

§ 42g

Lohnsteuer-Nachschau

idF des EStG 2009 v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, 3862),
eingefügt durch AmtshilfeRLÜmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809;
BStBl. I 2013, 802)

(1) ¹Die Lohnsteuer-Nachschau dient der Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer. ²Sie ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte.

(2) ¹Eine Lohnsteuer-Nachschau findet während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten statt. ²Dazu können die mit der Nachschau Beauftragten ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Lohnsteuer-Außenprüfung Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben, betreten. ³Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden.

(3) ¹Die von der Lohnsteuer-Nachschau betroffenen Personen haben dem mit der Nachschau Beauftragten auf Verlangen Lohn- und Gehaltsunterlagen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden über die der Lohnsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung einer steuerlichen Erheblichkeit zweckdienlich ist. ²§ 42f Absatz 2 Satz 2 und 3 gilt sinngemäß.

(4) ¹Wenn die bei der Lohnsteuer-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung (§ 196 der Abgabenordnung) zu einer Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f übergegangen werden. ²Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.

(5) Werden anlässlich einer Lohnsteuer-Nachschau Verhältnisse festgestellt, die für die Festsetzung und Erhebung anderer Steuern erheblich sein können, so ist die Auswertung der Feststellungen insoweit zulässig, als ihre Kenntnis für die Besteuerung der in Absatz 2 genannten Personen oder anderer Personen von Bedeutung sein kann.

Autor: Dipl.-Kfm. Lukas **Hilbert**, Bad Honnef

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42g

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 42g	1	1. Allgemein	4
II. Rechtsentwicklung des § 42g	2	2. Zulässigkeit der Betretungsrechte	5
III. Bedeutung des § 42g	3	V. Geltungsbereich des § 42g	8
IV. Verfassungsmäßigkeit des § 42g		VI. Verhältnis des § 42g zu anderen Vorschriften	12
		VII. Verfahrensfragen zu § 42g	16

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Lohnsteuer-Nachschau als besonderes
Prüfungsinstrument der Finanzverwaltung**

	Anm.		Anm.
I. Lohnsteuer-Nachschau zur Sicherstellung ordnungsgemäßer Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer (Abs. 1 Satz 1)		II. Zuständigkeit und Entscheidung über die Durchführung einer Lohnsteuer-Nachschau	
1. Begriff der Lohnsteuer-Nachschau	20	1. Zuständige Behörde	23
2. Sicherstellung der Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer	21	2. Ermessensentscheidung	24
3. Ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer	22	III. Besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte (Abs. 1 Satz 2)	25

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zeit und Ort(e) einer Lohnsteuer-Nachschau;
Beauftragte**

	Anm.		Anm.
I. Zeit(punkt) der Lohnsteuer-Nachschau (Abs. 2 Satz 1)	30	2. Ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Lohnsteuer-Außenprüfung	32
II. Durchführung der Lohnsteuer-Nachschau (Abs. 2 Satz 2)		3. Gewerblich und beruflich Tätige	33
1. Mit der Nachschau Beauftragte	31	4. Betreten von Grundstücken und Räumen	34
		III. Betretung von Wohnräumen (Abs. 2 Satz 3)	35

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen**

	Anm.		Anm.
I. Vorlage- und Auskunftspflicht (Abs. 3 Satz 1)		3. Zweckdienlichkeit für steuerliche Belange (Halbs. 2)	42
1. Betroffene Personen	40	4. Verbot einer Durchsuchung .	43
2. Vorlage von Urkunden und Erteilung von Auskünften (Halbs. 1)	41	5. Kein digitaler Datenzugriff . .	44
		II. § 42f Absatz 2 Satz 2 und 3 gilt sinngemäß	45

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Übergang zur Lohnsteuer-Außenprüfung**

	Anm.		Anm.
I. Übergang zur Lohnsteuer-Außenprüfung (Abs. 4 Satz 1)		3. Übergang zur Lohnsteuer-Außenprüfung	52
1. Feststellungen geben Anlass .	50	II. Schriftlicher Hinweis auf den Übergang (Abs. 4 Satz 2)	53
2. Ohne vorherige Prüfungsanordnung	51		

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Auswertung der Feststellungen für andere Steuern und Personen**

	Anm.		Anm.
I. Feststellung steuererheblicher Verhältnisse (Halbs. 1)		2. Für Festsetzung und Erhebung anderer Steuern	61
1. Anlässlich der Lohnsteuer-Nachscha erlangte Erkenntnisse	60	II. Auswertung der Feststellungen (Halbs. 2)	62

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42g

Schrifttum: ENNUSCHAT, Behördliche Nachschau in Geschäftsräume und die Unverletzlichkeit der Wohnung gem. Art. 13 GG, AöR 2002, 252; HILBERT, Die geplante Lohnsteuer-Nachscha (§ 42g EStG-E), NWB 2012, 3752; U.-C. DISSARS, Die neue Lohnsteuer-Nachscha nach § 42g EStG, NWB 2013, 3210; HILBERT, Die Lohnsteuer-Nachscha (§ 42g EStG), StB 2013, 244; MADAUSS, Lohnsteuer-Nachscha iSd. § 42g EStG, Umsatzsteuer-Nachscha iSd. § 27b UStG und Selbstanzeige iSd. § 371 AO, NZWiSt 2013, 424; MARKL/EISELE, Die neue Lohnsteuer-Nachscha nach § 42g EStG, BBK 2013, 864; ROTH,

Lohnsteuer-Nachschau: Selbstanzeige-Sperrgrund mit Breitenwirkung?, PStR 2013, 180; APITZ, Lohnsteuer-Nachschau – § 42g EStG, StBp. 2014, 33.

1 I. Grundinformation zu § 42g

Gesetzessystematisch gehört die stl. Verfahrensvorschrift § 42g zu den Regelungen des LStAbzugs in Abschnitt VI. 2. des EStG. Die im Jahr 2013 eingeführte Vorschrift gewährt der FinVerw. spontane und unangekündigte Kontrollmöglichkeiten für lStl. Feststellungen außerhalb einer (lohn-)stl. Ap. (s. Anm. 3). Ermöglicht werden sollen damit insbes. die Aufnahme und Begutachtung tatsächlicher Verhältnisse (Abs. 1). Dazu sind der Verwaltung Betretungsrechte eingeräumt (Abs. 2), ferner treffen die der Maßnahme Unterworfenen bestimmte Mitwirkungspflichten (Abs. 3). Zudem gewährt § 42g der FinVerw. eine Übergangsoption zur LStAp. ohne vorherige Prüfungsordnung (Abs. 4) und ermöglicht die Auswertung von bei der Nachschau getroffenen Feststellungen auch für andere Steuern und/oder bei Dritten (Abs. 5).

2 II. Rechtsentwicklung des § 42g

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 790): § 42g wurde durch Art. 2 Nr. 27 des AmtshilfeRLUMsG ins EStG eingefügt und trat nach Art. 31 Abs. 1 des Artikelgesetzes am Tag nach der Verkündung, mithin am 30.6.2013, in Kraft; seit diesem Zeitpunkt darf die FinVerw. eine LStNachschau vornehmen (vgl. BTDrucks. 17/14483, 26; s. auch Anm. 8 „Zeitlicher Geltungsbereich“). Ursprünglich sollte die Regelung bereits mit dem JStG 2013 eingeführt werden. Im Referenten- und RegE zunächst nicht enthalten, beruhte sie dabei auf einer vom BRat aufgegriffenen Empfehlung des FinAussch., die Zustimmung der BReg. fand (vgl. BRDrucks. 302/1/12, 47 ff.; BTDrucks. 17/10604, 12 f. und 46; BTDrucks. 17/11190, 25 f.). Nach dem Scheitern des JStG 2013 wurde § 42g – als im parlamentarischen Prozess unstrittige Regelung – in das AmtshilfeRLUMsG übernommen und im dortigen Verfahren verabschiedet.

Weitgehend identische Norm ist § 27b UStG (USt-Nachschau; s. auch Anm. 12); diese wurde durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (StVBG) v. 27.12.2001 (BGBl. I 2001, 3922) geschaffen. Zunächst war damals die Einführung einer allg. Nachschau in § 88b AO geplant (vgl. BTDrucks. 14/6883, 5 f. und 9). Da allerdings nach ihrer Abfassung auch deren Anwendungsbereich auf die USt beschränkt bleiben sollte, fiel die Entscheidung zur Aufnahme der Regelung zunächst allein in das UStG (vgl. BTDrucks. 14/7471, 8). Dieser Schritt mit dem Entschluss gegen eine generelle Kodifikation einer stl. Nachschau machte später die Einführung des § 42g als weiterer Einzelvorschrift notwendig, um Kontrollmöglichkeiten auch auf die LSt erstrecken zu können (krit. Bewertung s. Anm. 3). Größere Teile der Gesetzesbegründung (s. für § 42g Anm. 3) aus dem früheren Verfahren wurden jedoch – bis hin zum in diesem Zusammenhang unzutreffenden Begriff der allg. Nachschau (s. auch Anm. 22 und 25) – unverändert für die LStNachschau übernommen.

3 III. Bedeutung des § 42g

Gesetzeszweck: Die Begründung des Gesetzesentwurfs – zB in BRDrucks. 302/1/12, 47 ff. (s. mwN ferner Anm. 2) – führt an, dass § 42g eine gesicherte

Rechtsgrundlage für die Beteiligung von LStAußenprüfern an Einsätzen der sog. Finanzkontrolle Schwarzarbeit der Zollverwaltung (s. auch Anm. 23) schaffen sollte. Nach den Regelungen der LStAp. gem. § 42f iVm. den §§ 193 ff. AO sei die FinVerw. nicht in notwendigem Maße in der Lage gewesen, sich spontan ein zuverlässiges Bild über Unternehmen zu machen. Die erforderliche Ankündigung einer Ap. nach § 197 AO gebe steuerunehrlichen Unternehmen Zeit, Vorkehrungen zu treffen (etwa Vortäuschung normaler Abläufe oder Einstellung des Geschäftsbetriebs). Wirksame Bekämpfung von Schwarzarbeit, Scheinarbeitsverhältnissen und illegaler Beschäftigung erfordere aber die Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte im Unternehmen. Das FA sollte daher über § 42g in die Lage versetzt werden, sich insbes. einen Eindruck über die räumlichen Verhältnisse, das eingesetzte Personal und den üblichen Geschäftsbetrieb zu verschaffen, um so kontrollieren zu können, ob Anhaltspunkte für die Verletzung von sich aus Dienst- oder Werkleistungen ergebenden stl. Pflichten bestehen – zB betreffend Anmeldung und Abführung von LSt. Zum avisierten Kontrollumfang gehören dabei insbes. auch Feststellungen zur Auftraggeber-, ArbG- oder ArbN-Eigenschaft (s. ua. Anm. 22 und 45). Der Einsatz der LStNachschau diene damit letztlich (wirtschaftspolitisch) auch der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen auf dem ArbN-Sektor. Rechtfertigung findet dies durch den hohen volkswirtschaftlichen Schaden, den Schwarzarbeit und illegale Beschäftigung hervorrufen (vgl. EISGRUBER in KIRCHHOF XIII. § 42g Rn. 5).

Kritik an lohnsteuerlicher Einzelkodifikation: Bestrebungen der jüngeren Zeit, stl. Prüfung und Kontrolle – in Abgrenzung zur klassischen Bp. – von einer Behandlung bereits abgeschlossener Zeiträume und Sachverhalte zeitnäher, konzentrierter sowie stärker auf gegenwärtige Ereignisse und Abläufe zu erstrecken, sprechen gegen getrennte Kodifikationen für einzelne stl. Sachbereiche (s. Anm. 2, 8 und 12). Die Schaffung einer tatsächlichen allg. stl. Nachschau – in der AO – wäre daher rechtspolitisch, gesetzssystematisch und gleichheitsrechtlich konsequenter (Verallgemeinerungsgebot; vgl. SEER, StuW 2003, 40 [52]; TIPKE, Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2012, 1429; SEER in TIPKE/KRUSE, Einführung zur AO Rn. 13). Es würde dies auch dem Charakter der Regelung als stl. Verfahrensvorschrift (s. Anm. 8) entsprechen, zudem könnten so bestimmte Bedenken hinsichtlich des Zitiergebots nach Art. 19 Abs. 1 Satz 2 GG vermieden werden, die § 42g – wie im Übrigen auch § 27b UStG – aufwirft (s. Anm. 5 „Zitiergebot“; vgl. auch DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 413 AO Rn. 5).

