtiger erscheine, auch die sachliche Zuständigkeit iSd § 16 AO unbeachtet gelassen. Der Beklagte habe keine Verbandskompetenz zum Erlass der angegriffenen Entscheidung gehabt. Denn die vom Beklagten herangezogenen Vorschriften der § 73d Abs. 2 EStDV, § 193 Abs. 1 AO, § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO bzw. § 194 Abs. 1 S. 4 AO bewirkten keinen Übergang von Befugnissen welcher Art auch immer von Seiten des BZSt auf den Beklagten. Mit den gesetzlichen Vorgaben würden durch Bundesgesetz Aufgaben bezüglich des Steuerabzugs nach § 50a EStG allein auf den Bund übertragen, ohne dass die Länder weiterhin berechtigt blieben (Art. 108 Abs. 4 GG).

14 Bezüglich der aktuellen Gesetzeslage sei festzustellen, dass ein Zusammenwirken iSd Art. 108 Abs. 4 GG nur einseitig für bestimmte Fälle von Seiten der Länder in Richtung des Bundes vorgesehen sei (§ 21a Abs. 2-4 FVG, § 19 FVG), nicht aber im umgekehrten Fall durch (Rück-)Übertragung von Kompetenzen des

RECHTSPRECHUNG

Bundes in Richtung der Länder. An dieser Feststellung ändere auch die Regelung des § 19 FVG nichts, wonach das BZSt an Prüfungen der Landesbehörden teilnehmen dürfte, denn diese Norm finde nur auf Fälle Anwendung, in denen der Beklagte originär für die Besteuerung zuständig sei, was aber nicht der Fall sei. Hier liege gerade der umgekehrte Fall vor, denn das BZSt sei gesetzlich gesehen für den Steuerabzug nach § 50a EStG und dessen Überprüfung zuständig und nicht aber der Beklagte.

15 Das zuvor herausgearbeitete Ergebnis sei mit der Rechtsauffassung des Beklagten auch nicht deshalb hinfällig, weil § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO bzw. § 194 Abs. 1 S. 4 AO dem Beklagten die vermeintliche Befugnis zuerkenne, die steuerlichen Verhältnisse anderer Personen mitzuprüfen, um in jenem Verfahren zu ergründen, ob die Klägerin den Steuerabzug nach § 50a EStG korrekt vorgenommen habe. Denn die zuvor benannten Regelungen garantierten die vermeintlichen Rechtsbefugnisse für den Beklagten ebenfalls nur, wenn die sachliche und örtliche Zuständigkeit zu bejahen sei.

16 Die Regelung des § 127 AO greife nicht, der Fehler werde, wenn kein wirksamer Prüfungsauftrag vorliege und ein unzuständiges FA prüfe, nicht nach § 127 AO geheilt.

17 Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

18 Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in dem Einspruchsbescheid.

Entscheidungsgründe:

19 Die Klage ist begründet.

20 Die Prüfungsanordnung v. 12.2.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung v. 15.12.2020 – soweit sie den Steuerabzug nach § 50a EStG betrifft – ist nichtig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).

1. Fehlende sachliche Zuständigkeit der Länder für Außenprüfungen

21 Der Beklagte ist für die Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a EStG sachlich nicht zuständig.

22 Die Auffassung des Beklagten, wonach die sachliche Zuständigkeit für Außenprüfungen bei den Ländern verblieben sei und die Überprüfung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG grundsätzlich der Lohnsteuerausßenprüfung obliege, lässt sich dem Gesetzeswortlaut und der Gesetzesbegründung nicht entnehmen.

23 Gemäß § 195 S. 1 AO werden Außenprüfungen von den für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden durchgeführt.

a) Außenprüfung als Teil der Sachverhaltsermittlung

24 Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat grundsätzlich anschließt, ist die Außenprüfung als Ermittlungsmaßnahme ein Vorgang des Besteuerungsverfahrens, da sie in dem mit „Durchführung der Besteuerung“ überschriebenen Vierten Teil der AO geregelt ist (BFH v. 21.4.1993 – X R 112/91, BStBl. II 1993, 649, DStR 1993, 1329 und v. 25.1.1989 – X R 158/87, BStBl. II 1989, 483, BeckRS 1989, 22008855).

25 Die sachliche Zuständigkeit der Finanzbehörden richtet sich, soweit nichts anderes bestimmt ist, gemäß § 16 AO nach dem FVG.

26 Das BZSt ist gemäß § 6 Abs. 2 Nr. 2 AO Finanzbehörde.

b) Zuständigkeit des BZSt nach § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 12 FVG

27 Zuständig für die Durchführung der Veranlagung nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 EStG und § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG sowie

die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a Abs. 1 EStG, einschließlich des Erlasses von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung ab dem durch eine Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates zu bestimmenden Zeitpunkt, der nicht vor dem 31.12.2011 liegt, ist gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 12 FVG das BZSt.

28 Nach § 2 Abs. 2 der Verordnung zur Übertragung der Zuständigkeit für das Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren auf das BZSt und zur Regelung verschiedener Anwendungszeitpunkte ist § 50a Abs. 3 und 5 EStG erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2013 zufließen.

2. Erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs als Voraussetzung zur Übertragung von Kompetenzen

29 Die Regelung des § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 12 FVG ist eine Modifikation der Zuständigkeitsverteilung zwischen der Bundes- und Landesfinanzverwaltung. Grundsätzlich werden nach Art. 108 Abs. 1 S. 1 GG Zölle, Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrssteuern ab dem 1.7.2009 sowie die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften durch Bundesfinanzbehörden verwaltet. Nach dem Auffangtatbestand des Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG werden die übrigen Steuern – und somit auch die Einkommensteuer – durch Landesfinanzbehörden verwaltet. Nach Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG kann durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, bei der Verwaltung von Steuern ein Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden sowie für Steuern, die unter Abs. 1 fallen, die Verwaltung durch Landesfinanzbehörden und für andere Steuern die Verwaltung durch Bundesfinanzbehörden vorgesehen werden, wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird.

