

**SCHÄFFER**  
**POESCHEL**

# I. Einleitung

## 1. Vorbemerkung

In der jüngeren Vergangenheit hat die Diskussion über das Thema »Steuerhinterziehung« erneut an Aktualität gewonnen. Nachdem der Bundesnachrichtendienst von einem Informanten brennende Daten über anonymisierte Stiftungen und Kontoverbindungen deutscher Steuerbürger bei der LGT Bank in Liechtenstein in spektakulärer Art und Weise käuflich erworben hatte, kam es Anfang des Jahres 2008 zu bundesweiten Steuerfahndungsmaßnahmen. Die sog. Liechtenstein-Affäre umfasste ca. 800 Verfahren. Die meisten Verfahren wurden durch Erlass eines Strafbefehls oder gegen Zahlung einer Geldauflage erledigt. Nur vereinzelt ist es zu Verurteilungen aufgrund einer Hauptverhandlung gekommen. Im Zusammenhang mit der Liechtenstein-Affäre wurden ca. 600 Selbstanzeigen erstattet, von denen etwa die Hälfte auf den LGT Bank-Komplex entfallen. In der Folge haben die deutschen Steuerbehörden mehrfach weitere Daten-CDs mit offenbar gestohlenen Kundendaten, insbesondere schweizerischer Banken, erworben und ausgewertet. Der Medienrummel um diese Vorgänge hat eine Flut von Selbstanzeigen ausgelöst. Aktuell tritt die Thematik durch die Verhandlungen zwischen Deutschland und der Schweiz über den Abschluss eines sog. Steuerabkommens in den Vordergrund. Inhaltlich geht es hierbei einerseits um die sog. Regularisierung von Altvermögen und andererseits um die Einführung einer Abgeltungsteuer für die Zukunft.<sup>1</sup>

Der durch Steuerhinterziehung verursachte Schaden ist nicht bekannt. Schätzungen der Europäischen Kommission gehen davon aus, dass sich das Ausmaß des Steuerbetrugs auf etwa 2 bis 2,5 % des Bruttoinlandsproduktes aller EU-Staaten, d. h. auf ca. EUR 200–250 Mrd., beläuft. Eines der größten Probleme ist dabei der MwSt-Karussellbetrug, aber ebenso schwerwiegend sind Schmuggel, die Fälschung von Steuermarken bei Alkohol oder Tabak (Verbrauchssteuerbetrug) oder Betrug im Bereich der direkten Steuern.<sup>2</sup>

## 2. Gesetzgeberische Maßnahmen

Der Gesetzgeber hat in den letzten Jahren mehrfach versucht, das Problem der Steuerhinterziehung auf unterschiedliche Art und Weise zu bekämpfen. Man kann dies wohl als »Zuckerbrot und Peitsche«-Methode bezeichnen. Auf der einen Seite ist die Steueramnestie in den Jahren 2004/2005<sup>3</sup> zu nennen, die letztlich nicht so erfolgreich war, wie man sich das erhofft hatte. Auf der anderen Seite wurden die gesetzlichen Rahmenbedingungen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung erheblich verschärft. Zu erwähnen sind etwa:

- erhöhte Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten bei Auslandssachverhalten, vgl. §§ 90 Abs. 3, 162 Abs. 3, 4 AO,<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Vgl. hierzu nachstehend XIX.

<sup>2</sup> Europäische Kommission v. 2.2.2009, IP/09/201.

<sup>3</sup> Strafbefreiungserklärungsgesetz v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2928.

<sup>4</sup> Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 2003, 660.

- Einführung eines einheitlichen Steuer-Identifikationsmerkmals, §§ 139a – 139d AO,<sup>5</sup>
- Kontoabrufverfahren, §§ 93 Abs. 7, 93b AO, § 24c KWG,<sup>6</sup>
- Rentenbezugsmitteilungen, § 22a EStG,<sup>7</sup>
- Finanzkontrolle Schwarzarbeit der Zollverwaltung (FKS), Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz,<sup>8</sup>
- Erweiterung des Steuergefährdungstatbestandes nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei entgeltlichem Inverkehrbringen von Belegen,<sup>9</sup>
- Anzeige von Steuerstraftaten durch andere Behörden, § 116 Abs. 1 AO,<sup>10</sup>
- Einschränkung des Steuergeheimnisses bei Geldwäscheverdacht, § 31b AO,<sup>11</sup>
- Verlängerung der Strafverfolgungsverjährungsfrist bei Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen auf zehn Jahre, § 376 Abs. 1 AO,<sup>12</sup>
- EU-weite Besteuerung von Zinserträgen,<sup>13</sup>
- Zweiundvierzigstes Gesetz zur Änderung des Strafgesetzbuches – Anhebung der Höchstgrenze des Tagessatzes bei Geldstrafen (42. StrÄndG) v. 29.6.2009 (von EUR 5 000 auf EUR 30 000),<sup>14</sup>
- Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v. 29.7.2009<sup>15</sup> sowie der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV) v. 25.9.2009,<sup>16</sup>
- Schwarzgeldbekämpfungsgesetz v. 28.4.2011 (Verschärfung der Regelungen zur Selbstanzeige),<sup>17</sup>
- Richtlinie 2010/24/EU des Rates v. 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen, Steuern, Abgaben und sonstige Massnahmen,<sup>18</sup>
- EU-Beitreibungsgesetz v. 7.12.2011,<sup>19</sup>
- Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG,<sup>20</sup>
- Erweiterung der OECD-Standards bezüglich des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs auf weitere Staaten, wie z. B. Liechtenstein, Schweiz, Jersey, Isle of Man.<sup>21</sup>

5 Steueränderungsgesetz 2003 v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645.

6 Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2928.

7 Alterseinkünftegesetz v. 5.7.2004, BGBl. I 2004, 1427.

8 Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung v. 23.7.2004, BGBl. I 2004, 1842. Vgl. zur Tätigkeit der Finanzkontrolle Schwarzarbeit der Zollverwaltung: Monatsbericht des BMF September 2009, S. 67f.

9 Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Gestaltungen v. 28.4.2006, BGBl. I 2006, 1095.