IV. Verfassungsmäßigkeit des § 42g

1. Allgemein

4

Vor allem durch die der Verwaltung eingeräumten Betretungsrechte (s. Anm. 34f.) wirft § 42g verfassungsrechtl. Fragen auf; s. dazu im Einzelnen Anm. 5. Auch wenn darüber hinaus die weiteren einzelnen Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der Regelung selbst uE als mit höherrangigem Recht vereinbar anzusehen sind, so ist die Einführung des § 42g auch allg. im Zusammenhang des gesamten LStAbzugsverfahrens zu beurteilen; s. § 38 Anm. 6. Die Vorschrift führt hierbei über die der FinVerw. eingeräumten Rechte sowie die den Betroffenen auferlegten Mitwirkungspflichten zu einer weiteren Intensivierung und einseitigen Belastung (s. auch Anm. 20) Privater durch den LStAbzug; vgl. HILBERT, StB 2013, 244 [248 f.]; HILBERT, NWB 2012, 3752; allg. DRÜEN, FR

2004, 1134; DRÜEN, Bochumer Lohnsteuertag, 2005, 59; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN ERNST & YOUNG, DB 2013, 139. Sie verstärkt damit Zweifel, ob das LStAbzugsverfahren und insbes. die Rechtsstellung des ArbG in diesem Verfahren nach derzeitiger Ausgestaltung insgesamt noch als hinnehmbar und zumutbar iSd. Wahrung der verfassungsmäßig gebotenen Verhältnismäßigkeit betrachtet werden kann.

5 2. Zulässigkeit der Betretungsrechte

Unverletzlichkeit der Wohnung: Das Grundrecht des Art. 13 Abs. 1 GG normiert die Wohnung als unverletzlich. Die verfassungsrechtl. Rspr. erstreckt den Wohnungsbegriff über eine weite Auslegung auch auf Arbeits-, Betriebs- und Geschäftsräume (zur historischen Entwicklung HOFE, ZRP 1995, 169 [170 f.]), stuft behördliche Nachschaumöglichkeiten dabei allerdings – bei Einhaltung bestimmter Voraussetzungen – als zulässig ein (Grundsatzentscheidung des BVerfG v. 13.10.1971 – 1 BvR 280/66, BVerfGE 32, 54, insbes. Rn. 38 ff. zum Wohnungsbegriff und Rn. 53 ff. zu Nachschau-Voraussetzungen; dazu jeweils ausführlich zB VOSSKUHLE, DVBl. 1994, 611; ENNUSCHAT, AÖR 2002, 252; zum Wohnungsbegriff auch BVerfG v. 27.5.1997 – 2 BvR 1992/92, BVerfGE 96, 44, Rn. 23 mwN).

Differenzierte Betrachtung: Die Abwägung der widerstreitenden Rechtsgüter erfordert zur Anwendung der oa. Rspr. auf die LStNachschau uE eine gestufte Lösung (s. auch Anm. 34 f.).

► *Rein betrieblich bzw. beruflich genutzte sowie der Öffentlichkeit allg. zugänglich gemachte Orte* (insbes. zB Empfangsräume, Verkaufsflächen, Ladenlokale, frei geöffnete Werkstatt-, Produktions-, Büro- und Besprechungsräume) können zu den zulässigen Zeiten (s. Anm. 30) ohne weitere Einschränkungen einer ordnungsgemäßen LStNachschau unterliegen.

► *Üblicherweise nicht für den unkontrollierten Zugang vorgesehene, aber explizit betrieblich bzw. beruflich genutzte Räume* und Flächen (zB Lager, Abstellkammern, Sozialräume) stellen höhere Anforderungen an die Verhältnismäßigkeitsprüfung. Es muss objektiv ersichtlich sein, dass dort (überhaupt) etwas Istl. Erhebliches festgestellt werden kann (vgl. HILBERT, StB 2013, 244 [246]; zur UStNachschau SPATSCHECK, Stbg 2008, 489 [491]; s. auch Anm. 22 und 24 f.). Ohne Weiteres sachlich nachvollziehbar wäre dies uE zB – insbes. entlang des Einsatzzwecks der LStNachschau (s. Anm. 3 und 20 ff.) – bei Baustellen, in mit ArbN besetzten Produktionsstätten, auf landwirtschaftlichen Flächen („Erntehelfer“) uÄ.

► *Für Wohnräume* (s. Anm. 35) schließlich gelten die Voraussetzungen der Verhältnismäßigkeit, insbes. der konkreten Erforderlichkeit und Angemessenheit, in noch stärkerem Maße. Diese werden idR nicht erfüllt sein (vgl. HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Nachschau“ Rn. 13). Die fraglichen Räume sind Teil des elementaren Lebensraums der privaten Sphäre des einzelnen Bürgers. Er hat dort grds. „das Recht, in Ruhe gelassen zu werden“ (BVerfG v. 28.4.2003 – 2 BvR 358/03, NJW 2003, 266 – Rn. 14 mwN). Den Staat trifft dabei eine besondere Verpflichtung, gerade dies zu gewährleisten. Der derart geschützte Bereich umfasst uE ebenso private Räume, die zusätzlich beruflichen Zwecken dienen, insbes. häusliche Arbeitszimmer (s. aber Position der FinVerw. zu § 27b UStG unter Anm. 34). Es fehlt (auch) diesen Räumen jedwede „Öffnung nach außen“ (vgl. KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 10). Unter zusätzlicher Betrachtung der Bedingung, dass das Betreten der

„Verhütung dringender Gefahren“ dienen muss (s. Anm. 35), sind für die LStNachschau keine Situationen erkennbar, die den erheblichen Grundrechtseingriff eines Wohnraum-Betretungsrechts gerechtfertigt erscheinen lassen (Negativbeispiel bei MARKL/EISELE, BBK 2013, 864 [865]; vgl. zur UStNachschau TORMÖHLEN, UVR 2006, 84 [88]; HAEP, UR 2008, 445 [455 f.]). Als verhältnismäßig erschiene das Betreten lediglich im Fall eines (steuer)strafrechtl. (Anfangs-)Verdachts, ein solcher schließt die Durchführung einer LStNachschau jedoch gerade aus (s. Anm. 22; glA zu § 27b UStG ZUGMAIER/KAISER in HARTMANN/METZENMACHER, § 27b UStG Rn. 32). Ein (Anfangs-)Verdacht dürfte vielmehr oftmals eine Durchsuchung rechtfertigen, die über § 42g generell nicht zulässig ist (s. Anm. 43).

Zitiergebot: Schränkt ein Gesetz ein Grundrecht ein, so muss es dieses nach Art. 19 Abs. 1 Satz 2 GG unter Angabe des jeweiligen Art. des GG nennen (sog. Zitiergebot; Zweck einer Signalfunktion für den Rechtsanwender sowie einer Warn- und Besinnungsfunktion für den Gesetzgeber; vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 413 AO Rn. 1 f.). Trotz seines Bezugs zu Art. 13 GG und der wortgleichen Übernahme von Teilen des dortigen Abs. 7 (s. Anm. 35) geben weder § 42g noch das EStG generell einen derartigen Hinweis. Zwar erfährt das Zitiergebot eine enge Auslegung (vgl. BVerfG v. 30.5.1973 – 2 BvL 4/73, BVerfGE 35, 185) und enthält § 413 AO für die Steuergesetze einen allg. Verweis (krit. zu dessen Erstreckung für Regelungen außerhalb der AO DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 413 AO Rn. 5), es ist allerdings str., ob dies ausreicht, um den Voraussetzungen der grundgesetzlichen Regelung gerecht zu werden.

Vgl. ausführlich mwN zur identischen Situation bei § 27b UStG neben den einschlägigen Kommentierungen zB GAST-DE HAAN, PStR 2002, 264; WÄGER, DB 2002, Beilage 1, 71 f.; TORMÖHLEN, UVR 2006, 84 [88]; HELMSCHROTT, StC 11/2007, 28; RÜPING, Die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, 2008, Diss. Bochum 2007, 53 f.; HAEP, UR 2008, 445 [449]; BEYNA/ROTH, UStB 2010, 310 [311 f.]; SCHLIG, Die Umsatzsteuer-Nachschau, 2010, Diss. Frankfurt am Main, 2009, 162 ff.; STERZINGER, DStR 2010, 471; WENZEL, Stbg 2011, 554 [558 f.]; GRUNE, Die Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 27b UStG, 2012, Diss. Osnabrück, 138 ff.

Die durch das Problem aufgeworfenen Bedenken sind gewichtig und gehen allg. zu Lasten der Rechtsanwender. Auswirkungen können der formellen Hürde des Art. 19 Abs. 1 Satz 2 GG im Fall des § 42g indes wohl nur insoweit zugesprochen werden, als die vom BVerfG geforderten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Nachschau unerfüllt bleiben (s.o. „Unverletzlichkeit der Wohnung“). Eine LStNachschau in Wohnräumen scheidet auch demnach regelmäßig aus, zumal sie in der Abwägung fast ausnahmslos nicht verhältnismäßig sein wird (s.o.; s. auch Anm. 22, 24 f. und 35). De lege ferenda erscheint zumindest der Nachtrag eines Verweises auf Art. 13 GG in § 42g sinnvoll. Als Folge der Verletzung des Zitiergebots kommt allerdings lediglich eine etwaige (Teil-)Nichtigkeit des § 42g in Betracht, nicht jedoch eine Erstreckung etwa auf das gesamte EStG (vgl. zur UStNachschau BFH v. 16.12.2009 – V B 23/08, BFH/NV 2010, 1866; KEMPER in PLÜCKEBAUM/WIDMANN, § 27b UStG Rn. 61 ff.; KEMPER in VOGEL/SCHWARZ, § 27b UStG Rn. 61 ff.; LEONARD in BUNJES XII. § 27b UStG Rn. 7).

Verwertungsverbot: Ist das Betreten eines Geländes bei einer konkreten LStNachschau insgesamt oder aber das Aufsuchen bestimmter Räumlichkeiten im Einzelnen unzulässig, so unterliegen alle bei diesem Vorgang gewonnenen Erkenntnisse uE einem umfassenden stl. sowie auch strafprozessualen Verwertungsverbot.

6–7 Einstweilen frei.

8 **V. Geltungsbereich des § 42g**

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: § 42g gehört zu den Steuererhebungsnormen des LStAbzugsverfahrens, ist damit stl. Verfahrensvorschrift (krit. zur Positionierung im Gesetz s. Anm. 3). Den durch die LStNachschau eingeräumten Kontrollbefugnissen der FinVerw. sind gewerblich oder beruflich Tätige (s. Anm. 33) unterworfen, bei denen im Inland konkret lstrechtl. erhebliche Sachverhalte aufzuklären sind (s. Anm. 20, 22 und 25).

Zeitlicher Geltungsbereich: Nach der bei Einführung des § 42g (s. Anm. 2) ebenso durch das AmtshilfeRLUMsG (dortiger Art. 2 Nr. 39; BGBl. I 2013, 1809 [1820]) aktualisierten speziellen Anwendungsvorschrift zu Fragen des StAbzugs vom Arbeitslohn in § 52 Abs. 1 Satz 2 ist erstmalige Anwendbarkeit der Regelungen der LStNachschau uE gegeben für laufenden Lohn, der für einen nach dem 31.12.2012 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, sowie auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2012 zufließen (glA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Nachschau“ Rn. 1 sowie wohl auch KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 1; s. zudem Anm. 25 und 32). Die FinVerw. geht allerdings davon aus, dass sich § 42g auch auf Lohnabrechnungszeiträume erstreckt, die vor dem Inkrafttreten des AmtshilfeRLUMsG liegen (vgl. BTDrucks. 17/14483, 26). Der Gegenwartsbezug der Nachschau (s. Anm. 20) lässt diese Frage indes regelmäßig in den Hintergrund treten.

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Territorial beschränken sich die der FinVerw. durch § 42g eingeräumten Rechte rein auf das Inland. Eine LStNachschau im Ausland wäre unstatthaft, da völkerrechtswidrig. Das Ermittlungsinstrument trifft jedoch auch ausländische Einheiten und Personen mit inländischer Wirtschaftstätigkeit und Präsenz, sofern bei diesen im Inland lstr. Nachschaubedarf (s. Anm. 20, 22 und 25) besteht. Es gilt dies insbes. für ausländische Unternehmen, die inländischer ArbG iSd. § 38 Abs. 1 sind (s. auch Anm. 33). Unions- bzw. europarechtliche Bedenken sind uE für die LStNachschau nicht erkennbar.

