



Sachstand

Verfassungsmäßigkeit einer einheitlichen Steuerverwaltung durch den Bund im Auftrag der Länder („Landesauftragsverwaltung“)

Verfassungsmäßigkeit einer einheitlichen Steuerverwaltung durch den Bund im Auftrag der Länder („Landesauftragsverwaltung“)

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 119/20
Abschluss der Arbeit: 12.11.2020
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.	Hintergrund	4
2.	Finanzverfassungsrechtlicher Rahmen	5
2.1.	Grundsatz: Steuerverwaltung ist Ländersache	5
2.2.	Steuerverwaltung des Bundes	6
2.3.	Bundesauftragsverwaltung	6
3.	Notwendigkeit einer Verfassungsänderung	6
4.	Einführung einer „Landesauftragsverwaltung“ nach Maßgabe des Art. 108 Abs. 4 GG	7
5.	Vereinbarkeit einer „Landesauftragsverwaltung“ mit der Ewigkeitsklausel	10
6.	Auswirkungen einer „Landesauftragsverwaltung“ auf bestehende Dienstverhältnisse der Mitarbeiter der Landesfinanzverfassung	11
7.	Fazit	12

1. Hintergrund

Im Grundsatz ist das Recht zum Steuervollzug Ländersache, Art. 30, 83, 108 Abs. 2 S. 1 GG.

Eine Diskussion über die Vor- und Nachteile einer Zentralisierung der Steuerverwaltung wird allerdings schon seit der Neuordnungsphase der Bundesrepublik Deutschland nach 1945 geführt. Damals scheiterte die Einführung einer zentral gesteuerten Bundessteuerverwaltung am Widerstand der Alliierten, die als Gegenentwurf zum nationalsozialistischen Zentralstaat eine föderalistische Regierungsform – auch bei der Steuerverwaltung – anstrebten.¹ Die FDP-Fraktion stellte noch in der 1. Wahlperiode des Deutschen Bundestages einen Antrag zur Änderung des Art. 108 GG, der jedoch nicht die notwendige Mehrheit erhielt.² Erst im Jahr 2004 nahm die Debatte über eine mögliche Zentralisierung der Steuerverwaltung wieder Fahrt auf. Die Bundessteuerverwaltung galt nunmehr als revolutionäres Modell, das mit der in Art. 108 GG normierten Bundesauftragsverwaltung der Gemeinschaftsteuern (Art 106 Abs. 3 GG) durch die Länder bricht.

Befürworter der Zentralisierung der Steuerverwaltung argumentierten, dass der Steuervollzug von Bundesgesetzen durch 16 verschiedene Bundesländer zu einer ungleichmäßigen Besteuerung in Deutschland führe.³ Denn die Finanzämter der Länder seien unterschiedlich ausgestattet und es bestünden unterschiedliche Organisationsverfahren und -formen.⁴ Dieser „Multivollzug“ sei ungerecht und für den Einzelnen unerträglich.⁵ Unter anderem der ehemalige Bundesfinanzminister Hans Eichel (SPD) forderte daher, die Verwaltungskompetenz der Gemeinschaftsteuern von den Ländern auf den Bund zu übertragen.⁶ Für die Einführung einer Bundessteuerverwaltung warb auch der Bundesrechnungshof, der sich hiervon – gestützt auf die sog. Kienbaum-Studie⁷ - erhebliche Effizienzvorteile versprach.⁸

Das Thema „Bundessteuerverwaltung“ wurde auch im Rahmen der Föderalismusreform I diskutiert. Aufgrund des erheblichen Widerstands der Länder wurde sie gleichwohl nicht in das

1 Schwarz, in: Maunz/Dürig, 91 El. April 2020, GG Art. 108 Rn. 4.

2 Vgl. BT-Drs. I/2260.

3 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2012, § 31 S. 1469.

4 Senger, Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik, 2009, S. 242 f.

5 Seer, in: Bonner Kommentar, April 2011, GG Art. 108 Rn. 51.

6 „Eichel wirbt hartnäckig für eigene Bundessteuerverwaltung“, FAZ v. 18.06.2004, vgl. <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/finanzpolitik-eichel-wirbt-hartnaeckig-fuer-eigene-bundessteuerverwaltung-1159938.html> [zuletzt aufgerufen am 02.11.2020].