3. Durchführung der Veranlagung und des Steuerabzugsverfahrens als ausschließliche Bundeszuständigkeit

30 § 5 Abs. 1 Nr. 12 FVG wurde mit dem Begleitgesetz zur zweiten Föderalismusreform v. 10.8.2009, BGBl. I 2009, 2701 eingeführt. Dem BZSt wurde nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 12 FVG aus dem Bereich der Einkommensteuer lediglich die „Durchführung der Veranlagung“ nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 EStG und § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG sowie die „Durchführung des Steuerabzugsverfahrens“ nach § 50a Abs. 1 EStG, einschließlich des Erlasses von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung, zur alleinigen Zuständigkeit übertragen.

a) Umfang der „Besteuerung“

31 Dies ist – zumindest dem Wortlaut nach – nicht mit der in § 195 S. 1 AO verwendeten Begrifflichkeit der „Besteuerung“ deckungsgleich.

32 Nach der Auffassung des Senats lässt sich hieraus jedoch nicht ableiten, wie es im Ergebnis der Beklagte vertritt, dass das BZSt lediglich für die Auswertung der Prüfungsfeststellungen und die Festsetzung sowie Erhebung der Abzugsteuer zuständig sei.

RECHTSPRECHUNG

33 Vielmehr ist nach der Überzeugung des Senats hiermit die „Besteuerung“ iSd § 195 S. 1 AO zu verstehen, die Begrifflichkeiten sind somit inhaltsgleich.

b) Zielsetzung der Effizienzsteigerung

34 Dies ergibt sich bereits aus der Gesetzesbegründung, wonach mit der Neuregelung eine effektive und effiziente Steuerverwaltung geschaffen werden sollte. Zur Steigerung der Effizienz des Steuervollzugs und der gleichmäßigen Steuererhebung im gesamten Bundesgebiet sollte es durch eine nur punktuelle Neujustierung der Aufgaben- und Zuständigkeitsverteilung zwischen Bund und Ländern zu einer spürbaren Erhöhung der Schlagkraft der Steuerverwaltung kommen. Eine Maßnahme zur Steigerung der Effizienz der Steuerverwaltung war hierbei die Zentralisierung des Steuerabzugsverfahrens für beschränkt Steuerpflichtige beim BZSt. Wäre das BZSt lediglich für die Auswertung der Prüfungsfeststellungen und die Festsetzung sowie Erhebung der Abzugsteuer zuständig, würde dies dem Ziel der Effizienzsteigerung widersprechen.

c) Erfordernis einer erheblichen Verbesserung des Vollzugs

35 Eine andere Auslegung würde auch auf verfassungsrechtliche Bedenken stoßen, da die Modifikation der in Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG normierten Zuständigkeitsverteilung auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 4 GG nur dann zulässig ist, wenn hierdurch eine erhebliche Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze erreicht werden kann. Hiervon umfasst ist gerade nicht jede Verbesserung oder Erleichterung, sondern nur die erhebliche Verbesserung.¹ Eine erhebliche Verbesserung des Steuervollzugs ist hingegen nicht zu erwarten, wenn das BZSt nur für die Auswertung der Prüfungsfeststellungen und die Festsetzung sowie Erhebung der Abzugsteuer zuständig wäre.

d) Zwecksetzung der Zentralisierung des Steuerabzugsverfahrens

36 Sowohl nach den verfassungsrechtlichen Anforderungen als auch nach der Gesetzesbegründung muss daher eine möglichst umfassende Zuständigkeitsübertragung auf das BZSt erfolgt sein, da gerade die Zentralisierung des Steuerabzugsverfahrens gewollt und geboten war. Eine Aufteilung der Zuständigkeiten zwischen Bundes- und Landesverwaltung würde diesem Zweck zuwiderlaufen.

4. Übertragung des gesamten Verfahrens auf das BZSt

37 Weiterhin versteht der Senat die sprachliche Differenzierung zwischen der „Durchführung der Veranlagung“ bzw. der „Durchführung des Steuerabzugsverfahrens“ und der „Besteuerung“ auch nicht dahingehend, dass der Gesetzgeber hiermit eine Beschränkung der Zuständigkeit zum Ausdruck bringen wollte. Vielmehr wollte er offenbar der Besonderheit Rechnung tragen, dass es sich gerade nicht um das normale Besteuerungsverfahren handelt, sondern um den Sonderfall der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Wege des Steuerabzugsverfahrens. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber auch ausdrücklich den Erlass von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung an das BZSt mit übertragen. Der Gesetzgeber hat hierdurch somit das gesamte Verfahren inklusive der Vollstreckung auf das BZSt übertragen und

gerade keine Teilbereiche bei den Landesfinanzverwaltungen belassen, da mit der Durchführung des Steuerabzugsverfahrens, dem Erlass von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und der Vollstreckung das gesamte Besteuerungsverfahren im Wege des Steuerabzugs abgedeckt ist.

5. Sachverhaltsermittlung und Ermessensausübung durch dieselbe Behörde

38 Hinzu kommt, dass es sich bei dem Erlass des Haftungsbescheides um eine Ermessensentscheidung gemäß § 5 AO in mehrfacher Hinsicht handelt. Das BZSt hat zunächst das Auswahlmessen auszuüben, weshalb eine Haftung des Vergütungsschuldners und keine Nachforderung beim Steuerschuldner bzw. Vergütungsgläubiger in Betracht kommt. Ferner sind die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme im Rahmen des Entschließungsermessens festzulegen.² Auch für die zu treffenden Ermessensentscheidung ist es notwendig, dass gerade eine – einzige – Behörde zuständig ist. Dies gilt insbesondere für den Bereich der Betriebsprüfung, da dort die Erkenntnisse gewonnen werden, die später bei der Ermessensentscheidung beim Erlass eines etwaigen Haftungsbescheides mit einzubeziehen sind.

6. Abgrenzung des sachlichen Umfangs der Prüfung von der Zuständigkeit

39 Weiterhin ergibt sich die sachliche Zuständigkeit auch nicht aus § 193 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 AO iVm § 194 Abs. 1 S. 4 AO. Danach können die steuerlichen Verhältnisse anderer Personen insoweit geprüft werden, als der Steuerpflichtige verpflichtet war oder verpflichtet ist, für Rechnung dieser Personen Steuern zu entrichten oder Steuern einzubehalten und abzuführen.

