

Vorlesung Steuerverwaltungsrecht

Dienstag, den 24. April 2007

Nachdem die Finanzverwaltung am letzten Dienstag mit den drei Attributen Fachverwaltung, unmittelbare Staatsverwaltung und unitarische Verwaltung charakterisiert worden ist, geht es heute um das Zuständigkeitsrecht, in der Sache also um die nach Organisationseinheiten differenzierende Zuweisung der Aufgabe der Besteuerung an die Finanzverwaltung. Dies ist ein Kernthema des Steuerverwaltungsrechts. Bevor ich auf Einzelheiten eingehe, sei diese gute Gelegenheit zu einem kleinen historischen Exkurs genutzt.

I. Die Eigenständigkeit des Steuerverwaltungsrechts

Ebenso wie die Finanzverwaltung eine Sonderverwaltung ist, ist das Steuerverwaltungsrecht besonderes Verwaltungsrecht (so § 1 FGO). Diese Besonderung hat historische Wurzeln, die am Anfang der Vorlesung in verträglicher Dosierung dargestellt seien. Die beiden entscheidenden Daten sind

- die Schaffung eines Reichsfinanzhofs, die 1918 erfolgt ist, schon damals in München;
- der Erlass einer Reichsabgabenordnung im Jahr 1919.

Der heutige Bundesfinanzhof begreift sich als in der Tradition des Reichsfinanzhofs stehend. Das wird etwa daran deutlich, dass es eine einheitliche Entscheidungssammlung für RFH und BFH gibt, deren Nummerierung von Bd. 1 (Reichsfinanzhof) bis in die Gegenwart (heute Bundesfinanzhof) reicht.

Die Reichsabgabenordnung ist das erste umfassende Verfahrensgesetz in Deutschland. Sie ist lange vor dem Verwaltungsverfahrensgesetz erlassen worden. Das VwVfG stammt von 1975; sein Inkrafttreten hat zu einer Anpassung der RAO geführt, aus der die heutige Abgabenordnung hervorgegangen ist, die zeitweise, um den Unterschied zur RAO zu verdeutlichen, auch AO 1977 genannt worden ist. Von den drei umfassenden Verfahrensgesetzen, die es heute in Deutschland gibt, also von VwVfG, SGB X und AO, ist die AO das älteste.

RAO und RFH waren zunächst Auslöser einer anderen, heute verdrängten, aber immer noch wichtigen Entwicklung. Bis zur Weimarer Republik hat es in Deutschland zwar Steuern gegeben. Die Beschäftigung mit diesem Thema war aber ganz überwiegend Domäne von Ökonomen. Eine juristische Beschäftigung mit Steuern ist, angestoßen durch RAO und RFH, eine Frucht der Weimarer Republik. Das Gleiche gilt für eine Steuerrechtswissenschaft, die sich von der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unterscheidet. Als große Namen der damaligen Zeit seien genannt: Enno Becker, Albert Hensel, Johannes Popitz. Das Steuerrecht, obwohl in der Rechtspraxis mit dem Gesellschafts- und Handelsbilanzrecht eng verknüpft, ist als eigenständige Rechtsmaterie also vom Steuerverwaltungsrecht her entstanden.

Dieser Tatsache muss man sich bewusst sein, um zu verstehen, warum noch heute an juristischen Fakultäten das Steuerrecht überwiegend dem öffentlichen Recht zugeordnet ist, obwohl die Rechtsanwälte und die Steuerberater, die sich damit praktisch beschäftigen, überwiegend einen zivilrechtlichen „Hintergrund“ haben.

Dieser Tatsache muss man sich weiter bewusst sein, um zu verstehen, dass es neben dem Steuerrecht eine betriebswirtschaftliche Steuerlehre gibt, deren universitäre Absolventen an Steuerberufen einen größeren Anteil haben. Dies ist ausgeprägt bei den großen Prüfungsorganisationen, den Big Four: KPMG, EY, PwC, Deloitte&Touche. Dies ist weniger ausgeprägt in der Finanzverwaltung.