7 Kienbaum Management Consultant GmbH, Forschungsbericht im Auftrag des BMF, BMF-Monatsbericht 03/2007, S. 75 ff.

8 Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug von Steuergesetzen, 2006, S. 157 ff.

Grundgesetz eingeführt.⁹ Die Länder argumentierten damals, dass die Einführung einer Bundessteuerverwaltung fatale Folgen für ihre Finanzautonomie und Eigenstaatlichkeit haben würde.¹⁰

Die Auftraggeberin meint, dass sich im Hinblick auf die Digitalisierung der Steuerverwaltung erhebliche Effizienz- und Strukturnachteile bei der dezentralen Steuerverwaltung in Deutschland feststellen ließen. Im Europäischen Kontext seien Länder mit zentraler Steuerverwaltung und vergleichbarem Pro-Kopf-Einkommen bei der Umsetzung der Digitalisierung deutlich überlegen.¹¹ Vor diesem Hintergrund bittet die Auftraggeberin um ein Gutachten, das sich mit der rechtlichen Machbarkeit einer einheitlichen Steuerverwaltung durch den Bund im Auftrag der Länder befasst. Dabei schwebt der Auftraggeberin die Einführung einer Bundessteuerverwaltung dergestalt vor, dass die Länder den Bund mit der Verwaltung der Steuern, inklusive aller damit verbundenen Aufgaben, beauftragen, ohne dass ihnen das Recht zum Steuervollzug genommen werde. Im Umkehrschluss zur bisherigen Bundesauftragsverwaltung soll nach den Vorstellungen der Auftraggeberin eine „Landesauftragsverwaltung“ eingeführt werden, bei der bestehende Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen unverändert bestehen bleiben.

2. Finanzverfassungsrechtlicher Rahmen

2.1. Grundsatz: Steuerverwaltung ist Ländersache

Für die Verteilung der Verwaltungskompetenz im Bereich der Finanzverwaltung zwischen Bund und Länder ist Art. 108 Abs. 1 GG die Zentralvorschrift,¹² die durch das Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) konkretisiert wird.

Nach Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG verwalten die Landesfinanzbehörden die „übrigen Steuern“. Dies sind alle Steuern, die nicht durch Art. 108 Abs. 1 GG der Bundesfinanzverwaltung zugewiesen sind.¹³ Aus der Formulierung „übrige Steuern“ folgt, dass die Verwaltung der Steuern überwiegend den Ländern zugewiesen wird (Auffangkompetenz).¹⁴ Dabei verwalten die Länder die Steuern entsprechend dem Grundsatz aus Art. 83 GG als eigene Angelegenheit.¹⁵

9 Positionspapier der Finanzministerkonferenz v. 27.05.2004, Arbeitsunterlage Nr. 67, S. 5, vgl. https://www.bundesrat.de/DE/plenum/themen/foekoI/bundesstaatskommission/unterlagen/AU-067.pdf;jsessionid=0527EC4250D1808774944C0D83ED4236.1_cid339?blob=publicationFile&v=1 [abgerufen am 04.11.2020].

10 *Schmitt*, in: *Leitgedanken des Rechts*, Band II (Staat und Bürger), 2013, § 161 Rn. 11.

11 vgl. NKR 2020: Monitor Digitale Verwaltung Nr. 4: <https://www.normenkontrollrat.bund.de/re-source/blob/72494/1783152/14635b15fe7f6902039abcc653de6c61/20200909-monitor-digitale-verwaltung-4-data.pdf?download=1> [zuletzt aufgerufen am 09.11.2020].

12 *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, 6. Aufl. 2012, GG Art. 108 Rn. 1.

13 *Kube*, in: Beck OK GG, 44. Ed. 15.08.2020, GG Art. 108 Rn. 9.

14 *Schwarz*, in: Maunz/Dürig, 81. El. April 2020, GG Art. 108 Rn. 38.

