



Sachstand

Steuerverwaltung für bestimmte Personen und Unternehmen durch den Bund

Verlagerung der Zuständigkeit auf den Bund im Rahmen des Art. 108 Abs. 4 GG

Steuerverwaltung für bestimmte Personen und Unternehmen durch den Bund
Verlagerung der Zuständigkeit auf den Bund im Rahmen des Art. 108 Abs. 4 GG

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 068/21
Abschluss der Arbeit: 2. August 2021
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.	Fragestellung	4
2.	Aufteilung der Verwaltungskompetenzen für Steuern nach Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG	4
3.	Art. 108 Abs. 4 GG erlaubt drei Ausnahmen	4
3.1.	Die drei Ausnahmetatbestände	4
3.2.	Erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze	5
3.3.	Praktische Bedeutung	6
4.	Ausnahmetatbestand: „für andere Steuern kann die Verwaltung durch Bundesfinanzbehörden vorgesehen werden“	7
4.1.	Einschränkende Auslegung: nur punktuelle Verlagerung	7
4.2.	Keine konkreten Grenzen für die Verlagerung von Kompetenzen auf den Bund	8
4.3.	Zwischenergebnis: Reichweite der Übertragung unklar	8
4.4.	Auslegung des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Alt. 3 GG	9
4.4.1.	Wortlaut- und systematische Auslegung	9
4.4.2.	Historische Auslegung	9
4.4.3.	Teleologische Auslegung	11
5.	Ergebnis der Auslegung	11
6.	Voraussetzungen und Zweckmäßigkeit der Übertragung	12

1. Fragestellung

Gefragt wird, ob es ohne Änderung des Art. 108 GG verfassungsrechtlich zulässig ist, die Steuerverwaltung für große Unternehmen und Personen mit besonderen Einkünften (Einkommensmillionär*innen) auf das Bundeszentralamt für Steuern oder eine andere Bundesbehörde zu übertragen, insbesondere ob die Regelung des Art. 108 Abs. 4 GG eine solche beschränkte Kompetenzübertragung ohne eine Verfassungsänderung zulässt.

2. Aufteilung der Verwaltungskompetenzen für Steuern nach Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG

Art. 108 GG regelt die verfassungsrechtliche Verteilung der Steuerverwaltungshoheit auf Bund und Länder als *lex specialis* gegenüber den Art. 83 ff. GG,¹ einfachrechtlich konkretisiert durch das Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG). **Verwaltungskompetenz** ist das Recht zum Vollzug der Steuer- und Abgabengesetze; damit korrespondiert eine umfassende Vollzugspflicht.² Dafür gilt ein **Trennsystem**, das die Kompetenzen zwischen Bund und Ländern aufteilt. 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 werden durch Bundesfinanzbehörden verwaltet (Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG; § 12 Abs. 2 FVG: durch Hauptzollämter als örtliche Bundesbehörden). Alle **übrigen Steuern** werden durch Landesfinanzbehörden verwaltet (Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG); dazu gehören insbesondere die Gemeinschaftsteuern (Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer).

Die Verwaltung der Steuern ist folglich – mit Ausnahme der Verbrauchsteuern – überwiegend den Ländern zugewiesen. Die Länder verwalten die Steuern nach dem Grundsatz aus Art. 83 GG als eigene Angelegenheit. Bei der Verwaltung der Gemeinschaftsteuern werden die Landesfinanzbehörden allerdings im Auftrag des Bundes tätig (Bundesauftragsverwaltung; Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG), um einen einheitlichen Steuervollzug im Bundesgebiet zu sichern.³ Kompetenzverschiebungen zwischen Bund und Ländern sind auch im gegenseitigen Einvernehmen nicht möglich, soweit nicht das GG selbst eine Verschiebung ermöglicht.⁴

3. Art. 108 Abs. 4 GG erlaubt drei Ausnahmen

3.1. Die drei Ausnahmetatbestände

Art. 108 Abs. 4 GG ermöglicht Durchbrechungen dieser Kompetenzverteilung. Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG lautet:

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

2 So Schwarz/Reimer, JuS 2007, 119, 120.

3 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rn. 2.73.