II. Grundbegriffe jedes verwaltungsrechtlichen Zuständigkeitsregimes

Jedes verwaltungsrechtliche Zuständigkeitsregime, auch das der Finanzverwaltung, lässt sich auf vier abstrakte Grundbegriffe reduzieren. Diese lauten: Verbandskompetenz, sachliche und örtliche Zuständigkeit, Geschäftsverteilung.

1. Verbandskompetenz

Die Verbandskompetenz betrifft Abgrenzungen und Zuteilungen im Verhältnis juristischer Personen des Öffentlichen Rechts; solche sind mit dem Wort „Verband“ gemeint. Es geht nicht um Abgrenzungen und Zuteilungen im Verhältnis von Behörden, denn diese sind Untergliederungen von juristischen Personen, von Verbänden. Das Verhältnis von Behörden ist Thema von sachlicher und örtlicher Zuständigkeit. Daraus folgt, dass die Frage der

Verbandskompetenz der Frage nach sachlicher und örtlicher Zuständigkeit logisch vorausgeht. Als Verbände kommen in Betracht: der Bund und die Länder. Bei der Verbandskompetenz geht es um die Abgrenzung zwischen dem Bund und den Ländern und um das Verhältnis zwischen den Ländern.

a) Das Verhältnis von Bund und Ländern

Die Abgrenzung zwischen dem Bund und den Ländern ist in der Regel unproblematisch. Das erklärt, dass auf Verbandskompetenzen zusätzlich zu sachlichen und örtlichen Zuständigkeiten in der Regel nicht eingegangen wird. Verbandskompetenzen sind logisch zwar vorrangig, treten aber fast nie ausdrücklich in Erscheinung. Die Abgrenzung der Aufgaben der Bundes- und der Aufgaben der Landesfinanzbehörden und Regelungen über ihr Zusammenwirken finden sich im Finanzverwaltungsgesetz, das der Bund auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 Satz 1 GG erlassen hat.

Örtliche Bundesfinanzbehörden sind die Hauptzollämter und die Zollfahndungsämter. Um den Zusammenhang zwischen Zöllen und Steuern zu verstehen, muss man wissen, dass Zölle nach Art. 105 Abs. 1 und 2 GG Steuern sind. In einer Darstellung der Steuergesetzgebung kommen sie nicht vor, weil die Rechtsetzungskompetenz inzwischen fast ausschließlich bei der Europäischen Union liegt, in scharfem Gegensatz zu den schwachen Rechtsetzungskompetenzen der Union im Bereich direkter Steuern. Die Hauptzollämter sind gemäß § 12 Abs. 2 FVG zuständig für die Verwaltung der Zölle, der bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern (wie der Energiesteuern), einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und der Biersteuer.

b) Das Verhältnis der Länder untereinander

Ob die Länder in ihrem Verhältnis untereinander als voneinander geschiedene Verbände aufgefasst werden können, ist in der Rechtsprechung des BFH unklar, praktisch aber ohne größere Bedeutung (vgl. Brockmeyer, in: Klein, AO, 8. Aufl., 2003, § 17 Rn. 4, unter Hinweis auf BT/Drs. VI/1982 zu § 19). Unbestritten ist nämlich, dass die Steuerverwaltungsakte eines Bundeslandes auch in allen anderen Bundesländern gelten. Weiterhin kann eine Landesfinanzbehörde, deren Zuständigkeit begründet ist, sich auch mit Sachverhalten

befassen, die in anderen Bundesländern passiert sind. Insoweit zeigt sich der unitarische Charakter der Finanzverwaltung.

2. Sachliche Zuständigkeit

Mit sachlicher Zuständigkeit ist die Zuweisung von Aufgaben gemeint, die einem Verband in Abgrenzung zu anderen Verbänden obliegen. Diese Zuweisung erfolgt an Untergliederungen des Verbandes. Da es sich bei dem, was ich hier Verbände nenne, um juristische Personen des öffentlichen Rechts handelt, da juristische Personen sich in Organe gliedern und da bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, soweit es um die Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben geht, diese Organe Behörden genannt werden, geht es bei sachlicher Zuständigkeit um die Zuweisung von Verwaltungsaufgaben an Behörden.

