

Urteil vom 20. Dezember 2023, I R 21/21

Zuständigkeit für die Außenprüfung (Steuerabzug nach § 50a EStG)

ECLI:DE:BFH:2023:U.201223.IR21.21.0

BFH I. Senat

FVG § 5 Abs 1 S 1 Nr 12, FVG § 5 Abs 1 S 1 Nr 1, FVG § 19, AO § 193, AO §§ 193ff, EStDV § 73a, EStDV §§ 73aff, GG Art 108 Abs 4, EStG § 50a, EStDV § 73d Abs 2, EStG VZ 2020, AEUV Art 267

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 10. März 2021, Az: 7 K 1/21

Leitsätze

Die sachliche Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern für die Antragsveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger und die Durchführung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes erstreckt sich nicht auf die Außenprüfung.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 10.03.2021 - 7 K 1/21 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) --oder aber das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)-- für die Anordnung der Außenprüfung betreffend den Steuerabzug nach § 50a des Einkommensteuergesetzes in der in den Jahren 2018 bis 2019 (Streitzeitraum) geltenden Fassung (EStG) zuständig ist.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine KG, die eine Konzertdirektion in X (Inland) betreibt, veranstaltet dort das jährlich stattfindende Musik Festival. Dafür engagiert sie ausländische Künstler, Künstlergruppen und Produktionsgesellschaften, die beschränkt steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 3 bzw. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG erzielen. Mit diesen Einkünften unterliegen die betreffenden Künstlergruppen beziehungsweise Produktionsgesellschaften dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Klägerin nahm diesen Abzug vor und übermittelte Meldungen in elektronischer Form an das gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) i.V.m. § 73e Satz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) für den Steuerabzug zuständige BZSt.
- 3** Unter dem 12.02.2020 hat das FA eine Prüfungsanordnung wegen einer Lohnsteuer-Außenprüfung erlassen; die Prüfung sollte sich auch auf den "Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG" beziehen. Das BZSt hatte zuvor die Übersendung von Kontrollmaterial angeregt und darum gebeten, im Rahmen von Außenprüfungen (Lohnsteuer-Außenprüfung, Außenprüfung) den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG in die Prüfung einzubeziehen. Das BZSt hatte dabei auch ausgeführt, dass dazu die Erteilung eines Prüfauftrags nicht erforderlich sei, da die sachliche Zuständigkeit für Außenprüfungen bei den Ländern verblieben sei.
- 4** Gegen die Prüfungsanordnung vom 12.02.2020 legte die Klägerin Einspruch ein; dass ein örtliches Finanzamt nach

Übertragung der Kompetenzen für den Steuerabzug gemäß § 50a EStG auf das BZSt noch für Prüfungen im Kontext des § 50a EStG zuständig sei, müsse bezweifelt werden.