Allerdings bezieht sich dies auf den sachlichen Umfang der Prüfung und nicht die Zuständigkeit. Voraussetzung für die Prüfung in sachlicher Hinsicht ist zunächst die Zuständigkeit für die Prüfung.

a) Kein ausdrücklicher Prüfungsauftrag

40 Im Übrigen hat das BZSt in seinem Schreiben vom ... auch nicht ausdrücklich um die Durchführung einer Prüfung nach § 50a durch den Beklagten gebeten, sondern nur angeregt, Kontrollmaterial zu übersenden, und darum gebeten, im Rahmen von Außenprüfungen den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG mit einzubeziehen. Eine Auslegung des Schreibens des BZSt v. 3.5.2018 als Prüfungsauftrag gemäß § 195 Abs. 2 AO kommt daher ebenfalls nicht in Betracht. Das BZSt hat in dem Schreiben selber die Rechtsauffassung vertreten, dass eine Erteilung eines Prüfungsauftrags nicht erforderlich sei.

b) Bestehen einer originären Prüfungskompetenz des BZSt

41 Eine Zuständigkeit des Beklagten ergibt sich auch nicht aus § 19 FVG. Danach ist das BZSt zur Mitwirkung an Außenprüfungen berechtigt, die durch Landesfinanzbehörden durchgeführt werden. Vorliegend ist das BZSt jedoch bereits originär für die Prüfung zuständig, so dass es auf die Beteiligungsrechte des BZSt an Prüfungen der Landesfinanzbehörden nicht ankommt.

1 Schwarz in Maunz/Dürig, GG, Art. 108 R.n. 20.

2 Loschelder in Schmidt, EStG, § 50a R.n. 37.

RECHTSPRECHUNG

c) Fehlende Anpassung der Gesetzeslage

42 Eine sachliche Zuständigkeit des Beklagten ergibt sich auch nicht aus § 73d Abs. 2 EStDV. Danach ist bei der Veranlagung des Schuldners zur Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) und bei Außenprüfungen, die bei dem Schuldner vorgenommen werden, auch zu prüfen, ob die Steuern ordnungsmäßig einbehalten und abgeführt worden sind. Zwar spricht für die Auffassung des Beklagten der Wortlaut der Norm, allerdings wurde § 73d Abs. 2 EStDV bereits durch das JStG 2009³, mit Wirkung zum 18.8.2009, eingeführt. Zu diesem Zeitpunkt lag die sachliche Zuständigkeit für die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens gemäß § 50a EStG ohnehin noch bei den Landesfinanzverwaltungen. Der Senat sieht hierin kein gesetzgeberisches Schweigen, sondern eine fehlende Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage.

d) Keine Annexkompetenz

43 Die sachliche Zuständigkeit für Prüfungen des Steuerabzugs nach § 50a EStG ergibt sich auch nicht als allgemeine Annexkompetenz zur Lohnsteuer-Außenprüfung.

7. Unzulässigkeit der Ausweitung des Prüfungsgegenstandes

44 Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil v. 2.4.2014 – 7 K 7058/13, DStRE 2015, 50 entschieden: Lasse sich die Berechtigung des FA, gegenüber einem Unternehmen bezogen auf dessen Betriebsstätte eine Lohnsteuer-Außenprüfung anzuordnen, allenfalls aus § 42f Abs. 1 EStG ableiten, beschränke sich die Prüfung von Gesetzes wegen auf die Einbehaltung oder Übernahme sowie auf die Abführung der Lohnsteuer und lasse sich – wenn überhaupt – nur auf sog. Annexsteuern im Sinne einer Mitprüfung von Fragen etwa des Solidaritätszuschlags, der Lohnkirchensteuer und der Arbeitnehmer-Sparzulage erweitern. Eine generelle Erstreckung des Umfangs der Prüfungsanordnung auf mit anderen Steuerarten verbundene Vorgänge, dh eine Ausweitung des Prüfungsgegenstandes der angeordneten Außenprüfung auf die Ermittlung aller durch die Lohnsteuer nur irgendwie berührten steuerlichen Verhältnisse „kraft Sachzusammenhangs“, sei unzulässig. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung ließen sich durchaus auch solche tatsächlichen Feststellungen treffen, die für andere Steuerarten, zB für die Umsatzsteuer, von Belang seien. Würden gelegentlich einer Lohnsteuer-Außenprüfung Feststellungen getroffen, die sich naheliegenderweise zB auch auf die Umsatzsteuerverpflichtungen des betroffenen Steuerpflichtigen auszuwirken hätten, sei das die Lohnsteuer-Außenprüfung durchführende Betriebsstätten-FA iSd § 42f, § 41 Abs. 2 EStG berechtigt, seine dahin gehenden Feststellungen der für die Umsatzsteuerbesteuerung des Steuerpflichtigen zuständigen Finanzbehörde im Rahmen einer Kontrollmitteilung zur Kenntnis zu übermitteln.

45 Der Senat schließt sich dieser Rechtsauffassung an. Eine Prüfungskompetenz aus der Lohnsteueraußenprüfung für andere Abzugssteuern – hier § 50a EStG – besteht nicht.

Sachliche Zuständigkeit anhand der AO

46 Die sachliche Zuständigkeit für das BZSt ergibt sich daher aus den allgemeinen Regelungen der AO gemäß §§ 195, 16 AO iVm § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 12 FVG.

47 Der Beklagte ist somit sachlich nicht zuständig.

8. Rechtsfolge des Kompetenzverstößes

48 Die sachliche Unzuständigkeit führt vorliegend zur Nichtigkeit des Teils des Bescheids, der sich auf die Prüfungsanordnung nach § 50a EStG bezieht. Eine Nichtigkeit des gesamten Bescheides liegt hingegen nicht vor.

a) Erfordernis eines besonders schwerwiegenden Fehlers

49 Ein Verwaltungsakt ist gemäß § 125 Abs. 1 AO nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Ein Verwaltungsakt ist gemäß § 125 Abs. 3 Nr. 1 jedoch nicht schon deshalb nichtig, weil Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit nicht eingehalten worden sind.