Da es viele Verwaltungsaufgaben und viele Behörden gibt, ist diese Aussage aber noch zu ungenau. Die Präzisierung erfolgt durch das Adjektiv „sachlich“. Die Verwaltungsaufgaben werden nach abstrakten Sachkriterien gebündelt. So sind die Finanzämter nach § 17 Abs. 2 Satz 1 FVG grundsätzlich für die Verwaltung der Steuern mit Ausnahme der Zölle und der bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern zuständig. Zur Verwaltung der Steuern gehört die Ermittlung des Sachverhalts (§§ 88 ff. AO), die Festsetzung der Steuer durch Bescheid (§§ 155 ff. AO) und die Erhebung der festgesetzten Steuern (§§ 218 ff. AO). Abweichend von früheren Regelungen gehört heute zur Verwaltung der Steuern durch das Finanzamt auch die Durchführung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (Einspruchsverfahren, §§ 347 ff. AO) und, jedenfalls im Außenverhältnis, Billigkeitsmaßnahmen (§§ 163, 227 AO). Der Einspruch hat gemäß § 367 Abs. 1 Satz 1 AO keinen Devolutiveffekt und gemäß § 361 AO auch keinen Suspensiveffekt.

Die Zuweisung der so erfassten Verwaltungsaufgaben erfolgt nicht an einzelne Behörden, sondern an Behördentypen, etwa die Finanzämter. Wenn es von diesen Behörden im Bereich des Verbandes (soweit man im Steuerrecht die Existenz von Verbandskompetenzen anerkennt) nur eine gibt, ist diese Zuweisung eindeutig. Ergänzender Regelungen zur örtlichen Zuständigkeit bedarf es dann nicht. Ist z.B. das Bundeszentralamt für Steuern gemäß § 5 FVG sachlich zuständig, gibt die Frage nach einer örtlichen Zuständigkeit keinen Sinn, denn dieses Amt ist überall in Deutschland zuständig.

Anders ist es, wenn es von den sachlich zuständigen Behörden mehrere gibt. Dann bewirken die Regeln über die sachliche Zuständigkeit zwar eine eindeutige Zuweisung einer abstrakten Verwaltungsaufgabe an einen bestimmten Behördetyp, nicht aber eine eindeutige Zuweisung einer konkreten Verwaltungsangelegenheit an eine bestimmte Behörde. Darum müssen diese Regeln durch weitere Zuweisungskriterien ergänzt werden. Diese Kriterien liefern die Regeln über die örtliche Zuständigkeit. Wenn es etwa in Berlin mehrere Finanzämter gibt, die alle sachlich zuständig sind, werden konkrete Verwaltungsangelegenheiten von ihnen etwa dem Wohnsitz- oder dem Betriebsfinanzamt zugewiesen.

Für das Verhältnis von sachlicher und örtlicher Zuständigkeit folgt daraus ein logischer Vorrang der Frage nach der sachlichen Zuständigkeit. Die Frage nach der örtlichen Zuständigkeit stellt sich erst, wenn mit den Regeln über die sachliche Zuständigkeit das Ziel jedes Zuständigkeitsrechts nicht erreicht werden kann, jede Verwaltungsangelegenheit genau einer Behörde zuzuweisen. Dieser Vorrang kommt in der Reihenfolge der §§ 16 und 17 AO zum Ausdruck.

Die Regeln über sachliche Zuständigkeit findet man nicht in der Abgabenordnung, sondern in einem davon zu unterscheidenden Gesetz über die Finanzverwaltung, auch Finanzverwaltungsgesetz (FVG). Die örtliche Zuständigkeit ist allgemein in den §§ 17 – 29 AO geregelt.

