Fachbereich WD 4

Verlagerung von Kompetenzen für die Verwaltung von Steuern auf die Zollverwaltung des Bundes (Teil 1)

Bundesfinanzbehörden, Voraussetzungen und Abgrenzung der Kompetenzverlagerung, Strafverfolgungskompetenzen

© 2026 Deutscher Bundestag

Verlagerung von Kompetenzen für die Verwaltung von Steuern auf die Zollverwaltung des Bundes (Teil 1)
Bundesfinanzbehörden, Voraussetzungen und Abgrenzung der Kompetenzverlagerung, Strafverfolgungskompetenzen

Aktenzeichen:	WD 4 - 30000 - 0003 - 0025
Abschluss der Arbeit:	30.10.2026
Fachbereich:	WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	**Untersuchungsgegenstand**	**4**
2.	**Vorbemerkung zum Prüfungsumfang**	**5**
3.	**Übersicht über die Zollverwaltung des Bundes**	**5**
3.1.	Aktuelle Struktur der Zollverwaltung	5
3.2.	Geplante Reform der Zollverwaltung	6
4.	**Bisherige Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste**	**7**
5.	**Die Verlagerung von Kompetenzen der Steuerverwaltung von den Ländern auf den Bund (Art. 108 Abs. 4 GG)**	**9**
5.1.	Das Trennsystem der Steuerverwaltung (Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG)	9
5.2.	Verlagerung von Verwaltungskompetenzen für Steuern	10
5.3.	Erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs	12
5.4.	Unklare Reichweite: nur punktuelle Verlagerung	13
5.5.	Fehlende Vorgaben für die Ausgestaltung	14
6.	**Zu Frage 1: Verlagerung auf die Zollverwaltung**	**15**
6.1.	Sachverhaltsermittlung als steuerverwaltende Tätigkeit	16
6.2.	Verlagerung auf die Zollverwaltung des Bundes	16
6.2.1.	Ausgestaltung der Bundesfinanzverwaltung	17
6.2.2.	Übertragung neuer Aufgaben auf Bundesbehörden / Kompetenzverlagerungen innerhalb des Bundes	18
6.2.2.1.	Vorbemerkung	18
6.2.2.2.	Exkurs: Verlagerung fremder Aufgaben auf die Bundesfinanzbehörden	18
6.2.2.3.	Zollverwaltung als Steuerverwaltung	20
6.2.3.	Verwaltungskompetenz aus Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG?	20
6.2.4.	Ergebnis zu Frage 1	21
7.	**Zu Frage 2: Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche**	**21**
7.1.	Anforderungen an die Verlagerung von steuerverwaltenden Tätigkeiten auf den Bund	21
7.2.	Mögliche Kriterien für die Abgrenzung der zu verlagernden Tätigkeiten	22
8.	**Zu Frage 3: Strafverfolgungskompetenz als Folge der Verwaltungskompetenz**	**23**
9.	**Zusammenfassung**	**25**

1. Untersuchungsgegenstand

Der Untersuchung soll folgendes Modell zugrunde gelegt werden: Bei der Zollverwaltung des Bundes wird eine Ermittlungseinheit geschaffen, die schwere Fälle international oder länderübergreifend organisierter Steuerhinterziehung ermittelt. Gemeint sind insbesondere Umsatzsteuerkarusselle, Cum-Ex- und Cum-Cum-Gestaltungen, sofern die damit verbundenen Tätigkeiten zugleich den Straftatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abgabenordnung (AO) erfüllen. Hierfür wird dem Bund auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Grundgesetz (GG) die Verwaltung von Teilbereichen der Umsatzsteuer, der Kapitalertragsteuer und ggf. weiterer Teilbereiche der Einkommen- und der Körperschaftsteuer übertragen. Dabei soll es sich im Wesentlichen um Ermittlungstätigkeiten als Teilbereich der steuerverwaltenden Tätigkeit handeln. Damit soll diese Einheit der Zollverwaltung nach §§ 386, 387 AO als Finanzbehörde im Steuerstrafverfahren tätig werden. Abgeordnete Kräfte der Steuerfahndungen und Polizeien der Länder verstärken sie, und sie soll als Ermittlungsbehörde für die Europäische Staatsanwaltschaft tätig werden.

Vor diesem Hintergrund wird gefragt:

Frage 1: Bestehen verfassungs- oder einfachrechtliche Bedenken, die Verwaltung dieser Teilbereiche einer Behörde der Zollverwaltung statt dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übertragen? Welche Behörde käme in Betracht (Generalzolldirektion, Zollfahndungsamt, Hauptzollamt) und welche Anpassungen wären im Finanzverwaltungsgesetz (FVG) und in § 386 Abs. 1 Satz 2 AO erforderlich?

Frage 2: Zur Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche, die für eine Verlagerung auf den Bund in Betracht kommen:[1]

- Kann ein Teilbereich über den Verdacht einer bestimmten Begehungsweise („international organisiert“) abgegrenzt werden, obwohl sich dieser erst im Laufe des Verfahrens ergibt?

- Welche Anforderungen folgen aus dem Merkmal „erheblich verbessert oder erleichtert“, dem Gebot einer nur punktuellen Durchbrechung und dem Bestimmtheitsgebot?

- Welche Kriterien wären tragfähig, etwa Schadenshöhe, Zahl der betroffenen Staaten oder Länder, bandenmäßige Begehung (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO) oder die Zuständigkeit der Europäischen Staatsanwaltschaft?

Frage 3: Zum Umfang der übertragenen Verwaltung: Genügt für die Zuständigkeit nach § 387 Abs. 1 AO die Übertragung der steuerverwaltenden Aufgaben der Steuerfahndung (§ 208 AO) als Teilbereich? Oder müssen auch die steuerverwaltenden Tätigkeiten der Festsetzung, Erhebung,

1 Im Anschluss an Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verlagerung von Kompetenzen für die Verwaltung von Steuern auf den Bund zwecks Schaffung einer Spezialeinheit für Finanzkriminalität, WD 4 - 3000 - 070/25 vom 13.2.2026, S. 12.

Haftung und Vollstreckung für die erfassten Fälle übertragen werden? Welche Folgen hat die Doppelfunktion der Steuerfahndung[2]?

In dieser Ausarbeitung wird nach einer Vorbemerkung zum Prüfungsumfang (dazu nachfolgend 2.) zunächst ein Überblick über die Zollverwaltung des Bundes und aktuelle Reformpläne gegeben (dazu nachfolgend 3.). Sodann werden Ergebnisse aus den im Auftrag in Bezug genommenen früheren Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste referiert (dazu nachfolgend 4.). Auf der Grundlage der Darstellung der wesentlichen Voraussetzungen des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG für die Verlagerung steuerverwaltender Tätigkeiten auf den Bund (dazu nachfolgend 5.) werden anschließend die Fragen 1 bis 3 zur Verlagerung auf die Zollverwaltung des Bundes (dazu nachfolgend 6.), zu den Voraussetzungen für die Verlagerung und zur Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche (dazu nachfolgend 7.) und zum Umfang der Verlagerung und zu den Folgen für die Strafverfolgungskompetenzen (dazu nachfolgend 8.) bearbeitet. Eine Zusammenfassung beschließt diese Ausarbeitung (dazu nachfolgend 9.).

2. Vorbemerkung zum Prüfungsumfang

Dieser Ausarbeitung wird das Modell zugrunde gelegt, das unter 1. (Untersuchungsgegenstand) beschrieben wird. Dieses Modell geht von den folgenden Prämissen aus: Aufgrund eines Bundesgesetzes mit Zustimmung des Bundesrates wird auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG ein Teilbereich der steuerverwaltenden Tätigkeit (Ermittlungstätigkeiten) einer Steuer, die nach Art. 108 Abs. 2 GG durch Landesfinanzbehörden verwaltet wird (die Gemeinschaftssteuern Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer bzw. ein weiterer Teilbereich der Verwaltung der Kapitalertragsteuer) auf den Bund verlagert und dort der Zollverwaltung zugewiesen.

Die Ausarbeitung beschränkt sich auf die Prüfung der verfassungsrechtlichen Bedingungen für die Umsetzung des Modells. Die Zweckmäßigkeit oder die Praktikabilität einer solchen Verlagerung werden hier nicht hinterfragt und in der Prüfung nur berücksichtigt, soweit es für die verfassungsrechtliche Prüfung auf diese Aspekte ankommt (siehe 7.1.). Alternative politische Vorschläge zur einfachrechtlichen Ausgestaltung des Modells werden hier nicht untersucht.

3. Übersicht über die Zollverwaltung des Bundes

3.1. Aktuelle Struktur der Zollverwaltung

Die Zollverwaltung ist eine bundeseigene Verwaltung unter dem Dach des Bundesministeriums der Finanzen. Die Generalzolldirektion als Bundesoberbehörde steuert die Zollverwaltung mit rund 49.000 Beschäftigten. Örtliche Behörden der Zollverwaltung sind die Hauptzollämter und die Zollfahndungsämter.[3]

Unter den elf Fach-Direktionen der Generalzolldirektion befindet sich die Direktion X *Financial Intelligence Unit* (FIU). Die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (FIU) ist die

2 Dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen des Bundes für die Steuerfahndung und die Strafverfolgung auf dem Gebiet des Steuerstrafrechts, WD 3 - 3000 - 105/24; WD 4 - 3000 - 077/24; WD 7 - 3000 - 069/24 vom 18.10.2024, S. 4 f.