4 Siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer einheitlichen Steuerverwaltung durch den Bund im Auftrag der Länder („Landesauftragsverwaltung“)“ vom 20.11.2020, WD 4 – 3000 - 119/20, Ziffer 3.

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. (Hervorhebung nur hier)

Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG enthält drei Ausnahmetatbestände, darunter – als Alternative 3 – die Übertragung der Verwaltung für „andere Steuern“ auf Bundesfinanzbehörden anstelle der Landesfinanzbehörden. Daher handelt es sich bei der originären Kompetenzverteilung (dazu 2.) um „nachgiebiges Verfassungsrecht“⁵, das zur Disposition des Bundes steht⁶. Diese Regelung schafft als föderaler „**Beweglichkeitsfaktor**“⁷ gerade **bei der Steuerverwaltung** eine für das GG ansonsten „ungewöhnliche Flexibilität“⁸. Es liegt im Ermessen des Bundesgesetzgebers, davon Gebrauch zu machen; eine Verpflichtung dazu besteht nicht.⁹ Art. 108 Abs. 4 GG enthält dafür einen organisatorischen Gesetzesvorbehalt, aber keinen Parlamentsvorbehalt.¹⁰

3.2. Erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze

Voraussetzung für eine Verlagerung von Kompetenzen auf den Bund ist, dass der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird. Damit sind nicht nur Aspekte der fiskalischen oder organisatorischen Optimierung des Steuervollzugs gemeint.¹¹ Maßgebliche Kriterien dafür sind vielmehr die **Steigerung der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung**¹², gefordert wird eine „messbare Effizienzsteigerung im Sinne eines gleich- und gesetzmäßigeren Steuervollzugs“¹³. Umstritten ist, ob hierfür ein **Beurteilungs- und Einschätzungsspielraum** des

5 Kempny, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 75.

6 Siekmann, in: Sachs, 9. Aufl. 2021, GG Art. 108 Rn. 11.

7 Drüen, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 596; Schwarz, in: Maunz/Dürig, 94. EL Januar 2021, GG Art. 108 Rn. 20; Seer, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 129 (Art. 108 Abs. 4 GG sei entwicklungsoffen).

8 Heun/Thiele, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Auflage 2018, Art. 108 Rn. 23; Hidien/Walden, in: Bönders (Hrsg.), Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 2009, S. 651, 662 („außerordentlich flexibel“); Kempny, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 75 („nicht eben gewöhnlich“).

9 Kempny, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 78; Schwarz, in: Maunz/Dürig, 94. EL Januar 2021, GG Art. 108 Rn. 46.

10 BVerfG, Beschluss vom 27.6.2002, 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 20, 22.

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

12 Kempny, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 95, 97; Heintzen, in: von Münch/Kunig, 7. Aufl. 2021, GG Art. 108 Rn. 34.

13 So Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rn. 2.78.

Bundesgesetzgebers besteht, der einer nur eingeschränkten Kontrolle durch das Bundesverfassungsgericht unterliegt.¹⁴ Für Änderungen der Kompetenzverteilung werden jedenfalls hohe Anforderungen an die Begründung gestellt, die erhebliche Verbesserung müsse genau dargelegt werden.¹⁵ Dazu genügt nicht bereits jede einfache Erleichterung oder Verbesserung des Steuervollzugs.¹⁶ Der Bund dürfe das Trennsystem nur unter strengen Voraussetzungen durchbrechen und müsse dazu nachweisen, dass das vorhandene „Vollzugsinstrumentarium“ ausgeschöpft und nicht „zielgenau“ sei.¹⁷