9–11 Einstweilen frei.

12 **VI. Verhältnis des § 42g zu anderen Vorschriften**

Verhältnis zu § 42f: Die LStNachschau ist keine Prüfung iSd. §§ 193 ff. AO, sie steht als besonderes stl. Verfahren (s. Anm. 25) gerade außerhalb der LStAp. nach § 42f (s. Anm. 32). Nach § 42g Abs. 3 Satz 2 gelten jedoch die in § 42f Abs. 2 Sätze 2 und 3 geregelten Mitwirkungspflichten der ArbN zur Erteilung von Auskünften und Vorlage von Belegen sowie bei ungeklärtem Arbeitsverhältnis (s. § 42f Anm. 21 f.) sinngemäß (s. Anm. 45 mwN).

Verwandte steuerliche Nachschau-Regelungen: Ältere stl. Nachschau-Vorschriften sind § 27b UStG (UStNachschau; s. Anm. 2) sowie die §§ 210 f. AO (Teil der zollrechtl. Regelungen der sog. Steueraufsicht in besonderen Fällen). Da diese Normen in weiten Teilen identisch abgefasst sind, können viele der Rechtserkenntnisse (Gesetzgebung, Rspr., FinVerw., Literatur) zu den fraglichen Vorschriften grds. auch zur Auslegung des § 42g herangezogen werden.

Andere (vor allem steuer- und abgabenrechtliche) Regelungen: Darüber hinaus hat die LStNachschau zahlreiche Bezüge zu den verfahrensrechtl. Beweismittelregelungen der §§ 85 ff. der AO, insbes. hinsichtlich des Betretens von Grundstücken und Räumen (§ 99 AO; s. Anm. 5 und 34 f.) sowie zu Auskunftspflicht und Vorlagepflichten (§§ 93 und 97 AO; s. Anm. 40 ff.). Zu verfassungsrechtl. Verbindungen und Erwägungen s. Anm. 4 f.

(Steuer)strafrechtliche Bezüge, insbes. zur Selbstanzeige nach § 371 AO: Zum Verhältnis bei strafrechtlich relevantem (Anfangs-)Verdacht s. Anm. 22. Es ist str., ob die LStNachschau Sperrwirkung hinsichtlich der Straffreiheit durch Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung entfaltet. In Betracht kommen dabei insbes. zwei der Sperrgründe des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO.

► *Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung:* Hinsichtlich des mit Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes (BGBl. I 2011, 676) am 3.5.2011 neu eingeführten Sperrgrunds nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO – Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung – befürwortet die FinVerw. bei der UStNachschau Sperrwirkung. Ihr Umfang ergebe sich aus dem verwaltungsinternen Nachschau-Auftrag, soweit dieser dem Stpfl. bekannt gegeben wurde. Die Anordnung einer UStNachschau sei dabei Prüfungsanordnung iSd. des Sperrtatbestands (vgl. HEUEL/RAU, KÖSDI 2012, 17932 [17941]). Diese Ansicht ist uE abzulehnen (glA für USt und LSt PROWATKE/FELTEN, DStR 2013, 2041 [2043]). Die Anordnung einer stl. Nachschau (s. Anm. 16) ist keine Prüfungsanordnung nach § 196 AO (vgl. zur UStNachschau KEMPER in PLÜCKEBAUM/WIDMANN, § 27b UStG Rn. 17; KEMPER in VOGEL/SCHWARZ, § 27b UStG Rn. 17). Die Straffreiheit bei Selbstanzeige ist daher im Fall einer LStNachschau nicht nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO gesperrt.

► *Erscheinen zur steuerlichen Prüfung:* Diskutiert wird jedoch vor allem die Versagung der Straffreiheit gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO (bis einschließlich 2.5.2011 im Wesentlichen § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO aF), da „ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung [...] erschienen ist“ (vgl. mwN HILBERT, StB 2013, 244 [249]). Die FinVerw. sieht dabei in der LStNachschau eine „steuerliche Prüfung“ iSd. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO (glA ROTH, PStR 2013, 180 [181 f.]; MADAUSS, NZWiSt 2013, 424 [425 f.]; APITZ, StBp. 2014, 33 [37]; EISGRUBER in KIRCHHOF XIII, § 42g Rn. 3; aA U.-C. DISSARS, NWB 2013, 3210 [3212 f.]; WAGNER in BLÜMICH, § 42g Rn. 18; offen MARKL/EISELE, BBK 2013, 864 [868]). Die FinVerw. nimmt in diesem Zusammenhang Erstreckung der Sperrwirkung auf alle noch nicht verjährten Besteuerungszeiträume der – gesetzessystematisch unzutreffend bezeichneten (s. § 38 Anm. 5; s. auch Anm. 61) – „Steuerart Lohnsteuer“ an (vgl. BTDrucks. 17/14821, 19 f.). Gegen diese Auslegung kann ua. angeführt werden, dass die Nachschau, die bewusst im Anwendungsbereich der §§ 193 ff. AO ausgenommen ist, gerade ein Weniger im Vergleich zur Ap. sein soll; steuerpolitisch und ökonomisch unterminiert die Auffassung die fiskalische Zielsetzung der aufkommensverstärkend wirkenden stl. Selbstanzeige, die – wie auch der Rechtsstaatsgrundsatz – grds. eine enge Auslegung der Ausschlussgründe erfordert. Andererseits wird der Begriff der stl. Prüfung iSd. § 371 Abs. 2 AO selbst weit aufgefasst (vgl. SCHAUF in KOHLMANN, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rn. 135, unter Rn. 136 auch zum Umfang möglicher Versagung der Straffreiheit, im Erg. allerdings gegen eine Sperrwirkung bei der USt-Nachschau; vgl. zudem dortige Rn. 157). Es ist uE überzeugend, in der Nachschau eine der Ap. vorgelagerte punktuelle stl. Maßnahme zu sehen, die ihrerseits keine Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO entfaltet. Der FinVerw. ist über § 197 Abs. 1 Satz 1 AO auch die Möglichkeit zur Durchfüh-

rung einer Ap. ohne vorherige Prüfungsanordnung gegeben, sofern andernfalls der Prüfungszweck gefährdet wäre (s. Anm. 51 f.). Daher zwingt uE auch nicht die Systematik der Sperrgründe zur Annahme des Eintritts der Sperre (so aber ROTH, PStR 2013, 180 [181 f.]). Stpfl. sollten jedoch davon ausgehen, von der Verwaltung mit der Annahme des Eintritts der Sperrwirkung konfrontiert zu werden (glA APtRz, StBp. 2014, 33 [38]). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang insbes. auch noch die Übergangsmöglichkeit zur Ap. nach § 42g Abs. 4 (s. Anm. 50 ff.); wird hiervon Gebrauch gemacht, tritt Sperrwirkung unstrittig ein (vgl. zB zur UStNachschaU STRECK/SPATSCHECK, Steuerfahndung, 4. Aufl. 2006, 74 f.; s. auch Anm. 51; zum Umfang der Sperrwirkung s. Anm. 52, ferner ROTH, PStR 2013, 180 [182 f.]).

▶ *Tatentdeckung*: Führt die LStNachschaU zur Entdeckung einer der Steuerstraf-taten iSd. § 371 Abs. 1 AO, so kann Eintritt des Sperrgrunds nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO anzunehmen sein (vgl. ROTH, PStR 2013, 180 [183]; U.-C. DISSARS, NWB 2013, 3210 [3213]).

▶ *Wiederaufleben der Anzeigemöglichkeit*: Wird die LStNachschaU erkennbar ohne stl. Beanstandung oder maßgebliche Tatentdeckung beendet, so lebt – falls die Frage der Sperrwirkung zuvor bejaht wurde – die strafbefreiende stl. Selbst-anzeigemöglichkeit im Anschluss wieder auf (glA ROTH, PStR 2013, 180 [183]; MADAUSS, NZWiSt 2013, 424 [427]).

Verhältnis zu sozialversicherungsrechtlichen Regelungen: Über die Mitteilungsverpflichtung der FinVerw. nach § 31 Abs. 2 AO kann sich die LStNachschaU mittelbar auf die Sozialversicherung auswirken. Dazu im Einzelnen mwN MARKL/EISELE, BBK 2013, 864 [866 f.], s. ferner Anm. 23.

13–15 Einstweilen frei.

16

VII. Verfahrensfragen zu § 42g

Anordnung: Obwohl die LStNachschaU dem Betroffenen gegenüber keine Prüfungsanordnung (§ 196 AO) oder sonstige Ankündigung erfordert (s. Anm. 32), muss sie gleichwohl durch die zuständige Behörde (s. Anm. 23) im Rahmen einer Ermessensentscheidung (s. Anm. 24) angeordnet werden, wobei betroffener Adressat sowie Zeitpunkt zu bezeichnen sind und der (stl., s. Anm. 22 und 25) Untersuchungsgegenstand genannt werden muss. Auch ist eine Begründung zu fordern (vgl. insgesamt zur Anordnung KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 4), aus der die Ermessenserwägungen erkennbar sind, die vor Durchführung der LStNachschaU angestellt wurden (ausführlich zu Rechtscharakter und Form einer NachschaUanordnung RÜPING, Die Umsatzsteuer-NachschaU nach § 27b UStG, 2008, Diss. Bochum 2007, 61 ff.). Siehe auch Anm. 12 „Verhältnis zur Selbstanzeige nach § 371 AO“.

Auswirkungen der Durchführung einer Lohnsteuer-NachschaU: Die LStNachschaU ist keine Ap. iSd. §§ 193 ff. AO (s. auch Anm. 32). Eine Schlussbesprechung (§ 201 AO) findet nicht statt, es ergeht kein Prüfungsbericht (§ 202 AO). Die LStNachschaU hat keine Auswirkungen auf die Verjährung von Steueransprüchen (vgl. EISGRUBER in KIRCHHOF XIII. § 42g Rn. 2). Ihr Beginn hemmt nicht den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 und 15 AO, die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO findet keine Anwendung. Ein etwaiger Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) muss im Anschluss an eine LStNachschaU nicht aufgehoben werden, auch ein Antrag auf verbindliche Zu-

sage nach § 204 AO ist nicht zulässig. Sollen Besteuerungsgrundlagen geändert werden, ist dem Stpfl. rechtl. Gehör (§ 91 AO) zu gewähren. Vgl. auch zur USt-Nachscha 27b.1. Abs. 6 und 7 UStAE und CRÖSSMANN, StBp. 2002, 165 [167]. Zu Wirkungen für die Sozialversicherung s. Anm. 12.

Rechtsbehelfe: Ihrem Charakter als ankündigungslose Kontrollmaßnahme entsprechend (s. Anm. 20 und 25), bestehen keine verfahrensrechtlichen Möglichkeiten, eine LStNachschau im Vorhinein abzuwehren (vgl. BTDrucks. 17/14821, 19 f.). Die Anordnung der LStNachschau (s.o.), eine etwaige Aufforderung zur Duldung des Betretens (s. Anm. 34 f.) sowie die Vorlage- und Auskunftsverlangen (s. Anm. 40 ff.; vgl. auch Nds. FG v. 10.5.2012 – 6 K 27/12, EFG 2012, 1519, rkr.) sind allerdings Verwaltungsakte (vgl. zur UStNachschau 27b.1. Abs. 8 Sätze 1 und 2 UStAE), deren schriftliche Bestätigung bei berechtigtem Interesse des Betroffenen (etwa Rechtsschutzinteresse) und entsprechender unverzüglicher Aufforderung verlangt werden kann (§ 119 Abs. 2 Satz 2 AO; vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 119 AO Rn. 13). Ansonsten ist jedoch lediglich tatsächliches Verwaltungshandeln gegeben, vgl. zu § 27b UStG U.-C. DISSARS, BB 2003, 556 [558]; zu § 42g U.-C. DISSARS, NWB 2013, 3210 [3212]; WAGNER in BLÜMICH, § 42g Rn. 55). Die Verwaltungsakte können mit Einspruch (§ 347 AO) angefochten werden. Der Beauftragte (s. Anm. 31) ist dabei berechtigt und verpflichtet, einen schriftl. Einspruch entgegenzunehmen. Aufschiebende Wirkung kommt diesem aber nicht zu, es sei denn, die Vollziehung wurde ausgesetzt (§ 361 AO, § 69 FGO; vgl. auch BTDrucks. 17/14821, 19 f.). Mit Beendigung der LStNachschau (auch bei Übergang zur LStAp.; s. Anm. 50) kommt nur noch die Fortsetzungs-Feststellungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO) in Betracht. Das dabei geforderte berechtigte Interesse kann darin bestehen, weitere Nachschauen (s. Anm. 22) zu verhindern oder die Verwertung getroffener Feststellungen zu unterbinden. Wurden Ergebnisse der Nachschau bereits in einem StBescheid berücksichtigt, muss für ein stl. Verwertungsverbot auch dieser angefochten werden. Zum Kontakt zu Rechtsanwalt oder Steuerberater s. Anm. 33. Für Rechtsbehelfe gegen Mitteilung des Übergangs zur LStAp. s. Anm. 53.