- 5 Die gegen die zurückweisende Einspruchsentscheidung erhobene Klage hatte Erfolg. Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass nicht das FA, sondern das BZSt für die Prüfung des Steuerabzugs im Rahmen einer Außenprüfung sachlich zuständig sei. Die vom FA erlassene Prüfungsanordnung sei deshalb nichtig (Urteil vom 10.03.2021 - 7 K 1/21, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1161).
- 6 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Es rügt die Verletzung sachlichen Rechts und beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt. In der Sache vertritt es die Auffassung, dass die Entscheidung des FG rechtsfehlerhaft sei.
- 9 Das ebenfalls dem Revisionsverfahren beigetretene Niedersächsische Finanzministerium (FM) hat auch keinen Antrag gestellt. Es unterstützt in der Sache die Argumentation des FA und des BMF. Die Klägerin beantragt insoweit, den Beitritt des FM zum Revisionsverfahren abzulehnen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Das Urteil der Vorinstanz ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die streitige Prüfungsanordnung ist rechtmäßig. Insbesondere ist das FA für deren Erlass auch insoweit sachlich zuständig gewesen, als es um die Prüfung des Steuerabzugs gemäß § 50a Abs. 1 EStG geht.
- 11 1. Der Beitritt des FM zum Revisionsverfahren ist zulässig.
- 12 a) Wenn das Revisionsverfahren eine von den Landesfinanzbehörden verwaltete Abgabe betrifft, hat die zuständige oberste Landesbehörde ein Beitrittsrecht (§ 122 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 13 b) Diese Beitrittsvoraussetzung ist erfüllt. Die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer werden von Landesfinanzbehörden gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) verwaltet. Zur Verwaltung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer gehört die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen, unabhängig davon, ob die Besteuerung im Wege der Veranlagung oder des Steuerabzugs erfolgt.
- 14 Wenn in einem Revisionsverfahren, wie vorliegend, im Streit steht, ob zur Verwaltungskompetenz einer Landesfinanzbehörde für die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer auch die Anordnung einer Außenprüfung bei den beschränkt Steuerpflichtigen oder den Steuerabzugsverpflichteten gehört, liegt es auf der Hand, dass ein solches Verfahren ebenfalls eine durch Landesfinanzbehörden verwaltete Steuer "betrifft". Im Übrigen darf für die Entscheidung des Senats über die Zulässigkeit des Beitritts das Ergebnis des Revisionsverfahrens, das darin bestehen könnte, die Verwaltungskompetenz für bestimmte Bereiche der Verwaltung der Einkommensteuer nicht einer Landes-, sondern einer Bundesfinanzbehörde zuzuerkennen, nicht vorweggenommen werden.
- 15 c) Für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des Beitritts bedarf es nicht einer gesonderten Zwischenentscheidung (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.08.2007 - VI B 42/07, BFHE 218, 558, BStBl II 2007, 799).
- 16 2. a) Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG hat das BZSt unter anderem die Aufgabe, die Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG und § 32 Abs. 2 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes sowie das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 1 EStG, einschließlich des Erlasses von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung, durchzuführen.
- 17 Nach der Senatsrechtsprechung beschränkt sich die sachliche Zuständigkeit des BZSt im Sinne einer funktionalen Aufgabenteilung auf die positiv-rechtlich im Finanzverwaltungsgesetz enumerativ angeordneten Anwendungsfälle,

im Übrigen bleibt es bei der Zuständigkeit des Finanzamts (Senatsurteile vom 11.01.2012 - I R 25/10, BFHE 236, 318; vom 26.06.2013 - I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367).