3 Generalzolldirektion, Struktur des Zolls.

nationale Zentralstelle für die Entgegennahme, Sammlung und Auswertung von Meldungen auffälliger Finanztransaktionen, die in Verbindung mit Geldwäsche, damit zusammenhängender Vortaten oder Terrorismusfinanzierung stehen könnten.[4] Die Direktion VIII ist das Zollkriminalamt (ZKA) als Zentralstelle des deutschen Zollfahndungsdienstes. Hauptaufgabe des Zollfahndungsdienstes ist die Verfolgung und Verhütung der Zollkriminalität. Das ZKA koordiniert und lenkt die Ermittlungen der Zollfahndungsämter und nimmt wesentliche Zentralstellenaufgaben wahr.[5]

Die operativen Aufgaben der Zollverwaltung werden auf Ortsebene von 41 Hauptzollämtern und acht Zollfahndungsämtern erledigt. Die **Hauptzollämter** als Ortsbehörden sind zuständig für die zollamtliche Behandlung von Waren und für die Bewilligung sowie Überwachung zollspezifischer Fachverfahren. Außerdem verwalten die Hauptzollämter die durch Bundesgesetze geregelten Verbrauch- und Verkehrsteuern. Zudem bekämpfen sie Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung. Die acht **Zollfahndungsämter** sind ebenfalls örtliche Behörden der Zollverwaltung. Sie sind für die Ermittlung von den der Zollverwaltung zur Verfolgung zugewiesenen Straf- und Ordnungswidrigkeitentatbeständen zuständig. Schwerpunkte der Ermittlungstätigkeit des Zollfahndungsdienstes bilden die Bereiche Zigaretten- und Rauschgiftkriminalität, Produktpiraterie sowie Straftaten im Bereich Zölle und Außenwirtschaftsrecht.[6]

3.2. Geplante Reform der Zollverwaltung

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30. September 2026 „Entwurf eines Gesetzes für mehr Gerechtigkeit durch die Stärkung der Zollverwaltung und die Bekämpfung der Finanzkriminalität“[7] sieht eine Reform der Zollverwaltung vor. Ziel ist die Verbesserung der Organisationsstruktur und der Aufgabenwahrnehmung, um den Zoll als wichtigen Partner der Wirtschaft und der Sicherheitsarchitektur zu stärken. Insbesondere wird die Generalzolldirektion neu strukturiert mit den beiden Fachsträngen „Zölle und Steuern“ sowie „Sicherheit und Vollzug“. Und Ermittlungs- und Vollzugseinheiten werden zusammengeführt (Seite 1 f. des Entwurfs).

Dazu ergeben sich die folgenden organisatorischen Veränderungen: Der bisher aus dem Zollkriminalamt und den Zollfahndungsämtern bestehende Zollfahndungsdienst wird ebenso wie die Zentralstelle für Sanktionsdurchsetzung mit den anderen Teilen der Generalzolldirektion sowie den Hauptzollämtern zusammengeführt und auf Oberbehörden- wie auch auf Ortsbehördenebene neu organisatorisch und inhaltlich strukturiert. Es wird dabei ein neuer Bereich „Zölle und Steuern“ sowie ein Bereich „Sicherheit und Vollzug“ auf beiden Ebenen der Zollverwaltung geschaffen. Der **Bereich „Sicherheit und Vollzug“** besteht aus allen ermittlungsführenden Einheiten der Zollverwaltung, die zuständig für die Bekämpfung der Zollkriminalität sind. Dies umfasst insbesondere die Aufgaben der Zollfahndung, der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, der Kontrolleinheiten und der Sanktionsdurchsetzung (S. 140 des Entwurfs).

---

4 Generalzolldirektion, Struktur des Zolls.

5 Generalzolldirektion, Struktur des Zolls.

6 Generalzolldirektion, Struktur des Zolls.

7 BT-Drs. 21/8282.

Die Generalzolldirektion wird in einem **Fachstrangmodell** neu ausgerichtet. Dazu werden die fachlichen Säulen „Zölle und Steuern“ sowie „Sicherheit und Vollzug“ entsprechend gebündelt und durch zentrale Bereiche bei ihrer Aufgabenwahrnehmung unterstützt und ergänzt. Die innerorganisatorische Konzentration auf die Säulen „Zölle und Steuern“ und „Sicherheit und Vollzug“ wird einheitlich sowohl auf der Ebene der Oberbehörde (Generalzolldirektion) als auch auf Ebene der Ortsbehörden umgesetzt. Dazu werden die 41 Hauptzollämter sowie die acht Zollfahndungsämter zusammengeführt. Es entstehen **41 Zolldirektionen als neue örtliche Behörden**. Auf der Ebene der Generalzolldirektion wird das Zollkriminalamt als solches aufgelöst. (S. 141 f. des Entwurfs).

Weiter heißt es im Gesetzesentwurf: Bei materieller Betrachtung handelt es sich bei den ermittlungsführenden Dienststellen der Zollverwaltung, insbesondere soweit sie mit Vollzugsbefugnissen ausgestattet sind, um eine Sonderpolizei des Bundes. Daher wird die im Zuge der Strukturreform „Zoll 2030“ erfolgende vollständige Verschmelzung des Zollkriminalamtes mit der Generalzolldirektion und die Zusammenführung der Hauptzollämter und der Zollfahndungsämter in die neuen Zolldirektionen zum Anlass genommen, das Zollfahndungsdienstgesetz von seiner Ausrichtung auf die Organisation des Zollfahndungsdienstes zu lösen und vielmehr nunmehr aufgabenbezogen an den Zweck der Bekämpfung der Zollkriminalität auszurichten. Zu diesem Zweck wird das Zollfahndungsdienstgesetz geändert, um weitere präventive Befugnisse erweitert und konsequenterweise in **Zollkriminalitätsbekämpfungsgesetz** umbenannt (S. 142 des Entwurfs).

In Anlehnung an die Integration der Zollfahndungsämter in die Zolldirektionen wird die bislang wenig konsequente Ausgestaltung allein des Zollfahndungsdienstes als materielle Polizei (Zollfahndungsdienstgesetz) aufgegeben zugunsten einer inhaltlich konsequenten Ausweitung des Zollfahndungsdienstgesetzes als das materielle Polizeirecht der Zollverwaltung auf alle ermittlungsführenden Dienststellen der Zollverwaltung (S. 176 des Entwurfs). Die Zuständigkeit der Zollverwaltung bezieht sich auf die Bekämpfung der sogenannten Zollkriminalität (§ 1 Abs. 2 und Abs. 3 Zollkriminalitätsbekämpfungsgesetz-Entwurf), erfasst also grundsätzlich nicht Steuerstraftaten wie die Steuerhinterziehung (§ 370 AO).

4. Bisherige Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages haben sich mit der Verlagerung von Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen auf den Bund in den Bereichen der Steuerverwaltung, der Steuerfahndung und des Steuerstrafverfahrens mit den folgenden Ergebnissen bereits befasst.

Aus dem Sachstand „Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen des Bundes für die Steuerfahndung und die Strafverfolgung auf dem Gebiet des Steuerstrafrechts“ vom 18. Oktober 2024[8] (die genannten Ziffern beziehen sich auf diesen Sachstand):

8 WD 3 - 3000 - 105/24; WD 4 - 3000 - 077/24; WD 7 - 3000 - 069/24.

– Die Verlagerung von **steuerverwaltenden (!) Tätigkeiten im Rahmen der Steuerfahndung**[9] durch zustimmungspflichtiges Gesetz auf den Bund für Teilbereiche der Verwaltung der Gemeinschaftssteuern, zum Beispiel für Steuerfälle mit einem internationalen oder länderübergreifenden Bezug oder für Steuerfälle von erheblicher Bedeutung ist auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 4 GG grundsätzlich möglich (5.3.).

– Die Übertragung von **Aufgaben im Steuerstrafverfahren (!)** von den Ländern auf eine selbständige Bundesoberbehörde (ohne eigenen Verwaltungsunterbau) ist auf der Grundlage der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes über das Strafrecht und das gerichtliche Verfahren (Art. 72 Abs. 1, Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG) und der Kompetenz des Bundes zur Errichtung selbständiger Bundesoberbehörden (Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG) grundsätzlich denkbar (6.2.). Der Aufgabenkreis der selbständigen Bundesoberbehörden im Sinne des Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG ist nicht per se auf die Koordination behördlicher Tätigkeiten beschränkt. Allerdings können Regelungen der materiellen behördlichen Befugnisse nicht auf Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG gestützt werden, sondern bedürfen einer gesonderten Gesetzgebungskompetenz des Bundes. Dagegen können eigene Ermittlungsbefugnisse im Bereich der Steuerfahndung für bestimmte Steuerstraftaten wohl nicht auf eine Bundesoberbehörde übertragen werden, die auf der Grundlage des Art. 87 Abs. 1 Satz 2 GG lediglich Zentralstellenfunktion hat (6.1.), im Übrigen wohl auch nicht auf das Bundeskriminalamt (6.3.) oder den Generalbundesanwalt (6.4.).

Aus dem Sachstand „Verlagerung von Kompetenzen für die Verwaltung von Steuern auf den Bund zwecks Schaffung einer Spezialeinheit für Finanzkriminalität“ vom 13. Februar 2026[10] (die genannten Ziffern beziehen sich auf diesen Sachstand):

– Sachlich **zuständige Finanzbehörde** im Steuerstrafverfahren ist diejenige Finanzbehörde, die die jeweilige Steuer verwaltet (§ 387 Abs. 1 AO). Zweck dieser Regelung ist die inhaltliche Verknüpfung zwischen der Zuständigkeit im Steuerverfahren und der Zuständigkeit im Steuerstrafverfahren (siehe näher unter 8. in dieser Arbeit).

