

**UNIVERSITÄT SZEGED
RECHTS- UND STAATSWISSENSCHAFTLICHE
FAKULTÄT**

PROMOTIONSSCHRIFT

Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und ihre Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren

von
Christian Lorbach

Doktorväter:
**Univ.Doz.Dr. Béla Kampler
Dr. András Osztovits**

Szeged, 2013

Gliederung

Einleitung	6
1. Teil: Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren	10
A. Einführung und begriffliche Entwicklung	10
B. Anwendungsgebiete der tatsächlichen Verständigung	13
I. Fälle erschwerter Sachaufklärung	13
II. Verfahrensfragen	15
III. Sogenannte „gemischte Fragen“ bzw. „reine Rechtsfragen“	16
C. Funktion der tatsächlichen Verständigung	17
I. Effektivität der Besteuerung	17
II. Wahrung des Rechtsfriedens	19
D. Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung	20
I. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte	20
1. Die höchstrichterliche Rechtsprechung vor dem Urteil vom 11. Dezember 1984	20
2. Das Urteil des achten Senats des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984 und die Entscheidungen in der Folgezeit	21
3. Das Urteil des elften Senats des Bundesfinanzhofs vom 31. Juli 1996 und die Entscheidungen in der Folgezeit	22
4. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte	26
II. Meinungsstand in der Literatur	27
1. Die tatsächliche Verständigung als auf der Rechtsgrundlage von Treu und Glauben basierendes Rechtsinstitut	27
2. Die tatsächliche Verständigung als unverbindliche Abrede	28
3. Die tatsächliche Verständigung als ein nach Treu und Glauben verbindlicher Rechtsbehelfsverzicht	30
4. Die tatsächliche Verständigung als öffentlich-rechtlicher Vertrag (h. M.)	31
III. Stellungnahme (zugunsten der „Vertragslösung“ der h. M.)	32
E. Umfang bzw. Grenzen der tatsächlichen Verständigung	38
I. Problemfeld: sog. „gemischte Fragen“	39
II. Problemfeld: sog. „reine Rechtsfragen“	41
F. Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung	43
I. Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung bzw. ungeklärter Rechtsfragen, keine Entscheidung nach Beweislast vorrangig	43
1. Die Auffassung des Bundesfinanzhofs und eines Teils des Schrifttums	43
2. Die (weitergehende) Auffassung des anderen Teils des Schrifttums	48
II. Kein offenbar unzutreffendes Ergebnis	49
III. Mitwirkung eines zuständigen Amtsträgers	51
1. Zuständiger Amtsträger	51
2. Mitwirkung im Sinne von „Beteiligung“	55
a) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	55
b) Die Haltung einiger Finanzgerichte und der Finanzverwaltung	56
c) Die herrschende Auffassung in der Literatur	56
d) Stellungnahme	58
e) Praktische Konsequenzen aus der Haltung der Rechtsprechung	60

IV. Sonstige Erfordernisse	61
1. Konkrete Dispositionen	61
a) Die Ansicht der Vertreter der sog. Vertragslösung	61
b) Die Ansicht der Vertreter des Treu-und-Glauben Ansatzes	62
c) Stellungnahme	63
2. Einhaltung einer bestimmten Form	64
a) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	64
b) Die Auffassung der herrschenden Meinung in der Literatur und einzelner Finanzgerichte	65
c) Stellungnahme	68
3. Bestimmter Zeitpunkt?	68
G. Auswirkungen der Verständigung auf das Besteuerungsverfahren	70
I. Rechtsgrundwirkung des öffentlich-rechtlichen Vertrages	70
II. Praktische Konsequenzen der Rechtsgrundwirkung	73
H. Nichteintritt und Entfall der Bindungswirkung	75
I. Nichtigte Verständigungen	75
1. Nichtigkeit mangels Vorliegens der Verständigungsvoraussetzungen	75
2. Nichtigkeit aus den in § 59 VwVfG genannten Gründen	76
3. Nichtigkeit analog § 779 BGB	76
4. Nichtigkeit aus sonstigen Gründen, insbesondere wegen unzulässiger Drohung (bei Verstoß gegen das sog. Koppelungsverbot) oder arglistiger Täuschung	77
a) Meinungsstand	77
b) Stellungnahme	79
II. Anfechtbare Verständigungen	82
1. Anfechtungsmöglichkeiten der Steuerbehörde	83
2. Anfechtungsmöglichkeiten des Steuerbürgers	85
III. Auswirkungen eines nachträglichen Eintritts veränderter Umstände	88
1. Nachträgliche Veränderungen der Sachlage	89
2. Nachträgliche Veränderungen der Rechtslage	90
a) Nachträgliche Änderung des Gesetzes	90
b) Nachträglich ergehende höchstrichterliche Rechtsprechung	92
aa) Judikat der Bundesverfassungsgerichts	92
bb) Judikat des Bundesfinanzhofs	93
c) Nachträglich ergehende Verwaltungsvorschriften	94

2. Teil: Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren sowie das Verhältnis der beiden Verfahren	96
A. Einführung, Problemstellung: Kollision unterschiedlicher Grundsätze des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahrens	96
B. Rechte und Pflichten im Besteuerungs- und im Strafverfahren	
I. Rechte und Pflichten im Besteuerungsverfahren	98
1. Die Mitwirkungspflichten und ihre Erzwingbarkeit	98
2. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung oder Festlegung mittels tatsächlicher Verständigung	99
3. Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte	102
II. Rechte und Pflichten im Strafverfahren	103
1. Die Rechtsstellung des Beschuldigten	103
a) Aktive Beteiligung des Beschuldigten	104
b) Passive Beteiligung: das Recht des Beschuldigten, untätig zu bleiben	105
III. Absprachen im Strafverfahren	107
1. Rechtmäßigkeit und Voraussetzungen von Absprachen im Strafverfahren	110
a) Rechtslage vor dem Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren	110
aa) Verfassungsrechtliche Vorgaben	112
bb) Die Herausbildung der Voraussetzungen von Absprachen im Strafprozess durch Rechtsprechung und Lehre	113
b) Das „Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren“ und seine Verfassungsmäßigkeit, insbesondere seiner Hauptnorm § 257 c StPO	119
2. Gegenstand und Auswirkungen von Absprachen im Strafverfahren	122
IV. Zusammenfassung der wesentlichen Unterschiede und Gemeinsamkeiten des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahrens und ihrer Beweisgrundsätze	126
C. Das Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren	131
I. Behördliche Funktionstrennung und Funktionsverknüpfung im Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren	132
1. Behördliche Funktionstrennung	133
2. Behördliche Funktionsverknüpfung im Steuerstrafverfahren	133
a) Finanzamt	133
b) Steuerfahndung	135
c) Oberfinanzdirektion, Landesfinanzministerium, Bundesfinanzministerium	137
d) Bundesamt für Finanzen	137
3. Die Folgen der Funktionsverknüpfung und ihre Begründung	137
a) Die Folgen der Funktionsverknüpfung	137
b) Die Begründung der Funktionsverknüpfung	142
II. Die in § 393 AO getroffenen Regelungen und ihr Bedeutungsgehalt	145
1. Die in § 393 AO getroffenen Regelungen	145
2. Der Bedeutungsgehalt des § 393 Abs. 1 AO	147
a) Der Grundsatz der Unabhängigkeit beider Verfahren	148
b) Der Grundsatz der Gleichrangigkeit beider Verfahren	149
aa) Keine Vorrangigkeit des Steuerstraf- bzw. Bußgeldverfahrens (Ablehnung der Auffassung von Rengier)	150
bb) Keine Vorrangigkeit des Besteuerungsverfahrens (Ablehnung der Auffassungen von Isensee und von Kirchhof)	151
c) Das Prinzip der optimalen Zweckverwirklichung	161
aa) Der Grundsatz der Zweckrichtigkeit oder das Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung	161
bb) Das Transparenzgebot und die Regeln der Funktionserhaltung	162
d) Das Regel-Ausnahme-Prinzip	165

3. Teil: Die Auswirkungen einer im Rahmen des Besteuerungsverfahrens getroffenen tatsächlichen Verständigung auf das Steuerstrafverfahren	166
A. Einführung, Struktur der Steuerstraftatbestände, insbesondere des § 370 AO	166
B. Die Auswirkungen einer im Rahmen des Besteuerungsverfahrens getroffenen tatsächlichen Verständigung auf das Steuerstrafverfahren	169
I. Keine unmittelbare Bindung des Strafrichters und der Strafverfolgungsorgane an den Inhalt und den Bestand einer im Besteuerungsverfahren getroffenen tatsächlichen Verständigung	169
II. Möglichkeit der unmittelbaren Übernahme steuerlicher Schätzungen und Verständigungen in das Strafverfahren	171
1. Schätzung und tatsächliche Verständigung (samt der mit ihnen einhergehenden Beweismaßreduzierung) als Systemkomponenten des Besteuerungsverfahrens	173
2. Keine Absenkung des Regelbeweismaßes im (Steuer)strafverfahren	176
3. Zwischenergebnis: Keine unbesehene Übernahme steuerlicher Schätzungen bzw. getroffener tatsächlicher Verständigungen in das Steuerstrafverfahren	179
III. Auswirkungen von im Besteuerungsverfahren durchgeführten Schätzungen nach § 162 AO oder dort getroffenen tatsächlichen Verständigungen (bzw. der auf diesen Instrumenten basierenden steuerlichen Feststellungen) für das Steuerstrafverfahren	180
1. Akzeptierte finanzbehördliche oder -gerichtliche Schätzung bzw. tatsächliche Verständigung als Geständnis?	180
2. Finanzbehördliche oder -gerichtliche Schätzung bzw. tatsächliche Verständigung als belastendes Indiz für das Steuerstrafverfahren?	182
a) Finanzbehördliche oder -gerichtliche Schätzung als Indiz für das Steuerstrafverfahren?	184
b) Tatsächliche Verständigung als Indiz für das Steuerstrafverfahren?	191
c) Konsequenzen aus der „faktischen Indizwirkung“ von akzeptierten Schätzungsergebnissen bzw. der tatsächlichen Verständigung für das Vorgehen des Steuerpflichtigen und seines Beraters	194
3. Die tatsächliche Verständigung bzw. die mit ihr verbundene Schadenswiedergutmachung als Strafmilderungsgrund gemäß § 46 Abs. 2 StGB	203
4. Strafbarkeitsrisiken im Zusammenhang mit der tatsächlichen Verständigung	205
a) Strafbarkeit gemäß § 370 AO wegen Nichteinhaltung einer tatsächlichen Verständigung?	205
b) Strafbarkeitsrisiken des Steuerpflichtigen und seines steuerlichen Beraters im Zusammenhang mit der Vereinbarung einer tatsächlichen Verständigung	207
Resumé und Ausblick	211

Einleitung

Verständigungen, bzw. Absprachen sind, obgleich sie für das Besteuerungsverfahren nach wie vor nicht gesetzlich geregelt und auch für das Strafverfahren erst seit dem Jahr 2009 durch § 257 c StPO gesetzlich normiert sind, schon seit Langem durchaus gängige Instrumente des Besteuerungs-, wie auch des (Steuer)strafverfahrens.

Früher anzutreffende Assoziationen mit diesen Begriffen, wie etwa das „Feilschen wie auf einem orientalischen Bazar“¹ oder gar der „Deal zwischen finsternen Gestalten“², scheinen nicht mehr angebracht. Man wird heute davon sprechen können, dass, freilich nach einigem Hin und Her in der Rechtsprechung³ und teilweise heftigen Diskussionen in der Literatur, die verfahrensrechtliche Zulässigkeit, sowohl von tatsächlichen Verständigungen im Steuerrecht, als auch von Absprachen im Strafprozeßrecht, im Kern allgemein anerkannt sind.⁴

¹ Bzgl. Verständigungen im Besteuerungsverfahren fragte etwa *Große*, StBp 1986, 58 ff.: „Die Schlussbesprechung – ein orientalisches Bazar?“ *Wenzig*, StBp 1978, 193, 195, nannte Verständigungsverhandlungen zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen die „orientalische Phase“ der Schlussbesprechung; ähnlich auch: *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 167. *Streck*, Manager Magazin 8/1978, 58, befand, eine im Rahmen der Schlussbesprechung getroffene Verständigung sei „ein entsetzlicher Kuhhandel“. Direkt im Abschluss relativierte er dies aber, indem er zu bedenken gab, dass Verständigungen dem entscheidenden Zweck der Besteuerung, der Deckung des Finanzbedarfs des Staates, letztlich dienlich seien.

² Vgl. etwa den unter dem Pseudonym „Detlev Deal, Mauschelhausen“ veröffentlichten Artikel im Strafverteidiger 1982, 545 ff., wo davon die Rede ist, dass einer konsensualen Erledigung des Strafverfahrens mittels Absprache/Vergleich/„Deal“ doch immer der Anschein des „Mauschelns“ anhafte und sich dadurch die Beteiligten zu dem öffentlichen Eingeständnis genötigt sähen, „dass sie in einem zum Schmierentheater degenerierten Strafprozeß Hauptverhandlung spielen“; *Schmidt-Hieber*, StV 1986, 355 ff., fragte: „Der strafprozessuale „Vergleich“ – eine illegale Kungelei?“; *Kaiser/Meinberg*, NStZ 1984, 343 ff., benutzten die abfällige Bezeichnung „Tuschelverfahren“. *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, spricht noch 1992 in seinem Vorwort davon, dass im Zusammenhang mit dem Ausdruck „deal“ vor dem inneren Auge des unvoreingenommenen Lesers „finstere Gestalten, die an einem versteckten Ort Koffer mit Geld und Ware austauschen“ auftauchten.

Ähnlich auch schon 1976 *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, S. 191, der Arrangements und Kooperation, also das Feld konsensorientierter Lösungen, im „Hinterzimmer des Rechts, im juristischen Dämmerlicht“ beheimatet sah. *Streck*, DStJG Bd. 3 (1980), 273, 289 ff. (sowie *ders.*, Die Außenprüfung, Rn. 495) hat dem wenig später entgegengehalten, dieses Dämmerlicht müsse seine Ursache nicht in zwielichtigen Geschäften haben, sondern könne auch auf fehlender wissenschaftlicher Ausleuchtung des Halbdunkels beruhen. Laut *Fischer*, DStJG Bd. 21 (1998), 267, 279, wird der sog. „kooperative“ oder „konsensuale“ Gesetzesvollzug teilweise noch immer in das „Rotlichtmilieu des Steuerrechts“ verbannt.

Eine ausgewählte Zusammenstellung kritischer Zitate aus Artikeln der Tagespresse bzw. deren abwertender Überschriften (aus den Jahren 1989, zu dem der Streit um die Zulässigkeit konsensualer Ergebnisfindung im Strafverfahren am heftigsten im Gange war) findet sich z.B. bei: *Günter*, DRiZ 1989, 151; *Koch*, ZRP 1990, 249, 250.

³ Die Entwicklung in der Rechtssprechung wird dabei für die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren im 1. Teil unter A, für die Absprache im Strafprozeß im 2. Teil unter B II 2 dargestellt.

⁴ Für die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren z. B. *Offerhaus*, DStR 2001, 2093: „(...) Dagegen wird eine Verständigung über strittige Sachverhaltsfragen heute allgemein für möglich erachtet.(...)“. *Knepper*, BB 1986, 168, 170, spricht von einer Befreiung der tatsächlichen Verständigung vom „Odem des Anrühigen“. *Eich*,

Im Strafverfahrensrecht sind Absprachen mittlerweile durch § 257 c StPO, im August 2009 dort neu eingefügt durch das „Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren“, gesetzlich geregelt.⁵ Der Gesetzgeber hat sich hierbei erkennbar an den zuvor in der Rechtsprechung erarbeiteten Grundsätzen orientiert.⁶

Gleichwohl werden Rechtsnatur, Grenzen und Voraussetzungen, sowie die Wirkung von Verständigungen im Besteuerungsverfahren und – trotz der mittlerweile gegebenen gesetzlichen Normierung – teilweise auch noch im Steuerstrafverfahren nach wie vor unterschiedlich beurteilt.

Insbesondere wird auch kontrovers diskutiert, in welchen Fällen einer abgeschlossenen tatsächlichen Verständigung wegen Nichtigkeit oder erfolgreicher Anfechtung die rechtliche Bindungskraft zu versagen ist.

Ein besonderes Problem ergibt sich bei tatsächlichen Verständigungen, die im Besteuerungsverfahren getroffen werden, wenn in gleicher Sache ein Steuerstrafverfahren anhängig ist.

Nach wie vor ungeklärt ist nämlich, ob, und wenn ja inwieweit, sich die im Besteuerungsverfahren zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde getroffene tatsächliche Verständigung auch im Steuerstrafverfahren auswirkt.

Es stellt sich hier insbesondere die Frage, in welchem Verhältnis die im Besteuerungsverfahren erzielte Verständigung zum Strafverfahren steht.

AO-StB 2001, 236, befindet: „Die tatsächliche Verständigung ist längst ein gebräuchliches Instrument zur Beilegung von Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerbürger und Finanzverwaltung geworden.“ Sie sei, so ders., Die tatsächliche Verständigung, S. 5, „...seit langem gebräuchlich und zu einem festen Bestandteil der Steuerverfahrenspraxis geworden.“ Von Wedelstädt, AO-StB 2001, 190, 193, plädiert ausdrücklich dafür, der Verständigung in der Besteuerungspraxis (noch) mehr Bedeutung beizumessen. Schleifenbaum/Schormann, Festschrift für 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte im Steuerrecht, 1999, S. 681, 686 und Salditt, StuW 1998, 283 f, 283 konstatieren, die tatsächliche Verständigung erfreue sich – auch ihrer Meinung nach nicht zu Unrecht – „grenzenloser Beliebtheit“.

Für die Absprachen im Strafprozeß z.B. Dannecker, Aktuelles zu Finanzstrafrecht, 2002, 47, 65 f.: „In der höchstrichterlichen Rechtsprechung und dem überwiegenden Teil der Literatur ist heute anerkannt, dass Absprachen von der Strafprozessordnung zugelassen oder vorausgesetzt werden.“ Ähnlich: Kohlmann, § 385 AO Rn. 302; Vogelberg, ZAP (Fach 22) 2000, 317 ff.; Pfeiffer, StPO, Einl. Rn. 16; ders., in: Karlsruher Kommentar, Einl. Rn. 16; Meyer-Goßner, StPO, Einl. Rn. 119 ff.; Weigend, NStZ 1999, 57 ff.; jeweils m.w.N.

⁵ Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren, BGBl. 2009 I Nr. 49, 2353.

⁶ Angesichts des vor allem zur Einsparung prozessualer Ressourcen bestehenden Bedürfnisses nach derartigen Verständigungen/Absprachen waren sie zunehmend ein Teil der Strafprozesswirklichkeit geworden, bis schließlich auch der Bundesgerichtshof (BGH) nach und nach die Zulässigkeit von Absprachen anerkannte und konkretisierte. Federführend war hierbei zunächst der 4. Strafsenat des Bundesgerichtshofs unter dem Vorsitz von Prof. Dr. Lutz Meyer-Goßner, sowie sodann die Entscheidung des Großen Senates für Strafsachen am BGH (GSSt), dazu ausführlich: 2. Teil B III a, bb).

Sind die Strafverfolgungsorgane und -gerichte an die Verständigung aus dem Besteuerungsverfahren, bzw. die in ihr getroffenen Sachverhaltsfestlegungen gebunden und wie ließe sich gegebenenfalls eine solche Bindungswirkung herleiten?

Können sie - falls sie daran nicht gebunden sind - den mittels Verständigung festgeschriebenen Sachverhalt freiwillig übernehmen und diesen, gegebenenfalls unbesehen, ihrer Entscheidung zu Grunde legen? Kann eine im Besteuerungsverfahren abgeschlossene Verständigung sonstige Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren haben, stellt sie etwa ein Indiz oder gar ein Geständnis dar, oder besteht die Gefahr, dass sie in der Praxis zumindest rein faktisch so behandelt wird?

Daneben stellen sich Fragen nach den Rechtsfolgen, wenn getroffene Verständigungen nicht eingehalten werden. Kann dies für sich genommen den Vorwurf der Steuerhinterziehung begründen und wie sieht es gegebenenfalls mit der Mitverantwortlichkeit des Steuer- bzw. Rechtsberaters des Steuerpflichtigen aus?

Wie häufig bei gesetzlich nicht geregelten Rechtsinstituten tauchen auch bei den hier diskutierten Verständigungen eine Fülle von mehr oder minder schwerwiegenden Detailproblemen auf, die es einer Lösung zuzuführen gilt, die sich in das System des Besteuerungsverfahrens der Abgabenordnung, bzw. des (Steuer)Strafverfahrens der Strafprozeßordnung einpasst.

Diesem Thema, der tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren und der Klärung ihrer Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren, ist diese Dissertationsarbeit gewidmet.

Im Rahmen des ersten Teils dieser Arbeit wird zunächst die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren nach Begriff, Anwendungsgebieten, Funktion, Rechtsnatur, Umfang bzw. Grenzen, Voraussetzungen und Auswirkungen dargestellt.

Anschließend wird im zweiten Teil auf die Gemeinsamkeiten und Unterschiede von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, sowie auf das Verhältnis der beiden Verfahren eingegangen. Dazu werden die Rechte und Pflichten des Bürgers im Besteuerungs- und im Steuerstrafverfahren nebst den jeweils geltenden Verfahrensgrundsätzen

miteinander verglichen und herausgearbeitet, welche Regelungen und Prinzipien ihr Verhältnis untereinander beherrschen.

Die Klärung dieses Verhältnisses ist Voraussetzung, um nachfolgend Betrachtungen anstellen zu können, wie sich eine im Besteuerungsverfahren getroffene tatsächliche Verständigung auf das Steuerstrafverfahren auswirken kann; dem widmet sich der dritte Teil dieser Arbeit.

Dabei werden insbesondere auch die Chancen und Risiken einer sog. kooperativen Gesamtbereinigung, durch die Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren mittels einer Einigung zusammen erledigt werden sollen, genauer beleuchtet.

Den Abschluss bildet ein Resumé und Ausblick.

1. Teil. Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren

A. Einführung und begriffliche Entwicklung der tatsächlichen Verständigung

Der Begriff „tatsächliche Verständigung“ taucht erstmals auf in einer Entscheidung des Reichsfinanzhofes aus dem Jahre 1925⁷ auf. Das Gericht umschrieb damit die Möglichkeit einer Einigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem über *Tatsachen* - in Abgrenzung gegenüber einem unzulässigen „Vergleich über anzuwendendes *Recht*“⁸. Die Steuerbehörden seien im Bereich der Sachbehandlung vielfach zu tatsächlichen Verständigungen genötigt, „um in der Veranlagung voranzukommen“. Allerdings hielt der Reichsfinanzhof eine derartige Vereinbarung zur „Bindung über den Tatbestand“ für zwecklos. Der Steuerpflichtige werde regelmäßig einen bindenden Vergleich nur eingehen, wenn damit der Streit ein für alle Mal abzutun sei. Dies sei aber nicht der Fall, denn für einen „Vergleich auch über das anzuwendende Recht“ lasse sich ein Grund nicht finden.⁹

Der Bundesfinanzhof hat an diese Unterscheidung des Reichsfinanzhofs angeknüpft und ebenfalls zwischen Vereinbarungen über Steueransprüche und Vereinbarungen über eine bestimmte Sachbehandlung differenziert. Anders als noch der Reichsfinanzhof hat er jedoch durchaus die Möglichkeit gesehen, dass Finanzbehörde und Steuerpflichtiger eine Absprache über den Tatbestand und somit eine „tatsächliche Verständigung“ im genannten Sinne treffen, ohne damit zugleich eine - im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unzulässige - Vereinbarung über den Steueranspruch zu verbinden.

In dem Urteil vom 25. September 1956¹⁰ hat der Bundesfinanzhof anerkannt, dass die Verständigung über die bestimmte Verteilung eines größeren Schutträum- und Reparaturaufwandes bindend sein kann. Am 11. Januar 1963¹¹ konstatierte er in einer

⁷ Urteil des Reichsfinanzhofs vom 20. Oktober 1925, II A 453/25, RFHE 18, 92, 95.

⁸ Urteil des Reichsfinanzhofs vom 20. Oktober 1925, II A 453/25, RFHE 18, 92, 95.

⁹ Urteil des Reichsfinanzhofs vom 20. Oktober 1925, II A 453/25, RFHE 18, 92, 95. Ebenso in der Folge die Urteile des Reichsfinanzhofs vom 19. Mai 1931 II A 74/31, RStBl 1931, 457 und vom 14. Oktober 1936 VI A 723/36; RStBl 1936, 1077.

¹⁰ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25. September 1956 I 94/56 U; BFHE 63, 379; BStBl III 1956, 341.

¹¹ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. Januar 1963 VI 97/61 U; BFHE 76, 489; BStBl III 1963, 180.

weiteren Entscheidung, dass im Rahmen des § 33 EStG eine Bindung eintrete, wenn sich das Finanzamt und der Steuerpflichtige hinsichtlich einer einmaligen Zahlung an die unterhaltsberechtigten geschiedene Ehefrau auf eine bestimmte Sachbehandlung für einen längeren Zeitraum einigten.¹² Im Urteil vom 7. Februar 1975¹³ sah der Bundesfinanzhof die Verständigung über die Nutzungsdauer eines Arbeitnehmer-Pkw als bindend an.¹⁴

Von grundlegender Bedeutung war sodann die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984¹⁵. Hierin bestätigte das Gericht, indem es sich der dahingehenden Ansicht in der Literatur ausdrücklich anschloss, endgültig die Möglichkeit einverständlicher Regelungen im Steuerrecht, soweit sie den Bereich der Sachverhaltsermittlung betreffen. Zugleich legte er zum ersten Mal explizit die Voraussetzungen solcher tatsächlicher Verständigungen näher fest. Diese kämen insbesondere nur in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung in Betracht und dürften nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führen.¹⁶

Der Bundesfinanzhof stellte zugleich klar, dass sich derartige Einigungen über die Annahme eines bestimmten Sachverhalts und über eine bestimmte Sachbehandlung zwar auch auf den Steueranspruch auswirken. "Es handelt sich jedoch nicht um einen Vergleich über das anzuwendende Recht. Das Recht wird vielmehr erst auf einen einverständlich angenommenen Sachverhalt angewandt."¹⁷

¹² Laut BFH sollte die Einigung sogar dem 1955 eingeführten § 33 a EStG (beschränkte Abzugsfähigkeit derartiger Unterhaltsaufwendungen) vorgehen. Allerdings hat der BFH in dem späteren Grundsatzurteil vom 11. Dezember 1984 III R 131/76, BStBl II 1985, 354 - dazu sogleich - die Zulässigkeit einer solchen Einigung zur Klärung einer zweifelhaften Rechtsfrage, der überdies auch noch Vorrang vor einer späteren Gesetzesänderung eingeräumt wurde, wieder in Zweifel gezogen.

¹³ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 07. Februar 1975 VI R 133/72, BFHE 115, 313, BStBl II 1975, 478.

¹⁴ Noch im Urteil vom 31. Januar 1956 I 111/54 U, BFHE 62, 230, BStBl III 1956, 86 war die Bindung an eine Regelung über eine bestimmte Restnutzungsdauer verneint worden; allerdings wurde es als im gemeinsamen Interesse liegend bezeichnet, „verständlich“ getroffene Vereinbarungen über Besteuerungsgrundlagen „in bestimmten Grenzfällen“ einzuhalten; unter besonderen Umständen – z. B. der Zusage eines Erlasses in Schlussbesprechungen durch zuständige Bedienstete – könne auch eine rechtliche Bindung eintreten. Andeutungsweise so auch schon: Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Januar 1955 IV 281/54 U, BFHE 60, 235, BStBl III 1955, 92. Ähnlich bzgl. Gewerbesteuererlass: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 18. April 1975 VII C 15/73, BVerwGE 148, 166, BStBl II 1975, 679, 680.

¹⁵ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354.

¹⁶ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354, 358; zu diesen und den weiteren Voraussetzungen der Verständigung im Detail später näher unter I. Teil F.

¹⁷ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354, 358.

In den Urteilen vom 5. Oktober 1990¹⁸, vom 6. Februar 1991¹⁹ und vom 31. Juli 1996²⁰ machte der Bundesfinanzhof deutlich, für die Wirksamkeit einer Sachverhaltsvereinbarung sei jedenfalls erforderlich, dass auf Seiten der zuständigen Finanzbehörde an der Vereinbarung ein Amtsträger beteiligt werde, der für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung befugt sei. Unter dieser Voraussetzung, so der Bundesfinanzhof weiter, binde eine abgeschlossene zulässige und wirksame tatsächliche Verständigung über eine bestimmte Behandlung von Sachfragen die Beteiligten, insbesondere auch die Finanzbehörde, bereits vor Erlass der darauf beruhenden Bescheide.

In den Beschlüssen vom 30. Juli 1997²¹ und zuletzt vom 15. März 2000²² lehnte es der Bundesfinanzhof weiterhin ausdrücklich ab, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem auch in Bezug auf reine Rechtsfragen anzuerkennen, und führte aus, dies wäre mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung unvereinbar.²³

¹⁸ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 05. Oktober 1990 III R 19/88, BStBl II 1991 45, 46, m. w. N.

¹⁹ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 06. Februar 1991 I R 13/86, BStBl II 1991, 673.

²⁰ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625.

²¹ Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 30. Juli 1997 II B 18/97, BFH/NV 1998, 188.

²² Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 15. März 2000 IV B 44/99, BFH/NV 2000, 1073.

²³ Zum Streitstand später unter I. Teil E I und II sowie F I.

B. Anwendungsgebiete der tatsächlichen Verständigung

I. Fälle erschwerter Sachaufklärung

Die im Rahmen der geschichtlichen Entwicklung der tatsächlichen Verständigung angeführten Urteile von Reichs- und Bundesfinanzhof geben zugleich einen guten Überblick über die Vielfältigkeit der Situationen in denen eine tatsächliche Verständigung zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde hilfreich sein kann.

Es handelt sich wie dargelegt jeweils um Fälle erschwerter Sachaufklärung, die etwa darin begründet liegen kann, dass die Besteuerung an Sachverhalte anknüpft, die erst in der Zukunft abgeschlossen sind, dass Werte nur annäherungsweise zu ermitteln sind oder dass Beweisschwierigkeiten genaue Feststellungen nicht erlauben.²⁴

Daher sind oftmals zum einen keine exakten Maßstäbe vorhanden oder festlegbar, die die objektiv richtige Erfassung des Sachverhalts ermöglichen, zum anderen ist eine restlose Aufklärung einzelner Tatsachen unmöglich oder unverhältnismäßig aufwendig.²⁵

So drehte sich der dem Grundsatzurteil des Bundesfinanzhof vom 11. Dezember 1984²⁶ zugrunde liegende Fall beispielsweise um Einnahmehinzuschätzungen durch das Finanzamt, nachdem eine Nachkalkulation erforderlich geworden war, weil die Steuerpflichtige in erheblichem Umfang Betriebseinnahmen nicht verbucht und ergo entsprechende Gewinneinkünfte nicht versteuert hatte. Dass dies der Fall gewesen sein musste, ergab sich hierbei aus den anlässlich einer Durchsichtung im Unternehmen der Steuerpflichtigen vorgefundenen ungebucht gebliebenen Abrechnungen und „schwarzen“ Kassenbüchern. Da aber die Steuerpflichtige die zur genauen Ermittlung notwendigen - ursprünglich vorhandenen – Unterlagen bereits im Vorfeld der Durchsichtung „weggeschafft“ hatte, verblieb der Steuerbehörde nur die Möglichkeit einer

²⁴ So der Bundesfinanzhof in dem bereits vorgestellten Urteil vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985 354 (358) - siehe auch Fußnoten 14-16; zutreffend weist *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 5, darauf hin, dass der BFH mit dieser Argumentation nicht nur die Zulässigkeit der tatsächlichen Verständigung, sondern auch deren Bindungswirkung – dazu später unter 1. Teil D und E – begründet.

²⁵ *Thiel* DB 1988 1343,1350; *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, § 38 AO Tz. 21; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 313; *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1395.

²⁶ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354.

annähernden Sachverhaltsermittlung durch Einnahmehinzuschätzung. Die auf dem Ergebnis dieser Schätzung basierende Steuerfestsetzung wurde vom als Haftungsschuldner in Anspruch genommenen Betriebsnachfolger der Steuerpflichtigen gerichtlich angegangen. Im Rahmen des Rechtsstreits einigte sich schließlich die Finanzbehörde mit dem Haftungsschuldner im Wege einer tatsächlichen Verständigung auf eine andere Sachbehandlung: Die zu schätzenden Mehreinnahmen wurden niedriger angesetzt, so dass sich die Beteiligten dazu bereit zeigen konnten, den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt zu klären.²⁷

Im vom Bundesfinanzhof am 07. Februar 1975²⁸ entschiedenen Fall ging es um die Beurteilung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts – dort eines Kraftfahrzeugs – im Rahmen der Bestimmungen über die Abschreibung für Abnutzung. Weiteres typisches Beispiel für eine Ausgangssituation für eine tatsächliche Verständigung aufgrund eines behördlichen Feststellungsspielraums bei der Ermittlung des Sachverhalts sind Fälle der Abgrenzung von Betriebsausgaben/Werbungskosten und privater Lebensführung, etwa die - mangels genauerer Dokumentation - bestehende Notwendigkeit einer Schätzung des Umfangs der privaten Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das auch für betriebliche Zwecke eingesetzt wird. Auch im Rahmen der Feststellung des Einlage- bzw. Entnahmewertes von Wirtschaftsgütern, insbesondere in Fällen, in denen diese Feststellung längere Zeit nach dem maßgeblichen Einlage- bzw. Entnahmezeitpunkt erfolgen muss, kann eine tatsächliche Verständigung nützlich sein; ebenso bei der anlässlich einer Betriebsaufspaltung zu treffenden Feststellung, ob und inwiefern Wirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens sind und somit eine sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen gegeben ist. Als letztes Beispiel im Rahmen dieser keinesfalls als abschließend zu

²⁷ Dass in der Einigung über die Höhe der Mehreinnahmen - durch Erniedrigung der ursprünglich geschätzten Annahme – eine verbindliche tatsächliche Verständigung lag, stellte dabei freilich erst der BFH so fest. Nach der Einigung hatte nämlich das Finanzamt den entsprechenden Änderungsbescheid zwar erlassen wollen, verfehlte ihn jedoch in drei Punkten von denen sich zwei zu Lasten und einer zugunsten des klagenden Haftungsschuldners auswirkten. Da dieser im Saldo schlechter stand als bei abredgemäßiger Sachbehandlung durch das Finanzamt, war er wiederum gegen den Änderungsbescheid vorgegangen. Dabei ergaben sich zunächst verfahrensrechtliche Probleme, auf die hier aber nicht eingegangen werden muss. Jedenfalls sah sich das Finanzgericht nicht an die Vereinbarung der Beteiligten gebunden und überprüfte die dem Haftungsbescheid zugrunde liegende Schätzung erneut. Dies hielt der Bundesfinanzhof für unzulässig. Er entschied, dass das Finanzgericht seiner rechtlichen Beurteilung die Schätzung in der einvernehmlich gebilligten Höhe hätte zugrunde legen müssen. Die - auf gerichtliche Anregung – erzielte Einigung der Prozessbeteiligten habe nämlich als tatsächliche Verständigung materielle Bindungswirkung entfaltet.

verstehenden Aufzählung sei die Abgrenzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten genannt.²⁹

Seer³⁰ hat die Themenkomplexe, die Verständigungen bei erschwert aufklärbaren Sachverhalten materiell-rechtlich vor allem beinhalten, dementsprechend in drei Hauptgruppen aufgeteilt: die Wertbestimmung von Wirtschaftsgütern, Nutzungen und Leistungen, die Aufteilung und Abgrenzung von Bezügen und Aufwendungen zwischen steuerlich unterschiedlich zu behandelnden Sphären und die Schätzungen von Besteuerungsgrundlagen bei Verletzung von Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (z.B. über Kalkulationen wegen formell ordnungswidriger Buchführungen, wie etwa im dem Grundsatzurteil des Bundesfinanzhofs vom 11.12.1984 zu Grunde liegenden Fall).

II. Verfahrensfragen

Daneben kommen Verständigungen im Steuerrecht aber auch in Bezug auf Verfahrensfragen in Betracht und zwar – soviel sei der genaueren Abhandlung der Zulässigkeit und der Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung bereits vorweggenommen – in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens.³¹ Hier seien im Bereich der Festsetzung von Steueransprüchen nur genannt: Verständigungen über Durchführungsfragen, über eine Billigkeitsmaßnahme im Sinne des § 163 AO, über ein Absehen von einer Steuerfestsetzung nach § 156 Abs. 2 AO oder verfahrensübergreifende Verständigungen über mehrere Steuerarten bzw. -zeiträume und in Mehrpersonenverhältnissen, solche mit Zukunftsbezug und – im Rahmen dieser Arbeit besonders von Gewicht – mit Bezug zu Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenverfahren.

Im Bereich der Durchsetzung von Steueransprüchen können im Erhebungsverfahren Verständigungen über die Aufrechnung, über die Hingabe von Gütern an Erfüllungs Statt, über Tilgungsmodalitäten, Stundung und Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerverhältnis in Betracht kommen; daneben im Vollstreckungsverfahren sowie in Verfahren betreffend die Inanspruchnahme von Haftungsschuldnern.

²⁸ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 07. Februar 1975 VI R 133/72, BFHE 115, 313, BStBl II 1975, 478.

²⁹ Diese und weitere Beispiele z.B. bei: *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO, Rz. 324; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 269; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 6; *Stahl*, KÖSDI 1998, S. 11625, 11626 f.

³⁰ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 8 ff, 11, 12.

³¹ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 8 ff, 8-43.

Schließlich sind auch im außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren Verständigungen nicht nur über Sachverhalts-, sondern auch über Verfahrensfragen möglich.

Die Verfahrensfragen betreffenden Verständigungen beziehen sich aber – bis auf die herausgestellte Ausnahme der Verständigung mit allgemeinem Bezug zu Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeiten – nur auf das Besteuerungsverfahren, ohne Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren. Insofern werden sie in dieser Arbeit – wiederum mit der besagten Ausnahme – nicht näher behandelt, d.h. im weiteren Verlauf werden nur noch die in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung eingreifenden tatsächlichen Verständigungen mit materiell-rechtlichem Inhalt betreffend den der Besteuerung zu Grunde zu legenden Sachverhalt thematisiert.

III. Sogenannte „gemischte Fragen“ bzw. „reine Rechtsfragen“

Im Übrigen wird teilweise auch eine Verständigung über sog. „gemischte Fragen“, d.h. solche die materiell nicht nur Tatsachen, sondern auch das anzuwendende Recht betreffen, für zulässig gehalten.³² Ein weiterer Teil der Literatur spricht sich - entgegen der insoweit eindeutigen Rechtsprechung - sogar dafür aus, Verständigungen auch über „reine“ Rechtsfragen zuzulassen.³³ Auch auf diese Auffassungen wird noch im Rahmen der Erwägungen zur Zulässigkeit tatsächlicher Verständigungen eingegangen.

³² *Seer*, BB 1999, 78, 81; *ders.*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 60 f; *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2094; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 286; *Buciek*, DStZ 1999, 389, 396 f. Strikt dagegen aber: *Tiedtke/Wälzholz*, DStZ 1998, 819, 820. Dazu sogleich mehr unter E I.

³³ Vgl. z. B. *Stolterfoth*, DStJG Bd. 21 (1998), 233, 253 f; *Wolf*, DStZ 1998, 267; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 13 ff, *ders.*, BB 1999, 78 f; *Rüsken*, in: *Beermann*, § 78 AO Rn. 60.4.; dazu sogleich mehr unter E II.

C. Funktionen der tatsächlichen Verständigung

Die tatsächliche Verständigung hat danach zwei wesentliche Funktionen, die ihre Entwicklung maßgeblich mitbestimmt haben.

Sie dient in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung zum Einen der Effektivität der Besteuerung und damit letztendlich der Steuergerechtigkeit, indem sie praktische Bedürfnisse nach Beschleunigung und Ökonomisierung des Besteuerungsverfahrens dadurch unterstützt, dass den Finanzbehörden langwierige und zudem mit geringer bis keiner Aussicht auf Erfolg behaftete Ermittlungsversuche erspart werden können.³⁴

Zum anderen trägt sie zur Wahrung des Rechtsfriedens bei, indem sie hilft, Auseinandersetzungen über der Besteuerung zugrunde zulegende strittige Sachverhalte bereits im Vorfeld, bestenfalls noch vor Erlass eines Steuerverwaltungsaktes, beizulegen, mittels einer einvernehmlichen Abrede zwischen den Beteiligten^{35, 36}.

I. Effektivität der Besteuerung

Mehr noch als die zweitgenannte Funktion der Verständigung, der möglichst weitgehenden Wahrung des Rechtsfriedens zu dienen, erklärt sich insbesondere ihre erstgenannte Funktion, zur Sicherung der Effektivität der Besteuerung beizutragen, aus den soeben dargestellten Situationen, in denen die Finanzbehörden daran denken können vom Instrument der tatsächlichen Verständigung Gebrauch zu machen.

Die Ausgangslage wird dabei einerseits von einem komplizierten Steuerrecht, insbesondere einem aufwendigen Veranlagungs- und Besteuerungsverfahren, und andererseits von einer Vielzahl von zu überprüfenden Steuerfällen für die zahlenmäßig nur mit begrenzten Human- und Sachressourcen ausgestatteten Finanzbehörden, bestimmt. Wollte man den Finanzbehörden in diesen Ausgangssituationen schwierigste Ermittlungen bis ins kleinste Detail auch in Fällen ungewisser Erfolgsaussichten abverlangen, so müsste dies bei unveränderter Ausstattung der Finanzbehörden dazu führen, dass (noch) weniger Steuerprüfungen durchgeführt werden könnten.

So aber können die - unter Einsatz der Möglichkeiten zu einer tatsächlichen Verständigung von derartigen langwierigen Ermittlungen bezüglich faktisch kaum oder

³⁴ Dazu sogleich unter 1. Teil C I.

³⁵ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354, 358.

gar nicht aufklärbarer Sachverhalte befreien - Steuerbehörden ihre gewonnene Zeit dazu verwenden, den Steuerpflichtigen in sonstiger Hinsicht oder weitere Steuerpflichtige zu überprüfen. Damit ist nicht nur der Beschleunigung und Vereinfachung des einzelnen Besteuerungsverfahrens gedient, sondern eben auch der Effektivität der Besteuerung insgesamt und damit der Steuergerechtigkeit.³⁷

Diese Funktion der tatsächlichen Verständigung, von ihren Befürwortern auch immer wieder als Argument für ihre generelle Zulässigkeit angeführt, ist allerdings nicht unbestritten geblieben. Die Abgabenordnung, so die Kritiker, enthalte für derartige Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung ein ausdrücklich normiertes Verfahren: die (einseitige) Schätzung, § 162 AO. Diese Schätzung sei alleinige Aufgabe der Finanzbehörde, ein Mitwirken des Steuerpflichtigen an ihr nicht vorgesehen.³⁸

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Finanzbehörde im gesamten Besteuerungsverfahren auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen bleibt. Zudem kennt die Abgabenordnung auch durchaus einvernehmliche Abreden zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem, sie will sie sogar fördern. So sind z. B. bei der im Rahmen einer Außenprüfung (§§ 193 ff AO) vorgesehenen Schlussbesprechung ausweislich des Wortlauts des § 201 I 2 AO „... insbesondere strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen zu erörtern“. In dieser Schlussbesprechung liegt ein wichtiges, aber nicht das einzige Anwendungsgebiet tatsächlicher Verständigungen. Der Erörterung und gegebenenfalls Einigung zwischen den Beteiligten liegt der Gedanke zugrunde, dass in Fällen, in denen die tatsächlichen Gegebenheiten faktisch nicht mehr objektiv aufgeklärt werden können - nur in diesen kommt eine tatsächliche Verständigung überhaupt in Betracht - ohnehin nur eine Annäherung an diese tatsächlichen Gegebenheiten stattfinden kann. Warum diese Annäherung der Behörde alleine besser gelingen sollte als unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen, ist nicht ersichtlich. Es spricht im Gegenteil einiges

³⁶ Dazu sogleich unter 1. Teil C II.

³⁷ *Schmidt* DStR 1998, 1733 ff (1734); *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 313; *Kruse*, in: *Tipke/Kruse* § 38 AO Rn. 21; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO Rn. 55 ff; *Baur*, BB 1988, 602, 605; *Knepper*, BB 1986, 168, 170; *Vogel*, in: *Festschrift für Döllerer*, 1988, S. 677 ff, 681f; *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1395. Kritisch hingegen *Milatz*, INF 1986, 300, 303, der die Gefahr sieht, dass die Steuerbehörden vorschnell ihre Ermittlungstätigkeiten einstellen könnten, indem sie sich auf eine Regelung i. R. e. tatsächlichen Verständigung kaprizieren. Das Bedürfnis nach möglichst effektiver Klärung strittiger Sachverhaltsfragen, dürfe aber gerade nicht dazu führen, dass Ermittlungen in Fällen in denen das materiell richtige Ergebnis – wenn auch unter schwierigen Bedingungen – gefunden werden kann, unterbleiben, weil eine Einigung unter den Beteiligten leichter möglich sei.

dafür, dass bei Einbeziehung des Steuerpflichtigen die Grundlage, auf der die Finanzbehörde ihre Feststellung des Sachverhaltes treffen kann, eher verbessert wird.³⁹

II. Wahrung des Rechtsfriedens

Daneben ist zu beachten, dass in den genannten Fällen erschwerter Sachverhalts-ermittlung die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts nicht allein auf objektiven, sondern - wie jeder Schätzung, Bewertung und Beurteilung, letztlich jeder Beweis-würdigung im Rahmen der Feststellungsspielräume immanent - auch auf subjektiven Kriterien beruht.⁴⁰ Ist aber das Ergebnis einer Sachverhaltsfeststellung nicht objektivierbar, so wird es naturgemäß, selbst wenn sie zufällig objektiv richtig sein sollte, eher zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem kommen, als wenn ein objektiv nachweisbarer Sachverhalt vorliegt.⁴¹ Gerade diesem erhöhten Streitpotential trägt aber nicht die einseitige Ausfüllung eines Feststellungsspielraums etwa durch Schätzung der Finanzbehörde, sondern vielmehr die einvernehmliche, streitvermeidende Ausfüllung durch Einsatz des Instruments der tatsächlichen Verständigung Rechnung.⁴²

Wenn somit die tatsächliche Verständigung in ihrer zweiten wichtigen Funktion ganz allgemein der Wahrung des Rechtsfriedens dient, schließt sich hier der Kreis. Denn auch die Wahrung des Rechtsfriedens sollte nicht nur ein allgemeines Anliegen jeder Behörde sein, sondern der Finanzbehörden im Besonderen, angesichts der aufgezeigten Kapazitätsprobleme und des damit einhergehenden Erledigungsdrucks. Arbeitsintensive Einspruchs- und sich gegebenenfalls anschließende Finanzgerichtsverfahren können durch tatsächliche Verständigungen auf ein Mindestmaß reduziert bzw. abgekürzt werden. Die eintretende Entlastungswirkung für Finanzbehörden und –gerichtsbarkeit hilft dabei ihre Funktionsfähigkeit, als

³⁸ So etwa: *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 162 AO Rz. 44 ff., 46.

³⁹ Dahingehend etwa auch: *Seer*, BB 1999, 78, 80; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 33; *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 117.

⁴⁰ *Streck/Schwedhelm*, DStR 1986, 713 f, 713; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 6.

⁴¹ *Offerhaus*, DStR 2001, 2093; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 7, nennt hierfür wiederum das Beispiel des durch die Finanzbehörde geschätzten privaten Anteils einer Kraftfahrzeugnutzung auf 50 % und konstatiert, ob diese nun der Wirklichkeit entspreche oder nicht, darüber ließe sich trefflich streiten, wenn der Steuerpflichtige es versäumt habe, genaue Aufzeichnungen zu machen, und auch keine anderen Erkenntnismittel zu Verfügung stünden. Dem ist zuzustimmen.

Grundvoraussetzung jeden effektiven Wirkens, zu gewährleisten.

D. Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung

Um im weiteren Verlauf der Arbeit die Frage nach dem zulässigen Umfang und den einzelnen Voraussetzungen einer bindenden tatsächlichen Verständigung beantworten zu können, bedarf es zunächst der Klärung ihrer Rechtsnatur.

Wenn der tatsächlichen Verständigung eine irgendwie geartete Bindungswirkung zukommen soll - anders als noch nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, der sie ja nur als unverbindliche Absprache, mit allenfalls faktischer Wirkung ansah⁴³ -, so ist herauszuarbeiten, worauf eine solche Bindungswirkung fußen kann.

Hierbei ist zwischen der Auffassung der Rechtsprechung, deren Entwicklung im Folgenden zuerst dargestellt wird, und den in der Literatur vertretenen Ansichten zu unterscheiden.

I. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte

1. Die höchstrichterliche Rechtsprechung vor dem Urteil vom 11. Dezember 1984

Der Bundesfinanzhof hatte sich schon in seinen vor dem 11. Dezember 1984 ergangenen Urteilen betreffend tatsächliche Verständigungen dem Problem der Bindungswirkung über den Grundsatz von Treu und Glauben zu nähern versucht.⁴⁴

Er entnahm diesem unbestimmten Grundsatz in ganz unterschiedlicher Art und Weise Rechtsfolgen, ohne jedoch greifbare Kriterien zu entwickeln. Teilweise wurde darauf verwiesen, dass Verständigungen nur in – nicht näher skizzierten – Ausnahmefällen Rechtswirkungen nach sich ziehen könnten. Teilweise wurde bereits unmittelbar aus der Verständigung über Treu und Glauben eine Bindungswirkung gefolgert, aber keine

⁴² *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, AT, S. 60, sieht in der tatsächlichen Verständigung eine „einvernehmliche Schätzung“. Ebenso: *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1395. Ähnlich: *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO, Rn. 33.

⁴³ Vgl. die bereits oben angesprochenen Urteile des RFH vom 20. Oktober 1925 II A 453/25, RFHE 18, 92; vom 19. Mai 1931 II A 74/31, RStBl 1931, 457 und vom 14. Oktober 1936 VI A 723/36, RStBl 1936, 1077.

⁴⁴ Vgl. die bereits angesprochenen Urteile des BFH vom 25. September 1965 I 94/56 U, BFHE 63, 379, BStBl III 1956, 341, 342; vom 11. Januar 1963 VI 97/61 U, BFHE 76, 489, BStBl III 1963, 180, 181 sowie vom 07. Februar 1975 VI R 133/72, BFHE 115, 313, BStBl II 1975, 478, 480.

tatbestandsähnlichen Voraussetzungen hierfür formuliert.⁴⁵

2. Das Urteil des achten Senats des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984 und die Entscheidungen in der Folgezeit

Das bereits angesprochene Urteil vom 11. Dezember 1984⁴⁶, in dem der Bundesfinanzhof die tatsächliche Verständigung endgültig etablierte, war Ausgangspunkt für ihre Anerkennung als selbständiges Rechtsinstitut. Nicht nur wurden, wie bereits geschildert, erstmalig genauere Voraussetzungen für die Zulässigkeit tatsächlicher Verständigungen⁴⁷ festgelegt, sondern der Bundesfinanzhof ging auch endgültig davon ab, lediglich einzelfallbezogen auf den Grundsatz von Treu und Glauben zu rekurrieren. Vielmehr hielt er seitdem tatsächliche Verständigungen grundsätzlich für bindend. Allerdings blieb noch lange offen, woraus die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs diese Bindungswirkung rechtsdogmatisch herleitet.

So schien sie der achte Senat im zuletzt genannten Grundsatzurteil einerseits in der Verständigung selbst begründet zu sehen, vermied es andererseits aber von einem Vergleichsvertrag und einer Anwendung des Vertragsgrundsatzes „pacta sunt servanda“ zu sprechen.⁴⁸

Dahingehend ist auch das Urteil des dritten Senats des Bundesfinanzhofs vom 05. Oktober 1990 zu verstehen, in welchem zunächst eine Bindung aufgrund einer tatsächlichen Verständigung geprüft und mangels Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen verneint wurde, anschließend aber noch darauf eingegangen wurde, dass auch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im zu beurteilenden Streitfall keine Bindungswirkung der Beteiligten eingetreten war.⁴⁹

Hingegen folgerte der erste Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 06. Februar 1991 eine Bindungswirkung für die Beteiligten nicht aus der Vertragsnatur der Verständigung, sondern aus dem im konkreten Steuerrechtsverhältnis zwischen Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen uneingeschränkt geltenden Grundsatz von

⁴⁵ Ausführlich dazu: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 69 ff., 71; *Schmidt*, DStR 1998, 1733.

⁴⁶ Urteil des BFH vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354.

⁴⁷ Dazu ausführlich unter 1. Teil F.

⁴⁸ So hingegen die ganz herrschende Ansicht im Schrifttum, vgl. dazu deren Darstellung im Anschluss.

⁴⁹ Urteil des BFH vom 05. Oktober 1990 III R 19/88, BStBl II 1991, 45.

Treu und Glauben. Gemeint war dabei aber nicht eine Rückkehr zur Anerkennung einer Bindungswirkung nach Treu und Glauben nur im Einzelfall, was daraus deutlich wird, dass ausdrücklich an das Urteil vom 11. Dezember 1985 angeschlossen wurde. Vielmehr erachtete es das Gericht für hinreichend, um eine Bindungswirkung aus Treu und Glauben zu erzeugen, dass das Finanzamt im Vertrauen auf die Verständigung als Disposition einen Steuerbescheid erlassen habe, den der Steuerpflichtige nach dem Grundsatz des „venire contra factum proprium“ nicht mehr abweichend von der Einigung in Frage stellen dürfe. Allerdings blieb unscharf, ob für eine Rechtsverbindlichkeit einer tatsächlichen Verständigung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben immer konkrete Dispositionen der Beteiligten verlangt werden, oder ob bereits durch die Anerkennung der Verständigung als solcher ein abstrakter Dispositionsschutz gewährt wird.⁵⁰

Die Zulässigkeit einer tatsächlichen Verständigung wurde schließlich nachfolgend auch durch den elften Senat in einem Urteil vom 28. Juli 1993⁵¹ und den fünften Senat in einem Urteil vom 08. September 1994⁵² bestätigt, ohne dass zur Begründung des bindenden Charakters der Verständigung weiterführende Aussagen gemacht wurden.

3. Das Urteil des elften Senats des Bundesfinanzhofs vom 31. Juli 1996 und die Entscheidungen in der Folgezeit

Wiederum der elfte Senat des Bundesfinanzhofs ist es, der in einem Urteil vom 31. Juli 1996⁵³, die, infolge ihrer Unklarheit scheinbar widersprüchlichen, Erwägungen zur regelmäßigen Bindungswirkung tatsächlicher Verständigungen zusammenführt.

Der Senat leitet seine Aussagen betreffend die Herleitung einer Bindungswirkung erneut mit der Feststellung ein, die tatsächliche Verständigung habe ihre Grundlage in dem bestehenden, konkreten Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen und nicht, das ergibt sich – erstmals in dieser Eindeutigkeit - aus

⁵⁰ Urteil des BFH vom 06. Februar 1991 I R 13/86, BStBl II 1991, 673=DStR 1991, 1047. Dazu *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 73 u. 74; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 16 u. 17.

⁵¹ Urteil des BFH vom 28. Juli 1993 XI R 68/92, BB 1994, 633, BFH/NV 1994, 290.

⁵² Urteil des BFH vom 08. September 1994 V R 70/91, BStBl II 1995, 32.

⁵³ Urteil des BFH vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625, 626.

einem Verweis auf eine abweichende Meinung in der Literatur⁵⁴, in einem öffentlich-rechtlichen Vertrag. Aus dem Steuerrechtsverhältnis ergäben sich die gesetzlich festgelegten Pflichten des Finanzamtes zur Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen (§§ 88 ff. AO) und die entsprechenden Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§§ 90 ff. AO). Sodann führt der Bundesfinanzhof aus:

„An einer zulässigen und wirksamen „tatsächlichen Verständigung“ müssen sich die Beteiligten festhalten lassen. Dies entspricht dem Grundsatz von Treu und Glauben, der im Steuerrecht als allgemeine Rechtsgrundlage uneingeschränkt anerkannt ist (BFH-Urteil vom 9. August 1989 I R 181/85, BFHE 158, 31, 33 ff., BStBl II 1989, 990). Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet, dass im Steuerrechtsverhältnis jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht nimmt und sich mit seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzt (BFH-Urteil vom 4. November 1975 VII R 28/72, BFHE 117, 317, 321), auf das der andere Teil vertraut hat und im Hinblick darauf bestimmte Dispositionen getroffen hat (BFH-Urteile in BFHE 164, 168, BStBl II 1991, 673; vom 13. Juli 1994 I R 38/93, BFHE 175, 496, BStBl II 1995, 37, 39). Daraus ergibt sich – entgegen der Auffassung des FG – für die Verwaltung eine Bindungswirkung aber nicht erst, wenn diese ihrerseits „durch Erlass entsprechender Bescheide disponiert“ hat. Denn dies würde bedeuten, dass einer im Rahmen einer Außenprüfung getroffenen tatsächlichen Verständigung vor dem Erlass entsprechender Bescheide Bindungswirkung nicht zukommen könnte. Der Sinn des Instituts der tatsächlichen Verständigung liegt hingegen gerade darin, eine entsprechende Vereinbarung (mit Bindungswirkung) zu jedem Zeitpunkt des Besteuerungsverfahrens zu ermöglichen, wenn bestimmte Sachbehandlungen in Frage stehen und deren (endgültige) Klärung notwendig ist, um die Festsetzung der Steuer zu fördern. Dies betrifft insbesondere die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Eine abschließende und damit beide Beteiligte bindende Verständigung muss daher – unter der Voraussetzung der Beteiligung eines zur Entscheidung über die Steuerfestsetzung befugten Amtsträgers – auch im Rahmen einer Außenprüfung „von vornherein“ (BFH-Urteile in BFHE 164, 168, BStBl II 1991, 673, m. w. N.; in BFHE 162, 211, BStBl II 1991, 45; in BFH/NV 1994, 290) erzielbar sein. Dem entspricht es, die Dispositionen der Beteiligten darin zu sehen, dass sie unter Aufgabe ihrer unterschiedlichen Ausgangspositionen einvernehmlich auf weitere Ermittlungen in Bezug auf den durch die tatsächliche Verständigung festgelegten Sachverhalt verzichten. Die gegenseitige Bindung beider Parteien ist einer tatsächlichen Verständigung daher immanent, ohne dass es einer entsprechenden ausdrücklichen Erklärung bedarf. Bei einer anderen Beurteilung wäre auch das Erfordernis der Anwesenheit eines für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträgers nicht verständlich;

⁵⁴ BFH BStBl II 1996, 625, 626 (1. Spalte, 3. Absatz, 1. Satz): „...(**demgegenüber** für öffentlich rechtlichen Vertrag z. B. v. Wedelstädt, a. a. O., m. w. N.).“ M. E. deshalb ungenau Schmidt, DStR 1998, 1733, 1734, wenn er nach Erlass dieses Urteils immer noch Unklarheit darüber sieht, ob auch der BFH die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung rechtsdogmatisch aus einem öffentlich-rechtlichen Vertrag (§§ 54 ff VwVfG analog) herleitet. Auch Rößler, DStZ 1998, 168 und Raupach, DStJG Bd. 21 (1998), S. 175 ff, 192, bemängeln allerdings weiterhin, dass der BFH nicht klarer und eindeutiger zu seiner – von ihnen nicht geteilten - Auffassung, die Bindungswirkung sei aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abzuleiten, Position bezieht. Offerhaus, DStR 2001, 2093, 2097 differenziert

denn durch sie soll eine Bindung gerade im Hinblick auf die zu erlassenden Bescheide gesetzt werden. Dem FG ist zwar zuzugeben, dass vor einer Bindung der Beteiligten an eine Verständigung vor allem bei komplex gestalteten Sachverhalten ein Zeitraum für Überlegung und Nachprüfung regelmäßig sinnvoll ist. Es ist aber nicht einzusehen, warum die Beteiligten die erforderliche Aufklärung und Prüfung nicht vor dem Abschluss der tatsächlichen Verständigung vornehmen können. Zudem kann einer tatsächlichen Verständigung durch ausdrücklichen Vorbehalt die Bindungswirkung auch versagt werden.⁵⁵

Der Bundesfinanzhof stellt damit klar, dass der tatsächlichen Verständigung als solcher aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben Bindungswirkung zuzumessen ist, und dass sie abstrakten Dispositionsschutz gewährt. Dieser Auffassung, die Bindungswirkung sei dem Instrument der tatsächlichen Verständigung immanent und aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abzuleiten, welcher gebietet, dass im Steuerrechtsverhältnis jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teil angemessen Rücksicht nehme und sich mit seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setze, pflichtet in der Folge der zweite Senat im Beschluss vom 30. Juli 1997⁵⁶ ausdrücklich bei.

In der Literatur wird der Ansatz des Bundesfinanzhofs zur Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung ganz überwiegend als auf den Grundsatz von Treu und Glauben abstellend verstanden und, da praktisch alle Autoren ihn für unrichtig halten, kritisiert.⁵⁷

Umso bemerkenswerter ist es, dass in jüngster Zeit Stimmen aufgetaucht sind - unter ihnen insbesondere der die in der Literatur vorherrschende sog. „Vertragslösung“⁵⁸ befürwortende ehemalige Präsident des Bundesfinanzhofs *Offerhaus* - nach denen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu diesem Thema ja nie so genau gewesen sei. *Offerhaus*⁵⁹ differenziert weiterhin – ungeachtet der zeitlichen Abfolge der Urteile – nach den verschiedenen Senaten und findet es „...überraschend, dass nach diesen beiden ersten Urteilen des BFH, die die tatsächliche Verständigung anerkannt und entwickelt

weiterhin – ungeachtet der zeitlichen Abfolge der Urteile – nach den verschiedenen Senaten; dazu sogleich näher im Haupttext.

⁵⁵ Urteil des BFH vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625, 626.

⁵⁶ Beschluss des BFH vom 30. Juli 1997 II B 18/97, BFH/NV 1998, 188, 189.

⁵⁷ Vgl. z. B. *Wiese*, BB 1994, 333; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 269, *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 323; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Rn 59; *Streck/Schwedhelm*, DStR 1986, 713 f; alle m. w. N.

⁵⁸ Dazu unter 1. Teil D II 4 und III.

⁵⁹ *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2097; i. Erg. ähnlich: *Schmidt*, DStR 1998, 1733, 1734.

haben⁶⁰, die anderen Senate des BFH, die – wie ausgeführt – nahezu sämtlich das Institut der tatsächlichen Verständigung ebenfalls anerkennen, die Bindung der Beteiligten an die „Verständigung“ ohne weiteres nur auf Treu und Glauben stützen, ohne sich mit der „Vertragslösung“ des VIII. und des III. Senats überhaupt und ausdrücklich auseinanderzusetzen“. Sich insoweit zeigende Widersprüche zwischen den Begründungen der verschiedenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs seien jedoch hinnehmbar, weil die Entscheidungen im Ergebnis auch bei ausgetauschter Begründung nicht anders ausgefallen wären; in der Sache lägen beide Ansätze nicht weit voneinander entfernt. Deshalb habe es auch keiner Vorlage an den großen Senat des Bundesfinanzhofs bedurft, denn diesem müssten Rechtsfragen wegen Divergenz nur vorgelegt werden, wenn die tragenden Gründe unterschiedliche Ergebnisse bewirken würden.

Damit, dass der Bundesfinanzhof im Leitsatz seiner Entscheidung vom 31. Juli 1996⁶¹ ausdrücklich die „Weiterführung der bisherigen Rechtsprechung“ betont, setzt sich *Offerhaus* aber nicht auseinander. Außerdem ist die Frage nach der Rechtsgrundlage der tatsächlichen Verständigung und ihrer Bindung für die Beteiligten nicht nur rechtstheoretischer Natur, sondern – wie bereits angedeutet – von nachhaltigem Einfluss auf Zustandekommen, Bestand und Inhalt der tatsächlichen Verständigung.⁶²

Denn die tatsächliche Verständigung unterläge, wäre sie ein Vertrag, den Regeln des BGB und könnte mithin, um nur einige Grundsätze zu nennen, bei Mitwirkung nicht bevollmächtigter Vertreter schwebend unwirksam, aber durch den Berechtigten genehmigungsfähig sein, oder wegen Irrtums und arglistiger Täuschung angefochten werden.⁶³

Derartige Möglichkeiten bestünden bei Annahme von Treu und Glauben als Rechtsgrundlage in dieser Form nicht. Spekuliert werden darf damit abschließend wohl, ob mit den relativierenden Äußerungen dem Bundesfinanzhof eine Brücke gebaut werden sollte, um ihm den Übergang zur „Vertragslösung“, von der Literatur mit stetig wachsender Vehemenz als längst überfällig eingefordert, zu erleichtern.

⁶⁰ Gemeint sind die soeben genannten auf eine Bindungswirkung qua Vertrages hindeutenden Urteile des achten bzw. des dritten Senats des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984, BStBl II 1985, 354, bzw. vom 05. Oktober 1990, BStBl II 1991, 45.

⁶¹ BFH, Urteil vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625, 626.

⁶² So zutreffend *Wiese*, DStZ 1997, 745 sowie *Rößler*, DStZ 1998, 168 m. w. N.

⁶³ So ausführlich *Rößler*, DStZ 1998, 168. Zur Argumentation pro „Vertragslösung“ sogleich mehr im I. Teil D II und III; zum Streit hinsichtlich der nachträglichen Genehmigung einer unbefugt abgeschlossenen Verständigung siehe unter I. Teil F III 2; zu Anfechtungsmöglichkeiten unter I. Teil H I.

Immerhin wäre der Bundesfinanzhof nicht das erste Obergericht, das auf diesem Wege eine Änderung seiner Rechtsprechung vollzöge, ohne frühere Irrwege ausdrücklich zunächst ein- und erst dann endgültig auszuräumen.⁶⁴

4. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte

Die finanzgerichtliche Praxis hatte das Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung schon von Anfang an dankbar angenommen, die Frage der Rechtsnatur aber nicht anders als der Bundesfinanzhof zunächst nur zurückhaltend behandelt.

In einer Entscheidung vom 11. Dezember 1985⁶⁵ sprach das Finanzgericht Saarland von „über-einstimmenden Willenserklärungen“, ohne den Begriff des Vertrags zu gebrauchen, und wies gleichzeitig auf die Grundsätze von Treu und Glauben hin, um zu einer Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung zu gelangen.

Ähnlich auch das Urteil des Finanzgericht Berlin vom 13. Januar 1987⁶⁶, in welchem zwar einerseits der Ausdruck „Vertrag“ auch vermieden wird, andererseits aber die Vorschriften der §§ 119 ff BGB über die Anfechtung von Willenserklärungen angewendet werden.

Einzig das Finanzgericht Hamburg zog in seinem Urteil vom 4. Dezember 1991⁶⁷ daraus offen die Konsequenz, die tatsächliche Verständigung als öffentlich-rechtlichen Vertrag einzuordnen.

Bereits im Urteil vom 25. Oktober 1995⁶⁸ aber rekurrierte das Finanzgericht Saarland nur noch auf den Grundsatz von Treu und Glauben und verwies ohne weitere Ausführungen zur Begründung der Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung auf diese selbst.

Mittlerweile ist die finanzgerichtliche Rechtsprechung auf die Linie des

⁶⁴ Ähnlich andeutungsweise auch *Rößler*, DStZ 1998, 168, der, ohne darin bereits die Weichenstellung für eine Kehrtwendung weg vom Treu-und-Glauben-Grundsatz sehen zu wollen, schon im Urteil des BFH vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625, eine „weiche Stelle“, in die „der Spaltpilz eindringen kann“, erkennt.

⁶⁵ Urteil des FG Saarland vom 11. Dezember 1985 I 215/84, EFG 1986, 214.

⁶⁶ Urteil des FG Berlin vom 13. Januar 1987 VII 474/84, EFG 1987, 439, 440.

⁶⁷ Urteil des FG Hamburg vom 04. Dezember 1991 II 125/89, EFG 1992, 379, 380.

⁶⁸ Urteil des FG Saarland vom 25. Oktober 1995 I K 190/94, EFG 1996, 45 u. 46. Allerdings wurden damals noch vom FG Saarland, anders als in der später in gleicher Sache ergangenen und klärenden Revisionsentscheidung des Bundesfinanzhof vom 31. Juli 1996 (BStBl II 1996, 625; s. ausführlich bereits Zitat im 1. Teil D I 3), konkrete Dispositionen der Beteiligten als Wirksamkeitsvoraussetzung einer bindenden tatsächlichen Verständigung gefordert.

Bundesfinanzhofs hinsichtlich der Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung weitgehend eingeschwenkt und diese kann heute als gefestigt bezeichnet werden.

II. Meinungsstand in der Literatur

Auch die Literatur erkennt das Bedürfnis der Besteuerungspraxis, insbesondere der Außenprüfung, nach einer Möglichkeit komplizierte, potentiell streitbeladene Sachverhaltsunsicherheiten einvernehmlich zu klären und langwierig belastende Rechtsstreitigkeiten mit für beide Seiten ungewissem Ausgang zu vermeiden. Die tatsächliche Verständigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem wird daher ganz überwiegend befürwortet.⁶⁹ Der Ansatz des Bundesfinanzhofs zur Begründung der Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung hat allerdings nur vereinzelt Zustimmung gefunden⁷⁰, ganz überwiegend wird sie davon abweichend beurteilt.⁷¹

I. Die tatsächliche Verständigung als auf der Rechtsgrundlage von Treu und Glauben basierendes Rechtsinstitut

Eine früher vertretene Einzelmeinung⁷² hielt den Ansatz des Bundesfinanzhofs, nach dem die Rechtsgrundlage der tatsächlichen Verständigung im Grundsatz von Treu und Glauben zu sehen sein soll, deshalb für stützenswert, weil er den Beteiligten eine angemessene Überlegungsfrist sichere.

Zu beachten ist, dass der Vertreter dieser Auffassung, *Schmidt-Liebig*, Richter am Finanzgericht in Saarbrücken, offensichtlich noch vom Stand der Rechtsprechung ausging, wie sie dem der Revisionsentscheidung des Bundesfinanzhofs vom 31. Juli

Zur Frage von Dispositionen als Voraussetzung einer verbindlichen Verständigung Ausführlicheres unten im 1. Teil F IV 1.

⁶⁹ *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 75 ff; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 47 ff; *Schmidt*, DStR 1998, 1733, 1734; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 31 ff; alle mit vielen weiteren Nachweisen.

⁷⁰ Dazu im Anschluss 1. Teil D II 1.

⁷¹ Dazu unten 1. Teil D II 2-4. Die ganz h. M. betrachtet die tatsächliche Verständigung von ihrer Rechtsnatur her als öffentlich-rechtlichen Vertrag, vgl. u. 1. Teil D II 4, sowie die sie befürwortende Stellungnahme u. 1. Teil D III.

⁷² *Schmidt-Liebig*, DStZ 1996, 643, 644. Im Ergebnis ähnlich wie der BFH betrachten die Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung – ohne nähere Begründung – auch: *Helsper*, in: Koch/Scholtz § 78 Rn. 8; *Füllsack*, Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht, S. 152-155; *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rn. 165 ff., 172; *Milatz*, INF 1986, 300, 303.

1996⁷³ vorangegangenen Urteil des Finanzgericht des Saarlands vom 25. Oktober 1995⁷⁴ zugrunde lag. Er begründete also seine Meinung noch mit der Argumentation, für die Verbindlichkeit tatsächlicher Verständigungen sei eine konkrete Disposition eines der Beteiligten Voraussetzung. Durch dieses Erfordernis verbleibe beiden Beteiligten noch eine gewisse Überlegungsfrist (nämlich solange bis einer der Beteiligten disponiert habe), in der sie die tatsächlichen Grundlagen und rechtlichen Konsequenzen der Absprache noch einmal außerhalb der Verhandlungssituation (aber zeitnah und in dem gegebenen Verfahrensabschnitt) überdenken könnten. Im Übrigen würden Absprachen in aller Regel zeitnah nicht so dokumentiert, dass hierüber kein Streit mehr möglich wäre. Würde man, so *Schmidt-Liebig*, die Bindung wie bei einem Vertrag sofort eintreten lassen, ergäbe sich nicht selten an Stelle einer aufwendigen Sachverhaltsermittlung der nicht weniger komplizierte Streit um den Inhalt der getroffenen Absprache.

Der Bundesfinanzhof selbst hat indes diese Argumentation ausgehebelt, indem er konkrete Dispositionen eines der Beteiligten für die Wirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung ausdrücklich nicht fordert⁷⁵ und deutlich macht, warum Übereilungsschutz auch anderweitig als durch das Erfordernis konkreter Dispositionen gewährleistet ist (Überlegungen können vor Abschluss einer verbindlichen Verständigung vorgenommen werden, gegebenenfalls ist ein Abschluss unter Vorbehalt möglich). Auch ein Streit über den Inhalt einer Absprache lässt sich einfach vermeiden. Es bedarf dazu nur der schriftlichen Niederlegung der wesentlichen Punkte, wenngleich dies nach wie vor gemäß der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht Wirksamkeitsvoraussetzung einer tatsächlichen Verständigung ist.⁷⁶

2. Die tatsächliche Verständigung als unverbindliche Abrede

Schon seit längerem auf dem Rückzug befindet sich eine Auffassung im Schrifttum, die die tatsächliche Verständigung für nichtig oder aber allenfalls unverbindlich und daher

⁷³ BFH, Urteil vom 31. Juli 1996, BStBl II 1996, 625.

⁷⁴ FG Saarland, Urteil vom 25. Oktober 1995 I K 190/94, EFG 1996, 45, 46.

⁷⁵ Vgl. den wörtlich zitierten Auszug (am Ende) aus dem soeben angeführten Urteil des BFH vom 31. Juli 1996, BStBl II 1996, 625, s. o., bzw. die Darstellung des Streitstandes unter 1. Teil F IV 1.

⁷⁶ Vgl. Urteil des BFH vom 31. Juli 1996, BStBl II 1996, 625 unter Ziff. 2 a (am Ende), dazu statt vieler nur *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2095 f sowie später ausführlich im 1. Teil F IV 2.

rein faktisch von Bedeutung hält.⁷⁷

Die Nichtigkeit bzw. Unverbindlichkeit wird vor allem daraus gefolgert, dass der Steueranspruch gemäß § 38 AO nur durch die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes entstehe und die Steuer gemäß § 85 AO nach Maßgabe der Gesetze festzustellen und zu erheben sei. § 88 AO gebiete den Finanzbehörden, § 76 FGO den Gerichten, den steuererheblichen Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären. Wo keine Aufklärung erfolgen könne, seien die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO zu schätzen. Eine Vereinbarung im Wege einer tatsächlichen Verständigung hingegen sei gesetzlich nicht vorgesehen. Desweiteren verstoße die tatsächliche Verständigung gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG, denn je nach Machtstellung und Verhandlungsgeschick des Steuerpflichtigen könne es zu unterschiedlichen Vereinbarungen und damit einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung kommen.⁷⁸

Mangels einer Regelung der Rechtsform des öffentlich-rechtlichen Vertrages durch die AO und wegen des Verbots der Steuervereinbarung, könne der tatsächlichen Verständigung daher allenfalls der Charakter einer unverbindlichen Absprache zugemessen werden. Sie könne die Beteiligten nicht aus sich selbst heraus, sondern nur in Ausnahmefällen im Zusammentreffen mit weiteren vertrauensbildenden Umständen nach Treu und Glauben binden. In die Regel entfalte sie demnach nur eine rein faktische Bedeutung, deren Gewicht, so die Vertreter dieser Ansicht, in der Praxis aber nicht zu unterschätzen sei.⁷⁹

Gegen diese Meinung spricht aber insbesondere, dass gerade die mit der tatsächlichen Verständigung einhergehende Entlastungswirkung - wie bereits oben dargestellt - dazu führt, dass die Finanzverwaltung überhaupt in der Lage ist, sich ihren Aufgaben angemessen zu widmen und so eine sachgerechte und gleichmäßige Besteuerung ermöglicht wird.⁸⁰ Zudem ist es mitnichten so, dass Gefahren für die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor allem in der Anerkennung der Verständigung als öffentlich-rechtlicher Vertrag und der damit einhergehenden Verbindlichkeit ihres Inhaltes lägen.

⁷⁷ *Große*, StBp 1986, 58 ff; *Lasch/Honemann*, StBp 1980, 1, 9 f; *Martens*, StuW 1986, 97, 102; *Paulick*, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Rn. 349; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, S. 166 f; *Kühn/Hofmann*, § 201 AO Anm. 2.

⁷⁸ Insbesondere *Große*, StBp 1986, 58, 60; ähnlich *Milatz*, INF 1986, 300, 303.

⁷⁹ *Paulick*, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Rn. 349; *Große*, StBp 1986, 58, 61.

⁸⁰ Siehe I. Teil C: Funktion der tatsächlichen Verständigung.

Ganz im Gegenteil kann festgestellt werden: Der formalisierte öffentlich-rechtliche Vertrag ist inhaltlich weitaus umfassender kontrollierbar als eine informelle Absprache. Die externe Rechtskontrolle durch Finanzgerichte funktioniert bei einer informellen Absprache allein zugunsten des Steuerpflichtigen, während sich in umgekehrter Richtung ein Kontrolldefizit offenbart, das durch eine verwaltungsinterne Binnenprüfung nur beschränkt aufgefangen werden kann. Selbst repressive Aufsichtsmittel (z.B. stichprobenhafte Geschäftsprüfungen) stoßen angesichts der Formenflüchtigkeit informeller Absprachen⁸¹ und der Tatsache, dass gerade in bilateralen Verwaltungsrechtsverhältnissen Verhandlungsprozesse in den allermeisten Fällen unter Ausschluss Dritter verlaufen, an die Grenze ihrer Leistungsfähigkeit.

Die Verhinderung rechtlich bedenklicher und insoweit ergo unerwünschter „Tauschlösungen“ wird danach im Rahmen der Kontrollmöglichkeiten eines formalisierten öffentlich-rechtlichen Vertrages weitaus umfassender gewährleistet, als bei einer nur schwer fassbar zu machenden Absprache^{82, 83}.

3. Die tatsächliche Verständigung als ein nach Treu und Glauben verbindlicher Rechtsbehelfsverzicht

Eine weitere Mindermeinung wertet die innerhalb einer Schlussbesprechung gemäß § 201 AO getroffene Verständigung als Zusage der Finanzbehörde, an die ein nach Treu und Glauben verbindlicher, quasi vorgezogener Rechtsbehelfsverzicht gekoppelt ist. Durch die Verständigung verpflichtete sich einerseits die Behörde, einen Sachverhalt in einer bestimmten Weise im Rahmen der Steuerfestsetzung zu behandeln, andererseits der Steuerpflichtige, die konsensual festgelegte steuerrechtliche Behandlung zu akzeptieren und deshalb gegen einen zusagegemäßen Steuerbescheid keinen Rechtsbehelf einzulegen.⁸⁴

Obwohl letztlich auch diese Meinung damit das Verhältnis zweier korrespondierender

⁸¹ Diese werden nicht selten mündlich getroffen und sind deshalb anhand der Akten kaum nachzuvollziehen, vgl. *Hoffmann-Riem*, VVDStRL Bd. 40 (1982), S. 187, 213; *Bauer*, VerwArch Bd. 78 (1987), 241, 255.

⁸² Ähnlich auch: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 475 ff., 477 ff., sowie *ders.*, BB 1999, 78, 85, der a.a.O. hierzu resümiert: „*Rechtlich unverbindlich heißt eben nicht rechtlich ungefährlich!*“

⁸³ Zur näheren Auseinandersetzung mit sämtlichen gegen die Zulässigkeit einer „tatsächlichen Verständigung als Vertrag“ vorgebrachten Argumente, siehe sogleich i. R. d. Vorstellung der ganz herrschenden „Vertragslehre“.

⁸⁴ *Baur*, BB 1998, 602, 605 ff.; dahingehend auch: *Sangmeister*, BB 1988, 609, 613.

Willenserklärungen beschreibt, vermeidet sie, wie schon der Bundesfinanzhof, von einem Vertrag als Rechtsgrundlage der tatsächlichen Verständigung zu reden.⁸⁵

4. Die tatsächliche Verständigung als öffentlich-rechtlicher Vertrag (h. M.)

Die mittlerweile ganz herrschende Auffassung hat diese Zurückhaltung aufgegeben und billigt der tatsächlichen Verständigung vertraglichen Charakter zu. Sie wird von ihrer Rechtsnatur her als öffentlich-rechtlicher (Vergleichs-)vertrag analog §§ 54, 55 ff VwVfG bzw. § 779 BGB⁸⁶ oder als (öffentlich-rechtlicher) Vertrag sui generis⁸⁷ qualifiziert.

Nur wer die tatsächliche Verständigung als Vertrag begreife, könne ihr – zutreffenderweise – bereits aus sich selbst heraus Bindungswirkung für beide Seiten zumessen.⁸⁸

Die vertragliche Rechtsform stelle eine bereits vertypete Konkretisierung des Treu-und-Glauben-Prinzips dar. Der das Vertragsrecht beherrschende Rechtssatz „pacta sunt servanda“ statuiere ein Gebot, das wohl wie kaum ein anderes den Rechtsgedanken von Treu und Glauben verkörpere. Insoweit bedürfe es eines Abstellens auf den unbestimmten und wenig griffigen allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben nicht.⁸⁹

Noch weitergehend meint *Rößler*⁹⁰, es verbiete sich sogar der Rückgriff auf das unbestimmte Treu-und-Glauben-Prinzip. Letzteres könne nur als „Notnagel“ dann

⁸⁵ So auch die Erkenntnis von *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 78.

⁸⁶ *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO, Rn. 322, 330; *Brockmeyer*, in: Klein, § 78 AO Rn. 5; *Seer*, StuW 1995, 213, 223 ff; *ders.*, Verständigungen im Steuerrecht, 1996, S. 78 ff, 84; *ders.*, BB 1999, 78, 80; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Rn. 47 ff; *Rüsken*, in: Beermann, § 78 AO Rn. 59 ff; *Rößler*, DB 85, 1861, 1862; *ders.*, DB 1991, 2458, 2459; *ders.*, DStZ 1998, 168 f; *Wassermeyer*, FR 1987, 513, 521 f; *Sontheimer*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht, 53 ff, 55, 56; *Vogel*, Festschrift für Döllner, 1988, 677, 680 f; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 19 ff; *Iwanek*, DStR 93, 1394, 1397; *Wiese*, BB 94, 333; *ders.*, DStZ 97, 745, 746 f; *Flockermann*, Festschrift für Ritter, 103, 106 f; *Wolf*, DStZ 1998, 257, 268; *Raupach*, StuW 1997, 187, 188; *ders.*, DStJG 21 (1998), 175, 192; *Stolterfoth*, DStJG 21 (1998), 250 ff; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 456; *Offerhaus*, StBp. 1985, 170 f; *ders.*, DStR 2001, 2093, 2097 f; *Kraushaar*, StbKongrRep 1986, 153, 156 ff; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 Rn. 38 sowie § 201 Rn. 2, 7; *Pitschas*, Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren, 1990, S. 730; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 313, 314; *Knepper*, BB 1986, 168, 170; *Bilsdorfer*, BB 1994, 634 f.; *Kottke*, DB 1999, 820, 822.

⁸⁷ *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 171; v. *Wedelstädt*, DB 1991, 515, 516.

⁸⁸ dazu sogleich unter: 1. Teil III (Stellungnahme zugunsten der Vertragslösung) sowie später unter 1. Teil F IV 1.

⁸⁹ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 317 ff; *ders.*, BB 1999, 78, 80; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rn. 59; *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2097; *Raupach*, StuW 1997, 188, 190; *Stolterfoth*, DStJG Bd. 21 (1998), 233, 250.

⁹⁰ *Rößler*, DStZ 1998, 168 f.

eingreifen, wenn das aufgrund der positiven Gesetzeslage gefundene Ergebnis zu Recht und Gerechtigkeit derart in Widerspruch stehe, dass eine Korrektur unabweislich sei. Gerade dies sei aber bei der tatsächlichen Verständigung nicht der Fall, denn zu den gegenüber dem subsidiären Treu-und-Glauben-Grundsatz vorrangigen positivrechtlichen Regelungen gehöre auch der durch Abgabe korrespondierender Willenserklärungen zustande gekommene Vertrag.

III. Stellungnahme (zugunsten der „Vertragslösung“ der h. M.)

Bereits der Umstand, dass die Parteien bei der Verständigung bewusst eine Bindung aufgrund ihrer übereinstimmenden Willenserklärungen eingehen, zeigt dass es sich dabei um einen Vertragsschluss handelt. Eine Bindung aus Treu und Glauben kann dagegen nicht nur eintreten, wenn diese von beiden Parteien gewollt ist, sondern vielmehr auch dann, wenn etwa eine Partei (zu Recht) das nicht rechtsgeschäftliche Verhalten der anderen Partei als Bindung auslegt, also unabhängig davon ob sie von deren Seite gewollt ist oder nicht.⁹¹ Bei der tatsächlichen Verständigung aber wollen sich beide Parteien (vertraglich) binden und geben dementsprechende Erklärungen ab, sie ist schon von daher mit der herrschenden Lehre als Vertrag einzuqualifizieren.

Vor allem aber lässt sich auch nur mit der Vertragslösung ohne Friktionen erklären, dass die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung nicht erst nach erfolgten Dispositionen eines der Beteiligten eintritt. Denn während für eine Anknüpfung an Treu und Glauben eigentlich erforderlich sein müsste, dass einer der Beteiligten auf die tatsächliche Verständigung vertraut und dementsprechend disponiert hat, ist dies bei Annahme eines öffentlich-rechtlichen Vertrages als Rechtsgrundlage der tatsächlichen Verständigung nicht der Fall; ein Vertrag bindet die Parteien bereits mit seinem Abschluss. Wenn also die heute allgemeine Auffassung in der Literatur und de facto auch der Bundesfinanzhof⁹² der Verständigung Bindungswirkung bereits mit ihrem

⁹¹ So zutreffend: *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 Rn. 38.

⁹² Soweit seitens des BFH expressis verbis Dispositionen eines der am Abschluss der Verständigung Beteiligten für ihre verbindliche Wirkung gefordert werden, so sind damit nach allen Senaten keine konkreten Dispositionen gemeint. Vielmehr wird es dafür einhellig als ausreichend betrachtet, dass die Beteiligten „unter Aufgabe ihrer unterschiedlichen Ausgangspositionen einvernehmlich auf weitere Ermittlungen in Bezug auf den durch die tatsächliche Verständigung festgelegten Sachverhalt verzichten“, vgl. z.B. das Urteil des BFH vom 31. Juli 1996 XI R 78/95; BStBl II 625, 626, m. w. N., auch die hier maßgebliche Passage umfasst vom Auszug, der im I. Teil D I 3 wörtlich wiedergegeben wurde. Da derart verstandene Dispositionen aber in praktisch ausnahmslos jedem Fall einer Verständigung gegeben sein dürften – der beiderseitige Verzicht auf weitere Sachaufklärung unter Zurückstellung bestehen

Abschluss aus sich selbst heraus zumessen, so bedeutet dies in Konsequenz, dass es sich dabei um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag handelt.⁹³

Des Weiteren lassen sich aus dem Recht der öffentlich-rechtlichen Willenserklärungen (Verträge) weiterführende Regelungen über die Zurechnung bzw. Vertretung, die Form der Verständigung, die Auswirkung von Willensmängeln, die Nichtigkeit gesetzesinkongruenter Verständigungen, das Verhältnis zwischen Verständigung und nachfolgendem Verwaltungsakt sowie die Auswirkung nachträglich sich verändernder Umstände entwickeln.⁹⁴ Derartige Möglichkeiten bestünden bei Annahme von Treu und Glauben als Rechtsgrundlage in dieser Form nicht. Insofern ist die Entscheidung zugunsten der Vertragslehre wie bereits angedeutet nicht nur rechtstheoretischer Natur, sondern von maßgeblichem Einfluss auf Zustandekommen, Bestand und Inhalt der tatsächlichen Verständigung. Nur mit ihr kann eine schlüssige rechtsdogmatische Einordnung der tatsächlichen Verständigung gelingen, die nicht nur ihre Bindungswirkung ausreichend begründet, sondern auch die erforderlichen Ansätze für eine entsprechende Wirksamkeits- und Fehlerlehre bietet.⁹⁵

Schließlich widerspricht die Anerkennung des vertraglichen Charakters der tatsächlichen

der Zweifel, um zu einer von beiden Seiten aus den genannten Gründen angestrebten einvernehmlichen Regelung zu kommen, macht gerade das Rechtsinstitut der Verständigung aus - erweist sich das Dispositionserfordernis als sinnentleerte Floskel. De facto entfaltet die Verständigung nach alledem nicht nur nach allgemeiner Auffassung in der Literatur, sondern auch nach der Rechtsprechung des BFH bereits unmittelbar mit ihrem Abschluss ohne weiteres Bindungswirkung, vgl. dazu ausführlich unten I. Teil F IV 1, insbesondere I c.

⁹³ So etwa: *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, 47, 55; *Rüsken*, in: *Beermann*, § 78 AO Rn. 59, konstatiert, die Anerkennung des steuerlichen Vergleichsvertrages sei in Wirklichkeit die Voraussetzung für die Anerkennung einer sofortigen Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung. Dem stimmt – unter Beschränkung auf den Sektor der Sachverhaltsermittlung - *Offerhaus*, *DStR* 2001, 2093, 2097, ausdrücklich zu. Ähnlich auch *Wolf*, *DStZ* 1998, 267, 268, die zu Recht darauf hinweist, dass die BFH-Rspr. insofern inkonsequent sei, als sie bei der auf Treu und Glauben gestützten Bindungswirkung einer seitens der Finanzbehörde gegebenen Zusage immer verlange, dass der Steuerbürger im Hinblick hierauf konkrete Dispositionen getroffen habe. Wenn dieses Erfordernis einer konkreten Vertrauensbetätigung für eine Verbindlichkeit der tatsächlichen Verständigung nicht gefordert werde, diese die Beteiligten allein aus der Übereinkunft heraus binde, so müsse dem ein Vertrag zugrunde liegen. Auch *Schmidt-Liebig*, *DStZ* 1996, 643, 644, gelangte, auf umgekehrten Weg, zu diesem Ergebnis: Er schloss aus der (mittlerweile obsoleten) Rechtsprechung, die noch konkrete Dispositionen eines der Beteiligten für eine Bindungswirkung erforderlich hielt (vgl. FG Saarland, Urteil vom 25. Oktober 1995 I K 190/94, *EFG* 1996, 45 f.), dass die Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung im Treu-und-Glauben Grundsatz liegen müsse, wohingegen ein öffentlich rechtlicher Vertrag für die Beteiligten bereits ab dem Zeitpunkt seines Zustandekommens Verbindlichkeit entfalte, siehe dazu bereits I. Teil D II 1 sowie später I. Teil F IV 1.

⁹⁴ Dazu im einzelnen: *Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, S. 317 ff. Bezeichnend ist, dass auch nach den Verfügungen diverser Oberfinanzdirektionen auf das Rechtsinstitut der Verständigung Vertragsregeln angewendet werden, vgl. z. B. OFD Magdeburg vom 08. September 1997, *FR* 1997, 878, 879; OFD Hannover vom 27. April 1998, *NWB DokSt*, Fach 2 A, 1103, 1106; OFD München vom 02. Juni 1998, *FR* 1998, 710, 711.

Verständigung auch weder den Grundsätzen der Abgabenordnung noch sonstigem Gesetzesrecht.

Die Grundsätze der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, § 85 AO, stehen einem öffentlich-rechtlichen Vertrag nicht entgegen.

Bereits *Sontheimer*⁹⁶ hat gezeigt, dass zwischen Rechtsform und Inhalt einer Verwaltungsentscheidung deutlich zu unterscheiden ist. Die Rechtsform ist für die Beurteilung des Inhalts des Verwaltungshandelns und damit dessen Rechtmäßigkeit unerheblich. Denn der Inhalt eines öffentlich-rechtlichen Vertrages kann ebenso wie der Inhalt eines Verwaltungsaktes rechtmäßig oder unrechtmäßig sein. Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordern daher nicht die Unzulässigkeit der Vertragsform, sondern nur eine inhaltliche Kontrolle und wirksame Sanktionen, wenn der Vertrag inhaltlich dem Gesetz widerspricht.⁹⁷

Ebensowenig lässt sich ein Vertragsformverbot aus § 155 Abs. 1 AO herleiten. Zwar ist nach dieser Regelung die Rechtsform des Verwaltungsaktes bei der Steuerfestsetzung und der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vorgesehen. Dahinter steckt die – wenig realistische – Vorstellung, dass sich die geschuldete Steuer quasi aus dem Gesetz ablesen ließe. Selbst unter dieser Prämisse verbleibt aber im Vorfeld der Steuerfestsetzung (durch Erlass des Steuerbescheids) und später bei deren Durchsetzung noch genügend Raum für Verständigungen, siehe die oben genannten Anwendungsfälle wie z.B. die Ermittlung von Verkehrswerten, die Abgrenzung betrieblicher oder privater Ausgaben usw.⁹⁸

Die Ermittlung des Sachverhalts ist zwar gemäß § 88 AO Aufgabe der Finanzbehörde (Untersuchungsgrundsatz), doch gilt dies schon nach dem Wortlaut dieser Norm nicht unbegrenzt, denn § 88 Abs. 1 S. 3 bestimmt, dass der Umfang der Amtsermittlungspflicht sich „nach den Umständen des Einzelfalles“ richtet. Damit wird der Behörde ein Spielraum eröffnet, innerhalb dessen sie die Intensität ihrer Ermittlungen selbst

⁹⁵ *Seer*, BB 1999, 78, 81; *Wiese*, DStZ 1997, 745, 746 f; *ders.*, BB 1994, 333, 334; *Rößler*, DStZ 1998, 168 f; *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 330.

⁹⁶ *Sontheimer*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht, 32 ff, 72. Ebenso *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 128 ff, 130; *ders.*, BB 1999, 78, 81; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 52; *Schick*, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht, S. 27 ff; *ders.*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 167 ff, 170; *Lang*, in: Tipke/Lang, § 4 Rz. 164.

⁹⁷ *Seer*, BB 1999, 78, 81; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 313, 314; v. *Wedelstädt*, DB 1991, 515, 516.

⁹⁸ *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 53; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 268. Mit ähnlicher Argumentation bzgl. des österreichischen Abgabenrechts: *Ruppe*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 9, 21 ff.

bestimmen kann. Dieser Spielraum lässt unter anderem die Berücksichtigung verfahrensökonomischer Aspekte zu. Deshalb ist es durchaus nicht gesetzeswidrig, wenn die Behörde sich dafür entscheidet, von umfangreichen weiteren Ermittlungen abzusehen und sich stattdessen auf einer vertretbaren Basis mit dem Bürger einigt. Hinzu kommt, dass nach § 88 AO offen bleibt, wie die Behörde den ihr unbekanntem Lebenssachverhalt in Erfahrung bringen soll. Nicht zuletzt die zahlreich normierten Mitwirkungspflichten zeigen, dass die Finanzbehörde bei der Feststellung der der Besteuerung zugrunde zulegenden Tatsachen faktisch von den Informationen der Steuerbürger abhängig ist. Diese Quelle ist die weitaus wichtigste, oft sogar die einzige. Die Sachverhaltsfeststellung geschieht also im Wege der Kooperation, einvernehmliche Regelungen (im Tatsachenbereich) bleiben daher auch unter diesem Gesichtspunkt unbenommen.⁹⁹

Auch die fehlende Übernahme der §§ 54 ff VwVfG in die Abgabenordnung im Rahmen ihrer Reform im Jahre 1977, kann nicht als „beredtes Schweigen“ des Gesetzgebers gedeutet werden, aus dem argumentum e contrario ein allgemeines Vertragsformverbot für das Steuerrecht abzuleiten wäre.¹⁰⁰

In § 78 Nr. 3 AO ist schließlich ausdrücklich von einem öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen den Beteiligten die Rede. Zwar ginge es zu weit allein aus diesem Umstand bereits die allgemeine Zulässigkeit des öffentlich-rechtlichen Vertrages im Steuerverfahren folgern zu wollen.¹⁰¹ Die Regelung kann jedoch ebensowenig als bloßes Redaktionsversehen des Gesetzgebers abgetan werden, mit der Argumentation, dieser habe sie im Zuge der Anlehnung der Abgabenordnung an das Verwaltungsverfahrensgesetz einfach unreflektiert in die Abgabenordnung übernommen.¹⁰²

Gegen ein Redaktionsversehen spricht überdies, dass der Gesetzgeber, in Kenntnis dieses Diskussionsstandes zu § 78 Nr.3 AO, durch § 224 a AO einen verwaltungs-

⁹⁹ *Buciek*, DStZ 1999, 389, 395; *ders.*, DStZ 1995, 513, 514; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 268; *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 112 ff. Mit ähnlicher Argumentation bzgl. des österreichischen Abgabenrechts: *Ruppe*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, 9, 21 ff.

¹⁰⁰ Dahingehend aber v. *Groll*, FR 1995, 814, 88, der auf das nach seiner Meinung zu erkennende „beredte Schweigen des Abgabenrechts zum öffentlich-rechtlichen Vertrag“ abstellt.