3. Örtliche Zuständigkeit

Gemäß § 17 AO richtet die örtliche Zuständigkeit sich grundsätzlich nach deren §§ 17 bis 29. Eine dort vorbehaltene Spezialnorm ist § 1 KraftStDV, wonach es auf den Sitz der Zulassungsbehörde ankommt. Die Grundregeln für die Verteilung örtlicher Zuständigkeiten ergeben sich aus den §§ 19 und 20 AO. Für die Besteuerung natürlicher Personen nach Einkommen und Vermögen ist nach § 19 Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder, in Ermangelung eines Wohnsitzes, seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (Wohnsitzfinanzamt). Für die Besteuerung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach Einkommen und Vermögen ist grundsätzlich das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet (§ 20 Abs. 1 AO); dieses ist von dem in § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO genannten Betriebsfinanzamt zu unterscheiden, weil Geschäftsleitung und

Betriebstätte räumlich nicht zusammenfallen müssen. Für die Umsatzsteuer kommt es gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 AO darauf an, wo der steuerpflichtige Unternehmer sein Unternehmen ganz oder vorwiegend betreibt.

4. Geschäftsverteilung

Bei der Geschäftsverteilung geht es um die Zuweisung von Verwaltungsaufgaben innerhalb einzelner Behörden. Die Zuweisungen, die in den Schritten Verbandskompetenz, sachliche Zuständigkeit, örtliche Zuständigkeit, Geschäftsverteilung erfolgen, werden also immer kleinteiliger. Die Verbandskompetenz betrifft das Verhältnis juristischer Personen des öffentlichen Rechts, sachliche und örtliche Zuständigkeit betreffen das Verhältnis von Behörden, also von Organen juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die Geschäftsverteilung betrifft die interne Gliederung und Aufgabenzuweisung bei Behörden.

Die Geschäftsverteilung ist darum ein Behördeninternum. Diese Charakterisierung hat zwei wichtige Konsequenzen. (1) Der Gesetzgeber beschäftigt sich nicht mit ihr; die Geschäftsverteilung ist Gegenstand von Verwaltungsvorschriften. So gibt es bundeseinheitliche Regelungen über die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen von Finanzämtern, die auf gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder beruhen, und, als Erlass des Bundesministers der Finanzen, Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens (GNOFÄ 1997). (2) Als Internum hat die Geschäftsverteilung für die Rechtmäßigkeit von Maßnahmen der Finanzverwaltung im Außenverhältnis zu Bürgern und Gerichten keine Bedeutung. Insoweit kann die Einhaltung von Regeln über die Zuständigkeit, nicht aber die Einhaltung von Regeln über die Geschäftsverteilung verlangt werden. Anders als in der Justiz, wo ein Anspruch auf den gesetzlichen Richter und nicht nur ein Anspruch auf das gesetzliche Gericht besteht, besteht in der Verwaltung kein Anspruch auf Einhaltung der Geschäftsverteilung. Wird ein Steuerverwaltungsakt, den die Veranlagungsstelle eines Finanzamtes erlassen müsste, geschäftsverteilungswidrig von dessen Vorsteher erlassen, so leidet dieser Verwaltungsakt an keinem für seinen Adressaten relevantem rechtlichen Mangel. In beiden Fällen handelt es sich um einen Verwaltungsakt dieses Finanzamtes, und mehr wird vom Zuständigkeitsrecht nicht verlangt.

III. Fehlerfolgen bei Zuständigkeitsverstößen

Die Ausführungen zur rechtlichen Irrelevanz von Verstößen gegen die Geschäftsverteilung im Außenrechtsverhältnis (d.h. außerhalb der Verwaltung), legen nahe, was auch zutrifft, dass der Differenzierung von Verbandskompetenz, sachlicher und örtlicher Zuständigkeit sowie Geschäftsverteilung Differenzierungen der Rechtsfolgen von Verstößen entsprechen. Dies sei an Fehlern dargestellt, die beim Erlass von Steuerverwaltungsakten passieren.

Übertretungen der Verbandskompetenz führen grundsätzlich zur Nichtigkeit eines Steuerverwaltungsakts. Dies setzt gemäß § 125 Abs. 1 AO einen schwerwiegenden und offenkundigen Mangel voraus. Der liegt hier vor, weil die Regeln über die Verbandskompetenz grundlegend und einfach sind. § 125 AO entspricht § 44 VwVfG.