10 Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

11 Geldwäschebekämpfungsergänzungsgesetz v. 13.08.2008, BGBl. I 2008, 1690; vgl. hierzu: AEAO zu § 30 Nr. 8.7 und zu § 31b.

12 Jahressteuergesetz 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

13 EU-Zinsrichtlinie v. 3.6.2003, ABl. EU 2003, Nr. L 157 S. 38; § 45e EStG; Zinsinformationsverordnung – ZIV v. 26.1.2004, BGBl. I 2004, 128.

14 BGBl. I 2009, 1658.

15 BGBl. I 2009, 2302.

16 BGBl. I 2009, 3046.

17 BGBl. I 2011, 676.

18 ABl. EU L 84 v. 31.3.2010, S. 1.

19 BGBl. I 2011, 2592.

20 ABL. L 64 v. 11.034.2011. Im Rahmen des Entwurfes eines Jahressteuergesetzes 2013 der Bundesregierung ist in Art. 1 die Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht durch das EU-Amtshilfegesetz – EUAHiG vorgesehen.

21 Vgl. Übersicht: BMF-Schreiben v. 17.1.2012, IV B 2 – S 1301/07/10017-03, BStBl. I 2012, 108.

### 3. Maßnahmen der Finanzverwaltung

Bei der Finanzverwaltung lassen sich ebenfalls verstärkte Aktivitäten zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung feststellen. Wiederholt wurden und werden sog. Daten-CDs von der Finanzverwaltung angekauft und ausgewertet. Es handelt sich zumeist um gestohlene Kundendaten von ausländischen Bankinstituten, insbesondere Schweizerischen Bankinstituten, die der deutschen Finanzverwaltung zum Kauf angeboten werden.

Kontrollmitteilungen führen deutlich öfter als früher zur Einleitung von Steuerstrafverfahren. Im Rahmen von Betriebsprüfungen kommt es zum Teil ebenfalls zur Einleitung von steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren. Bei strittigen Fragen wird der Steuerpflichtige oftmals auf den Vorbehalt eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens nach § 201 Abs. 2 AO hingewiesen. Im Zusammenhang mit der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges werden in einzelnen Bundesländern Zentraleinheiten gebildet, die aus Umsatzsteuerfachprüfern und -prüferinnen sowie Steuerfahndern und -fahnderinnen bestehen.<sup>22</sup> Die Möglichkeiten und Methoden der Steuerfahndung sind dem technischen Fortschritt gefolgt. EDV-gestützte Programme sind in der Lage, erhebliche Datenmengen im Hinblick auf Auffälligkeiten zu überprüfen oder das Internet hinsichtlich bestimmter steuerlich erheblicher Sachverhalte zu durchsuchen.

Zu nennen ist etwa die Internetsuchmaschine »XPIDER«, mit der das Netz nach im elektronischen Geschäftsverkehr tätigen und den in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtigen Unternehmen durchsucht wird, die steuerlich nicht registriert sind. Das »XPIDER-System« ist in der Lage, automatisiert Internetseiten zu identifizieren, die anhand vorgegebener eindeutiger Merkmale auf eine unternehmerische Tätigkeit schließen lassen. Vom »XPIDER-System« wurden im Zeitraum 2006 bis Januar 2008 durchschnittlich 100 000 Seiten täglich auf steuerlich relevante unternehmerische Aktivitäten überprüft.<sup>23</sup> Des Weiteren zu erwähnen ist die Datenbank »LUNA«. Es handelt sich hierbei um die »Länderumfassende Online-Namensauskunft«, die insbesondere für »umsatzsteuerliche Registrierungen von Neuaufnahmen, die Prüfung von Rechnungen und sonstige Überprüfungen« verwendet wird.<sup>24</sup> Auch im Bereich von Betriebsprüfungen wird Spezialsoftware eingesetzt. Zu erwähnen ist das Computerprogramm »WinIdea«, mit dem alle steuerrelevanten Daten aus der Buchhaltung eines Betriebes herausgefiltert werden. Ziel des Computerprogramms »WinIdea« ist es, Manipulationen der Buchhaltung zu entdecken. Nach dem sog. »Benfordschen Gesetz« gilt die Buchhaltung als fingiert, wenn die Zahl 9 häufiger als Anfangsziffer auftaucht, als die Zahl 1. Der Grund hierfür liegt darin, dass die Zahl 1 mit der Wahrscheinlichkeit von 30 %, die Zahl 9 dagegen mit der Wahrscheinlichkeit von 4,57 % vorkommt.

Frei erfundene Zahlen in der Buchhaltung fallen mit dem sog. »Chi-Quadrat-Test« auf. Dieser Test basiert auf der Erkenntnis, dass jeder Mensch Lieblingszahlen hat. Bei längeren Zahlenreihen wird erwartet, dass die Zahlen 0 bis 9 prozentual gleichhäufig vorkommen – also mit 10 %. Tauchen die Lieblingszahlen »häufiger« auf und hat die Abweichung zudem systematischen Charakter, ist dies ein Indiz für eine manipulierte Buchhaltung.<sup>25</sup> Mit dem Datenpool »ZAUBER« (Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuer-Betrugsfällen) wird nach Umsatzsteuerbetrügnern, Scheinfirmen und fingierten Rechnungen gesucht. Als weitere Spezialsoftware ist das Programm »EnCase« zu nennen, womit der Inhalt von Festplatten kopiert und sogar gelöschte Dateien wieder sichtbar gemacht werden können. Von der Finanzverwaltung wird auch das Internet-Archiv »archive.org« genutzt, das über eine sog. »Wayback-Machine«

22 Vgl. z. B. Presseinformation des Ministeriums der Finanzen des Landes Brandenburg v. 20.7.2011.

23 Vgl. Antwort der Bundesregierung vom 6.2.2008 auf eine kleine Anfrage von FDP-Abgeordneten vom 16.1.2008, BT-Drs. 16/7978.

24 Vgl. Focus-Money, Nr. 10 (2008) v. 27.2.2008.

25 Vgl. Focus-Money, Nr. 10 (2008) v. 27.2.2008.

gelöschte Webinhalte der Vergangenheit enthält, und auf diese Art und Weise Rückschlüsse auf ggf. steuerrelevante Aktivitäten in der Vergangenheit ermöglicht.

