

15. Januar 2020

Stephan Wachsmuth, *Ass.iur.*

3. Fachsemester

## **Masterarbeit**

zum Thema

***„Die tatsächliche Verständigung  
als Instrument im Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren“***

bei Klaus Salomon

Zweitgutachter: Christoph Schmidt

**Universität Potsdam Juristische Fakultät**

**Masterstudiengang „Steuerrecht“ (LL.M.)**

Wintersemester 2019/20

Online veröffentlicht auf dem  
Publikationsserver der Universität Potsdam:  
<https://doi.org/10.25932/publishup-52638>  
<https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:kobv:517-opus4-526381>



## Literaturverzeichnis

- Beaucamp, Guy** Ermessen der Verwaltung: Frei? Pflichtgemäß? Reduziert? Intendiert? - Eine Bestandsaufnahme, Juristische Arbeitsblätter 2006, S. 74 ff (zitiert: *Beaucamp*, JA 2006, S.).
- Beermann, Albert (Begr.); Gosch, Dietmar; Hoyer, Andreas (Hrsg.)** Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Mit Nebengesetzen und EuGH-Verfahrensrecht, 148. Lieferung, Bonn 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in Beermann/Gosch, §, Rn.).
- Billauer, Jakob** Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung, Zugleich Besprechung des BFH-Urteils v. 11.4.2017 – IX R 24/15, Neue Wirtschaftsbriefe – Steuer- und Wirtschaftsrecht 2018, S. 261 ff (zitiert: *Billauer*, NWB 2018, S.).
- Bilsdörfer, Peter** Anmerkung zum Urteil des BFH v. 28.7.1993 – XI R 68/92, Betriebsberater 1994, S. 634 ff (zitiert: *Bilsdörfer*, BB 1994, S.).
- Birk, Dieter** Effizienz in finanzgerichtlichen Verfahren, Steuern und Wirtschaft 1993, S. 296 ff (zitiert: *Birk*, StuW 1993, S.).
- Birk, Dieter (Begr.); Desens, Marc; Tappe, Henning** Steuerrecht, 22. Auflage, Heidelberg 2019 (zitiert: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn.).
- Blumers, Wolfgang** Die Aussetzung des Strafverfahrens nach § 396 AO am Beispiel der Spenden, Der Betrieb 1983, S. 1571 ff (zitiert: *Blumers*, DB 1983, S.).
- Bornheim, Wolfgang (Begr.); Kröber, Nils** Steuerstrafverteidigung, Strafrecht, Steuerrecht, Wirtschaftliche Folgen, 3. Auflage, Berlin 2015 (zitiert: *Bornheim/Kröber*, Steuerstrafverteidigung, Kapitel, Unterkapitel).
- Buciek, Klaus** Bindende Erklärungen der Finanzverwaltung, Deutsche Steuerzeitung 1999, S. 389 ff (zitiert: *Buciek*, DStZ 1999, S.).
- Drüen, Klaus-Dieter** Kooperation im Besteuerungsverfahren, Finanzrundschau 2011, S. 101 ff (zitiert: *Drüen*, FR 2011, S.).

- Eckhoff, Rolf** Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, Habil. Köln 1999  
(zitiert: *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S.).
- Eckhoff, Rolf** Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, *Steuern und Wirtschaft* 1996, S. 107 ff  
(zitiert: *Eckhoff*, *StuW* 1996, S.).
- Ehlers, Dirk; Pünder, Hermann (Hrsg.)** Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Auflage, Berlin 2016  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Ehlers/Pünder, *Allg-VerwR*, §, Rn.).
- Ehlers, Hans** Warum gibt es im Steuerrecht keine Vergleiche?, *Deutsche Steuerrundschau* 1965, S. 64 ff  
(zitiert: *Ehlers*, *DStR* 1965, S.).
- Eich, Andreas** Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren, Zulässigkeit, Rechtsnatur, Auswirkungen, Strategien, Diss. Köln 1992  
(zitiert: *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S.).
- Englisch, Joachim** Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen, *Institut für Steuerrecht -Schrift Nr. 417*, Bonn 2004  
(zitiert als: *Englisch*, *IFST-Schrift* 417, S.).
- Feldhausen, Peter (Hrsg.)** Steuerberater Handbuch, Verfahrensrecht, Bonn 2000  
(*Bearbeiter* in: *Steuerberater-Hdb.*, *VerfR*, S.).
- Fleischer, Holger; Hütteman, Rainer (Hrsg.)** Rechtshandbuch Unternehmensbewertung, 2. Auflage, Köln 2019  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Fleischer/Hüttemann, *Rechtshandbuch Unternehmensbewertung*, Rn.).
- Flore, Ingo; Tsambikakis, Michael (Hrsg.)** Steuerstrafrecht, Kommentar, 2. Auflage, Köln 2016  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Flore/Tsambikakis, *Teil, Kapitel/§*, Rn.).
- Gercke, Björn; Julius, Karl-Peter; Temmin, Dieter; Zöller, Mark (Hrsg.)** Strafprozessordnung, Kommentar, 6. Auflage, Heidelberg 2019  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Gercke/Julius/Temmin/Zöller, *Strafprozessordnung*, §, Rn.).

- Große, Thomas** Die Schlußbesprechung – Ein orientalischer Bazar?, Die steuerliche Betriebsprüfung 1985, S. 58 ff  
(zitiert: *Große*, StBp 1985, S.).
- Gusy, Christoph** Kooperation als staatlicher Steuerungsmodus, Zeitschrift für Umweltrecht 2001, S. 1 ff  
(zitiert: *Gusy*, ZUR 2001, S.).
- Helbich, Julius** Rechtsfragen der "automatisierten" Ermessensausübung im Steuerrecht; Deutsche Steuer-rundschau 2017, S. 574 ff  
(zitiert: *Helbich*, DStR 2017, S.).
- Heuermann, Bernd; Söhn, Hartmut; Wolfgang, Hans-Michael (Hrsg.)** Hübschmann/Hepp/Spittaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 255. Lieferung 10.2019, Köln 2019  
(zitiert: *Bearbeiter* in: H/H/S, AO/FGO, §, Rn.).
- Hufeld, Ulrich** Die Vertretung der Behörde, Habil. Tübingen 2003  
(zitiert: *Hufeld*, Die Vertretung der Behörde, S.).
- Isensee, Wolfgang** Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, Steuern und Wirtschaft 1994, S. 3 ff  
(zitiert: *Isensee*, StuW 1994, S.).
- Joecks, Wolfgang; Jäger, Markus; Randt, Karsten; et alt.** Steuerstrafrecht, Mit Zoll- und Verbrauchsteuerrecht, Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG, 8. Auflage, München 2015  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Joecks/Jäger/Randt, §, Rn.).
- Knobbe-Keuk, Brigitte (Hrsg.)** Handelsrecht und Steuerrecht: Festschrift für Dr. Dr. h.c. Georg Döllerer, Düsseldorf 1988  
(zitiert: *Bearbeiter* in: FS-Döllerer, S.).
- Kohlmann, Günter (Begr.); Heerspink, Frank; Heuel, Ingo; et alt. (Bearb.)** Steuerstrafrecht, mit Ordnungswidrigkeitsrecht und Verfahrensrecht, 65. Lieferung 10.2019, Köln 2019  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § / Kapitel, Rn.).
- Lippross, Otto-Gerd; Seibel, Wolfgang (Hrsg.)** Basiskommentar Steuerrecht, AO, AStG, BewG, ErbStG, EStG, FGO, GewStG, GrEStG, GrStG, InvZulG, KraftStG, KStG, SolZG, UmwStG, UStG, 117. Lieferung 01.2020, Köln 2020  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, §, Rn.).

- Lockmann, Judith** Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, Die „tatsächliche Verständigung“ – Grundlagen, Voraussetzungen und Folgen; Diss. Hamburg 2013  
(zitiert: *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S.).
- Martens, Joachim** Vergleichsvertrag im Steuerrecht? Steuern und Wirtschaft 1986, S. 97 ff  
(zitiert: *Martens*, StuW 1986, S.).
- Maurer, Hartmut; Waldhoff, Christian** Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Auflage, München 2017  
(zitiert: *Maurer/Waldhoff*, AllgVerwR, §, Rn.).
- Mösbauer, Heinz** Die tatsächliche Verständigung – ein vages Beweismittel-Surrogat im Besteuerungsverfahren, Betriebsberater 2003, S. 1037 ff  
(zitiert: *Mösbauer*, BB 2003, S.).
- Mösbauer, Heinz** Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wohnräumen an Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber als einkommensteuerpflichtige Einnahmen, Der Steuerberater 2002, S. 463 ff  
(zitiert: *Mösbauer*, StB 2002, S.).
- Müller-Franken, Sebastian** Maßvolles Verwalten, Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, Habil. Tübingen 2004  
(zitiert: *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, S.).
- Offerhaus, Klaus** Die tatsächliche Verständigung – Voraussetzungen und Wirkung, Deutsche Steuerrundschau 2001, S. 2093 ff  
(zitiert: *Offerhaus*, DStR 2001, S.).
- Offerhaus, Klaus** Die Bindung an Vereinbarungen über tatsächliche Fragen, Die steuerliche Betriebsprüfung 1985, S. 170 ff  
(zitiert: *Offerhaus*, StBp 1985, S.).
- Osterloh, Lerke (Hrsg.), et al.** Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung : Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag, Berlin 2004  
(zitiert: *Autor* in FS-Selmer, S.).
- Palandt, Otto (Begr.); Bassenge, Peter; Brudermüller, Gerd; Ellenberger, Jürgen (Bearb.)** Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 79. Auflage, München 2020  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Palandt, BGB, §, Rn.).

- Pezzer, Heinz-Jürgen (Hrsg.)** Vertrauensschutz im Steuerrecht, 27. Tagungsband Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Köln 2004  
(zitiert: *Bearbeiter* in: DStJG 27 (2004), S.).
- Pflaum, Ulrich** Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung, Diss. Berlin 2010  
(zitiert: *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung, S.).
- Rosenberg, Leo** Die Beweislast: auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozessordnung, 5. Aufl., Berlin 1965  
(zitiert: *Rosenberg*, Die Beweislast, S.).
- Schenke, Wolf-Rüdiger** Verwaltungsprozessrecht, 16. Auflage, Heidelberg 2019  
(zitiert: *Schenke*, Verwaltungsprozessrecht, Rz.).
- Schick, Walter** Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 5, München 1967  
(zitiert: *Schick*, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen, S.).
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno; Klein, Franz (Begr.); Hofmann, Hans; Henneke, Hans-Günter (Hrsg.)** GG, Kommentar zum Grundgesetz, 14. Auflage, Köln 2018  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Schmidt-Bleibtreu, GG, Art., Rn.).
- Schoch, Friedrich** Das verwaltungsbehördliche Ermessen, Juristische Ausbildung 2004, S. 462 ff  
(zitiert: *Schoch*, Jura 2004, S.).
- Schuhmann, Helmut** Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren, Deutsche Steuerzeitung 1995, S. 34 ff  
(zitiert: *Schuhmann*, DStZ 1994, S.).
- Schwarz, Bernhard; Pahlke, Armin (Hrsg.)** AO/FGO, Kommentar, 174. Auflage, Freiburg 2017  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, §, Rn.).

- Seer, Roman** Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht: Zulässigkeit und Grenzen der Delegation richterlicher Sachaufklärung auf nicht-richterliche Personen, Diss. Berlin 1993  
(zitiert: *Seer*, Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht, S.).
- Seer, Roman** Das Rechtsinstitut der sog. tatsächlichen Verständigung, Betriebsberater 1999, S. 78 ff  
(zitiert: *Seer*, BB 1999, S.).
- Seer, Roman** Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht, Steuern und Wirtschaft 1995, S. 213 ff  
(zitiert: *Seer*, StuW 1995, S.).
- Seer, Roman** Verständigungen in Steuerverfahren, Habil. Köln 1996  
(zitiert: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S.).
- Sontheimer, Jürgen** Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht, Diss. Heidelberg 1986  
(zitiert: *Sontheimer*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht, S.).
- Streck, Michael** Die „tatsächliche Verständigung“ in der Praxis, Steuern und Wirtschaft 1993, S. 366 ff  
(zitiert: *Streck*, StuW 1993, S.).
- Thiel, Lea** Ermessensentscheidungen im Steuerrecht, Steuer und Studium 2011, S. 425 ff  
(zitiert: *Thiel*, SteuerStud 2011, S.).
- Thomas, Heinz; Putzo, Hans (Begr.); Reichold, Klaus, et al.** Zivilprozessordnung, FamFG, Verfahren in Familiensachen, GVG, Einführungsgesetze, EU-Zivilverfahrensrecht, Kommentar, 36. Auflage, München 2015  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Thomas/Putzo, Norm, Gesetz, Rn.).
- Tipke, Klaus** Die Steuerrechtsordnung, Band I, Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 1. Auflage, Köln 1993  
(zitiert: *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I, S.).
- Tipke, Klaus (Begr.); Lang, Joachim; Seer, Roman; Hey, Johanna, et. al.** Steuerrecht, 23. Auflage, Köln 2018  
(zitiert: *Bearbeiter* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, §, Rn.).

- Tipke, Klaus; Kruse, Heinz Wilhelm (Begr.); Seer, Roman; Brandis, Peter; Drüen, Klaus-Dieter, et. al.** Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung; Kommentar zur AO und FGO inkl. Steuerstrafrecht, 158. Lieferung 10.2019, Köln 2019 (zitiert: *Bearbeiter* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, §, Rn.).
- Völlmeke, Monika** Überlegungen zur tatsächlichen Vermutung und zum Anscheinsbeweis im finanzgerichtlichen Verfahren, Deutsche Steuerrundschau 1996, S. 1070 ff (zitiert: *Völlmeke*, DStR 1996, S.).
- von Mutius, Albert** Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen im Verwaltungsrecht, Juristische Ausbildung 1987, S. 92 ff (zitiert: *von Mutius*, Jura 1987, S.).
- Wiese, Thomas** Die Praxis der tatsächlichen Verständigung im Steuerverfahren, Deutsche Steuerzeitung 1997, 745 ff (zitiert: *Wiese*, DStZ 1997, S.).
- Wilke, Anna** Die Auswirkungen der tatsächlichen Verständigung auf das parallel geführte Steuerstrafverfahren, Deutsche Steuerrundschau 2018, S. 108 ff (zitiert: *Wilke*, DStR 2018, S.).
- Wittmann, Rolf** Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO, Steuern und Wirtschaft 1987, S. 35 ff (zitiert: *Wittmann*, StuW 1987, S.).
- Zöller, Richard (Begr.); Althammer, Christoph; Feskorn, Christian (Bearb.), et al.** Zivilprozessordnung, Kommentar, 33. Auflage, Köln 2020 (zitiert: *Bearbeiter* in: Zöller, §, Rn.).

# Inhaltsverzeichnis

Seite

<b>A. Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>B. Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren</b> .....	<b>2</b>
I. Zulässigkeit, Voraussetzungen, Anwendungsbereich und Folgen .....	2
1. Entwicklung der Rechtsprechung .....	2
a) Einordnung des RFH als unverbindliche Absprache .....	2
b) Etablierung der tatsächlichen Verständigung.....	3
2. Verwaltungsauffassung.....	4
a) Zulässigkeit .....	4
b) Voraussetzungen .....	5
c) Anwendungsbereich und Durchführung .....	5
d) Rechtsfolgen, Aufhebung und Änderung.....	6
e) Unwirksamkeit der Verständigung.....	7
3. Literatur .....	8
a) Kritische Stimmen gegenüber dem Rechtsinstitut .....	8
b) Befürwortende Meinungen.....	9
c) Weitergehende Auffassungen .....	10
4. Untersuchung, Kritik und eigene Stellungnahme .....	10
a) Gesetzmäßigkeit der Verwaltung .....	11
aa) Generelle Zulässigkeit von Verständigungen in der AO.....	11
(1) Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung .....	11
(2) Vereinbarkeit von öffentlich-rechtlichen Verträgen mit der AO.....	12
bb) Keine Verständigung über anzuwendendes Recht .....	13
cc) Eingriffsverwaltung und Gesetzesvorbehalt.....	14
(1) Tatbestand und konkreter Lebenssachverhalt .....	15
(a) Untersuchungsgrundsatz gemäß § 88 AO .....	15

(b)	Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflichten und Beweisrecht .....	16
(c)	Grenzen des Untersuchungsgrundsatzes .....	18
(aa)	Grenze der (Un-)Zumutbarkeit .....	18
(bb)	Grenze der (Un-)Möglichkeit .....	19
(cc)	Grenze der Verhältnismäßigkeit .....	20
(dd)	Stellungnahme .....	20
(d)	Die Schätzung als geeignetes Hilfsmittel? .....	21
(e)	Stellungnahme .....	24
(2)	Rechtsnormen als Voraussetzung des Steueranspruchs .....	25
(a)	Abgrenzung Tatsachen und Rechtsfragen .....	26
(b)	Unbestimmte            Rechtsbegriffe            und Beurteilungsspielraum .....	27
(c)	Ermessensspielraum .....	28
(d)	Rechtliche Vorfragen .....	29
(e)	Verständigung über ungeklärte Rechtsfragen .....	31
(f)	Stellungnahme .....	31
b)	Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	32
aa)	Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem .....	33
bb)	Sachlicher Grund als Rechtfertigung .....	35
cc)	Stellungnahme .....	36
c)	Zusammenfassung .....	38
II.	Durchführung .....	38
1.	Formerfordernis .....	38
2.	Zeitlicher Anwendungsbereich .....	39
3.	Vertretungs- und Abschlussbefugnis .....	40
III.	Rechtsfolgen .....	43

IV. Aufhebung, Änderung und Unwirksamkeit der Verständigung .....	43
1. Auswirkungen auf Ebene der tatsächlichen Verständigung .....	43
2. Auswirkungen auf Ebene des Steuerbescheids.....	45
<b>C. Die Verständigung im Steuerstrafverfahren .....</b>	<b>46</b>
I. Verhältnis von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren.....	47
II. Begriff und Funktion von Verständigungen im Strafverfahren .....	48
1. Formen möglicher Verständigungen im Strafverfahren .....	50
2. Einordnung der tatsächlichen Verständigung und Abgrenzung .....	50
III. Absprache und Verständigung im Strafverfahren .....	51
1. Voraussetzung und Wirkung einer Absprache nach § 160b StPO .....	51
2. Voraussetzung und Wirkung einer Verständigung nach § 257c StPO .....	52
3. Zusammenfassung .....	53
<b>D. Fazit.....</b>	<b>54</b>



## A. Einleitung

„I like to pay taxes. With them I buy civilization“

-Oliver Wendell Holmes<sup>1</sup>-

Der steuerliche „Deal“ macht Schlagzeilen, national wie international, und bewegt die Gemüter. In Deutschland war es der Fall von Curt Engelhorn, vormaliger Eigner der Mannheimer Böhringer-Ingelheim-Werke, welcher laut Berichten mittels einer Holding auf den Bermudas seinen beiden Töchtern ein beträchtliches Vermögen hat zukommen lassen.<sup>2</sup> Freilich ohne Schenkungssteuern zu entrichten. Am Ende sprachen die Finanzbehörden von erschwerten Sachverhaltsermittlungen und im Rahmen von vier tatsächlichen Verständigungen entstanden Nachzahlungen von rund 145 Millionen Euro. Bedingung war, dass es zu keinen Freiheitsstrafen komme. Im Gegenzug wurden Strafbefehle mit erheblichen Geldstrafen akzeptiert.

International war es der Fall Cristiano Ronaldo, welchem 2017 Steuerhinterziehung von 14,7 Millionen Euro vorgeworfen wurde und der Dank eines „Deals“ eine Haftstrafe vermeiden konnte.<sup>3</sup>

In der Öffentlichkeit genießt die tatsächliche Verständigung daher einen denkbar schlechten Ruf. Gerade wenn jedoch steuerstrafrechtliche Konstellationen vorliegen, kommen Finanzbehörden und Strafverfolgungsbehörden an die Grenzen ihrer Ermittlungsfähigkeit. Eine auf Konsens basierende Lösung des Steuerstreits und gleichzeitige Klärung des Strafverfahrens ist daher im Interesse aller Beteiligten. Hier stellen sich zwei Fragen, welche Ausgangspunkte dieser Arbeit bilden:

- Ist eine Verständigung im Besteuerungsverfahren möglich?
- Lässt sich diese Verständigung mit einem Strafverfahren verknüpfen?

---

<sup>1</sup> Justice Oliver Wendell Holmes, jr., geb. 1841 in Boston, MA/USA, gest. 1935 in Washington D.C./USA, war von 1902 bis 1932 Richter am Obersten Gerichtshof der Vereinigten Staaten (Supreme Court of the United States). Das Zitat steht über dem Gebäude der amerikanischen Bundessteuerverwaltung (Internal Revenue Service); Es entstammt einem Sondervotum Holmes in *Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100, dissentin.,; opinion 21. November. 1927.

<sup>2</sup> Quelle, Internet: <https://www.lto.de/recht/kanzleien-unternehmen/k/engelhorn-poellath-verdacht-steuerhinterziehung/>, abgerufen 13.01.2020, 06:00 Uhr.

<sup>3</sup> Quelle, Internet: <https://www.spiegel.de/sport/fussball/steuergewerkschaft-kritisiert-steuerdeal-von-cristiano-ronaldo-a-1249247.html>, abgerufen 13.01.2020, 06:00 Uhr.

## **B. Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren**

Die tatsächliche Verständigung ist in der gelebten Praxis geprägt von einer langen Entwicklung der Rechtsprechung und wurde mit dem BMF-Schreiben vom 30.07.2008<sup>4</sup> erstmals „in Form gegossen“. Dennoch bestehen deutlich unterschiedliche Ansätze und Meinungen, über die konkrete Ausgestaltung dieses nicht kodifizierten Rechtsinstituts.

### **I. Zulässigkeit, Voraussetzungen, Anwendungsbereich und Folgen**

Die Fragen der Zulässigkeit und der Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung gehen auf eine lange Rechtsprechungsentwicklung zurück und verschiedene Ansätze werden hierzu vertreten. Hieraus ergeben sich unterschiedliche Anforderung und Fragen der Handhabung, Anwendung und Rechtsfolgen.

#### **1. Entwicklung der Rechtsprechung**

Die Entwicklung der Rechtsprechung geht auf die Reichsabgabenordnung (RAO) 1919 zurück und dauert bis heute fort.