15 Ebd.

Aus dem Normgefüge der Art. 83 ff. GG folgt, dass die Verwaltung des Bundes und die Verwaltung der Länder organisatorisch und funktionell prinzipiell voneinander getrennt werden.¹⁶ Aus diesem Trennsystem folgt, dass Mitplanungs-, Mitverwaltungs- und Mitentscheidungsbefugnisse des Bundes gleich welcher Art im Aufgabenbereich der Länder ausgeschlossen sind, soweit das Grundgesetz dem Bund nicht ausnahmsweise eine entsprechende Kompetenz übertragen hat.¹⁷

2.2. Steuerverwaltung des Bundes

Gemäß Art. 108 Abs. 1 S. 1 GG werden Zölle, Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrssteuern sowie die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften durch Bundesfinanzbehörden verwaltet. In diesem Bereich wird den Ländern nur ein sehr punktuell Mitwirkungsrecht eingeräumt: Soweit Mittelbehörden eingerichtet sind, werden deren Leiter nach Art. 108 Abs. 1 S. 3 GG im Benehmen mit den Landesregierungen bestellt.

2.3. Bundesauftragsverwaltung

Nach Art. 108 Abs. 3 S. 1 GG werden die Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes tätig, wenn sie Steuern verwalten, die ganz oder zum Teil dem Bund zufließen. Damit statuiert die Vorschrift eine Bundesauftragsverwaltung für die sogenannten Gemeinschaftsteuern im Sinne von Art. 106 Abs. 3 GG, wozu die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer zählen. Mit Art. 108 Abs. 3 GG soll ein einheitlicher Steuervollzug im Bundesgebiet gesichert werden, indem der Bund die Möglichkeit hat, im gesamtstaatlichen Interesse auf die Verwaltung der Gemeinschaftsteuern durch die Länder einzuwirken.¹⁸

3. Notwendigkeit einer Verfassungsänderung

Fraglich ist, ob die Einführung einer einheitlichen Steuerverwaltung durch den Bund im Auftrag der Länder („Landesauftragsverwaltung“) einer Änderung des Art. 108 GG bedürfte. Mit Blick auf die Fragestellung kommt insbesondere die Notwendigkeit einer Änderung von Absatz 2 und 3 in Betracht. Zum einen könnte das von der Auftraggeberin vorgestellte Modell erfordern, dass der in Absatz 2 verankerte Grundsatz „Steuervollzug ist Ländersache“ geändert werden müsste. Zum anderen müsste möglicherweise die in Absatz 3 verankerte Bundesauftragsverwaltung umgekehrt werden.

Gegen die Notwendigkeit einer Verfassungsänderung spricht zunächst der Vortrag der Auftraggeberin, wonach durch die Einführung einer Landesauftragsverwaltung gerade nicht die finanzverfassungsrechtlichen Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen tangiert werden würden. Die 16 Bundesländer würden nach der Vorstellung der Auftraggeberin vielmehr den Bund freiwillig mit

16 *Hidien/Walter*, Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 2009, S. 662.

17 Ebd.

18 *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, Rn. 73.

dem Steuervollzug beauftragen und somit das ihnen aus Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG zustehende Recht des Steuervollzugs nicht verlieren.

Die Verwaltungszuständigkeiten von Bund und Ländern werden allerdings in den Art. 83 ff. GG und in Art. 108 GG für die Finanzverfassung erschöpfend geregelt. Eine Abweichung von diesen Vorschriften ist grundsätzlich nicht möglich.¹⁹ Die Anordnungen in Art. 108 GG sind zwingend, so dass außer in den ausdrücklich vorgesehenen Fällen kein Spielraum für gesetzliche oder vertragliche Sonderregelungen besteht, auch nicht privatrechtlicher Art.²⁰ Es gilt der allgemeine Verfassungsgrundsatz, dass weder der Bund noch die Länder über ihre im Grundgesetz festgelegten Kompetenzen verfügen können; Kompetenzverschiebungen zwischen Bund und Ländern sind auch mit Zustimmung der Beteiligten nicht zulässig.²¹

Die derzeitige Fassung des Art. 108 GG setzt eindeutig voraus, dass es eine Steuerverwaltung des Bundes und eine Steuerverwaltung der Länder geben muss.²² Die Etablierung einer Landesauftragsverwaltung würde zu einer vollkommenen Umkehr in Bezug auf die Kompetenzverteilung des Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG führen. Die Länder wären – unabhängig von einer etwaigen, freiwilligen Kompetenzübertragung – faktisch nicht mehr mit der Steuerverwaltung betraut. Ihre Einflussnahme auf den Steuervollzug würde sich auf die Beteiligung im Bundesrat beschränken. Nach dem Grundgesetz steht den Ländern eine solche Dispositionsbefugnis indes nicht zu. Daher wäre die Einführung einer „Landesauftragsverwaltung“ nicht verfassungskonform; sie würde eine Änderung des Grundgesetzes voraussetzen.