Gem. § 88a AO dürfen Finanzbehörden nach § 30 AO geschützte Daten auch für Zwecke künftiger Steuer-(Straf-)verfahren sammeln und verwenden.<sup>26</sup> Hiermit ist bei Auslandssachverhalten das Bundeszentralamt für Steuern betraut (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG). Dort sammelt die im Geschäftsbereich Steuern, Abteilung I, Internationale Steuern, bestehende »Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen« (IZA) alle sachdienlichen Informationen, die für die Tätigkeit der Steuerverwaltungen von Bund und Ländern von Bedeutung sein können. In diesem Rahmen sammelt die IZA Informationen und erteilt Auskünfte über:

- Ausländische Rechtssubjekte (natürliche und juristische Personen im Ausland, insbesondere auch ausländische Personengesellschaften sowie ausländische Briefkastengesellschaften, Domicil-, Sitz-, Offshore-Gesellschaften),
- die Rechtsprechung und Kommentierung zur steuerlichen Beurteilung der Beziehungen von Steuerinländern zu ausländischen Basis- oder Briefkastengesellschaften,
- Niedrigsteuergelände,
- Beziehungen von im Inland ansässigen Rechtssubjekten zum Ausland,
- Beziehungen von im Ausland ansässigen Rechtssubjekten zum Inland.

Sie unterstützt im Übrigen durch Hinweise auf bereits laufende oder abgeschlossene Verfahren, Parallelfälle und ähnliche Beobachtungen die zuständigen Finanzämter bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Auslandssachverhalten.<sup>27</sup>

Ein Auskunftsanspruch eines Steuerpflichtigen über die ihn betreffenden Daten besteht nicht.<sup>28</sup> Ein derartiger Anspruch ergibt sich erst dann, wenn die Daten zu seinem Nachteil im Besteuerungsverfahren bzw. Strafverfahren Verwendung finden sollen.<sup>29</sup>

Die Steuerfahndungen der Bundesländer haben im Jahr 2011 insgesamt 35 592 Fälle erledigt. Fahndungsprüfungen haben daran einen Anteil von ca. 78 %, während ca. 22 % auf Amts- und Rechtshilfeersuchen zurück zu führen sind. Einen genauen Überblick über die von den Steuerfahndungen der Bundesländer in den Jahren 1997 bis 2011 erledigten Fälle gibt die **Anlage 1**.

In dem Jahr 2009 sind hierdurch bestandskräftig festgesetzte Mehrsteuern von EUR 1.565,8 Mio., in dem Jahr 2010 EUR 1.745,7 und in dem Jahr 2011 EUR 2.228,6 Mio. angefallen.

Einen genauen Überblick über die angefallenen Mehrsteuern in den Jahren 1997 bis 2011 gibt die **Anlage 2**.

Den weitaus größten Anteil an Mehrsteuern im Jahr haben die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer (ca. 80 % im Jahr 2011). Einen genauen Überblick über die bestandskräftig festgesetzten Mehrsteuern in den Jahren 2005 bis 2011 nach Steuerarten gegliedert gibt die **Anlage 3**.

Die Fahndungsprüfungen führten im Jahr 2005 zur Einleitung von 16 880 Strafverfahren, im Jahr 2006 zur Einleitung von 16 166 Strafverfahren, im Jahr 2007 zur Einleitung von 16 181 Strafverfahren,<sup>30</sup> im Jahr 2008 zur Einleitung von 15 788 Strafverfahren, im Jahr 2009 zur Einleitung von 15 608 Strafverfahren,<sup>31</sup> im Jahr 2010 zur Einleitung von 25 437 Strafverfahren und im Jahr 2011 zur Einleitung von 16 119 Strafverfahren.<sup>32</sup>

26 Nach BVerfG v. 10.3.2008, 1 BvR 2388/03, BStBl. II 2009, 23, ist § 88a AO verfassungsgemäß.

27 BMF-Schreiben v. 7.9.2007, IV B 1 – S 1509/07/0001, BStBl. I 2007, 754, Tz. 1.1. Vgl. auch: *Graf/Bisler*, IWB, Gruppe 1, Fach 3, 2305 ff.

28 BMF-Schreiben v. 17.12.2008, IV A 3 – S 0030/08/10001, BStBl. I 2009, 6, Tz. 8.

29 BVerfG v. 10.3.2008, 1 BvR 2388/03, BStBl. II 2009, 23, 30 f.

30 Quelle: Monatsbericht des BMF, September 2009, S. 56.

31 Quelle: Monatsbericht des BMF, Oktober 2010, S. 44.

32 Quelle: Monatsbericht des BMF, August 2012 v. 20.8.2012, Tz. 2.3.

Die Strafverfahren wurden zum Teil mit Freiheitsstrafen, zum Teil mit Geldstrafen und zum Teil mit Geldauflagen nach § 153a StPO abgeschlossen. Daneben sind Steuerordnungswidrigkeitsverfahren mit Geldbußen abgeschlossen worden. In der statistischen Gesamtbetrachtung lässt sich feststellen, dass im Jahr 2005 insgesamt Freiheitsstrafen von 1 569 Jahren, im Jahr 2006 insgesamt Freiheitsstrafen von 2 226 Jahren, im Jahr 2007 insgesamt Freiheitsstrafen von 1 794 Jahren, im Jahr 2008 insgesamt Freiheitsstrafen von 1 515 Jahren, im Jahr 2009 insgesamt Freiheitsstrafen von 1 794 Jahren,<sup>33</sup> im Jahr 2010 insgesamt Freiheitsstrafen von 1 585 Jahren und im Jahr 2011 insgesamt Freiheitsstrafen von 1 684 Jahren verhängt wurden.<sup>34</sup> Einen genauen Überblick über die in den Jahren 1997 bis 2011 insgesamt verhängten Freiheitsstrafen gibt die **Anlage 4**.