Verstöße gegen die sachliche Zuständigkeit machen einen Verwaltungsakt rechtswidrig und anfechtbar, aber nicht nichtig. Am Rande und Weiteres vorwegnehmend: Im Steuerrecht sind, ebenso wie im allgemeinen Verwaltungsrecht, rechtswidrige Verwaltungsakte, insbesondere Steuerbescheide, grundsätzlich nicht nichtig, sondern nur anfechtbar und auch bestandskräftfähig. Solche Verstöße können nicht gemäß § 127 AO unbeachtlich sein, weil dort nur von der örtlichen Zuständigkeit die Rede ist. §§ 130 Abs. 2 Nr. 1 und 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b) AO schaffen für den Fall sachlicher Unzuständigkeit einen besonderen Rücknahme/Korrekturgrund.

Verstöße gegen die örtliche Zuständigkeit sind gemäß § 127 AO unbeachtlich, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Wenn X z.B. einen Steuerbescheid erhält, der in der Sache korrekt ist, der nur nicht vom zuständigen Finanzamt Zehlendorf, sondern, aus welchen Gründen auch immer, vom Finanzamt Charlottenburg erlassen worden ist, ist allein dies kein Grund für eine erfolgreiche Anfechtung dieses Verwaltungsaktes. Zuständigkeitsrecht ist dienendes Recht. Es wäre eine Förmerei, einen Verwaltungsakt wegen eines Zuständigkeitsmangels aufzuheben, wenn ein Verwaltungsakt gleichen Inhalts von der zuständigen Behörde gleich wieder erlassen werden müsste. Die Unbeachtlichkeitsregel des § 127 AO setzt voraus, dass keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Bei gebundenen Verwaltungsakten ist dies durch Subsumtion nachprüfbar; bei Ermessensverwaltungsakten dagegen wird die Möglichkeit einer anderen Entscheidung in der Regel bestehen.

Der Gesetzgeber misst, wenn man diese Vorschriften zusammenfassend bewertet, Verstößen gegen die Verbandskompetenz ein größeres Gewicht bei als Verstößen gegen die sachliche Zuständigkeit und Verstößen gegen die sachliche Zuständigkeit ein größeres Gewicht als Verstößen gegen die örtliche Zuständigkeit; zu Letzterem vgl. auch § 125 Abs. 3 Nr. 1 AO.

Verstöße gegen die behördeninterne Geschäftsverteilung sind aus den schon genannten Gründen im Außenrechtsverhältnis immer irrelevant.

IV. Zuständigkeitswechsel

Die örtliche Zuständigkeit knüpft an Umstände, die der Steuerpflichtige beeinflussen kann, etwa durch Umzug. Darum stellt sich hier die Frage des Zuständigkeitswechsels. Gemäß § 26 Satz 1 AO tritt der Zuständigkeitswechsel in dem Zeitpunkt ein, in dem eine der beiden Finanzbehörden, die abgebende und die aufnehmende, von einer Veränderung der Umstände Kenntnis erlangt, welche die Zuständigkeit begründen.

Beispiel: Der Bundesbeamte B zieht im Februar 2007 von Bonn nach Berlin-Zehlendorf. Im März 2007 erfährt das Finanzamt Berlin-Zehlendorf von dem Umzug, etwa weil es eine Mitteilung des Berliner Landeseinwohneramtes erhalten hat, bei dem B sich gemeldet hat. Von diesem Zeitpunkt an ist das Finanzamt Berlin-Zehlendorf gemäß §§ 26 Satz 1 und 19 Abs. 1 Satz 1 AO für die Einkommenbesteuerung des B zuständig. Diese neu begründete Zuständigkeit bezieht sich auf jedwede Verwaltungstätigkeit, egal welchen Zeitraum sie betrifft. Es gilt der Grundsatz der Gesamtzuständigkeit. Ist also die Einkommensteuerveranlagung des B für das Jahr 2006 noch nicht erfolgt, was im März des Folgejahres wahrscheinlich ist, so ist das Finanzamt Berlin-Zehlendorf auch hierfür zuständig, obwohl es bei 2006 um einen Zeitraum geht, in welchem B noch im Bezirk eines Bonner Finanzamtes gewohnt hatte.