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.¹⁸ *Kempny* verlangt für eine erhebliche Verbesserung des Steuervollzugs, dass diese ein „nicht ganz geringfügiges Gewicht“ hat.¹⁹ Umstritten ist zum Beispiel, ob eine Kostenersparnis bereits die Anforderungen erfüllt.²⁰

3.3. Praktische Bedeutung

Während der Bund von der Delegation auf die Landesfinanzbehörden bisher keinen Gebrauch gemacht hat,²¹ sind insbesondere infolge der Europäisierung und Internationalisierung des Steuervollzugs immer mehr Kompetenzen auch im Bereich der Umsatz-, der Einkommen- und der Körperschaftsteuer auf das Bundeszentralamt für Steuern übertragen worden (siehe § 5 FVG).²²

-
- 14 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 *Seer*, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 129; *Schwarz*, in: Maunz/Dürig, 94. EL Januar 2021, GG Art. 108 Rn. 20, 47; *Siekmann*, in: Sachs, 9. Aufl. 2021, GG Art. 108 Rn. 11a.
- 15 *Seer*, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 129 (die Anforderungen seien abhängig von der „Schwere der Durchbrechung“); *Schwarz*, in: Maunz/Dürig, 94. EL Januar 2021, GG Art. 108 Rn. 20.
- 16 FG Niedersachsen, Urteil vom 10.3.2021, 7 K 1/21, IStR 2021, 481 Rn. 35, Rev. BFH I R 21/21.
- 17 *Hidien/Walden*, in: Bönders (Hrsg.), Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 2009, S. 651, 660 f.
- 18 Vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 27.6.2002, 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 16 f.
- 19 *Kempny*, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 90.
- 20 Dafür *Kube*, in: BeckOK GG, 47. Ed. 15.5.2021, GG Art. 108 Rn. 4; ablehnend *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, 7. Aufl. 2021, GG Art. 108 Rn. 34.
- 21 *Kube*, in: BeckOK GG, 47. Ed. 15.5.2021, GG Art. 108 Rn. 4.1.
- 22 *Drüen*, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 603; siehe im Einzelnen *Seer*, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 138 f. (bundeseigene Ausführung von Steuergesetzen).

Diese Übertragungen werden als Ausdruck einer Tendenz in Richtung einer Bundessteuerverwaltung verstanden.²³ Weitere Formen des Zusammenwirkens sehen die §§ 18 bis 21a FVG vor.

4. Ausnahmetatbestand: „für andere Steuern kann die Verwaltung durch Bundesfinanzbehörden vorgesehen werden“

4.1. Einschränkung der Auslegung: nur punktuelle Verlagerung

Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Alt. 3 GG formuliert zwar Voraussetzungen (dazu 3.2.), aber keine Grenzen für die Delegation von den Ländern auf den Bund. Die Reichweite dieses Tatbestands ist daher unklar geblieben. Das verfassungsrechtliche Schrifttum will die Norm einschränkend auslegen und verwendet dazu nahezu einhellig die Formulierung, die Kompetenzzuordnung dürfe „nur punktuell“ verändert werden.²⁴ Änderungen dürften nicht die Grundstruktur der Zuständigkeitsverteilung des Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG umstoßen²⁵, müssten vielmehr auf Teilbereiche beschränkt bleiben.²⁶ Eine weitere Konkretisierung dieser Aussage erfolgt zumeist nicht. Zwar kommt auch *Kempny* zu dem Schluss, die Norm sei im Zweifel eng auszulegen, betont aber, dies folge nicht zwingend aus dem Wortlaut; die im Schrifttum formulierten Bedingungen seien schwer handhabbar und staatspraktisch folgenlos.²⁷

23 *F. Kirchhof*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, 7. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 12; *Siekmann*, in: Sachs, 9. Aufl. 2021, GG Art. 108 Rn. 11a. Beklagt wird eine Prädominanz des Bundes, *Hidien/Walden*, in: Bönders (Hrsg.), Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung, 2009, S. 651, 660 f.