b) Verbandskompetenz

50 Die sachliche Unzuständigkeit führt somit nicht grundsätzlich zur Nichtigkeit eines Verwaltungsakts.⁴ Etwas anderes ergibt sich jedoch bei Verstößen gegen die funktionelle bzw. verbandsmäßige Zuständigkeit.⁵ Diese ist ein Unterfall der sachlichen Zuständigkeit. Sie betrifft die Zugehörigkeit der Behörde zu dem jeweils steuerberechtigten Verband (Bund, Land, Gemeinde), denn Bund, Länder und Gemeinden haben nur eine auf das eigene Gebiet begrenzte Verwaltungshoheit.⁶ Der Verwaltungsakt ist dann nichtig, wenn die sachlich zuständige Behörde eine besonders hohe Gewähr für die Richtigkeit der Entscheidung bieten soll und die Behörde, die die Entscheidung tatsächlich getroffen hat, nicht über eine gleichartige Sachkunde verfügt.⁷

51 So verhält es sich vorliegend. Ausweislich der Gesetzesbegründung wurde dem BZSt die Zuständigkeit für die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a Abs. 1 EStG übertragen, um eine effektive und effiziente Steuerverwaltung sicherzustellen. Dies erfolgte, da das BZSt über eine besondere Sachkunde verfügt und hierdurch eine hohe Gewähr für die Richtigkeit der Entscheidung sichergestellt werden sollte. Der Verstoß gegen die funktionelle Zuständigkeit stellt einen besonders schweren, offensichtlichen Fehler dar.

52 Die Vorschriften des § 127 AO finden auf nichtige Bescheide keine Anwendung.

c) Teilnichtigkeit

53 Die Nichtigkeit führt jedoch nicht zur Nichtigkeit des gesamten Bescheides.

54 Zwischen den Beteiligten streitig im vorliegenden Verfahren ist einzig die Prüfungsanordnung in Bezug auf den Steuerabzug nach § 50a EStG. Die Nichtigkeit der Prüfungsanordnung insoweit führt nicht zur Nichtigkeit der Prüfungsanordnung im Übrigen.

Der Bescheid betrifft einerseits die Anordnung einer Lohnsteuer-Außenprüfung und andererseits die Prüfung des Steuer-

4 BVerwG v. 29.9.1982 – 8 C 138/81, BVerwGE 66, 178, BeckRS 9998, 44652; BFH v. 23.4.1986 – I R 178/82, BStBl. II. 1986, 880, BeckRS 1986, 22007646; Beschl. v. 30.11.1987 – VIII B 3/87, BStBl. II. 1988, 183, BeckRS 1987, 22008332.

5 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, AO § 125 Rn. 20.

6 Schmieszek in Gosch, AO/FGO, AO § 16 Rn. 5.

7 Seer (Fn. 5), AO § 125 Rn. 20.

RECHTSPRECHUNG

abzugs nach § 50a EStG. Nach der Überzeugung des Gerichts ist der nichtige Teil (Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a EStG) nicht so wesentlich, dass er auch die Prüfung der Lohnsteuer betrifft. Dies ergibt sich daraus, dass der Beklagte die Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a EStG im Zusammenhang mit der Lohnsteuerprüfung angeordnet hat und nicht umgekehrt. Der Beklagte hat sich somit zunächst dazu entschlossen, die Lohnsteuer und nicht den Steuerabzug nach § 50a EStG zu prüfen. Andernfalls hätte der Beklagte die Prüfung bereits im Jahr 2018 angeordnet, als das BZSt ihn aufgefordert hat, den Steuerabzug nach § 50a EStG mit in die Prüfung einzubeziehen.

Das Gericht hat deshalb nur die – einzig zwischen den Beteiligten streitige – Prüfungsanordnung „wegen Steuerabzugs nach § 50a EStG“ aufgehoben.

9. Zulässigkeit der Revision

55 Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen, da eine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts erforderlich ist. Es ist bisher nicht geklärt, inwieweit die sachliche Zuständigkeit gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 12 FVG auf das BZSt übergegangen ist.

Anmerkung:

1. Sachverhalt

Bezüglich des Sachverhalts kann auf die Ausführungen des FG Niedersachsen verwiesen werden.

Ergänzend sei erwähnt, dass im Vorgängerunternehmen der Klägerin in der vorletzten Prüfung zum Steuerabzug nach § 50a EStG Vorgänge allseitig nicht iSd gesetzlichen Vorgaben erfasst wurden, was in einer nachfolgenden Prüfung zu unschönen Problemen führte. Vor diesem Hintergrund sah sich die Klägerin dazu veranlasst, die Zuständigkeitsproblematik in der neuerlich im Nachfolgeunternehmen angesetzten Außenprüfung gerichtlich überprüfen zu lassen.

2. Rechtliche Bewertung

2.1 Verfassungsrechtliche Grundlagen

Im Kontext der zur Besprechung gestellten Entscheidung des FG Niedersachsen sind insbesondere Art. 108 Abs. 1 GG und Art. 108 Abs. 2 GG sowie Art. 108 Abs. 4 GG von Bedeutung. Nach Art. 108 Abs. 2 GG werden die „übrigen Steuern“ durch die Länder verwaltet. Zu den „übrigen Steuern“ gehören all diejenigen, die nicht durch Art. 108 Abs. 1 GG der Bundesfinanzverwaltung zugewiesen sind (*Kube* in BeckOK GG, Stand Febr. 2021, Art. 108 Rn. 9). Die Länder verwalten die Steuern dabei zunächst als eigene Angelegenheiten (*Schwarz* in Maunz/Dürig, GG, Stand Okt. 2020, Art. 108 Rn. 38).

Das GG sieht im Hinblick auf die Verwaltung der Steuern ein Trennungssystem für den Gesamtstaat und die Gliedstaaten vor (*Kempny* in BK-GG, Stand Febr. 2021, Art. 108 Rn. 74). Dieses beinhaltet den Grundsatz, dass die Verwaltungen des Bundes und diejenigen der Länder organisatorisch und funktionell iSv in sich geschlossenen Einheiten voneinander getrennt sind (BVerfG v. 15.7.2003 – 2 BvF 6/98, BVerfGE 108, 169, BeckRS 2003, 22882). Kompetenzverschiebungen zwischen Bund und Ländern sind selbst mit Zustimmung der Beteiligten ohne verfassungsrechtliche Grundlage unzulässig (BVerfG v. 21.10.1971 – 2 BvL 6/69, 2 BvL

15/70, 2 BvL 20/70, 2 BvL 21/70, 2 BvL 46/71, BVerfGE 32, 145 (156), BeckRS 1971, 103626; v. 4.3.1975 – 2 BvF 1/72, BVerfGE 39, 96 (120), NJW 1975, 819).