Gleiches gilt für das Umzugsjahr 2007, das nicht in zwei Teile zerlegt wird: Januar bis März ein Bonner Finanzamt, April bis Dezember Finanzamt Berlin-Zehlendorf. Vielmehr fällt auch dieses Jahr vollständig in die Zuständigkeit des Finanzamtes Berlin-Zehlendorf.

Sollte B seine Einkommensteuererklärung für 2006 noch vor dem Umzug schon bei einem Bonner Finanzamt abgegeben und sollte dieses Finanzamt mit der Bearbeitung begonnen, sie aber bis zum März 2007 noch nicht beendet haben, so liegt ein Fall von § 26 Satz 2 AO vor (entsprechend § 3 Abs. 3 VwVfG). Die bisher zuständige Finanzbehörde kann das Verfahren fortführen, wenn dies unter Wahrung der Interessen der Beteiligten der einfachen und zweckmäßigen Durchführung des Verfahrens dient und wenn die nunmehr zuständige Finanzbehörde zustimmt. Mit einer Zustimmung wird die Berliner Finanzverwaltung sich aber schwer tun, sofern zu erwarten ist, dass die Veranlagung von B für 2006 zu einem positiven Steuerertrag führt. Das liegt an Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG. Danach steht u.a. der Länderanteil am Aufkommen der Einkommensteuer dem Land zu, dessen Finanzbehörden es vereinnahmen. Der Umzug des B von Bonn nach Berlin bewirkt also, dass der Länderanteil an seiner Einkommensteuer nicht mehr dem Land Nordrhein-Westfalen, sondern dem Land Berlin zusteht. Das Grundgesetz hat sich für das Prinzip des örtlichen Aufkommens entschieden, bei dem zu berücksichtigen ist, dass die Lohnsteuer, die B während des Jahres 2006 abgeführt hat, dem Land Nordrhein-Westfalen zugeflossen ist. Das Prinzip des örtlichen Aufkommens koppelt die Ertragshoheit an die Verwaltungshoheit, hier die örtliche Zuständigkeit für die Besteuerung. Dies verallgemeinert, gibt eine Erklärung, warum Finanzbehörden an der Einhaltung von Zuständigkeitsvorschriften bei Umzügen ein fiskalisches Interesse haben.

Eine ähnliche Regelung wie § 26 trifft § 367 Abs. 1 Satz 2 AO für den Fall, dass vor dem Umzug schon ein Steuerbescheid ergangen ist, gegen den der Steuerpflichtige Einspruch eingelegt hat, über den noch nicht entschieden ist. § 367 Abs. 1 Satz 2 verweist auf § 26 Satz 2 AO. Wenn das Bonner Finanzamt die Einspruchsentscheidung schon weitgehend vorbereitet hat, gibt es für das Berliner Finanzamt keinen Grund, nicht damit einverstanden zu sein, dass das Verfahren dort auch zu Ende geführt wird.

Die Entscheidung des Grundgesetzes für das Prinzip des örtlichen Aufkommens, die gemäß Art. 107 Abs. 1 Sätze 2 und 3 GG in einem Zerlegungsgesetz ausgestaltet wird, führt bei der Einkommenbesteuerung von natürlichen Personen dazu, dass die Steuer, neben dem Bund, dem Bundesland zufließt, in dem der Steuerpflichtige wohnt. Dies ist nicht notwendig das Bundesland, in dem der Steuerpflichtige arbeitet. Dies ist nicht unproblematisch, wenn Ballungsgebiete von sie umgebenden Wohngebieten durch Landesgrenzen getrennt werden. Die in dem Ballungsgebiet erwirtschaftete Steuer fließt dann nämlich dem Wohngebiet zu.