##### **a) Einordnung des RFH als unverbindliche Absprache**

Die RAO von 1919 sieht – entsprechend der seinerzeit herrschenden Literatur – keine Möglichkeit einer bindenden Einigung zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen vor.<sup>5</sup> Dennoch bestand bereits ein Bestreben zur einvernehmlichen Einigung im Steuerstreit. In einer ersten Entscheidung<sup>6</sup> über steuerliche Einigungen führt der RFH den Begriff der „tatsächlichen Verständigung“ ein und stellt dazu fest, dass ein Vergleich nur über Tatbestand und Rechtsfolge gemeinsam möglich sei.<sup>7</sup> Eine Bindung in Rechtsfragen hält der RFH im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung jedoch für nicht zulässig.<sup>8</sup> Diese Rechtsprechung verfestigt der RFH in vergleichbaren Fällen.<sup>9</sup> Er gelangt aber später zur Anerkennung einer Bindungswirkung, wenn die Vereinbarung durch Steuerbescheide umgesetzt wurde und diese

---

<sup>4</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, VV DEU BMF 2008-07-30 IV A - S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831.

<sup>5</sup> Vgl. *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 7.

<sup>6</sup> RFH-Urteil v. 20.10.1925 – II A 453/25RFHE 18, S. 92 ff.

<sup>7</sup> RFH-Urteil v. 20.10.1925 – II A 453/25RFHE 18, S. 92, 94.

<sup>8</sup> RFH-Urteil v. 20.10.1925 – II A 453/25RFHE 18, S. 92, 94.

<sup>9</sup> RFH-Urteile v. 01.12.1925 – II A 460, StuW 1926, S. 124, 125 f; v. 09.07.1929 – II A 357/29, RStBl. 1929, S. 436; v. 19.05.1931 II A 74/31, RStBl. 1931, S. 457; v. 13.10.1936 – VI A 723/36, RStBl. 1936, S. 1077.

Rechtskraft erlangt haben.<sup>10</sup> Und schließlich sieht der RFH sogar eine eigenständige Bindungswirkung gegeben, welche sich unmittelbar aus der tatsächlichen Verständigung selbst sowie aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergebe.<sup>11</sup> Der BFH behält diese Rechtsprechung dann bei<sup>12</sup> und verfestigt die Auffassung, dass nur „Streitpunkte rein tatsächlicher Art“ einer Vereinbarung zugänglich seien.<sup>13</sup> Die Rechtsprechung bleibt aber diffus.<sup>14</sup>

### **b) Etablierung der tatsächlichen Verständigung**

Letztlich ist es der VIII. Senat des BFH, der sich dazu durchringt die Einzelentscheidungen zu einem Gesamtbild zusammenzufügen. Mit seiner Entscheidung vom 11.12.1984<sup>15</sup> knüpft der BFH an die Rechtsprechung des RFH vom 25.10.1925 an und differenziert bei Verständigungen zwischen Sachverhalt und Rechtsfolge. Er erkennt ein Bedürfnis für solche Vereinbarungen und spricht diesen eine Bindungswirkung zu, wenn die Regelung nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führe.<sup>16</sup> Er begründet seine Auffassung damit, dass die Besteuerung – anders als früher – vielfach an Sachverhalte anknüpfe, welche erst in der Zukunft abgeschlossen seien und zunehmend Unsicherheiten bezüglich Wertermittlung und Beweisschwierigkeiten beständen. In diesen Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung seien tatsächliche Verständigung unter dem Aspekt der Effektivität der Besteuerung, der Verfahrensbeschleunigung und dem Rechtsfrieden geboten.<sup>17</sup> Da er nicht auf den einzelfallbezogenen Grundsatz von Treu und Glauben zurückgreift, liegt die Annahme nahe, dass das Gericht den Vertragsgrundsatz „*pacta sunt servanda*“ anwenden will.<sup>18</sup>

Dieser Auffassung schließt sich der III. Senat des BFH an und ergänzt, dass tatsächlichen Verständigungen ein unabweisbares, praktisches Bedürfnis

<sup>10</sup> RFH-Urteil v. 02.12.1936 – VI A 829/36, RStBl. 1937, S. 20 f.

<sup>11</sup> RFH-Urteil v. 10.09.1941 – VI 190/41, RStBl. 1941, S. 762 f.; davon abweichend negierte der IV. Senat die Verbindlichkeit einer Verständigung, RFH-Urteil v. 04.09.1941 – IV 144/41, RStBl. 1941, S. 769.

<sup>12</sup> BFH-Urteil v. 27.01.1955 – IV 281/54 U, BStBl. III 1955, S. 92.

<sup>13</sup> BFH-Urteil v. 06.11.1962 – I 298/61 U, BStBl. III 1963, S. 104.

<sup>14</sup> Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S.69 f.

<sup>15</sup> BFH-Urteil v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, S. 354.

<sup>16</sup> BFH-Urteil v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, S. 354, 358.

<sup>17</sup> BFH-Urteil v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, S. 354, 358 f; Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 72.

<sup>18</sup> *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 72, welcher auf die Anmerkung zum Urteil in HFR 1985, S. 213, 214 verweist, welche ausdrücklich auf diese Herleitung abstellt und von der *Seer* vermutet, dass sie vom Berichterstatter des erkennenden Senats verfasst wurde.

zukommen, um Unklarheiten und Ungewissheiten, wie sie insbesondere in Schätzungsfragen aufkommen, zu beseitigen.<sup>19</sup> Der I. Senat des BFH<sup>20</sup> folgt diesem Verständnis, jedoch schließt dieser die Bindungswirkung nicht aus *pacta sunt servanda*, sondern stellt vielmehr auf den Grundsatz von Treu und Glauben ab. Dieser erfordere im Steuerrechtsverhältnis, dass jeder auf die berechtigten Belange des anderen Rücksicht nehme und sich nicht mit seinem eigenen, früheren Verhalten in Widerspruch setze, auf das der andere vertraut und aufgrund dessen er unwiderruflich disponiert habe (*venire contra factum proprium*).<sup>21</sup>

Nachdem weitere Senate des BFH daraufhin die Zulässigkeit der tatsächlichen Verständigung bestätigt haben,<sup>22</sup> ohne aber auf die Begründung des bindenden Charakters einzugehen, kann von einer gefestigten Rechtsprechung ausgegangen werden.

## 2. Verwaltungsauffassung

Die Verwaltung nimmt die BFH-Rechtsprechung auf und setzt diese zunächst auf Länderebene in Form von Verfügungen um.<sup>23</sup> Schließlich ergeht das BMF-Schreiben vom 30.07.2008,<sup>24</sup> welches die Zulässigkeit und die Anforderungen an die tatsächliche Verständigung in der Praxis bis heute entscheidend prägt. Dieses wird an die weiteren Entwicklungen in der Rechtsprechung angepasst.<sup>25</sup>

### a) Zulässigkeit

Auch dem BMF-Schreiben vom 30.07.2008 zufolge ist eine tatsächliche Verständigung nur im Bereich der Sachverhaltsermittlung zulässig.<sup>26</sup> Die tatsächliche Verständigung ist nicht zulässig zur Klärung zweifelhafter Rechtsfragen sowie zur Vereinbarung über den Eintritt bestimmter Rechtsfolgen und über

<sup>19</sup> BFH-Urteil v. 05.10.1990 – III R 19/88, BFHE 162, 211, BStBl. II 1991, 45, Rn. 17 -juris.

<sup>20</sup> BFH-Urteil v. 06.02.1991 – I R 13/86, BFHE 164, 168, BStBl. II 1991, 673, Rn. 13 -juris.

<sup>21</sup> BFH-Urteil v. 06.02.1991 – I R 13/86, BFHE 164, 168, BStBl. II 1991, 673, Rn. 21 -juris.

<sup>22</sup> BFH-Urteile, v. 28.07.1993 – XI R 68/92; v. 08.09.1994 – V R 70/91, BStBl. II 1995, 32.

<sup>23</sup> Bspw. OFD Karlsruhe Vfg. v. 01.08.2001, VV BW OFD Karlsruhe 2001-08-01 S 0223, seit 29.07.2008 außer Kraft.

<sup>24</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, VV DEU BMF 2008-07-30 IV A - S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831.

<sup>25</sup> Zuletzt durch BMF-Schreiben v. 15.04.2019, VV DEU BMF 2019-04-15 IV A 3 - S 0223/07/10002, BStBl. I 2019, S. 447.

<sup>26</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 2.1.

die Anwendung bestimmter Rechtsvorschriften. Weiterhin ist diese nicht zulässig, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.<sup>27</sup>

Damit beschränkt die Verwaltung die Zulässigkeit streng auf den Bereich der Annahme eines bestimmten Sachverhalts. Lediglich im Bereich, in welchem über Vorfragen zum Sachverhalt zu entscheiden ist, hält sie eine Verständigung, in Anlehnung an die Rechtsprechung,<sup>28</sup> für zulässig.<sup>29</sup>

### **b) Voraussetzungen**

Nach den Kriterien des BMF<sup>30</sup> setzt die tatsächliche Verständigung eine erschwerte Sachverhaltsermittlung voraus. Dies kann beispielsweise vorliegen, wenn sich einzelne Sachverhalte nur mit einem nicht vertretbaren Arbeits- und Zeitaufwand ermitteln lassen. Die bloße Kompliziertheit begründet dagegen noch nicht einen Fall erschwelter Sachverhaltsermittlung. Zur Beurteilung der Frage der erschwerten Sachverhaltsermittlung kann auf das Verhältnis von voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden. Hierzu kann auch auf die Belastung durch ein zu erwartendes finanzgerichtliches Verfahren abgestellt werden.

### **c) Anwendungsbereich und Durchführung**

Der Anwendungsbereich erstreckt sich insbesondere auf Fälle in denen ein Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielraum besteht.<sup>31</sup> Die tatsächliche Verständigung bezieht sich – anders als die verbindliche Auskunft – ausschließlich auf abgeschlossene Sachverhalte. Lediglich wenn sich der Sachverhalt, über welchen eine Verständigung erzielt wurde, auf die Zukunft auswirkt, soll auch insofern eine Bindungswirkung eintreten, wenn dies vom Willen der Parteien umfasst ist und die tatsächlichen Verhältnisse die Gleichen bleiben.<sup>32</sup>

Soweit Besteuerungsgrundlagen von einer Verständigung nicht umfasst sind, wirken die gesetzlichen Pflichten des Finanzamts zur Erforschung des Sachverhalts gem. §§ 85, 88 AO, des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung gem. § 90

<sup>27</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 2.2.

<sup>28</sup> BFH-Urteil v. 01.02.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, S. 520.

<sup>29</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 2.3.

<sup>30</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 3.

<sup>31</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 4.1.

<sup>32</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 4.2.; dies soll bspw. der Fall sein bei der Festlegung der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts oder der Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand.

AO sowie die des Finanzamts und Finanzgerichts zur Schätzung nach § 162 AO, § 96 Abs. 1 FGO fort.<sup>33</sup>

In unwesentlichen Fällen soll eine Einigung außerhalb der tatsächlichen Verständigung angestrebt werden, welche als (ggf. fernmündliche) Absprache lediglich mit Aktenvermerk zu dokumentieren ist. Die Abgrenzung der Absprache zur tatsächlichen Verständigung habe sich an der Bedeutung des Gesamtsteuerfalls zu orientieren, wobei nicht kleinlich zu verfahren sei.<sup>34</sup>

Weiter müssen die Beteiligten zur abschließenden Regelung befugt sein, d.h. der Steuerpflichtige muss durch einen Bevollmächtigten wirksam vertreten sein und die Finanzbehörde muss durch einen zur abschließenden Zeichnung berechtigten Amtsträger beteiligt sein. Fehler hierbei können durch ausdrückliche, nachträgliche Zustimmung gegenüber allen Beteiligten geheilt werden.<sup>35</sup>

Die tatsächliche Verständigung soll sich nur auf einzelne Sachverhalte beziehen<sup>36</sup> Sie ist schriftlich festzuhalten und mit Hinweis auf die Bindungswirkung von den Beteiligten zu unterschreiben.<sup>37</sup>

#### **d) Rechtsfolgen, Aufhebung und Änderung**

Die Beteiligten sind mit Abschluss der tatsächlichen Verständigung an die getroffene Tatsachenbehandlung aus dem Grundsatz von Treu und Glauben direkt gebunden, die Bindungswirkung ergibt sich nicht erst durch die Berücksichtigung im Steuerbescheid. Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen beseitigen dabei die Bindungswirkung regelmäßig nicht, insofern besteht im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens kein Rechtsschutzbedürfnis.<sup>38</sup>

Eine einvernehmliche Aufhebung oder Änderung der tatsächlichen Verständigung durch die Beteiligten ist zulässig, soll aber auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben.<sup>39</sup> Die Aufhebung oder Änderung des Verwaltungsakts,

---

<sup>33</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 4.3.

<sup>34</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 5.

<sup>35</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 5.1 ff.

<sup>36</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 5.4; „Paketlösungen“ sind zu vermeiden im Hinblick auf einen denkbaren Wegfall der Geschäftsgrundlage.

<sup>37</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 5.5.

<sup>38</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 6.1.

<sup>39</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 7.1.

welcher die tatsächliche Verständigung zu Grunde legt, kommt dagegen nur in Betracht, wenn dies nach verfahrensrechtlichen Vorschriften zulässig ist.<sup>40</sup>

### e) Unwirksamkeit der Verständigung

Die tatsächliche Verständigung ist unwirksam, wenn sie unter Ausübung unzulässigen Drucks auf den Steuerpflichtigen oder durch unzulässige Beeinflussung zu Stande gekommen ist. Allein die Sorge um weitere Ermittlungen und der Druck eines laufenden Steuerstrafverfahren reichen für die Beseitigung der „Willenserklärung“ jedoch nicht aus. Die Verständigung ist zudem unwirksam, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis<sup>41</sup> führt, d.h. gegen die Regeln der Logik oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt.<sup>42</sup>

Als weitere Gründe für die Unwirksamkeit kommen die im BGB über die Willenserklärungen aufgeführten Gründe in Betracht: Das Scheingeschäft (§ 117 BGB), die Anfechtungsgründe (§§ 119, 120, 123 BGB), der offene Eini-gungsmangel (§ 154 BGB), Vertretungsmängel (bspw. nach §§ 164 ff BGB) und die Störung der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB). Weiter führen die in § 130 Abs. 2 AO genannten Tatbestände zur Unwirksamkeit.<sup>43</sup>

Zum Verfahren bei vermuteter Unwirksamkeit ist zu unterscheiden, ob die tatsächliche Verständigung bereits in einem Verwaltungsakt berücksichtigt wurde oder nicht.<sup>44</sup> Wurde sie noch nicht berücksichtigt und sind sich die Beteiligten über die Unwirksamkeit einig, so ist sie aufzuheben oder zu ändern. Geht dagegen nur das Finanzamt von einer Wirksamkeit aus, so teilt es dies dem Steuerpflichtigen mit und berücksichtigt die Vereinbarung in der entsprechenden Steuerfestsetzung. Hiergegen kann sich der Steuerpflichtige im Rechtsbehelfsverfahren wehren. Geht das Finanzamt aber – im Gegensatz zum Steuerpflichtigen – von einer Unwirksamkeit aus, informiert es den Steuerpflichtigen und gibt Gelegenheit zur Stellungnahme. Bleibt es bei den Diferenzen, so ist die Verständigung bei der Steuerfestsetzung nicht zu

---

<sup>40</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 7.2., gemeint sind wohl die einschlägigen Änderungs-vorschriften §§ 129 ff, 164 f u. 172 ff AO bzw. fehlende Bestandskraft.

<sup>41</sup> Zum Begriff s. BFH-Urteil v. 06.02.1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991, S. 673.

<sup>42</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.1.

<sup>43</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.2.

<sup>44</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.3 ff.

berücksichtigen und der Steuerpflichtige kann sich im Rechtsbehelfsverfahren gegen die Nichtberücksichtigung wehren.<sup>45</sup>

Kam es bereits zu einer Umsetzung der Verständigung in einen Verwaltungsakt, so kommt eine Änderung nach den o.g. Grundsätzen nur in Betracht, wenn Änderungsvorschriften greifen bzw. eine Bestandskraft noch nicht eingetreten ist. Wenn der Steuerpflichtige steuererhebliche Tatsachen bei Abschluss der Verständigung verschweigt, so kann der hieraus hervorgegangene Steuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel geändert werden. Zudem kommt eine Änderung auch bei der Erwirkung durch unlautere Mittel wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung in Betracht nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. c) AO.<sup>46</sup>

### 3. Literatur

In der Literatur hat die Entwicklung der Rechtsprechung und die Umsetzung durch die Verwaltung unterschiedlichen Anklang gefunden:

#### a) Kritische Stimmen gegenüber dem Rechtsinstitut

Im Hinblick auf § 85 S. 1 AO, wonach die Finanzbehörde einer strengen Gesetzesbindung unterliegt, begegnet die tatsächliche Verständigung dem Einwand, dass eine Verpflichtung zur Ermittlung der genauen gesetzlichen Steuerlast bestehe, soweit keine Ausnahme hiervon existiere. Mangels Rechtsgrundlage für einvernehmliche Regelungen sei die tatsächliche Verständigung unzulässig.<sup>47</sup> Zudem wird dem Rechtsinstitut entgegengehalten, dass der Gesetzgeber für die AO 1977 bewusst nicht auf eine den öffentlich-rechtlichen Vertrag gem. §§ 55 VwVfG, 54 SGB X entsprechende Regelung zurückgegriffen habe, sodass kein Zweifel an der Absicht des Gesetzgebers bestehen könne, dass dieser den öffentlich-rechtlichen Vertrag für das Steuerrecht habe ausschließen wollen.<sup>48</sup> Ebenfalls wird darauf verwiesen, dass der Gesetzgeber mit der Schätzung gem. § 162 AO ein Regelwerk zur Klärung nicht vollständig ermittelbarer Sachverhalte zur Verfügung gestellt habe.<sup>49</sup>

<sup>45</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.3.1.

<sup>46</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.3.2.

<sup>47</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 166 ff.; Große, StBp 1986, S. 59; Ähnlich Fischer in: H/H/S, § 38 AO (Stand: 02.1989), Rn. 72 ff.

<sup>48</sup> Martens, StuW 1986, S. 97, 98, 102.

<sup>49</sup> Trzaskalik in: H/H/S, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 46.

Weiter begegnet das Institut Kritik im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. § 85 S. 1 AO sowie dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Die tatsächliche Verständigung führe dazu, dass der staatliche Besteuerungsanspruch nicht voll durchgesetzt werde, sodass eine Ungleichbehandlung zu Steuerfällen eintrete in welchen streng nach Gesetz besteuert würde. Zudem beeinflusse bei der tatsächlichen Verständigung das Verhandlungsgeschick das Ergebnis, sodass es zu unterschiedlichen Besteuerungen komme.<sup>50</sup>

### b) Befürwortende Meinungen

Teilweise wird vertreten, dass sich die Frage nach der Zulässigkeit der tatsächlichen Verständigung bereits deswegen erübrigt, weil sich diese als Rechtsinstitut fest etabliert habe und ein praktisches Bedürfnis ohne Zweifel dringend bestehe.<sup>51</sup> Die dem Steuerrecht zu Grunde liegenden Lebenssachverhalte seien derart kompliziert, dass eine Besteuerung ohne das Instrument der tatsächlichen Verständigung gar nicht möglich wäre. Die Finanzverwaltung und Gerichtsbarkeit wären ohne die Möglichkeit einer Einigung im Wege der tatsächlichen Verständigung einer solchen Verfahrensflut ausgesetzt, dass sie ihre Aufgaben nicht in angemessener Weise erledigen könnten.<sup>52</sup> Insofern wird die tatsächliche Verständigung, bezüglich der Einigung auf einen fiktiven Sachverhalt, auch als Kapitulation vor der Macht des Faktischen bezeichnet.<sup>53</sup>

*Englisch* befürwortet das Institut noch unter einem beweisrechtlichen Aspekt.<sup>54</sup> In Schätzungsfällen gehe, streng nach der Rosenberg'schen Normbegünstigungstheorie,<sup>55</sup> eine nichtaufklärbare und nicht beweisbare, steuermindernde Tatsache zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nicht in die

---

<sup>50</sup> *Große*, StBp 1986, S. 60 f; ähnlich *Isensee*, StuW 1994, S. 12 f; kritisch auch *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78, Rn. 122; vgl. *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 20.

<sup>51</sup> *Lockmann*, Verständigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 7; zur erheblichen Bedeutung für die Praxis: *Schuhmann*, Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren, DStZ 1995, S. 34, 35; *Streck*, StuW 1993, S. 366; *Wiese*, Die Praxis der tatsächlichen Verständigung im Steuerverfahren, DStZ 1997, 745.

<sup>52</sup> *Schallmoser* in: H/H/S AO/FGO, § 201 AO, Rn. 64.

<sup>53</sup> *Lockmann*, Verständigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 7.

<sup>54</sup> *Englisch* IFST-Schrift 417, S. 17.

<sup>55</sup> *Rosenberg*, Die Beweislast, S. 98 f; entsprechend dieser hat die Finanzbehörde steuerbegünstigende und -aufhellende Tatsachen zu beweisen. Der Steuerpflichtige trägt die Beweislast für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen, vgl. BFH-Urteile v. 05.11.1970 - V R 71/67, BStBl. II 1971, S. 220, 224; v. 24.06.1976 - IV R 101/75, BStBl. II 1976, S. 562, 563.

Schätzungsberechnung mit ein. Dies erfolge selbst dann, wenn der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten voll nachkomme. Um in Fällen nicht aufklärbarer Sachverhalte durch ein non-liquet nicht übermäßig belastet zu werden, sei eine tatsächliche Verständigung von Nöten.<sup>56</sup>

### c) Weitergehende Auffassungen

Teilweise wird darüber hinaus sogar vertreten, dass eine bindende tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen auch dann zulässig sei, wenn die Rechtslage unklar sei und sich die Finanzverwaltung in vertretbarer Weise der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen oder einer Kompromisslinie anschließen dürfte.<sup>57</sup>

Zudem wird vertreten, dass eine Verständigung über die Konkretisierung der Ermessensspielräume möglich sei, soweit der Ermessenszweck durch das gemeinsame Ergebnis gewahrt bleibe.<sup>58</sup> Hierbei werde nicht in unzulässiger Weise auf einen klaren, rechtlich einwandfrei begründeten Steueranspruch, welcher der Höhe nach zweifelsfrei feststehe, verzichtet. Vielmehr handelten die Parteien zulässigerweise im Rahmen der vom Gesetzgeber gegebenen unbestimmten Rechtsbegriffe und Ermessensspielräume.<sup>59</sup>

## 4. Untersuchung, Kritik und eigene Stellungnahme

Bezüglich der Frage der Zulässigkeit der tatsächlichen Verständigung ist zu prüfen, ob diese insbesondere mit dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Steuerverwaltung nach §§ 85, 88 AO vereinbar ist. Die Frage der Zulässigkeit und ihres Umfangs bedingen die Voraussetzungen und den Anwendungsbereich der tatsächlichen Verständigung.