Eine verfassungsrechtliche Ausnahme idS ist in Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG verankert. Dort wird ua angeordnet, dass die Verwaltung von Steuern, die in den Zuständigkeitsbereich der Länder fallen (Art. 108 Abs. 2 GG), durch Bundesgesetz auf Bundesfinanzbehörden übergehen können, soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze „... erheblich verbessert oder erleichtert wird“. Die Formulierung „erheblich“ verdeutlicht, dass nicht jede nur geringfügige Verbesserung eine Kompetenzverlagerung zulässt.

2.2 Bisher erfolgte Kompetenzübertragungsakte auf den Bund

Übertragungen gesetzlicher Befugnisse von der Länderzuständigkeit auf die des Bundes finden sich über einfachgesetzliche Regelungen in vielen Teilbereichen des Steuerrechts wieder. Beispielfähig kann auf § 5 Abs. 1 FVG verwiesen werden, der eine Vielzahl von Kompetenzverlagerungen durch die Länder auf das BZSt als Bundesoberbehörde iSd § 1 Nr. 2 FVG regelt. Die verfassungsrechtlich geforderte erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Vollzuges kann mit Blick darauf bejaht werden, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine landesbehördliche Aufgabenwahrnehmung, bedingt durch Wertungswidersprüche, nicht immer zwingend einheitlich gestaltet ist, was für die Schaffung einer gerechten, effektiven und effizienten Steuerverwaltung aber unabdingbar ist (BT-Drs. 16/12400, 16). Die Bündelung der Verwaltungsaufgaben auf der Ebene einer einzigen Behörde führt über eine dadurch bedingte Vereinheitlichung des Vollzuges zu einer effektiveren und effizienteren Steuerverwaltung, was gerade in Steuerfällen mit Auslandsbezug zu einer erheblichen Verbesserung des Steuervollzuges beiträgt.

2.3 Zuständigkeit des BZSt für das Steuerabzugsverfahren

Was die Überlagerung von Kompetenzen auf das BZSt bezogen auf den Steuerabzug nach § 50a EStG anbetrifft, ist die Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 12 FVG einschlägig.

Für den Gesetzgeber war im Kontext des Steuerabzugs nach § 50a EStG zunächst von Bedeutung, dass es mit den Entscheidungen des EuGH in Sachen *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04, BStBl. II 2007, 352, IStR 2006, 743) und *Gerritse* (EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, BStBl. II 2003, 859, IStR 2003, 458 mAnm Grams/Molenaar) gesetzlichen Handlungsbedarf gab (BT-Drs. 16/10189, 63). Hinzu kam das Begleitgesetz zur zweiten Föderalismusreform (BT-Drs. 16/12400, 1). In den Gesetzesmaterialien wird ausgeführt: „Das Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a Abs. 1 EStG wird beim BZSt zentralisiert, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten. Die Zentralisierung ist erforderlich, weil – bedingt durch die Rechtsprechung des EuGH – das Steuerabzugsverfahren an Komplexität zugenommen hat. So sind nunmehr schon im Steuerabzugsverfahren Betriebsausgaben und Werbungskosten des beschränkt Steuerpflichtigen zu berücksichtigen“ (BT-Drs. 16/12400, 28). Ziel dieser Gesetzesänderungen war es, über eine einheitliche Handhabung einen besseren Steuervollzug zu gewährleisten, was auf der Ebene der örtlich zuständigen Finanzämter, wie im Falle der Klägerin, immer wieder zu

RECHTSPRECHUNG

wenig effektiven Wertungswidersprüchen führte (BFH v. 27.7.2011 – I R 56/10, BFH/NV 2012, 181, BeckRS 2011, 97062 und BMF betreffend den Nachweis von Kosten durch Rechnungskopien lt. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, BeckVerw 244401 Rn. 46).

2.4 Zuständigkeit der Finanzämter für Außenprüfungen?

Nach § 5 Nr. 12 FVG ist das BZSt ua auch für „... die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a Abs. 1 EStG ...“ zuständig. Losgelöst von den rechtlichen Erwägungen des FG ergibt sich aus Synonymen zum Wort „Durchführung“, dass es nicht nur um eine Teilverlagerung von Kompetenzen der Länder auf das BZSt geht. Begrifflichkeiten wie „Abwicklung“, „Erledigung“, „Organisation“, „Realisierung“ oder „Verwirklichung“ verdeutlichen einen ähnlichen Bedeutungsumfang wie das Wort „Durchführung“ und konkretisieren zugleich, dass der Übertragungsakt mehr beinhaltet als isolierte Arbeiten im Zusammenhang mit dem Steuerabzugsverfahren bzw. mit Veranlagungsarbeiten. Dass die Außenprüfung in Erweiterung dazu noch als Teil der Sachverhaltsermittlung im Steuerabzugsverfahren anzusehen ist, verdeutlicht sich daran, dass Art und Umfang eines Steuerfalls eine Ausweitung der Sachverhaltsermittlung erforderlich machen kann. Insbesondere dafür hat der Gesetzgeber die Außenprüfung in den §§ 193 f. AO als besondere gesetzliche Maßnahme der Finanzbehörden im Ermittlungsverfahren geschaffen (Intemann in Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 193 Rn. 1).

Von der Finanzverwaltung wird in Abweichung dazu die Meinung vertreten, dass mit dem Übergang der Kompetenzen auf das BZSt gerade nicht einhergehen sollte, dass das BZSt auch für die Durchführung von Außenprüfungen zuständig wird. Vom gesetzlich angeordneten Zuständigkeitswechsel ausgenommen sind mit dieser Auffassung die Bereiche Außenprüfung, Straf- und Bußgeldsachen sowie Steuerfahndung. Insoweit soll es allein bei der Zuständigkeit der Länder verbleiben (s. dazu Bayerisches Landesamt für Steuern https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Aktuelles/Zustaendigkeit_Par_50a_EStG.php?f=LfSt&c=n&d=x&t=x, abgerufen am 23.4.2021).