¹⁰¹ So etwa *Meyer*, NJW 1977, 1705, 1708; *Mohr*, NJW 1978, 790; *Rathjen*, DStR 1977, 472, 473; *Allesch* DÖV 1988, 103, 104; *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1397.

rechtlichen Vertrag über die Höhe der Steuerschuld sogar in Form eines Austauschvertrages eingeführt hat. Zwar ist zuzugeben, dass ein solcher Austauschvertrag der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung über die beiderseitigen Leistungen bedarf. Die Unzulässigkeit der Handlungsform des Vertrages im Steuerverfahren und damit des Vergleichsvertrages kann danach jedoch kaum noch behauptet werden.¹⁰³

Nach zutreffender Auffassung hat der Gesetzgeber den öffentlich-rechtlichen Vertrag vielmehr mangels Kodifizierungsreife bewusst nicht näher in der Abgabenordnung 1997 geregelt, sondern sich darauf beschränkt, dessen Möglichkeit in § 78 Nr. 3 AO lediglich anzudeuten. Nun liegt aber damit auch keine planwidrige Lücke vor, die ohne weiteres durch eine Gesamtanalogie zu §§ 54 ff VwVfG geschlossen werden könnte.

Mangels erkennbarem Regelungsplan steht der Rechtsanwender vielmehr schlicht vor einem „juristischen Vakuum des Gesetzes“, einer „planlosen Lücke“.¹⁰⁴ Insoweit eröffnet sich für die (legislativen) Komplementärgewalten der Exekutive und der Judikative ein Raum zur Fortbildung des Verfahrensrechts, um die gesetzgeberisch unbeantwortet gebliebene Frage nach einer Bindungswirkung von getroffenen Verständigungen rechtsdogmatisch zu verarbeiten. Eine derartige Fortbildung des Verfahrensrechts legt die Abgabenordnung insbesondere dort nahe, wo sie Erörterungstermine, mit dem Ziel der Streitvermeidenden bzw. –beendenden Einigung zwischen den Beteiligten vorsieht. Sowohl die Schlussbesprechung (§ 201 AO), als auch der besondere Erörterungstermin im Einspruchsverfahren (§ 364 a AO und die Erörterung zur gütlichen Beilegung des Rechtsstreits im finanzgerichtlichen Verfahren (§ 79 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 FGO) dienen diesem Befriedungswillen. Sie können indes ihre Funktion nur dann sinnvoll erfüllen, wenn sich die Beteiligten an den einvernehmlich erzielten Ergebnissen auch festhalten lassen müssen. Wenn die Abgabenordnung die Rechtsgrundlage verbindlicher Einigungen offen lässt, während Kooperation und Konsenssuche in sämtlichen Stadien des Besteuerungsverfahrens zur täglichen Verwaltungspraxis gehören, so bleibt deren weitere rechtsdogmatische Entwicklung und Etablierung der Rechtsprechung und

¹⁰² So noch *Stadie*, BB 1977, 1648, 1650. Ebenso *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 78 AO Rn. 39; *Große*, StBp 1986, 58, 59; *Martens*, StuW 1986, 97, 98; *Wassermeyer*, FR 1987, 513 f; *Vogel*, Festschrift für Döllerer, 677, 689 f; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, 44.

¹⁰³ So ausdrücklich *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 330.

¹⁰⁴ Vgl. *Lang*, in: Festschrift für Höhn, 159, 164 ff; *ders.*, in: Tipke/Lang, § 4 Rz. 164; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rn. 54; *ders.*, BB 1999, 78, 81.

Wissenschaft überlassen.¹⁰⁵

Im Übrigen muss nicht jede Verständigung einen öffentlich-rechtlichen Vertrag darstellen. Nur wenn bei beiden Parteien ein entsprechender Rechtsfolgewillen (Rechtsbindungswillen) zweifelsfrei vorhanden ist, der ihren Erklärungen gegebenenfalls im Wege der Auslegung vom Empfängerhorizont entnommen werden kann, ist der Verständigung der Charakter eines Vertrags zuzumessen.

Andernfalls handelt es sich lediglich um eine für sich genommen rechtlich unverbindliche Absprache mit allenfalls faktischer Bedeutung für die Beteiligten.¹⁰⁶ So kann meines Erachtens beispielsweise aus dem in einem Prüfungsbericht (§ 202 AO) enthaltenen schlichten Vermerk, dass über die Prüfungsfeststellungen „Übereinstimmung erzielt“ worden sei, noch nicht gefolgert werden, dass eine bindende Verständigung gegeben wäre, wenn nicht zusätzlich noch weitergehende Anhaltspunkte für den Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrages vorhanden sind.¹⁰⁷ Für eine gegenseitig intendierte Rechtsbindung spricht z.B., wenn die Beteiligten die Vereinbarungen gesondert schriftlich festhalten, als „Vertrag“ oder „tatsächliche Verständigung“ bezeichnen und unterschreiben. Dasselbe gilt für einen umfangreichen Schriftwechsel, in welchem beide Seiten ihr besonderes Interesse an der Einhaltung der Verständigung bekunden.¹⁰⁸

Nach alledem ist in Übereinstimmung mit der ganz herrschenden Meinung in der Literatur die rechtliche Grundlage der tatsächlichen Verständigung in einem öffentlich-rechtlichen Vertrag zu sehen.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 137/138 ff; ders., in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rn. 54; ders., BB 1999, 78, 81; Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO, Rn. 330; Wiese, DStZ 1997, 745, 746. Ebenso Raupach, DStJG Bd. 21, (1998), 175, 193 ff, 195 ff; Stolterfoth, DStJG Bd. 21 (1998), 233, 252; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 337 ff. Allgemein zur richterlichen Rechtsfortbildung: Barth, Rechtsfortbildung im Steuerrecht.

¹⁰⁶ Zur Rechtsnatur sog. Absprachen: Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 65 f und 443 ff.

¹⁰⁷ So auch: Seer, BB 1999, 78, 81; ders., in: Tipke/Kruse, § 201 AO Tz. 13. Anders offenbar aber der BFH im Urteil vom 06. Februar 1991, BStBl II 1991, 673, 675.

¹⁰⁸ Seer, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 59 und § 201 AO, Tz. 13; ders., BB 1999, 78, 81.

¹⁰⁹ In welchem Umfang öffentlich-rechtliche Verträge zwischen dem Steuerbürger und den Finanzbehörden geschlossen werden können, ob nur in Bezug auf Sachverhalts- oder auch bezüglich Rechtsfragen, ist damit freilich noch nicht geklärt. Dies wird sogleich im 1. Teil E (Umfang) diskutiert werden.

E. Umfang bzw. Grenzen der tatsächlichen Verständigung

Mit der offenen Anerkennung dieser Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung ist freilich noch nicht geklärt, in welchem Umfang öffentlich-rechtliche Verträge zwischen dem Steuerbürger und der Finanzbehörde geschlossen werden können. Es stellt sich die Frage, ob Verständigungen nur in Bezug auf Sachverhaltsgewissheiten oder auch bezüglich der Rechtslage zulässig sind.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist insoweit eindeutig. Alle Senate gehen davon aus, dass Verständigungen über den Steueranspruch oder über die Höhe der Steuer – wegen der Gesetzesbindung der Verwaltung, der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und wegen der Besteuerungsgleichheit - nicht zulässig sind.

Die Unzulässigkeit von Verständigungen über (sog. „reine“) Rechtsfragen sei, so der Bundesfinanzhof zuletzt, entgegen anderslautender Stimmen in der Literatur ganz klar und revisionssicher festgestellt.¹¹⁰

Die Vertreter der zu befürwortenden Ansicht, die die Verständigung als öffentlich-rechtlichen Vertrag begreift, verknüpfen hiermit häufig die Vorstellung einer Verständigungsmöglichkeit (auch) über zweifelhafte rechtliche Fragen. Vereinfacht ausgedrückt stellen sie sich auf den Standpunkt, vertraglich sei schließlich eine Einigung über (fast) alles möglich; die Grenze verlaufe hier nur bei der Nichtigkeit und der offensichtlich unzutreffenden Besteuerung. Das vom Bundesfinanzhof aufgestellte „Dogma vom Verbot der Verständigung über Rechtsfragen“ sei aufgebrochen und nicht überzeugend.¹¹¹

In der Tat muss man auch Lehrsätze hinterfragen dürfen und ist eine nähere Betrachtung der Grenzziehung im Bereich des zulässigen Umfanges von Verständigungen nötig.

¹¹⁰ Beschlüsse des BFH vom 30. Juli 1997 II B 18/97, BFH/NV 1998, 188 f; vom 31. März 1999 VII B 110/98, BFH/NV 1999, 1598 f und vom 15. März 2000 IV B 44/99, BFH/NV 2000, 1073. I. Erg. zustimmend: *Tiedke/Wälzholz*, DStZ 1998, 819, 820; *Schleifenbaum/Schormann*, Festschrift für 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte im Steuerrecht, 1999, S. 681 ff., 682; *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 404 AO Rz. 93; *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11626; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 32.

¹¹¹ Ausführlich: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 206 ff; *ders.*, BB 1999, 78, 79; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rn. 60 f. Ebenso: *Raupach*, StuW 1997, 188, 189; *ders.*, DStJG Bd. 21 (1998), 175, 193; *Birk*, Steuerrecht, Rn. 417; *ders.*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO, Rn. 331; *ders.*, StuW 1991, 337, 347; *Stolterfoth*, DStJG Bd. 21 (1998), 233, 253 f; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 268 f; *Rüsken*, in: Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, Kommentar, § 78 AO, Rn. 60; *Kottke*, DB 1999, 820, 822; *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 112 f (dort Fn.52); wohl auch *Wiese*, BB 1994, 333. A. A. allerdings *Rößler*, DStZ 1998, 282; *Buciek*, DStZ 1999, 390, 396 f; *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2094; v. *Groll*, FR 1995, 814, 818; *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 404 AO Rz. 93; *Schleifenbaum/Schormann*, Festschrift für 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte im Steuerrecht, 1999, S. 681 ff., 682.

I. Problemfeld: sog. „gemischte Fragen“

Schon die strikte Zweiteilung in eine zulässige Verständigung über den Sachverhalt und eine verbotene Einigung über das Recht wird als vordergründig kritisiert. Wenn der Sachverhalt vereinbart werden könne, so gelte dies de facto auch für die Steuerrechtsfrage. Dass die Beteiligten sich über einen bestimmten Steuerbetrag verständigten und dann den hierauf passenden Sachverhalt „vereinbaren“ sei keine Seltenheit, sondern – vor allem bei Außenprüfungen – gängige Praxis. Daraus folgende „Sachverhaltsverbiegungen“ wären zu vermeiden, wenn es der Bundesfinanzhof endlich zuließe, auch die rechtlichen Auswirkungen einer Besteuerungstatsache unmittelbar festzulegen.¹¹²

Dem ist zuzugeben, dass die Trennung zwischen einer Vereinbarung „nur über Tatsachen“ und einer solchen „sogar über Rechtsfragen“ in der Tat gekünstelt erscheint. Es ist allgemeine Erkenntnis, dass Tatfragen und Rechtsfragen nicht beziehungslos nebeneinander stehen. Fast immer sind sie eng miteinander verwoben, so dass durch Verständigungen im Tatsachenbereich das Rechtsproblem zugleich „miterledigt“ wird. Es ist ja gerade Sinn und Zweck einer tatsächlichen Verständigung, der steuerrechtlichen Beurteilung zu Grunde gelegt zu werden. Entsprechend ihrem Ergebnis wirkt sie auf den - ohne sie nicht zutreffend ermittelbaren - Steueranspruch ein und verändert die-sen.¹¹³

*Offerhaus*¹¹⁴ führt dazu aus: „Man muss in diesem Zusammenhang sehen, dass jede Rechtsfindung zunächst die Tatsachenermittlung, sodann die Tatsachenwürdigung und schließlich die Rechtsanwendung auf den „gewürdigten“ Sachverhalt erfordert. Tatsachenermittlung und Tatsachenwürdigung gehören in den Bereich der Tatsachenfeststellung. Sie sind also zweifelsfrei einer tatsächlichen Verständigung zugänglich. Die Rechtsfolgen ergeben sich sodann zwingend aufgrund des tatsächlich festgestellten Sachverhalts. Jede tatsächliche Verständigung steht also nicht

¹¹² Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil v. 19 November 1996 VI 393/92, EFG 1997, 846 f.; *Jakob*, AO, S. 42; *Rüsken*, in: *Beermann*, § 78 AO Rn. 60.5; *Wolf* DSStZ 1998, 267, 269; *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11626; *Kottke*, DB 1999, 820, 822 f.; *Keuchel/Schrinner*, Handelsblatt v. 08. Januar 2001, 23; *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 112; *Seer*, BB 1999, 78, 79 f., m. w. N.

¹¹³ *Buciek*, DSStZ 1999, 389, 396 f.; *Offerhaus*, DSStR 2001, 2093, 2094; *Seer*, BB 1999, 78, 79 f.; *Kottke*, DB 1999, 820, 822 f.; *Wolf*, DSStZ 1998, 267, 268; *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 112; *Keuchel/Schrinner*, Handelsblatt v. 08. Januar 2001, 23.

beziehungslos im Raum, sondern löst zwangsläufig – ja geradezu gewollt – steuerrechtliche Folgerungen aus und bewirkt damit eine partielle Einigung über den Steueranspruch.“

Besonders deutlich wird dieser Beziehungszusammenhang, wenn Fragen auftauchen, bei denen das Recht eine bestimmte Wertung verlangt, die ihrerseits auf tatsächliche Faktoren abstellt. Als typische Beispiele für einen derartigen Rückgriff können etwa genannt werden, die Anknüpfung daran, ob eine bestimmte Gestaltung „einem Fremdvergleich standhält“, ob sie „üblich“ oder „angemessen“ ist. Im angelsächsischen Recht wird hier von „*mixed questions of law and fact*“ gesprochen, was den Zusammenhang treffend beschreibt: Rechtliche und tatsächliche Überlegungen gehen ineinander über; rechtlich gebilligt wird nur, was tatsächlich auch in vergleichbaren Fällen beobachtet werden kann. In diesen Fällen „gemischter Fragen“ hält auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die von ihr propagierte Trennung nicht durch, sondern lässt Verständigungen zu.

Sehr gut zu erkennen ist dies in dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. August 1997¹¹⁵, in welchem eine „tatsächliche Verständigung“ über die Angemessenheit der variablen Gehaltsbestandteile einer Geschäftsführer-Gesamtvergütung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG: Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung) für zulässig und beiderseits bindend angesehen wurde. Der Bundesfinanzhof hat darin ausgeführt, die Verständigung über die Angemessenheit einer Geschäftsführer-Gesamtausstattung und einen als angemessen angesehenen Anteil der variablen Vergütung an dieser Gesamtausstattung stelle zwar als solche die Verständigung über eine rechtliche Beurteilung dar. Zugleich liege darin aber die Verständigung über tatsächliche (Vor-)Fragen, nämlich zum einen die Fixierung eines bestimmten Vergütungsrahmens nach Höhe und Zusammensetzung und zum anderen die Festlegung des Anteils auf einen bestimmten Verhältniswert.

Bereits im Urteil vom 5. Oktober 1990¹¹⁶, hat der Bundesfinanzhof gar eine Vollgewinnschätzung als einer tatsächlichen Verständigung zugänglich betrachtet, und diese nur daran scheitern lassen, dass im konkreten Fall kein zuständiger Amtsträger mitgewirkt hatte.

¹¹⁴ Offerhaus, DStR 2001, 2093, 2094.

¹¹⁵ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. August 1997 I R 12/97, BFH/NV 1998, 498.

Aus beiden Urteilen geht hervor, dass auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die tatsächliche Verständigung zulässig ist, wenn rechtliche Fragen mitbetroffen sind, weil rechtliche und tatsächliche Elemente ineinandergreifen.

Diese Erkenntnis wird noch vervollständigt dadurch, dass der Bundesfinanzhof stets Verständigungen über „reine Rechtsfragen“ für ausgeschlossen erachtet. Auch damit bringt er zu Ausdruck, dass mittelbare Einigungen über Rechtsfragen, die durch eine Verständigung über den tatsächlichen Ablauf regelmäßig vorgegeben sind, unschädlich sein sollen.

Diese Anerkennung von tatsächlichen Verständigungen über „gemischte Fragen“ durch den Bundesfinanzhof ist zu Recht auf breite Zustimmung gestoßen.¹¹⁷

Sowohl bei der Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe (wie im Urteil vom 13. August 1997) als auch bei der Bewertung oder Schätzung (wie im Urteil vom 05. Oktober 1990) einigen sich die Akteure über ein Geflecht von Tatsachen und Rechtsfolgen. Deshalb ist eine Verständigung über Rechtsfragen zumindest insoweit zu tolerieren, als diese in einem engen und sachgerechterweise nicht auftrennbaren Zusammenhang mit den zugrunde liegenden Tatsachen stehen.

II. Problemfeld: sog. „reine Rechtsfragen“

Über die soeben dargestellten Konstellationen gemischter Fragestellungen, mit verwobenen tatsächlichen und rechtlichen Elementen hinausgehend, ist nach - zustimmungswürdiger - Ansicht von *Seer*¹¹⁸, den Autoren in der Wissenschaft, die sich für die Anerkennung von Verständigungen auch über sog. „reine Rechtsfragen“ aussprechen, zumindest noch in zwei weiteren Fallgruppen beizupflichten.

Die erste weitere Fallgruppe betrifft die einvernehmliche Klärung von Ungewissheiten über die rechtliche Behandlung von Sachverhalten mit Dauerwirkung oder –wiederkehr, die in die Zukunft fortwirken oder sich ständig wiederholen.

¹¹⁶ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 05. Oktober 1990 III R 19/88; BStBl II 1991, 45.

¹¹⁷ *Seer*, BB 1999, 78, 81; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Rn. 60 f; *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2094; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 268; *Buciek*, DStZ 1999, 389, 396 f.; *Kottke*, DB 1999, 820, 822 f.; Dagegen aber: *Tiedtke/Wälzholz*, DStZ 1998, 819, 820.

¹¹⁸ Ausführlich *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 206 ff.

Auf der einen Seite benötigt für sie der Steuerpflichtige zur Gewährleistung seiner Freiheitsgrundrechte eine in die Zukunft abgesicherte Dispositionsgrundlage, auf der anderen Seite besitzt die Finanzbehörde ein aus Gründen der Verwaltungsökonomie und Rechtssicherheit legitimes Interesse an einer möglichst weitgehenden Reduzierung des Streitpotentials hinsichtlich der rechtlichen Behandlung der Dauersachverhalts für die Zukunft.

Während die gesetzlich vorgesehene Zusage auf Grund einer Außenprüfung (§§ 204 ff AO) hier einseitig nur dem Ziel des Steuerpflichtigen nach Verbindlichkeit zu dienen vermag, trägt eine Verständigung im Sinne eines Zusagevertrags dem Interesse beider Seiten nach bindender Wirkung bei der Ausräumung rechtlicher Ungewissheit über die Behandlung des Dauersachverhalts für den konkreten Steuerfall Rechnung.¹¹⁹

Die zweite weitere Fallgruppe bezieht sich schließlich auf die rechtliche Würdigung eines bereits abgeschlossenen Sachverhalts, die in einem Rechtsbehelfsverfahren (Einspruchsverfahren, §§ 347 ff AO, oder Klageverfahren, §§ 63 ff FGO) umstritten ist. Erfolgt dort eine Einigung zwischen den Kontrahenten auf eine bestimmte rechtliche Lösung, so wird die Finanzbehörde den angefochtenen Steuerverwaltungsakt nur ändern wollen, wenn der Steuerpflichtige seinerseits den Rechtsstreit für erledigt erklärt oder den Rechtsbehelf zurücknimmt, et vice versa. Wiederum vermag hier die allein die Finanzbehörde bindende Zusage den Rechtsfrieden nicht hinreichend zu gewährleisten. Es bedarf dazu vielmehr eines öffentlich-rechtlichen Vertrages, der beide Seiten zur Einhaltung ihrer eingegangenen Verpflichtungen zwingt.¹²⁰

¹¹⁹ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 216. Dass auch die Finanzbehörden wie beschrieben ein Interesse nach verbindlicher Klärung ungewisser Rechtsfragen mit Zukunftsauswirkung haben, *übersehen Tiedtke/Wälzholz*, DStZ 1998, 819, 820 ff, wenn sie allein die (einseitige) Zusage als Mittel des Vertrauensschutzes befürworten. Ähnlich auch *Buciek*, DStZ 1999, 389, 399 und *Kottke*, DB 1999, 820, 822.

¹²⁰ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 216; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Tz. 61; v. *Eichhorn*, HFR 2001, 591; *Kottke*, DB 1999, 820, 822 f. Allgemein zu den Rechtswirkungen übereinstimmender Erledigungserklärungen im Finanzgerichtsprozeß, *Lange*, StuW 1996, 137 ff.

F. Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung

Die Verständigung unterliegt auch als öffentlich-rechtlicher Vertrag dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sie darf daher nicht dazu führen, dass die gesetzmäßige Besteuerung verhindert wird. Ihre nachfolgend dargestellten Voraussetzungen und ihr Ergebnis müssen sich daran messen lassen.¹²¹

In welchem Umfang man verbindliche Verständigungen anerkennt - ob nun strikt auf Tatsachenfragen bzw. allenfalls noch sog. gemischte Fragen begrenzt (wie der Bundesfinanzhof und ein Teil der Literatur) oder aber auch auf sog. reine Rechtsfragen erstreckbar (wie ein sich im Vordringen befindlicher Teil der Literatur) – ist dabei für ihre Anwendungsgebiete und damit die erste ihrer Voraussetzungen von entscheidender Bedeutung. Aber auch in Bezug auf die weiteren Voraussetzungen von Verständigungen können sich die widerstreitenden Auffassungen hinsichtlich ihrer Anwendungsmöglichkeiten und -breite teilweise niederschlagen und zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen führen.

I. Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung bzw. ungeklärter Rechtsfragen, keine Entscheidung nach Beweislast vorrangig

Hier erscheint es - wie gesagt - sinnvoll zu differenzieren:

1. Die Auffassung des Bundesfinanzhofs und eines Teils des Schrifttums

Nach der engeren Auffassung von Bundesfinanzhof und einem Teil des Schrifttums, die Verständigungen nur hinsichtlich Tatsachen- bzw. allenfalls sog. gemischten Fragen für zulässig hält („tatsächliche Verständigungen“ im ursprünglichen Sinne)¹²², kommen Verständigungen, wie bereits im Rahmen der Darstellung der Entwicklung¹²³ und der Anwendungsgebiete¹²⁴ der tatsächlichen Verständigung ausgeführt, nur in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittelbarkeit in Betracht.

¹²¹ Dies ist bereits im Rahmen der Diskussion um die Rechtsnatur der Verständigung (s. o. 1. Teil D.) deutlich gemacht worden.

¹²² Vgl. Nachweise im 1. Teil E, Fußnote 86, sowie: *Rößler*, DStZ 1998, 282; *Buciek*, DStZ 1999, 390, 396 f; *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2094; v. *Groll*, FR 1995, 814, 818.

¹²³ S. o. 1. Teil A.

Nach § 88 Abs. 1 S. 1 AO ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalts von Amts wegen. Dabei hat sie grundsätzlich alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die entscheidungserheblichen Tatsachen aufzuklären. § 88 Abs. 1 S. 2 AO gibt ihr jedoch das Recht, Art und Umfang der Ermittlungen zu bestimmen. § 92 S. 1 AO ergänzt, dass sich die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen der Beweismittel bedienen kann, die sie nach für erforderlich hält. Auch die Frage, ob der Arbeits- und Zeitaufwand der Sachverhaltsaufklärung in vertretbarem Rahmen bleiben kann, darf eine Rolle spielen. Die Finanzbehörde kann hier auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abstellen und auch berücksichtigen, in welchem Maße sie durch ein zu erwartendes finanzgerichtliches Verfahren belastet wird, sofern sie bei vorhandenen tatsächlichen Zweifeln dem Begehren des Steuerpflichtigen nicht entspricht und zu seinem Nachteil entscheidet.¹²⁵

Verfahrensökonomie ist ein auch vom Bundesfinanzhof anerkannter Grundsatz im Besteuerungsverfahren.¹²⁶

Allerdings darf die Finanzbehörde keine sachfremden Erwägungen mit einfließen lassen, wozu auch die Unterlassung von Ermittlungen gehört, wenn diese möglich und zumutbar sind. Die tatsächliche Verständigung ist demnach begrenzt auf Fälle, in denen die Grenzen der Sachverhaltsermittelbarkeit erreicht sind, d. h. weitere Aufklärungsmaßnahmen einen weit überdurchschnittlichem Arbeits- und Zeitaufwand erfordern würden und/oder ohnehin nur ungewisse Aussichten auf neue Erkenntnisse hätten.¹²⁷

¹²⁴ S. o. 1. Teil B.

¹²⁵ vgl. AEAO, BStBl I 1987, 686, 687, Rn. 1 zu § 88 AO.

¹²⁶ vgl. Urteil des BFH vom 5. Oktober 1990 III R 19/88, BStBl II 1991, 45, 46. Dort führt der BFH aus: „(...) Insbesondere bei Schlussbesprechungen bedarf es der Möglichkeit, Ungewissheiten und Unklarheiten auf tatsächlichem Gebiet – wie sie vor allem bei Schätzungen auftreten – in einvernehmlicher Weise auszuräumen. In vielen derartigen Fällen wäre es unangemessen, die Ungewissheit mit einem unverhältnismäßigen Aufwand an Mitteln und Zeit beseitigen zu wollen und möglicherweise einen zeitraubenden Prozess mit erheblichen Prozesskostenrisiken und für beide Seiten ungewissem Ausgang zu führen. (...)“.

Andererseits darf auch nach BFH eine Tatsache nicht allein deshalb als „ungewiss“ in einer Verständigung behandelt werden, weil die Finanzbehörde ihre Ermittlungspflicht verletzt. Sie muss zumindest ernsthaft versuchen, solchen Zweifelsfragen nachzugehen, die sich ihr den Umständen nach hätten aufdrängen müssen („Formel des Sich-Aufdrängens“, vgl. etwa die Urteile des BFH vom 28. Januar 1970 I R 123767, BStBl II 1970, 296; vom 13. Dezember 1985 II R 208/82, BStBl II 1986, 241; vom 10. Februar 1988 II R 206/84, BStBl II 1988, 482).

¹²⁷ Vgl. etwa die „Verfügung betr. tatsächliche Verständigungen über den der Steuerfestsetzung zu Grunde liegenden Sachverhalt“ der OFD Frankfurt/M vom 12. April 2000 S 0223 A - 5 - St II 42, DStR 2000, 1476, unter der dortigen Ziff. 2. Dies verkennt m. E. *Milatz*, INF 1986, 300, 303, wenn er die Gefahr sieht, dass sich die Finanzbehörde vornehmlich auf eine Regelung mittels tatsächlicher Verständigung zurückziehen und Ermittlungstätigkeiten zur Errei-

Wie bereits oben angedeutet¹²⁸, sind zudem Verständigungen nur dort ohne Verstoß gegen die Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zulässig, wo ihr Inhalt innerhalb der gesetzlich eröffneten Konkretisierungsspielräume¹²⁹ verbleibt.¹³⁰ Gerade steuerliche Kernvorschriften enthalten, wie schon im Rahmen der Darstellung des Problemfeldes der sog. gemischten Fragen aufgezeigt¹³¹, eine Fülle unbestimmter Rechts- und Wertbegriffe, die erst in ihrer Behandlung durch die Finanzverwaltung konkretisiert werden. Genannt seien wiederum beispielhaft Begriffe wie „Teilwert“, „gemeiner Wert“, „verdeckte Gewinnausschüttung“, „unangemessene Betriebsausgaben“ oder „Bedingungen, die voneinander unabhängige Dritte vereinbart hätten (sog. Fremdvergleichbarkeit)“. Die damit eröffneten Konkretisierungsspielräume lassen sich nicht nur einseitig-hoheitlich durch die Finanzbehörden, sondern wie gezeigt auch zweiseitig-konsensual ausfüllen.¹³²

Mit den Konkretisierungsspielräumen im Bereich der Sachverhaltsaufklärung gehen sog. Beweismaßabstufungen einher. Mit der Herabstufung des Beweismaßes entfällt das Erfordernis der Überzeugung von der einzig richtigen Entscheidung.

An seine Stelle tritt ein Wahrscheinlichkeitsmaß, so dass gegebenenfalls auch mehrere Sachverhaltsalternativen, weil gleich wahrscheinlich, „richtig“ sein können. Je niedriger das Wahrscheinlichkeitsmaß dabei ist, desto größer werden die tolerierten Sachverhaltungewissheiten und damit gleichzeitig der Spielraum, innerhalb dessen sich die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen ohne Verstoß gegen das Gesetz über den Sachverhalt einigen kann.¹³³

chung des materiell richtigen Ergebnisses unterlassen könnte. Es mangelt in diesen Fällen nämlich gerade an einer der Anwendungsvoraussetzungen für die tatsächliche Verständigung.

¹²⁸ Vgl. oben I. Teil C.

¹²⁹ Die Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 12. April 2000 S 0223 A – 5 – St II 42, DStR 2000, 1476 nennt unter Ziff. 3 insbesondere Fälle, in denen ein Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielraum besteht. Aus der Lit. z.B.: *Streck*, Die Aussenprüfung, Rn. 495; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 31 ff.; *Kottke*, DB 1999, 820, 821.

¹³⁰ *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2096; *Rüsken*, in: Beermann, § 78 AO Rn. 60.4, Seer, BB 1999, 78, 83.

¹³¹ S. o. I. Teil E I.

¹³² Siehe nochmals bereits oben I. Teil C und E I. Dazu auch: *Rüsken*, in: Beermann, § 78 AO Rn. 60 ff.; *Raupach*, DStJG Bd. 21 (1998), 175, 192 ff.; *Stolterfoth*, DStJG Bd. 21, (1998), 233, 253 ff.; *Seer*, StuW 1995, 213, 216 ff.; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 49; *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 110 ff.; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 Rn. 32 f.; *Kottke*, DB 1999, 820, 822.

¹³³ Sehr anschaulich: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 191 ff.; *ders.*, in: Tipke/Kruse; § 85 AO, Tz. 50.

Derartige Beweismaßreduzierungen lassen sich im gesamten Verwaltungsrecht, vor allem im Sozialrecht, finden.¹³⁴ Im Steuerrecht spielt neben den §§ 96 Abs. 2 S. 2 und 3, 110 Abs. 2 und 161 AO, nach denen eine Glaubhaftmachung bestimmter Tatsachen genügt, insbesondere § 162 AO eine besondere Rolle. Die danach unter bestimmten Umständen zulässige Schätzung stellt einen Indizienbeweis dar, mit dem eine entsprechende Abstufung des Überzeugungsgrades einhergeht.¹³⁵

Die Beweismaßreduzierungen zeigen aber nicht nur verständigungseröffnende Konkretisierungsspielräume auf¹³⁶, sondern nach der von Seer entwickelten und hier vertretenen „Konzeption der sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung“ zugleich auch die Grenzen einer tatsächlichen Verständigung.¹³⁷

Es wurde bereits dargelegt, dass die Erfüllung des Gesetzesvollzugsauftrages (Art. 20 Abs. 3 GG) durch die Finanzbehörden, da diese aus eigener Wahrnehmung nur wenig zum Sachverhalt beitragen können, weitestgehend von der Mitwirkung der Steuerpflichtigen abhängt. Das Besteuerungsverfahren ist deshalb nach §§ 88, 90 ff AO auf eine Kooperation zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen angelegt.

Das Zusammenwirken von Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) und Mitwirkungspflichten (§§ 90 ff) verdeutlicht, dass im Hinblick auf die unter dieser Kooperationsmaxime stehende Sachaufklärung zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen eine Verantwortungsgemeinschaft besteht.¹³⁸

Aus ihr ergibt sich die sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung.¹³⁹

¹³⁴ Z. B. § 1 Abs. 3 S. 1 BVG, § 4 Abs. 1 S. 2 FRG. Eingehend: *Martens*, Die Praxis des Verwaltungsverfahrens, Rn 164 ff.; *ders.*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Rn. 36 ff.

¹³⁵ *Martens*, Die Praxis des Verwaltungsverfahrens, Rn. 168 f; *Klein*, Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 9; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 162 AO, Tz. 2 und 6; *ders.*, in: Tipke/Lang, § 21 Rz. 213, 214; *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 162 AO Rz. 8.

¹³⁶ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 196 ff, nennt als spezifische Fallgruppen verständigungsrelevanter Beweismaßsenkungen etwa Bewertungen, Pauschalierungen, Abgrenzungen und Aufteilungen, sowie Kalkulationen.

¹³⁷ Vgl.dazu auch später I. Teil F II.

¹³⁸ *Seer*, in: Tipke/Lang, § 21 Rz. 215; *ders.* in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 51 sowie § 162 AO Rn. 4 (mit dem - zutreffenden - Hinweis, dass die Letztverantwortung dabei allerdings auf Seiten der Finanzbehörde als „Treuhanderin der Gemeinwohlintereessen“ verbleiben muss). Ebenso: BFH, Urteil v. 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1992, 462.

¹³⁹ Zur Herleitung der sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung ausführlich: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 191 ff; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 7 f; *ders.*, in: BB 1999, 78, 79. Außerdem unten 2. Teil C III (mit eingehender Darstellung der entsprechenden grundlegenden Ausführungen des BFH im Urteil v. 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1992, 462).

Danach gilt für das Beweismaß und die Beweislast im Steuerrecht mit Blick auf die Möglichkeit tatsächlicher Verständigungen folgender Aufschlüsselungsmaßstab:

- In Fällen, in denen das Aufklärungsdefizit auf unzureichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen beruht, reduziert sich für Tatsachen, die steuerbegründend bzw. -erhöhend wirken, das Beweismaß entsprechend der Pflichtverletzung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit (§ 162 Abs. 2 AO): Ein Verständigungsspielraum wird eröffnet.
- Stehen in diesen Fällen mangelhafter Mitwirkung des Steuerpflichtigen hingegen steuerentlastende bzw. –mindernde Tatsachen in Frage, so ist der volle Überzeugungsgrad¹⁴⁰ der Finanzbehörde zu verlangen. Denn wenn das Aufklärungsdefizit hier in die Verantwortungssphäre des Steuerpflichtigen fällt, so darf er dafür nicht auch noch mit einer Beweismaßreduzierung zu seinen Gunsten belohnt werden: Das Finanzamt hat eine Beweislastentscheidung zu Lasten des Steuerpflichtigen zu treffen.
- Beruht das Aufklärungsdefizit nicht auf einer Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen, so verbleibt es bei steuerbegründenden bzw. -erhöhenden Tatsachen beim vollen Überzeugungsgrad als Beweismaß: Es gilt das Verbot einer Verdachtsbesteuerung. Eine Beweislastentscheidung zugunsten des Steuerpflichtigen ist zu treffen.¹⁴¹
- Sind von einem Aufklärungsdefizit, das nicht auf einer Mitwirkungspflichtverletzung beruht, steuerentlastende bzw. –mindernde Tatsachen betroffen, so ist das Beweismaß im Sinne einer größtmöglichen Wahrscheinlichkeit zu reduzieren: Ein Verständigungsspielraum wird eröffnet.

Auch in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung ist damit nur dann Raum für eine tatsächliche Verständigung, wenn nicht aufgrund der sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung eine Beweislastentscheidung zu treffen ist. Letztere ist gegebenenfalls vorrangig, und darf nicht durch die tatsächliche Verständigung unterlaufen werden.¹⁴²

¹⁴⁰ Diesem entspricht die Formulierung: „...mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit...“, vgl. nur *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, § 88 AO Tz. 26 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 162 AO Tz. 1 ff.; *Söhn*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 88 AO Rz. 80; *Dörn*, *wistra* 1993, 50, 53.

¹⁴¹ S. auch: BFH, Urteil v. 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFH/NV 2002, 134, 137 f. (betr. die Ermittlung eines Fremdvergleichspreises bei Geschäften innerhalb eines internationalen Konzerns).

Eine andere Auffassung in der Literatur betont demgegenüber vor allem, der Reduzierung des Beweismaßes liege der Gedanke zugrunde, dass das Erfordernis einer „vollen Überzeugung“ oft unangemessen sei und eine Entscheidung aufgrund einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Wirklichkeit näher komme, als eine auf einen fiktiven Sachverhalt gegründete Beweislastentscheidung. Daraus wird der Schluss gezogen, dass die Beteiligten durch eine tatsächliche Verständigung die Regeln der objektiven Beweislast beiseite schieben könnten. Sie verhielten sich ebenso wie in einer Reihe anderer Fälle, in denen ohne ausdrücklichen Vergleichsvertrag über eine Reduzierung des Beweismaßes ebenfalls ohne Beweislastregeln entschieden werde.¹⁴³

2. Die (weitergehende) Auffassung des anderen Teils des Schrifttums

Nach der Ansicht in der Literatur, die Verständigungen auch über (reine) Rechtsfragen für zulässig erachtet, ist über die genannten Fälle hinaus – diese sind insoweit unbestritten - auch dann die Möglichkeit zum Abschluss einer Verständigung gegeben, wenn zwar nicht ein steuererheblicher Sachverhalt, aber dafür eine steuererhebliche Rechtslage ungewiss ist.¹⁴⁴ Wie bei Ungewissheiten über den Sachverhalt, so gilt freilich auch hier, dass die Ungewissheit aus objektiver ex-ante Perspektive bestehen muss, d.h. nicht nur deshalb, weil die Finanzbehörde etwa zumutbare Ermittlungen bzw. Rechtsbetrachtungen oder sonstige Maßnahmen zur Ausräumung ihrer Zweifel unterlässt.

Insbesondere besteht eine Verständigungsspielräume eröffnende rechtliche Ungewissheit dann nicht, wenn die Rechtslage bereits anhand eines Präjudizes der höchstrichterlichen Rechtsprechung eindeutig klärbar ist. Die Finanzbehörde hat die höchstrichterliche Rechtssprechung zu kennen und - abgesehen von Fällen, die bewusst aus Gründen einer Präzedenzfallbildung davon abweichend entschieden und gegebenenfalls zur Erreichung einer Änderung der Rechtsprechung bis vor den Bundesfinanzhof getrieben werden - anzuwenden.

Gleiches gilt, wenn die Rechtslage aufgrund einer norminterpretierenden Verwaltungsvorschrift durch die Finanzbehörde in eindeutig vorprogrammierter Weise zu behandeln ist. Soweit Verwaltungsvorschriften für massenweise wiederkehrende Sachverhalte eine

¹⁴² Seer BB 1999, 78, 79; ders., in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 8; Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 88 AO Rz. 157 ff. Im einzelnen zur Bedeutung und zur Verteilung der Beweislast im Steuerrecht: Klein, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, 7 ff. und 14 ff.

¹⁴³ So etwa: Martens, StuW 1986, 97, 100; ders., StuW 1981, 322, 326 f.; Nell, Wahrscheinlichkeitsurteile in juristischen Entscheidungen, S. 100 ff., 214 ff., und sich ihnen anschließend Eich, Die tatsächliche Verständigung, S. 49 ff.

von vornherein fest bestimmte Behandlung vorsehen, kann die Verwaltung davon im Interesse der Rechtsanwendungsgleichheit nicht ohne weiteres im Wege einer tatsächlichen Verständigung abweichen. Sie hat sich vielmehr durch die Vertypisierung ein selbstverpflichtendes Steuerprogramm gesetzt. Nur wenn eine derartige Vorprogrammierung fehlt bzw. unvollständig ist oder Besonderheiten des individuellen Falles (Atypizität des Falles) zur Herstellung von Einzelfallgerechtigkeit ein Abweichen davon verlangen, kann eine Regelung mittels tatsächlicher Verständigung erfolgen.¹⁴⁵

II. Kein offenbar unzutreffendes Ergebnis

Verständigungen dürfen darüber hinaus nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führen.¹⁴⁶ Dies widerspräche ihrem Sinn und Zweck, sich den Gegebenheiten, die faktisch nicht mehr aufklärbar sind, möglichst dicht anzunähern. Die Beteiligten setzen im Bereich der Sachbehandlung ihre gemeinsame Überzeugung an die Stelle der hoheitlichen Feststellung. Dabei verlangen die Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dass das Besteuerungsergebnis nicht etwa nur deshalb anders ausfällt, weil der Sachverhalt nicht einseitig, sondern konsensual festgestellt worden ist.¹⁴⁷

*Eich*¹⁴⁸ hat diese Qualifizierung der Verständigung zwar als euphemistisch bezeichnet, da sowohl der Steuerpflichtige als auch die Finanzbehörde zumeist nur von Nützlichkeitsabwägungen, nicht aber von dem Versuch einer Annäherung an die tatsächlichen Verhältnisse geleitet würden.

Dem kann allerdings nur zum Teil zugestimmt werden.

Mag nämlich seine Unterstellung bei einer Vielzahl von Steuerpflichtigen in der Tat zutreffen, so sollte dies für die an die Grundsätze der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) sowie den Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) gebundenen

¹⁴⁴ Vgl. die Nachweise im 1. Teil E, Fußnote 87.

¹⁴⁵ *Seer*, BB 1999, 78, 83.

¹⁴⁶ Vgl. z. B. die Urteile des BFH vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354, 358=HFR 1985, 212, 214; vom 06. Februar 1991, I R 13/86, BStBl II 1991, 673, 674; vom 31. Juni 1996, XI R 78/95, BStBl II 1996, 625, 626=DStR 1996, 1891, 1892.

¹⁴⁷ *Seer*, BB 1999, 78, 83; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 66; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 35 und 37.

¹⁴⁸ *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 5.

Finanzbehörden eigentlich nicht der Fall sein. Wenn nämlich danach die Finanzbehörden die Steuer nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben (§ 85 S. 1 AO) und im Rahmen der ihnen von Amts wegen obliegenden Sachverhaltsermittlung (§ 88 Abs. 1 S. 1 AO) auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen haben (§ 88 Abs. 2 AO), so sollte ihnen bei der Erfüllung dieser ihrer Aufgabe „nützlich sein“, was nach ihrer Überzeugung der wahren Sachlage entspricht bzw. nahe kommt, damit sie auf dieser Grundlage entsprechend die Steuern festsetzen und erheben können. Dass den Steuerpflichtigen dies anhand des Vorgehens des für ihre Veranlagung zuständigen Finanzamtes bzw. seiner Steuerbeamten in der Praxis nicht immer eindeutig bewusst werden dürfte, sei zugestanden, ändert aber nichts am gesetzgeberischen Auftrag an die Finanzverwaltung.

Verständigungen, deren Inhalt zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde, z.B. weil sie einen Verstoß gegen allgemeine Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen lassen, ist dementsprechend die Bindungswirkung zu versagen.¹⁴⁹ Gleiches gilt für Verständigungen, die die Finanzbehörde bei objektiver Betrachtung nicht bzw. nur mit einem anderen Inhalt mit dem Steuerpflichtigen abgeschlossen hätte, wenn dieser nicht - entgegen der ihn treffenden Mitverantwortung für den konsensual festgestellten Sachverhalt¹⁵⁰ - aus seiner Sphäre stammende, entscheidungserhebliche Tatsachen zurückgehalten hätte.¹⁵¹

¹⁴⁹ FG Münster EFG 1997, 929 und 1279; FG Baden-Württemberg, EFG 1999, 932; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Tz. 66; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 269; *Schmidt-Liebig*, DStZ 1996, 643, 646.

¹⁵⁰ Siehe bereits die Ausführungen zur Verantwortungsgemeinschaft zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde, oben 1. Teil F I 1; weiterhin auch 2. Teil B I und II sowie 3. Teil B II 1.

¹⁵¹ Näher unter 1. Teil H I 4. Vgl. auch: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 389; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 269; *Vogelberg*, PStR 2000, 254, 255. BGH, Urteil vom 26. Oktober 1998 5 StR 746/97 (LG Köln), wistra 1999, 103, 106= NStZ-RR 1999, 184 knüpft daran sogar steuerstrafrechtliche Folgen; die Urteilsgründe besagen: Es obliegt den Beteiligten zunächst, den Sachverhalt soweit wie möglich zu ermitteln. Dabei besteht eine unmittelbare Pflicht zu wahrheitsgemäßen und vollständigen Angaben. Erst die verbleibenden Unsicherheiten sollen durch die tatsächliche Verständigung mit Wahrscheinlichkeitsüberlegungen ausgeglichen werden. **Werden von den Steuerpflichtigen und ihren Vertretern bei den der Verständigung zugrundeliegenden Erörterungen bewußt falsche Angaben gemacht, der Sachverhalt verschleiert oder wesentliche Tatsachen verschwiegen, so kann die tatsächliche Verständigung keine Bindungswirkung entfalten.** Die falschen Sachverhaltsangaben im Rahmen der Verständigung bewirken eine Steuerverkürzung, die als selbständige neue Tat – sowohl materiell als auch prozessual – im Verhältnis zu den von den Steuerpflichtigen bereits bewirkten Einkommensteuerhinterziehungen zu bewerten ist.

Zu den Auswirkungen von nachträglich (bekannt werdenden bzw. entstehenden) Umständen ausführl. u.: 1. Teil H.

Nach hier vertretener Auffassung ist darüber hinausgehend eine Verständigung auch nichtig, wenn nach der sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung im Einzelfall für eine steuererhebliche Tatsache das Beweismaß der vollen Überzeugung zu fordern ist¹⁵², aber die Finanzbehörde der gegebenenfalls gebotenen Non-liquet-Entscheidung durch den Abschluss einer Verständigung auszuweichen versucht.

Auch an diesem Punkt zeigt sich wieder die Überlegenheit der Vertragslösung, die die Nichtigkeit von Verständigungen, die zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen und damit gegen den in § 85 AO normierten Grundsatz der Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung verstoßen, ohne dogmatische Schwierigkeiten mittels Anwendung der §§ 55 VwVfG, 134, 138 BGB analog zu begründen vermag.¹⁵³

III. Mitwirkung eines zuständigen Amtsträgers

Die tatsächliche Verständigung bereitet die anschließende Berücksichtigung des einvernehmlich festgestellten Sachverhalts im Rahmen der Steuerfestsetzung oder -feststellung, gegebenenfalls auch ihrer Aufhebung oder Änderung vor und ist mithin Teil des jeweiligen Verfahrens.¹⁵⁴ Es gelten insofern die Zuständigkeitsregelungen der Abgabenordnung, §§ 16 ff. AO (i. V. m. §§ 12 Abs. 2, 17 Abs. 2 FVG), d.h. die Behörde, die für den Erlass des die tatsächliche Verständigung verwertenden Verwaltungsakts sachlich und örtlich zuständig ist, muss auch Beteiligte der Verständigung sein.¹⁵⁵

1. Zuständiger Amtsträger

Nach der Rechtsprechung ist dabei Voraussetzung für die Verbindlichkeit einer Verständigung, dass an ihrem Zustandekommen für die Seite der Finanzbehörde ein zuständiger Amtsträger mitgewirkt hat.

¹⁵² Vgl. die beiden genannten Fallkonstellationen im 1. Teil F I 1, wo es heißt: „Danach gilt für das Beweismaß und die Beweislast im Steuerrecht mit Blick auf die Möglichkeit tatsächlicher Verständigungen folgender Aufschlüsselungsmaßstab: ...“.

¹⁵³ I. Erg. ebenso: v. *Wedelstädt*, DB 1991, 515, 516; *Wolf*, DStZ 1998, 267, 270; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 66. Zur Unwirksamkeit und Aufhebung oder Änderung von Verständigungen mehr im 1. Teil G.

¹⁵⁴ S. dazu sogleich: 1. Teil G I: Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren, Rechtsgrundwirkung der Verständigung.

Dies setzt wie angedeutet zum einen voraus, dass der mitwirkende Amtsträger der zuständigen Finanzbehörde angehört. Zum anderen muss der mitwirkende Amtsträger aber auch behördenintern für die Veranlagung zuständig sein.

Letzteres trifft regelmäßig zu für den Vorsteher des Finanzamts, daneben für den Sachgebietsleiter der Veranlagungsstelle oder – soweit die Verständigung im Rahmen eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens zur Beendigung desselben getroffen wird – für den Sachgebietsleiter der Rechtsbehelfsstelle, da diese gegebenenfalls für die Entscheidung allein zuständig ist. Soweit die Verständigung im Rahmen eines Aussenprüfungsverfahrens getroffen wird und die Außenprüfungsstelle auch für die Auswertung ihrer Prüfungsunterlagen zuständig ist (sog. veranlagende Betriebsprüfung), ist der Sachgebietsleiter der Außenprüfungsstelle zum Abschluss der Verständigung befugt; liegt dagegen die Zuständigkeit für die Auswertung der Feststellungen der Außenprüfung und damit die Entscheidungsbefugnis für die Festsetzung der Steuer bei der Veranlagungsstelle, so ist wiederum deren Sachgebietsleiter an der Abrede zu beteiligen.¹⁵⁶

Die Betriebsprüfer selbst sind hingegen nach der Rechtsprechung und der herrschenden Auffassung in der Literatur von sich aus niemals zuständig für die Vereinbarung einer tatsächlichen Verständigung. Obwohl gerade sie es sind, die im Rahmen einer Betriebsprüfung den Sachverhalt ermitteln (und regelmäßig auch würdigen), und obwohl die Veranlagungsstellen der Finanzämter diese Ermittlungsergebnisse regelmäßig – zumeist mangels besserer eigener Erkenntnisse – übernehmen, ist nur der zuständige Veranlagungsbedienstete berechtigt, Verbindliches hinsichtlich der Besteuerung und damit auch hinsichtlich von Vorfragen, nämlich Tatsachenfeststellung und -würdigung, zu erklären.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Abgesehen vom Fall der nicht selbst veranlagenden Betriebsprüfung entspricht dies allgemeiner Auffassung, dazu sogleich mehr unter 1. Teil F III 1.

¹⁵⁶ Siehe u. a. die Urteile des Bundesfinanzhofs vom 05. Oktober 1990 III R 19/88, BStBl II 1991, 45, 46, vom 28. Juli 1993 XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290, 291 und vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625; *Buciek*, DStZ 1999, 389, 397; *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2095; v. *Wedelstädt*, DB 1991, 515, 516; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 41; *Vogelberg*, ZAP (Fach 22) 2000, 317, 318; *Reck*, D-Ost Spezial, 50/1999, 5 f; *Vogelberg*, PStR 2000, 254, 255. Wiederum unumstritten, abgesehen vom letztgenannten Fall der nicht veranlagenden Betriebsprüfung, dazu Fn. 128.

¹⁵⁷ So die Argumentation der Rechtsprechung, z. B. Urteile des BFH vom 05. Oktober 1990 III R 19/88, BStBl II 1991, 45, 46 und vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625; Urteil des Hess. FG vom 27. November 1987 IX 14/82, EFG 1988, 274, 275 und der herrschenden Meinung, z. B. *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2095; *ders.*, StBp

Dieser Auffassung, der Betriebsprüfer habe keine Entscheidungsbefugnis und das von ihm Ermittelte diene lediglich als Grundlage für die Festsetzung der Steuer durch die Veranlagungsbeamten, entspricht es, wenn in § 11 Abs. 2 der Betriebsprüfungsordnung (Steuer) – BpO(St) - vorgeschrieben ist: „Der Steuerpflichtige ist zu unterrichten, ob an der Schlussbesprechung ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger mitwirkt.“

Dagegen hat *Wiese*¹⁵⁸ eingewandt, dass für den Steuerbürger, selbst wenn er von seinem Steuerberater vertreten wird, die internen behördlichen Organisationsstrukturen nicht so transparent sein dürften, als dass ihm die subtile Abgrenzung von veranlagender und nichtveranlagender Betriebsprüfung klar erkennbar würde.

Er hält daher gegebenenfalls das Vertrauen des Steuerbürgers auf den Bestand einer abgeschlossenen Verständigung für schutzwürdig. Ferner erkennt auch er, dass der mit der Betriebsprüfung beauftragte Bedienstete im Regelfall mit dem zu beurteilenden Sachverhalten näher vertraut ist und somit vorhandene Spielräume besser bewerten kann, als der Veranlagungsbeamte im Innendienst. Deshalb, so schlussfolgert *Wiese* entgegen der Rechtsprechung und herrschenden Meinung, müsse der Betriebsprüfer bzw. der Sachgebietsleiter der Betriebsprüfungsstelle nicht nur bei der veranlagenden, sondern auch bei der nicht selbst veranlagenden Betriebsprüfung zum Abschluss einer verbindlichen Verständigung befugt sein. Rechtlich will er diese aus der Praxis abgeleiteten Erwägungen gegebenenfalls auf eine Anwendung der Grundsätze der Duldungs- bzw. Anscheinsvollmacht stützen.

Etwas unklar erscheint in diesem Punkt die Ansicht von *Seer*. Einerseits führt er ganz im Einklang mit Rechtsprechung und herrschender Meinung aus, Beamte des Außenprüfungsdienstes könnten nur dann eine wirksame Verständigung eingehen, wenn sie zugleich mit der Steuerfestsetzung betraut seien (sog. veranlagende Außenprüfung). Später stellt er sich jedoch an gleicher Stelle auf den Standpunkt, im Regelfall besäßen

1985, 170, 171; *Buciek*, DStZ 1999, 389, 397; *Brockmeyer*, in: Klein, § 78 AO, Rn. 6, v. *Wedelstädt*, DB 1991, 515, 516; *Gosch*, StBp 1994, 195, 196; *Schleifenbaum/Schormann*, Festschrift für 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte im Steuerrecht, 1999, 681, 686; *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 404 Rz. 95; *Vogelberg*, ZAP (Fach 22) 2000, 317, 318; *Reck*, D-Ost Spezial, 50/1999, 5 f.

¹⁵⁸ *Wiese*, BB 1994, 333, 335. I. Erg. zustimmend: *Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 4 Rz. 326; *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 174, 176.

(ohne weitere Differenzierung) Sachgebietsleiter organschaftliche Vertretungsmacht, wobei es aus dem Empfängerhorizont des Steuerpflichtigen nicht auf die innere Geschäftsverteilung ankommen könne.¹⁵⁹

Auch an anderer Stelle¹⁶⁰ will er aus den genannten Gründen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit neben dem Finanzamtsvorsteher bzw. dessen Vertreter zwar nicht den Außenprüfern, aber generell allen Sachgebietsleitern die Wahrnehmungszuständigkeit für den Abschluss einer Verständigung zubilligen. Die organschaftliche Vertretungsmacht sei von der konkreten Ausgestaltung der verwaltungsinternen Geschäftsverteilung zu abstrahieren und zu generalisieren. Der Steuerbürger müsse darauf vertrauen dürfen, dass die in den publizierten Geschäftsordnungen der Finanzämter als zeichnungsbefugt angesehenen Amtswalter auch Vertretungskompetenzen innehätten. Allerdings relativiert er diese Aussage wiederum für den Fall, dass verselbständigte Spezialfinanzämter für Groß- und Konzernbetriebsprüfung oder für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung agieren (vgl. die Möglichkeit des § 17 Abs. 2 S. 3 FVG, von der etwa das Bundesland Nordrhein-Westfalen Gebrauch gemacht hat). Hier bedürfe es eines konkreten Auftrages des Veranlagungsfinanzamtes an das Prüfungsfinanzamt im Sinne des § 195 S. 3 AO zum Abschluss einer Verständigung. Ansonsten sei die Einigung bis zur Zustimmung des Veranlagungszuständigen als schwebend unwirksam zu behandeln. Die Zustimmungserklärung erweise sich als Akt der Verantwortungsübernahme, durch die das Veranlagungsfinanzamt eine – den Realitäten des Außenprüfungsverfahrens durchaus angemessene Notarfunktion ausübe.¹⁶¹

Letztendlich tendiert damit auch *Seer* in der Frage, wer zuständiger Amtsträger zum Abschluss einer verbindlichen Verständigung ist, doch sehr stark in Richtung der Rechtsprechung und herrschenden Meinung.¹⁶²

¹⁵⁹ *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 64.

¹⁶⁰ *Seer*, BB 1999, 79, 81, 82 (unter Verweis auf *Kübler*, Die Zeichnungsbefugnis im Verwaltungsrecht, 296 ff).

¹⁶¹ *Seer*, BB 1999, 79, 81, 82; *ders.*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 340.

¹⁶² Dies bringt auch *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2095, in seiner Fn. 24 zum Ausdruck, wenn er *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Rn. 62, mit der Einschränkung „...wohl auch...“ im Rahmen der h. M. anführt.

Eine ganz andere Frage ist die, ob denn nicht eine vom Betriebsprüfer i. R. e. nicht veranlagenden Betriebsprüfung abgeschlossene Vereinbarung dann als wirksam zu behandeln ist, wenn er dazu vom veranlagungszuständigen Amtsträger bevollmächtigt war oder letzterer sie rückwirkend genehmigt, dazu jetzt: 2. Mitwirkung i. S. v. „Beteiligung“.

2. Mitwirkung im Sinne von „Beteiligung“

a) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Das Mitwirkungserfordernis ist von den verschiedenen Senaten des Bundesfinanzhofs allerdings durchaus unterschiedlich zu Ausdruck gebracht worden.

Fast alle Entscheidungen des Bundesfinanzhofs enthalten die Formulierung, für eine Bindungswirkung sei die „*Beteiligung*“ eines für die Steuerfestsetzung behördenintern entscheidungsbefugten Amtsträgers am Zustandekommen der Verständigung erforderlich.¹⁶³

Im Urteil vom 28. Juli 1993¹⁶⁴ hatte sich der elfte Senat des Bundesfinanzhofs mit einer tatsächlichen Verständigung auseinanderzusetzen, die, wie sehr häufig der Fall, im Rahmen einer Außenprüfung während der Schlussbesprechung getroffen worden ist. Der Senat äußert sich hinsichtlich der Mitwirkung eines zuständigen Amtsträgers zunächst wie gehabt, führt aber weiter aus, dieser müsse an der Schlussbesprechung „*teilnehmen*“, dabei „*persönlich anwesend*“ sein. Weder sei eine Vertretung möglich, noch eine nachträgliche Genehmigung durch den zuständigen Amtsträger.¹⁶⁵ In seinen späteren Entscheidungen hat der elfte Senat diese striktere Betrachtung dann nicht mehr geäußert und wiederum, ganz auf der Linie auch der anderen Senate, lediglich auf das Erfordernis einer „Beteiligung“ des zuständigen Amtsträgers abgestellt.¹⁶⁶

Der neunte Senat ließ es in seiner Entscheidung vom 25. November 1997¹⁶⁷ ausdrücklich offen, ob der vom elften Senat im Urteil vom 28. Juni 1993 vertretenen engen Auffassung zu folgen sei. Dies zeigt, dass letztere innerhalb des Bundesfinanzhofs durchaus auf Zweifel stößt und keine uneingeschränkte Zustimmung gefunden hat.¹⁶⁸

¹⁶³ Vgl. z. B. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 05. Oktober 1991 III R 19/88, BStBl II 1991, 45, 46=DStR 1991, 75; vom 06. Februar 1991 I R 13/86, BStBl II 1991, 673, DStR 1991, 1047; vom 23. Mai 1991 V R 1/88, BFH/NV 1991, 846, 848; vom 28. Juli 1993 XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290, 291; vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625=DStR 1996, 1891.

¹⁶⁴ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28. Juli 1993 XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290, 291=BB 1994, 633, 634.

¹⁶⁵ *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2096 weist zu Recht daraufhin, dass nur diese – zugegebenermaßen wohl am häufigsten anzutreffenden - Fälle, in denen die Verständigung anlässlich der Schlussbesprechung im Rahmen einer Außenprüfung getroffen wird, von einem Erfordernis der „persönlichen Anwesenheit des entscheidungszuständigen Amtsträgers“ überhaupt betroffen sein können; siehe dazu sogleich unter 1. Teil III F 2 c.

¹⁶⁶ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625.

¹⁶⁷ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25. November 1997 IX R 47/94, BFH/NV 1998, 580, 581.

¹⁶⁸ Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang auch, dass sowohl das Urteil des Bundesfinanzhofs, in dem der elfte Senat die persönliche Anwesenheit eines entscheidungsbefugten Amtsträgers gefordert und dessen Vertretung bzw.

b) Die Haltung einiger Finanzgerichte und der Finanzverwaltung

Auch mehrere Finanzgerichte sind dem Postulat der persönlichen Anwesenheit eines zuständigen Amtsträgers nicht gefolgt und halten wiederum nur für erforderlich, dass ein solcher überhaupt beteiligt worden ist.¹⁶⁹ Selbst die Finanzverwaltung hat vor Ergehen des die Zweifel auslösenden Urteils vom 28. Juni 1993¹⁷⁰ eine nachträgliche Heilung durch Zustimmung seitens des zuständigen Amtsträgers für ausreichend erachtet; an die vorbezeichnete Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist sie nach wie vor nicht gebunden.¹⁷¹

c) Die herrschende Auffassung in der Literatur

Das Schrifttum tendiert in der Frage der Beteiligung ebenfalls ganz überwiegend dazu, keine *persönliche* Anwesenheit des zuständigen Amtsträgers *in personam* beim Abschluss der tatsächlichen Verständigung zu fordern. Es wird für ausreichend gehalten, dass der zuständige Bedienstete dem Handelnden zuvor Vertretungsmacht erteilt hatte, oder dass er die abgegebene Erklärung zur Verständigung mit nachträglich mit Rückwirkung genehmigt. Insbesondere sei von einer konkludenten rückwirkenden Genehmigung auszugehen, wenn der intern zuständige Veranlagungsbeamte das Ergebnis der tatsächlichen Verständigung bei der Steuerfestsetzung umsetze, denn er übernehme damit erkennbar die Verantwortung dafür. Entscheidend sei nur, dass der entscheidungsbefugte Amtsträger zustimme, nicht aber wann und wo dies geschehe.¹⁷²

die nachträgliche Genehmigung durch diesen ausgeschlossen hat, als auch das Urteil des Bundesfinanzhofs, in dem der neunte Senat offen ließ, ob er dieser Auffassung folgen könne, nicht zur Veröffentlichung bestimmt wurden (siehe die Fundstellen BFH/NV 1994/290 bzw. 1998, 580). Auch dies mag von einer gewissen Unsicherheit hinsichtlich der Behandlung des Mitwirkungserfordernisses eines zuständigen Amtsträgers zeugen.

¹⁶⁹ So die übereinstimmende Ansicht in den Urteilen des FG Saarland vom 01. Januar 1991, 1 K 113/90, EFG 1991, 447 und vom 30. September 1990, 1 K 8/92, EFG 1993, 279; des FG Hamburg vom 04. Dezember 1991, II 125/89 sowie des FG Baden-Württemberg (Außensenate Freiburg) vom 26. März 1992, 3 K 132/86, EFG 1992, 706. Ebenso zur Genehmigung einer Erklärung des Sachbearbeiters durch den Sachgebietsleiter das Urteil des FG Düsseldorf vom 06. September 1996 18 K 4217/93 E, EFG 1998, 5, 6.

¹⁷⁰ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28. Juli 1993 XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290, 291.

¹⁷¹ Vgl. OFD Hannover vom 02. Juli 1992, StEK AO, § 88 Nr. 10.

¹⁷² Offerhaus, DStR 2001, 2093, 2095; Buciek, DStZ 1999, 389, 397; Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, 315; Seer, BB 1999, 78, 82, 83; ders., in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 64; Rüsken, in: Beermann § 78 AO Rn. 61.3; Thiel, DB 1988, 1343, 1351; Streck, Die Außenprüfung, Rn. 497; Bilsdorfer, INF 1991, S. 195 f; ders., BB 1994, 634 f.; Frotscher, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 41; Schleifenbaum/Schormann, Festschrift für 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte im Steuerrecht, S. 681, 686.

Dies müsse umso mehr gelten, als tatsächliche Verständigungen auch außerhalb von Schlussbesprechungen möglich seien, etwa auch durch einen Schriftwechsel der Beteiligten zustande kommen könnten.

Dieses Argument gegen eine Teilnahme des zuständigen Amtsträgers in personam, verdeutlicht nochmals, um welche Fälle überhaupt gestritten wird. Es sind dies im Prinzip nur die Fälle, in denen eine Verständigung im Rahmen einer Aussenprüfung, regelmäßig bei der Schlussbesprechung getroffen wird. Denn nur in diesen Fällen wird der seitens der Finanzverwaltung tätige Beamte nicht zugleich auch der entscheidungsbefugte Amtsträger sein können. Dies ist etwa der Fall, wenn der - wie gezeigt unzuständige - Betriebsprüfer (bzw. im Fall der nicht veranlagenden Aussenprüfung auch der Sachgebietsleiter der Aussenprüfungsstelle) eine Verständigung mit dem Bürger abschließt. Dass eine Verständigung überhaupt nur bei Anwesenheit aller Beteiligten abgeschlossen werden könnte, wird auch vom Bundesfinanzhof nicht gefordert. Auch der Bundesfinanzhof lässt eine Einigung in einer Art Umlaufverfahren zu, d. h. durch den Austausch von Schriftsätzen mit einer Zustimmung der Beteiligten nacheinander; notfalls soll nach Meinung des Bundesfinanzhofs sogar eine fernmündlich abgeschlossene Verständigung wirksam sein.¹⁷³

Das in dem Urteil vom 28. Juli 1993 aufgestellte Merkmal der höchstpersönlichen Teilnahme des verwaltungsintern für die Steuerfestsetzung zuständigen Beamten soll laut herrschender Lehre dem Organisationsrecht ohnehin fremd sein, da die Funktionsfähigkeit der Verwaltung eine Delegation von Amtsgeschäften gerade erfordere. Die Organschaft weise als eine Vertretungsform eine Fülle von Gemeinsamkeiten mit der Stellvertretung auf. Dass der Bundesfinanzhof die rückwirkende Genehmigung einer vom Außenprüfer abgeschlossenen Verständigung durch den zuständigen Amtswalter nicht anerkenne, anstatt sie in analoger Anwendung von §§ 177 Abs. 1, 184 Abs. 1 BGB zuzulassen, bleibe nach alledem unverständlich.¹⁷⁴

¹⁷³ Vgl. unten 1. Teil F IV 2 a.

¹⁷⁴ So *Seer*, BB 1999, 78, 82, unter Verweis auf die grundlegende Studie zur Organschaft von *Wolff*, Organschaft und juristische Person, Bd. 2, 280 ff.

d) Stellungnahme

Der Auffassung, die die erforderliche Mitwirkung des zuständigen Amtsträgers auch dann für gegeben hält, wenn dieser zwar bei der Vereinbarung nicht persönlich zugegen ist, jedoch über die Regeln der Stellvertretung mittels einer im voraus erteilten Vollmacht oder kraft rückwirkender nachträglicher Genehmigung die seinerseitige Billigung zum Ausdruck bringt¹⁷⁵, ist zuzustimmen.

Der für sie vorgebrachten Argumentation¹⁷⁶ kann gefolgt werden.

Der Ansatz der engeren Ansicht vermag hingegen nicht zu überzeugen.

Ihre Befürworter wenden unter anderem ein, dem Steuerbürger müsse die Tragweite seiner Erklärungen durch die Anwesenheit einer veranlagungsbefugten Person vor Augen geführt werden. Es müsse für ihn damit deutlich erkennbar werden, „dass seine Erklärungen als solche im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung verstanden werden sollen“¹⁷⁷, dass „an Ort und Stelle bindende Entscheidungen über die Steuerfestsetzung getroffen werden können“¹⁷⁸.

Dem lässt sich jedoch entgegenhalten, dass bereits die Anwesenheit etwa des Betriebsprüfers zusammen mit seinem Sachgebietsleiter ausreichen wird, um dem Steuerbürger klarzumachen, dass er sich an seinen abgegebenen Erklärungen nun möglicherweise wird festhalten lassen müssen. Abgesehen davon, dass die Tragweite einer Entscheidung mit der Delegationsfähigkeit der Entscheidungsbefugnis nur bedingt in Zusammenhang steht, stellt sich nämlich auch ohne Hinzuziehung eines weiteren – veranlagungsbefugten – Finanzbeamten die Situation für den Steuerbürger als gewichtige dar. Im Gegenteil: Mancher wird sogar darauf vertrauen, dass eine mit den erschienenen Personen zustande kommende Einigung verbindliche Wirkung entfaltet.¹⁷⁹ Zwar ist aus der Sicht der Behörde zu beachten, dass z. B. im Rahmen von § 173 AO Kenntnisse der Prüfungsstelle dem Veranlagungsfinanzamt grundsätzlich nicht zugerechnet werden.

¹⁷⁵ Siehe soeben unter 1. Teil F III 2 b und c.

¹⁷⁶ Siehe ebenfalls noch einmal 1. Teil F III 2 c.

¹⁷⁷ So *Weber-Grellet*, BB 1994, 997, 998.

¹⁷⁸ So das Urteil des BFH v. 28. Juli 1993 XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290, 291.

¹⁷⁹ Dies war sogar eines der Hauptargumente der Anhänger der Meinung, die den Betriebsprüfern bzw. ihren Sachgebietsleitern nicht nur bei sog. veranlagenden, sondern auch bei nicht selbst veranlagenden Außenprüfungen die Zuständigkeit zum Abschluss von Verständigungen zubilligen will. Vgl. dazu noch einmal oben 1. Teil F III 1 sowie Fn. 125.

Dieser Umstand würde aber zumindest einer nachträglichen Genehmigung durch den mit Veranlagungszuständigkeit ausgestatteten Amtsträger nicht entgegenstehen.

Der vom Bundesfinanzhof offenbar angestrebte – und auch durchaus anstrebenswerte – Hinweis-, Mahn- und Warneffekt für den Steuerpflichtigen bezüglich der Verbindlichkeit seiner Erklärungen bzw. übereilten Zugeständnissen und der vorschnellen Einwilligung in eine Verständigung kann demnach mit dem Erfordernis der persönlichen Anwesenheit des Veranlagungsbediensteten kaum gewährleistet werden.

Geeigneten Übereilungsschutz bieten nicht punktuell begrenzte organschaftliche Vertretungsregeln, sondern vielmehr ein Schriftformerfordernis¹⁸⁰ flankiert von behördlichen Aufklärungs- und Betreuungspflichten, sowie die Auslegung der abgegebenen Erklärungen unter präziser Herausarbeitung des Rechtsbindungswillens.¹⁸¹

Abschließend sei noch kurz darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit einer Vertretung bzw. der nachträglichen rückwirkenden Genehmigung des zuständigen Amtsträgers beim Abschluss einer Verständigung zwar nicht davon abhängig ist, ob man letztere als Vertrag versteht oder nicht.¹⁸² Die entsprechende Anwendung der §§ 164 ff BGB, insbesondere § 177 Abs. 1 und § 184 Abs. 1 BGB oder des § 58 Abs. 2 VwVfG in diesem Zusammenhang, deutet allerdings meines Erachtens wiederum in Richtung der hier vertretenen Vertragslösung. Umgekehrt lässt sich jedenfalls festhalten: Wer im Rahmen der Frage der Rechtsnatur der Verständigung die Vertragslösung befürwortet, kann konsequenterweise auch eine Zustimmungsmöglichkeit des entscheidungsbefugten Amtsträgers in entsprechender Anwendung der oben angeführten Vertretungsregelungen zulassen, statt unumgänglich seine persönliche Anwesenheit zu fordern. Zumindest im Ansatz der Vertragslösung sind die genannten Zustimmungsmöglichkeiten derart angelegt, dass sie ohne Argumentationsbrüche oder dogmatische Widersprüchlichkeiten zur Anwendung kommen können.¹⁸³

¹⁸⁰ Zur Übereilungsschutzfunktion eines Schriftformerfordernisses und seiner weiteren Funktionen siehe sogleich I. Teil F IV 2.

¹⁸¹ Ähnlich auch *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2095; *Buciek*, DStZ 1999, 389, 397; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 315; *Seer*, BB 1999, 78, 83; sowie mit sehr detaillierten Vorschlägen *ders.*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 101 ff, 328 f, 344 ff.

¹⁸² So *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2095. Darstellung des Streitstandes oben im I. Teil D.

¹⁸³ Dahingehend auch *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 316: Vertragslösung stellt in diesem Zusammenhang „einen erprobten und verlässlichen rechtlichen Rahmen zur Verfügung“. Ebenso: *Rößler*, DStZ 1998, 168 (siehe bereits Fn. 49); *Bilsdorfer*, BB 1994, 633, 634.

e) Praktische Konsequenzen aus der Haltung der Rechtsprechung

Unabhängig davon, ob man die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Erfordernis der Mitwirkung eines zuständigen Amtsträgers für richtig hält, muss für die Praxis gelten: Solange der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung nicht eindeutig in Richtung der Literatur modifiziert, sollte beim Abschluss einer tatsächlichen Verständigung vorsorglich Wert auf die persönliche Teilnahme einer veranlagungszuständigen Amtsperson gelegt werden.¹⁸⁴

Bei Betriebsprüfungen greift der bereits angesprochene § 11 Abs. 2 BpO ein, wonach der Steuerpflichtige vor der Schlussbesprechung davon zu unterrichten ist, ob daran ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung befugter Amtsträger teilnimmt.

Da im Rahmen einer Schlussbesprechung in aller Regel Vereinbarungen über die steuerliche Sachbehandlung getroffen werden, die als tatsächliche Verständigung gewertet werden können, sollten der Steuerpflichtige und sein Berater auf die Anwesenheit einer entscheidungsbefugten Amtsträgers (in der Regel der Sachgebietsleiter der Veranlagungsstelle, vgl. die ausführliche Darstellung) bestehen.¹⁸⁵

Anderenfalls besteht die Gefahr, dass die in der Schlussbesprechung getroffenen Abreden nicht als wirksam anerkannt werden. In diesem Fall sollte versucht werden eine schriftliche Genehmigung eines veranlagungsbefugten Amtsträgers nachträglich zu erlangen, damit unter Hinweis auf die entsprechende Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 25. November 1997¹⁸⁶ die Wirksamkeit der getroffenen Vereinbarung noch gerettet werden kann.

Schwieriger liegen die Dinge, wenn bereits im Verlaufe der Betriebsprüfung, etwa bei Zwischenbesprechungen, Festlegungen getroffen werden, da hier in der Regel auf Seiten der Finanzbehörde nur der Betriebsprüfer mitwirkt. Hier hat es sich in der Praxis als zweckmäßig erwiesen, die ohne einen entscheidungszuständigen Amtsträger getroffenen wesentlichen Vereinbarungen zu protokollieren und bei der Schlussbesprechung in Gegenwart des Veranlagungsberechtigten nochmals zu umreißen. Ob und in welchem Umfang die früheren Einigungspunkte in die Schlussbesprechung

¹⁸⁴ *Buciek*, DStZ 1999, 389, 397; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 316.

¹⁸⁵ Zweckmäßigerweise sollte die Verständigung außerdem schriftlich festgehalten werden, dazu sogleich näher unter 1. Teil F IV 2.

¹⁸⁶ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25. November 1997 IX R 47/94, BFH/NV 1998, 580, 581.

eingeführt werden, hängt von der Einigungslage in der Schlussbesprechung ab und erfordert ein gewisses Fingerspitzengefühl des Beraters. Um bei einer streitig geführten Schlussbesprechung zu einem erfolgreichen Abschluss zu gelangen, ist stets abzuwägen, ob es sich taktisch als vorteilhaft erweist, auf während der Prüfung getroffene Absprachen hinzuweisen.¹⁸⁷

IV. Sonstige Erfordernisse

Drei weitere Voraussetzungen verbindlicher Verständigungen sind weiterhin in der Diskussion und sollen hier kurz dargestellt werden.

1. Erfordernis konkreter Dispositionen

Umstritten ist, ob eine Verständigung bereits mit ihrem Abschluss verbindliche Wirkung entfaltet¹⁸⁸, oder ob für eine Bindung der Beteiligten erst (konkrete) Dispositionen erforderlich sind¹⁸⁹.

a) Die Ansicht der Vertreter der sog. Vertragslösung

In den Entscheidungen des achten und des dritten Senats des Bundesfinanzhofs¹⁹⁰, die bei einer tatsächlichen Verständigung von einem Vertrag ausgehen, und von den Autoren die diese Vertragslösung befürworten¹⁹¹, wird für die Verbindlichkeit der Verständigung konsequenterweise keine Disposition des Steuerpflichtigen oder der Finanzverwaltung gefordert. Die Verbindlichkeit der Verständigung ergibt sich nach dieser Meinung gemäß dem Grundsatz „pacta sunt servanda“ aus dem abgeschlossenen Vertrag heraus von selbst.¹⁹²

¹⁸⁷ *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 316; *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, § 201 AO Rz. 5 ff; *Thiel*, DB 1988, 1343, 1351.

¹⁸⁸ Siehe dazu unter sogleich unter a).

¹⁸⁹ Siehe dazu sogleich unter b).

¹⁹⁰ Urteile des BFH vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354 und vom 05. Oktober 1990 III R 19/88, BStBl II 1991, 45.

¹⁹¹ Vgl. die Darstellung oben im 1. Teil D II 3 mit zahlreichen Nachweisen.

¹⁹² Vgl. statt vieler (s. o. Fn. 65 bis 68) nur *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2098; *Rüsken*, in: *Beermann*, § 78 AO Rn. 59; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 317 ff, *ders.*, BB 1999, 78, 80 f; *Frotscher*, in: *Schwarz*, § 162 AO Rn. 40.

b) Die Ansicht der Vertreter des Treu-und-Glauben-Ansatzes

Nach den Urteilen des Bundesfinanzhofs, die die Verbindlichkeit der tatsächlichen Verständigung aus Treu und Glauben ableiten, und den Anhängern dieser Auffassung, kommt es dagegen erst dann zum Eintritt der Bindungswirkung, wenn einer der Beteiligten unwiderrufbar disponiert hat.¹⁹³ Die innerhalb dieses Treu-und-Glauben Ansatzes mittlerweile allgemeine Ansicht geht jedoch mit der Rechtsprechung dahin, die geforderten Dispositionen bereits darin zu sehen, dass die Beteiligten „unter Aufgabe ihrer unterschiedlichen Ausgangspositionen einvernehmlich auf weitere Ermittlungen in Bezug auf den durch die tatsächliche Verständigung festgelegten Sachverhalt verzichten“.¹⁹⁴ Diese Art von Dispositionen dürfte allerdings in (fast) jedem Fall einer tatsächlichen Verständigung vorliegen. Denn Verständigungen kommen wie gezeigt überhaupt nur in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung, d. h. dann wenn die Ermittlung des zugrunde liegenden Sachverhalts praktisch gar nicht mehr genau gelingen kann bzw. dies mit einem absolut außer Verhältnis stehenden Aufwand bei ungewissen Erfolgsaussichten verbunden wäre¹⁹⁵, in Betracht.

Damit ist es aber gerade Sinn und Zweck einer Verständigung, vorher bei den Beteiligten bestehenden Zweifeln im tatsächlichen bzw. je nach Auffassung teilweise auch im rechtlichen Bereich, nicht mehr nachzugehen. Der beiderseitige Verzicht auf weitere Sachaufklärung und damit eine Disposition im oben genannten Sinne ist ergo einer tatsächlichen Verständigung immanent, so dass deren Verbindlichkeit auch nach dieser Ansicht kaum jemals am Mangel einer Disposition scheitern können.¹⁹⁶

Eine innerhalb des Treu-und-Glauben Ansatzes früher vertretene Auffassung hielt hingegen für den Eintritt einer Bindungswirkung konkrete Dispositionen „die auf der Grundlage der Verständigung erfolgen und damit über diese hinausgehen müssen“ für erforderlich. Danach wäre im Abschluss einer Verständigung als solcher mit dem übereinstimmenden Verzicht auf weitere Sachaufklärung noch keine Disposition in

¹⁹³ Vgl. z. B. das Urteil des BFH vom 06. Februar 1991 I R 13/86, BStBl II 1991, 673, 675=DSStR 1991, 1047

¹⁹⁴ So z. B. das Urteil des BFH vom 31. Juli 1996 XI R 78/95; BStBl II 625, 626=DSStR 1996, 1891, auch die hier maßgebliche Passage umfasst vom Auszug, der im 1. Teil D I 3 wörtlich wiedergegeben wurde.

¹⁹⁵ Siehe dazu bereits oben 1. Teil A, B und F I.

¹⁹⁶ *Buciek*, DSStZ 1999, 389, 398; *Offerhaus*, DSStR 2001, 2093, 2096

diesem Sinne zu sehen. Die Verwaltung disponiere regelmäßig erst dann, wenn sie die Verständigung in entsprechende Bescheide umsetze. Vor diesem Zeitpunkt liegende Dispositionen des Steuerpflichtigen seien ganz und gar unwahrscheinlich. Bis dahin bleibe die getroffene Abrede folglich unverbindlich und die Beteiligten könnten von ihr ergo ohne weiteres noch Abstand nehmen. Wollten die Beteiligten dagegen die sofortige Bindungswirkung ihrer Absprache eintreten lassen, so müssten sie dies durch eine zusätzliche Erklärung, die nach Inhalt und Form den Anforderungen des § 205 AO zu entsprechen habe, zum Ausdruck bringen.¹⁹⁷

Allerdings ist diese Auffassung, nachdem ihr der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 31. Juli 1996¹⁹⁸ in aller Deutlichkeit entgegengetreten ist, seither nicht mehr vertreten worden. Sie ist daher zu vernachlässigen.

c) Stellungnahme

Die Forderung einer sog. Disposition als Voraussetzung einer Verständigung mit verbindlicher Wirkung ist in Wirklichkeit eine überflüssige Floskel, mit der versucht wird, die wahre Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung zu kaschieren.

Wer der Verständigung – wie im Rahmen dieser Arbeit vertreten - vertraglichen Charakter zubilligt, bedarf, wie gezeigt, dieser Umstände nicht.

Auch an dieser Stelle sei wiederum der Hinweis gestattet: Die herausgearbeitete Erkenntnis, dass tatsächlich Dispositionen nicht nur nach der herrschenden Meinung, sondern de facto auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für eine verbindliche Verständigung nicht Voraussetzung sind, spricht hinsichtlich der Frage der Rechtsnatur der Verständigung eindeutig für die hier befürwortete Vertragslösung. Insoweit ist daher auch *Rüsken*¹⁹⁹ zuzustimmen, wenn er ausführt, die Anerkennung des steuerrechtlichen Vergleichsvertrages sei in Wahrheit letztlich die Voraussetzung für die Anerkennung einer sofortigen Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung.

¹⁹⁷ *Schmidt-Liebig*, DStZ 1996, 643, 645; ebenso das - inzwischen vom BFH revidierte, vgl. Fn. 49 bzw. 164 - Urteil des FG Saarland (dem *Schmidt-Liebig* als Richter angehört) vom 25. Oktober 1995 1 K 190/94, EFG 1996, 45 f.

¹⁹⁸ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 31. Juli 1996 XI R 78/95; BStBl II 1996, 625 (Revisionsurteil zum in der vorangehenden Fußnote bezeichneten Urteil des FG Saarland vom 25. Oktober 1995 1 K 190/94, EFG 1995, 45 f.), wörtlich zitiert im I. Teil D I.

¹⁹⁹ *Rüsken*, in: Beermann, § 78 AO Rn. 59 a. E.; ausdrücklich zustimmend auch: *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2098; ähnlich auch *Wolf*, DStZ 1998, 267, 268; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 40; vgl. bereits oben I. Teil D III.

2. Einhaltung einer bestimmten Form

Umstritten ist, ob tatsächliche Verständigungen einer bestimmten Form, insbesondere der Schriftform, bedürfen.

a) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gilt insoweit eindeutig: *„Einer besonderen Form bedürfen tatsächliche Verständigungen nicht. Wenn auch – vor allem bei schwierig aufzuklärenden und zu beurteilenden Fallgestaltungen – eine schriftliche Niederlegung und Unterzeichnung durch die Beteiligten sinnvoll erscheinen (vgl. auch von Wedelstädt, Der Betrieb 1991, 515, 517), ist nicht ausgeschlossen den Nachweis des Abschlusses einer tatsächlichen Verständigung auch durch andere Beweismittel (z. B. Zeugenvernehmung) zu führen.“*²⁰⁰

Eine verbindliche Verständigung soll damit auch mündlich oder gar fernmündlich²⁰¹, allerdings, da sie grundsätzlich ausdrückliche Erklärungen voraussetzt, in aller Regel nicht bloß stillschweigend erfolgen können.²⁰² In Zweifelsfällen kann aber die Nichteinhaltung der Schriftform als Indiz dafür herangezogen werden, dass sich die Beteiligten nicht haben binden wollen.²⁰³ Der schriftliche Abschluss einer Verständigung kann danach zwar unter Umständen aus Klarheits- und Beweisgründen für beide Seiten zweckmäßig sein, zwingend erforderlich oder geboten ist er jedoch nicht.

Dies ist insofern konsequent, als die gebotene Warnfunktion nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bereits durch die von ihr geforderte Anwesenheit eines Veranlagungsbeamten gewährleistet werden soll.²⁰⁴

²⁰⁰ Urteil des BFH vom 31. Juli 1996, XI R 78/95, BStBl II 625, 626.

²⁰¹ Urteil des BFH vom 25. November 1997 IX R 47/94, BFH/NV 1998, 580 f. Eine tatsächliche Verständigung scheiterte im dortigen Fall nur mangels Beteiligung eines entscheidungsbefugten Amtsträgers, nicht aber daran, dass die Einigung telefonisch erzielt worden war. Dies verkennen m. E.: *Vogelberg*, PStR 1999, 177, 178, und *Reck*, D-Ost Spezial, 50/1999, 5 f., wenn sie eine telefonische Verständigung aufgrund dieses Urteils für durch den BFH ausgeschlossen halten.

²⁰² Urteil des BFH vom 28. November 1990 X R 197/87, BStBl II 1991, 300, 305; *Buciek*, DStZ 1999, 389, 397; *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2095; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Rz. 63; *Reck*, D-Ost Spezial, 50/1999, 5 f. *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 314 und 319, ziehen aus dem angeführten Urteil des BFH den Schluss, dass in bestimmten Fällen unter besonderen Umständen auch ein stillschweigendes Einverständnis in Betracht käme, weisen aber selbst darauf hin, dass in der Regel einem Stillschweigen, insbesondere auch einem rügelosen Einlassen, keine Erklärungswirkung in Bezug auf eine Verständigung zukommen wird.

²⁰³ Urteil des BFH vom 21. Juni 2000 IV B 138/99, BFH/NV 2001, 2.

²⁰⁴ Vgl. ausführlich dazu oben I. Teil F III 2.

b) Die Auffassung der herrschenden Meinung in der Literatur und einzelner Finanzgerichte

Die mittlerweile wohl herrschende Auffassung in der Literatur²⁰⁵ und einzelne Finanzgerichte²⁰⁶ halten die Einhaltung der Schriftform beim Abschluss tatsächlicher Verständigungen nicht nur aus sachlichen Gründen für zweckmäßig, sondern aus Rechtsgründen für zwingend erforderlich.

Dieser Standpunkt lässt sich in der Tat mit guten Argumenten begründen.

Zunächst ist zu beachten, dass die Abgabenordnung im Vorfeld einer Steuerfestsetzung für eine Vorwegbindung durchweg Schriftform verlangt (§ 205; § 181 Abs. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1 S. 1 AO). Eine Vorwegbindung entfaltet aber auch die tatsächliche Verständigung. Sie ist gleichsam eine ausgelagerte, aber für ihren Bereich abschliessende Festlegung im Rahmen des Festsetzungsverfahrens. Insoweit nimmt sie teilweise Entscheidungen vorweg, die an sich erst im Steuerbescheid getroffen werden.²⁰⁷ Dies legt eine Übertragung der für den Steuerbescheid geltenden Formerfordernisse auf die Verständigung nahe.

Nach der Vertragslösung²⁰⁸ lässt sich das Gesagte auch unschwer rechtlich untermauern, und zwar mit dem Grundsatz der Formenakzessorietät. Dieser besagt kurz gefasst: Wenn der Hoheitsakt seinerseits formgebunden ist, muss dieses Formerfordernis auf den ihn vorbereitenden Verpflichtungsvertrag²⁰⁹ erstreckt werden, denn sonst könnte das für die Endentscheidung geltende Formerfordernis durch formlose Vorwegbindung umgangen werden. Für die Verständigung als Instrument, das eine Vorwegbindung erzeugen soll, muss demnach das für den endentscheidenden Hoheitsakt - den Steuerbescheid - geltende Formerfordernis - die Schriftform, vgl. § 157 Abs. 1 S. 1 AO - ebenfalls eingehalten werden.²¹⁰

²⁰⁵ *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2096; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 348; *ders.*, BB 1999, 78, 82; *ders.*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 62; *Buciek*, DStZ 1999, 389, 397 f; *Rüsken*, in: *Beermann*, § 78 AO Rn. 61.1; *Weber-Grellet*, BB 1994, 998; *Gosch*, StBp 1994, 195, 196.

²⁰⁶ Beschluss des FG Hamburg vom 16. Februar 1996 I 141/95, EFG 1996, 522 f; Urteil des FG Bremen vom 30. März 2000, EFG 2000, 837, 839.

²⁰⁷ Ausgangspunkt für diese These ist der i. Erg. heute wohl allgemein vertretene Ansatz, nach dem der Verständigung bereits mit ihrem Abschluss Bindungswirkung zuzuerkennen ist, ohne dass es dafür konkreter Dispositionen (wie etwa ihrer Umsetzung im einschlägigen Steuerbescheid) bedürfte, vgl. dazu 1. Teil F IV 1.

²⁰⁸ Dazu oben 1. Teil D II und III.

²⁰⁹ Zur Rechtsgrundwirkung der als öffentlich-rechtlicher Vertrag verstandenen Verständigung unter 1. Teil G.

²¹⁰ Ebenso *Seer*, BB 1999, 78, 82; *Buciek*, DStZ 1999, 389, 398.

Dass, weiterhin ausgehend von der Vertragslösung, ohnehin das Schriftformgebot des § 57 VwVfG ins Spiel käme, braucht daneben beinahe nur am Rande erwähnt zu werden.²¹¹

Zudem ist zu Recht darauf hingewiesen worden, dass von materiellen Gewicht her die tatsächliche Verständigung einem Rechtsmittelverzicht gleichkommen kann, für den sowohl die Abgabenordnung (vgl. § 354 Abs. 2 S. 1 AO) als auch die Finanzgerichtsordnung (vgl. § 50 Abs. 2 S. 1 FGO) die schriftliche Form vorschreiben.²¹²

Zwar wurde im Rahmen dieser Arbeit - das sei zur Vermeidung von Missverständnissen nochmals klargestellt - der Ansicht, nach der die tatsächliche Verständigung mit einem vorgezogenen Rechtsmittelverzicht gleichzusetzen ist und dessen Vorschriften daher in toto auf sie übertragen werden müssen²¹³, nicht gefolgt. Gleichwohl können die Vorschriften über den Rechtsmittelverzicht, insbesondere die genannten Schriftlichkeitsnormen, eine allgemeine Wertung des Inhalts stützen, dass Erklärungen, die den Steuerbürger in einem späteren Rechtsbehelfsverfahren binden, wegen dieser Tragweite schriftlich zu erfolgen haben.²¹⁴

Damit ist zugleich die Überleitung zu den sachlichen Erwägungen, aus denen das Schriftformgebot gefordert wird, gegeben. Der Zwang zur Schriftform dient nach der zuletzt vorgenommenen Wertung vor allem dem Schutz der Beteiligten vor Übereilung (sog. Warnfunktion). Da die Verständigung regelmäßig das Ergebnis intensiver, kräftezehrender Verhandlungen ausdrückt, kann damit der Gefahr entgegengewirkt werden, dass sich einer der Verhandlungspartner „im Eifer des Gefechts“ zu Erklärungen hinreißen lässt, die er bei schriftlicher Abfassung des Verhandlungsergebnisses so nicht unterschrieben hätte.

Die Beteiligten sollen sich den Inhalt „ihrer“ Verständigung noch einmal schwarz auf weiß vor Augen führen können, um sie dann mit ihrer Unterschrift zu besiegeln.²¹⁵

²¹¹ Dazu *Buciek*, DStZ 1999, 389, 398.

²¹² *Weber-Grellet*, BB 1994, 998; dahingehend auch: *Rüsken*, in: Beermann, § 78 AO Rn. 61.1.

²¹³ So etwa *Baur*, BB 1998, 602, 605 ff; *Sangmeister*, BB 1988, 609, 613; s. ausführlich oben 1. Teil D II 2 (Fn. 63).

²¹⁴ *Buciek*, DStZ 1999, 389, 398. Allgemeiner, aber i. Erg. ähnlich *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2096, der zutreffend darauf hinweist, dass eine derartige Beziehung zwischen dem Gewicht der Erklärung und der erforderlichen Form darüber hinaus nicht nur im Steuerrecht, sondern in den verschiedensten Rechtsbereichen geknüpft wird. Als Beispiel für eine Regelung, nach der Schriftform vorgeschrieben ist, weil der Bürger mit seiner Erklärung nach der gesetzgeberischen Wertung besonders weitreichende Verpflichtungen eingeht, nennt er unter anderem aus dem Zivilrecht die Bürgschaftserklärung (§ 766 BGB).

²¹⁵ *Seer*, BB 1999, 78, 82; *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2096.

Daneben dient die schriftliche Abfassung einer Verständigung auch der Rechtssicherheit der Beteiligten, denn sie erhalten mit dem Urkundsbeweis ein sicheres Beweismittel für Inhalt und Umfang der getroffenen Abreden (sog. Beweisfunktion).²¹⁶

Der Schriftform kommt schließlich noch eine wichtige Funktion im Rahmen der finanzverwaltungsrechtlichen Kontrolle von Verständigungen zu (sog. Kontrollfunktion). Durch den getroffenen Konsens verliert das Mittel der richterlichen Fremdkontrolle seine Bedeutung; es verbleibt im Wesentlichen die verwaltungseigene Selbstkontrolle der Fach- und Rechtsaufsicht. Eine solche verwaltungsinterne Kontrolle setzt aber ein Mindestmaß an Förmlichkeit voraus, wozu die Schriftlichkeit und die Aktenmäßigkeit gehören.²¹⁷ „Diese Aktendokumentation stellt eine Grundbedingung für die wirksame Binnenkontrolle der abgeschlossenen öffentlich-rechtlichen Verträge auf ihre inhaltliche Vereinbarkeit mit dem Gesetzmäßigkeitsprinzip dar.“²¹⁸

Allerdings gehen auch die Vertreter der hier dargestellten Ansicht, nach der eine verbindliche Verständigung schriftlich abzuschließen ist, nicht davon aus, dass beide Beteiligte ein und dasselbe Papier unterschreiben müssen.²¹⁹ Die Verständigung kann sich ebensogut aus einem zwischen der Steuerbehörde und dem Steuerpflichtigen geführten Schriftsatzwechsel oder aus einem an Amtsstelle aufgenommenen Protokoll ergeben, wenn sich daraus der Aussteller und die Erklärenden zweifelsfrei identifizieren lassen. Auch die beiderseitige schriftliche Bestätigung bestimmter Feststellungen eines Betriebsprüfungsberichts reicht für eine wirksame, verbindliche Verständigung aus, wobei aber die Beteiligten ihre - über das bloße Zur-Kennntnis-Nehmen hinausgehende - Zustimmung mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck bringen müssen.²²⁰

²¹⁶ Seer, BB 1999, 78, 82; Offerhaus, DStR 2001, 2093, 2095; Buciek, DSz 1999, 389, 397. Dies erkennt auch der BFH im Urteil vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BStBl II 1996, 625, 626 an, wenn er die Schriftform deshalb vor allem bei schwierig aufzuklärenden Fallgestaltungen nahe legt, zugleich aber darauf hinweist, der Beweis des Abschlusses einer tatsächlichen Verständigung könne auch auf andere Weise erbracht werden; vgl. das Zitat im 1. Teil F IV 2 a.

²¹⁷ Dementsprechend ist auch im allgemeinen Verwaltungsrecht in § 57 VwVfG für öffentlich-rechtliche Verträge die Schriftform vorgesehen.

Aus Verwaltungssicht ist zu beachten, dass nach den einschlägigen Anweisungen eine schriftliche Fixierung erfolgen sollte und bei Steuerfahndungsprüfungen sogar erfolgen muss, vgl. etwa Verfügung der OFD München vom 02. Juni 1998 S 0223-6 St 312, DStR 1998, 1635, 1636 unter Nr.4.3, bzw. generell erfolgen muss, vgl. Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 12. April 2000 S 0223 A-5-St II 42, DStR 2000, 1476 unter Nr. 4.3.

²¹⁸ So zutreffend (als einer der Wortführer der Vertragslösung): Seer, BB 1999, 78, 82. Ähnlich auch ders., in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 62; Offerhaus, DStR 2001, 2093, 2096.

²¹⁹ Dahingehend nur: FG Hamburg, Beschluss vom 16. Februar 1996 I 141/95, EFG 1996, 523 f.

²²⁰ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 350; ders., in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 63; Offerhaus, DStR 2001, 2093, 2096.

c) Stellungnahme

Mit der herrschen Meinung in der Literatur ist für die Verbindlichkeit einer tatsächlichen Verständigung die Einhaltung der Schriftform zu fordern. Ihre soeben dargestellte Argumentation ist schlüssig und vermag zu überzeugen. Neben den angestellten rechtlichen Erwägungen (Grundsatz der Formenakzessorietät; Schriftformgebot des § 57 VwVfG; allgemeine rechtliche Wertung), die, zumindest wenn die Verständigung wie hier als Vertrag verstanden wird, an sich schon durchgreifende Bedeutung gewinnen, sprechen dafür auch die geschilderten sachlichen Gründe (Warn-, Beweis- und Kontrollfunktion).