24 *Kube*, in: BeckOK GG, 47. Ed. 15.5.2021, GG Art. 108 Rn. 4; *Siekmann*, in: Sachs, 9. Aufl. 2021, GG Art. 108 Rn. 11a; *F. Kirchhof*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, 7. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 65; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, 7. Aufl. 2021, GG Art. 108 Rn. 34; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, 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.

25 *Siekmann*, in: Sachs, 9. Aufl. 2021, GG Art. 108 Rn. 11a; *F. Kirchhof*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, 7. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 65

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

27 *Kempny*, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 76.

4.2. Keine konkreten Grenzen für die Verlagerung von Kompetenzen auf den Bund

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.²⁸ Unzulässig sei daher die Einführung einer zentralen, allgemeinen Bundesfinanzverwaltung.²⁹ Die Verlagerung der Steuerverwaltung auf den Bund im Wege einer Verwaltung im Auftrag der Länder (Landesauftragsverwaltung) würde die zulässige Änderung der Kompetenzverteilung ebenfalls überschreiten; sie ist daher ohne Änderung des Art. 108 GG nicht möglich.³⁰ Die vollständige Übertragung der Verwaltung einer Gemeinschaftsteuer auf den Bund wird zum Teil ebenfalls für unzulässig gehalten.³¹ Nach anderer Auffassung kommt auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 4 GG dagegen eine Delegation der Verwaltung der Besitz- und Verkehrssteuern einschließlich der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer auf eine Bundessteuerverwaltung ohne Verfassungsänderung in Betracht.³²

4.3. Zwischenergebnis: Reichweite der Übertragung unklar

Das einschlägigen Schrifttum zu Art. 108 Abs. 4 GG erkennt zwar die Reichweite und Flexibilität dieser Norm für Kompetenzverschiebungen zwischen Bund und Ländern durchaus an, betont aber nahezu einhellig, die Norm müsse einschränkend ausgelegt werden und erlaube daher nur punktuelle Änderungen der Kompetenzordnung. Soweit sich das Schrifttum überhaupt mit den einzelnen Varianten der Norm auseinandersetzt, geschieht dies hauptsächlich mit der ersten Alternative, also der Mischverwaltung. Die beiden anderen Alternativen werden kaum beleuchtet. Zu der Alternative der Verlagerung von Kompetenzen auf den Bund kann als gesicherte äußerste Grenze lediglich gelten, dass der Bund jedenfalls die Steuerverwaltung der Länder nicht durch eine allgemeine Bundessteuerverwaltung ersetzen darf. Im Folgenden soll daher die gestellte Frage durch Auslegung des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG beantwortet werden.

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

29 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; *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 zum GG, Art. 108 Rn. 138.

30 Dazu ausführlich Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer einheitlichen Steuerverwaltung durch den Bund im Auftrag der Länder („Landesauftragsverwaltung“)“ vom 20.11.2020, WD 4 – 3000 - 119/20.

31 *Drüen*, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 596; *Kemmler*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG Art. 108 Rn. 26 (zumindest problematisch; unzulässig sei auch die vollständige Übertragung der Verwaltung einer Landessteuer auf den Bund).

32 *Schwarz/Reimer*, JuS 2007, 119, 126.

4.4. Auslegung des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Alt. 3 GG

4.4.1. Wortlaut- und systematische Auslegung

Der Wortlaut des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG („Verwaltung von Steuern“) ist nach dem allgemeinen Sprachgebrauch weit zu verstehen. Im Kontext der Finanzverfassung des GG meint der Begriff Steuer im Sinne einer eindeutigen Zuordnung der Kompetenzen die einzelne Steuer insgesamt (also zum Beispiel die Einkommensteuer), und nicht nur etwa Teilmengen der Steuerpflichtigen bzw. Steuerfälle. Im Kontext der drei Alternativen in Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG meint die Verwaltung für eine Steuer die gesamte Verwaltung dieser einzelnen Steuer und nicht nur eine Kooperation zwischen Bund und Ländern im Sinne einer Mischverwaltung, die bereits von der ersten Alternative des Satzes 1 erfasst ist. Die Wortlaut- und die systematische Auslegung sprechen daher für eine weite Bedeutung des Begriffs der „Steuer“ im Sinne von Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG, die jede einzelne im GG geregelte Steuer insgesamt und – als Minus dazu – auch Teilmengen der Steuerfälle einschließt.