Bezüglich der Problematik der Änderung und Aufhebung, aber auch für die mögliche Unwirksamkeit des Rechtsinstituts, ist zunächst zur Bestimmung der anwendbaren Rechtsvorschriften ihre Rechtsnatur zu klären.<sup>60</sup>

<sup>56</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 17.

<sup>57</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 30, m.w.N.

<sup>58</sup> *Ehlers*, DStZ 1965, S. 65 f; *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 30, m.w.N.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 217; wohl auch: *Lockmann*, Verständigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 7.

<sup>59</sup> *Ehlers*, DStZ 1965, S. 65 f; *Eich*, Die tatsächliche, S. 25.

<sup>60</sup> Der Streit ist insofern nicht nur von akademischer Natur, *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 17 m.w.N.<sup>60</sup>

### a) Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Fraglich ist zunächst, ob die tatsächliche Verständigung gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nach §§ 85, 88 AO verstößt.

#### aa) Generelle Zulässigkeit von Verständigungen in der AO

Darüber hinaus ist fraglich, ob die tatsächliche Verständigung als öffentlich-rechtlicher Vertrag zu qualifizieren ist und ob der Gesetzgeber nicht jegliche Form des öffentlich-rechtlichen Vertrages im Besteuerungsverfahren ausgeschlossen hat.

#### (1) Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung

Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Grundlage der tatsächlichen Verständigung im jeweiligen konkreten Steuerverhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde zu erkennen und die der tatsächlichen Verständigung zukommende Bindungswirkung ist dabei aus dem Grundsatz von Treu und Glauben herzuleiten.<sup>61</sup> Dieser erkennt in der tatsächlichen Verständigung ein eigenständiges Rechtsinstitut, sodass weder unmittelbar, noch analog eine Anwendung der für Verträge geltenden Regelungen erfolgen kann.<sup>62</sup> Dagegen müsse jeder Beteiligter im konkreten Steuerverhältnis nach Treu und Glauben Rücksicht auf die Interessen des anderen nehmen.<sup>63</sup>

Die überwiegende Auffassung in der Literatur<sup>64</sup> und auch Teile der Rechtsprechung<sup>65</sup> gehen davon aus, dass es sich bei der tatsächlichen Verständigung um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag handelt und sich die Bindungswirkung aus dem Vertragsrecht ergibt. Dies erscheint im Hinblick auf die Folgen von Fehlern und ein späteres Abweichen von der getroffenen Abrede sachgerechter.<sup>66</sup> Zudem fußt die tatsächliche Verständigung so auf einer

---

<sup>61</sup> St.Rspr. BFH-Urteile v. 06.02.1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991, S. 673, 674 f; v. 31.07.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, S. 625, 626; v. 12.08.1999 – XI R 27/98, BFH/NV 2000, S. 537, 538, -Beschlüsse v. 30.07.1997 – II B 18/97, BFH/NV 1998, S. 188, 189; v. 25.08.2006 – VIII B 13/06, BFH/NV 2006, S. 2122, 2123.

<sup>62</sup> BFH-Beschluss, v. 25.08.2006 – VIII B 13/06, BFH/NV 2006, S. 2122, 2123.

<sup>63</sup> BFH-Urteil v. 06.02.1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991, S. 673, 674 f; v. 31.07.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, S. 625, 626; -Beschluss v. 30.07.1997 – II B 18/97, BFH/NV 1998, S. 188, 189.

<sup>64</sup> *Bilsdorfer*, BB 1994, S. 634; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 20; *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 34; *Seer*, BB 1999, S. 80; *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 16 m.w.N.

<sup>65</sup> FG Hamburg, Urteil v. 04.12.1991 – II 125/89, EFG 1992, S. 379; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 26.03.1992 – 3 K 132/86, EFG 1992, S. 706.

<sup>66</sup> *Bilsdorfer*, BB 1994, S. 634; *Seer*, BB 199, S. 80; *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 16 m.w.N.

klaren Rechtsgrundlage und vermittelt – im Gegensatz zum Grundsatz von Treu und Glauben – vorhersehbare rechtliche Konsequenzen.

Nicht festlegen möchte sich dagegen die Finanzverwaltung. Auf der einen Seite leitet das BMF die Bindungswirkung zwar aus dem Grundsatz von Treu und Glauben her.<sup>67</sup> Auf der anderen Seite aber wendet es bezüglich der Durchführung und Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung konsequent die Rechtsgeschäftslehre nach Vorschriften des BGB an, wie die zur Vertretungsmacht und zur Genehmigung,<sup>68</sup> die Anfechtungsregeln und die Störung der Geschäftsgrundlage,<sup>69</sup> und spricht von „Willenserklärungen“.<sup>70</sup>

Überzeugend ist die Auffassung, nach welcher es sich bei der tatsächlichen Verständigung um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag handelt. Zunächst erscheint die Begründung im bloßen Steuerverhältnis und den gegenseitigen Rücksichtnahmepflichten aus diesem sehr weitreichend und die rechtlichen Konsequenzen hieraus vermitteln einen wenig überschaubaren Eindruck<sup>71</sup> für ein derart starkes Maß an Bindungswirkung. Die Vorschriften zur Rechtsgeschäftslehre des BGB überzeugen in entsprechender Anwendung dagegen durch eine klare Konzeption und ein hohes Maß an Rechtssicherheit.<sup>72</sup> Zudem entspricht die tatsächliche Verständigung der Definition eines Vertrages: Dieser setzt die von zwei oder mehreren Personen herbeigeführte Willensübereinstimmung zur Herbeiführung eines rechtlichen Erfolges voraus.<sup>73</sup> Die Parteien möchten mit ihrer Willensbekundung den rechtlichen Erfolg herbeiführen, dass ein in Frage kommender Sachverhalt für beide als verbindlich zu Grunde gelegt wird und auf Einwendungen verzichtet wird.

## **(2) Vereinbarkeit von öffentlich-rechtlichen Verträgen mit der AO**

Möglicherweise könnte ein solcher öffentlich-rechtlicher Vertrag nach dem gesetzgeberischen Willen für die AO ausgeschlossen sein, wenn mit der AO 1977 bewusst auf eine Übernahme von Vorschriften über den öffentlich-rechtlichen Vertrag, welche den §§ 54 f VwVfG, 53 f SGB X entsprechen,

<sup>67</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 6.1.

<sup>68</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 5.2 u. 5.3.

<sup>69</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.2.

<sup>70</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.1.

<sup>71</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 34; *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 16.

<sup>72</sup> So *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 21.

<sup>73</sup> *Ellenberger* in: Palandt, BGB, Einführung vor § 145, Rn. 1.

verzichtet wird.<sup>74</sup> In der Tat findet sich in der AO 1977 keine Regelung über den dem historischen Gesetzgeber bereits bekannten Vergleichsvertrag und eine solche findet auch nicht in die jüngeren Fassungen der AO Eingang.<sup>75</sup> Ein Hinweis ergibt sich zwar aus § 78 Nr. 3 AO, welcher den öffentlichen Vertrag im Besteuerungsverfahren voraussetzt, jedoch halten Teile der Literatur die Übernahme der Vorschrift aus dem VwVfG für ein „Redaktionsversehen“.<sup>76</sup> Diese Annahme ist jedoch nicht konsequent, denn die Abgabenordnung kennt den öffentlich-rechtlichen Vertrag durchaus als Randerscheinung in § 224a Abs. 1 S. 1 AO. Selbst wenn es sich aber um ein „Redaktionsversehen“ handeln sollte, ist daraus nicht zu schließen, dass der Gesetzgeber den öffentlich-rechtlichen Vertrag aus dem Steuerrecht gänzlich verbannen will. Denn es ließe sich genauso gut daraus schließen, dass der Gesetzgeber eine bindende Vereinbarung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen für möglich hält, wenn er die Vorschrift so leichtfertig übernimmt.<sup>77</sup> Für *Martens*<sup>78</sup> Schlussfolgerung, dass der Gesetzgeber eine bewusste Entscheidung gegen die Zulässigkeit von Verträgen im Steuerrecht getroffen hat, finden sich daher keine Anhaltspunkte.<sup>79</sup> Es ist daher festzustellen, dass die AO bindende Verträge weder generell zulässt, noch solche ausschließt.<sup>80</sup> Damit wäre die tatsächliche Verständigung als öffentlich-rechtlicher Vertrag zulässig.

### **bb) Keine Verständigung über anzuwendendes Recht**

Verwaltungshandeln ist als Ausdruck vollziehender Gewalt gemäß dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG an Gesetz und Recht gebunden. Hieraus leitet sich der Vorrang des Gesetzes ab und enthält ein Abweichungsverbot, nach welchem die vollziehende Gewalt nicht gegen geltende Rechtsätze verstoßen darf.<sup>81</sup> Einfachgesetzlich findet dies Ausdruck im Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gem. § 85 S. 1 AO. Übertragen auf das Institut der tatsächlichen Verständigung bedeutet dies, dass Verständigungen,

<sup>74</sup> Vgl. *Martens*, *StuW* 1986, S. 97, 98, der Gesetzgeber habe den öffentlich-rechtlichen Vertrag aus der Abgabenordnung „eliminieren“ wollen.

<sup>75</sup> *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung*, S. 44.

<sup>76</sup> *Vogel* in: *FS-Döllerer*, S. 677, 689; *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung*, S. 44, m.w.N.

<sup>77</sup> *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung*, S. 45.

<sup>78</sup> *Martens*, *StuW* 1986, S. 98.

<sup>79</sup> *Vogel* in: *FS-Döllerer*, S. 677, 690.

<sup>80</sup> *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung*, S. 45; *Söhn* in: *H/H/S, AO/FGO*, § 78 AO, Rn. 159 f.

<sup>81</sup> Sog. negative Gesetzmäßigkeit der Verwaltung; vgl. *Seer*, *Verständigungen im Steuerverfahren*, S. 125.

welche gegen geltendes Recht verstoßen, unzulässig sind. Eine Verständigung über die Anwendung von Recht ist daher grundsätzlich nicht möglich.

### cc) Eingriffsverwaltung und Gesetzesvorbehalt

Fraglich ist, ob die AO darüber hinaus dennoch „Spielraum“ für Verständigungen offenlässt, wenn die Verständigung nicht unmittelbar die Anwendung von Recht – sondern bspw. reine Sachverhaltsfragen – betrifft. Zunächst ist Art. 20 Abs. 3 GG und § 85 S. 1 AO keine Aussage hinsichtlich eines Vorbehalts des Gesetzes zu entnehmen, nach welchem jegliches Verwaltungshandeln auf eine positiv-rechtliche Grundlage zu stützen wäre.<sup>82</sup> Da sich Verwaltungshandeln der Steuerverwaltung aber regelmäßig als Eingriffsverwaltung äußert<sup>83</sup> und den der tatsächlichen Verständigung folgenden Verwaltungsakten Eingriffspotenzial zukommt<sup>84</sup> und folglich zumindest ein Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG in Betracht kommt, unterliegen diese damit schon dem grundgesetzlichen Gesetzesvorbehalt.<sup>85</sup> Da im Übrigen auch die Eigentumsfreiheit in Betracht kommt, leitet sich der Gesetzesvorbehalt aus Art. 20 Abs. 3; 2 Abs. 1; 14 Abs. 1 S. 2 und Abs. 3 S. 2 GG her.<sup>86</sup> Einfachgesetzlich kommt dies in der Abgabenordnung sowohl in § 85 AO, welcher die Finanzbehörde berechtigt und verpflichtet die gesetzlich geschuldeten Steuern zu erheben,<sup>87</sup> als auch in § 38 AO zum Ausdruck, nach welchem die Verwirklichung des Tatbestands, an welchem das Gesetz eine Leistungspflicht knüpft, Voraussetzung für die Entstehung eines Steueranspruchs ist.<sup>88</sup>

<sup>82</sup> Sog. positive Gesetzmäßigkeit der Verwaltung; vgl. *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 125 f; Das BVerfG leitet teilweise dennoch aus Art. 20 Abs. 3 GG einen Vorbehalt des Gesetzes ab, BVerfG-Beschluss v. 28.10.1975 – 2 BvR 883/73, BVerfGE 40, S. 237, 248 f, u.a.; Diese Entscheidungen begründen jedoch nur den Vorbehalt bei bestehenden Gesetzen, regeln aber nicht, was geschehe, wenn kein Gesetz vorhanden sei, *Seer a.a.O.*, Fn. 18 m.w.N.

<sup>83</sup> *Frotscher* in: Schwarz/Pahlke, AO, § 118, Rn. 3.

<sup>84</sup> Dies gilt sowohl für festsetzende Steuerverwaltungsakte, welchen ein vollstreckbarer Titel zur zwangsweisen Durchsetzung staatlicher Ansprüche zukommt (klassischer Eingriffsbegriff), als auch für feststellende Steuerverwaltungsakte, welche nach modernem Eingriffsverständnis ebenfalls eine potenzielle Beeinträchtigung von Grundrechtspositionen beinhaltet, *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 156 f.

<sup>85</sup> *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 156 f.

<sup>86</sup> *Hey* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 230 ff; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 6 m.w.N.; für das Rechtsstaatsprinzip v.a. das BVerfG, Urteil v. 24.01.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, S. 318.

<sup>87</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 8; *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 28 ff.

<sup>88</sup> *Schuster* in: H/H/S, AO/FGO, § 38 AO, Rn. 4

Der Steueranspruch ergibt sich folglich gem. § 38 AO aus dem Tatbestand (1) und den darauf anzuwendenden Rechtsnormen (2).<sup>89</sup> Zu untersuchen ist, wie streng diese Verknüpfung wirkt und ob ein etwaiger „Spielraum“ besteht.

### **(1) Tatbestand und konkreter Lebenssachverhalt**

Tatbestand i.S.d. § 38 AO stellt dabei die Gesamtheit aller in den materiellen Steuerrechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen dar, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen eintreten und ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis entsteht. Tatbestand ist somit das abstrakte Spiegelbild des konkreten Lebenssachverhalts.<sup>90</sup>

Der zu Grunde zulegende, konkrete Sachverhalt präsentiert sich dagegen in der Realität keinesfalls als gegeben und gesetzt, sondern oftmals lücken- und bruchstückhaft. Die Annahme des § 38 AO eines konkret zu Grunde zulegenden Tatbestands als Verwirklichung eines konkreten Lebenssachverhalts, welchem ein objektiver Wahrheitsgehalt zukommen mag, ist tatsächlich nur ein gesetzlich vorausgesetzter Idealzustand.

#### **(a) Untersuchungsgrundsatz gemäß § 88 AO**

Um diesen Idealzustand möglichst zu erfassen, hat der Gesetzgeber der Finanzbehörde den Untersuchungsgrundsatz gem. § 88 AO zur Verfügung gestellt. Der Untersuchungsgrundsatz verwirklicht das Prinzip der materiellen Wahrheit,<sup>91</sup> welches die Finanzbehörden zur Aufklärung eines Sachverhalts notwendigen Tatsachenstoffs verpflichtet, welche „idealiter“ zu einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Feststellung des Sachverhalts führen muss.<sup>92</sup>

Über das Vorliegen eines steuererheblichen Sachverhalts entscheidet die Finanzbehörde nach ihrer aus dem Gesamtergebnis des Verwaltungsverfahrens gewonnenen Überzeugung, unter freier Beweiswürdigung.<sup>93</sup> Freibeweis bedeutet, dass die Finanzbehörden in der Würdigung und Abwägung aller für die Feststellung des Sachverhalts relevanten Tatsachen und Tatsachenschlüsse frei sind.<sup>94</sup> Im steuerlichen Massenverfahren ist aber eine unumstößliche und endgültige Gewissheit nicht erreichbar, sodass die Feststellungen, welche aus

---

<sup>89</sup> *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 21.

<sup>90</sup> *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 38 AO, Rn. 3, m.w.N.

<sup>91</sup> BFH-Urteil v. 15.10.1976 – VI R 32/76, BStBl. II 1976, S. 767, 768.

<sup>92</sup> *Söhn* in: H/H/S AO, § 88 Rn. 13, 207 m.w.N.

<sup>93</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO, Rn. 210.

<sup>94</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 211.

der Beweiswürdigung hervorgehen, mit an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit getroffen werden. Dieses Ideal der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit ist im Massenverfahren jedoch weder allgemein noch in der Mehrzahl der Fälle erreichbar.<sup>95</sup> Ein der objektiven Wahrheit entsprechender Sachverhalt bleibt somit ein nicht erreichbares Ideal.

**(b) Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflichten und Beweisrecht**

Letztlich behilft sich der Gesetzgeber, indem er dem Steuerpflichtigen zur Verwirklichung des Untersuchungsgrundsatzes umfangreiche Mitwirkungspflichten auferlegt (§§ 90 ff AO). Wird diesen nicht nachgekommen, so kommt es zu einer Reduzierung des o.g. Beweismaßes und Schlüsse zu Lasten des Steuerpflichtigen sind möglich.<sup>96</sup> Dies ist bei Betrachtung im Zusammenhang mit dem nemo-tenetur Grundsatz<sup>97</sup> bei parallel geführtem Strafverfahren besonders schwerwiegend. Denn gem. § 393 Abs. 1 AO bestehen die steuerlichen Mitwirkungspflichten fort und sind lediglich nicht mehr mit Zwangsmitteln durchsetzbar. Die Wahrung seiner verfassungsmäßigen Rechte im Strafverfahren bringt den Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren somit in die Lage, dass er unter Umständen einen Sachverhalt gegen sich gelten lassen muss, welcher für ihn negativ ist und nicht den wahren Gegebenheiten entspricht.

Auch die Beweislastverteilung<sup>98</sup> führt letztendlich zur Abkehr vom wahren, hin zum fiktiven Sachverhalt. Entsprechend dieser hat die Finanzbehörde steuerbegründende und -aufhellende Tatsachen zu beweisen. Der Steuerpflichtige trägt die Beweislast für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen. Die fehlende Beweisbarkeit für eine Partei bedeutet jedoch keineswegs, dass der behauptete Sachverhalt unzutreffend wäre.

Über die Beweislastregelung ist auch das Beweisrecht als solches zu betrachten. Die Finanzbehörde und das Finanzgericht sind hinsichtlich der Auswahl ihrer Beweismittel gem. § 92 S. 1 AO bzw. § 81 Abs. 1 S. 1 FGO nicht

<sup>95</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO, Rn. 222 f.

<sup>96</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO, Rn. 230.

<sup>97</sup> *Nemo tenetur se ipsum accusare* – (lat.) wörtl. *Niemand ist verpflichtet sich selbst anzuklagen*; Grundsatz, dass niemand gezwungen werden darf, sich selbst zu belasten, nach Art. 1 Abs. 1 GG, Art. 6 Abs. 1 EMRK, § 136a Abs. 1 S. 2 StPO, vgl. BVerfG-Beschl. v. 27.04.2010 – 2 BvL 13/07.

<sup>98</sup> *Rosenberg*, Die Beweislast, S. 98 f; vgl. BFH-Urteile v. 05.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, S. 220, 224; v. 24.06.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, S. 562, 563.

gebunden, sodass der Grundsatz des Freibeweises gilt.<sup>99</sup> Somit findet auch der prima-facie-Beweis Anwendung, bei welchem die Finanzbehörde bzw. das Gericht durch die alleinige Anwendung von Erfahrungsgrundsätzen zur vollen Überzeugung gelangen können.<sup>100</sup> Atypische Sachverhaltsalternativen müssen lediglich als unwahrscheinlich zurücktreten.<sup>101</sup> Der Anscheinsbeweis sieht sich jedoch Kritik ausgesetzt, da Erfahrungssätze einen sehr unterschiedlich hohen Grad von Wahrscheinlichkeit vermitteln und er damit ein missbrauchsanfälliges Beweismittel darstellt.<sup>102</sup> Der von den Gerichten zur Anwendung des Anscheinsbeweises behauptete Erfahrungsgrundsatz sei nicht selten lediglich ein Erfahrungssatz oder sogar ein Vorurteil.<sup>103</sup>

Zudem dürfen sich Finanzbehörde wie auch Gericht der direkten sowie der indirekten Beweisführung bedienen. Der direkte und unmittelbare Beweis ist auf Tatsachen gerichtet, die zum gesetzlichen Tatbestand der anzuwendenden Steuerrechtsnorm gehören. Der Indizienbeweis, auch Anzeichenbeweis, als indirekter Beweis ist dagegen auf tatbestandsfremde Tatsachen und Erfahrungssätze gerichtet, welche einen Schluss auf das Vorliegen beweisbarer, steuerlicher Tatsachen zulassen.<sup>104</sup> Die einzelnen Indizien zeichnen sich dadurch aus dass sie bloß mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit auf einen bestimmten Geschehensablauf deuten. Sie können deshalb immer nur Teil einer umfassenden Beweiswürdigung sein.<sup>105</sup>

Zudem arbeitet die Rechtsprechung mit der sog. „tatsächlichen Vermutung“.<sup>106</sup> Vom Begriff der „tatsächlichen Vermutung“ sind Vorgänge umfasst, bei welchen aus dem Vorliegen bestimmter Hilfstatsachen mithilfe der allgemeinen Lebenserfahrung und den Regeln der Sachkunde Rückschlüsse

<sup>99</sup> BVerwG v. 26.08.1998 - 11 V R 4/98, NVwZ 1999, S. 535, 536; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 92 AO, Rn. 2, m.w.N.; *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 92 AO, Rn. 16, die Aufzählungen jeweils in S. 2 sind insofern nicht abschließend.

<sup>100</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO, Rn. 214; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rn. 41, m.w.N.

<sup>101</sup> BFH-Urteile v. 28.11.1973 – I R 66/71, BStBl. II 1974, S. 70 f; v. 14.03.1989 – VII R 75/85, BStBl. II 1989, S. 534 ff; zur fehlenden Typizität von Postzustellungszeiten BFH-Urteil v. 30.08.2005 – III B 22/05, BFH/NV 2006, 88, Rn. 19, -juris.

<sup>102</sup> *Völlmeke* DStR 1996, S. 1070, 1074, 1077.

<sup>103</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rn. 43

<sup>104</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO, Rn. 213; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rn. 36.

<sup>105</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rn. 36.