Mit einem Schriftformgebot lassen sich die letztgenannten Funktionen in praxi effektiver verwirklichen, als mit dem – wie gezeigt umständlichen und angreifbaren – Erfordernis der persönlichen Anwesenheit eines entscheidungszuständigen Amtsträgers.²²¹

Ein Schriftformerfordernis beim Abschluss von Verständigungen lässt sich nach alledem - besonders mit der Vertragslösung, die sich somit auch an diesem Punkt erneut als befürwortenswert erweist - nicht nur stichhaltig begründen, sondern es würde sich danach auch harmonisch in die Gesamtkonzeption der Verständigung einfügen.

3. Bestimmter Zeitpunkt?

Eine tatsächliche Verständigung kann in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens getroffen werden, und zwar immer dann, wenn bestimmte Sachbehandlungen in Frage stehen und deren endgültige Klärung nötig ist, um die Steuerfestsetzung zu fördern.²²²

Häufig werden Verständigungen im Rahmen von Außenprüfungen, regelmäßig bei der Schlussbesprechung, abgeschlossen.²²³

²²¹ Vgl. die Darstellung oben im 1. Teil F III 2.

Als untauglich zur Erfüllung der genannten Funktionen ist entgegen *Schmidt-Liebig*, DStZ 1996, 643, 644 f auch ein Erfordernis von Dispositionen zu bewerten. Dies gilt heute mehr denn je, da das Dispositionserfordernis, so wie es die Rechtsprechung noch begreift, praktisch ohnehin bedeutungslos ist, vgl. 1. Teil F IV 1.

²²² Urteil des BFH vom 06. Februar 1991 I R 13/86, BStBl II 1991, 673, 674; v. *Bornhaupt*, BB 1985, 1591; *Ruppel*, DStR 1985, 684, 685f; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 317; *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2096; *Frotscher*, in Schwarz, § 162 AO Rn. 39; *Kottke*, DB 1999, 820, 821 u. 822; *Vogelberg*, ZAP (Fach 22) 2000, 317, 319; *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 112.

²²³ Urteile des BFH vom 05. Oktober 1990 III R 19/88; BStBl II 1991, 45, 46=DStR 1991, 75 und vom 28. Juli 1993, XI R 68/92, BFH/NV 1994, 290, 291= BB 1994, 633. *Wiese*, BB 1994, 333, 334 f; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 37; *Kottke*, DB 1999, 820, 822.

Sie können indes jederzeit vor Ergehen des Steuerbescheids oder auch danach, etwa noch während des Einspruchsverfahrens²²⁴ oder sogar während des finanzgerichtlichen Verfahrens²²⁵ wirksam herbeigeführt werden.

Ist das gerichtliche Verfahren allerdings bereits bis zum Bundesfinanzhof gelangt, findet eine tatsächliche Verständigung zwischen den Verfahrensbeteiligten keine unmittelbare Berücksichtigung mehr, denn der Bundesfinanzhof hat als eine reine Rechts-(Revisions-)instanz grundsätzlich auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen der Finanzgerichte zu entscheiden.²²⁶ Aufgrund einer während des Revisionsverfahrens erzielten tatsächlichen Verständigung könnten die Beteiligten aber dem Verfahren vor dem Bundesfinanzhof dadurch den Boden entziehen, dass sie die Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklären.²²⁷

²²⁴ Urteil des BFH vom 06. Februar 1991 I R 13/86, BStBl II 1991, 673, 674.

²²⁵ Urteil des BFH vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76; BStBl II 1985, 354, 358 unter Hinweis auf die Mitwirkung des Gerichts, wenn wie im entschiedenen Fall die Zuständigkeit für die Schätzung gem. § 96 FGO auf das Gericht übergegangen ist. Der BFH, a. a. O., hielt es für ausreichend, dass das Gericht die Anregung zur tatsächlichen Verständigung gegeben hatte. Vgl. auch das Urteil des BFH vom 08. September 1994 V R 70/91, BStBl II 1995, 32 f.=DStR 1994, 1891.

²²⁶ Da der BFH eine Verständigung über sog. „reine Rechtsfragen“ nicht zulässt, vgl. o. 1. Teil E I und F I 1, brauchen Auswirkungen, die eine Verständigung über eben solche „reine Rechtsfragen“ gegebenenfalls in diesem Stadium des gerichtlichen Verfahrens hätte bzw. nicht hätte, nicht näher beleuchtet werden.

²²⁷ *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2096.

G. Auswirkungen der Verständigung auf das Besteuerungsverfahren

I. Rechtsgrundwirkung des öffentlich-rechtlichen Vertrages

Ist eine Verständigung unter Beachtung der dargestellten besonderen Voraussetzungen wirksam zustande gekommen, so ist sie für beide Seiten verbindlich. Gleichwohl vermag sie einen verfahrensabschließenden Steuerverwaltungsakt nicht zu ersetzen. Die Verständigung dient vielmehr seiner Vorbereitung, indem durch sie aus der Fülle der entscheidungserheblichen Besteuerungsgrundlagen einzelne Punkte, die zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem ungewiss sind, einvernehmlich festgelegt werden.²²⁸

Die Vertreter der „Vertragslösung“, sehen sich an dieser Stelle mit der Frage nach einer Einfügung der Verständigung als Verpflichtungsvertrag in das Besteuerungsverfahren konfrontiert. Es gilt insbesondere, Wertungswidersprüche zu dem für Steuerwaltungsakte geltendem Bestandskraft- und Korrektursystem zu vermeiden.

Als wenig hilfreich erweisen sich hier die §§ 54 ff VwVfG, konzipieren sie den subordinationsrechtlichen Vertrag doch einseitig als alternative Regelungsform zum Verwaltungsakt. Der Gesetzgeber hat ganz offenbar dem kumulativen Einsatz von Verpflichtungsvertrag und Verwaltungsakt keine Beachtung geschenkt, und damit einhergehend auch die nicht nur im Steuer-, sondern auch im allgemeinen Verwaltungsrecht praktisch relevante Vertragsfunktion, Hoheitsakte vorzubereiten, zu erleichtern oder zu ergänzen, vernachlässigt.²²⁹

In seiner Habilitationsschrift „Verständigungen in Steuerverfahren“ hat Seer²³⁰ den Zusammenhang zwischen Verpflichtungsvertrag und erfüllendem (Steuer-)verwaltungsakt erstmals umfassend aufgeheilt.

²²⁸ Offerhaus, DStR 2001, 2093, 2097; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 398.

²²⁹ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 398 f, m. w. N.. Zum Beleg für den eher fragmentarischen Charakter des kodifizierten Vertragsrechts wird auf die Regierungsbegründung zum Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) vom 18. Juli 1973, BT-Drucksache 7/910, S. 79, hingewiesen, wo es zur Möglichkeit eines Zusammenspiels von Verwaltungsvertrag und –akt in dürren Worten lediglich heißt: „ In bestimmten Fällen wird die Erfüllung des öffentlich-rechtlichen Vertrages den Erlass eines Verwaltungsaktes für die vertragschließende Behörde notwendig machen...“.

²³⁰ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 398 ff (unter besonderer Heranziehung der Dissertationen von: Fluck, Die Erfüllung des öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsvertrages durch Verwaltungsakt, S. 45 ff.; Punke, Verwaltungshandeln durch Vertrag, S. 217 ff., sowie: Kreuzer, Der vertragswidrige Verwaltungsakt, S. 80 ff.).

Den Ausgangspunkt der Überlegungen bildet der Grundsatz der Vertragsbindung, der als Fundamentalprinzip des Verwaltungsvertragsrechts allgemein anerkannt ist und seinerseits auf den Verfassungsprinzipien des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit basiert. Der Grundsatz „pacta sunt servanda“ gilt allerdings nur, soweit der Vertragsinhalt mit dem Gesetz in Einklang steht. Ansonsten können die Prinzipien des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit durch das insoweit stärkere Gesetzmäßigkeitsprinzip zurückgedrängt werden.²³¹

Eine wirksame vertragliche Verständigung beinhaltet mit ihrer verbindlichen Wirkung für beide Beteiligten die Verpflichtung, die darin einvernehmlich festgelegten Regelungen nicht mehr in Frage zu stellen.²³²

Daraus folgt einerseits: Der Steuerpflichtige besitzt einen Anspruch auf Vertragserfüllung, d.h. auf Umsetzung der Verständigung im nachfolgenden Verwaltungsakt.

Die Verständigung bildet insofern für den nachfolgenden Verwaltungsakt einen normkonkretisierenden Rechtsgrund. Damit kommt ihr zwar keine selbständige normative Grundlage für den Erlass des Steuerverwaltungsakts zu, sie besitzt jedoch normative Maßstabs- und Ergänzungsfunktion. Die Verständigung als verbindlicher öffentlich-rechtlicher Vertrag wirkt für den nachfolgenden Steuerverwaltungsakt in ihrem gegenständlichen Anwendungsbereich als ein auf normativer Ebene vorgelagerter Rechtsgrund. Wie im Fall der einseitigen Zusage, hat die hier mit dem Vertragsabschluss eintretende Selbstbindung der Verwaltung eine Modifikation der materiellen Rechtslage zur Folge, soweit die Einigung reicht.

Seer²³³ beschreibt dies mit den Worten:

„Wird über eine für beide Seiten objektiviert ungewisse Sach- oder Rechtslage ein Feststellungsvertrag geschlossen, so konkretisiert dieser in dem speziellen Verwaltungsverhältnis punktuell den Gesetzesvollzug und stellt es auf eine für beide Kontrahenten abgesicherte besondere Grundlage. Mit dem Vertragsschluß verdichtet

²³¹ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 402 f; ders., BB 1999, 78, 82 f. A. A.: Iwanek, DStR 1993, 1397, 1400: Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung soll stärker sein, als der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Zu Auswirkungen dieses Streits siehe unten 1. Teil H I 1.

²³² Nochmals der Hinweis: Eine Verständigung kann verbindliche Festlegungen hinsichtlich abgeschlossener Sachverhalte enthalten, sowie – bei Dauersachverhalten – auch in Bezug auf künftige Veranlagungszeiträume, wenn die Umstände unverändert bleiben; vgl. z.B. nur: v. Wedelstädt, AO-StB 2001, 190, 192; Buciek, DStZ 1999, 389, 399. A. A. Tiedke/Wälzholz, DStZ 1998, 819: Bei Zukunftsbezogenheit handele es sich nicht um eine Verständigung, sondern um eine Zusage. Nicht ganz eindeutig: BFH, Urteil vom 13. August 1997 I R 12/97, BFH/NV 1998, 498.

²³³ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 400.

sich das so konkrete Steuerschuldverhältnis in einem bestimmten Sektor. Die Finanzbehörde findet bei Erlass des nachfolgenden Steuerverwaltungsaktes (z.B. des Steuerbescheides) eine modifizierte Rechtslage vor, die sich aus den gesetzlichen Vorgaben und dem normvollziehenden Feststellungsvertrag zusammensetzt. Erzeugt der Verwaltungsvertrag eine beiderseitige Bindung, so erhält er im Rahmen des Besteuerungsverfahrens ebenso wie ein Verwaltungsakt eine Tatbestandswirkung, eine Grundlagenfunktion. In seinem gegenständlich begrenzten Regelungsbereich wird der Feststellungsvertrag für den nachfolgenden Steuerverwaltungsakt damit zu einem der normativen Ebene vorgelagerten Rechtsgrund.“

Zugleich verzichtet der Steuerpflichtige mit Abschluss der Verständigung, soweit ihr Inhalt reicht, auf die Geltendmachung materieller Einwendungen (Einwendungsverzicht); aufgrund der Vertragsbindung trifft ihn insoweit ein materieller Einwendungsausschluss. Dies stellt keinen antizipierten vollständigen Rechtsbehelfverzicht dar, der gegen §§ 354 Abs. 1 AO, § 50 Abs. 1 FGO verstoßen würde. Der Rechtsschutz gegen den auf der Verständigung basierenden Hoheitsakt ist nicht gänzlich ausgeschlossen, mit der Folge, dass ein dagegen gerichteter Rechtsbehelf von vornherein unzulässig wäre. Es handelt sich vielmehr um einen gegenständlich begrenzten materiellen Einspruchs- bzw. Klageverzicht, der sich allenfalls im Rahmen der Frage der Begründetheit eines Rechtsbehelfs auswirken kann. Die kooperative Verfahrensteilhabe des Steuerpflichtigen führt zu einer Vorverlagerung seines Rechtsschutzes und damit gleichsam zu einer Kompensation für den punktuellen Rechtsschutzverzicht.

Der Steuerpflichtige macht dabei letztlich von seinen Freiheitsgrundrechten Gebrauch: *„Es handelt sich um einen grundrechtlich fundierten Freiheitsgebrauch durch Selbstbindung, in der sich die für das Rechtsstaatsbild des Grundgesetzes konstitutive Eigenverantwortlichkeit des Individuums äußert.“*²³⁴

²³⁴ Seer, BB 1999, 79, 83. Allerdings weist ders., in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Tz. 65, ebenso zutreffend daraufhin, dass auch der Möglichkeit der Selbstbindung des Steuerpflichtigen dort Grenzen gesetzt sind, wo sie sich nicht mehr als Ausdruck seiner freien Selbstbestimmung darstellt. Eine wesentliche Schranke bilde das Gesetzmäßigkeitsprinzip in seiner besonderen Ausprägung eines sog. Koppelungsverbots. Ein Verstoß dagegen würde z. B. vorliegen, wenn der Steuerpflichtige nach Abschluss einer Betriebsprüfung eine Gewinnhinzuschätzung (§ 162 AO) akzeptierte, weil der Betriebsprüfer im Gegenzug auf die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens verzichtete. Eine Verständigung, innerhalb derer Besteuerung und Strafverfolgung dysfunktional auf sachfremde Weise miteinander gekoppelt würden, wäre nichtig. Vgl. zum Koppelungsverbot auch: Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 222 ff, 279 ff, 378 ff und sogleich unter 1. Teil H I 4 dieser Arbeit.

II) Praktische Konsequenzen der Rechtsgrundwirkung

Die Finanzbehörde hat ihrem Steuerbescheid das im Rahmen der Verständigung „Abgesprochene“ zu Grunde zu legen, der Steuerpflichtige kann einen anderen Sachverhalt nicht mehr vorbringen. Für den auf eine Verständigung zurückgehenden Steuerverwaltungsakt gilt: Wird in ihm die zugrunde liegende Vereinbarung nicht umgesetzt, so ist er zugleich rechtswidrig; verhält er sich verständigungskonform, so ist er insoweit rechtmäßig. Wendet sich der Steuerpflichtige mit einem Rechtsbehelf gegen einen verständigungswidrigen Steuerverwaltungsakt, so macht er damit seinen Erfüllungsanspruch geltend. Wendet er sich gegen einen den Verständigungsvertrag vollständig berücksichtigenden Steuerverwaltungsakt, so wird er die Wirksamkeit dieses öffentlich-rechtlichen Vertrages in Zweifel ziehen müssen. Letztere ist daher inzidenter in beiden Fällen zu überprüfen.²³⁵

Umstritten ist, ob auch die Finanzgerichte an eine zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem erzielte Verständigung gebunden sind.

Die überwiegende Auffassung in der Literatur bejaht dies²³⁶; ihr ist zuzustimmen.

Die sachverhaltskonkretisierenden Absprachen können ihre befriedende Funktion nur dann erreichen, wenn sie auch die Gerichte binden und insoweit deren Sachverhaltsermittlungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) einschränken. Dies wird zum Teil als Schritt in Richtung der Dispositionsmaxime angesehen, doch bleibt die rechtsstaatliche Letztverantwortung der Behörde für den Abschluss der Verständigung gewahrt.

Aufgabe des Gerichts ist es nur, das Verwaltungshandeln auf Antrag des davon betroffenen Bürgers und im beantragten Umfang zu überprüfen (Art 19 Abs. 4 GG), nicht aber, das Handeln der Verwaltung gleichsam objektiv zu kontrollieren.

Das Gericht kann die Verständigung lediglich auf ihre Zulässigkeit hin überprüfen. Ist diese zu bejahen, so hat es die getroffenen inhaltlichen Vereinbarungen zu akzeptieren

²³⁵ *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 172; v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 192; *ders.*, AO-StB 2002, 275, 280; *Seer*, BB 1999, 78, 83; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 37 und 45.

²³⁶ *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 37; v. *Wedelstädt*, DB 1991, 515, 517; *ders.*, AO-StB 2001, 190, 193; *ders.*, in: Schwarz, § 76 FGO Rn. 26; *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 173; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 420 f; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 65. Ebenso: FG Saarland, Urteil vom 04. Februar 1998 1 K 184/95, EFG 1998, 686. A. A. *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2097; wohl auch: *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 44.

und sie, ohne diesbezüglich weitere eigene Ermittlungen anzustellen, auch seiner Entscheidung zu Grunde zu legen. Nur wenn der Verpflichtungsvertrag Verständigung unwirksam und daher ohne Rechtsgrundwirkung sein sollte, ist das Gericht wieder zur unbeschränkten Prüfung der materiellen Sach- und Rechtslage gehalten.²³⁷

²³⁷ V. *Wedelstädt*, DB 1991, 515, 517; *ders.*, AO-StB 2001, 190, 193; *ders.*, in: Schwarz, § 76 FGO Rn. 26; *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 173; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 420 f; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 65. Ebenso: FG Saarland, Urteil v. 04. Februar 1998 1 K 184/95, EFG 1998, 686. A. A.: *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2097, allerdings mit dem Hinweis, dass das Finanzgericht regelmäßig einen unstreitigen Sachverhalt seiner Beurteilung zugrunde legen wird; so wohl auch: *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 44.

H) Nichteintritt und Entfall der Bindungswirkung

Wie im bisherigen Verlauf der Arbeit dargelegt, beruht die Bindung an die tatsächliche Verständigung auf Vertragsgrundsätzen, denn sie stellt ihrer Rechtsnatur nach einen öffentlich-rechtlichen Vertrag dar. Wie jeder Vertrag, so kann auch die Verständigung nichtig²³⁸ oder anfechtbar²³⁹ sein, es geht dabei im wesentlichen um die Auswirkungen von Umständen, die zwar bei Vertragsabschluß bereits vorgelegen haben, aber einer oder beiden Parteien erst im Nachhinein bekannt geworden sind.

Überdies gilt es, die Auswirkungen solcher Umstände, die überhaupt erst nachträglich eingetreten sind²⁴⁰, zu bestimmen.

I) Nichtige Verständigungen

1) Nichtigkeit mangels Vorliegens der Verständigungsvoraussetzungen

Nichtig ist zunächst eine Verständigung, die nicht die oben ausführlich dargestellten Voraussetzungen erfüllt²⁴¹, sei es, dass gar kein Fall erschwerter Sachverhaltsermittlung (bzw. nach hier vertretener Auffassung gegebenenfalls auch ungeklärter Rechtslage²⁴²) vorgelegen hat²⁴³, dass eine Entscheidung nach Beweislastgrundsätzen vorrangig gewesen wäre²⁴⁴, dass die Verständigung zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen würde²⁴⁵, dass sie ohne hinreichende Mitwirkung des zuständigen Amtsträgers zustande gekommen ist²⁴⁶, oder dass es ihr an einem der sonstigen Erfordernisse mangelt²⁴⁷.

²³⁸ Dazu sogleich unter H I.

²³⁹ Genauer gesagt ist nicht die Verständigung selbst als Vertrag, sondern vielmehr die Willenserklärungen, deren Übereinstimmung zu ihrem Abschluss geführt haben, unter bestimmten Voraussetzungen anfechtbar. Dazu mehr unter H II.

²⁴⁰ Dazu unter H III.

²⁴¹ Siehe nochmals 1. Teil F. Ebenso: *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 66; *ders.*, BB 1999, 79, 83 f; *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1399; v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 193, m. w. N. Einschränkend: *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 176: Nichtigkeit nur dann, wenn Zulässigkeitsvoraussetzungen offensichtlich nicht vorgelegen haben (Gedanke des § 125 Abs. 1 AO).

²⁴² Zur Erinnerung: Nach Meinung des BFH sind ausschließlich Rechtsfragen betreffende Verständigungen ohnehin nichtig, vgl. den Meinungsstreit oben, 1. Teil E. Dazu in aller Kürze m. w. N. auch: v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 193.

²⁴³ Vgl. 1. Teil F I.

²⁴⁴ Vgl. 1. Teil F I.

²⁴⁵ Vgl. 1. Teil F II.

²⁴⁶ Vgl. 1. Teil F III.

²⁴⁷ Vgl. 1. Teil F IV.

2) Nichtigkeit aus den in § 59 VwVfG genannten Gründen

Ansonsten kommen als Nichtigkeitsgründe die in § 59 VwVfG als Spezialregelung für den öffentlich-rechtlichen Vertrag aufgezählten in Betracht. Über § 59 Abs. 1 VwVfG können insbesondere die im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) für Willenserklärungen bzw. bzgl. Rechtsgeschäften/Verträgen aufgeführten Nichtigkeitsgründe eingreifen, wie § 117 Abs. 1 BGB (Scheingeschäft); § 118 BGB (Mangel der Ernstlichkeit); § 134 BGB (Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot); § 138 BGB (Verstoß gegen die guten Sitten); § 154 Abs. 1 BGB (offener Einigungsmangel).²⁴⁸

Ein versteckter Einigungsmangel i. S. d. § 155 BGB hindert hingegen die Wirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung regelmäßig nicht, sondern begrenzt lediglich deren Reichweite. Er führt dazu, dass die Beteiligten und die Finanzgerichte in den von der Absprache umfassten Punkten gebunden sind, hinsichtlich aller weiteren Umstände aber ihre Sachaufklärungspflicht - und gegebenenfalls ihre Schätzungsbefugnis - fortbesteht.²⁴⁹

3) Nichtigkeit analog § 779 BGB

Ebenfalls nichtig ist eine Verständigung, wenn beide Parteien über einen Umstand irren, von dem sie gemeinsam bei Vertragsschluss als unstreitige und feststehende Grundlage ausgegangen sind, und der Streit oder die Ungewissheit bei Kenntnis der Sachlage nicht entstanden wäre.

Bei zivilrechtlichen Vergleichen greift in diesen Fällen das Fehlen der beiderseitigen (subjektiven) Geschäftsgrundlage § 779 Abs. 1 BGB ein und hat die Nichtigkeit der

²⁴⁸ *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1397 f; *Fumi*, EFG-Beilage 19/98, Nr.1 (S. 76); v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 193 m. w. N.

²⁴⁹ *Buciek*, DStZ 1999, 389, 398. Ebenso: Niedersächsisches FG, Urteil v. 19. Januar 1995 II 22/91, 36/91, EFG 1998, 1374, 1376 f., mit Anm. *Fumi*, EFG-Beilage 19/98, Nr.1 (S. 76), der vorschlägt, die sich aus dem versteckten Einigungsmangel ergebende Lücke im Wege einer ergänzenden Vertragsauslegung zu schließen, wobei die zwischen den Beteiligten getroffene Regelung entsprechend dem Zweck und der Interessenlage folgerichtig zu ergänzen wäre. *Schleifenbaum/Schormann*, Festschrift für 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte im Steuerrecht, S. 681, 686, führen ebenfalls aus: „Zwar berührt ... die Lückenhaftigkeit einer tatsächlichen Verständigung deren Bindungswirkung nicht, da für das Zustandekommen einer Einigung die zivilrechtlichen Regelungen der §§ 154, 155 BGB anzuwenden sind, so dass ein verdeckter Einigungsmangel die übrigen vereinbarten Punkte unberührt lässt, sofern nicht eine Unwirksamkeit nach § 139 BGB gegeben ist. Das eigentliche Ziel der Befriedigung des Steuerstreits durch die Verständigung ist jedoch nicht erreicht und die Auseinandersetzung wird aus Verbitterung über dieses nicht erreichte Ziel hinsichtlich der offenen Punkte häufig mit umso größerer Härte geführt. Denn die Steuerfah-

getroffenen Absprache zur Folge. Die analoge Anwendung dieser Regelung auf Verständigungen als steuerrechtliche Vergleichs- bzw. Feststellungsverträge²⁵⁰ führt auch dort zur Bedeutsamkeit von den beschriebenen beidseitigen Irrtümern über (den als feststehend zu Grunde gelegten Sachverhalt -) sog. *caput non controversum*.²⁵¹

Zu unterscheiden vom hier behandelten beiderseitigen Irrtum ist auch der nur einseitige Irrtum über (vermeintlich) feststehende, außerhalb der geregelten Ungewissheit beheimatete grundlegende Umstände bei Vertragsschluss, der etwa eintreten kann, weil der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzbehörde bewusst wahrheitswidrige oder unvollständige Angaben macht. Eine Heranziehung von § 779 Abs. 1 BGB analog scheidet in derlei Fällen aus. Gleichwohl kann die Verständigung nach befürwortenswerter Ansicht auch unter diesen Bedingungen keine verbindliche Wirkung entfalten.²⁵²

4) Nichtigkeit aus sonstigen Gründen, insbesondere wegen unzulässiger Drohung (bei Verstoß gegen das sog. Koppelungsverbot) oder arglistiger Täuschung

Ob es neben den bereits aufgeführten Umständen noch weitere gibt, die per se zur Nichtigkeit der Verständigung führen, ist umstritten.

a) Meinungsstand

So wird die Ansicht vertreten, eine Verständigung sei auch dann nichtig, wenn sie unter Ausübung von unzulässigem Druck oder unter der Drohung mit einem noch anhängigen Strafverfahren zustande kommt.

dung neigt dann leicht zu dem Argwohn, der Betroffene habe den nicht geklärten Punkt insgeheim bewusst ausgeklammert. Das ursprünglich mit der Einigung geschaffene gegenseitige Vertrauen ist dann nicht mehr vorhanden.“

²⁵⁰ Vergleichs- und Feststellungsvertrag unterscheiden sich lediglich darin, dass nur für ersteren das Merkmal des „gegenseitigen Nachgebens der Parteien“ obligatorisch ist. Indes gehören beide zum Typus der sog. Feststellungsgeschäfte, deren Zweck darin besteht, einen unsicheren oder bestrittenen Rechtszustand unter den Parteien für das konkrete Rechtsverhältnis zu einem sicheren und unbestreitbaren zu machen. Grundlegend dazu: v. *Thur*, Der allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, Bd. II/2, § 79 (S. 247 ff.); außerdem: *Larenz*, Schuldrecht I, § 7 IV, S. 94, § 19 I (S. 268).

²⁵¹ So für den Vergleichsvertrag: *Schröder*, Der Prozessvergleich, S. 174; *Schimpf*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, S. 298 f. Für die Verständigung: *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 44.

Ebenso: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 367 f, der allerdings sicherlich zu Recht konstatiert, dass der praktische Anwendungsbereich des § 779 BGB analog für Feststellungsverträge eher gering zu veranschlagen sei. Wäre nämlich bei Kenntnis der Parteien die Ungewissheit gar nicht erst entstanden, so fehle es in der Regel bereits an einer Situation objektiver Ungewissheit über die Sach- oder Rechtslage. Eine eigenständige Bedeutung könne der Nichtigkeitstatbestand des § 779 Abs. 1 BGB daher nur erlangen, wenn der Irrtum für beide Seiten objektiv unvermeidbar gewesen sei.

Hier würden Besteuerung und Strafverfolgung dysfunktional auf sachfremde Weise miteinander gekoppelt.²⁵³ Gerade dies verbiete sich aber nach dem aus dem Rechtsstaats- bzw. Gesetzmäßigkeitsprinzip abzuleitenden sog. Koppelungsverbot, welches im Recht der öffentlich-rechtlichen Verträge zugleich ein gesetzliches Verbot im Sinne von § 134 BGB statuieren. Einem derart zustande gekommenen Vergleichsvertrag müsse daher die Wirksamkeit versagt bleiben.²⁵⁴

Das Gleiche – Nichtigkeit der Verständigung – müsse gelten, wenn der Steuerpflichtige bewusst wahrheitswidrige Angaben gemacht bzw. Tatsachen verschwiegen habe, um so in den Genuss einer für ihn günstigen Vereinbarung zu gelangen.²⁵⁵

Andere Autoren plädieren in Fällen von Drohung oder arglistiger Täuschung für eine Anwendung der Anfechtungsregeln analog § 123 BGB.²⁵⁶ Die Drohung bzw. die Täuschung müsste dann für die Erklärung des Anfechtenden kausal gewesen sein. Dies ist zu bejahen, wenn er sie bei Kenntnis der Sachlage sowie verständiger Würdigung des Falles nicht abgegeben hätte. Davon kann allerdings ausgegangen werden, wenn der Anfechtende durch die Abgabe der Erklärung einen wirtschaftlichen Nachteil erlitten hat, was wiederum die Regel sein wird, da die anfechtende Partei der Gegenseite aufgrund der Drohung oder Täuschung mehr als ohne diese Umstände entgegengekommen sein dürfte.

²⁵² Siehe dazu sogleich im Anschluss I. Teil H I 4, insbesondere 4 d.

²⁵³ Sowohl das angedrohte Verhalten (das Mittel), wie auch der damit angestrebte Erfolg (der Zweck) mögen dabei für sich betrachtet durchaus rechtlich unbedenklich sein, ihre Verknüpfung erweist sich indessen in bestimmten Verfahrenssituationen als inadäquat und kann somit zur Rechtswidrigkeit führen.

Zur wechselseitigen Druckausübung von Finanzbehörde und Steuerpflichtigem bzw. seinem Berater im Rahmen der Verhandlungen zum Abschluss einer kooperativen Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, vgl. ausführlich unten 3. Teil B III 2 c, insbesondere Fußnote 632.

²⁵⁴ *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 65; *ders.*, BB 1999, 78, 84; *ders.*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 378 ff, sowie 359 ff, (360 f, mit einem weiteren Beispiel für einen zur Nichtigkeit (zumindest aber Anfechtbarkeit, s. dazu in dieser Arbeit sogleich I. Teil H II) einer Verständigung führenden Verstoß gegen das Koppelungsverbot: Wenn das Finanzamt gegenüber dem Steuerschuldner die Anregung eines Gewerbeuntersagungsverfahrens androht, um ihn zur einvernehmlichen Steuerschuldentilgung zu bringen, so instrumentalisiert es eine außersteuerliche Maßnahme dysfunktional zur Steuervollstreckung.); v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 193; i. Erg. auch: *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 176; *Kottke*, DB 1999, 820, 822; *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11630; wohl auch: *Dannecker*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 47, 71. Ebenso: FG Münster, Beschlüsse v. 29. Januar 1996 8 V 5581/95 E, U und 8 V 188/96 U, EFG 1996, 464, 465 f. Dazu bereits oben I. Teil G I, insbes. Fn. 200.

²⁵⁵ *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 67; *ders.*, BB 1999, 78, 84; v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 193; *Vogelberg*, PStR 2000, 254, 255; i. Erg. auch: *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 176. Ebenso: BGH, Urteil vom 26. Oktober 1998 5 StR 746/97 (LG Köln), wistra 1999, 103, 106=NSStZ-RR 1999, 184, siehe die bereits wörtlich wiedergegebenen Urteilsgründe in Fn. 149.

²⁵⁶ Vgl. die umfassende Darstellung bei: *Eich*, AO-StB 2001, 236, 237 f. Ebenso: *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2098. Ähnlich, aber weiter differenzierend: *Buciek*, DStZ 1999, 389, 400.

Nach einer weiteren Auffassung begründen Drohung bzw. arglistige Täuschung weder a priori einen Nichtigkeitsgrund, noch führen sie zu einer Anfechtbarkeit der Verständigungserklärung.²⁵⁷

b) Stellungnahme

Die unterschiedlichen Ansichten zur Nichtigkeit bzw. Wirksamkeit einer Verständigung, die auf eine Drohung oder arglistige Täuschung zurückgeht, liegen im oben bereits angerissenen Streit hinsichtlich des Umfangs und der Tragweite ihrer Bindungswirkung begründet.²⁵⁸

Hier wurde vertreten, dass die als Rechtsgrund fungierende Verständigung normative Ergänzungs- und Maßstabsfunktion besitzt, jedoch – um nicht in Widerspruch zum nachfolgenden Steuerverwaltungsakt treten zu können - keine stärkere Bestandskraft aufweisen darf als die von ihr vorbereitete Endentscheidung. Letzteres wird vermieden, wenn man die Nichtigkeitsfolge für die Verständigung auf solche Fehler erstreckt, welche die Finanzbehörde zur Korrektur eines rechtswidrigen Steuerverwaltungsakts verpflichten. Wenn also der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt steuererhebliche Tatsachen verschweigt und deshalb die tatsächliche Verständigung nichtig ist und ergo keine Rechtsgrundwirkung entfalten kann, so steht einer Korrektur des nachfolgenden (verständigungskonformen) Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO insoweit nichts entgegen.²⁵⁹

Die im Rahmen der Darstellung des Meinungsstandes zuletzt angeführte Auffassung, die einer Vereinbarung im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Vergleichsvertrages weitergehende Bedeutung als einem (rechtskräftigen) Steuerbescheid zumisst und ihre Bindungswirkung für stärker hält, als dies bei einseitigem Verwaltungshandeln möglich

²⁵⁷ *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1398 ff. *Thiel*, DB 1988, 1343, 1352. Bzgl. Drohung mit weiteren strafrechtlichen Ermittlungen dahingehend auch: FG Berlin, Urteil v. 13. Januar 1987 VII 474/84, EFG 1987, 439, 440: Dass die Verständigung unter dem Eindruck eines Steuerstrafverfahrens abgeschlossen worden sei, begründe – zumindest in der Regel - keinen Anfechtungs- oder sonstigen Auflösungsgrund. Der Steuerpflichtige könne sich nicht mit Erfolg darauf berufen, er habe die tatsächliche Verständigung nur geschlossen, weil er wegen weiterer längerer Ermittlungen besorgt gewesen sei und, dass er nur unter dem Druck des laufenden Strafverfahrens gehandelt habe. Insofern sei weder das Hervorrufen von Zeitmangel, noch die Ankündigung weitere, eventuell lästige oder sogar geschäftsschädigende Ermittlungen zu ergreifen, die Ausübung rechtswidrigen Drucks, der auch nur zu einer Anfechtungsmöglichkeit führen würde.

²⁵⁸ Vgl. oben I. Teil G I.

²⁵⁹ Ausführlicher und sehr anschaulich: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 411 ff. Ebenso: *ders.*, BB 1999, 78, 84; *ders.*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 67; v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 192.

ist²⁶⁰, führt zu rechtsstaatlich untragbaren Ergebnissen, wenn sie hier in Konsequenz eine Änderungsveranlagung ausschließt. Sie nimmt in den Fällen unrichtig oder unvollständig angegebener Tatsachen eine einseitige Risikoverteilung zu Lasten der Finanzbehörde vor – und damit, so der zutreffende Hinweis von Seer²⁶¹, letztlich zu Lasten der Solidargemeinschaft der Steuerzahler.

Dabei wird die oben dargestellte sphärenorientierte Mitverantwortung des Steuerpflichtigen²⁶² für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Sachaufklärung verkannt.

Im Übrigen greift die Argumentation der Vertreter dieser Ansicht zu kurz.

Iwanek²⁶³ führt aus: „Eine arglistige Täuschung setzt das Hervorrufen oder Aufrechterhalten eines Irrtums durch Vorspiegelung oder Verschweigen von Tatsachen voraus. (...) Diese Täuschung der Finanzbehörde ist jedoch nur da möglich, wo der Prüfer keine Zweifel an den Angaben des Steuerpflichtigen hat. Denn derjenige, der an der Richtigkeit von Tatsachen zweifelt, kann begrifflich über ihr Vorliegen nicht irren, also auch nicht getäuscht werden. Der Steuerpflichtige müsste also derart bestimmt aufgetreten sein, dass der Prüfer, abgesehen von allgemeinen Zweifeln, die üblicherweise bestehen, von der Richtigkeit des vereinbarten Ergebnisses überzeugt ist. Sollte der Fall jedoch so liegen, ist einer Verständigung als Vergleichsvertrag schon die Grundlage entzogen. Es läge kein Fall des gegenseitigen Nachgebens mehr vor, es fehlten die Voraussetzungen eines Vergleichsvertrages, so dass ein Nichtigkeitsgrund i. S. d. § 59 Abs. 2 Nr. 3 VwVfG in Betracht käme. Im übrigen muss festgestellt werden, dass dann, wenn der Prüfer eine tatsächliche Verständigung befürwortet, obwohl er ein höheres Ergebnis vermutet, aber nicht mit der erforderlichen Gewissheit beweisen kann oder die erforderlichen zeitraubenden Ermittlungen unverhältnismäßig wären, keinem Irrtum über das tatsächliche Vorliegen der Besteuerungsgrundlagen unterliegt.“

Dem ist entgegenzuhalten: Auch wenn die Parteien bei Verständigungsabschluss einen gewissen Grad an Unsicherheit dokumentieren und damit zugleich einen möglichen Irrtum über die tatsächliche Lage bewusst in Kauf nehmen, so bedeutet dies nicht, dass sie keiner Täuschung mehr unterliegen könnten. Ausgehend von den ihnen bekannten Tatsachen, stecken sie gemeinsam einen Rahmen ab, in den sich auch die nicht klar ermittelbaren Sachverhaltsgegebenheiten einfügen sollen.²⁶⁴

Soweit die Finanzbehörde bereits über Tatsachen im Unklaren gelassen wird, die sonst ohne weiteres nachvollziehbar und der Besteuerung zu Grunde legbar gewesen wären,

²⁶⁰ Iwanek, DStR 1993, 1394, 1398 ff. Ähnlich: *Rüsken*, in: Beermann, § 78 AO Rn. 68.

²⁶¹ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 412.

²⁶² Vgl. oben I. Teil F I 1.

²⁶³ *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1398.

²⁶⁴ Vgl. bereits die Darstellung oben, I. Teil H I 3, sowie sogleich II (am Ende).

irrt sie bereits über die (vermeindlich) feststehende und unstreitige Grundlage, der dann noch der im Wege der Verständigung vereinbarte Aufschlag (wegen der unklaren weiteren Besteuerungstatsachen) hinzu zu addieren ist. Die Finanzbehörde wird in diesen Fällen also über Tatsachen getäuscht, an deren Richtigkeit sie gerade nicht gezweifelt hat (sog. *caput non controversum*).

Die Täuschung wirkt sich auf das Gesamtergebnis des nachfolgenden Steuerwaltungsaktes in einem Bereich aus, der nicht von vornherein als unsicher gegolten hat. Es tritt mit anderen Worten nicht das Risiko ein, welches einen jeden Verständigung immanent ist und welches die Finanzbehörde durch den Abschluss der Verständigung gleichsam in Kauf genommen hätte. Es geht nicht darum, dass das hinsichtlich des unsicheren Sachverhalts (sog. *caput controversum*) Vereinbarte den wirklichen Gegebenheiten nicht entspricht, und sich dies zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. Vielmehr ist der Finanzbehörde durch die Täuschung, der sie unterlegen ist, bereits die Grundlage, auf der sie ihre Schätzung hinsichtlich des Nichtermittelbaren zu treffen hatte, genommen worden.

Sie kann daher im Rahmen der Verständigungsverhandlungen nur von einer falschen Ausgangsposition ausgegangen sein. Genau diesen Nachteil einer Partei will aber der Tatbestand der arglistigen Täuschung in diesem Zusammenhang ausschließen.

Eine unabänderliche Bindungswirkung kann unter diesen Umständen nach richtiger Ansicht nicht eintreten.

Eine daneben theoretisch denkbare Anfechtung des Vertrages wegen arglistiger Täuschung (§ 123 Abs. 1 BGB (analog)) – wie von der im Rahmen der Darstellung des Meinungsstands als zweites genannten Auffassung befürwortet - wird aufgrund der Nichtigkeitssanktion überflüssig. Allenfalls dann, wenn aus Sicht des Berechtigten Zweifel an der Nichtigkeit des Vertrags bestehen, kann eine Anfechtung ausnahmsweise zur Klärung sinnvoll sein.²⁶⁵

Zwar würde auch eine bloße Anfechtbarkeit der Verständigung praktisch wohl so gut wie immer zu einer rückwirkenden Nichtigkeit führen können, insbesondere die Nachweisführung der Kausalität zwischen Anfechtungsgrund und abgegebener Willenserklärung dürfte wie aufgezeigt²⁶⁶ kaum jemals Schwierigkeiten bereiten.

²⁶⁵ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 359; ders., BB 1999, 79, 84.

²⁶⁶ Vgl. oben I. Teil H I 1 bb).

Es verbleibt jedoch ein gravierender Unterschied prozessualer Natur: Während die Nichtigkeit einer Verständigung im Einspruchsverfahren oder bei Gericht von Amts wegen zu beachten ist, müsste sich eine Partei gegebenenfalls auf eine ihrerseits erklärte Anfechtung berufen.²⁶⁷

II) Anfechtbare Verständigungen

Der Bundesfinanzhof hat sich bisher noch nicht dazu geäußert, ob und gegebenenfalls wie eine auf den Abschluss einer tatsächlichen Verständigung gerichtete Erklärung angefochten werden kann.

Auch das steuerrechtliche Schrifttum ist insoweit bisher wenig ergiebig.

Immerhin sprechen sich einige Autoren, insbesondere solche, die die Verständigung als öffentlich-rechtlichen Vertrag ansehen, für eine – teilweise eingeschränkte - analoge Anwendung der §§ 119 ff BGB aus.²⁶⁸

Eine Anfechtung kommt allerdings überhaupt nur in Betracht, wenn der Steuerbescheid, der auf Grundlage der Verständigung erlassen worden ist, noch nicht bestandskräftig ist, bzw. nach verfahrensrechtlichen Vorschriften noch geändert werden kann.

Die Folgen einer unwirksamen Verständigung können nur dann noch rückgängig gemacht werden.²⁶⁹

Nach Auffassung der Verwaltung stellt die Aufhebung oder Abänderung einer tatsächlichen Verständigung weder eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache i. S. d. § 173 Abs. 1 AO dar, noch ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO.²⁷⁰

²⁶⁷ So in d. Zusammenhang der zutreffende Hinweis von: *Schick*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 175.

²⁶⁸ Am weitesten geht: *Eich*, AO-StB 2001, 236 ff. Einschränkend: *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 201 AO Rz. 176. Differenzierend: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 354 ff (Weitergehende Anfechtungsmöglichkeiten für den Steuerpflichtigen als für die Steuerbehörden, vgl. sogleich unter Ziff. 1 und 2 im Rahmen dieses Gliederungspunktes). Gegen jedwede Anfechtungsmöglichkeit: *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1397 ff.

²⁶⁹ *Eich*, AO-StB 2001, 236, 237; v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 193; *ders.*, DB 1991, 515, 517.

²⁷⁰ Z. B. OFD München v. 2. Juni 1998 – S 0223-6 St 312, FR 1998, 710, 711; OFD Hannover v. 27. April 1998 – S 0223-19 StO 421/ S 0223-22 StH 321, NWB DokSt.; Fach 2 A, 1103,1106. Ebenso: *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 45; v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 193; *ders.*, DB 1991, 515, 517. Daraus folgt wie gesagt, dass die Aufhebung oder Änderung einer Verständigung nur berücksichtigt werden kann, wenn die Änderung der Steuerfestsetzung anderweit verfahrensrechtlich zulässig ist, wie z. B. in den Fällen der §§ 172, 177, 367 Abs. 2 S. 2 AO, bzw. wenn sich aufgrund von - wegen des Wegfalls der Verständigung durchgeführten - weiteren Ermittlungen zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen neue Tatsachen und Beweismittel im Sinne von § 173 AO ergeben haben.

In der Praxis sind vor allem die Irrtumsfälle, der Erklärungsirrtum und der Inhaltsirrtum, sowie die Fälle der Drohung oder arglistigen Täuschung als Anfechtungstatbestände von Bedeutung. Bezüglich der beiden letztgenannten Fälle wurde soeben²⁷¹ bereits die Auffassung dargetan, dass eine hiervon betroffene Verständigung von vornherein keine Wirksamkeit erlangt, dass also eine Anfechtung, obwohl theoretisch denkbar, grundsätzlich nicht mehr von Nöten ist.

Die beiden erstgenannten Fälle, Erklärungs- bzw. Inhaltsirrtum, können hingegen unter Umständen zu einer Anfechtbarkeit einer Verständigungserklärung führen.

Vorab sei aber nochmals klargestellt: Als bei Erlass des Steuerbescheides bereits bekannt müssen alle Beteiligten solche Umstände gegen sich gelten lassen, auf die sich die tatsächliche Verständigung inhaltlich gerade bezieht. Insoweit nehmen beide Seiten einen gewissen Unsicherheitsgrad und damit zugleich einen möglichen Irrtum über die Sach- und Rechtslage bewusst in Kauf, eine Anfechtung wegen Irrtums ist insoweit ausgeschlossen.²⁷²

Im Übrigen erscheint es sinnvoll, zwischen Anfechtungsmöglichkeiten des Steuerbürgers und solchen der Finanzbehörden zu differenzieren, anstatt die Anwendung der Anfechtungsregeln generell abhandeln zu wollen.

1. Anfechtungsmöglichkeiten der Steuerbehörde

Ob die Behörden ihre verwaltungsrechtlichen Willenserklärungen analog den §§ 119 ff BGB wegen Willensmängeln anfechten können, ist zu Recht in Zweifel gezogen worden. Zwar können auch die für die Behörde handelnden Amtswalter subjektiven Fehlvorstellungen und Willensmängeln unterliegen. Allein daraus ergibt sich aber im Verwaltungsrecht anders als im Zivilrecht noch kein Recht zur Anfechtung. Vielmehr darf sich die Verwaltung nur dann von ihrer Willenserklärung wieder lösen, wenn sich der Irrtum (bzw. u. U. gegebenenfalls eine Täuschung oder Drohung, s. o.) auch auf die Rechtmäßigkeit der getroffenen Regelung ausgewirkt hat.²⁷³

²⁷¹ Vgl. noch einmal 1. Teil H I 4, insbesondere 4 b.

²⁷² Vgl. bereits oben 1. Teil H I 4 b. Außerdem (statt vieler): *Offerhaus*, DStR 2001, 2093, 2098; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 366 f; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 67; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 44.

²⁷³ Grundlegend für den Verwaltungsvertrag: *Bosse*, Der subordinationsrechtliche Verwaltungsvertrag, S. 87. Ihm folgend: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 354 ff. A. A. hingegen: *Sontheimer*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, S. 206.

Als Paradigma für diese Feststellung lässt sich die Rechtsentwicklung zum Verwaltungsakt heranziehen. Auch hier wurde anfänglich auf den zivilrechtlichen Regelungskomplex über die Anfechtung zurückgegriffen, ehe sich die Auffassung durchsetzte, dass es dessen wegen der Möglichkeit der Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes nicht wirklich bedarf. Unbeschadet der damit einhergegangenen Emanzipation vom Zivilrecht lassen sich zugegebenermaßen auch heute noch Spuren der zivilrechtlichen Anfechtungstatbestände in den Vorschriften bzgl. der (Steuer-)verwaltungsakte finden.

Ein Blick in die Korrektornormen verdeutlicht: In §§ 130 Abs. 2 Nr. 2, 172 Abs. 1 Nr. 2 c AO, 48 Abs. 2 S. 3 Nr. 1 VwVfG ist der § 123 BGB zugrunde liegende allgemeine Rechtsgedanke aufgegriffen worden; §§ 173 Abs. 1, 130 Abs. 2 Nr. 3 AO, 48 Abs. 2 S. 3 Nr. 2 VwVfG zeigen klare Parallelen zu den (Tatsachen-)irrtumsfällen des § 119 BGB.

Gleichwohl bleibt zu konstatieren: Der Grund für die Korrekturmöglichkeiten besteht in diesen Fällen nicht abstrahiert in der unlauteren Einwirkung auf die Willensentschließung bzw. dem behördlichen Irrtum, sondern erst in der dadurch bewirkten Fehlerhaftigkeit des Verwaltungsaktes, der Inkongruenz zwischen Verwaltungsakt und Gesetz. Erweist sich ein Verwaltungsakt trotz Täuschung oder Drohung im Ergebnis ausnahmsweise einmal als rechtmäßig, so kann eine Rücknahme nicht erfolgen.

Ein Behördenirrtum über die Richtigkeit bzw. Vollständigkeit von Angaben, Tatsachen oder Beweismitteln führt nur dann zu einer Korrektur des Verwaltungsaktes, wenn die Behörde diesen bei rechtzeitiger Kenntnis gar nicht oder nur mit abweichendem Inhalt hätte erlassen dürfen. Auch die sog. Berichtigung wegen offener Unrichtigkeiten nach §§ 129 AO, 42 VwVfG bildet hierzu keine wirkliche Ausnahme. Sie kommt, wie § 119 Abs. 1 Alt. 2 BGB, im Falle eines Irrtums über die Erklärungshandlung in Betracht²⁷⁴, unterscheidet sich jedoch von der Anfechtung wegen eines Erklärungsirrtums darin, dass der Irrtum für den Adressaten offensichtlich sein muss.

Wegen dieses Evidenzerfordernisses wird die Berichtigung vom Bundesverwaltungsgericht und der herrschenden Meinung auch nicht als Fehlerkorrektur, sondern als bloße Klarstellung - sogar ohne Verwaltungsaktqualität – begriffen.²⁷⁵

²⁷⁴ Vgl. BVerwG, Urteil v. 12. Juli 1972 VI C 24. 69, BVerwGE 40, 212, 216.

²⁷⁵ Vgl. BVerwG, Urteil v. 15. Mai 1970 VI C 26. 66, DÖV 1970, 747 f.; *Jachmann*, Berichtigung offenbar unrichtiger Verwaltungsakte, S. 77 ff.; *Musil*, DÖV 2001, 947, 948 f.; offengelassen v. BFH, Urteil v. 8. März 1989 X R 116/87, BStBl II 1989, 531, 533, m. w. N. Dass allerdings dazu die BFH-Rechtsprechung, z. B. Urteile v. 31. März 1987 VIII R 46/83, BStBl II 1987, 588, und vom 8. April 1987 II R 236/84, BStBl II 1988, 164, nicht passt, nach der weiterhin verwaltungsinterne mechanische Fehler, seien sie auch für den Außenstehenden nicht ohne weiteres er-

Die Behörde kann sich also von einer hoheitlichen Willenserklärung in Form eines Verwaltungsaktes nicht bereits dann lösen, wenn allein ein Anfechtungsgrund des BGB gegeben ist, sondern erst nach einer Abwägung mit dem subjektiven Vertrauensschutz und dem objektiven Prinzip der Rechtssicherheit, wenn sich die durch die Willenserklärung intendierte Rechtsfolge zugleich als gesetzeswidrig erweist.

Diese gesetzliche Wertung ist übertragbar auf Verwaltungsverträge. Beim Abschluss eines Vertrages genießen die Finanzbehörden ebenso wenig Privatautonomie, wie beim Erlass eines Verwaltungsakts, der wirkliche innere Wille tritt deshalb auch dort hinter der Verpflichtung aus Gesetz und Recht zurück. Unter Berücksichtigung des Vertrauensschutzaspektes braucht somit auch erst dann in den Bestand eines Verwaltungsvertrags eingegriffen zu werden, wenn er sich als rechtswidrig herausstellt. Für Folgen der Rechtswidrigkeit stehen im Verwaltungsvertragsrecht jedoch spezifische Fehlersanktionen zur Verfügung, die einen behördlichen Rückgriff auf die unter der Suprematie der Privatautonomie konzipierten zivilrechtlichen Anfechtungsregeln entbehrlich machen.²⁷⁶

2. Anfechtungsmöglichkeiten des Steuerbürgers

Irrt sich der Steuerbürger bei der Abgabe seiner auf den Abschluss einer Verständigung gerichteten Willenserklärung, so kann dies dagegen zu deren Anfechtbarkeit führen. Beim Auseinanderfallen von abgegebener Erklärung und wahrem Willen des Steuerpflichtigen, kann so ausnahmsweise sein wahrer Wille Berücksichtigung finden, wenn er von einem seinerseitigen Anfechtungsrecht Gebrauch macht.

Ein Erklärungsirrtum liegt vor, wenn schon der äußere Erklärungstatbestand nicht dem Willen des Erklärenden entspricht, z.B. weil er sich versprochen oder verschrieben hat oder etwa einen Tippfehler übersieht. Ein solcher Irrtum kann insbesondere vorkommen, wenn ein Sachverhalt, auf den sich verständigt wurde, in Zahlen gefasst wird. Eine derart fehlerhafte Willenserklärung ist analog § 119 Abs. 1 Fall 2 BGB anfechtbar.²⁷⁷

kennbar, Anlass für eine Berichtigung nach § 129 AO geben können sollen, kritisiert zu Recht: *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 21 Rz. 391; *ders.*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, 358.

²⁷⁶ Unerreicht anschaulich und kompetent ist dies herausgearbeitet worden von: *Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, 354 ff, mit ausführlichen weiteren Nachweisen. Ebenso bereits früher: BVerwG, Urteil v. 21. September 1966 V C 155/65 (VGH München), BVerwGE 25, 72 ff.; *Götz*, JuS 1970, 1, 5; *Haueisen*, DVBl 1968, 285, 288; *ders.*, NJW 1969, 122 f. A. A.: *Kopp/Ramsauer*, § 60 VwVfG, Rn. 3.

²⁷⁷ *Eich*, AO-StB 2001, 236, 237; *Schick*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 201 AO Rz. 176; v. *Wedelstädt*, DB 1991, 515, 517; *Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, S. 366 ff. Ablehnend: *Iwanek*, DStR 1993, 1394, 1397 ff.

Ein Inhaltsirrtum ist gegeben, wenn der zwar der äußere Tatbestand der Erklärung mit dem Willen des Erklärenden übereinstimmt, dieser sich aber über die Bedeutung oder Tragweite seiner Erklärung irrt. Der Inhaltsirrtum ist mit anderen Worten dadurch gekennzeichnet, dass „der Erklärende weiß, was er sagt, er aber nicht weiß, was er *damit* sagt.“²⁷⁸

Ein im Zusammenhang mit dem Abschluss von steuerlichen Verwaltungsverträgen wichtiger Unterfall des Inhaltsirrtums ist der sog. Rechtsfolgenirrtum. Er tritt insbesondere in zwei Fallvarianten auf. In der ersten Variante fehlt dem Steuerpflichtigen bereits das Bewusstsein, dass der Verständigung überhaupt Verbindlichkeit zukommt, er hält sie irrtümlich für eine nur unverbindliche Absprache. In der zweiten Variante hingegen will sich der Steuerpflichtige durch die Verständigung zwar durchaus rechtlich binden, verkennt aber die Reichweite der Rechtsbindung.

Ein Rechtsfolgenirrtum der hier als erste Variante dargestellten Art führt nach herrschender Meinung zu einer Anfechtbarkeit der abgegebenen Erklärung. Wollte sich der Steuerpflichtige gar nicht binden, so fehlte ihm schon das Bewusstsein, eine rechtlich erhebliche Erklärung abzugeben (Erklärungsbewusstsein). Diese Fallgestaltung wird wertungsmäßig dem Inhaltsirrtum gleichgestellt und darauf § 119 Abs. 1 Fall 1 BGB analog angewendet, wenn der nach außen gesetzte Erklärungstatbestand dem Absender normativ zurechenbar ist.²⁷⁹

Bei einem Rechtsfolgenirrtum der hier als zweite Variante bezeichneten Art ist hingegen im Hinblick auf die Anfechtungsmöglichkeit zu differenzieren. § 119 BGB bietet keine allgemeine Restitutionsmöglichkeit für jeglichen Fall, in dem sich der Bürger über bestimmte gesetzliche Bestimmungen nicht ausreichend informiert hat, sondern kann nur bei den durch eine Willenserklärung privatautonom und originär herbeigeführten Rechtsfolgen ein Anfechtungsrecht begründen.²⁸⁰ Es ist deshalb zu prüfen, ob die Rechtsbindung des Steuerpflichtigen selbst zum Gegenstand der rechtsgeschäftlichen Willenserklärung gehört oder von Rechts wegen (ex lege) an das Rechtsgeschäft geknüpft wird. Nur ersterenfalls ist die Erklärung wie in den Rechtsfolgenirrtumsfällen

²⁷⁸ So die vielzitierte Formulierung von: *Lessmann*, JuS 1969, 478, 480 (mit Hervorhebung im Original).

²⁷⁹ *Eich*, AO-StB 2001, 236, 237. Vgl. auch: BGH, Urteile vom 07. Juni 1984 IX ZR 66/83, BGHZ 91, 324, 329 ff. und vom 02. November 1989 IX ZR 197/88, BGHZ 109, 171, 177; *Bydlinski*, JZ 1975, 1, 4 ff; *Larenz/Wolf*, BGB AT, § 36 IV 3 (Rn. 81 ff., S. 682), *Heinrichs*, in: Palandt, Einführung vor § 116 BGB, Rn 17.

²⁸⁰ Grundlegend: *Mayer*, Der Rechtsirrtum und seine Folgen im Bürgerlichen Recht, S. 184.

der ersten Variante (s. o.) anfechtbar, letzterenfalls ist § 119 Abs. 1 Fall 1 BGB nicht, auch nicht analog, anwendbar. Ebenso wie bei – unbestritten unbeachtlichen – Motivirrtümern liegen auch in den Fällen des Rechtsfolgeneintritts ex lege die Ursachen für den Irrtum außerhalb der abgegebenen Erklärung selbst. Der Erklärende hat gewusst und gewollt, was er sagt; er hat lediglich die Begleitumstände bzw. die Auswirkungen, die seine Erklärung mit sich bringt, falsch eingeschätzt. Wenn sich der Steuerbürger also beispielsweise über die steuerliche Belastung geirrt hat, welche aus der tatsächlichen Verständigung folgt, so führt dies grundsätzlich nicht zu einem seinerseitigen Anfechtungsrecht. Denn die steuerliche Belastung stellt zwar eine Folge der Verständigung dar, sie ergibt sich aber nicht aus der Vereinbarung selbst, sondern vielmehr aus der Anwendung der einschlägigen Steuervorschriften auf den entsprechend der Vereinbarung zu Grunde zulegenden Sachverhalt. Man könnte hier den Beweggrund des Steuerbürgers wie gesagt auch als Motivirrtum ansehen, der ebenfalls unbeachtlich wäre.²⁸¹

Der aufgezeigte Lösungsansatz zu den Anfechtungsmöglichkeiten des Steuerbürgers seiner auf den Abschluss einer Verständigung gerichteten Willenserklärung bringt das Allgemeininteresse an Rechtssicherheit und –frieden und das – davon u. U. divergierende – Individualinteresse an freiheitlicher Ausübung des Selbstbestimmungsrechts zu einem angemessenen Ausgleich. Dies gilt umso mehr, als es die Finanzbehörden selbst in der Hand haben, einer späteren Anfechtbarkeit wegen eines angeblichen Rechtsfolgenirrtums, wirksam vorzubeugen. Durch Aufklärung und unmissverständliche Fassung des Vertragstextes, dass die Verständigung eine verbindliche Festlegung bestimmter Besteuerungsgrundlagen beinhaltet, welche durch einen Rechtsbehelf nicht mehr zur Disposition gestellt werden können, sind derartige Irrtümer auf Seiten des Steuerpflichtigen von vornherein zu vermeiden.²⁸²

Liegt einer der dargestellten Anfechtungsgründe vor, so kann die der Steuerbürger seine Verständigungserklärung gemäß § 143 BGB analog anfechten.

Die Anfechtung erfolgt analog § 143 Abs. 1, 2 BGB durch eine erneute Erklärung

²⁸¹ Ebenso: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 361, 362 f; *Eich*, AO-StB 2001, 236, 237.

²⁸² Ähnlich bereits: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 361, 362 f.

gegenüber der Finanzbehörde. In Konsequenz der Rechtsprechung, die beim Verständigungsabschluss nach wie vor die persönliche Beteiligung des innerbehördlich zuständigen Amtsträgers verlangt, sollte die Anfechtung auch gegenüber diesem erfolgen.

Die Anfechtungsfrist bestimmt sich nach § 121 BGB analog. Die Anfechtungserklärung muss analog § 121 Abs. 1 BGB ohne schuldhaftes Zögern (unverzüglich) abgegeben werden; einem Abwesenden gegenüber gilt die Anfechtung als rechtzeitig erfolgt, wenn die Anfechtungserklärung unverzüglich abgesendet worden ist.

Die Anfechtung ist gemäß § 121 Abs. 2 BGB analog ausgeschlossen, wenn seit Abgabe der Verständigungserklärung zehn Jahre verstrichen sind.

Der Steuerpflichtige trägt die Beweislast für die Voraussetzungen des Anfechtungsrechts. Trifft der Berater in Vertretung seines Mandanten eine Verständigung mit der Finanzbehörde, so kommt es analog § 166 Abs. 1 BGB auf seine Kenntnisse bzw. sein Kennenmüssen der Umstände an. Ein Irrtum des Mandanten ist jedoch gemäß § 166 Abs. 2 BGB analog insoweit entscheidend, als er seinem Berater bestimmte Weisungen hinsichtlich des Verständigungsabschlusses erteilt hat.²⁸³

III) Auswirkungen eines nachträglichen Eintritts veränderter Umstände

Treten nach dem Abschluss eines Verständigungsvertrags Veränderungen der Sach- oder Rechtslage ein, so kann dies Auswirkungen auf dessen Bestand haben. Verständigungen in Bezug auf dauerwirkende oder –wiederkehrende Sachverhalte stehen unter der „*clausula rebus sic stantibus*“²⁸⁴, welche als Ausprägung des allgemeinen Rechtsgrundsatzes von Treu und Glauben im gesamten öffentlichen Recht einschließlich des Steuerrechts Geltung beansprucht²⁸⁵ und in § 60 Abs. 1 S. 1 VwVfG

²⁸³ Eich, AO-StB 2001, 236, 238.

²⁸⁴ Haben sich die Parteien hingegen bezüglich eines einmaligen, in der Vergangenheit liegenden Sachverhaltes verständigt, so kann diese Verständigung durch nachträglich eintretende neue Umstände nicht beeinflusst werden, vgl. Offerhaus, DStR 2001, 2093, 2098; von Wedelstädt, AO-StB 2001, 190, 193; Frotscher, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 45.

²⁸⁵ Zur Treu und Glauben Wurzel des Rechtsinstituts der „*clausula rebus sic stantibus*“: Simons, Leistungsstörungen verwaltungsrechtlicher Schuldverhältnisse, S. 180 f; Tober, Clausula rebus sic stantibus, S. 48 ff; Büchner, Die Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge, S. 142; Stern, in: Festschrift für Mikat, S. 775, 783, 785, 789; Efstratiou, Die Bestandskraft des öffentlich-rechtlichen Vertrags, S. 310 f, 315 f. Insbesondere für das Steuerrecht: Sontheimer, Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht, S. 202 ff., 203; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 422 ff; i. Erg. auch: Kottke, DB 1999, 820, 821 f.

ihre Kodifizierung gefunden hat.²⁸⁶ Die *clausula* ermöglicht die Berücksichtigung von nachträglichen Veränderungen vertragswesentlicher Umstände, indem der Vertrag ex nunc entsprechend angepasst oder, falls dies unmöglich bzw. nach Abwägung der widerstreitenden Rechtsgüter für eine Vertragspartei unzumutbar sein sollte, aufgehoben wird. Gegebenenfalls sind in die Zumutbarkeitsabwägung die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens sowie auf Seiten des Steuerpflichtigen der erwerbs- und eigentumssichernde Vertrauensschutz für den konkreten Einzelfall einzubeziehen.²⁸⁷

1) Nachträgliche Veränderungen der Sachlage

Den Ursprungsfall für eine Berufungsmöglichkeit auf die „*clausula rebus sic stantibus*“ stellt die nachträgliche Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse, die zum Abschluss des Verwaltungsvertrags geführt haben, dar.²⁸⁸

Aus dem Anwendungsbereich der *clausula* fallen somit a priori solche Tatsachen heraus, die bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses existent gewesen sind, ganz gleich, ob die Parteien sie gekannt haben, oder ob sie einer von ihnen oder gar beiden damals verborgen geblieben war.²⁸⁹ In dieser Unterscheidung zeigt sich eine deutliche Parallele zu dem für Verwaltungsakte geltenden Korrektursystem.²⁹⁰

²⁸⁶ § 60 Abs. 1 S. 1 VwVfG behandelt die „Anpassung oder Kündigung (eines öffentlich-rechtlichen Vertrags) in besonderen Fällen“ und lautet wörtlich: „Haben die Verhältnisse, die für die Festsetzung maßgeblich gewesen sind, sich seit Abschluss des Vertrages so wesentlich geändert, dass einer Partei das Festhalten an der ursprünglichen vertraglichen Regelung nicht zuzumuten ist, so kann diese Vertragspartei eine Anpassung des Vertragsinhalts an die geänderten Verhältnisse verlangen oder, sofern eine Anpassung nicht möglich oder einer Vertragspartei nicht zuzumuten ist, den Vertrag kündigen.“

²⁸⁷ *Seer*, BB 1999, 78, 85; *ders.*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 68 sowie § 207 Tz. 2 ff, 10 ff.; *Frotscher*, in: *Schwarz*, § 162 AO Rn. 45; v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 193.

²⁸⁸ Grundlegend bereits: *Apelt*, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, S. 222 ff.

²⁸⁹ Soweit die Verständigung von vornherein auf unrichtigen Tatsachenannahmen einer oder beider Parteien beruht, kommen aber in bestimmten Fällen die Nichtigkeit der Verständigung bzw. Anfechtbarkeit der Verständigungserklärung(en) in Betracht, vgl. bereits oben H I und II.

²⁹⁰ So zutreffend: *Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, S. 422 ff., 428, unter Hinweis auf die Korrekturvorschriften der §§ 48, 49 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 u. 4, 51 Abs. 1 Nr. 1 VwVfG und der §§ 130, 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 3, 173 Abs. 1, 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, worin deutlich zwischen Umständen, die bereits bei Erlass des Verwaltungsaktes existent, aber der Behörde unbekannt waren, und Umständen, die erst nach Erlass des Verwaltungsaktes eingetreten sind, unterschieden wird. Ergeht ein Verwaltungsakt auf einer unrichtigen Tatsachenbasis, so ist er bereits ursprünglich rechtswidrig und nach §§ 48 Abs. 1 VwVfG, 130 Abs. 1 AO prinzipiell zurücknehmbar; für Steuerbescheide und gleichgestellte Verwaltungsakte statuiert § 173 Abs. 1 AO in derartigen Fällen sogar eine Korrekturverpflichtung. Verändern sich hingegen erst nach Erlass des Verwaltungsaktes die entscheidungserheblichen Umstände, so berühren sie dessen ursprüngliche Rechtmäßigkeit nicht mehr. Der Verwaltungsakt ist daher nur mit Wirkung ex nunc widerrufbar, wobei die Entscheidung nach §§ 49 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 VwVfG, 131 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO Ausdruck

Auch die Rechtsprechung teilt mittlerweile die Erkenntnis, dass bei in die Zukunft wirkenden Verständigungen²⁹¹ bezüglich nachträglicher Veränderungen der tatsächlichen Verhältnisse die „clausula rebus sic stantibus“ zur Anwendung kommt, wenn in zutreffendem Umkehrschluss konstatiert wird, dass derartige zukunftswirksame Verständigungen unter dem „(stillschweigenden) Vorbehalt gleichbleibender tatsächlicher Verhältnisse (Erfordernis der Sachverhaltsidentität) stehen“.²⁹²

2) Nachträgliche Veränderungen der Rechtslage

Heute ist allgemein anerkannt, dass neben dem dargestellten ursprünglichen Anwendungsbereich der clausula noch ein weiterer besteht. Es sind dies die Fälle der Änderung der Rechtslage²⁹³, wobei allerdings zu differenzieren ist, ob sich es sich um eine nachträgliche Gesetzesänderung, um nachträglich ergehende höchstrichterliche Rechtsprechung oder nachträglich erlassene Verwaltungsvorschriften handelt.

a) Nachträgliche Änderung des Gesetzes

Im Hinblick auf nachträgliche Änderungen der Gesetzeslage lässt sich aus dem eigentlich verbindliche Zusagen betreffenden § 207 AO der verallgemeinerungsfähige Hinweis entnehmen, dass hier der Vertrauensschutz zugunsten des Steuerpflichtigen hinter der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zurückzutreten hat^{294, 295}.

der schon beschriebenen Abwägung im Sinne eines angemessenen Ausgleichs zwischen den divergierenden Rechtsgütern ist.

Vgl. für die prospektiv ausgerichtete Zusage § 206 AO, welchem ebenfalls o. g. Rechtsgedanke zugrunde liegt. Dazu auch *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor § 204 AO Rz. 52 ff.; § 206 AO Rz. 5 ff.

²⁹¹ Dabei kann es sich um Verträge mit Dauerwirkung (z.B. betreffend die Behandlung von Leasingverhältnissen) bzw. -wiederkehr (z.B. betreffend die Steuerfreiheit oder -pflichtigkeit bestimmter Geschäfte) handeln, oder auch um solche, die noch nicht (z. B. durch Umsetzung in einem nachfolgenden Steuerverwaltungsakt) erfüllt worden sind.

²⁹² BFH, Urteil vom 13. August 1997 I R 12/97, BFH/NV 1998, 498, 499; FG Münster, Urteil vom 26. Februar 1997 I K 4356/94 U; EFG 1997, 929 f. Zustimmend: *Vogelberg*, PStR 1999, 177, 179; *Seer*, BB 1999, 78, 84; *ders.*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO Rn. 68 (mit Verweis auf § 206 AO Tz. 5).

²⁹³ Ganz h. M. im Verwaltungsrecht, vgl.: *Tober*, Clausula rebus sic stantibus, S. 67 ff; *Büchner*, Die Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge, S. 153 ff; *Schimpf*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, S. 304 ff; *Köbler*, Clausula rebus sic stantibus, S. 204.

²⁹⁴ Ähnlich für die Zusicherung im allgemeinen Verwaltungsrecht § 38 Abs. 3 VwVfG.

²⁹⁵ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 432 ff, 434 f; *ders.*, in: *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 68 sowie § 207 AO Tz. 2ff.; *Mayer*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, S. 138; *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 207 AO Rn. 3; v. *Bomhard*, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, S. 49 f; *Woerner/Grube*, Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten, S. 49. Damit ist freilich nicht gesagt, dass auch ein Verwaltungsvertrag wie die Zusage

Nun unterscheidet sich aber die Verständigung als öffentlich-rechtlicher Vertrag²⁹⁶ von der einseitigen Zusage in dem wesentlichen Punkt, dass die behördliche Selbstbindung nur bei ersterer regelmäßig mit einer Gegenleistung des Vertragspartners korrespondiert. Daher ist sein Vertrauen auf den Bestand eines bis zur Rechtsänderung zulässigen Vertrags schutzbedürftiger, als das auf eine nur die Behörde verpflichtende Zusage. Die ganz herrschende Meinung im Verwaltungsrecht sieht demzufolge auch in einer die rechtliche Grundlage des Vertrages modifizierenden Gesetzesänderung, anders als bei der einseitigen Zusage (vgl. § 207 Abs. 1 AO), keinen Nichtigkeitsgrund, sondern einen Umstand der die Parteien als sog. *clausula rebus sic stantibus* zur Kündigung des nunmehr mit der gesetzlichen Regelung unvereinbaren Vertrags berechtigt.²⁹⁷

Auch wenn das nachträglich ergangene Gesetz den Vertrag damit nicht automatisch zu derogieren vermag, so erhält es mittels der *clausula* gleichwohl den Vorrang vor den Dispositionsinteressen der Beteiligten. *Büchner*²⁹⁸ spricht hier von einer dem Verwaltungsvertrag immanenten „*Bestandschwäche*“ gegenüber Rechtsnormen.

Auch im Steuerrecht kann, trotz einer enorm hohen Frequenz von Gesetzesänderungen, nichts anderes gelten. Die Finanzbehörde hat eine mit der geänderten Gesetzeslage unvereinbare Verständigung zu kündigen, selbst wenn der Steuerpflichtige sein Vertrauen in ihren Bestand bereits konkret betätigt haben sollte.

Einen Kündigungsgrund bildet dabei, anders als es der Wortlaut von § 207 Abs. 1 AO zu indizieren scheint, nicht nur die Änderung von Rechtsvorschriften auf denen der Verständigungsvertrag positiv beruht. Vielmehr ist auch das Fehlen von Gegennormen, bei deren Existenz die Vertragspartner den Vertrag nicht oder nur mit abweichendem Inhalt hätten schließen können, in einem negativen Sinn von der *clausula* umfasst.²⁹⁹

gleichsam automatisch hinfällig sein muss. Weder der Stufenaufbau der Rechtsordnung, noch die *Lex-posterior*-Regel verlangen in Fällen, in denen ein nachträglich erlassenes Gesetz einer zeitlich vorher getroffenen Dauerregelung widerspricht, notwendigerweise deren unweigerliche Unwirksamkeit. Dies zeigt schon die Regelung hinsichtlich der begünstigenden (Dauer)verwaltungakte in § 49 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 VwVfG, aus der in den beschriebenen Fällen gerade nicht automatische Nichtigkeit folgt. Vielmehr wird den Behörden nur ein Widerrufermessen eingeräumt, welches dazu noch von bestimmten engeren Voraussetzungen abhängt. Noch strikter ist die Regelung für begünstigende Steuerverwaltungsakte in § 130 Abs. 2 AO, die durch die enumerative Aufzählung anderer Widerrufsgründe die Korrektur wegen nachträglich geänderter Rechtsvorschriften sogar gänzlich ausschließt.

²⁹⁶ Zur vertraglichen Rechtsnatur der Verständigung vgl. bereits oben 1. Teil D III.

²⁹⁷ *Tober*, *Clausula rebus sic stantibus*, S. 67 ff.; *Büchner*, Die Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge, S. 153 ff.; *Schimpf*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, S. 304 ff.; *Köbler*, *Clausula rebus sic stantibus*; S. 204.

²⁹⁸ *Büchner*, Die Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge, S. 166.

²⁹⁹ *Meyer*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, S. 140; zustimmend: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 435.

b) Nachträglich ergehende höchstrichterliche Rechtsprechung

Hinsichtlich der Auswirkungen einer nachträglich ergehenden höchstrichterlichen Entscheidung ist wiederum zu differenzieren, ob es sich um eine solche des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesfinanzhofs handelt.

aa) Judikat des Bundesverfassungsgerichts

Erklärt das Bundesverfassungsgericht eine Norm, auf der der Verständigungsvertrag beruht, nach § 78 Abs. 2, § 82 Abs. 1 oder § 95 Abs. 3 BVerfGG für nichtig bzw. mit dem Grundgesetz unvereinbar, so ist dies in seinen Auswirkungen einer nachträglichen Gesetzesänderung gleichzustellen.³⁰⁰

Einem Richterspruch des Bundesverfassungsgerichts kommt aufgrund seiner Wirkung *inter omnes*, § 31 Abs. 2 BVerfGG, faktisch „Gesetzeskraft“ zu³⁰¹; er wirkt damit auch für und gegen die Beteiligten einer Verständigung. Durch die nachträgliche Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Rechtsnorm, verliert die Verständigung als Verpflichtungsvertrag ihre Basis. Wie alle Gesetzesadressaten, so verlassen sich auch die Parteien aber in aller Regel legitimerweise - mit Ausnahme der seltenen Fälle, in denen das Vorliegen eines Verfassungsverstoßes evident war - bei ihren Entscheidungen und Handlungen auf die Gültigkeit der Norm als Konstante.

³⁰⁰ Allgemein für den Verwaltungsvertrag: BayVGh, Urteil v. 10 Juni 1970 Nr. 186 IV 67, DVBl. 1970, 977, 979; *Thieme*, NJW 1974, 2201, 2202 f.; *Büchner*, Die Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge, S. 155 f.; *Schimpf*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, S. 305 f. Unklar insoweit: BVerwG, Urteile vom 18. Dezember 1973 I C 34/72 und I C 29/72, NJW 1974, S. 2247 ff und 2050 ff. Speziell im Hinblick auf Verständigungen in Steuerverfahren: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 436 f.

³⁰¹ Der Ausdruck „Gesetzeskraft“ kann im Zusammenhang mit Urteilen des Bundesverfassungsgerichts zu Missverständnissen im Hinblick auf dessen Funktion führen. Seine Entscheidungen sind nach h. M. immer auf die Erkenntnis und deklaratorische Feststellung der geltenden Rechtslage, nicht aber auf eine konstitutive Gesetzesänderung ausgerichtet, vgl. ausführlich: *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, S. 21 ff., 69 ff., 159 ff.; *Stern*, in: Bonner Kommentar, Art. 93 GG Rn. 270 ff.; *ders.*, Staatsrecht III/1, § 73 IV 4 c (S. 1310 f.); *Hein*, Die Unvereinbarerklärung verfassungswidriger Gesetze durch das Bundesverfassungsgericht, S. 92 ff.; *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 382 ff. Aufgrund der einem bundesverfassungsgerichtlichen Judikat gem. § 31 Abs. 2 BVerfGG zukommenden *inter-omnes*-Wirkung, kann man aber von „faktischer Gesetzeskraft“ oder „gesetzesähnlicher Kraft“ sprechen.

Anders aber die sog. Vernichtbarkeitslehre, nach der eine Norm entgegen der h. M. bis zur Verfassungswidrigerkennung durch das BVerfG vorläufig Gesetzeskraft besitzen soll, d. h. ihre Nichtigkeit wird gegebenenfalls erst durch den Entscheidungsausspruch des BVerfG konstitutiv herbeigeführt. Die Vertreter dieser Auffassung wollen sich auf Art. 100 Abs. 1 GG stützen und weisen zudem daraufhin, dass Gesetze durch das BVerfG nicht immer *ex tunc*, sondern auch nur *pro futuro* oder gar in futuro aufgehoben werden können; vgl. etwa: *Böckenförde*, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, S. 44 ff.; *Söhn*, Anwendungspflicht oder Aussetzungspflicht bei festgestellter Verfassungswidrigkeit, S. 13 ff.; *Moench*, Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle, S. 114 ff.

Daher hat die Finanzbehörde den Verpflichtungsvertrag, soweit er noch nicht durch einen nachfolgenden Steuerverwaltungsakt umgesetzt ist³⁰², in Anwendung der Clausula-Regel – wie bei einer Gesetzesänderung – ex nunc zu kündigen^{303, 304}.

bb) Judikat des Bundesfinanzhofs

Bei Beantwortung der Frage, ob sich auch ein nach Abschluß einer Verständigung ergehendes Judikat des Bundesfinanzhofs auf ihren Bestand auswirkt, ist zunächst ein entscheidender Unterschied zum Bundesverfassungsgerichtsurteil festzustellen.

Eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs wirkt nicht inter omnes, sondern lediglich inter partes, und lässt damit andere Einzelregelungen (Verwaltungsakte, -verträge und Zusagen) unberührt. Die Finanzbehörde kann demgemäß aufgrund eines inhaltlich neuen Urteils des Bundesfinanzhofs weder Steuerverwaltungsakte oder Zusagen (vgl. insoweit §§ 172 ff., 130 f., 207 AO), noch einen ursprünglich zulässigen Vertrag gegen den Willen des betroffenen Steuerbürgers rückwirkend korrigieren.

Die Funktion der Verständigung, die in einer Situationen objektiver Sachverhalts- oder Rechtsungewissheit entstandene Meinungsverschiedenheit zwischen den Parteien gütlich auszuräumen und ihnen eine tragfähige Kalkulations- und Dispositionsgrundlage zu bereiten (Rechtsfriede- und Vertrauensschutzaspekt) vermag sich hier durchzusetzen.

Seer³⁰⁵ führt dementsprechend aus: „Einen rückwirkenden Widerruf vermag die nachträglich ergangene Rechtsprechung nicht zu begründen. Es wird bereits zum Inhalt des Feststellungsvertrags gehören, dass der in einem gleichgelagerten Fall später ergehende Richterspruch an der einvernehmlichen Beilegung des Streits nichts mehr ändern soll. Selbst aber wenn man das Fehlen eines Präjudizes zur Vertragsumwelt zählt, fällt jedenfalls auf der zweiten Stufe des Clausula-Tatbestandes die Zumutbarkeitsprüfung gegen eine nachträgliche Vertragsaufhebung oder -änderung aus. Denn die jeweilige Gegenseite hat durch die Erledigungserklärung, Rechtsbehelfsrücknahme, -verzicht oder/und behördlicherseits durch Erlass bzw. Änderung eines Verwaltungsaktes verfahrensrechtliche Dispositionen

³⁰² Wie der § 79 Abs. 2 S. 1 BVerfGG zu entnehmende Rechtsgedanke verallgemeinerungsfähig zum Ausdruck bringt, sollen Einzelakte der Verwaltung von der auf Normebene angesiedelten Nichtigkeitsfolge grds. unberührt bleiben. Dies ist nach Auffassung von *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 437, auch im Zusammenhang mit Verwaltungsverträgen zu beachten; a. A. insoweit: *Thieme*, NJW 1974, 2201 f.

³⁰³ Der Zeitpunkt, zu dem die Kündigung den Vertrag außer Kraft setzt, ist davon abhängig, ob das BVerfG seinen Entscheidungsausspruch (z. B. eine Unvereinbarkeitserklärung) mit einer befristeten Übergangsregelung flankiert; zu den einzelnen Varianten im Abgabenrecht ausführlich: *Seer*, NJW 1996, S. 285 ff.

³⁰⁴ Zum Gesamtkomplex: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 436 f.

³⁰⁵ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 439 f. Ebenso: *ders.*, BB 1999, 78, 84.

getroffen, die regelmäßig nicht mehr rückgängig zu machen sind. Einer Kündigung wegen des normkonkretisierenden Judikats stehen somit nur Feststellungsverträge über Dauersachverhalte, insbesondere Zusageverträge offen, soweit sie noch nicht erfüllt sind.“

Wie der letzten Satz dieses Zitats bereits verdeutlicht, ist damit aber nicht gesagt, dass ein inhaltlich neues Urteil des Bundesfinanzhofs nur für den zugrunde liegenden Fall von entscheidendem Ausschlag wäre. Selbstverständlich hebt es sich als Präjudiz über den entschiedenen Einzelfall und fungiert nach seinem Bekanntwerden als normkonkretisierender Entscheidungsmaßstab sowohl für künftige Streitfälle als auch für die künftige Verwaltungspraxis. Bezüglich bestehender in die Zukunft hineinwirkender Verständigungen – etwa bei Sachverhalten mit Dauerwirkung oder- wiederkehr – kann damit u. U. eine Anpassung für die Zukunft erfolgen, allerdings nur, wenn dem das Ergebnis der wiederum zuvor durchzuführenden Abwägung zwischen den Rechtsgütern der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Dispositions- und Vertrauensschutzes nicht entgegensteht. Gegebenenfalls ist auch an die Einräumung einer gewissen Karenzzeit zu denken, die dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, sein Verhalten entsprechend den durch die veränderte Judikatur gewandelten Gegebenheiten umzustellen, um so angemessen auf sie reagieren zu können.³⁰⁶

c) Nachträglich ergehende Verwaltungsvorschriften

Der Erlass einer den Inhalt eines öffentlich-rechtlichen Vertrags betreffenden normkonkretisierenden oder sachverhaltstypisierenden Verwaltungsvorschrift bleibt nach überwiegender Auffassung im Verwaltungsrecht ohne Auswirkung auf dessen Bestand.³⁰⁷ Diese Einschränkung des Anwendungsbereichs der clausula ist für die in Steuerverfahren abgeschlossenen Verständigungsverträge zu übernehmen, die vertragliche Risikoverteilung genießt insoweit Vorrang.³⁰⁸

³⁰⁶ Ausführlich mit Beispielsfall: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 436 ff., 440.

³⁰⁷ *Littbarski*, Der Wegfall der Geschäftsgrundlage im öffentlichen Recht, S. 40 f.; *Bernsdorff*, in: *Obermayer*, § 60 VwVfG Rn. 19 (Fn. 33); *Efstratiou*, Die Bestandskraft des öffentlich-rechtlichen Vertrags, S. 312, Fn. 147; *Hennecke*, in: *Knack*, § 60 VwVfG Rn. 5. Undeutlich: *Tober*, Clausula rebus sic stantibus, S. 76. A. A.: *Kopp/Ramsauer*, § 60 VwVfG Rn. 8, 9.

³⁰⁸ *Köbler*, Clausula rebus sic stantibus, S. 231 f.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 440 ff., 441. Für die einseitige Zusage gilt hingegen: Zwar wird nach zutreffender h. M. eine Änderung von Verwaltungsvorschriften (auch) nicht als „Änderung von Rechtsvorschriften“ i. S. v. § 207 Abs. 1 AO verstanden. Will jedoch die Finanzbehörde aufgrund einer geänderten Verwaltungsauffassung nicht mehr an ihrem ursprünglichen Rechtsstandpunkt festhalten, so kann sie sich von der verbindlichen Zusage über § 207 Abs. 2 AO lösen. Vgl.: *Woerner/Grube*, Die Auf-

Anders als eine Änderung des Gesetzes oder der höchstrichterlichen Rechtsprechung stellen inhaltlich neue Verwaltungsvorschriften keine „von außen“ auf den Vertrag einwirkenden Umstände dar. Ihr Erlass oder ihre Änderung vollziehen sich vielmehr im administrativen Binnenbereich und fallen somit in die alleinige Verantwortungs- und Risikosphäre der Verwaltung.³⁰⁹ Der Steuerpflichtige, der einen Verständigungsvertrag eingeht, muss darauf vertrauen dürfen, dass die – sich für ihn als nicht zu abstrahierender Teil einer einheitlichen Finanzverwaltung darstellende – vertragsschließende Behörde, nicht allein deshalb ein Kündigungs- oder Anpassungsrecht geltend machen kann, weil sich ihre Rechtsauffassung ändert. Ansonsten könnte sich die Verwaltung mittels des Erlasses entsprechender Verwaltungsvorschriften praktisch selbst derartige Rechte einräumen und der Bestand der Verständigung hinge immer von ihrer Entscheidung ab.³¹⁰ Will sich die Finanzbehörde für den Fall einer Änderung der einschlägigen Verwaltungsvorschriften eine Möglichkeit zur Aufhebung oder Modifikation der Verständigung offenhalten, so wird sie demnach bereits von vornherein auf die Aufnahme eines entsprechenden Vorbehalts in den Vertrag zu achten haben.³¹¹ Die dargestellte sphärenorientierte Risikoverteilung ergibt sich ebenso wie die *clausula rebus sic stantibus* selbst aus dem übergeordneten vertragsbeherrschenden Prinzip von Treu und Glauben. Durch die Beschränkung der *clausula* nimmt die Rechtsanwendungsgleichheit keinen Schaden. Ein bereits vor Erlass einer Verwaltungsvorschrift bestehender und wirksamer Verständigungsvertrag stellt für die Finanzbehörde einen sachlichen Grund dar, um in dem (damit atypischen) Steuerfall von ihrem selbstverpflichtenden Normvollzugsprogramm abzuweichen.³¹²

hebung oder Änderung von Steuerverwaltungsakten, S. 49; *Frotscher*, in: Schwarz, § 207 AO Rn. 2; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 207 AO Tz. 3; *Schick*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 207 AO Rz. 4. A. A. nur: *Rüsken*, in: *Klein*, § 207 AO Rn. 1.

³⁰⁹ *Bullinger*, DÖV, 1977, 812, 818, will dementsgegen eine nachträgliche Rechtsänderung generell der Verantwortungssphäre der Administration zurechnen, da diese durch Vorbereitung von Regierungsvorlagen maßgeblichen Einfluss auf die Steuergesetzgebung nehme. *Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, S. 441, kritisiert dies jedoch zu Recht als zu weitgehend, denn die Letztverantwortung für die von ihr verabschiedeten Gesetzesnovellen liegt natürlich bei den Gesetzgebungsorganen.

³¹⁰ *Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, S. 441; *Littbarski*, *Der Wegfall der Geschäftsgrundlage im öffentlichen Recht*, S. 41.

³¹¹ Ein solcher Passus entspräche materiell einem Widerrufsvorbehalt i. S. v. §§ 120 Abs. 2 Nr. 3 AO, 36 Abs. 2 Nr. 3 VwVfG.

³¹² *Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, S. 440 ff., 442.

2. Teil. Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren sowie das Verhältnis der beiden Verfahren

A. Einführung, Problemstellung: Kollision unterschiedlicher Grundsätze des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahrens

Bevor die Bedeutung einer im Besteuerungsverfahren getroffenen Verständigung für das Steuerstrafverfahren geklärt werden kann (dazu im 3. Teil), sind zunächst die Unterschiede und Gemeinsamkeiten der beiden Verfahren, insbesondere hinsichtlich der Rechte und Pflichten der Beteiligten, sowie ihr Verhältnis zu einander zu untersuchen. Dabei wird sich zeigen, dass die Grundsätze des Besteuerungsverfahrens und des Strafverfahrens zum Teil in diametralem Gegensatz stehen und es im Steuerstrafverfahren, welches ja an der Schnittstelle zwischen den beiden Verfahrensordnungen steht, deshalb das Kollisions- und Konfliktpotential eliminierender oder zumindest abmildernder Regelungen bedarf.

Während das Besteuerungsverfahren durch sehr weitreichende Mitwirkungsverpflichtungen des Steuerbürgers geprägt ist, räumt ihm demgegenüber das Steuerstrafverfahren ein umfassendes Recht, die Mitwirkung zu verweigern, ein.

Auch gelten in den beiden Verfahren im Detail durchaus unterschiedliche Beweisgrundsätze, was sich nicht zuletzt auch mit den voneinander abweichenden Zwecken von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren erklären lässt.

Gewisse Überlappungen von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren können sich dagegen bereits daraus ergeben, dass die Verfahren zumeist ein und denselben Sachverhalt zum Gegenstand haben und oftmals gleichzeitig durchgeführt werden. Nicht selten sieht sich der Steuerbürger zudem in beiden Verfahren mit derselben Behörde, u. U. sogar demselben Beamten konfrontiert. Letzteres ist Konsequenz der rechtlichen Doppelfunktion der Finanzbehörden; größtenteils wird ihnen in der Abgabenordnung neben der Aufgabe der Steuererhebung auch die der Verfolgung von Steuerstraftaten zugewiesen. Daraus folgt allerdings nicht, dass sich die Beteiligten beliebig der unterschiedlichen Rechte der einen oder anderen Verfahrensordnung bedienen könnten, und zwar weder die doppelfunktionale Behörde noch der Bürger.

Der Behörde stehen vielmehr nur die Rechte zu, die ihr die Verfahrensordnung des Verfahrens, in dem sie tätig wird, einräumt, dem Bürger nur die dementsprechenden Gegenrechte. Nicht zuletzt deshalb ist es für ihn von entscheidender Bedeutung, erkennen zu können, in welchem Verfahren ihm die Behörde gegenübertritt.

Die Regelung des § 393 Abs. 1 AO, von Gesetzgeber zu Eindämmung des Konfliktpotentials zwischen den beiden Verfahren nebst ihrer unterschiedlichen Rechte und Pflichten sowie zur Klärung ihres Verhältnisses erlassen, vermag diese Funktion, wie eine genauere Betrachtung ergeben wird, nur zum Teil zu erfüllen. Sie kann aber jedenfalls einen wichtigen Rahmen vorgeben, innerhalb dessen die Lösungsansätze zu den aufgezeigten Problemen sich zu bewegen haben und enthält einige, zum Teil über ihren eigentlichen Wortlaut hinausgehende, wichtige Grundsätze dazu.

Zunächst soll hier eine Darstellung der Rechte und Pflichten des Steuerbürgers im Besteuerungsverfahren und - daran anschließend - im Strafverfahren erfolgen, gefolgt von einer zusammenfassenden Betrachtung der Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Verfahren. Sodann wird das Verhältnis der Verfahren zueinander näher beleuchtet, wobei ausführlich auf die gesetzliche Regelung des § 393 AO und die sich aus ihr ergebenden Grundsätze sowie auf die angesprochenen Problemfelder eingegangen wird.

B. Rechte und Pflichten im Besteuerungs- und im Strafverfahren

I. Rechte und Pflichten im Besteuerungsverfahren

1. Die Mitwirkungspflichten und ihre Erzwingbarkeit

Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen, § 88 AO (Untersuchungsgrundsatz). Im Rahmen der Ermittlungstätigkeit sind allerdings sowohl der Steuerpflichtige wie auch dritte Personen zu umfassender Mitwirkung verpflichtet; insbesondere haben sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen und die ihnen bekannten Beweismittel anzugeben, § 90 AO (Mitwirkungspflichten der Beteiligten).

Daneben bestehen unter anderem

- die Auskunftspflicht gemäß § 93 AO,
- die Pflicht zur Versicherung an Eides Statt, § 95 AO,
- die Pflicht zur Vorlage von Urkunden, § 97 AO,
- die Pflicht zur Vorlage von Wertsachen, § 100 AO,
- die Mitwirkungspflicht bei Personenstands und Betriebsaufnahmen nach § 135 AO,
- die Anzeigepflicht bei steuerlicher Erfassung gemäß §§ 137 – 139 AO,
- die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie die Aufbewahrungspflichten nach §§ 140 ff AO,
- die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen, §§ 149 ff AO,
- die Pflicht zur Kontenwahrheit gemäß § 154 AO;
- die Mitwirkungspflichten bei Außenprüfungen, § 200 AO,
- die Pflicht, das Betreten von Grundstücken und Räumen zu dulden i. R. v. § 210 AO,
- die Mitwirkungspflichten des Betroffenen bei der Steueraufsicht, § 211 AO.³¹³

Gemäß § 40 AO ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

³¹³ Vgl. zu den Mitwirkungspflichten etwa: *Tipke/Kruse*, AO, § 90 Anm. 1 ff.; *Wittmann*, *StuW* 1987, 35 ff.; *Schuhmann*, *DStZ* 1986, 583 ff.; *Wenzig*, *DStZ* 1986, 375 ff.; *Mösbauer*, *DB* 1985, 410 ff.; *Weber*, Die Mitwirkungspflichten nach der Abgabenordnung, S. 1 ff.; *Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, S. 176 ff., 192 ff.

Dieses Prinzip der Wertneutralität der Besteuerung fußt unmittelbar auf dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit, welcher es gebietet grundsätzlich jedwede Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen. Nicht zuletzt soll damit auch eine steuerrechtliche Privilegierung von Einkünften unredlicher Herkunft bzw. ihrer Bezieher gegenüber der Allgemeinheit der Steuerpflichtigen ausgeschlossen werden. Für die steuerlichen Mitwirkungspflichten gilt das Nämliche, sie erstrecken sich also auch auf Einkünfte aus strafbarem oder sittenwidrigem Verhalten und treffen damit den Hehler, Betrüger oder sonstigen Straftäter ebenso wie z. B. den Wucherer.³¹⁴

Verweigert der Steuerpflichtige die Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten, so kommt die Festsetzung von Zwangsmitteln nach §§ 328-335 AO gegen ihn in Betracht. Zwangsmittel sind das Zwangsgeld, § 329 AO, die Ersatzvornahme, § 330 AO, und der unmittelbare Zwang, § 331 AO. Sie müssen vorher schriftlich oder – bei bestehender Vereitelungsabsicht – mündlich angedroht werden, § 332 AO. Kommt der Steuerpflichtige trotz Zwangsmittelandrohung weiterhin seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, so wird das Zwangsmittel gemäß § 333 AO von der Finanzbehörde festgesetzt.

2. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung oder Festlegung mittels tatsächlicher Verständigung

Darüber hinaus kann die Finanzbehörde – wahlweise – die Verletzung der Mitwirkungspflichten auch zum Anlass nehmen die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung (§§ 162, 88, 90 AO) zu ermitteln oder aber im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung mit dem Steuerpflichtigen (siehe oben 1. Teil) festzulegen.

Für derartige Schätzungen gilt wie für den Abschluss einer tatsächlichen Verständigung als Voraussetzung, dass sich die Besteuerungsgrundlagen anders nicht ermitteln oder berechnen lassen dürfen.³¹⁵ Die Finanzbehörde hat auch beim Gebrauch des Instruments der Schätzung, alle für sie bedeutenden Umstände zu berücksichtigen, § 162 Abs. 1 S. 2 AO. Die fehlende Sachaufklärung kann sich dabei innerhalb gewisser

³¹⁴ Vgl. etwa BFH, Beschluss v. 28. November 1977 GrS 2-3/77, BStBl II 1978, 105, 109; Urteil v. 7. November 1989 VII R 115/87, BStBl II 1990, 251 ff.; *Tipke/Kruse*, AO, § 40 Anm. 1 ff.; *Claßen*, Besteuerung des Unrechts, S. 1 ff., 52 ff.; *Rüster*, wistra 1988, 49; *Kohlmann*, § 393 AO, Rn. 17 f; *Kühn/Hoffmann*, § 40 AO Anm. 1 f.; *Brockmeyer*, in: Klein, § 40 AO Rn. 1.