Weiterhin fragt sich, ob das Bundesstaatsprinzip des GG zu einer engen Auslegung des Art. 108 Abs. 4 GG zwingt.³³ Im Rahmen einer „verfassungssystematischen Auslegung“ sind widerstrebende Verfassungsnormen im Weg der „praktischen Konkordanz“ so zu berücksichtigen, dass beide Normen zu jeweils (relativ) optimaler Entfaltung kommen.³⁴ Dem ist aber entgegenzuhalten, dass die Norm des Art. 108 GG insgesamt – und nicht nur die Absätze 1 bis 3 – eine gegenüber den Art. 83 ff. GG spezielle Regelung gerade zur Ausgestaltung des Bund-Länder-Verhältnisses im Bereich der Steuerverwaltung darstellt. Aus dem allgemeinen Bundesstaatsprinzip können daher gegenüber den detaillierten Bestimmungen des Art. 108 GG, die in Abs. 4 die Kompetenzverlagerung ausdrücklich vorsehen, allenfalls äußerste Grenzen für eine Veränderung der Verwaltungskompetenzen (dazu bereits 4.2.) abgeleitet werden.

4.4.2. Historische Auslegung

Bei der Auslegung der Kompetenzbestimmungen des GG gelten die allgemeinen Regeln, der historischen Interpretation ist allerdings besonderes Gewicht beizumessen.³⁵ Art. 108 Abs. 4 GG wurde durch das Finanzreformgesetz vom 12. Mai 1969³⁶ geschaffen. Die Ermächtigung für die gegenseitige Übertragung von Verwaltungszuständigkeiten in Art. 108 Abs. 4 GG sollte „zunächst“ eine verfassungsrechtliche Grundlage für bereits bestehende Regelungen schaffen.³⁷ Die

33 Siehe etwa *Hidien/Walden*, in: Bönders (Hrsg.), *Kompetenz und Verantwortung in der Bundesverwaltung*, 2009, S. 651, 653, 661.

34 *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, 16. Aufl. 2020, GG Einleitung Rn. 7.

35 BVerfG, Beschluss vom 11.7.2013, 2 BvR 2302/11, 2 BvR 1279/12, BVerfGE 134, 33 Rn. 55.

36 BGBl. I 1969, 359.

37 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30.4.1968, BT-Drs. V/2861, Ziffer 173 der Begründung.

Begründung der Bundesregierung für die Neufassung des Art. 108 Abs. 4 GG durch Gesetz vom 1969 lautet:³⁸

„Absatz 4 Satz 1 schafft die verfassungsrechtliche Grundlage, mit Zustimmung des Bundesrates die Verwaltung von Steuern von Landes- auf Bundesbehörden und umgekehrt zu übertragen oder für bestimmte Steuern ein Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden vorzusehen, wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird. Diese Ermächtigung deckt bereits bestehende Regelungen (z. B. Steuererhebung durch die Zollverwaltung bei der Kraftfahrzeugsteuer, § 5 KraftSt-DV) und bietet außerdem die Möglichkeit, bei Änderungen des Steuersystems oder technischen Rationalisierungsmaßnahmen die notwendigen Folgerungen für die Verwaltung zu ziehen. Gleichzeitig wird dadurch die verfassungsrechtliche Voraussetzung geschaffen, eine im gemeinsamen Interesse von Bund und Ländern liegende Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Steuerverwaltung gesetzlich zu regeln (z. B. Betriebsprüfung, Automation). ...“