Die verhängten Geldstrafen beliefen sich in dem Jahr 2005 auf insgesamt EUR 22,8 Mio., im Jahr 2006 auf insgesamt EUR 23,7 Mio., im Jahr 2007 auf insgesamt EUR 26,9 Mio., im Jahr 2008 auf insgesamt EUR 25,9 Mio., im Jahr 2009 auf insgesamt EUR 30,1 Mio., im Jahr 2010 auf insgesamt EUR 29,1 Mio. und im Jahr 2011 auf insgesamt EUR 28,9 Mio. Bei den Geldauflagen fiel im Jahr 2005 ein Betrag von insgesamt EUR 38,8 Mio., im Jahr 2006 ein Betrag von insgesamt EUR 27,1 Mio., im Jahr 2007 ein Betrag von insgesamt EUR 29,3 Mio., im Jahr 2008 ein Betrag von insgesamt EUR 39,1 Mio., im Jahr 2009 ein Betrag von insgesamt EUR 42,3 Mio., im Jahr 2010 ein Betrag von insgesamt EUR 31,3 und im Jahr 2011 ein Betrag von insgesamt EUR 31,7 Mio. an. Die insgesamt verhängten Geldbußen bei den Steuerordnungswidrigkeiten beliefen sich im Jahr 2005 auf EUR 1,9 Mio., im Jahr 2006 auf EUR 6,4 Mio., im Jahr 2007 auf EUR 0,6 Mio., im Jahr 2008 auf EUR 3,4 Mio., im Jahr 2009 auf EUR 2,1 Mio., im Jahr 2010 auf EUR 1,7 Mio. und im Jahr 2011 auf EUR 11,3 Mio. Einen genauen Überblick über die in den Jahren 1997 bis 2011 insgesamt verhängten Geldstrafen, Geldauflagen und Geldbußen gibt die **Anlage 5**.

## 4. Bedeutung der Rechtsprechung

Auch die Rechtsprechung im Bereich des Steuerstrafrechts lässt eine Tendenz zu Urteilen mit zum Teil deutlich erhöhtem Strafmaß erkennen, wenngleich auch hier nach wie vor eine gewisse Zurückhaltung bei der Verhängung von Freiheitsstrafen ohne Bewährung erkennbar ist. Die Ursache hierfür mag insbesondere darin liegen, dass Wirtschafts- und Steuerstrafsachen in besonderer Art und Weise einer in der Vergangenheit rechtlich nicht verankerten »Verhandlung« (sog. Deal)<sup>35</sup> über die Rechtsfolgen zugänglich waren. Oftmals stehen sich Fragen der Verfahrenseffizienz bzw. -ökonomie und der Gerechtigkeit diametral gegenüber. Von den Prozessbeteiligten (Angeklagter, Verteidiger, Staatsanwaltschaft und ggf. Gericht) wird häufig einer schnellen Verfahrenserledigung mit einem für den Angeklagten akzeptablem Urteilsausspruch der Vorzug vor einer lang andauernden Hauptverhandlung mit ungewissem Ausgang gegeben.

Eine lange umstrittene und in der Praxis höchst wichtige Frage hat der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs mit seinem Grundsatzurteil vom 2.12.2008<sup>36</sup> entschieden, und zwar die Frage, wann von dem Vorliegen einer Steuerhinterziehung »in großem Ausmaß« gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO auszugehen ist. Während in der Vergangenheit der 5. Strafsenat für Steuerstrafsachen zuständig war, ist durch den Geschäftsverteilungsplan 2008<sup>37</sup> die Zuständigkeit u. a. für Revisionen

33 Quelle: Monatsbericht des BMF, Oktober 2010, S. 44.

34 Quelle: Monatsbericht des BMF, August 2012 v. 20.8.2012, Tz. 2.3.

35 Vgl. hierzu: § 257c StPO i. d. F. des Gesetzes zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren v. 29.7.2009, BGBl. I 2009, 2353.

36 1 StR 416/08, NJW 2009, 528.

37 Bundesanzeiger 2008 Nr. 42a.

in Steuerstrafsachen ab dem 1.6.2008 auf den 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs übergegangen. Der 1. Strafsenat hat den Fall eines Bauunternehmers, der u. a. Steuern in Höhe von insgesamt ca. EUR 730 000 hinterzogen hatte, dazu genutzt, die zuvor nicht abschließend geklärte Frage nach dem Vorliegen einer Steuerhinterziehung »in großem Ausmaß« grundsätzlich zu entscheiden. Bedeutung hat diese Rechtsfrage für die Höhe der Strafe, aber nach der Neufassung des § 376 Abs. 1 AO<sup>38</sup> auch für die Dauer der Strafverfolgungsverjährung (vgl. dazu nachstehend im Einzelnen XI.5.1). In die Nähe einer Steuerhinterziehung in großem Ausmaß dürften bereits Fälle gehören, deren verschwiegene Zinserträge auf ein Vermögen von mehr als EUR 2,5 Mio. zurück gehen. Erste Erfahrungen mit den Straf- und Bußgeldsachenstellen zeigen, dass der »Verhandlungsspielraum« enger geworden ist.<sup>39</sup> Zudem ist zu beachten, dass die durch das Jahressteuergesetz 2009 geschaffene Verlängerung der Verjährungsfrist für Fälle besonders schwerer Steuerhinterziehung, wie z. B. die in großem Ausmaß, von fünf auf zehn Jahre (§ 376 Abs. 1 AO n. F.), bei Steuerschäden von mehr als EUR 50 000 zum Regelfall werden dürfte.

Des Weiteren ist die Grundsatzentscheidung des BGH v. 20.5.2010<sup>40</sup> hervorzuheben. Damit hat der BGH seine Rechtsprechung in Bezug auf die strafbefreiende Wirkung einer Teilselbstanzeige geändert,<sup>41</sup> und für die Wirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige ein Vollständigkeitsgebot eingeführt. Diese Sichtweise ist dann auch bei der Neufassung des § 371 Abs. 1 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz v. 28.4.2011<sup>42</sup> im Wesentlichen übernommen worden.

---

38 In der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

39 Vgl. hierzu die Übernahme der Rechtsprechungsgrundsätze in den AStBV (St) 2012 v. 31.10.2011, a. a. O., Nr. 76 Abs. 2.

40 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146.

