

Vorlesung Steuerverwaltungsrecht

Dienstag, den 17. April 2007

I. Einführung

1. Steuerliches Lehrprogramm im Sommersemester 2007

Die Vorlesung Steuerverwaltungsrecht wird in diesem Semester zweistündig angeboten, dienstags von 16 – 18 Uhr, insgesamt 13mal. Die Vorlesungszeit ist bewusst gewählt, damit mit der von 18 – 20 Uhr angebotenen Vorlesung Unternehmenssteuerrecht eine Einheit entsteht. Aus dem weiteren steuerrechtlichen Lehrangebot möchte ich auf folgende Veranstaltungen hinweisen, die in einem Zusammenhang mit dieser Vorlesung stehen. Es wird in diesem Semester erstmalig, geleitet von Herrn Professor Schulze-Osterloh, ein Examensklausurenkurs angeboten, der sich zwar überwiegend dem Unternehmenssteuer- und Bilanzrecht widmet, in dem aber in einer Klausur auch die Gelegenheit gegeben wird, den Stoff dieser Vorlesung auf Examensniveau klausurmäßig zu üben. Weiterhin gibt es einen geblockten Kurs Einführung in das Steuerrecht, in dem Herr Professor Musil einen gerafften Überblick über das Einkommensteuerrecht gibt; gewisse Vorkenntnisse im materiellen Steuerrecht sind für diese Vorlesung unentbehrlich, weil Verwaltungsrecht ohne materielles Recht im Steuerrecht leicht zum „Stricken ohne Wolle“ wird. Weiterhin gibt es einen geblockten Kurs International Taxation, den Herr Professor Utz, Gast von unserer Partneruniversität in Hartford / Connecticut anbietet, und auf dem neben steuerrechtlichen Kenntnissen auch der Schein über Fremdsprachenqualifikation erworben werden kann; dieser Kurs wird nämlich in englischer Sprache gegeben. Die Veranstaltung von Herrn Professor Utz, die mit einigen organisatorischen Mühen nachträglich in das Lehrprogramm aufgenommen werden konnte, findet ab dem 30. April 2007 während des Monats Mai, also auch nicht im Juni und im Juli, montags von 16 – 18, dienstags von 14 – 16 und freitags von 10 – 12 Uhr in Raum 2213 in der Boltzmannstr. 3 statt. Für den Dienstag ergibt sich vom 30. April bis Ende Mai 2007 folgendes steuerrechtliche Lehrprogramm: 14 – 16 Uhr International Taxation, 16 – 18 Uhr Steuerverwaltungsrecht, 18 – 20 Uhr Unternehmenssteuerrecht. Zu diesen Lehrveranstaltungen kommt ein Seminar, das ich, zusammen mit Herrn Professor Hundsdoerfer, am 25. und am 26. Juni 2007 auf Einladung von Frau RiBFH Grube im Gebäude des BFH in der Ismaninger Str. in München durchführe. Leider haben sich zu diesem Seminar, neben sechs BWL-Studenten, nur zwei Jura-Studenten angemeldet. Das

Seminar findet aber in jedem Fall statt, so das, wer Interesse hat und wer vor der seminaristischen Hausarbeit die Technik einer solchen Arbeit üben möchte, sich noch anmelden könnte, wofür drei meiner Mitarbeiter zur Verfügung stehen, nämlich die Herren Lammers, Neudecker und Wollenberg.

2. Prüfungen

Nach den Lehrveranstaltungen stelle ich die Prüfungen vor, und zwar die Prüfungen, die sich nur an diese Vorlesung anschließen. Diese Vorstellung erfolgt schon jetzt, um mögliche Missverständnisse oder Fehlvorstellungen so früh wie möglich auszuräumen.