- 18** b) Nach diesen Maßgaben ist mit der im Jahr 2009 erfolgten Übertragung der in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG genannten Aufgaben keine sachliche Zuständigkeit des BZSt für die Durchführung von Außenprüfungen bei beschränkt Steuerpflichtigen beziehungsweise inländischen Steuerabzugsverpflichteten begründet worden. Das Urteil der Vorinstanz (s.a. Niedersächsisches FG, Urteil vom 19.11.2021 - 7 K 169/21, EFG 2022, 1004, anhängige Revision IX R 30/22), das in der Literatur teilweise Zustimmung erfahren hat (Krumm in Tipke/Kruse, § 5 FVG Rz 13; Schmidt/Loschelder, EStG, 42. Aufl., § 50a Rz 31; Grams, Internationales Steuerrecht 2021, 485 und 2022, 402; Tormöhlen, AO-Steuerberater 2022, 158; wohl auch Hahlweg, EFG 2021, 1164), kann daher keinen Bestand haben (so im Ergebnis auch Hruschka in Hruschka/Peters/von Freedon, Steuerliche Betriebsprüfung, Rz 1.79; wohl ebenfalls Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 50a Rz 4; Pinkernell/Schlotter, Finanz-Rundschau 2021, 909, 917 f.; s.a. Kern, Deutsches Steuerrecht 2023, 2089, 2090 f.).
- 19** aa) Bereits der Wortlaut der Regelung und die Gesetzessystematik sprechen gegen das Auslegungsergebnis des FG. Im Gegensatz zum Begriff der Verwaltung einer Steuer, der weit --im Sinne von sämtlichen, zum Vollzug des Steuergesetzes erforderlichen verfahrensrechtlichen Maßnahmen-- verstanden werden kann und der beispielsweise in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 25 FVG hinsichtlich der Versicherung- und Feuerschutzsteuer verwendet wird, spricht § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG lediglich einzelne Maßnahmen an, die punktuell vom BZSt durchzuführen sind (Veranlagung, Steuerabzug, Erlass von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung).
- 20** Zudem erfassen die vom Gesetzgeber gewählten Formulierungen die Außenprüfung sprachlich nicht. Die Außenprüfung ist nicht Bestandteil der "Durchführung der Veranlagung". Denn mit dem Begriff der Veranlagung ist das förmliche Verfahren gemeint, in dem von der zuständigen Finanzbehörde aufgrund von Steuererklärungen, die vom Steuerpflichtigen einzureichen sind, die Besteuerungsgrundlagen ermittelt, die Steuer sodann festgesetzt und die Festsetzung mit Steuerbescheid bekannt gegeben werden. Veranlagung ist gesetzessprachlich damit die Steuerfestsetzung (Münch in Herrmann/Heuer/Raupach, § 25 EStG Rz 14; Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 25 Rz 1). Für die Steuerfestsetzung erforderlich werdende Einzelermittlungen der Finanzbehörde gemäß §§ 88 ff. der Abgabenordnung (AO) sind Teil des Veranlagungsverfahrens. Dazu gehört aber nicht die gesondert angeordnete Außenprüfung; denn dabei handelt es sich um eine besondere Sachaufklärungsmaßnahme, die regelmäßig zeitlich nach der Erstfestsetzung angeordnet wird, auf eine umfassende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit erweiterten Mitwirkungspflichten angelegt ist und einem streng formalisierten eigenen Verfahren folgt (BFH-Urteile vom 05.04.1984 - IV R 244/83, BFHE 140, 518, BStBl II 1984, 790; vom 13.12.1995 - XI R 43-45/89, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232; Klein/Maetz, AO, 17. Aufl., § 193 Rz 9; Gosch in Gosch, AO § 193 Rz 7.3; Seer in Tipke/Kruse, Vor §§ 193-203 AO Rz 10 f.). Außerdem ist die "Durchführung des Steuerabzugsverfahrens" im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG gegenüber der "Durchführung der Veranlagung" als der Regelform zur Erhebung der Steuer lediglich als ein verfahrensrechtlich einfacher ausgestaltetes "Minus" zu qualifizieren und erfasst die Außenprüfung ebenfalls nicht.
- 21** Schließlich kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Aufgabenwahrnehmungen des BZSt im Bereich der Außenprüfung in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 19 FVG gesondert angesprochen und detailliert geregelt werden, was gegen einen Einbezug der Außenprüfungskompetenz im Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG spricht (z.B. Hruschka in Hruschka/Peters/von Freedon, Steuerliche Betriebsprüfung, Rz 1.79).
- 22** bb) Die Entstehungsgeschichte der Norm macht deutlich, dass der historische Gesetzgeber eine Übertragung der Prüfungszuständigkeit auf das BZSt nicht vorgesehen hat.
- 23** § 5 Abs. 1 Nr. 12 FVG wurde durch das Begleitgesetz zur zweiten Föderalismusreform vom 10.08.2009 (BGBl I 2009, 2702, BStBl I 2009, 866) eingefügt. Mit diesem Gesetz wurden sowohl die Befugnisse des BZSt im Bereich der Außenprüfung stark erweitert als auch neue Aufgabenbereiche auf das BZSt übertragen, so die Zuständigkeit für die Antragsveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger und für den Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 EStG (s. Begründung des Gesetzentwurfs BTDrucks 16/12400, S. 16 f.). Damit erforderlich werdende Anpassungen der Regelungen der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung zu § 50a EStG (als §§ 73a bis 73g EStDV) hat der Gesetzgeber angeschlossen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 13.09.2005 - 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196, zur Zulässigkeit der Änderung von Rechtsverordnungen durch den Gesetzgeber). Ausweislich der Gesetzesmaterialien (BTDrucks 16/12400, S. 12) und der Änderungen im Gesetzestext ist erkennbar, dass der Gesetzgeber die einschlägigen Regelungen der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung strukturiert (Schritt für Schritt, Paragraph für Paragraph und Absatz für Absatz) überprüft und dabei zahlreiche Einzelanpassungen