Eine Neukonzeption der Steuerverwaltungshoheit in Art. 108 GG wäre nur mit einer doppelten Zwei-Drittel-Mehrheit gemäß Art. 79 Abs. 2 GG realisierbar.²³ Im Rahmen einer Umgestaltung der Steuerverwaltung zu einer Bundessteuerverwaltung müsste Art. 108 GG voraussichtlich in mehrfacher Hinsicht geändert werden. Es kommen unterschiedliche Gestaltungs- und Umsetzungsvarianten in Betracht, die hier nicht abschließend dargestellt werden. Im Wesentlichen müsste Art. 108 Abs. 1 GG dergestalt erweitert werden, dass der Bund die zentrale Verwaltungskompetenz für den Steuervollzug hätte. Der bisherige Landesvollzug unter Aufsicht des Bundes nach Art. 83, 84 GG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG müsste ggf. abgeschafft oder nach dem Muster des Art. 108 Abs. 1 GG auf bestimmte, wenige Steuern beschränkt werden. Im Übrigen bliebe für Bundesauftragsverwaltung nach Art. 108 Abs. 3 GG kein Raum.

4. Einführung einer „Landesauftragsverwaltung“ nach Maßgabe des Art. 108 Abs. 4 GG

Die Einführung einer Bundessteuerverwaltung im Auftrag der Länder könnte im Rahmen von Art. 108 Abs. 4 GG zulässig und daher ohne Änderung der Verfassung realisierbar sein. Denn die

19 BVerfGE 63, 1-44, (Rn. 126 - juris).

20 Siekmann, in: Sachs, 8. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 7.

21 BVerfGE 32, 145 (156).

22 Schmitt, in: Leitgedanken des Rechts, Band II (Staat und Bürger), 2013, § 161 Rn. 12.

23 Ebd.

klare Aufteilung der Steuerverwaltungskompetenz in Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG ist nicht unumstößlich, sondern steht in erheblichem Umfang zur Disposition des Bundes.²⁴ Die in Art. 108 Abs. 4 GG verankerte sog. Innovationsklausel ermöglicht ein Zusammenwirken zwischen Bund und Ländern in verschiedenen Formen und belegt damit, dass Vereinheitlichungen beim Steuervollzug auch unterhalb der Einführung einer Bundessteuerverwaltung und ohne Änderung des Grundgesetzes möglich sind.²⁵ Die Vorschrift enthält indes kein Blankett für eine Mischverwaltung, sondern gestattet lediglich eine punktuelle Durchbrechung von Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG.²⁶

Nach Art. 108 Abs. 4 GG ist es dem Bundesgesetzgeber erlaubt, durch ein zustimmungsbedürftiges Bundesgesetz ein Zusammenwirken von Landes- und Bundesbehörden, eine Verwaltung von Steuern nach Art. 108 Abs. 1 S. 1 GG durch Landesfinanzbehörden, aber auch eine Verwaltung anderer Steuern ausschließlich durch Bundesfinanzbehörden anzuordnen.²⁷ Voraussetzung ist, dass dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird. Die Einsparung von Kosten soll diese Voraussetzung bereits erfüllen.²⁸

Der Bund hat von dieser Mitwirkungskompetenz des Art. 108 Abs. 4 GG unter anderem durch die Errichtung des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) Gebrauch gemacht und sich dadurch eine Reihe von Querschnittskompetenzen geschaffen.²⁹

Im Jahr 2017 wurde Art. 108 Abs. 4 Satz 3 GG ergänzt, um klarzustellen, dass durch ein Gesetz im Sinne von Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG vorgesehen werden kann, bei einem Zusammenwirken von Bund und Ländern Regelungen, denen eine gesetzlich bestimmte Anzahl an Ländern zugestimmt hat, für alle Länder verbindlich werden zu lassen, wenn dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird.³⁰ In der Sache geht es insbesondere um die Entwicklung und den Einsatz von Informationstechnik in der Steuerverwaltung.³¹