Die wichtigste Prüfung ist die Abschlussklausur im Schwerpunktbereichsstudium, die im Anschluss an die Vorlesungszeit des Sommersemesters angeboten wird. Die Abschlussklausur bezieht sich auf den Stoff dieser Vorlesung und der Vorlesung Einführung in das Steuerrecht, die ich im letzten Wintersemester gehalten habe; weiterhin sind für die Abschlussklausur Kenntnis zum Einkommensteuerrecht (ohne Gewinneinkünfte) erforderlich, wie sie auch in der eben erwähnten Einführungsvorlesung vermittelt worden sind, weiter in der Einführungsvorlesung, die in diesem Semester geblockt von den Herren Professoren Becker, Birk und Musil angeboten worden ist, schließlich in der Vorlesung zum Einkommensteuerrecht, die im letzten Wintersemester Herr Privatdozent Stelkens an diesem Fachbereich gehalten hat.

Neben der Abschlussklausur gibt es individuell zu vereinbarende mündliche Prüfungen, individuell, weil es um Einzelgespräche geht. Zielgruppen hier sind: Erasmusstudenten, LL.M-Studenten, BWL-Studenten von FU, HU oder TU.

Falls sich unter den Teilnehmern dieser Vorlesung schließlich ein Student des Studiengangs Teilgebiete des Rechts befindet, so würde ich ihn bitten, nach dieser Vorlesungsstunde zu mir zu kommen, weil hier eine besondere Lösung gefunden werden müsste. Das Gleiche gilt für Studierende aus Gruppen, die ich nicht genannt habe.

3. Gesetzestexte, Begleitlektüre

Von den Prüfungen, die am Ende der Vorlesung stehen, komme ich zu Gesetzestexten und Begleitlektüre, und damit allmählich zum inhaltlichen Vorlesungsbeginn.

An Gesetzestexten brauchen Sie, was in den Sammlungen Aktuelle Steuertexte des Beck-Verlages oder der entsprechenden Textausgabe des NWB-Verlages steht. Diese Textausgaben kosten jeweils ca. 10 Euro. Da Steuerrecht eine Materie ist, die sich rasch ändert, würde ich, ohne an konkrete Änderungen zu denken, empfehlen, dass Sie sich von diesen jährlich mindestens einmal neu erscheinenden Textausgaben die aus 2007 besorgen. Darüber hinaus ist es sinnvoll, eine Textausgabe von Grundgesetz und – um vergleichen zu können – von VwVfG und VwGO dabei zu haben. Nicht erforderlich sind Loseblattsammlungen.

Für die begleitende Lektüre empfehle ich – neben Alpmann-Skripten, die im Steuerrecht gut sind – das Buch von Dieter Birk, Steuerrecht, 9. Aufl., 2006. Der Stoff dieser Vorlesung füllt dort insbesondere die Seiten 83 bis 170. Weiterhin verweise ich darauf, dass zu dieser Vorlesung das, was ich vortrage, zeitversetzt, möglicherweise mit weiteren Verzögerungen, die dann organisatorische Gründe haben, im Internet auf meiner Lehrstuhlseite und auf dem Blackboard steht. Wegen des Blackboard habe ich mit der zuständigen Mitarbeiterin von Cedis noch nicht sprechen können, so dass ich dazu heute leider keine näheren Angaben machen kann; dies werde ich nachholen.

II. Ausgangspunkt der Vorlesung, Vorkenntnisse

Um allmählich von der Vorrede zur Sache selbst zu kommen, schildere ich den Ausgangspunkt meiner weiteren Darstellung und die nötigen Vorkenntnisse. Steuerverwaltungsrecht ist besonderes Verwaltungsrecht, so dass ich Kenntnisse im allgemeinen Verwaltungsrecht voraussetze; das meint insbesondere das Verwaltungsverfahren- und das Verwaltungsprozessrecht. Für die Jurastudenten unter ihnen sollte dies kein Problem sein; für die BWL-Studenten unter ihnen ist es ein Problem, an dem ich aber leider wenig ändern kann, weil ich keine besondere Vorlesung nur für sie anbieten kann). Wenn Sie z.B. hören, ein Steuerbescheid sei ein Steuerverwaltungsakt und aus dieser Qualifikation als Verwaltungsakt ergäben sich bestimmte Rechtsfolgen, müssen Sie zusätzlich nacharbeiten, was ein Verwaltungsakt ist. Insoweit empfehle ich – nicht zum Kauf, sondern zur Ausleihe aus Lehrbuchsammlung oder zur Lektüre in einer Bibliothek der FU Berlin – das Buch von Hartmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht.