Die Gesetzesbegründung befasst sich hier vor allem mit Möglichkeiten der Mischverwaltung, die auch in der Folgezeit im Mittelpunkt von Gesetzesänderungen standen. Der Bundesrat befürwortete ursprünglich die Zusammenarbeit im Sinne der Mischverwaltung (also die Alt. 1 in Art. 108 Abs. 4 GG), lehnte aber die Möglichkeit der Kompetenzübertragung zwischen Bund und Ländern (Alt. 2 und 3) ab.³⁹ In ihrer Gegenäußerung hielt die Bundesregierung mit folgender Begründung daran fest:⁴⁰

„Es ist nicht nur eine Ermächtigung für das Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden erforderlich, sondern **in gewissem Umfang** auch für eine gegenseitige Übertragung von Verwaltungszuständigkeiten. Bereits bei der Schaffung des Grundgesetzes hat sich gezeigt, daß Ertragshoheit und Verwaltungshoheit nicht immer in derselben Hand liegen können. So mußte z. B. aus verwaltungstechnischen Gründen die allein den Ländern zufließende **Biersteuer als Verbrauchsteuer** Bundesfinanzbehörden übertragen werden. Daneben besteht auch in bestimmten weiteren Fällen aus der Sache heraus das Bedürfnis, Zuständigkeiten zu übertragen. Hierfür soll die vorgeschlagene Ermächtigung die verfassungsrechtliche Grundlage schaffen. Als Beispiel für die Notwendigkeit der Ermächtigung ist aus der bisherigen Handhabung die Verwaltung eines **Teils der Kraftfahrzeugsteuer** im grenzüberschreitenden Verkehr durch die Zollbehörden des Bundes zu nennen (vgl. dazu auch Tz. 173 der Begründung). Im Zuge der Automation der Steuerverwaltung erweist es sich als unumgänglich, größere Datenverarbeitungsanlagen einzusetzen und bei der Zusammenfassung der Aufgaben an den Ländergrenzen nicht haltzumachen. Auch hier kann ein Übertragen von Zuständigkeiten erforderlich werden, ...“ (Hervorhebungen nur hier)

Diese Ausführungen unterstreichen, dass mit der Übertragung von Kompetenzen sowohl die Verwaltung einer ganzen Steuer als auch die Verwaltung eines Teils einer Steuer, also zum Beispiel bestimmter Steuerfälle, gemeint ist.

38 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30.4.1968, BT-Drs. V/2861, Ziffer 357 der Begründung.

39 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30.4.1968, BT-Drs. V/2861, Seite 91.

40 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30.4.1968, BT-Drs. V/2861, Seite 100.

4.4.3. Teleologische Auslegung

Die Möglichkeiten zur Kompetenzverlagerung zwischen Bund und Ländern bei der Steuerverwaltung haben – nach nahezu einhelliger Auffassung – den Zweck, dem Bundesgesetzgeber Flexibilität zu verschaffen (siehe bereits 3.1.),⁴¹ um „ein zweckmäßiges und anpassungsfähiges Steuerverwaltungssystem“ zu garantieren.⁴² *Kempny* kommt zu dem Schluss, der Gesetzgeber habe keine hohen Hürden errichten wollen für verwaltungspraktisch begründete Abweichungen.⁴³

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.⁴⁴ Auf die besondere Bedeutung des Organisationsrechts für das materielle Steuerrecht und die Interdependenz zwischen beiden weist insbesondere *Drüen* hin. Das Organisationsrecht müsse (wie das Verfahrensrecht) die Weichen für den verfassungsmäßigen, insbesondere gleichheitsgerechten Vollzug der Steuergesetze stellen.⁴⁵ So diene die Möglichkeit des Art. 108 Abs. 4 GG gerade der Steuergleichheit.⁴⁶ Erweist sich der Vollzug der Steuergesetze durch die Länder als „defizitär“⁴⁷, muss der Bundesgesetzgeber also reagieren können, nicht nur um die Verwaltung effizienter zu machen und das Steueraufkommen zu sichern, sondern auch um die Rechtsstaatlichkeit des Steuervollzugs zu gewährleisten.