<sup>106</sup> BFH- Urteile vom 20.12.1988 - VIII R 121/83, BStBl. II 1989, 585; vom 07.11.1990 - I R 116/86, BStBl. II 1991, S. 342; vom 28.01.1992 - VIII R 7/88, BStBl. II 1993, S. 84.

auf das Vorliegen bestimmter Haupttatsachen gezogen werden.<sup>107</sup> Das Konstrukt sieht sich ähnlicher Kritik wie der Anscheinsbeweis ausgesetzt.<sup>108</sup>

Die Finanzbehörde und in einem späteren finanzgerichtlichen Verfahren das Finanzgericht nehmen dabei gem. § 88 Abs. 1 AO bzw. § 96 Abs. 1 S. 1 FGO eine freie Beweiswürdigung vor. Freie Beweiswürdigung bedeutet, dass Finanzbehörden in der Würdigung und Abwägung aller für die Feststellung des Sachverhalts relevanten Tatsachen und Tatsachenschlüsse frei sind. Hierzu dürfen sie insbesondere die zum Nachweis steuerlich erheblicher Tatsachen erhobenen Beweismittel ohne Bindung an feste Beweisregeln, nach denen bestimmte Tatsachen unter bestimmten Umständen als erwiesen angesehen werden, frei würdigen. Das schließt eine Beurteilung der jeweiligen Informationsquelle ein.<sup>109</sup>

### **(c) Grenzen des Untersuchungsgrundsatzes**

Die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Sachverhaltsaufklärung aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes gilt nicht unbeschränkt. Die Rechtsprechung sieht in der (Un-)Zumutbarkeit die Grenze der finanzbehördlichen Aufklärungspflicht.<sup>110</sup> Diese bestimmen sich im Einzelfall nach den Grundsätzen von Treu und Glauben.<sup>111</sup>

*Söhn*<sup>112</sup> hält diese (Un-)Zumutbarkeit, als alleiniges Kriterium zur Grenzziehung, für ergänzungs- und präzisierungsbedürftig. Im Grunde erweitert er das Kriterium der (Un-)Zumutbarkeit um eine Verhältnismäßigkeitsprüfung<sup>113</sup> und fordert zudem die (Un-)Möglichkeit als weiteres Merkmal für die gebotene Untersuchungshandlung.<sup>114</sup>

#### **(aa) Grenze der (Un-)Zumutbarkeit**

Der BFH postuliert zwar das Kriterium der (Un-)Zumutbarkeit, geht jedoch nicht näher auf dessen Voraussetzungen ein und verweist pauschal auf den

<sup>107</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rn. 48.

<sup>108</sup> S. *Völlmeke* Fn. 102.

<sup>109</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO, Rn. 211, m.w.N.

<sup>110</sup> BFH-Urteile v. 19.12.1952 – V z 66/52 S, BStBl. III 1953, S. 63; v. 12.07.1962 – IV 124/58 U, BStBl. III 1962, S. 522, 523; v. 17.09.1964 – V 265/61 U, BStBl. III 1964, S. 569, 570; v. 12.07.1974 – III R 116/72, BStBl. II 1975, S. 25.

<sup>111</sup> BFH-Urteil v. 12.07.1962 – IV 124/58 U, BStBl. III 1962, S. 522, 523.

<sup>112</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 151 ff.

<sup>113</sup> *Söhn* ebenda, Rn. 156 ff; Aufgestellt werden zunächst die Kriterien der Geeignetheit, Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, welche im Grunde einer allgemeinen Verhältnismäßigkeitsprüfung entsprechen.

<sup>114</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 161.

Grundsatz von Treu und Glauben.<sup>115</sup> Die Unzumutbarkeit soll beispielsweise bei unterlassenen Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen zum Tragen kommen.<sup>116</sup> Nach *Söhn* seien zur Feststellung wo die Zumutbarkeitsgrenze liege, die Würdigung aller behördenbezogenen Umstände, unter Berücksichtigung des für die Sachverhaltsaufklärung notwendigen Verwaltungsaufwandes, maßgeblich.<sup>117</sup> Die fehlende Mitwirkung eines Beteiligten allein reiche noch nicht für die Annahme einer Unzumutbarkeit aus, selbst wenn weiterer Ermittlungsaufwand anfalle.<sup>118</sup> Die weitere Sachverhaltsaufklärung sei erst unzumutbar, falls eine Beschaffung weiterer Aufklärungsmittel zwar möglich, aber mit zu großem Aufwand verbunden wäre.<sup>119</sup>

### **(bb) Grenze der (Un-)Möglichkeit**

*Söhn* unterscheidet zwischen der objektiven und subjektiven Unmöglichkeit der Sachverhaltsaufklärung. Dabei macht er die objektive Unmöglichkeit an tatsächlichen, äußeren Umständen fest. Subjektive Unmöglichkeit liege dagegen vor, wenn diese aufgrund der an der Sachverhaltsaufklärung beteiligten Person scheitere.<sup>120</sup>

Eine Unerfüllbarkeit sieht er weiter in Fällen vor, in welchen ein unzulässiges Eindringen in die Intimsphäre von Nöten wäre,<sup>121</sup> sowie in Fällen der Unmöglichkeit aus wirtschaftlichen Gründen.<sup>122</sup> Für die Intimsphäre führt er insbesondere den unantastbaren und absolut geschützten Kernbereich privater Lebensgestaltung an, in welchen als Teil der Menschenwürde selbst aufgrund überwiegender Interessen der Allgemeinheit nicht eingegriffen werden dürfe (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG).<sup>123</sup>

Bezüglich wirtschaftlicher Gründe, welche eine objektive Unmöglichkeit zur Folge haben, führt er den Personalnotstand in der Verwaltung an und stellt dazu fest, dass zur flächendeckenden Ermittlung der vollen materiellen Wahrheit (sog. Totalvollzug) stets ein Einsatz wirtschaftlich nicht vertretbarer sachlicher und persönlicher Mittel zu verlangen wäre. Insofern sei eine solche

<sup>115</sup> Vgl. Fn. 110.

<sup>116</sup> BFH-Urteile v. 07.12.1955 – V z 183/54 S, BStBl. III 1956, S. 75; v. 12.07.1962 – IV 124/58 U, BStBl. III 1962, S. 522, 523.

<sup>117</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 171; ebenso *Wittmann* StuW 1987, S. 37.

<sup>118</sup> *Söhn* ebenda; BFH-Urteil v. 21.01.1976 – I R 234/73, BStBl. II 1976, S. 513, 515.

<sup>119</sup> S. Fn. 118.

<sup>120</sup> *Söhn* ebenda, Rn. 161.

<sup>121</sup> *Söhn* ebenda, Rn. 162.

<sup>122</sup> *Söhn* ebenda, Rn. 163.

<sup>123</sup> *Söhn* ebenda. Rn. 202.

Wahrheitsermittlung stets ausgeschlossen und Aufklärungspflicht und Aufklärungsmöglichkeit klaffen auseinander.<sup>124</sup>

### **(cc) Grenze der Verhältnismäßigkeit**

Neben der Geeignetheit, nach welcher die angedachte Ermittlungsmaßnahme zur erwünschten Sachverhaltsaufklärung förderlich sein müsse,<sup>125</sup> und deren Notwendigkeit, welche bei überflüssigen Maßnahmen und für die Aufklärung offenkundiger und feststehender Tatsachen entfalle<sup>126</sup>, sei eine Verhältnismäßigkeitsprüfung im engeren Sinne vorzunehmen. Demnach dürfe der sachliche, personelle und zeitliche Verwaltungsaufwand im Einzelfall nicht erkennbar außer Verhältnis zu der bezweckten Aufklärung einer steuererheblichen Tatsache stehen.<sup>127</sup>

### **(dd) Stellungnahme**

Den genannten Kriterien, welche die Pflicht zur Sachverhaltserforschung beschränken, ist uneingeschränkt zuzustimmen. Hinsichtlich der Zumutbarkeit einer Sachverhaltsaufklärung ist gerade auch der Aspekt der zulässigen Verweigerung von Mitwirkungshandlungen im Steuerstrafverfahren einzubeziehen. Zwar bestehen die Mitwirkungspflichten nach §§ 90 ff AO in einem solchen Fall (§ 393 Abs. 1 S. 1 AO) fort, jedoch sind diese nicht mehr mit Zwangsmitteln durchsetzbar gem. § 393 Abs. 1 S. 2 AO. Die Mitwirkungspflichten verkommen somit zum stumpfen Schwert. Alternativ müsste die Finanzbehörde nun den umfassenden Sachverhalt, über dessen Gesamtheit in der Regel nur der Steuerpflichtige selbst weiß, ermitteln. Praktisch stellt dies regelmäßig eine nicht darstellbare Herausforderung dar. Selbst wenn ein umfassender Zugang zu Beweismitteln wie Urkunden, (technische) Aufzeichnungen, Zeugenaussagen sowie die Möglichkeit der Inaugenscheinnahme vorläge, könnte sich die Finanzbehörde nur ein Bild über Tatsachen machen, um die sie auch weiß. Vorgänge die ihr – aus welchen Gründen auch immer – aufgrund der vorhandenen Beweismittel verborgen blieben, entziehen sich logischerweise ihrer Kenntnis und stellen einen grauen Bereich im Gesamtbild dar.

---

<sup>124</sup> *Söhn* ebenda, Rn. 175.

<sup>125</sup> *Söhn* ebenda, Rn. 156.

<sup>126</sup> *Söhn* ebenda, Rn. 158 f.

<sup>127</sup> *Söhn* ebenda, Rn. 165.

Die Beschränkung der Unmöglichkeit ist ebenfalls ein geeignetes Kriterium, denn es kann nur das ermittelt werden, was auch tatsächlich ermittelbar ist. Auch Grundrechte, wie bspw. etwaige Eingriffe in die Intimsphäre, stellen unüberwindbare Hürden dar. Zudem richtet sich die Art und der Umfang der Ermittlungen nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzbehörde sowie nach deren Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit (§ 88 Abs. 2 S. 2 AO). Fälle wirtschaftlicher Unmöglichkeit oder Unsinnigkeit sind insofern von den Ermittlungen ausgeschlossen. Hier sind insbesondere Personalzwänge nicht zu unterschätzen, die im Arbeitsalltag von den mit den Ermittlungen beauftragten Stellen innerhalb der Finanzbehörde, d.h. den Außendiensten, regelmäßig eine Priorisierung der Fälle erfordert, welche das Ob und Wie von Ermittlungshandlungen bestimmt. Auch Sachzwänge und insbesondere technische Hürden, bspw. bei Zugängen zu Programmen und Softwares oder IT-Schnittstellen oder sei es die pure Masse an Unterlagen, welche technisch erfasst und ausgewertet werden müssen, stellen faktische Beschränkungen dar.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, welcher den Grundrechten innewohnt und sich aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG ergibt, stellt eine unbestreitbare Grenze der möglichen Sachverhaltsaufklärung dar.

#### **(d) Die Schätzung als geeignetes Hilfsmittel?**

Fraglich ist, ob das Instrument der Schätzung geeignet ist, bestehende Unklarheiten bezüglich des verwirklichten Sachverhalts zu beseitigen.<sup>128</sup>

Lassen sich die Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörde nicht ermitteln oder berechnen, so hat diese gem. § 162 Abs. 1 AO die fraglichen Grundlagen zu schätzen. In Betracht kommt die Schätzung gem. § 162 Abs. 2 S. 1 AO insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige keine ausreichende Aufklärung geben kann oder weitere Auskünfte oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine ihm zukommenden Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO verletzt. Selbiges gilt nach S. 2, wenn er Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, oder wenn der Buchführung oder den Aufzeichnungen aufgrund § 158 AO keine Beweiskraft zukommt. Weiter, wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben

---

<sup>128</sup> Vgl. *Trzaskalik*, Fn. 49.

zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen und der Steuerpflichtige nicht die Zustimmung zum automatisierten Abruf von Kontoinformationen nach § 93 Abs. 7 S. 1 Nr. 5 AO erteilt hat. Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten gem. § 162 Abs. 2 S. 3 AO nicht nach, so wird widerlegbar vermutet, dass steuerpflichtige Einkünfte in Staaten oder Gebieten i.S.d. § 90 Abs. 2 S. 3 AO vorhanden oder höher als die erklärten Einkünfte sind.

Damit resultiert die Schätzungsbefugnis letztlich aus einem Defekt zwischen der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gem. §§ 90 ff AO und der faktischen Unerfüllbarkeit des Untersuchungsgrundsatzes nach § 88 AO, welche miteinander korrespondieren.<sup>129</sup> Der Sache nach handelt es sich nach vorherrschendem Verständnis um eine gesetzliche Beweismaßreduzierung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit.<sup>130</sup> Dabei ist die Schätzung als das äußerste Mittel der Finanzbehörde zu verstehen, um möglichst zutreffend Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitserwägungen festzustellen.<sup>131</sup> Ziel der Schätzung ist es somit, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen, die zahlenmäßigen Auswirkungen auf den jeweils festgestellten Sachverhalt so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahekommt.<sup>132</sup> Damit weist jede Schätzung naturgemäß Unschärfen auf, deren Unsicherheitsbereich von den verfügbaren Daten abhängt,<sup>133</sup> welche eine Bandbreite möglicher Wertansätze (sog. Schätzungsrahmen) liefert.<sup>134</sup>

Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO ist somit zwar durchaus geeignet den Konflikt zwischen Untersuchungsgrundsatz und (unzureichend durchgeführten) Mitwirkungspflichten des Beteiligten zu lösen. Jedoch hinterlässt sie eine Bandbreite an Möglichkeiten und somit realistische Sachverhaltsalternativen zu demjenigen, auf welchen sich die

---

<sup>129</sup> *Flore* in: *Flore/Tsambikakis*, § 162, Rn. 7; *Seer* spricht insofern von einer Wechselwirkung welche nicht *de iure*, sondern *de facto* bestehe, *Seer*, Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht, S. 88 f.

<sup>130</sup> *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 2; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 21, Rn. 207.

<sup>131</sup> Regierungsbegründung zu § 143 AO 1974, BT-Drs. VI/1982, S. 147.

<sup>132</sup> BFH-Urteil v. 18.12.1984 – VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226, 228; *Trzaskalik* in: *H/H/S*, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 38; zu den einzelnen Schätzungsmethoden und ihren jeweiligen Vor- und Nachteilen: *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 46 ff.

<sup>133</sup> *Trzaskalik* in: *H/H/S*, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 39, wobei Sicherheits- zu- und -abschläge dazu dienen verbleibende Ungewissheiten auszugleichen.

<sup>134</sup> *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 44, *Trzaskalik* s. Fn. 133.

Finanzbehörde im Rahmen ihrer konkret zu Grunde gelegten Schätzung festgelegt hat.<sup>135</sup> Damit sind Konflikte in Form von Rechtsbehelfs- und Klageverfahren vorprogrammiert. Zudem entspricht die, aufgrund von Schätzungen festgesetzte, Steuer nicht notwendigerweise derjenigen, welche sich unter Zugrundelegung des tatsächlichen und nicht ermittelten bzw. ermittelbaren Lebenssachverhalts ergeben hätte.

Innerhalb des Steuerstrafverfahrens tritt eine weitere Schwierigkeit hinzu, welche für das Gesamtverfahren von Bedeutung ist. Da es sich bei der Schätzung um eine Beweismaßreduzierung handelt, findet sie im Strafverfahren nur eingeschränkt Anwendung und die freie richterliche Beweiswürdigung gem. § 261 StPO ist maßgebend, wonach Grund und Höhe der Besteuerungsgrundlagen dergestalt feststehen müssen, dass sie zur Überzeugung des Tatrichters als erwiesen anzusehen sind.<sup>136</sup> Soweit tatsächliche Zweifel nicht überwinden werden können, ist zugunsten des Angeklagten zu entscheiden (In-dubio-pro-reo-Grundsatz).<sup>137</sup> Der In-dubio-pro-reo-Grundsatz ist auch keine Beweisregel, die den Richter zwingt, von mehreren möglichen Schlussfolgerungen stets die dem Angeklagten günstigste zu wählen. Der Strafrichter muss sich lediglich selbständig im Wege der Beweiswürdigung seine Überzeugung bilden, ob und in welcher Höhe Steuern verkürzt worden sind. Dafür ist ein nach der Lebenserfahrung ausreichendes Maß an Sicherheit erforderlich, demgegenüber vernünftige Zweifel nicht mehr aufkommen.<sup>138</sup> Damit ist die Schätzung zwar nicht grundsätzlich für das Strafverfahren ausgeschlossen,<sup>139</sup> jedoch begegnet sie in der Praxis im Strafverfahren erhöhter Skepsis. Bei der Schätzung wird daher regelmäßig auf die unterste Höhe des im Schätzungsrahmen erzielbaren Betrags abgestellt. Zu beachten dürfte auch sein, dass in der Praxis steuerlich streitanfällige Fragen zu einem Antrag und einer Aussetzung des Strafverfahrens bis zum Abschluss des Besteuerungsverfahrens samt finanzgerichtlichem Verfahren nach § 396 Abs. 1 AO führen.

---

<sup>135</sup> Beispielsweise auf den Mittelwert bei der Bestimmung über Rohgewinnaufschlagsätzen entsprechend der amtlichen Richtsatzsammlung (äußerer Betriebsvergleich) oder dem Medianwert bei einem Zeitreihenvergleich (innerer Betriebsvergleich).

<sup>136</sup> BGH-Beschlüsse v. 10.09.1985 – 4 StR 487/85, wistra 1986, S. 65; v. 04.02.1992 – 5 StR 655/91, wistra 1992, S. 147; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 14.

<sup>137</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 16.

<sup>138</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 16.

<sup>139</sup> BGH-Urteile v. 24.05.2007 – 5 StR 58/07, wistra 2007, S. 345; v. 19.07.2007 – 5 StR 251/07, wistra 2007, S. 470; v. 29.01.2014 – 1 StR 561/13, wistra 2014, S. 276, Rn. 19 f: Schätzung jedenfalls zulässig hinsichtlich der Höhe der hinterzogenen Steuern, *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 16.

Infolge dessen sind Verzögerungen um bis zu zehn Jahre bis zur Fortsetzung des Strafverfahrens denkbar.<sup>140</sup>

### **(e) Stellungnahme**

Der Untersuchungsgrundsatz eignet sich keinesfalls dazu den Sachverhalt als Ganzen, bzw. als Tatbestand i.S.d. § 38 AO, zu erforschen. Zwar werden der Finanzbehörde hierzu umfangreiche Instrumente mitgegeben und dem Steuerpflichtigen auch umfangreiche Mitwirkungspflichten auferlegt, aber am Ende gibt es einen „grauen“ Bereich, welcher aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht abschließend aufklärbar bleibt. So scheitert der Untersuchungsgrundsatz an den tatsächlichen Möglichkeiten und Kapazitäten, aber auch rechtliche Einschränkungen der Mitwirkungspflichten sind denkbar.

Hierüber vermag auch das Beweisrecht nicht umfassend hinweghelfen. Zwar weist die Beweislastverteilung den Beteiligten Beweis- und Darlegungslasten zu, jedoch wird damit der materiellen Wahrheit nicht unbedingt entsprochen – es findet lediglich eine Risikoverteilung statt. Indirekte Beweise, wie der Anzeichenbeweis, aber auch der sog. prima-facie-Beweis (Anscheinsbeweis) und die sog. tatsächliche Vermutung arbeiten mit Erfahrungssätzen und Wahrscheinlichkeiten, weswegen sie auch zurecht kritisiert werden. Letztlich wohnt dem Beweis damit aber immer auch eine Restwahrscheinlichkeit für einen alternativen Sachverhalt inne, welcher tatsächlich wie auch rechtlich ebenfalls vertretbar wäre. Darüber hinaus gründet das Beweisrecht in seiner Würdigung auf die Überzeugung der jeweiligen Behörde, bzw. des jeweiligen Gerichts. Derartige Erkenntnisse sind per se fehleranfällig und es kann nicht ausgeschlossen werden, dass ein Beweismittel schlicht falsch gewürdigt wurde.

Im Ergebnis taugt auch das Schätzungsverfahren nur eingeschränkt, um Unklarheiten bei der Sachverhaltsermittlung zu beseitigen. Vor allem aber liegt mit der tatsächlichen Verständigung kein Verstoß gegen den Untersuchungsgrundsatz gem. § 88 AO vor. Denn dieser kommt in den Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung wie dargestellt an seine Grenzen. Auch die Schätzungsbefugnis, welche lediglich einen Schätzungsrahmen als auf Wahrscheinlichkeitsberechnungen basierende Bandbreite an möglichen

---

<sup>140</sup> *Hellmann* in: H/H/S, AO/FGO, § 396 AO, Rn. 18.

Besteuerungsgrundlagen bzw. Grundsachverhalten liefert, vermag hierüber wie dargestellt nur hilfsweise und eingeschränkt hinweghelfen.

Aus den vorhergehenden Ausführungen ergeben sich demnach folgende Konsequenzen: Eine tatsächliche Verständigung ist in Fällen, in welchen der Untersuchungsgrundsatz an seine Grenzen kommt, d.h. in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung, zulässig. Weiter ist eine solche geboten, wenn die Beweislage nicht eindeutig ist, insbesondere in Fällen in welchen andernfalls aufgrund von indirekten Beweismitteln zu entscheiden wäre oder wenn ein Beweisspielraum gegeben ist. Bei einer Schätzungsbefugnis ist innerhalb eines Schätzungsrahmens eine tatsächliche Verständigung stets zulässig.

Keine Anwendung kann die tatsächliche Verständigung in Fällen finden, in denen der Sachverhalt bereits feststeht oder leicht ermittelbar wäre und keine der oben dargestellten Grenzen des Untersuchungsgrundsatzes vorliegen. Weiter ist eine solche ausgeschlossen, soweit ein Sachverhalt zu Grunde zu legen wäre, welcher den vorhandenen Erkenntnissen widerspricht, außerhalb der Logik und gegen Denkgesetze verstoßend zu Grunde gelegt wird, d.h. in sich unschlüssig ist und so zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.

## **(2) Rechtsnormen als Voraussetzung des Steueranspruchs**

Wie bereits dargestellt sind die anzuwendenden Rechtsnormen indisponibel. Da der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis gem. §§ 38 und 85 AO kraft Gesetzes entsteht, kann er nicht durch Rechtsgeschäft entstehen. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung steht Steuervereinbarungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner entgegen.<sup>141</sup> Eine solche Vereinbarung wäre nichtig.<sup>142</sup> Zum Zwecke der Rechtsklarheit ist hierzu ist eine Abgrenzung von Sachverhalts- und Rechtsfragen zunächst unerlässlich. Auch ist hier die Stellung von sog. Rechtstatsachen und Bewertungen zu klären.