Grenzen im Ergebnis auch zu Lasten des Steuerbürgers auswirken, insbesondere kann auch der Grad seines Verschuldens angemessen berücksichtigt werden.³¹⁶

Gleichwohl darf nicht bewusst zuungunsten des nachlässigen Steuerpflichtigen geschätzt werden, um ihn etwa gegenüber dem ehrlichen zu bestrafen; überzogene Festsetzungen aufgrund sog. „Mondschätzungen“ sind unzulässig, unter Umständen sogar nichtig.³¹⁷

Die Möglichkeit der Schätzung nach § 162 AO dient nicht dazu, Mitwirkungspflichtverletzungen zu sanktionieren bzw. den Steuerpflichtigen zur Abgabe der Steuererklärung anzuhalten.³¹⁸ Unsicherheitszuschläge zum Umsatz oder Gewinn dürfen im Rahmen einer Schätzung nur gemacht werden, um dem richtigen steuerlichen Ergebnis möglichst nahe zu kommen.³¹⁹ Zu den vor Ausübung der Schätzungsbefugnis durch die Finanzbehörde auszuschöpfenden Erkenntnismitteln, deren Beschaffung und Verwertung ihr möglich und zumutbar ist, gehört grundsätzlich zumindest auch der ernsthafte Versuch, den Steuerpflichtigen zur Bewirkung seiner ausstehenden Mitwirkungshandlung anzuhalten (z.B. durch Erinnerung an die Abgabe der Steuererklärung).³²⁰

Allerdings ist die Erzwingung der Mitwirkung, insbesondere der Abgabe der Steuererklärung, auf dem umständlichen Wege der §§ 328 ff. AO gegenüber der Schätzung nicht vorrangig.³²¹

³¹⁵ Vgl. dazu nochmals 1. Teil B und F I.

³¹⁶ BFH, Urteil v. 9. März 1967 IV 184/63, NJW 1967, 2380; *Wenzel*, Das Verhältnis von Straf- und Besteuerungsverfahren, S. 75 f.; *Dannecker*, Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, S. 35.

³¹⁷ BFH, Urteile vom 9. März 1967 IV 184/63, BStBl III 1967, 349 f. und vom 31. August 1967 V 241/64, BStBl III 686 f. Ebenso: BFH, Urteil vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BStBl II 2001, 381, 383; BFH, Urteil vom 01. Oktober 1992 IV R 34/90, BStBl II 1993, 259 ff.; FG Köln, Urteil v. 21. März 1995 13 K 6492/94, EFG 96, 571 f.; Urteil v. 18. September 1996 12 K 780/96, EFG 1997, 382; FG Bremen, Urteil v. 24. September 1996 2 94 085 K 2 u.a., EFG 1997, 449, 451; Hess. FG, Urteil v. 15. März 2001 13 K 1061/00, EFG 2001, 798 f. mit Anm. *Fumi*, EFG 2001, 799 f.; *von Wedelstädt*, AO-StB 02, 275, 277, 280; *Kühn/Hoffmann*, § 162 AO Anm. 8 d; *Rüsken*, in: Klein, § 162 AO Rn. 5; *Apitz*, DSStZ 1994, 588 ff.; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 13; *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 20, 33 f.; *Trzaskalik*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 162 AO Rz. 42.

³¹⁸ Dahingehend aber fälschlicherweise: FG Hamburg, Urteil v. 11. Dezember 1995 V 60/95, EFG 1996, 511, 514; FG Düsseldorf, Urteil v. 22. September 1995 14 K 5287/92 F, EFG 1996, 83, 84. Zur ebenfalls oftmals gegenläufigen Praxis der Finanzämter: *Rößler*, DSStZ 1988, 199 f.; *Schmidt-Liebig*, DSStR 1996, 1669 ff. Wie hier: BFH, Urteil vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BStBl II 2001, 381, 383; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 13, 36, 82; *Schick*, StuW 88, 301, 327.

³¹⁹ So richtigerweise: FG Köln, Urteil v. 21. März 1995 13 K 6492/94, EFG 96, 571 f. Ebenso: *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 13.

³²⁰ Dazu *Wittmann*, StuW 87, 35, 45; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 88 AO Rz. 41 f.; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 13, 36; *Schick*, StuW 88, 301, 327.

³²¹ S. bereits Reichsfinanzhof, Urteil v. 4. Jan. 1922 V A 287/21, RFHE 8, 6, 8; BFH, Urteil v. 23. Oktober 1958 IV 203/57 U, BStBl III 1959, 10, 11, und Urteil v. 12. Januar 1966 I 269/63, BStBl III 1966, 230, 231, sowie Urteil v.

Beide Maßnahmen dienen der möglichst wirklichkeitsgetreuen Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen auf unterschiedliche Weise und stehen gleichgeordnet nebeneinander.³²²

Je weniger konkret-fundierte tatsächliche Anhaltspunkte ersichtlich sind, die der Schätzung zugrunde gelegt werden können, desto eher bietet es sich für die Finanzbehörde an, den Schätzungsbescheid unter den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu stellen.³²³ Insbesondere in Fällen der Nichtabgabe der Steuererklärung entspricht diese Vorgehensweise verbreiteter höchstrichterlich anerkannter Verwaltungspraxis.³²⁴

Einige Verwaltungsvorschriften statuieren sogar eine entsprechende Pflicht zum Vorbehaltsvermerk, wenn die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung geschätzt worden sind, um damit zu gewährleisten, „...dass die mit einer Schätzung zwangsläufig verbundenen materiellen Unzulänglichkeiten aus rechtsstaatlichen Gründen soweit wie möglich später ausgeglichen werden können.“³²⁵ Um auf die Nichtabgabe der Steuererklärung mit einem endgültigen Steuerbescheid reagieren zu können, muss die Finanzbehörde zuvor sämtliche sonstigen mit zumutbarem Aufwand erreichbaren Erkenntnisquellen genutzt und im Rahmen ihrer Schätzung berücksichtigt haben. Zumindest in bestimmten Einzelfällen kann der Steuerpflichtige ansonsten aber sogar einen Anspruch auf Vorbehaltsfestsetzung haben.³²⁶

11. August 1992 VII R 90/91, BFH/NV 93, 346 f.; Hess. FG, Urteil v. 15. März 2001 13 K 1061/00, EFG 2001, 798 f. mit Anm. *Fumi*, EFG 2001, 799 f. Ebenso: *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 13; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 13; v. *Wedelstädt*, AO-StB 2002, 275, 277. A. A. hingegen: *Rößler*, DStZ 1988, 199, 200: Erzwingung der Abgabe der Steuererklärung über § 328 ff. AO vorrangig ggü. Schätzung nach § 162 AO.

³²² *Seer*, in: Tipke/Kruse § 162 AO Tz. 13; *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 13.

³²³ Die Festsetzung einer Vorauszahlung (auch im Schätzungswege) steht bereits kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 Abs. 1 S. 2 AO.

³²⁴ S. BFH, Urteil v. 30. Oktober 1980 IV R 168-170/79, BStBl II 1981, 150 f. und Urteil v. 4. August 1983 IV R 79/83, BStBl II 1984, 6, 7. Vgl. auch: FinMin. SchlHolst. StEK AO 1977 § 164 Nr. 19; FinMin. NRW StEK AO 1977 § 162 Nr. 23; OFD Hamburg StEK AO 1977 § 162 Nr. 25; OFD Hannover StEK AO 1977 § 162 Nr. 36 (4). Dazu: *Seer*, in: Tipke/Kruse § 162 AO Tz. 82, § 164 AO Tz. 14 m.w.N. A. A.: *Schumann*, DStZ 1986, 161, 165 f. Zur Zulässigkeit der Anwendung einer abweichenden Schätzungsmethode im Rahmen der Nachprüfung, vgl. BFH/NV 91, 459.

³²⁵ So z.B. OFD Nürnberg, Verfügung v. 01. August 1993 S 0338-3/St 24, DStR 1994, 99; OFD Koblenz, Verfügung v. 21. März 1995 S 0335/S 0337- St 53 3, DStR 1995, 1062. Von der Rspr. ohne ersichtliche tiefere Auseinandersetzung verneint, s. FG Düsseldorf, Urteil v. 22. September 1995 14 K 5287/92 F, EFG 1996, 83, 84 f.; FG Köln, Urteil v. 10. November 1995 3 K 3229/94, EFG 1996, 899, 900; FG Saarland, Urteil v. 10. April 1996 1 K 135/95, EFG 1996, 956, 957; Hess. FG, Urteil v. 15. März 2001 13 K 1061/00, EFG 2001, 798, 799, mit Anm. *Fumi*, EFG 2001, 799 f. Vgl. auch v. *Wedelstädt*, AO-StB 02, 275, 279.

³²⁶ So bejaht vom FG München, Urteil v. 18. April 1995 7 K 2/93, EFG 1995, 866 f., in einem Fall, in dem der Steuerpflichtige als vorübergehenden Hinderungsgrund substantiiert darlegen konnte, dass ihm die zur Fertigung seiner Steuererklärung benötigten Unterlagen zeitweise nicht zur Verfügung standen. Vgl. auch: *Seer*, Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht, S. 88 ff., 94; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 82. A.A.: v. *Wedelstädt*, AO-StB 2002, 275, 279; Trzaskalik, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler; § 162 AO Rz. 41.

3. Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte

Die Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte sind in §§ 101 ff AO geregelt.

Nach § 101 Abs. 1 S. 1 AO können die Angehörigen (§ 15 AO) eines Beteiligten, die Auskunft verweigern, soweit sie nicht selbst als Beteiligte über ihre eigenen steuerlichen Verhältnisse auskunftspflichtig sind oder die Auskunftspflicht für einen Beteiligten zu erfüllen haben.

Sie sind über ihr Auskunftsverweigerungsrecht zu belehren, § 101 Abs. 1 S. 2 AO.

Gemäß § 102 AO sind desweiteren bestimmte Berufsträger zur Verweigerung der Auskunft berechtigt, u. a. Verteidiger, Rechtsanwälte und die Angehörigen der steuerberatenden Berufe.

Soweit die vorgenannten Personen an sich zur Auskunft bereit sind, können sie auch die Auskunft auf einzelnen Fragen verweigern, deren Beantwortung sie selbst der Gefahr strafgerichtlicher Verfolgung oder eines Verfahrens nach dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten aussetzen würde, § 103 Abs. 1 S. 1 AO.

Auch hierüber sind sie zu belehren, § 103 Abs. 1 S. 2 AO.

Die Verweigerungsgründe sind so darzulegen, dass die Finanzbehörde bzw. das Finanzgericht über ihr Vorliegen entscheiden kann, und glaubhaft zu machen³²⁷, es sei denn, die betreffende Person müsste sich bereits dadurch selbst belasten.³²⁸

³²⁷ Dazu: BFH, Beschlüsse v. 02. Februar 1989 IV B 114/88, BFH/NV 1989, 761 f., v. 12. Juni 1996 X B 42/86, BFH/NV 1997, 9 f., und v. 17. März 1997 VIII B 41/96, BFH/NV 1997, 736 ff.; *Brockmeyer*, in: Klein, § 103 AO Rn. 1 ff., 6. Einschränkend die überwiegende Meinung in der Literatur, nach der eine Glaubhaftmachung i.d.R. nicht gefordert werden können soll, vgl. *Dumke*, in: Schwarz, § 103 AO Rn. 14; *Kühn/Hofmann*, § 103 AO Anm. 3; *Szymczak*, in: Koch/Scholtz, § 103 Rn. 12; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 103 Rz. 17; *Tipke*, in: Tipke/Kruse, § 103 Tz. 11.

³²⁸ Das kann z.B. dann der Fall sein, wenn schon die Beweisfrage den Weigerungsgrund deutlich macht, vgl. BFH, Beschluss v. 12. Juni 1996 X B 42/86, BFH/NV 1997, 9 f., oder wenn infolge des Widerrufs einer in einem früheren gerichtlichen Beweistermin gemachten Zeugenaussage die Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung des Zeugen wegen möglicher uneidlicher Falschaussage offenbar geworden ist, vgl. BFH, Beschluss v. 17. März 1997 VIII B 41/96, BFH/NV 1997, 736 ff. Dazu auch: *Brockmeyer*, in: Klein, § 103 AO Rn. 1 ff., 6; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 103 Rz. 17; *Tipke*, in: Tipke/Kruse, § 103 Tz. 11.

II. Rechte und Pflichten im Strafverfahren

1. Die Rechtsstellung des Beschuldigten

Den Strafverfolgungsorganen stehen zur Erfüllung ihrer Aufgaben der Wahrheitserforschung, der Verwirklichung von Gerechtigkeit und der Gewährleistung des Schutzes der Rechtsgemeinschaft erhebliche Eingriffsmittel zur Verfügung. Nach Einleitung des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens sieht sich der Beschuldigte damit einem Bündel von Zwangsmaßnahmen gegenüber, die von Beeinträchtigungen seiner persönlichen Freiheit bis hin zu Eingriffen in sein Eigentum reichen.³²⁹

Allerdings ist der Beschuldigte der Ermittlungstätigkeit nicht wehrlos als Objekt ausgeliefert, sondern ein „mit selbstständigen Verfahrensrechten ausgestattetes Prozesssubjekt“³³⁰; dies gehört zu den gesicherten Grundsätzen eines rechtsstaatlichen Strafverfahrens.³³¹

Gleichwohl fehlt es an einem geschlossenen Katalog der Rechte des beschuldigten Staatsbürgers allgemein, insbesondere im Ermittlungsverfahren.

Eine Durchsicht der Strafprozessordnung ergibt, dass sie nur wenige Bestimmungen enthält, aus denen sich derartige Rechte ohne Schwierigkeiten herleiten lassen (vgl. §§ 35 a, 136 a, 163 a StPO). Im Übrigen muss auf die gesetzgeberischen Intentionen und Gesamtkonzeption der Strafprozessordnung sowie gegebenenfalls auf einschlägige Normen des Grundgesetzes und der Menschenrechtskonvention zurückgegriffen werden. Wegen der teilweise generalklauselartigen Weite der Bestimmungen der beiden letztgenannten Regelwerke ist bei einem unmittelbaren Rückgriff auf sie allerdings Zurückhaltung geboten; in der Mehrzahl der Fälle wird es bei den in der Strafprozessordnung bzw. dem Grundgesetz explizit vorgesehenen rechtlichen Möglichkeiten verbleiben.³³²

³²⁹ Die Praxis zeigt, dass von den Zwangsmitteln, die im gesamten Strafverfahren von der ersten Ermittlungshandlung bis zum Abschluss durch ein rechtskräftiges Urteil angewendet werden können, tatsächlich zumeist im Ermittlungsverfahren Gebrauch gemacht wird. Dies erklärt sich daraus, dass es sehr häufig von ihrem erfolgreichen Einsatz abhängt, ob es zu einer Anklage oder einer Verfahrenseinstellung kommt. Vgl. auch: *Kohlmann*, § 385 AO, Rn. 132.

³³⁰ *Roxin*, § 18 Rn. 1; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 240; *Meyer-Goßner*, Einl. Rn. 80.

³³¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 26. Mai 1981 2 BvR 215/81, NJW 1981, 1719, 1722; Beschluss v. 12. April 1983 2 BvR 1304/80, 432/81, NJW 1983, 1599 f.; Beschluss v. 18. Oktober 1983 2 BvR 462/82, NJW 1984, 113 f.; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 240; *Meyer-Goßner*, Einl. Rn. 80 m.w.N.

³³² *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 240; *Meyer-Goßner*, Einl. Rn. 19.

Von besonderer Bedeutung im Einzelfall sind – neben den Möglichkeiten des Beschuldigten, das Verfahren in tatsächlicher Hinsicht zu beeinflussen – erfahrungsgemäß die im Folgenden aufgeführten, nach aktiver und passiver Beteiligung gegliederten, Rechte und Pflichten.

a) Aktive Beteiligung des Beschuldigten

An aktiven Beteiligungsmöglichkeiten sind zu nennen:

- der Anspruch auf rechtliches Gehör, Art. 103 Abs. 1 GG; Art. 6 MRK³³³,
- das Recht auf Verteidigung, in seinen Ausprägungen durch Erhebung von Einwänden, §§ 136 Abs. 2, 163 a Abs. 3 StPO, durch Stellung von Beweisanträgen, § 163 a Abs. 2 StPO, und durch Einschaltung eines Verteidigers bzw. eines Steuerberaters, §§ 137 ff StPO, (gegebenenfalls i.V.m. § 392 AO,) Art 6 Abs. 3 Buchstabe c MRK³³⁴,
- das Recht auf Anwesenheit bei Ermittlungshandlungen, §§ 168 c und 168 d StPO, wenn auch in unterschiedlicher Intensität, je nachdem, ob sich der Beschuldigte auf freiem Fuß oder in Haft befindet³³⁵,
- das Recht auf ein faires Verfahren („Fair-trial“-Grundsatz)³³⁶, abgeleitet aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 1, 20 (insbes. Abs. 3), 28 GG) i.V.m. dem Grundrecht der Menschenwürde, dem allgemeinen Persönlichkeits- und Freiheitsrecht (Art. 1 Abs. 1 und 2 Abs. 1 GG)³³⁷; bzw. Art. 6 Abs. 1 S. 1 MRK³³⁸, insbesondere wichtig in seiner

³³³ Dazu etwa: *Rüping*, Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs und seine Bedeutung im Strafverfahren, 1 ff., 136 ff.; *Rüster*, wistra 1988, 49, 53 f.; *Schäfer*, wistra 1987, 165 ff.; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 241 ff. m.w.N.; *Sax*, in: KMR, Einl. XI m.w.N.; *Meyer-Goßner*, StPO, Einl. Rn. 23 ff. m.w.N.; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. H Rn. 71 ff. m.w.N.

³³⁴ Dazu etwa: *Dahs*, Handbuch des Strafverteidigers, Rz. 1 ff.; *ders.*, NJW 1985, 1113 ff.; *Krekeler*, wistra 1983, 43 ff.; *ders.*, NStZ 1989, 146 ff.; *Wannemacher*, Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren, S. 175 ff.; *von Briel/Ehlscheid*, Steuerstrafrecht, Rn. 402 ff.; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 252 ff. m.w.N.; *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 1 ff.; *Flore/Dörn/Gillmeister*, Steuerfahndung und Steuerstrafverfahren, S. 1 ff, 33 ff.; *Meyer-Goßner*, Einl. Rn. 82 ff. m.w.N.; *Blumers/Göggerle*, S. 1 ff., 57 ff.

³³⁵ Dazu etwa: *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, § 168 c StPO Rn. 11 ff., § 168 d StPO Rn. 6 ff.; *Wache*, in: Karlsruher Kommentar, § 168 c StPO Rn. 5 ff.; § 168 d StPO Rn. 1 ff.; *Krehl*, in: Heidelberger Kommentar, § 168 c StPO Tn. 1 ff., § 168 d StPO Rn. 1 f.; *Meyer-Goßner*, § 168 c StPO Rn 1 ff., § 168 d StPO Rn. 1 f.; *Krause*, NJW 1976, 2029; *ders.*, NJW 1975, 2283 f.; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 255 ff. m.w.N.

³³⁶ Dazu etwa: *Meyer-Goßner*, Einl. Rn. 19; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 265 m.w.N.; *Roxin*, § 11 Rn.9 ff.; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. H Rn. 99 ff. m.w.N.

³³⁷ So das BVerfG in st. Rspr., zuletzt BVerfG, Beschluss v. 28. März 1983 2 BvR 275/83, BVerfGE 66, 313, 318=NJW 1984, 2403; weitere Nachweise bei: *Meyer-Goßner*, Einl. Rn. 19.

³³⁸ Anders als das Bundesverfassungsgericht (vgl. Fn. 325) und die wohl überwiegende Meinung in der Literatur, vgl. nur *Meyer-Goßner*, Einl. Rn. 19, sieht der BGH auch Art. 6 Abs. 1 S. 1 MRK als selbständige Grundlage des

- Ausprägung des Rechts auf Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes³³⁹,
- der Anspruch auf zügige Durchführung des Strafverfahrens³⁴⁰, insbesondere des Ermittlungsverfahrens - letzteres herausgearbeitet insbesondere von *Kohlmann*³⁴¹, der diesen Anspruch auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip und den allgemeinen Freiheitsanspruch für den Bereich des Strafverfahrens stützt,³⁴²
- die Möglichkeit der Anregung einer Verfahrenseinstellung bzw. einer Absprache^{343 344}.

b) Passive Beteiligung: das Recht des Beschuldigten, untätig zu bleiben

Auch soweit der Beschuldigte als Objekt staatlichen Zwangs – quasi als „Beweismittel gegen sich selbst“³⁴⁵ – Maßnahmen gegen sich ergehen lassen muss, stehen ihm als Passivbeteiligtem einige wertvolle Rechte zu. Besonders herauszustellen ist sein Recht zur Aussageverweigerung, §§ 136 Abs. 1 S. 2, 163 a Abs. 4 S. 2 StPO, als unmittelbarer Ausfluss der verfassungsrechtlich umfassend gewährleisteten Freiheit des Zwangs von Selbstbelastung („Nemo tenetur se ipsum accusare“-Grundsatz), Art. 2 Abs. 1, 1 Abs. 1 GG; Art 14 Abs. 3 g des UN-Paktes über bürgerliche und politische Rechte von 1966.

Wie das Bundesverfassungsgericht im sog. Gemeinschuldner-Beschluss³⁴⁶ anerkannt hat, stellt jeder Zwang zu Selbstbelastung einen Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit und das Persönlichkeitsrecht dar, und ist mit der Würde des Menschen

fair-trial-Grundsatzes an, s. BGH, Urteil v. 25. September 1979 1 StR 702/78, BGHSt. 24, 125, 131=NJW 1980, 845 f. Dazu auch: *Roxin*, § 11 Rn. 10.

³³⁹ Dazu etwa: *Meyer-Goßner*, StPO, Einl. Rn. 20 ff. m.w.N.; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. H Rn. 92 ff. m.w.N.; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 262 ff. m.w.N.

³⁴⁰ Dazu: BGH, Urteil vom 12. Juli 1966 g. S. 1 StR 199/66, BGHSt 21, 81, 84; Beschluss v. 22. Oktober 1975 g. B. u.a. 1 StE 1/74 StB 60-63/75, BGHSt 26, 228, 232; Urteil v. 9. Dezember 1987 g. M. u. a. 3 StR 104/87, BGHSt 35, 137,139. Ebenso: *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 29 ff.; *Pfeiffer*, in: Karlsruher Kommentar, Einl. Rn.11; *Roxin*, § 16 Rn. 3.

³⁴¹ *Kohlmann*, Der Anspruch des Beschuldigten auf schnelle Durchführung eines Ermittlungsverfahrens, in: Festschrift für Maurach, S. 501 ff.; *ders.*, „Überlange Strafverfahren“-bekannt, bedenklich, aber nicht zu vermeiden?, in: Festschrift für Pfeiffer, S. 203 ff.; *ders.*, § 385 AO Rn. 266 ff.

³⁴² Dahingehend auch: *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 29 ff.; *Pfeiffer*, in: Karlsruher Kommentar, Einl. Rn.11; *Roxin*, § 16 Rn. 3; alle m. v. w. N.; *Hanack*, JZ 1971, 705 ff.; *Herzog*, JZ 1966, 657, 659; *Hillenkamp*, JR 1975, 133 ff.; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 266 m.w.N.; a.A. aber: *Sdrenka*, DStR 1986, 703 f.

³⁴³ *Schlüchter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 23 ff.; *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 65 ff.; *Pfeiffer*, in: Karlsruher Kommentar, Einl. Rn. 29 a ff.; *Ranft*, Rn. 1222 ff.; *Meyer-Goßner*, StPO, Einl. Rn. 119 ff.; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 58 ff.; alle m.v.w.N.

³⁴⁴ Dazu sogleich unter 2. Teil B II 2.

³⁴⁵ Vgl. dazu: *Rogall*, Der Beschuldigte als Beweismittel gegen sich selbst, S. 20 ff.

unvereinbar. Der Beschuldigte muss frei darüber entscheiden können, ob er als Werkzeug zu seiner eigenen Überführung dienen darf; jede erzwungene Selbstbezichtigung, selbst wenn sie auf rechtmäßigem Zwang beruht, löst ein strafverfahrensrechtliches Verwertungsverbot aus.³⁴⁷

Aus dem Vorstehenden ergibt sich zwangsläufig, dass ein Verwertungsverbot natürlich erst recht greift, wenn selbstbelastende Aussagen des Beschuldigten durch unrechtmäßigen Zwang erlangt worden sind. Der allgemeine Grundsatz, dass die Wahrheit im Strafverfahren nicht um jeden Preis, sondern nur auf „justizförmige“ Weise, d.h. in einem rechtsstaatlich geordneten Verfahren erforscht werden darf³⁴⁸, stellt eine prozessuale „Selbstverständlichkeit“³⁴⁹ dar, die in § 136 a StPO ihren Ausdruck gefunden hat. Die Vorschrift ist als Ergänzung zu § 136 StPO zu sehen und dient der weiteren Absicherung der Aussagefreiheit. Sie enthält eine – nicht abschließende – Aufzählung von die Freiheit der Willensentschließung und –betätigung auf unzulässige Weise beeinträchtigenden Vernehmungsmethoden, § 136 a Abs. 1 und 2 StPO, und legt fest, dass eine derartig gewonnene Aussage selbst bei Einwilligung des betroffenen Beschuldigten nicht als Beweismittel verwertet werden darf, § 136 a Abs. 3 StPO. Im Steuerstrafverfahren kommt besonders der Täuschungsvariante des § 136 a StPO Bedeutung zu, in dem Fall, dass der Steuerpflichtige im Rahmen einer Außenprüfung unter Verstoß gegen §§ 393 Abs. 1 S. 4, 397 Abs. 3 AO und § 9 S. 2 und 3 BpO nicht darüber aufgeklärt wird, dass gegen ihn der Verdacht einer Steuerstraftat besteht und auch insofern ermittelt wird.³⁵⁰ Allerdings setzt das Verwertungsverbot einen ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Verstoß und der Aussage voraus, welcher z.B. fehlt, wenn der Beschuldigte aussagt, obwohl er die Täuschung erkannt hat.³⁵¹ Außerdem ist umstritten,

³⁴⁶ BVerfG, Beschluss des Ersten Senats v. 13. Januar 1981 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, 37, 49; zustimmend: BGH, Urteil vom 9. April 1986 g. W. 3 StR 551/85, BGHSt 34, 39, 45 f.

³⁴⁷ Im konkreten Fall ging es um die auch auf strafbares Verhalten bezogenen Auskunfts- und Mitwirkungspflichten, die dem Gemeinschuldner im Konkurs nach der Konkursordnung auferlegt waren und zu deren Erfüllung er durch die Anordnung von Beugemitteln angehalten werden konnte. Das BVerfG ließ zwar die entsprechenden Vorschriften unbeanstandet, folgte jedoch, solange dort ein Verwertungsverbot bzw. ein dieses absicherndes Offenbarungsverbot nicht gesetzlich geregelt sei, habe eine ergänzende Auslegung stattzufinden, in deren Rahmen sich ein strafrechtliches Verwertungsverbot, angelehnt an §§ 136 a StPO, 393 Abs. 2 AO, ergebe.

³⁴⁸ BVerfG (Vorprüfungsausschuss), Beschluss vom 19. Oktober 1983 2 BvR 859/83, NJW 1984, 428 f.; BGH, Urteil v. 14. Juni 1960 g. A. 1 StR 683/59, BGHSt 14, 358, 365; Urteil v. 17. März 1983 g. B. 4 StR 640/82, BGHSt 31 304, 309; OLG Köln, Beschluss v. 15. Dezember 1978 3 Ws 234/78, NJW 1979, 1216, 1217.

³⁴⁹ Schmidt, StPO II, § 136 a Rn. 1, *ders.*, Deutsches Strafprozessrecht, Rn. 80.

³⁵⁰ Dazu ausführlich unter 2. Teil C I 3 a.

³⁵¹ BGH, Urteil v. 31. Mai 1968 g. J. 4 StR19/68, BGHSt 22, 170, 175 f.; *Boujong*, in: Karlsruher Kommentar, § 136 a StPO Rn. 38; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 282; *Hanack*, in: Löwe/Rosenberg, § 136 a StPO Rn. 62.

ob eine das Verwertungsverbot nach sich ziehende Täuschung gemäß § 136 a Abs. 3 StPO nur dann gegeben ist, wenn der Vernommene bewusst irreführt worden ist³⁵², oder ob dazu auch schon die unbewusste Erteilung einer Fehlinformation bzw. das unbewusste Hinauszögern oder Unterlassen der vorgeschriebenen Aufklärung bezüglich der Verfahrenseinleitung und der damit einhergehenden prozessualen Rechte ausreicht.³⁵³ Zutreffender Ansicht nach wird zu differenzieren sein zwischen unbeabsichtigten Irreführungen über tatsächliche oder über rechtliche Fragen. Zumindest im letzteren Fall greift § 136 a Abs. 3 StPO zum Schutz des Vernommenen ein, da er sich auf Rechtserklärungen des Vernehmenden – seien diese ausdrücklich erfolgt oder aus konkludentem Verhalten zu schliessen - verlassen können muss.³⁵⁴

III. Absprachen im Strafverfahren

Ähnlich wie die Verständigungen im Besteuerungsverfahren spielen auch die Absprachen im Strafverfahren seit einigen Jahren in der täglichen Praxis eine bedeutende Rolle.³⁵⁵ In der weitaus überwiegenden Mehrheit der Strafverfahren kommt es in Form von einvernehmlichen Vereinbarungen mit den Ermittlungsbehörden und/oder dem Gericht zu solchen Absprachen über Angelegenheiten des Strafverfahrens. Auch sie haben das ihnen lange Zeit anhaftende Negativ-Image

³⁵² So explizit: BGH, Beschluss v. 16. März 1989 1 StR 608/88, StV 1989, 515; OLG Frankfurt, Beschluss v. 15. April 1988 1 Ws 36-36/88, NStZ 1988, 425 f.; *Rogall*, in: Systematischer Kommentar, § 136 a StPO Rn. 48; *Boujong*, in: Karlsruher Kommentar, § 136 a StPO Rn. 23; *Schwenck*, Unzulässige Vernehmungsmethoden, S. 65, 71; alle m.w.N. Im Erg. wohl auch bereits: BGH, Beschluss v. 7. Juni 1983 g.M. 5 StR 409/81, BGHSt 31, 395, 400 sowie Urteil v. 24. August 1988 g. B. 3 StR 129/88, BGHSt 35, 328, 329.

³⁵³ So z.B.: *Bauer*, Die Aussage des über das Schweigerecht nicht belehrten Beschuldigten, S. 152 f.; *Lesch*, in: KMR, § 136 a StPO Rn. 28 ff., 30; *Müncheberg*, Unzulässige Täuschung durch Organe der Strafverfolgungsbehörden, S. 34 ff., 38.

³⁵⁴ OLG Bremen, Urteil v. 30. August 1967 Ss 71/67, NJW 1967, 2022, 2023; *Hanack* in: Löwe/Rosenberg, § 136 a Rn. 42; *Rüping*, Das Strafverfahren, Rn. 106, *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 283; *Meyer-Goßner*, § 136 a StPO Rn. 13; *Knauth*, NJW 1978, 741, 744. Ebenso - unter ausführlicher Darstellung des Streitstandes und m.v.w.N. - *Achenbach*, StV 1989, 515, 516.

³⁵⁵ Vgl. hierzu statt vieler nur die Untersuchungen von: *Schünemann*, Absprachen im Strafverfahren?, Gutachten B zum 58. DJT, § 2 IV 1; *ders.*, in: Festschrift für Pfeiffer, S. 461 ff.; *Siolek*, Verständigung in der Hauptverhandlung, S. 30 ff.; *Hassemer/Hipler*, StV 1986, 360 ff.; *Bussmann/Lüdemann*, MschrKrim 1988, 81 ff.; *dies.*, KrimJ 1989, 54 ff. Ebenso z.B.: *Janke*, Verständigung und Absprachen im Strafverfahren, S. 13 ff.; *Braun*, Die Absprache im deutschen Strafverfahren, 1998, S. 9 ff.; *Kremer*, Absprachen zwischen Gericht und Verfahrensbeteiligten im Strafprozess, S. 1 ff.; *Gerlach*, Absprachen im Strafverfahren, S. 21; *Tscherwinka*, Absprachen im Strafprozess, S. 13; *Schäfer*, DRiZ 1989, 294, 296; *Weigend*, JZ 1990, 774; *ders.*, NStZ 1999, 57 ff.; *Landau/Eschelbach*, NStZ 1999, 321 ff.; *Dahs*, NStZ 1988, 153, 154 ff.; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G, Rn. 58; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 320; *Ranft*, Rn.1225; *Satzger*, JA 1998, 98.; alle m.v.w.N.

(„Handel mit Gerechtigkeit“³⁵⁶, „Kuhhandel“³⁵⁷, „Tuschelverfahren“³⁵⁸) inzwischen weitgehend abgestreift. Mit dem Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren wurde durch den 2009 neu eingefügten § 257c StPO die Verständigung im Strafverfahren erstmals gesetzlich geregelt³⁵⁹, wobei sich der Gesetzgeber erkennbar an den in der Rechtsprechung erarbeiteten Grundsätzen orientiert hat (dazu sogleich unter 2. Teil B III 1 a) und b)). Ob, in welcher Form und zu welchem Zeitpunkt Absprachen getroffen werden und zielführend sein können, ist eine der wesentlichen Fragen, die sich die Verteidigung wie auch die Ermittlungsbehörden bzw. das Gericht im Verfahrensverlauf immer wieder zu stellen haben.³⁶⁰

Gerade im Steuerstrafverfahren mit seinen unscharfen Übergängen zwischen mitwirkungsverpflichtetem Besteuerungsverfahren und klassischem Strafverfahren sind Gespräche über den Sachverhalt und seine Wertungen nahezu die Regel.³⁶¹ Werden als Ergebnis solcher Gespräche Übereinstimmungen erzielt, so kann „Ballast abgeworfen werden“, was der Maxime der Verfahrensbeschleunigung entspricht. Anders ließen sich die zudem oftmals sehr umfangreichen Wirtschafts- und Steuerstrafverfahren, vielfach kaum in angemessener Zeit erledigen.³⁶²

³⁵⁶ So der Titel einer Monographie von *Schumann*, der allerdings das amerikanische plea bargaining im Auge hat; dazu auch *Weigend*, Absprachen in ausländischen Strafverfahren, S. 34 ff.; *ders.*, ZStW 1982, 200 ff.; *ders.*, JZ 1990, 774, 779 ff.; *Schünemann*, Verständigung im Strafverfahren, Vorwort; *Fahl*, JA 1997, 273, 274; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 58 m.w.N. Ebenso der Titel eines Artikels in der Frankfurter Allgemeinen Zeitung v. 01. August 1989.

³⁵⁷ *Rückel*, NStZ 1987, 297, 298; *Günter*, DRiZ 1989, 151; *Hübsch*, in: Absprache im Strafprozeß - ein Handel mit der Gerechtigkeit?, S. 66 ff., 75; *Scheffler*, wistra 1990, 319, 321.

³⁵⁸ *Kaiser/Meinberg*, NStZ 1984, 343 ff.; *Rückel*, NStZ 1987, 297, 298.

³⁵⁹ Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren, BGBl. 2009 I Nr. 49, 2353.

³⁶⁰ *Widmaier*, StV 1986, 357, 359; *Dahs*, NStZ 1988, 153, 159; *Weihrauch*, Verteidigung im Ermittlungsverfahren, Rn. 165.

³⁶¹ *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 320; *Janke*, Verständigung und Absprachen im Strafverfahren, S. 20; *Tscherwinka*, Absprachen im Strafprozeß, S. 42; *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 67; *Schlüchter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 23; *Schmidt-Hieber*, NStZ 1988, 302, 303.

Nach unterschiedlichen Schätzungen und Umfrageergebnissen wird bereits jedes vierte Hauptverfahren im Vergleichswege erledigt und bei manchen Steuer- bzw. Wirtschaftsstrafkammern soll die Durchführung einer streitigen Hauptverhandlung zum „exzeptionellen Ereignis“ geworden sein. Diese Aussagen beschreiben dabei bereits den status quo vor ca. fünfzehn Jahren, d.h. zum Ende der Achtziger Jahre. Vgl. dazu etwa *Dahs*, NStZ 1988, 153 ff.; *Schünemann*, Absprachen im Strafverfahren, Gutachten B zum 58. DJT, § 2 IV 1; *ders.*, NJW 1989, 1895, 1896; *Schmidt-Hieber*, NStZ 1988, 302, 303; *Weigend*, JZ 1990, 774; *Hassemer/Hipler*, StV 1986, 360, 361; *Bussmann/Lüdemann*, MschrKrim 1988, 81, 82; *Siolek*, DRiZ 1993, 422, 424 f.; *Dencker/Hamm*, Der Vergleich im Strafprozess, S. 12; *Tscherwinka*, Absprachen im Strafprozeß, S. 42. Genauere Zahlen liegen auch heute nicht vor, doch ist angesichts der stetigen Ausbreitung von Absprachen (dazu und zu den Gründen sogleich) aktuell eher noch von höheren Zahlen konsensualer Ergebnisfindung auszugehen.

³⁶² *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 320 ff.; *Braun*, AnwBl 2000, 222 ff.; *Maatz*, NStZ 1992, 513, 518; *Siegismund/Wickern*, wistra 1993, 81, 93; *Dahs*, NStZ 1988, 153, 154; *Meyer-Goßner*, StPO, Einl. Rn. 119 ff (119

Die Ursachen für die Ausbreitung von Absprachen sind vielschichtig.

Sie liegen z.B. in der Ausdehnung des materiellen Strafrechts³⁶³, im ständig steigenden Arbeitsanfall für die Justiz, der sich vor allem mit der Zunahme komplexer und komplizierter Straftaten, oft mit Auslandsbezug, begründet³⁶⁴, in der Häufung von Großverfahren³⁶⁵, in der Entwicklung eines „neuen Typs des Strafverteidigers“³⁶⁶ und in einer geänderten Verfahrensauffassung, oft angelehnt an ausländische Rechtsordnungen³⁶⁷, in denen man ökonomischere und zugleich „menschlichere“ Modelle der Verfahrensdurchführung zu finden glaubt, als dies im herkömmlichen „autoritären“ Strafprozess angelegt ist.³⁶⁸

b); *Widmaier*, StV 1986, 357; *Hanack*, StV 1987, 500 ff.; *Siolek*, DRiZ 1993, 422, 424; *Bode*, RuP 1988, S. 146, 149; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 61; *Lüdersen*, StV 1990, 415, 418; *Dannecker*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 47, 65; *Krüger*, DRiZ 1989, 150, 152; *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 67; *Cramer*, in: Festschrift für Rebmann, S. 145, 146; *Schlüchter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 23; *Wolfslast*, NSStZ 1990, 409 f.

³⁶³ *Hamm*, ZRP 1990, 337, 340; *Lüdersen*, StV 1990, 415, 416 ff.; *Wolfslast*, NSStZ 1990, 409, 410; *Nestler-Tremel*, DRiZ 1988, 288, 289; *Hanack*, StV 1987, 500, 501; *Braun*, AnwBl 2000, 222, 225.

³⁶⁴ *Braun*, AnwBl 2000, 222, 224 f.; *Seier*, JZ 1988, 683, 684; *Bode*, DRiZ 1988, 281, 285 f.; *Wolfslast*, NSStZ 1990, 409, 410; *Nestler-Tremel*, DRiZ 1988, 288, 289; *Hanack*, StV 1987, 500, 501; *Schünemann*, in: Festschrift für Pfeifer, S. 461, 463 ff.; *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 68; *Schöch*, in: Reihe Alternativkommentare, StPO, Vorbem. § 151 Rn. 10; *Satzger*, JA 1998, 98.

³⁶⁵ *Wolfslast*, NSStZ 1990, 409, 410; *Bode*, RuP 1988, S. 146, 149; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 61; *Hammerstein*, in: Absprache im Strafprozess, ein Handel mit der Gerechtigkeit?, S. 91 ff, 95; *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 68.

³⁶⁶ S. insb.: *Hanack*, StV 1987, 500, 501, der diesen „neuen Verteidigertyp“ als einen hoch qualifizierten, selbstbewussten und äußerst engagierten Strafrechtler beschreibt, der bereit und fachlich dazu in der Lage ist, die Rechte und Möglichkeiten der Strafprozessordnung im Interesse seines Mandanten - ob schuldig oder nicht - voll auszuschöpfen. Dazu und zu den Ursachen hierfür neben *Hanack*, a.a.O., auch: *Braun*, AnwBl 2000, 222, 223; *Wolfslast*, NSStZ 1990, 409, 410; *Gatzweiler*, NJW 1989, 1903, 1904 ff.; *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 68; *Schlüchter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 23; *Terhorst*, DRiZ 1988, 296, 298; *Schöch*, in: Reihe Alternativkommentare, StPO, Vorbem. § 151 Rn. 10; *Kremer*, Absprachen zwischen Gericht und Verfahrensbeteiligten im Strafprozess, S. 31 f.; *Rüping/Dornseifer*, JZ 1977, 417, 418 f.; *Nestler-Tremel*, DRiZ 1988, 288, 289; jeweils m.w.N. Für das dargestellte Vorgehen des „neuen Typs des Strafverteidigers“ scheint es in der Justiz auch schon einen Spezialbegriff zu geben: *Pförtner*, Betrifft Justiz 1987, 501, nennt es die „Frankfurter Verteidigung“; vgl. auch: *Nestler-Tremel*, DRiZ 1988, 288, 289.

³⁶⁷ Denkanstöße für ein auf mehr Integration und konsensuale Elemente bauendes Strafverfahren kommen vor allem aus den USA, Spanien oder Italien, vgl. dazu *Braun*, AnwBl 2000, 222, 223; *Siolek*, Verständigung in der Hauptverhandlung, S. 227 ff.; *Weigend*, Absprachen in ausländischen Strafverfahren, Vorwort; *Lüdersen*, StV 1990, 415, 416; *Budde*, ZStW 1990, 196 ff.; *Bogner*, Absprachen im Deutschen und Italienischen Strafprozessrecht, 2000, S. 129 ff., 135 ff.; *Dielmann*, GA 1981, 558, 569 ff.

³⁶⁸ So schon: *Schmidt-Hieber*, StV 1986, 355, 357. *Braun*, AnwBl 2000, 222, spricht von einer Wandlung des Strafprozesses „von einem alten autoritären Verhandlungsstil zu einem kommunikationsorientierten Verfahren, in dem es darum geht, den Gerichtssaal zu einem Ort der Streitschlichtung und Konfliktregelung zu machen“. Ähnlich auch: *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 61 m.w.N.; *Kremer*, Absprachen zwischen Gericht und Verfahrensbeteiligten im Strafprozess, S. 31; *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 68; *Siolek*, Verständigung in der Hauptverhandlung, S. 58 f.; *ders.*, DRiZ 1993, S. 422, 426. Kritisch aber: *Zschockelt*, in: Festschrift für Salger, S. 435, 441.

1. Rechtmäßigkeit und Voraussetzungen von Absprachen im Strafverfahren

a) Rechtslage vor dem Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren

Bis zur Regelung von Verständigungen im Strafverfahren durch das entsprechende Gesetz vom 29.07.2009, mittels dem § 257 c in die Strafprozessordnung eingefügt wurde³⁶⁹, war deren Vereinbarkeit mit dem geltenden Strafprozessrecht (welches dazu noch mit dem verfassungskräftigen Rechtsstaatsprinzip verknüpft ist) wie dargetan nicht unumstritten.

Immerhin war bis dahin in der Strafprozessordnung von Absprachen nicht die Rede und einige ihrer zentralen Vorschriften, z. B. § 244 Abs. 2, § 261 StPO, machen deutlich, dass das Urteil auf einer vollständigen Aufklärung des Sachverhalts in der Hauptverhandlung und nicht auf Abmachungen der Verfahrensbeteiligten beruhen soll.³⁷⁰

Andererseits waren Absprachen in der Strafprozessordnung aber auch nicht explizit verboten.³⁷¹

Bereits § 61 Nr. 5 StPO (Absehen von Vereidigung bei einvernehmlichen Verzicht), §§ 153 Abs. 2, 153 a Abs. 2 StPO (Einstellung des Verfahrens wegen Geringfügigkeit, bzw. unter Auflagen), § 265 a (Befragung nach freiwilligen Bewährungsleistungen) und §§ 407 ff. StPO (Strafbefehlsverfahren) zeigen deutlich, dass das Prinzip der Absprachen

Bussmann/Lüdemann, KrimJ 89, 54, 60 ff., 68, kommen zu der Erkenntnis, dass neben den klassischen Paradigmen des Strafverfahrens, Gerechtigkeit und Wahrheit, noch ein weiteres, informelles existiert: die Prozessökonomie. Dagegen auch: *Weihrauch*, Verteidigung in Ermittlungsverfahren, Rn. 165; *Römer*, in: Festschrift für Schmidt-Leichner, S. 133 ff., 141.

Schmidhäuser, in: Festschrift für E. Schmidt, S. 511 ff., 516, sieht insbesondere die Erweiterung der Prozessziele um den Aspekt der Wiederherstellung des durch die Straftat gestörten Rechtssfriedens als absprachenlegitimierend an. Ebenso: *Cramer*, Festschrift für Rebmann, S. 145, 148.

Ähnlich, unter Begründung mit der zunehmenden Verdrängung der absoluten durch die relativen Straftheorien (Weg vom Schuldvergeltungsgedanken hin zu den Aspekten der Generalprävention und Stabilisierung der gesellschaftlichen Normenordnung bis zu den Gesichtspunkten der Wiedergutmachung und Resozialisierung), z.B.: *Weigend*, JZ 1990, 774, 780 f.; *Rönnau*, Die Absprache im Strafprozeß, S. 61 ff.; *Braun*, AnwBl 2000, 222, 223; *Lüdersen*, StV 1990, 415, 416.

³⁶⁹ Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren, BGBl. 2009 I Nr. 49, 2353.

³⁷⁰ *Weigend*, JZ 1990, 774, 775; *Ranft*, Rn. 1223 ff.; *Seier*, JZ 1988, 683 f.; *Schünemann*, JZ 1989, 984, 985 f. Ebenso: *Nestler-Tremel*, KritJ 1989, 448 ff., mit dem Hinweis, dass dieses Problem der Praxis insofern relativ wenig Kopfzerbrechen bereite, als eine revisionsgerichtliche Kontrolle des Vorgehens in der Regel durch einen alleseitigen Rechtsmittelverzicht ausgeschlossen werde.

³⁷¹ So auch: BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195, 196. Ebenso: *Dahs*, NStZ 1988, 153, 154, der die Beteiligung des Richters an Absprachen mit dessen Pflicht begründet, „das Strafverfahren sorglich und sachgemäß zu führen“; *Koch*, ZRP 1990, 249, 250; *Bode*, RuP 1988, S. 146 f.; *Schlüchter*, in: Systematischer Kom-

im deutschen Strafverfahrensrecht durchaus angelegt gewesen ist.³⁷² Wenn darüber hinaus der Beschuldigte, auch ohne dass dies besonders erwähnt gewesen ist, auf einzelne Rechte hat verzichten können (z. B. auf die Zustellung des Eröffnungsbeschlusses sowie der Ladung³⁷³, ja sogar auf die Rechtsmittelbelehrung³⁷⁴), so konnte daraus gefolgert werden, dass auch ein Gespräch etwa über die sanktionsmildernde Wirkung eines Geständnisses erst recht nicht verboten sein konnte.³⁷⁵

Dass Absprachen dabei keinen ungesetzlichen Inhalt haben dürfen (z.B. nicht die Verhängung einer Strafe unterhalb des gesetzlichen Mindeststrafrahmens) und freiwillig zustande gekommen sein müssen (d.h. insbesondere ohne den Einsatz von Nötigungsmitteln oder Täuschung gegenüber dem Beschuldigten) galt bereits vor der gesetzlichen Regelung als selbstverständlich.

Ferner auch vor Einführung von § 257 c StPO bereits unstreitig, dass die Absprachepraxis durch das materielle Strafrecht insofern begrenzt sein muss, als die tatbestandliche Einordnung des strafbaren Verhaltens, die sonstige rechtliche Subsumtion und die Grundsätze der schuldangemessenen Strafe nicht zur freien Disposition der Verfahrensbeteiligten stehen.³⁷⁶

Zur Wahrung eines rechtstaatlichen Verfahrens sind daher schon seit jeher vom Inhalt her unzulässig gewesen:

mentar, Vor § 213 Rn. 27; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 320; Kritisch dagegen: *Siolek*, DRiZ 1989, 321, 322, unter Hinweis auf die Gewaltenteilung und die Gesetzesbindung der Justizorgane.

³⁷² Als weitere Belege dafür könnten z.B. auch §§ 266 (Zustimmung des Beschuldigten/Angeklagten, im Rahmen der Nachtragsanklage auf seine Rechte im Ermittlungsverfahren zu verzichten), 251 Abs. 1 Nr. 4 (Zustimmung des Angeklagten zur Verlesung bestimmter Urkunden), 303, 411 Abs. 3 (Zustimmung des Angeklagten zur Rücknahme der öffentlichen Klage in gewissen Fällen) und § 110 Abs. 2 (Einwilligungserfordernis bezüglich besonderer Ermittlungshandlungen) StPO angeführt werden, vgl. dazu auch: *Schmidt-Hieber*, StV 1986, 355; *ders.*, RuP 1988, 141 ff.; *Bode*, RuP 1988, 146 f.; *Rückel*, NStZ 1987, 297, 298; *Schöch*, in: Reihe Alternativkommentare, StPO, Vorbem. § 151 Rn. 6; *Gutterer*, Der Deal, S. 4 ff.; zweifelnd wiederum: *Siolek*, DRiZ 1989, 321, 322.

³⁷³ Nach allgemeiner Auffassung ist dies möglich, obgleich gesetzlich in § 215, 216 StPO nicht vorgesehen, vgl. z.B. *Gollwitzer*, in: Löwe/Rosenberg, § 215 Rn. 7; *Tolksdorf*, in: Karlsruher Kommentar, § 215 Rn. 2; *Meyer-Göfner*, § 215 StPO Rn. 6; *Ranft*, Rn. 1229; *Schmidt-Hieber*, StV 1986, 355; *Eschelbach*, in: KMR, § 215 Rn. 8.

³⁷⁴ Zum Verzicht des Betroffenen auf Rechtsmittelbelehrung gem. § 35 a StPO: BGH, Beschluss v. 03. April 1984 5 StR 172/84, NStZ 1984, 329; OLG Hamm, Beschluss v. 28. Mai 1956 2 Ws 90/56, NJW 1956, 1330 f.; OLG Zweibrücken, Beschluss v. 14. Juli 1978 Ss 193/78, MDR 1978, 861; *Meyer-Göfner*, § 35 a StPO Rn. 6; *Ranft*, Rn. 1229; *Pfeiffer*, § 35 a StPO, Rn. 1; *Maul*, in: Karlsruher Kommentar, § 35 a Rn. 13; *Wendisch*, in: Löwe/Rosenberg, § 35 a Rn. 20.

³⁷⁵ *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 323 f.; *Böttcher/Dahs/Widmaier*, NStZ 1993, 375 ff.; *Schmidt-Hieber*, Verständigung im Strafverfahren, 1986, S. 4 ff.; *ders.*, StV 1986, 355 f.; *ders.*, Festschrift für Wassermann, S. 995 ff., 1000; *Cramer*, Festschrift für Rebmann, 145, 147 f.; *Hanack*, StV 1987, 500 ff.; dagegen: *Niemöller*, StV 1990, 34, 35; *Günter*, DRiZ 1989, 151.

³⁷⁶ Vgl. etwa BVerfG (3. Kammer des 2. Senats), Beschluss v. 27. Januar 1987 2 BvR 1133/86, NStZ 1987, 419 mit Anmerkung *Gallandi* =NJW 1987, 2662 f.=DRiZ 1997, 196 f. - dazu sogleich mehr unter (2. Teil B II 2 a bb); *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 322, 325 f.; *Rex*, DRiZ 1991, 31; *Fahl*, JA 1997, 273, 274.

- eine Verständigung über einen Schuldspruch, der dem materiellen Recht nicht entspricht;
- ein Strafausspruch, der ohne verständigen Grund von den Strafzumessungsgesichtspunkten des Gerichts abweicht;
- ein Strafausspruch, der sich nicht im Rahmen einer schuldangemessenen Strafe hält.³⁷⁷

aa) Verfassungsrechtliche Vorgaben

Das Bundesverfassungsgericht hatte bereits in seinem Beschluss vom 27. Januar 1987³⁷⁸ klargestellt: Zentrales Anliegen des Strafprozesses ist die Ermittlung des wahren Sachverhalts, ohne die das materielle Schuldprinzip nicht verwirklicht werden kann, in einem rechtsstaatlichen Verfahren. Gegen Absprachen im Strafverfahren sind deshalb keine durchgreifenden Bedenken zu erheben, solange der unverzichtbare Mindeststandard eines rechtsstaatlichen Verfahrens gewahrt bleibt und die maßgeblichen strafrechtlichen Vorschriften und Leitlinien unter Beachtung des Fairnessgrundsatzes und ohne Verstoß gegen das allgemeine Willkürverbot (Art. 3 Abs. 1 GG) ausgelegt und angewandt werden.³⁷⁹

Diesem Ausgangspunkt ist zuzustimmen: Damit Absprachepraktiken zulässig sein können, müssen sie in Einklang mit den rechtsstaatlichen Maximen und Regelungen des Strafverfahrens stehen; außerdem muss sichergestellt sein, dass Absprachen überhaupt als solche erkannt und vor dem Hintergrund der genannten Prinzipien einer Überprüfung unterzogen werden können.

³⁷⁷ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195 (Ls. 3), 208 f. So auch schon die „Münsteraner Thesen“ der Großen Strafrechtskommission des deutschen Richterbundes, A 3, abgedruckt bei: *Kinzi*, JR 1990, 309, 310, 314. Zustimmung: *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 325 f.; *Schünemann*, Absprachen im Strafverfahren?, Gutachten B zum 58. DJT, § 4 C II 3; *Terhorst*, DRiZ 1988, 296, 298; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 329; *Weigend*, JZ 1990, 774, 775, 778; *Schlüchter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 49 a; *Hamm*, ZRP 1990, 337 ff.; *Landau*, DRiZ 1995, 132, 140; *Satzger*, JA 1998, 98, 100. Differenzierend: *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 77. Zu einem ähnlichen, vorangegangenen Entwurf des Hessischen Justizministeriums im Hinblick auf die Schaffung von Leitlinien für Absprachen im Strafprozess: *Koch*, ZRP 1990, 249, 252.

Die Vielfalt der Motive und Gestaltungen lässt es darüber hinausgehend nicht zu, Pauschalbeurteilungen über die Legalität von strafprozessualen Absprachen abzugeben. Dies spricht letztlich auch gegen die von einigen Autoren vorgeschlagene Bildung von Fallgruppen, siehe z. B. *Wolfslast*, NStZ 1990, 409, 411, m. w. N. zur Beurteilung ihrer Rechtmäßigkeit.

³⁷⁸ Vgl. BVerfG (3. Kammer des 2. Senats), Beschluss v. 27. Januar 1987 2 BvR 1133/86, NStZ 1987, 419 mit Anmerkung *Gallandi*=NJW 1987, 2662 f.=DRiZ 1987, 196 f.

³⁷⁹ Vgl. BVerfG (3. Kammer des 2. Senats), Beschluss v. 27. Januar 1987 2 BvR 1133/86, NStZ 1987, 419 mit Anmerkung *Gallandi*=NJW 1987, 2662 f.=DRiZ 1987, 196 f.

In diesem Zusammenhang kommen vor allem dem Legalitätsprinzip, der Aufklärungspflicht der Ermittlungsorgane und des Strafrichters (uneingeschränkte Durchführung der gebotenen Beweisaufnahme), dem Grundsatz der umfassenden und freien Beweiswürdigung, der Öffentlichkeitsmaxime, dem Gedanken der Gleichbehandlung, dem Opferschutz, der Rechtsstellung des Beschuldigten sowie dem „fair trial“-Grundsatz besondere Bedeutung zu.³⁸⁰

bb) Die Herausbildung der Voraussetzungen von Absprachen im Strafprozess durch Rechtsprechung und Lehre

Rechtsprechung und Lehre hatten sodann in Anknüpfung an diese verfassungsrechtlichen Aspekte zur Rechtmäßigkeit von Absprachen im Strafprozess in der Folge deren Voraussetzungen konkretisiert.

Insbesondere der vierte Strafsenat des Bundesgerichtshofs unter dem Vorsitz von Prof. Dr. Lutz Meyer-Goßner hat dazu in seinem Grundsatzurteil vom 28. August 1997 umfassend Position bezogen und nachfolgende Grundsätze für Absprachen im Hauptverfahren aufgestellt³⁸¹, an denen sich auch der Gesetzgeber bei der späteren Einführung von § 257 c StPO im Juli/August 2009 erkennbar orientiert hat:

- die Absprache muss unter Mitwirkung aller Verfahrensbeteiligter in öffentlicher Hauptverhandlung erfolgen; Vorgespräche zur Abklärung der Verhandlungspositionen sind damit aber auch außerhalb der Hauptverhandlung nicht ausgeschlossen, es reicht aus, wenn das Ergebnis der Vorgespräche in der Hauptverhandlung mitgeteilt wird³⁸²;
- das Ergebnis der Verständigung ist als wesentliche Förmlichkeit i.S.v. § 273 Abs. 1

³⁸⁰ Dannecker, *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, 47, 65; Landau/Eschelbach, *NJW* 1999, 321, 322, 324 f.; Koch, *ZRP* 1990, 249, 250 f.; Rex, *DRiZ* 1991, 31 f.; Wolter, in: *Systematischer Kommentar*, Vor § 151 Rn. 71 f.; Schlüchter, in: *Systematischer Kommentar*, Vor § 213 Rn. 30 ff., Schöch, in: *Reihe Alternativkommentare, StPO*, Vorbem. § 151 Rn. 17; Simon/Vogelberg, *Steuerstrafrecht*, S. 320.

³⁸¹ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97 (LG Dortmund), BGHSt 43, 195 ff.=*NJW* 1998, 86 ff.=*NStZ* 1998, 31 ff. mit ausf. Anm. Weigand, *NStZ* 1999, 57 ff.=*JR* 1998, 245 ff. mit Anm. Kintzi=wistra 1997, 341 ff. mit ausf. Anm. Rönnau, *wistra* 1998, 49 ff.=*JA* 1998, 98 mit Anm. Satzger. Das Urteil bzw. der darin aufgestellte Grundsatzkatalog bezieht sich insbesondere auf die Fallkonstellation „Geständnis gegen Zusicherung einer Strafmilderung“; dazu auch ausführlich: Bottke, in: *Gedächtnisschrift für Zipf*, S. 451 ff. Vgl auch: Kruse, *StraFO* 2000, 146 ff.

³⁸² BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195 (Ls. 1), 205 f.. Dahingehend auch bereits: BGH, Urteil v. 30. Oktober 1991 2 StR 200/91, BGHSt 38, 102,104=NSStZ 1992, 139 f.; BGH, Beschluss v. 4. Juli 1990 g. M., BGHSt 37, 99, 103 f.; BGH, Urteil 20. Februar 1996 g. K. u. G., BGHSt 42, 46, 47 ff. Dazu auch: Schmidt-

StPO im Hauptverhandlungsprotokoll ersichtlich zu machen (mit der Folge des § 274 StPO hinsichtlich positiver und negativer Beweiskraft³⁸³);

- der Angeklagte darf nicht zu einem Geständnis gedrängt werden; allerdings darf ihm für den Fall eines Geständnisses Strafmilderung in Aussicht gestellt werden³⁸⁴;

- ein aufgrund einer Vereinbarung abgelegtes Geständnis darf nicht ohne weiteres dem Urteil zu Grunde gelegt werden; es muss hinsichtlich seiner Glaubhaftigkeit vom Gericht überprüft werden; sich hierzu aufdrängende Beweiserhebungen dürfen nicht unterbleiben³⁸⁵; der strafmildernden Berücksichtigung eines Geständnisses steht es indes nicht entgegen, dass es im Rahmen einer Verständigung abgelegt worden ist³⁸⁶;

- das Gericht darf dem Angeklagten nicht einen seinerseitigen Rechtsmittelverzicht als „Gegenleistung“ abverlangen; jegliche Rechtsmittelverzichtsvereinbarung vor der Urteilsverkündung ist unzulässig³⁸⁷;

Hieber, Verständigung im Strafverfahren, S. 91; *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 324 ff.; *Rex*, DRiZ 1991, 31, 32; *Rönnau*, wistra 1998, 49, 50; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 327; *Weigend*, NStZ 1999, 57, 58 ff.

³⁸³ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195, 206; Beschluss v. 19. Oktober 1999 g. S. 4 StR 86/99, BGHSt 45, 227, 228; Beschluss v. 15. März 2001 3 StR 61/01 (LG Hildesheim), NStZ 2001, 555 f. mit Anm. *Eisenberg*; Urteil v. 23. März 2001 2 StR 369/00 (LG Gießen), StV 2001, 554 f.; *Meyer-Goßner*, StPO, Einl. Rn. 119 e (mit Verw. auf § 274 Rn. 12 ff.) und g; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 68; *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 326 (nur positive Beweiskraft); *Zschockelt*, NStZ 1996, 449 (Mindestanforderung); *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 327; *Rönnau*, wistra 1998, 49, 51; *Weigend*, NStZ 1999, 57, 59.

³⁸⁴ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195, 204; OLG Stuttgart, Beschluss v. 26. November 1997 1 Ws 199/97, NJW 1999, 375, 376. So auch schon der eingehend dargestellte Beschluss des BVerfG (3. Kammer des 2. Senats) v. 27. Januar 1987 2 BvR 1133/86, NStZ 1987, 419 mit Anmerkung *Gallandi*, sowie statt vieler: *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 325. Dazu auch: *Weigend*, NStZ 1999, 57, 58 f.

³⁸⁵ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195, 204; OLG Stuttgart, Beschluss v. 26. November 1997 1 Ws 199/97, NJW 1999, 375, 376. Vgl. ebenso nochmals den dargestellten Beschluss des BVerfG (3. Kammer des 2. Senats) v. 27. Januar 1987 2 BvR 1133/86, NStZ 1987, 419 mit Anmerkung *Gallandi*, sowie statt vieler: *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 328; *Schlüchter*, in: Festschrift für Spindel, S. 737, 740, 755; *Meyer-Goßner*, StPO, Einl. Rn 119 e, sowie § 302 Rn. 14, 21 m.w.N.; *Landau*, DRiZ 1995, S. 132, 140.

Nach Auffassung des zweiten Senats des BGH, Urteil v. 10. Juni 1998 2 StR 156/98 (LG Wiesbaden), NJW 1999, 370 ff.=NStZ 1999, 92 ff., dürfen die Anforderungen an eine Überprüfung des Geständnisses andererseits nicht überspannt werden. Das Gericht sei in deren Rahmen nur gehalten, sich aus den Akten oder dem Prozessgeschehen ergebenden Zweifeln nachzugehen und diese auszuräumen. Zustimmend: *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 324, 325; *Janke*, Verständigung und Absprachen im Strafverfahren, S. 102 f. Zur eingehenden Besprechung und Kritik an dieser „minimalistischen Interpretation“ des Amtsermittlungsgrundsatzes, vgl. hingegen sogleich in diesem Gliederungspunkt, sowie *Dannecker*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 47, 67.

Dazu, dass ein „schlankes Geständnis“ aber nicht von vornherein unglaublich sein muss, neben den Genannten (BGH, a.a.O.; *Landau/Eschelbach*, a.a.O.; *Janke*, a.a.O.): *Widmaier*, Referat zum 58. DJT, Verh. II, L 36, L 37; *Rex*, DRiZ 1991, 31, 32; *Schlüchter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 39 ff. m.w.N.; *dies.*, in: Festschrift für Spindel, S. 737 ff., 748 ff., 750.

³⁸⁶ BGH, Urteil v. 28. August 1997 4 StR 240/97; BGHSt 43, 195 (Ls. 4), 209 f.; *Janke*, Verständigung und Absprachen im Strafverfahren, S. 105, 107 f.; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 328; *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 324, 326; *Dahs*, NStZ 1988, 153, 154; *Rex*, DRiZ 1991, 31.

³⁸⁷ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195 (Ls. 5), 204 f. Um die Frage der Wirksamkeit eines Rechtsmittelverzichts, der im Zusammenhang mit einer Absprache erklärt worden ist, geht es auch in folgenden Entscheidungen: BGH, Beschluss v. 4. Juni 1992 1 StR 766/91 (LG Nürnberg-Fürth), wistra 1992, 309; BGH,

- das Gericht darf keine verbindlichen Zusagen hinsichtlich der Höhe der zu verhängenden Strafe machen; nur die Vereinbarung einer Strafobergrenze ist unbedenklich³⁸⁸;
- das Gericht ist an eine derartige im Rahmen einer Absprache ausgehandelte Strafobergrenze gebunden, falls sich in der Hauptverhandlung nicht neue, dem Gericht bisher unbekannt, schwerwiegende Umstände zu Lasten des Angeklagten ergeben; eine deswegen beabsichtigte Überschreitung der zugesagten Strafobergrenze in der gerichtlichen Entscheidung, ist in der Hauptverhandlung mitzuteilen (§ 265 Abs. 1, 2 StPO)³⁸⁹;
- das Gericht hat - ebenso wie bei der später im Urteil erfolgenden Strafbemessung - auch bei der Zusage des Nichtüberschreitens einer Strafobergrenze die allgemeinen Strafzumessungsgesichtspunkte zu beachten; die Strafe muss tat- und schuldangemessen sein³⁹⁰;

Beschluss v. 20. Juni 1997 2 StR 275/97 (LG Darmstadt), NStZ 1997, 611; BGH, Beschluss v. 22. September 1993 2 StR 367/93 (LG Köln), StV 1994, 64; BGH, Beschluss v. 21. Januar 1997 1 StR 732/96 (LG München II), NStZ-RR 1997, 173, 174; BGH, Beschluss v. 26. April 1995 3 StR 600/94 (LG Chemnitz), NJW 1995, 2568 f.=NStZ 1995, 556 f.; OLG Stuttgart, Beschluss v. 26. November 1997 1 Ws 199/97, NJW 1999, 375 f. Dazu auch: *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 326; *Schlüchter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 52; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 329; *Rönnau*, wistra 1998, 49, 50, *Denker/Hamm*, Der Vergleich im Strafprozess, S. 114; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. G Rn. 84, 86; *ders.*, Festschrift für Meyer-Goßner, S. 645, 650; *Siolek*, Verständigung in der Hauptverhandlung, S. 198 ff., 206 f.; *Weigend*, NStZ 1999, 57, 60; *Ruß*, in: Karlsruher Kommentar, § 302 Rn. 13 a am Ende; *Beulke*, Strafprozessrecht, Rn. 396; *Volk*, Strafprozessrecht, § 30 Rn. 5 am Ende; *Roxin*, § 15 Rn. 9e; *Kuckein/Pfister*, Festschrift: 50 Jahre BGH, 2000, 641, 655; alle m.w.N.

³⁸⁸ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195 (Ls. 2), 206 f. Vgl. dazu auch: BGH, Beschluss v. 25. Oktober 1995 2 StR 529/95 (LG Frankfurt/M.), wistra 1996, 68. Zu einem Modell de lege ferenda mit ähnlicher Wirkung (sog. „nicht streitiges Verfahren“): *Meyer-Goßner*, NStZ 1992, 167 ff. Zum Besorgnis der Befangenheit bei Zusage einer Strafobergrenze, aber im Ergebnis für deren Zulässigkeit: *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 325; *Botke*, in: Gedächtnisschrift für Zipf, S. 451 ff.; *Satzger*, JA 1998, 98, 100; *Rönnau*, wistra 1998, 49 ff.; *Janke*, Verständigung und Absprachen im Strafverfahren, S. 80 m.w.N. Dagegen: *Hanack*, in: Löwe/Rosenberg, § 136 a Rn. 49, 55 (das Inaussichtstellen einer Strafobergrenze verstieße gegen § 136 a StPO); *Weigend*, NStZ 1999, 57, 59 f.

³⁸⁹ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195 (Ls. 2), 210. So auch schon: BGH, Urteil v. 7. Juni 1989 g. S. u. a. 2 StR 66/89 (LG Frankfurt/M.), BGHSt 36, 210, 214 ff.=NJW 1989, 2270=NStZ 1989, 438 mit Anm. *Strate*=StV 1989, 336 mit Anm. *Greeven*, StV 1990, 53, sowie *Hassemer*, JuS 1989, 890 ff.; BGH, Urteil v. 30. Oktober 1991 g. Y. u. D. 2 StR 200/91 (LG Frankfurt/M.), BGHSt 38, 102, 105=NJW 1992, 519=NStZ 1992, 139. Zustimmend: *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 73; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 68, 88; *Laufhütte*, in: Karlsruher Kommentar, Vor § 137 StPO Rn. 8; *Landau*, DRiZ 1995, S. 132, 141; *Volk*, Strafprozessrecht, § 30 Rn. 7; alle m.w.N. Zweifelnd, ob sich eine derartige Bindungswirkung allein aus Vertrauensgesichtspunkten herleiten läßt: *Satzger*, JA 1998, 98, 101.

Ähnlich bzgl. des Bruchs einer staatsanwaltlichen Zusage über die Nichtverfolgung einer weiteren Tat gem. § 154 StPO bei Rechtskraft der Verurteilung durch Rücknahme des Einspruchs: BGH, Urteil vom 18. April 1990 3 StR 252/88 (LG München I), BGHSt 37, 10=NJW 1990, 3030=NStZ 1990, 399 mit Anm. *Gatzweiler* NStZ 1991, 46 f.=JR 1991, 256 mit Anm. *Weigend*=wistra 1990, 235 mit ausführl. Anm. *Scheffler*, wistra 1990, 319 ff.: Zwar kein Verfahrenshindernis, aber Strafmilderungsgrund. Zustimmend: *Landau*, DRiZ 1995, 132, 138.

OLG Köln, Beschluss v. 16. Januar 1998 2 Ws 687/97, StV 1998, 176 ff. hat eine Hinweispflicht des Gerichts auch dann schon angenommen, wenn eine nicht unerhebliche Bewährungsaufgabe in Betracht gezogen wird.

³⁹⁰ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195 (Ls. 3), 203, 208 f. Ebenso der bereits eingehend dargestellte Beschluss des BVerfG (3. Kammer des 2. Senats) v. 27. Januar 1987 2 BvR 1133/86, NStZ 1987,

- Absprachen über den Schuldspruch sind unzulässig, die strafrechtliche Bewertung und Einordnung eines Sachverhalts ist einer Vereinbarung nicht zugänglich.³⁹¹

Umstritten blieb, ob der Angeklagte vor die Alternative „bei Geständnis Freiheitsstrafe mit Bewährung/sonst keine Strafaussetzung“ oder „mit Geständnis Geldstrafe/sonst Freiheitsstrafe“ gestellt werden darf. Gegen diese Alternativen wurden damals zu Recht Bedenken erhoben, weil hiermit ein zu starker Druck auf die freie Willensentschließung ausgeübt werden könnte.³⁹²

Ohnehin wurde bereits damals konstatiert, dass mit Absprachen im Strafprozess, auch wenn die vom vierten Senat statuierten Grundsätze eingehalten werden, faktisch gleichwohl ein mehr oder minder weitgehender Verzicht auf eine Orientierung der Urteilsfindung am Ideal der „materiellen Wahrheit“, auf eine strikte Proportionalität von Strafmaß und Tatschuld und auf die Unabhängigkeit des Verfahrensausgangs von der relativen Machtposition der Verfahrensbeteiligten einhergeht.³⁹³

Umso bedenklicher war sodann die Entscheidung des zweiten Strafsenats des Bundesgerichtshofs vom 10. Juni 1998³⁹⁴, in der die vom vierten Senat aufgestellten

419 mit Anmerkung *Gallandi*. Zustimmung: *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 329; *Weigend*, JZ 1990, 774, 775, 778; *ders.*, NStZ 1999, 56, 59; *Schlüchter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 49 a; *Hamm*, ZRP 1990, 337 ff.; *Landau/Eschelbach*, NJW 1999, 321, 322, 325 f.; *Rex*, DRiZ 1991, 31; *Roxin*, § 15 Rn. 9 c.

³⁹¹ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195, 204; *Meyer-Goßner*, StPO, Einl. Rn. 119 f.

³⁹² So auch: *Meyer-Goßner*, StPO, Einl. Rn. 119 f. Die Richterablehnung findet beim Bemühen um die Herbeiführung eines Geständnisses Anwendung (Besorgnis der Befangenheit durch „Vergleichsgespräche“), vgl. Hans. OLG Bremen, Beschluss v. 24. Januar 1989 Ws 232/88 (BL 366/88), StV 1989, 145 mit Anm. *Hamm*.

Zum umgekehrten Fall, dass die Verteidigung eine Absprache zu erzwingen versucht, vgl.: BGH, Urteil v. 21. Oktober 1994 g. G. 2 StR 328/94 (LG Bonn), BGHSt 40, 287 ff.=NJW 1995, 603 ff.=NStZ 1995, 144 ff. mit Anm. *Herdegen*, NStZ 1995, 202 f.; BGH, Urteil v. 8. Februar 1995 3 StR 595/94 (LG Mönchengladbach), NStZ 1995, 246; sowie BGH, Beschluss v. 3. September 1997 5 StR 237/97 (LG Berlin), BGHSt 43, 212=NJW 1997, 3182=JZ 1998, 53, mit Anm. *Herdegen*. Einen „Anspruch auf eine verständigende Absprache“ ablehnend auch: *Janke*, Verständigung und Absprachen im Strafverfahren, S. 139 ff.; *Schaefer*, AnwBl 1998, 263, 264.

³⁹³ So auch: *Weigend*, NStZ 1999, 57, 63; *Dannecker*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 47, 67; *Gallandi*, NStZ 1987, 420 f. Daneben ist gegen Absprachen, insbesondere zu Beginn ihrer Ausbreitung und Legitimierung durch die Gerichtspraxis, noch angeführt worden, sie führten automatisch zu einer ungerechtfertigten, härteren Bestrafung des nicht kooperationswilligen Beschuldigten/Angeklagten und beeinträchtigten insoweit den „Nemo tenetur...“-Grundsatz, sie brächten die Gewichtung der Prozessbeteiligten an der Urteilsfindung durcheinander, sie erhöhten die Gefahr willkürlicher, sachlich unberechtigter Ungleichbehandlungen sowie die der Verurteilung Unschuldiger und sie führten letztlich zu einer Minderung des Ansehens der Strafrechtspflege in der Bevölkerung; vgl. etwa: *Weigend*, JZ 1990, 774, 776 ff.; *ders.*, NStZ 1999, 57, 59 ff.; *Kruse*, StraFO 2000, 146 ff.; *Rönnau*, wistra 1998, 49; *Ranft*, Rn. 1227, 1231, 1237 ff.; *Seier*, JZ 1988, 683, 684; *Rückel*, NStZ 1987, 297, 299; *Widmaier*, StV 1986, 357, 359; *Schmidt-Hieber*, NJW 1990, 1884, 1886 f.; *Hassemer*, JuS 1989, 890, 894; *Dencker/Hamm*, Der Vergleich im Strafprozess, S. 126; *Dahs*, NStZ 1988, 153, 155, 157; *Bussmann/Lüdemann*, MschrKrim 1988, S. 81, 91; *Schlüchter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 24.

³⁹⁴ BGH, Urteil v. 10. Juni 1998 2 StR 156/98 (LG Wiesbaden), NJW 1999, 370 ff.=NStZ 1999, 92 ff.

Grundsätze durch eine minimalistische Interpretation des Amtsaufklärungsgrundsatzes in erheblichem Umfang entwertet worden sind: Danach sollte das Inaussichtstellen einer konkreten Freiheitsstrafe im Gegenzug für ein Geständnis nicht die Unzulässigkeit der entsprechenden Absprache zur Folge haben. Ferner sollte das Tatgericht die Glaubhaftigkeit eines Geständnisses nur dann zu prüfen und Ausführungen hierzu in seinem Urteil zu treffen haben, wenn aufgrund konkreter Umstände Zweifel an der Richtigkeit des Geständnisses bestehen. Die Tatsache, dass das Geständnis auf einer Absprache beruht, sollte jedoch keinen solchen Umstand darstellen.³⁹⁵

Diese Entscheidung des zweiten Strafsenats ist zu Recht vielfach kritisiert worden:

Eine solche Rechtsprechung wäre auf ein Unterwerfungsverfahren nach Vorbild des US-amerikanischen Guilty-plea-Verfahrens hinausgelaufen, ohne allerdings die dort verankerten Sicherungen einzuhalten.³⁹⁶ Im Guilty-plea-Verfahren trägt nämlich das Gericht dafür Sorge, dass der Angeklagte über die Konsequenzen seiner Erklärung informiert ist und freiwillig handelt, sowie dafür, dass eine tatsächliche Grundlage für die Absprache besteht³⁹⁷; derartige gerichtliche Absicherungen ließ indes die Entscheidung des zweiten Senats vermissen.³⁹⁸

Die Frage nach den Folgen eines im Rahmen einer strafrechtlichen Verständigung unzulässigerweise mitvereinbarten Rechtsmittelverzichts führte dazu, dass sich im Jahr 2005 der Große Senat für Strafsachen des Bundesgerichtshofes mit dem Problem verfahrensbeendender Absprachen befassen musste.³⁹⁹ Der Große Senat bestätigte hierbei die grundsätzliche Zulässigkeit einer Verständigung im Strafverfahren innerhalb der zuvor in der Judikatur des Bundesgerichtshofes aufgestellten Grenzen, weil – sei es aus Gründen der Prozessökonomie, oder auch des Zeugen- und Opferschutzes – ein praktisches Bedürfnis an einer Einschränkung des Umfangs der Beweisaufnahme

³⁹⁵ BGH, Urteil v. 10. Juni 1998 2 StR 156/98, (LG Wiesbaden), NJW 1999, 370, 371 f.=NStZ 1999, 92 ff.

³⁹⁶ Dannecker, Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 47, 67; Weigend, NStZ 1999, 57, 61 f.

³⁹⁷ Dazu ausführlich: Weigend, Absprachen in ausländischen Strafverfahren, S. 46 ff., 60 ff., 71 ff.; Schumann, Der Handel mit Gerechtigkeit, S. 150 ff.; Diehlmann, GA 1981, 558 ff.; Damaska, StV 1988, 398 ff.; Volk, in: Festschrift für Salger, S. 411, 416 f.; Herrmann, in: Jung (Hrsg.), Der Strafprozeß im Spiegel ausländischer Verfahrensordnungen, S. 133 ff., 143 ff.

³⁹⁸ Auch die materiell-rechtlich bestehenden Absicherungen gegen unzulässige Absprachen in den Tatbeständen der Rechtsbeugung (§ 339 StGB), der Verfolgung Unschuldiger (§ 344 StGB) oder der Strafvereitelung im Amt (§ 258 a StGB) vermögen hier nicht wirklich weiterzuhelfen, vgl. dazu etwa: Gerlach, Absprachen im Strafverfahren, S. 121 ff.; Rönnau, Die Absprache im Strafprozess, S. 227 ff.; Rieß, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 84; Siolek, Verständigung in der Hauptverhandlung, S. 208 ff.

bestehen könne. Trotz der Bedenken gegen die strafrechtliche Absprachepraxis, sei es illusorisch zu glauben, diese ließe sich durch höchstrichterliche oder gesetzgeberische Kraftakte eindämmen oder gar wieder abschaffen, nachdem keine der am Strafverfahren beteiligten Seiten, seien es die Strafverfolgungsorgane, die Strafverteidiger oder die Strafgerichte, auf strafrechtliche Absprachen verzichten wollen würden.

Der Große Senat führte weiter aus: *„An den dem Bundesgerichtshof zur Entscheidung unterbreiteten Fällen wird deutlich, dass sich die Verständigung zwischen den Prozeßbeteiligten zunehmend von einem mit der Strafprozeßordnung problemlos zu vereinbarenden „offenen Verhandeln“ des Gerichts in Form der Bekanntgabe einer dem jeweiligen Verfahrensstand entsprechenden Prognose entfernt. Die Urteilsabsprache bewegt sich hingegen in die Richtung einer quasivertraglichen Vereinbarung zwischen dem Gericht und den übrigen Verfahrensbeteiligten. Die Strafprozeßordnung in ihrer geltenden Form ist jedoch am Leitbild der materiellen Wahrheit orientiert, die vom Gericht in der Hauptverhandlung von Amts wegen zu ermitteln und der Disposition der Verfahrensbeteiligten weitgehend entzogen ist. Versuche der obergerichtlichen Rechtsprechung, Urteilsabsprachen, wie sie in der Praxis inzwischen in großem Umfang üblich sind, im Wege systemimmanenter Korrektur von Fehlentwicklungen zu strukturieren oder – wie die vorstehende Lösung zeigt – unter Schaffung neuer, nicht kodifizierter Instrumentarien ohne Bruch in das gegenwärtige System einzupassen, können daher nur unvollkommen gelingen und führen stets von neuem an die Grenzen zulässiger Rechtsfortbildung.“*⁴⁰⁰

Nach Alldem appellierte der Große Senat für Strafsachen explizit an den Gesetzgeber, die Zulässigkeit und, bejahendenfalls, die wesentlichen rechtlichen Voraussetzungen und Begrenzungen von Urteilsabsprachen gesetzlich zu regeln. Es sei primär Aufgabe des Gesetzgebers, die grundsätzlichen Fragen der Gestaltung des Strafverfahrens und damit auch die Rechtsregeln, denen die Urteilsabsprache unterworfen sein soll, festzulegen. Dabei komme ihm – auch von Verfassungs wegen – ein beachtlicher legislativer Spielraum zu (BVerfGE 57, 250, 275 f.).⁴⁰¹

³⁹⁹ BGH, Beschluss vom 3. März 2005, Az. GSSSt 1/04.

⁴⁰⁰ BGH, Beschluss vom 3. März 2005, Az. GSSSt 1/04.

⁴⁰¹ BGH, Beschluss vom 3. März 2005, Az. GSSSt 1/04. Ebenso für eine legislative Ausgestaltung der Absprachen im Strafprozess und ihrer Voraussetzungen zuvor bereits u. A.: *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 47, 72; *Schmidt-Hieber*, DRiZ 1990, 323, 325 f.; *ders.*, NJW 1990, 1884 ff.; *Weigend*, JZ 1990, 774, 782; *ders.*, NSTZ 1999, 57, 63; *Braun*, AnwBl 2000, 222, 227; *ders.*, *Die Absprache im deutschen Strafverfahren*, S. 203 ff. m.w.N., 288,

b) Das „Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren“ und seine Verfassungsmäßigkeit, insbesondere seiner Hauptnorm § 257 c StPO

Dem vorgenannten Appel des Großen Senats für Strafsachen am Bundesgerichtshof, sowie den zahlreichen entsprechenden Aufrufen aus der rechtswissenschaftlichen Lehre nach langer Diskussion schließlich folgend, hat der Gesetzgeber am 29. Juli 2009 das „Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren“⁴⁰² erlassen.

Durch Artikel 1 dieses Gesetzes sind mit Wirkung vom 4. August 2009 § 35a, § 44, §§ 212 bis 212b, § 243, § 267, § 273 und § 302 der Strafprozessordnung (StPO) geändert, sowie § 160 b, § 202 a, § 212, § 257 b und insbesondere § 257 c neu in die Strafprozessordnung (StPO) eingefügt worden.

§ 257 c StPO lautet:

„(1) Das Gericht kann sich in geeigneten Fällen mit den Verfahrensbeteiligten nach Maßgabe der folgenden Absätze über den weiteren Fortgang und das Ergebnis des Verfahrens verständigen. § 244 Absatz 2 bleibt unberührt.

(2) Gegenstand dieser Verständigung dürfen nur die Rechtsfolgen sein, die Inhalt des Urteils und der dazugehörigen Beschlüsse sein können, sonstige verfahrensbezogene Maßnahmen im zugrundeliegenden Erkenntnisverfahren sowie das Prozessverhalten der Verfahrensbeteiligten. Bestandteil jeder Verständigung soll ein Geständnis sein. Der Schuldspruch sowie Maßregeln der Besserung und Sicherung dürfen nicht Gegenstand einer Verständigung sein.

(3) Das Gericht gibt bekannt, welchen Inhalt die Verständigung haben könnte. Es kann dabei unter freier Würdigung aller Umstände des Falles sowie der allgemeinen Strafzumessungserwägungen auch eine Ober- und Untergrenze der Strafe angeben. Die Verfahrensbeteiligten erhalten Gelegenheit zur Stellungnahme. Die Verständigung kommt zustande, wenn Angeklagter und Staatsanwaltschaft dem Vorschlag des Gerichtes zustimmen.

(4) Die Bindung des Gerichtes an eine Verständigung entfällt, wenn rechtlich oder

ausformulierter Gesetzesvorschlag auf S. 297 ff.; *Siolek*, DRiZ 1993, 422, 427; *ders.*, DRiZ 1989, 321, 327; *Fezer*, StV 1995, 263, 264; *Krekeler*, NStZ 1994, 196, 197. Dagegen: *Ranft*, Rn. 1245; *Rex*, DRiZ 1991, 31; beide m.w.N.

⁴⁰² Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren, BGBl. 2009 I Nr. 49, 2353.

tatsächlich bedeutsame Umstände übersehen worden sind oder sich neu ergeben haben und das Gericht deswegen zu der Überzeugung gelangt, dass der in Aussicht gestellte Strafraum nicht mehr tat- oder schuldangemessen ist. Gleiches gilt, wenn das weitere Prozessverhalten des Angeklagten nicht dem Verhalten entspricht, das der Prognose des Gerichtes zugrunde gelegt worden ist. Das Geständnis des Angeklagten darf in diesen Fällen nicht verwertet werden. Das Gericht hat eine Abweichung unverzüglich mitzuteilen.

(5) Der Angeklagte ist über die Voraussetzungen und Folgen einer Abweichung des Gerichtes von dem in Aussicht gestellten Ergebnis nach Absatz 4 zu belehren."

Der Gesetzgeber hat sich demnach deutlich erkennbar an den zuvor seitens der Rechtsprechung und Wissenschaft erarbeiteten Grundsätzen für Absprachen im Strafverfahren orientiert.⁴⁰³

Bedenklich stimmt demnach eine im November 2012 veröffentlichte, durch Karsten Altenhain, Professor und Lehrstuhlinhaber an der Universität Düsseldorf, im Auftrage des Bundesverfassungsgerichtes durchgeführte wissenschaftliche Studie über die Einhaltung der gesetzlichen Regelungen des § 257 c StPO, nach der fast 60 % der dazu befragten 330 Richter, Staatsanwälte und Strafverteidiger aus Nordrhein-Westfalen einräumten, der Großteil der Absprachen, an denen sie beteiligt waren, sei informell, ohne die gesetzlich vorgeschriebene Protokollierung getroffen worden.

Fernerhin gaben nur 28 % der befragten Richter an, überhaupt noch zu prüfen, ob ein im Rahmen einer Verständigung ausgehandeltes Geständnis glaubhaft ist.⁴⁰⁴

Und auch in den Medien wird immer wieder über fragwürdige Deals berichtet.⁴⁰⁵

⁴⁰³ Dazu nochmals 2. Teil B III 1, insbesondere bb).

⁴⁰⁴ Pressemitteilung Nr. 71/2012 – Mündliche Verhandlung in Sachen „Absprachen im Strafprozess“. Bundesverfassungsgericht, 4. Oktober 2012. Dazu auch: Jochen Neumeyer: BVerfG übt deutliche Kritik am «Deal» in Strafprozessen, Deutsche Presse-Agentur, 7. November 2012, sowie Wolfgang Janisch: Viele Richter kungeln am Strafrecht vorbei, in Süddeutsche Zeitung, 2. November 2012.

⁴⁰⁵ Deutschlandfunk: Der Deal mit der Wahrheit (ein Bericht von Gudula Geuther), 18. März 2013 (http://www.deutschlandfunk.de/der-deal-mit-der-wahrheit.724.de.print?dram:article_id=240854); spiegel.de: Deal im Strafprozess: "Es war alles so falsch"; ein Berliner Ex-Polizist berichtet in einem Interview, wie er zu einem falschen Geständnis gedrängt und genötigt wurde, 19. März 2013 (<http://www.spiegel.de/panorama/justiz/bundesverfassungsgericht-zu-deals-klaeger-rohde-im-interview-a-889580.html>)

Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) konstatierte nach Alldem in seinem einschlägigen Urteil vom 19. März 2013 (2 BvR 2628/10, 2 BvR 2883/10 und 2 BvR 2155/11) einen „in erheblichem Maße defizitären Vollzug“ des Gesetzes zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren.⁴⁰⁶

Dennoch sei die gesetzliche Regelung derzeit noch nicht verfassungswidrig, da seine vorgesehenen Schutzmechanismen nicht in einer Weise lückenhaft oder sonst unzureichend wären, dass eine gegen das Grundgesetz verstoßende „informelle“ Absprachepraxis gefördert würde.

Das festgestellte erhebliche Vollzugsdefizit sei also nicht etwa durch strukturelle Mängel der Norm determiniert, sondern habe vielschichtige Gründe.

Dass als Hauptgrund für die fehlende Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen von Absprachen im Strafverfahren laut der o. g. empirischen Untersuchung eine „fehlende Praxistauglichkeit“ der Vorschriften des § 257 c StPO benannt würde, spreche für ein bisher nur unzureichend ausgeprägtes Bewusstsein der Praktiker, dass es sogenannte informelle Absprachen, die außerhalb der gesetzlichen Regelungen erfolgten, schlichtweg nicht geben dürfe.

Der Gesetzgeber müsse die Schutzmechanismen, die der Einhaltung der verfassungsrechtlichen Anforderungen dienen, fortwährend auf ihre Wirksamkeit überprüfen und gegebenenfalls nachbessern.

Sollte die weitere Entwicklung zeigen, dass sich die gerichtliche Praxis weiterhin in erheblichem Umfang über die gesetzlichen Regelungen zur Verständigung im Strafprozess hinwegsetze und ergo das Verständigungsgesetz sich als zur Beseitigung des festgestellten Vollzugsdefizits nicht ausreichend erweisen, so habe der Gesetzgeber der Fehlentwicklung durch geeignete Maßnahmen entgegenzuwirken, da andernfalls ein

verfassungswidriger Zustand einträte.⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ BVerfG, 2 BvR 2628/10 vom 19.3.2013, Absatz-Nr. (1 - 132), (http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20130319_2bvr262810.html); dazu auch: [spiegel.de: Entscheidung in Karlsruhe: Verfassungsgericht billigt Deal im Strafprozess](http://www.spiegel.de/panorama/justiz/verfassungsgericht-billigt-deal-im-strafprozess-a-889598.html), (<http://www.spiegel.de/panorama/justiz/verfassungsgericht-billigt-deal-im-strafprozess-a-889598.html>)

⁴⁰⁷ BVerfG, 2 BvR 2628/10 vom 19.3.2013, Absatz-Nr. (1 - 132), (http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20130319_2bvr262810.html); Die über diese Feststellungen zu den Vollzugsrealitäten vor deutschen Gerichten entsetzte damalige Bundesjustizministerin Sabine Leutheusser-Schnarrenberger kündigte daraufhin noch am 19.03.2013 vor dem Bundesverfassungsgericht an, die Bundesregierung werde "alles tun, um mögliche Missentwicklungen zu korrigieren".

2. Gegenstand und Auswirkungen von Absprachen im Strafverfahren

Absprachen werden im strafrechtlichen Ermittlungs-, Zwischen- und Hauptverfahren, insbesondere zur Verfahrensvereinfachung, zur Bestimmung des Prozessgegenstandes und zur Eingrenzung der Rechtsfolgen, getroffen.⁴⁰⁸ Sie zeichnen sich durch ein gegenseitiges Nachgeben der Verfahrensbeteiligten aus⁴⁰⁹.

Der Beschuldigte (Angeschuldigte/Angeklagte, vgl. § 157 StPO) kann sich beispielsweise zur Ablegung eines teilweisen oder vollständigen Geständnisses verpflichten, zur Wiedergutmachung des Schadens oder auch zum Verzicht der Geltendmachung bestimmter prozessualer Rechte, wie etwa seinem Recht auf Stellung weiterer Beweisanträge.

Im Gegenzug können ihm die Strafverfolgungsbehörden vor oder nach Anklageerhebung entgegenkommen, indem zum Beispiel der Anklagevorwurf bzw. Verfahrensgegenstand eingeschränkt oder eine Abmilderung hinsichtlich der zu beantragenden strafrechtlichen Sanktionen angeboten wird.⁴¹⁰

Im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren kommt eine Absprache zwischen der Staatsanwaltschaft bzw. gegebenenfalls der die Ermittlungen führenden Finanzbehörde (§§ 386 Abs. 2, 399 ff AO) und dem Beschuldigten mit seinem Verteidiger in Betracht.

Es wird dabei vor allem um die Beschränkung des Anklagevorwurfs bei zugesagtem Geständnis durch Einstellungen nach §§ 153 ff. StPO gehen, beispielsweise um eine Einstellung gegen Zahlungsaufgabe nach § 153 a StPO, eine Einstellung betreffend nicht wesentlich ins Gewicht fallende Taten im Rahmen eines Gesamtverfahrens nach § 154 Abs. 1 StPO oder auch etwa eine Einstellung gegen den mitbetroffenen Ehegatten nach § 153 oder § 170 Abs. 2 StPO.

Daneben kommen Einigungen in Betracht, über eine Eingrenzung der Sanktionen auf

⁴⁰⁸ Rieß, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 58 ff., 72 ff.; Meyer-Goßner, StPO, Einl. Rn. 119, 119 a, e, f, h; Wolter, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 66; Schlüchter, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 25; Ranft, Rn. 1226; Satzger, JA 1998, 98; Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, S. 325 ff.; alle m.v.w.N.

⁴⁰⁹ Satzger, JA 1998, 98, 99; Pfeiffer, in: Karlsruher Kommentar, StPO, Einl. Rn. 29 a; Günther, DRiZ 1992, 230. Insoweit besteht Ähnlichkeit zur tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren, vgl. auch sogleich: 2. Teil B III, sowie später „Ausblick“.

⁴¹⁰ Wolter, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 66; Schlüchter, in: Systematischer Kommentar, Vor § 213 Rn. 27 f.; Rieß, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 58 ff., 62, Ranft, Rn. 1226; Hübsch, in: Absprache im Strafprozeß - ein Handel mit der Gerechtigkeit?, S. 66 ff.

eine im Rahmen eines durchzuführenden Strafbefehlsverfahrens, §§ 407 ff. StPO, beantrag- und verhängbare Strafe oder auch auf eine Freiheitsstrafe zur Bewährung mit Geldbuße als Bewährungsaufgabe.⁴¹¹ Nach überwiegender Auffassung ist die Strafverfolgungsbehörde an in diesem Rahmen gemachte Zusagen gebunden.⁴¹²

Eine verbindliche Festlegung der Strafe durch eine vor der Hauptverhandlung getroffene Vereinbarung ist aber selbstverständlich unzulässig.⁴¹³

Im Hauptverfahren kann die Strafverfolgungsbehörde ihre Zustimmung zu einer gerichtlichen Einstellung nach §§ 153 Abs. 2, 153 a Abs. 2, 153 b Abs. 2, 154 Abs. 2 StPO bzw. zu einer gerichtlichen Einschränkung des Verfahrensgegenstandes gemäß § 154 a StPO anbieten oder die Beantragung einer abgemilderten Strafe, einer Strafaussetzung zur Bewährung oder eines konkreten Strafmaßes in Aussicht stellen.

Letzteres ist vor allem unter dem Aspekt relevant, dass eine Eintragung in das polizeiliche Führungszeugnis erst ab einer bestimmten Strafhöhe erfolgt, § 32 Abs. 2 Nr. 5 BZRG.

Im Einzelnen ergeben sich anhand der oben dargestellten Grundsätze der gesetzlichen Regelung des § 257 c StPO, sowie der dargetanen einschlägigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und des Bundesverfassungsgerichts⁴¹⁴ folgende mögliche Abspracheauswirkungen im Hinblick auf das Hauptverfahren:

- Hat der Angeklagte im Rahmen einer Verständigung ein Geständnis abgelegt, welches das Gericht auch überprüft und für glaubhaft befunden hat, kann er später nicht damit gehört werden, er habe einen in Wirklichkeit nicht oder so nicht zutreffenden Schuldvorwurf eingeräumt.⁴¹⁵
- Hat der Angeklagte im Rahmen der Absprache bereits vor Abschluss der Hauptverhandlung und Verkündung des Urteils einen Rechtsmittelverzicht erklärt oder

⁴¹¹ Vgl. z. B.: *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11629; *Landau*, DRiZ 1995, 132 ff.; *Satzger*, JA 1998, 98, 99; *Kurth*, in: Heidelberger Kommentar, § 407 Rn. 4; *Metzger*, in: KMR, Vor § 407 Rn. 28 ff.; *Beulke*, Strafprozessrecht, Rn. 394; *Gössel*, in: Löwe/Rosenberg, Vor § 407 Rn. 4 ff.; *Weihrauch*, Verteidigung im Ermittlungsverfahren, Rn. 166.

⁴¹² Vgl. etwa: *Scheffler*, wistra 1990, 319, 320; eingehend auch: *Landau*, DRiZ 1995, 132, 139. A.A. z. B.: *Weigand*, JR 1991, 257, 259.

⁴¹³ Vgl. oben 2. Teil B II 2 a cc, mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 375.

⁴¹⁴ Vgl. oben in diesem Gliederungspunkt.