Im Hinblick auf die Fragestellung ist zunächst festzustellen, dass sich aus dem Wortlaut des Art. 108 Abs. 4 GG nicht die Möglichkeit ergibt, eine Bundessteuerverwaltung im Auftrag der Länder einzuführen. Dass die Länder ein Gesetz erlassen, in dem sie den Bund mit dem Steuervollzug beauftragen könnten, ist nicht vorgesehen. Fraglich ist allenfalls, ob das Modell einer Landesauftragsverwaltung als ein „Zusammenwirken von Bundes- und Landesbehörden“ im

24 *Siekmann*, in: Sachs, 8. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 10.

25 *Drüen*, in: Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 30.

26 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, Rn. 78.

27 *Kube*, in: BeckOK GG, 44. Ed. 15.08.2020, GG Art. 108 Rn. 4.

28 *Kube*, in: BeckOK GG, 44. Ed. 15.08.2020, GG Art. 108 Rn. 4.

29 *Schwarz/Reimer*, in: JuS 2007, 119 (121).

30 *Kube*, in: BeckOK GG, 44. Ed. 15.08.2020, GG Art. 108 Rn. 4.

31 BT-Drs. 18/11131, S. 18, 19.

Sinne von Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG S. 1 ausgelegt werden könnte. Dann ließe sich eine „Landesauftragsverwaltung“ durch ein zustimmungsbedürftiges Bundesgesetz auf dieser Grundlage realisieren.

Einige Stimmen in der Literatur meinen, dass es im Hinblick auf den Vollzug der Besitz- und Verkehrssteuern, zu denen u.a. Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer gehören, im Wege einer Bundessteuerverwaltung zur Kompetenzverlagerung gestützt auf Art. 108 Abs. 4 GG keiner Verfassungsänderung bedürfe, sondern der Erlass eines – allerdings zustimmungsbedürftigen – Bundesgesetzes genüge.³²

Diese Ansicht verkennt jedoch, dass es sich bei der Delegationsklausel des Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG um eine Ausnahmenvorschrift handelt, die restriktiv auszulegen und auf Einzelfälle beschränkt ist. Die wohl herrschende Meinung hält deshalb die Einführung einer Bundessteuerverwaltung im Rahmen von Art. 108 Abs. 4 GG für unzulässig.³³ Denn die Grenze der Dispositionsklausel sei erreicht, wenn die einfach-gesetzlichen Modifikationen die Grundstrukturen des Verteilungssystems des Art. 108 GG berührten oder überschritten.³⁴ Die Grundstruktur des föderalen Steuervollzugs dürfe durch Modifikationen nach Maßgabe des Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG nicht umgekehrt werden.³⁵ Auf Art. 108 Abs. 4 GG gestützte Durchbrechungen seien daher auf Teilbereiche zu beschränken.³⁶ In der Folge sei auch § 21a FVG, der dem Bund ein Recht zur Erteilung allgemeiner fachlicher Weisungen zusprechen will, nicht auf die Gestattung eines Zusammenwirkens zu stützen.³⁷

Zwar ist aufgrund der Internationalisierung der Besteuerung und der gebotenen digitalen Vernetzung des föderalen Steuervollzugs in den letzten Jahren die Bedeutung des BZSt gewachsen. Dies verdeutlicht der mittlerweile auf 44 Zuständigkeiten angewachsene Katalog des § 5 FVG. Die von der Auftraggeberin vorgestellte Verlagerung des Steuervollzugs per Auftrag auf den Bund würde das derzeitige Bild der Steuervollzugsverwaltung jedoch nachhaltig und erheblich verändern. Abweichungen gegenüber der in Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG vorgenommenen Verteilung der Steuerverwaltungshoheiten sind im Rahmen von Absatz 4 nur punktuell zulässig.³⁸ Eine „Bundessteuerverwaltung durch die Hintertür“ soll sich auf einfachgesetzlichem Wege über Art. 108 Abs. 4

32 Schwarz/Reimer, in: JuS 2007, 119 (126).

33 Vgl. Schmitt, in: Leitgedanken des Rechts, Band II (Staat und Bürger), 2013, § 161 Rn. 12; Heun/Thiele, in: Dreier Grundgesetz Kommentar, 3. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 24; Siekmann, in: Sachs, 8. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 11; Kirchhof, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, 7. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 65; Seer, in: Bonner Kommentar, April 2011, GG Art. 108 Rn. 131.