– Das **Bundeszentralamt für Steuern** (BZSt) als Bundesoberbehörde hat folglich die Strafverfolgungskompetenz nur für die ihm nach § 5 Abs. 1 FVG zur Verwaltung übertragenen Steuern.[11] Voraussetzung ist, dass die Aufgaben dem BZSt **als Aufgaben der Steuerverwaltung zugewiesen** werden. Die bloße Mitwirkung an der Verwaltung durch eine andere Behörde reicht dafür nicht aus (siehe noch unter 8. in dieser Arbeit). Daher genügt zum Beispiel die Mitwirkung des BZSt bei Außenprüfungen nach § 19 Abs. 3 FVG oder in Gestalt von Koordinierungs- und Datensammlungsaufgaben nicht; damit ist keine steuerstrafrechtliche Ermittlungskompetenz verbunden; diese liegt unverändert bei den Finanzämtern der

9 Die Steuerfahndung hat eine Doppelfunktion: Sie ist als Behörde im Besteuerungsverfahren und im Steuerstrafverfahren tätig (dazu näher a.a.O. (Fußnote 8), Ziffer 2). Zu den eingeschränkten Kompetenzen des Bundes im Bereich der Steuerfahndung näher a.a.O., Ziffer 2.4.

10 WD 4 - 3000 - 070/25.

11 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 24.3.

Länder.[12] (3.5.) Die zahlreichen Kompetenzen des BZSt (§ 5 Abs. 1 FVG) lassen sich in **zwei Gruppen** einteilen.[13] Entweder wird das BZSt unter Verdrängung der Finanzämter im Außenverhältnis gegenüber dem Steuerpflichtigen steuerverwaltend tätig (Beispiel Versicherungsteuer). Oder es bleibt bei der Zuständigkeit der Finanzämter im Verhältnis zum Steuerpflichtigen und das BZSt erhält eine Kompetenz für interne Mitwirkung, Unterstützung oder Koordinierung durch das BZSt (Ziffer 3., Beispiele Ziffer 3.1. bis 3.4.).

– **Ermittlungsmaßnahmen** zur Aufklärung des Sachverhalts sind Teil der steuerverwaltenden Tätigkeit der Finanzbehörden mit Außenwirkung gegenüber den Steuerpflichtigen und ggf. weiteren Beteiligten. Ermittlungsbefugnisse bzw. weitere Befugnisse im Steuerverwaltungsverfahren (wie zum Beispiel im Festsetzungs- und Erhebungsverfahren) können grundsätzlich bei Vorliegen der Voraussetzungen auf der Grundlage des Art. 108 Abs. 4 GG auf den Bund übertragen werden. Dies kann auch Teilbereiche der Gemeinschaftssteuern betreffen. Im Rahmen einer solchen „punktuellen“ Veränderung der Kompetenzzuordnung zwischen Bund und Ländern ist der Gesetzgeber in der Ausgestaltung der Verlagerung weitgehend frei. Voraussetzung dafür ist die erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs. Dabei spielen auch Aspekte des gleichmäßigen Steuervollzugs und der Zweckmäßigkeit der Verlagerung eine Rolle (Ziffer 4).

5. Die Verlagerung von Kompetenzen der Steuerverwaltung von den Ländern auf den Bund (Art. 108 Abs. 4 GG)

Die Beantwortung der gestellten Fragen hängt wesentlich von der Anwendung des Art. 108 Abs. 4 GG ab.

5.1. Das Trennsystem der Steuerverwaltung (Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG)

Art. 108 GG regelt die Verteilung der Steuerverwaltungshoheit auf Bund und Länder als *lex specialis* gegenüber den Art. 83 ff. GG.[14] Dafür gilt ein Trennsystem, das die Kompetenzen zwischen Bund und Ländern aufteilt.[15] Insbesondere Zölle, bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Kraftfahrzeugsteuer werden durch Bundesfinanzbehörden verwaltet (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG). Zuständig dafür sind die Hauptzollämter als örtliche Bundesbehörden (§ 12 Abs. 2 FVG). Die Gemeinschaftssteuern (Einkommen-

12 Siehe *Bülte*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 387 AO (274. Lfg. Juli 2023) Rn. 12; *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 386 AO (190. Lfg. 5/2026) Rn. 8.

13 Dazu *Krumm*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 5 FVG (180. Lfg. 3/2024) Rn. 1.

14 BVerfG, Beschluss vom 27.6.2002, 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 20.

15 Siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Steuerkompetenzen von Bund und Ländern - Verfassungsrechtliche Regelung der Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen für Steuern“ vom 23.2.2022, WD 4 - 3000 - 020/22, S. 12 f.

Körperschaft- und Umsatzsteuer) werden durch Landesfinanzbehörden verwaltet (Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG).[16]

5.2. Verlagerung von Verwaltungskompetenzen für Steuern

Art. 108 Abs. 4 GG ermöglicht durch ein zustimmungspflichtiges Bundesgesetz Durchbrechungen dieser Kompetenzverteilung. Art. 108 Abs. 4 GG lautet:

> Durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, kann bei der Verwaltung von Steuern ein Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden sowie für Steuern, die unter Absatz 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.

Danach sind **drei verschiedene Formen** der Kompetenzverlagerung möglich:

- Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden (Mischverwaltung),
- Übertragung der Verwaltung einer Steuer vom Bund auf die Länder,
- Übertragung der Verwaltung einer Steuer von den Ländern auf den Bund.

Die **Mischverwaltung** (Alt. 1) kann in einem verfahrensrechtlichen Zusammenwirken von Bund und Ländern beim Steuervollzug (gemeinsames Handeln) oder in einer organisatorischen Zusammenfassung von Steuerbehörden aus beiden Ebenen (gemeinsame Organisation) bestehen.[17] Die beiden anderen Optionen (Alt. 2 und Alt. 3) bestehen darin, den Steuervollzug in beiden Richtungen vollständig vertikal zwischen der Bundes- und der Landesebene zu verschieben.[18]

Für das Zusammenwirken von Landes- und Bundesfinanzbehörden im Sinne von Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Alt. 1 lassen sich **vier Gruppen** unterscheiden:[19]

- generelle Sicherung eines einheitlichen Steuervollzugs im Bundesgebiet (siehe etwa § 21a Abs. 2 und 4 FVG),

---

16 Siehe näher Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verlagerung von Kompetenzen für die Verwaltung von Steuern auf den Bund zwecks Schaffung einer Spezialeinheit für Finanzkriminalität, WD 4 - 3000 - 070/25 vom 13.2.2026, S. 4.

17 *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 26, 65.

18 *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 65.

19 *Seer* in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 130. Vgl. auch *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 43; *Schwarz*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 111. EL 6/2026, Art. 108 Rn. 49. Ein in der Praxis bedeutender weiterer Aspekt ist die Einführung und der Betrieb bundeseinheitlicher Datenverarbeitungsprogramme (*Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 108 Rn. 36).

– gemeinsame Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen durch Landes- und Bundesfinanzbehörden (§§ 19 bis 21 FVG, zum Beispiel die Mitwirkung des BZSt an Außenprüfungen),

– Steuerfestsetzung (und -erhebung) durch Bundesfinanzbehörden im Auftrag der Landesfinanzbehörden,

– Zustimmungsvorbehalte des Bundesfinanzministeriums bei der Steuerfestsetzung durch Landesfinanzbehörden (zum Beispiel §§ 34c Abs. 5, § 50 Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG)).

Während der Bund von der Delegation auf die Landesfinanzbehörden bisher keinen Gebrauch gemacht hat,[20] sind insbesondere infolge der Europäisierung und Internationalisierung des Steuervollzugs immer mehr Kompetenzen auch im Bereich der Umsatz-, der Einkommen- und der Körperschaftsteuer auf das BZSt übertragen worden[21] (siehe den Katalog in § 5 Abs. 1 FVG). Dies betrifft die folgenden Steuern: (1) Kapitalertrag-, Aufsichtsrat-, Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG, (2) Umsatz-, Mineralöl-, Versicherung- und Branntweinsteuer, (3) Körperschaftsteuer, (4) Familienlastenausgleich.[22] Dies betrifft insbesondere Steuerfälle, die Beziehungen zu Steuerpflichtigen und Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten, bundesweit geltende Bescheinigungen im Steuerrecht oder Abzugssteuern betreffen.[23] Diese Übertragungen werden als Ausdruck einer Tendenz in Richtung einer Bundessteuerverwaltung verstanden.[24]

Im Rahmen der **gemeinsamen Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen** durch Landes- und Bundesfinanzbehörden kommt der Mitwirkung der beim BZSt angesiedelten Bundesbetriebsprüfung bei Außenprüfungen der Landesfinanzbehörden eine besondere Bedeutung zu. Dies gilt insbesondere für Betriebsprüfungen bei Konzernen und anderen Großbetrieben, bei denen die Gefahr einer uneinheitlichen Behandlung durch die (unterschiedlichen) Landesfinanzbehörden besteht, oder bei internationalen Steuerfällen mit außensteuerlichen Problemen. Das BZSt hat ein Mitwirkungsrecht grundsätzlich an allen Betriebsprüfungen und kann sogar die Prüfung bestimmter Betriebe verlangen (§ 19 FVG). *Seer* zufolge übernimmt der Bundesbetriebsprüfer regelmäßig in sich geschlossene Prüfungsfelder und entwirft den darauf entfallenden Teil des Betriebsprüfungsberichts (§ 202 AO). Darüber hinaus kann das BZSt im Einvernehmen mit den Landesbehörden auch Außenprüfungen im Auftrag des zuständigen Finanzamts allein vornehmen (§ 19 Abs. 3 FVG). Die Kontrollaufgaben der Bundesbetriebsprüfung richten sich *Seer* zufolge in erster Linie nicht gegen die Steuerpflichtigen, sondern gegen das jeweilige Land, das die Steuern verwaltet. Gleichwohl empfänden die Länder das gemeinsame Vorgehen mit dem BZSt regelmäßig nicht als

---

20 *Kube*, in: BeckOK Grundgesetz, 64. Ed. 15.11.2025, Art. 108 Rn. 4.1.