⁴¹⁵ So auch: BGH, Urteil v. 10. Juni 1998 2 StR 156/98, (LG Wiesbaden), NJW 1999, 370, 371 f.=NSStZ 1999, 92 ff. Ähnlich: BGH, Beschluss v. 21. Januar 1997 1 StR 732/96, NSStZ-RR 1997, 173 ff.: Ein im Rahmen einer Absprache abgegebenes falsches oder missverständliches Geständnis führt nicht zur Unwirksamkeit eines erklärten Rechtsmittelverzichts.

sich dazu verpflichtet, so ist dies unzulässig.⁴¹⁶

Das Recht auf Einlegung von Rechtsmitteln gehört wegen deren Kontrollfunktion zu den unveräußerlichen Rechten des Angeklagten, außerdem sieht das Gesetz keine Möglichkeit vor, einen Rechtsmittelverzicht strafmildernd zu berücksichtigen.⁴¹⁷

Ist eine solche vorzeitige Rechtsmittelverzichtserklärung erwirkt worden, so kann dies zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Rechtsmittelfrist führen⁴¹⁸ oder auch Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen⁴¹⁹.

Ein nach Kenntnis des Urteils erklärter Rechtsmittelverzicht durch den Angeklagten ist aber auch dann wirksam, wenn er zur Erfüllung der dahingehenden - vermeintlich wirksamen, tatsächlich aber unwirksamen - Verpflichtung erfolgt ist, es sei denn, die Gründe, die der Zulässigkeit der Absprache entgegenstehen, begründen ausnahmsweise zugleich die rechtliche Missbilligung des Rechtsmittelverzichts (umstr.).⁴²⁰

- Bei einer zugesagten Strafaussetzung zur Bewährung müssen auch die evtl. anzuordnenden Bewährungsaufgaben angesprochen werden; der Angeklagte darf damit

⁴¹⁶ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195 (Ls. 5), 204 f. Vgl. auch bereits oben 2. Teil B II 2 a cc (Fn. 378 m.w.N.). Zur Zulässig- und Wirksamkeit eines i.R.e. Strafbefehlsverfahrens abgesprochenen antizipierten Einspruchsverzichts einerseits: *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 73 (bejahend); andererseits: *Wolter*, in: Systematischer Kommentar, Vor § 151 Rn. 79 (prozessual unbeachtlich).

⁴¹⁷ BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97 (LG Dortmund), BGHSt 43, 195, 204 f.=wistra 1997, 341, 344. An der Beachtung dieser Grundsätze in der Praxis zweifelnd: *Rönnau*, wistra 1998, 49, 50.

⁴¹⁸ BGH, Urteil v. 21. April 1999 g. L. u. a. 5 StR 714/98, BGHSt 45, 51; BGH, Beschluss v. 19. Oktober 1999 g. S. 4 StR 86/99 (LG Stendal), BGHSt 45, 227=NStZ 2000, 96 mit Anm. *Rieß*=StV 2000, 4 mit Anm. *Weigend*, StV 2000, 63=JR 2001, 29 mit Anm. *Rönnau*. Ebenso: OLG München, Beschluss v. 4. Februar 2000 2 Ws 102/2000, StV 2000, 188.

⁴¹⁹ OLG Stuttgart, Beschluss v. 26. November 1997 1 Ws 199/97, NJW 1999, 375 f.

⁴²⁰ Vgl.: BGH, Beschluss v. 20. Juni 1997 2 StR 275/97 (LG Darmstadt), wistra 1997, 311 f.=NStZ 1997, 611 f.=StV 1997, 572; und Beschluss v. 8. März 2000 1 StR 607/99 (LG München I), StV 2000, 237 ff.; worin jeweils der konkrete Verzicht für wirksam erachtet wurde; sowie BGH, Urteil v. 21. April 1999 5 StR 714/98 g. L. u. a. (LG Berlin), BGHSt 45, 51=NJW 1999, 2449 mit Anm. *Baier*, NStZ 2000, 160 f., wo allein aufgrund der Besonderheiten des zugrunde liegenden Falles, nämlich der Art und Weise des Zustandekommens, der Verzicht als unwirksam behandelt wurde, obwohl er nicht auf einer Absprache beruhte. Dazu auch: *Dannecker*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 47, 67; *Weigend*, 50 Jahre BGH, Festgabe aus der Wissenschaft, Bd. IV, 2000, S. 1011, 1022 ff., 1035 f.

A.A. BGH, Beschluss v. 19. Oktober 1999 4 StR 86/99 (LG Stendal), BGHSt 45, 227=NStZ 2000, 96 mit Anm. *Rieß*=StV 2000, 4 mit Anm. *Weigend*, StV 2000, 63=JR 2001, 29 mit Anm. *Rönnau*; *Kuckein/Pfister*, Festschrift: 50 Jahre BGH, 2000, S. 641 ff., 658; *Rieß*, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 86; *ders.*, Festschrift für Meyer-Goßner, S. 645 ff., 652 ff.: Generelle Unzulässigkeit des „absprachegemäß“ erklärten Rechtsmittelverzichts. (Da aber auch der 4. Strafsenat in seiner Entscheidung besondere Einzelfallgründe im in den Entscheidungen des 1., 2., und 5. Strafsenats genannten Sinne bejahen zu können glaubte, konnte die Kontroverse offen bleiben und das Antragsverfahren nach § 172 Abs. 3 GVG oder die Anrufung des Großen Senats vermieden werden, dazu ausführlich und kritisch: *Weigend*, StV 2000, 63, 65. Offengelassen (ohne Stellungbeziehung für eine den beiden Auffassungen) auch noch vom BGH im Beschluss v. 12. Januar 1999 4 StR 649/98 (LG Bielefeld), NStZ 1999, 364 f.

nicht im Bewährungsbeschluss überrascht werden (umstr.).⁴²¹

- Hat der Vorsitzende eine Absprache fehlerhaft nicht protokollieren lassen⁴²², kann und muss die Entscheidung des Gerichts nach § 238 Abs. 2 StPO herbeigeführt werden; ansonsten gilt die Absprache als nicht zustandegekommen.⁴²³

- Das Gericht ist an die Zusage einer Strafobergrenze gebunden, falls sich in der Hauptverhandlung nicht neue, dem Gericht bisher unbekannte, schwerwiegende Umstände zu Lasten des Angeklagten ergeben; eine deswegen beabsichtigte Abweichung von der Zusage in der Hauptverhandlung ist mitzuteilen.⁴²⁴

- Eine den genannten Anforderungen nicht entsprechende und daher unzulässige Absprache begründet gleichwohl weder ein Verfahrenshindernis⁴²⁵, noch führt sie zur Urteilsnichtigkeit.⁴²⁶

Der Generalbundesanwalt und die Generalstaatsanwälte haben dementsprechende „Hinweise an die Staatsanwälte für die Verständigung im Strafverfahren“ erlassen.⁴²⁷

⁴²¹ OLG Köln, Beschluss v. 16. Januar 1998 2 Ws 687/98, NJW 1999, 373 ff.=wistra 1998, 272 ff.; Meyer-Göfner, StPO, Einl. Rn. 119 g. Dagegen: Kaetzler, wistra 1999, 253 ff.

⁴²² Zur entsprechenden Verpflichtung vgl. oben 2. Teil B II 2 a cc sowie nochmals: BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195, 206; Meyer-Göfner, StPO, Einl. Rn. 119 e; Rieß, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 68; Landau/Eschelbach, NJW 1999, 321, 326; Zschockelt, NStZ 1996, 449; Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, S. 327; Rönnau, wistra 1998, 49, 51.

⁴²³ BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des 2. Senats v. 14. Mai 1999 2 BvR 592/99, StV 2000, 3; BGH, Urteil v. 23. März 2001 2 StR 369/00 (LG Gießen), StV 2001, 554 f.; Beschluss v. 15. März 2001 3 StR 61/01 (LG Hildesheim), NStZ 2001, 555 f. mit Anm. Eisenberg; Meyer-Göfner, StPO, Einl. Rn. 119 e und g.

⁴²⁴ Vgl. bereits oben 2. Teil B II 2 a cc mit Nachweisen, sowie nochmals: BGH, Urteil vom 28. August 1997 4 StR 240/97, BGHSt 43, 195, 210. So auch schon: BGH, Urteil v. 7. Juni 1989 g. S. u. a. 2 StR 66/89 (LG Frankfurt/M.), BGHSt 36, 210, 214 ff.=NJW 1989, 2270=NStZ 1989, 438 mit Anm. Strate=StV 1989, 336 mit Anm. Greeven, StV 1990, 53, sowie Hassemer, JuS 1989, 890 ff.; BGH, Urteil v. 30. Oktober 1991 g. Y. u. D. 2 StR 200/91 (LG Frankfurt/M.), BGHSt 38, 102, 105=NJW 1992, 519=NStZ 1992, 139. Dazu Kintzi, DRiZ 1992, 245 ff.

OLG Köln, Beschluss v. 16. Januar 1998 2 Ws 687/97, StV 1998, 176 f. hat eine Hinweispflicht des Gerichts auch dann schon angenommen, wenn eine nicht unerhebliche Bewährungsauflage in Betracht gezogen wird.

⁴²⁵ Vgl. wiederum bereits oben 2. Teil B II 2 a cc mit Nachweisen, sowie nochmals BGH, Urteil v. 18. April 1990 3 StR 252/88 (LG München I), BGHSt 37, 10=NJW 1990, 3030=NStZ 1990, 399 mit Anm. Gatzweiler NStZ 1991, 46 f.=JR 1991, 256 mit Anm. Weigend=wistra 1990, 235 mit ausführl. Anm. Scheffler, wistra 1990, 319 ff.: Nicht eingehaltene Zusage der Staatsanwaltschaft kein Verfahrenshindernis, allerdings Strafmilderungsgrund. Ebenso: Rieß, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 66.

⁴²⁶ BGH, Beschluss v. 4. Juni 1992 1 StR 766/91 (LG Nürnberg-Fürth), wistra 1992, 309 f. Zustimmend: Rieß, in: Löwe/Rosenberg, Einl. Abschn. G Rn. 66. Allerdings zeigt sich Rieß, a.a.O., Rn. 83, „trotz gewisser dogmatischer Bedenken“ in Fällen einer gescheiterten oder vom Gericht nach Hinweis gem. § 265 StPO nachträglich aufgekündigten Vereinbarung, deren tragender Bestandteil ein dem Angeklagten abverlangtes Geständnis gewesen ist, grundsätzlich für die Möglichkeit einer Ablehnung des erkennenden Gerichts offen; ebenso: Gerlach, Absprachen im Strafverfahren, S. 134 ff.; a.A. dagegen: BGH, Urteil v. 17. Juli 1996 g.G.u.M. 5 StR 121/96, BGHSt 42, 191, 194; Beulke/Satzger, JuS 1997, 1072, 1076 f.

⁴²⁷ Abgedruckt in: StV 1993, 280; auch bei: Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, Anhang IV 1.1. Dazu: Böttcher/Dahs/Widmaier, NStZ 1993, 375 ff.; Zschockelt, in: Festschrift für Salger, 435, 442 f. Ähnlich auch schon die „Richtlinien für Absprachen im Strafverfahren“ des Generalstaatsanwalts beim OLG Frankfurt/M. und des Hess.

III. Zusammenfassung der wesentlichen Unterschiede und Gemeinsamkeiten des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahrens und ihrer Beweisgrundsätze

Zunächst ist festzustellen, dass die Verfahren bereits unterschiedliche Ziele verfolgen. Das Besteuerungsverfahren dient der objektiven Realisierung von Steueransprüchen, bei der Schuld und Verantwortung grundsätzlich ohne wesentlichen Belang sind. Es bezweckt, den Finanzbedarf des Staates zu sichern.

Ziel des Steuerstrafverfahrens ist hingegen die Klärung der Frage individueller Schuld und (steuer)strafrechtlicher Verantwortlichkeit; anerkannte Wert- und Ordnungsvorstellungen sollen mit Hilfe strafrechtlicher Sanktionen durchgesetzt werden.⁴²⁸

Hinzu kommt, dass zwar sowohl im Besteuerungsverfahren als auch im Steuerstrafverfahren der Untersuchungsgrundsatz gilt, § 88 AO bzw. § 160, § 244 StPO; die Rechte und Pflichten der Beteiligten in den beiden Verfahren differieren wie gezeigt jedoch stark.

So ist das Besteuerungsverfahren von einer Vielzahl von Mitwirkungs-, Erklärungs-, Auskunft- und Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen geprägt; nochmals beispielhaft genannt seien hier neben der im Rahmen der Außenprüfung bestehenden allgemeinen Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des für die Besteuerung erheblichen Sachverhaltes gemäß § 200 AO nur die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen gemäß § 149 AO, die Auskunftspflichten der Beteiligten gemäß § 93 AO oder die Vorlagepflichten nach § 97 bzw. § 100 AO.

Im Strafverfahren hingegen greift für den Beschuldigten der Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare/prodere“ und gibt ihm ein umfassendes Recht zu schweigen und auch sonst die Mitwirkung zu verweigern; vgl. für das Ermittlungsverfahren §§ 136 Abs. 1 S. 2, 163 Abs. 4 S. 2 StPO, für das Hauptverfahren § 243 Abs. 4 S. 1 StPO.

Aus der Unterschiedlichkeit der Verfahren ergeben sich unterschiedliche Beweisgrundsätze. Im Besteuerungsverfahren besteht durch die zahlreichen

Ministeriums der Justiz, abgedruckt in: StV 1992, 347 f., sowie später die Rundverfügung des Generalstaatsanwalts beim OLG Frankfurt/M. an die hessischen Staatsanwaltschaften vom 16. März 1998 „Kooperation im Ermittlungsverfahren“, abgedruckt bei *Schaefer*, AnwBl 1998, 263, 264.

⁴²⁸ H. M., vgl. etwa: *Vogel*, NJW 1985, 2986, 2290 f.; *Schleifer*, wistra 1986, 250; *Streck*, in: Kohlmann, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 217, 219 f. *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 6, spricht allerdings von „im

Mitwirkungsverpflichtungen eine Art „Verantwortungsgemeinschaft“ zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde für die Aufklärung des der Besteuerung zu Grunde zu legenden Sachverhalts. Grundsätzlich ist hier der Steuerpflichtige für die steuerbefreienden oder steuermindernden, die Finanzbehörde (als Vertretung des Steuergläubigers) für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweispflichtig.⁴²⁹

Mißlingt der Beweis, so hat der insoweit beweisbelastete Beteiligte nach den üblichen Regeln der objektiven Beweislast die für ihn negative Entscheidung hinzunehmen.⁴³⁰

Anders ist dies im Steuerstrafverfahren, wo die Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes alleinige Aufgabe der Verfolgungsbehörden ist, während der Beschuldigte/Angeklagte nicht mitwirkungspflichtig ist. Da für eine Verurteilung der gesamte objektive und subjektive Tatbestand zur Überzeugung des Gerichts vorliegen muss, ist bei tatsächlichen Zweifeln zumindest nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ vom Vorwurf der entsprechenden Steuerhinterziehung freizusprechen.⁴³¹

Auch die Beweismaßanforderungen können durchaus unterschiedlich ausfallen. Beide Verfahren verlangen hinsichtlich der zu treffenden Feststellungen grundsätzlich den

Kern identischen“ Verfahrenszwecken, „die auf die Sicherung des staatlichen Anspruchs auf das vollständige Steueraufkommen gerichtet sind“.

⁴²⁹ Sowohl die Rechtsprechung, insbesondere der BFH, als auch die Literatur vertreten zwar die Ansicht, dass die objektive Beweislast nur für den einzelnen Fall unter Würdigung der einschlägigen materiellen Rechtsnormen und ihrer Zweckbestimmung verteilt werden könne. Dass sich aber daraus im Grundsatz die hier dargestellte Verteilung der objektiven Beweislast ergibt, ist ebenso allgemein anerkannt, vgl. etwa: BFH, Urteil vom 20. Mai 1969 II 25/61, BStBl II 1969, 550, 552; v. 05. November 1970 V R 71/67; BStBl II 1971, 220, 224; Urteil v. 05. Oktober 1976 VIII R 62/72; BStBl II 1977, 42, 45; Urteil v. 20. Januar 1978 VI R 193/74, BStBl II 1978, 338, 339; Urteil v. 14. August 1991 X R 86/88, BStBl II, 1992, 128, 131; *Helsper*, in: Koch/Scholtz, § 88 AO Rn. 14; *Teske*, Die Abgrenzung, S. 55 ff.; *Tipke*, in: Tipke/Kruse § 88 AO Tz. 30 ff., 32 f.; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 88 AO Rn. 151 ff., 157 ff.; *Lange*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rn. 148 ff., 154 ff.; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 396 Rn. 45.6. Nicht gänzlich falsch, aber etwas ungenau deshalb *Henneberg*, BB 1988, 2181, 2182, wenn er ausführt, im Besteuerungsverfahren sei „nicht die Verwaltung, sondern der Steuerpflichtige in erster Linie beweispflichtig.“

⁴³⁰ *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 396 Rn. 45.6. Angesichts des im Besteuerungs- wie auch im Finanzgerichtsverfahren geltenden Untersuchungsgrundsatzes kann hier nach richtiger allgemeiner Ansicht grundsätzlich nur die objektive Beweislast zum Tragen kommen. Auch die dem Steuerpflichtigen auferlegten Mitwirkungspflichten begründen grundsätzlich keine subjektive Beweislast, da sie nicht zu einer Einschränkung der aus dem Untersuchungsgrundsatz resultierenden Ermittlungspflicht der Finanzbehörde dergestalt führen, dass entscheidungserhebliche Tatsachen nur deshalb außer Betracht blieben, weil ihr Vorhandensein vom Steuerpflichtigen nicht dargelegt und bewiesen wurde, vgl. *Tipke*, in: Tipke/Kruse § 90 AO Tz. 5; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler § 90 AO Rn. 20; *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 5 ff.; *Teske*, Die Abgrenzung, S. 55 ff.

⁴³¹ So schon: Reichsgericht, 1. Strafsenat, Urteil vom 06. Februar 1934, 1 D 396/32, RGSt 68, 45, 57 f. Ebenso: *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 396 Rn. 45.6; *Henneberg*, BB 1988, 2181, 2182; *Teske*, Die Abgrenzung, S. 142; *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 166; *Gollwitzer*, in: Löwe/Rosenberg, § 261 StPO Rn. 106. Interessant dazu noch: *Keßböhrer*, Beweis steuermindernder Tatsachen, S. 93 f., 111.

Überzeugungsgrad der „an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit“⁴³²; erforderlich ist „ein nach der Lebenserfahrung ausreichendes Maß an Sicherheit, demgegenüber vernünftige Zweifel nicht mehr aufkommen“⁴³³.

Im Besteuerungsverfahren kann es allerdings in bestimmten Situationen zu einer Beweismaßreduzierung kommen.

Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen: Im Besteuerungsverfahren können häufig Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielräume bestehen.⁴³⁴ Die Besteuerung knüpft noch stärker als früher an Sachverhalte an, die schwer zu ermitteln sind, etwa weil sie erst in Zukunft abgeschlossen sind, Werte sich nur annäherungsweise ermitteln lassen oder weil Beweisschwierigkeiten genauen Feststellungen entgegenstehen.⁴³⁵ Nach § 162 AO können Besteuerungsgrundlagen geschätzt, also mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen ermittelt werden, wenn eine sichere Feststellung trotz des Bemühens um Aufklärung nicht möglich ist, insbesondere wenn eine weitere Sachaufklärung nicht zumutbar ist.⁴³⁶ Eine solche Schätzungssituation liegt nach § 162 Abs. 2 AO insbesondere vor, wenn der Steuerpflichtige zur Erfüllung seiner Mitwirkungsverpflichtungen nach der Abgabenordnung nicht bereit oder gar nicht in der Lage ist. In diesen Fällen kommt auch eine tatsächliche Verständigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem in Betracht.

Wenn aber die Durchführung einer Schätzung, sei es, dass sie einseitig durch die Finanzbehörde oder aber unter Einbeziehung des Steuerpflichtigen im Wege einer tatsächlichen Verständigung erfolgt, letztendlich den Versuch darstellt, die zu treffenden Feststellungen anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu gewinnen, so bedeutet dies zugleich eine Inkaufnahme von Abstrichen in Hinblick auf das Beweismaß „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“. Im Besteuerungsverfahren kann dann das Ergebnis, welches anhand der Schätzung die größtmögliche Wahrscheinlichkeit für sich zu vereinnahmen vermag, zugrunde gelegt werden, wobei größtmögliche Wahr-

⁴³² BFH, Urteil v. 14. August 1991 X R 86/88, BStBl II 1992, 128, 131; Urteil v. 9. August 1991 III R 129/85, BStBl II 1992, 55 ff.; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 88 Rn. 80; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 96 FGO Rn. 8 f., 64, 65 ff.; *Eich*, Tatsächliche Verständigung, S. 61 f., 120; *Vogelberg*, ZAP Fach 22 2000, 546; *Streck/Rainer*, NStZ 1986, 272, 273; *Dörn*, wistra 1993, S. 50, 53.

⁴³³ BGH, Urteil vom 08. Januar 1988, 2 StR 551/87, NStZ 1988, 236 f.; *Meyer-Gößner*, § 261 StPO Rn. 2.

⁴³⁴ *Thiel*, DB 1988, 1343, 1350; *Seer*, BB 1999, 78 f.; *ders.*, in: Tipke/Kruse § 85 AO Tz. 49 f.; *Eich*, Tatsächliche Verständigung, S. 61.

⁴³⁵ BFH, Urteil vom 11. Dezember 1984 VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354, 358.

⁴³⁶ BFH, Urteil vom 02. Februar 1982 VIII R 65/80, BStBl II 1982, 409, 411.

scheinlichkeit als relativer Begriff merklich unterhalb des Regelbeweismaßes liegen kann.⁴³⁷

Der Bundesfinanzhof hat sich im Rahmen seiner grundlegenden Ausführungen zur Reduzierung des Beweismaßes im Urteil vom 15. Februar 1989⁴³⁸ dementsprechend geäußert: Aus den allgemeinen, im Steuerrechtsverhältnis wurzelnden Vorschriften, wie z.B. den §§ 88, 90 ff., 140 ff., 200 AO, ließe sich der Grundsatz entnehmen, dass für die wahrheitsgemäße und vollständige Aufklärung abgabenrechtlichen bedeutsamer Tatsachen Finanzbehörde und Steuerpflichtiger gemeinsam verantwortlich seien. Besonders deutlich werde die Mitverantwortung des Steuerpflichtigen in der Regelung des § 162 Abs. 2 S. 1 AO, die die Finanzbehörden (und über § 96 Abs. 1 S. 1 Halbs. 2 FGO auch die Finanzgerichte) bei Verletzung bestimmter Mitwirkungspflichten zur Schätzung verpflichte und es ihnen somit erlaube, sich mit einem geringeren Grad an Überzeugung zu begnügen, als dies in der Regel geboten sei (sog. Reduzierung des Beweismaßes). Kriterien und Ausmaß der Reduzierung von Sachaufklärungspflicht und Beweismaß ließen sich nicht generell festlegen, sondern nur anhand einer Einzelfallbetrachtung. Maßgeblich sein könnten dabei vor allem - je nach den Umständen mit unterschiedlicher Gewichtung - der Grad der Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen und seine gegebenenfalls gesteigerte Mitverantwortung aus vorangegangenen Tun (z.B. bei außergewöhnlicher Sachverhaltsgestaltung oder ungeordneten Verhältnissen) sowie der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (in diesem Zusammenhang auch Erwägungen der Prozessökonomie) und der Gedanke der Zumutbarkeit. Besondere Bedeutung komme, so der Bundesfinanzhof a.a.O., in diesem Zusammenhang auch dem Kriterium der Beweishöhe zu: Die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Aufklärung sei umso größer (die der Finanzbehörden bzw. -gerichte umso

⁴³⁷ Teske, Die Abgrenzung, S. 227 spricht wohl deshalb davon, dass im Besteuerungsverfahren generell ein niedrigeres Beweismaß als im (Steuer)strafverfahren gelte. Ebenso i. Erg. auch die frühere Rechtsprechung, s. BFH, Urteil v. 26. Juni 1963 I 384/60, HFR 1964, 167, 168, und die Lehre von der sog. annähernden Wahrheit, vgl. Brockmann, Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen und Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht, S. 30 ff., 46 ff. Wie hier dagegen die ganz h. M., statt vieler etwa Seer, in: Tipke/Kruse, § 162 Tz. 3: § 162 AO enthält keine allgemeine Beweismaßreduzierung. Ebenso: v. Wedelstädt, AO-StB 2002, 275, 276; Trzaskalik, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 162 AO Rz. 9, 13; Wenzel, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 75; Schmidt Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, S. 259. Differenzierend im Hinblick auf Schätzungssituationen: Vogelberg, ZAP Fach 22 2000, 546: „(...) Denn in beiden Verfahren ist bei Schätzungen von unterschiedlichen Verfahrensgrundsätzen auszugehen, und zwar im steuerlichen Verfahren von „hoher Wahrscheinlichkeit“ und im Strafverfahren vom „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“. Ebenso: Joecks, Steuerstrafrecht, S. 28 ff., 30; Dörn, wistra 1993, 50, 54.

⁴³⁸ BFH, Urteil v. 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462.

geringer), je mehr Tatsachen oder Beweismittel der von ihm beherrschten Informations- und/oder Tätigkeitssphäre angehörten.⁴³⁹

Während die Möglichkeit und das Erfordernis von Beweismaßreduzierungen in Bezug auf die zu treffenden Feststellungen im Besteuerungsverfahren allgemein anerkannt sind, lehnt sie die wohl herrschende Meinung für das Steuerstrafverfahren kategorisch ab. Im Steuerverfahren könne ein herabgesetzter Sicherheitsgrad in der Feststellung des Steuertatbestandes durchaus ausreichend sein, im Strafverfahren dürfe eine Verurteilung jedoch nur bei einem nach Auffassung des Strafrichters mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verwirklichten Tatbestand erfolgen.⁴⁴⁰ Begründet wird dies damit, dass der Strafrichter stets den vollen Schuldbeweis zu führen habe, und zwar auf der Grundlage seiner freien, aus dem Inbegriff der strafprozessual korrekt geführten Verhandlung gewonnenen Überzeugung, § 261 StPO.⁴⁴¹ Werde der erforderliche an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeitsgrad nicht erreicht und blieben nach Auffassung des Strafrichters ergo nicht nur rein theoretische Zweifel bestehen, so müsse nach dem Grundsatz in dubio pro reo immer zugunsten des Angeklagten entschieden werden.⁴⁴²

Nach anderer Auffassung kann eine gewisse Reduzierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs auch im Steuerstrafverfahren akzeptabel sein, wenn diese dadurch aufgewogen wird, dass aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen negative Schlüsse gezogen werden können. Wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren nicht erfülle, so gebe er dadurch zu der Vermutung Anlass, er habe etwas zu verbergen. Dieser Umstand sei im Rahmen der Beweiswürdigung als wahrscheinlichkeitserhöhend zu berücksichtigen, und könne den durch die Pflichtverletzung hervorgerufenen Wahrscheinlichkeitsverlust des Schätz- bzw. Verständigungsergebnisses zumindest annähernd ausgleichen.⁴⁴³

⁴³⁹ BFH, Urteil v. 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462. Diese sog. sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung wurde daher hier auch bereits im Rahmen der Klärung der Anwendungsvoraussetzungen der tatsächlichen Verständigung zugrunde gelegt, vgl. oben I. Teil F I 1, mit den Hinweisen auf: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 191 ff.; *ders.*, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 7 f.; *ders.*, in: BB 1999, 78, 79. Dazu mit vielen instruktiven Fallbeispielen inkl. Nachweisen auch: *Dörn*, wistra 1993, 50, 53 ff.

⁴⁴⁰ *Eich*, Tatsächliche Verständigung, S. 61 f., 120; *Streck/Rainer*, NStZ 1986, 272, 273; *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1009; *Joecks*, Steuerstrafrecht, S. 28 ff., 30.

⁴⁴¹ *Meyer-Goßner*, § 261StPO Rn. 1 und 2 m.w.N.; *Eich*, Tatsächliche Verständigung, S. 61 f, 120.

⁴⁴² *Meyer-Goßner*, § 261StPO Rn. 26; *Eich*, Tatsächliche Verständigung, S. 61 f, 120.

⁴⁴³ *Dannecker*, Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, S. 134 ff.

Ähnlich: *Suhr/Naumann/Bilsdorfer*, § 370 AO Rn. 257.

Der soeben dargestellte Streit bzw. die Entscheidung, welcher Auffassung zu folgen ist, hat offensichtlich unmittelbare Auswirkungen auf die Übertragbarkeit der Ergebnisse von im Besteuerungsverfahren durchgeführten Schätzungen bzw. getroffenen Verständigungen auf ein in gleicher Sache anhängiges Steuerstrafverfahren. Je nachdem, ob und inwieweit auch im Steuerstrafverfahren eine Reduzierung des Beweismaßes zugelassen werden kann, wäre eine derartige Ergebnisübertragung erleichtert möglich. Daher wird an entsprechender Stelle im weiteren Verlauf der Arbeit⁴⁴⁴ darauf zurückzukommen sein.

Im Besteuerungsverfahren ist schließlich eine bestimmte Reihenfolge der Beweismittel vorgesehen (§ 93 Abs. 1 S. 1, 3; § 95 Abs. 1 S. 2; § 97 Abs. 2 AO); im Steuerstrafverfahren ist dies hingegen nicht der Fall. Allerdings sind in beiden Verfahren die Grundsätze der Erforderlichkeit und der Verhältnismäßigkeit zu beachten.⁴⁴⁵

C. Das Verhältnis von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren

Bei aller Verschiedenheit der Verfahrens- und Beweisgrundsätze⁴⁴⁶ verbleiben gleichwohl gewisse Schnittpunkte zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, die zum Teil weitere Spannungsfelder eröffnen.

Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren haben in der Regel ein und denselben Sachverhalt zum Gegenstand, werden meist gleichzeitig durchgeführt, häufig von der gleichen Behörde und u. U. sogar vom selben Beamten. Letzteres ist Konsequenz der in der AO angelegten Doppelfunktion der Finanzbehörden: diese haben neben der Steuererhebung auch die Verfolgung von Steuerstraftaten zur Aufgabe.⁴⁴⁷

Ist dies beim Finanzamt, das regelmäßig nur als Steuerbehörde tätig wird, nicht offensichtlich, so tritt bei der Steuerfahndung der strafverfolgungsbehördliche Charakter offen zu Tage: ihr Ziel sind über die Besteuerung hinausgehende Mehrergebnisse; sie bezweckt Bestrafung des Steuerhinterziehers.

Mit der Doppelfunktion geht eine Konzentration der Machtmittel des Steuer- und des

⁴⁴⁴ Siehe unten 3. Teil B II.

⁴⁴⁵ *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, § 88 AO Tz. 4, § 92 AO Tz. 12; *Hammerstein*, in: *Steuerrecht im Wandel*, S. 89.

⁴⁴⁶ Vgl. die Darstellung soeben im 2. Teil B III.

⁴⁴⁷ Siehe dazu näher unter 2. Teil C I 2.

Strafverfahrens einher, die beim Bürger zu Unsicherheit über die Art des Verfahrens, in dem ihm die Behörde gegenübertritt, und damit die ihm zur Verfügung stehenden Gegenmittel führen kann. Wie die Behörde, so hat nämlich auch er, als Ausfluss der unterschiedlichen das jeweilige Verfahren beherrschenden Prinzipien, im Besteuerungsverfahren andere Möglichkeiten als im Steuerstrafverfahren.

Wie ausgeführt ist das Besteuerungsverfahren etwa von einer Vielzahl von Mitwirkungs-, Erklärungs-, Auskunfts- und Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen gekennzeichnet, während im Strafverfahren für den Beschuldigten der Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare/prodere“ eingreift und ihm ein umfassendes Recht zu Schweigen und auch sonst die Mitwirkung zu verweigern gibt.⁴⁴⁸ Weitestgehend Einigkeit besteht heute darüber, dass die partiellen Überschneidungen von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren nicht zu einer Kumulation der Rechte aus beiden Verfahren führen können, weder bei den Finanzbehörden noch beim Steuerbürger.⁴⁴⁹

Vielmehr gestaltet sich das Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren anhand bestimmter Grundsätze, die teilweise auch gesetzgeberisch umgesetzt worden sind.⁴⁵⁰

I. Behördliche Funktionstrennung und Funktionsverknüpfung im Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren

Mit der Steuererhebung und ihrem Ziel der Deckung des staatlichen Finanzbedarfs einerseits und der Strafverfolgung, abzielend auf die Aufrechterhaltung der anerkannten formellen und materiellen Wertordnung mit Hilfe strafrechtlicher Sanktionen, andererseits⁴⁵¹, verfolgen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren unterschiedliche, deutlich voneinander abgrenzbare Zwecke⁴⁵² und dienen damit jeweils auf eigene

⁴⁴⁸ *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 3 f., 23; *Ruegenberg*, *Steuergeheimnis*, S. 170 ff.; *Streck*, in: *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, S. 217 ff (218 f); *Scheurmann-Kettner*, in: *Koch/Scholtz*, § 393 AO Rn. 2; *Wenzel*, *Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren*, S. 1 f. Näher dazu bereits unter 2. Teil B III.

⁴⁴⁹ Es gilt nicht das Prinzip der „Meistbegünstigung“, vgl.: *Rüster*, *wistra* 1988, 49, 55; *Jakob*, *StuW* 1971, 297, 306; *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, § 393 Rz. 18; *Hamacher*, *DStZ* 1983, 493, 496; *Streck*, in: *Kohlmann* (Hrsg.) *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, S. 217 ff, 247; *Kohlmann*, § 393 AO, Rn. 10 f.; *Schleifer*, *wistra* 1986, 250, 252; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 208 AO Tz. 25.

⁴⁵⁰ Dazu unter 2. Teil C II 1 und 2.

⁴⁵¹ Auch das Steuerstrafverfahren wird beherrscht vom Strafverfolgungszweck und soll, wie jedes andere Strafverfahren auch, als Individualverfahren Schuld und Verantwortlichkeiten klären.

⁴⁵² Vgl. bereits oben 2. Teil B III.

Weise der Wahrnehmung staatlicher Aufgaben.

Die Trennung hat historische Dimensionen; weder ist eines der Verfahren aus dem anderen herausgewachsen, noch kann davon die Rede sein, dass es das eine Verfahren vor dem anderen gegeben hätte.⁴⁵³

Ebensowenig wie eine solche zeitliche Rangfolge lässt sich, soviel sei schon an dieser Stelle gesagt, auch eine sonstige Priorität von Besteuerungs- oder Strafverfahren objektiv begründen.

Die ganz herrschende Meinung stuft dementsprechend die beiden Verfahren und ihre Zwecke als gleichrangig ein.⁴⁵⁴

1. Behördliche Funktionstrennung

Steuerverfahren und Strafverfahren werden grundsätzlich von unterschiedlichen Behörden durchgeführt. Während das Steuerverfahren in der Hand der Finanzverwaltung liegt, ist für das Strafverfahren die Justiz zuständig, insbesondere (neben den Gerichten) die Staatsanwaltschaft als Strafverfolgungsbehörde.

Die Behördentrennung gilt auch im Steuerstrafverfahren, soweit die Staatsanwaltschaft nach § 386 Abs. 3, 4 AO für die Verfolgung der Steuerstraftaten zuständig ist; allerdings bleibt auch hier die Zuständigkeit der Finanzbehörden in ihrer Doppelfunktion erhalten, § 402 Abs. 1 AO.

2. Behördliche Funktionsverknüpfung im Steuerstrafverfahren

a) Finanzamt

Gemäß § 386 Abs. 1 S. 1 AO ermittelt die Finanzbehörde bei dem Verdacht einer Steuerstraftat den Sachverhalt, wobei Finanzbehörde im genannten Sinne, wie § 386 Abs. 1 S. 2 AO klarstellt, unter anderem das Finanzamt ist. § 387 Abs. 1 AO ergänzt: „Sachlich zuständig ist die Finanzbehörde, welche die betroffene Steuer verwaltet.“

⁴⁵³ *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, 217, 219 und 225, führt (unter Hinweis auf *Stern*, Staatsrecht II, 288), zutreffend aus: „Auch wenn Finanzverwaltung und Justiz im hier interessierenden Bereich zur Länderverwaltung gehören, ist es für den grundsätzlichen Rang beider Bereiche bezeichnend, daß Finanz- und Justizministerium des Bundes neben dem Verteidigungsministerium zu den drei einzigen Ministerien gehören, die Verfassungsrang haben und nur durch eine Verfassungsänderung beseitigt werden können.“

⁴⁵⁴ *Teske*, *wistra* 1988, 207 ff., 207; *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, 217, 219; beide m.w.N. Dazu mehr unter 2. Teil C II 2 b.

Hierzu zählt jedes Finanzamt, das für die Steuerfestsetzung zuständig ist.

Das Finanzamt ist damit nicht nur Behörde des Besteuerungsverfahrens, sondern auch eine solche des Strafverfahrens⁴⁵⁵, allerdings, wie aus § 386 Abs. 2 AO hervorgeht, beschränkt auf Steuerstraftaten. Die Straffunktion ist dem Finanzamt als solchem zugeordnet, die Verfolgung von Steuerstraftaten obliegt mithin jedem seiner Beamten, so etwa dem Sachbearbeiter eines Veranlagungsbezirks oder auch dem Außenprüfer.⁴⁵⁶

Die Doppelfunktion des Finanzamtes bleibt auch bestehen, wenn die Staatsanwaltschaft nach § 386 Abs. 4 AO die Strafsache an sich zieht (vgl. § 402 Abs. 1 AO).

Es handelt sich hierbei um eine innerstrafverfahrensrechtliche Zuständigkeitsregelung, die das Verhältnis des Strafverfahrens zum Steuerverfahren nur marginal tangiert.⁴⁵⁷

Ebensowenig beschränkt eine bei einem Finanzamt bestehende gemeinsame Bußgeld- und Strafsachenstelle im Sinne von § 387 Abs. 2 AO die grundsätzliche Zuständigkeit der übrigen Finanzämter ihres Bereichs. Gemäß § 399 Abs. 2 AO haben sie weiterhin bei Verdacht einer Steuerstraftat den Sachverhalt zu erforschen und unaufschiebbare Anordnungen zu treffen („Recht des ersten Zugriffs“).⁴⁵⁸

Auch soweit Prüfungsdienste bei einem Finanzamt konzentriert sind, ohne dass dieses Finanzamt steuerliche Entscheidungskompetenz hat, bleibt die Funktionsverknüpfung erhalten. Es handelt sich um ein Finanzamt, das nach § 387 Abs. 1 AO „die betroffene Steuer verwaltet“, und auch dieses Finanzamt verfügt über die Eilmaßnahmen des § 399 Abs. 2 AO (steuerliche und strafrechtliche Funktion).⁴⁵⁹

Gegen die ganz herrschende Rechtsansicht, die – wie hier vertreten – von einer Doppelfunktion des Finanzamtes ausgeht, hat sich *Schick*⁴⁶⁰ gewandt. Er ist der Auffassung, die Bußgeld- und Straf-

⁴⁵⁵ Das Finanzamt ist insoweit Justizbehörde i.S.v. § 23 EGGVG; OLG Stuttgart, Beschluss v.7. Juni 1972 2 VAs 158/71, NJW 1972, 2146 f.; *Rüping*, DSfZ 1980, 179, 182.

⁴⁵⁶ *Kohlmann*, § 397 AO, Rn. 15; *Scheurmann-Kettner*, in: Koch/Scholtz, § 397 AO Rn. 8 ff., 10; *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 221; *ders.*, BB 1980, 1537 ff.; *Wisser*, in: Klein, § 397 AO Rn. 5; *Brenner*, in: Schröder/Muuss, 6010, 3. ff.; *Frotscher*, Die steuerliche Außenprüfung, S. 94; a. A. auf der Grundlage einer prinzipiell anderen Beurteilung der Kompetenzen: *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 208 AO Rz. 172 ff.

⁴⁵⁷ Ähnlich: *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 221.

⁴⁵⁸ *Scheurmann-Kettner*, in: Koch, § 399 AO Rn. 38; § 402 AO Rn. 3; *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 221.

⁴⁵⁹ *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 221.

⁴⁶⁰ *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler; § 208 AO Rz. 44 f.; *ders.*, JZ 1982, 125, 127. Letztlich denkt *Schick* damit sein Verständnis der Steuerfahndung folgerichtig zu Ende, vgl. sogleich unter 2. Teil C I 2 b.

sachenstellen müssten als eigenständige Behörden mit rein strafrechtlicher Funktion begriffen werden.⁴⁶¹

b) Steuerfahndung

Die Frage nach der Doppelfunktion der Steuerfahndung führt ins „Zentrum der Problemkreise des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren“⁴⁶².

Die Aufgaben und Befugnisse der Steuerfahndung sind in den §§ 208 und 404 AO geregelt.

Ausweislich des § 208 Abs. 1 S. 1 ist sie zuständig für: „... 1. die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, 2. die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den in Nr. 1 bezeichneten Fällen, 3. die Aufdeckung unbekannter Steuerfälle.“

Gemäß § 208 Abs. 1 S. 2 AO hat sie zudem ausdrücklich auch die Ermittlungsmöglichkeiten des Finanzamtes; nach § 208 Abs. 2 Nr. 1 AO kann sie seitens der zuständigen Finanzbehörde um steuerliche Ermittlungen einschließlich der Außenprüfung ersucht werden. § 208 AO weist der Steuerfahndung damit rein strafrechtliche (Abs. 1 S. 1 Nr. 1), rein steuerliche (Abs. 1 S. 2; Abs. 2 Nr. 1), sowie sowohl strafrechtliche als auch steuerliche Funktionen (Nrn. 2 und 3) zu.

Soweit die Steuerfahndung steuerstrafrechtlich tätig wird, hat sie gemäß § 404 S. 1 AO „...dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden und Beamten des Polizeidienstes nach den Vorschriften der Strafprozessordnung.“; daneben räumt ihr § 404 S. 2 AO weitere Befugnisse ein. § 404 weist somit wiederum eindeutig strafrechtliche Funktionen der Steuerfahndung aus.

Nach heute herrschendem Verständnis stellt die Steuerfahndung organisationstechnisch eine unselbständige Dienststelle dar, die der Anlehnung an eine Steuerbehörde bedarf.⁴⁶³

⁴⁶¹ Etwas unklar bleibt allerdings, ob er dies als steuerrechtliches Postulat aufstellt (vgl. *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler; § 208 AO Rn. 44 f.) oder als geltendes Recht erkennt (vgl. *Schick*, JZ 1982, 125, 127).

⁴⁶² So *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 222.

⁴⁶³ *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 208 AO Tz. 1; *ders.*, StB 1987, 128 ff.; *Scheurmann-Kettner*, in: Koch, § 208 AO Rn. 6; *Rüsken*, in: Klein, § 208 AO Rn. 10; *Hübner*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 404 AO Rz. 18 ff., 22.

A.A.: *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 208 Rz. 26 ff.; *ders.*, JZ 1982, 125 ff.; vgl. sogleich.

Streck, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 223, weist im Hinblick auf den Streit um die Behördennatur der Steuerfahndung zutreffend darauf hin, dass die Steuerfahndung in den einzelnen Bundesländern in durchaus unterschiedlichen Organisationsformen auftritt, was, so *Streck*, a. a. O., die Problematik „föderalistisch vervielfältigt“.

Sie wird vom Gesetzgeber⁴⁶⁴, von der Rechtsprechung⁴⁶⁵, von der Finanzverwaltung⁴⁶⁶ und auch von der ganz herrschenden Lehre⁴⁶⁷ als historisch gewachsene, klassische Institution mit steuerlichen und strafrechtlichen Funktionszwecken begriffen.⁴⁶⁸

Dem ist im Hinblick auf die Regelungen der §§ 208, 404 AO zuzustimmen. Die Steuerfahndung kann im Besteuerungsverfahren als Prüfungsbehörde tätig werden, so wie dies § 208 AO im Einzelnen normiert; im Übrigen ist sie eine Steuerpolizeidienststelle.

Die organisatorische Unselbständigkeit der Steuerfahndung sowie ihre Qualifikation als Institution mit Doppelfunktion ist von *Schick* bestritten worden. Er sieht in der Steuerfahndung eine eigenständige Behörde und will diesen Ansatz unmittelbar aus § 208 AO abgeleitet wissen.⁴⁶⁹ Dadurch versucht er eine organisationsmäßige Möglichkeit zu eröffnen, die Doppelfunktion der Steuerfahndung auf eine strafrechtliche Monofunktion zu reduzieren.⁴⁷⁰

Der Auffassung Schicks kann indes nicht gefolgt werden. Unabhängig davon, wie man zu der steuerrechtspolitischen Forderung nach einer klaren Trennung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren stehen mag⁴⁷¹, bleibt zu konstatieren, dass eine Qualifikation der Steuerfahndung als reines Strafverfolgungsorgan mit der geltenden gesetzlichen Regelung des § 208 AO nicht in Einklang zu bringen ist. Wie soeben gezeigt weist § 208 AO der Steuerfahndung in Teilen eindeutig steuerliche Befugnisse zu (vgl. die Darstellung des § 208 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 Nr. 1 AO).⁴⁷² Auch *Schick* erkennt dies zwar, meint aber lapidar feststellen zu können, dass § 208 AO insoweit leer laufe (Abs. 1 S. 2) bzw. unanwendbar sei (Abs. 2 Nr. 1).⁴⁷³ Dies überschreitet die Grenzen der Auslegung, ist mit der geltenden Gesetzeslage nicht vereinbar und daher abzulehnen.⁴⁷⁴

⁴⁶⁴ BT-Drucksache 7/4292 zu § 208 AO.

⁴⁶⁵ BFH, Urteil v. 23. Dezember 1980 VII R 92/79, BStBl II 1981, 349 ff.; v. 02. Dezember 1976 IV R 2/76, BStBl II 1977, 318 ff.; FG Rheinland-Pfalz, Beschluss v. 22. Januar 1979 V 1a/79, EFG 1979, 377; FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 03. November 1981 III 247/79 (V), EFG 1982, 284 ff.

⁴⁶⁶ Fin. Verw., Einf. Erlass AO 1977, StEK AO 1977, Vor § 1 Nr. 1, zu § 208 (1976).

⁴⁶⁷ *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 208 AO Tz. 1, 8; *Scheurmann-Kettner*, in: Koch/Scholtz, § 208 AO Rn. 11, 27 ff.; *Rüsken*, in: Klein, § 208 AO Rn. 3 f.; *Dumke*, in: Schwarz, § 208 AO Rn. 1 ff; *Blumers/Kullen*, Praktiken der Steuerfahndung, 1982, 132 ff; *Kohlmann*, § 393 AO, Rn. 15; *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 246.

⁴⁶⁸ Zur geschichtlichen Entwicklung siehe: *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 208 AO Tz. 1; *Schick*, JZ 1982, 125, 125 f.

⁴⁶⁹ *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 208 Rz. 26 ff.; *ders.*, JZ 1982, 125, 126 ff.

⁴⁷⁰ *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 208 Rz. 35 ff.; *ders.*, JZ 1982, 125, 126 ff. Für eine dahingehende einschränkende Auslegung des § 208 Abs. 1 AO jetzt auch: *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 393 AO, Rz. 62 ff, 65 (Rn. 57 ff. mit ausführlichen Nachweisen zum Streitstand in Rspr. und Lit.).

⁴⁷¹ Die Forderung wird als solche auch z.B. unterstützt von *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 246; *Felix*, in: *Streck*, Der Eingriff der Steuerfahndung, 1981, Vorwort (S. VII-VIII). Dazu näher unter 2. Teil C I 3 b.

⁴⁷² Dazu auch: *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 246.

⁴⁷³ *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 208 Rz. 104 ff. bzw. 153 ff.

⁴⁷⁴ Ebenso: *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 246; *Teske*, wistra 1988, 207, 208. I. Erg. auch: *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251 ff.

c) Oberfinanzdirektion, Landesfinanzministerium, Bundesfinanzministerium

Oberfinanzdirektion, Landesfinanzministerium und Bundesfinanzministerium sind, wie sich aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 386 Abs. 1 AO ergibt, keine Behörden, die Zuständigkeiten im Steuerstrafverfahren haben.⁴⁷⁵ Sie üben jedoch aufsichtsrechtliche Funktionen aus. Problematisch ist, dass insoweit eine Behörde ohne strafrechtliche Funktion die Dienstaufsicht über eine Strafbehörde - wie etwa im Fall des § 386 Abs. 1, 2 AO das Finanzamt - haben kann. Hieraus resultieren auch Bedenken hinsichtlich der Kompetenz der Bundes- und Landesfinanzministerien „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)“ zu verfügen.⁴⁷⁶

d) Bundesamt für Finanzen

Das Bundesamt für Finanzen hat wiederum Doppelfunktion: Es ist nicht nur Steuer-, sondern wie sich aus § 386 Abs. 1 AO ergibt, auch Strafbehörde.

Es kommt als strafrechtliche Ermittlungsbehörde in allen Fällen in Betracht, in denen ihm nach § 5 FVG Aufgaben des Steuerverfahrens zugeordnet sind.

3. Die Folgen der Funktionsverknüpfung und ihre Begründung

a) Die Folgen der Funktionsverknüpfung

Aus der Kumulation von Besteuerungs- und Strafverfolgungszuständigkeiten bei den Finanzbehörden, ergibt sich für den Steuerbürger wie bereits angesprochen das Problem, dass es für ihn oftmals nur schwer zu erkennen ist, in welcher Funktion ihm der ermittelnde Amtsträger gegenübertritt. Ein und derselbe Beamte kann sowohl im Besteuerungs-, als auch zugleich im Steuerstrafverfahren tätig sein; nach der Rechtsprechung ist sogar ein Funktionswechsel, d.h. ein Hin- und Herspringen zwischen den

⁴⁷⁵ *Scheurmann-Kettner*, in: Koch/Scholtz, § 386 AO Rn. 4, § 397 AO Rn. 8; *Suhr/Neumann/Bilsdorfer*, Rn. 600.

⁴⁷⁶ Gegen eine Kompetenz: *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 208 AO Rz. 39. Zu den Anweisungen: *Blumers*, DB 1982, 1642 ff.; *Zeller*, DB 1982, 2658 ff.; *ders.*, DStZ 1982, 243 ff., 293 ff.; *Hamacher*, DStZ 1982, 494 ff.; *Felix/Streck*, wistra 1982, 161 ff. Eine nähere Untersuchung und Darstellung der Problematik würde den Rahmen dieser Arbeit verlassen und soll deshalb unterbleiben.

Befugnissen des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahrens, zulässig.⁴⁷⁷

Der Steuerbürger wird aber seine Gegenrechte kaum wirksam ausüben können, wenn er im Ungewissen ist, inwieweit er mitzuwirken hat oder schweigen kann.⁴⁷⁸

Die Schwierigkeiten, welche die behördliche und damit u. U. auch personelle Verzahnung der beiden Verfahren für den Steuerpflichtigen mit sich bringen kann, lassen sich insbesondere im Rahmen der Situation einer Außenprüfung sowie der von Ermittlungen durch die Steuerfahndung beispielhaft verdeutlichen.

Der Betriebsprüfer wird in dem durch die Prüfungsordnung gezogenen Rahmen tätig und prüft die steuerlich tatsächlich und rechtlich erheblichen Verhältnisse.

Ergibt sich im Verlauf der Prüfung der Verdacht einer Steuerstraftat, so ist die zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten. Soweit sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen richtet, dürfen die Ermittlungen erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung eines Strafverfahrens bekannt gegeben und die Belehrung, dass seine Mitwirkung nun nicht mehr erzwungen werden kann, erteilt worden ist, § 397 Abs. 2, 3, § 393 Abs. 1 S. 3, 4 AO. Nun sind aber das Besteuerungsverfahren im Allgemeinen und die Außenprüfung im Besonderen in erheblichem Umfang auf Zusammenarbeit ausgerichtet. Dies hat zur Folge, dass der Prüfer geneigt sein wird alles zu unterlassen, was die Kooperationsbereitschaft des Steuerpflichtigen und damit das Prüfungsklima gefährden könnte. So wird der Prüfer vielfach - bewusst oder unbewusst - den aufkommenden Verdacht bzw. die zunehmende Gewissheit einer Steuerstraftat

⁴⁷⁷ BFH, Urteil vom 23. Dezember 1980 VII R 92/79, BStBl II 1981, 349, 351; vom 20. April 1983 VII R 2/82, DStZ 1984, 327 ff. mit zustimmender Anmerkung von: *Zeller*, DStZ 1984, 330, 331; *Teske* wistra 1988, 207, 208; vgl. auch: OLG Hamm, Beschluss vom 4. Juni 1985 1 VAs 133/84, WM 1985, 996, 997; i. Erg. auch: *Reiß*, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, S. 252 ff.

Indes kann die Finanzbehörde weder im Besteuerungs- noch im Steuerstrafverfahren formal von einem Meistbegünstigungsprinzip Gebrauch machen, sich also nicht beliebig der jeweils erfolgsversprechenderen Verfahrensart bedienen, vgl. *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 11; *Hamacher*, DStZ 1983, 493, 496; *Joecks*, in *Franzen/Gast/Joecks*, § 393 Rz. 18; *Streck*, in: *Kohlmann*, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 217, 247; *Rüster*, wistra 1988, 49, 55; *Schleifer*, wistra 1986, 250, 252. Dazu ausführlicher unter: 2. Teil C II 2 c aa und bb.

Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, S. 306; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 1 f., und *Rüping/Kopp*, NSTZ 1997, 530, 531 m.w.N., weisen allerdings kritisch daraufhin, dass dies in der Praxis oftmals anders gehandhabt werde. Der Übergang von einer Verfahrensart zur anderen sei für den Steuerpflichtigen zum meist kaum erkennbar, noch werde er offengelegt. Vielmehr versuchten die Behörden die Eingriffsrechte beider Verfahren zu maximieren.

⁴⁷⁸ *Teske*, wistra 1988, 208; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 2; *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251 mit dem zutreffenden Hinweis, dass die für den Steuerbürger ohnehin schwierige Situation sich noch weiter zuspitzt, wenn ihm die Steuerfahndung gegenübertritt, vgl. § 208 Abs. 1 AO. Dazu sogleich in diesem Gliederungspunkt.

verdrängen, um an weitere Informationen durch den Steuerpflichtigen zu gelangen.⁴⁷⁹

⁴⁷⁹ Dazu Stypmann, wistra 1983, 95: „Konsequenterweise wird deshalb die Steuerfahndung regelmäßig erst nach der Betriebsprüfung eingeschaltet, was rechtlich durchaus bedenklich sein kann.“ Im Erg. ebenso: Blumers/Kullen, Praktiken der Steuerfahndung, S. 179; Wenzel, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 2.

Letzterer läuft Gefahr, in seinem Bemühen eine sachgerechte Betriebsprüfung zu unterstützen, Material zu liefern, das sich in einem anschließenden Strafverfahren möglicherweise zu seinem Nachteil erweisen kann.⁴⁸⁰

*Henneberg*⁴⁸¹ sieht die dargestellte Tendenz des Betriebsprüfers noch durch den sog. strafrechtlichen Vorbehalt nach § 201 Abs. 2 AO begünstigt.

Dort heißt es: *„Besteht die Möglichkeit, dass aufgrund der Prüfungsfeststellungen ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss, so muss der Steuerpflichtige darauf hingewiesen werden, dass die straf- oder bußgeldrechtliche Wirkung einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt.“*

Die Regelung geht auf massive Interventionen der steuerberatenden Berufe zurück, die davon ausgingen, dass der Steuerpflichtige auf diese Weise vor der (vorschnellen) Einleitung eines Strafverfahren geschützt werden bzw. sich besser darauf einstellen könnte. Indes, so *Henneberg*, habe sich § 201 Abs. 2 AO als „Danaer-Geschenk“ für den Steuerpflichtigen erwiesen, welches seine Stellung de facto erheblich verschlechtere, anstatt sie - wie angestrebt - zu verbessern.⁴⁸²

In der Tat besteht die Gefahr, dass sich der strafrechtliche Vorbehalt zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt, indem unter dem Deckmantel des Besteuerungsverfahrens strafrechtlich relevante Erkenntnisse gesammelt werden. Der strafrechtliche Vorbehalt gibt ein typisches Beispiel dafür, dass ein Eingriff in ein geschlossenes und in sich stimmiges Rechtsgebiet, wie es das Strafverfahrensrecht darstellt, indem systemfremde Faktoren dazwischen geschaltet werden, oft nur zu den status quo verschlechternden Schwierigkeiten führt.

Aus gutem Grund kennt die Strafprozessordnung ein „Vorwarnverfahren“ der Art, wie es § 201 Abs. 2 AO vorsieht, nicht. Nach § 152 Abs. 2 StPO hat die Staatsanwaltschaft – und ihr nachgeordnet die Polizei – bei Vorliegen zureichender Anhaltspunkte einzuschreiten; § 160 Abs. 1 StPO bestimmt im Falle eines Anfangsverdachts die

⁴⁸⁰ *Henneberg*, BB 1988, 2181, 2182 f.; *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 310. Zwar wird teilweise in diesen Fällen von einem Beweisverwertungsverbot im Hinblick auf das Strafverfahren ausgegangen, vgl. neben den soeben Genannten insbesondere *Rüping/Kopp*, NStZ 1997, 530, 533. Zahlreiche Problembe-
reiche bleiben jedoch auch bei Annahme eines solchen strafrechtlichen Beweisverwertungsverbots ungeklärt, z.B. die Frage der Fernwirkung oder auch der Abgrenzung, wann Angaben noch als freiwillig gemacht und damit ver-
wertbar bzw. wann sie als erzwungen gelten müssen. Vgl. dazu etwa einerseits *Rüster*, wistra 1988, 49 ff, anderer-
seits *Reiß*, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, S. 83 ff.

⁴⁸¹ Vgl. *Henneberg*, BB 1988, 2181, 2182 ff., mit dem Ergebnis, § 201 Abs. 2 AO sei verfassungsrechtlich unhaltbar.

⁴⁸² *Henneberg*, BB 1988, 2181, 2182 ff.

Einleitung eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens. Damit werden von Anfang an klare Verhältnisse geschaffen, und jeder Beteiligte weiß, woran er ist.

Gemäß § 385 AO gilt die Strafprozessordnung auch für die zur Strafverfolgung verpflichteten Finanzbehörden, also auch für den Betriebsprüfer.⁴⁸³ Vor Beginn der Außenprüfung wird der Steuerpflichtige mittels eines entsprechenden Merkblattes über seine Rechte und Pflichten, insbesondere seine weitreichenden Mitwirkungspflichten, belehrt.⁴⁸⁴ Auch der Hinweis, dass gegen ihn, falls er sich steuerstrafrechtlich belasten müsste, keine Zwangsmittel eingesetzt werden dürfen, wird dem Steuerpflichtigen in dem Merkblatt gegeben.⁴⁸⁵ Damit allein ist ihm jedoch wenig gedient. Solange er nicht erkennt, dass „möglicherweise“ auch strafrechtlich gegen ihn ermittelt wird, wird er weiter kooperativ an der Betriebsprüfung mitwirken, Unterlagen vorlegen und offen gebliebene Fragen zu beantworten versuchen.

Der Betriebsprüfer, der an sich die Entscheidung zu treffen hätte, ob das vorliegende Material aus seiner Sicht einen strafrechtlichen Anfangsverdacht gegen den Steuerpflichtigen begründet, § 385 Abs. 1 AO i.V.m. § 160 Abs. 1 StPO, und dies gegebenenfalls mitzuteilen hätte § 397 Abs. 3 AO, kann sich insoweit auf § 201 Abs. 2 AO zurückziehen. Er behält seine Wahrnehmungen zunächst für sich und schließt seine Prüfung ab. Erst in der Schlussbesprechung wird dem Steuerpflichtigen dann eröffnet, es bestehe die Möglichkeit, dass gegen ihn ein Steuerstrafverfahren eingeleitet werde.⁴⁸⁶ Der Betriebsprüfer füllt daraufhin den sog. Vordruck „Bp 36“ aus und leitet diesen zusammen mit den Prüfungsakten an die Strafsachenstelle weiter. In den meisten Fällen wird nun die Strafsachenstelle, ohne sich zu ergänzenden Ermittlungen veranlasst zu sehen, das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren einleiten.⁴⁸⁷

Dies zeigt deutlich, dass der strafrechtliche Vorbehalt häufig dazu zweckentfremdet wird, die anstehende Entscheidung über die Einleitung eines strafrechtlichen

⁴⁸³ Auf die - inzwischen erledigte - Streitfrage, ob nur bestimmte Beamte der Finanzverwaltung zur Einleitung des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens befugt sind, braucht hier nicht mehr eingegangen zu werden. Vgl. dazu noch: *Henneberg*, DB 1969, 1811, 1814.

⁴⁸⁴ Vgl. das Merkblatt des BMF über die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung, BStBl I 1982, 656 f.

⁴⁸⁵ Zur –nicht unumstrittenen- Praxis der Belehrung mittels Aushändigung eines Merkblatts einerseits: *Ruegenberg*, Steuergeheimnis, S. 173; *Reiß*, Besteuerungsverfahren, 288 ff., 296; andererseits: *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 217, 235; *Wenzig*, DB 1979, 1763, 1764 f.

⁴⁸⁶ Dazu nochmals: *Stypmann*, wistra 1983, 95 u. 97 (vgl. das wörtl. Zitat in Fn. 393); *Blumers/Kullen*, Praktiken der Steuerfahndung, S. 179.

Ermittlungsverfahrens und deren Bekanntgabe gegenüber dem Steuerpflichtigen nach hinten zu schieben. Letzterer wird sich dadurch seiner Stellung und der damit verbundenen Rechte nicht rechtzeitig bewusst.⁴⁸⁸

Noch undurchsichtiger wird die Situation für den Betroffenen, wenn ihm die Steuerfahndung gegenübertritt. Wie dargestellt ist Aufgabe der Steuerfahndung gemäß § 208 Abs. 1 AO die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (Nr. 1), die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen in den in Nr. 1 bezeichneten Fällen (Nr. 2) sowie die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (Nr. 3). § 208 Abs. 1 S. 2 AO ordnet der Steuerfahndung außerdem ausdrücklich die Ermittlungsmöglichkeiten des Finanzamts zu. Der Steuerpflichtige kann hier wiederum kaum erkennen, auf welcher Schiene – strafrechtliche oder steuerliche Funktion - der Prüfer tätig wird, d. h. er weiß oftmals nicht, ob eine seinerseitige Mitwirkungsverpflichtung besteht oder ob er schweigen darf, ob etwaige Äußerungen gegen ihn verwandt werden und werden dürfen. Ohne die Hilfe eines erfahrenen Beraters vermag hier der Steuerpflichtige dem Engagement eines Fahndungsprüfers kaum etwas entgegenzusetzen, um seine Rechte wirksam auszuschöpfen.⁴⁸⁹

Der Steuerpflichtige ist schließlich auch nicht durch die oben angesprochene⁴⁹⁰, von § 136 a StPO umfasste Täuschungsvariante hinreichend geschützt.

Legt man mit der herrschenden Meinung den Begriff der Täuschung nämlich so aus, dass nur bewusste, nicht aber unbeabsichtigte Irreführungen durch die Ermittlungsbeamten darunter fallen⁴⁹¹, so ergibt sich ein Verwertungsverbot nach § 136 Abs. 3

⁴⁸⁷ *Henneberg*, BB 1988, 2181, 2183, geht auf Grundlage langjähriger Erfahrungen in der Verwaltung und anwaltlichen Praxis davon aus, dass mehr als 90 % aller Fälle nach diesem Schema ablaufen dürften.

⁴⁸⁸ Das Hinauszögern der offiziellen Einleitung eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens wirkt sich daneben insbesondere auf die prozessuale Stellung auskunftspflichtiger Dritter aus, etwa im Rahmen von Durchsuchungen und Beschlagnahmen bei Geldinstituten. Dazu *Henneberg*, BB 1988, 2181, 2184; *Hamacher*, DB 1985, 1807, 1811; *Lohmeyer*, StB 1984, 7 ff.

⁴⁸⁹ *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 217, 222 ff., 244 ff.; *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251.

⁴⁹⁰ S. o. 2. Teil B II 1 b.

⁴⁹¹ So explizit: BGH, Beschluss v. 16. März 1989 1 StR 608/88, StV 1989, 515; OLG Frankfurt, Beschluss v. 15. April 1988 1 Ws 36-36/88, NStZ 1988, 425 f.; *Rogall*, in: Systematischer Kommentar, § 136 a StPO Rn. 48; *Boujong*, in: Karlsruher Kommentar, § 136 a StPO Rn. 23; *Schwenck*, Unzulässige Vernehmungsmethoden, S. 65, 71; alle m.w.N. Im Erg. wohl auch bereits: BGH, Beschluss v. 7. Juni 1983 g.M. 5 StR 409/81, BGHSt 31, 395, 400 sowie Urteil v. 24. August 1988 g. B. 3 StR 129/88, BGHSt 35, 328, 329.

StPO zwingend nur dann, wenn der Prüfer den Hinweis auf die Einleitung des Strafverfahrens bewusst hinauszögert oder unterlässt; nicht aber, wenn die nach § 397 Abs. 3 AO, § 9 BpO vorgeschriebene Mitteilung der Strafverfahreneinleitung lediglich aus Versehen oder aufgrund eines Rechtsirrtums unterbleibt. Es bleibt abzuwarten, ob sich die im Rahmen dieser Arbeit unterstützte abweichende Ansicht, nach welcher sich der Betroffene in Rechtsfragen jedenfalls auf das Verhalten der Strafverfolgungsorgane verlassen können muss⁴⁹², endgültig durchsetzen wird. Nur nach dieser Ansicht würde für den Fall der Nichtbeachtung der Pflicht, auf die Einleitung des Steuerstrafverfahrens hinzuweisen, ein Verwertungsverbot nach § 136 a StPO hinsichtlich der in Unkenntnis der Einleitung des Steuerstrafverfahrens gemachten Angaben des Betroffenen folgen. Es machte danach keinen Unterschied, ob die Täuschung durch Tun oder Unterlassen trotz entsprechender Rechtsverpflichtung zur Aufklärung erfolgte, entscheidend wäre allein das objektiv pflichtwidrige Verhalten.

b) Die Begründung der Funktionsverknüpfung

Der Gesetzgeber hat die Schwierigkeiten, die auf der Grenze zwischen Steuerermittlungsverfahren und Strafverfahren zu Lasten des Steuerbürgers auftreten, durchaus gesehen und bewusst in Kauf genommen. In der amtlichen Begründung des 1. Abgabenordnung-Strafänderungsgesetzes vom 10. August 1967 zum damaligen § 421 AO (jetzt § 386 AO)⁴⁹³, der die Ermittlungszuständigkeit im Strafverfahren dem Finanzamt überträgt (vgl. oben...) heißt es dazu:

„Zwingende sachliche Gründe sprechen dafür, dass die Ermittlungskompetenz der Finanzämter grundsätzlich beibehalten wird. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und die Ausübung der Steueraufsicht lassen sich von der Ermittlung strafbarer Steuerverkürzungen oder steuergefährdender Handlungen nicht trennen. Anhaltspunkte für Steuervergehen werden zumeist im Besteuerungsverfahren entdeckt. Die Übertragung der steuerstrafrechtlichen Ermittlungen auf die Staatsanwaltschaft würde deshalb einen doppelten Verwaltungsaufwand und eine kaum tragbare Mehrbelastung der Staatsanwaltschaft verursachen; das Verfahren würde

⁴⁹² S. o. 2. Teil B II 1 b.

dadurch erheblich verzögert. Die Aufdeckung von Steuervergehen begegnet wegen der Eigenart dieser Delikte besonderen tatsächlichen Schwierigkeiten. Selbst positive Tathandlungen, wie etwa die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen, erlauben ohne eingehende Prüfung der Besteuerungsgrundlagen keinen Schluss auf den objektiven oder subjektiven Tatbestand eines Steuervergehens.“

Zutreffend ist, dass Steuerdelikte fast ausschließlich im finanzbehördlichen Verwaltungsverfahren entdeckt werden und, dass wegen der Vielschichtigkeit der steuerlichen Vorgänge und der oft raffiniert angelegten Steuerkriminalität, besondere Fachkenntnisse für ihre Aufdeckung und Verfolgung unabdingbar sind. Zuzustimmen ist ferner, dass die Konzentration der Ermittlungsfunktionen bei den Finanzbehörden doppelten Verwaltungsaufwand, insbesondere den ansonsten zwingend erforderlichen Einsatz von steuerlich eigens geschulten Staatsanwälten und Polizeibeamten, vermeiden hilft und damit zur Straffung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren beiträgt.⁴⁹⁴

Während diese Begründung ganz überwiegend für ausreichend tragfähig erachtet wird, um die Doppelfunktion der Finanzverwaltung und die damit einhergehenden Komplikationen für ihre Angehörigen wie auch für den Steuerbürger zu rechtfertigen⁴⁹⁵, ist dies nach Auffassung von *Schick*⁴⁹⁶ nicht der Fall.⁴⁹⁷ Er hält die Aufgaben des Besteuerungs- und des Strafverfahrens für nicht in der Hand einer Behörde vereinbar und plädiert deshalb für eine klare Trennung, in deren Rahmen die Steuerfahndung ausschließlich strafprozessuale Funktion wahrnehmen soll. Dass diese Ansicht insbesondere im Hinblick auf §§ 208, 404 AO mit der geltenden Gesetzeslage nicht in Einklang zu bringen ist, würde bereits aufgezeigt.⁴⁹⁸ Aber auch als Forderung an den

⁴⁹³ BT-Drucks. 161/67, III A 2 (zitiert nach: *Henneberg*, BB 1988, 2182). Vgl. außerdem: Finanzausschuss, BT-Drucksache 7/4292 zu § 208.

⁴⁹⁴ So i. Erg. schon: BVerfG, Urteil vom 6. Juni 1967 2 BvR 375, 53/60 und 18/65, BVerfGE 22, 49, 51. Ebenso: *Rüster*, wistra 1988, 49, 55. *Henneberg*, BB 1981, 2181, 2182, hält hingegen die Begründung zumindest im Hinblick auf das Argument der Vermeidung doppelten Verwaltungsaufwandes für wenig überzeugend: Doppelaufwand falle nicht nur zwischen Finanzverwaltung und Staatsanwaltschaft an, sondern stelle ein Problem dar, dass auch andere Behörden und ihre Zusammenarbeit betreffe.

⁴⁹⁵ Etwa *Rüster*, wistra 1988, 49, 55 f.; *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251 f.

⁴⁹⁶ *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 208 AO Rz. 35 ff.; *ders.*, JZ 1982, 125 ff.

⁴⁹⁷ Zu den gegen die Kumulation von Besteuerungs- und Strafverfolgungszuständigkeiten bei den Finanzbehörden gemäß der geltenden Rechtslage vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken Vgl. etwa *Schick*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 208 AO Rz. 61 f.; *Henneberg*, BB 1988, 2181, 2184 ff., 2188.

⁴⁹⁸ S. o. 2. Teil C I 2 b.

Gesetzgeber verstanden ist der Ansatz Schicks abzulehnen.⁴⁹⁹ Neben den bereits angeführten Praktikabilitäts- und Effektivitätserwägungen⁵⁰⁰ spricht dagegen vor allem die Gefahr des Entstehens empfindlicher Strafbarkeitslücken. Letztere ergibt sich aus folgendem: Nach geltendem Recht hat die Steuerfahndung als Behörde mit Doppelfunktion gemäß § 208 Abs. 1 AO die Aufgabe, Steuerstraftaten umfassend aufzuklären. Ihre Ermittlungen beschränken sich dabei nicht nur auf die Umstände, welche den Anlass für ihr Tätigwerden gegeben haben, sie sucht darüber hinaus nach weiteren unrichtigen oder unvollständigen Angaben in der betreffenden Steuererklärung. Soweit die entsprechenden subjektiven Voraussetzungen –Vorsatz oder Leichtfertigkeit– erfüllt sind, zählen auch sie zur einheitlichen Steuerhinterziehung hinzu.⁵⁰¹ Teilweise erstreckt sich eine Tat auch über mehrere Kalenderjahre. Blicke die Steuerfahndung dagegen bei der Durchsicht der Unterlagen stehen, die den konkreten strafrechtlichen Ermittlungsanlass betreffen, so könnte dies in bestimmten Fällen zur unerwünschten Konsequenz eines Strafklageverbrauchs führen. Dann nämlich, wenn der Beschuldigte beispielsweise nicht nur Betriebseinnahmen verschwiegen, sondern etwa darüber hinaus Privateinnahmen als Betriebsausgaben gebucht hätte, würde eine Verurteilung nur wegen der Nichterfassung der Betriebseinnahmen das andere Fehlverhalten quasi mitabgelten. Der Strafanspruch wäre insoweit verbraucht; der in Art. 103 Abs. 3 GG normierte Grundsatz „ne bis in idem“ verbietet es, dass jemand wegen derselben Tat aufgrund der allgemeinen Strafgesetze mehrmals bestraft wird.⁵⁰² „Tat“ in diesem Sinne ist aber mehr als der einzelne Vorwurf und umfasst zumindest all jenes, was in der entsprechenden Steuerart und in dem entsprechenden Besteuerungszeitraum an Manipulationen erfolgt ist.⁵⁰³ Die Steuerfahndung hat daher umfassend zu prüfen. In Einzelfällen kann sogar eine Untersuchung auch früherer Jahre geboten sein, wenn eine fortgesetzte Steuerhinterziehung in Betracht zu ziehen ist.⁵⁰⁴

⁴⁹⁹ A. A. insoweit *Streck*, in: Kohlmann, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 217, 251: „Die Ansicht Schick’s, nach welcher die Steuerfahndung eine Strafverfolgungsbehörde sei, ist rechtspolitisch richtig, mit §§ 208, 404 AO jedoch nicht zu vereinbaren.“

⁵⁰⁰ Vgl. die soeben zitierte amtliche Begründung, sowie die sehr ausführlichen Darstellungen dazu bei: *Rüster*, wistra 1988, 49, 55 f.; *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251 f.

⁵⁰¹ *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251 f.; *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO Rz. 305 ff.; BGH, Urteil vom 1. September 1982 3 StR 185/82, wistra 1982, 226 f.; Urteil vom 18. Mai 1983 2 StR 162/83, wistra 1983, 187.

⁵⁰² *Schmidt-Aßmann*, in: Maunz/Dürig, Art. 103 GG Rn. 257 ff.; *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251 ff.

⁵⁰³ *Meyer-Goßner*, § 264 StPO Rn. 2 ff.; *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251 ff.

II. Die in § 393 AO getroffenen Regelungen und ihr Bedeutungsgehalt

1. Die in § 393 AO getroffenen Regelungen

Dass das Steuerstrafverfahren schon für sich betrachtet an der Schnittstelle zwischen Steuer- und Strafrecht steht, hat der Gesetzgeber gesehen und dementsprechend versucht das Konfliktpotential der kollidierenden Grundsätze abzumildern.

Gemäß der Regelung des § 393 Abs. 1 S. 1 AO sind das Besteuerungsverfahren und das (Steuer)strafverfahren zwar grundsätzlich unabhängig voneinander und richten sich nach den jeweils geltenden Vorschriften.⁵⁰⁵ Um aber das strafprozessuale Schweigerrecht des Steuerpflichtigen, der zugleich Beschuldigter oder Angeklagter in einem Steuerstraf- bzw. –ordnungswidrigkeitsverfahren ist, nicht leer laufen zu lassen, hat der Gesetzgeber in § 393 Abs. 1 S. 2 AO das sog. Zwangsmittelverbot normiert: Danach dürfen auch im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel (§ 328 AO) gegen den Steuerpflichtigen nicht eingesetzt werden, wenn er dadurch in die Gefahr käme, sich wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit selbst belasten zu müssen. Dies gilt stets, wie in § 393 Abs. 1 S. 3 festgelegt wird, soweit gegen den Steuerpflichtigen wegen einer solchen Tat das Strafverfahren bereits eingeleitet worden ist. § 393 Abs. 1 S. 4 AO statuiert eine entsprechende Belehrungspflicht zugunsten des Steuerpflichtigen.

Soweit der Steuerpflichtige in Erfüllung seiner steuerlichen Mitwirkungsverpflichtungen den Behörden Kenntnisse verschafft hat, die auf die Begehung anderer Straftaten hindeuten, so dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Nichtsteuerstraftat verwendet werden, § 393 Abs. 2 S. 1 AO, es sei denn, es handelt sich um eine besonders gravierende Straftat, die der Ausnahmeregelung des § 393 Abs. 2 S. 2 AO unterfällt.

Der Beschuldigte einer Steuerverfehlung wird vom Gesetz damit nicht völlig von seinen Mitwirkungspflichten freigestellt, was zum einen mit dem Hinweis auf § 40 AO

⁵⁰⁴ Ebenso: *Schleifer*, wistra 1986, 250, 251 ff.; i. Erg. auch: *Rüster*, wistra 1988, 49, 55 f.

⁵⁰⁵ BFH, Urteil vom 19. August 1998, XI R 37/97, DStR 1998, 1791, 1792; *Teske*, wistra 1988, 207 ff, 207; *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 393 AO Rz. 4 ff; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 393 AO Rz. 17 ff.; *Dumke*, in: Schwarz; § 393 AO Rn. 2; *Kühn/Hofmann*, § 393 Anm. 1; *Scheurmann-Kettner*, in: Koch/Scholtz, § 393 Rn. 3; *Wisser*, in: Klein, § 393 AO Rn.1; *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 16; *Besson*, Steuergeheimnis, S. 101. Ebenso schon bzgl. der Vorgängerregelung des § 393 Abs. 1 AO (§ 428 Abs. 1 RAO 1967): *Lohmeyer*, DStZ 1972, 321, 322.

(Besteuerung auch gesetzes- oder sittenwidrigen Handelns), zum anderen mit dem Argument, der unredliche Steuerpflichtige solle nicht besser gestellt werden, als der Steuerehrliche, begründet wird. Allerdings führt das Zwangsmittelverbot im Ergebnis – zumindest soweit es um Steuerstraftaten geht - doch zu einem „faktischen Auskunftsverweigerungsrecht“⁵⁰⁶. Beziehen sich die Auskunfts- und Mitwirkungsverpflichtungen auf nicht-steuerliche Straftaten, so ist der ihnen nachkommende Steuerpflichtige nur im Rahmen des Steuergeheimnisses vor Offenbarung gegenüber den Strafverfolgungsorganen geschützt, §§ 30, 393 Abs. 2 AO.

Ob die Regelungen des § 393 AO das Konfliktpotential zwischen Mitwirkungsverpflichtungen, die gegebenenfalls durch den Einsatz von Zwangsmaßnahmen durchgesetzt werden können, und der von Verfassungs wegen gebotenen Freiheit von Zwang zur Selbstbelastung hinreichend zu entschärfen vermögen, ist in der Literatur durchaus umstritten.

Einige sehen in der getroffenen Regelung eine vertretbare Kompromisslösung⁵⁰⁷, andere befinden die Vorkehrungen des Gesetzes für nicht ausreichend und fordern dementsprechend weitergehende und z. T. andersgestaltige Konfliktlösungsansätze.⁵⁰⁸

Manche halten die Regelung des § 393 AO sogar in Teilen für verfassungswidrig^{509 510}.

⁵⁰⁶ Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 393 AO Rz. 6; Kohlmann, § 393 AO Rn. 24; Rüster, wistra 1988, 49, 51.

⁵⁰⁷ Rüster, wistra 1988, 49, 56;

⁵⁰⁸ Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 393 AO Rz. 5; Berthold, Der Zwang zur Selbstbeziehung aus § 370 Abs. 1 AO, S. 71 ff.; Hellmann, Das Neben-Strafverfahrensrecht der Abgabenordnung, S. 102 f. Vgl. dazu insbes. auch die Monographie: Wenzel, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung der Ursächlichkeit des Besteuerungsverfahrens für Beweisverwertungsverbote im Steuerstrafrecht, S. 1 ff.

⁵⁰⁹ Die wohl h. M. hält § 393 Abs. 2 AO, insbesondere den Vorbehalt in dessen S. 2, für verfassungswidrig: Kohlmann, § 393 AO Rn. 83; ders., Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für steuerliche und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden; in: Festschrift für Tipke, S. 487 ff.; Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 393 AO Rz. 10, 72 ff.; Reiß, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, 221 ff.; ders., NJW 1977, 1432 f.; Rogall, Der Beschuldigte als Beweismittel gegen sich selbst, S. 172 f.; Besson, Steuergeheimnis, S. 178; Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 393 Rn. 180 ff.

Offengelassen v.: BVerfG, Beschluss des Vorprüfungsausschuss v. 21. April 1998, 2 BvR 330/88, wistra 1988, 302. Differenzierend: Rüster, wistra 1988, 49, 51 ff.: Im Wege verfassungskonformer Auslegung des § 393 Abs. 2 S. 2 AO ergebe sich, dass eine Verwertung nicht erzwungener selbstbelastender Angaben zur Verfolgung gravierender Allgemeindelikte i.S.d. Vorschrift möglich sei. Im Besteuerungsverfahren erzwungene Angaben dürften hingegen dem Erhebungszweck nicht entfremdet und somit im Strafverfahren nicht zugrundegelegt werden. Ähnlich auch: Stürner, NJW 1981, 1757, 1761; Meine, wistra 1985, S. 186 f.; Wenzel, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 39 ff. Henneberg, BB 1988, 2181, 2188 hält auch § 391 Abs. 1 AO für verfassungswidrig.

⁵¹⁰ Bis zu einer Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht aufgrund einer Normenkontrollklage nach Art. 100 GG ist die Vorschrift des § 393 Abs. 2 S. 2 AO jedoch weiterhin anwendbar, vgl. Heerspink, wistra 2001, 441 ff.; Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 393 AO Rn. 77; Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 393 AO Rz. 182; Kohlmann, § 393 AO, Rn. 83.

§ 393 Abs. 1 S. 2 AO verbietet nur die Androhung und Verhängung von Zwangsmitteln, nicht aber bei Verweigerung der Mitwirkung die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.⁵¹¹ Dies birgt aus Sicht des Steuerpflichtigen die Gefahr, dass er durch eine seitens der Finanzbehörde vorgenommene besonders hohe und daher für ihn nachteilige Schätzung, in das Dilemma gerät, entweder doch mitzuwirken, damit die überhöhten Ergebnisse durch seine Angaben korrigiert werden können, oder die mit der nachteiligen Schätzung verbundenen finanziellen Einbußen hinzunehmen. Da sich der von den steuerlichen Mitwirkungsverpflichtungen umfasste Sachverhalt in der Regel zumindest in Teilen mit dem Gegenstand des Strafverfahrens deckt, wird die (gesetzeskonforme) Androhung von nachteiligen Schätzungen teilweise als mittelbarer Zwang des Beschuldigten zur Selbstbelastung qualifiziert und ergo kritisiert⁵¹² bzw. abgelehnt.⁵¹³

2. Der Bedeutungsgehalt des § 393 Abs. 1 AO

§ 393 Abs. 1 AO behandelt in erster Linie das Verhältnis zwischen Steuerverfahren und Strafverfahren, soweit Steuerstraftaten betroffen sind (vgl. S. 2-4). Gleichwohl lassen sich anhand einer Gesamtschau der in den einzelnen Sätzen getroffenen Regelungen allgemeine Gesetzlichkeiten und Prinzipien für das Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren aufzeigen.

Auf den ersten Blick scheint § 393 Abs. 1 S. 1 AO mit der Bestimmung, dass die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften richten, nur Selbstverständliches zu beinhalten.

⁵¹¹ Vgl. BFH, Urteil v. 19. September 2001 XI B 6/01, PStR 2002, 20: auch bei paralleler Fahndungs- und Aussenprüfung; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 393 AO Rz. 73 ff., 75; *Scheurmann-Kettner*, in: Koch/Scholtz, § 393 AO Rn. 5; *Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, § 393 AO, Rn. 4; *Wisser*, in: Klein, § 393 AO Rn. 1 und 13 ff.; *Rüster*, wistra 1988, 49; *Stürner*, NJW 1981, 1757 ff.; *Ruegenberg*, Steuergeheimnis, S. 172; *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 33 f.; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 39 f.

⁵¹² *Teske*, wistra 1988, 207, 213 f.; *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 34; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 308 f. I. Erg. auch bereits: *Rogall*, Der Beschuldigte als Beweismittel gegen sich selbst, 170 ff.; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 77 ff., 80 ff.

⁵¹³ *Streck*, BB 1980, 1537, 1539; *ders.*, StV 1981, 362 ff.; *ders.*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 217, 234 f., 239 ff.; *Brenner*, BB 1978, 911 f.; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 77 ff., 80 ff.

A. A. die h.M., vgl. nur: *Reiß*, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, 285; *Voss-Jäger*, DB 1979, 1315 ff.; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 393 AO Rn. 75; *Scheurmann-Kettner*, in: Koch/Scholtz, § 393 AO Rn. 5; *Wisser*, in: Klein, § 393 AO Rn. 1 und 13 ff.; *Rüster*, wistra 1988, 49; *Stürner*, NJW 1981, 1757 ff.; *Ruegenberg*, Steuergeheimnis, S. 172; *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 33 f.

Ergibt sich doch die Geltung beider Verfahrensregelungen ohne weiteres aus ihnen selbst.⁵¹⁴

Um den Regelungsgehalt von § 393 Abs. 1 AO richtig erfassen zu können, sind indes seine Sätze nicht isoliert, sondern vielmehr als Gesamtheit von zusammenhängenden Einzelaussagen zu betrachten.

In dem durch § 393 Abs. 1 AO festgelegten Regel-Ausnahmeverhältnis kommen zumindest vier fundamentale Prinzipien zum Ausdruck, die als Maßstäbe für die Lösung offener Auslegungsfragen grundlegende Bedeutung haben.⁵¹⁵

a) Der Grundsatz der Unabhängigkeit beider Verfahren

Bereits dem Wortlaut von § 393 Abs. 1 S. 1 AO kann der Wille des Gesetzgebers entnommen werden, dass Besteuerungs- und Strafverfahren grundsätzlich unabhängig voneinander sein sollen. In der Stellungnahme des Finanzausschusses heißt es dazu:

„Der Finanzausschuss geht davon aus, dass es nach der von ihm vorgeschlagenen Fassung bei dem bisher in § 428 RAO festgelegten Grundsatz bleibt, dass die Befugnisse der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren durch ein Strafverfahren nicht berührt werden. Er ist jedoch der Auffassung, dass die von ihm vorgeschlagene Fassung für den Steuerpflichtigen deutlicher zum Ausdruck bringt, nach welchen Vorschriften sich seine Rechte und Pflichten sowie diejenigen der Finanzbehörde richten, je nachdem, ob die Finanzbehörde Feststellungen für das Besteuerungsverfahren oder für das Strafverfahren trifft. Es muss nach Auffassung des Ausschusses dabei bleiben, dass sich die verfahrensmäßige Stellung des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren, d. h. soweit es um die Ermittlung des Besteuerungsgrundlagen geht, durch die Einleitung des Strafverfahrens nicht ändert; bei einer anderen Regelung wäre zu befürchten, dass der unredliche Steuerpflichtige gegenüber dem ehrlichen Steuerpflichtigen besser gestellt würde.“

Der Finanzausschuss will demnach das Prinzip der Unabhängigkeit der Verfahren nicht zuletzt auch aus Gründen der Steuergerechtigkeit betont wissen.

⁵¹⁴ Streck, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 233, 234. Ebenso: Ruegenberg, Steuergeheimnis, S. 173; Rüster, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, 32 ff., 33; Hellmann, Das Neben-Strafverfahrensrecht der Abgabenordnung, S. 91.

⁵¹⁵ Kohlmann, § 393 AO Rn. 6 ff.; Teske, wistra 1998, 207; dies., Die Abgrenzung, S. 270 ff.

Auch in der Literatur wird dieses Prinzip, teilweise auch als Parallelitätsgrundsatz bezeichnet, ganz überwiegend anerkannt.⁵¹⁶

b) Der Grundsatz der Gleichrangigkeit beider Verfahren

Der soeben beschriebene Grundsatz der Unabhängigkeit der Verfahren indiziert zugleich deren Gleichrangigkeit; anderenfalls hätte es gesetzgeberisch nahegelegen, einem der Verfahren den Vorrang einzuräumen.⁵¹⁷

Wie bereits festgestellt, dienen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren unterschiedlichen Zwecken: Ersteres verfolgt gemäß § 85 AO die gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der gesetzlichen Steuer; Schuld und Verantwortung sind dabei regelmäßig ohne Belang. Das Zweitgenannte bezweckt die Verwirklichung des materiellen Strafrechts und Durchsetzung strafrechtlicher Sanktionen im Einzelfall; die Erkenntnis individueller Schuld und Verantwortung spielen eine zentrale Rolle.⁵¹⁸

Wie ebenfalls bereits festgestellt, sind beide Zwecke mit der herrschenden Meinung als gleichrangig einzustufen und grundsätzlich, ohne dass einer von beiden zurücktreten müsste, nebeneinander zu verwirklichen. Eine Vorrangigkeit des einen oder anderen Zwecks und damit des ihn verfolgenden Verfahrens lässt sich weder der Verfassung noch dem Gesetz entnehmen.⁵¹⁹

Gegenteiliges ergibt sich insbesondere auch nicht aus § 393 Abs. 1 S. 2 und 3 AO.

Das dort normierte Zwangsmittelverbot stellt eine lediglich punktuelle Regelung zur

⁵¹⁶ *Joecks*, in: Franzen/Gast/*Joecks*, § 393 AO Rz. 4; *Dumke*, in: Schwarz, § 393 AO Rn. 1 f.; *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 6 ff.; *Teske*, wistra 1998, 207; *dies.*, Die Abgrenzung, S. 270 ff.; *Scheurmann-Kettner*, in: Koch/Scholtz, § 393 AO Rn. 3 f.; *Rüster*, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, 32 ff., 33; *dies.*, wistra 1988, 49, 56; *Rüping*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 393 AO Rz. 19; *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 32.

⁵¹⁷ So auch: *Teske*, Die Abgrenzung, S. 270 f.; *dies.*, wistra 1988, 207; *Rüster*, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, 33; *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 32.

⁵¹⁸ Vgl. oben 2. Teil B III mit zahlreichen Nachweisen.

⁵¹⁹ Vgl. oben 2. Teil C I sowie: BT-Drucks. V/1812, 32 (zu § 418 AO a.F.) und VII 4292, 46 (zu § 393 AO); BVerfG, Beschluss v. 15. Oktober 1990 2 BvR 385/87, wistra 1991, 175 ff.; FG Bremen, Urteil v. 10. November 1992 II 126/88 K, EFG 1993, 326 f.; *Rüster*, wistra 1988, 49, 55; *Teske*, Die Abgrenzung, 271 ff., 279 f.; *dies.*, wistra 1988, 207 f.; *Kohlmann*, § 393 AO, Rn. 6, 16; *Joecks*, in: Franzen/Gast/*Joecks*, § 393 AO Rz. 11 ff., 17; *Rüster*, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, 32 ff., 33; *Dumke*, in: Schwarz, § 393 AO Rn. 2; *Kühn/Hofmann*, § 393 AO Anm. 1 f.; *Wisser*, in: Klein, § 393 AO Rn. 1; *Scheurmann-Kettner*, in: Koch/Scholtz, § 393 AO Rn. 3 f.; *Hellmann*, Das Neben-Strafverfahrensrecht der Abgabenordnung, S. 91 ff.; *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 32; wohl auch: *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 219 f. Dagegen für eine Vorrangigkeit des Steuerstrafverfahrens: FG Berlin, Urteil v. 27. Januar 1999 2 K 2138/97, EFG 1999, 680, 681; *Rengier*, BB 1985, 720, 722; ähnlich auch *Seer*, StB 1987, 128, 132 und bereits früher

Verwirklichung des verfassungsrechtlich garantierten Schweigerechtes bei Gefahr strafrechtlicher Selbstbelastung dar, legt jedoch nicht die Wertigkeit der beiden Verfahren im Allgemeinen fest.⁵²⁰

Vereinzelt geblieben und nach hier vertretener Auffassung abzulehnen sind Stimmen, die dem Steuerstraf- bzw. Bußgeldverfahren Vorrang vor dem Besteuerungsverfahren gewähren wollen⁵²¹, ebenso wie solche, die eine umgekehrte Vorrangstellung des Besteuerungsverfahrens gegenüber dem Steuerstrafverfahren für gegeben halten^{522 523}.

aa) Keine Vorrangigkeit des Steuerstraf- bzw. Bußgeldverfahrens

Rengier hat versucht speziell im Hinblick auf die Problematik nachteiliger Schätzungen eine Vorrangigkeit des Steuerstraf- bzw. Bußgeldverfahrens zu begründen.⁵²⁴

Sei ein solches ordnungsgemäß eingeleitet und der Steuerpflichtige dem Gesetz entsprechend belehrt worden (§§ 385 Abs. 1, 393 Abs. 1, 397 Abs. 1, 2 und 3 AO (gegebenenfalls i. V. m. § 410 Abs. 1 AO)), so müsse es erst rechtskräftig abgeschlossen sein, bevor ein belastender Steuerbescheid, der sich auf eine nachteilige Schätzung infolge einer Verweigerung der Erfüllung einer Mitwirkungspflicht stütze, ergehen könne. Die Finanzbehörde habe das Besteuerungsverfahren bis dahin (auf Grundlage des § 363 AO) auszusetzen.⁵²⁵

Gegen die Ansicht *Rengiers* spricht, abgesehen davon, dass es zweifelhaft erscheint, ob ein Steuerstraf- bzw. Bußgeldverfahren überhaupt als vorgreifliches Rechtsverhältnis i.S.v. § 363 AO angesehen werden kann⁵²⁶, dass diese Norm die Aussetzung des

Wolter, StBp 1972, 224, 226 f.; für eine Vorrangigkeit d. Besteuerungsverfahrens: *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1009 f., *Kirchhoff*, NJW 1985, 2977 ff.; dazu sogleich 2. Teil C II 2 b aa und bb.

⁵²⁰ Vgl. *Teske*, Die Abgrenzung, S. 272; *dies.*; *wistra* 1988, 207; *Rüster*, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, 33; *Ruegenberg*, Steuergeheimnis, S. 173 f.; *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 6. Zu diesem sog. Regel-Ausnahme-Prinzip vgl. unten 2. Teil C II 2 d.

⁵²¹ So *Rengier*, BB 1985, 720 ff.; ähnlich auch *Seer*, StB 1987, 128, 132; und bereits früher *Wolter*, StBp 1972, 224, 226 f.

⁵²² So *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1009 f., *Kirchhof*, NJW 1985, 2977.

⁵²³ Etwas durcheinander bringen die vertretenen Auffassungen und ihre Unterstützer teilweise: *Ruegenberg*, Steuergeheimnis, S 171, *Teske*, *wistra* 1988, 207.

⁵²⁴ *Rengier*, BB 1985, 720, 722 f.; ähnlich auch *Seer*, StB 1987, 128, 132.

⁵²⁵ *Rengier*, BB 1985, 720, 722 f.; ähnlich auch *Seer*, StB 1987, 128, 132.

⁵²⁶ Bejahend noch: v. *Wallis*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 363 AO Rn. 3 (Kommentierung in älterer Auflage). Verneinend: *Tipke*, in *Tipke/Kruse*, § 363 AO Tz. 6 und § 74 FGO Tz. 5 ff., 8 ff.; *Gast-de Haan*, in: *Kohlmann* (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 187, 193

Besteuerungsverfahrens ins Ermessen der Verwaltung stellt. Der zuständige Finanzbeamte hat die Entscheidung über die Verfahrensaussetzung nach pflichtgemäßer Ermessensausübung anhand einer Abwägung im Einzelfall zu treffen.

Dem widerspräche es, generell für den Fall einer beabsichtigten nachteiligen Schätzung eine Ermessensschumpfung auf Null im Rahmen des § 363 AO anzunehmen.

Gegen eine Aussetzungsverpflichtung in den geschilderten Schätzungsfällen spricht auch, dass der Gesetzeszweck des § 363 AO ausschließlich darin besteht, fehlerhafte oder sich widersprechende Entscheidungen von Finanz- und anderen Verwaltungsbehörden bzw. Gerichten zu vermeiden⁵²⁷, nicht aber darin, Konflikte zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren zu entschärfen, zumal die Vorschrift nur eine begrenzte Reichweite hat.⁵²⁸

bb) Keine Vorrangigkeit des Besteuerungsverfahrens

*Isensee*⁵²⁹ und *Kirchhof*⁵³⁰ haben sich dagegen, mit in Teilen ähnlichen Konzeptionen, aber unterschiedlich weitgehend, für einen Vorrang des Besteuerungsverfahrens gegenüber dem Steuerstrafverfahren ausgesprochen.

*Isensee*⁵³¹ plädiert dabei für eine extensivere Nutzung der Aussetzungsregelung des § 396 AO. Diese Norm sei eigens zugeschnitten auf die Steuerhinterziehung und hier wiederum eingengt auf besonders aufgeführte Inzidentfragen materiell steuerrechtlicher Art. Neben den eher pragmatischen Zielen der Prozessökonomie und der Verfahrensoportunität (Entlastung des aussetzenden Gerichts; Erwartung höherer Sachkunde beim vorab entscheidenden Gericht), die mit anderen (nichtdeliktsspezifischen) Aussetzungsbefugnissen wie etwa § 262 Abs. 2 StPO ausschließlich oder zumindest vorrangig verfolgt würden, diene § 396 AO besonders dem Zweck, widersprüchliche Entscheidungen von Finanzbehörde bzw. –gericht einerseits und Strafgericht andererseits zu vermeiden, und zwar dadurch, dass die Regelung den Finanzbehörden

⁵²⁷ *Birkenfeld*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 363 AO Rn. 2; *Tipke*, in: Tipke/Kruse, § 363 AO Tz. 6 ff.