34 Hidién/Walter, Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 2009, S. 664.

35 Siekmann, in: Sachs, 8. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 11.

36 Heun/Thiele, in: Dreier Grundgesetz Kommentar, 3. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 24.

37 Kirchhof, in: v. Mangoldt/Klein/Starck/, 7. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 65.

38 Seer, in: Bonner Kommentar, April 2011, GG Art. 108 Rn 142.

GG nicht einführen lassen.³⁹ Es ist somit festzuhalten, dass eine „Landesauftragsverwaltung“ nicht auf Art. 108 Abs. 4 GG gestützt werden könnte, so dass für die entsprechende Einführung die Änderung des Grundgesetzes notwendig wäre.

5. Vereinbarkeit einer „Landesauftragsverwaltung“ mit der Ewigkeitsklausel

Sofern eine Änderung des Grundgesetzes in Betracht gezogen wird, ist die Ewigkeitsklausel des Art. 79 GG zu prüfen. Fraglich ist, ob bzw. inwieweit die Ewigkeitsklausel des Art. 79 Abs. 3 GG einer Beauftragung des Bundes zur Steuerverwaltung durch die Länder entgegenstehen könnte. Nach Art. 79 Abs. 3 GG ist eine Änderung des Grundgesetzes unzulässig, durch welche die in den Artikeln 1 und 20 niedergelegten Grundsätze berührt werden. Damit erfasst die Vorschrift auch das in Art. 20 GG verankerte Bundesstaatsprinzip. Das bedeutet, dass zumindest die „Grundsubstanz der Eigenstaatlichkeit der Länder“ stets erhalten bleiben muss.⁴⁰

Lediglich eine historische Betrachtungsweise könnte dafür sprechen, dass die Einführung einer Bundessteuerverwaltung nicht mit Art. 79 Abs. 3 GG vereinbar sei und daher verfassungswidrig wäre. Denn das Thema „Bundessteuerverwaltung“ wurde ernsthaft im Parlamentarischen Rat diskutiert und in der Folge keine Zentralisierung der Steuerverwaltung eingeführt (s.o.).

Bei dem Bundesstaatsprinzip handelt es sich indes um ein offenes Verfassungsprinzip, aus dem eine konkrete Einzelausprägung des Föderalismus nicht hergeleitet werden kann.⁴¹ Es ist zu berücksichtigen, dass bei entsprechenden Mehrheitsverhältnissen auch die Art. 105 und 106 GG geändert werden können und der Umbau des kombinierten Trennungs- und Mischsystems zu einem reinen Finanzaufbauungssystem an die Länder möglich wäre.⁴² Wenn selbst Art. 105 und 106 GG derartig geändert werden können, lässt sich – trotz der gravierenden Auswirkungen für die Landesfinanzminister – für die auf Art. 105 und 106 GG aufbauende Steuerverwaltungshoheit des Art. 108 GG keine Ewigkeitsgarantie begründen.⁴³ Daher kann aus dem Bundesstaatsprinzip als Staatsstrukturprinzip kein verfassungsrechtlicher Bestandsschutz für eine eigene Steuerverwaltung der Länder abgeleitet werden.⁴⁴

Im Rahmen der Föderalismusreform I ist auch ein von Prof. Seer und PD Dr. Drüen angefertigtes Rechtsgutachten zur Beurteilung der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Bundes-

39 Ebd.

40 *Senger*, Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, 2009, S. 234.

41 *Seer*, in: Bonner Kommentar, April 2011, GG Art. 108 Rn 50.

42 *Senger*, Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, 2009, S. 234.

43 *Seer*, in: Bonner Kommentar, April 2011, GG Art. 108 Rn 50.