41 Vgl. zu der bis dahin geltenden Rechtslage: BGH v. 12.8.1987, 3 StR 10/87, NStZ 1987, 562; BGH v. 20.7.1988, 3 StR 583/87, wistra 1988, 356; BGH v. 13.10.1988, 5 StR 392/98, wistra 1999, 27.

42 BGBl. I 2011, 676.

## II. Organisation und Zuständigkeiten der Finanzverwaltung

### 1. Vorbemerkung

Die Finanzverwaltung als Teil der öffentlichen Verwaltung folgt dem grundgesetzlich verankerten Prinzip, wonach die Ausübung der staatlichen Befugnisse und die Erfüllung der staatlichen Aufgaben Sache der Länder ist, soweit das Grundgesetz keine andere Regelung trifft oder zulässt (vgl. Art. 30 GG). Dies bedeutet, dass eine Vermutung für die Zuständigkeit der Länder spricht und dass alle Bestimmungen, welche dem Bund Kompetenzen zuweisen, eng auszulegen sind.<sup>43</sup> Die Gesetzgebungskompetenz des für die Steuerverwaltung maßgeblichen Organisations- und Verfahrensrechts wird durch Art. 108 GG, ergänzt durch Art. 83 ff. GG bestimmt.<sup>44</sup> Art. 108 GG enthält den Grundsatz der geteilten Finanzverwaltung, d. h., dass grundsätzlich Steuern, die dem Bund zufließen, durch Bundesbehörden und Steuern, die den Ländern zufließen, durch diese zu verwalten sind.<sup>45</sup> Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG weist den Bundesfinanzbehörden die Verwaltung der Zölle, Finanzmonopole, der bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, der Kraftfahrzeugsteuer und der sonstigen auf motorisierte Verkehrsmittel bezogenen Verkehrsteuern ab dem 1. Juli 2009 sowie der Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften zu. Nach Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG werden die übrigen Steuern durch Landesfinanzbehörden verwaltet. Art. 108 Abs. 3 i. V. m. Art. 85 GG regelt die sog. Auftragsverwaltung, d. h. die Verwaltung von Steuern, die ganz oder teilweise dem Bund zufließen, durch die Landesfinanzbehörden. Eine Modifikation der jeweiligen Verwaltungskompetenzen enthält Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG. Danach kann ein Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden bei der Verwaltung von Steuern erfolgen und eine von Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 GG abweichende Kompetenzregelung getroffen werden. Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG ermöglicht eine Kompetenzverschiebung von den Landesfinanzbehörden auf die Gemeinden und Gemeindeverbände.

Die Organisation und die Aufgaben der Bundes- und Landesfinanzbehörden werden durch Art. 108 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 GG i. V. m. dem Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz – FVG)<sup>46</sup> geregelt. Die von den Bundes- und Landesfinanzbehörden bzw. im Fall des Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG von den Gemeinden und Gemeindeverbänden zu beachtenden Verfahrensvorschriften ergeben sich aus Art. 108 Abs. 5 GG i. V. m. den Regelungen der AO.<sup>47</sup>

Die Bundes- und Landesfinanzbehörden sind grundsätzlich dreistufig aufgebaut, allerdings kann auf die Einrichtung von Mittelbehörden nach § 2a Abs. 1 FVG verzichtet werden. Die Bundes- und Landesfinanzbehörden gem. §§ 1, 2 FVG sind zugleich Finanzbehörden i. S. d. Abgabenordnung gem. § 6 Abs. 2 AO, mit Ausnahme des Bundesausgleichsamtes und des Bundesamtes für zentrale Dienste und offene Vermögensfragen.

43 *Schmieszek* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: August 2010), Einf. FVG Rz. 11.

44 *Pieroth* in: Jarass/Pieroth, a. a. O., Art. 108 GG Rz. 1.

45 *Schmieszek* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: August 2010), Einf. FVG Rz. 33.

46 In der Fassung der Bekanntmachung v. 4.4.2006, BGBl. I 2006, 846, ber. 1202.

47 In der Fassung der Bekanntmachung v. 1.10.2002, BGBl. I 2002, 3866, ber. BGBl. I 2003, 61.



## 2. Aufbau und Zuständigkeiten der Bundesfinanzverwaltung gem. Art. 108 Abs. 1 GG i. V. m. dem FVG

Die Bundesfinanzbehörden verwalten nach Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG die Zölle, die Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und die sonstigen auf motorisierte Verkehrsmittel bezogenen Verkehrsteuern ab dem 1. Juli 2009 sowie die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften. Bundesfinanzbehörden sind

- als oberste Behörde: das Bundesministerium der Finanzen (§ 1 Nr. 1 FVG),
- als Oberbehörden: die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, das Bundesausgleichsamt, das Bundeszentralamt für Steuern und das Bundesamt für zentrale Dienste und offene Vermögensfragen (§ 1 Nr. 2 FVG),
- als Mittelbehörden, soweit eingerichtet: die Bundesfinanzdirektionen und das Zollkriminalamt (§ 1 Nr. 3 FVG),
- als örtliche Behörden: die Hauptzollämter einschließlich ihrer Dienststellen (Zollämter) und die Zollfahndungsämter (§ 1 Nr. 4 FVG).