Problematisch im Hinblick auf die tatsächliche Verständigung erscheinen indes unbestimmte Rechtsbegriffe und ob das Verständnis dieser verbindlich geregelt werden darf. Diese Frage stellt sich ebenso in Fällen eines der

<sup>141</sup> *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 38 AO, Rn. 20, § 85 AO Rn. 7; ausdrücklich auch BFH-Urteil v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, S. 354; v. 31.07.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, S. 625; v. 14.09.1994 – I R 125/93, BFH/NV 1995, S. 369; anders noch BFH-Urteil v. 11.01.1963 – VI 97/61 U, BStBl. III 1963, S. 180.

<sup>142</sup> *Söhn* in FS-Selmer, S. 911; ebenso wenig ist eine Vereinbarung über eine Steuerfreiheit einer Leistung zulässig, BFH-Urteil v. 20.07.2010 – IX R 23/09, BStBl. II 2011, S. 218.

Finanzbehörde zukommenden Beurteilungs- und Ermessensspielraums. Auch bezüglich rechtlicher Vorfragen zum Sachverhalt ist fraglich, ob diese einer tatsächlicher Verständigung zugänglich sind.

#### **(a) Abgrenzung Tatsachen und Rechtsfragen**

Der Sachverhalt, welcher unter das Gesetz zu subsumieren ist, besteht aus einer einzelnen oder einer Summe an Tatsachen.<sup>143</sup> Die Unterscheidung zwischen Tatsachen- und Rechtsfragen zum Zwecke der tatsächlichen Verständigung rührt dabei aus dem Beweis- und Revisionsrecht.<sup>144</sup> Regelungen hierzu lassen sich daher insbesondere §§ 81, 115 ff FGO, 92 AO, aber auch § 173 Abs. 1 AO entnehmen. Vom Tatsachenbegriff umfasst ist daher zum einen jeder Lebensvorgang, welcher den gesetzlichen Steuertatbestand oder ein einzelnes Merkmal dieses Tatbestands erfüllt; also Zustände und Vorgänge der Seinswelt, die Eigenschaften der Gegenstände dieser Seinswelt und die gegenseitigen Beziehungen zwischen diesen Gegenständen.<sup>145</sup> Ein anderer Ansatz erkennt in Tatsachen alle sinnlich wahrnehmbaren äußeren oder inneren Vorgänge, aus denen das objektive Recht Rechtswirkungen herleitet, insbesondere auch für den Steuertatbestand relevante Kenntnisse oder Absichten des Steuerpflichtigen.<sup>146</sup> Werturteile und rechtliche Schlussfolgerungen sind dagegen keine Tatsachen.<sup>147</sup> Mit anderen Worten sind hiervon alle Lebensvorgänge tatsächlicher Art umfasst. Insofern stehen sich die dargestellten Ansätze nicht gegenüber, sondern ergänzen sich gegenseitig.

Das anzuwendende Recht bildet den begrifflichen Gegensatz, welcher indisponibel ist<sup>148</sup>. Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis gem. § 38 AO ist als die Gesamtheit der in den materiellen Steuerrechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen eintreten, zu verstehen.<sup>149</sup>

<sup>143</sup> *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO, Rn. 2.

<sup>144</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 13.

<sup>145</sup> St.Rspr. BFH-Urteile v. 06.09.1962 – V 166/59 U, BStBl. III 1962, S. 494; v. 14.01.1998 – II R 9/97, BStBl. II 1998, S. 371; v. 23.01.2001 – XI R 42/00, BStBl. II 2001, S. 379; *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO, Rn. 2 m.w.N.

<sup>146</sup> *Schallmoser* in: H/H/S, AO/FGO, § 81 FGO, Rn. 12; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 81 FGO, Rn. 5; *Stiepel* in: Beermann/Gosch, § 81 FGO, Rn. 13; *Greger* in: Zöller, § 286 ZPO Rn. 9a.

<sup>147</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 81 FGO, Rn. 5; *Schallmoser* in: H/H/S, AO/FGO, § 81 FGO, Rn. 12.

<sup>148</sup> BFH-Beschluss v. 30.07.1997 – II B 18/97, BFH/NV 1998, S. 186, Rn. 4, -juris.

<sup>149</sup> *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 38 AO, Rn. 3.

Interessant im Rahmen der Abgrenzung erscheint indes die Frage der Zuordnung sog. Rechtstatsachen (auch Rechtsbegriffe<sup>150</sup>), d.h. rechtliche Gegebenheiten, welche durch allgemein geläufige Begriffe umschrieben werden, wie bspw. Eigentum, Erbe oder öffentlicher Weg.<sup>151</sup> Im beweisrechtlichen Sinne des Zivilprozessrechts sind diese nur eingeschränkt der Beweisführung zugänglich<sup>152</sup> und zwar regelmäßig soweit, wie sich ihr Erklärungswert auf tatsächliche Begebenheiten und Lebensvorgänge richtet, nicht jedoch auf die diesen Begriffen zukommende und inne wohnende, rechtliche Bewertung.<sup>153</sup> Letztlich muss die rechtliche Bewertung dem erkennenden Gericht vorbehalten bleiben, *iura novit curia*<sup>154</sup>. Auch für das Steuerrecht sind Rechtstatsachen nicht unter den Tatsachenbegriff i.S.v. § 173 AO zu fassen, vielmehr wird auf den Erklärungswert welcher dahinter steht abgestellt.<sup>155</sup> Ähnliche Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich auch beim – hier nicht einschlägigen – Tatsachenbegriff des § 370 Abs. 1 AO, bei welchen Tatsachen mit Rechtsmeinungen bzw. Werturteilen vermennt werden, wenn bspw. Werbungskosten oder Gewinne zu erklären sind. Insofern wird von einem Werturteil mit Tatsachenkern<sup>156</sup> bzw. Tatsache kraft rechtlicher Subsumtion gesprochen, wobei auf den Tatsachengehalt der Erklärung abzustellen ist.<sup>157</sup>

*Mösbauer* plädiert dafür, dass diese der tatsächlichen Verständigung zugänglich sein sollen, da Tatsachenfeststellungen in die rechtliche Würdigung übergehen.<sup>158</sup>

### **(b) Unbestimmte Rechtsbegriffe und Beurteilungsspielraum**

Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ist auch im Steuerrecht anerkannt. Nach Ansicht des BVerfG<sup>159</sup> kann der rechtsstaatliche Grundsatz der gleichen steuerlichen Belastung und damit der Steuergerechtigkeit besser verwirklicht werden, wenn die Finanzbehörden und die Finanzgerichte den Besonderheiten des Einzelfalls durch Anwendung eines unbestimmten Rechtsbegriffes gerecht werden können. Andernfalls wären sie gezwungen,

<sup>150</sup> Greger in: Zöller, § 288 ZPO, Rn. 1a.

<sup>151</sup> Greger in: Zöller, § 138 ZPO, Rn. 2, 11a, m.w.N.

<sup>152</sup> Greger in: Zöller, § 286 ZPO, Rn. 9.

<sup>153</sup> Vgl. Greger in: Zöller, § 286 ZPO, Rn. 9.

<sup>154</sup> lat. *das Recht kennt der Gerichtshof*; Greger in: Zöller, § 288 ZPO, Rn. 1a

<sup>155</sup> Borgdorf/Seibel in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 173 AO, Rn. 4.

<sup>156</sup> BGH-Urteil v. 22.06.1982 – VI ZR 251/80, NJW 1982, S. 2246.

<sup>157</sup> Peters in: H/H/S, AO/FGO, § 370 AO, Rn. 112.

<sup>158</sup> Mösbauer, BB 2003, S. 1037, 1039; ders. Stb 2002, S. 463 ff.

<sup>159</sup> BVerfG-Beschluss v. 31.05.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, S. 214.

Einzelfälle in eine starre, enumerativ-kasuistisch gestaltete Norm zu pressen.<sup>160</sup> Unbestimmte Rechtsbegriffe sind durch einen verhältnismäßig weiten Anwendungsbereich bei gleichzeitig geringem Begriffskern gekennzeichnet und finden sich i.d.R. auf der Tatbestandsseite eines Satzes.<sup>161</sup>

Klassische Fallgruppen für einen Beurteilungsspielraum stellen etwa Prüfungsentscheidungen und beamtenrechtliche Beurteilungen, Prognose- und Gremienentscheidungen sowie vorentscheidende Faktoren dar.<sup>162</sup> Komplexen Sachverhalten haftet zudem häufig eine Rest nicht aufklärbarer Materie an.<sup>163</sup> Diesbezüglich lässt sich das Dogma einer einzig vertretbaren Entscheidung nicht aufrecht erhalten.<sup>164</sup> Als weitere anerkannte Beispiele für einen Beurteilungsspielraum der Verwaltung finden sich im Steuerrecht daher unter anderem: „ähnliche offenbare Unrichtigkeiten“ (§ 129 AO), „unlautere Mittel“ (§ 130 Abs. 2 Nr. 2 AO), „erhebliche Härte“ (§ 222 AO), „außergewöhnliche Belastung“ (§ 33 Abs. 1 EStG), „gemeiner Wert“ (§ 9 BewG).<sup>165</sup>

Fraglich ist, ob sich die Finanzbehörde – im Rahmen des ihr zukommenden Beurteilungsspielraums – mit dem Steuerpflichtigen in einer tatsächlichen Verständigung über die Auslegung eines solchen unbestimmten Rechtsbegriffs einigen kann. Unter dem Verweis auf den Rechtsfrieden und die Verfahrensbeschleunigung halten Rechtsprechung<sup>166</sup> und Teile der Literatur auch in diesen Fällen eine tatsächliche Verständigung für zulässig.<sup>167</sup> *Söhn* dagegen erkennt in einer solchen Praxis ein „Paktieren“ und verweist darauf, dass ausschließlich die Finanzbehörde für die Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe zuständig sei.<sup>168</sup>

### (c) Ermessensspielraum

Ermessen i.S.v. § 5 AO ist gegeben, wenn die Verwaltung bei Vorliegen der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen unter mehreren Rechtsfolgen, d.h.

<sup>160</sup> *Lange* in: H/H/S, AO/FGO, § 102 FGO, Rn. 45.

<sup>161</sup> *Lange* in: H/H/S, AO/FGO, § 102 FGO, Rn. 44.

<sup>162</sup> *Wernsmann* in: H/H/S AO/FGO, § 5 AO, Rn. 66

<sup>163</sup> wie bspw. der private Nutzungsumfang eines Wirtschaftsguts, der Umfang einer zusätzlichen gewerblichen Tätigkeit eines Freiberuflers oder der Wert eines Wirtschaftsguts.

<sup>164</sup> *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 242.

<sup>165</sup> *Lange* in: H/H/S, AO/FGO, § 102 FGO, Rn. 46 m.w.N.

<sup>166</sup> BFH-Urteil vom 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, S. 354.

<sup>167</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 9; *Wernsmann* in: H/H/S, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 79, m.w.N.

<sup>168</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78 AO, Rn. 121.

Verhaltensweisen, auswählen kann.<sup>169</sup> Ermessen bezieht sich also, im Gegensatz zum Beurteilungsspielraum, nicht auf Handlungsspielräume bezüglich des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen einer Norm, sondern nur bezüglich solcher auf Rechtsfolgenseite.<sup>170</sup> Häufig berechtigt eine Norm die Verwaltung zur Ausübung von Ermessen, dass diese in bestimmter Weise handeln „kann“ oder „darf“ oder sie dazu „befugt“ („berechtigt“) ist, wenn die Voraussetzungen der jeweiligen Norm vorliegen.<sup>171</sup> Knüpft die Formulierung der Norm dagegen daran an, dass die Verwaltung in gewisser Weise handeln „soll“, dann folgt daraus, dass im Regelfall die von der Norm vorgesehene Rechtsfolge anzuwenden ist, wenn nicht ausnahmsweise im Einzelfall atypische Umstände vorliegen.<sup>172</sup>

Im Rahmen des der Behörde zukommenden Ermessensspielraums halten Rechtsprechung<sup>173</sup> und Literatur<sup>174</sup> es für zulässig, dass die Ausübung des finanzbehördlichen Ermessens in einer vom Gesetz gedeckten Art und Weise Gegenstand einer Verständigung sein kann. Voraussetzung ist, dass der gesetzlich gewährte Ermessensspielraum nicht durch die vertraglichen Absprachen rechtswidrig eingengt wird und sich die Verständigung im Rahmen einer vertretbaren Gesetzesanwendung hält.<sup>175</sup>

#### **(d) Rechtliche Vorfragen**

Bezüglich der Abgrenzung von Sachverhalts- und Rechtsfragen für Zwecke der tatsächlichen Verständigung, stellt sich die Frage, wie mit Rechtsbegriffen und -verhältnissen aus außersteuerlichen Rechtsgebieten umzugehen ist.

Im Rahmen des § 173 AO werden diese als „Tatsachen“ behandelt und mithin dem Sachverhalt zugerechnet. Danach sind Begriffe steuertatbestandsrelevanter Vorgänge, welche eine vorherige rechtliche Wertung umfassen, wie beispielsweise „Kauf“, „Miete“, „Pacht“, „Schenkung“,

<sup>169</sup> Maurer/Waldhoff, AllgVerwR, § 7, Rn. 7 f; Jestaedt in: Ehlers/Pünder, AllgVerwR, § 11 Rn. 10; Helbich, DStR 2017, S. 574, 575; Thiel, SteuerStud 2011, S. 425.

<sup>170</sup> Wernsmann in: H/H/S, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 52

<sup>171</sup> Schenke, Verwaltungsprozessrecht, Rn. 735; Schoch, Jura 2004, S. 462 f.; Beaucamp, JA 2006, S. 74, 75. Weitere Beispiele zur Formulierung bei von Mutius, Jura 1987, S. 92, 97; Thiel, SteuerStud 2011, S. 425, 426.

<sup>172</sup> Maurer/Waldhoff, AllgVerwR, § 7 Rn. 11; Englisch in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 146; Schoch, Jura 2004, S. 462, 463; Wernsmann in: H/H/S, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 56.

<sup>173</sup> FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.04.2018 – 6 K 2254/17, EFG 2018, S. 994, Rn. 66, - juris.

<sup>174</sup> Frotscher in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 165; Wernsmann in: H/H/S, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 8; Hartmann in: Steuerberater-Hdb. Verfahrensrecht, 2000, S. 228.

<sup>175</sup> Wernsmann in: H/H/S, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 8.

„Geschäftsführergehalt“ oder „Gewinnausschüttung“<sup>176</sup>, als Tatsachen zu verstehen.<sup>177</sup> Bestehen Zweifel an der Richtigkeit dieser Bezeichnung, ist die Nachprüfung der Subsumtion Sachverhaltsfeststellung.<sup>178</sup> Der Gebrauch dieser Rechtsbegriffe im Steuerrecht wird als Inanspruchnahme eines präjudiziellen bzw. vorgreiflichen Rechtsverhältnisses charakterisiert. Dieses zeichnet sich dadurch aus, dass die entscheidende Qualifizierung eines Begriffs primär nicht im Verfahren über die Steuerfestsetzung, sondern in einem speziell für diesen Begriff oder Vorgang geltenden, eigenständigen Verfahren zu treffen ist.<sup>179</sup> Stellt sich später heraus, dass der vom Steuerpflichtigen angegeben Begriff unzutreffend gebraucht wurde, kommt die Anwendung von § 173 AO in Betracht.

Diese Handhabung erfolgt, um die Finanzbehörden zu entlasten und rechtlich einheitliche Entscheidungen herbeizuführen, denn andernfalls wäre zu jedem rechtlichen Sachverhalt eine eigenständige Prüfung seitens der Finanzbehörde geboten, mit allen damit verbundenen Schwierigkeiten.<sup>180</sup>

Rechtsprechung und Literatur liefern zu der Frage, ob eine Übertragbarkeit dieser Behandlung von präjudiziellen Rechtsfragen für die tatsächliche Verständigung möglich ist, keine Aussage. Jedoch setzt sich zunehmend die Erkenntnis durch, dass eine scharfe Trennung von Sachverhalts- und Rechtsfragen nicht möglich ist, da viele Tatsachen rechtliche Schlussfolgerungen enthalten und zudem tatsächliche Verständigungen in der Praxis immer nur im Hinblick auf Rechtsfolgen getroffen werden.<sup>181</sup> Der BFH<sup>182</sup> erkennt ebenfalls an, dass Verständigungen über rechtliche Beurteilungen möglich sind, wenn über Vorfragen zum Sachverhalt zu entscheiden ist und die Sachverhalts- und Rechtsfragen eng miteinander verknüpft sind.<sup>183</sup>

<sup>176</sup> FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 01.03.1989 – IV 835/86, EFG 1989, S. 440.

<sup>177</sup> BFH-Urteile v. 13.10.1983 – I R 11/79, BStBl. II 1984, S. 181; v. 08.12.1998 – IX R 14/97, BFH/NV 1999, S. 743; v. 14.05.2003 – X R 60/01, BFH/NV 2003, S. 1144.

<sup>178</sup> *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO, Rn. 4.

<sup>179</sup> *von Groll* in: H/H/S, AO/FGO, § 173 AO, Rn. 80 m.w.N.

<sup>180</sup> *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO, Rn. 5.

<sup>181</sup> *Wernsmann* in: H/H/S, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 81; *Birk*, StuW 1993, S. 296, 301; *Eckhoff*, StuW 1996, S. 107, 112; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 209; *Streck*, StuW 1993, S. 366, 369 f; *Söhn* in: FS-Selmer, S. 911, 918.

<sup>182</sup> BFH-Urteil v. 13.08.1997 – I R 12/97, Rn. 12, -juris, zur Frage der Angemessenheit einer Geschäftsführervergütung.

<sup>183</sup> *Wernsmann* in: H/H/S, AO/FGO, § 5 AO, Rn. 81, m.w.N.; wohl auch *Mösbauer*, BB 2003, S. 1037, 1039.

### (e) Verständigung über ungeklärte Rechtsfragen

Fraglich ist, ob eine Verständigung über Rechtsfragen ausnahmsweise dann zulässig ist, wenn der Sachverhalt zwar feststeht, aber die Rechtslage selbst unklar ist, d.h. die Finanzbehörde im Rahmen der Auslegung geltenden Rechts und unter Beachtung von Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften zu unterschiedlichen rechtlichen Auffassungen gelangen kann. Soweit in einer Rechtsfrage eine Entscheidung nicht einwandfrei und zweifelsfrei getroffen werden kann, wird in Teilen des Schrifttums – entgegen der strikten Unzulässigkeit von Verständigungen über Rechtsfragen<sup>184</sup> – auch eine Verständigung über Rechtsfragen als zulässig angesehen.<sup>185</sup>

### (f) Stellungnahme

Tatsächlich ist eine scharfe Trennung von Sachverhalts- und Rechtsfragen schwer bis praktisch gar nicht möglich. Zurecht geht der BFH daher davon aus, dass eine tatsächliche Verständigung dann zulässig ist, wenn Rechts- und Tatsachenfragen untrennbar miteinander verknüpft sind.<sup>186</sup> Konsequenterweise darf das dann aber nicht nur für (präjudizielle) rechtliche Vorfragen gelten, welche in die Verständigung aufgenommen werden, sondern muss ebenso für Rechtstatsachen gelten. Zudem liegt kein vernünftiger Grund vor, weswegen hier bezüglich des Tatsachenbegriffs anders verfahren werden sollte, wie bei der Auslegung des § 173 AO. Insbesondere die Konsequenz, dass die Finanzbehörde alle rechtlichen Vorfragen wie beispielsweise Erbschaftsverhältnisse oder ähnliche (zivil-)rechtliche Vorfragen aufzuklären hätte, welche bereits die ordentliche Gerichtsbarkeit umfassend beschäftigen, erscheint unzumutbar.

Unbestimmte Rechtsbegriffe sind in ihrer Auslegung im Rahmen des Beurteilungsspielraums der tatsächlichen Verständigung zugänglich. Es spricht nichts dagegen, dass der Beurteilungsspielraum, welcher der Behörde diesbezüglich zukommt, im Falle der tatsächlichen Verständigung beschränkt wäre und die Behörde sich im Rahmen dieser Spielräume autark festlegen kann. Im Hinblick auf den Rechtsfrieden und die Effektivität der Besteuerung scheint eine Zulässigkeit allemal geboten. Die Ansicht *Söhns*<sup>187</sup>, welche hierin – ohne nähere Begründung – ein unzulässiges „Paktieren“ erkennen will

<sup>184</sup> Vgl. Fn. 141.

<sup>185</sup> *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 464 m.w.N.; *Vogel* in: FS-Döllerer, S. 677, 685 ff;

<sup>186</sup> S. Fn. 182.

<sup>187</sup> S. Fn. 168.

und erwartet, dass ausschließlich die Finanzbehörde unbestimmte Rechtsbegriffe ausfüllt, verkennt Folgendes: Das auf Mitwirkungsverpflichtungen ausgelegte Besteuerungsverfahren ist faktisch von Kooperation und Konsens geprägt. Bei einem Verbot bestünde die Gefahr informeller Absprachen,<sup>188</sup> welche sich nicht abschaffen ließen.<sup>189</sup>

Dies gilt sinngemäß für den Ermessensspielraum und die Ausübung des Ermessens. Allerdings sind die Ermessensfehlerlehre und eine etwaige Selbstbindung der Verwaltung zu beachten.

Eine Verständigung über ungeklärte Rechtsfragen ist dagegen nicht zulässig. Zwar besteht für die Finanzbehörde die Möglichkeit unter verschiedenen rechtlich vertretbaren Auslegungen zu wählen, wodurch zum Zeitpunkt des Abschlusses einer Verständigung kein Konflikt mit dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung bestünde. Problematisch erscheint aber die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung. Legt sich die Finanzverwaltung, d.h. insbesondere die dem zuständigen Finanzamt übergeordnete Mittel- und Oberbehörde, später über Verwaltungsvorschriften auf ein bestimmtes Normverständnis fest oder ergeht Rechtsprechung, welche die bisherige Auffassung unvertretbar erscheinen lässt, dann darf die Finanzbehörde aufgrund der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht mehr an eine andere Rechtsposition gebunden sein.

### **b) Gleichmäßigkeit der Besteuerung**

Zu untersuchen ist auch, ob die tatsächliche Verständigung neben dem Grundsatz der der Gesetzmäßigkeit auch mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. § 85 S. 1 AO vereinbar ist. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergibt sich unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG und beinhaltet sowohl eine (materielle) Rechtssetzungsgleichheit als auch eine (verfahrensmäßige) Rechtsanwendungsgleichheit.<sup>190</sup>

Grundsätzlich erfordert ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem, ohne dass ein sachlicher Grund

---

<sup>188</sup> Zu dieser Gefahr *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 9; *ders.*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 478 ff; *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, S. 186 ff.