44 Ebd.

steuerverwaltung zu dem Ergebnis gekommen, dass aus dem Bundesstaatsprinzip kein verfassungsrechtlicher Bestandsschutz für die Steuerverwaltung der Länder abgeleitet werden kann.⁴⁵

Die Ewigkeitsklausel des Art. 79 Abs. 3 GG ist nicht auf Art. 108 GG auszuweiten und stellt somit keine Schranke gegen eine Änderung des Art. 108 GG dar.

6. Auswirkungen einer „Landesauftragsverwaltung“ auf bestehende Dienstverhältnisse der Mitarbeiter der Landesfinanzverfassung

Schließlich stellt sich die Frage, wie sich die „Bundessteuerverwaltung im Auftrag der Länder“ auf bestehende Dienstverhältnisse der Mitarbeiter der Finanzbehörden der Länder auswirken könnte. Für den Fall der Einführung einer Bundessteuerverwaltung wird mit einer Migration von ca. 110.000 Beschäftigten der Länder zum Bund gerechnet.⁴⁶

Eine Möglichkeit könnte die Versetzung der Landesbeamten zum Bundesfinanzministerium sein. Nach § 28 des Bundesbeamtengesetz (BBG) ist eine Versetzung auch ohne Zustimmung eines Beamten zulässig, wenn das Amt mit mindestens demselben Grundgehalt verbunden ist wie das bisherige Amt, und die Tätigkeit aufgrund der Vorbildung oder Berufsausbildung zumutbar ist. Welche dienstlichen Gründe eine Versetzung zu einem anderen Dienstherrn ohne Zustimmung des betroffenen Beamten rechtfertigen, ist im Einzelnen umstritten.⁴⁷ Zu beachten ist aber, dass die Landesvorschriften teilweise das Einvernehmen der Beamten mit der Versetzung und unterschiedliche Form- und Verfahrensanforderungen voraussetzen. In der Literatur wird daher in Bezug auf das Thema „Landesauftragsverwaltung“ teilweise vorgeschlagen, eine neue gesetzliche Regelung zu schaffen, die die Übernahme der Landesbeamten ins Dienstverhältnis zum Bund ermöglicht, um Streitigkeiten zu vermeiden.⁴⁸ Ebenfalls sei eine entsprechende Regelung für die nicht verbeamteten Landesbediensteten zu finden.⁴⁹

Die Bundessteuerverwaltung im Auftrag der Länder könnte jedoch auch als eine „Umbildung“ der Landesfinanzbehörden qualifiziert werden, so dass die §§ 16, 17 des BeamtStG Anwendung fänden. Dies hätte die Folge, dass das Dienstverhältnis der Landesbeamten *kraft Gesetzes* auf das Bundesfinanzministerium überginge, wenn und soweit eine Bundessteuerverwaltung eingeführt werden würde.

Nach § 16 Abs. 1 BeamtStG treten Beamtinnen und Beamte einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Dienstherrnfähigkeit (Körperschaft), die vollständig in eine andere Körperschaft

45 Vgl. Senger, Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, 2009, S. 234.

46 Kienbaum Management Consultants GmbH, Abschlussbericht v. 26.12.2006, Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltung zu erwartenden Effizienzgewinne, S. 152 f.

47 Senger, Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, 2009, S. 235.

48 Senger, Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, 2009, S. 236.

49 Ebd.

eingegliedert wird, mit der Umbildung kraft Gesetzes in den Dienst der aufnehmenden Körperschaft über. Das Beamtenverhältnis wird dann mit dem neuen Dienstherrn fortgesetzt, § 17 Abs. 1 BeamtStG. Dasselbe gilt, wenn der Beamte aufgrund des § 16 Abs. 2 oder 3 BeamtStG von einer anderen Körperschaft übernommen wird. § 16 Abs. 4 BeamtStG bestimmt, dass Abs. 1 bis 3 in zahlreichen weiteren denkbaren Varianten der Veränderung des Zuschnitts von Körperschaften oder deren Teilen Anwendung finden.⁵⁰

Für die direkte Anwendbarkeit von §§ 16, 17 BeamtStG auf den Fall der „Landesauftragsverwaltung“ ist zunächst Voraussetzung, dass die Landesfinanzbehörden als „Körperschaft“ zu qualifizieren sind. Körperschaften des öffentlichen Rechts sind die Gebietskörperschaften, also Bund und Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, Landkreise, Landschaftsverbände und Zweckverbände.⁵¹ Eine Behörde erfüllt diese Voraussetzungen nicht, so dass § 16 BeamtStG jedenfalls nicht unmittelbar zu Anwendung gelangen kann.