Wer sich mit Verwaltungsrecht schon einmal beschäftigt hat, kann nachvollziehen, dass der Zugang zu jedem besonderen Verwaltungsrecht, und damit auch zum Steuerverwaltungsrecht, mit zwei Fragen leicht wird. Die erste Frage lautet: Wie ist diese Verwaltung organisiert?, die zweite: Welche Handlungsformen spielen für diese Verwaltung eine besondere Rolle? Bei der Organisationsfrage, mit der ich beginne, ist nicht die Verwaltungsorganisation im Allgemeinen darzustellen; vielmehr soll sogleich auf die Besonderheit der Steuerverwaltung eingegangen werden.

III. Organisatorische Besonderheiten der Steuerverwaltung

Organisatorische Besonderheiten der Steuerverwaltung gibt es zuhauf. Dies lässt schon ein Blick in das Grundgesetz erahnen, wo die Steuerverwaltung Gegenstand eines eigenen Artikels ist, der sie von der übrigen Verwaltung unterscheidet. Dies ist Art. 108 GG, der 1949 zu den politisch umstrittensten Vorschriften des Grundgesetzes gehört hat, weil der Bund und die Länder sich über ihre jeweiligen Anteile an der Finanzverwaltung nur mühsam haben einigen können. Die Besonderheiten der Steuerverwaltung lassen sich um drei Schlagworte gruppieren: (1) die Steuerverwaltung ist **spezialisiert** und aus der allgemeinen Verwaltung herausgehoben; (2) die Steuerverwaltung ist **unmittelbare Staatsverwaltung**, d.h. Kommunen oder in Berlin Bezirke spielen hier eine deutlich geringere Rolle als in der allgemeinen Verwaltung; Besonderheiten gibt es bei Gewerbe- und Grundsteuer sowie bei der Kirchensteuer; (3) die Steuerverwaltung ist **unitarisch**; das soll heißen, sie ist nicht eindeutig dem Bund oder den Ländern zugewiesen; in ihr gibt es Misch- und Auftragsverwaltung.

1. Die Steuerverwaltung als Fachverwaltung

Gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG wird die einheitliche Ausbildung der Beamten der Landesfinanzbehörden bundesgesetzlich geregelt. **Einheitlich** bedeutet bundeseinheitlich. Mit der Zuweisung einer Regelungskompetenz an den Bund trägt das Grundgesetz der Schwierigkeit des Steuerrechts Rechnung, die eine besondere Ausbildung der Beamten erfordert. Er trägt weiterhin dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung. Der Bund hat von seiner Gesetzgebungskompetenz durch den Erlass des Steuerbeamtenausbildungsgesetzes Gebrauch gemacht.

Was im Ausbildungsrecht beginnt, setzt sich im Laufbahnrecht fort. Am Ende der Ausbildung steht eine Laufbahnprüfung, die den Zugang zu den Laufbahnen des einfachen, mittleren, gehobenen und höheren Dienstes eröffnet; ohne diese Laufbahnprüfung ist der Zugang grundsätzlich versperrt. Für Beamte des höheren Dienstes verlangt das Steuerbeamtenausbildungsgesetz ein durch Prüfung abgeschlossenes Hochschulstudium der Rechtswissenschaft oder der Wirtschaft-, Finanz- oder Sozialwissenschaften, einen Vorbereitungsdienst und eine die Befähigung für die Laufbahn vermittelnde zweite Prüfung. Es schließt sich eine zwölfmonatige Einführungszeit an, die teils als ergänzendes Studium bei der Bundesfinanzakademie, teils als praktische Einweisung durchgeführt wird. Auch in den ersten zwölf Monaten danach ist die Teilnahme an Lehrveranstaltungen der Bundesfinanzakademie im Umfang von einem Monat vorgesehen. Näheres zur Steuerbeamten-Ausbildung ist in einer Ausbildungs- und Prüfungsordnung für die Steuerbeamten geregelt.