⁵²⁸ So auch *Teske*, Die Abgrenzung, 276 f.

⁵²⁹ *Isensee*, NJW 1985, 1007 ff.

⁵³⁰ *Kirchhof*, NJW 1985, 2977 ff.; *ders.*, NJW 1985, 1315 f.

⁵³¹ *Isensee*, NJW 1985, 1007 ff.

und –gerichten in steuerrechtlichen Fragen den Interpretationsvortritt einräume.⁵³² Das Steuerstrafrecht sei gegenüber dem Steuerschuldrecht unselbständig⁵³³, das Strafgericht ergo nicht dazu berufen an der Finanzverwaltung bzw. –gerichtsbarkeit vorbei oder gegen sie, den Normbestand zu interpretieren, den es schützen solle. Das in § 396 AO gewährte Aussetzungsermessen sei dergestalt rechtlich eingebunden, dass es sich in dem Maße reduziere, wie die Gefahr widersprüchlicher Auslegung bestehe. Die Reduzierung gehe auf Null, das Auswahlermessen schlage in eine –verpflichtung um, wenn steuerrechtliche Fragen von grundsätzlicher Bedeutung der Klärung harren; ebenso wenn das Strafgericht von einer bestehenden Praxis abweichen wolle, seien es anerkannte Interpretationsmaßstäbe oder sonstige „Konventionen des Steuer-lebens“, ja selbst behördlich bloß informell geduldete steuerliche Usancen. Es gehe hier um die grundsätzliche Beachtlichkeit einer finanzbehördlichen und –gerichtlichen Praxis, soweit eine solche bestehe; im Übrigen um die Pflicht der Justiz, die Klärung der steuerrechtlichen Vorfragen im Besteuerungsverfahren abzuwarten, wenn sich die Gefahr einer Interpretationsdivergenz abzeichne.⁵³⁴ Indes ist *Isensee* mit der wohl herrschenden Meinung⁵³⁵ entgegenzuhalten, dass der Ermessensvorschrift des § 396 AO ebensowenig wie § 363 AO⁵³⁶ eine generelle Verpflichtung zur Aussetzung („Ermessenreduzierung auf Null“) zu entnehmen ist, und zwar noch nicht einmal hinsichtlich bestimmter Fallgruppen. Nur in Einzelfällen kann eine derartige Ermessenreduzierung auf Null ergeben, insbesondere aus dem strafprozessualen Fürsorgeprinzip i. V. m. dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.⁵³⁷

⁵³² *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1008.

⁵³³ *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1009, führt wörtlich aus: „Das Steuerstrafrecht ist der Büttel des Steuerschuldrechts, nicht sein Herr.“ Dahingehend auch *Schleifer*, wistra 1986, 250: Das Steuerstrafrecht habe insoweit lediglich „eine dienende Funktion“.

⁵³⁴ *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1009 f.

⁵³⁵ *Kohlmann*, Festschrift für U. Klug, S. 507, 515, 523 ff.; *ders.*, § 396 Rn. 37 ff., 45 ff.; *Felix*, FR 1985, 31 ff.; *Gast-de Haan*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, § 396 Rz. 20; *dies.*, DStZ 1983, 254 f.; *Krieger*, Täuschung über Rechtsauffassungen im Steuerrecht, S. 27 ff.; *Blumers*, DB 1983, 1571, 1572; *Heuer*, DStZ 1985, 291, 296 ff.; *Schlüchter*, JR 1985, 360, 362 ff.; *Ulsenheimer*, BB 1984, 227, 231; *Lerche*, in: Festschrift für H. von Wallis, S. 465 ff.; *Teske*, Die Abgrenzung, S. 278; *dies.*, wistra 1988, 207, 208; *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 55; *Keßböhrer*, Beweis steuermindernder Tatsachen, S. 72 f. Vgl auch: BGH, Urteil v. 28. Januar 1987 3 StR 373/86, wistra 1987, 139, 140: Das Gericht hat über die Aussetzung gemäß § 396 AO nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ein Anspruch auf die Aussetzung besteht nicht.

⁵³⁶ Vgl. die Argumentation im Zusammenhang mit der Widerlegung der Auffassung *Rengiers*, s. 2. Teil C II 2 b aa.

⁵³⁷ *Kohlmann*, Festschrift für U. Klug, S. 507, 515, 523 ff.; *ders.*, § 396 Rn. 37 ff.; *Felix*, FR 1985, 31, 32 f.; *Gast-de Haan*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, § 396 Rz. 20; *dies.*, DStZ 1983, 254 f.; *Blumers*, DB 1983, 1571, 1572; *Heuer*, DStZ

Gegen die Auffassung *Isensees* spricht überdies entscheidend die entstehungsgeschichtliche Entwicklung des § 396 AO⁵³⁸: Durch § 162 Nr. 52 der FGO vom 6. Oktober 1965 wurde mit Wirkung vom 10. Oktober 1965 die Verpflichtung des Strafrichters aus § 468 RAO 1931 (ursprünglich § 433 RAO 1919) beseitigt, über eine noch offene (höchstrichterlich noch nicht geklärte) steuerrechtliche Vorfrage die Entscheidung des Reichsfinanzhofs - nunmehr Bundesfinanzhofs - einzuholen und zu diesem Zweck das Verfahren auszusetzen. Die strafrichterliche Bindung blieb damals nur in Bezug auf bereits rechtskräftig erlassene Entscheidungen des Bundesfinanzhofs bestehen; im Übrigen wurde die Verpflichtung, bei Vorgeiflichkeit einer steuerrechtlichen Frage mit dem Strafverfahren innezuhalten, in eine entsprechende Ermächtigung abgeschwächt. Durch das 1. AO-Strafrechtsänderungsgesetz vom 10. August 1967⁵³⁹ erfolgte sodann die gänzliche Beseitigung der Bindungswirkung; § 396 AO bestätigte endgültig den Grundsatz der richterlichen Unabhängigkeit auch unter diesem Aspekt^{540 541}.

*Kirchhof*⁵⁴² geht sogar von einer umfassenden Bindung des Strafrichters an bestandskräftige Steuerbescheide aus. Ausgangspunkt seiner Konzeption ist die These, nicht das Gesetz, sondern der Steuerbescheid sei Rechtsgrundlage des individuellen Erhebungs- und Vollstreckungsverfahrens. Die auf § 38 AO („Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“) begründete Ansicht, der Steuerbescheid wirke lediglich deklaratorisch⁵⁴³, sei „rein theoretischer Natur“.⁵⁴⁴

1985, 291, 296 ff.; *Schlüchter*, JR 1985, 360, 362 ff.; *Ulsenheimer*, BB 1984, 227, 231; *Lerche*, in: Festschrift für v. Wallis, S. 465 ff.; *Teske*, Die Abgrenzung, S. 278; *dies.*, wistra 1988, 207, 208; *Krieger*, Täuschung über Rechtsauffassungen im Steuerrecht, S. 27 ff.

⁵³⁸ Vgl. zu dieser Entwicklung: *Kohlmann*, § 396 AO Rn. 1ff., § 370 AO Rn. 153; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 396 AO Rn.1 ff.; *Gast-de Haan*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 396 Rz. 1 ff.

⁵³⁹ (BGBl. I 877).

⁵⁴⁰ *Kohlmann*, § 396 AO Rn. 1 ff., 7 f.; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 396 AO Rn.1 ff., 5, 8; *Gast-de Haan*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 396 Rz. 1 ff. Ebenso: *Teske*, Die Abgrenzung, S. 278; *dies.*, wistra 1988, 207, 208; *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 30.

⁵⁴¹ Vgl. auch den Bericht des Finanzausschusses zu BT-Drucks. V/1941, S. 3, der hierzu die Erklärung enthält: „Die Ausschüsse waren der Meinung, dass die Bindung der Strafgerichte an Urteile des Bundesfinanzhofes nicht zu vertreten sei, da es auch sonst keine entsprechenden Vorschriften über die Bindung der Strafgerichte an Urteile anderer Gerichte gebe.“

⁵⁴² *Kirchhof*, NJW 1985, 2977 ff; ebenso *ders.*, NJW 1986, 1315 f.

⁵⁴³ Ganz h.M., vgl. etwa: BFH, Urteil v. 10. November 1953 I 108/52 S, BStBl III 1954, 26 f.; Urteil v. 17. Januar 1989 VIII R 370/83, BStBl II 1989, 563, 566; Urteil v. 6. Februar 1990 VII R 86/88, BStBl II 1990, 523; Urteil v. 15. Oktober 1996 VII R 46/96; BStBl II 1997, 171; FG Hamburg, Urteil v. 12. März 1997 II 87/94, EFG 1997, 1121,

Der steuererhebliche Sachverhalt müsse durch Bilanzierung, durch Wissens- oder Willenserklärungen des Steuerpflichtigen, durch Bewertung und quantifizierende Einschätzung von Wirtschaftsgütern, durch personale und regionale Zurechnung von Vorgängen subsumtionsfähig gemacht werden; das anzuwendende Gesetzesrecht werde durch Verwaltungsvorschriften und gelegentlich auch durch die Ausübung steuerlicher Wahlrechte für den Einzelfall verdeutlicht. Verbindlich definiert werde der zunächst abstrakte staatliche Steueranspruch demnach erst durch den ergehenden Steuerbescheid. Dieser entfalte - soweit er die Steuer abweichend vom Gesetz festsetze – konstitutive Wirkung; solange er bestandsfähig bzw. bestandskräftig sei, sei seine materielle Richtigkeit unerheblich.⁵⁴⁵

Da die Steuerfestsetzung Maßstab für die Rechtmäßigkeit der Steuerzahlung sei, müsse sie auch Grundlage für den Tatbestand der Steuerhinterziehung, § 370 AO, sein.⁵⁴⁶

Die davon auch erfasste Gefährdung des Steueraufkommens liege deshalb, Zitat *Kirchhof*, „nicht schon in einer vom Gesetz abweichenden Steuerfestsetzung, sondern in einer Abweichung, die zu einer späteren Korrektur des vorerst materiell richtigen Bescheids führt.“⁵⁴⁷ Korrigiere die Finanzbehörde - als nach der rechtsstaatlichen Ordnung zur Bestimmung des staatlichen Steueranspruchs im Einzelfall zuständiges Organ - trotz vollständiger Kenntnis des Sachverhalts den Festsetzungsbescheid nicht, so habe der Steuerpflichtige nicht einmal einen Versuch der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 2 AO) begangen, „sondern an einer konstitutiven und deshalb richtigen Festsetzung mitgewirkt“.⁵⁴⁸ Zwar könne auch der Strafrichter entsprechend allgemeinen Grundsätzen des deutschen Prozessrechts Vorfragen aus dem Gebiet einer anderen Gerichtsbarkeit inzident mitentscheiden, soweit keine spezialgesetzliche Regelung entgegenstehe („Vorfragenkompetenz“). Bei der Inanspruchnahme dieser Vorfragenkompetenz sei aber die sog. „Tatbestandswirkung“ von Verwaltungsakten zu beachten. Die „Tatbestandswirkung“ beschränke sich, anders als die Bestandskraft eines Verwaltungsaktes, nicht auf das Verhältnis zwischen der erlassenden Behörde und den

1122; VGH München, Urteil v. 11. Februar 1998 4 B 96.371 5, NJW 1998, 3515 (nur Ls. d. Red.); *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, § 38 AO Tz. 23; *ders.*, in: *Festschrift für Tipke*, S. 277, 278 ff.

⁵⁴⁴ *Kirchhof*, NJW 1985, 2977, 2978.

⁵⁴⁵ *Kirchhof*, NJW 1985, 2977, 2978; *ders.*, NJW 1986, 1315.

⁵⁴⁶ *Kirchhof*, NJW 1985, 2977, 2980.

⁵⁴⁷ *Kirchhof*, NJW 1985, 2977, 2981.

⁵⁴⁸ *Kirchhof*, NJW 1985, 2977, 2981; vgl. auch: *ders.*, NJW 1986, 1315.

Verfahrensbeteiligten, sondern binde auch nicht betroffene Dritte, insbesondere andere Behörden und Gerichte ohne eigene Aufhebungsbefugnis.

Bei Straftaten mit verwaltungsrechtlicher Akzessorietät – gesetzestechnisch eine Folge von auf das Verwaltungsrecht verweisenden strafrechtlichen Blanketttatbeständen - sei für den Strafrichter eine strikte Tatbestandswirkung von Behördenentscheidungen gegeben. Dies sei insbesondere bezüglich der Vorschriften des Umweltstrafrechts anerkannt, habe aber auch im Rahmen von § 370 AO zu gelten, denn diese Strafnormen enthielten, Zitat *Kirchhof*, „eine Sanktion für eine konkrete Gehorsamspflicht, die ihren Inhalt nicht aus dem Gesetz, sondern aus einem Verwaltungsakt empfängt“.⁵⁴⁹

Schließlich ergebe sich, so *Kirchhof*, auch aus der ratio des § 396 AO sowie aus seiner verfassungsrechtlichen Funktion im Hinblick auf das Gebot der Gewaltenteilung, das Verhältnismäßigkeitsprinzip und die Rechtsweggarantie des Art. 19 Abs. 4 GG, die Beachtlichkeit von Bestandskraft und Tatbestandswirkung von Steuerbescheiden.

Diese begründete eine „prinzipielle Aussetzungspflicht“, beschränke also das strafrichterliche Ermessen im Rahmen von § 396 AO nur noch auf die Frage, ob ein bestandskräftiger Bescheid aufhebbar oder änderbar sei (richterliche Vorfragenkompetenz), ob er voraussichtlich aufgehoben oder geändert werde (richterliche Beweiswürdigung) und ob die rechtsgestaltende Aufhebung bzw. Änderung gegebenenfalls auch ohne Aussetzung vor Erlass des Strafurteils Wirksamkeit erlangen würde. Nur wenn kein Bescheid vorliege oder nötig sei, insbesondere wenn die Steuerverkürzung in der Verhinderung oder Verzögerung der Veranlagung liege oder wenn Zahlungspflichten in ihrer Höhe und Fälligkeit allein vom Gesetz abhingen, wie insbesondere bei Fälligkeitssteuern und Vorauszahlungen, habe der Strafrichter den Sachverhalt eigenverantwortlich ohne Bindung an finanzbehördliche Festlegungen festzustellen.⁵⁵⁰

Bereits an dieser Stelle sei angemerkt, dass die Konzeption *Kirchhofs* von entscheidender Auswirkung auf die Bedeutung einer im Besteuerungsverfahren durchgeführten Schätzung oder getroffenen tatsächlichen Verständigung für das Steuerstrafverfahren wäre. Durch seine weitgehende Bindung an vorangegangene Steuer-

⁵⁴⁹ *Kirchhof*, NJW 1985, 2977, 2982 f.

⁵⁵⁰ *Kirchhof*, NJW 1985, 2977, 2984 f.; ebenso *ders.*, NJW 1986, 1315, 1316.

bescheide wäre der Strafrichter bei seiner Entscheidung mittelbar auch an die den Bescheiden zugrunde liegenden, durch die Finanzbehörden bzw. -gerichte getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gebunden. Basieren die finanzbehördlichen bzw. –gerichtlichen Sachverhaltsfeststellungen ihrerseits wiederum auf einer Schätzung oder Verständigung, so wirkten auch letztere Instrumente, eigentlich wie gezeigt ausschließlich solche des Besteuerungsverfahrens⁵⁵¹, damit in das Strafverfahren hinein.

Anders ausgedrückt: Wenn nach *Kirchhof* erst der Steuerbescheid den zunächst abstrakten Steueranspruch konkretisiert, so müsste dies mittelbar auch für den ihm zugrunde liegenden Sachverhalt und ergo eine diesen festlegende tatsächliche Verständigung gelten. Die Sachverhaltsfeststellung ist als Vorstufe zur Festsetzung der Steuer wesentlicher Teil der später durch den Steuerbescheid zu treffenden Gesamtregelung und untrennbar mit dem Steueranspruch verbunden.⁵⁵²

Der Steueranspruch hängt eben nicht nur von einer Rechtsnorm, sondern auch von einem konkreten Sachverhalt ab, der durch die einzelnen Tatbestandsmerkmale der Norm bereits abstrakt gesetzgeberisch vorgezeichnet wurde^{553 554}.

*Eich*⁵⁵⁵ führt dazu aus: „Durch eine tatsächliche Verständigung wird im Einzelfall der zunächst abstrakte Steueranspruch in einem ersten Schritt konkretisiert. Insofern könnte auch die tatsächliche Verständigung eine konstitutive Wirkung im Sinne von *Kirchhof* haben und müsste konsequent Grundlage für den Tatbestand der Steuerhinterziehung

⁵⁵¹ Vgl. oben 2. Teil B III.

⁵⁵² So bereits richtig: *Martens*, *StuW* 1986, 97, 101. Ähnlich *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 21 und S. 58 f.

⁵⁵³ *Schick*, *Vergleiche und sonstige Vereinbarungen*, S. 33, formuliert diesen Zusammenhang so: „Das Recht hat die Fähigkeit, jede Frage, deren es sich annimmt, in eine Rechtsfrage zu verwandeln. Man kann dann bei den Rechtsfragen nur solche unterscheiden, bei denen die Auslegung des Gesetzes und andere, bei denen die Ermittlung des Sachverhaltes im Vordergrund steht. Nicht selten gehen jedoch sogar diese Bereiche untrennbar ineinander über.“

⁵⁵⁴ Zur Erinnerung: Der untrennbare Zusammenhang zwischen Steueranspruch und Sachverhalt ist bereits oben dargestellt worden, vgl. 1. Teil D II 1 und besonders E I.

Die Gegner der tatsächlichen Verständigung haben ihn als Argument gegen deren Zulässigkeit angeführt: Manipulationen am Sachverhalt, die die Tatbestandsmerkmale einer Rechtsnorm betreffen, wirkten sich zwangsläufig die Existenz oder die Höhe des Steueranspruchs aus. Jede Vereinbarung über eine bestimmte Sachbehandlung stelle damit zugleich eine Vereinbarung über den Steueranspruch dar; Vereinbarungen über Steueransprüche verstießen aber u.a. gegen § 38 AO, so dass sie unzulässig seien; vgl. oben 1. Teil D II 1 m.w.N. und z.B. *Große*, *StBp*1986, 58, 59.

Unter den Befürwortern der tatsächlichen Verständigung gibt es andererseits einige, die gerade mit dieser Argumentation begründen wollen, dass Verständigungen nicht nur über den Sachverhalt, sondern auch über Rechtsfragen zulässig sein müssten: Entsprechend der allgemeinen Erkenntnis, dass Tatfragen und Rechtsfragen nicht beziehungslos nebeneinander stünden, sei die strikte Trennung in zulässige Vereinbarungen über den Sachverhalt und unzulässige über Rechtsfragen obsolet; im Ergebnis lasse sich praktisch jedes steuerliche Ergebnis ohnehin mittels Sachverhaltsvereinbarung erreichen; vgl. oben 1. Teil E I m.v.w.N., u.a. einem Zitat von *Offerhaus*, *DSr* 2001, 2093, 2094.

⁵⁵⁵ *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 59.

sein. Die von § 370 AO erfasste Gefährdung des Steueraufkommens läge auch hier nicht schon in einer von der Wirklichkeit nachweisbar abweichenden tatsächlichen Verständigung, sondern erst in einer Abweichung, die zu deren Korrektur führen würde.⁵⁵⁶ Ebenso konsequent müsste von einer „Tatbestandswirkung“ der tatsächlichen Verständigung ausgegangen werden, die der Strafrichter strikt zu beachten hätte. Er dürfte dann bei der Aussetzungsentscheidung im Rahmen des § 396 AO nur noch nachprüfen, ob die tatsächliche Verständigung aufhebbar wäre und aufgehoben würde.“ Die Konzeption von *Kirchhof* hätte ergo wesentliche Auswirkungen auf die tatsächliche Verständigung bzw. ihre Bedeutung auch für das Steuerstrafverfahren; an entsprechender Stelle im Rahmen der Arbeit wird darauf noch zurückzukommen sein.⁵⁵⁷ Entscheidend bleibt hier jedoch, dass auch *Kirchhof* nicht gefolgt werden kann, da sein Ansatz mit der geltenden Rechtslage nicht vereinbar ist und zu nicht vertretbaren Ergebnissen führen könnte.

Bereits *Rößler*⁵⁵⁸ hat darauf hingewiesen, dass eine weitgehende konstitutive Wirkung von Steuerbescheiden schon deshalb nicht möglich ist, weil nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ein Bescheid nicht eine gesetzeswidrig festgesetzte Steuer konstitutiv zum Entstehen bringen und damit rechtmäßig machen kann. Allein das Gesetz entscheidet über die Besteuerung oder Nichtbesteuerung. Wenn *Kirchhof* demgegenüber zwischen einem abstrakten Steueranspruch und einem konkreten, für den praktisch der Steuerbescheid maßgeblich sei soll, unterscheidet, so entspricht dies weder dem insoweit klaren Wortlaut des § 38 AO noch den übrigen Vorschriften der Abgabenordnung, die sich mit Steuerbescheiden befassen.⁵⁵⁹

Desweiteren ist auch *Kirchhof* - wie oben schon *Isensee* - die Entwicklungsgeschichte, die zur Entstehung des § 396 AO in seiner heutigen Form geführt hat, entgegenzuhalten, aus der sich klar ergibt, dass eine Bindung des Strafrichters an

⁵⁵⁶ Zu den Korrekturmöglichkeiten einer tatsächlichen Verständigung vgl. oben 1. Teil H I (Nichtigkeit und deren Geltendmachung) und II (Anfechtung).

⁵⁵⁷ S. unten 3. Teil B I.

⁵⁵⁸ *Rößler*, NJW 1986, 972, 973.

⁵⁵⁹ *Rößler*, NJW 1986, 972, 973. Diesem Argument weicht *Kirchhof* in seiner Replik, NJW 1986, 1315 f., aus. Die weiteren Argumente *Rößlers*, a. a. O., gegen die Konzeption von *Kirchhof*, vermag letzterer hingegen, a. a. O., weitestgehend zu entschärfen. Ähnlich kritisch zum *Kirchhof*'schen Ansatz: *Krieger*, Täuschung über Rechtsauffassungen im Steuerstrafrecht, S. 12 ff.; *ders.*, wistra 1987, 195, 196; *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 30; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, 59 f.

Urteile anderer Gerichte gesetzgeberisch gerade nicht gewollt ist.⁵⁶⁰

Zwar tritt Kirchhof nicht für eine Bindung des Strafrichters an Urteile, sondern an bestandskräftige Steuerbescheide, also Verwaltungsakte ein.

Eine derartige Bindungswirkung ginge aber von ihrem Umfang her noch weit über § 433 RAO 1919/§ 468 RAO 1931 hinaus⁵⁶¹; sie würde letztlich dazu führen, dass der Finanzverwaltung die Prüfung eines Teils der Tatbestandsmerkmale einer Steuerstrafnorm obläge.

Ein eindeutiges Außer-Acht-Lassen des Willens des Gesetzgebers, wie es die Einräumung eines solchen Interpretationsvorranges für die Finanzverwaltung danach darstellte, lässt sich aber entgegen Kirchhof auch nicht mit dem Hinweis auf das Gebot der Gewaltenteilung rechtfertigen. Wenn Kirchhof meint, nur die Finanzverwaltung sei befugt und fähig, die Gleichmäßigkeit und Rechtmäßigkeit des Besteuerungsverfahrens zu gewährleisten, und ergo nur sie - nicht die Strafgerichte - verantwortlich für den Vollzug der Steuergesetze⁵⁶², so übersieht er dabei zudem einen wesentlichen der bereits dargestellten Unterschiede zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren.⁵⁶³

Nur im Besteuerungsverfahren können aufgrund gewisser Verfahrensgegebenheiten unter bestimmten Umständen - wie oben ausführlich erläutert⁵⁶⁴ - Besteuerungsgrundlagen geschätzt oder mittels tatsächlicher Verständigung festgelegt werden.

Damit können hier Wahrscheinlichkeitserwägungen Platz greifen und die Feststellung des Steuertatbestandes mit einem bloß reduzierten Sicherheitsgrad ausreichend sein.⁵⁶⁵

Der Strafrichter hat dagegen stets den vollen Schuldbeweis zu führen, und zwar auf der Grundlage seiner freien, aus dem Inbegriff der strafprozessual korrekt geführten Verhandlung gewonnenen Überzeugung, § 261 StPO.⁵⁶⁶ Eine Verurteilung darf nur bei

⁵⁶⁰ Vgl. dazu bereits ausführlich die Darstellung weiter oben im Rahmen dieses Gliederungspunktes.

⁵⁶¹ *Reiß*, StuW 1986, 68, 71 (Fn. 29 a); *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 30 f; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 61.

⁵⁶² Vgl. nochmals *Kirchhof*, NJW 1985, 2977, 2984 f.; *ders.*, NJW 1986, 1315, 1316.

⁵⁶³ Zu den grundsätzlichen Unterschieden zwischen den beiden Verfahren s. o. 2. Teil B III.

⁵⁶⁴ Zur Erinnerung: Wegen der im Besteuerungsverfahren häufig gegebenen Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielräume und auch aufgrund der Tatsache, dass die Besteuerung stärker als früher an Sachverhalte anknüpft, die erst zukünftig abgeschlossen sind, bei denen Werte nur annäherungsweise zu ermitteln sind oder bei denen Beweisschwierigkeiten genauen Feststellungen entgegenstehen, schließt die Abgabenordnung die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitserwägungen nicht aus. Wenn eine sichere Feststellung trotz des Bemühens um Aufklärung nicht möglich, insbesondere wenn weitere Sachaufklärung nicht zumutbar im dargestellten Sinne ist, kann eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO bzw. deren Festlegung mittels tatsächlicher Verständigung erfolgen. Vgl. ausführlich oben 1. Teil B und 2. Teil B III.

⁵⁶⁵ Vgl. 2. Teil B III.

⁵⁶⁶ *Meyer-Goßner*, § 261StPO Rn. 1 und 2 m.w.N.; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 61 f, 120.

einem mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verwirklichten Straftatbestand erfolgen; bei vernünftigen Zweifeln ist zugunsten des Angeklagten zu entscheiden.⁵⁶⁷

⁵⁶⁷ BGH, Urteil vom 08. Januar 1988, 2 StR 551/87, NStZ 1988, 236 f.; *Meyer-Goßner*, § 261 StPO Rn. 2, 26 ff.; *Gollwitzer*, in: Löwe/Rosenberg, § 261 Rn. 103 ff.; *Engelhardt*, in: *Karlsruher Kommentar*, § 261 Rn. 56 ff.

Schon *Eich* hat erkannt, dass dieser grundsätzliche Unterschied zwischen den Verfahren eine Bindung des Strafrichters an Steuerbescheide nicht zulässt und überspitzt formuliert, es wäre ansonsten möglich, die Verwirklichung des Straftatbestandes zu schätzen.⁵⁶⁸

Tatsächlich wäre, wollte man der Konzeption *Kirchhofs* folgen, eine Verurteilung schon bei einer weniger als äußerst wahrscheinlichen Tatbestandsverwirklichung möglich: Immer dann, wenn der - nach *Kirchhof* für das Strafverfahren bindende - Steuerbescheid auf einer Schätzung oder Verständigung basierte, also auf Wahrscheinlichkeits-erwägungen unterhalb des Regelbeweismaßes, so bildeten diese letztlich auch das Fundament der Feststellung des Straftatbestands, denn dieser baut nach Auffassung *Kirchhofs* seinerseits auf dem Steuerbescheid auf.

Nach alledem bleibt zu folgern, dass der Grundsatz der Gewaltenteilung einen Interpretationsvorrang der Finanzverwaltung nicht nur nicht gebietet, sondern verbietet. Es ist nicht Aufgabe der Finanzverwaltung, mit Hilfe von mehr oder weniger genau mit der Wirklichkeit übereinstimmenden Steuerbescheiden zu bestimmen, ob der Strafrichter den Steuerpflichtigen verurteilen kann oder nicht.⁵⁶⁹

Auch der *Kirchhof*sche Vergleichshinweis auf die „verwaltungsakzessorischen“ Vorschriften des Umweltstrafrechts (§§ 324 ff. StGB), mit dem er die Bindung des Strafrichters unter teilweiser Außer-Kraft-Setzung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (§ 261 StPO) weiter zu rechtfertigen versucht, geht offensichtlich fehl. Soweit die Umweltstraftatbestände die Tatbestandswirkung eines Verwaltungsaktes normieren⁵⁷⁰, bezieht sich diese lediglich auf die formelle Existenz eines solchen und nicht auf seine materiell-rechtliche Richtigkeit.⁵⁷¹

Kirchhof indes will gerade auch an den Inhalt von Steuerbescheiden anknüpfen, den Strafrichter also nicht nur daran binden, dass überhaupt eine Steuer festgesetzt worden

⁵⁶⁸ *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 62.

⁵⁶⁹ So auch: *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 62.

⁵⁷⁰ So macht sich beispielsweise nach § 324 a Abs. 1 StGB, § 325 Abs. 1, 2 StGB, § 325 a Abs. 1 StGB strafbar, wer „...unter Verletzung verwaltungsrechtlicher Pflichten...“ handelt; nach § 327 Abs. 1 StGB, wer „ohne die erforderliche Genehmigung oder entgegen einer vollziehbaren Auflage...“ bestimmte Anlagen betreibt, nach § 324 Abs. 1 StGB, § 326 Abs. 1 StGB wer etwas „unbefugt“ tut oder unterlässt.

⁵⁷¹ Vgl. etwa: *Tröndle/Fischer*, Vor § 324 StGB Rn. 6 ff., § 324 StGB Rn. 7a; § 324 a StGB Rn. 3; § 325 StGB Rn. 3; § 325a StGB Rn. 7, § 326 StGB Rn. 10; § 327 StGB Rn. 12 ; zum Merkmal „unbefugt“ in § 324 StGB auch *Rudolphi*, NStZ 1984, 193, 196 f.; *ders.*, in: Festschrift für Lackner, S. 863, 880 ff.; *Horn*, NJW 1981, 1 ff. Allgemein zur Wirkung behördlicher Genehmigungen im Strafrecht: *Winkelbauer*, NStZ 1988, 201 ff.; *Dahs/Pape*, NStZ 1988, 393 ff.

ist, sondern auch an die Höhe des festgesetzten Betrages. Insoweit geht er in seinem Ansatz noch über die „Verwaltungsakzessorietät“ des Umweltstrafrechts hinaus, und das, obwohl in den Blankettvorschriften des Steuerstrafrechts - anders als in den Vorschriften des Umweltstrafrechts - nicht einmal ausdrücklich auf die Beachtlichkeit eines bestimmten Verwaltungsaktes hingewiesen wird.

Richtigerweise ist daher *Klein* zuzustimmen, wenn er hiergegen ausführt: „Solange eine solche klar erkennbare, vom Gesetz gewollte Abhängigkeit für den Straftatbestand der Steuerhinterziehung nicht normiert ist, wird man vom Grundsatz des § 261 StPO ausgehen müssen, der gegen eine Bindung spricht.“

Schließlich ist zu Recht festgestellt worden, dass die Konzeption *Kirchhofs* zu rechtsstaatlich untragbaren Ergebnissen führen kann⁵⁷²: Setzte etwa das Finanzamt irrigerweise, rechtswidrig eine überhöhte Steuer fest und würde der entsprechende Bescheid bestandskräftig, so wäre im Falle eines Strafverfahrens der Strafrichter an diesen Bescheid gebunden. Würde der Steuerpflichtige die Vollstreckung durch eine der in § 370 Abs. 1 Nr. 1, 2 AO genannten Handlungen verhindern und dadurch die Erfüllung der Steuerschuld verzögern oder unmöglich machen, so wäre er - sofern auch die anderen Voraussetzungen vorlägen - dem Steuerbescheid entsprechend wegen Steuerhinterziehung zu verurteilen.⁵⁷³ Grundlage des Urteils wäre eine objektiv zu hoch festgesetzte Steuer, die im Gesetz keine Grundlage hätte, sich aber im Rahmen der Strafzumessung zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkte. Im Extremfall könnte es gar zu einer Verurteilung eines Steuerpflichtigen kommen, der objektiv überhaupt keine Steuern hinterzogen, sich also gesetzesgemäß verhalten hat.

Derartige Ergebnisse aber würden die Funktion des Steuerstrafverfahrens ad absurdum führen und wären absolut inakzeptabel.⁵⁷⁴

⁵⁷² *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 31 f.; *Keßböhrer*, Beweis steuermindernder Tatsachen, S. 74 f.; *Schmitz*, Verwaltungshandeln und Strafrecht, S. 33. Zustimmung auch: *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 63.

⁵⁷³ Nach h. M. ist eine Steuerhinterziehung im Vollstreckungsverfahren möglich, vgl.: BGH, Urteil vom 04. April 1979, 3 StR 488/78, BGHSt 28, 371, 375 ff.; *Kohlmann*, § 370 AO Rn. 175 f; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spietaler, § 370 AO Rn. 76; *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO Rz. 19, 51.

⁵⁷⁴ Ganz ähnlich schon *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 32, der zudem meint, dies gelte „...umso mehr, als man nicht darauf vertrauen kann, dass die Finanzämter zumindest im Großteil der Fälle die Steuer richtig festsetzen und den Sachverhalt exakt ermitteln. Vielmehr ist es in der Praxis in zunehmendem Maße so, dass Steuerfestsetzungen zunächst ohne ausreichende Ermittlungen erfolgen und das Einspruchsverfahren so nicht mehr alleine der Überprüfung, sondern der erstmaligen korrekten Rechtsanwendung dient. Es wäre absurd, hinge im Extremfall die Strafbarkeit letztlich davon ab, ob der Steuerpflichtige Ein-

c) Das Prinzip der optimalen Zweckverwirklichung

Aus dem Grundsatz der Gleichrangigkeit beider Verfahren, insbesondere aus der Gleichwertigkeit der Verfahrenszwecke, ist das Prinzip der „optimalen Zweckverwirklichung“ abgeleitet worden. Es besagt, dass die Vorschriften des Steuer- und des Steuerstrafrechts so auszulegen sind, dass ihre Ziele möglichst voll zur Geltung kommen und nicht etwa hinter dem Zweck des jeweils anderen Verfahrens zurücktreten.⁵⁷⁵ In Konkretisierung dieses recht allgemein gehaltenen Prinzips der optimalen Zweckverwirklichung ergeben sich sodann weitere Unterprinzipien.

aa) Der Grundsatz der Zweckrichtigkeit oder das Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung

Dieser Grundsatz besagt, dass das Besteuerungs- und das Steuerstrafverfahren nur mit den Mitteln durchgesetzt werden dürfen, die die betreffenden Verfahrensordnungen für sie jeweils vorsehen. Weder dürfen die Vorschriften des streng justizförmig ausgestalteten Strafverfahrens dadurch unterlaufen werden, dass auf die weniger formstrengen Instrumente des Steuerverfahrens zurückgegriffen wird, noch die Eingriffsrechte und sonstigen Mittel des Strafverfahrens zur Ermöglichung der Steuererhebung eingesetzt werden.⁵⁷⁶ § 393 Abs. 1 S. 2 AO stellt insofern einen gesetzlichen Ausfluss dieses Grundsatzes dar, wenngleich die Vorschrift lediglich Beispielcharakter hat.⁵⁷⁷

Das Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung verbietet damit auch sog. verdeckte Ermittlungen, bei denen unter Berufung auf die weitreichenden steuerlichen Auskunft- und Mitwirkungspflichten die Sachverhaltserforschung soweit vorangetrieben wird, bis

spruch eingelegt hat.“ Zur Tendenz die eigentliche Ermittlungsarbeit erst im Einspruchsverfahren zu verrichten auch: *Streck*, *Steuerstreit*, Rn. 493 ff.; *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, vor § 347 Rn. 7.

Eine Lösung des Problems auf rein strafrechtlicher Ebene (Verneinung der Kausalität zwischen Handlung und Erfolg, wenn das Finanzamt in Kenntnis des Sachverhalts das Bestehen eines (höheren) Steueranspruchs verneint) schlägt vor: *Reiß*, *StuW* 1986, 68, 71; *ders.*, *wistra* 1983, 55, 58 f.; ähnlich: *Gössel*, *wistra* 1985, 125, 132; *ders.*, *wistra* 1987, 89, 91; kritisch hierzu: *Borchers*, *wistra* 1987, 86, 88 und *Krieger*, *wistra* 1987, 195, 196.

⁵⁷⁵ *Teske*, *Die Abgrenzung*, 280; *dies.*, *wistra* 1988, 207, 208; jeweils unter Hinweis auf eine ältere Kommentierung bei: *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 18.

⁵⁷⁶ *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 10; *Streck*, in: *Kohlmann* (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, S. 217, 236; *Jakob*, *StuW* 1971, 297, 307; *Rüping*, *DStZ* 1980, 179, 180; *Seer*, *StB* 1987, 128, 129; *Quedenfeld/Füllsack*, *Verteidigung in Steuerstrafsachen*, Rn. 32

genügend (strafrechtlich) belastendes Material gefunden ist, um erst dann das Strafverfahren einzuleiten. Ein derartiges bewusstes Ausnutzen der zwiespältigen Situation und Ahnungslosigkeit des Steuerpflichtigen stellt eine Täuschung im Sinne von § 136 a StPO dar, und hat ein Verbot der Verwertung der so erlangten Erkenntnisse zur Konsequenz (§ 136 a Abs. 3 S. 2 StPO). Dieses Verwertungsverbot entfaltet nicht nur im Strafverfahren Wirkung, sondern – wegen des grundlegenden verfassungsrechtlichen Verbots der Ausübung rechtswidrigen staatlichen Zwangs – auch im Besteuerungsverfahren.⁵⁷⁸

bb) Das Transparenzgebot und die Regeln der Funktionserhaltung

Wie gezeigt sieht man den Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörden nicht ohne weiteres an, ob sie ihre Wurzel im Steuer- oder im Strafverfahren haben; ein Beschuldigter kann aber seine ihm im Strafverfahren zustehenden Rechte nur dann ausüben, wenn er weiß, dass und wann die bisher steuerlichen Ermittlungen den Charakter von strafprozessualen Verfolgungsmaßnahmen annehmen – was leider auch den Repräsentanten der Finanzbehörden mitunter nicht genügend bewusst zu sein scheint.⁵⁷⁹ Es bedarf mithin einer Gewährleistung, dass Vorgehen und Einsätze der Fahndungsbehörden eindeutig voraussehbar, messbar und berechenbar sind (sog. Transparenzgebot), sowie der Regeln der Funktionserhaltung strafprozessualer oder steuerrechtlicher Verfahrensnormen, um sicherzustellen, dass die Ziele und Prinzipien des einen Verfahrens in dem anderen nicht vernachlässigt werden oder gar untergehen.⁵⁸⁰

Wichtige Beispiele für solche funktionserhaltenden Vorschriften finden sich in § 397 AO („Einleitung des Strafverfahrens“) und § 9 BpO. Sie dienen tatsächlich nicht nur dem Schutz des Beschuldigten, sondern haben auch eine Art Signalfunktion für die Finanzbehörden, indem sie diese dazu anhalten, bei dem aufkeimenden Verdacht einer

⁵⁷⁷ Kohlmann, § 393 AO Rn. 10

⁵⁷⁸ Dazu Kohlmann, § 393 AO Rn. 10; Streck, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 217, 236; Jakob, StuW 1971, 297, 307; Rüping, DStZ 1980, 179, 180.

Zu den Bedenken die sich vor diesem Hintergrund hinsichtlich der Ermittlungszuständigkeit der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO und der sog. Vorermittlungen der Finanzbehörde, sowie hinsichtlich der weitreichenden Steueraufsichtsbefugnisse bei der Nachschau ergeben, siehe Kohlmann, § 393 AO Rn. 10; § 404 AO Rn. 41 ff und § 397 AO Rn 7.

⁵⁷⁹ Vgl. dazu oben 2. Teil C I 3 a.

Steuerstraftat rechtzeitig „umschalten“ und den Bestimmungen der Strafprozessordnung die gebührende Beachtung zukommen zu lassen.

Auch §§ 393 Abs. 1 S. 4 AO und §§ 136 Abs. 1 S. 2, 163 a Abs. 4 S. 2 StPO i.V.m. § 385 Abs. 1 AO sind in diesem Kontext zu nennen.

Das Transparenzgebot gewährleistet hier, dass die Finanzbehörde, insbesondere die Steuerfahndung, dem Steuerpflichtigen „mit offenem Visier“ gegenübertritt, damit dieser die ihm aufgrund der jeweiligen Verfahrensart zustehenden Abwehrmaßnahmen und Rechtsbehelfe ergreifen bzw. den eröffneten Rechtsweg (Finanzrechtsweg/ordentlicher Rechtsweg) einschlagen kann.⁵⁸¹

Indem es den Beteiligten diese nötige Klarheit über ihre Situation verschafft, trägt das Transparenzgebot damit letztlich auch zur Erschwerung bzw. Verhinderung einer – wie dargestellt verbotenen - zweckwidrigen Verfahrensnutzung bei.

*Streck*⁵⁸² hat anknüpfend an das Transparenzgebot sog. „Vermutungsregeln“ herausgearbeitet, die sich daraus ergeben sollen, dass die einzelnen mit der Doppelfunktion betrauten Behörden und Dienststellen in unterschiedlicher Gewichtigkeit steuerlich und strafrechtlich tätig werden. Hiernach soll der Bürger davon ausgehen können, dass ihm bestimmte Behörden oder Dienststellen stets in der für sie jeweils überwiegenden Verfahrensart entgegentreten, wenn sie nicht ausdrücklich oder konkludent erklären, im jeweils anderen Verfahren zu handeln. Für das Finanzamt und seine veranlagenden Beamten, aber insbesondere auch für die Außenprüfer, soll danach z.B. entsprechend ihrer vorrangig steuerrechtlichen Funktionen, die Vermutung gelten, sie handelten in ebendiesem Verfahren. Erst wenn sie – wie dies gegebenenfalls für die Außenprüfer § 9 BpO(St) vorschreibt – eindeutig erklären, nunmehr auch steuerstrafrechtlich zu ermitteln, soll diese Vermutung entfallen.

Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die strafprozessuale Relevanz derartiger „Vermutungsregeln“ noch nicht abschließend geklärt sein dürfte.⁵⁸³

Als weitere Regel der Funktionserhaltung sei abschließend das „Prinzip der Stetigkeit des Verfahrens und des hinreichenden Grundes für einen Wechsel“ genannt.⁵⁸⁴

Ein Wechsel der Verfahrensart seitens der mit Doppelfunktion ausgestatteten Prüfungs-

⁵⁸⁰ *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 9; *Seer*, StB 1987, 128, 129.

⁵⁸¹ Dazu: BFH, Urteil v. 24. November 1971 VII R 110/68, BStBl II 1972, 284 ff.; Urteil v. 02. Dezember 1976 IV R 2/76, BStBl II 1977, 318 ff.; Urteil v. 23. Dezember 1980 VII R 92/79, BStBl II 1981, 349 ff.

⁵⁸² *Streck*, in: *Kohlmann* (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, S. 217, 237 f.

⁵⁸³ Vgl. *Streck*, in: *Kohlmann* (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, S. 217, 237 ff., 244 ff.; *Seer*, StB 1987, 128, 129. Vgl. dazu auch: *Jakob*, *StuW* 1971, 297, 306; *Küffner*, *DStR* 1979, 243 ff.; *Schick*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 208 AO Rn. 42 ff.

und Fahndungsdienste darf nicht willkürlich, etwa nach Maßgabe einer Eingriffs-„Meistbegünstigung“ erfolgen, um überraschend Verteidigungs- und Rechtspositionen des Bürgers zu unterlaufen.⁵⁸⁵ Dieses Prinzip hängt ebenfalls eng mit dem oben dargestellten „Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung“ zusammen, indem es die Behörde oder Dienststelle dazu anhält, das einmal eingeschlagene Verfahren mit einer gewissen Stetigkeit zu verfolgen. Ein Wechsel in das andere Verfahren erfordert einen hinreichenden Grund und hat gegebenenfalls aufgrund einer pflichtgemäßen Ermessensentscheidung unter Berücksichtigung des „Grundsatzes der Zweckrichtigkeit“ zu erfolgen.⁵⁸⁶

Ob ein Verstoß gegen dieses Prinzip zwingend zur Rechtswidrigkeit der nachfolgenden Maßnahme des Verfahrens, in das gewechselt wurde, führt, und inwieweit die gewonnenen Erkenntnisse einem strafprozessualen oder steuerlichen Verwertungsverbot unterfallen, wird im einzelnen unterschiedlich beurteilt.⁵⁸⁷

⁵⁸⁴ *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, S. 217, 237; *Kohlmann*, § 393 AO, Rn. 11.

⁵⁸⁵ Vgl. bereits oben 2. Teil C II 2 c aa und bb mit zahlreichen Nachweisen.

⁵⁸⁶ *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, S. 217, 237; *Kohlmann*, § 393 AO, Rn. 11.

⁵⁸⁷ Für eine Rechtswidrigkeit der entsprechenden Maßnahme: *Streck*, in: Kohlmann (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, S. 217, 237, der allerdings darauf hinweist, das der Wechsel als solcher kein angreifbarer Verwaltungsakt sei. Ebenso: *Seer*, StB 1987, 128, 129, und wohl auch: *Kohlmann*, § 393 AO, Rn. 11. Zu einzelnen dysfunktionalen Einsätzen der Steuerfahndung, wie z.B. Überholung einer Betriebsprüfung und Ermittlungen bzgl. strafrechtlich verjährter Zeiträume, die der BFH dagegen für zulässig erachtet hat (s. BFH, Beschluss v. 16. Dezember 1997 VII B 45/97, NJW 1998, 1734 ff.), vgl. *Kohlmann*, § 404 AO Rn. 40. 4, 40. 5. Zur Verjährungsfrage bei Steuernachforderungen nach ergebnislosem Steuerstrafverfahren, vgl. *Kaligin*, BB 1997, 1505 ff. Zur Hinzuziehung von Steuerfahndern bzw. Betriebsprüfern zur Durchsuchung als sachverständige Zeugen, vgl. einerseits LG Stuttgart, Beschluss v. 10. Juni 1997, 10 Qs 36/97, wistra 1997, 279 und OLG Bremen, Beschluss v. 23. Oktober 1998, VAs 1/98, wistra 1999, 74, andererseits *Kohlmann*, § 385 AO, Rn. 154 m.w.N.

d) Das Regel-Ausnahme-Prinzip

Der Grundsatz der Unabhängigkeit und der der Gleichrangigkeit beider Verfahren sowie das Prinzip der optimalen Zweckverwirklichung sind zu verwirklichende Regeln, die nur ausnahmsweise durchbrochen werden dürfen; wenn allerdings wesentliche Prinzipien eines Verfahrens, insbesondere verfassungsrechtlich begründete Grundsätze, gefährdet werden, darf und muss gegebenenfalls das Ziel des jeweils anderen Verfahrens zurücktreten.⁵⁸⁸

Dieses Regel-Ausnahme-Prinzip lässt sich auch in § 393 Abs. 1 S. 1 (i. V. m. S. 2 und 3) AO erkennen. Schon im Regierungsentwurf dazu⁵⁸⁹ ist die einschränkende Formulierung enthalten: „ ... *grundsätzlich* werden ... die Befugnisse der Finanzbehörden durch ein Strafverfahren nicht berührt ...“, d.h. in einzelnen Ausnahmefällen gibt es durchaus eine Abwägung.⁵⁹⁰

Und auch aus der Stellungnahme des Finanzausschusses zum Entwurf der Regelung⁵⁹¹ geht hervor, dass sie als Konzession an die Unabhängigkeit des Besteuerungsverfahrens verstanden wurde.⁵⁹²

⁵⁸⁸ Ebenso *Teske*, Die Abgrenzung, 280 f.; *dies.*, wistra 1988, 207, 208. Entgegen einer früheren Kommentierung, in der *Kohlmann* (damals i.R.v. § 393 AO, Rn. 18) das Regel-Ausnahme-Prinzip noch explizit unter diesem Terminus beschrieben hatte, taucht es heute – m. E. unverständlicherweise und etwas unglücklich – bei ihm nur noch unter der Überschrift „Diskrepanzen in der Verfahrenspraxis“ auf (vgl. *Kohlmann*, § 393 AO, Rn. 8), und zwar, obwohl auch dort lediglich (weitestgehend unverändert) das Regel-Ausnahme-Prinzip und seine Auswirkungen beschrieben werden.

⁵⁸⁹ BT-Drucks., VI/1982, 198.

⁵⁹⁰ Vgl. einerseits das angesprochene Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 S. 2 und 3 AO, das sich faktisch wie ein Aussageverweigerungsrecht auswirkt (dazu oben 2. Teil C II 1), also insoweit strafverfahrensrechtlichen Grundsätzen den Vorrang einräumt; andererseits die gegebenenfalls trotz eingeleitetem Steuerstrafverfahren weiterhin gegebene Möglichkeit nachteiliger Schätzungen im Besteuerungsverfahren (deren Ergebnisse nach wohl h.M. zudem sogar teilweise noch ins Steuerstrafverfahren übernommen werden können sollen), durch die der Steuerpflichtige - entgegen dem strafrechtlichen Nemo-tenetur-Grundsatz - doch unter Mitwirkungsdruck geraten kann (dazu ebenfalls oben 2. Teil C II 1), womit steuerrechtliche Grundsätze sich gegenüber dem Strafverfahrensrecht durchsetzen und in das Steuerstrafverfahren hineinwirken können.

⁵⁹¹ Vgl. BT-Drucks., VII/4292, S. 46 (zu § 393).

⁵⁹² Auch *Kohlmann*, § 393 AO, Rn. 8, weist darauf hin, dass die Grundsätze der Unabhängigkeit und der Gleichrangigkeit der Verfahren de facto mehrfach zugunsten des Strafverfahrens durchbrochen werden. So ist besonders das Steufa-Verfahren in der Praxis vorrangig steuerstrafrechtlich orientiert, dazu ferner: *Kreutzinger*, DStZ 1987, 346, 347; *Teske*, Die Abgrenzung, S. 280. Andererseits bleibt das Besteuerungsverfahren aber auch nicht ohne Einfluss auf die Regelungen des Strafverfahrens, vgl. *Kohlmann*, § 393 AO Rn. 33 ff., 36 f.

Eine der wichtigsten Durchbrechungen des Unabhängigkeitsprinzips dürfte m.E. in der weitverbreiteten Übernahme von steuerrechtlichen Schätzungen ins (Steuer-)Strafverfahren und vice versa liegen; dazu ausführlich unten 3. Teil B III 2.

3. Teil. Die Auswirkungen einer im Rahmen des Besteuerungsverfahrens getroffenen tatsächlichen Verständigung auf das Steuerstrafverfahren

A. Einführung, Struktur der Steuerstraftatbestände, insbesondere des § 370 AO

Im dritten Teil der Arbeit sollen nun die Auswirkungen einer im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen getroffenen tatsächlichen Verständigung auf ein aufgrund des gleichen Sachverhalts gegen letzteren angestrigtes Steuerstrafverfahren untersucht werden.

Es stellt sich zunächst die Frage, ob der Strafrichter und die Strafverfolgungsbehörden an die mittels tatsächlicher Verständigung getroffenen Festlegungen gebunden sind und sie daher ihrer Entscheidung zugrunde legen müssen.

Sofern dies nicht der Fall sein sollte, ist weiter zu prüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit sie auf derartige Ergebnisse des Besteuerungsverfahrens im Rahmen ihrer steuerstrafrechtlichen Ermittlungszurückgreifen dürfen und sie somit zur Entscheidungsgrundlage des Steuerstrafverfahrens machen können. Wie noch zu zeigen sein wird, kann dies nämlich durchaus der Interessenlage sowohl des Staates, vertreten durch seine Finanz- und/oder Strafbehörden, als auch der des Steuerpflichtigen/Angeklagten einer Steuerverfehlung entsprechen.

Eng damit verbunden ist auch die Frage, ob die im Besteuerungsverfahren getroffene Verständigung im Steuerstrafverfahren als Geständnis gewertet werden kann, sowie die, nach etwaigen strafrechtlichen Folgen der Nichteinhaltung einer abgeschlossenen Verständigung durch den Steuerpflichtigen (kann dies für sich genommen den Vorwurf der Steuerhinterziehung begründen?).

Zur Verdeutlichung der mit diesen Fragen angerissenen Problemstellungen ist zunächst die besondere Struktur der Steuerstraftatbestände, soweit sie hierfür von Relevanz ist, darzustellen. Die Steuerstraftatbestände der §§ 370 ff. AO sind als sog. Blankettnormen ausgestaltet, d.h. sie beschreiben den Tatbestand nicht erschöpfend, sondern verweisen bezüglich einiger Tatbestandsmerkmale auf steuerrechtliche Vorschriften.⁵⁹³

⁵⁹³ So die ganz h.M., vgl. z.B.: BGH, Urteil v. 8. Januar 1965 g. R. 2 StR 49/64, BGHSt 20, 177, 180; Beschluss v. 3. September 1970 g. L. 3 StR 155/69, BGHSt 23, 319, 322; *Joecks*, in : Franzen/Gast/Joecks; Einleitung Rz. 5; *Kohl-*

So ist z.B. nach § 370 Abs. 1 AO der Steuerhinterziehung strafbar, wer durch eine der in Nrn. 1 bis 3 genannten Tathandlungen „...Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.“

Zwar werden die Begriffe Steuerverkürzung und Steuervorteil in § 370 Abs. 4 AO noch genauer definiert. Ob der Steuerpflichtige Steuern verkürzt oder ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat, bestimmt sich aber letztlich anhand der einschlägigen materiellen Steuerrechtsnormen. Diese enthalten die Voraussetzungen, an die die Strafandrohung des § 370 Abs. 1 AO anknüpft, und sind damit mittelbarer Bestandteil des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung.

Das hier anhand von § 370 AO beispielhaft Verdeutlichte gilt auch für die übrigen als Blankettvorschriften ausgestalteten Steuerstraftatbestände.⁵⁹⁴ Wenn insoweit das Steuerrecht durch die in den Blankettnormen angelegte Verweisungstechnik Bestandteil des Steuerstrafrechts ist, so könnte hieraus der Schluss gezogen werden, dass der Strafrichter und die Strafverfolgungsorgane die tatsächliche Verständigung beachten müssten und insoweit gebunden wären.

Ein weiterer für die Untersuchung bedeutsamer Aspekt kann ebenfalls am Beispiel des § 370 AO aufgezeigt werden. Ungeachtet der im Einzelnen bestehenden Meinungsverschiedenheiten zum Begriff der Steuerverkürzung⁵⁹⁵, reicht es in vorliegendem Zusammenhang aus, diese als das Zurückbleiben der Ist-Steuereinnahmen hinter den Soll-Steuereinnahmen aufgrund einer der in § 370 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 AO beschriebenen Tathandlungen der Steuerunehrlichkeit zu definieren.⁵⁹⁶

mann, Steuerstrafrecht, Grundbegriffe B Rn. 12 f.; *Blumers/Göggerle*, S. 2; *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 25 f.; *Bilsdorfer*, in: Suhr/Naumann/Bilsdorfer, Steuerstrafverfahren; § 370 Rn. 2, 89.

Als „normative Tatbestandsmerkmale“ bezeichnen die Verweisungen auf steuerrechtliche Vorschriften dagegen: *Backes*, StuW 1982, 253, 261 ff. (§ 370 AO sei nur „in einem weiteren Sinne“ ein Blankettgesetz, da darin nicht unter bloßer Beschränkung auf die Strafandrohung bezüglich des Tatbestandes gänzlich auf andere Normen verwiesen werde.); *Samson*, in: Kohlmann, Strafverfolgung, S. 99, 105. Insoweit etwas widersprüchlich: *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, Einl. Rz. 5 („Blankettvorschrift“) bzw. § 370 AO Rn. 140 („kein echter Blankett-Tatbestand“). *Rüping*, NSTZ 1984, 450, 451 spricht in diesem Zusammenhang von „unselbständigen Strafnormen“.

Die Abweichungen in den Auffassungen haben aber im Rahmen dieser Untersuchung keine Bedeutung.

⁵⁹⁴ Auch die Tatbestände des § 378 AO (Leichtfertige Steuerverkürzung), § 374 AO (Steuerhhelei) und § 379 Abs. 1 AO (Steuergefährdung) umfassen mittels ihrer Verweisungstechnik praktisch das gesamte materielle Steuerrecht. §§ 379 Abs. 2 und 3, 372, 373, 380-383 AO verweisen jeweils auf bestimmte Vorschriften des Steuerrechts, die insoweit heranzuziehen sind. Ausführlich dazu: *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Grundbegriffe B, Rn. 13.

⁵⁹⁵ Dazu etwa: *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO Rn. 21, 35 ff.; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO Rn. 35 f.; *Zeller*, in: Koch § 370 Rn. 36.

⁵⁹⁶ *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO Rn. 22, 35 ff.; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO Rz. 35 f.

Zu beachten ist dabei allerdings, dass nicht nur echte Vermögensschäden, sondern auch Verspätungsschäden sowie bloße Vermögensgefährdungen als Steuerverkürzung i.S.d. § 370 Abs. 1 und 4 AO angesehen werden. In jedem Fall liegt der Erfolg der Steuerhinterziehung, nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach⁵⁹⁷ in einer Subtraktion des tatsächlich festgesetzten bzw. gezahlten Betrages von dem, was bei der gegebenen Sachlage hätte festgesetzt bzw. gezahlt werden müssen.⁵⁹⁸

Es könnte nun naheliegen, die Nichteinhaltung einer tatsächlichen Verständigung durch den Steuerpflichtigen - etwa dadurch, dass er nicht die dem darin festgelegten Sachverhalt entsprechende Steuer entrichtet - als eigenständige Steuerhinterziehung zu bewerten.⁵⁹⁹

All dies wird im nun Folgenden zu klären sein.

⁵⁹⁷ Die Höhe der Steuerverkürzung ist insoweit von Bedeutung, als sie den Unrechts- und Schuldgehalt der Tat maßgeblich bestimmt und damit die Strafzumessung entscheidend beeinflusst.

⁵⁹⁸ *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, 26. Zur Anwendbarkeit von § 263 StGB statt § 370 AO, s. Beschluss des BGH v. 28. Jan. 1986 I StR 611/85, wistra 1986, 172, sowie Urteil RReg. des BayObLG v. 17. Sept. 1987, 3 St 144/87, wistra 1988, 35.

⁵⁹⁹ *Streck/Schwedhelm*, DStR 1986, 713, 714 (unter I am Ende) hatten von derartigen Entwicklungen in der Praxis gewarnt. Ebenso *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 53 f.

B. Die Auswirkungen einer im Rahmen des Besteuerungsverfahrens getroffenen tatsächlichen Verständigung auf das Steuerstrafverfahren

I. Keine unmittelbare Bindung des Strafrichters und der Strafverfolgungsorgane an den Inhalt und den Bestand einer im Besteuerungsverfahren getroffenen tatsächlichen Verständigung

Die Frage nach der Übertragbarkeit der Ergebnisse einer im Besteuerungsverfahren durchgeführten Schätzung bzw. getroffenen tatsächlichen Verständigung auf das Steuerstrafverfahren wäre schnell beantwortet, wenn der Strafrichter bzw. die Strafverfolgungsorgane in der Ermittlung des steuerlich relevanten Sachverhalts nicht frei wären, sondern die Entscheidungen von Finanzbehörden bzw. -gerichten beachten müssten, also diesbezüglich gebunden wären. In diesem Fall würde die Bindung natürlich auch hinsichtlich der beiden vorstehend genannten, auf Wahrscheinlichkeits-erwägungen beruhenden Rechtsinstitute des Besteuerungsverfahrens bzw. der mit ihrer Hilfe getroffenen Feststellungen gelten; diese würden somit Eingang ins Strafrecht finden. Die dahingehende Konzeption *Kirchhofs*, die insoweit im Ergebnis eine Vorrangigkeit des Besteuerungs- vor dem Steuerstraf- bzw. Bußgeldverfahren statuieren würde, wurde aber bereits mit guten Gründen abgelehnt.⁶⁰⁰

Strafrichter und Strafverfolgungsorgane sind nach ganz herrschender Ansicht frei von jeder Bindung an die Entscheidungen anderer Behörden und Gerichte.⁶⁰¹

⁶⁰⁰ Vgl. oben 2. Teil C II 2 b bb.

⁶⁰¹ Urteil des BGH vom 16. Oktober 1981 StR 408/81, NJW 1982, 1237; *Gast-de Haan*, in: Franzen/Gast/Samson, Steuerstrafrecht, § 396 AO Rn. 5; *dies.*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 187, 195; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 396 Rz. 10 f; *Kohlmann*, § 396 Rn. 43 u. 57, § 370 Rn. 153; *Reiß*, StuW 1986, 68, 70; *Keßböhrer*, Beweis steuermindernder Tatsachen, S. 70 ff., 75 f.

Allerdings vertritt *Gast-de Haan*, in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, S. 187, 193 ff., die Auffassung, dass dies nicht für die Strafsachenstelle des Finanzamtes gelten könne, denn diese gehöre zu ein und derselben Behörde wie die Veranlagungsstelle (letzteres für sich genommen noch richtig, vgl. den Streit und die dahingehende Stellungnahme oben unter 2. Teil C I 2 a, b). Die Entscheidungen von Strafsachen- und Veranlagungsstelle des Finanzamtes müssten daher zwingend einheitlich ergehen, erstere dürfe strafrechtliche Konsequenzen nicht ziehen, wenn letztere einen Steueranspruch verneine.

Dagegen spricht, dass die Strafsachenstelle, soweit sie selbständig ermittelt, die gleiche Aufgabenstellung zu bewältigen hat, wie die Staatsanwaltschaft, welche wiederum ihrerseits wie das Strafgericht zur Ermittlung der materiellen Wahrheit berufen und verpflichtet ist; vgl. etwa *Meyer-Gößner*, § 160 StPO Rn. 14; *Krey*, Strafverfahrensrecht Bd. 1, Rn. 361. Wenn sie aber die gleichen Pflichten wie die Staatsanwaltschaft zu bewältigen hat, so müssen ihr auch die gleichen Rechte zustehen. Schon aus diesem Grunde kommt eine Bindung auch für die Strafsachenstelle nicht in Betracht. Vgl. auch dazu: *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 26; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 54; *Keßböhrer*, Beweis steuermindernder Tatsachen, S. 75 f.

Jeder Richter ist nur Recht und Gesetz verpflichtet⁶⁰² und grundsätzlich nicht an Präjudizien gebunden, weder an solche des eigenen noch an die eines anderen Rechtsbereiches⁶⁰³; er hat die volle Vorfragenkompetenz.⁶⁰⁴

Der Strafrichter kann ergo den für die Entscheidung relevanten Sachverhalt selbst ermitteln und unabhängig von den Feststellungen der Finanzbehörden bzw. -gerichte eine höhere Steuer als diese zugrundelegen oder von einer niedrigeren Steuer ausgehen und dementsprechend erkennen.⁶⁰⁵

Diese Ungebundenheit der Richter mit der Möglichkeit zu einer unterschiedlichen Beurteilung eines Sachverhalts in steuer- und steuerstrafrechtlicher Hinsicht kann zu Problemen führen. Es besteht die Gefahr, dass Strafrichter und Strafverfolgungsorgane ihrer Entscheidung höhere Steueransprüche zugrunde legen, als von der Finanzbehörde in einem noch nicht rechtskräftigen Steuerbescheid festgesetzt. Solange keine rechtskräftigen Steuerbescheide vorliegen, kann dies zu einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung führen, ohne dass eine Steuerverkürzung tatsächlich vorliegt, was vom früheren Präsidenten des Bundesfinanzhofs *Klein* verglichen wurde mit einer „Verurteilung wegen Mordes, ohne dass zuvor festgestellt ist, ob das Opfer noch lebt.“⁶⁰⁶

Man mag diese Möglichkeit widersprüchlicher Entscheidungen der Finanzbehörde und des Strafrichters als misslich bezeichnen⁶⁰⁷, letztlich ist sie jedoch bloße Konsequenz der uneingeschränkten Vorfragenkompetenz des Strafrichters und auch durch die Vorschrift des § 396 AO nicht völlig zu vermeiden.

Zwar kann eine extensivere Anwendung dieser Norm dazu beitragen, die Anzahl

⁶⁰² Vgl. Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 97 Abs. 1 GG; § 1 GVG; § 25 DRiG.

⁶⁰³ Vgl. § 358 Abs. 1 StPO; § 121 Abs. 2 GVG.

⁶⁰⁴ *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 396 AO Rn. 10 m.w.N.; Vgl. auch BVerfG (2. Kammer des 2. Senats), Beschluss vom 15. Oktober 1990 2 BvR 385/87, NStZ 1991, 88 f. (unter II. 2. a).

⁶⁰⁵ *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 27; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 54; *Schmidt*, DStR 1998, 1733, 1735 f.; *Kohlmann*, § 370 AO Rn. 153 f.

⁶⁰⁶ Franz *Klein* im Handelsblatt v. 12. November 1984 (im Zusammenhang mit der Affäre um indirekte Parteispenden über sog. „Spendenwaschanlagen“), zitiert nach *Isensee*, NJW 1985, 1007 und *Reiß*, StuW 1986, 68. *Reiß* spitzt in StuW 1986, 68, 70, den Satz von Klein noch weiter zu, indem er darauf hinweist, dass sich nach rechtskräftigem Abschluss des Besteuerungs- und des Strafverfahrens herausstellen könne, dass das „Opfer des Mordes“ für die Justiz zugleich lebe und tot sei. Derart widersprüchliche Entscheidungen seien unverständlich und misslich. Näher zur Parteispendenproblematik z.B.: *Bilsdorfer*, NJW 1989, 1587 ff.; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 20 Rn. 13 f.; *Kohlmann*, § 370 AO Rn. 62 ff.; sowie sehr ausführl. und m.v.w.N.: v. *Arnim*, JA 1985, 121 ff., 207 ff.

⁶⁰⁷ So *Reiß*, StuW 1986, 68, 70. Ebenso: *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 47. Darstellung von Fallbeispielen bei: *Brezing*, NJW 1984, 1598 ff.

einander widersprechender Entscheidungen über steuerrechtliche Fragen zu verringern⁶⁰⁸; ob aber das Strafverfahren demgemäß bis zum rechtskräftigen Abschluss des Besteuerungsverfahrens ausgesetzt wird, um dessen Entscheidung abzuwarten, liegt dem Wortlaut des § 396 AO entsprechend im Ermessen des Strafrichters (Abs. 1) bzw. der Strafverfolgungsorgane (Abs. 2, gegebenenfalls i.V.m. § 399 Abs. 1 AO).

Selbst wenn man diesen Ermessenspielraum als eingeschränkt betrachtet⁶⁰⁹, so vermag § 396 AO nicht auszuschließen, dass sich der Strafrichter bzw. die Strafverfolgungsbehörde im konkreten Fall gegen eine Aussetzung entscheidet oder gar nach erfolgter Aussetzung gleichwohl anders urteilt, als die Finanzbehörde bzw. das Finanzgericht im Besteuerungsverfahren.⁶¹⁰

Zudem ist eine Aussetzung nach § 396 AO nur zulässig, wenn Zweifel darüber bestehen, ob überhaupt ein Steueranspruch gegeben ist bzw. ob Steuern verkürzt oder Steuervorteile zu Unrecht erlangt worden sind, nicht hingegen bei Zweifeln hinsichtlich die Höhe der Steuerverkürzung.⁶¹¹ Die Feststellung der - insbesondere im Rahmen der Strafzumessung häufig bedeutsamen - Höhe des verkürzten Betrages, obliegt in jedem Fall dem Strafrichter bzw. der Strafverfolgungsbehörde selbst.⁶¹²

II. Möglichkeit der unmittelbaren Übernahme steuerlicher Schätzungen und Verständigungen in das Strafverfahren

Die fehlende Verbindlichkeit der im Besteuerungsverfahren getroffenen Feststellungen und damit auch einer durchgeführten Schätzung oder abgeschlossenen tatsächlichen Verständigung für ein in gleicher Sache parallel laufendes Steuerstrafverfahren bedeutet indes noch nicht, dass gar keine Übernahme möglich wäre.

⁶⁰⁸ *Kohlmann*, § 396 AO Rn. 11; *Reiß*, *StuW* 1986, 68, 70. Die h. M. sieht darin sogar einen Hauptzweck der Vorschrift; vgl. etwa: *Hellmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 396 AO Rn. 9; *Kühn/Hofmann*, § 396 AO Anm. 1, 3.

⁶⁰⁹ So: *Blumers*, *DB* 1983, 1571, 1572; *Kohlmann*, § 396 AO Rn. 45 ff.; *ders.*, in: *Festschrift für U. Klug*, S. 507, 515 ff., 523 ff.; *Gast-de Haan*, in: *Franzen/Gast/Joelcks*, § 396 AO Rn. 19; *Heuer*, *DStZ* 1985, 291, 296 ff.; *Schlüchter*, *JR* 1985, 360, 362 ff.; *Krieger*, *Täuschung über Rechtsauffassungen im Steuerrecht*, S. 27 ff. Zu weitgehend aber: *Isensee*, *NJW* 1985, 1007 ff. (vgl. bereits oben 2. Teil C II 2 b aa).

⁶¹⁰ *Gast-de Haan*, in: *Franzen/Gast/Joelcks*, § 396 AO Rn. 5; *Kohlmann*, § 396 AO Rn. 42; *Quedenfeld/Füllsack*, *Verteidigung in Steuerstrafsachen*, Rn. 47; *Hellmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 396 Rn. 13 ff.

⁶¹¹ *Hellmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 396 AO Rn. 30, 53; *Dumke*, in: *Schwarz*, § 396 AO Rn. 12; *Kohlmann*, § 396 AO Rn. 35 ff., § 370 AO Rn. 153; *Schmidt*, *DStR* 1998, 1733, 1736; *Dörn*, *wistra* 1993, 50, 53; *Klein*, *Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht*, S. 28; *Kühn/Hofmann*, § 396 AO Anm. 1; *Dannecker*, *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*, S. 129.

⁶¹² Vgl. nochmals: *Bilsdorfer*, *NJW* 1989, 1587, 1589; *Kühn/Hofmann*, § 396 AO Anm. 1; *Kohlmann*, § 370 AO Rn. 152, 154; *Dannecker*, *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*, S. 129.

Zwar richtet sich das Steuerstrafverfahren - anders als das Besteuerungsverfahren - im Wesentlichen nicht nach den Vorschriften der Abgabenordnung⁶¹³, sondern wie bereits dargetan nach denen der Strafprozessordnung, § 385 Abs. 1 AO⁶¹⁴, § 393 Abs. 1 S. 1 AO. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen der beiden Verfahren weichen zudem ihre Regelungen in Teilbereichen erheblich voneinander ab.

Gleichwohl bleibt zu prüfen, ob bei aller Unterschiedlichkeit der beiden Verfahrensordnungen nicht doch die Übernahme von im finanzbehördlichen bzw. -gerichtlichen Verfahren gefundenen Ergebnissen ins Steuerstrafverfahren in Betracht kommt, freilich in einem durch die Strafprozessordnung begrenzten Rahmen. Ihre Grundsätze sind für das Steuerstrafverfahren maßgeblich und müssen gewahrt bleiben; Ermittlungs- und Beweisprinzipien dürfen inhalt- und umfänglich nicht unter den gesetzlich vorgesehenen strafprozessualen Standard abgesenkt werden, insbesondere nicht zu Lasten des Angeeschuldigten bzw. Angeklagten.

Immerhin decken sich die beiden Verfahrensordnungen im Bereich des Beweisrechts zumindest hinsichtlich ihres Regelbeweismaßes.⁶¹⁵ Beide verlangen im Hinblick auf das Gesetzmäßigkeitsprinzip, Art. 20 Abs. 3 GG, „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“⁶¹⁶. Wenn also im finanzbehördlichen bzw. -gerichtlichen Verfahren Feststellungen mit derartiger Gewissheit getroffen werden konnten, sollte in der Regel die Strafverfolgungsbehörde bzw. der Strafrichter nicht daran gehindert sein, diese Feststellungen auch zur Grundlage ihrer bzw. seiner Entscheidung zu machen. In der Praxis wird dies - evtl. nach kurzer eigener Überprüfung - schon aus Praktikabilitäts- und verfahrensökonomischen Aspekten⁶¹⁷ häufig der Fall sein.⁶¹⁸

⁶¹³ Wäre dies der Fall, so wäre die Möglichkeit einer freiwilligen Übernahme von finanzbehördlichen bzw. -gerichtlichen Feststellungen in das Steuerstrafverfahren durch die Strafverfolgungsbehörde zweifellos impliziert.

⁶¹⁴ Zu den Ausnahmen, vgl. § 385 Abs. 1 Halbs. 2 i.V.m. §§ 386 ff. AO.

⁶¹⁵ Vgl. bereits oben 2. Teil B III, sowie: BFH, Urteil v. 14. August 1991 X R 86/88, BStBl II 1992, 128, 131; Eich, *Tatsächliche Verständigung*, S. 61 f, 120; Vogelberg, ZAP Fach 22 2000, 546; Streck/Rainer, NStZ 1986, 272, 273; Dörn, wistra 1993, 50, 53; BGH, Urteil vom 08. Januar 1988 2 StR 551/87, NStZ 1988, 236 f; Meyer-Goßner, § 261 StPO Rn. 2.

⁶¹⁶ Pestalozza, Festschrift: 50 Jahre Boorberg Verlag, S. 185, 193, formuliert pointiert: „*Strenge und Güte des Gesetzes werden nicht für Phantome, sondern für Realien bemüht.*“ Ebenso: Nierhaus, *Beweismaß und Beweislast*, S. 63; Seer, in: Tipke/Kruse, § 96 FGO Rn. 64 ff.; ders., in: Tipke/Lang, § 21 Rz. 212 ff.

⁶¹⁷ Ob durch die Übernahme von Feststellungen aus dem Besteuerungsverfahren in das Steuerstrafverfahren die Verfahrensökonomie wirklich gefördert wird, mag allerdings durchaus bestritten werden. So ist zu bedenken, ob dadurch nicht lediglich Streitpunkte und die damit einhergehende Aufklärungs- und Ausräumungsarbeitsbelastung aus dem Strafverfahren ins Besteuerungsverfahren (vor)verlagert werden.

⁶¹⁸ Von derartigen Tendenzen in der Praxis berichten z.B.: Quedenfeld/Füllsack, *Verteidigung in Steuerstrafsachen*, Rn. 48. Bei genauerer Betrachtung handelt es sich indes gegebenenfalls nicht um „Übernahmen von Feststellungen“

Auch zur Beantwortung der Frage ob - und wenn ja in welchem Umfang - im Besteuerungsverfahren ergangene Schätzungen oder getroffene Verständigungen ins Steuerstrafverfahren übernommen werden können, ist ergo zu prüfen, ob sie einseitig an den Grundsätzen des Besteuerungsverfahrens ausgerichtet sind und daher nur dort Rechtswirkungen zeigen können, oder ob sie auch den Grundsätzen des Steuerstrafverfahrens, die durch die Strafprozeßordnung vorgegeben werden, entsprechen.

An dieser Stelle wird auch der bereits dargestellte⁶¹⁹ Streit hinsichtlich der Möglichkeit einer Reduzierung des Beweismaßes im Besteuerungs- und im Steuerstrafverfahren relevant.

1. Schätzung und tatsächliche Verständigung (samt der mit ihnen einhergehenden Beweismaßreduzierung) als Systemkomponenten des Besteuerungsverfahrens

Im Rahmen der Gegenüberstellung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren⁶²⁰ ist bereits herausgearbeitet worden, dass die Durchführung einer Schätzung, sei es, dass sie einseitig durch die Finanzbehörde oder aber unter Einbeziehung des Steuerpflichtigen im Wege einer tatsächlichen Verständigung erfolgt, letztendlich den Versuch darstellt, die zu treffenden Feststellungen anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu gewinnen, was zugleich eine Inkaufnahme von Abstrichen in Hinblick auf das Regelbeweismaß „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ bedeutet.

Im Besteuerungsverfahren kann dann das Ergebnis, welches anhand der Schätzung die größtmögliche Wahrscheinlichkeit für sich zu vereinnahmen vermag, zugrunde gelegt werden, wobei größtmögliche Wahrscheinlichkeit als relativer Begriff merklich unterhalb des Regelbeweismaßes liegen kann.⁶²¹

im eigentlichen Sinne, sondern eigene Feststellungen der Strafverfolgungsbehörden bzw. -richter, in deren Rahmen Feststellungen aus dem Besteuerungsverfahren, insbesondere solche auf Grundlage von Schätzungen oder Verständigungen, als Indizien fungieren. Ähnlich schon: *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 74; *Dannecker*, Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, S. 132, 134.

⁶¹⁹ S. oben 2. Teil B III: Zusammenfassung der wesentlichen Unterschiede und Gemeinsamkeiten der beiden Verfahren und ihrer Beweisgrundsätze.

⁶²⁰ S. oben 2. Teil B III: Zusammenfassung der wesentlichen Unterschiede und Gemeinsamkeiten der beiden Verfahren und ihrer Beweisgrundsätze.

⁶²¹ S.o. 2. Teil B III, sowie statt vieler nur: BT Drucks. VI/1982, zu § 143. *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 162 Tz. 3; *ders.*, in: Tipke/Lang, § 21 Rz. 214; *Dörn*, wistra 1993, 50, 53 ff.; *von Wedelstädt*, AO-StB 2002, 275, 276; *Trzaskalik*, in:

Mit der Schätzungsbefugnis nach § 162 AO bzw. der Möglichkeit zu einer einvernehmlichen Festlegung mittels Verständigung stellt die Abgabenordnung den Beteiligten des Besteuerungsverfahrens Instrumente zur Verfügung, die von ihren Voraussetzungen her und nach ihren Auswirkungen ausschließlich an den Grundsätzen des Besteuerungsverfahrens, insbesondere den dort geltenden Beweisgrundsätzen und –anforderungen, ausgerichtet sind. Denn nur im Besteuerungsverfahren ergibt sich eine aus den dort geltenden Mitwirkungspflichten sowie dem Grundsatz der Amtermittlung abgeleitete gemeinschaftliche Verantwortung bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.⁶²² Nur hier kann hinsichtlich der zu treffenden Feststellungen, wie dargetan, das Beweismaß der „hohen Wahrscheinlichkeit“ ausreichen und daher bei Sachverhalten, die bei objektiver Betrachtung nicht oder voraussichtlich nur mit unverhältnismäßigen Mitteln aufzuklären wären, eine Festlegung mittels Schätzung bzw. tatsächlicher Verständigung erfolgen. Die Festlegung der Besteuerungsgrundlagen durch eine Verständigung, an der der Steuerpflichtige mitgewirkt hat, kann dabei nicht nur eine bessere Annäherung an die tatsächlichen – nicht ermittelbaren – Gegebenheiten bewirken, sondern sie dient zugleich der Effektivität der Besteuerung und der Wahrung des Rechtsfriedens.⁶²³

Das Regelbeweismaß ist immer in Relation zu seiner Komplementärgröße, der Beweislast, zu sehen.⁶²⁴ Je höher die Anforderungen an das Beweismaß sind, desto größer ist der darunter verbleibende Raum für Beweislastentscheidungen nach dem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“. Letzteres steht der gesetzlichen Umsetzung des Steuerschuldrechts aber zweifellos nicht näher, als Entscheidungen auf der Grundlage eines verringerten Beweismaßes.⁶²⁵

Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 162 AO Rz. 9, 13; Wenzel, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 75; Schmidt Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, S. 259; Vogelberg, ZAP Fach 22 2000, 546: „(...) Denn in beiden Verfahren ist bei Schätzungen von unterschiedlichen Verfahrensgrundsätzen auszugehen, und zwar im steuerlichen Verfahren von „hoher Wahrscheinlichkeit“ und im Strafverfahren vom „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“.

⁶²² Zu dieser Verantwortungsgemeinschaft bereits oben 1. Teil F I 1 und 2. Teil B III mit zahlreichen Nachweisen, sowie ausführlich: BFH, Urteil v. 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 175 ff. Die Letztverantwortung verbleibt freilich in jedem Fall bei der Finanzbehörde als „Treuhanderin des Gemeinwohlinteresses“, vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 4

⁶²³ Vgl. oben 1. Teil C I und II.

⁶²⁴ Zum Zusammenhang von Beweiswürdigung, -anforderungen und -last, insbesondere bei steuerlichen Schätzungen, eingehend etwa auch: Reichel, StB 1981, 165 ff.

⁶²⁵ Schmidt, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, S. 108, sowie auch S. 257 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 1.

Schätzung und Verständigung im Besteuerungsverfahren bzw. die mit ihnen einhergehenden Reduzierungen des Beweismaßes, dienen demnach der Verwirklichung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung und tragen damit zur Steuergerechtigkeit bei.⁶²⁶

Der Verantwortungsgemeinschaft für die Sachaufklärung würde es weder entsprechen, wenn aufgrund einer Übersteigerung des Regelbeweismaßes Non-liquet-Entscheidungen zur Regel, die volle Sachaufklärung dagegen zur seltenen Ausnahme würde, noch wenn in jedem Fall von Beweisschwierigkeiten das Regelbeweismaß automatisch zur Vermeidung einer non-liquet Situation abgesenkt würde.

Die oben bereits ausführlich besprochene Sphärentheorie⁶²⁷ weist hier den richtigen Kompromissweg: Beruht das Aufklärungsdefizit auf unzureichender oder gänzlich fehlender Mitwirkung des Steuerpflichtigen, so reduziert sich das Beweismaß für steuerbegründende oder -erhö-hende Tatsachen entsprechend der Mitwirkungspflichtverletzung und eröffnet Raum für eine Schätzung (vgl. § 162 Abs. 2 AO) oder tatsächliche Verständigung. Soweit die Unaufklärbarkeit derartiger Tatsachen jedoch nicht auf eine Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen zurückführbar ist, bleibt es beim Regelbeweismaß und es ist gegebenenfalls eine Beweislastentscheidung zugunsten des Steuerpflichtigen zu treffen.⁶²⁸

Umgekehrt folgt aus der Sphärenverantwortlichkeit andererseits, dass aufgrund einer Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen nicht vollends im Sinne des Regelbeweismaßes aufklärbare steueraufhebende oder -entlastende Tatsachen unberücksichtigt bleiben. Hier ist eine Beweislastentscheidung zuungunsten des Steuerpflichtigen gerechtfertigt, da dieser aus seiner Mitwirkungsverweigerung keinen Vorteil ziehen soll. Insoweit reicht der Wortlaut des § 162 Abs. 1 S. 1 AO zu weit und bedarf unter Berücksichtigung seines systematischen Zusammenhangs mit § 162 Abs. 2 AO der teleologischen Reduktion.⁶²⁹ Scheitert hingegen der Nachweis steueraufhebender oder -entlastender Tatsachen, obgleich der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht vollumfänglich nachgekommen ist, so verbietet es die an der Sphärenverantwortlichkeit

⁶²⁶ S. bereits 1. Teil C, insbes. I.

⁶²⁷ S. 1. Teil F I 1 sowie 2. Teil C III mit zahlreichen Nachweisen.

⁶²⁸ S. dazu nochmals auch: BGH, Urteil v. 17. Oktober 2001 I R 103/00 (FG Düsseldorf), BGH/NV 2002, 134, 137 f.

⁶²⁹ Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung von Steuergesetzen, S. 233 f., 236; Tenbrock, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht, S. 119 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 6. A..A.: Schmidt, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, S. 209 ff.

orientierte Beweisrisikoverteilung, den Steuerpflichtigen durch eine für ihn nachteilige Beweislastentscheidung zu belasten. Hier greift die Schätzung oder Verständigung insoweit zu seinen Gunsten ein.

Schätzung und Verständigung sind demnach nicht isoliert zu betrachten, sondern vielmehr Teil des Verantwortungs- und Beweissystems im Besteuerungsverfahren. Sie flankieren die Mitwirkungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen, ebenso wie die Aufklärungspflichten der Finanzbehörde.

2. Keine Absenkung des Regelbeweismaßes im (Steuer)Strafverfahren

Während die Möglichkeit und das Erfordernis von Beweismaßreduzierungen in Bezug auf die zu treffenden Feststellungen im Rahmen von Schätzungen oder Verständigungen im Besteuerungsverfahren allgemein anerkannt sind, lehnt sie die wohl herrschende Meinung für das Steuerstrafverfahren kategorisch ab⁶³⁰. Im Stuverfahren könne ein herabgesetzter Sicherheitsgrad in der Feststellung des Steuertatbestandes aufgrund der gemeinschaftlichen Aufklärungsverantwortung, wie dargestellt, durchaus ausreichend sein, im Strafverfahren dürfe eine Verurteilung jedoch nur bei einem nach Auffassung des Strafrichters mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verwirklichten Tatbestand erfolgen.⁶³¹ Begründet wird dies damit, dass der Strafrichter stets den vollen Schuldbeweis zu führen habe, und zwar auf der Grundlage seiner freien, aus dem Inbegriff der strafprozessual korrekt geführten Verhandlung gewonnenen Überzeugung, § 261 StPO. Werde der erforderliche an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeitsgrad nicht erreicht und blieben nach Auffassung des Strafrichters ergo nicht nur rein theoretische Zweifel bestehen, so müsse nach dem Grundsatz in dubio pro reo immer zugunsten des Angeklagten entschieden werden.⁶³²

⁶³⁰ S. nochmals: 2. Teil B III.

⁶³¹ Nochmals: BGH, Beschluss v. 10. September 1985 4 StR 487/85 (LG Arnsberg), wistra 1986, 65; *Eich*, Tatsächliche Verständigung, S. 61 f, 120; *Streck/Rainer*, NSTZ 1986, 272, 273; *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1009; *Vogelberg*, ZAP Fach 22 2000, 546; *Joecks*, Steuerstrafrecht, 28 ff., 30; *ders.*, wistra 1990, 52, 54; *Dörn*, wistra 1993, 50; *Spriegel*, wistra 1987, S. 48; *Bilsdorfer*, DStZ 1982, S. 298, 299; *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 162 Rz. 16; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 89.

⁶³² Nochmals: BGH, Beschluss v. 10. September 1985 4 StR 487/85 (LG Arnsberg), wistra 1986, 65; *Bornheim*, PStR 1999, 203 ff.; *Meyer-Goßner*, § 261StPO Rn. 1, 2 und 26 m.w.N.; *Eich*, Tatsächliche Verständigung, S. 61 f, 120; *Gollwitzer*, in: Löwe/Rosenberg, § 261 StPO Rn. 106; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteue-

Nach anderer Auffassung kann eine gewisse Reduzierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs auch im Steuerstrafverfahren akzeptabel sein, wenn diese dadurch aufgewogen wird, dass aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen negative Schlüsse gezogen werden können. Wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren nicht erfülle, so gebe er dadurch zu der Vermutung Anlass, er habe etwas zu verbergen. Dieser Umstand sei im Rahmen der Beweiswürdigung als wahrscheinlichkeitserhöhend zu berücksichtigen, und könne den durch die Pflichtverletzung hervorgerufenen Wahrscheinlichkeitsverlust des Schätz- bzw. Verständigungsergebnisses zumindest annähernd ausgleichen.⁶³³ Wollte man dieser Auffassung folgen, so würde die Übernahme einer Schätzung oder Verständigung aus dem Besteuerungs- ins Steuerstrafverfahren zumindest nicht mehr an unterschiedlichen Beweismaßanforderungen scheitern, da letztere in beiden Verfahren parallel angesenkt werden könnten.⁶³⁴

Die letztgenannte Ansicht ist indes abzulehnen. Sie verkennt, dass es im Steuerstrafverfahren keine Beweisrisikoverteilung wie im Besteuerungsverfahren gibt.

Der Angeschuldigte bzw. Angeklagte ist nicht mitwirkungsverpflichtet, es besteht keine Verantwortungsgemeinschaft für die Sachaufklärung. Verweigert der Angeschuldigte bzw. Angeklagte die Mitwirkung im Strafverfahren, so stellt dies eine zulässige Rechtsausübung dar, aus der im Rahmen der Beweiswürdigung keinerlei nachteilige Schlüsse gezogen werden dürfen.

Die Unaufklärbarkeit von Tatsachen kann sich daher niemals zu Lasten des Angeschuldigten bzw. Angeklagten auswirken, indem das Beweismaß zugunsten der nachweispflichtigen Strafverfolgungsorgane reduziert wird.⁶³⁵

rungsverfahren, S. 85; *Joecks*, Steuerstrafrecht, S. 33; *ders.*, wistra 1990, 52, 55; *Dörn*, wistra 1993, 50; *Marschall*, DStR 1979, 588 f.; *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 33; m.v.w.N.

⁶³³ Früher: *Dannecker*, Steuerhinterziehung, S. 134 ff. Ähnlich: *Suhr/Naumann/Bilsdorfer*, § 370 AO Rn. 257.

⁶³⁴ Diese Konsequenz zieht *Dannecker*, Steuerhinterziehung, S. 132, allerdings - entgegen der dahingehenden Unterstellung von *Blumers*, wistra 1987, 1, 4 - nicht. Er geht vielmehr i.Erg. mit der herrschenden Meinung völlig konform, wenn er ausführt, die Schätzung des Besteuerungsverfahrens dürfe nicht unbeschadet für das Strafverfahren übernommen werden; der Strafrichter müsse vielmehr selbst eine Schätzung vornehmen oder zumindest die Schätzung des Besteuerungsverfahrens auf ihre Vereinbarkeit mit strafrechtlichen Prinzipien überprüfen.

⁶³⁵ *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 95 f.; *Reiß*, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, S. 173. Zum strafprozessualen Recht des Angeschuldigten/Angeklagten jegliche Mitwirkung zu verweigern, vgl. nochmals oben 2. Teil B II 1 b mit zahlreichen Nachweisen.

Noch weniger kann es im (Steuer)strafverfahren natürlich eine Non-liquet-Entscheidung zuungunsten des Angeklagten geben, denn diesen trifft niemals eine Beweislast, s. nochmals *Gollwitzer*, in: *Löwe/Rosenberg*, § 261 Rn. 106; *Joecks*, Steuerstrafrecht, S. 32; *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 166. Ein-

Die direkte Übernahme einer Schätzung oder Verständigung aus dem Besteuerungs- in das Strafverfahren durch die Strafverfolgungsbehörde bzw. den Strafrichter würde aber mittelbar genau dies bewirken. Die Entscheidung im Steuerstrafverfahren würde auf Umstände gestützt werden, die nicht mit der im Strafverfahren vorgesehenen Beweismaßanforderung festgestellt wurden. Denn Sachverhaltsfeststellungen, die allein auf einer Übernahme einer Schätzung oder Verständigung aus dem Besteuerungsverfahren beruhen, ist ja gerade die Vorstellung immanent, dass sie nur eine möglichst realistische Näherung an die tatsächlichen Gegebenheiten darstellen⁶³⁶, im Übrigen aber vor allem der sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung des Besteuerungsverfahrens entsprechen.

Problematisch wäre überdies, dass selbst mit einer Konstruktion, nach der die Verletzung steuerlicher Mitwirkungspflichten auch in Bezug auf das Steuerstrafverfahren Rechtsnachteile zur Folge haben könnte, die bestehende Beweisschwierigkeit noch nicht überwunden werden kann. Die an die Mitwirkungspflichtverletzung geknüpfte Vermutung, jemand habe „etwas zu verbergen“, enthält keinen Aussagewert hinsichtlich der Höhe diese „etwas“. Zwischen der Nichterfüllung einer steuerlicher Mitwirkungsverpflichtung und der genau festzustellenden Einnahmehöhe besteht keine hinreichende Verknüpfung anhand eines Wahrscheinlichkeitssatzes.

Infolgedessen kann die Verletzung dieser steuerlichen Pflicht *„nicht ausreichend wahrscheinlichkeiterhöhend in Bezug auf das strafrechtliche Schätzungsergebnis sein und die Reduzierung des Überzeugungsgrades im Sinne des § 261 StPO ausgleichen.“*⁶³⁷

deutig insoweit auch: OLG Düsseldorf, Beschluss v. 26. August 1988 3 Ws 512/88; NStZ 1989, 370, 372=wistra 1989, 72: „Dass diese Beweislast- und Vermutungsregeln des Steuerprozesses im Strafverfahren keine Anwendung finden können, steht außer Frage.“; ebenso: *Keßebäumer*, Beweis steuermindernder Tatsachen, S. 111.

⁶³⁶ *Streck/Rainer*, NStZ 1986, 272, 273.

⁶³⁷ So *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 96 f. Ebenso: *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 77; *Blumers*, wistra 1987, 1, 4. *Joecks*, Steuerstrafrecht, S. 32, sowie wistra 1990, 52, 55 f., sieht in der genannten Konstruktion eine Übernahme der aus dem Notwehrrecht bekannten Figur der „actio illicita in causa“ in die Beweiserhebung im Steuerstrafrecht. Auch er steht dem aber - aus den dargestellten Gründen - ablehnend gegenüber.

3. Zwischenergebnis: Keine unbesehene Übernahme steuerlicher Schätzungen bzw. getroffener tatsächlicher Verständigungen in das Steuerstrafverfahren

Die unbesehene Übernahme einer im Besteuerungsverfahren gem. § 162 AO durchgeführten finanzbehördlichen bzw. -gerichtlichen Schätzung oder mit dem Steuerpflichtigen getroffenen tatsächlichen Verständigung in das Strafverfahren scheidet demnach angesichts der Unterschiedlichkeit der geltenden Beweisgrundsätze, insbesondere der unterschiedlichen Beweismaßanforderungen, aus.⁶³⁸

Strafverfolgungsbehörde und Strafrichter haben den maßgeblichen Sachverhalt allein nach den Regeln der Strafprozessordnung zu ermitteln.

Eine Verurteilung ist nur auf Grundlage von Besteuerungstatsachen möglich, die aufgrund freier Beweiswürdigung des Strafrichters nach § 261 StPO zu seiner Überzeugung als erwiesen anzusehen sind.

Verbleiben unüberwindliche tatsächliche Zweifel, so ist zugunsten des Angeklagten zu entscheiden („In dubio pro reo“-Grundsatz).⁶³⁹

Allerdings ist damit wiederum noch nicht gesagt, dass eine Schätzung oder Verständigung des Besteuerungsverfahrens gänzlich ohne jede Auswirkung auf das Steuerstrafverfahren bleiben müsste.

III. Auswirkungen von im Besteuerungsverfahren durchgeführten Schätzungen nach §

⁶³⁸ So klar jetzt auch: *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, 47, 62 (der ja früher nur i. Erg. zustimmte, vgl. nochmals die Darstellung unter 3. Teil B II 2, sowie *Dannecker*, *Steuerhinterziehung*, S. 132 und 134 ff.) Ebenso eindeutig wie hier auch: *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 154, § 396 AO Rn. 36; *Kühn/Hoffmann*, § 396 Rn.1, *Barkmann*, *Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden*, S. 74; *Keßböhrmer*, *Beweis steuermindernder Tatsachen*, S. 78; *Frotscher*, in: *Schwarz*, § 162 AO, Rn. 50; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 162 AO Tz. 16; *Hild*, DB 1996, 2300 f.; *Rengier*, BB 1985, 720 ff.; *Spiegel*, wistra 1987, 48, 54; *Bilsdorfer*, DStZ 1982, 298, 299; *Stypmann*, wistra 1983, 95, 96, 98; *Teske*, wistra 1988, 207, 209; *dies.*, *Die Abgrenzung*, S. 451, 460; *Marschall*, DStR 1979, 587, 588 f.; sowie aus der Rspr.: BVerfG, Beschluss der Zweiten Kammer des Zweiten Senats v. 15. Oktober 1990 2 BvR 385/87, NStZ 1991, 88, 89; BGH, Urteil v. 1. März 1956 3 StR 462/55, BStBl I 1956, 441, 442; BGH, Urteil v. 18. April 1978 StRK AO § 370 R. 5 (S. 14); BGH, Beschluss v. 4. Mai 1984 3 StR 131/84 (LG Düsseldorf), wistra 1984, 181; BGH, Beschluss v. 2. Mai 1984 3 StR 159/84, wistra 1984, 182; OLG Düsseldorf, Urteil v. 4. Februar 1984 2 Ss (OWi) 624/83-662/83 III, wistra 1984, 154; BGH, Beschluss v. 4. Februar 1992 5 StR 655/91 (LG Hamburg), wistra 1992, 147, 148; BayObLG, Beschluss v. 11. Mai 1993 3 ObOWi 16/93, wistra 1993, 236, 237; BGH, Urteil v. 11. Dezember 1952 g. B. 3 StR 69/52 (LG Kassel), BGHSt 3, 377, 383; BGH, Urteil v. 30. Mai 1967, 1 StR 150/67, BB 1967, 948; BGH, Urteil v. 18. April 1978 5 StR 692/77, DStR 1978, 151=BB 1979, 142.

⁶³⁹ S. ausführlich oben 2. Teil B III sowie 3. Teil B II 2, jeweils m.v.N.

162 AO oder dort getroffenen tatsächlichen Verständigungen (bzw. der auf diesen Instrumenten basierenden steuerlichen Feststellungen) für das Steuerstrafverfahren

Nachdem dargelegt werden konnte, dass finanzbehördliche bzw. -gerichtliche Sachverhaltsfeststellungen, insbesondere solche, die auf Grundlage einer Schätzung oder Verständigung im Besteuerungsverfahren getroffen worden sind, für das Steuerstrafverfahren weder verbindlich sind, noch von der Strafverfolgungsbehörde bzw. dem Strafrichter unbesehen übernommen werden dürfen, stellt sich die Frage, ob sie sich überhaupt auf das Steuerstrafverfahren auswirken können.