§ 16 BeamtStG könnte im Fall einer „Landesauftragsverwaltung“ analog angewendet werden. Die analoge Anwendung einer Vorschrift setzt das Bestehen einer planwidrigen Regelungslücke und einer vergleichbaren Interessenlage voraus. Es gibt für den Fall der Einführung einer Bundesauftragsverwaltung keine gesetzliche Grundlage, die die Auswirkungen auf das Dienstverhältnis der Beamten konkret regelt, so dass von einer Regelungslücke ausgegangen werden könnte. Fraglich ist, ob eine vergleichbare Interessenlage bestünde. § 16 BeamtStG bezweckt die Beamtinnen und Beamte bei einem im Bereich von Rationalisierungsmaßnahmen und Modernisierungsmaßnahmen unfreiwilligen Dienstherrnwechsel durch Verfahrensregeln zu schützen.⁵² Derselbe Schutzgedanke kann für den Fall der Einführung einer Bundessteuerverwaltung zugunsten der Landesfinanzbeamten herangezogen werden. Denn die Bundessteuerverwaltung soll zu höherer Effektivität beim Steuervollzug beitragen und ist insoweit mit einer Modernisierungsmaßnahme, die einen Dienstherrnwechsel zur Folge hat, vergleichbar. Durch die Einführung einer „Landesauftragsverwaltung“ könnten die Landesfinanzbeamten genauso ihren Dienstherrn verlieren, wie wenn es sich um eine bloße Umstrukturierungsmaßnahme innerhalb einer Körperschaft handelt. In beiden Fällen ginge es darum, das bestehende Dienstverhältnis der Beamten zu gewährleisten und zu schützen. Es ließe sich folglich argumentieren, dass die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung von § 16 BeamtStG vorlägen, wenn eine „Landesauftragsverwaltung“ eingeführt wird. Im Ergebnis würden die Landesbeamten dadurch im Zeitpunkt der Einführung der „Landesauftragsverwaltung“ kraft Gesetzes ihr Beamtenverhältnis in der Bundesfinanzverwaltung fortführen, §§ 16, 17 BeamtStG analog.

7. Fazit

Eine „Bundessteuerverwaltung im Auftrag der Länder“ kann nur durch eine Änderung von Art. 108 GG realisiert werden. Denn weder Bund noch Länder können über ihre im Grundgesetz festgelegten Kompetenzen verfügen. Ebenfalls ist es nicht möglich, eine „Landesauftragsverwaltung“ im Wege von Art. 108 Abs. 4 GG einzuführen. Denn das Vorhaben der Auftraggeberin würde die Kompetenzverteilung in Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG nicht nur in einem Teilbereich

50 Schollendorff, BeckOK BeamtenR, 19. Ed. 1.4.2020, BeamtStG § 16 Rn. 10.

51 Backert, in: BeckOK BGB, 55. Ed. 1.5.2020, BGB § 89 Rn. 3.

52 Reich, in: BeamtStG, 3. Aufl. 2018, BeamtStG § 16 Rn. 1.

durchbrechen, sondern die Grundstruktur des föderalen Steuervollzugs fundamental und nachhaltig verändern. Im Fall einer auf Art. 108 GG bezogenen Grundgesetzänderung steht dem Vorhaben die Ewigkeitsklausel des Art. 79 Abs. 3 GG nicht entgegen.

Wie sich die „Landesauftragsverwaltung“ auf den Status der Landesbeamten auswirken könnte, ist in Ermangelung einer für diesen Fall bestehenden Sondervorschrift nicht gänzlich absehbar. Die Vorschriften des §§ 16, 17 BeamtStG könnten analog herangezogen werden, mit der Folge, dass die Landesbeamten ihr Dienstverhältnis kraft Gesetzes in der Bundesfinanzverwaltung fortsetzen würden. Es wird jedoch auch vertreten, dass eine neue Rechtsgrundlage einzuführen wäre.

* * *