Dass diese Sichtweise modifiziert zu betrachten ist, ergibt sich bereits aus dem Gesetz selbst. Dem vermeintlichen Ausschluss des BZSt aus dem Bereich der Strafsachen steht § 386 Abs. 1 AO entgegen, wonach das BZSt bei dem Verdacht einer Straftat mit Ermittlungen betraut ist und dabei auch für die Einleitung von Strafverfahren zuständig ist (§ 397 AO). Zudem werden dem BZSt im Kontext des Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG mit § 208a AO bzw. § 5 Abs. 1a FVG auch (Teil-) Befugnisse der Steuerfahndung übertragen (BT-Drs. 19/22850, 197). Die vermeintlich bei den Finanzämtern verbliebenen Befugnisse lassen daher schon aus diesen Gründen aufhorchen.

2.5 Rechtliche Bewertung

2.5.1 Finanzämter sind von Außenprüfungen ausgeschlossen

Dass über eine Außenprüfung bei einem Übergang von Kompetenzen auf eine Bundesbehörde der Vollzug wegen der dort vorhandenen Spezialkenntnisse erheblich verbessert wird, liegt auf der Hand. Werden dagegen im Zusammen-

hang mit der Sachverhaltsermittlung nunmehr weitere, fachlich weniger ausgebildete, untere Behörden involviert, kann mit nachvollziehbaren Argumenten nicht stichhaltig unterlegt werden, warum dieser Akt im Kontext des Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG der ursprünglich ins Auge gefassten „erheblichen“ Verbesserung des Vollzugs förderlich ist. Dass durch den Gesetzgeber eine Teilung von Aufgaben gerade nicht angestrebt war, kann aus § 17 Abs. 2 S. 1 FVG abgeleitet werden, der die Verwaltungszuständigkeit der Länder für Steuern explizit ausschließt, soweit, wie hier, eine Kompetenzverlagerung iSd Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG stattgefunden hat.

Die Regelung des § 17 FVG ist eine Norm, die im Kontext der sachlichen Zuständigkeit iSd § 16 AO zu lesen ist (*Schmieszek* in H/H/Sp, AO/FGO, Stand März 2021, FVG § 17 Rn. 14 mwN). Daraus folgt, dass die Finanzbehörden nur in den ihnen gesetzlich zugewiesenen Aufgabenbereichen tätig werden dürfen (BFH v. 29.10.1986 – VII R 82/85, BStBl. II 1988, 359, BeckRS 1986, 22007855; v. 26.7.1988 – VII R 194/85, BStBl. II 1989, 3, BeckRS 1988, 22008619). Das Recht der Außenprüfung des BZSt folgt damit allein der Verwaltungszuständigkeit (*Schmieszek* in H/H/Sp, AO/FGO, Stand März 2021, FVG § 19 Rn. 13). Nach § 21 Abs. 1 und Abs. 2 FVG stehen den obersten Landesbehörden im Zuständigkeitsbereich des BZSt nur Auskunfts- und Teilnahmerechte an Prüfungen zu. Auch der BFH folgt diesem Ansatz (BFH v. 21.4.1993 – X R 112/91, BStBl. II 1993, 649, DStR 1993, 1329; v. 21.6.1994 – VIII R 24/92, BFH/NV 1994, 763, BeckRS 1994, 12514).

2.5.2 Auch andere Regelungen sprechen gegen verbliebene Kompetenzen

Vor diesem Hintergrund hat das FG auch eine Befugnis zur Durchführung der Außenprüfung über den Steuerabzug nach § 50a EStG aus § 193 Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 1 AO iVm § 194 Abs. 1 S. 4 AO abgelehnt.

Eine fehlende Prüfungskompetenz kann mit den Ausführungen des FG zudem nicht mit § 73d Abs. 2 EStDV begründet werden. Nach dieser Regelung ist bei der Veranlagung des Schuldners zur Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) und bei Außenprüfungen, die bei dem Schuldner vorgenommen werden, auch zu prüfen, ob Steuern iSd § 50a EStG ordnungsmäßig einbehalten und abgeführt wurden. Der Gesetzesvorbehalt des Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG schließt mit der Rechtsprechung des BVerfG die Anwendung des Art. 80 Abs. 1 GG iVm § 73d Abs. 2 EStG nicht generell aus (BVerfG v. 27.6.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1 [19], BeckRS 2002, 24733). Es muss bei der Ausgestaltung der Rechtsverordnung aber darauf geachtet werden, dass der durch die Ermächtigungsnorm geschaffene Rechtsetzungsspielraum eingehalten wird. Die Vorschrift des § 73d Abs. 2 EStDV beruht auf § 51 Abs. 1 Nr. 1e EStG. Nach dieser Regelung darf die Bundesregierung „... zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen ...“ und „... zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens ...“ Rechtsverordnungen „... über die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen einschließlich eines Steuerabzugs ...“ erlassen. Dieser Ermächtigung kann nicht entnommen werden, dass sie den Ordnungsgeber im Kontext des § 50a EStG, abweichend von § 5 Nr. 12 FVG iVm §§ 193 f. AO, zur Durchführung von Außenprüfungen

RECHTSPRECHUNG

durch abweichende Regelungen ermächtigt, losgelöst von der Frage, ob ein solches Unterfangen überhaupt zulässig wäre („Wesentlichkeitstheorie“).

2.5.3 Teilkompetenzen können nicht kraft Vereinbarung übertragen werden

Die Verwaltungszuständigkeiten von Bund und Ländern werden in Art. 108 GG erschöpfend geregelt. Eine Abweichung von dieser Vorschrift ist grundsätzlich nicht möglich (BVerfG v. 12.1.1983 – 2 BvL 23/81, BVerfGE 63, 1, BeckRS 9998, 90440). Eine unterstellte Separierung von (Teil-)Kompetenzen zur gemeinsamen Sachverhaltsermittlung, bedingt dadurch, dass auf Seiten des BZSt die Prüfung der Steueranmeldungen erfolgt und zu weitergehenden Sachverhaltsermittlungen auf Seiten der Finanzämter eine Außenprüfung angesetzt wird, ist ohne gesetzliche Grundlage vom GG in dieser Tragweite nicht vorgesehen und daher unzulässig. Im Übrigen würde ein im Wege der Verständigung zwischen Bund und Ländern gedachter (Teil-)Rückübertragungsakt das ursprüngliche gesetzgeberische Unterfangen der erheblichen Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs infrage stellen. Der Vollzug wird bei einer geteilten Zuständigkeit leider verschlechtert, nicht dagegen verbessert.