Ohne auf beamtenrechtliche Fragen einzugehen, die mit dem Laufbahnprinzip zusammenhängen, darf festgehalten werden: Das Personal der Finanzverwaltung hat eine bundeseinheitliche Ausbildung absolviert. Es bildet damit eine besondere, abgeschlossene Gruppe innerhalb des öffentlichen Dienstes, mit Qualitätsstandards, zum Teil eigenen Ausbildungs- und Amtsbezeichnungen (wie Diplom-Finanzwirt [FH] oder Steuerinspektor z.A.) und einem gewissen Corps-Geist.

2. Die Steuerverwaltung als unmittelbare Staatsverwaltung

a) Der Unterschied zwischen unmittelbarer und mittelbarer Staatsverwaltung

Was mit der Qualifikation der Steuerverwaltung als unmittelbare Staatsverwaltung gemeint ist, wird als Abweichung vom Normalfall klarer, wenn man sich vor Augen hält, wie Bundesländer normalerweise Bundesgesetze ausführen, und wenn man die organisatorischen Besonderheiten des Stadtstaats Berlin ebenfalls weglässt. Auf Bundesgesetze und Bundesländer kommt es an, weil Steuerrecht überwiegend bundesgesetzlich geregelt ist und weil die Finanzverwaltung überwiegend Landesverwaltung ist.

Der Normalfall besteht darin, dass die Länder Gemeinden, Städte und Landkreise mit dem Verwaltungsvollzug betrauen. So geschieht es etwa beim Aufenthaltsgesetz, beim Baugesetzbuch, beim Gaststättengesetz oder beim Tierschutzgesetz (um einige willkürlich

herausgegriffene Beispiele zu nennen). Gemeinden, Städte und Landkreise sind juristische Personen, die durch ihr Selbstverwaltungsrecht ein Stück weit vom Land distanziert sind. Darum spricht man hier von mittelbarer Verwaltung.

Im Steuerrecht ist genau dies unerwünscht. Die Länder möchten hier größeren Einfluss haben, schließlich geht es um Geld, zu einem großen Teil ihr Geld. Deshalb bilden sie auch auf der Ortsebene eigene Behörden, d.h. Behörden, deren Rechtsträger unmittelbar sie selbst sind, und gehen nicht den einfacheren Weg, die auf der Ortsebene ohnehin vorhandenen kommunalen Behörden mit dem Vollzug des Steuerrechts zu beauftragen. Während dem Bürger als Verwaltung überwiegend kommunale Behörden entgegentreten, bekommt er es bei der Finanzverwaltung mit einer besonderen Verwaltung zu tun, die dem kommunalen Bereich organisatorisch entrückt ist, die unmittelbar staatlich ist. Unmittelbar heißt: Rechtsträger von Finanzbehörden sind unmittelbar entweder der Bund oder die Länder; Rechtsträger sind nicht Kommunen und damit nur mittelbar das Land, mittelbar, weil jede Kommune einem Land zugeordnet ist.

Man kann im Wesentlichen drei Gründe dafür nennen, warum diese Gestaltung zweckmäßig und darum schon im Grundgesetz angelegt ist; das Grundgesetz spricht mit Bedacht von Bundes- und Landesfinanzbehörden; darin kommt zum Ausdruck die Unmittelbarkeit von Bundes- und von Landesverwaltung, die ich hier, Bund und Länder zusammenfassend, als unmittelbare Staatsverwaltung

Ein Grund ist die besondere Ausbildung von Steuerbeamten. Diese Ausbildung hebt sie aus dem Gros der allgemeinen Verwaltung heraus, das, der Zahl der Beschäftigten nach, Kommunalverwaltung ist.

Ein **zweiter** Grund ist das Interesse des Staates, überwiegend der Länder, aber auch des Bundes, einen etwa in Weisungsrechten oder bei der Personalrekrutierung sich äußernden Einfluss auf die Finanzverwaltung zu haben, dies wegen der gesamtstaatlichen Finanzierungsverantwortung.