<sup>189</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 9.

<sup>190</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 35.

geeignet wäre eine solche Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.<sup>191</sup> Übertragen auf das Steuerrecht und die tatsächliche Verständigung bedeutet dies, dass ein Verstoß in Betracht kommt, wenn es durch diese zu einer ungleichmäßigen Steuerbelastung von vergleichbaren Steuerpflichtigen kommt, ohne dass ein rechtfertigender, sachlicher Grund vorliegt.<sup>192</sup> Ein Verstoß gegen die Rechtsanwendungsgleichheit (Verfahrensgleichheit) käme dabei insbesondere dadurch in Betracht, dass der staatliche Steueranspruch in Fällen der tatsächlichen Verständigung mitunter nicht im vollen Umfang durchgesetzt wird.<sup>193</sup>

#### **aa) Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem**

Für einen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot gem. Art. 3 Abs. 1 GG müsste es durch die tatsächliche Verständigung zu einer Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem kommen.<sup>194</sup>

Zunächst müssten zwischen Besteuerungsverfahren, welche regulär durchgeführt werden und solchen, welche mit Hilfe einer tatsächlichen Verständigung durchgeführt werden, vergleichbare Sachverhalte vorliegen. Zwar unterscheiden sich die Fälle der tatsächlichen Verständigung, aufgrund ihrer erschwerten Sachverhaltsermittlung, vom steuerlichen Regelfall. Jedoch kommt es auch in Fällen ohne tatsächliche Verständigung zu erschwerten Sachverhaltsermittlungen, sodass aufgrund der Beweislastverteilung oder unter Zuhilfenahme der Schätzung zu entscheiden ist. Letztlich handelt es sich in allen Fällen um solche, bei denen einheitlich die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht nach den jeweiligen materiellen Steuergesetzen vorliegen, sodass diese auch vergleichbar sind.

Zudem müsste es durch eine tatsächliche Verständigung zu einer Ungleichbehandlung kommen. In Betracht kommt vorliegend ein möglicher Verstoß gegen die Rechtsanwendungsgleichheit. Nach ihr ist die Besteuerung durchzuführen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuernorm erfüllt sind. Verfassungswidrig wäre also nicht nur die Besteuerung außerhalb des

---

<sup>191</sup> Grundlegend „Arbeitslosenhilfen-Urteil“ BVerfG-Urteil vom 17.11.1992 – 1 BvL 7/87, BVerfGE 87, S. 234, 255; *Krieger* in: Schmidt-Bleibtreu, GG, Art. 3, Rn. 23 ff.

<sup>192</sup> *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 12.

<sup>193</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 20; *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 12.

<sup>194</sup> St.Rspr. BVerfG-Beschluss vom 15.07.1998 – 1 BvR 1554/89, BVerfGE 98, S. 365, 385; *Krieger* in: Schmidt-Bleibtreu, GG, Art. 3, Rn. 23 m.w.N.

Gesetzes, sondern auch eine Nichtbesteuerung trotz gesetzlicher Anordnung. Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit regeln nicht nur die einheitliche Geltung einer Rechtsvorschrift, sondern fordern auch ein, dass die Norm auf alle Betroffenen einheitlich angewendet wird.<sup>195</sup>

Eine Ungleichbehandlung läge beispielsweise vor, wenn im Rahmen der tatsächlichen Verständigung auf die Besteuerung von Sachverhalten verzichtet würde. *Englisch und Lockmann* widersprechen dem und führen an, dass im Gegensatz zum Normalfall bei Fällen der tatsächlichen Verständigung eine objektive Ungewissheit bzgl. der tatsächlichen und ggf. auch rechtlichen Besteuerungsgrundlagen Voraussetzung sei. Dies impliziere, dass in den betroffenen Fällen – im Gegensatz zum Regelfall – ohnehin kein eindeutiges und „richtiges“ Ergebnis bestimmt werden könne, welches einer Besteuerung „streng nach dem Gesetz“ entsprechen würde.<sup>196</sup> Die Konsequenz wäre also, dass sich im Vergleich zum steuerlichen Regelfall keine eindeutige Entscheidung ergebe.

Zudem hänge eine mögliche Ungleichbehandlung nicht von der Wahl der Form „tatsächlicher Verständigung“ ab. Eine Differenz bei einer aufgrund tatsächlicher Verständigung vergleichsweise zu niedrig festgesetzten Steuer beruht nur auf dem (falschen) Inhalt der jeweiligen Verständigung, nicht aber auf dem Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung an sich.<sup>197</sup>

*Drüen* weist auf ein weiteres Problem hin: Bisher ist der Zugang zur tatsächlichen Verständigung als kooperativen Handlungsform nicht geregelt und ein Anspruch hierauf besteht nicht. Der Ausschluss einzelner Steuerpflichtiger von der tatsächlichen Verständigung durch das Finanzamt wäre rechtfertigungsbedürftig, da der Gleichheitssatz bereits für die Auswahl der Kooperationspartner gilt.<sup>198</sup> Er fordert, dass die Kooperationskriterien und damit die

---

<sup>195</sup> BVerfG-Urteile v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239, 272; v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, S. 94, 113; *Wernsmann* in: H/H/S, AO/FGO, § 4 AO, Rn. 332 m.w.N.

<sup>196</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 20; *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 14; im Ergebnis auch *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 42, welcher die Anwendungsvoraussetzungen einer tatsächlichen Verständigung nicht mehr gegeben sieht, wenn bereits anderweitig einer Steuer festgesetzt werden könnte.

<sup>197</sup> *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 14; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 42.

<sup>198</sup> Vgl. *Drüen*, FR 2011, S. 101, 108; ebenso: *Gusy*, ZUR 2001, S. 1, 5; in der Sache auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 452.

Zugangsvoraussetzungen zum Abschluss einer tatsächlichen Verständigung nachprüfbar und sachangemessen sein müssen.<sup>199</sup>

Ebenfalls wird noch eine mögliche Ungleichbehandlung darin erkannt, dass nur ein kleiner, gut beratener Teil der Steuerpflichtigen vom Instrument der tatsächlichen Verständigung Gebrauch mache.<sup>200</sup> Zudem werde das Instrument von diesen nur gewählt, weil eine „günstigere steuerliche Behandlung“ erreicht werden soll und sich nur auf eine Verständigung eingelassen werde, die aus Sicht des Steuerpflichtigen steuerlich „günstiger“ ist als eine einseitig von der Finanzbehörde getroffene Sachverhaltsfeststellung oder eine (einseitige) finanzbehördliche Schätzung.<sup>201</sup>

### **bb) Sachlicher Grund als Rechtfertigung**

Die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren kann durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt sein, sodass kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorliegt.<sup>202</sup>

Der BFH sieht einen solchen sachlichen Grund als Rechtfertigung im erhöhten Ermittlungsaufwand der Finanzbehörde und hält die Ungleichbehandlung für zulässig, wenn die tatsächliche Verständigung nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.<sup>203</sup> In diesem Zusammenhang wird auch angeführt, dass die Finanzbehörde von umfangreichen Sachverhaltsermittlungen entlastet werde, welche nicht einmal zwingend zu einem Ergebnis führen. Zum anderen werden zeit- und arbeitsintensive Rechtsstreitigkeiten vermieden, wodurch wiederum Personalressourcen zur Bearbeitung andere Steuerfälle frei werden. Tatsächliche Verständigungen dienen somit im Endeffekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da sie eine höhere Kontroll- und Ermittlungsdichte gewährleisten.<sup>204</sup>

<sup>199</sup> *Drüen*, FR 2011, S. 101, 108.

<sup>200</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78 AO, Rn. 120.

<sup>201</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78 AO, Rn. 122 m.w.N., der auch darauf verweist, dass diese Praxis häufig im Wissen um die unzureichenden persönlichen und sachlichen Kapazitäten der Finanzverwaltung geschieht.

<sup>202</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 260; grundlegend zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung gem. Art. 3 GG: BVerfG-Beschluss v. 19.12.2012 – 1 BvL 18/11, BVerfGE 133, S. 1; *Krieger* in: Schmidt-Bleibtreu, GG, Art. 3. Rn. 29 ff.

<sup>203</sup> St.Rspr. BFH-Urteile v. 11.12.1984, s. Fn. 15; v. 28.07.1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994, S. 290; v. 31.07.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, S. 625, 626; BFH-Beschluss v. 12.08.1999 – XI R 27/98, BFH/NV 2000, S. 537, 538.

<sup>204</sup> *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, S. 13; *Seer*, Verständigungen im Besteuerungsverfahren, S. 225; *Vogel* in: FS-Döllerer, S. 681 f; *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 21.

Nicht abschließend geklärt ist dagegen die Frage, was unter „offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen“ im Sinne der Rechtsprechung zu verstehen ist. Umstritten ist zunächst der Zeitpunkt, auf welchen abzustellen ist. So wird hierin teilweise eine Evidenzkontrolle aus der ex-ante Betrachtung gesehen,<sup>205</sup> während sich andere Teile der Literatur<sup>206</sup> und einzelne Rechtsprechung<sup>207</sup> für eine ex-post Betrachtung aussprechen. Für die ex-ante Betrachtung wird angeführt, dass die Evidenzkontrolle im Wesentlichen einer Missbrauchsvermeidung bei bewusstem Zusammenwirken der an der Verständigung beteiligten Personen diene.<sup>208</sup> Für die ex-post-Betrachtung spricht dagegen, dass das Wesen der tatsächlichen Verständigung die Bindung an einen angenommenen Sachverhalt sei, was sich jedoch nicht mehr aufrechterhalten lässt, wenn sich dieser nachträglich als unzutreffend herausstellt.<sup>209</sup>

Ein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis liegt nach Verwaltungsauffassung vor, wenn die Vereinbarung gegen die Regeln der Logik oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt.<sup>210</sup> In der ebenfalls in § 199 BewG bekannten Formulierung werden die Merkmale „unzutreffend“ und „offensichtlich“ kumulativ aufgefasst und müssen daher separiert voneinander gegeben sein.<sup>211</sup>

### cc) **Stellungnahme**

Im Ergebnis ist eine Ungleichbehandlung für Einzelfälle zu bejahen und der Ansicht *Englischs* und *Lockmanns*<sup>212</sup> nach welcher eine Ungleichbehandlung ausscheide, nicht zuzustimmen. Zwar ergibt sich in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung die Rechtsfolge nicht derart genau, wie in Fällen klarer Sachlage. Jedoch bestehen genannte Schwierigkeiten auch bei Fällen, welche nicht mit Hilfe einer tatsächlichen Verständigung entschieden werden, sondern bei welchen auf Schätzungsmethoden oder auf die Beweislastverteilung zurückgegriffen wird. Insofern wäre also im Einzelfall eine Ungleichbehandlung denkbar, wenn bspw. eine reine Schätzung oder das Ergebnis der

<sup>205</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 30; *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 55 f; wohl auch BFH-Urteil v. 23.10.1996 – I R 63/95, BFH/NV 1997, S. 765, Rn. 14, - juris.

<sup>206</sup> *Buciek*, DStZ 1999, S. 389, 398; *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78 AO, Rn. 143.

<sup>207</sup> FG Münster, Urteil vom 26.02.1997 – 1 K 4356/94 U.

<sup>208</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 54.

<sup>209</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78 AO, Rn. 143.

<sup>210</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.1.

<sup>211</sup> *Kohl* in: Fleischer/Hüttemann, Rechtshandbuch Unternehmensbewertung, Rn. 29.235

<sup>212</sup> S. Fn. 196.

Beweislastverteilung zu einer höheren Steuerbelastung führte, als die Steuerbelastung, welche mit Hilfe einer tatsächlichen Verständigung erzielbar wäre. Entgegen *Eichs* und *Lockmanns* Ansicht<sup>213</sup> hängt dies auch nicht nur vom Inhalt der Verständigung ab, ohne dass die Form an sich gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt. Denn tatsächlich wird – wie *Söhn*<sup>214</sup> treffend feststellt – ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Gesamtbetrachtung nur dann auf die tatsächliche Verständigung zurückgreifen, wenn ihm diese günstiger als eine Schätzung oder eine Beweistragungspflicht erscheint, sodass das Institut an sich zu einer Besserstellung führt.

Ebenfalls können im Einzelfall die von *Drüen* geschilderten Fälle einer Dauerkoooperation, wie auch der von *Söhn*<sup>215</sup> angesprochene „Beratungsvorteil“ gut beratener und damit finanziell besser gestellter Steuerpflichtiger eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung darstellen.

Der Gedanke der Verwaltungsökonomie und die Entlastung von unverhältnismäßigem Ermittlungsaufwand ist aber geeignet, diese Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen und dabei den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu wahren. Denn es handelt sich um eng umgrenzte Ausnahmefälle objektiver Ungewissheiten (s.o.), in welchen die tatsächliche Verständigung möglich ist. Die rechtfertigende Wirkung tritt deswegen nur ein, soweit die tatsächliche Verständigung im Einzelfall nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Auch fördert die gewonnene Kapazität den Gleichheitsgrundsatz.

Die Frage, wann offensichtlich unzutreffende Ergebnisse vorliegen, ist anhand der tatsächlichen Gegebenheiten zu beurteilen, denn an deren Stelle tritt die tatsächliche Verständigung. Mithin ist eine Evidenzkontrolle aus der ex post Perspektive vorzunehmen. Dabei müssen die Ergebnisse der tatsächlichen Verständigung unzutreffend sein, d.h. von den tatsächlichen Gegebenheiten abweichen, und dies in offensichtlicher Weise, d.h. klar erkennbar und nicht nur von geringfügigem Umfang sein.

Auch führt ein sachgrundloser Ausschluss vom Kooperationsverfahren zu einer Ungleichbehandlung. Allerdings wäre kein sachlicher Grund ersichtlich, welcher geeignet ist eine solche zu rechtfertigen. Daher hat der

---

<sup>213</sup> S. Fn. 197.

<sup>214</sup> S. Fn. 201.

<sup>215</sup> S. Fn. 201.

Steuerpflichtige aus gleichheitsrechtlichen Gründen einen verbindlichen Anspruch auf die Durchführung eines Kooperationsverfahrens zum Zwecke der Herbeiführung einer tatsächlichen Verständigung, soweit die Voraussetzungen für eine solche vorliegen. Selbstverständlich besteht kein Anspruch auf einen Abschluss einer solchen oder gar auf einen bestimmten Inhalt.

### **c) Zusammenfassung**

Die tatsächliche Verständigung ist zulässig. Ein gesetzliches Kooperationsverbot besteht nicht. Ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist nicht gegeben, soweit die Voraussetzungen für die tatsächliche Verständigung eingehalten werden. Diese entsprechen im Wesentlichen denen des BMF<sup>216</sup>, nach welchem ein Fall erschwerter Sachverhaltsermittlung vorliegen muss. Die Auffassung ist jedoch dahingehend zu ergänzen, dass eine tatsächliche Verständigung auch möglich ist, wenn außersteuerliche, rechtliche Vorfragen ungewiss sind, wenn sog. Rechtstatsachen vorliegen, welche nur erschwert ermittelbar sind oder wenn eine Ermessensentscheidung gegeben ist. Der Anwendungsbereich erstreckt sich daher neben Fällen in denen ein Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielraum besteht,<sup>217</sup> auch auf Fälle, in denen ein Ermessensspielraum besteht.

Dies schließt jedoch ein, dass eine Unwirksamkeit gegeben ist, wenn die tatsächliche Verständigung zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen oder zu einem Ermessensfehler entsprechend der Ermessensfehlerlehre führt.

## **II. Durchführung**

Hinsichtlich der Durchführung sind die Fragen ob ein Formerfordernis besteht, der zeitliche Anwendungsbereich und die Abschlussbefugnis seitens der Verwaltung zu untersuchen.

### **1. Formerfordernis**

Der BFH hat in seinen Entscheidungen zur tatsächlichen Verständigung bisher keine Schriftform verlangt und zu erkennen gegeben, dass auch einer mündlichen Einigung die Bindungswirkung einer tatsächlichen

---

<sup>216</sup> Kriterien wie in B.I.2.b) dargestellt.

<sup>217</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 4.1.

Verständigung zukommt.<sup>218</sup> Die Verwaltung fordert dagegen ein striktes Schriftformerfordernis.<sup>219</sup> In der Literatur wird zudem angeführt, dass die schriftliche Dokumentation durch ihre Warnfunktion einen Übereilungsschutz biete und eine spätere Beweisführung erleichtere<sup>220</sup> und somit die Befriedungsfunktion der bindenden Verständigung in formaler Hinsicht absichere.<sup>221</sup> Zudem erscheint die Schriftform sachgerecht, da auch der Steuerbescheid – in welchem die tatsächliche Verständigung einmal aufgehen soll – dem Schriftformerfordernis unterliegt.<sup>222</sup>

Aus den vorgenannten Gründen ist die Schriftform zwingend erforderlich und unterscheidet das Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung von der informellen Absprache.<sup>223</sup> Folgt man der hier vertretenen Auffassung, dass die tatsächliche Verständigung ein öffentlich-rechtlicher Vertrag ist, so folgt die Schriftform zudem analog aus § 57 VwVfG und § 56 SGB X.<sup>224</sup> M.E. bietet sich auch ein Vergleich mit den in der AO bereits geregelten Kooperationsformen der verbindlichen Auskunft und der verbindlichen Zusage an, welche die Schriftform fordern, sodass sich ein Schriftformerfordernis auch analog aus §§ 89 Abs. 2 S. 4 i.V.m. § 1 Abs. 1 StAusKVO, 205 AO ergibt.

## 2. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die tatsächliche Verständigung kann sich nach ganz überwiegender Auffassung nur auf in der Vergangenheit liegende Sachverhalte beziehen, nicht jedoch auf zukünftige Steuerfälle.<sup>225</sup> Das Rechtsinstitut ist von den zukunftsbezogenen Kooperationsformen der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO<sup>226</sup> und der verbindlichen Zusage nach §§ 204 AO ff<sup>227</sup> abzugrenzen.

<sup>218</sup> BFH-Urteil v. 31.07.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, S. 625, 626; -Beschluss v. 21.06.2000 – IV B 138/99, BFH/NV 2001, S. 2.

<sup>219</sup> S. Fn. 37.

<sup>220</sup> *Seer*, BB 1999, S. 82; *ders.*, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 344 ff; *Offerhaus*, DStR 2001, S. 2096.

<sup>221</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 59.

<sup>222</sup> *Buciek*, DStZ 1999, S. 398.

<sup>223</sup> M.E. ist die Auffassung des BMF, wonach in Fällen wirtschaftlich geringer Bedeutung eine (fernmündliche) Einigung außerhalb der tatsächlichen Verständigung angestrebt werden sollte, so zu verstehen, dass dieser dann keine Bindungswirkung zukommt; vgl. BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 5.

<sup>224</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 59, m.w.N.

<sup>225</sup> St.Rspr. BFH-Urteile v. 13.02.2008 - I R 63/06, BStBl. II 2009, S. 414, 418; v. 08.10.2008 - I R 63/07, BStBl. II 2009, S. 121, 123, BFHE 223, S. 194; BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 4.2; *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78 AO, Rn. 133, m.w.N.

<sup>226</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 4.2.

<sup>227</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 51.

Nicht abschließend geklärt ist, ob die tatsächliche Verständigung eine Bindungswirkung für die Zukunft bei sog. Dauersachverhalten entfalten kann, bspw. bei der Bestimmung der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts oder der Angemessenheit eines jährlich gezahlten Geschäftsführergehalts. Der BFH vertritt wohl die Auffassung,<sup>228</sup> dass nur solche tatsächlichen Verständigungen zulässig sind, welche die Vergangenheit betreffen. Das BMF und die überwiegende Literatur befürworten dagegen, dass sich die tatsächliche Verständigung in diesen Fällen – gleichbleibende Sachverhalte vorausgesetzt – auch auf die Zukunft erstrecken kann.<sup>229</sup> Dem ist zuzustimmen, denn bei Dauersachverhalten im Rahmen der tatsächlichen Verständigung liegt eine der verbindlichen Zusage gem. § 204 AO vergleichbare Sach- und Rechtslage vor, sodass i.S.v. § 206 AO eine Bindungswirkung sich auch auf die Frage der künftigen Behandlung erstrecken kann, wenn sich der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der Zusage bzw. Verständigung zugrunde gelegten Sachverhalt deckt und wenn kein Widerspruch zum geltenden Recht besteht. Im Übrigen findet die tatsächliche Verständigung Anwendung auf allen Verfahrensstufen (bspw. Veranlagungs-, Außenprüfungs-, Einspruchs- u. Klageverfahren, Steuerfahndungsprüfung), in welchen ein erhebliches Bedürfnis nach verbindlichen Verständigungen über schwer ermittelbare Sachverhalte (auch über Nachkalkulationen von Umsätzen und Gewinnen) existiert.<sup>230</sup>

### 3. Vertretungs- und Abschlussbefugnis

Der Steuerpflichtige kann sich für den Abschluss der tatsächlichen Verständigung vertreten lassen.<sup>231</sup> Nach Ansicht des BFH ist seitens des Finanzamts notwendig, dass ein Amtsträger beteiligt ist, welcher für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständig ist,<sup>232</sup> wobei dies nach der

<sup>228</sup> BFH-Urteile v. 08.10.2008 – I R 63/07, BFHE 223, 194, BStBl. II 2009, S. 121; v. 07.07.2004 – X R 24/03, BFHE 206, S. 292, BStBl. II 2004, S. 975; offen in: BFH-Urteil v. 13.02.2008 – I R 63/06, BFHE 220, S. 415, BStBl. II 2009, S. 414, 418; a.A. BFH-Urteil v. 13.08.1997 – I R 12/97, BFH/NV 1998, S. 498; FG Saarland, Urteil v. 04.02.1998 – 1 K 184/95, EFG 1998, S. 686; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 26.03.1992 – 3 K 132/86, EFG 1992, S. 706; FG Münster, Urteil v. 13.12.1994 – 15 K 3237/93 E, EFG 1995, S. 552.

<sup>229</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 4.2; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 12; *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78 AO, Rn. 133; a.A. *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 52 f.

<sup>230</sup> Statt aller: BFH-Urteil v. 06.02.1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991, S. 673, 674; BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 1; *Offerhaus*, DStR 2001, S. 2096; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118, Rn. 12.