2.5.4 Nichtigkeit der Prüfungsanordnung oder „nur“ Rechtswidrigkeit

Das FG hat auch festgestellt, dass die ergangene Prüfungsanordnung nicht „nur“ rechtswidrig, sondern sogar nichtig war, da ein offenkundiger, besonders schwerwiegender Fehler iSd § 125 Abs. 1 AO gegeben ist.

2.5.4.1 Besonders schwerwiegender Mangel

Mit der Rechtsprechung liegt Nichtigkeit immer dann vor, wenn der Verwaltungsakt als schlechterdings unerträglich anzusehen ist, dh mit tragenden Verfassungsprinzipien oder mit den der Rechtsordnung immanenten wesentlichen Wertvorstellungen unvereinbar ist; die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellenden Anforderungen sind in diesem Fall in einem so erheblichen Maße verletzt, dass von niemandem erwartet werden kann, den Verwaltungsakt als verbindlich anzuerkennen (BFH v. 27.6.2006 – VII R34/05, BFH/NV 2006, 2024, BeckRS 2006, 25010428; BVerwG v. 17.10.1997 – 8 C 1/96, NVwZ 1998, 1061; Beschl. v. 11.5.2000 – 11 B 26/00, NVwZ 2000, 1039). Der von der Finanzverwaltung verursachte Rechtsverstoß kann in diesem Fall nicht als bloßer Form- oder Verfahrensfehler angesehen werden, sondern beinhaltet einen materiell-rechtlichen Verstoß gegen elementare rechtsstaatliche und grundgesetzliche Verbote.

2.5.4.1.1 Keine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage

Im demokratischen Rechtsstaat wird ein schwerer Verstoß angenommen, wenn sich eine Landesbehörde gegenüber einer Bundesbehörde Herrschaftsmacht (Eingriffshoheit) bemisst und das GG ihr solche Befugnisse abspricht oder ihr nur zuspricht, soweit verfassungsgemäße Akte solche Befugnisse für klar umschriebene Lebensbereiche zulassen. Der Fehler wiegt mit dieser Betrachtung deshalb besonders schwer, weil der Bürger als Adressat wie ein bloßer „Untertan“ behandelt wird, „... nicht aber als Grundrechtsinhaber

und freier, durch das Parlament repräsentierter und geschützter Bürger“ (BSG v. 7.9.2006 – B 4 RA 43/05 R, BSGE 97, 94, BeckRS 2007, 41185).

2.5.4.1.2 „Ultra vires“-Akt

Ein besonders schwerwiegender Fehler ist auch darin zu sehen, dass die Verwaltungsteilung einen rechtlich unbeachtlichen „ultra vires“-Akt hoheitlicher Tätigkeit beinhaltet. Die „ultra vires“-Kontrolle bezeichnet im anglo-amerikanischen Rechtskreis die Beschränkung der Rechtsfähigkeit von juristischen Personen auf ihre jeweiligen Aufgaben und Zwecke. Abgeleitet daraus wird, übertragen auf das deutsche Recht, die Auffassung vertreten, dass Träger öffentlicher Verwaltung erst mit den ihnen zugewiesenen Kompetenzen Rechtsfähigkeit erlangen. Damit sind solche Akte rechtlich gesehen nicht existent, die von der Behörde außerhalb des ihr zugewiesenen Verbandszwecks vorgenommenen werden; es handelt sich dabei um Nicht-Akte (*Gurlit* in Ehlers/Pünder, Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Aufl. 2015, § 31 Rn. 5 mwN). Bei dieser Wertung gilt die nachvollziehbare Erkenntnis, dass derjenige, der für eine Entscheidung nicht zuständig ist, dennotwendig auch nicht über die für die Entscheidung notwendige Sachkompetenz verfügen kann. Vor diesem Hintergrund sind mit der Rechtsprechung des BGH Rechtsgeschäfte, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Organe außerhalb des durch Gesetz bestimmten Wirkungskreises der juristischen Person vornimmt, rechtsunwirksam (BGH v. 28.2.1956 – I ZR 84/54, BGHZ 20, 119, NJW 1956, 746).

2.5.4.1.3 Unzulässige Entlastung des Bundeshaushalts

Der Bund und die Länder haben inzidenter eine verfassungsrechtlich unzulässige, so nicht hinnehmbare „Verständigung“ dahingehend getroffen, als die Länder den Bund im Kontext des § 50a EStG über die Wahrnehmung von Außenprüfungen von entstehenden Verwaltungskosten für den Prüfdienst entlasten. Nach Art. 104a Abs. 1 GG aber tragen der Bund und die Länder ihre jeweiligen Ausgaben, die sich aus der Wahrnehmung ihrer Aufgaben ergeben, jeweils selbst, soweit das GG nichts anderes bestimmt. Es gilt der Grundsatz, dass diejenige Körperschaft, die die Verwaltungskompetenz besitzt, auch die damit korrespondierenden Ausgaben trägt (*Schwarz* in Maunz/Dürig, GG, Stand Okt. 2020, Art. 104a Rn. 46). Art. 104a Abs. 1 GG verbietet eine Mischfinanzierung in dem Sinne, dass die Länder zur Finanzierung von Bundesaufgaben herangezogen werden (*Schwarz* in Maunz/Dürig, GG, Stand Okt. 2020, Art. 104a Rn. 49; BVerfG v. 15.7.1969 – 2 BvF 1/64, BVerfGE 26, 338 [390 f.]; v. 15.7.1969 – BVF 1/61, BVerfGE 44, 351 [364]). Nach Art. 110 Abs. 1 GG sind alle Einnahmen und Ausgaben des Bundes in einen Haushaltsplan einzustellen. Es gilt ein Vollständigkeitsgrundsatz (*Kube* in Maunz/Dürig, GG, Stand Okt. 2020, Art. 110 Rn. 91), der wohl unbeachtet geblieben ist, indem die Kosten der Außenprüfungen auf die Länder verlagert wurden. Zudem stellt sich die Frage, ob eine Kostenerstattung durch den Bund an die Länder erfolgt ist (*Schwarz* in Maunz/Dürig, GG, Stand Okt. 2020, Art. 104a Rn. 55), was ebenfalls Auswirkungen auf den Haushaltsplan hätte. Der Bund und die Länder übersehen, dass mit der Kostenverlagerung uU Angaben im Haushalts-

plan des Bundes falsch ausweisen werden, während in den auf der Ebene der Länder zu erstellenden Haushaltsplänen spiegelbildlich Positionen zu hoch angesetzt werden.