Am wichtigsten ist ein **dritter** Grund. Kommunale Verwaltung ist bürgernah. Bei lästigen Geldleistungspflichten ist im Interesse von deren gesetzmäßiger und gleichmäßiger Verteilung Bürgernähe aber auch ein Nachteil. Dies sei an Folgendem verdeutlicht. Nehmen

Sie an, ein Bürger hat Ärger mit der Verwaltung, und zwar mit der kommunalen Verwaltung. Dann wird dieser Bürger sich möglicherweise zum Bürgermeister begeben, bei diesem heftig klagen, vielleicht zart darauf hinweisen, dass er bei der nächsten Wahl eine Stimme habe, vielleicht aber auch plump damit auftrumpfen, er erwäge trotz allen Ärgers der politischen Partei, der der Bürgermeister angehört, demnächst eine Spende zukommen zu lassen. Dies mag den Bürgermeister veranlassen, seiner Verwaltung zu insinuieren, im Fall dieses Bürgers die Dinge etwas unbürokratischer zu sehen. Besteht dieser Ärger mit dem Finanzamt, funktioniert das alles nicht. Der Bürgermeister hat auf das Finanzamt keinen Einfluss, weil das Finanzamt keine kommunale Behörde, sondern eine unmittelbar staatliche Behörde ist. Der Finanzamtsvorsteher wird sich von dem Bürger kaum beeindrucken lassen, weil er auf dessen Stimme oder Spende nicht angewiesen ist. Die Landesregierung, die auf das Finanzamt Einfluss hätte, wird sich von dem Bürger in der Regel ebenso wenig beeindrucken lassen, weil sie zwar im politischen Bereich angesiedelt, den örtlichen Verhältnissen so weit entrückt ist, dass der Bürger als „kleiner Fisch“ erscheint.

b) **Besonderheiten Berlins**

In Berlin treten an die Stelle von Kommunen die Bezirke. Die Bezirke sind zwar keine juristischen Personen und gehören darum nicht zur mittelbaren, sondern zur unmittelbaren Landesverwaltung. Sie sind keine Selbstverwaltungskörperschaften, aber, so § 2 Abs. 1 BezVerwG, Selbstverwaltungseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit. Die drei Gründe, die ich genannt habe, treffe darum letztlich auch auf Berlin zu.

Daraus ergibt sich organisationsrechtlich, dass die Finanzverwaltung, insbesondere die Finanzämter, in Berlin keine Behörden der Bezirke sind, sondern Behörden, die unmittelbar dem Land Berlin zugeordnet sind. Sie gehören zur sog. Hauptverwaltung. (§ 2 Abs. 1 AZG: Die Berliner Verwaltung (= unmittelbare Landesverwaltung) wird vom Senat (der Hauptverwaltung) und von den Bezirksverwaltungen wahrgenommen.) Die Finanzämter sind näherhin Sonderbehörden (§ 2 Abs. 2 AZG: Die Hauptverwaltung umfasst die Senatsverwaltungen, die ihnen nachgeordneten Behörden (Sonderbehörden) und nicht rechtsfähigen Anstalten und die unter ihrer Aufsicht stehenden Eigenbetriebe). Über die Gründe für diese Sonderstellung als Sonderbehörde wird einiges in § 3 Abs. 1 Nr. 2 AZG deutlich. Danach nimmt die Hauptverwaltung die Aufgaben von gesamtstädtischer Bedeutung wahr, wozu gehören: die Polizei-, Justiz- und Steuerverwaltung. An dieser Vorschrift wird ein

weiterer Grund dafür deutlich, warum Finanzverwaltung unmittelbare Staatsverwaltung ist. Es handelt sich um eine klassische Hoheitsaufgabe, die dem Staat unmittelbar zugeordnet sein muss.