vorgenommen hat (und zwar in § 73d Abs. 1 Satz 3, § 73e Satz 1, 2 und 5, § 73g Abs. 1 und 2 EStDV). Dieses planmäßige Vorgehen lässt Fehler bei der Durchführung der erforderlichen Anpassungsarbeiten --entgegen der Auffassung des FG-- als ausgeschlossen erscheinen.

- 24** Von Anpassungen unberührt und damit bewusst unverändert blieb § 73d Abs. 2 EStDV. Danach ist bei der Veranlagung des Vergütungsschuldners zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer (im Streitfall: Klägerin) und bei Außenprüfungen, die bei dem Vergütungsschuldner vorgenommen werden, auch zu prüfen, ob die Steuern ordnungsmäßig einbehalten und abgeführt worden sind. Diese Regelung, die eindeutig die Mit-Prüfung der ordnungsmäßigen Erfüllung der Abzugspflicht bei dem ohnehin der "normalen" Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO unterliegenden Vergütungsschuldner durch die Landesfinanzbehörde vorsieht, spricht damit ebenso eindeutig dafür, dass der ändernde Gesetzgeber mit dem Begleitgesetz zur zweiten Föderalismusreform bewusst die Prüfungskompetenz für den Steuerabzug beim örtlich zuständigen Finanzamt belassen wollte und von ihm insoweit keine Aufgabenübertragung an das BZSt angeordnet wurde.
- 25** cc) Soweit die Klägerin auf BFH-Rechtsprechung zur sogenannten Gesamtzuständigkeit verweist (z.B. BFH-Urteile vom 19.03.2019 - VII R 27/17, BFHE 263, 483, BStBl II 2020, 31; vom 07.07.2021 - III R 21/18, BFH/NV 2021, 1457), aus der folge, dass eine Aufteilung der Zuständigkeit zwischen Landesfinanzbehörde und BZSt unzulässig sei, würdigt sie nicht ausreichend, dass der BFH insoweit den Grundsatz der Gesamtzuständigkeit für die örtliche Zuständigkeit durchaus anerkannt hat. Vorliegend geht es jedoch um die sachliche Zuständigkeit. Diesbezüglich hat der BFH in seinem Urteil vom 07.07.2021 - III R 21/18 (BFH/NV 2021, 1457) in Übereinstimmung mit der Senatsrechtsprechung ausgeführt, dass die sachliche Zuständigkeit gegenständlich den Tätigkeitsbereich einer Behörde, damit die Zuordnung einer bestimmten Aufgabe des materiellen Sachrechts an eine Verwaltungseinheit, beschreibt. Sie bestimmt Gegenstand, Inhalt und Umfang der zugewiesenen Aufgaben; dabei kann es sich um die Zuordnung einer bestimmten Aufgabe oder eines beschränkten oder umfassenden Aufgabenbereichs an eine Behördenart oder an eine einzelne Behörde handeln. Die sachliche Zuständigkeit muss wegen des Vorbehalts des Gesetzes und als wesentliche Regelung des Verwaltungsverfahrens in einem grundrechtlich geschützten Bereich durch Gesetz im Sinne des § 4 AO geregelt werden.
- 26** Auf dieser Grundlage ist eine gesetzlich angeordnete (nur) beschränkte Aufgabenübertragung an das BZSt mit § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG erfolgt.
- 27** dd) Soweit die Klägerin darüber hinaus auf Art. 108 Abs. 4 GG verweist, beachtet sie nicht hinreichend, dass die gesetzlich tatsächlich vollzogene Aufgabenübertragung, die sich an den Maßgaben des Art. 108 Abs. 4 GG auszurichten hat, vorliegend nicht im Streit steht. Denn auch die Klägerin zweifelt die Rechtmäßigkeit der auf gesetzlicher Grundlage vollzogenen Zuständigkeitsverlagerung für die Antragsveranlagung und den Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht an. Die "Nicht-Übertragung" einer Verwaltungsaufgabe (hier: die Außenprüfung des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen) muss sich aber an Art. 108 Abs. 4 GG nicht messen lassen. Im Übrigen ist das Zusammenwirken von Landesfinanzbehörden und Bundesfinanzbehörden im Bereich der Außenprüfung in verfassungsmäßiger Weise vom Gesetzgeber durch die spezielle Bestimmung in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 19 FVG geregelt worden.
- 28** 3. Den als Anregungen gegenüber dem erkennenden Senat zu verstehenden "Hilfsanträgen" der Klägerin war nicht zu entsprechen.
- 29** a) Diese Anträge zielen zum einen auf Anfragen bei anderen Senaten des BFH oder auf die Vorlage der Sache an den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes ab. Die Klägerin geht hierbei davon aus, dass die streitige, von einer Landesfinanzbehörde erlassene Prüfungsanordnung nichtig beziehungsweise rechtswidrig sei. Nach der vorstehend unter II.2. der Gründe dieses Urteils niedergelegten Begründung ist die Prüfungsanordnung aber rechtmäßig, sodass sich die von der Klägerin aufgeworfenen Fragen nicht stellen.
- 30** b) Einer Vorlage des Verfahrens an das BVerfG oder den Gerichtshof der Europäischen Union bedarf es nicht. Die Klägerin zieht insoweit die Verfassungsmäßigkeit des § 73d Abs. 2 EStDV im Hinblick auf eine nicht hinreichend bestimmte gesetzliche Ermächtigungsgrundlage (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e EStG) in Zweifel beziehungsweise sie hält § 73d Abs. 2 EStDV für unionsrechtswidrig (Verstoß gegen den gemeinschaftsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz oder den gemeinschaftsrechtlich gewährleisteten gerichtlichen Rechtsschutz beziehungsweise die Dienstleistungsfreiheit). Auf § 73d Abs. 2 EStDV kommt es indes für die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits nicht an. Denn diese Norm stellt nicht die Ermächtigungsgrundlage für die angegriffene Prüfungsanordnung dar.
- 31** Das FA ist als Landesfinanzbehörde für die Anordnung einer Außenprüfung bei der Klägerin sachlich zuständig.