2.5.4.2 Offenkundigkeit

Die Annahme eines schwerwiegenden Fehlers ist im Übrigen offenkundig iSd § 125 Abs. 1 FVG. Denn das FVG grenzt die Aufgabenbereiche der Landes- und Bundesbehörden klar und eindeutig voneinander ab. Insofern ist insbesondere auf § 21 FVG hinzuweisen, der den Ländern eine nur beobachtende Teilnahme an Prüfungen des BZSt und gewisse Auskunftsrechte zugesteht (*Krumm* in *Tipke/Kruse, AO/FGO*, Stand Mai 2021, FVG § 21 Rn. 1b). Der sachliche Anwendungsbereich dieser Vorschriften erstreckt sich auch auf Steuern, die nach Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG dem Bund übertragen wurden (*Schmieszek* in *H/H/Sp, AO/FGO*, Stand März 2021, FVG § 21 Rn. 5). Teilnahme- und Auskunftsrechte können aus dieser Regelung nur die obersten Landesbehörden für sich beanspruchen, nicht aber die Finanzämter; diese haben und hatten keinerlei Befugnisse im Zusammen-

hang mit Außenprüfungen auf Bundesebene. Die gesetzlichen Vorgaben sind unmissverständlich ausgeprägt; es ist, neben den Regelungen im GG selbst, klar vorgeprägt, wer wofür berechtigt ist.

3. Ausblick

Wie erwartet ist der Beklagte in die Revision gegangen. Betroffene sollten das weitere Vorgehen beobachten, zumal sich die bestehende Problematik auch auf das Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Abs. 5 EStG erstreckt. Insofern hat das BMF auch für das Entlastungsverfahren nach § 50d EStG angeordnet, dass es, unbeschadet der Zuständigkeit des BZSt, dem für den Schuldner der Vergütungen zuständigen FA obliegt, im Rahmen des § 73d Abs. 2 EStDV die ordnungsmäßige Abwicklung des Verfahrens zu prüfen (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 – S 2293 – 54/02, BStBl. I 2002, 1386, DStR 2003, 155, für weiterhin anwendbar erklärt durch BMF v. 11.3.2020 – IV A 2 – O 2000/19/10008 :001, BeckVerw 465400).

Dr. Harald Grams, Rechtsanwalt (FAStR), Steuerberater, Bielefeld

Neu anhängige Verfahren

EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding

EGRL 112/2006 Art. 9, Art. 167, Art. 168 Buchst. a; UStG § 2, § 15 Abs. 1 Nr. 1; AO § 42; AEUV Art. 267 Abs. 3;

Mit Beschluss v. 23.9.2020 – XI R 22/18, DStR 2021, 346 hat der BFH dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt: Sind unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens Art. 168 Buchst. a iVm Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin gehend auszulegen, dass einer geschäftsleitenden Holding, die steuerpflichtige Ausgangsumsätze an Tochtergesellschaften ausführt, das Recht auf Vorsteuerabzug auch für Leistungen, die sie von Dritten bezieht und gegen die Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn in die Tochtergesellschaften einlegt, zusteht, obwohl die bezogenen Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holding, sondern mit den (weitgehend) steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stehen, die bezogenen Eingangsleistungen in den Preis der (an die Tochtergesellschaften erbrachten) steuerpflichtigen Umsätze keinen Eingang finden und nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Holding gehören?

Falls die Frage 1 bejaht wird: Stellt es einen Rechtsmissbrauch iSd Rechtsprechung des EuGH dar, wenn eine geschäftsleitende Holding derart in den Leistungsbezug von Tochtergesellschaften „zwischen geschaltet“ wird, dass sie die Leistungen, für die den Tochtergesellschaften bei unmittelbarem Leistungsbezug kein Recht auf Vorsteuerabzug zustünde, selbst bezieht, in die Tochtergesellschaften gegen Beteiligung an deren Gewinn einlegt und anschließend unter Berufung auf ihre Stellung als geschäftsleitende Holding den vollen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen geltend macht, oder kann diese Zwischenschaltung durch au-

ßersteuerrechtliche Gründe gerechtfertigt werden, obwohl der volle Vorsteuerabzug an sich systemwidrig ist und zu einem Wettbewerbsvorteil von Holding-Konstruktionen gegenüber einstufigen Unternehmen führen würde?

Erledigte Verfahren

Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot

KStG § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2, § 8 Abs. 9, § 34 Abs. 6 S. 5; AEUV Art. 109 Abs. 1

Mit Urteil v. 15.7.2020 – I R 55/17, DStR 2021, 660 hat der BFH die Sache an das FG zurückverwiesen.

S. IStR 8/2018, XI.

Nichtrückkehrtage iSd Art. 15a DBA-Schweiz

DBA-Schweiz Art. 15a Abs. 2 S. 2, Abs. 4

Mit Urteil v. 30.9.2020 – I R 37/17, IStR 2021, 369 hat der BFH entschieden: Tage, an denen der Steuerpflichtige von einer Geschäftsreise aus dem Drittland tatsächlich an seinen Wohnsitz zurückkehrt, gehören nicht zu den Nichtrückkehrtagen iSd Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz 1971/2002. Entsprechendes gilt für Geschäftsreisen an Wochenend- und Feiertagen, sofern die Arbeit an diesen Tagen nicht ausdrücklich im Arbeitsvertrag vereinbart ist und der Arbeitgeber für die an diesen Tagen geleistete Arbeit weder einen anderweitigen Freizeitausgleich noch ein zusätzliches Entgelt gewährt, sondern lediglich die Reisekosten übernimmt. Die anders lautenden Regelungen des § 8 Abs. 1 S. 3 und Abs. 5 S. 2 KonsVerCHEV v. 20.12.2010 verstoßen gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG). Die Entscheidung soll amtlich veröffentlicht werden.

S. BFH-Verfahrensübersicht IStR 21/2017, VII