21 *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 68; *Drüen*, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, S. 587, 603; siehe im Einzelnen *Seer*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 138 f.

22 *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 44.

23 *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 68.

24 *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 12; *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 11a.

Einmischung oder Bevormundung, sondern gerade auf den Gebieten des Außensteuerrechts als zweckmäßige Hilfe.[25]

5.3. Erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs

Die Übertragung von Teilbereichen der Verwaltung einer Steuer auf den Bund gemäß Untersuchungsauftrag (siehe 1.) dürfte eine Mischverwaltung im Sinne der Alt. 1 darstellen, weil Bundes- und Landesbehörden im Ergebnis zusammenwirken. Dafür gelten die gleichen Voraussetzungen wie für die Übertragung der Verwaltung einer Steuer insgesamt. Neben den formalen Voraussetzungen (Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates) ist für die Mitwirkung des Bundes in jedem Falle Voraussetzung, dass der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird.[26] Damit sind nicht nur Aspekte der fiskalischen oder organisatorischen Optimierung des Steuervollzugs gemeint.[27] Maßgebliche Kriterien sind vielmehr die Steigerung der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.[28] Siehe dazu noch 7.1. Allerdings sollen die Anforderungen mit der Schwere der Durchbrechung der Kompetenzen steigen. Für eine Zuständigkeitsübertragung fordert *Seer* daher einen höheren Substantiierungsgrad als für das Zusammenwirken (Alt. 1): „Je umfangreicher die Modifikation, je höher die Rechtfertigungsdichte“.[29]

Umstritten ist, ob hierfür ein Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum des Bundesgesetzgebers besteht, der einer nur eingeschränkten Kontrolle durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) unterliegt.[30] Teilweise wird eine Darlegung der substantiellen Verbesserungen und Erleichterungen durch den Gesetzgeber verlangt.[31] Der Bund dürfe das Trennsystem nur unter strengen Voraussetzungen durchbrechen und müsse dazu nachweisen, dass das vorhandene

---

25 Zum Ganzen *Seer* in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 132.

26 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Steuerverwaltung für bestimmte Personen und Unternehmen durch den Bund - Verlagerung der Zuständigkeit auf den Bund im Rahmen des Art. 108 Abs. 4 GG“ vom 2.8.2021, WD 4 - 3000 - 068/21.

27 Siehe *Hidien/Walden*, in: Bönders (Hrsg.), Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 2009, S. 651, 653, 660.

28 *Kempny*, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 95, 97; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 108 Rn. 34; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 2.78 („messbare Effizienzsteigerung“); *Seer* in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 129.

29 *Seer* in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 129.

30 Das BVerfG geht bei Organisationsentscheidungen innerhalb der Bundesfinanzverwaltung von einer geringen Kontrolldichte im Sinne einer bloßen Evidenzkontrolle aus, siehe BVerfG, Beschluss vom 27.6.2002, 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 16 f.; zustimmend *Heun/Thiele*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Auflage 2018, Art. 108 Rn. 24; gegen eine reduzierte Kontrolldichte *Schwarz*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 111. EL 6/2026, Art. 108 Rn. 47; *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 11a; *Seer* in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 129 (wenn auch schwer justiziabel).

31 *Schwarz*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 111. EL 6/2026, Art. 108 Rn. 47.

„Vollzugsinstrumentarium“ ausgeschöpft und nicht „zielgenau“ sei.[32] Diese Anforderungen dürfen jedoch nicht überzogen werden, da die Entscheidung auf Prognosen basiert und es sich um Organisationsentscheidungen handelt, die Grundrechte der Steuerpflichtigen nicht unmittelbar betreffen.[33] Umstritten ist beispielsweise, ob eine Kostenersparnis bereits die Anforderungen erfüllt.[34] Der Bundesgesetzgeber dürfte den Darlegungsanforderungen in der Regel jedoch genügen können, weil bundeseinheitliche Steuerungsansätze und konzentrierte Aufgabenwahrnehmungen typischerweise zumindest mit einer Erleichterung des Steuervollzuges einhergehen.[35]

Im Hinblick auf den Untersuchungsauftrag (siehe 1.) dürften also Kompetenzverlagerungen auf den Bund begründbar sein, wenn sie zur Bekämpfung internationaler bzw. erheblicher Steuerkriminalität beitragen können und dadurch die Gesetzmäßigkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gesteigert werden (zur konkreten Verlagerung siehe noch 7.1.).

5.4. Unklare Reichweite: nur punktuelle Verlagerung

Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG formuliert zwar Voraussetzungen (dazu 5.3.), aber keine Grenzen für die Delegation von den Ländern auf den Bund. Das verfassungsrechtliche Schrifttum will die Norm einschränkend auslegen und verwendet nahezu einhellig die Formulierung, die Kompetenzzuordnung dürfe „nur punktuell“ verändert werden.[36] Änderungen dürften nicht die Grundstruktur der Zuständigkeitsverteilung des Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG umstoßen[37], müssten vielmehr auf Teilbereiche beschränkt bleiben.[38]

Äußerste Grenzen für die Verlagerung von Kompetenzen auf den Bund werden ausdrücklich nur wie folgt gezogen: Es müsse jedenfalls eine Steuerverwaltung des Bundes und eine Steuerverwaltung der Länder geben.[39] Unzulässig sei daher die Einführung einer zentralen, allgemeinen

---

32 *Hidien/Walden*, in: Bönders (Hrsg.), Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 2009, S. 651, 660 f.

33 Vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 27.6.2002, 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 16 f.

34 Dafür *Kube*, in: BeckOK Grundgesetz, 66. Ed. 15.8.2026, Art. 108 Rn. 4; zumindest für „beträchtliche“ Kosteneinsparung *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 11a; ablehnend *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 108 Rn. 34; *Seer* in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 129.

35 So *Krumm*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, FVG Einführung (180. Lfg. 3/2024) Rn. 2b.

36 *Kube*, in: BeckOK Grundgesetz, 66. Ed. 15.8.2026, Art. 108 Rn. 4; *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 11a; *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 67; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, 8. Aufl. 2025, GG Art. 108 Rn. 34; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 2.78. Das BVerfG spricht von einer nach Art. 108 Abs. 4 GG „mögliche(n) punktuelle(n) Durchbrechung der verfassungsrechtlichen Verteilung der Verwaltungskompetenzen“, BVerfG, Beschluss vom 27.6.2002, 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 26.

37 *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 11a; *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 67.

38 *Heun/Thiele*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Auflage 2018, Art. 108 Rn. 24.

39 *Schmitt*, in: Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Festschrift P. Kirchhof, Band II, 2013, § 161 Rn. 12.

Bundesfinanzverwaltung.[40] Die vollständige Übertragung der Verwaltung einer Gemeinschaftssteuer auf den Bund wird zum Teil ebenfalls für unzulässig gehalten.[41] Die Verwaltung der Einkommensteuer für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen dürfte jedenfalls auf den Bund verlagert werden können, wenn dadurch eine erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Vollzugs der Einkommensteuer erreicht wird. Dies gilt entsprechend für Teilgruppen der Steuerpflichtigen der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer.[42]

5.5. Fehlende Vorgaben für die Ausgestaltung

Die Möglichkeiten zur Kompetenzverlagerung zwischen Bund und Ländern bei der Steuerverwaltung haben – nach nahezu einhelliger Auffassung – den Zweck, dem Bundesgesetzgeber Flexibilität zu verschaffen,[43] um „ein zweckmäßiges und anpassungsfähiges Steuerverwaltungssystem“ zu garantieren.[44] Diese Flexibilität hat allerdings nicht nur eine verwaltungspraktische bzw. organisatorische Seite, sondern auch eine materiell-rechtliche, normative Bedeutung. Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (so der gesetzliche Auftrag aus § 85 Satz 1 AO). Der **gleichmäßige Vollzug der Steuergesetze** ist zugleich ein Verfassungsauftrag. Ohne gleichmäßigen Vollzug ist das jeweilige Steuergesetz selbst wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig.[45] Auf die besondere Bedeutung des Organisationsrechts für das materielle Steuerrecht und die Interdependenz zwischen beiden weist *Drüen* hin. Das Organisationsrecht müsse (wie das Verfahrensrecht) die Weichen für den verfassungsmäßigen, insbesondere gleichheitsgerechten Vollzug der Steuergesetze stellen.[46] So diene die Möglichkeit des Art. 108 Abs. 4 GG gerade der Steuergleichheit.[47] Erweist sich der Vollzug der Steuergesetze durch die Länder als „defizitär“[48], muss der Bundesgesetzgeber also

---

40 Vgl. *Drüen*, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 596; *Schmitt*, in: Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Festschrift P. Kirchhof, Band II, 2013, § 161 Rn. 12; *Heun/Thiele*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 24; *Seer*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 138.

41 *Drüen*, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 596; *Kemmler*, in: Hofmann/Henneke, GG-Kommentar, 16. Aufl. 2026, Art. 108 Rn. 27 (zumindest problematisch; unzulässig sei auch die vollständige Übertragung der Verwaltung einer Landessteuer auf den Bund).

42 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Steuerverwaltung für bestimmte Personen und Unternehmen durch den Bund - Verlagerung der Zuständigkeit auf den Bund im Rahmen des Art. 108 Abs. 4 GG“ vom 2.8.2021, WD 4 - 3000 - 068/21.

43 BVerfG, Beschluss vom 27.6.2002, 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 20, 26; *Drüen*, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 597, 599 (Art. 108 Abs. 4 GG unterstreiche, dass auch der demokratische Rechtsstaat die Organisationsgewalt für organisatorische Experimente benötige).