Denn nur die Durchführung der Antragsveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger und die Durchführung des Steuerabzugs gemäß § 50a Abs. 1 EStG wurden auf das BZSt übertragen, nicht aber die im Sinne der §§ 193 ff. AO formalisierte Prüfung der entsprechenden Besteuerungsgrundlagen in einem gesonderten Verfahren. Die formalisierte Prüfung betrifft die Verwaltung der Einkommensteuer von beschränkt Steuerpflichtigen und bleibt damit im sachlichen Zuständigkeitsbereich des FA als Landesfinanzbehörde.

32 Nach § 193 Abs. 1, § 196 AO war das --sachlich zuständige-- FA "voraussetzungslos" ermächtigt, bei der Klägerin als einer Gewerbetreibenden eine Außenprüfung anzuordnen. Da die Klägerin auch Steuerabzugspflichten traf, hat das FA ergänzend § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO herangezogen (vgl. allgemein auch Seer in Tipke/Kruse, § 193 AO Rz 29; Gosch in Gosch, AO § 193 Rz 69). Schließlich konnte es den sachlichen Umfang der Prüfung bei der Klägerin dahin bestimmen, dass auch die steuerlichen Verhältnisse anderer Personen (im Streitfall: der beschränkt steuerpflichtigen Künstler) geprüft werden, da die Klägerin verpflichtet war, für Rechnung dieser Personen Steuern zu entrichten oder Steuern einzubehalten (§ 194 Abs. 1 Satz 4 AO).

33 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de