<sup>231</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 5.1 f, welches auf § 80 Abs. 1 AO abstellt.

<sup>232</sup> so bereits *Offerhaus*, StBp 1985, S. 170.

innerbehördlichen Organisation zu bestimmen sei und regelmäßig ein für die Veranlagung zuständiger Beamter, wie Vorsteher, Veranlagungssachgebietsleiter, aber auch Rechtsbehelfsstellenleiter sein könne. Ein Sachbearbeiter oder Beamter der Außendienste käme daher nicht in Betracht.<sup>233</sup>

Unter Beteiligung wäre zudem die persönliche Anwesenheit des zuständigen Amtsträgers beim Abschluss der tatsächlichen Verständigung zu verstehen. Denn eine Vertretung oder eine nachträgliche Genehmigung nach zivilrechtlichen Grundsätzen einer von einem nicht zuständigen Amtsträger abgeschlossenen Verständigung, durch einen für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträger, wird zwar von der Verwaltung<sup>234</sup> und dem Schrifttum befürwortet,<sup>235</sup> jedoch lässt die Rechtsprechung<sup>236</sup> dies bisher nicht zu, um die Beteiligten vor „leichtfertigen Verständigungen“ zu schützen.<sup>237</sup>

Der BFH führt das Vertretungsverbot darauf zurück, dass das zivilrechtliche Vertretungsrecht nicht den steuerlichen Besonderheiten gerecht würde, nach welchen dem Steuerpflichtigen die besondere Bedeutung seiner Erklärung durch Anwesenheit des für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträgers vor Augen geführt werde.<sup>238</sup> Diese Warnfunktion leitet der BFH aus den Regelungen zur Schlussbesprechung einer Betriebsprüfung – in welcher im zu entscheidenden Fall die tatsächliche Verständigung getroffen wurde – aus § 11 Abs. 2 BpO 1987<sup>239</sup> her.<sup>240</sup> Nach § 11 Abs. 2 der BpO 1987 war der Steuerpflichtige darauf hinzuweisen, wenn an der Schlussbesprechung der für die Steuerfestsetzung zuständige Amtsträger teilnahm. Problematisch ist allerdings, dass diese Regelung mit der Einführung der BpO 2000<sup>241</sup> nicht

<sup>233</sup> BFH-Urteile v. 05.10.1990 – III R 19/88, BFHE 162, 211, BStBl. II 1991, S. 45, Rn. 18, -juris; v. 28.07.1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994, S. 290; v. 27.06.2018 – X R 17/17, BFH/NV 2019, S. 97, Rn. 17, -juris.

<sup>234</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 5.3.

<sup>235</sup> *Buciek*, DStZ 1999, S. 389, 397; *Offerhaus*, DStR 2001, S. 2093, 2095; *Seer*, Verständigungen, S. 325, 344; *Seer*, BB 1999, 78 (82); *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 24.

<sup>236</sup> BFH-Urteile v. 28.07.1993 - XI R 68/92, BFH/NV 1994, S. 290; v. 11.06.2014 - IX B 6/14, BFH/NV 2014, S. 1496; zuletzt: BFH-Urteil v. 27.06.2018 – X R 17/17; offen gelassen in: BFH-Urteile v. 07.07.2004 - X R 24/03, BStBl. II 2004, S. 975, 977, BFHE 206, S. 292; v. 13.02.2008 - I R 63/06, BStBl. II 2009, S. 414, 418; a.A. FG Hamburg, Urteil vom 04.12.1991 – II 125/89, EFG 1992, S. 379.

<sup>237</sup> *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78 AO, Rn. 135.

<sup>238</sup> BFH-Urteil v. 28.07.1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994, S. 290, Rn. 33, -juris.

<sup>239</sup> BpO v. 17.12.1987, BStBl. I 1987, S. 802.

<sup>240</sup> BFH-Urteil v. 28.07.1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994, S. 290, Rn. 32, -juris.

<sup>241</sup> BpO v. 15.03.2000, BStBl. I 2000, S. 368.

übernommen wurde und ersatzlos weggefallen ist.<sup>242</sup> Dennoch wurde diese Rechtsprechung trotz des Wegfalls der rechtlichen Grundlage, auf der sie fußt, völlig unkritisch übernommen und weiter angewandt.<sup>243</sup> Die Rechtsprechung lässt sich auch gar nicht näher auf das Innenrecht der Finanzverwaltung (die FAGO)<sup>244</sup> ein, wenn es pauschal auf den Vorsteher oder Sachgebietsleiter abstellt,<sup>245</sup> ohne dass diesen ein (ausschließliches) Zeichnungsrecht zwangsläufig zukommt. Auch wird verkannt, dass eine Höchstpersönlichkeit der Verwaltung fremd ist und die Funktionsfähigkeit der Verwaltung die Möglichkeit zur Delegation von Amtsgeschäften erfordert.<sup>246</sup> Zudem halten diese Anforderungen einem Vergleich zum Verwaltungsakt, insbesondere dem Steuerbescheid, nicht stand, für welchen die Anforderung an die Unwirksamkeit gem. § 125 AO deutlich höher sind.<sup>247</sup>

In der Praxis ist es regelmäßig sehr schwer alle zuständigen Amtsträger persönlich hinzuzuziehen. Sind beispielweise mehrere Steuerarten betroffen, so ist jeder einzelne Sachgebietsleiter einzubeziehen. Außendienstleistungen sind dagegen oft zentralisiert bei anderen Finanzämtern angesiedelt. Zudem spricht gerade die Schutzfunktion des Steuerpflichtigen, welchen die Rechtsprechung bemüht,<sup>248</sup> dafür, dass die Verletzung amtsinterner Zuständigkeiten die Wirksamkeit der Verständigung nicht berührt. Denn dem Steuerpflichtigen sind die internen Zuständigkeiten nach FAGO und – jeweils aktuellem – Geschäftsverteilungsplan regelmäßig nicht geläufig. Dennoch muss er sich auf die Verbindlichkeit der abgegebenen Erklärung verlassen können, wenn er aufgrund dieser disponiert. Aus diesen Gründen ist die Ansicht des BFH abzulehnen und Regelungen zur Vertretung und Genehmigung – wie in der Verwaltungspraxis in vielen Fällen bekannt – zuzulassen. Die innere Zuständigkeit ist intern entsprechend der FAGO selbstverständlich zu wahren und die zuständigen Amtsträger sind einzubeziehen und müssen sich dann vertreten lassen oder die Verständigung genehmigen.

---

<sup>242</sup> Vgl. *Hufeld*, Die Vertretung der Behörde, S. 137.

<sup>243</sup> zuletzt: BFH-Urteil v. 27.06.2018 – XR 17/17, BFH/NV 2019, S. 97, Rn. 22, -juris; BFH-Beschluss v. 11.06.2014 – IX B 6/14, BFH/NV 2014, S. 1496, Rn. 3, -juris.

<sup>244</sup> Geschäftsordnung für die Finanzämter, Oberste Finanzbehörden der Länder v. 16.11.2010, BStBl. I 2010, S. 1315.

<sup>245</sup> *Hufeld*, Die Vertretung der Behörde, S. 137.

<sup>246</sup> *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 328; *ders.*, BB 1999, S. 80; *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 40.

<sup>247</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 39.

<sup>248</sup> Vgl. BFH, Fn. 238.

### III. Rechtsfolgen

Die Beteiligten werden mit dem Abschluss der tatsächlichen Verständigung an diese gebunden, solange und soweit diese wirksam ist.<sup>249</sup> Sie bindet damit die darauf folgenden Steuerverwaltungsakte und führen zu deren Rechtswidrigkeit, wenn sie der tatsächlichen Verständigung widersprechen.<sup>250</sup>

Als öffentlich-rechtlicher Vertrag wirkt die Verständigung nur inter partes und berechtigt und verpflichtet somit nur die Beteiligten. Somit ist eine Verständigung „zu Lasten Dritter“ ebenso unzulässig,<sup>251</sup> wie auch eine Verständigung „zugunsten Dritter“ ohne Mitwirkung des Dritten und der für das Drittverhältnis zuständigen Finanzbehörde unwirksam ist.<sup>252</sup> Entgegen einzelner Auffassungen<sup>253</sup> werden die Finanzgerichte vom Untersuchungsgrundsatz nach § 76 Abs. 1 FGO insoweit suspendiert und durch die Verständigung gebunden<sup>254</sup>

### IV. Aufhebung, Änderung und Unwirksamkeit der Verständigung

Zunächst ist zwischen der Aufhebung, Änderung und Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung an sich und der des Verwaltungsakts bzw. Steuerbescheides welche aus dieser hervorgeht zu unterscheiden. Denn die Aufhebung oder Änderung des Verwaltungsakts kommt nur in Betracht, wenn dies verfahrensrechtlich zulässig ist.<sup>255</sup>

#### 1. Auswirkungen auf Ebene der tatsächlichen Verständigung

Die tatsächliche Verständigung kann von den Beteiligten jederzeit nach deren Willen aufgehoben oder geändert werden.<sup>256</sup> Jedoch wird man an die Aufhebung oder Änderung der Verständigung die gleichen Anforderung stellen

<sup>249</sup> BFH-Urteil v. 31.07.1996, XI R 78/95, BStBl. II 1996, S. 625, 626, *Englisch*, IFST-Schrift 417, S 60 m.w.N.; die Bindungswirkung ergibt sich je nach Ansicht entweder aus dem öffentlich-rechtlichen Vertrag oder dem Treu-und-Glaubens-Grundsatz und führen diesbezüglich zu einem vergleichbaren Ergebnis, *Söhn* in: H/H/S, AO/FGO, § 78 AO, Rn. 149.

<sup>250</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 28.

<sup>251</sup> *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 266 f; siehe auch § 58 Abs. 1 VwVfG.

<sup>252</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 34, m.w.N.

<sup>253</sup> *Mösbauer*, BB 2003, S. 1040; *Offerhaus*, DStR 2001, S. 2097.

<sup>254</sup> So ausdrücklich BFH-Urteil v. 12.08.1999 – XI R 27/98, BFH/NV 2000, S. 537, 538; FG Saarland, Urteil v. 04.02.1998 – 1 K 184/95, EFG 1998, S. 686; vgl. auch FG München, Urteil v. 16.07.2003 - 4 K 91/02, nicht veröffentlicht; *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 60 m.w.N.

<sup>255</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 7.2.; *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 72.

<sup>256</sup> FG Düsseldorf, Urteil v. 06.09.1996 – 18 K 2417/93 E, EFG 1998, S. 5 6; BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 7.1.; *Mösbauer*, BB 2003, S. 1041; *Buciek*, DStZ 1999, S. 399.

müssen, wie an ihren Abschluss, was eine klare und eindeutige Einigung der zur Mitwirkung befugten Personen erfordert.<sup>257</sup>

Rechtssicherheit hat der BFH jetzt für den Fall des Wegfalls der Geschäftsgrundlage geschaffen. Ein Rücktrittsrecht komme demnach insbesondere in Betracht, wenn die Beteiligten gemeinschaftlich von einer irrigen Geschäftsgrundlage ausgegangen seien und anzunehmen sei, dass sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit und bei verständiger Würdigung die Vereinbarung nicht getroffen hätten.<sup>258</sup> Unerheblich sei, ob man dabei – vom öffentlich-rechtlichen Vertrag ausgehend – die Rechtsfolgen aus § 60 VwVfG herleite oder aus Treu und Glauben und Anwendung des § 313 BGB entsprechend.<sup>259</sup> Die Verständigung wird aber nicht bereits dadurch unwirksam, dass sie zu einer von einem Beteiligten nicht antizipierten Besteuerungsfolge führt.<sup>260</sup> *Billauer*<sup>261</sup> spricht sich dafür aus vorrangig – wie in § 313 Abs. 3 S. 1 BGB vorgesehen – eine Anpassung der Verständigung an die geänderte Ausgangslage vorzunehmen. Dem ist sowohl aus den genannten dogmatischen Gründen, aber auch aus praktischen Gründen zuzustimmen. Da die tatsächliche Verständigung häufig im Zusammenhang mit steuerstrafrechtlichen Absprachen Anwendung findet<sup>262</sup> hängen weitere Aspekte, welche die Beteiligten im Zusammenhang mit der tatsächlichen Verständigung einbezogen haben, zusammen. Ein einseitiges Ungleichgewicht, welches sich dann aus dem ersatzlosen Wegfall der Verständigung ergäbe, ist nicht im Interesse der Beteiligten.

Als weitere Gründe für eine Unwirksamkeit kommen – wenn man dem Verständnis der tatsächlichen Verständigung als öffentlich-rechtlicher Vertrag konsequent folgt – sämtliche zivilrechtlichen Regelungen hierzu in Betracht<sup>263</sup> (bspw. Anfechtung, §§ 119 ff BGB; offener Einigungsmangel, § 154 BGB; Vertretungsmängel, §§ 164 ff BGB). Zudem führen die Gründe aus § 130 Abs. 2 AO in entsprechender Anwendung zur Unwirksamkeit (bspw.

<sup>257</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 62.

<sup>258</sup> BFH-Urteil v. 11.04.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, S. 1155, Rn. 23.

<sup>259</sup> BFH-Urteil v. 11.04.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, S. 1155, Rn. 20.

<sup>260</sup> BFH-Urteil v. 11.04.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, S. 1155, Rn. 17.

<sup>261</sup> *Billauer*, NWB 2018, S. 265 f.

<sup>262</sup> *Billauer*, NWB 2018, S. 264.

<sup>263</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.2.; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 32, m.w.N., die Regelung aus § 122 BGB zum Vertrauensschaden findet dagegen keine Anwendung; an ihre Stelle tritt die Bestandskraft der Verständigung, *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 354, 358 f.

Drohung, Bestechung, sowie bei Erwirkung durch unrichtige und unvollständige Angaben).

Einen weiteren Grund für eine Unwirksamkeit stellt das im Gesetzmäßigkeitsprinzip verankerte Koppelungsverbot dar.<sup>264</sup> Wird beispielsweise nach Abschluss einer Betriebsprüfung eine Gewinnhinzuschätzung nach § 162 AO akzeptiert, weil der Betriebsprüfer auf die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bzw. Meldung an die Straf- und Bußgeldsachenstelle verzichtet, so werden Besteuerung und Strafverfolgung auf sachfremde Weise dysfunktional miteinander gekoppelt und die Verständigung ist nichtig.<sup>265</sup>

Allerdings reicht hierfür nicht die bloße Behauptung des Steuerpflichtigen, dass er die Verständigung nur abgeschlossen habe, um von der Einleitung eines Strafverfahrens oder der Übermittlung von Kontrollmitteilungen Abstand nehmen zu wollen.<sup>266</sup> Diese sog. „Paketlösungen“ sind bezüglich den einzelnen hierin enthaltenen Regelungsgegenstände aufeinander abgestimmt, sodass die Unwirksamkeit eines Regelungsgegenstands die Bindungswirkung der gesamten Verständigung beeinflusst.<sup>267</sup> Wenn sich eine solche „Paketlösung“ kompensatorisch auf einen bestimmten, gesetzten Steuerbetrag richtet, ist sie unwirksam.<sup>268</sup> Sowieso sollte es vermieden werden auf eine „Paketlösung“ zurückzugreifen, denn unter Berücksichtigung der Möglichkeit des Wegfalls der Geschäftsgrundlage (s.o.) und ein einzelner Regelungsgegenstand unwirksam ist, kommt die Gesamtlösung nur in Betracht, wenn keine andere Klärung ersichtlich ist.<sup>269</sup>

## 2. Auswirkungen auf Ebene des Steuerbescheids

Ob eine Änderungsmöglichkeit besteht ergibt sich abschließend aus den in der AO, d.h. der Steuerbescheid darf noch nicht bestandskräftig sein oder eine

<sup>264</sup> dazu *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 222 ff, 279 ff, 378 ff.

<sup>265</sup> FG Münster, Beschluss v. 29.01.1996 – 8 V 5581/95 E, U und 8 V 188/96 U, EFG 96, S. 464; FG München, Beschluss vom 22. Mai 2009 – 15 V 182/09, FG München EFG 09, S. 1807; *Achatz* in: *DStJG* 27 (2004), S: 161, 185 f; *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 31, m.w.N.

<sup>266</sup> BFH-Urteil v. 01.09.2009 – VIII R 78/06, Rn. 21, juris, BFH/NV 10, S. 593;

<sup>267</sup> BFH-Urteil v. 20.09.2007 – IV R 20/05, Rn. 44, juris, BFH/NV 08, S. 532, 535.

<sup>268</sup> *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 158. Lieferung 10.2019, § 201, Rn. 15, m.w.N.

<sup>269</sup> BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 5.4; *Seer* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 31.

Änderungsvorschrift muss greifen (z. B. gemäß §§ 164, 172 ff., 367 Abs. 2 Satz 2 AO).<sup>270</sup>

Bezogen auf das Ereignis der Änderung bzw. Aufhebung der tatsächlichen Verständigung (s.o.), kommen die Änderungstatbestände über nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen (§ 173 Abs. 1 AO) und den Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) nicht in Betracht, denn die Unwirksamkeit, Aufhebung oder Änderung der Verständigung ist weder eine Tatsache, noch ein Ereignis mit Rückwirkung.<sup>271</sup> Die Beteiligten müssen auch solche Umstände als bei Erlass des Steuerbescheid bereits bekannt gegen sich gelten lassen, auf welche sich die tatsächliche Verständigung inhaltlich bezieht.<sup>272</sup> Folglich können nachträglich bekannt gewordene Tatsachen, welche die Verständigung hätten beeinflussen können, die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung nicht mehr beeinträchtigen.<sup>273</sup>

Etwas anderes gilt nur für die in §§ 130 Abs. 2 Nr. 2 - 4, 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. c) AO enthaltene, sphärenorientierte Wertung, nach welcher ein Steuerpflichtiger auf einen ihn begünstigenden rechtswidrigen Verwaltungsakt nicht vertrauen darf, wenn er die Ursache für die Begünstigung selbst setzt.<sup>274</sup> Werden vom Steuerpflichtigen also steuererhebliche Tatsachen gegenüber dem Finanzamt verschwiegen, so ergibt sich aus der tatsächliche Verständigung keine Rechtsgrundwirkung und der nachfolgende, verständigungskonforme Steuerbescheid kann nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO korrigiert werden.<sup>275</sup>

### C. Die Verständigung im Strafverfahren

Das Strafverfahrensrecht unterliegt gänzlich anderen Voraussetzungen und Verfahrensgrundsätzen als das Besteuerungsverfahren. Gerade Strafverfahren stellen naturgemäß Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung dar. Was läge also näher als die in einer tatsächlichen Verständigung gewonnenen

<sup>270</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 72; BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.3.2.

<sup>271</sup> *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 72, m.w.N.

<sup>272</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 35; s.a. FG Brandenburg, Urteil v. 30.08.2000 – 2 K 779/97 E, EFG 01, S. 155, 156; BFH-Beschl. v. 03.07.2002 – X B 178/01, BFH/NV 02, S. 1339; FG Hamburg, v. 8.12.04 - II 123/04.

<sup>273</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 35; BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 6.1.

<sup>274</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 35, § 130 AO, Rn. 28.

<sup>275</sup> *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. zu § 118 AO, Rn. 35, m.w.N.; *Englisch*, IFST-Schrift 417, S. 73; BMF-Schreiben v. 30.07.2008, a.a.O., Tz. 8.3.2.

Erkenntnisse nutzbar zu machen oder die Verfahren zu verbinden? Fraglich ist, ob und gegebenenfalls wie das möglich ist.

### **I. Verhältnis von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren**

Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren sind gem. § 393 Abs. 1 S. 1 AO zwei selbständige Verfahren, welche unabhängig voneinander und parallel zueinander geführt werden. Der hierfür zentrale Straftatbestand der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO ist dabei als sog. Blankettnorm<sup>276</sup> zu verstehen, welche vollumfänglich in das gesamte materielle Steuerrecht verweist. D.h. die Frage, ob die Tatbestandsmerkmale der „steuerlich erheblichen Tatsache“, „verkürzte Steuer“ und „nichtgerechtfertigter Steuervorteil“ gegeben sind, hat sich nach den jeweiligen Steuergesetzen zu ergeben.

Hier kann es jedoch zu unterschiedlichen Bewertungen zwischen „reinem“ Steuerrecht und Steuerstrafrecht kommen.<sup>277</sup> Das Strafverfahren wird durch die Unschuldsvermutung „in dubio pro reo“ geprägt und Zweifel dürfen dem Beschuldigten nicht zu seinen Lasten ausgelegt werden. Zudem muss sich der Beschuldigte nach dem nemo-tenetur-Grundsatz nicht selbst belasten nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG und hat daher ein Aussageverweigerungsrecht gem. §§ 136 Abs. 1 S. 2, 163a Abs. 4 S. 2 StPO. Im Besteuerungsverfahren bestehen dagegen Mitwirkungspflichten nach §§ 90 ff AO, welche mit Zwangsmittel gem. §§ 328 ff AO durchsetzbar sind<sup>278</sup> und in Fällen fehlender Mitwirkung kann auf die Schätzungsbefugnis nach § 162 AO zurückgegriffen werden,<sup>279</sup> welche auf Wahrscheinlichkeitsüberlegungen beruht. Der Gesetzgeber hat den Konflikt zwischen steuerlichen Mitwirkungspflichten und strafrechtlichem Selbstbelastungsverbot zumindest entschärft und steuerliche Zwangsmittel gem. § 393 Abs. 1 S. 2 AO für unzulässig erklärt, wenn Gefahr besteht, dass sich der Steuerpflichtige selbst belasten müsste.<sup>280</sup>

Bezüglich der Verfolgungs- und Festsetzungsverjährung gelten nach §§ 370 u. 169 AO andere Maßstäbe und auch im Beweisrecht finden sich gravierende

---

<sup>276</sup> Unter Blanketttatbeständen sind Tatbestände zu verstehen, welche die Tatbestandsmerkmale nicht erschöpfend enthalten, sondern auf andere Normen, deren Voraussetzungen ebenso erfüllt sein müssen, verweisen; *Joecks* in: *Joecks/Jäger/Randt*, Einleitung, Rn. 5.

<sup>277</sup> Vgl. *Wilke*, DStR 2018, S. 111.

<sup>278</sup> *Hilgers-Klautzsch* in: *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 AO, Rn. 34 f.

<sup>279</sup> *Hilgers-Klautzsch* in: *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 AO, Rn. 37.

<sup>280</sup> *Hilgers-Klautzsch* in: *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, 393 AO, Rn. 55.