44 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 2.78.

45 Zu dieser Rspr. des BVerfG siehe *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.113.

46 *Drüen*, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 601; siehe auch Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30.4.1968, BT-Drs. V/2861, Ziffer 163 der Begründung.

47 *Drüen*, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 601.

48 Siehe etwa *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 30.

reagieren können, nicht nur um die Verwaltung effizienter zu machen und das Steueraufkommen zu sichern, sondern auch um die Rechtsstaatlichkeit des Steuervollzugs zu gewährleisten.

Im Ergebnis ermöglicht Art. 108 Abs. 4 GG daher unter Beachtung dieser teleologischen Aspekte sehr weitreichende Kompetenzverschiebungen, auch wenn diese nicht ausdrücklich konkretisiert werden. Die Möglichkeit einer deutlich weiteren Auslegung als bisher angenommen wird auch von *Drüen* angedeutet.[49] Der Bund hat seine Gestaltungsspielräume aus Art. 108 Abs. 4 GG jedenfalls nicht ausgeschöpft.[50]

Bei der Übertragung von Befugnissen der Länder auf den Bund ist der Gesetzgeber grundsätzlich frei, ohne dass ein „Rangverhältnis der verschiedenen Möglichkeiten“ besteht; die Verfassung macht auch **keine Vorgaben für die nähere Ausgestaltung der Abweichungsformen**, sondern überlässt dies dem Gesetzgeber.[51] Daher gelangt *Seer*[52] zu der Feststellung:

> „Kriterien für die Art und Weise der Mitwirkung finden sich in der Vorschrift nicht („bei der Verwaltung von Steuern“); **es ist daher jede Gestaltung möglich**.“ (Hervorhebung nur hier)

6. Zu Frage 1: Verlagerung auf die Zollverwaltung

Frage 1 geht von folgenden Prämissen aus:

- Bestimmte Ermittlungstätigkeiten als Teil der steuerverwaltenden Tätigkeit (dazu 6.1.) für bestimmte Teilbereiche der Gemeinschaftssteuern werden von den Finanzbehörden der Länder auf den Bund verlagert.

- Die für die Verlagerung auf den Bund erforderlichen Voraussetzungen des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG (dazu ausführlich 5.) sind erfüllt (siehe dazu noch 7.).

- Die Verlagerung der steuerverwaltenden Tätigkeit erfolgt auf die Zollverwaltung des Bundes (zur Struktur siehe 3.) und nicht auf das BZSt als Bundesoberbehörde.

---

49 Drüen, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, Seite 1, 30 (die bislang herrschende Ansicht, die Flexibilitätsnorm eröffne nur Modifikationen in Teilbereichen oder allein punktuelle Durchbrechungen, müsse auf den Prüfstand gestellt werden, wenn die Föderalismusreform scheitere. Denn nach dem Willen des verfassungsändernden Gesetzgebers im Jahre 1969 sollte mit Art. 108 Abs. 4 GG ein zukunftsoffener Beweglichkeitsfaktor in die Steuerverwaltungshoheit eingebaut werden, der ein wesentlicher Garant für ein zweckmäßiges und anpassungsfähiges Steuerverwaltungssystem sei).

50 Vgl. *Hidien/Walden*, in: Bönders (Hrsg.), Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 2009, S. 651, 653, siehe aber S. 662 (der Bund habe die Gesetzesvorbehalte mit dem Ziel der Unitarisierung des Steuervollzugs weitgehend ausgeschöpft).

51 *Kempny*, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 82 f.; *Schwarz,* in: Maunz/Dürig, 111. EL 6/2026, GG Art. 108 Rn. 49

52 So *Seer* in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 130.

Auf der Grundlage dessen wird im Folgenden geprüft, ob verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verlagerung der steuerverwaltenden Tätigkeiten (dazu 6.1.) auf die Zollverwaltung (dazu 6.2.) bestehen. Zum Prüfungsumfang siehe oben 2.

6.1. Sachverhaltsermittlung als steuerverwaltende Tätigkeit

Ermittlungsmaßnahmen sind Teil der steuerverwaltenden Tätigkeit der Finanzbehörden mit Außenwirkung (siehe auch 4.). Die Finanzbehörden ermitteln den Sachverhalt von Amts wegen (Amtsermittlungsgrundsatz); sie bestimmen Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit (siehe § 88 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 AO). Der Umfang der Ermittlungen hängt von der Aufklärungsbedürftigkeit des steuerlich relevanten Sachverhalts ab.[53] Zu den Ermittlungsmaßnahmen gehören das Einholen von Auskünften der Beteiligten oder Dritter (§ 93 AO) einschließlich eidlicher Vernehmungen (§ 94 AO) oder eidesstattlicher Versicherungen (§ 95 AO), Sachverständigengutachten (§ 96 AO), Vorlage von Urkunden (§ 97 AO), Inaugenscheinnahme (§ 98 AO), das Betreten von Grundstücken und Räumen (§ 99 AO), die Vorlage von Wertsachen (§ 100 AO). Umfassendere Aufklärungsmaßnahmen sind die betriebsnahe Veranlagung, die Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG), die Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG), die Kassen-Nachschau (§ 146b AO) oder die Außenprüfung (§ 193 AO).[54]

6.2. Verlagerung auf die Zollverwaltung des Bundes

Verfassungsrechtliche Grundlage für die Verlagerung der steuerverwaltenden Kompetenzen ist Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG (siehe dazu ausführlich 5.). Danach erfolgt die Verlagerung auf „Bundesfinanzbehörden“. Die Behörden der Zollverwaltung (zur Struktur siehe 3.) sind Bundesfinanzbehörden mit eigenem Verwaltungsunterbau und Bestandteil der Bundesfinanzverwaltung (dazu 6.2.1.). Verfassungsrechtliche Anforderungen an Kompetenzverlagerungen innerhalb der Bundesverwaltung, die hier vorsorglich geprüft werden, stehen einer Verlagerung auf die Zollverwaltung anstelle des BZSt nicht entgegen (dazu 6.2.2.). Dass die Zollverwaltung einen eigenen Verwaltungsunterbau hat und anders als das BZSt nicht (nur) Bundesoberbehörde im Sinne des Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG ist, steht dem ebenfalls nicht entgegen (dazu 6.2.3.).

---

53 *Rätke*, in: Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 88 Rn. 43.

54 Siehe *Rätke*, in: Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 88 Rn. 38, 40.

6.2.1. Ausgestaltung der Bundesfinanzverwaltung

Nach Art. 87 Abs. 1 Satz 1 GG wird die „Bundesfinanzverwaltung“ als bundeseigene Verwaltung mit eigenem Verwaltungsunterbau geführt.[55] Aus Art. 87 Abs. 1 Satz 1 und Art. 108 GG ergeben sich für den Aufbau der Bundesfinanzverwaltung die folgenden Vorgaben:[56]

- Der Bund ist verpflichtet, Bundesfinanzbehörden einzurichten (obligatorische Bundesverwaltung).
- Die Bundesfinanzbehörden müssen mehrstufig (mindestens zweistufig) aufgebaut sein.
- Die Finanzverwaltung darf nur in unmittelbarer Verwaltung des Bundes geführt werden („bundeseigene“ Verwaltung).

Die Behörden der Zollverwaltung sind Bundesfinanzbehörden. Das folgt bereits aus Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG, der u.a. die Verwaltung der „Zölle“ den Bundesfinanzbehörden zuweist. Einfachrechtlich sind die Bundesfinanzbehörden in § 1 FVG definiert. An der Spitze der Bundesfinanzbehörden muss das Bundesministerium der Finanzen (bzw. der Bundesminister der Finanzen) stehen, siehe Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG.[57] Dies kommt auch in § 1 FVG zum Ausdruck: Bundesfinanzbehörden sind (1.) als oberste Behörde das Bundesministerium der Finanzen, (2.) als Oberbehörden das Bundeszentralamt für Steuern, das Informationstechnikzentrum Bund und die Generalzolldirektion, (3.) als örtliche Behörden die Hauptzollämter einschließlich ihrer Dienststellen (Zollämter) und die Zollfahndungsämter (zur geplanten Reform der Zollverwaltung siehe 3.2.). Die Behörden der Zollverwaltung (siehe 3.1.) sind folglich von Verfassungs wegen geeignete Behörden für die Verlagerung von Verwaltungskompetenzen für Steuern auf den Bund gemäß Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG.

Art. 108 Abs. 1 Satz 2 GG enthält für den „Aufbau“ der Bundesfinanzbehörden einen organisatorischen **Gesetzesvorbehalt** (siehe zur Umsetzung das FVG) und verdrängt damit die allgemeine Regelung des Art. 86 Satz 2 GG, die die Organisationsgewalt grundsätzlich der Bundesregierung zuweist.[58] Das GG spricht hier nicht wie in Art. 83 ff. GG üblich von der „Einrichtung“ oder „Errichtung“, sondern vom „Aufbau“ der Behörden. Der Begriff umfasst aber sowohl die Schaffung einer neuen Behörde als auch die nähere Ausgestaltung einer schon vorhandenen Behörde, einschließlich ihrer organisatorisch-personellen Ausstattung und ihrer Kompetenzen. Nicht

---

55 Damit sind – insofern weiter als nach Art. 108 GG – auch diejenigen öffentlichen Stellen gemeint, die sich mit dem Haushaltswesen und der Verwaltung des Bundesvermögens befassen (*F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 42).

56 *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 15, siehe auch *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 108 Rn. 15.

57 *Schenke*, in: Sodan, Grundgesetz, 5. Auflage 2024, Art. 108 Rn. 4; *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 16; *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 43.