Durchsetzungsmaßnahmen der Finanzverwaltung: Durchgesetzt werden können die Verwaltungsakte von der FinVerw. ihrerseits grds. (nur) mit stl. Zwangsmitteln nach den §§ 328 ff. AO, damit aber insbes. auch durch unmittelbaren Zwang nach § 331 AO (mit Möglichkeit der Selbstvornahme; so die FinVerw. selbst zur insoweit identischen Situation bei der UStNachschau nach 27b.1. Abs. 8 Satz 3 UStAE; vgl. ferner HENTSCHEL, NJW 2002, 1703 [1704]; STAHL, KÖSDI 2002, 13204 [13209]; krit. und teilweise noch weitergehend WIDMANN, DB 2002, 166 [170]; NIESKENS, UR 2002, 53 [74]). Gerade dann wird allerdings besonderes Augenmerk darauf liegen müssen, ob im Einzelnen überhaupt zulässige Maßnahmen gegeben sind (s. zB Anm. 5 und 43; zutreffend zweifelnd daher auch HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Nachscha“ Rn. 11/1 f.; zur UStNachschau SPATSHECK, Stbg 2008, 489 [493]). Bei möglicher Aufdeckung steuerstrafrechtl. relevanter Sachverhalte ist insbes. § 393 Abs. 1 Satz 2 AO zu beachten; s. auch Anm. 22. Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2b AO bei Vorlage- und Auskunftersuchen (s. Anm. 40 ff.) kommt im Rahmen der LStNachschau nicht in Betracht, da es sich um keine Ap. iSd. §§ 193 ff. AO handelt (vgl. U.-C. DISSARS, StC 10/2013, 20 [23]; U.-C. DISSARS, NWB 2013, 3210 [3212]).

Einstweilen frei.

17–19

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Lohnsteuer-Nachschau als besonderes Prüfungs-
instrument der Finanzverwaltung****I. Lohnsteuer-Nachschau zur Sicherstellung ordnungsgemäßer Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer (Abs. 1 Satz 1)****20 1. Begriff der Lohnsteuer-Nachschau**

Nachschaueregeln sind insbes. im Bereich der Wirtschaftsaufsicht sowohl weit verbreitet als auch seit Langem überliefert (vgl. ENNUSCHAT, AöR 2002, 252; historische Entwicklung bei RÜPING, Die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, 2008, Diss. Bochum 2007, 3 ff.).

Die LStNachschau ist dabei ein im Jahr 2013 neu eingeführtes (s. Anm. 2 und 8) spezielles Ermittlungsinstrument, das der FinVerw. unangekündigte Durchsichten und Untersuchungen im speziell lstrechtl. Bereich ermöglicht (s. Anm. 25 und 32), die zum einen nicht dem engen formalen Rahmen einer (lohn)stl. Ap. unterliegen und zum anderen auch nicht deren verfahrensrechtl. Auswirkungen hervorrufen (s. Anm. 16). Ebenso in Abgrenzung zur (LSt)Ap. ist die (LSt)Nachschau primär gegenwartsbezogen und zielt damit nicht auf abgeschlossene Zeiträume, Ereignisse und Vorgänge. Sie soll vielmehr der spontanen Feststellung bzw. Aufnahme tatsächlicher Verhältnisse und Gegebenheiten „an Ort und Stelle“ dienen (s. Anm. 3). Ihr Charakter ist tendenziell eher punktuell-kursorischer Natur und zielt primär auf durch die Sinneswahrnehmung erkennbare Vorgänge ab, etwa Feststellungen zu Betriebsabläufen, Organisation des Geschäftsbetriebs, Einsatz von ArbN (vgl. zum Nachschau-Begriff TIPKE, Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, 1968, 75). Der Nachschau kann dabei – anders als der lstl. Anrufungsauskunft (s. § 42e Anm. 2) oder auch teilweise der LStAp. nach § 42f – kein Unterstützungs-Charakter für ArbG zur zutreffenden Durchführung des LStAbzugs zugesprochen werden; vielmehr geben der Nachschau vornehmlich Vorbeugungs-, Aufsichts- und Kontrollgedanken ihr Gepräge (rechtspolitische Rechtfertigung s. Anm. 21). Ob dabei im (insbes. lohn)stl. Bereich – in Abgrenzung etwa zu gesundheits- und ordnungspolitisch leicht nachvollziehbaren Nachschauerfordernissen bei der Lebensmittelüberwachung – die Grenzen der Verhältnismäßigkeit gewahrt werden, entscheidet sich vor allem durch konkreten Einsatz im Einzelfall und durch die Ausgestaltung des Instruments (s. auch Anm. 22 und 25). Krit. zur Nachschau bei der LSt HILBERT, NWB 2012, 3752; HILBERT, StB 2013, 244 [248 f.].

21 2. Sicherstellung der Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer

Der weitgehend als illustrierend zu bezeichnende Abs. 1 der Norm fasst die gesetzgeberische Intention zur Einführung des § 42g (s. Anm. 3) zusammen. Nach Abs. 1 Satz 1 dient die LStNachschau der Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung der LSt. Es wird damit konkret auf den strukturellen Vollzugs- und Sicherungsauftrag der FinVerw. Bezug genommen (vgl. Art. 108 GG sowie insbes. § 85 AO). Der rechtsstaatlichen Aufgabe, den materiellen Steuergesetzen durch wirksamen Vollzug zu Gleichheit im tatsächlichen

Belastungserfolg zu verhelfen, kommt Verfassungsrang zu (vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94; dazu FUNKE, AöR 2007, 168; ferner SEER in TIPKE/KRUSE, Vor §§ 85–107 AO Rn. 9 ff.). Es ist dafür wesentlich, der FinVerw. einen wirksamen und effizienten gesetzlichen Regelungsrahmen für Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen zur Verfügung zu stellen.

§ 42g trifft primär ArbG (zu Mitwirkungspflichten der ArbN s. Anm. 45) im Zuge der diesen auferlegten selbständigen Rechtspflicht zur Einbehaltung und Abführung der LSt (Quellenbesteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; s. § 38 Anm. 5). Die LStNachschau dient damit im weiteren Rahmen auch (wirtschafts- sowie rechtspolitisch) der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen den ArbG, der Sicherstellung steuerlicher Belastungsgleichheit unter den ArbN sowie der stl. Aufkommenssicherung (s. Anm. 3 und 35).

3. Ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer

22

Notwendigkeit enger Auslegung: Abs. 1 Satz 1 beschränkt die Kontrollhandlungen auf Fragen der ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung der LSt und bindet das Instrument damit an Zwecke des LStAbzugsverfahrens (s. jedoch zu den erweiterten Auswertungsmöglichkeiten nach Abs. 5 Anm. 60 ff.). Innerhalb dieses Rahmens gibt der Normwortlaut allerdings keine weiteren Einschränkungen vor. Gesetzeszweck (s. Anm. 3) sowie die von § 42g gewährten massiven Eingriffsmöglichkeiten (s. zB Anm. 34f.) verlangen indes grds. enge Auslegung, so dass eine LStNachschau nur unter entschiedener Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durchgeführt werden darf (glA zu § 27b UStG STADIE II. § 27b UStG Rn. 4). Insbes. muss sie im Einzelnen erforderlich sein. Es verbieten sich damit Ermittlungen „ins Blaue hinein“ oder die Suche nach reinen „Zufallsfunden“ (so zu § 27b UStG LEONARD in BUNJES XII. § 27b UStG Rn. 8; TORMÖHLEN, AO-StB 2009, 268 [271]). Vielmehr muss hinreichend materieller Istl. Nachschaubedarf gegeben sein, der sich in bestimmten Anhaltspunkten der konkreten Erforderlichkeit im Einzelfall manifestiert (wohl weniger strikt KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 3). Es können dies etwa notwendige Feststellungen zu Vorliegen und Umfang von ArbG- und ArbN-Eigenschaft(en) (zu ArbN s. Anm. 45) sein (s. auch Anm. 3 und 26). EISGRUBER in KIRCHHOF XIII. § 42g Rn. 5 geht davon aus, dass „eine Zufallsauswahl nach Risikomanagementgesichtspunkten“ zulässig ist. Dies ist uE zutreffend, soweit sich die zur Auswahl herangezogenen Risikofaktoren explizit auf den Bereich der LSt beziehen.

Kein strafrechtlicher Verdacht: Das Stadium eines steuerstrafrechtl. (Anfangs-)Verdachts darf vor der LStNachschau nicht bereits erreicht werden. Der Stpfl. muss stets unterscheiden können, mit welchem Verfahren – „normales“ Besteuerungsverfahren oder Steuerstrafverfahren – er konfrontiert ist. Ein steuerstrafrechtl. relevanter Verdacht würde bereits ausschließen, den Betroffenen und ggf. auch weitere Personen wie Angehörige den Mitwirkungspflichten des § 42g Abs. 3 (s. Anm. 40 ff.) zu unterwerfen („nemo tenetur“-Grundsatz; vgl. so auch zur Ap. ausführl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 193 AO Rn. 6f.; s. ferner § 393 Abs. 1 AO). Zudem werfen die strafprozessualen Vorschriften generell weit strengere Anforderungen auf, etwa auch hinsichtlich notwendiger Belehrungen des Verdächtigen (vgl. insgesamt jeweils mwN zB – dort zur UStNachschau –

BUSE, UR 2008, 605 [607]; LEIPOLD in SÖLCH/RINGLEB, § 27b UStG Rn. 8; s. auch Anm. 16).

Wiederholte oder erneute Nachschauen im selben Betrieb oder Unternehmen sind möglich und grds. zulässig. Ein zeitlicher Mindestabstand kann hierbei nicht gefordert werden, da die konkrete Zulässigkeit jeder einzelnen Nachschau gesondert nach der jeweiligen Erforderlichkeit im Einzelfall zu bestimmen ist (vgl. BVerwG v. 2.3.1971 – I C 37.69, BVerwGE 37, 283, Rn. 16).

II. Zuständigkeit und Entscheidung über die Durchführung einer Lohnsteuer-Nachschau

23 1. Zuständige Behörde

Zuständig für die Lohnsteuer-Nachschau ist grds. das BetriebsstättenFA (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) des ArbG bzw. des vermeintlichen (s. Anm. 33) ArbG. Im Falle einer ArbN-Überlassung kann die Zuständigkeit – je nach konkretem Nachschau-Ziel – beim BetriebsstättenFA des Ver- oder Entleihers liegen. Es ist davon auszugehen, dass die BetriebsstättenFA auch andere FinBeh. mit der LStNachschau beauftragen können, sofern diese über geeignete Bedienstete zur Durchführung der Maßnahme verfügen (entsprechend den Regelungen für die Ap. nach § 195 Sätze 1 und 2 AO; vgl. auch HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Nachschau“ Rn. 7 sowie – zur UStNachschau – CRÖSSMANN, StBp. 2002, 165; s. ferner Anm. 31).