### 2.1 Oberste Bundesbehörde gem. § 1 Nr. 1 FVG

Oberste Bundesbehörde ist nach § 1 Nr. 1 FVG das Bundesministerium der Finanzen (BMF). Das BMF hat seinen Hauptsitz in Berlin. Einzelne Aufgaben werden in Bonn wahrgenommen. Das BMF leitet gem. § 3 Abs. 1 Satz 1 FVG die Bundesfinanzverwaltung. Leitung bedeutet im Wesentlichen Steuerung und Koordinierung der Verwaltung. Leitung umfasst die Dienstaufsicht und die Fachaufsicht über den nachgeordneten Bereich.<sup>48</sup> Hinzu kommen organisatorische Maßnahmen.<sup>49</sup> Fachaufsicht bedeutet Sachleitung. Sie dient dazu, die Gesetzmäßigkeit und eine gleichmäßige einheitliche Gesetzesanwendung sicherzustellen (vgl. § 85 Satz 1 AO).<sup>50</sup> Sie wird ausgeübt durch Informationen, Empfehlungen und Weisungen (allgemeine Weisungen und Einzelanweisungen), durch Berichtsaufträge, Geschäftsprüfungen, Akteneinsicht und Visitationen.<sup>51</sup> Die Sachleitung des BMF besteht darüber hinaus in generellen Anweisungen, wie Verwaltungsvorschriften, insbesondere Richtlinien und Erlassen.<sup>52</sup> Die Dienstaufsicht umfasst die Bereiche Personalwesen, Organisation und Haushalt.<sup>53</sup> Die Leitungsbefugnis des BMF ist durch Art. 108 Abs. 7 GG eingeschränkt, im Übrigen aber unbeschränkt.<sup>54</sup> Die Leitungsbefugnis des BMF erstreckt sich nach § 3 Abs. 1 Satz 1 FVG ausdrücklich nur auf den Bereich der Bundesfinanzverwaltung. Dabei kann das BMF auch unmittelbar der örtlichen Bundesfinanzbehörde Weisungen erteilen.<sup>55</sup> Eine Leitungsbefugnis bezüglich der Landesfinanzverwaltung besteht grundsätzlich nicht. Eine Ausnahme hiervon gilt für den Bereich der Bundesauftragsverwaltung nach Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG. Insoweit sind konkrete Einzelweisungen gem. Art. 108 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. Art. 85 Abs. 3, 4 GG zulässig.<sup>56</sup> Umstritten

48 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 6.

49 Seer in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 3 FVG Tz. 2.

50 Seer in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 3 FVG Tz. 2.

51 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 7.

52 Seer in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 3 FVG Tz. 3.

53 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 7a.

54 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 4.

55 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 10.

56 Seer in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 3 FVG Tz. 3; Schlette in: von Mangoldt/Klein/Starck, a. a. O., Art. 108 Abs. 3 GG Rz. 73 ff.

ist, ob im Bereich der Bundesauftragsverwaltung i. S. d. Art. 108 Abs. 3 GG ein allgemeines Weisungsrecht des BMF gegenüber den Landesfinanzbehörden besteht.<sup>57</sup> Die Problematik ist durch eine Bund-Länder-Vereinbarung v. 15.1.1970 entschärft worden.<sup>58</sup> Darüber hinaus ermächtigt § 21a Abs. 1 FVG das BMF mit Zustimmung der obersten Länderfinanzbehörden zur Erteilung allgemeiner fachlicher Weisungen. Gem. § 21a Abs. 1 Satz 2 FVG gilt die Zustimmung der obersten Länderfinanzbehörden als erteilt, wenn eine Mehrheit nicht widerspricht.<sup>59</sup> Nicht hierunter fallen grundsätzliche und allgemeine Weisungen in Gestalt von allgemeinen Verwaltungsvorschriften, wie z. B. die Einkommensteuer- oder Lohnsteuerrichtlinien. Der Erlass derartiger allgemeiner Verwaltungsvorschriften ist der Bundesregierung (Kabinett) mit Zustimmung des Bundesrates gem. Art. 108 Abs. 7 GG vorbehalten. Ungeklärt ist insoweit die Abgrenzung von allgemeinen Weisungen und allgemeinen Verwaltungsvorschriften.<sup>60</sup>

## 2.2 Bundesoberbehörden gem. § 1 Nr. 2 FVG

Nach Art. 87 Abs. 3 Satz 1 GG können für Angelegenheiten, für die dem Bund die Gesetzgebung zusteht, u. a. selbständige Bundesoberbehörden durch Bundesgesetz errichtet werden. Nach § 4 Abs. 1 FVG bestimmt das BMF den Sitz der Bundesoberbehörden, soweit durch Gesetz nichts anderes bestimmt ist. Die Bundesoberbehörden erledigen nach § 4 Abs. 2 FVG in eigener Zuständigkeit Aufgaben, die ihnen durch das FVG oder durch andere Bundesgesetze zugewiesen werden. Darüber hinaus erledigen die Bundesoberbehörden nach § 4 Abs. 3 FVG als beauftragte Behörden Aufgaben des Bundes, mit deren Durchführung sie vom BMF oder mit dessen Zustimmung von dem fachlich zuständigen Bundesministerium beauftragt werden.

Bundesoberbehörden sind gem. § 1 Nr. 2 FVG die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, das Bundesausgleichsamt, das Bundeszentralamt für Steuern und das Bundesamt für zentrale Dienste und offene Vermögensfragen. Die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein wurde durch § 1 des Gesetzes über die Errichtung der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein v. 8.8.1951<sup>61</sup> errichtet. Die Behörde hat ihren Sitz in Offenbach. Hauptaufgaben sind die Übernahme des im Monopolgebiet hergestellten Branntweins und dessen Verwertung (vgl. § 1 BranntwMonG). Das Bundesausgleichsamt und das Bundesamt für zentrale Dienste und offene Vermögensfragen haben spezielle Aufgaben, die hier nicht weiter behandelt werden.

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) ist mit Wirkung vom 1.1.2006 errichtet worden<sup>62</sup> und hat seinen Hauptsitz in Bonn-Beul. Weitere Dienstsitze befinden sich in Berlin, Saarlouis und Schwedt/Oder. Das BZSt ist aus dem vormals bestehenden Bundesamt für Finanzen hervorgegangen. Die Aufgaben des BZSt sind in § 5 FVG geregelt, wobei der dort genannte Aufgabenkatalog nicht abschließend ist.<sup>63</sup> Besonders hervorzuheben sind folgende Aufgaben:

57 Vgl. zum Streitstand: *Seer* in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 3 FVG Tz. 4 m. w. N.; *Schmieszek* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 21a.

58 Vgl. hierzu: *Seer* in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 3 FVG Tz. 5; *Pieroth* in: Jarass/Pieroth, a. a. O., Art. 108 GG Rz. 6.

59 Vgl. hierzu: *Seer* in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010/Februar 2011), § 21a FVG Tz. 2 ff.

60 *Schmieszek* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 21a; *Seer* in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 21a FVG Tz. 2.