58 *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 108 Rn. 16.

erforderlich ist jedoch, dass alle Einzelheiten der Organisation im Gesetz geregelt werden müssen.[59] Mit dem unter Gesetzesvorbehalt stehenden „Aufbau“ ist im Übrigen nur die Grundstruktur der Bundesfinanzbehörden gemeint, während die konkrete Einrichtung im Sinne ihrer inneren Organisation und ihrer Verfahren, der Personalhoheit und der Dienstaufsicht nicht mehr dem organisatorischen Gesetzesvorbehalt unterliegt.[60]

Die Einrichtung von (neuen) Bundesoberbehörden der Bundesfinanzverwaltung ist von Verfassungs wegen erlaubt.[61] Dazu gehören das BZSt, das Informationstechnikzentrum Bund und die Generalzolldirektion, die bundesweit in erster Linie die Zollverwaltung[62] leitet (siehe zur Einrichtung von Oberbehörden auch noch 6.2.3.).

6.2.2. Übertragung neuer Aufgaben auf Bundesbehörden / Kompetenzverlagerungen innerhalb des Bundes

6.2.2.1. Vorbemerkung

Auch wenn es sich bei den Behörden der Zollverwaltung um für die Verlagerung von Verwaltungskompetenzen nach Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG geeignete Bundesfinanzbehörden handelt (siehe 6.2.1.), wird im Folgenden vorsorglich noch geprüft, ob der Gesetzgeber für ihren Aufbau (Art. 108 Abs. 1 Satz 2 GG) weitere Vorgaben zu beachten hat. Die folgenden Aspekte dürften sowohl die erstmalige Verlagerung von Kompetenzen auf den Bund als auch die Verschiebung bestehender Bundeskompetenzen auf die Zollverwaltung betreffen.

6.2.2.2. Exkurs: Verlagerung fremder Aufgaben auf die Bundesfinanzbehörden

Die Bundesfinanzbehörden dürfen auch andere als die in Art. 108 GG genannten Aufgaben übernehmen, sofern Letztere den Schwerpunkt der Arbeit bilden[63] (zu anderen Aufgaben der Zollverwaltung siehe 3.). Eine solche Kompetenzverschiebung innerhalb des Bundes zwischen dessen Finanzbehörden und anderen Verwaltungsstellen berührt grundsätzlich nicht die Regelung in Art. 108 GG, sondern richtet sich nach Art. 87 ff. GG; allerdings stützt der Bundesfinanzhof (BFH) die Änderung der Zuständigkeiten neben Art. 87 Abs. 3 GG begleitend auf Art. 108 Abs. 4 GG und verlangt, dass das Gepräge der Bundesfinanzbehörden gewahrt bleibt.[64]

Anlass für die Rechtsprechung des BFH zu diesem Themengebiet sind Rechtsstreitigkeiten um die Durchführung von Prüfungen auf der Grundlage des Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetzes

---

59 Zum Ganzen *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 18; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 108 Rn. 17.

60 *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 45.

61 *Siekmann/Drüen*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 16; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 108 Rn. 15.

62 *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 43.

63 *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 108 Rn. 14.

64 *F. Kirchhof*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 108 Rn. 64.

und des Mindestlohngesetzes durch die Zollverwaltung. Im Rahmen der Prüfung der formellen Verfassungsmäßigkeit dieser Regelungen folgert der BFH die Verwaltungskompetenz des Bundes für die Prüfungsbefugnisse der Zollverwaltung aus Art. 87 Abs. 3 Satz 2 GG. Die Kompetenzzuweisung für die Bundesfinanzverwaltung in Art. 87 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 108 Abs. 1 GG sei hier nicht einschlägig, weil die Ausführung des Mindestlohngesetzes keine Verwaltung der in Art. 108 Abs. 1 GG genannten Abgaben darstelle. Allerdings könne sich der Bundesgesetzgeber auf den Kompetenztitel des Art. 87 Abs. 3 Satz 2 GG stützen. Danach können bei dringendem Bedarf bundeseigene Mittel- und Unterbehörden mit Zustimmung des Bundesrates und der Mehrheit der Mitglieder des Bundestages errichtet werden, wenn dem Bund auf Gebieten, für die ihm die Gesetzgebung zusteht, neue Aufgaben erwachsen. Diese Regelung sei auch dann einschlägig, wenn neue Verwaltungsaufgaben auf bereits bestehende Mittel- und Unterbehörden des Bundes übertragen werden sollen.[65] Zu der Frage, ob die Verlagerung gerade auf die Zollverwaltung erfolgen kann, führt der BFH aus:[66]

> „Art. 87 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 108 Abs. 1 GG schließt es allerdings auch nicht aus, dass der Bundesgesetzgeber der Zollverwaltung als Teil der Bundesfinanzverwaltung mit eigenem Verwaltungsunterbau (…) über die in Art. 108 Abs. 1 GG genannten fiskalischen Aufgaben hinaus weitere Verwaltungsaufgaben zuweist, wenn er sich für deren Wahrnehmung auf eine Kompetenz des GG stützen kann; allerdings dürfen die weiteren Aufgaben von Verfassungs wegen nicht einem bestimmten Verwaltungsträger vorbehalten sein, und die Zuweisung der weiteren Aufgaben muss das grundsätzliche Gepräge des Zolls wahren (…).“

Diese Voraussetzungen sah der BFH im Hinblick auf die Aufgaben nach dem Mindestlohngesetz als gegeben an und führte aus:[67]

> „Die Zollverwaltung ist - schon immer - keine reine Steuerverwaltung gewesen; denn zur Verwaltung der Zölle gehören untrennbar auch die zollamtliche Überwachung des Warenverkehrs über die Grenze und die Grenzaufsicht sowie Aufgaben aus dem Bereich der Wirtschaftsverwaltung (…) wie beispielsweise die Überwachung des Marktordnungsrechts (…). Insofern ist die Wahrnehmung von Aufgaben mit Kontroll- und Überwachungsbefugnissen und insbesondere auch mit polizeilichen Komponenten durch die Zollverwaltung nicht neu (…).“

Im Ergebnis schließen die Verfassungsbestimmungen (Art. 87 Abs. 1 Satz 1 und Art. 108 Abs. 1 GG) also nicht aus, der Zollverwaltung als Teil der Bundesfinanzverwaltung über Art. 108 Abs. 1 GG hinaus weitere Verwaltungsaufgaben zuzuweisen.[68] Voraussetzungen dafür sind:

– Der Bund hat die Verwaltungskompetenz für die zugewiesenen Aufgaben.

---

65 BFH, Urteil vom 18.8.2020, VII R 35/18, BeckRS 2020, 46056.

66 BFH, Urteil vom 18.8.2020, VII R 35/18, BeckRS 2020, 46056 Rn. 26; siehe auch BFH, Urteil vom 20.2.2019, X R 28/17, BeckRS 2019, 14807 Rn. 22.

67 BFH, Urteil vom 18.8.2020, VII R 35/18, BeckRS 2020, 46056 Rn. 55.

68 *Schenke*, in: Sodan, Grundgesetz, 5. Auflage 2024, Art. 108 Rn. 4.

– Die weiteren Aufgaben dürfen nicht von Verfassungs wegen einem bestimmten (anderen) Verwaltungsträger vorbehalten sein.

– Die Zuweisung der weiteren Aufgaben muss das grundsätzliche Gepräge des Zolls wahren.

Diese Voraussetzungen gelten auch, wenn zum Beispiel der Deutschen Rentenversicherung Bund – gestützt auf Art. 108 Abs. 4 GG – steuerverwaltende Aufgaben gemäß § 22a EStG im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens übertragen werden.[69]

6.2.2.3. Zollverwaltung als Steuerverwaltung

Bei der auftragsgemäß zu prüfenden (erstmaligen) Verlagerung von steuerverwaltenden Kompetenzen auf die Zollverwaltung handelt es sich nicht um weitere Verwaltungsaufgaben außerhalb des Art. 108 GG, also nicht um für die Bundesfinanzbehörden einschließlich der Zollverwaltung „fremde“ Aufgaben. Unabhängig davon, ob der Rückgriff auf diese Rechtsprechung überhaupt erforderlich ist, sind ihre Voraussetzungen hier jedenfalls eingehalten. Dass der Bund die Verwaltungskompetenz für steuerverwaltende Tätigkeiten unter den Voraussetzungen des Art. 108 Abs. 4 GG (dazu 5.) erhalten kann, wird für die Frage 1 angenommen (siehe einleitend zu 6.). Die Aufgaben sind nicht von Verfassungs wegen einer bestimmten (anderen) Stelle vorbehalten. Und die Zuweisung solcher Aufgaben beeinträchtigt auch das grundsätzliche Gepräge des Zolls nicht. Das gilt insbesondere für Ermittlungstätigkeiten im Bereich internationaler (Steuer-)Fälle.

Hier liegt auch kein Fall derart vor, dass funktional zur Steuerverwaltung gehörende Verwaltungstätigkeiten einer „fremden“ Behörde zugewiesen würden. Solche Bedenken könnten zum Beispiel entstehen, wenn eine Nicht-Finanzbehörde wie die Denkmalbehörde im arbeitsteiligen Bescheinigungsverfahren für die steuerliche Sonderabschreibung für denkmalgeschützte Gebäude zu spezifisch steuerlichen Voraussetzungen von Fördertatbeständen verbindlich entscheiden könnte, obwohl diese funktional zur Steuerverwaltung gehörende Verwaltungstätigkeit gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG i.V.m. § 17 Abs. 2 FVG den Finanzbehörden vorbehalten ist. Denn nur die Finanzbehörde hat das verfahrensrechtliche Instrumentarium zur "Durchführung der Besteuerung" einschließlich der Steueraufsicht.[70] Solche Bedenken bestehen hier nicht, weil die Zollverwaltung eine Bundesfinanzbehörde ist, die neben anderen Aufgaben auch Steuergesetze (insbesondere im Bereich der Verbrauchsteuern) nach den steuerlichen Verfahrensvorschriften (Abgabenordnung) vollzieht. Die Zollverwaltung ist bereits von Verfassungs wegen (siehe Art. 108 Abs. 1 GG) „Steuerverwaltung“. Daher bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, der Zollverwaltung Aufgaben der Verwaltung der Gemeinschaftssteuern zu übertragen.