Andere Behörden – insbes. die Bundesagentur für Arbeit, die Zollverwaltung und die Sozialversicherungsträger – arbeiten mit der FinVerw. im Rahmen der von einer LStNachschau umfassten Fragestellungen (s. Anm. 22) zusammen. Gemeinsame Zielrichtung ist die Aufdeckung von Beschäftigung ohne Aufenthalts- oder Arbeiterlaubnis, die Verfolgung von Verstößen gegen das AÜG, die Verhinderung von Schwarzarbeit sowie die Aufklärung über etwaige Vermeidung von Steuern und Sozialabgaben. Es sind hierzu zahlreiche Informations-, Auskunft- sowie Zusammenwirkungspflichten und Ansprüche normiert, vgl. zB § 31 Abs. 2 AO, § 31a AO, § 93a Abs. 1 Nr. 3 AO, § 18 AÜG, § 71 Abs. 1 Nr. 6 SGB X. Ausführlich HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Nachschau“ Rn. 3 ff.

24 2. Ermessensentscheidung

Die Frage der Durchführung einer LStNachschau ist eine Ermessensentscheidung (§ 5 AO) der FinVerw.; eine mögliche gerichtliche Prüfung richtet sich nach § 102 FGO. Grundlage der Ermessensentscheidung muss die Verhältnismäßigkeit, insbes. die konkrete Erforderlichkeit der LStNachschau im Einzelnen (s. Anm. 22) sein. Um den Anforderungen an eine pflichtgemäße Ermessensausübung gerecht zu werden, muss nachvollziehbar zutage treten, weshalb bei diesem Betrieb oder diesem Betroffenen (s. Anm. 33) in den konkret zu betretenden Räumen (s. Anm. 34 f., ferner 5) etwas Istrechtl. Erhebliches (s. Anm. 25) zu kontrollieren ist und wie dieses Ziel durch die über § 42g der Verwaltung eingeräumten Rechte und Handlungsmöglichkeiten erreicht werden kann.

III. Besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte (Abs. 1 Satz 2)

25

Besonderes Verfahren: Satz 2 des Abs. 1 kann ebenso (s. Anm. 21) als Programmsatz mit vornehmlich illustrierender Natur bezeichnet werden. Er hebt den Charakter der LStNachschau als inhaltlich und verfahrensrechtl. eigenständiges Ermittlungs- und Kontrollinstrument zur Feststellung tatsächlicher Verhältnisse hervor (s. Anm. 20, ferner 32 und 43).

Zeitnahe Aufklärung: Das Moment der zeitnahen Aufklärung manifestiert sich in der spontanen und unmittelbaren Ermittlungsmöglichkeit der FinVerw. (s. Anm. 32) sowie dem Gegenwartsbezug der LStNachschau (s. Anm. 20).

Steuererhebliche Sachverhalte: Verglichen mit der Gesetzesbegründung (s. Anm. 3) ist der Begriff der steuererheblichen Sachverhalte vom Wortlaut her zu weit geraten. Beweggründe (s. Anm. 22) und Kriterien für die pflichtgemäße Ermessensentscheidung (s. Anm. 24) zur Durchführung einer LStNachschau dürfen allein lstrechtl. Natur sein. Problematisch erscheint in diesem Zusammenhang insbes. die Auswertungsmöglichkeit gewonnener Erkenntnisse für andere Steuern und Personen (s. Anm. 60 ff.). Unzulässig ist eine nur vorgeschobene LStNachschau, die eigentlich dazu dient, Feststellungen für andere Steuern respektive Abgaben oder aber Informationen über Dritte zu gewinnen, die Forschung nach sonstigen, nicht lstr. Erkenntnissen zu ermöglichen (s. auch Anm. 43) oder die formalen Hürden zur Aufnahme einer LStAp. zu umgehen (s. Anm. 50). Der Nachweis solch anderer Motive wird den Betroffenen indes regelmäßig schwerfallen. Indizien können etwa objektiv nicht nachvollziehbare Auskunfts- und Vorlageanforderungen (s. Anm. 41 ff.) oder zu weitgehende Nachschauhandlungen sein.

Einstweilen frei.

26–29

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Zeit und Ort(e) einer Lohnsteuer-Nachschau; Beauftragte

I. Zeit(punkt) der Lohnsteuer-Nachschau (Abs. 2 Satz 1)

30

Übliche Geschäfts- und Arbeitszeiten: Nach Abs. 2 Satz 1 findet die LStNachschau „während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten statt.“ Es besteht damit eine Beschränkung auf die regulären Büro- und Öffnungszeiten eines Betriebs oder einer betrieblichen Einrichtung (idR keine Privathaushalte; s. Anm. 33). Die Eingrenzung auf übliche Zeiten findet sich auch in § 99 Abs. 1 AO sowie in den Regelungen zur stl. Ap. (§ 200 Abs. 3 AO), nicht jedoch in der Nachschaudefinition des § 210 Abs. 1 AO oder in der Parallelregelung des § 27b UStG. Die FinVerw. vertritt dabei nach 27b.1. Abs. 5 Satz 6 UStAE die Ansicht, dass eine UStNachschau auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden kann, wenn im Unternehmen schon oder noch gearbeitet wird (dazu zu treffend krit. SPATSCHECK, Stbg 2008, 489 [491]); glA allerdings für die allg. Nachschau nach § 210 Abs. 1 AO BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 210 AO Rn. 3 sowie zu § 42g APITZ, StBp. 2014, 33 [35]). Für eine solch weite Auslegung lässt

der eindeutige Gesetzeswortlaut bei der LStNachschau uE keinen Raum (so auch KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 9).

Begrenzung geboten: Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz mit Blick auf die durch die Regelung des § 42g eingeräumten massiven Eingriffsmöglichkeiten (s. zB Anm. 34 f.) gebietet zum Schutz der der LStNachschau Unterworfenen generell eine enge Auslegung auch hinsichtlich möglicher Zeiten für ihre Durchführung (vgl. zudem die Grundsätze zu Betretungsrechten nach BVerfG v. 13.10.1971 – 1 BvR 280/66, BVerfGE 32, 54, Rn. 57). Auf Eigenarten oder Gepflogenheiten des jeweiligen Betriebs sollte uE Rücksicht genommen werden. Damit wird idR eine Beschränkung auf die nicht branchenüblichen (so jedoch U.-C. DISSARS, StC 10/2013, 20 [23]; U.-C. DISSARS, NWB 2013, 3210 [3211]), sondern betriebsindividuellen meist werktäglichen Geschäfts- und Arbeitszeiten anzunehmen sein, zu denen die Räume normalerweise für die jeweilige gewerbliche oder berufliche Nutzung zur Verfügung stehen. Fallen Büro- und Produktionszeiten auseinander, so sind uE im Einzelnen die spezifischen üblichen Zeiten jenes Bereichs oder jener Bereiche des Unternehmens maßgeblich, in welchen Nachschauhandlungen vorgenommen werden sollen (ähnlich HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Nachschau“ Rn. 8).

II. Durchführung der Lohnsteuer-Nachschau (Abs. 2 Satz 2)

31 1. Mit der Nachschau Beauftragte

Während § 42g nur von den „mit der Nachschau Beauftragten“ spricht, nennen § 210 AO und § 27b UStG diese als die „betrauten Amtsträger der Finanzbehörde“ (vgl. auch § 7 AO). Dass hier jedoch ein materiell anderer Personenkreis der Nachschauberechtigten gelten soll, lässt sich uE nicht erkennen. Dies gilt insbes., da eine etwaige Auslagerung der Durchführung der LStNachschau auf Dritte mit ihrem hoheitlichen Charakter nicht zu vereinbaren wäre (vgl. WAGNER in BLÜMICH, § 42g Rn. 28). Auch die Gesetzesbegründung (s. Anm. 3) verweist auf LStAußenprüfer der Landesfinanzverwaltungen (vgl. zB BTDrucks. 17/10604, 13); meist werden dies die Prüfer des zuständigen lStl. BetriebsstättenFA (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) sein (s. auch Anm. 23; ferner 27b.1. Abs. 3 UStAE zur UStNachschau, dort „alle mit der Festsetzung und Erhebung der USt betrauten Amtsträger“; dazu ferner CRÖSSMANN, StBp. 2002, 165). Die Anordnung der LStNachschau (s. Anm. 16) wird den oder die im Einzelnen beauftragten Prüfer nicht zwingend namentlich bezeichnen müssen.

Ausweis(pflicht): Obwohl für die LStNachschau die Regelungen der Ap. nach §§ 193 ff. AO nicht gelten, wird in entsprechender Anwendung des § 198 Satz 1 AO verlangt werden können, dass sich der Beauftragte (s.o.) ausweist, damit sich der von der Nachschau Betroffene (s. Anm. 33) orientieren und vergewissern kann, ob eine legitimierte Amtsperson im Rahmen der ihr zugeteilten Befugnisse tätig wird. Auch HUNSMANN (Inf. 2005, 190 [191]) empfiehlt, im Falle einer USt-Nachschau generell die Vorlage eines Ausweises zu verlangen; 27b.1. Abs. 4 UStAE sieht Ausweisungspflicht allerdings erst bei Vornahme bestimmter Nachschauhandlungen vor.

2. Ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Lohnsteuer-Außenprüfung

32

Eine LStNachschau wird „ohne vorherige Ankündigung“ durchgeführt. Sie steht als eigenständiges Instrument – wie auch der Gesetzestext wiedergibt – außerhalb der LStAp. nach § 42f, zu der jedoch übergeleitet werden kann (s. Anm. 50 ff.). Die fehlende Vorab-Benachrichtigung der betroffenen Personen ist denn auch einer der wesentlichen Unterschiede zur Ap. nach §§ 193 ff. AO (vgl. insbes. §§ 196 f. AO). Ebenso abgegrenzt werden kann § 42g damit von den Regelungen zum Betreten von Grundstücken und Räumen zur Einnahme des Augenscheins, wird doch von § 99 Abs. 1 Satz 2 AO im Rahmen einer Soll-Vorschrift die angemessene vorherige Benachrichtigung gefordert. Die unangekündigte Kontrolle ist Wesensmerkmal der Nachschau (vgl. auch SEER, *StuW* 2003, 40 [51]). Sie ist eng verbunden mit der Zielsetzung einer ungetrübten respektive realitäts- und zeitnahen Besichtigung und Aufnahme tatsächlicher Verhältnisse (s. auch Anm. 3, 20 ff. und 25), denn nur auf dem Wege der unvermittelten Nachschaubefugnis kann der vorbeugende Sicherungszweck dieses behördlichen Ermittlungsinstruments überhaupt erst erreicht werden (vgl. BVerwG v. 2.3.1971 – I C 37.69, BVerwGE 37, 283, Rn. 16).

3. Gewerblich und beruflich Tätige

33

Der LStNachschau unterworfen werden können (natürliche sowie juristische) Personen und Einheiten, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben, insbes. auch bei freiberuflicher oder land- und forstwirtschaftlicher Betätigung (vgl. KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 7; ausführlich zur UStNachschau TORMÖHLEN in REISS/KRAEUSEL/LANGER, § 27b UStG Rn. 7; s. im Einzelnen zB § 48 Anm. 10). Die Nachschauhandlungen müssen dabei aber fraglos auf die Feststellung von Istl. Verhältnissen (s. Anm. 22 und 25) abzielen, die mit ebendieser Tätigkeit verbunden sind. § 42g trifft mithin ArbG, ArbN-Ent- oder Verleiher sowie Dritte, auf denen ArbG-Pflichten lasten bzw. lasten könnten (vgl. zu Dritten insbes. § 38 Abs. 3a; s. § 38 Anm. 51 ff.). Die LStNachschau dient ua. dazu, sich Orientierung über den möglichen ArbN-Status vor Ort angetroffener Personen zu verschaffen (klassisch „Baustellen-Fälle“ uÄ). Es ergibt sich dies aus dem Gesetzesziel der Bekämpfung von Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung (s. insbes. Anm. 3, ferner 22 und 25) sowie dem Umfang der Mitwirkungspflichten für ArbN und Personen mit ungeklärtem Arbeitsverhältnis (s. Anm. 45). Eine LStNachschau kommt daher auch dann in Betracht, wenn im aufgesuchten Betrieb „offiziell“ keine ArbN beschäftigt werden, jedoch ein glaubhafter Nachschaubedarf zur Prüfung dieses Umstands besteht. Es darf allerdings kein strafrechtl. relevanter (Anfangs-)Verdacht gegeben sein (s. Anm. 22). In Zweifelsfällen wird die FinVerw. den von ihr reklamierten Kontrollbedarf nachweisen müssen. Da selbständige Ausübung der beruflichen Tätigkeit nicht verlangt ist, kommt eine LStNachschau zunächst grds. wohl auch gegenüber ArbN in Betracht (so KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 7), wobei in diesen Fällen indes die übrigen Bedingungen ihrer Durchführung idR nicht erfüllt sein werden (s. insbes. Anm. 5, 22 und 25).