61 BGBl. I 1951, 491.

62 Gesetz zur Neuordnung der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005, BGBl. I 2005, 2809.

63 *Seer* in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Februar 2011), § 5 FVG Tz. 1; *Schmieszek* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Stand: Juni 2011), § 5 FVG Rz. 40.

- Mitwirkung an Außenprüfungen (§§ 5 Abs. 1 Nr. 1, 19 FVG),
- Entlastung von Abzugsteuern (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG),
- Durchführung von Verständigungsverfahren und Absprachen über Verrechnungspreise (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG),<sup>64</sup>
- Gewährung und Beantragung von nationaler und internationaler Rechts- und Amtshilfe in steuer(straf-)rechtlichen Angelegenheiten (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG),<sup>65</sup>
- Sammlung und Auswertung von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen – Informationszentrale für Auslandsbeziehungen IZA – (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG),
- Vorsteuervergütungsverfahren (§ 5 Abs. 1 Nr. 8 FVG),
- Vergabe von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (§ 5 Abs. 1 Nr. 9a FVG),
- Unterstützung der Länder bei der Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug (§ 5 Abs. 1 Nr. 13 FVG),
- Durchführung des Kontenabrufverfahrens (§ 5 Abs. 1 Nr. 24 FVG).

### 2.3 Bundesmittelbehörden gem. § 1 Nr. 3 FVG

Bundesmittelbehörden sind nach § 1 Nr. 3 ZVG, soweit eingerichtet, die Bundesfinanzdirektionen (BFD) und das Zollkriminalamt (ZKA). Nach § 2a Abs. 1 Satz 1 FVG kann durch Rechtsverordnung auf Mittelbehörden verzichtet werden. Für den Bereich von Bundesaufgaben erlässt das BMF die Rechtsverordnung (§ 2a Abs. 1 Satz 2 FVG). Die Rechtsverordnung des BMF bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates (§ 2a Abs. 1 Satz 4 FVG). Nach § 7 Abs. 1 FVG bestimmt das BMF den Bezirk (Bundesfinanzbezirk) und Sitz der BFD sowie den Sitz des ZKA. Es existieren fünf BFD und zwar BFD Nord mit Sitz in Hamburg, BFD Mitte mit Sitz in Potsdam, BFD West mit Sitz in Köln, BFD Südwest mit Sitz in Neustadt a.d. Weinstraße und BFD Südost mit Sitz in Nürnberg. Das ZKA hat seinen Sitz in Köln. Die BFD und das ZKA sind Finanzbehörden i. S. d. § 6 Abs. 2 Nr. 4 AO. Die Aufgaben und die Gliederung der BFD ergeben sich aus §§ 8, 9, 10 FVG. Hauptaufgabe der BFD ist nach § 8 Abs. 1 Satz 1 FVG die Leitung der Finanzverwaltung des Bundes mit Ausnahme des Zollfahndungsdienstes. Demzufolge sind die BFD für die Leitung der Hauptzollämter (HZA) als örtliche Bundesfinanzbehörden nach § 12 Abs. 2 FVG zuständig (vgl. Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG). Die Leitung umfasst die Dienst- und Fachaufsicht.<sup>66</sup> Nach § 8 Abs. 3 Satz 1 FVG leiten die BFD die Durchführung der Aufgaben der HZA, wie sie insbesondere in § 12 FVG geregelt sind. Aufgaben und Befugnisse des ZKA sind in dem Gesetz über das Zollkriminalamt und die Zollfahndungsämter (Zollfahndungsdienstgesetz – ZFdG) v. 16.8.2002<sup>67</sup> geregelt. Neben der Wahrnehmung eigener Aufgaben obliegt dem ZKA die Leitung der Zollfahndungsämter (vgl. § 1 Abs. 1 ZFdG).

### 2.4 Örtliche Bundesbehörden gem. § 1 Nr. 4 FVG

Örtliche Bundesbehörden sind nach § 1 Nr. 4 FVG die Hauptzollämter (HZA) einschließlich ihrer Dienststellen (Zollämter) und die Zollfahndungsämter. Die vorgenannten Zollämter sind keine eigenständigen Behörden sondern lediglich Hilfsstellen der HZA.<sup>68</sup> Die HZA und die Zollfahndungsämter sind Finanzbehörden i. S. d. § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO. Die Aufgaben der HZA ergeben sich

64 Sog. Advance Pricing Agreements (APA); vgl. auch BMF-Schreiben v. 20.6.2011, IV B 5 – O 1000/09/10507-04, BStBl. I 2011, 674.

65 Vgl. auch BMF-Schreiben v. 20.6.2011, IV B 5 – O 1000/09/10507-04, BStBl. I 2011, 674.

66 Von Wedelstädt in: Beermann/Gosch, a. a. O. (Stand: Juni 2008), § 8 FVG Rz. 5.

67 BGBl. I 2002, 3202, zuletzt geändert durch Gesetz v. 30.7.2009, BGBl. I 2009, 2437.

68 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 1 FVG Rz. 26.

aus § 12 Abs. 2, 3 FVG. Danach verwalten die HZA als örtliche Bundesbehörden die Zölle, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und der Biersteuer, der Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften (vgl. Art. 108 Abs., 1 Satz 1 GG) und sind für die zollamtliche Überwachung des Warenverkehrs über die Grenze, für die Grenzaufsicht, für die Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung und für die ihnen sonst übertragenen Aufgaben zuständig. Nach § 3 Abs. 1 Luftverkehrsteuergesetz sind die Hauptzollämter auch für dessen Durchführung sachlich zuständig. Klarstellend soll diese Zuständigkeit in § 12 Abs. 2 FVG durch das Jahressteuergesetz 2013 aufgenommen werden.<sup>69</sup> Gem. § 18 Satz 1 FVG wirken die Hauptzollämter und ihre Dienststellen bei der Verwaltung der Umsatzsteuer und der Kraftfahrzeugsteuer nach Maßgabe der für diese Steuern geltenden Vorschriften mit. Nach § 18 Satz 2 FVG handeln sie hierbei für die Finanzbehörde, die für die Besteuerung jeweils örtlich zuständig ist. Mit Wirkung ab dem 1.7.2014 sollen die Hauptzollämter nach Ablauf des Zeitraums der sog. Organleihe<sup>70</sup> allein für die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer zuständig sein. Insoweit ist vorgesehen, § 12 Abs. 2 FVG entsprechend zu ergänzen und § 18 Satz 1 FVG zu ändern. § 18a FVG soll dann mit Wirkung zum 1.7.2014 entfallen.<sup>71</sup> Die Aufgaben und Zuständigkeiten der Zollfahndungsämter ergeben sich aus dem ZFdG. Die Zollfahndungsämter unterstehen der Aufsicht des ZKA.