6.2.3. Verwaltungskompetenz aus Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG?

Die Verwaltungskompetenz des Bundes könnte sich ggf. auch aus Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG ergeben. Danach können für Angelegenheiten, für die dem Bund die Gesetzgebung zusteht, selbständige Bundesoberbehörden und neue bundesunmittelbare Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechtes durch Bundesgesetz errichtet werden. Der Begriff der Errichtung im Sinne des

69 Siehe BFH, Urteil vom 20.2.2019, X R 28/17, BeckRS 2019, 14807 Rn. 22 f.

70 So BFH, Urteil vom 14.1.2004, X R 19/02, BeckRS 2004, 24001687.

Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG erfasst nicht allein die originäre Schaffung der Bundesoberbehörde, sondern auch die Übertragung neuer Aufgaben auf bereits bestehende Behörden (sog. Zurüstung).[71] Dies kann allerdings dahinstehen. Denn zum einen dürfte Art. 108 GG die verfassungsrechtliche Verteilung der Steuerverwaltungshoheit zwischen Bund und Ländern als *lex specialis* gegenüber den Art. 83 ff. GG regeln (siehe 5.1.). Zum anderen ist die Zollverwaltung des Bundes kein geeignetes Ziel für die Übertragung jedenfalls nach dieser Vorschrift. Denn Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG erlaubt lediglich die Errichtung einer Bundesoberbehörde ohne einen eigenen Mittel- und Unterbau.[72] Damit zieht Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG der Begründung einer Verwaltungszuständigkeit durch den Bund Grenzen, weil nur bestimmte Sachaufgaben zur zentralen Erledigung ohne Verwaltungsunterbau geeignet sind.[73] Allerdings können bei dringendem Bedarf für neue Aufgaben auch bundeseigene Mittel- und Unterbehörden errichtet werden (Art. 87 Abs. 3 Satz 2 GG; siehe dazu 6.2.2.2.). Wenn man davon ausgeht, dass diese Bestimmungen auch für Bundesfinanzbehörden gelten, kann die Einrichtung der Generalzolldirektion als solche gegen Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG verstoßen, da sie als Bundesoberbehörde über nachgeordnete örtliche Behörden (siehe 3.) verfügt.[74]

6.2.4. Ergebnis zu Frage 1

Nach alledem bestehen keine Bedenken dagegen, dass die auftragsgemäß zu prüfende Verlagerung von Teilen steuerverwaltender Kompetenzen auf die Zollverwaltung des Bundes und nicht auf das BZSt erfolgt. Zu weiteren Fragestellungen wird auf die Vorbemerkung zum Prüfungsumfang verwiesen (siehe 2.).

7. Zu Frage 2: Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche

7.1. Anforderungen an die Verlagerung von steuerverwaltenden Tätigkeiten auf den Bund

Zu Spiegelstrich 2 der Frage 2 (siehe 1.) wird bezüglich der Voraussetzungen für die Verlagerung steuerverwaltender Tätigkeiten von den Landesfinanzbehörden auf den Bund auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG nach oben 5. verwiesen. Das Merkmal der erheblichen Verbesserung oder Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze betrifft danach nicht nur Aspekte der fiskalischen oder organisatorischen Optimierung des Steuervollzugs, sondern insbesondere die Steigerung der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (siehe 5.3.). Die „nur punktuell“ zulässige Veränderung der Kompetenzen muss die Grundstruktur der Zuständigkeitsverteilung gemäß Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG erhalten und daher auf Teilbereiche der Verwaltung beschränkt bleiben (siehe 5.4.).

---

71 *Wolff/Kluth*, in: Hömig/Wolff/Kluth, Grundgesetz, 14. Aufl. 2025, Art. 87 Rn. 12 f.; *Burgi*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 87 Rn. 36, 94 nennt die „sachliche, personelle und aufgabenmäßige Zurüstung“.

72 Siehe BVerfG, Beschluss vom 3.3.2004, 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (49).

73 BVerfG, Beschluss vom 3.3.2004, 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 (49).

74 Siehe etwa *Seer* in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 (209. Lfg. 12/2020) Rn. 77. Die früheren Bundesfinanzdirektionen waren dagegen (nur) Mittelbehörden.

Wenn der Gesetzgeber also darlegen kann (zu den Anforderungen siehe 5.3.), dass die Verlagerung der steuerverwaltenden Tätigkeiten auf den Bund und hier auf die Zollverwaltung (dazu 6.) die **Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung erheblich verbessert**, ist die Verlagerung von Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG gedeckt. Dies gilt auch für Teilbereiche der Verwaltung der Gemeinschaftssteuern, insbesondere soweit dadurch bestehende Vollzugsdefizite bekämpft werden, die einer gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung entgegenstehen. Dies ist insbesondere bei komplexen Sachverhalten denkbar, die das Gebiet mehrerer Länder betreffen oder staatenübergreifende Bezüge haben, und die darüber hinaus ggf. Verhaltensmuster aufweisen, die den Tatbestand der Steuerhinterziehung oder anderer Steuerstraftaten erfüllen (können).

Dazu muss der Gesetzgeber darlegen, inwieweit die steuerverwaltende Tätigkeit (hier die Ermittlungstätigkeiten, siehe 6.1.) durch Bundesbehörden (hier durch die Zollverwaltung) gegenüber der bisherigen Ausführung durch die örtlichen Finanzämter der Länder den Steuervollzug konkret verbessert bzw. erleichtert, obwohl die Gemeinschaftssteuern bisher bereits im Auftrag des Bundes (Bundesauftragsverwaltung, Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG) vollzogen werden und das BZSt bereits gewisse Kompetenzen und Mitwirkungsrechte in diesen Bereichen hat (siehe 5.2.).

Diese Verbesserungen müssen zugleich die **möglichen Nachteile überwiegen**, die sich aus einer Aufteilung der Verwaltung der Steuer ergibt, nämlich je nach angewendeten Kriterien in eine Gruppe von Sachverhalten, die in der Zuständigkeit der Finanzämter der Länder verbleiben, und eine andere Gruppe von Sachverhalten, die von den Finanzämtern und den Behörden der Zollverwaltung gemeinsam bearbeitet werden (Mischverwaltung, siehe 5.2.). Für diese Gruppe von Fällen würde eine organisatorisch getrennte, von unterschiedlichen Spitzen geleitete, „doppelte“ Steuerverwaltung geschaffen. Diese Aufteilung schafft in jedem Fall Abgrenzungsprobleme, die durch die Verwaltungen mit zusätzlichem Koordinierungsaufwand bewältigt werden müssen. Dabei dürfen keine Steuerfälle „durch das Raster“ fallen. Zudem ist der zusätzliche Personal- und Schulungsbedarf in der Zollverwaltung zu berücksichtigen, die sich fortan mit Ermittlungstätigkeiten im Zusammenhang mit den Gemeinschaftssteuern befassen muss. Schließlich müssen die Konsequenzen dieser doppelten Verwaltungsstruktur zum Beispiel für die Koordination der beiden Verwaltungen und für die Bereiche Personalgewinnung und -entwicklung, Weiterbildung und Informations- und Wissensmanagement mitbedacht werden.

7.2. Mögliche Kriterien für die Abgrenzung der zu verlagernden Tätigkeiten

Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG macht für die Übertragung von Befugnissen der Länder auf den Bund keine Vorgaben für die nähere Ausgestaltung, sondern überlässt dies dem Gesetzgeber (siehe 5.5.). Von Verfassungs wegen bestehen daher grundsätzlich keine Einschränkungen für die Festlegung der Kriterien, nach denen steuerverwaltende Tätigkeiten auf den Bund übertragen werden. Letztlich ist daher für die Art und Weise der Mitwirkung des Bundes „bei der Verwaltung von Steuern“ im Rahmen der Mischverwaltung (siehe 5.2.) jede Gestaltung möglich (siehe 5.5.). Von Verfassungs wegen ist daher nicht ausgeschlossen, die Verlagerung der Kompetenzen für bestimmte Steuerfälle von den in der Frage genannten Kriterien abhängig zu machen, also zum Beispiel von der bestimmten Begehungsweise einer steuerrelevanten Handlung („international organisiert“), von der Höhe des (potenziellen) Schadens für den Fiskus, von der Zahl der betroffenen Staaten oder Länder, von der bandenmäßigen Begehung oder von der Zuständigkeit der Europäischen Staatsanwaltschaft. Denkbar ist auch, die Kompetenzverlagerung von Sachverhaltselementen abhängig zu machen, die sich erst im Laufe des Verfahrens ergeben. Bei allen solchen Kriterien ist allerdings zu berücksichtigen, dass durch die so konditionierte Verlagerung der

Kompetenzen auf den Bund bzw. die spätere Einschaltung des Bundes in die Steuerverfahren die Voraussetzungen der **erheblichen Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs** (siehe 7.1.) noch erfüllt werden. Unklare oder unsicher bzw. schwierig nachweisbare Kriterien können dieses Ziel erschweren. Zu beachten ist auch, dass an strafrechtliche Tatbestände angelehnte Kriterien sich ggf. erst nach Aufdeckung der – gerade auf Verschleierung angelegten – steuerrelevanten Handlungen erweisen.