Unterschiede.<sup>281</sup> Muss nach der Beweislastverteilung im Besteuerungsverfahren der Steuerpflichtige für ihn günstige Tatsachen beweisen, trifft im Strafverfahren die Beweislast vollumfänglich die Staatsanwaltschaft. Das Strafgericht bzw. der Strafrichter trifft seine Entscheidung über die Beweisaufnahme gem. § 261 StPO nach seiner freien und dem Inbegriff der Hauptverhandlung geschöpften Überzeugung,<sup>282</sup> d.h. Grund und Höhe der Besteuerungsgrundlagen müssen zu seiner Überzeugung erwiesen sein.<sup>283</sup> Damit ist der Strafrichter weder an Entscheidungen und steuerrechtlichen Feststellungen der Finanzbehörde, noch an die Angaben des Steuerpflichtigen bzw. Angeklagten gebunden, welche dieser in einer tatsächlichen Verständigung gemacht hat.<sup>284</sup>

Um im Falle eines Steuerstrafverfahrens eine einvernehmliche Lösung des Verfahrens anzustreben, ist es daher unumgänglich sowohl im Besteuerungs- als auch im Strafverfahren Rechtsfrieden zu erzielen und dafür die jeweiligen rechtlichen Folgen zu bestimmen. Daher ist die tatsächliche Verständigung in einer Gemengelage von Besteuerungsverfahren und Strafverfahren häufig als bevorzugtes Mittel zur schnellen und einvernehmlichen Lösung und Beendigung streitiger Verhandlungen vorzufinden (sog. kooperative Gesamtbereinigung),<sup>285</sup> was durch die Doppelrolle der Finanzbehörde – als Strafverfolgungs- und zugleich Steuerbehörde<sup>286</sup> - zusätzlich verstärkt wird.<sup>287</sup>

## II. Begriff und Funktion von Verständigungen im Strafverfahren

Verständigungen stellen sowohl im Besteuerungs- als auch im Steuerstrafverfahren eine mögliche Handlungsform dar. Für den Beschuldigten birgt dies den Vorteil, dass sich hierdurch mitunter eine sehr belastende, öffentliche

<sup>281</sup> Vgl. *Wilke*, DStR 2018, S. 111.

<sup>282</sup> Vgl. BGH v. 4.2.1992 – 5 StR 655/91, wistra 1992, S. 147, 148; *Joecks* in: *Joecks/Jäger/Randt*, § 370 AO Rn. 73 ff.

<sup>283</sup> *Hilgers-Klautzsch* in: *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 385 AO, Rn. 518; *Wilke*, DStR 2018, S. 111; *Sommer* in: *Flore/Tsambikakis*, Teil 2, Vorb. Kapitel 11, Rn. 16.

<sup>284</sup> BFH-Urteil v. 09.05.1963 – IV F 1/61, DStR 1963, S. 569; *Blumers*, DB 1983, S. 1571 1572; *Sommer* in: *Flore/Tsambikakis*, Teil 2, Vorb. Kapitel 11, Rn. 16, 112; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 68.

<sup>285</sup> *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 8 f.

<sup>286</sup> Soweit die Staatsanwaltschaft nicht die Ermittlungen leitet, führt diese die Finanzbehörde selbst durch und nimmt insofern die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft wahr gem. §§ 386, 399 AO. Dies erfolgt amtsintern bei den sog. Straf- und Bußgeldsachenstellen („StraBu“ bzw. „BuStra“). Die Steuerfahndungsstellen nehmen gem. § 404 AO die Rechte und Pflichten der Polizei nach den Vorschriften der StPO wahr und sind Ermittlungsperson der Staatsanwaltschaft i.S.v. § 152 GVG. Sie erforschen gem. § 208 Abs. 1 AO sowohl Steuerstraftaten als auch die maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen.

<sup>287</sup> *Bornheim/Kröber*, Steuerstrafverteidigung, Kapitel 3.4.3.1.

Hauptverhandlung im Strafverfahren vermeiden lässt. Aufgrund der häufig sehr komplexen Sachverhalte und schwieriger, oftmals ungeklärter Rechtsfragen spielen strafrechtliche Verständigungen im Wirtschaftsstrafrecht allgemein und im Steuerstrafrecht im Besonderen eine große Rolle.<sup>288</sup>

Nach Willen des Gesetzgebers ist es beabsichtigt in sämtlichen Verfahrensstadien, d.h. vom Ermittlungsverfahren über das Zwischenverfahren bis hin zur Hauptverhandlung, die Erörterung des Sachstands oder möglicher verfahrensbeendender Erledigungsformen zwischen den Verfahrensbeteiligten zu legalisieren<sup>289</sup> sowie Absprachen ihren Ruf als zweifelhafte „Deals“ durch transparente Ausgestaltung und öffentliche Kontrolle zu nehmen.<sup>290</sup> Dies hat in der gesetzlichen Regelung ihren Niederschlag gefunden, insb. in den Normen der §§ 160b Satz 1, 202a sowie 257b und 257c Abs. 1 StPO. Daher hat sich im Strafverfahren - vergleichbar mit der tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren - eine Erledigungspraxis durchgesetzt, bei welcher sich die Prozessbeteiligten über das Ergebnis des Strafverfahrens im Rahmen einer gesonderten Absprache verständigen.<sup>291</sup>

Daher verlaufen steuerrechtliche Verständigung und strafrechtliche Absprache im Idealfall und bei geeigneten Sachverhalten parallel „Hand in Hand“. Was nicht darüber hinwegtäuschen sollte, dass beide Rechtsinstitute unterschiedlichen Verfahrensordnungen und Voraussetzungen unterliegen und auch unterschiedliche Rechtsfolgen haben.<sup>292</sup>

Auch stellt eine tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren eine gewisse Gefährdung des Steuerstrafverfahrens dar, da mit ihr das Risiko einhergeht, dass die Ermittlungsbehörden und die Strafgerichte versucht sein könnten, die Ergebnisse der tatsächlichen Verständigung in den strafrechtlichen Tatbestand der Steuerhinterziehung „hinüberzuretten“, um sich schwierige Prüfung des objektiven Tatbestands des § 370 AO zu erleichtern.<sup>293</sup>

---

<sup>288</sup> *Sommer* in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Teil 2, Vorb. Kapitel 11, Rn. 1.

<sup>289</sup> BT-Drs. 16/12310 v. 18.03.2009, S. 12.

<sup>290</sup> BVerfG-Beschluss v. 15.01.2015 – 2 BvR 2055/14, NStZ 2015, S. 172 unter IV 2. der Gründe; BVerfG-Beschluss v. 15.01.2015 – 2 BvR 878/14, unter 1b.

<sup>291</sup> *Bornheim/Kröber*, Steuerstrafverteidigung, Kapitel 3.4.3.3; *Hilgers-Klautzsch* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 AO, Rn. 302.

<sup>292</sup> *Sommer* in: Flore/Tsambikakis, Teil 2, Vorb. Kapitel 11, Rn. 11.

<sup>293</sup> *Hilgers-Klautzsch* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 AO, Rn. 1302.

## 1. Formen möglicher Verständigungen im Strafverfahren

Im Strafverfahren bieten sich folgende förmliche Verständigungsformen an:<sup>294</sup> Die Erörterung des Verfahrensstands mit den Verfahrensbeteiligten mit der Staatsanwaltschaft nach § 160b StPO im Ermittlungsverfahren, nach § 202a StPO im Zwischenverfahren und gem. § 212 nach Eröffnung der Hauptverhandlung. Weiter stehen nach Eröffnung der Hauptverhandlung gem. § 257b StPO auch die Erörterung des Verfahrensstandes der Verfahrensbeteiligten mit dem Strafgericht und darüber hinaus die Verständigung zwischen Gericht und den Verfahrensbeteiligten gem. § 257c StPO offen.

## 2. Einordnung der tatsächlichen Verständigung und Abgrenzung

Zunächst gilt es folgendes, häufig anzutreffendes Missverständnis zu beseitigen: Die tatsächliche Verständigung ist nicht als Geständnis im Sinne der StPO anzusehen:<sup>295</sup> Ein Geständnis setzt ein Zugestehen der Tat oder einzelner Tatsachen, die für die Entscheidung zur Schuld- oder Rechtsfolgenfrage erheblich sein können, voraus.<sup>296</sup> Dies ist bei einer Verständigung über ungeklärte Sachverhaltsfragen für das Besteuerungsverfahren als lediglich mögliche Sachverhaltsverwirklichung, welche die Beteiligten für Besteuerungszwecke zu Grunde legen und gegen sich gelten lassen als ein „So-könnte-es-gewesen-sein“<sup>297</sup>, nicht der Fall.

Soll eine Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren erzielt werden, so muss die tatsächliche Verständigung mit den Beendigungsmöglichkeiten der StPO verbunden werden, was die Initiative vom beschuldigten Steuerpflichtigen oder der Finanzbehörde voraussetzt.<sup>298</sup> Besteht also in einer abschließenden Besprechung in einem geeigneten Fall die Absicht eine tatsächliche Verständigung mit einer parallelen Absprache im Strafverfahren zu verbinden, so sollte darauf geachtet werden, dass Straf- und Bußgeldsachstelle oder die Staatsanwaltschaft an der Besprechung teilnehmen.<sup>299</sup>

<sup>294</sup> Vgl. *Sommer* in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Teil 2, Vorb. Kapitel 11, Rn. 9.

<sup>295</sup> *Hilgers-Kloutzsch* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 AO, Rn. 1301.

<sup>296</sup> *Julius/Bär* in: Gercke/Julius/Temming/Zöller, Strafprozessordnung, § 254, Rn. 4.

<sup>297</sup> *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 67.

<sup>298</sup> *Wilke*, DStR 2018, S. 112.

<sup>299</sup> *Sommer* in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Teil 2, Vorb. Kapitel 11, Rn. 22.

### III. Absprache und Verständigung im Strafverfahren

Fraglich ist, ob sich eine im Besteuerungsverfahren getroffene, tatsächliche Verständigung zwangsläufig auf das parallel geführte Steuerstrafverfahren auswirkt und darüber hinaus, wie sich – wenn gewollt – Verständigung und Absprachen in beiden Verfahren miteinander verbinden lassen.

#### 1. Voraussetzung und Wirkung einer Absprache nach § 160b StPO

Für eine strafrechtliche Absprache, welche mit der tatsächlichen Verständigung verknüpft werden kann, kommt im Ermittlungsverfahren die Erörterung des Verfahrensstands nach § 160b StPO<sup>300</sup> als äußerst praxisrelevantes Instrument in Betracht. Diese kann nicht nur eine allgemeine Erörterung zum Gegenstand haben, sondern auch konkreten Absprache im Sinne von wechselseitigen Zusagen beinhalten, da sich eine etwaige Unzulässigkeit weder aus dieser Regelung noch aus übergeordneten Grundsätzen des Verfahrensrechts entnehmen lässt.<sup>301</sup> Im Ergebnis ließe sich somit die tatsächliche Verständigung des Besteuerungsverfahrens mit einer Absprache im Steuerstrafverfahren verbinden, welche die Einstellung wegen Geringfügigkeit nach § 153 StPO oder nach § 153a StPO verbunden mit einer Geldauflage in gewisser Höhe vorsieht oder den Antrag auf Erlass eines Strafbefehls mit einer Geldstrafe nach §§ 400, 407 StPO zum Gegenstand hat.<sup>302</sup> Zu beachten ist allerdings, dass sowohl die Einstellung nach § 153a StPO als auch der Erlass des Strafbefehls der Mitwirkung des Gerichts bedürfen, sodass in problematischen Fällen vorab Kontakt zu diesem zu suchen und dessen Auffassung zur geplanten Vorgehensweise in Erfahrung zu bringen ist.<sup>303</sup>

Problematisch ist aber, dass der äußerst praxisrelevante und für das Ermittlungsverfahren einschlägige § 160b StPO keine Bindungswirkung vorsieht (ähnlich §§ 202a, 212 StPO).<sup>304</sup> Daher besteht – auch wenn die Strafverfolgungsbehörden sich regelmäßig an getroffene Absprachen halten - für den Beschuldigten ein gewisses Restrisiko.<sup>305</sup> Bei Verstößen ist er jedoch über den Grundsatz des fairen Verfahrens nach Art. 6 EMRK gesichert, welcher

<sup>300</sup> Die Ausführungen gelten sinngemäß für die §§ 202a, 212 und 257b StPO, welche lediglich in anderen Verfahrensstadien Anwendung finden, bzw. das Gericht zusätzlich einbeziehen.

<sup>301</sup> *Temming* in: Gercke/Julius/Temming/Zöller, Strafprozessordnung, § 160b, Rn. 2.

<sup>302</sup> *Hilgers-Klautzsch* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 AO, Rn. 1305.

<sup>303</sup> *Hilgers-Klautzsch* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 AO, Rn. 1305.

<sup>304</sup> *Wilke*, DStR 2018, S. 112, m.w.N.

<sup>305</sup> *Wilke*, ebenda.

einen Strafmilderungsgrund darstellen kann.<sup>306</sup> Dennoch sollte aber eine parallel im Besteuerungsverfahren getroffene Aussage unter die aufschiebende Bedingung gem. § 158 Abs. 1 BGB<sup>307</sup> gestellt werden, dass die in der Absprache vereinbarte strafrechtliche Folge auch eintritt.<sup>308</sup> Auch kann die Aussage, welche aufgrund einer Zusage der Strafverfolgungsbehörde getätigt wurde, gem. § 136a Abs. 3 S. 2 StPO unverwertbar sein, wenn sich die Strafverfolgungsbehörde mit ihrem Verhalten in Widerspruch setzt.<sup>309</sup> Die Tatsache, dass der Inhalt der Gespräche zwingend aktenkundig zu machen ist nach § 160b S. 2 StPO<sup>310</sup>, erleichtert hier eine spätere Nachweisbarkeit.

## 2. Voraussetzung und Wirkung einer Verständigung nach § 257c StPO

Nach Eröffnung der Hauptverhandlung kommt die Verständigung nach § 257c StPO in Betracht. Aufgrund der komplexen Materie bieten Steuerstrafverfahren grundsätzlich „geeignete Fälle“ i.S.v. § 257c Abs. 1 S. 1 StPO.<sup>311</sup> Dieser kommt eine Bindungswirkung zu, welche sich jedoch nur auf Zusagen des Gerichts und nicht auf solche der Staatsanwaltschaft bezieht.<sup>312</sup>

Nach § 257c StPO kann das Gericht eine Ober- und Untergrenze der Strafe<sup>313</sup> für den Fall angeben, dass der Angeklagte ein Geständnis ablegt. Hierfür ist die Zustimmung von Staatsanwaltschaft und Angeklagtem erforderlich. Zur tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht besteht der Unterschied, dass nur die Rechtsfolgen nach § 257c Abs. 2 Satz 1 StPO Gegenstand der strafprozessualen Verständigung sein können.<sup>314</sup> Nach § 257c Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 244 Abs. 2 StPO ist das Geständnis des Angeklagten vom Strafgericht auf seinen Wahrheitsgehalt hin zu überprüfen,<sup>315</sup> was jedoch keine umfassende Überprüfung zur Folge hat, sondern sich auf eine bloße Plausibilitätsprüfung beschränkt.<sup>316</sup> Rechtssicherheit bekommt der Angeklagte dadurch, dass

<sup>306</sup> BGH-Urteil v. 18.04.1990 – 3 StR 252/88, NStZ 1990, S. 399.

<sup>307</sup> Zur Anwendbarkeit der Rechtsgeschäftslehre auf die tatsächliche Verständigung s.o.

<sup>308</sup> Wilke, DStR 2018, S. 112 f, Fn. 57.

<sup>309</sup> Pflaum, Kooperative Gesamtbereinigung, S. 218

<sup>310</sup> Hilgers-Klautzsch in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 385 AO, Rn. 1305; ebenso für §§ 202a S. 2, 212 StPO.

<sup>311</sup> Wilke, DStR 2018, S.114.

<sup>312</sup> BGH-Urteil v. 12.07.2016 – 1 StR 136/16, NStZ 2017, S. 58; Wilke, DStR 2018, S.114.

<sup>313</sup> Die Verständigung über eine Punktstrafe ist unzulässig, BGH-Urteil v. 03.09.2013 - 5 StR 318/13, NStZ 2013, S. 671; Sommer in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Teil 2, Vorb. Kapitel 11, Rn. 13.

<sup>314</sup> Bornheim/Kröber, Steuerstrafverteidigung, Kapitel 3.4.3.3.

<sup>315</sup> BGH-Urteil v. 11. 12. 2008 – 3 StR 21/08, wistra 2009, S. 242.

<sup>316</sup> BGH-Urteil v. 03.03.2005 – GSSSt 1/04, BGHSt 50, S. 40, 49; Wilke, DStR 2018, S.114.

§ 257c Abs. 4 Satz 3 StPO ein Beweisverwertungsverbot für ein abgelegtes Geständnis anordnet, falls die strafprozessuale Verständigung scheitert.<sup>317</sup>

### 3. Zusammenfassung

Die Möglichkeiten der Absprache nach § 160b StPO bietet sich im möglichst frühen Stadium des Ermittlungsverfahrens an, vorzeitig eine einvernehmliche Lösung über die strafrechtlichen Rechtsfolgen im Steuerstrafverfahren zu finden, wenn parallel im Besteuerungsverfahren eine tatsächliche Verständigung über die steuerlichen Verhältnisse angestrebt wird. Somit kann im Sinne des Rechtsfriedens eine konsensuale Gesamtlösung gefunden werden. Das Restrisiko, welches aus der fehlenden Bindungswirkung der Absprache resultiert, ist im Ergebnis überschaubar. Schwerwiegender dürfte das Risiko wiegen, dass – obwohl die tatsächliche Verständigung kein Geständnis darstellt – bei fehlender strafrechtlicher Absprache die Ergebnisse des Besteuerungsverfahrens im Strafverfahren schlicht übernommen werden und dieser im Strafverfahren eine „faktische Bindungswirkung“<sup>318</sup> zukommt.

Im Ermittlungsverfahren besteht aus Sicht des Steuerpflichtigen auch noch das Interesse an einer wenig Aufsehen erregenden Einstellung gegen Geldauflage gem. § 153a StPO oder zumindest einem Strafbefehl mit möglichst überschaubaren Konsequenzen. Bei den strafrechtlichen Absprachen ist jedoch zu beachten, dass die Gefahr besteht, dass im Sinne von „Steuern gegen Strafmilde“ erhöhte Zuschätzungen akzeptiert werden, um andererseits einen möglichst günstigen Ausgang des Strafverfahrens anzustreben, was einen Verstoß gegen das Koppelungsverbot darstellen würde und die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung zur Folge hätte.<sup>319</sup>

Die Verständigung nach § 257c StPO stellt zwar eine erfreuliche Neuerung dar, jedoch schrecken die erhöhten Transparenzanforderungen die Beteiligten aufgrund des Risikos Verfahrensfehler zu produzieren ab. Zudem wird zu einem so späten Zeitpunkt im Strafverfahren das Kind bereits in den Brunnen gefallen sein. Dennoch sollte – soweit verfahrensrechtlich noch nicht unmöglich – auch diese Möglichkeit von den Beteiligten zunehmend in Betracht gezogen werden.

---

<sup>317</sup> *Bornheim/Kröber*, Steuerstrafverteidigung, Kapitel 3.4.3.3.

<sup>318</sup> *Sommer* in: *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, Teil 2, Vorb. Kapitel 11, Rn. 143.

<sup>319</sup> *Wilke*, DStR 2018, S.110.

## D. Fazit

Eine Verständigung ist im Besteuerungsverfahren unter gewissen Voraussetzungen möglich. Allerdings bleiben die Kriterien für das Rechtsinstitut weiter umstritten. Positiv ist daher das BMF-Schreiben vom 30.07. 2008 zu bewerten, welches dem Rechtsanwender eine Orientierung verschafft. Auch im parallel geführten Strafverfahren sollte die Möglichkeit berücksichtigt werden, dass Verständigungen möglich sind. Es ist aber strikt darauf zu achten, dass die im Besteuerungsverfahren gemachten Zugeständnisse im Strafverfahren nicht nachteilig ausgelegt werden können. Hier ist die bisherige Praxis der Strafverfolgungsbehörden – welche die steuerlichen Ergebnisse der tatsächlichen Verständigung oft schlicht übernehmen – zu überprüfen.

Leider hat es der Gesetzgeber bisher verpasst, die lang verfestigte Rechtsprechung zur tatsächlichen Verständigung in Gesetzesform zu gießen. Dies wäre dringend notwendig, da in vielen Anwendungsfragen weiterhin Rechtsunsicherheit herrscht. Diese ist auf die ungeklärte Zulässigkeit und Herleitung des Rechtsinstituts rückführbar, sodass eine Klärung im Sinne der Rechtssicherheit sehr vorteilhaft wäre. Auch sollte der Zugang zum Verständigungsverfahren geregelt und unter einheitliche Bedingungen gestellt werden, da jeder Steuerbürger aus gleichheitsrechtlichen Gründen hierauf einen Anspruch haben muss. Es ist nicht hinnehmbar, wenn am Ende nur ein gut beratener und entsprechend finanziell gut situierter Kreis der Steuerpflichtigen sich das Verfahren zu Nutze machen kann.

Insgesamt ist es positiv zu bewerten, dass sich inzwischen mehrere Kooperationsformen im Steuerrecht und Strafverfahren entwickelt haben. Galten Steuerstraftaten früher als Kavaliersdelikte, so hat sich inzwischen ein anderes Gerechtigkeitsempfinden durchgesetzt. Aber nicht jeder Verdacht erhärtet sich oder stellt sich als wahr heraus und manchmal sind die Dinge schlicht unaufklärbar.

Dann ist es wichtig, dass die Beteiligten eine Ebene finden, auf der sie sich auf vertretbare Ergebnisse einigen können. Voraussetzung hierfür ist zum einen die rechtliche Möglichkeit, welche entsprechend dieser Untersuchung durchaus gegeben ist, und zum anderen der Wille eine solche Lösung zu finden. In diesem Sinne kann der Gedanke Holmes, Steuern zu zahlen, um seinen Beitrag zur gesellschaftlichen Teilhabe zu leisten, hilfreich sein.

**Versicherung gem. § 19 Abs. 8 StudienO**

Versicherung analog § 19 Abs. 8 der StudienO für den Masterstudiengang „Unternehmens- und Steuerrecht“:

Hiermit versichere ich, dass ich die vorliegende Masterarbeit selbständig verfasst sowie keine anderen Quellen und Hilfsmittel als die angegebenen benutzt habe.

.....

Ort und Datum

.....

Unterschrift