### **3. Aufbau und Zuständigkeiten der Landesfinanzverwaltung gem. Art. 108 Abs. 2, 3 GG**

Die Landesfinanzbehörden verwalten nach Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG die übrigen Steuern, die nicht nach Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG von den Bundesfinanzbehörden verwaltet werden. Darüber hinaus obliegt den Landesfinanzbehörden die sog. Auftragsverwaltung nach Art. 108 Abs. 3 GG. Landesfinanzbehörden sind

- als oberste Behörde: die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde (§ 2 Nr. 1 FVG),
- als Oberbehörden, soweit nach diesem Gesetz oder nach Landesrecht als Landesfinanzbehörden eingerichtet (§ 2 Nr. 2 FVG),
- als Mittelbehörden, soweit eingerichtet: die Oberfinanzdirektionen; anstelle der Oberfinanzdirektionen können Oberbehörden nach Nr. 2 treten (§ 2 Nr. 3 FVG),
- als örtliche Behörden: die Finanzämter (§ 2 Nr. 4 FVG).

<sup>69</sup> Vgl. § 12 Abs. 2 FVG i. d. F. des Entwurfes der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2013 v. 19.6.2012, BT-Drs. 17/10000 sowie Begründung, S. 101.

<sup>70</sup> Vgl. nachstehend II.3.4.

<sup>71</sup> Vgl. § 12 Abs. 2 FVG i. d. F. des Entwurfes der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2013 v. 19.6.2012, BT-Drs. 17/10000 sowie Begründung, S. 102; für den Zeitraum der Organleihe bis zum 30.6.2014 ist in § 18 Abs. 4 FVG i. d. F. des Entwurfes der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2013 v. 19.6.2012, BT-Drs. 17/10000 vorgesehen, dass die Hauptzollämter ebenfalls für die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer zuständig sind, um die vollständige Übernahme der Aufgabe zu ermöglichen.

### 3.1 Oberste Landesbehörde gem. § 2 Nr. 1 FVG

Oberste Landesbehörde gem. § 2 Nr. 1 FVG ist regelmäßig das Landesfinanzministerium, in den Stadtstaaten Berlin und Bremen der Senator für Finanzen, in Hamburg nach der Landesverfassung der Senat, der jedoch die Verwaltungsbefugnisse durch Senatsordnungen auf den Finanzsenator delegiert hat.<sup>72</sup> Die oberste Landesbehörde leitet gem. § 3 Abs. 2 Satz 1 FVG die Landesfinanzverwaltung. Leitung bedeutet im Wesentlichen Steuerung und Koordinierung der Verwaltung. Leitung umfasst die Dienstaufsicht und die Fachaufsicht über den nachgeordneten Bereich.<sup>73</sup> Hinzu kommen organisatorische Maßnahmen.<sup>74</sup> Fachaufsicht bedeutet Sachleitung. Sie dient dazu, die Gesetzmäßigkeit und eine gleichmäßige einheitliche Gesetzesanwendung sicherzustellen (vgl. § 85 Satz 1 AO).<sup>75</sup> Sie wird ausgeübt durch Informationen, Empfehlungen und Weisungen (allgemeine Weisungen und Einzelanweisungen), durch Berichtsaufträge, Geschäftsprüfungen, Akteneinsicht und Visitationen.<sup>76</sup> Die Sachleitung der obersten Landesbehörde besteht darüber hinaus in generellen Anweisungen, wie Verwaltungsvorschriften, insbesondere Richtlinien und Erlassen.<sup>77</sup> Allerdings wird diese Sachleitung durch Art. 108 Abs. 7 GG beschränkt, insoweit sind nur ergänzende Regelungen zulässig.<sup>78</sup> Allgemeine Weisungen eines Bundeslandes können nur innerhalb des jeweiligen Behördenstranges wirken, nicht jedoch gegenüber einem anderen Bundesland.<sup>79</sup> Bezüglich der Kompetenzabgrenzung zwischen dem Bund und den Ländern ist auf die vorstehenden Ausführungen zu 2.1 zu verweisen. Die Dienstaufsicht umfasst die Bereiche Personalwesen, Organisation und Haushalt.<sup>80</sup> Soweit Landesfinanzbehörden Aufgaben aus dem Bereich einer anderen obersten Landesbehörde zu erledigen haben, erteilt diese nach § 3 Abs. 2 Satz 2 FVG die fachlichen Weisungen. Fachliche Weisungen, die wesentliche organisatorische Auswirkungen haben, ergehen im Benehmen mit der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde gem. § 3 Abs. 2 Satz 3 FVG.

### 3.2 Landesoberbehörde gem. § 2 Nr. 2 FVG

Landesoberbehörden sind gem. § 2 Nr. 2 FVG die Oberbehörden, die nach dem FVG bzw. nach Landesrecht als solche eingerichtet worden sind. Derartige Oberbehörden sind insbesondere die nach § 2 Abs. 2 FVG eingerichteten Rechenzentren. Die Landesoberbehörden erledigen nach § 6 Abs. 2 FVG Aufgaben, die ihnen nach § 17 Abs. 3 Satz 1 FVG zugewiesen werden und die ihnen sonst übertragenen Aufgaben.

72 Seer in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 2 FVG Tz. 3.

73 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 6.

74 Seer in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 3 FVG Tz. 2.

75 Seer in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 3 FVG Tz. 2.

76 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 7.

77 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 25; Seer in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Stand: Januar 2010), § 3 FVG Tz. 3.

78 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 25.

79 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 25.

80 Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Stand: März 2009), § 3 FVG Rz. 7a.