8. Zu Frage 3: Strafverfolgungskompetenz als Folge der Verwaltungskompetenz

Die Frage zielt darauf ab, die Zuständigkeit für das Steuerstrafverfahren dadurch von der Landesfinanzbehörde auf die Zollverwaltung des Bundes zu verlagern, dass der Zollverwaltung steuerverwaltende Kompetenzen gegeben werden. Hintergrund dafür sind die einfachrechtlichen Kompetenznormen der §§ 386 f. AO. Danach ermittelt bei dem Verdacht einer Steuerstraftat die Finanzbehörde den Sachverhalt (§ 386 Abs. 1 Satz 1 AO). Das können nur das Hauptzollamt, das Finanzamt, das Bundeszentralamt für Steuern und die Familienkasse sein (§ 386 Abs. 1 Satz 2 AO). Sachlich zuständige Finanzbehörde im Steuerstrafverfahren ist diejenige Finanzbehörde, die die jeweilige Steuer verwaltet (§ 387 Abs. 1 AO).

Die **Zuständigkeit in Steuerstrafsachen** bestimmt sich folglich akzessorisch zu der finanzverfassungsrechtlich bestimmten Verwaltungskompetenz.[75] Zweck dieser einfachrechtlichen Regelung ist die inhaltliche Verknüpfung zwischen der Zuständigkeit im Steuerverfahren und der Zuständigkeit im Steuerstrafverfahren mit dem Ziel, schnelle und effektive Ermittlungen durchführen zu können, und um die Fachkompetenz und die Fallkenntnis der Finanzämter zu nutzen; die Regelung dient daher der Prozessökonomie; es wird daher auch von der **Folgezuständigkeit** der Verwaltungskompetenz bzw. verlängerten Zuständigkeit gesprochen.[76]

Voraussetzung für eine solche Verlagerung der Zuständigkeit im Steuerstrafverfahren auf eine Bundesbehörde ist, dass die neuen Aufgaben der Bundesbehörde **als Aufgaben der Steuerverwaltung zugewiesen** werden; sonst zugewiesene Aufgaben, die keine Steuerverwaltung darstellen, begründen keine sachliche Zuständigkeit im Steuerstrafverfahren.[77] Siehe zu den Zuständigkeiten des BZSt gerade im Hinblick auf § 387 Abs. 1 AO die Arbeit „Verlagerung von Kompetenzen für die Verwaltung von Steuern auf den Bund zwecks Schaffung einer Spezialeinheit für Finanzkriminalität“ vom 13. Februar 2026.[78] Die bloße Mitwirkung einer (Bundes-)Finanzbehörde an der Verwaltung durch eine andere (Landes-)Behörde reicht dafür nicht aus.[79] Daher genügt zum Beispiel die Mitwirkung des BZSt bei Außenprüfungen nach § 19 FVG oder in Gestalt von Koordinierungs- und Datensammlungsaufgaben nicht; daraus folgt noch keine steuerstrafrechtliche

---

75 *Bülte*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 387 AO (274. Lfg. Juli 2023) Rn. 9.

76 Siehe *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 387 AO (192. Lfg. 8/2026) Rn. 2, 4; *Bülte*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 387 AO (274. Lfg. Juli 2023) Rn. 1, 7.

77 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 387 AO (192. Lfg. 8/2026) Rn. 13.

78 WD 4 - 3000 - 070/25.

79 *Bülte*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 387 AO (274. Lfg. Juli 2023) Rn. 12; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 387 AO (192. Lfg. 8/2026) Rn. 19 f.

Ermittlungskompetenz; diese bleibt unverändert bei den Finanzämtern der Länder.[80] Etwas anderes gilt, wenn das BZSt unter Verdrängung der Finanzämter im Außenverhältnis gegenüber dem Steuerpflichtigen steuerverwaltend tätig wird (Beispiel: Versicherungsteuer).

Wenn der **Zollverwaltung** annahmegemäß über bloße Mitwirkungshandlungen hinaus steuerverwaltende Tätigkeiten übertragen werden, so dass sie aus eigenem Anlass selbst tätig werden kann,[81] wird sie damit – neben den Finanzämtern der Länder – zuständige Behörde im Steuerstrafverfahren gemäß § 387 Abs. 1 AO.[82] Einfachrechtlich kann dies nur für die Hauptzollämter gelten, da die Generalzolldirektion und die Zollfahndungsämter in § 386 Abs. 1 Satz 2 AO nicht aufgeführt sind. Sind für die Verwaltung einer Steuer demnach mehrere Finanzbehörden zuständig, richtet sich die strafrechtliche Kompetenz nach § 390 AO.[83] Bei mehrfacher Zuständigkeit sollen die Ermittlungen von der Finanzbehörde durchgeführt werden, die wegen der Tat zuerst ein Strafverfahren eingeleitet hat (§ 390 Abs. 1 AO). Die Zuständigkeit der anderen Behörde wird dadurch zunächst verdrängt; sie kann aber wieder aufleben, wenn die zuerst zuständige Finanzbehörde die Sache an die andere zuständige Finanzbehörde abgibt (§ 390 Abs. 2 AO).[84] Nach diesen Grundsätzen kann sich demnach eine Zuständigkeit der Zollverwaltung (nur der Hauptzollämter) im Steuerstrafverfahren ergeben.

Für die Aufgaben der **Steuerfahndung** ergibt sich daraus Folgendes. Aufgrund ihrer Doppelfunktion übernimmt sie steuerverwaltende und steuerstrafverfolgende Aufgaben nach jeweils unterschiedlichen Verfahrensregelungen wahr.[85] Aus der hier behandelten Verlagerung bestimmter steuerverwaltender Tätigkeiten auf die Zollverwaltung des Bundes (siehe 6.) ergibt sich einfachrechtlich Folgendes: Im Rahmen der übertragenen steuerverwaltenden Tätigkeiten wären die Behörden der Zollverwaltung zuständig für Vorfeldermittlungen (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO). Aufgrund der Regelungen in § 386 ff. AO hätten sie (allerdings nur die Hauptzollämter und nicht

80 Siehe *Bülte*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 387 AO (274. Lfg. Juli 2023) Rn. 12; *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 386 AO (154. Lfg. 10/2018) Rn. 8.

81 Zu diesem Kriterium *Drüen*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 387 AO (192. Lfg. 8/2026) Rn. 20.

82 Eine Konkurrenz zwischen Bundes- und Landesfinanzbehörden für die Steuerverwaltung und die Strafverfolgung soll sich auch in Formen der Mischverwaltung „grundsätzlich“ ausschließen (*Bülte*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 387 AO (274. Lfg. Juli 2023) Rn. 14). Der hier behandelte Fall dürfte aber anders liegen.

83 *Jäger*, in: Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 387 Rn. 2.

84 Dazu *Jäger*, in: Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 390 Rn. 1, 3.

85 Siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen des Bundes für die Steuerfahndung und die Strafverfolgung auf dem Gebiet des Steuerstrafrechts, WD 3 - 3000 - 105/24; WD 4 - 3000 - 077/24; WD 7 - 3000 - 069/24 vom 18.10.2024, S. 4 f. Die Kompetenzen zum Beispiel des BZSt im Bereich der Steuerfahndung sind eingeschränkt. Soweit dem BZSt Aufgaben der Steuerverwaltung übertragen wurden (und nicht nur Koordinierungsaufgaben), hat es bezüglich der Steuerfahndung (nur) die Teilkompetenz der sog. Vorfeldermittlungen (dies folgt aus § 208a Abs. 1 AO und § 5 Abs. 1a Satz 1 FVG). *Koenig*, in: Koenig, Abgabenordnung, 6. Aufl. 2026, § 208a Rn. 5; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 208a (Stand: 192. EL 8/2026) Rn. 1 f.: Aus dem Bereich der Verwaltung der Gemeinschaftssteuern gilt dies zum Beispiel für Vorsteuervergütungen, die Umsatzsteuer beim grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie bei bestimmten Steuerabzügen, darunter auch Fälle der Erhebung der Kapitalertragsteuer.

die Generalzolldirektion) auch eine Zuständigkeit für die damit zusammenhängende Strafverfolgung und damit auch für strafverfolgende Aufgaben der Steuerfahndung.[86]

9. Zusammenfassung

Die Zollverwaltung des Bundes steht vor einer Strukturreform (siehe 3.). Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG ermöglicht die Verlagerung von Verwaltungskompetenzen für Steuern auf den Bund. Zulässig ist auch die gemeinsame Verwaltung einer Steuer durch Bundes- und Landesfinanzbehörden (Mischverwaltung). Voraussetzung dafür ist eine erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs. Bei der Ausgestaltung der Mischverwaltung ist der Gesetzgeber frei (siehe 5.). Denkbar ist auch die Verlagerung von steuerverwaltenden Kompetenzen auf die Zollbehörden des Bundes als Bundesfinanzbehörden, auch anstelle einer Verlagerung auf das BZSt (siehe 6.). Zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine solche Verlagerung und möglichen Kriterien für die Abgrenzung der Verwaltungskompetenzen siehe 7. Mit der Verlagerung von steuerverwaltenden Kompetenzen auf die Zollbehörden gehen auch Kompetenzen im Steuerstrafverfahren sowie im Rahmen der Steuerfahndung einher (siehe 8.).

***

86 Die Zuständigkeit der Steuerfahndung, die als solche keine Finanzbehörde im Sinne des § 386 Abs. 1 AO ist, richtet sich streng akzessorisch nach der Zuständigkeit der Finanzämter (*Bülte*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 387 AO (274. Lfg. Juli 2023) Rn. 21). Die sachliche (und örtliche) Zuständigkeit der Steuerfahndung im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren richtet sich also nach den §§ 386-390 AO (*Rüsken*, in: Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 208 Rn. 16).