5. Ergebnis der Auslegung

Im Ergebnis akzeptiert auch das verfassungsrechtliche Schrifttum trotz Betonung der einschränkenden Auslegung (dazu 4.1.), dass Art. 108 Abs. 4 GG sehr weitreichende Kompetenzverschiebungen ermöglicht, auch wenn diese nicht ausdrücklich konkretisiert werden. Die Möglichkeit

41 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).

42 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rn. 2.78.

43 *Kempny*, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 90.

44 Zu dieser Rspr. des BVerfG siehe *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rz. 3.113.

45 *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.

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

47 Siehe etwa *Siekman*, in: Sachs, 9. Aufl. 2021, GG Art. 108 Rn. 30.

einer deutlich weiteren Auslegung als bisher angenommen wird auch von *Drüen* angedeutet.⁴⁸ Der Bund hat seine Gestaltungsspielräume aus Art. 108 Abs. 4 GG jedenfalls nicht ausgeschöpft.⁴⁹ Die Möglichkeit zur Delegation von Verwaltungskompetenzen auf den Bund betrifft alle nicht unter Art. 108 Abs. 1 GG fallenden Steuern. Dazu gehören auch die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer. 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.⁵⁰

Die Auslegung des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG ergibt daher, dass der Bund durch Gesetz mit Zustimmung des Bundesrates grundsätzlich auch die Verwaltung der **Einkommensteuer** für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen auf den Bund verlagern kann, wenn dadurch eine erhebliche Verbesserung oder Erleichterung des Vollzugs der Einkommensteuer erreicht wird (siehe dazu noch 6.). Dies gilt entsprechend für Teilgruppen der Steuerpflichtigen der **Körperschaftsteuer** und der **Umsatzsteuer**. Die Grenze, wonach keine allgemeine Bundesfinanzverwaltung geschaffen werden darf, wird dadurch noch nicht überschritten. Die streitige Frage, ob eine Gemeinschaftsteuer insgesamt auf den Bund verlagert werden darf, kann hiermit offen bleiben.

6. Voraussetzungen und Zweckmäßigkeit der Übertragung

Für die Übertragung der Verwaltung einer Teilgruppe der Einkommensteuerpflichtigen auf den Bund müssen die folgenden Bedingungen erfüllt sein. Zunächst muss der Gesetzgeber dafür die **erhebliche Erleichterung bzw. Verbesserung des Vollzugs** der Einkommensteuer darlegen, vor allem unter dem Aspekt, dass der Vollzug dadurch gleichmäßiger wird, indem zum Beispiel ggf. bestehende Vollzugsdefizite verringert werden. Dabei dürfte ihm in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BVerfG zwar eine Einschätzungsprärogative zukommen. Es genügt andererseits nicht bereits jede beliebige Erleichterung oder Verbesserung (siehe 3.2.). Daraus ergeben sich im Hinblick auf die Fragestellung zwei Anforderungen: zum einen muss dargelegt werden, inwieweit der Steuervollzug bei den Einkommensmillionär*innen durch Bundesbehörden gegenüber der bisherigen Ausführung durch die örtlichen Finanzämter konkret verbessert bzw. erleichtert wird, obwohl die Einkommensteuer bisher bereits im Wege der Bundesauftragsverwaltung vollzogen wird und das Bundeszentralamt für Steuern zum Beispiel weitgehende Mitwirkungsrechte bei Außenprüfungen hat (§ 19 FVG). Zum anderen muss diese Verbesserung zugleich die möglichen Nachteile überwiegen, die sich aus einer Trennung der Verwaltung derselben Steuer in zwei Gruppen von Steuerpflichtigen ergeben, nämlich in eine Gruppe mit hohen Einkünften

48 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 zukunftsöffener Beweglichkeitsfaktor in die Steuerverwaltungshoheit eingebaut werden, der ein wesentlicher Garant für ein zweckmäßiges und anpassungsfähiges Steuerverwaltungssystem sei).