1. Akzeptierte finanzbehördliche oder -gerichtliche Schätzung bzw. tatsächliche Verständigung als Geständnis?

Es besteht Einigkeit, dass aus der Akzeptanz eines auf einer Schätzung beruhenden Steuerbescheides durch den Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren nicht der Schluss gezogen werden kann, er gebe damit auch für das Steuerstrafverfahren zu, Steuern in entsprechender Höhe verkürzt zu haben^{640 641}.

Ansonsten würde das Recht auf effektiven Rechtsschutz, Art. 19 Abs. 4 GG, in eine dahingehende Pflicht umgewandelt. Der Steuerpflichtige mag aber durchaus Gründe haben, einen Steuerbescheid nicht anzufechten und bestandskräftig werden zu lassen, obwohl eine - aus seiner Sicht - materiell unrichtige Schätzung zugrunde gelegt worden ist. So kann z.B. ein Finanzrechtsstreit nicht hinreichend Erfolg versprechend scheinen und der Steuerpflichtige daher das Prozessrisiko nicht eingehen wollen.⁶⁴²

Auch eine im Besteuerungsverfahren getroffene tatsächliche Verständigung zwischen

⁶⁴⁰ *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 74 f.; *Dannecker*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 64; *Joecks*, Steuerstrafrecht, S. 30; *ders.*, wistra 1990, 52, 54; *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97; *Bilsdorfer*, DStZ 1982, 298, 300; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 89. Ebenso bereits früher: *Lohmeyer*, DB 1965, 51 ff.

⁶⁴¹ Allerdings kann der Angeklagte im Strafverfahren die auf einer steuerlichen Schätzung basierenden Feststellungen ausdrücklich als richtig anerkennen und insofern zur Überzeugung des Strafrichters ein glaubhaftes Geständnis zum Ausdruck bringen, so im der Entscheidung: BGH, Urteil vom 3. Juni 1959 2 StR 196/59; ZfZ 1959, 302, 303, zugrundeliegenden Fall. Dahingehend auch: *Hillenbrand*, BB 1994, 336, 338.

Zur Einräumung von Feststellungen, die auf einer tatsächlichen Verständigung aus dem Besteuerungsverfahren beruhen, und deren Verwertbarkeit als strafprozessuales Geständnis - insbesondere wenn ein sog. „Bielefelder Formular“ benutzt wurde - vgl. dagegen sogleich Fn. 634.

⁶⁴² *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 74 f.; *Dannecker*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 64.

der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen kann im Hinblick auf das Steuerstrafverfahren nicht als Geständnis des Steuerpflichtigen gewertet werden.⁶⁴³

Ein gerichtliches oder außergerichtliches Geständnis i.S.d. Strafprozessordnung erfordert das Zugestehen der Tat oder einzelner Tatsachen, die für die Entscheidung der Schuld- oder Rechtsfolgenfrage erheblich sein können.⁶⁴⁴

Demgegenüber dient eine tatsächliche Verständigung lediglich zur einvernehmlichen Sachverhaltsfeststellung im Besteuerungsverfahren im Wege eines gegenseitigen Nachgebens und Aufeinander-zu-Bewegens, wobei beiden Beteiligten bewusst ist, dass das erzielte Ergebnis nur ein Annäherungswert sein kann und nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmen muss.⁶⁴⁵

Während ein Geständnis damit die Aussage „so ist es gewesen“ zu Inhalt hat, ist einer Verständigung hingegen die Aussage „so könnte es gewesen sein“ immanent.⁶⁴⁶

Zudem erfolgt ein strafrechtliches Geständnis in aller Regel aus einer ganz anderen inneren Einstellung als die Zustimmung zu einer tatsächlichen Verständigung. Das Geständnis beruht - davon ist im Strafverfahren jedenfalls regelmäßig zu Gunsten des Gestehenden auszugehen - neben möglichen anderen Beweggründen zumindest auch auf der Einsicht, Unrecht begangen zu haben. Dazu bedarf es einer psychischen Überwindung, das bisherige Leugnen und damit die Hoffnung auf einen Freispruch und eine Vermeidung eines möglichen Ansehensverlustes aufzugeben.⁶⁴⁷

Dagegen basiert die Vereinbarung einer tatsächlichen Verständigung zumeist allein auf taktischen Erwägungen. Sie stellt keine Einräumung begangenen Unrechts dar und erfordert daher weder irgendwelche Einsicht noch Überwindung im beschriebenen Sinne.

Ein Steuerpflichtiger, der sich im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung auf

⁶⁴³ *Streck*, StuW 1996, 366, 369; *ders.*, Die Steuerfahndung, Rn. 763; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 319; *Dannecker*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 63 f.; *Burkhard*, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, S. 178; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 66 f.; *Schmidt*, DStR 1998, 1733, 1736 f.; *Bilsdorfer/Weyand*, INF 1996, 321, 326.

⁶⁴⁴ *Meyer-Göfner*, § 254 StPO Rn. 2; *Dencker*, ZStW 1990, 50, 62, 68; *Schneidewin*, JR 1951, 481, 485.

⁶⁴⁵ *Dannecker*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 63; *Schmidt*, DStR 1998, 1733, 1736; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 66 f.; *Burkhard*, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, S. 178; *Streck*, StuW 1993, 366, 369; *ders.*, Die Steuerfahndung, Rn. 763; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 310.

⁶⁴⁶ So zutreffend: *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 67, 68 und 88; *Schmidt*, DStR 1998, 1733, 1736.

⁶⁴⁷ BGH, Beschluss v. 26. Oktober 1983 2 StR 664/83, NStZ 1984, 161; *Schmidt-Hieber*, Verständigung im Strafverfahren, S. 81 f.; *Schmidt*, DStR 1998, 1733, 1736.

Zugeständnisse gegenüber der Finanzbehörde bzw. dem -gericht einlässt, tut dies schließlich nicht in der Intention hiermit ein Geständnis im strafprozessualen Sinne abzulegen, sondern zielt ausschließlich darauf ab, in Form eines Kompromisses mit der Finanzbehörde zu einem Ergebnis bezüglich des zugrunde liegenden Sachverhalts kommen.⁶⁴⁸ Ergo stellt die tatsächliche Verständigung bzw. die Zustimmung des Steuerpflichtigen zu ihr kein Geständnis im Sinne der Strafprozessordnung dar^{649 650}.

2. Finanzbehördliche oder -gerichtliche Schätzung bzw. tatsächliche Verständigung als belastendes Indiz für das Steuerstrafverfahren?

Aus der Erkenntnis, dass auf einer Schätzung oder Verständigung beruhende Sachverhaltsfeststellungen aus dem Besteuerungsverfahren nicht einfach unbesehen in das Steuerstrafverfahren übernommen werden können, folgt wie gesagt nicht, dass sie dafür gänzlich ohne Auswirkung bleiben müssten.

Zwar kann es im Steuerstrafverfahren anders als im Besteuerungsverfahren keine Beweismaßreduzierung dergestalt geben, dass das hohe Beweismaß der vollen richterlichen Überzeugung, die aus Sicht des Richters eine „an Sicherheit grenzende

⁶⁴⁸ *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, S. 63; *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung*, S. 67 f.; *Schmidt*, *DStR* 1998, 1733, 1736 f.

⁶⁴⁹ Ebenso: *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, S. 63 f.; *Burkhard*, *Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht*, S. 178; *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung*, S. 66 f.; *Schmidt*, *DStR* 1998, 1733, 1736 f.; *Streck*, *StuW* 1993, 369; *ders.*, *Die Steuerfahndung*, Rn. 763; *Simon/Vogelberg*, *Steuerstrafrecht*, 319.

⁶⁵⁰ Wie gesagt, vgl. Fn. 625, kann der Angeklagte im Rahmen eines Geständnisses im Steuerstrafverfahren auf Feststellungen des Besteuerungsverfahrens, die dort anhand einer finanzbehördlichen bzw. -richterlichen Schätzung getroffen wurden, Bezug nehmen und diese glaubhaft als richtig anerkennen kann, um somit die entsprechende (vorsätzliche) Steuerverkürzung einzuräumen. Dagegen ist zu Recht darauf hingewiesen worden, dass sich der Angeklagte *nicht* auf eine im Besteuerungsverfahren getroffene Verständigung beziehen kann im Zuge seines strafprozessualen Geständnisses. Insbesondere das zu diesem Zwecke entwickelte sog. Bielefelder Formular der dortigen Steuerfahndung würde die tatsächliche Verständigung ad absurdum führen; vgl. *Streck*, *StuW* 1993, 366, 370; *Schmidt*, *DStR* 1998, 1733, 1735; i.Erg. auch *Mack*, *StuW* 1998, 280 f.: Das Formular beginnt mit einer Verständigung über die Besteuerungsgrundlagen unter Bezugnahme auf die dazu ergangene Rechtsprechung des BFH. Die Beteiligten erklären ihre Übereinstimmung, dass die Ermittlung des Sachverhalts erschwert sei und sie insofern zum Zwecke der Verfahrensbeschleunigung und zur Herstellung des Rechtsfriedens eine tatsächliche Verständigung dergestalt treffen, dass Umsätze und Gewinne in einem bestimmten Umfang festgelegt werden. Sodann wendet sich das Formular der steuerstrafrechtlichen Seite zu und belehrt den betroffenen Steuerbürger zunächst, dass eine Bindung der Verständigung für das Steuerstrafverfahren nicht möglich sei. Daraufhin heißt es jedoch wörtlich: „Der Beschuldigte erklärt: Ich räume ein, die sich aus der Verständigung ergebenden Mehrsteuern vorsätzlich verkürzt zu haben.“ Damit aber wird der Verständigung „mit einem Federstreich“ die Basis entzogen, denn was gestanden ist, ist nicht unklar und was nicht unklar ist, bedarf keiner tatsächlichen Verständigung! Nach Auffassung von *Streck*, *StuW* 1993, 366, 370 und *Schmidt*, *DStR* 1998, 1733, 1735, führt zudem das sog. „Bielefelder Formular“ damit auch unmittelbar in den Geltungsbereich des § 136 a StPO, ein unter diesen Umständen erfolgtes Geständnis sei folglich unverwertbar.

Wahrscheinlichkeit“ erfordert, abgesenkt werden könnte.⁶⁵¹

Gleichwohl bleibt auch das Strafrecht für Wahrscheinlichkeitserwägungen insofern offen, als die für eine Verurteilung notwendige volle richterliche Überzeugung durchaus auch auf Grundlage der Würdigung von Indizien erwachsen kann.⁶⁵²

Der Indizienbeweis, bei dem die Richtigkeit rechtserheblicher Tatsachen durch einen Wahrscheinlichkeitsschluss aus bewiesenen Tatsachen ermittelt wird, beruht darauf, dass mehrere Tatsachen, die mit Wahrscheinlichkeit auf eine bestimmte andere Tatsache hinweisen, in Bezug zueinander gesetzt werden können und dann mit größerer Wahrscheinlichkeit auf die zu beweisende Tatsache hindeuten.⁶⁵³

Ein einzelnes Indiz besteht also in einer für die Entscheidungsfindung mittelbar bedeutsamen Tatsache, die auf eine unmittelbar entscheidungserhebliche Tatsache hinweist.⁶⁵⁴ Indizienbeweis und Schätzung haben damit gemeinsam, dass in ihrem Rahmen sowohl die feststehenden Tatsachen als auch alle wahrscheinlichen Umstände zur Bildung der richterlichen Überzeugung herangezogen werden.

Wenn aber der im Rahmen der Beweismwürdigung erforderliche Überzeugungsgrad „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ auch aufgrund von Indizien bzw. einer Indizkette gewonnen werden kann, so muss dies grundsätzlich auch auf Grundlage einer Schätzung möglich sein.⁶⁵⁵

„Die strafrechtliche Schätzung ist nichts anderes als ein strafrechtlicher Indizienbeweis⁶⁵⁶, der den dafür gegebenen Voraussetzungen genügen muss.“⁶⁵⁷

Die ganz herrschende Meinung bejaht folgerichtig auch für das (Steuer)strafverfahren die grundsätzliche Anwendbarkeit von Schätzungen. Dass die Schätzungen aufgrund

⁶⁵¹ Siehe ausführlich oben: 3. Teil B II 2.

⁶⁵² Dannecker, Steuerhinterziehung, S. 133; Joecks, Steuerstrafrecht, S. 30; ders., wistra 1990, 52, 54; Klein, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 74 m.w.N.

⁶⁵³ Dannecker, Steuerhinterziehung, S. 134; Gollwitzer, in: Löwe/Rosenberg, § 261 Rn. 75 m.w.N.

⁶⁵⁴ Meyer-Goßner, § 261 StPO Rn. 25; Nack, MDR 1986, 366; Schmidt, DStR 1733, 1737; Eich, Die tatsächliche Verständigung, S. 124.

⁶⁵⁵ Dannecker, Steuerhinterziehung, S. 134; Joecks, Steuerstrafrecht, S. 30; ders., wistra 1990, 52, 54; Klein, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 74 m.w.N.

⁶⁵⁶ Suhr/Naumann/Bilsdorfer, Rn. 257; Meine, wistra 1985, 100 ff.; Pelchen, MDR 1982, 10, 11.

⁶⁵⁷ So ausdrücklich auch: Klein, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 74, der darüber hinaus sogar anregt, den Begriff „Schätzung“ aus dem Steuerstrafrecht völlig zu eliminieren, um den Unterschied zur Schätzung im Besteuerungsverfahren zu verdeutlichen, und um von vornherein Assoziationen zu vermeiden, die sich mit diesem Begriff schon rein umgangssprachlich aufdrängen könnten. Unter zuvoriger Bezugnahme auf: Gollwitzer, in: Löwe/Rosenberg, § 261 Rn. 113 („Schätzungen über den Tatumfang dürfen dem Urteil nicht zugrunde gelegt werden.“) spricht Klein, a.a.O. später auf S. 77 dann auch vom „Verbot der Schätzung im Steuerstrafrecht“.

der gravierenden Unterschiede zum Besteuerungsverfahren allerdings im Strafverfahren anderen Grundsätzen folgen und an andere Voraussetzungen geknüpft sind, versteht sich von selbst, wenn schon oben⁶⁵⁸ die Möglichkeit einer unbesehenen Übernahme der Ergebnisse steuerlicher Schätzungen in das Strafverfahren eben wegen dieser Unterschiede abgelehnt werden musste.

a) Finanzbehördliche oder -gerichtliche Schätzung als Indiz?

Um eine Bestimmung der Voraussetzungen und Kriterien einer Schätzung im Strafverfahren vornehmen zu können, ist zunächst noch einmal auf die strafrechtlichen Prinzipien, die einer unsicheren Sachverhaltsfeststellung aufgrund von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen Grenzen setzen, einzugehen.

*Dannecker*⁶⁵⁹ hat in diesem Zusammenhang auf das Verhältnis des Amtsermittlungsgrundsatzes, § 244 Abs. 2 StPO, sowie des Grundsatzes der freien richterlichen Beweiswürdigung, § 261 StPO, zur Schätzung hingewiesen und zutreffend ausgeführt:

„Im Strafrecht gilt gemäß § 244 Abs. 2 StPO wie im Besteuerungsverfahren das Amtsermittlungsprinzip, wonach der Richter die Beweisaufnahme auf alle Beweismittel erstrecken muss, die für die Entscheidung von Bedeutung sind. Während jedoch im finanzbehördlichen Ermittlungsverfahren die Amtsermittlung durch die Zumutbarkeit und Verhältnismäßigkeit der behördlichen Sachverhaltsaufklärung begrenzt wird, sind im Strafverfahren alle erdenklichen zulässigen und nicht von vornherein aussichtslosen Beweismittel auszuschöpfen. Erst dann darf das Strafgericht zur tatrichterlichen Beweiswürdigung nach § 261 StPO übergehen. In der Regel müssen daher im Strafverfahren zum einen die steuerlichen Ermittlungen erneut aufgegriffen und weitergeführt werden, zum anderen ist eine Trennung zwischen Ermittlung und tatrichterlicher Beweiswürdigung erforderlich. Bei der Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO, die wegen der Verletzung von Mitwirkungspflichten erforderlich wird, schließt das Schätzen - anders als in den Fällen des § 162 Abs. 1 AO, in denen zutreffend ermittelt und berechnet werden muss und erst dann die Schätzung eingesetzt werden darf - das

⁶⁵⁸ S. 3. Teil B II, insbes. 3.

⁶⁵⁹ *Dannecker*, Steuerhinterziehung, S. 133

*Ermitteln und Berechnen mit ein; die Wahrscheinlichkeitserwägungen gehen also in die Methoden des Ermittlens und Berechnens über. Eine Aufgliederung der im Besteuerungsverfahren erfolgten Vermischung zwischen Ermittlung, Berechnung und Schätzung dürfte nachträglich fast immer aussichtslos sein, so dass Schätzungen nach § 162 Abs. 2 AO im Strafverfahren grundsätzlich nicht verwertbar sind; vielmehr bedarf es eines Vorgehens, wie es in § 162 Abs. 1 AO vorgesehen ist.*⁶⁶⁰

Der Strafrichter hat also gegebenenfalls eine eigene Schätzung vorzunehmen, um seine Überzeugung bilden zu können.⁶⁶¹

Damit stellt sich die Frage, welche der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden von so hohem Beweiswert sein können, dass durch ihr Zugrundeliegen auch das für das Steuerstrafverfahren erforderliche Beweismaß der „an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit“ erreicht werden kann.

Die Beantwortung dieser Frage kann dabei nur im Hinblick auf eine generellen Eignung bestimmter Schätzungsmethoden zur Überzeugungsbildung im Steuerstrafverfahren geschehen, da nicht allein die objektive Wahrscheinlichkeit, sondern vielmehr die darauf gestützte „subjektive Gewissheit“ entscheidendes Kriterium im Rahmen des § 261 StPO ist. Andererseits setzt die für eine Verurteilung erforderliche persönliche Gewissheit des Richters auch eine objektive Sachlage voraus, auf die er die Gewinnung seiner Überzeugung rational nachvollziehbar stützen kann.⁶⁶²

Die Methode der Schätzung zur Ermittlung von Umsatz, Einkommen oder Gewinn richtet sich auch im Steuerstrafverfahren grundsätzlich nach der maßgeblichen Gewinnermittlungsart und den vorhandenen Unterlagen; ihr Umfang hängt davon ab, ob ein mittels Zu-, Teil- oder Ergänzungsschätzung komplettierbares Buchführungsergebnis vorliegt, das eine ansonsten erforderlich werdende Vollschätzung entbehrlich macht.⁶⁶³

In Literatur und Rechtsprechung besteht Einigkeit, dass nicht alle im Besteuerungs-

⁶⁶⁰ Dannecker, Steuerhinterziehung, S. 133.

⁶⁶¹ BGH, Urteil v. 1. März 1956 3 StR 462/55, BStBl I 1956, 441, 442; Urteil v. 4. Februar 1992 5 StR 655/91 (LG Hamburg), wistra 1992, 147 f.; Urteil v. 12. August 1999 5 StR 269/99 (LG Frankfurt/O.), wistra 1999, 429; Dannecker, Steuerhinterziehung, S. 132; Marschall, DStR 1979, 587 ff.; Spriegel, wistra 1987, 48; Stypmann, wistra 1983, S. 95, 96; Trzaskalik, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 162 Rn. 6; Seer, in: Tipke/Kruse, § 162 Tz. 16 f.; Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO Rn. 59.

⁶⁶² Dannecker, Steuerhinterziehung, S. 134; Barkmann, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 143; Dörn, wistra 1993, 50 f.; Spriegel, wistra 1987, 48, 49 f.; Wenzel, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 89.

⁶⁶³ Bildsdorfer, DStZ 1982, 298 ff.; Mittelbach, Die Schätzung im Besteuerungsverfahren, S. 30 ff.; Spriegel, wistra 1987, 47, 49; Reichel, Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, S. 49.

verfahren angewandten Schätzungsmethoden auch im Steuerstrafverfahren einsetzbar und von Beweiswert sind.⁶⁶⁴ So kann etwa die sog. freie oder griffweise Schätzung alleine ebenso wenig wie die sog. Kassenfehlbetragsrechnung für strafrechtliche Zwecke verwendet werden.⁶⁶⁵ Umstritten ist, ob die sog. Geldverkehrsrechnung im Steuerstrafrecht eine geeignete Schätzungsgrundlage bildet⁶⁶⁶ und auch in Bezug auf die Schätzungsmethode des sog. äußeren Betriebsvergleichs sind vereinzelt Einschränkungen hinsichtlich ihrer Einsetzbarkeit für das Steuerstrafverfahren vorgebracht worden.⁶⁶⁷ Nur die sog. Vermögenszuwachsrechnung und der sog. innere Betriebsvergleich werden auch im Steuerstrafverfahren - soweit ersichtlich - von all jenen, die die Möglichkeit einer Schätzung hier nicht bereits von vornherein für ausgeschlossen halten⁶⁶⁸, übereinstimmend als probate Schätzungsmethoden angesehen.⁶⁶⁹

Nochmals sei festgehalten: Die Anwendbarkeit einer bestimmten Schätzungsmethode und ihr Beweiswert im Steuerstrafverfahren entscheidet sich letztlich immer nur im konkreten Fall, nämlich danach, ob sich der Richter auf ihrer Grundlage vom Vorliegen bestimmter (Mindest-)Beträge überzeugen kann. Möglicherweise wird der Richter zur

⁶⁶⁴ Dazu ausführlich und m.v.w.N.: BFH, Urteil v. 18. Dezember 1984 VIII R 195/82 (FG Berlin), BStBl II 1986, 226 ff.; *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, 143 ff.; *Stypmann*, wistra 1983, 95 ff.; *Bilsdorfer*, DStZ 1982, 298 ff.; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 91 ff.

⁶⁶⁵ OLG Celle, Urteil v. 27.06.1956 1 Ss 70/56, BB 1957, 24; *Dörn*, DStZ 1999, 245, 247; *Bilsdorfer*, DStZ 1982, 298, 299 f.; *Joecks*, wistra 1990, 52, 54; *ders.*, Steuerstrafrecht, S. 31; *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 144; *Suhr/Naumann/Bilsdorfer*, Rn. 258; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 92, 93; *Streck/Spatschek*, wistra 1998, 334, 339. I. Erg. ähnlich: *Dannecker*, Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, S. 136.

⁶⁶⁶ *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 162 ff.; *Spiegel*, wistra 1987, 48, 50; *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97 f.; *Dörn*, DStZ 1999, 245 und *Joecks*, wistra 1990, 52, 54 f.; *ders.*, Steuerstrafrecht, S. 31, halten die Methode der Geldverkehrsrechnung für auch im Steuerstrafverfahren anwendbar. Dagegen sieht *Bilsdorfer*, DStZ 1982, 298, 300 f., sie nicht als geeignete Schätzungsgrundlage für das Steuerstrafverfahren an. Nach *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 92, ist die Geldverkehrsrechnung zumindest „als alleinige Schätzungsmethode im Steuerstrafverfahren abzulehnen.“

⁶⁶⁷ Nach herrschender Meinung stellen sowohl der äußere als auch der innere Betriebsvergleich auch für das Steuerstrafverfahren geeignete Nachweismöglichkeiten dar, vgl. *Joecks*, wistra 1990, 52, 54 f.; *ders.*, Steuerstrafrecht, S. 31; *Bilsdorfer*, DStZ 1982, 298, 300 f.; *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97 f.

Barkmann, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 153 ff., differenziert danach, ob der äußere Betriebsvergleich anhand eines Richtsatzvergleichs oder eines Einzelbetriebsvergleichs erfolgte; nur letzterenfalls könnte der äußere Betriebsvergleich als maßgebliches Kriterium für die zur richterlichen Überzeugung führende Schätzung dienen. Ebenso: *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 92.

⁶⁶⁸ Z.B.: *Henneberg*, DStR 1980, 63, 66 f. Zumindest für eine Eliminierung des Begriffs „Schätzung“ aus dem Steuerstrafrecht auch: *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 74, 77, vgl. oben Fn. 641 m.w.N.

⁶⁶⁹ Ausführlich: *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 160. Ebenso: *Joecks*, wistra 1990, 52, 54 f.; *ders.*, Steuerstrafrecht, S. 31; *Bilsdorfer*, DStZ 1982, 298, 300 f., *Spiegel*, wistra 1987, 48, 50;

Bildung seiner Überzeugung mehrere Methoden kombinieren müssen, damit sich im Einzelfall eine Sachverhaltsannahme ergibt, die auf der Ebene der objektiven Wahrscheinlichkeit der Wirklichkeit so nahe kommt, dass dadurch die erforderliche Gewissheit im Sinne des § 261 StPO erreicht wird. Durch die Bestimmung des Ergebnisses auf verschiedenen Wegen kann der Strafrichter zudem die Richtigkeit der Steuerverkürzungsbeträge mittels Abwägung des sich einzeln ergebenden Wahrscheinlichkeitsgrades überprüfen.⁶⁷⁰

Den Strafverfolgungsbehörden und -richtern erwächst demnach im Vergleich zu den Finanzbehörden im Bereich der Sachverhaltsaufklärung eine teilweise erhebliche Arbeitsmehrbelastung. Nicht nur haben sie zum objektiven Sachverhalt auch die subjektive Seite, den Hinterziehungsvorsatz, zu erforschen, sondern sie müssen wie geschildert auch noch genauer arbeiten und dürfen sich nicht mit einem verminderten Beweismaß im Rahmen ihrer Überzeugungsbildung zufrieden geben. Dies kann zu zweierlei Konsequenzen führen: Zum einen könnte die Strafverfolgungsbehörde, insbesondere falls eine Funktionsverknüpfung mit der Finanzbehörde gegeben ist, geneigt sein, von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen, zumal wenn damit zu rechnen ist, dass der Steuerpflichtige steuerliche Rechtsmittel ergreift, um gegen das Besteuerungsverfahren insgesamt vorzugehen.⁶⁷¹

Zum anderen könnte sie dem Anreiz erliegen, die im Besteuerungsverfahren erfolgte Schätzung doch zu übernehmen und mit sog. „Sicherheitsabschlägen“ zu arbeiten.

In der Praxis läuft dies folgendermaßen ab: Zunächst greift die Staatsanwaltschaft auf die finanzamtliche Schätzung zurück, bzw. die Finanzbehörde übernimmt in ihrer Funktion als Strafverfolgungsbehörde die getätigten Schätzungen in das Steuerstrafverfahren.⁶⁷²

Klagt die Staatsanwaltschaft an, so zieht sie von den ermittelten Beträgen in der Regel

Stypmann, wistra 1983, 95, 97 f.; *Dörn*, DStZ 1999, 245 ff.; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S. 91. Vgl. auch: BFH, Urteil v. 18. September 1974 I R 94/72, BStBl II 1975, 217 ff.

⁶⁷⁰ *Barkmann*, Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden, S. 164 f.; *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 75; *Wenzel*, Das Verhältnis von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren, S.93; *Suhr/Naumann/Bilsdorfer*, Rn. 258; *Joecks*, wistra 1990, 52, 55.

⁶⁷¹ Diese Gefahr sieht: *Dannecker*, Steuerhinterziehung, S. 133.

⁶⁷² Bei offensichtlich überhöhten Schätzungen, die eindeutig pönalisierende Zuschläge enthalten - solche sind wie dargestellt, s. 2. Teil B II, allerdings eigentlich auch schon im Besteuerungsverfahren unzulässig - werden dabei schon eben diese Zuschläge weggelassen; vgl. *Blumers*, wistra 1987, 1, 4; *Bilsdorfer*, DStZ 1982, 298, 299 f.

einen „Sicherheitsabschlag“ in Höhe von 10 bis 50% ab. Die Gerichte übernehmen die Zahlen der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft unter Abzug eines weiteren „Sicherheitsabschlages“, der abermals zwischen 10 und 50% liegt.⁶⁷³

Dies führt dazu, dass der Schätzbetrag des Steuerstrafverfahrens zwar zumeist erheblich unterhalb von demjenigen des Besteuerungsverfahrens liegt, allerdings keineswegs für sich in Anspruch nehmen kann, genauer zu sein oder der Wirklichkeit entscheidend näher zu kommen.⁶⁷⁴

Da die Höhe der Abschläge sich regelmäßig nach dem Grad der Unsicherheit richten wird, der der Ermittlung des Hinterziehungsbetrages innewohnt, wird hier letztlich „versucht, eine Unsicherheit mit einer anderen zuzudecken“.⁶⁷⁵

„Sicherheitsabschläge“ spiegeln nämlich, wie *Stypmann*⁶⁷⁶ zu Recht pointiert ausgeführt hat, „nicht die Sicherheit der Schätzung, sondern häufig die Unsicherheit der Gerichte wider, die - mangels konkreter Grundlagen für eine Schätzung - die finanzamtliche Schätzung um einen pauschalen Prozentsatz korrigieren.“

Solche pauschalen Abzüge können einer revisionsrechtlichen Überprüfung natürlich nicht standhalten, wenn für sie nur die Unsicherheit der Schätzung als solche spricht. „Sicherheitsabschläge“ sind vielmehr gerade der Beleg dafür, dass der Betrag der hinterzogenen Steuer noch nicht mit der für das Steuerstrafverfahren ausreichenden Sicherheit festgestellt werden konnte.⁶⁷⁷

Hinzu kommt, dass pauschalierte Sicherheitsabschläge weder mit dem auch in § 46 StGB normierten Schuldgrundsatz zu vereinbaren sind⁶⁷⁸, noch mit den - wie dargestellt gesetzlich in § 393 Abs. 1 S. 1 AO zum Ausdruck gebrachten - Grundsätzen der Unabhängigkeit und der Gleichrangigkeit von Besteuerungs- und Strafverfahren.⁶⁷⁹

Mit anderen Worten: Würden auf die genannte Weise Schätzungen der Besteuerungsbehörden auch pauschal zur Grundlage des Urteils im

⁶⁷³ *Teske*, wistra 1988, 207, 209; *dies.*, Die Abgrenzung, S. 229 f.; *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97; *Spriegel*, wistra 1987, 48; *Joecks*, wistra 1990, 52, 55; *ders.*, Steuerstrafrecht, S. 31.

⁶⁷⁴ *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97. Dahingehend auch: *Blumers*, wistra 1987, 1, 4; *Teske*, wistra 1988, 207, 209; *dies.*, Die Abgrenzung, S. 229 f., 144 ff.

⁶⁷⁵ So *Blumers*, wistra 1987, 1, 4. Dahingehend auch: *Teske*, wistra 1988, 207, 209; *dies.*, Die Abgrenzung, S. 451 ff.; *Joecks*, wistra 1990, 52, 55; *ders.*, Steuerstrafrecht, S. 31

⁶⁷⁶ *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97. Ebenso: *Joecks*, wistra 1990, 52, 55; *ders.*, Steuerstrafrecht, S. 31.

⁶⁷⁷ *Blumers*, wistra 1987, 1, 4; *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97; *Joecks*, wistra 1990, 52, 55; *ders.*, Steuerstrafrecht, S. 31.

⁶⁷⁸ *Teske*, wistra 1988, 207, 209; *dies.*, Die Abgrenzung, S. 451 ff., 457 ff.; *Blumers*, wistra 1987, 1, 3 f.

Steuerstrafverfahren werden, so wäre damit § 261 StPO unzulässigerweise von § 162 AO verdrängt.

Die durchaus verbreitete Praxis steuerliche Schätzungen mittels Abschlägen ins Strafverfahren zu übertragen wird daher zu Recht kritisiert und als höchst bedenklich abgelehnt.⁶⁸⁰

Die Gefahren des - bewussten oder unbewussten - Rückgriffs auf das Steuerrecht liegen darin begründet, dass Überlegungen übernommen werden, die im (Steuer)Strafrecht einfach keinen Raum haben können. Seltsamerweise wird immer wieder auf denselben tradierten Satz aus einem Urteil des Bundesgerichtshofs vom 16. Juni 1954⁶⁸¹ verwiesen, wo es heißt: *„Es würde der Gerechtigkeit widersprechen, wenn der Täter eines Steuervergehens nur deshalb Straffreiheit beanspruchen könnte, weil die Strafgerichte zu einer genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen außerstande sind, obwohl der Täter diesen Mangel gerade durch sein strafbares Verhalten selbst herbeigeführt hat.“*⁶⁸²

So emotional einleuchtend dieses Zitat auch erscheinen mag, enthält es gleichwohl strafprozessual betrachtet zwei gravierende Unrichtigkeiten.⁶⁸³

Erstens bedeutet die Unmöglichkeit der genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen natürlich nicht, dass nicht zumindest ein geringerer Betrag mit der strafprozessual erforderlichen Sicherheit festgestellt werden könnte. Liegt dieser feststellbare Betrag dann immer noch über dem, was der Angeklagte erklärt hat, so führt die Unmöglichkeit der genauen Feststellung des tatsächlichen Gesamtumfangs der Steuerhinterziehung nicht notwendigerweise zur Straffreiheit, sondern nur zu einer Verurteilung entsprechend dem nachweisbaren Umfang der Verfehlung.

Dies widerspricht aber nicht der Gerechtigkeit, sondern entspricht dem Grundsatz der

⁶⁷⁹ Teske, wistra 1988, 207, 209; *dies.*, Die Abgrenzung, S. 451 ff., 457 ff. Zur Darstellung der Grundsätze der Unabhängigkeit und der Gleichrangigkeit von Besteuerungs- und Strafverfahren vgl. nochmals o.: 2. Teil C II 2 a, b.

⁶⁸⁰ Teske, wistra 1988, 207, 209; *dies.*, Die Abgrenzung, S. 451 ff., 457 ff.; Blumers, wistra 1987, 1, 3 f.; Stypmann, wistra 1983, 95, 97; Joecks, wistra 1990, 52, 55; *ders.*, Steuerstrafrecht, S. 31; Suhr/Naumann/Bilsdorfer, Rn. 259; Spriegel, wistra 1987, 48, 55.

⁶⁸¹ BGH, Urteil v. 16. Juni 1954 3 StR 222/53, ZfZ 1955, 21, 23=NJW 1954, 1819 (nur Leitsatz).

⁶⁸² Vgl.: Lohmeyer, NJW 1959, 373, 374; Bilsdorfer, DSStZ 1982, 298, 299; Stypmann, wistra 1983, 95, 97; Pelchen, MDR 1982, 10 ff.; Suhr/Naumann/Bilsdorfer, Rn. 257.

⁶⁸³ Dazu auch: Blumers, wistra 1987, 1, 3; Klein, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 76 f.

vollen richterlichen Überzeugung. Ist der Strafrichter vom Vorliegen eines bestimmten Betrags überzeugt, den der Angeklagte danach zumindest hinterzogen hat, so ist dies eine „genaue Feststellung“ im Sinne des Strafprozessrechts, wenngleich der Betrag, den der Angeklagte tatsächlich hinterzogen hat, auch objektiv höher sein könnte.

Sollte der Bundesgerichtshof aber gemeint haben, es sei gerecht, die Besteuerungsgrundlagen nur annähernd festzustellen, so steht dies nicht mit geltendem Strafprozessrecht in Einklang: Ist sich der Richter bewusst, dass der ermittelte Betrag nur ungefähr stimmt und damit tatsächlich auch niedriger sein könnte, so kann er nicht von dessen Richtigkeit überzeugt sein.

Zweitens hat die Tatsache, dass der Angeklagte die Unmöglichkeit der genauen Sachverhaltsermittlung gegebenenfalls selbst herbeigeführt hat, für die Feststellung der Steuerhinterziehung und allgemein im Strafrecht keinerlei Argumentationswert.⁶⁸⁴ Eine Reduzierung des erforderlichen Beweismaßes ist im (Steuer)strafverfahren anders als im Besteuerungsverfahren in Fällen der Verletzung von abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten wie bereits ausgeführt nicht möglich.⁶⁸⁵

Im Besteuerungsverfahren erfolgte Schätzungen bzw. die auf ihrer Grundlage festgestellten Verkürzungsbeträge können nach alledem noch nicht einmal ein Indiz für das Steuerstrafverfahren darstellen, und zwar weder bei der Frage, ob überhaupt Steuern hinterzogen worden sind, noch bei der Frage in welcher Höhe sich eine eventuelle Steuerverkürzung bewegt. Es bleibt allerdings zu beachten, dass sie de facto in der strafbehördlichen und -gerichtlichen Praxis gleichwohl allzu oft als Indizien behandelt werden⁶⁸⁶, sei es, dass bei der Vornahme einer strafrechtlichen Anforderungen genügenden Schätzung auf das Ergebnis der Schätzung des Besteuerungsverfahrens „geschieft“ wird und dieses - wenn auch oft nur unbewusst - als etwaige Größenordnung im Hinterkopf herumgeistert, sei es, dass gar eine simple Übernahme ins Steuerstrafverfahren mit mehr oder minder groben sog. „Sicherheitsabschlägen“ erfolgt.

b) Tatsächliche Verständigung als Indiz für das Steuerstrafverfahren?

⁶⁸⁴ So auch: *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 77.

⁶⁸⁵ Vgl. dazu nochmals oben 2. Teil B III und 3. Teil B II 1 und 2.

Ebensowenig wie eine einseitige finanzbehördliche oder -gerichtliche Schätzung bzw. deren Ergebnisse taugt die tatsächliche Verständigung als belastendes Indiz für das Steuerstrafverfahren.

Der Abschluss einer den Sachverhalt festlegenden Verständigung im Besteuerungsverfahren lässt keine Rückschlüsse für das Steuerstrafverfahren auf eine etwaige Steuerhinterziehung, deren Umfang oder den erforderlichen subjektiven Tatbestand zu. Die der Wertung einer Verständigung als derartiges belastendes Indiz offensichtlich zugrunde liegende These, der Steuerpflichtige habe regelmäßig keinen anderen Grund, sich verbindlich über die Verwirklichung eines bestimmten Sachverhalts zu einigen, als den, dass er die Sachverhaltsverwirklichung kenne oder zumindest damit rechne⁶⁸⁷, ist weder belegbar noch besonders nahe liegend. Sie verkennt die Zwecke und Voraussetzungen einer tatsächlichen Verständigung im Kern.

Wie gezeigt werden Verständigungen über den Sachverhalt⁶⁸⁸ überhaupt nur bei mit zumutbarem Aufwand nicht mehr ermittelbaren tatsächlichen Gegebenheiten zugelassen, sie dienen insofern in erster Linie der Verfahrensökonomie und der Wahrung des Rechtsfriedens, da langwierige rechtliche Auseinandersetzungen mit ungewissem Ausgang für beide Seiten, Steuerbürger und Finanzbehörden, vermieden werden.

Aus dem Charakter der tatsächlichen Verständigung als Zweckmäßigkeitlösung, der ein beiderseitiges Nachgeben zugrunde liegt, ergibt sich zugleich, dass sie nur beschränkt oder gar nicht auf das wirkliche Geschehen hinzuweisen vermag. Von einer vollständigen Kongruenz zwischen dem vereinbarten und dem wirklichen Sachverhalt bis zum weiten Auseinanderklaffen ist beides vorstell- und vor allem nicht ausschließbar. Ein Indizschluss dergestalt, der Zustimmung des Steuerpflichtigen zu einer Verständigung im Besteuerungsverfahren wohne eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür inne, er habe Steuern verkürzt, kann damit im Steuerstrafverfahren nicht getroffen werden.

Weder steht mit der auch nur für einen strafverfolgungsbehördlichen bzw. -richterlichen

⁶⁸⁶ *Frotscher*, in: Schwarz, § 162 AO Rn. 50; *Marschall*, DStR 1979, 587 ff.; *Hild*, DB 1996, 2300 ff.; *Rengier*, BB 1985, 720 ff.

⁶⁸⁷ So *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 124, 128 und 130, der allerdings diese These selbst zumindest wieder relativiert und sich im Ergebnis ebenfalls gegen eine Wertung der tatsächlichen Verständigung als Indiz für die Verwirklichung einer Steuerhinterziehung wendet. Ähnlich: *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 323.

Indizschluss erforderlichen Wahrscheinlichkeit fest, ob der vereinbarte Sachverhalt sich auch tatsächlich so zugetragen hat, noch ob der Steuerpflichtige vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt hat^{689 690}.

Diesen rechtlichen Erwägungen zum Trotz gilt - wie schon soeben bezüglich der einseitigen finanzbehördlichen bzw. -gerichtlichen Schätzung festgestellt⁶⁹¹ - auch für die tatsächliche Verständigung: In der Praxis wird ihr häufig Indizwirkung zugemessen, d.h. die Strafverfolgungsbehörden bzw. -richter neigen dazu, aus dem gegenseitigen Nachgeben im Rahmen des Verständigungsabschlusses eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür abzuleiten, dass der Steuerpflichtige Steuern verkürzt hat und davon auch Kenntnis hatte.⁶⁹²

So kann es vorkommen, dass die Strafverfolgungsbehörde in einzelnen Fällen den zur Einleitung eines Strafverfahrens erforderlichen Anfangsverdacht im Sinne des § 152 Abs. 2 StPO aufgrund einer im Besteuerungsverfahren getroffenen Verständigung bejaht, indem sie das dafür erforderliche Vorliegen „zureichender tatsächlicher Anhaltspunkte“⁶⁹³ aus dem soeben beschriebenen Wahrscheinlichkeitsrückschluss ableitet.⁶⁹⁴

Führt die Strafverfolgungsbehörde zum Zeitpunkt der tatsächlichen Verständigung im

⁶⁸⁸ Nochmals: Verständigungen über reine Rechtsfragen sind nach der Rechtsprechung nicht zulässig, vgl. oben I. Teil E, daher werden sie in der Praxis nicht getroffen und können sich ergo auch nicht auf das Strafverfahren auswirken.

⁶⁸⁹ Mack, bei: Schmidt, StuW 1998, 278, 280, meint im Gegenteil sogar, der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren könne in geeigneten Fällen durchaus vorteilhaft im Hinblick auf das Steuerstrafverfahren sein. Da zwingende Voraussetzung für eine tatsächliche Verständigung die fehlende Aufklärbarkeit des Sachverhaltes sei, konterkariere die tatsächliche Verständigung die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung, die den (vollen) positiven Nachweis erfordere. Ebenso: Stahl, KÖSDI 1998, 11625, 11631; Streck, Die Steuerfahndung 1996, Rn. 763.

⁶⁹⁰ So i. Erg. auch: Dannecker, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 63 f., und wohl auch: Eich, Die tatsächliche Verständigung, S. 122 ff., 128. Anders Schmidt, DStR 1998, 1733, 1737, der - obgleich er damit seiner eigenen Argumentation a.a.O. widerspricht - einer tatsächlichen Verständigung indizielle Wirkung für das Steuerstrafverfahren zumessen will.

⁶⁹¹ S. nochmals 3. Teil B III 2 a.

⁶⁹² Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, 320; Mack, DStR 1991, 272; Bilsdorfer, INF 1991, 195 f.; Streck/Schwedhelm, DStR 1986, 713, 714.

⁶⁹³ Ein Anfangsverdacht i.S.v. § 152 Abs. 2 StPO kann damit zwar einerseits nicht nur auf Vermutungen begründet werden, sondern erfordert das Vorliegen konkreter Tatsachen, aus denen sich die Möglichkeit der Verwirklichung eines Straftatbestandes ergibt. Andererseits hat er aber nicht die Wahrscheinlichkeit einer späteren Verurteilung (wie etwa der „hinreichende Verdacht“ i.S.v. § 203 StPO) und erst recht nicht die große Wahrscheinlichkeit dafür (wie der „dringende Tatverdacht“ i.S.v. § 112 Abs. 1 StPO) zur Voraussetzung. Dazu statt vieler nur: Meyer-Göfner, § 152 StPO Rn. 4, § 203 StPO Rn. 2; § 112 StPO Rn. 5 ff., jeweils m.v.w.N.; OLG München, Beschluss v. 3. April 1985 2 Ws 232/85, NStZ 85, 549, 550.

⁶⁹⁴ Dannecker, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 65; Kohlmann, § 385 AO Rn. 10; Eich, Die tatsächliche Verständigung, S. 123 ff.

Besteuerungsverfahren bereits ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren gegen den Steuerpflichtigen, so besteht die Gefahr, dass sie aufgrund des Abschlusses der Verständigung einen „hinreichenden Tatverdacht“ im Sinne des § 203 StPO für gegeben hält und infolgedessen „genügenden Anlass“ für eine Anklageerhebung oder einen Strafbefehlsantrag sieht, §§ 385, 400 AO, 170 Abs. 1, 470 Abs. 1 StPO⁶⁹⁵ ⁶⁹⁶.

Im äußersten Fall könnte eine im Besteuerungsverfahren erfolgte tatsächliche Verständigung sogar das Strafgericht bei seiner Überzeugungsbildung beeinflussen und sich somit unmittelbar auf den Ausgang des strafrechtlichen Hauptverfahrens auswirken.⁶⁹⁷ Zwar wird kein Strafrichter die zur Verurteilung nötige Gewissheit⁶⁹⁸ der Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung durch den Angeklagten allein auf die Tatsache stützen, dass dieser sich mit der Finanzbehörde verbindlich über das Vorliegen eines bestimmten Sachverhaltes geeinigt hat. Dennoch ist die Versuchung auch für das Strafgericht groß, die tatsächliche Verständigung als Indiz für eine Steuerhinterziehung zu werten, insbesondere wenn sie mit weiteren darauf hindeutenden Indizien zusammentrifft und sich auf diese Weise der mitunter schwierige Nachweis der steuerlichen Verfehlung erleichtern lässt.⁶⁹⁹

Dabei gilt: Je substantiiertes und detaillierter die tatsächliche Verständigung ausfällt, desto größer ist die Gefahr, dass sie von den Strafbehörden und -gerichten als derartiges Indiz einer Steuerhinterziehung einqualifiziert und ins Strafverfahren

⁶⁹⁵ Bieten die Ermittlungen „genügenden Anlass zur Erhebung der öffentlichen Klage“, so schließt die Strafverfolgungsbehörde das Ermittlungsverfahren durch Einreichung einer entsprechenden Anklageschrift bei dem zuständigen Gericht, § 170 Abs. 1 StPO (bzw. in weniger gravierenden Fällen, in denen sie eine Hauptverhandlung nicht für erforderlich hält, durch Antrag auf Erlass eines Strafbefehls, § 407 Abs. 1 StPO). „Genügenden Anlass“ i.S.d. Vorschrift bieten die Ermittlungen, wenn der Beschuldigte einer Straftat „hinreichend verdächtig“ ist, denn nur dann wird die öffentliche Klage das Zwischenverfahren, §§ 199 ff. StPO, überdauern und das Strafgericht die Eröffnung des Hauptverfahrens beschließen, §§ 203, 207 StPO. „Hinreichender Tatverdacht“ i.d.S. ist wiederum gegeben, wenn der Beschuldigte nach dem ermittelten Sachverhalt mit einiger Wahrscheinlichkeit einen Straftatbestand rechtswidrig und schuldhaft verwirklicht hat, ohne dass Strafausschließungsgründe bestehen bzw. ein Strafverfolgungshindernis eingreift. Dazu etwa: *Meyer-Goßner*, § 170 StPO Rn. 1, § 203 StPO Rn. 2; BGH, Urteil vom 18. Juni 1970 III ZR 95/68 (LG Nürnberg), NJW 1970, 1543 f.; *Fluck*, NJW 01, 202; *Lüttger*, GA 1957, 193 ff.; *Pfeiffer*, § 203 Rn. 1, 2.

⁶⁹⁶ *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, S. 65; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 10; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 125 ff.

⁶⁹⁷ *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, S. 65; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 10; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 130.

⁶⁹⁸ Nochmals: „Gewissheit“ in diesem Sinne setzt voraus, dass der Angeklagte nach Auffassung des Strafrichters mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit den Straftatbestand verwirklicht hat. Erforderlich ist dafür ein nach der Lebenserfahrung ausreichendes Maß an Sicherheit, demgegenüber vernünftige Zweifel nicht mehr aufkommen. Dazu bereits oben: 2. Teil B III und 3. Teil B II, sowie statt vieler noch: BGH, Urteil v. 8. Januar 1988 2 StR 551/87 (LG Gießen), MDR 1988, 425; *Meyer-Goßner*, § 261 StPO Rn. 2.

⁶⁹⁹ *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, S. 65; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 10; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 88 und S. 130; *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 48, 49, 50.

übernommen wird.⁷⁰⁰

Auch kann eine inhaltlich übertrieben genaue Verständigung die Strafbehörden zu weiteren Ermittlungen in eine bestimmte Richtung veranlassen; aus Sicht des Steuerpflichtigen und seines Beraters sollte es hier unbedingt vermieden werden, „schlafende Hunde zu wecken“.⁷⁰¹ Gleichwohl darf die tatsächliche Verständigung andererseits auch nicht zu dürftig abgefasst sein. Es muss schon zum Ausdruck kommen, welcher Sachverhalt nicht oder nur schwierig aufklärbar ist und warum.

Sodann ist der derjenige Sachverhalt darzustellen und zahlenmäßig zu beziffern, auf den sich die Beteiligten geeinigt haben.⁷⁰² Auf diese Weise werden die tatbestandlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen der tatsächlichen Verständigung dokumentiert.⁷⁰³

c) Konsequenzen aus der „faktischen Indizwirkung“ von akzeptierten Schätzungsergebnissen bzw. der tatsächlichen Verständigung für das Vorgehen des Steuerpflichtigen und seines Beraters

Für den Steuerpflichtigen und seinen Berater stellt sich angesichts der beschriebenen faktischen Auswirkungen, die eine im Besteuerungsverfahren getroffene tatsächliche Verständigung auf das Steuerstrafverfahren haben kann, die Frage, wie am besten vorzugehen ist. Zum einen gilt es zu verhindern, dass die Ermittlungsorgane bzw. der Strafrichter den Abschluss der Verständigung als belastendes Indiz für eine Steuerhinterziehung werten, zum anderen sollte aber die Möglichkeit einer schnellen und einvernehmlichen Erledigung des Besteuerungsverfahrens, gegebenenfalls sogar einer kooperativen Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, offengehalten und sorgfältig ins Kalkül gezogen werden.

Eich hat „aus den Gefahren, die eine vorzeitige Verständigung für das Strafverfahren mit

⁷⁰⁰ Dannecker, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 65; Streck, Die Steuerfahndung, Rn. 781, 783; Stahl, KÖSDI 1998, 11625, 11631.

⁷⁰¹ Stahl, KÖSDI 1998, 11625, 11631; ähnlich auch: Rückel, NSTZ 1987, 297, 299. Dies gilt insbesondere auch für den Fall, dass die angestrebte Einigung scheitern sollte. Gegebenenfalls können vom Steuerpflichtigen gegebene Sachverhaltshinweise weitere eigenständige - für ihn unangenehme- Ermittlungen der Finanz- oder Strafverfolgungsorgane befördern.

Zum taktischen Vorgehen bei der Vereinbarung einer tatsächlichen Verständigung mit der Finanzbehörde im Hinblick auf die Vermeidung ungewollter steuerstrafrechtlicher Konsequenzen, s. sogleich 3. Teil B III 2 c (direkt im Anschluss).

⁷⁰² Dannecker, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 65; Stahl, KÖSDI 1998, 11625, 11631.

sich bringen kann“ gefolgert, „dass der Steuerpflichtige das Steuerverfahren nicht durch eine tatsächliche Verständigung zum Abschluss bringen sollte, wenn ein Steuerstrafverfahren droht bzw. ein bereits eingeleitetes Steuerstrafverfahren noch nicht abgeschlossen ist.“⁷⁰⁴ Der Steuerpflichtige und sein Strafverteidiger könnten es nicht darauf ankommen lassen, ob Strafrichter oder Strafverfolgungsorgane beide - rechtlich selbständige - Verfahren, auch objektiv selbständig durchführten oder ob sie die Ergebnisse des Steuerverfahrens in das Strafverfahren hineinrügen. Deshalb komme eine tatsächliche Verständigung aus Sicht des Steuerpflichtigen abgesehen von einzelnen Ausnahmefällen grundsätzlich nur in Betracht, wenn entweder ein Strafverfahren nicht drohe oder schon erledigt sei bzw. gleichzeitig mit ihr erledigt werde.⁷⁰⁵

Der Auffassung von *Eich* kann jedoch nur zum Teil zugestimmt werden.

Richtig ist sicher, dass die gleichzeitige Erledigung beider Verfahren - möglichst im Vorfeld des strafrechtlichen Hauptverfahrens - für alle Beteiligten am günstigsten ist. Gelingt bereits in diesem Stadium eine umfassende Erörterung des Sach- und Streitstandes und im Anschluss daran eine einvernehmliche Festlegung des weiteren Ablaufs des Besteuerungs- wie auch des Steuerstrafverfahrens, so können beide Verfahren schnell und ökonomisch beendet werden.

Eine derartige „kooperative Gesamtlösung“ setzt aber zunächst voraus, dass alle an der Abwicklung der Verfahren Beteiligten bereit und in der Lage sind, sich zu einem Gespräch zusammenzufinden.

Eine schriftliche Erörterung der Rechtslage und der verschiedenen Standpunkte macht wenig Sinn, da erst die Unmittelbarkeit von Rede und Gegenrede und das im Rahmen des persönlichen Umgangs gefasste Vertrauen den Nährboden für eine einverständliche Abwicklung der Verfahren bilden wird. An einem derartigen Gesprächstermin sollten, neben dem Steuerpflichtigen und seinem Steuerberater und/oder seinem Strafverteidiger, der Sachgebietsleiter der Veranlagungsstelle, derjenige der Strafsachenstelle und möglichst auch der zuständige Staatsanwalt teilnehmen, sowie in

⁷⁰³ *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11631. Zu den Wirksamkeitsvoraussetzungen einer tatsächlichen Verständigung, s.o. 1. Teil F.

⁷⁰⁴ *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 131.

⁷⁰⁵ *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 131; ähnlich auch: *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 311.

schwierigen Fällen am besten auch der Vorsteher der Finanzbehörde.

Im Verlauf der Besprechung können die Standpunkte der Beteiligten abgeklopft und angenähert werden, um schließlich eine bestimmte Vorgehensweise im Hinblick auf die Ergebnisfindung in beiden Verfahren auszuhandeln.

Am Ende kann im Besteuerungsverfahren eine tatsächliche Verständigung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Veranlagungssachgebietsleiter und im Steuerstrafverfahren eine Einstellung nach § 153, 153 a StPO oder der Antrag auf Erlass eines Strafbefehls über eine bestimmte Geldstrafe nach § 407 StPO vereinbart sein.

Da die Finanzbehörde bzw. die Staatsanwaltschaft nur bei geringfügigen Steuerhinterziehungen das Strafverfahren gemäß §§ 398 AO, 153 StPO ohne Zustimmung des Gerichts einstellen kann, eine Einstellung nach § 153 a StPO oder der Erlass eines Strafbefehls dagegen stets der richterlichen Mitwirkung bedarf, sollte gegebenenfalls in insoweit problematischen Fällen vorab Kontakt mit dem Gericht aufgenommen und seine Auffassung zur angestrebten Verfahrensweise ausgelotet werden. Wenn mit der erforderlichen Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass die geplante Vorgehensweise auch die nötige Billigung des Gerichts finden und daher aus Sicht der Steuerpflichtigen tatsächlich zu dem von ihm akzeptierten Ergebnis führen wird, kann eine tatsächliche Verständigung mit der Finanzbehörde getroffen werden, ohne dass von ihr negative Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren zu befürchten wären.⁷⁰⁶

Entgegen *Eich* muss aber auch wenn die Umstände für eine tatsächliche Verständigung nicht so optimal sind, wie sie soeben dargestellt wurden, nicht generell auf eine einvernehmliche Verfahrensbeendigung verzichtet werden.

Gelingt es etwa dem Steuerpflichtigen und seinem Berater/Strafverteidiger nicht, die zuständigen Sachgebietsleiter sowohl der Veranlagungs- als auch der Straf- und Bußgeldsachenstelle für die Teilnahme an einem gemeinsamen Erörterungstermin zu gewinnen, mangelt es an der Beteiligung der mit der Steuerstrafsache befassten Staatsanwaltschaft, oder lässt sich im Vorfeld nicht (gegebenenfalls informell) abklären, ob der einzubindende Strafrichter „mitzieht“, so bedeutet dies nicht das eine tatsächliche Verständigung von vornherein untunlich wäre.

Es empfiehlt sich dann vielmehr, die tatsächliche Verständigung im Besteuerungs-

verfahren unter Vorbehalt abzuschließen.⁷⁰⁷ Denkbarer Vorbehalt könnte etwa sein, dass das Steuerstrafverfahren in einer bestimmten Weise Erledigung findet, insbesondere ein bestimmtes Strafmaß nicht überschritten wird, oder dass im Steuerstrafverfahren auf der Grundlage eines bestimmten Sachverhaltes entschieden wird, der mit dem im Besteuerungsverfahren festgelegten Sachverhalt ganz oder nur in bestimmten Teilen übereinstimmt.⁷⁰⁸

Auch wenn bereits das strafrechtliche Hauptverfahren eingeleitet wurde, kann mittels des Abschlusses der Verständigung unter Vorbehalt vermieden werden, dass sich die Einigung mit der Finanzbehörde negativ auf die strafrichterliche Entscheidung auswirkt. Durch den Vorbehalt gibt die Verteidigung das Druckmittel des noch offenen Steuerverfahrens⁷⁰⁹ gegenüber der Steuerfahndung nicht endgültig aus der Hand, denn wenn der Vorbehalt, unter dem die Verständigung steht, nicht eintritt, so ist auch die einvernehmliche Festlegung des Sachverhalts und der darauf beruhende Abschluss des Besteuerungsverfahrens hinfällig.⁷¹⁰

Allerdings muss, sofern der Ausgang des Steuerstrafverfahrens sich über die Bekanntgabe der Steuerbescheide hinzieht, die auf dem Sachverhalt beruhen, der mittels der vorbehaltsbehafteten Verständigung festgelegt worden ist, sicherheitshalber Einspruch gemäß §§ 347 ff. AO eingelegt werden, um den Vorbehalt nicht leer laufen zu lassen.⁷¹¹

Zur Erinnerung: Da die tatsächliche Verständigung die Ungewissheit über das Vorliegen eines bestimmten Sachverhalts beseitigt hat, kann die darauf basierende

⁷⁰⁶ *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 132; *Kohlmann*, § 385 AO Rn. 311.

⁷⁰⁷ *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11630 *Salditt* bei: *Schmidt*, StuW 1998, 278, 280; BFH 1996 II, 625; *Dannecker*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 47, 70.

⁷⁰⁸ Je nachdem, worüber sich die Parteien sich im Besteuerungsverfahren einigen können und welche Ziele sie im Hinblick auf das Steuerstrafverfahren verfolgen, kann auch der Vorbehalt ausfallen. Vgl. nochmals: *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11628, 11630; *Salditt*, bei: *Schmidt*, StuW 1998, 278, 280; BFH 1996 II, 625

⁷⁰⁹ Als „Druckmittel“ kann die Zustimmung des Steuerpflichtigen zu einer tatsächlichen Verständigung unter dem Aspekt gesehen werden, dass die Finanzbehörden in der Regel weniger Interesse an der Durchführung eines Steuerstrafverfahrens haben, als vielmehr an der möglichst vollständigen Steuererfassung und -erhebung (vgl. dazu auch bereits die Ausführungen über die Tendenz der Betriebsprüfer, im Rahmen der Außenprüfung ein möglichst unbelastetes Prüfungsklima zu erhalten, oben 2. Teil C I 3 a). Es liegt daher im Interesse der Finanzbehörden, dem Steuerpflichtigen die Beendigung seines Steuerstrafverfahrens, für den Fall in Aussicht zu stellen, dass er im Besteuerungsverfahren an einer Verständigung mitwirkt, in der die Verwirklichung eines bestimmten Sachverhalts festgeschrieben wird. Vgl. dazu: *Dannecker*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 47, 69; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 125 f; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 23 f.

⁷¹⁰ *Mack*, bei: *Schmidt*, StuW 1998, 278, 280 f., *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11628, 11630; *Streck*, Die Steuerfahndung 1996, 763.

⁷¹¹ So auch: *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11630.

Veranlagung nicht vorläufig nach § 165 AO erfolgen.⁷¹²

Würde also kein Rechtsbehelf eingelegt, so erlangte die Steuerfestsetzung dementsprechend zu gegebener Zeit Bestandskraft; der Vorbehalt in der tatsächlichen Verständigung wäre hinfällig, weil er die gewünschte Absicherung nicht mehr bringen könnte. Wird hingegen Einspruch eingelegt, so gilt: Erfüllt sich der Vorbehalt unter dem die tatsächliche Verständigung abgeschlossen wurde, so ist diese insofern unbeschränkt wirksam und der auf dem in ihr festgelegten Sachverhalt basierende Feststellungs- bzw. Veranlagungsbescheid rechtmäßig.⁷¹³ Der Einspruch ist dann ergo unbegründet und sollte daher sobald feststeht, dass der Vorbehalt sich erfüllt, vom Steuerpflichtigen zurückgenommen werden, andernfalls wird er abgewiesen.⁷¹⁴ Erfüllt sich der Vorbehalt nicht, so ist die darunter geschlossene Verständigungsvereinbarung unwirksam und kann deshalb keine Rechtsgrundwirkung mehr in Bezug auf den Steuerbescheid entfalten. Die Entscheidung im Besteuerungsverfahren bleibt offen; der Vorbehalt, mit dem die Verständigung versehen worden ist, erfüllt seinen Zweck.

Noch deutlicher ist dem Vorschlag *Eichs* zu widersprechen, anstelle des Abschlusses einer - nach seiner Meinung von Anbeginn des strafrechtlichen Hauptverfahrens unvorteilhaften - tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren, biete sich eher ein „echtes“ Geständnis und die freiwillige Nachzahlung der verkürzten Steuern an, verbunden mit der Bitte um eine milde Bestrafung.⁷¹⁵

Nicht nur würde damit der Sachverhalt offen präsentiert und die Möglichkeit einer einvernehmlichen Lösungsfindung mittels tatsächlicher Verständigung für das Besteuerungsverfahren zerstört, sondern gegebenenfalls auch jegliche wirksame Verteidigungsstrategie untergraben.⁷¹⁶

Fazit: Ob den Beteiligten mit einer Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und

⁷¹² Siehe oben 1. Teil G und von *Wedelstädt*, AO-StB 2001, 190, 192.

⁷¹³ Vgl. zur Rechtsgrundwirkung einer wirksamen tatsächlichen Verständigung oben 1. Teil G I und II.

⁷¹⁴ Vgl. auch zur Unbegründetheit eines Rechtsbehelfs gegen einen Steuerbescheid, der auf einem Sachverhalt basiert, welcher einvernehmlich mittels wirksamer tatsächlicher Verständigung festgelegt worden ist, wiederum oben 1. Teil G I und II.

⁷¹⁵ So auch der steuerstrafrechtliche Abschnitt des sog. Bielefelder Formulars, vgl. oben Fn. 634, sowie *Streck*, *StuW* 1993, 366, 370.

⁷¹⁶ Ebenso ablehnend: *Mack*, bei: *Schmidt*, *StuW* 1998, 281; *Salditt*, *StuW* 1998, 283 f.; *ders.*, bei: *Schmidt*, *StuW* 1998, 280.

Steuerstrafverfahren besser gedient ist, als mit einer getrennten, zeitlich nacheinander erfolgenden Abhandlung, lässt sich nicht generell, sondern nur bei Betrachtung der Umstände des einzelnen Falles beurteilen. Insbesondere spielt dafür die Frage, wieweit das Strafverfahren bereits gediehen ist und ob das Gericht bereits nach §§ 203, 207 StPO die Eröffnung des Hauptverfahrens beschlossen hat, für sich betrachtet nicht die entscheidende Rolle.

Um abzusichern, dass Akteure des Steuerstrafverfahrens, die an der Verständigung im Besteuerungsverfahren nicht mitgewirkt haben, diese nicht als negatives Indiz werten, ist beraterliches Fingerspitzengefühl bei ihrer Ausformulierung gefragt⁷¹⁷ und gegebenenfalls mit einer Vereinbarung unter bestimmten Vorbehalten zu arbeiten.⁷¹⁸

Eine beide Verfahren zu einvernehmlichen Abschlüssen führende Verständigung unter Mitwirkung aller, deren Beteiligung jeweils erforderlich ist, möglichst bereits im Stadium des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens, kann sicherlich eine zweckmäßige Lösung sein und der Interessenlage des Steuerpflichtigen und unter Umständen auch der der Finanz- sowie der Strafverfolgungsbehörden am besten entsprechen.

Der Steuerpflichtige wird eine derartige Gesamtbereinigung insbesondere dann anstreben, wenn es ihm vor allem um Klarheit hinsichtlich der Höhe der nachzuzahlenden Steuer, der (Hinterziehungs-)zinsen und der Strafe geht.

Die im Vergleich zu einer etwaigen Steuernachzahlungsverpflichtung in aller Regel als wesentlich schwerwiegender empfundene Last einer potentiellen Bestrafung, insbesondere wenn nicht nur eine Geld-, sondern auch eine Freiheitsstrafe im Raum steht, wird durch die Einbeziehung der strafrechtlichen Seite kalkulierbar, und kann, wenn die Vereinbarung aus Sicht des Steuerpflichtigen entsprechend günstig gestaltet wird, abgemildert oder ganz ausgeschlossen werden.

Die Einbeziehung der strafrechtlichen Seite verbreitert somit die Verhandlungsmasse; der bei der strafrechtlichen Sanktion bestehende erhebliche Ermessensspielraum kann im Sinne aller Beteiligten verengt werden, um beide Verfahren ökonomisch und unter Erhaltung des Rechtsfriedens zum Abschluss zu bringen.

Auch die Finanz- und Strafbehörden bzw. -richter werden sich einer Gesamtbereinigung

⁷¹⁷ Dazu sogleich (im Rahmen dieses Gliederungspunktes) mehr.

⁷¹⁸ Vgl. soeben (im Rahmen dieses Gliederungspunktes).

nicht verschließen, wenn sie sich auf diese Weise schwierige und kaum Erfolg versprechende Ermittlungsarbeit sparen bzw. umfangreiche und langwierige Gerichtsverfahren umgehen können, an denen sie zur Vermeidung unnötiger Belastung der Justiz ebenso wenig wie der Steuerpflichtige interessiert sein können.

Kann eine tatsächliche Verständigung nicht unter Mitwirkung der für die Entscheidung im Steuerstrafverfahren erforderlichen Amtsträger getroffen werden, so ist sie - falls sie nur dann Wirksamkeit erlangen soll, wenn auch das Strafverfahren einen bestimmten Verlauf nimmt bzw. zu einem vorherbestimmten Abschluss gelangt - unter einen entsprechenden Vorbehalt zu stellen. Dadurch ist wie im Rahmen einer „echten Gesamtbereinigung“⁷¹⁹ gewährleistet, dass entweder nicht nur das Besteuerungsverfahren isoliert, sondern auch das Steuerstrafverfahren der einvernehmlichen Antizipation folgt, oder aber beide Verfahren konventionell streitig geführt werden, ohne dass eine Seite von den herausgearbeiteten Vorteilen einer kooperativen Lösung profitieren könnte. Solange nicht feststeht, dass dasjenige eintritt, was Inhalt des Vorbehalts ist, sollte der Steuerpflichtige darauf achten, dass der auf der Verständigung beruhende Steuerbescheid nicht bestandskräftig wird; um letzteres zu verhindern, muss er gegebenenfalls vorsichtshalber Einspruch gegen den Steuerbescheid einlegen.

Ist die Verhandlungsposition des Steuerpflichtigen allerdings schwach und/oder versucht die Finanzbehörde ihre Zustimmung zu einer bestimmten Erledigung des noch offenen Steuerstrafverfahrens als Druckmittel zu benutzen, um überzogene steuerliche Forderungen durchzusetzen⁷²⁰, kann aus Sicht des Steuerpflichtigen eine Beibehaltung

⁷¹⁹ I.e. eine solche, an der alle maßgeblichen Akteure des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahren teilnehmen und zugleich eine Übereinkunft erzielen, welcher steuerliche Sachverhalt jeweils zu Grunde gelegt werden soll und zu welchen Ausgängen die beiden Verfahren daraufhin geführt werden.

⁷²⁰ Theoretisch dürfte es eine derartige Instrumentalisierung des Steuerstrafverfahrens als Druckmittel der Finanzbehörde gegen den Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren gar nicht geben. Eine tatsächliche Verständigung, die mittels einer solchen Druckausübung zustande kommt, wäre wegen Verstoßes gegen das sog. Koppelungsverbot nichtig (bzw. nach a. A. zumindest anfechtbar), vgl. oben I. Teil H I m.v.N. Praktisch wird es sich kaum vermeiden lassen, dass ein anhängiges Steuerstrafverfahren der Finanzbehörde die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen über den Abschluss einer tatsächlichen Verständigung erleichtert, weil letzterer versuchen wird über eine Einigung im Besteuerungsverfahren auch eine günstigere Ausgangsposition für das Steuerstrafverfahren zu erlangen. Umgekehrt kann ein noch offenes Besteuerungsverfahren ja oftmals auch die Verhandlungsposition des Steuerpflichtigen stärken, in Bezug auf eine Verständigung, die den einvernehmlichen Abschluss des anhängigen Steuerstrafverfahrens miteinbezieht. Wenn teilweise vertreten wird, schon die bloße Möglichkeit, dass ein anhängiges Steuerstrafverfahren die Entscheidung des Steuerpflichtigen beeinflusst hat, ob und gegebenenfalls unter welchen Bedingungen er einer tatsächlichen Verständigung zustimmt, reiche für eine ohne weiteres zur Nichtigkeit der Einigung führende unstat-

der strikten Trennung der beiden Verfahren angeraten sein. Eine getrennte Abhandlung der beiden Verfahren, in deren Rahmen zunächst das Besteuerungsverfahren auf der Grundlage einer vorgezogenen tatsächlichen Verständigung einvernehmlich zum Abschluss gebracht wird, kann sich bei taktisch geschicktem Vorgehen für den Steuerpflichtigen durchaus als vorteilhaft erweisen.

Zwar gibt die Verteidigung damit ihrerseits das Druckmittel des noch offenen Besteuerungsverfahrens⁷²¹ gegenüber der Steuerfahndung aus der Hand.

Jedoch kann die steuerliche Einigung auf eine tatsächliche Verständigung mit ihrer zwingenden Voraussetzung der fehlenden Aufklärbarkeit des steuerlichen Sachverhaltes letztlich die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung konterkarieren, die ja stets den (vollen) positiven Nachweis erfordert.⁷²²

Insbesondere wenn der Steuerberater oder -anwalt schon im Besteuerungsverfahren darauf achtet, eigene tatsächliche Hypothesen kreativ als lediglich „mögliche“ Sachverhalte zur Diskussion zu stellen⁷²³, dafür Sorge trägt, dass die in der Verständigung festgeschriebenen Besteuerungsgrundlagen sich als Ergebnis einer spekulativ gegriffenen Schätzung oder eines Rückgriffs auf eine Beweisregel gegen den Steuerpflichtigen (z.B. §§ 90 Abs. 2 S. 3, 159, 160 AO) darstellen, und es schafft, die Beteiligten zu der schriftlichen Klarstellung zu bewegen, dass der Vereinbarung lediglich Wahrscheinlichkeitsmaßstäbe zugrunde liegen, sollte sich zumindest die Gefahr, dass die Verständigung im Steuerstrafverfahren als Indiz zu Lasten des Steuerpflichtigen

hafte behördliche Einflussnahme aus - so OFD Hannover, Verfügung vom 02. Juli 1992, Stbg. 1993, 34; OFD Frankfurt, Verfügung vom 12. April 2000 M S 0223 A-5-StII 42, DStR 2000, 1476, AO-Handbuch 2001, 298, 300 - so kann dem nicht gefolgt werden. Finanzbehörde und Steuerpflichtiger versuchen natürlich je nach Verhandlungsstand und ihrer jeweiligen -taktik auf einen möglichst weitgehenden Niederschlag der jeweils eigenen Vorstellungen in der Einigung hinzuwirken. Dass im Rahmen einer kooperativen Gesamtbereinigung dabei auf Besteuerungs- und Strafverfahren gleichzeitig geachtet werden muss und Zugeständnisse einer Seite in einem der beiden Verfahren u.U. durch Nachgeben der anderen Seite im gleichen oder aber im jeweils anderen Verfahren „erkauft“ werden, ist nicht zu leugnen und der Verständigung als gegenseitigem Entgegenkommen immanent. Wer das Koppelungsverbot so streng interpretiert, wie die soeben abgelehnte Auffassung, muß sich bewusst sein, dass damit faktisch jedwede zeitgleiche einvernehmliche Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren ausgeschlossen wird; ein Ergebnis, das den Gegenheiten und Anforderungen der Praxis diametral widerspricht. Die Grenze zu unzulässigem Drohverhalten ist allerdings fließend und jeweils anhand der Umstände des Einzelfalles zu ziehen. So mögen z.B. bei nicht beratenen Steuerpflichtigen für die Finanzbehörde strengere Maßstäbe anzulegen sein, als wenn auf beiden Seiten erfahrene und entsprechend abgeklärte Verhandlungsexperten um eine Gesamtbereinigung „feilschen“ und dabei in gewissem Rahmen wechselseitig Druck ausüben und erfahren. Dazu ähnlich: *Streck*, Stuw 1993, 366, 370.

⁷²¹ Vgl. oben i.R.d. Gliederungspunktes.

⁷²² *Mack*, bei: *Schmidt*, Stuw 1998, 281; *Stahl*, KÖSDI, 11625, 11631; *Streck*, Die Steuerfahndung, Rn. 763. Dahin gehend auch: *Salditt*, bei: *Schmidt*, Stuw 1998, 280.

⁷²³ Dies ist ihm im Übrigen schon zum Ausschluss einer eigenen Strafbarkeit wegen Beteiligung an einer Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen anzuraten, vgl. dazu unten: 3. Teil B III 4 b.

gewertet wird, auf ein Minimum reduzieren bzw. gänzlich ausschließen lassen.⁷²⁴

Wenn ferner erfolgreich darauf hingewirkt werden kann, dass in der Verständigung möglichst komplizierte Sachverhalte festgeschrieben werden, können dadurch Zweifel am strafrechtlichen Vorsatz des Steuerpflichtigen geweckt bzw. verstärkt werden. Gelingt es schließlich sogar, steuerliche Sachverhalte zeitlich als über fünf Jahre zurückliegend einordnen zu lassen, so dass die strafrechtliche Verjährung bereits eingetreten sein kann, während die steuerliche Festsetzungsverjährung von zehn Jahren noch unvollendet ist, so kann sich die Vorwegnahme der Verständigung im Besteuerungsverfahren, wenn aus ihr (dann gegebenenfalls gewollte) Rückschlüsse für das Steuerstrafverfahren gezogen werden, auch nur positiv auf dessen Ausgang auswirken.⁷²⁵

Alles in allem bleibt festzustellen, dass der Steuerpflichtige gut beraten ist, die Entscheidung, ob, wann und inwiefern in seinem Fall eine tatsächliche Verständigung angestrebt werden sollte, unter Hinzuziehung eines erfahrenen Strafverteidigers zu treffen, der in der Lage ist, alle gegebenen Umstände abzuwägen und insbesondere auch die zu erwartenden Verhaltensweisen der Gesprächspartner prognostizieren kann. Die Verhandlungsführung erfordert einerseits ein nicht geringes Maß gegenseitigen Grundvertrauens und beiderseitige Verständigungsbereitschaft, andererseits kann eine voreilige Offenbarung von Verhandlungspositionen hinsichtlich bestimmter tatsächlicher Gegebenheiten oder sogar allein die Bereitschaft, über eine einvernehmliche Lösung zu verhandeln, weitere Ermittlungen der Finanz- und Strafbehörden nach sich ziehen.

Wenn diese Behörden sich besonders eindringlich um eine kooperative Lösung bemühen, so kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass noch Lücken in der Beweisführung bestehen; Einschüchterungsversuchen oder Drängen sollte daher niemals unreflektiert nachgegeben werden. Im Einzelfall kann ein bloßes Abwarten

⁷²⁴ *Salditt*, bei: *Schmidt*, *StuW* 1998, 280, sowie, *StuW*, 1998, 283 f., hat vor dem Hintergrund der Unterschiede und faktischen Wechselwirkungen zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren von ihm als „golden rules“ bezeichnete Vorgehensmaximen für die Steuerstrafverteidigung entwickelt, welche beraterliche bzw. anwaltliche Bemühungen wie die hier dargestellten ausdrücklich nahe legen.

Im Übrigen entspricht die Einhaltung dieser Grundprinzipien auch den Eigeninteressen des steuerlichen Beraters, vermeidet er damit doch das Risiko, selbst Gehilfe oder Mittäter einer Steuerhinterziehung zu werden, vgl. dazu 3. Teil B III 5.

⁷²⁵ Auch derartige Vorgehen entspricht den genannten „golden rules“ der Steuerstrafverteidigung, vgl. *Salditt*, bei: *Schmidt*, *StuW* 1998, 280; *ders.*, *StuW* 1998, 283.

seitens des Steuerpflichtigen schon deshalb empfehlenswert sein, weil im Laufe der Zeit mit zunehmender Arbeitsbelastung der Finanzbehörden (etwa wenn die Sachbearbeitung wechselt und erneute Einarbeitung erforderlich wird, größere bzw. wichtigere Fälle nachfolgen oder sich die Aufklärung als schwieriger und langwieriger erweist, als ursprünglich veranschlagt) auch deren Kompromissbereitschaft steigt, und dies zu wachsenden Chancen durch eine Verständigung führt.⁷²⁶

3. Die tatsächliche Verständigung bzw. die mit ihr verbundene Schadenswiedergutmachung als Strafmilderungsgrund gemäß § 46 Abs. 2 StGB

Grundlage der Strafzumessung ist gemäß § 46 Abs. 1 StGB die Schuld des Täters, welche sich anhand des Maßes des für die Tat zu machenden Vorwurfs bestimmt.⁷²⁷ Der Begriff der „Tat“ umfasst dabei nicht nur die zur Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes führende Handlung, sondern auch die Begleitumstände davor, währenddessen und danach, soweit sie in Beziehung zum tatrelevanten Verhalten des Täters stehen.⁷²⁸ § 46 Abs. 2 StGB enthält einzelne Strafzumessungsfaktoren.⁷²⁹

Fraglich ist, ob die Vereinbarung oder die Erfüllung einer tatsächlichen Verständigung sich mindernd auf die Schuld des Steuerpflichtigen auswirken kann.

Dazu müsste darin z.B. sein Bemühen um Tataufklärung, Schadenswiedergutmachung und/oder Ausgleichsfindung mit dem Verletzten zum Ausdruck kommen. Wäre dies der Fall, so könnte dadurch beispielsweise die Anwendbarkeit der §§ 153, 153 a StPO, die beide das Merkmal der „geringen Schuld“ voraussetzen, begünstigt, oder etwa die Höhe der Geldstrafe bei einem Strafbefehl beeinflusst werden. Nach Ansicht von *Eich* stellt die Mitwirkung des Steuerpflichtigen am Zustandekommen einer tatsächlichen Verständigung als solche keinen Strafmilderungsgrund i.S.v. § 46 Abs. 2 StGB dar.

Die tatsächliche Verständigung stelle als Vergleich lediglich eine Zweckmäßigkeit-

⁷²⁶ Dahingehend auch: *Mack*, bei: Schmidt, StW 198, 278, 281; *Dannecker*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, 47, 70.

⁷²⁷ BGH, Urteil v. 1. Juni 1983 3 StR 163/83 (LG Kleve), StV 1983, 332; *Tröndle/Fischer*, § 46 Rn. 4 m.w.N.; *Schmidt-Hieber*, Verständigung im Strafverfahren, S. 78; *Gribbohm*, in: Leipziger Kommentar, § 46 Rn. 3 ff.

⁷²⁸ *Tröndle/Fischer*, § 46 Rn. 23 ff.; *Stree*, in: Schönke/Schröder, § 46 Rn. 8 f.; *Gribbohm*, in: Leipziger Kommentar, § 46 Rn. 53 ff.; alle m.v.w.N.

⁷²⁹ *Stree*, in: Schönke/Schröder, § 46 Rn. 10-44; *Gribbohm*, in: Leipziger Kommentar, § 46 Rn. 74-237; *Tröndle/Fischer*, § 46 Rn. 26-73.

vereinbarung dar, der von vornherein die Intention des Steuerpflichtigen fehle, einen Schaden wieder gutzumachen. Unabhängig von der Motivation des Steuerpflichtigen werde nämlich der Schaden, der durch das Nachgeben der Finanzbehörde in Bezug auf den Sachverhalt und den damit einhergehenden (Teil)verzicht auf den nach ihrer Auffassung verwirklichten, daran geknüpften Steueranspruch entstehe, gerade nicht ausgeglichen. Darüber hinaus bestehe die Schadenswiedergutmachung regelmäßig vor allem in der Nachzahlung der verkürzten Steuer und noch nicht im bloßen Verbindlichmachen eines bestimmten Sachverhaltes.⁷³⁰

Dagegen hat insbesondere *Dannecker* richtigerweise ausgeführt, dass auch bereits das bloße Mitwirken des Steuerpflichtigen am Abschluss einer tatsächlichen Verständigung als seinerseitiges Bemühen um Schadenswiedergutmachung angesehen werden kann, denn der Steuerschaden wird dadurch gemindert, dass die Finanzbehörden in die Lage versetzt werden, die Steuerschuld festzusetzen. Soweit eine tatsächliche Verständigung zu einer Festsetzung führt, die ohne die Kooperation des Steuerpflichtigen nicht möglich gewesen wäre, beruht die Schadenswiedergutmachung auf seinem Verhalten und muss deshalb nach § 46 Abs. 2 StGB schuld mindernd berücksichtigt werden.⁷³¹

Die schuld mindernde Wirkung lässt sich weiter steigern, indem der Steuerpflichtige über sein Zutun bei der Sachaufklärung hinaus auch die Bereitschaft zeigt, die sich auf der Basis der tatsächlichen Verständigung ergebende Steuer vollständig zu bezahlen, und dies umgehend in die Tat umsetzt. Dadurch kann er es der Straf- und Bußgeldsachsstelle erheblich erleichtern, das Verfahren nach §§ 153, 153 a StPO, gegebenenfalls gegen eine ebenfalls im Verständigungswege bestimmbare Geldauflage, einzustellen; wo die Grenzen für eine Einstellung überschritten sind, ergibt sich eine vergleichbare Lage hinsichtlich des Strafbefehlsantrags nach § 407 StPO.⁷³²

Die steuerliche tatsächliche Verständigung kann sich demnach insofern als vorteilhaft für den Beschuldigten im Steuerstrafverfahren erweisen, als dass sie mangels

⁷³⁰ *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 89 f.

⁷³¹ *Dannecker*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 64. Ebenso: *Schmidt-Hieber*, Verständigung im Strafverfahren, S. 108; *Stahl*, KÖSDI 1998, 11625, 11631; *Schrack*, bei: *Schmidt*, StuW 1998, 278, 282.

⁷³² *Schrack*, bei: *Schmidt*, StuW 1998, 278, 282; *Schmidt-Hieber*, Verständigung im Strafverfahren, S. 108; *Salditt*, bei: *Schmidt*, StuW 1998, 278, 280.

Geständniswirkung zwar nicht seine Verurteilung ermöglicht⁷³³, aber aufgrund der mit ihrem Abschluss bzw. ihrer Einhaltung verbundenen Mitwirkung an der Sach- und Tataufklärung sowie an der Schadenswiedergutmachung zu einer geringeren Schuld und damit einer mildereren Bestrafung führen kann.⁷³⁴

4. Strafbarkeitsrisiken im Zusammenhang mit der tatsächlichen Verständigung

a) Strafbarkeit gemäß § 370 AO wegen Nichteinhaltung einer tatsächlichen Verständigung?

Wenn die tatsächliche Verständigung wie gezeigt werden konnte beiderseits verbindlich ist, der Steuerpflichtige sie aber nicht „einhält“, indem er die sich auf ihrer Grundlage ergebende Steuerschuld nicht bezahlt, so mag es bei oberflächlicher Betrachtung nahe liegen, hieraus den Vorwurf einer gesonderten Steuerhinterziehung zu begründen.⁷³⁵

Nach allgemeiner Auffassung kann jedoch die bloße Nichteinhaltung einer tatsächlichen Verständigung durch den Steuerpflichtigen nicht dazu führen, dass er sich allein deshalb wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO zu verantworten hätte.⁷³⁶

Das Argument, für eine Erfüllung des Tatbestandes des § 370 AO als Blankettnorm in Bezug auf das Steuerrecht sei eine Verletzung steuerlicher Rechtsvorschriften erforderlich, während die Nichteinhaltung einer Vereinbarung über den Sachverhalt nicht genüge, scheint dabei für sich betrachtet zwar recht schwach zu sein, denn aufgrund des bereits dargestellten untrennbaren Zusammenhangs von Sachverhalt und Steueranspruch⁷³⁷ enthält jede tatsächlichen Verständigung mittelbar auch eine Vereinbarung über die Höhe der zu entrichtenden Steuer und könnte insoweit vom Blankettverweis des § 370 AO erfasst werden.

⁷³³ Zur mangelnden Geständniswirkung einer tatsächlichen Verständigung bereits oben 3. Teil B III 1. Beachte aber auch nochmals die Ausführungen hinsichtlich der faktischen (u.U. negativen) Auswirkungen einer tatsächlichen Verständigung auf das Steuerstrafverfahren, oben 3. Teil III 2, insbesondere 2 c.

⁷³⁴ *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, S. 64; *Schrick*, bei: *Schmidt*, *StuW* 1998, 278, 282; *Stahl*, *KÖSDI* 1998, 11625, 11631; *Schmidt-Hieber*, *Verständigung im Strafverfahren*, S. 108; *Salditt*, bei: *Schmidt*, *StuW* 1998, 278, 280.

⁷³⁵ *Streck/Schwedhelm*, *DStR* 1986, 713, 714, haben von dahingehenden Tendenzen im Rahmen einzelner Praxisfälle berichtet.

⁷³⁶ *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, S. 63; *Streck/Schwedhelm*, *DStR* 1986, 713, 714; *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung*, S. 64 ff.; *Streck*, *StuW* 1993, 366, 369.

⁷³⁷ S.o. I. Teil E I.

Wird allerdings die tatsächliche Verständigung mit der herrschenden Ansicht in der Literatur, die auch im Rahmen dieser Arbeit vertreten wird, als öffentlich-rechtliche Vertragsvereinbarung einqualifiziert, so stellt ihre Nichteinhaltung folgerichtig auch nur eine Vertragsverletzung, nicht aber zwingend einen Rechtsbruch dar.

Hieraus lässt sich schon deshalb keine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung ableiten, weil § 370 AO keine Sanktion für die Verletzung vertraglicher Bindungen normiert; die Vorschrift beinhaltet keine Vertragsstrafenregelung.⁷³⁸ Zudem bezieht sich der Blankettverweis des § 370 AO ausschließlich auf die materiellen Steuerrechtsnormen und nicht auf ein der Sachverhaltsfeststellung dienendes Verfahrensinstitut.⁷³⁹

Zu berücksichtigen ist weiterhin, dass die Tatbestandsmerkmale der tatsächlichen Verständigung⁷⁴⁰ wohl trotz fortwährender Konkretisierung und anhaltender Verfeinerung durch Rechtsprechung und Lehre nicht hinreichend bestimmt sein dürften, als dass sie den hohen Bestimmtheitsanforderungen von Art. 103 Abs. 2 GG genügen und strafrechtliche Konsequenzen auslösen könnten.⁷⁴¹

Letztlich aber ergibt sich die Straflosigkeit der Nichteinhaltung einer tatsächlichen Verständigung vor allem wieder aus der Unabhängigkeit und Gleichrangigkeit von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren und ihren unterschiedlichen Verfahrens- und Beweisgrundsätzen.⁷⁴² Die tatsächliche Verständigung enthält eine lediglich für das Besteuerungsverfahren maßgebliche Übereinkunft in Bezug auf das Vorliegen bestimmter steuerlich relevanter Tatsachen, die ihrerseits nur Voraussetzungen für das Entstehen einer bestimmten Steuerschuld sind. Strafrichter und Strafverfolgungsorgane sind daran nicht gebunden; sie haben volle Vorfragenkompetenz und ermitteln den entscheidungserheblichen steuer(straf-)rechtlichen Sachverhalt eigenständig.

Die Tatsachen, auf welche die Verurteilung wegen eines Steuervergehens nach § 370 AO gestützt werden sollen, müssen zu Überzeugung des Gerichts feststehen, d.h. es

⁷³⁸ *Streck/Schwedhelm*, DStR 1986, 713, 714; *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, S. 63; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 65.

⁷³⁹ *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S. 25; *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 65.

⁷⁴⁰ Dazu oben I. Teil F.

⁷⁴¹ Ausführlich dazu: *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S. 65 f. Ebenso: *Streck/Schwedhelm*, DStR 1986, 713, 714, die zu der Schlussfolgerung gelangen: „Sollte die „tatsächliche Verständigung“ mit ihren unklaren Abgrenzungen Tatbestandsmerkmal des § 370 AO werden können, sollte dies von einem Strafgericht einmal bestätigt werden, so ist die „tatsächliche Verständigung“ als Rechtsinstitut ebenso schnell gestorben, wie sie durch die BFH-Entscheidung VIII R 131/76 geboren wurde.“

muss das hohe Regelbeweismaß „an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit“ erreicht sein und der Grundsatz „in dubio pro reo“ darf nicht eingreifen.⁷⁴³

Der Steuerpflichtige erfüllt demnach durch die Nichteinhaltung einer eingegangenen tatsächlichen Verständigung nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO.

b) Strafbarkeitsrisiken des Steuerpflichtigen und seines Beraters im Zusammenhang mit der Vereinbarung einer tatsächlichen Verständigung

Die aufgezeigten Chancen, wie auch die Risiken einer tatsächlichen Verständigung bzw. einer kooperativen Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren führen zu einem erheblichen Beratungsbedarf des Steuerpflichtigen.⁷⁴⁴

Bereits vor Aufnahme der Verhandlungen zu einer solchen Vereinbarung, nicht erst unmittelbar vor deren Abschluss, sollte er daher einen Rechtsanwalt oder Steuerberater konsultieren und mit diesem unter gründlicher Abwägung der Umstände des Einzelfalles eine Vorgehensstrategie festlegen. Soweit der Steuerpflichtige den wahren Sachverhalt kennt, wird er ihn dabei in aller Regel zur Kenntnis seines Beraters bringen. Dies birgt für Letzteren Risiken, die ein umsichtiges Handeln gegenüber der behördlichen Gegenseite erforderlich machen.⁷⁴⁵

Ist beispielsweise der Steuerpflichtige beschuldigt worden, in den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 nur einen Teil seines Gewinns zur Einkommensteuer erklärt zu haben, so stellt die darüber im Jahr 2003 getroffene tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren den Rechtsfrieden wieder her.

⁷⁴² Zu den Grundsätzen der Unabhängigkeit und der Gleichrangigkeit der beiden Verfahren, siehe oben 2. Teil C II 2 a und b; zu den unterschiedlichen Verfahrens- und Beweisgrundsätzen siehe bereits oben 2. Teil B III.

⁷⁴³ *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 2002, S. 63; *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung*, S. 64. Außerdem knüpft das Steuerrecht zumeist lediglich an objektive Gegebenheiten an, während im Steuerstrafrecht daneben auch das Vorliegen von subjektiven Tatbestandselementen, Rechtswidrigkeit und Schuld entscheidungsmaßgeblich ist.

⁷⁴⁴ Dazu bereits 3. Teil B III 2 c.

⁷⁴⁵ Zur generellen Abgrenzung des zulässigen vom schon strafbaren Verteidigerverhalten ausführlich: *Beulke*, *Die Strafbarkeit des Verteidigers*, S. 1 ff.; *Dickopf*, *Steuerberatung und steuerstrafrechtliche Risiken*, S. 76 f. Außerdem: *Buciek*, *DStZ* 1999, 389, 398; *Streck*, *StuW* 1993, 366, 369; *Simon/Vogelberg*, *Steuerstrafrecht*, S. 122 ff.; *Wannemacher*, *Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren*, Rn. 527 ff.; *App*, *StB* 1995, 211 ff.; *Dörn*, *StB* 1998, 157 ff.; *Gotzen/Heinsius*, *Stbg* 2000, 209, 216 f; *Gast-de Haan*, in: *Klein*, § 370 Rn. 18, § 378 Rn. 7 ff., m.w.N.

War allerdings der strafrechtliche Vorwurf insoweit begründet, so stellt sich die Frage, ob dadurch, dass die Vereinbarung hinter den wirklichen steuerlichen Gegebenheiten zurückbleibt, erneut, also zum zweiten Mal, der Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht wurde. Für den Steuerpflichtigen mag dies belanglos sein, da es sich allenfalls um eine im Rahmen der Konkurrenzen auszuschheidende straflose Nachtat handeln könnte. Der in das Ursprungsdelikt nicht verstrickte Berater kann jedoch zum Gehilfen oder gar Mittäter der in der Verständigungsvereinbarung liegenden Tat werden: § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO knüpft die durch aktives Tun begangene Steuerhinterziehung daran an, dass „über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben“ gemacht werden. Wirbt der Berater um den Abschluss einer tatsächlichen Verständigung und macht er dabei anstelle seines schweigenden Mandanten konkrete Ausführungen hinsichtlich des steuerlichen Sachverhaltes, ohne zugleich deutlich darauf hinzuweisen, dass er sich insoweit auf Spekulationen und Hypothesen beschränke, so gerät er in die Gefahr der Beteiligung. Wer im Rahmen der Verhandlungen über den der Besteuerung zu Grunde zu legenden Sachverhalt beredt die angebliche Wirklichkeit beschreibt, anstatt bloße Möglichkeiten zu erörtern, riskiert, dass der darauf basierende Verständigungsabschluss als konkludente Angabe unrichtiger oder unvollständiger Tatsachen im dargestellten steuerstrafrechtlich relevanten Sinne angesehen wird.⁷⁴⁶

Die lege artis durchgeführte Verständigung enthält daher die Klarstellung, dass ihr Ungewissheit über den steuerlichen Sachverhalt zugrunde liegt und diese Ungewissheit im Zeitpunkt ihres Abschlusses auch noch fortbesteht.⁷⁴⁷

Damit ist gesichert, dass sie, sofern sie hinter der wahren Bemessungsgrundlage zurückbleibt, nur auf eine Unterlassung im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hinausläuft. Eine schon für 1999 und 2000 begangene Steuerhinterziehung kann man aber im Jahre 2003 nicht durch bloße Unterlassung wiederholen; diese Banalität schützt auch den steuerlichen Berater.⁷⁴⁸

⁷⁴⁶ Variante Nr. 1 des § 370 Abs. 1 AO kann nach h.M auch mittels konkludenter Täuschung erfüllt werden, vgl. z.B.: *Kühn/Hoffmann*, § 370 AO Anm. 4; *Gast-de Haan*, in: Klein, § 370 AO Rn. 23 ff.; beide m.w.N.; *Lackner*, in: Leipziger Kommentar, § 263 StGB Rn. 28; *Cramer*, in: Schönke/Schröder, § 263 StGB Rn. 14 ff.; a. A. aber: *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 379 AO Rn. 120 ff. m.w.N.

⁷⁴⁷ In diesem Punkt gehen übrigens die Absicherungsgedanken des Beraters und die Interessen des Steuerpflichtigen absolut konform, vgl. dazu schon 3. Teil B III 2 c.

⁷⁴⁸ Ebenso mit einem ähnlichen Beispielsfall: *Salditt*, *StuW* 1998, 283 f.

In einem zweiten zu erörternden Beispiel soll eine Betriebsprüfung für die Veranlagungsjahre 2000, 2001 und 2002 beim Steuerpflichtigen stattgefunden haben, der in dieser Zeit hohe Schwarzgelderträge aus einem Depot in Liechtenstein bezogen hat. Dem Steuerpflichtigen ist es entsprechend seines Vorsatzes gelungen, das Schwarzgelddepot und seine Erträge gegenüber der Finanzbehörde zu verschweigen, er hat aber seinen Berater darüber in Kenntnis gesetzt. Im Rahmen der Fertigung seiner Einkommenssteuererklärung für 2003 fragt der Mandant nun seinen Berater, ob er die ausländischen Kapitaleinkünfte, um sich nicht zu verraten, weiterhin verschweigen und wiederum nur die Inlandszinsen angeben solle. Wird dies bejaht, so begeht der Steuerpflichtige eine neue Tat, an der der Berater als Anstifter oder Gehilfe beteiligt ist. Der umsichtige Berater wird daher diesem Mandanten empfehlen, für 2003 keine Anlage KSO abzugeben, und, um nicht den falschen Eindruck der Vollständigkeit des erklärten Einkommens entstehen zu lassen, dem Finanzamt zugleich mitzuteilen, insoweit werde von der Schweigemöglichkeit des § 393 Abs. 1 S. 2 AO⁷⁴⁹ Gebrauch gemacht.