Eine wichtige Konsequenz daraus, dass die Finanzämter keine Behörden der Bezirke, sondern Sonderbehörden des Landes sind, sind die stärkeren Aufsichtsbefugnisse des Senats. An die Stelle der Bezirksaufsicht, die im Wesentlichen eine Rechtsaufsicht ist, tritt die Fachaufsicht, die sich neben der Rechtmäßigkeit auch auf die Zweckmäßigkeit bezieht.

b) Gliederung der unmittelbaren Staatsverwaltung

Behörden der unmittelbaren Landesverwaltung gliedern sich in die vier Stufen: oberste Behörden, Oberbehörden, Mittelbehörden und örtliche oder Unterbehörden. Für die Finanzverwaltung findet diese Stufung sich in § 6 Abs. 2 AO.

Oberste Behörden sind Behörden, die für das ganze Staatsgebiet, also entweder das ganze Bundes- oder das ganze Landesgebiet zuständig sind und denen in der Verwaltungshierarchie keine Behörde übergeordnet ist. Oberste Finanzbehörden sind der Bundesminister der Finanzen und der Senator für Finanzen.

Oberbehörden sind Behörden, die für das ganze Staatsgebiet zuständig sind, die einer obersten Behörde unmittelbar nachgeordnet sind und denen keine weiteren Behörden nachgeordnet sind, die, mit anderen Worten, keinen Verwaltungsunterbau haben. Eine wichtige Oberbehörde auf Bundesebene ist das Bundeszentralamt für Steuern, früher Bundesamt für Finanzen; in der Berliner Finanzverwaltung gibt es keine Oberbehörden. Oberbehörden befassen sich typischerweise mit Aufgaben, die nicht politischer Natur sind, so dass sie aus Ministerien, den obersten Behörden, ausgelagert werden, die dem wegen ihres relativ geringen Umfangs zentral erledigt werden können, die aber einen so hohen Sachverstand erfordern, dass sie auch zentral erledigt werden sollen; zentral heißt hier: nur eine Behörde im ganzen Staatsgebiet. Solche Aufgaben des Bundeszentralamtes für Steuern sind etwa der Amtshilfeverkehr mit ausländischen Finanzverwaltungen oder steuerliche Fragen ausländischer Diplomaten oder Konsuln in Deutschland, etwa die Umsatzsteuererstattung oder die Vergütung von Energiesteuer auf Kraftstoff für Dienstfahrzeuge.

Mittelbehörden sind Behörden, die für einen Teil des Staatsgebiets zuständig sind, die obersten Behörden, nicht Oberbehörden hierarchisch unterstellt sind und die ihrerseits die Aufsicht über örtliche / Unterbehörden führen. Solche Behörden sind die Oberfinanzdirektionen. Wie man Art. 108 Abs. 1 Satz 3 und Art. 108 Abs. 2 Satz 3 GG entnehmen kann, sind Oberfinanzdirektionen aber keine zwingend vorgesehenen Behörden. Entbürokratisierung und Sparsbemühungen haben inzwischen zur Abschaffung vieler OFD's geführt. Bundesweit gibt es drei organisatorische Gestaltungen, die im Wesentlichen von der Größe des jeweiligen Bundeslandes abhängen. **1. Lösung:** Die OFD ist sowohl als Bundes-, als auch als Landesbehörde abgeschafft; dieser Lösung folgt seit dem 1.1.2005 Berlin. **2. Lösung:** Die OFD ist als Bundes-, nicht aber als Landesbehörde abgeschafft; dieser Lösung folgt etwa Sachsen-Anhalt. **3. Lösung:** Es gibt eine OFD sowohl als Bundes- als auch als Landesbehörde. Dieser Lösung folgt etwa Baden-Württemberg, wo es aber auch nur noch eine OFD gibt, nämlich in Karlsruhe, die die Aufgaben der aufgelösten OFD's in Freiburg und Stuttgart übernommen hat. Mittelbehörden haben typischerweise Aufsichtsfunktionen. Angesichts der Verbesserungen der Kommunikationstechnologien können jedenfalls in kleineren Bundesländern diese Aufsichtsfunktionen nun aber auch unmittelbar von den jeweiligen obersten Behörden wahrgenommen werden.