49 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).

50 *Kempny*, in: Friauf/Höfling, *Berliner Kommentar zum GG*, Art. 108 Rn. 82 f.; *Schwarz*, in: Maunz/Dürig, 94. EL Januar 2021, GG Art. 108 Rn. 49

und eine andere Gruppe mit geringeren Einkünften. Dadurch würde eine organisatorisch getrennte, doppelte Einkommensteuerverwaltung geschaffen. Durch diese Aufteilung würde in den neu zu errichtenden Bundes-Veranlagungsstellen erheblicher Personalbedarf gerade für die Bearbeitung der komplexen Steuerfälle entstehen. Dabei müssten auch Konsequenzen dieser doppelten Verwaltungsstruktur zum Beispiel für die Koordination der beiden Verwaltungen und für die Bereiche Personalgewinnung und -entwicklung, Ausbildung oder Informations- und Wissensmanagement mitbedacht werden. Zudem besteht die Gefahr, dass neben einer Einkommensteuerverwaltung für die „großen“ Steuerfälle eine – nicht zuletzt in fiskalischer Hinsicht – weniger bedeutsame Einkommensteuerverwaltung für die „kleinen“ Steuerfälle entsteht, was auch zu einer organisatorisch untermauerten Auseinanderentwicklung der verfahrensrechtlichen Handhabung der Steuerfälle führen könnte, zum Beispiel im Hinblick auf die automatische Bearbeitung der Steuerfälle oder die Durchführung von Außenprüfungen.

Schließlich wird der Gesetzgeber weitere Aspekte der **Zweckmäßigkeit** zu berücksichtigen haben. Dies betrifft zum Beispiel die Vermeidung einer doppelten Zuständigkeit von Bundes- und Landesbehörden für Steuerpflichtige im Hinblick auf die Gemeinschaftsteuern.⁵¹ Dies kann dafür sprechen, für die betroffenen Steuerpflichtigen auch die Verwaltung der Umsatzsteuer und – soweit zum Beispiel Unternehmensgruppen mit Körperschaftsteuersubjekten betroffen sind – auch der Körperschaftsteuer auf den Bund zu verlagern. Denn etwa im Falle einer typischen, weit verbreiteten GmbH & Co. KG mit natürlichen Personen als Kommanditisten ist auch die Verwaltung der Körperschaftsteuer berührt. Ihren Gesetzentwurf zur Änderung des damaligen Art. 108 GG (dazu 4.4.2.) begründete die Bundesregierung u.a. damit, unterschiedliche behördliche Zuständigkeiten für die Verwaltung der Gemeinschaftsteuern zu beseitigen, weil diese von der gleichen Behörde verwaltet werden müssten.⁵² Selbst wenn vor diesem Hintergrund eine sinnvolle Eingrenzung der durch den Bund zu verwaltenden Gruppe der Steuerpflichtigen gemeinsam für die drei Gemeinschaftsteuern gelingen sollte, müsste – wie bei der Einkommensteuer – nachgewiesen werden, dass sich durch die Schaffung einer Doppelverwaltung auch bei der Körperschaftsteuer und bei der Umsatzsteuer nicht nur keine Nachteile, sondern erhebliche Erleichterungen oder Verbesserungen des Vollzugs ergeben würden.

* * *

51 Darauf weist etwa *Senger*, Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, 2009, S. 233, 254 unter dem Stichwort der „Kundenzufriedenheit“ hin.

52 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30.4.1968, BT-Drs. V/2861, Ziffer 160 f. der Begründung („unbefriedigende Teilzuständigkeit“).