Kontakt zu Rechtsanwalt oder Steuerberater: Vor Beginn und im Rahmen der Durchführung der LStNachschau hat der Stpfl. jederzeit das Recht, einen Steuerberater oder Rechtsanwalt zu kontaktieren und diesen hinzuzuziehen; die mit der Nachschau Beauftragten (s. Anm. 31) sind indes nicht verpflichtet, des-

sen Eintreffen abzuwarten (vgl. zur UStNachschau TORMÖHLEN in REISS/KRAEUSEL/LANGER, § 27b UStG Rn. 9).

Keine Privathaushalte: Durch die Beschränkung des § 42g auf den Bereich der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit der betroffenen Personen kommt eine LStNachschau bei Beschäftigungen im Privathaushalt uE grds. nicht in Betracht (glA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Nachschau“ Rn. 9). Es fehlt dort idR auch an den erforderlichen „üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten“ (vgl. EISGRUBER in KIRCHHOF XIII, § 42g Rn. 4). Die LStNachschau braucht daher in solchen Fällen nicht geduldet werden (glA KRÜGER in SCHMIDT XXXIII, § 42g Rn. 7 sowie wohl auch APITZ, StBp. 2014, 33 [35]; vgl. zudem § 28p Abs. 10 SGB IV und R 42f Abs. 3 Satz 2 LStR, nach denen eine Ap. in derartigen Fällen regelmäßig ausgeschlossen ist). Ferner würde einer solchen LStNachschau idR entgegenstehen, dass Privat- und Wohnräume meist nicht ohne Einwilligung (§ 183 Satz 1 BGB) betreten werden können (s. im Einzelnen Anm. 5 und 35).

34 4. Betreten von Grundstücken und Räumen

Zur Verwirklichung des Gesetzes- und Nachschauzwecks (s. Anm. 3 und 20) sind den Beauftragten der FinVerw. (s. Anm. 31) Betretungsrechte eingeräumt. § 42g Abs. 2 differenziert dabei – wie § 99 Abs. 1 AO und § 27b Abs. 1 UStG – zwischen für die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit genutzten Grundstücken und Räumen (Satz 1) sowie solchen Räumen, die Wohnzwecken dienen (Satz 2; s. Anm. 35). Im Grundsatz dürfen für die LStNachschau nur Grundstücke und Räume betreten werden, die beruflich oder gewerblich selbständig genutzt werden. Ob es dabei unschädlich ist, wenn die Räumlichkeiten auch Wohnzwecken dienen, muss in Zweifel gezogen werden (so allerdings die FinVerw. zur UStNachschau gem. 27b.1. Abs. 5 Satz 1 UStAE; s. jedoch Anm. 5 und 35). Grds. nicht erforderlich ist, dass die aufgesuchten Einrichtungen im Eigentum des oder der von der Nachschau Betroffenen (s. Anm. 33) stehen. Ausreichend sind vielmehr ein Nutzungsrecht bzw. tatsächliche Verfügungsmöglichkeit, etwa aus Miet- oder Pachtvertrag. Zu Anfechtung und Durchsetzung der Betretungsrechte s. Anm. 16. Das Betretungsrecht erstreckt sich nicht auf Fahrzeuge (insbes. Pkw.), denn diese sind weder Räumlichkeiten noch Grundstücke; vgl. zutreffend mwN zu § 27b UStG TORMÖHLEN, AO-StB 2009, 268.

35 III. Betretung von Wohnräumen (Abs. 2 Satz 3)

Über Abs. 2 Satz 3 soll § 42g auch ein Betretungsrecht für Wohnräume normieren, die aber gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden dürfen.

Wohnräume: Es sind dies die Räumlichkeiten, denen es an entsprechender Öffnung nach außen fehlt und die der privaten respektive persönlichen Sphäre des Bürgers sowie seiner Angehörigen und ähnlicher Bezugspersonen zuzurechnen sind, so dass sie für diesen bzw. diese einen elementaren und individuellen Schutz- und Lebensraum darstellen (s. Anm. 5).

Dringende Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung: Die Wendung zielt auf die Wahrung der objektiven Rechtsordnung, so dass ohne die Abwehr der Gefahr wesentliche Rechtsgüter bedroht oder verletzt würden bzw. werden. Es muss dabei eine dringende Gefahr nicht bereits eingetreten sein,

sondern es kann auch der Zweck verfolgt werden, einen solchen Zustand nicht erst eintreten zu lassen (vgl. BVerfG v. 13.2.1964 – 1 BvL 17/61, 1 BvR 494/60, 128/61, BVerfGE 17, 232 – Rn. 70). Der Term „dringend“ ist als Hinweis auf die Wichtigkeit des zu schützenden Rechtsguts zu werten (vgl. ausführlich zum Begriff ENNUSCHAT, AöR 2002, 252 [276 ff.]; SCHLIG, Die Umsatzsteuer-Nachschau, 2010, Diss. Frankfurt am Main, 2009, 134 ff.). Die Steuergesetze zählen zur Gesamtheit des geschützten Rechtsrahmens, so dass Verletzungen der Steuerrechtsordnung oder auch Gefährdungen dieser – etwa durch Steuerhinterziehung – eine entsprechende Abwehr geboten erscheinen lassen können (vgl. jeweils mwN ZUGMAIER/KAISER in HARTMANN/METZENMACHER, § 27b UStG Rn. 32; ausführlich RÜPING, Die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, 2008, Diss. Bochum 2007, 43 ff.). Der Schutzzweck für die LSt bezieht sich auf die Sicherstellung ihrer ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung (s. Anm. 21), er ist aber auch klar auf diese zu begrenzen (s. Anm. 22 und 25). Konkret soll dabei die LStNachschau der Durchsetzung der für sie proklamierten Gesetzesziele (s. Anm. 3) dienen und mithin durch einen konsequenten und gleichmäßigen Gesetzesvollzug auch das fiskalisch in hohem Maße bedeutsame LStAufkommen (s. § 38 Anm. 5) sichern.

Grundgesetzliche Schranke: § 42g Abs. 2 Satz 3 bedient sich einer der Formulierungen der Schrankenregelung des Art. 13 Abs. 7 GG (bis 1.4.1998 Art. 13 Abs. 3 GG aF; vgl. BGBl. I 1998, 610). Es handelt sich konkret um eine insbes. für das Steuerverfahrensrecht ungeeignete polizeirechtl. Kategorie (vgl. zu § 27b UStG zB BIRKENFELD in BIRKENFELD/WÄGER, USt-Handbuch, § 262 UStNachschau Rn. 41; allg. krit. auch HEIL, StuB 2001, 1016 [1019]). Das Wohnraum-Betretungsrecht wird im konkreten Einzelfall idR leerlaufen, da es nach notwendiger strenger Verhältnismäßigkeitsprüfung abzulehnen ist (s. Anm. 5, ferner Anm. 22 und 24f.).

Einstweilen frei.

36–39

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen

I. Vorlage- und Auskunftspflicht (Abs. 3 Satz 1)

1. Betroffene Personen

40

Neben der generellen Duldung der Maßnahme sowie der mit ihr einhergehenden Betretungsrechte (s. Anm. 34f.) als passiven Verpflichtungen ist an der LStNachschau – auf Aufforderung – auch aktiv mitzuwirken (s. Anm. 41 ff.). Die Verpflichtungen treffen zunächst als primäre Adressaten den oder die von der Nachschau Betroffenen (s. Anm. 33; „Die [...] betroffenen Personen haben“) sowie dessen bzw. deren eigene Beauftragte wie etwa mit dieser Angelegenheit betraute Betriebsangehörige oder etwaig zur Unterstützung herangezogene rechtl. oder stl. Berater (vgl. zur UStNachschau mwN TORMÖHLEN in REISS/KRAEUSEL/LANGER, § 27b UStG Rn. 22). Ferner sind über § 42g Abs. 3 Satz 2 ArbN und Personen mit ungeklärtem Arbeitsverhältnis auskunfts- und

mitwirkungspflichtig (s. Anm. 45). Zu Anfechtungsmöglichkeiten und Durchsetzungsmaßnahmen der Vorlage- und Auskunftsverlangen s. Anm. 16.

41 2. Vorlage von Urkunden und Erteilung von Auskünften (Halbs. 1)

Beauftragte: Die Vorlage- und Auskunftsverpflichtungen der Betroffenen (s. Anm. 33 und 40) gelten dem oder den mit der LStNachschau Beauftragten (s. Anm. 31) gegenüber. Einzig diese Personen können die entsprechenden Verlangen stellen, nur diesen gegenüber sind sie zu erfüllen – und nicht etwa auch gegenüber anderen Personen oder Amtsträgern, die während der LStNachschau eventuell zugegen sind. Informations-, Vorlage- oder Auskunftsverpflichtungen nach anderen Regelungen (vgl. zB §§ 2a ff. SchwarzArbG) bleiben jedoch selbstverständlich unberührt.

Auf Verlangen: Es bedarf einer entsprechenden Aufforderung zur Vorlage oder Informationserteilung durch den oder die Beauftragten (s.o. sowie Anm. 31). Eine „vorausseilende“ Bereitstellung oder Erläuterung ist nicht geboten. Es kann zunächst abgewartet werden, welche Unterlagen und Auskünfte im Einzelnen angefordert werden.

Dokumente und Informationen: Vorzulegen sind Lohn- und Gehaltsunterlagen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden (parallel § 97 Abs. 1 Satz 1 AO). Ferner besteht eine Pflicht zur Erteilung von Auskünften (vgl. §§ 93 ff. AO). Die Verpflichtungsregelungen des § 42g Abs. 3 zu Beweismitteln (§ 92 AO) sind gleichlaufend zu § 27b Abs. 2 Satz UStG und § 211 Abs. 1 AO gestaltet.

Der LStNachschau unterliegende Sachverhalte: Beziehen müssen sich die angeforderten Dokumente auf Kontrollgegenstände, die generell für eine LStNachschau in Betracht kommen (s. Anm. 25) und auch konkret im Blickpunkt der jeweils einzelnen Nachschau stehen (s. Anm. 24).

Grenzen sind durch die Forderung nach Zweckdienlichkeit (s. Anm. 42) sowie insbes. durch die Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte der §§ 101 ff. AO gezogen. Unzulässig sind auch über die Vorlage von Unterlagen und Dokumenten hinausgehende Handlungen wie Beschlag- oder Mitnahme (zur UStNachschau HUNSMANN, Inf. 2005, 190 [192]; s. auch Anm. 43). Zu achten ist zudem auf die Vermeidung der Verletzung von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen sowie generell auf die Wahrung des Steuergeheimnisses (§§ 30 ff. AO; vgl. HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Nachschau“ Rn. 17). Zum Zusammenhang mit einem eventuellen steuerstrafrechtl. (Anfangs-)Verdacht s. Anm. 22.

42 3. Zweckdienlichkeit für steuerliche Belange (Halbs. 2)

Die angeforderten Dokumente bzw. zu sammelnden Informationen müssen zur Feststellung einer stl. Erheblichkeit zweckdienlich sein. Auch hier scheint die Eingrenzung des Gesetzeswortlauts allein auf allg. stl. Erheblichkeit zu weit geraten (s. Anm. 25), ist doch bei Durchführung einer LStNachschau gem. § 42g konkret auf lsl. Erheblichkeit abzustellen (vgl. analog zu § 27b UStG HUNSMANN, Inf. 2005, 190 [192]; s. jedoch auch bereits Anm. 41). Die Zweckdienlichkeit ist im Einzelnen nach objektiven Kriterien bzw. Gesichtspunkten zu bestimmen (vgl. KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 15; zu § 27b UStG

MENDE/HUSCHENS, Inf. 2002, 65 [71]). In Zweifelsfällen trifft die FinVerw. die Beweislast hinsichtlich der sachlichen und inhaltlichen Geeignetheit sowie der Verhältnismäßigkeit.