Örtliche / untere Behörden sind für einen Teil des Staatsgebiets zuständig und entweder mittleren oder obersten Behörden unterstellt. Örtliche Behörden sind auf Bundesebene die Hauptzollämter, auf Landesebene die Finanzämter. An der systematischen Stellung der Finanzämter in § 6 Abs. 2 Nr. 5, 3. Alt. AO lässt sich gut ein Verwaltungsgrundsatz demonstrieren, der lautet: Wer die Arbeit macht, rangiert unter „Ferner liefen ...“. Zu den Hauptzollämtern, etwa dem Hauptzollamt Hamburg-Jonas, als örtlichen Bundesfinanzbehörden ist zu ergänzen, dass sie für Zölle, Verbrauchsteuern und Einfuhrumsatzsteuern zuständig sind; zu den Zöllen ist zu ergänzen, dass diese gemäß Art. 105 Abs. 1 GG Steuern sind, was sie aber nicht beunruhigen muss, weil die Rechtsetzungskompetenz für Zölle inzwischen vollständig auf die Europäische Union übergegangen ist.

Insgesamt ist Folgendes festzuhalten: Die Finanzverwaltung ist teils Bundes-, teils Landesverwaltung. Auf Bundesebene gibt es oberste Behörden, Oberbehörden, teilweise Mittelbehörden, dann wieder flächendeckend örtliche Behörden. In Berlin gibt es nur die Senatsverwaltung für Finanzen als oberste Behörde und die Finanzämter als örtliche

Behörden. Das Fehlen von Ober- und Mittelbehörden in Berlin ist zum Teil Ausdruck der Kleinräumigkeit der hiesigen Verhältnisse, zum Teil Ausdruck von Sparbemühungen. In Berlin gibt es 22 Finanzämter, darunter 4 Finanzämter für Körperschaften und 1 Finanzamt für Fahndung und Strafsachen.

3. Die Steuerverwaltung als unitarische Verwaltung

Mit „unitarisch“ ist gemeint, dass die Finanzverwaltung trotz der föderalen Gliederung und trotz der Trennung von Bundes- und Landesverwaltung eine Funktionseinheit darstellt. Vor ihrer teilweisen Abschaffung hat man dies gut an den Oberfinanzdirektionen darstellen können. Oberfinanzdirektionen hatten eine doppelte Scharnierfunktion. Sie verknüpften die Leitungsebene mit der Arbeitsebene, und sie verknüpften Bundes- und Landesverwaltung. Oberfinanzdirektionen waren nämlich sowohl Bundes- als auch Landesbehörden und damit eine vom Grundgesetz selbst zugelassene Ausnahme von dem Verbot der Mischverwaltung. Die Leiter dieser Behörden, die Oberfinanzpräsidenten, waren, zum Teil sind sie sowohl Bundes- als auch Landesbeamte.

Ebenso gut lässt der unitarische Charakter der Finanzverwaltung sich an den einzelnen Absätzen von Art. 108 GG darstellen.

In Art. 108 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 GG geht es wieder um die Oberfinanzdirektionen. Ihre Leiter sind im Zusammenwirken von Bund und Land zu bestellen, wobei der Bund eine stärkere Stellung hat (Unterschied zwischen Benehmen und Einvernehmen).

Gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG sind Aufbau der Landesfinanzbehörden und einheitliche Ausbildung der Beamten durch Bundesgesetz zu regeln. Dieser erhebliche Eingriff in die Organisationsautonomie der Bundesländer ist durch das Steuerbeamtenausbildungsgesetz und das Finanzverwaltungsgesetz erfolgt.

Soweit die Länder Steuern verwalten, deren Aufkommen ganz oder teilweise dem Bund zufließt, ordnet Art. 108 Abs. 3 GG Bundesauftragsverwaltung und damit die Einwirkungsrechte des Bundes auf die Länder gemäß Art. 85 GG an. Das betrifft etwa die Einkommensteuer, die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer.

Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG sieht die Möglichkeit eines Zusammenwirkens von Bundes- und Landesfinanzbehörden, die dem Prinzip föderaler Trennung widerspricht, ausdrücklich vor. Von dieser Möglichkeit macht das Finanzverwaltungsgesetz partiell Gebrauch.