Solche Probleme gibt es bei den drei Stadtstaaten Berlin, Hamburg und Bremen, weiter im Rhein-Main-Gebiet und im Rhein-Neckar-Gebiet, bei den Großstädten Köln und Bonn (im Verhältnis zum nördlichen Rheinland-Pfalz), schließlich im Verhältnis von Leipzig und Halle. In dem Ballungsgebiet hat die öffentliche Hand die Lasten für die Schaffung und Aufrechterhaltung einer entsprechenden Infrastruktur zu tragen, während die Steuern, die dort, auch dank solcher Maßnahmen erwirtschaftet werden, einem anderen Bundesland zufließen. Fragen der steuerlichen Ertragshoheit, damit mittelbar das Zuständigkeitsrecht des Steuerrechts, spielen deshalb in der Diskussion über eine Neugliederung des Bundesgebiets eine erhebliche Rolle, so auch bei der vorerst gescheiterten Fusion von Berlin und Brandenburg. Eine wichtige Erwägung, die aus Berliner Sicht für die Fusion spricht, ist, Steuerverluste zu vermeiden, die aus einem Wegzug von Arbeitskräften in das brandenburgische Umland resultieren. Wenn zum Beispiel ein Professor der Freien Universität Berlin nach Kleinmachnow umzieht, ist die Konsequenz, dass trotz fortdauernder beruflicher Tätigkeit in Berlin die daraus resultierende Einkommensteuer dem Land Brandenburg zusteht.

V. Die Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt

Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt sind Schlüsselbegriffe für die örtliche Zuständigkeit bei der Besteuerung natürlicher Personen nach Einkommen und Vermögen. Beide Begriffe werden in den §§ 8 und 9 AO legaldefiniert. Sie sind deshalb autonom steuerrechtlich und unabhängig von Begriffen des Melderechts.

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und nutzen wird. Auf den zeitlichen Umfang der tatsächlichen Nutzung kommt es grundsätzlich nicht an, so dass eine Person steuerlich mehrere Wohnsitze haben kann. Weiter kommt es nur auf objektive Umstände an, nicht auf einen Willen des Steuerpflichtigen.

Einen gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lässt, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Der Begriff gewöhnlicher Aufenthalt ist nicht ortsgebunden. Andererseits kann eine Person zwar mehrere Wohnungen, aber nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. **Beispiel:** Eine italienische Operndiva hält sich mehr als die Hälfte des Jahres in Deutschland auf, wobei sie

wegen Engagements zwischen Berlin, Frankfurt, Hamburg, Dresden, Köln, Stuttgart und München hin- und herreist. In diesem Fall wird gemäß § 9 S. 2 AO ein gewöhnlicher Aufenthalt unwiderleglich vermutet. § 9 AO soll das inländische, nicht sesshafte Verweilen erfassen.

Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt natürlicher Personen begründen gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht natürlicher Personen. Dies bedeutet, dass eine Person nicht nur mit ihren inländischen Einkünften, sondern mit ihrem Welteinkommen in Deutschland steuerpflichtig ist (vorbehaltlich von DBA). **Beispiel** (aus den 1980er und 1990er Jahren): Ein deutscher Tennisstar, Boris Bald-Pleite, hat einen Wohnsitz in Monaco begründet. Aus Sentimentalität besucht er ab und zu seine Familie in München und wohnt in seinem Jugendzimmer, das nur zu diesem Zweck genutzt wird, das jederzeit für BB verfügbar ist und in dem persönliche Gegenstände, wie Kleidung oder Zahnbürste, zum sofortigen Gebrauch vorgehalten werden. Steuerlich hat BB in Deutschland zwar keinen gewöhnlichen Aufenthalt, wohl aber einen Wohnsitz. Dass er auch in Monaco einen Wohnsitz hat, steht dem nicht entgegen. Infolgedessen ist BB in Deutschland unbeschränkt, d.h. mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig. Preisgelder, die er auf Turnieren in London, Melbourne, New York oder Paris erzielt, unterliegen damit der deutschen Einkommensteuer.

Die Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt haben nicht nur Bedeutung für die örtliche Zuständigkeit von Finanzbehörden, sondern für die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht und damit die internationale Zuständigkeit der deutschen Finanzbehörden. Diese wiederum ist Verbandskompetenz, sachlicher und örtlicher Zuständigkeit sowie Geschäftsverteilung vorgelagert.