4. Verbot einer Durchsuchung

43

Begriff der Durchsuchung: Eine LStNachschau erlaubt der Verwaltung in den aufsuchbaren Einheiten und Räumen (s. Anm. 34 f. und 5) keine expliziten Durchsuchungshandlungen. Ein Unterschied besteht insoweit zu § 210 AO, nach dessen Abs. 2 Satz 2 Durchsuchungen unter bestimmten – indes allerdings engen – Voraussetzungen zulässig sind (vgl. BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 210 AO Rn. 4 f.; MATTHES in KOHLMANN, Steuerstrafrecht, § 397 AO Rn. 35). Sie sind im stl. Bereich ansonsten jedoch vor allem steuerstrafrechtl. Ermittlungen vorbehalten (s. auch Anm. 22) und unterliegen im Übrigen den Grenzen bzw. Schranken des Art. 13 Abs. 2 GG. Kennzeichnend für eine Durchsuchung ist das ziel- und zweckgerichtete Forschen staatlicher bzw. hoheitlicher Organe nach Personen oder Sachen oder zur Ermittlung eines Sachverhalts, um etwas aufzuspüren, was der Inhaber der Wohnung (allg. verstanden in einer weiten Auslegung unter Erstreckung auch auf Betriebs- und Geschäftsräume; s. Anm. 5) von sich aus nicht offenlegen oder herausgeben will (vgl. BVerfG v. 3.5.1979 – 1 BvR 994/76, BVerfGE 51, 97 – Rn. 26 unter Verweis auf BVerwG v. 6.9.1974 – I C 17.73, BVerwGE 47, 31 [37] und BVerwG v. 12.12.1967 – I C 112.64, BVerwGE 28, 285 [287 ff.]).

Unzulässige Handlungen: Während etwa Personendurchsuchungen, Taschenkontrollen uÄ ohnehin ausnahmslos ausscheiden, sind damit bei Fehlen entsprechender Einwilligung (§ 183 Satz 1 BGB) des oder der Betroffenen (s. Anm. 33) zB auch unzulässig das unvermittelte Öffnen geschlossener Schränke, Schubladen, sonstiger (Büro-)Möbel und Behältnisse, das wahllose Herausziehen und Sichten von Aktenordnern, das Durchstöbern von auf Stapeln abgelegten Unterlagen sowie das selbständige Heraussuchen und Sichten von Dokumenten generell (vgl. zur UStNachschau KEMPER in PLÜCKEBAUM/WIDMANN, § 27b UStG Rn. 32; KEMPER in VOGEL/SCHWARZ, § 27b UStG Rn. 32). Die Nachschau beschränkt sich mithin auf das bloße Betreten, Durchschreiten und Besichtigen der Betriebsräume (s. Anm. 34 f.), ermöglicht dabei Kenntnisnahme aller offen zutage tretenden Sachverhalte und erlaubt die Einforderung der vorzulegenden Dokumente und zu erteilenden Informationen bzw. Auskünfte (s. Anm. 41 f. und 45). Vgl. zur Abgrenzung zwischen Nachschau und Durchsuchung auch BFH v. 4.10.1988 – VII R 59/86, BFHE 154, 435; sowie – zur UStNachschau – 27b.1. Abs. 5 Sätze 3 und 4 UStAE.

Fotoaufnahmen: Ausführlich zur Sicht der FinVerw. zu Voraussetzungen und Umfang potenziell möglicher Fotoaufnahmen – dort zur UStNachschau – OFD Magdeburg v. 20.2.2012 – S 7420b-7-St 24, DStR 2012, 909; STERZINGER, DStR 2012, 887. Auch WAGNER in BLÜMICH, § 42g Rn. 38 hält es in Grenzen für gerechtfertigt, Photographien zur Dokumentation des Augenscheinsergebnisses und ihre Auswertung für lStl. Würdigungen zuzulassen. Dem ist uE zuzustimmen, sofern die Schranken der Informationseinholung (s.o. und Anm. 41 f.) sowie die Persönlichkeitsrechte der Betroffenen strikt gewahrt werden.

44 5. Kein digitaler Datenzugriff

Ein Anspruch auf unmittelbaren digitalen Datenzugriff ist der FinVerw. bei der LStNachschau bewusst nicht eingeräumt (vgl. BTDrucks. 17/14483, 25 f.; glA U.-C. DISSARS, NWB 2013, 3210 [3213]; HILBERT, StB 2013, 244 [247] mwN; APITZ, StBp. 2014, 33 [37]; WAGNER in BLÜMICH, § 42g Rn. 42; KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 15; aA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Lohnsteuer-Nachschau“ Rn. 15). Der Gesetzestext lässt dafür auch keinen Raum. § 147 Abs. 6 Sätze 1 und 2 AO gelten nur im Rahmen einer Ap. (vgl. zur UStNachschau 27b.1. Abs. 6 Satz 1 UStAE). Es besteht auch kein beschränktes bzw. partielles Zugriffsrecht. Ein solches gewähren bei der UStNachschau die durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) eingefügten Sätze 2 und 3 des § 27b Abs. 2 UStG. Gerechtfertigt wurden die dortigen Zusatzregelungen vor allem durch die Möglichkeiten der elektronischen Rechnungstellung (vgl. Gesetzesbegründung in BTDrucks. 17/5125, 53; ausführlich ZUGMAIER/KAISER in HARTMANN/METZENMACHER, § 27b UStG Rn. 41; ferner BTDrucks. 17/14483, 26). Die Erwägungen lassen sich nicht auf die LStNachschau übertragen. Es ist zudem auch nicht erkennbar, inwiefern digitaler Datenzugriff die Zielsetzung der LStNachschau (s. Anm. 3 und 21 f.) in einer mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu vereinbarenden Weise fördern sollte. Es können damit nur Ausdrücke digital geführter Unterlagen im Rahmen der allg. vorzulegenden Dokumente (s. Anm. 41 f.) verlangt werden (vgl. § 147 Abs. 5 Halbs. 2 AO); zudem ist die Möglichkeit freiwilliger Zustimmung fraglos unbenommen. Zu beachten ist ferner die Übergangsmöglichkeit zur Ap. (s. Anm. 50 ff.), in welcher das Recht der FinVerw. zum digitalen Datenzugriff besteht (§ 147 Abs. 6 AO; s.o.).

45

II. § 42f Absatz 2 Satz 2 und 3 gilt sinngemäß

Arbeitnehmer – § 42f Abs. 2 Satz 2: Über die entsprechende Anwendung des § 42f Abs. 2 Satz 2 erstrecken sich die Auskunfts- und Mitwirkungspflichten neben den primär Betroffenen (s. Anm. 40) auch auf ArbN des bzw. der der LStNachschau Unterworfenen (s. Anm. 33). Diese haben dem oder den Beauftragten (s. Anm. 31 und 41) „jede gewünschte Auskunft über Art und Höhe ihrer Einnahmen zu geben“ und auf Verlangen etwa in ihrem Besitz befindliche Bescheinigungen für den LStAbzug sowie Belege über bereits entrichtete LSt vorzulegen. Trotz ihrer weiten Formulierung gilt die Auskunftspflicht jedoch nicht unbeschränkt. Sie ist limitiert auf die im Rahmen des (tatsächlichen oder vermeintlichen) Dienstverhältnisses bezogenen Leistungen (s. im Einzelnen § 42f Anm. 21; vgl. ferner WAGNER in BLÜMICH, § 42g Rn. 43 sowie mwN HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Außenprüfung“ Rn. 47 ff.).

Ungeklärtes Arbeitsverhältnis – § 42f Abs. 2 Satz 3: Da auch § 42f Abs. 2 Satz 3 sinngemäß anzuwenden ist, gelten die vorstehend genannten Verpflichtungen zudem für Personen, bei denen streitig ist, ob sie (überhaupt) ArbN des ArbG (s. Anm. 33) sind oder waren (s. § 42f Anm. 22).

Bezug zum Regelungszweck: Die fraglichen Regelungen zu Mitwirkungspflichten der ArbN sowie der Personen mit ungeklärtem Arbeitsverhältnis haben keine direkte Entsprechung in § 27b UStG oder §§ 210 ff. AO. Sie sind eng verbunden mit dem Ziel der LStNachschau, der FinVerw. zu ermöglichen, sich ein Bild der tatsächlichen Verhältnisse machen zu können und dabei insbes. Feststellungen zum (eventuellen) ArbN-Status der angetroffenen Personen ein-

holen zu können (s. Anm. 3, 20, 22, 25 und 33). Sie sollen damit etwa auch zur Aufdeckung sog. „Scheinselbständigkeit“ beitragen (vgl. MARKL/EISELE, BBK 2013, 864 [866]).

Einstweilen frei.

46–49

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Übergang zur Lohnsteuer-Außenprüfung

I. Übergang zur Lohnsteuer-Außenprüfung (Abs. 4 Satz 1)

1. Feststellungen geben Anlass

50

Gründe und Voraussetzungen des Übergangs: Abs. 4 gewährt der FinVerw. eine Übergangsmöglichkeit zur LStAp., sofern die bei der konkreten LStNachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben (insgesamt parallel für die dortigen Fälle § 27b Abs. 3 UStG und § 210 Abs. 4 AO; s. jedoch Anm. 52). Übergang ist hierbei der spontane (s. Anm. 51) Anschluss einer solchen Prüfung. Nach der Gesetzesbegründung (s. Anm. 3) soll damit vor allem sichergestellt werden, dass die Erkenntnisse der Nachschau nicht gefährdet werden. Regelmäßig wird Anlass gegeben sein, von der Möglichkeit des Übergangs Gebrauch zu machen, wenn eine sofortige Sachverhaltsaufklärung etwa zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sinnvoll und zweckmäßig erscheint und außerdem die Rechtsfolgen der Ap. für die StFestsetzung eintreten sollen. GOTZENS/WEGNER (PStR 2003, 104 [106]) weisen zur insoweit identischen Situation bei der UStNachschau zutreffend darauf hin, dass auch die Übergangsentcheidung nicht auf einem steuerstrafrechtl. (Anfangs-)Verdacht beruhen darf; in solchen Fällen ist vielmehr ein Ermittlungsverfahren mit den ihm eigenen Rechtswirkungen einzuleiten (s. auch Anm. 22). Mit dem Übergang ist die LStNachschau beendet; es gelten dann die Regelungen der LStAp. (s. Anm. 51).

Ermessensentscheidung: Wie im Fall der Entscheidung zur Durchführung einer LStNachschau selbst (s. Anm. 24) handelt es sich bei der Frage des Übergangs zur LStAp. um eine Ermessensentscheidung („kann [...] übergegangen werden“; § 5 AO; so zur UStNachschau auch 27b.1. Abs. 9 Satz 5 UStAE). Eine mögliche gerichtliche Prüfung bestimmt sich nach § 102 FGO. Die Entscheidung muss auf Feststellungen beruhen, die der Beauftragte oder die Beauftragten (s. Anm. 31) im Rahmen und während der jeweiligen konkreten Nachschau getroffen haben (zur Dokumentation der Entscheidung s. Anm. 53). Unzulässig wäre mithin zB die Durchführung einer LStAp., der beliebig eine LStNachschau vorangestellt wird, um sich zunächst einmal „kursorisch umschaue“ zu können. Über § 42g sollen weder der generelle formale Rahmen der Ap. noch deren Rechtswirkungen unterlaufen werden können. Indiz für eine derart „vorgeschobene“ LStNachschau kann eine bereits fertig vorbereitete und mitgeführte Übergangsanordnung (s. Anm. 53) sein (so zur UStNachschau STAHL, KÖSDI 2002, 13204 [13207 f.]).

51 2. Ohne vorherige Prüfungsanordnung

Prüfungsanordnung verzichtbar: Nicht erforderlich ist in den Fällen des Übergangs von der LStNachschau zur LStAp. die ansonsten vorgeschriebene vorherige Prüfungsanordnung (§§ 196 f. AO). Soll – wie in der Gesetzesbegründung (s. Anm. 3) angegeben – der Wechsel ein „nahtloser“ sein, so ist diese Regelung konsequent und sachlogisch nachvollziehbar. Es erschiene als bloßer Formalismus, dennoch eine dezidierte Prüfungsanordnung zu fordern, da dem Betroffenen der Übergang zur Ap. und die Gründe hierfür ohnehin schriftlich mitzuteilen und darzulegen sind (s. Anm. 53) und auch bereits nach § 197 Abs. 1 Satz 1 AO die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eine angemessene Zeit zuvor ausbleiben kann, wenn ansonsten der Prüfungszweck gefährdet würde (s. ebenso Anm. 52).