Wichtig ist Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG. Danach kann der Bund auch das Verfahren der Landesfinanzbehörden regeln. Die Bedeutung dieser Vorschrift zeigt sich bei einem Blick in das allgemeine Verwaltungsrecht. Dort kann der Bund nur das Verwaltungsverfahren von Bundesbehörden regeln. Die Regelung des Verwaltungsverfahrens von Landesbehörden obliegt den Ländern. Für Berlin sind darum zwei Verwaltungsverfahrensgesetze zu beachten: das Gesetz des Bundes und das Gesetz über das Verfahren der Berliner Verwaltung; dieser Dualismus von Bundes- und Landesrecht setzt sich im Verwaltungszustellungs- und im Verwaltungsvollstreckungsrecht fort. Einfacher sind die Verhältnisse im Steuerverwaltungsrecht. Hier gibt es kein Landesrecht, sondern nur die Abgabenordnung als bundeseinheitliche Vorgabe. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ist umfassend.

Dies zeigt sich auch beim Einspruchsverfahren, dem steuerrechtlichen Pendant zum Widerspruchsverfahren. Während der Bund für das Widerspruchsverfahren nur eine begrenzte Annexkompetenz zu seiner Kompetenz für das gerichtliche Verfahren aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG verfügt, hat er für das Einspruchsverfahren eine Vollkompetenz aus Art. 108 Abs. 5 GG. Das führt dazu, dass die Regelungen über das Einspruchsverfahren in manchem ausführlicher sind als die Regelungen über das Widerspruchsverfahren, so hinsichtlich der *reformatio in peius* (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO). Es führt weiter dazu, dass diese Regelungen in einem Gesetz zu finden sind und nicht, wie im allgemeinen Verwaltungsrecht, auf zwei Gesetze, VwGO und VwVfG (§§ 79, 80), aufgeteilt sind.

Gemäß Art. 108 Abs. 6 GG wird die Finanzgerichtsbarkeit durch Bundesgesetz einheitlich geregelt. Zum zweiten Mal verwendet das Grundgesetz hier das Wort einheitlich, zuvor in Art. 108 Abs. 2 Satz 2. In der FGO fehlen darum, im Unterschied zur VwGO, Vorbehalte, wonach das Landesrecht anderes bestimmen könne. Die leidige Frage, wer Beklagter sei, wird von § 63 FGO im Sinne des Behördenprinzips und gegen das Rechtsträgerprinzip entschieden.

Praktisch wichtig ist schließlich die von Art. 108 Abs. 7 GG ausgesprochene Ermächtigung der Bundesregierung, mit Zustimmung des Bundesrates allgemeine Verwaltungsvorschriften

zu erlassen, die auch für die Behörden der Länder, also im Wesentlichen die Finanzämter, verbindlich sind. Hierauf beruhen die Richtlinien, die es zu fast jedem materiellen Steuergesetz gibt, also z.B. die Einkommen- oder die Lohnsteuerrichtlinien.

IV. Die Eigenständigkeit des Steuerverwaltungsrechts

Ebenso wie die Finanzverwaltung eine Sonderverwaltung ist, ist das Steuerverwaltungsrecht besonderes Verwaltungsrecht (so § 1 FGO). Diese Besonderung ermöglicht mir zugleich, am Anfang der Vorlesung in verträglicher Dosierung Historisches darzustellen. 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.

V. Vorschau

Der Zeitplan, den ich ausgeteilt habe, stimmt nach einer Vorlesungsstunde noch. Auf die Einführung habe ich nicht zuviel Zeit verloren.

Ankündigungsgemäß steht in der nächsten Woche die Zuständigkeitsverteilung in der Finanzverwaltung auf dem Programm. Rechtsgrundlagen sind das FinVerwG und die §§ 16 – 29 AO. Das FinVerwG ist in den gängigen Textsammlungen nicht abgedruckt; ich werde Ihnen das Nötige mündlich vermitteln. In der AO geht es vor allem um die örtliche Zuständigkeit von Finanzämtern und um Fragen eines Zuständigkeitswechsels.