Regelungen zur Außenprüfung gelten: Obwohl über den Verzicht auf die vorherige Prüfungsanordnung eine Abweichung vom gewöhnlichen Ablauf einer Ap. getroffen ist, gelten ansonsten für die sich der LStNachschau anschließende LStAp. vollumfänglich die Vorschriften für ebendiese (§ 42f iVm. §§ 193 ff. AO; s. § 42f Anm. 6 und 15). Insbes. ist der Beginn der LStAp. unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen (§ 198 Satz 2 AO), gerade auch mit Blick auf die von der LStNachschau abweichenden verfahrensrechtl. Auswirkungen, etwa die Ablaufhemmungen nach § 171 Abs. 4 und 15 AO (s. auch Anm. 16) sowie die Sperrwirkung für die stl. Selbstanzeige (nicht nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO, aber unstr. nach Buchst. c; s. Anm. 12 und 52).

52 3. Übergang zur Lohnsteuer-Außenprüfung

Nur Übergang zur Lohnsteuer-Außenprüfung: Während die parallelen Regelungen nach § 27b Abs. 3 UStG und § 210 Abs. 4 AO allg. vom Übergang zur Ap. nach § 193 AO sprechen, nimmt § 42g Abs. 4 Satz 1 explizit die LStAp. nach § 42f in Bezug. Die FinVerw. begrenzt auch für die UStNachschau die Möglichkeit des Übergangs allein hin zu einer UStSonderprüfung (vgl. 27b.1. Abs. 9 Sätze 2 und 3 UStAE). Im Fall eines Übergangs nach § 42g Abs. 4 Satz 1 ergibt sich die sachliche Einengung der anschließend zulässigen Ap. auf lediglich lStl. Sachverhalte allerdings bereits aus dem Gesetz. Die Anordnung einer darüber hinausgehenden allg. Bp. oder sonstigen Ap. ohne vorherige Ankündigung bleibt der FinVerw. jedoch unbenommen, sofern die Voraussetzung des § 197 Abs. 1 Satz 1 AO erfüllt ist, dass ansonsten bei Bekanntgabe im Voraus der Prüfungszweck gefährdet würde (im Einzelnen SEER in TIPKE/KRUSE, § 197 AO Rn. 6; s. auch Anm. 51).

Prüfungsgegenstand: Da die Entscheidung zum Übergang auf bei der konkreten LStNachschau getroffenen Feststellungen basieren muss (s. Anm. 50), ist zu fordern, dass sich die Prüfungsgegenstände der anschließenden LStAp. auf bei dieser Nachschau kontrollierte Sachverhalte beziehen. Dies ist wesentlich auch für den Umfang möglicher Sperrwirkung bei der stl. Selbstanzeige (s. Anm. 12 und 51; vgl. SCHAUF in KOHLMANN, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rn. 119.3). Im Übrigen bedarf es schriftlicher Fixierung und der Mitteilung an den Betroffenen (s. Anm. 53).

II. Schriftlicher Hinweis auf den Übergang (Abs. 4 Satz 2)

53

Form und Umfang des Hinweises: Auf den Übergang zur LStAp. ist schriftlich hinzuweisen. Es handelt sich bei dieser sog. Übergangsanordnung um einen Verwaltungsakt (vgl. mwN SEER in TIPKE/KRUSE, § 196 AO Rn. 7), der entgegen dem Grundsatz der Formfreiheit nach § 119 Abs. 2 Satz 1 AO zwingend in geschriebener Art und Weise erteilt werden muss. Darüber hinaus ist er jedoch an keine weitere Form gebunden (vgl. zu § 27b UStG 27b.1. Abs. 9 Sätze 7 bis 9 UStAE). Im Hinweis ist der (zeitliche und gegenständliche) Umfang der Prüfung festzulegen (so auch die Gesetzesbegründung; s. Anm. 3); die allg. Grundsätze für den notwendigen Inhalt einer Prüfungsanordnung gelten entsprechend. Ferner sind die Gründe für den Übergang anzugeben (glA KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 17), kann doch nur dann die Ermessensentscheidung (s. Anm. 50) wirksam geprüft werden.

Rechtsbehelf: Für die Anfechtung der Mitteilung des Übergangs zur LStAp. sind die Grundsätze für die Anfechtung einer Prüfungsanordnung entsprechend anzuwenden (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 196 AO Rn. 39 sowie AEAO zu § 196 AO; so zur UStNachschau 27b.1. Abs. 10 Satz 6 UStAE).

Einstweilen frei.

54–59

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Auswertung der Feststellungen für andere Steuern und Personen

I. Feststellung steuererheblicher Verhältnisse (Halbs. 1)

1. Anlässlich der Lohnsteuer-Nachschau erlangte Erkenntnisse

60

Über die ihr eingeräumten Betretungsrechte (s. Anm. 34f.), die allg. Wahrnehmungs- und Kontrollmöglichkeiten (s. Anm. 20 und 43), die Mitwirkungsverpflichtungen der Betroffenen (s. Anm. 40 ff. und 33) sowie auch jene ihrer ArbN und von Personen mit ungeklärtem Arbeitsverhältnis (s. Anm. 45) sind der FinVerw. im Rahmen und mithin anlässlich der LStNachschau zahlreiche Gelegenheiten zur Feststellung tatsächlicher Verhältnisse und Gegebenheiten eröffnet, die für die LStFestsetzung und Erhebung unmittelbar verwertet werden können. § 42g Abs. 5 erweitert zudem die für die festgestellten Verhältnisse geltenden Auswertungsbefugnisse sowohl sachlich (s. Anm. 61) als auch persönlich (s. Anm. 62; vgl. für ein Beispiel MARKL/EISELE, BBK 2013, 864 [866] mwN; vgl. ferner zur Ap. § 194 Abs. 3 AO). Krit. zu dieser Erweiterung s. Anm. 62. § 42g Abs. 5 ist damit auch Rechtsgrundlage für die Übermittlung etwaiger Kontrollmitteilungen (vgl. WAGNER in BLÜMICH, § 42g Rn. 52).

2. Für Festsetzung und Erhebung anderer Steuern

61

In Bezug genommen werden festgestellte Verhältnisse (s. Anm. 60), die für die gegenwärtige (vgl. zum Gegenwartsbezug zur USt mwN SPATSCHECK, Stbg 2008, 489 [494]) Festsetzung und Erhebung im Gesetz nicht näher bezeichneter ande-

rer Steuern relevant sein können. In Betracht kommen dabei insbes. USt, KSt, KiSt und GewSt, aber zB auch die ErbSt. Ob die ESt allg. ebenso dieser sachlichen Erweiterung unterfallen soll, bleibt unklar (s. zur Relevanz der Frage auch Anm. 62). Nach der Systematik des EStG muss dies eigentlich verneint werden, ist die LSt doch (lediglich spezielle) Erhebungsform der ESt (s. § 38 Anm. 5; vgl. dazu auch ausführlich MADAUSS, NZWiSt 2013, 424 [426]). Das Verständnis des § 42g als (primär lstrechtl.) Verfahrensvorschrift (s. Anm. 4) spricht indes für eine derartige Erstreckung der Auswertungsbefugnis.

II. Auswertung der Feststellungen (Halbs. 2)

Auswertung zulässig: Eine erweiterte Auswertung festgestellter Verhältnisse (s. Anm. 60) wird ausdrücklich für zulässig erklärt. So wie auch die Entscheidung zur Durchführung einer LStNachschau (allein) auf lsl. Nachschauerfordernissen gründen darf (s. Anm. 22 und 25), müsste sich die Auswertungsmöglichkeit der gewonnenen Erkenntnisse konsequenterweise aber eigentlich lediglich auf die lsl. Verpflichtungen der der Nachschau Unterworfenen (s. Anm. 33) beziehen. Bedenklich sind die erweiterten Auswertungsmöglichkeiten gerade im Hinblick auf die durch die LStNachschau gewährten massiven und ankündigungslosen Eingriffs- und Kontrollrechte (s. zB Anm. 34 f., ferner zusammenfassend Anm. 60). In der USt wurde die inhaltlich kongruente Regelung des § 27b Abs. 4 UStG erst im Laufe des damaligen Gesetzgebungsverfahrens (s. Anm. 2) hinzugefügt (vgl. BTDrucks. 14/7470, 2 und 7 f.). Sie ist in der Literatur aufgrund der als zu umfangreich empfundenen Auswertungsmöglichkeiten auf teils massive Kritik gestoßen (vgl. zB HILLMANN-STADTFELD, DStR 2002, 434 [437]; BARTSCH, BuW 2003, 367 [369]; TORMÖHLEN, AO-StB 2009, 268 [271]).

Für Besteuerung von Bedeutung: Von ihrem Wortlaut her sind die zusätzlichen Auswertungsbefugnisse weit gefasst, lässt sich doch aus der Formulierung „insoweit zulässig als [...] Kenntnis für die Besteuerung [...] von Bedeutung“ eine Umgrenzung zwar auf den stl. Bereich erkennen, sind innerhalb dessen aber keine weiteren Schranken aufgestellt. Dies ist keineswegs unkrit. (s.o.). Eine grds. enge Auslegung scheint die einzige Möglichkeit, dem Problem zu begegnen. Erforderlich ist, dass einerseits strenge Anforderungen an die Voraussetzungen zur Durchführung einer LStNachschau gestellt werden (s. Anm. 22 und 24 f.), andererseits die Möglichkeiten der zusätzlichen stl. Auswertung nach § 42g Abs. 5 strikt auf tatsächliche Zufallsfunde begrenzt werden. Darüber hinausgehende – auf unzulässige bzw. ermessensmissbräuchliche Weise erworbene – Erkenntnisse und Feststellungen müssen folgerichtig einem umfassenden Verwertungsverbot unterliegen (s. auch Anm. 5; vgl. zur USt U.-C. DISSARS, BB 2002, 759 [762]; nach SCHAUF in KOHLMANN, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 1606 und § 371 AO Rn. 136 dürfen Zufallsfunde allerdings strafprozessual nicht verwertet werden; auch HEERSPINK, AO-StB 2002, 88 [91]).

Unmittelbar Betroffene: Wie im Falle der Mitwirkungspflichten (s. Anm. 40) sind den erweiterten Auswertungsmöglichkeiten zunächst jene Personen unterworfen, bei denen die LStNachschau durchgeführt wird (die „in Absatz 2 genannten Personen“; s. Anm. 33).

Andere Personen: Ausgewertet werden können festgestellte Verhältnisse aber auch für die Besteuerung beliebiger anderer (natürlicher oder juristischer) Personen als Dritte (s. zudem Anm. 60). In Betracht kommen insbes. ArbN (für ihre EStVeranlagung; vgl. KRÜGER in SCHMIDT XXXIII. § 42g Rn. 19; s. jedoch

Anm. 61) und Geschäftspartner des Unternehmens sowie deren jeweilige Mitarbeiter. Da § 42g Abs. 5 zunächst auf die „anderen Steuern“ (s. Anm. 61) abhebt und sodann die Auswertungsmöglichkeit der Feststellungen im persönlichen Anwendungsbereich auch auf Dritte erstreckt, bleibt unklar, ob explizit IStl. bzw. allg. estl. Erkenntnisse für die gerade IStl. oder gar generell estl. Behandlung und Erfassung Dritter Verwendung finden können (s. auch Anm. 61; abl. zu analoger Auswertungsbefugnis bei der USt KEMPER in PLÜCKEBAUM/WIDMANN, § 27b UStG Rn. 91; KEMPER in VOGEL/SCHWARZ, § 27b UStG Rn. 91; aA allerdings LEIPOLD in SÖLCH/RINGLEB, § 27b UStG Rn. 26). Diese Frage ist insbes. für die in der Praxis häufigen Dreiecks-Arbeitsverhältnisse der ArbN-Überlassung von erheblicher Relevanz. Der Wortlaut des § 42g Abs. 5 und die notwendige enge Auslegung (s.o.) sprechen uE gegen eine derartige Auswertungserlaubnis, der Gesetzeszweck (s. insbes. Anm. 3, ferner Anm. 20 ff.) lässt jedoch vermuten, dass sie ermöglicht werden sollte. Die FinVerw. wird diese Befugnis denn auch aller Wahrscheinlichkeit nach für sich reklamieren.

§ 42g