Auch hierin liegt zwar ein Unterlassen i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, dieses ist jedoch mangels Pflichtwidrigkeit nicht strafbar. Trotz der recht verwirrenden Formulierung des § 393 Abs. 1 S. 2 AO, darf nämlich davon ausgegangen werden, dass die Pflicht, Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erklären, im strafrechtlichen Sinne wegen der Gefahr der Selbstbelastung weggefallen ist; die Erfüllung nicht mehr erzwingbarer „Pflichten“ wird auch vom Strafrecht nicht geschützt.⁷⁵⁰

Hier kann eine die steuerlichen Gegebenheiten der Jahre 2000 bis 2003 umfassende tatsächliche Verständigung auch dann unbesorgt abgeschlossen werden, wenn sie nur einen kleinen Teil der wahrhaft erzielten Zinsen und Dividenden erfassen sollte. Strafrechtlich handelt es sich gegebenenfalls, solange sich die Verständigung nicht auf „Angaben“ des Steuerpflichtigen und seines Beraters gründet, um einen Fall des Unterlassens.

Da die Unterlassung für 2003 wie ausgeführt nicht pflichtwidrig ist, kann der Weg der

⁷⁴⁹ Dazu bereits oben: 2. Teil C I 3 a und b, sowie II.

⁷⁵⁰ Dazu: Hans. OLG Hamburg, Beschluss v. 7. Mai 1996 2 StO 1/96, wistra 1996, 239 ff.; *Reiß*, Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, S. 261 ff., 275; *Salditt*, StuW 1998, 283, 284. *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 393 AO Rz. 20 ff., stellt auf die Zumutbarkeit der Pflichten ab, und bejaht diese, wenn für den vorausgegangenen Zeitraum noch wirksam Selbstanzeige erstattet werden könnte. Daran fehlt es im Beispielfall, weil für die Jahre 2000 bis 2002 der Betriebsprüfer erschienen ist (§ 371 Abs. 2 a AO).

Verständigung beschriftet werden.

Für zukünftige Einkommensteuererklärungen des Steuerpflichtigen gilt es allerdings zu beachten: Werden weiterhin nur Kapitaleinkünfte angegeben, die mit den unrichtigen Zahlen der in 2003 vorausgegangenen tatsächlichen Verständigung korrespondieren, so kommt es dadurch zu neuen Tatbegehungen. Sollte die Vergangenheit der Jahre 2000 bis 2002 durch Strafklageverbrauch, etwa durch eine Regelung nach § 153 a StPO⁷⁵¹, „bereinigt“ werden, so lebt im übrigen die Erklärungspflicht für 2003 - trotz der abgeschlossenen tatsächlichen Verständigung - wieder auf. Der Steuerpflichtige macht sich in diesem Fall strafbar, wenn er die wahren Gegebenheiten nicht unverzüglich innerhalb einer noch offenen Festsetzungsfrist offenbart, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.⁷⁵²

„Strafrechtlich ist die Verständigung daher immer eine Schnittstelle, oft eine Falle, nie aber das, was heute als Chinesische Mauer bezeichnet wird.“⁷⁵³

⁷⁵¹ Nach § 153 a Abs. 1 S. 5 StPO kann die Tat für den vom Strafverfahren betroffenen Zeitraum nicht mehr als Vergehen verfolgt werden, wenn der Beschuldigte die von der Staatsanwaltschaft festgesetzten Auflagen und Weisungen erfüllt.

⁷⁵² Zu den gleichen Ergebnissen kommt bei einem ähnlichen Beispielsfall: *Salditt*, StuW 1998, 283, 284.

⁷⁵³ So die zutreffende Schlussfolgerung von: *Salditt*, StuW 1988, 283, 284.

Resumé und Ausblick

Die zu Beginn dieser Arbeit aufgestellte Behauptung, Verständigungen im Besteuerungsverfahren und Absprachen im Steuerstrafverfahren seien, obgleich sie für das Besteuerungsverfahren nach wie vor nicht gesetzlich geregelt und auch für das Strafverfahren erst seit dem Jahr 2009 durch § 257 c StPO gesetzlich normiert sind, schon seit Langem durchaus gängige Instrumente des Besteuerungs-, wie auch des (Steuer)strafverfahrens in Deutschland und aus der Praxis nicht mehr wegzudenken⁷⁵⁴, konnte verifiziert werden. Auch sind, wie ebenfalls eingangs angekündigt⁷⁵⁵, die in Bezug auf beide Instrumente bestehenden Streitpunkte hinsichtlich ihrer Voraussetzungen und Auswirkungen diskutiert und Lösungsvorschläge offeriert worden.

I. Für die schwerpunktmäßig im ersten Teil der Arbeit betrachtete tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren können folgende Ergebnisse festgehalten werden:

1. Der Bundesfinanzhof hat dieses Instrument der Verfahrensvereinfachung und –beschleunigung aus Gründen der Verbesserung der Effektivität des Besteuerungsverfahrens und der Wahrung des Rechtsfriedens zugelassen.

Unzumutbar lange und aussichtslose Sachverhaltsermittlungen können durch einvernehmliche Abreden ersetzt und Rechtsstreitigkeiten auf diese Weise verhindert werden, was letztlich im Interesse aller Beteiligten liegen sollte, seien es Behörden und Gerichte oder der Steuerpflichtige.⁷⁵⁶

Nachdem der Begriff „tatsächliche Verständigung“ erstmals bereits in einem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 20. Oktober 1925 aufgetaucht war, wurde er in den folgenden Jahrzehnten durch den Bundesfinanzhof übernommen und weitergeprägt.

Im Urteil des achten Senats vom 11. Dezember 1984 bestätigte der Bundesfinanzhof endgültig die Möglichkeit konsensualer Sachverhaltsvereinbarungen im Besteuerungsverfahren und legte zugleich erstmalig explizit die grundlegenden Voraussetzungen einen solchen tatsächlichen Verständigung fest.

⁷⁵⁴ Vgl. Einleitung.

⁷⁵⁵ Vgl. ebenfalls Einleitung.

In zahlreichen auf diesem Grundsatzurteil aufbauenden Entscheidungen in den Folgejahren wurde die tatsächliche Verständigung, der der Bundesfinanzhof bis heute entgegen der ganz herrschenden Lehre und auch hier - mit eingehender Begründung - vertretenen Auffassung den Charakter eines öffentlich-rechtlichen Vergleichsvertrages abspricht⁷⁵⁷, weiter hinsichtlich ihrer Umfangsgrenzen, Voraussetzungen und Wirkungen konkretisiert.⁷⁵⁸

2. Nach wie vor halten die Rechtsprechung und ein Teil der Literatur Verständigungen, die über eine einvernehmliche Sachverhaltsfestlegung hinausgehen und auch rechtliche Fragestellungen miteinschließen oder sich gar auf reine Rechtsfragen beziehen, für unzulässig.⁷⁵⁹

Nach einer im Vordringen befindlichen Auffassung ist hingegen eine strikte Trennung von Sachverhalts- und Rechtsfragen praktisch kaum möglich und daher reichlich gekünstelt: Natürlich wirke sich eine tatsächliche Verständigung, wenn auch mittelbar, ihrem Zweck und Inhalt entsprechend auf die Höhe des Steueranspruches aus.

Zumindest wenn es um gemischte Fragestellungen, mit verwobenen tatsächlichen und rechtlichen Elementen geht, ist der letztgenannten Ansicht zuzustimmen, dies scheint auch die Rechtsprechung allmählich zu erkennen.⁷⁶⁰

Darüber hinausgehend wurde sich in dieser Arbeit auch für die Anerkennung einer rechtliche Aspekte mitregelnden Verständigung noch in zwei weiteren Fallkonstellationen ausgesprochen: zum einen, soweit es um die Klärung von Ungewissheiten über die zukünftige rechtliche Behandlung von Sachverhalten mit Dauerwirkung oder -wiederkehr geht, zum anderen, soweit die rechtliche Würdigung eines bereits abgeschlossenen Sachverhaltes in einem Rechtsbehelfsverfahren umstritten ist.⁷⁶¹

⁷⁵⁶ Vgl. dazu 1. Teil B und C.

⁷⁵⁷ Nach wie vor betrachtet die Rechtsprechung die tatsächliche Verständigung als ein Rechtsinstitut sui generis, das lediglich aufgrund des Treu-und-Glauben Prinzips Bindungskraft für die Verfahrensbeteiligten entfalten könne, vgl. 1. Teil D I. Zur herrschenden „Vertragslehre“ und der Stellungnahme zu ihren Gunsten: 1. Teil D II 4 und III.

⁷⁵⁸ Zur Entwicklung der tatsächlichen Verständigung in der Rechtsprechung und zum Streit hinsichtlich ihrer Rechtsnatur, vgl. 1. Teil A und B bzw. D, zum Streit über ihren zulässigen Umfang und ihre Voraussetzungen vgl. 1. Teil E bzw. F.

⁷⁵⁹ Vgl. 1. Teil E.

⁷⁶⁰ Vgl. 1. Teil E I.

⁷⁶¹ Vgl. 1. Teil E II. Zwar fällt die Rechtsauslegung - anders als die Sachverhaltsaufklärung - nicht in die Mitverantwortungssphäre des Steuerpflichtigen, so dass es einer über die bloße Zweifelhafteigkeit der Rechtslage hinausgehen-

3. Die Verständigung unterliegt auch als öffentlich-rechtlicher Vertrag den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.⁷⁶²

Rechtsanwendungsgleichheit ist allerdings angesichts der vorgegebenen beschränkten Verwaltungskapazitäten mit dem Anwendungsgebot des Gesetzmäßigkeitsprinzips nicht einfach kongruent; sie wird gerade nicht durch eine für jeden Einzelfall größtmögliche Gewährleistung der Gesetzmäßigkeit hergestellt. Vielmehr hat die Verwaltung gemäß des auch einfachgesetzlich in § 85 AO zum Ausdruck gekommenen Optimierungsauftrages beide gleichwertigen Verfassungsgüter zu einem größtmöglichen Ausgleich im Sinne praktischer Konkordanz zu bringen. An die Stelle einer größtmöglichen Gesetzmäßigkeit im Einzelfall tritt somit die Realisierung der größtmöglichen Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug. Zudem sind die Freiheitsgrundrechte des betroffenen Steuerpflichtigen, die durch das Übermaßverbot und das Vertrauensschutzprinzip abgesichert werden, in den Abwägungs- und Ausgleichsprozess einzustellen.

Damit ergibt sich zwischen den genannten Verfassungsgütern ein Dreieck, innerhalb dessen sich die Finanzbehörde im Rahmen der Sachaufklärung zu bewegen hat, ohne dass einer der Eckpfeiler fehlgewichtet oder gar gänzlich geopfert werden dürfte (Prinzip des angemessenen - möglichst schonenden - Ausgleichs).

Die tatsächliche Verständigung ist deshalb, soweit die sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung keine Entscheidung nach Beweislast verlangt, in Fällen erschwerter Sachermittlung (bzw. u. U. ungeklärter Rechtsfragen) zulässig, aber auch nur dann.

Nur unter dieser ersten Voraussetzung ist es der Finanzbehörde gestattet im Rahmen eines maßvollen Gesetzesvollzuges ihre Sachaufklärungsintensität zurückzunehmen und dem Steuerpflichtigen einen freiheitsschonenden Vertrauensvorschuss zu gewähren, wobei zur Absicherung der Verwirklichung des Gesetzmäßigkeitsprinzips aber zugleich gewisse Kontrollmechanismen, etwa prophylaktische Plausibilitätsprüfungen und Stichprobennahmen, einzusetzen sind.

Sollte die Finanzbehörde hingegen eine tatsächliche Verständigung lediglich aus Gründen der Arbeitersparnis abschließen wollen, indem sie dem Steuerpflichtigen

den Legitimation dafür bedarf, dass die Finanzbehörde der von ihr allein zu verantwortenden Endentscheidung durch einen besonderen Konsensakt vorgreift. Diese Verständigungslegitimation liegt jedoch im beiderseitigen Bedarf an Schutz des Dispositionsinteresses begründet.

⁷⁶² Dazu Näheres bereits im Rahmen der Darstellung der Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung, vgl. 1. Teil F.

weitgehende Zugeständnisse macht, obwohl sich ihr ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit des zugrundegelegten Geschehensablaufs aufdrängen, so wäre dies keine dem Verfassungsgüterdreieck entsprechende Abwägung und ergo unzulässig.

Ein mittels tatsächlicher Verständigung ausfüllbarer Konkretisierungsspielraum existiert nur dann, wenn der steuerliche Sachverhalt nicht oder nur unverhältnismäßig schwer aufzuklären und nach der sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung keine Beweislastentscheidung vorrangig ist.⁷⁶³ Auch die Ausgestaltung der weiteren Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung ist an dem genannten Maximendreieck zu messen und darf dessen Rahmen nicht verlassen.

So darf die tatsächliche Verständigung nicht zu offenbar unzutreffenden Ergebnissen führen und es muss ein zuständiger Amtsträger an ihrem Abschluss beteiligt sein.⁷⁶⁴

Konkrete Dispositionen eines der Beteiligten sind hingegen nach mittlerweile beinahe einhelliger Auffassung nicht Voraussetzung für eine verbindliche Verständigung, was sich allerdings nur mit der hier im Rahmen der Rechtsformbestimmung der tatsächlichen vertretenen sog. Vertragslösung auch widerspruchsfrei begründen lässt.⁷⁶⁵

Der Bundesfinanzhof hält darüber hinaus auch die Beachtung eines bestimmten Formerfordernisses, insbesondere der Schriftlichkeit, für entbehrlich. Es wurde jedoch verdeutlicht, dass die Einhaltung der Schriftform nicht nur aus Zweckmäßigkeits-erwägungen sachlich geboten, sondern aus Rechtsgründen zwingend erforderlich ist.⁷⁶⁶

Unstreitig ist wiederum, dass die tatsächliche Verständigung in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens abgeschlossen werden kann, sei es vor Ergehen des Steuerbescheides oder danach, etwa während des Einspruchsverfahrens oder sogar noch während des finanzgerichtlichen Verfahrens.⁷⁶⁷

4. Ist eine tatsächliche Verständigung unter Beachtung der dargestellten Voraussetzungen wirksam zustande gekommen, so ist sie für beide Seiten verbindlich.

⁷⁶³ Vgl. zu dieser Verständigungsvoraussetzung: 1. Teil F I.

⁷⁶⁴ Zu diesen ebenfalls insbesondere der Wahrung des Gesetzmäßigkeitsprinzips dienenden Erfordernissen, vgl. 1. Teil F II bzw. III. Zum Streit darüber, wie das Erfordernis der „Beteiligung eines zuständigen Amtsträgers“ zu verstehen ist, insbesondere ob dafür seine persönliche Anwesenheit beim Abschluss der Verständigung zu fordern ist, vgl. 1. Teil F III 2.

⁷⁶⁵ Vgl. zu dieser Voraussetzung: 1. Teil F IV 1.

⁷⁶⁶ Dazu 1. Teil F IV 2, insbesondere 2 c.

⁷⁶⁷ Am häufigsten werden tatsächliche Verständigung allerdings im Rahmen von Außenprüfungen, regelmäßig bei der Schlussbesprechung abgeschlossen. Insgesamt dazu: 1. Teil F IV 3.

Der Steuerpflichtige hat Anspruch auf Vertragserfüllung, d.h. auf Umsetzung der Verständigung im nachfolgenden Steuerverwaltungsakt, wobei die Verständigung einen normkonkretisierenden Rechtsgrund bildet. Andererseits verzichtet er mit Abschluss der Verständigung, soweit ihr Inhalt reicht, auf die Geltendmachung materieller Einwendungen (materieller Einwendungsausschluss).

Aufgrund der Bindungswirkung hat die Finanzbehörde folglich ihrem Steuerbescheid das im Rahmen der Verständigung „Vereinbarte“ zu Grunde zu legen, der Steuerpflichtige kann einen anderen Sachverhalt nicht mehr vorbringen.⁷⁶⁸

5. Wie jeder (öffentlich-rechtliche) Vertrag, so kann auch die tatsächliche Verständigung unter bestimmten Umständen von Anfang an nichtig und damit ohne unmittelbare rechtliche Wirkung sein.⁷⁶⁹

Zudem können Willensmängel des Steuerpflichtigen bei der Abgabe seiner auf den Abschluss einer Verständigung gerichteten Willenserklärung zu deren Anfechtbarkeit führen, so dass gegebenenfalls die Bindungswirkung der Verständigung rückwirkend entfallen kann.

Hingegen stehen der Finanzbehörde nach hier vertretener Ansicht keine Anfechtungsmöglichkeiten zu; sie kann und muss sich der an andere Voraussetzungen geknüpften, spezifischen Korrekturmöglichkeiten des Verwaltungsrechtes bedienen.⁷⁷⁰

Schließlich können auch erst nach Abschluss des Verständigungsvertrages eintretende Veränderungen der Sach- oder Rechtslage Auswirkungen auf dessen Bestand haben: Soweit sich die Verständigung auf dauerwirkende oder -wiederkehrende Sachverhalte bezieht, steht sie unter der „clausula rebus sic stantibus“, welche im Falle nachträglicher Veränderungen vertragswesentlicher Umstände eine entsprechende Anpassung ex nunc oder, falls dies unmöglich oder einer Vertragspartei nicht zumutbar sein sollte, die Aufhebung des Verständigungsvertrages ermöglicht.⁷⁷¹

⁷⁶⁸ Zur Rechtsgrundwirkung der Verständigung und ihren praktischen Verfahrenskonsequenzen, vgl. 1. Teil G I u. II.

⁷⁶⁹ Dazu 1. Teil H I.

⁷⁷⁰ Zu dieser Differenzierung zwischen den Anfechtungsrechten des Steuerbürgers und den spezifischen verwaltungsrechtlichen Fehlersanktionen, die den Finanzbehörden zur Verfügung stehen, vgl. 1. Teil H II 1 und 2.

⁷⁷¹ Dazu 1. Teil H III; hinsichtlich der Auswirkungen nachträglich ergehender Verwaltungsvorschriften bzw. höchstgerichtlicher Judikate, vgl. dort insbesondere 2 b aa, bb und cc.

II. Die Untersuchung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren sowie des Verhältnisses der beiden Verfahren, Schwerpunkt des zweiten Teils der Arbeit, ergab folgende Ergebnisse:

1. Die Grundsätze des Besteuerungsverfahrens und des Strafverfahrens stehen zum Teil in diametralem Gegensatz zueinander, so dass für das Steuerstrafverfahren, welches ja an der Schnittstelle der beiden Verfahrensordnungen steht, Regelungen erforderlich sind, die das Kollisions- und Konfliktpotential eliminieren bzw. zumindest abmildern⁷⁷².

So unterscheiden sich die beiden Verfahren bereits hinsichtlich ihrer Zielsetzung: Während das Besteuerungsverfahren der objektiven Realisierung von Steueransprüchen zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfes dient, bezweckt das Strafverfahren die Klärung der Frage individueller Verantwortlichkeit und Schuld sowie die Durchsetzung anerkannter Wert- und Ordnungsvorstellungen mit Hilfe strafrechtlicher Sanktionen.

Hinzu kommt, dass zwar sowohl im Besteuerungsverfahren wie auch im Strafverfahren der Untersuchungsgrundsatz gilt, § 88 AO bzw. § 160, § 240 StPO, die Rechte und Pflichten der Beteiligten in den beiden Verfahren differieren jedoch stark⁷⁷³:

So ist das Besteuerungsverfahren von einer Vielzahl von Mitwirkungs-, Erklärungs- und Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen geprägt (vgl. z.B. nur §§ 200, 149, 93, 97, 100 AO), wohingegen im Strafverfahren für den Beschuldigten/Angeklagten der Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare/prodere“ eingreift, und ihm ein umfassendes Recht zu schweigen und auch sonst seine Mitwirkung zu verweigern einräumt (vgl. §§ 136 Abs. 1 S. 2, 163 Abs. 4 S. 2 bzw. § 243 Abs. 4 S.1 StPO).

Aus dieser Unterschiedlichkeit der beiden Verfahren ergeben sich auch unterschiedliche Beweisgrundsätze.⁷⁷⁴

Aufgrund der zahlreichen Mitwirkungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen im

⁷⁷² Vgl. etwa 2. Teil A.

⁷⁷³ Zu den wichtigsten Rechten und Pflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren, s. 2. Teil B I; zur Aufgabe der zuständigen Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen unter bestimmten Voraussetzungen einseitig zu schätzen bzw. sie mittels tatsächlicher Verständigung festzulegen dort insbesondere unter Ziff. 2.

Zu den Rechten und Pflichten des Beschuldigten/Angeklagten im Strafverfahren, s. 2. Teil B II; zu den Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen und Auswirkungen von Absprachen im Strafverfahren dort insbesondere unter Ziff. 2 a, b.

⁷⁷⁴ Dazu ausführlich 2. Teil B III.

Besteuerungsverfahren besteht hier eine Art „Verantwortungsgemeinschaft“ zwischen ihm und der Finanzbehörde für die Aufklärung des der Besteuerung zu Grunde zu legenden Sachverhaltes. Grundsätzlich trägt dabei der Steuerpflichtige die objektive Beweislast für die steuerbefreienden oder -mindernden, die Finanzbehörde (als Vertretung des Steuergläubigers) diejenige für die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen.

Anders ist dies im Strafverfahren, wo die Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes alleinige Aufgabe der Verfolgungsbehörden ist. Dem nicht mitwirkungspflichtigen Beschuldigten/Angeschuldigten ist hier der gesamte objektive und subjektive Tatbestand zur Überzeugung des Strafgerichtes nachzuweisen; verbleiben tatsächliche Zweifel, so kommt der Grundsatz „in dubio pro reo“ zur Anwendung.

Auch die Beweismaßanforderungen können durchaus unterschiedlich ausfallen.

Zwar verlangen beide Verfahren hinsichtlich der zu treffenden Feststellungen grundsätzlich den Überzeugungsgrad der „an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit“; erforderlich ist „ein nach der Lebenserfahrung ausreichendes Maß an Sicherheit, demgegenüber vernünftige Zweifel nicht mehr aufkommen“.

Im Besteuerungsverfahren mit seinen häufig bestehenden Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielräumen kann es allerdings in bestimmten Situationen zu einer Beweismaßreduzierung kommen.

Nach § 162 Abs. 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, also mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, wenn ihre sichere Feststellung trotz des Bemühens darum nicht möglich oder weitere Sachaufklärung nicht zumutbar ist, z. B. weil der Sachverhalt, an den die Besteuerung anknüpft, erst in Zukunft abgeschlossen sein wird, Werte sich nur annäherungsweise ermitteln lassen oder weil Beweisschwierigkeiten genauen Feststellungen entgegenstehen.

Ein solcher gesetzlicher Schätzungsauftrag ist außerdem gemäß § 162 Abs. 2 AO auch dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige zur Erfüllung seiner Mitwirkungsverpflichtungen nach der Abgabenordnung nicht bereit oder gar nicht in der Lage ist. In beiden Fällen kommt auch eine tatsächliche Verständigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem in Betracht.

Wenn aber die Durchführung einer Schätzung, sei es dass sie einseitig durch die Finanzbehörde oder aber unter Einbeziehung des Steuerpflichtigen im Wege einer

tatsächlichen Verständigung erfolgt, letztendlich den Versuch darstellt, die zu treffenden Feststellungen anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu gewinnen, so bedeutet dies zugleich eine Inkaufnahme von Abstrichen in Hinblick auf das Beweismaß „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“.

Im Besteuerungsverfahren kann dann das Ergebnis, welches anhand der Schätzung die größtmögliche Wahrscheinlichkeit für sich zu vereinnahmen vermag, zugrunde gelegt werden, wobei größtmögliche Wahrscheinlichkeit als relativer Begriff merklich unterhalb des Regelbeweismaßes liegen kann.⁷⁷⁵

Während die Möglichkeit und das Erfordernis von Beweismaßreduzierungen in Bezug auf die zu treffenden Feststellungen im Besteuerungsverfahren allgemein anerkannt sind, sind sie mit der wohl herrschenden Meinung für das (Steuer)strafverfahren abzulehnen. Hier darf eine Verurteilung nicht aufgrund eines mit weniger als an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verwirklichten Tatbestand erfolgen; der Strafrichter hat auf Grundlage seiner freien, aus dem Inbegriff der strafprozessual korrekt geführten Verhandlung gewonnenen Überzeugung, § 261 StPO, stets den vollen Schuldbeweis zu führen. Wird das Regelbeweismaß „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ nicht erreicht und bleiben nach Auffassung des Strafrichters ergo nicht nur rein theoretische Zweifel bestehen, so muß nach dem Grundsatz in dubio pro reo immer zugunsten des Angeklagten entschieden werden.⁷⁷⁶

Im Besteuerungsverfahren ist schließlich eine bestimmte Reihenfolge der Beweismittel vorgesehen (§ 93 Abs. 1 S. 1, 3; § 95 Abs. 1 S. 2; § 97 Abs. 2 AO); im Strafverfahren ist dies hingegen nicht der Fall.

Allerdings sind in beiden Verfahren die Grundsätze der Erforderlichkeit und der Verhältnismäßigkeit zu beachten.⁷⁷⁷

⁷⁷⁵ Vgl. dazu 2. Teil B III, mit eingehender Darstellung des im Hinblick auf die aufgezeigten unterschiedlichen Rechte und Pflichten, die unterschiedlichen Beweisgrundsätze und -anforderungen sowie deren Konsequenzen in die gleiche Richtung weisenden Urteils des BFH v. 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462.

⁷⁷⁶ Dazu ebenfalls 2. Teil B III sowie später 3. Teil B II mit Auseinandersetzung und Ablehnung der - heute so wohl nicht mehr vertretenen - Auffassung nach der eine gewisse Reduzierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs auch im Steuerstrafverfahren akzeptabel sein kann, wenn diese dadurch aufgewogen wird, dass aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen negative Schlüsse gezogen werden können (der Steuerpflichtige soll danach durch die Nichterfüllung seiner Mitwirkungspflichten zu der Vermutung Anlass geben, er habe etwas zu verbergen, was eine Beweismaßreduzierung ausgleichen können soll).

⁷⁷⁷ Auch zu diesen Unterschieden und Gemeinsamkeiten von Besteuerungs- und Strafverfahren wiederum 2. Teil B III.

2. Hinsichtlich des Verhältnisses zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren kann Folgendes konstatiert werden:

Bei aller Verschiedenheit der Verfahrens- und Beweisgrundsätze, vgl. die Darstellung soeben⁷⁷⁸, verbleiben gleichwohl gewisse Schnittpunkte zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, welche allerdings zum Teil weitere Spannungsfelder eröffnen.

Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren haben in der Regel ein und denselben Sachverhalt zum Gegenstand, werden meist gleichzeitig durchgeführt, häufig von der gleichen Behörde und u. U. sogar vom selben Beamten. Letzteres ist Konsequenz der in der AO angelegten Doppelfunktion der Finanzbehörden: diese haben neben der Steuererhebung auch die Verfolgung von Steuerstraftaten zur Aufgabe. Ist dies beim Finanzamt, das regelmäßig nur als Steuerbehörde tätig wird, nicht offensichtlich, so tritt bei der Steuerfahndung der strafverfolgungsbehördliche Charakter offen zu Tage: ihr Ziel sind über die Besteuerung hinausgehende Mehrergebnisse; sie bezweckt Bestrafung des Steuerhinterziehers.⁷⁷⁹

Mit der Doppelfunktion geht eine Konzentration der Machtmittel des Steuer- und des Strafverfahrens einher, die beim Bürger zu Unsicherheit über die Art des Verfahrens, in dem ihm die Behörde gegenübertritt, und damit die ihm zur Verfügung stehenden Gegenmittel führen kann.

Wie die Behörde, so hat nämlich auch er, als Ausfluss der unterschiedlichen das jeweilige Verfahren beherrschenden Prinzipien, im Besteuerungsverfahren andere Möglichkeiten als im Steuerstrafverfahren. Wie ausgeführt ist das Besteuerungsverfahren etwa von einer Vielzahl von Mitwirkungs-, Erklärungs-, Auskunfts- und Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen gekennzeichnet, während im Strafverfahren für den Beschuldigten der Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare/prodere“ eingreift und ihm ein umfassendes Recht zu Schweigen und auch sonst die Mitwirkung zu verweigern gibt.⁷⁸⁰ Weitestgehend Einigkeit besteht heute darüber, dass die partiellen Überschneidungen von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren nicht zu einer Kumulation der Rechte aus beiden Verfahren führen können (keine Geltung des „Meistbegünstigungsprinzips“), weder bei den Finanzbehörden noch beim Steuerbürger.

⁷⁷⁸ Siehe Zusammenfassung II. 1 mit Verweis auf 2. Teil B III.

⁷⁷⁹ Siehe dazu näher unter 2. Teil C I 2, zur Doppelfunktion der Finanzämter bzw. der Steuerfahndung insbesondere 2 a bzw. 2 b.

⁷⁸⁰ Vgl. Zusammenfassung II 1., mit Verweis auf 2. Teil B III.

Vielmehr gestaltet sich das Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren anhand bestimmter Fundamentalgrundsätze, die sich auch mehr oder weniger deutlich in der gesetzlichen Ausgestaltung des § 393 AO, insbesondere dessen Abs. 1, als insoweit zentraler, maßgeblicher Norm niedergeschlagen haben⁷⁸¹.

Zu nennen sind hier die im Verlauf der Arbeit ausgiebig behandelten Grundsätze der Unabhängigkeit und der Gleichrangigkeit der beiden Verfahren⁷⁸², das Prinzip der optimalen Zweckverwirklichung⁷⁸³ sowie das Regel-Ausnahme Prinzip.⁷⁸⁴

III. Im dritten Teil wurden die Auswirkungen einer im Rahmen des Besteuerungsverfahrens getroffenen tatsächlichen Verständigung auf das Steuerstrafverfahren behandelt und folgende Ergebnisse herausgearbeitet:

1. Die Steuerstraftatbestände der §§ 370 ff. AO sind als sog. Blankettnormen ausgestaltet; durch die in ihnen angelegte Verweisungstechnik wird insoweit das Steuerrecht materieller Bestandteil des Steuerstrafrechts.⁷⁸⁵

2. Gleichwohl ist eine unmittelbare Bindung des Strafrichters und der Strafverfolgungsorgane an den Inhalt und den Bestand einer im Besteuerungsverfahren getroffenen tatsächlichen Verständigung mit der herrschenden Ansicht abzulehnen. Strafrichter und Strafverfolgungsorgane sind frei von jeder Bindung an die Entscheidungen anderer Behörden oder Gerichte und nur Recht und Gesetz verpflichtet. Aufgrund ihrer Vorfragenkompetenz ermitteln sie den für die Entscheidung relevanten Sachverhalt selbst und können unabhängig von den Feststellungen der Finanzbehörden bzw. -gerichte eine höhere Steuer als diese zugrundelegen oder von einer niedrigeren Steuer ausgehen und dementsprechend erkennen.⁷⁸⁶

⁷⁸¹ Dazu unter 2. Teil C II 1 und 2.

⁷⁸² Zum Grundsatz der Unabhängigkeit von Besteuerungs- und Steuerstraf-/bußgeldverfahren, vgl. 2. Teil C II 2 a. Zum Grundsatz der Gleichrangigkeit beider Verfahren, vgl. 2. Teil C II 2 b; zur Ablehnung der abweichenden Auffassungen, nach welchen eine Vorrangigkeit des Steuerstraf-/bußgeldverfahrens bzw. des Besteuerungsverfahrens vor dem jeweils anderen Verfahren gegeben sein soll, vgl. insbesondere 2 b aa bzw. bb.

⁷⁸³ Zum Prinzip der optimalen Zweckverwirklichung, vgl. 2. Teil C II 2 c, zu dessen Unterprinzipien (Grundsatz der Zweckrichtigkeit/Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung bzw. Transparenzgebot/Regeln der Funktionserhaltung) vgl. insbesondere 2 c aa bzw. bb.

⁷⁸⁴ Zum Regel-Ausnahme-Prinzip, vgl. 2. Teil C II 2 d.

⁷⁸⁵ Vgl. dazu 3. Teil A.

⁷⁸⁶ Dazu: 3. Teil B I.

Die dadurch gegebene Möglichkeit sich widersprechender Entscheidungen der Finanzbehörde und des Strafrichters wird z.T. als misslich bezeichnet, ist jedoch letztlich bloße Konsequenz der uneingeschränkten Vorfragenkompetenz des Strafrichters und insbesondere auch durch die Vorschrift des § 396 AO nicht völlig zu vermeiden.⁷⁸⁷

3. Auch eine freiwillige, unbesehene Übernahme steuerlicher Schätzungen gem. § 162 AO bzw. getroffener tatsächlicher Verständigungen in das Steuerstrafverfahren durch den Strafrichter scheidet aus; die Unterschiedlichkeit der Beweisgrundsätze, insbesondere der Beweismaßanforderungen, steht dem entgegen.⁷⁸⁸

Eine strafrechtliche Verurteilung ist nur aufgrund von nach den Regeln der Strafprozessordnung ermittelten Besteuerungstatsachen möglich, die aufgrund freier Beweiswürdigung des Strafrichters nach § 261 StPO zu seiner Überzeugung als erwiesen anzusehen sind. Verbleiben unüberwindliche tatsächliche Zweifel, so ist zugunsten des Angeklagten zu entscheiden („In dubio pro reo“-Grundsatz).⁷⁸⁹

4. Aus dem Umstand, dass der Steuerpflichtige eine finanzbehördliche oder -gerichtliche Schätzung akzeptiert bzw. einer tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren zugestimmt hat, kann nicht der Schluss gezogen werden, er habe damit zugleich ein für das Steuerstrafverfahren verwertbares Geständnis abgegeben, Steuern in entsprechender Höhe verkürzt zu haben.

Während ein Geständnis die inhaltliche Aussage „so ist es gewesen“ erfordert, kann einer steuerlichen Schätzung/Verständigung lediglich die Aussage „so ist es (höchst)wahrscheinlich gewesen/so könnte es gewesen sein“ entnommen werden.

⁷⁸⁷ Zwar kann eine extensivere Anwendung dieser Norm dazu beitragen, die Anzahl einander widersprechender Entscheidungen über steuerrechtliche Fragen zu verringern. Ob aber das Strafverfahren demgemäß bis zum rechtskräftigen Abschluss des Besteuerungsverfahrens ausgesetzt wird, um dessen Entscheidung abzuwarten, liegt dem Wortlaut des § 396 AO entsprechend im Ermessen des Strafrichters (Abs. 1) bzw. der Strafverfolgungsorgane (Abs. 2, gegebenenfalls i.V.m. § 399 Abs. 1 AO). Selbst wenn man diesen Ermessenspielraum als eingeschränkt betrachtet, so vermag § 396 AO nicht auszuschließen, dass sich der Strafrichter bzw. die Strafverfolgungsbehörde im konkreten Fall gegen eine Aussetzung entscheidet oder gar nach erfolgter Aussetzung gleichwohl anders urteilt, als die Finanzbehörde bzw. das Finanzgericht im Besteuerungsverfahren. Zudem ist eine Aussetzung nach § 396 AO nur zulässig, wenn Zweifel darüber bestehen, ob überhaupt ein Steueranspruch gegeben ist bzw. ob Steuern verkürzt oder Steuervorteile zu Unrecht erlangt worden sind, nicht hingegen bei Zweifeln hinsichtlich die Höhe der Steuerverkürzung. Die Feststellung der - insbesondere im Rahmen der Strafzumessung häufig bedeutsamen - Höhe des verkürzten Betrages, obliegt in jedem Fall dem Strafrichter bzw. der Strafverfolgungsbehörde selbst. Vgl. dazu m.v.N. nochmals: 3. Teil B I.

⁷⁸⁸ Vgl. zu dieser Unterschiedlichkeit: 3. Teil B II, einerseits 1, andererseits 2.

⁷⁸⁹ Dazu ausführlich: 3. Teil B II 3.

Zudem erfolgt ein strafrechtliches Geständnis in aller Regel aus einer ganz anderen Motivationslage und inneren Einstellung heraus, als die Akzeptanz einer steuerlichen Schätzung bzw. Zustimmung zu einer tatsächlichen Verständigung.⁷⁹⁰

5. Im Besteuerungsverfahren vorgenommene einseitige finanzbehördliche oder – gericht-liche Schätzungen (bzw. deren Ergebnisse) dürften theoretisch ebenso wenig wie eine dort abgeschlossene tatsächliche Verständigung (bzw. deren Ergebnisse) als belastendes Indiz für das Steuerstrafverfahren gewertet werden.⁷⁹¹

Dennoch werden sie de facto in der strafbehördlichen und -gerichtlichen Praxis allzu oft als Indizien behandelt, sei es, dass bei der Vornahme einer strafrechtlichen Anforderungen genügenden Schätzung auf das Ergebnis der Schätzung/Verständigung des Besteuerungsverfahrens „geschielt“ wird und dieses - wenn auch oft nur unbewusst - als etwaige Größenordnung im Hinterkopf herumgeistert, sei es, dass gar eine simple Übernahme ins Steuerstrafverfahren mit mehr oder minder groben sog. „Sicherheitsabschlägen“ erfolgt.⁷⁹²

6. Für den Steuerpflichtigen und seinen Berater stellt sich angesichts der beschriebenen faktischen Auswirkungen, die eine im Besteuerungsverfahren getroffene tatsächliche Verständigung auf das Steuerstrafverfahren haben kann, die Frage, wie am besten vorzugehen ist. Zum einen gilt es zu verhindern, dass die Ermittlungsorgane bzw. der Strafrichter den Abschluss der Verständigung als belastendes Indiz für eine Steuerhinterziehung werten, zum anderen sollte aber die Möglichkeit einer schnellen und einvernehmlichen Erledigung des Besteuerungsverfahrens, gegebenenfalls sogar einer kooperativen Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, offengehalten und sorgfältig ins Kalkül gezogen werden.

Ob den Beteiligten mit einer Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren besser gedient ist, als mit einer getrennten, zeitlich nacheinander

⁷⁹⁰ Dazu: 3. Teil B III 1. Dass allerdings der Angeklagte im Strafverfahren, durch die ausdrückliche Anerkennung der auf einer steuerlichen Schätzung/Verständigung basierenden Feststellungen als richtig, insofern zur Überzeugung des Strafrichters ein glaubhaftes Geständnis zum Ausdruck bringen kann, wurde a.a.O. bereits ausgeführt (m.w.N.).

⁷⁹¹ Dies gilt sowohl hinsichtlich der Frage, ob überhaupt Steuern hinterzogen worden sind, als auch in Hinblick auf die Frage, in welcher Höhe sich eine eventuelle Steuerverkürzung gegebenenfalls bewegt. Vgl. mit eingehenden Begründungen: 3. Teil B III 2 a, b.

⁷⁹² Auch dazu und zu den Ursachen dafür: 3. Teil B III 2 a, b.

erfolgenden Abhandlung, lässt sich dabei nicht generell, sondern nur bei Betrachtung der Umstände des einzelnen Falles beurteilen.

Insbesondere spielt dafür die Frage, wieweit das Strafverfahren bereits gediehen ist und ob das Gericht bereits nach §§ 203, 207 StPO die Eröffnung des Hauptverfahrens beschlossen hat, für sich betrachtet nicht die entscheidende Rolle.

Um abzusichern, dass Akteure des Steuerstrafverfahrens, die an der Verständigung im Besteuerungsverfahren nicht mitgewirkt haben, diese nicht als negatives Indiz werten, ist beraterliches Fingerspitzengefühl bei ihrer Ausformulierung gefragt und gegebenenfalls mit einer Vereinbarung unter bestimmten Vorbehalten zu arbeiten.⁷⁹³

7. Eine beide Verfahren zu einvernehmlichen Abschlüssen führende Verständigung unter Mitwirkung aller, deren Beteiligung jeweils erforderlich ist, möglichst bereits im Stadium des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens, kann sicherlich eine zweckmäßige Lösung sein und der Interessenlage des Steuerpflichtigen und unter Umständen auch der der Finanz- sowie der Strafverfolgungsbehörden am besten entsprechen.⁷⁹⁴

Kann eine tatsächliche Verständigung nicht unter derartigen „Optimalbedingungen“ getroffen werden, etwa weil es an der Miteinbeziehung eines der für die Entscheidung im Steuerstrafverfahren erforderlichen Amtsträger mangelt, so ist sie - falls sie nur dann Wirksamkeit erlangen soll, wenn auch das Strafverfahren einen bestimmten Verlauf nimmt bzw. zu einem vorherbestimmten Abschluss gelangt - unter einen entsprechenden Vorbehalt zu stellen. Dadurch ist wie im Rahmen einer „echten Gesamtbereinigung“⁷⁹⁵ gewährleistet, dass entweder nicht nur das Besteuerungsverfahren isoliert, sondern auch das Steuerstrafverfahren der einvernehmlichen Antizipation folgt, oder aber beide Verfahren konventionell streitig geführt werden, ohne dass eine Seite von den herausgearbeiteten Vorteilen einer kooperativen Lösung profitieren könnte.

Solange nicht feststeht, dass dasjenige eintritt, was Inhalt des Vorbehalts ist, sollte der

⁷⁹³ Vgl. 3. Teil B III 2 c.

⁷⁹⁴ Dem Steuerpflichtigen bringt eine derartige Gesamtbereinigung vor allem Klarheit hinsichtlich der Höhe der nachzuzahlenden Steuer, der (Hinterziehungs-)zinsen und - besonders entscheidend - der ihn erwartenden Bestrafung. Aber auch die Finanz- und Strafbehörden bzw. -richter werden sich einer Gesamtbereinigung kaum verschließen wollen, wenn sie sich auf diese Weise schwierige und kaum Erfolg versprechende Ermittlungsarbeit sparen bzw. umfangreiche und langwierige Gerichtsverfahren umgehen können, an denen sie zur Vermeidung unnötiger Belastung der Justiz ebenso wenig wie der Steuerpflichtige interessiert sein können.

Steuerpflichtige darauf achten, dass der auf der Verständigung beruhende Steuerbescheid nicht bestandskräftig wird; um letzteres zu verhindern, muss er gegebenenfalls vorsichtshalber Einspruch gegen den Steuerbescheid einlegen.⁷⁹⁶

8. Ist die Verhandlungsposition des Steuerpflichtigen allerdings schwach und/oder versucht die Finanzbehörde ihre Zustimmung zu einer bestimmten Erledigung des noch offenen Steuerstrafverfahrens als Druckmittel zu benutzen, um überzogene steuerliche Forderungen durchzusetzen⁷⁹⁷, kann aus Sicht des Steuerpflichtigen die Beibehaltung einer getrennten Abhandlung der beiden Verfahren anzuraten sein.

Wird zunächst das Besteuerungsverfahren auf der Grundlage einer vorgezogenen tatsächlichen Verständigung einvernehmlich zum Abschluss gebracht wird, so kann dies bei taktisch geschicktem Vorgehen sogar eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung konterkarieren: Insbesondere wenn der Steuerberater oder -anwalt schon im Besteuerungsverfahren darauf achtet, eigene tatsächliche Hypothesen kreativ als lediglich „mögliche“ Sachverhalte zur Diskussion zu stellen, dafür Sorge trägt, dass die in der Verständigung festgeschriebenen Besteuerungsgrundlagen sich als Ergebnis einer spekulativ gegriffenen Schätzung oder eines Rückgriffs auf eine Beweisregel gegen den Steuerpflichtigen (z.B. §§ 90 Abs. 2 S. 3, 159, 160 AO) darstellen, und es schafft, die Beteiligten zu der schriftlichen Klarstellung zu bewegen, dass der Vereinbarung lediglich Wahrscheinlichkeitsmaßstäbe zugrunde liegen, sollte sich zumindest die Gefahr, dass aus der Verständigung den Steuerpflichtigen belastende Indizschlüsse für das Steuerstrafverfahren gezogen werden, auf ein Minimum reduzieren bzw. gänzlich ausschließen lassen.⁷⁹⁸

⁷⁹⁵ I.e. eine solche, an der alle maßgeblichen Akteure des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahren teilnehmen und zugleich eine Übereinkunft erzielen, welcher steuerliche Sachverhalt jeweils zu Grunde gelegt werden soll und zu welchen Ausgängen die beiden Verfahren daraufhin geführt werden.

⁷⁹⁶ Dazu ausführlich 3. Teil B III 2 c.

⁷⁹⁷ Zum (theoretischen) Eingreifen des sog. Koppelungsverbot und seinen - in praxi wegen der gebotenen engen Auslegung faktisch kaum vorhandenen - Auswirkungen, siehe: 3. Teil B III 2 c (mit Rückverweis auf: 1. Teil H I), insbesondere Fn. 713, 714 m.w.N.

⁷⁹⁸ *Salditt*, bei: *Schmidt*, *StuW* 1998, 280, sowie, *StuW*, 1998, 283 f., hat vor dem Hintergrund der Unterschiede und faktischen Wechselwirkungen zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren von ihm als „golden rules“ bezeichnete Vorgehensmaximen für die Steuerstrafverteidigung entwickelt, welche beraterliche bzw. anwaltliche Bemühungen wie die hier dargestellten ausdrücklich nahe legen.

Im Übrigen entspricht die Einhaltung dieser Grundprinzipien auch den Eigeninteressen des steuerlichen Beraters, vermeidet er damit doch das Risiko, selbst Gehilfe oder Mittäter einer Steuerhinterziehung zu werden, vgl. dazu 3. Teil B III 5.

Wenn ferner erfolgreich darauf hingewirkt werden kann, dass in der Verständigung möglichst komplizierte Sachverhalte festgeschrieben werden, können dadurch Zweifel am strafrechtlichen Vorsatz des Steuerpflichtigen geweckt bzw. verstärkt werden.

Gelingt es schließlich sogar, steuerliche Sachverhalte zeitlich als über fünf Jahre zurückliegend einordnen zu lassen, so dass die strafrechtliche Verjährung bereits eingetreten sein kann, während die steuerliche Festsetzungsverjährung von zehn Jahren noch unvollendet ist, so kann sich die Vorwegnahme der Verständigung im Besteuerungsverfahren, wenn aus ihr (dann gegebenenfalls gewollte) Rückschlüsse für das Steuerstrafverfahren gezogen werden, auch nur positiv auf dessen Ausgang auswirken.⁷⁹⁹

9. Alles in allem bleibt festzustellen, dass der Steuerpflichtige gut beraten ist, die Entscheidung, ob, wann und inwiefern in seinem Fall eine tatsächliche Verständigung angestrebt werden sollte, unter Hinzuziehung eines erfahrenen (Steuer)strafverteidigers zu treffen, der in der Lage ist, alle gegebenen Umstände abzuwägen und insbesondere auch die zu erwartenden Verhaltensweisen der Gesprächspartner prognostizieren kann. Die Verhandlungsführung erfordert ein Höchstmaß an professionellem Geschick und entsprechende Abgeklärtheit, um zu optimalen Ergebnissen führen zu können.⁸⁰⁰

10. Wenn der Steuerpflichtige am Abschluss einer tatsächlichen Verständigung mitwirkt und insoweit erst dadurch die Finanzbehörden in die Lage versetzt, eine bestimmte Steuerschuld festsetzen zu können, liegt hierin ein seinerseitiger Beitrag zur Schadenswiedergutmachung, der nach § 46 Abs. 2 StGB schuld mindernd zu berücksichtigen ist. Zeigt der Steuerpflichtige über sein Zutun bei der Sachaufklärung hinaus auch die Bereitschaft, die sich auf der Basis der tatsächlichen Verständigung ergebende Steuer vollständig zu bezahlen, und setzt er dies umgehend in die Tat um, so kann dies als positives Nachtatverhalten zu einer weiteren Verminderung seiner Schuld und damit einer mildereren Bestrafung führen.⁸⁰¹

⁷⁹⁹ Dazu bereits sehr ausführlich: 3. Teil B III 2 c mit Verweis auf die sog. „Golden Rules“ der Steuerstrafverteidigung von: *Salditt*, bei: *Schmidt*, *StuW* 1998, 280; *ders.*, *StuW* 1998, 283.

⁸⁰⁰ Vgl. 3. Teil B III 2 c m.v.w.N.

⁸⁰¹ Siehe 3. Teil B III 3 mit ausführlicher Auseinandersetzung mit der Gegenansicht von *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung*, S. 89 f.

11. Hält der Steuerpflichtige eine eingegangene tatsächliche Verständigung nicht ein, so erfüllt er allein dadurch nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO.⁸⁰²

Zum einen bezieht sich die Blankettnorm § 370 AO ausschließlich auf die materiellen Steuerrechtsnormen - nicht auf das primär der Sachverhaltsfeststellung dienende Verfahrensinstitut „Verständigung“ - und beinhaltet lediglich Sanktionen bei Verstößen gegen Steuergesetze, keine Vertragsstrafenregelung.⁸⁰³

Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die Tatbestandsmerkmale der tatsächlichen Verständigung⁸⁰⁴ wohl trotz fortwährender Konkretisierung und anhaltender Verfeinerung durch Rechtsprechung und Lehre nicht hinreichend bestimmt sein dürften, als dass sie den hohen Bestimmtheitsanforderungen von Art. 103 Abs. 2 GG genügen und strafrechtliche Konsequenzen auslösen könnten.

Letztlich aber ergibt sich die Strafflosigkeit der Nichteinhaltung einer tatsächlichen Verständigung vor allem wieder aus der Unabhängigkeit und Gleichrangigkeit von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren und ihren unterschiedlichen Verfahrensgrundsätzen, insbesondere den unterschiedlichen Beweismaßanforderungen.⁸⁰⁵

12. Soweit der Steuerpflichtige den wahren Sachverhalt kennt und zur Kenntnis seines Beraters bringt, entstehen für diesen Risiken, durch allzu beredtes Vertreten der Interessen seines Mandanten zum Gehilfen oder gar Mittäter einer etwaigen Steuerhinterziehung zu werden.

Der umsichtige Steuerberater bzw. -anwalt wird Acht geben müssen, nicht durch seine eigenen Ausführungen zum Sachverhalt „über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben“ i.S.d. § 370 AO zu machen. Mangels Verstrickung in das Ursprungsdelikt stellte dies für ihn, anders als gegebenenfalls für den Steuerpflichtigen, keine über die Konkurrenzenbildung auszuscheidende straflose Nachtat dar.

⁸⁰² Dazu 3. Teil B III 4 a.

⁸⁰³ Zur Erinnerung: Die tatsächliche Verständigung ist nach hier vertretener Auffassung ein öffentlich-rechtlicher Vertrag.

⁸⁰⁴ Dazu oben 1. Teil F.

⁸⁰⁵ Dazu mit eigener Begründung 3. Teil B III 4 a (mit Rückverweis auf 2. Teil C II 2 a, b (zu den Grundsätzen der Unabhängigkeit und der Gleichrangigkeit der beiden Verfahren) und 2. Teil B III (zu den unterschiedlichen Verfahrensgrundsätzen)).

Die beraterlich lege artis durchgeführte Verständigung enthält daher die Klarstellung, dass ihr Ungewissheit über den steuerlichen Sachverhalt zugrunde liegt und diese Ungewissheit im Zeitpunkt ihres Abschlusses auch noch fortbesteht.⁸⁰⁶

Damit ist gesichert, dass sie, sofern sie hinter der wahren Bemessungsgrundlage zurückbleibt, nur auf eine Unterlassung im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hinausläuft. Eine schon (durch den Steuerpflichtigen) begangene Steuerhinterziehung kann man aber im Nachhinein nicht durch bloße Unterlassung wiederholen; diese Banalität schützt auch den steuerlichen Berater.⁸⁰⁷

Auch dann, wenn der Steuerpflichtige in der Vergangenheit - von der Finanzbehörde unentdeckt - Steuern hinterzogen hat, und nun, um sich nicht zu verraten, weiterhin einkommenssteuerpflichtige Erträge verschweigen möchte, droht nicht nur im selbst Strafbarkeit, sondern auch dem insoweit eingeweihten Berater (Gefahr der Beteiligung als Anstifter oder Gehilfe). Wiederum ist hier geschicktes Vorgehen gefragt, damit es einem etwaigen Unterlassen i.S.v § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO an der Pflichtwidrigkeit mangelt, so dass das Strafbarkeitsrisiko gebannt werden kann.⁸⁰⁸

Im Strafverfahren besteht die Möglichkeit mittels einer Absprache nach § 257 c StPO zu einem einvernehmlichen Verfahrensabschluss zu gelangen, das Besteuerungsverfahren kennt, wenn auch in der AO nicht gesetzlich verankert, die tatsächliche Verständigung als konsensuale Lösung.⁸⁰⁹

Wenn auch mit beiden genannten Instrumenten ganz allgemein ein beiderseitiges Nachgeben zur Vermeidung langwierigerer rechtlicher Auseinandersetzungen verbunden wird, so bestehen doch im Detail ganz erhebliche Unterschiede zwischen ihnen.

Für den Steuerpflichtigen, gegen den wegen einer Steuerstraftat ermittelt wird, bietet sich oftmals eine kooperative Gesamtbereinigung an; allerdings lassen sich die dabei bestehenden Chancen und Risiken zumeist nur schwerlich vorherbestimmen.⁸¹⁰

Dies liegt zum einen darin begründet, dass es praktisch kaum prognostizierbar ist, ob

⁸⁰⁶ Zur Erinnerung: In diesem Punkt gehen die Absicherungsgedanken des Beraters und die Interessen des Steuerpflichtigen absolut konform, vgl. dazu schon 3. Teil B III 2 c.

⁸⁰⁷ Dazu ausführlich und mit einem Beispielsfall: 3. Teil B III 4 b.

⁸⁰⁸ Dazu ebenfalls mit einem Beispielsfall: 3. Teil B III 4 b.

⁸⁰⁹ Siehe nochmals 2. Teil B III zu Absprachen im Strafverfahren; 1. Teil zu tatsächlichen Verständigungen im Besteuerungsverfahren.

⁸¹⁰ Siehe nochmals 3. Teil B III 2 c.

und inwieweit Strafverfolgungsbehörden und -richter eine im Bestenungsverfahren abgeschlossene tatsächliche Verständigung als Indiz für eine Steuerhinterziehung werten (wenngleich eine solche indizielle Wirkung gerade nicht besteht).⁸¹¹

Zum anderen besteht hinsichtlich strafrechtlicher Absprachen nach § 257 c StPO, trotz deren fortwährender praktischer Konkretisierung durch Rechtsprechung und Lehre, nach wie vor durchaus Unsicherheitspotential und, nach einer wissenschaftlichen Studie im Auftrage des Bundesverfassungsgerichts, bzw. dessen Urteil vom 19. März 2013 ein „erhebliches Vollzugsdefizit“.⁸¹²

Dennoch ist das Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren, insbesondere § 257 c StPO als seine Hauptnorm, laut dem vorgenannten Urteil des Bundesverfassungsgerichts verfassungsgemäß. Wichtig ist, dass die Anforderungen von § 257 c StPO bei jeglicher Verständigung im Strafverfahren zwingend einzuhalten sind und jegliche sogenannte informelle Absprache unzulässig ist.

Der Gesetzgeber war im Juli 2009 mit der Schaffung des Gesetzes zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren nicht nur endlich den langjährigen und zuletzt immer vehementer vorgetragenen Forderungen der deutschen Rechtsprechung⁸¹³ und Rechtswissenschaft⁸¹⁴ nach Anerkennung der bestehenden Praxisrealität und -erfordernisse⁸¹⁵ mittels einer solchen Kodifizierung nachgekommen, sondern hatte sich dabei auch deutlich erkennbar an den zuvor seitens Rechtsprechung und Lehre

⁸¹¹ Dazu nochmals 3. Teil B III 2 b.

⁸¹² Dazu nochmals 2. Teil B III 2 mit zusammenfassender Darstellung des Urteils des BVerfG, 2 BvR 2628/10 vom 19.03.2013, (http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20130319_2bvr262810.html) und weiteren Nachweisen.

⁸¹³ Expliziter Appell des Großen Senats für Strafsachen beim BGH, Beschluss vom 3. März 2005, Az. GSSt 1/04.

⁸¹⁴ Für eine legislative Ausgestaltung der Absprachen im Strafprozess und ihrer Voraussetzungen zuvor bereits u. A.: *Dannecker*, in: *Aktuelles zum Finanzstrafrecht*, 47, 72; *Schmidt-Hieber*, DRiZ 1990, 323, 325 f.; *ders.*, NJW 1990, 1884 ff.; *Weigend*, JZ 1990, 774, 782; *ders.*, NSStZ 1999, 57, 63; *Braun*, AnwBl 2000, 222, 227; *ders.*, Die Absprache im deutschen Strafverfahren, S. 203 ff., jeweils m.v.w.N.; sowie schon früher: *Gallandi*, MDR 1987, 801, 804; *ders.*, NSStZ 1987, 420, 421 (hierbei handelte es sich nach *Bussmann/Lüdemann*, KrimJ 1989, 54, 63, anfänglich noch um eine Minderheitsposition; dazu auch: *Rex*, DRiZ 1991, 31; *Kinzi*, JR 1998, 249 f.). Für eine Normierung der Absprachenpraxis unter der Bezeichnung als Rechtsgespräch: *Schmidt-Hieber*, NJW 1990, 1884, 1887 f., im Anschluß an: *Baumann*, NSStZ 1987, 157 ff.; dazu auch: *Schöch*, in: Reihe Alternativkommentare, StPO, Vorbem. § 151 Rn. 22. Für „klare Worte der obersten Gerichte“ damals zunächst: *Hassemer*, JuS 1989, 890, 895; *Zuck*, MDR 1990, 18, 19.

⁸¹⁵ Vgl. dazu *Weigend*, NSStZ 1999, 57, 63; *Widmaier*, StV 1986, 357; *Dencker/Hamm*, Der Vergleich im Strafprozeß, S. 137; *Hassemer*, JuS 1989, 890, 894 f.; *Dahs*, NSStZ 1988, 153, 155; *Hanack*, StV 1987, 500, 504; *Cramer*, Festschrift für Rebmann, 145, 146, 149 f.; *Krüger*, DRiZ 1989, 150, 152, *Zuck*, MDR 1990, 18. Zweifelnd: *Koch*, ZRP 1990, 249, 251; *Schünemann*, Absprachen im Strafprozeß?, Gutachten B zum 58. DJT, 1990, § 5 D. Für ein gesetzliches Verbot von Absprachen noch: *Günther*, DRiZ 1989, 151, 152, der sich allerdings laut einer Untersuchung von *Bussmann/Lüdemann*, KrimJ 1989, 54, 63, auch mit dieser Forderung schon damals auf weitgehend verlorenerem Posten bewegte (nur eine kleine Minderheit in der Justiz (2 %) war der gleichen ablehnenden Ansicht).

erarbeiteten Grundsätzen für Absprachen im Strafverfahren orientiert⁸¹⁶ und diesen damit bewusst den Vorzug vor vielen anderen vorgeschlagenen Möglichkeiten zur gesetzlichen Regelung strafprozessualer Absprachen, wie sie teilweise auch in anderen Ländern kodifiziert sind, bzw. praktiziert werden, eingeräumt.⁸¹⁷

Freilich: Mit strafrechtlichen Absprachen gehen Einbußen im Hinblick auf die Orientierung der Urteilsfindung am Ideal der materiellen Wahrheit einher; strikte Proportionalität von Strafmaß und Tatschuld werden aufgegeben.

Wenn Kritiker der Absprachepraktiken allerdings vortragen, dass gerade durch deren nunmehr gesetzliche Regelung rechtsstaatliche Grundwerte gefährdet seien, so müssen sie sich Fragen lassen, ob nicht auch ein Rechtsstaat mehrere gangbare Wege zulässt. Das Problem, dass angesichts knapper Haushaltsmittel und Ressourcen auch die Justiz Rationalisierungszwängen unterliegt ist nicht neu gewesen und hatte sich die Lage aus den benannten Gründen weiter zugespitzt. Hier nur in Lethargie zu verharren und mit zunehmender Resignation nach Neueinstellungen, sowie verbesserter Aus- und Fortbildung von Richtern, Staatsanwälten und Ermittlungsbeamten, insbesondere für den Wirtschafts- und Steuerstrafrechtsbereich, zu rufen, war eine Möglichkeit.

Die Alternative war, nicht weiter kaum herbeizuführenden Optimalkonstellationen hinterherzuträumen, sondern ein Konzept zu verwirklichen, mit dem der ernsthafte Versuch unternommen wird, unter der gegebenen Sach- und Finanzlage, eine

⁸¹⁶ Dazu nochmals 2. Teil B III 1 a, insbesondere bb), sowie nochmals *Braun*, AnwBl 2000, 222, 227; *Dannecker*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 72; jeweils m. v. w. N.; sowie schon früher: *Gallandi*, MDR 1987, 801, 804; *ders.*, NStZ 1987, 420, 421; *Rex*, DRiZ 1991, 31; *Kinzi*, JR 1998, 249 f.; *Schmidt-Hieber*, NJW 1990, 1884, 1887 f., im Anschluß an: *Baumann*, NStZ 1987, 157 ff.; dazu auch: *Schöch*, in: Reihe Alternativkommentare, StPO, Vorbem. § 151 Rn. 22.

⁸¹⁷ Dazu nochmals 2. Teil B III 1 a, bb) und b.

Die damaligen Vorschläge reichten von einer Ausweitung der Grundidee des Strafbefehlsverfahrens (so z. B.: *Bode*, DRiZ 1988, 281 ff.; *Dölp*, NStZ 1998, 235 f.; *Zschockelt*, in: Festschrift für Salger, S. 435 f.) bzw. der Übernahme des italienischen Modells einer Entscheidung nach Aktenlage mit Zustimmung des Angeklagten (so z. B.: *Bogner*, Absprachen im deutschen und italienischen Strafprozessrecht, S. 135 ff.), bis hin zur Einführung eines guilty-plea-Verfahrens nach aglo-amerikanischem Vorbild mit gesetzlich festgelegtem Strafnachlass und gerichtlichen Absicherungen dafür, dass der Angeklagte über die Konsequenzen seiner Prezesserklärung informiert ist und sie freiwillig und auch nicht bar jeder tatsächlichen Grundlage abgibt (so z. B.: *Meyer-Goßner*, NStZ 1992, 167 f.; *Weigend*, NStZ 1999, 57, 62 f.; *Dannecker*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 72; *Küpper/Bode*, Jura 1999, 393, 400; jeweils m.w.N.

Zu Recht wurde zudem darauf hingewiesen, dass jede dieser vorgeschlagenen Formen einer Normierung gegenüber dem damals bestehenden „halblegalen grauen Markt“ vorzuziehenswert sei, da insbesondere die Ungewissheit der höchststrichterlichen Akzeptanz entfallen würde, dazu etwa: *Bogner*, Absprachen im deutschen und italienischen Strafprozessrecht, S. 127; *Weigend*, NStZ 1999, 57, 63; *Dannecker*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S. 72; *Meyer-Goßner*, NStZ 1992, 167; vgl. auch: *Küpper/Bode*, Jura 1999, 393, 400. A.A. *Kintzi*, JR 1998, 249 f.

rechtsstaatlichen Prinzipien entsprechende und funktionierende Strafrechtspflege auch für die Zukunft gewährleisten zu können.

Hier hat kein Weg an strafrechtlichen Absprachen und deren gesetzlicher Legitimierung vorbei geführt: Ebenso wenig wie sich im Steuerrecht der mit der tatsächlichen Verständigung verbundene Durchbruch der konsensualen Ergebnisfindung hat aufhalten lassen, hat sich auch das Strafrecht, so wie dies in der Praxis ja auch vor der gesetzlichen Normierung der Verständigungen im Strafverfahren längst schon geschehen war, mit der festen Etablierung von Absprachen arrangieren müssen.

Wer sich weiterhin gegen die nunmehr bestehende gesetzliche Regelung von Absprachen im Strafverfahren ausspricht, sollte bedenken, ob nicht die frühere Situation der Ungewissheit dem Rechtsstaat und seinem Ansehen in der Bevölkerung weitaus mehr geschadet hat, als dies durch die rechtsstaatlichen Anforderungen bestmöglich gerecht werdende Absprachenormierung durch das Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren der Fall ist.

Zeitlich in etwa parallel zu der legislativen Ausgestaltung von strafrechtlichen Absprachen, sind auch Gesetzesentwürfe zur Vereinfachung und Beschleunigung von Zivilverfahren diskutiert worden, um die Spar- und Entlastungsbemühungen in der Justiz weiter zu fördern.⁸¹⁸

Der von der Bundesregierung vorgelegte Entwurf eines Justizmodernisierungsgesetzes hat einen neuen § 415 a ZPO enthalten, in welchem die weitgehende Bindung des Zivilrichters an tatsächliche Feststellungen eines rechtskräftigen Strafurteils vorgesehen gewesen ist. Dadurch, so die Intention der Norm, hätten doppelte Beweisaufnahmen durch Zeugen und Sachverständige, sowie die damit verbundenen Prozesskosten vermieden werden und der Zivilrichter mit weniger Zeitaufwand entscheiden können sollen.

Aufgrund eines derart beschaffenen neuen § 415 a ZPO wären Feststellungen des Strafurteils, auch soweit sie auf im Zusammenhang mit einer strafrechtlichen Absprache abgegebenen Geständnissen beruhen, ins Zivilverfahren zu übernehmen gewesen.

Infolgedessen hätten auch unwahre Geständnisse, die allein zur schnellen (vorher

mittels Absprache kleinlichst ausgehandelt) Beendigung des Verfahrens abgegeben wurden, nicht nur Auswirkungen auf das Strafverfahren, sondern auch auf das Zivilurteil gehabt. Umso wichtiger wäre es ergo gewesen, derartige, schon allein im Strafverfahren unerwünschte, falsche Geständnisse, mittels besserer Absicherungs- und Kontrollmöglichkeiten der Strafgerichte ausschließen bzw. zumindest zurückdrängen zu können.

Nicht zu Unrecht wurde schon festgestellt, dass eine solche Überprüfung der inhaltlichen Richtigkeit eines absprachegemäß abgelegten Geständnisses (wie auch der Einhaltung der sonstigen gesetzlich und höchstrichterlich vorgegebenen Absprachemaximen) indes kaum wirksam erfolgen kann, wenn nur alle Beteiligten sich der Absprache entsprechend verhalten und sie demzufolge keiner in Frage stellt.

Dies ist eine Schwäche der Regelung des § 257 c StPO gegenüber einem guilty-plea-Verfahrens nach anglo-amerikanischem Vorbild, bei dem - wie oben bereits ausgeführt - die erforderlichen Sicherungs- und Kontrollmechanismen insofern leichter gewährleistet werden können.

Abgesehen von diesen Erwägungen ist jedoch der Vorschlag, durch § 415 a ZPO eine Präjudizwirkung von Feststellungen, die in einem Strafurteil enthalten sind, für das Zivilverfahren einzuführen, aus anderen Gründen noch einmal überdacht und schließlich zu Recht verworfen worden.

Eine solche Regelung hätte die Justiz insgesamt wohl kaum entlasten können, für den Strafrichter jedenfalls hätte sie eine massive Mehrbelastung zur Folge gehabt.

Dass Geständnisse, auf denen die Urteilsfeststellungen beruhen, wegen ihrer weitreichenden präjudiziellen Wirkung auch für das Zivilverfahren gegebenenfalls mit erheblichem Mehraufwand auf ihre Richtigkeit hätten geprüft werden müssen, wurde bereits festgestellt. Zudem hätte jeder verantwortungsbewusste Strafverteidiger dann bereits im Strafprozess gegebenenfalls nur für das Zivilgericht erhebliche Beweisanträge stellen müssen (gleiches gilt für den Opferanwalt), was den bisher recht effektiven und schnellen Strafprozess - vor allem beim Amtsgericht – deutlich verkompliziert hätte.

Einen Rechtsmittelverzicht hätte es in Verfahren, in denen ein nachfolgender

⁸¹⁸ Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Justiz (Justizmodernisierungsgesetz - JuMoG) – BT-Drs. 378/03 (Beschluss), bzw. Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung von Verfahren der Justiz (Justizbeschleunigungsgesetz) – BT-Drs. 397/03 (Beschluss),

Zivilprozess zu erwarten ist, kaum mehr gegeben. Letztlich wäre somit durch eine Regelung, wie sie im Entwurf des neuen § 415 a ZPO angedacht gewesen ist, statt einer echten Problembewältigung, nur eine -verlagerung vom Zivil- in das Strafverfahren erfolgt.

Der Ausblick im Rahmen dieser Arbeit wäre gleichwohl nicht komplett, würde man den im Entwurf des Justizmodernisierungsgesetzes in § 415 a ZPO enthaltenen Gedanken nicht weiterführen und fragen, welche Auswirkungen mit einer - heute wie gezeigt gesetzlich noch nicht möglichen - Übernahme von Feststellungen des Besteuerungsverfahrens in das Steuerstrafverfahren verbunden wäre.

Sollte der Gesetzgeber zukünftig entgegen des hier vertretenen Standpunktes doch noch zu der Auffassung gelangen, dass Übernahmen von Feststellungen aus dem Strafverfahren ins Zivilverfahren sachgerecht wären und die Effizienz der Justiz steigerten, so läge es nicht fern, derartige Präjudizwirkung auch anderweitig, etwa hinsichtlich der Feststellungen des Besteuerungsverfahrens in Bezug auf das Steuerstrafverfahren, festzuschreiben.

Auch hiermit wären jedoch ähnliche Vor- und Nachteile wie mit der nach genauerer Betrachtung und Diskussion letztlich verworfenen Regelung des § 415 a ZPO verbunden:

In der Praxis würden sich ggf. die Strafverfolgungsbehörde, bzw. der Strafrichter, sofern die Finanzbehörde, bzw. das Finanzgericht zuerst entscheidet, deren tatsächliche und teilweise auch rechtliche Feststellungen oftmals schon aus Praktikabilitätsabwägungen zu eigen machen wollen; nicht zuletzt deshalb, um die eigene Ermittlungsarbeit zu erleichtern und auf das zwingend Notwendige beschränken zu können.

Neben diesem Aspekt der Verfahrensökonomie sprechen aus Sicht der Strafverfolgung auch solche der Effektivität, der Prävention und der Akzeptanz des Steuerstrafrechts für eine möglichst weitgehende Übernahme der Feststellungen aus dem Besteuerungsverfahren. Es käme dadurch eben deutlich seltener zu den misslichen und für den Steuerbürger kaum nachvollziehbaren abweichenden Sachentscheidungen der Strafgerichte von denen der Finanzbehörden oder -gerichte aufgrund unterschiedlicher Entscheidungsgrundlagen. Dies diene schließlich auch der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und der allgemeinen Rechtssicherheit.

Auch der Steuerbürger kann in vielen Fällen ein Interesse an der Übernahme der finanzbehördlichen bzw. -gerichtlichen Feststellungen in das gegen ihn angestrebte Steuerstrafverfahren haben. Bringt sie doch auch für ihn eine gewisse Prognostizierbarkeit der strafrechtlichen Entscheidung aufgrund der frühzeitigen Kenntnis von deren tatsächlichen und u. U. rechtlichen Grundlagen mit sich.

Das möglicherweise verfolgte Ziel einer Gesamtbereinigung im Sinne eines einheitlichen Ausgangs des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahrens rückt auf den ersten Blick näher. Die im Vergleich zu einer etwaigen Steuernachzahlungsverpflichtung wesentlich schwerwiegendere Last einer potentiellen Bestrafung, insbesondere wenn nicht nur eine Geld-, sondern auch eine Freiheitsstrafe im Raum steht, wird kalkulierbarer und - wenn die im Besteuerungsverfahren getroffenen Feststellungen entsprechend „günstig“ ausgefallen sind - im Falle von deren Übernahme abgemildert.

Auf den zweiten Blick führten weitgehende Übernahmemöglichkeiten steuerlicher Feststellungen in das Steuerstrafverfahren andererseits natürlich auch dazu, dass bereits im Besteuerungsverfahren von allen Beteiligten, insbesondere vom Steuerpflichtigen, auf die Auswirkungen im Steuerstrafverfahren „geschielt“ würde.

Dies könnte die Kooperationsbereitschaft im finanzbehördlichen, bzw. -gerichtlichen Verfahren in gewissen Fällen erheblich absinken lassen.

Konflikte die sonst eigentlich erst angesichts der Strafandrohung im Steuerstrafverfahren ausgefochten würden, könnten ins Besteuerungsverfahren verlagert werden. Verständigungen, die in erster Linie aus Gründen der Vermeidung eines finanzgerichtlichen Prozesses zur Verfahrensbeendigung abgeschlossen worden wären, könnten ausbleiben, im Hinblick auf die Gefahr, dass deren Inhalt auch im Strafverfahren Geltung erlangt. Finanzbehörden und -gerichte würden mit weiterer Arbeit belastet. Nicht nur käme es insgesamt zu mehr und langwierigeren Verfahren, auch der Umfang der einzelnen Verfahren erhöhte sich drastisch, wenn der verantwortungsbewusste steuerrechtliche Berater dann schon im finanzbehördlichen oder -gerichtlichen Verfahren Anträge stellen müsste, etwa auf die Erhebung bestimmter Beweise, die eigentlich erst im Strafverfahren Relevanz zeigten. Beschleunigte und effektive Besteuerungsverfahren wären passé, ein Rechtsmittelverzicht wäre hier, sofern ein Steuerstrafverfahren nachfolgt, nicht mehr zu erwarten.

Es kann demnach nicht festgestellt werden, dass eine gesetzlich verankerte Präjudizwirkung von steuerlichen Feststellungen aus dem Besteuerungsverfahren in Bezug auf das Steuerstrafverfahren (oder umgekehrt) zur Herbeiführung schnellerer und effektiverer Verfahren generell geeignet wäre. Die dahingehenden legislativen Entwicklungen und die judikative Praxis werden mit der gebotenen Mischung aus Skepsis und erwartungsvoller Spannung weiterzuverfolgen sein.

Wer als Mitglied der Anwaltschaft seine Bedenken äußert, setzt sich schnell dem Vorwurf aus, eigennützig nur an die Sicherung der eigenen Einkommensquellen zu denken. Dass unsere Standesvertretung davon losgelöst gute Sachargumente in die Gesetzgebung einbringen kann, scheint vielen Justizpolitikern nur schwer vermittelbar. Soweit diese Arbeit hierzu einen Beitrag leisten konnte, würde dies der Autor außerordentlich begrüßen.

Bayreuth, September 2011

Christian Lorbach

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BAFin.	Bundesanstalt für die Finanzdienstleistungsaufsicht
BB	Betriebsberater
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofes
Bp	Betriebsprüfung
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BTDrucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EMRK	Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten
ESt.	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
FA	Finanzamt

Ff	folgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GG	Grundgesetz
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
hM.	Herrschende Meinung
idF	in der Fassung
iSd	im Sinne der/ im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter
JGG	Jugendgerichtsgesetz
JuS	Juristische Schulung
KStG	Körperschaftssteuergesetz
MRK	Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten
MwN	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
St	Steuer
StB	Steuerbescheid
Stbg.	Steuerberatung

StrBEG	Gesetz über die strafbefreiende Erklärung
Stpfl	Steuerpflichtiger/ Steuerpflichtige
StPO	Strafprozessordnung
Str.	strittig
u. a.	unter anderem
vgA	verdeckte Gewinnausschüttung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
ZPO	Zivilprozessordnung

Literaturverzeichnis

A p e l t, Willibalt: Der verwaltungsrechtliche Vertrag; Habil., Leipzig, 1920.
Zitiert: *Apelt*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, S.

A l l e s c h, Erwin: Zur Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Kommunalabgabenrecht;
in: Die öffentliche Verwaltung, 1988, S. 103-107.
Zitiert: *Allesch*, DÖV 88, S.

B a r t h, Rainer: Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht; Schriften zum Steuerrecht, Band
50; zugleich Diss., Münster, 1995.
Zitiert: *Barth*, Rechtsfortbildung im Steuerrecht, S.

B a u r, Ulrich: Vereinbarungen in der Schlussbesprechung – Vorteile und Risiken; in: Betriebs-
Berater 1988, S. 602-609.
Zitiert: *Baur*, BB 1988, S.

B e e r m a n n, Albert (Hrsg.): Steuerliches Verfahrensrecht; AO, FG, Nebengesetze;
Loseblattsammlung, 1. Auflage 1995, Stand: November 2001 (35. Aktualisierung); unter Mit-
arbeit von: B e c k e n r a t h, Hans Jochen; R ü s k e n, Reinhard und anderen.
Zitiert: *Bearbeiter*, in: Beermann, § Rn.

B i l s d o r f e r, Peter: Die tatsächliche Verständigung – ein Mittel zur Streitvermeidung; in: Die
Information über Steuer und Wirtschaft 1991, S. 195-196.
Zitiert: *Bilsdorfer*, INF 1991, S.

B i l s d o r f e r, Peter: Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28. Juli 1993 XI R
68/92, BB 1994, 633 f; in: Betriebs-Berater 1994, S. 634 f.
Zitiert: *Bilsdorfer*, BB 1994, S.

B i r k, Dieter: Steuerrecht; Schwerpunkte, Band 17/3, 3. Auflage (2000).
Zitiert: *Birk*, Steuerrecht, Rn.

B ö c k e n f ö r d e, Christoph: Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze; Schrif-
ten zum öffentlichen Recht, Band 33; zugleich Diss., Münster, 1966.
Zitiert: *Böckenförde*, Die sogenannte Nichtigkeit verfassungswidriger Gesetze, S.

B o n n e r K o m m e n t a r: Grundgesetz, Band 8; Heidelberg, 1995; bearbeitet v.: S t e r n,
Klaus; K i r c h h o f, Paul; I p s e n, Jörn und anderen.
Zitiert: *Bearbeiter*, in: Bonner Kommentar, Art. Rn.

B o s s e, Wolfgang: Der subordinationsrechtliche Vertrag als Handlungsform öffentlicher Ver-
waltung; Schriften zum öffentlichen Recht, Band 253; zugleich Diss., Tübingen, 1974.
Zitiert: *Bosse*, Der subordinationsrechtliche Verwaltungsvertrag, S.

B u c i e k, Klaus D.: Bindende Erklärungen der Finanzverwaltung; in: Deutsche Steuer-Zeitung 1999, S. 389-400.

Zitiert: *Buciek*, DStZ 1999, S.

B u c i e k, Klaus D.: Grenzen des „maßvollen Gesetzesvollzugs“; in Deutsche Steuer-Zeitung 1995, S. 513-516.

Zitiert: *Buciek*, DStZ 1995, S

B ü c h n e r, Volker: Die Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge; Juristische Schriften: „Verwaltungsrecht“, Band 7.

Zitiert: *Büchner*, Die Bestandskraft verwaltungsrechtlicher Verträge, S.

B u l l i n g e r, Martin: Leistungsstörungen beim öffentlich-rechtlichen Vertrag; in: Die öffentliche Verwaltung, 1977, S. 812-822.

Zitiert: *Bullinger*, DÖV 1977, S.

B y d l i n s k i, Franz: Erklärungsbewusstsein und Rechtsgeschäft; in: Juristenzeitung, 1975, S. 1-6.

Zitiert: *Bydlinski*, JZ 1975, S.

D a n n e c k e r, Gerhard: Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und Absprachen im Steuerstrafverfahren; in: L e i t n e r, Roman/D a n n e c k e r, Gerhard (Hrsg.): Aktuelles zum Finanzstrafrecht, Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagung Linz 2002, S. 47-72.

Zitiert: *Dannecker*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S.

D e a l, Detlev (Pseudonym für: W e i d e r, H.-J.): Der strafprozessuale Vergleich; in: Strafverteidiger 1982, S. 545-552.

Zitiert: *Deal*, StV 1982, S.

E c k h o f f, Rolf: Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht; Habil., Münster, 1999.

Zitiert: *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S.

E c k h o f f, Rolf: Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat; in: Steuer und Wirtschaft 1996, S. 107-122.

Zitiert: *Eckhoff*, StuW 1996, S.

E f s t r a t i o u, Pavlos-Michael: Die Bestandskraft des öffentlich-rechtlichen Vertrags; Schriften zum öffentlichen Recht, Band 535; zugleich Diss., Heidelberg, 1987.

Zitiert: *Efstratiou*, Die Bestandskraft des öffentlich-rechtlichen Vertrags, S.

E i c h, Andreas: Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren: Zulässigkeit, Rechtsnatur, Auswirkungen, Strategien; Diss., Köln, 1992.

Zitiert: *Eich*, Die tatsächliche Verständigung, S.

E i c h, Andreas: Die Anfechtung einer tatsächlichen Verständigung; in: AO-Steuerberater 2001, S. 236-238.

Zitiert: *Eich*, AO-StB 2001, S.

F i s c h e r, Peter: Resümee; in: Steuervereinfachung, Veröffentlichung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Band 21 (1998), S. 267-283.

Zitiert: *Fischer*, DStJG Bd. 21 (1998), S.

F l u c k, Jürgen: Die Erfüllung des öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsvertrages durch Verwaltungsakt; Schriften zum öffentlichen Recht, Band 485; zugleich Diss., Mainz, 1984.

Zitiert: *Fluck*, Die Erfüllung des öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsvertrages durch Verwaltungsakt, S.

F r a n z e n, Klaus/G a s t - D e H a a n, Brigitte/ J o e c k s, Wolfgang/ V o s s, Reimer: Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht, Kommentar, 5. Auflage, 2001.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: Franzen/Gast/Joecks, § Rz.

F ü l l s a c k, Markus: Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht; Diss., Konstanz, 1995.

Zitiert: *Füllsack*, Informelles Handeln im Steuerrecht, S.

F u m i, H.-D.: „Lücke“ in tatsächlicher Verständigung; in: EFG Beilage 19/98 Nr. 1 (S. 76).

Zitiert: *Fumi*, EFG-Beilage 19/98, Nr.1 (S. 76).

G o s c h, Dietmar: Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung; in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1994, S. 195-198.

Zitiert: *Gosch*, StBp 1994, S.

G r o ß e, Thomas: Die Schlussbesprechung – ein orientalischer Bazar ?; in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1986, S. 58-61.

Zitiert: *Große*, StBp 1986, S.

H e i n, Peter E.: Die Unvereinbarerklärung verfassungswidriger Gesetze durch das Bundesverfassungsgericht; Studien und Materialien zur Verfassungsgerichtsbarkeit, Band 43; zugleich Diss., Bonn, 1988.

Zitiert: *Hein*, Die Unvereinbarerklärung verfassungswidriger Gesetze durch das Bundesverfassungsgericht, S.

H ü b s c h m a n n, Walter/H e p p, Ernst/S p i t a l e r, Armin: Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung; Loseblattsammlung, Stand: August 2002 (Lfg. 174); unter Mitarbeit von S c h i c k, Walter (†); B i r k, Dieter, T r z a s k a l i k, Christoph und anderen.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § Rz.

I p s e n, Jörn: Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt; Studien und Materialien zur Verfassungsgerichtsbarkeit, Band 18; zugleich Habil., Göttingen, 1980.

Zitiert: *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, S.

I s e n s e e, Josef: Die typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts; Schriften zum öffentlichen Recht, Band 288; zugleich Habil., Erlangen 1976.

Zitiert: *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, S.

I w a n e k, Silvia: Aufhebung der Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung; in: Deutsches Steuerrecht 1993, S. 1394-1400.

Zitiert: *Iwanek*, DStR 1993, S.

J a c h m a n n, K. J.: Die Berichtigung offenbar unrichtiger Verwaltungsakte nach § 42 Verwaltungsverfahrensgesetz; Diss., Regensburg, 1993.

Zitiert: *Jachmann*, Berichtigung offenbar unrichtiger Verwaltungsakte, S.

K e u c h e l, Jan/S c h r i n n e r, Axel: Deals mit den Steuerbehörden haben Hochkonjunktur; in: Handelsblatt, 08. Januar 2001, S. 23.

Zitiert. *Keuchel/Schrinner*, Handelsblatt v. 08. Januar 2001, S.

K l e i n, Franz (Hrsg.): Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht; 7. Auflage (2000); unter Mitarbeit von: B r o c k m e y e r, Hans Bernhard; R ü s k e n, Reinhard und anderen.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: Klein, § Rn.

K l e i n, Guido: Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht; Der Rechts- und Steuerdienst, Kölner Schriftenreihe zeitnaher rechtswissenschaftlicher Abhandlungen, Heft 67; zugleich Diss., Köln, 1989.

Zitiert: *Klein*, Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht, S.

K n a c k, Hans Joachim (†): Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar, 7 Auflage, 2000; bearbeitet von: H e n n e c k e, Hans Günter; D ü r r, Hansjochen; C l a u s e n, Wolfgang und anderen.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: Knack, § Rn.

K n e p p e r, Karl-Heinz: Der Vergleich im Steuerrecht; in: Betriebs-Berater 1986, S. 168-170.

Zitiert: *Knepper*, BB 1991, S.

K o c h, Karl/S c h o l t z, Rolf-Detlev (Hrsg): Abgabenordnung, Kommentar; 5. Auflage (1996); unter Mitarbeit von: H e l s p e r, Helmut; F ö r s t e r, Martin und anderen.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: Koch/Scholtz, § Rn.

K ö b l e r, Ralf: Die „clausula rebus sic stantibus“ als allgemeiner Rechtsgrundsatz; Tübingen, 1991.

Zitiert: *Köbler*, Clausula rebus sic stantibus, S.

K o p p, Ferdinand O. (†)/R a m s a u e r, Ulrich: Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar; 7. Auflage, 2000.

Zitiert: *Kopp/Ramsauer*, §, Rn.

K o t t k e, Klaus: Verbindliche Zusage und tatsächliche Verständigung - Unterschiede und Gemeinsamkeiten; in: Der Betrieb, 1999, S. 820-823.

Zitiert: *Kottke*, DB 1999, S.

K r a u s h a a r, Rolf: Bindung der Finanzverwaltung an Vereinbarungen über Sachverhaltsbeurteilungen im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung; in: Steuerberaterkongress-Report 1986, S. 157-167.

Zitiert: *Kraushaar*, StbKongrRep 1986, S.

K r u s e, Heinrich Wilhelm: Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, Allgemeiner Teil; München 1991.

Zitiert: *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, AT, S.

K ü h n, Rolf/H o f m a n n, Ruth: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Nebengesetze (Kommentar); 17. Auflage (1995); unter Mitarbeit von: H o f m a n n, Gerda.

Zitiert: *Kühn/Hofmann*, § Anm.

L a n g, Joachim: Die Ausfüllung von Lücken in Steuergesetzen; in: Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern 1995, S. 159-188.

Zitiert: *Lang*, in: Festschrift für Höhn, S.

L a n g e, Hans-Friedrich: Rechtswirkungen übereinstimmender Erledigungserklärungen im Finanzgerichtsprozess; in: Steuer und Wirtschaft, S. 137-144.

Zitiert: *Lange*, StuW 1996, S.

L a r e n z, Karl: Lehrbuch des Schuldrechts, I. Band: Allgemeiner Teil, 14. Auflage, München, 1987.

Zitiert: *Larenz*, Schuldrecht I, § (S.).

L a r e n z, Karl/W o l f, Manfred: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 8. Auflage, München, 1997.

Zitiert: *Larenz/Wolf*, BGB AT, § (Rn., S.).

L a s c h, W./H o n e m a n n, Franz: Die Bedeutung der Schlussbesprechung (§ 201 AO) im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung; in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1980, S. 1-14.

Zitiert: *Lasch/Honemann*, StBp 1980, S.

L e s s m a n n, Herbert: Irrtumsanfechtung nach § 119 BGB; in: Juristische Schulung, 1969, S. 478-482.

Zitiert: *Lessmann*, JuS 1969, S.

L i t t b a r s k i, Sigurd: Der Wegfall der Geschäftsgrundlage im öffentlichen Recht; Europäische Hochschulschriften, Reihe 2, Rechtswissenschaften, Band 304, Frankfurt am Main, 1982.

Zitiert: *Littbarski*, Der Wegfall der Geschäftsgrundlage im öffentlichen Recht, S.

M a r t e n s, Joachim: Vergleichsvertrag im Steuerrecht ?; in: Steuer und Wirtschaft 1986, S. 97-105.

Zitiert: *Martens*, StuW 1986, S.

M a r t e n s, Joachim: Die Praxis des Verwaltungsverfahrens; Schriftenreihe der Juristischen Schulung, Heft 91, 1985.

Zitiert: *Martens*, Die Praxis des Verwaltungsverfahrens, Rn.

Martens, Joachim: Die eigenartige Beweislast im Steuerrecht; in: *Steuer und Wirtschaft* 1981, S. 322-332.

Zitiert: *Martens*, *StuW* 1981, S.

Martens, Joachim: Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung; *Kölner Steuerthemen, Zeitkritische Schriftenreihe, Thema 3*, 1980.

Zitiert: *Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Rn.

Mayer, Gerd: Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977; *Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht*, Band 12; zugleich Diss., Tübingen, 1991.

Zitiert: *Mayer*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, S.

Mayer, Jörg: Der Rechtsirrtum und seine Folgen im bürgerlichen Recht; *Schriften zum deutschen und europäischen Zivil-, Handels- und Prozessrecht*, Band 126; zugleich Diss., Würzburg, 1989.

Zitiert: *Mayer*, Der Rechtsirrtum und seine Folgen im Bürgerlichen Recht, S.

Meyer, Hans: Das neue öffentliche Vertragsrecht und die Leistungsstörungen; in: *Neue Juristische Wochenschrift* 1977, S. 1705-1713.

Zitiert: *Meyer*, *NJW* 1977, S.

Milatz, J. E.: Die „tatsächliche Verständigung“ im Steuerrecht; in: *Die Information über Steuer und Wirtschaft* 1986, S. 300-303.

Zitiert: *Milatz*, *INF* 1986, S.

Moench, Christoph: Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle; *Studien und Materialien zur Verfassungsgerichtsbarkeit*, Band 8, 1977.

Zitiert: *Moench*, Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle, S.

Mohr, Hartmut: Austauschverträge mit Steuerbehörden; in: *Neue Juristische Wochenschrift* 1978, S. 790-793.

Zitiert: *Mohr*, *NJW* 1978, S.

Musil, Andreas: Die Berichtigung von Verwaltungsakten wegen offenkundiger Unrichtigkeiten gemäß § 42 VwVfG und § 129 AO; in: *Die Öffentliche Verwaltung*, 2001, S. 947-952.

Zitiert: *Musil*, *DÖV* 2001, S.

Nell, Ernst Ludwig: Wahrscheinlichkeitsurteile in juristischen Entscheidungen; *Schriften zum öffentlichen Recht*, Band 446; zugleich Diss., Bayreuth, 1982.

Zitiert: *Nell*, Wahrscheinlichkeitsurteile in juristischen Entscheidungen, S.

Obermayer, Klaus (†): *Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz*, 3. Auflage, 1999; herausgegeben v.: *Fritz*, Roland; bearbeitet v.: *Allesch*, Erwin; *Bernsdorff*, Norbert; *Engelhardt*, Gerd und anderen.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: *Obermayer*, § Rn.

O f f e r h a u s, Klaus: Die tatsächliche Verständigung – Voraussetzungen und Wirkung; in: Deutsches Steuerrecht 2001, S. 2093-2098.

Zitiert: *Offerhaus*, DStR 2001, S.

O f f e r h a u s, Klaus: Zur Bindung an Vereinbarungen über tatsächliche Fragen; in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1985, S. 170-171.

Zitiert: *Offerhaus*, StBp 1985, S.

P a l a n d t: Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 62. Auflage, München, 2003; bearbeitet von: B a s s e n g e, Peter; H e i n r i c h s, Helmut; P u t z o, Hans und anderen.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: Palandt, §, Rn.

P a u l i c k, Heinz: Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts; 3. Auflage (1977).

Zitiert: *Paulick*, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Rn.

P i t s c h a s; Rainer: Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren; Strukturprobleme, Funktionsbedingungen und Entwicklungsperspektiven eines konsensualen Verwaltungsrechts; Habil., München, 1988.

Zitiert: *Pitschas*, Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren, S.

P u n k e, Jürgen: Verwaltungshandeln durch Vertrag, Diss., Kiel, 1988.

Zitiert: *Punke*, Verwaltungshandeln durch Vertrag, S.

Q u e d e n f e l d, Dietrich/F ü l l s a c k, Markus: Verteidigung in Steuerstrafsachen; Praxis der Strafverteidigung, Band 19, Heidelberg 1996.

Zitiert: *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn.

R a u p a c h, Arndt: Steuervereinfachung durch die Rechtsprechung?; in: Steuervereinfachung, Veröffentlichung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Band 21 (1998), S. 175-211

Zitiert: *Raupach*, DStJG Bd. 21 (1998), S.

R a u p a c h, Arndt: Rezension: R. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren; in: Steuer und Wirtschaft 1997, S. 188-191.

Zitiert: *Raupach*, StuW 1987, S.

R a t h j e n, Peter: Zur Zulässigkeit von Vereinbarungen bei der Gewerbesteuer; in: Deutsches Steuerrecht 1977, S. 472-478.

Zitiert: *Rathjen*, DStR 1977, S.

R e c k, Reinhard: Der Deal im Steuer- und Steuerstrafrecht; in: Deutschland Ost Spezial, 50/1999, S. 5-6.

Zitiert: *Reck*, D-Ost Spezial, 50/1999, S.

R ö ß l e r, Gerhard: Die tatsächliche Verständigung im Steuerrecht; in: Der Betrieb 1985, S. 1861-1863.

Zitiert: *Rößler*, DB 1985, S.

R ö ß l e r, Gerhard: Nochmals: Tatsächliche Verständigung; in: Der Betrieb 1991, S. 2458-2460.
Zitiert: *Rößler*, DB 1991, S.

R ö ß l e r, Gerhard: Nochmals: Die Praxis der tatsächlichen Verständigung im Steuerverfahren;
in: Deutsche Steuer-Zeitung 1998, S. 168-169.
Zitiert: *Rößler*, DStZ 1998, S.

R u p p e, Hans-Georg: Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Ver-
gleichen im österreichischen Abgabenrecht; in: L e i t n e r, Roman/D a n n e c k e r, Gerhard
(Hrsg.): Aktuelles zum Finanzstrafrecht, Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagung Linz 2002,
S. 9-27.
Zitiert: *Ruppe*, in: Aktuelles zum Finanzstrafrecht, 2002, S.

R u p p e l, Alfred: Die „tatsächliche Verständigung“ mit dem Finanzamt – Vorteil oder Nachteil
?; in: Deutsches Steuerrecht 1985, S. 684-685.
Zitiert: *Ruppel*, DStR 1985, 684, 685

S a l d i t t, Franz: Steuerhinterziehung durch tatsächliche Verständigung; in: Steuer und Wirt-
schaft, 1998, S. 283-284.
Zitiert: *Salditt*, StuW 1998, S.

S a n g m e i s t e r, Bernd: Pacta sunt servanda – oder die Pflicht zur Einhaltung einer tatsäch-
lichen Verständigung; in: Betriebs-Berater 1988, S. 609-613.
Zitiert: *Sangmeister*, BB 1988, S.

S c h i c k, Walter: Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steu-
errecht; Wissenschaftliche Hefte zum Deutschen und Internationalen Steuerrecht, Nr. 5, Mün-
chen, 1967.
Zitiert: *Schick*, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuer-
recht, S.

S c h i m p f, Christian: Der verwaltungsrechtliche Vertrag unter besonderer Berücksichtigung
seiner Rechtswidrigkeit; Schriften zum öffentlichen Recht, Band 434; zugleich Diss., Berlin,
1982.
Zitiert: *Schimpf*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, S.

S c h l a i c h, Klaus/K o r i o t h, Stefan: Das Bundesverfassungsgericht; 5. Auflage, 2001.
Zitiert: *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, Rn.

S c h l e i f e n b a u m, Heinrich/S c h o r m a n n, Eckhard: Tatsächliche Verständigung im
Steuerstrafverfahren; in: Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, Festschrift für 50 Jahre
Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte im Steuerrecht, 1999, S. 681-688.
Zitiert: *Schleifenbaum/Schormann*, Festschrift für 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte
im Steuerrecht, 1999, S.

S c h m i d t, Stefan: Tatsächliche Verständigungen im Steuerverfahren und ihre Auswirkungen
auf das Steuerstrafverfahren; in: Deutsches Steuerrecht 1998, S. 1733-1737.
Zitiert: *Schmidt*, DStR 1998, S.

S c h m i d t - H i e b e r, Werner: Der strafprozessuale „Vergleich“ – eine illegale Kungelei ?; in: Strafverteidiger 1996, S. 355-357.

Zitiert: *Schmidt-Hieber*, StV 1986, S.

S c h m i d t - L i e b i g, Axel: Tatsächliche Verständigung über Schätzungsgrundlagen; in: Deutsche Steuer-Zeitung 1996, S. 643-646.

Zitiert: *Schmidt-Liebig*, DStZ 1999, S.

S c h r ö d e r, Jörg: Der Prozessvergleich in den verwaltungsgerichtlichen Verfahrensarten; Schriften zum öffentlichen Recht, Band 143; zugleich Diss., Köln, 1970.

Zitiert: *Schröder*, Der Prozessvergleich, S.

S c h w a r z, Bernhard (Hrsg.): Abgabenordnung, Praxiskommentar; Loseblattsammlung, Stand: 100. Lfg. (08/2002); unter Mitarbeit von: F r o t s c h e r, Gerrit; D u m k e, Wolfgang; und anderen.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: Schwarz, § Rn.

S e e r, Roman: Verständigungen in Steuerverfahren; Habil., Köln, 1996.

Zitiert: *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S.

S e e r, Roman: Das Rechtsinstitut der sog. tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht; in: Betriebs-Berater 1999, S. 78-85.

Zitiert: *Seer*, BB 1999, S.

S e e r, Roman: Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht; in: Steuer und Wirtschaft 1995, S. 213-225.

Zitiert: *Seer*, StuW 1995, S.

S e e r, Roman: Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht; in: Neue Juristische Wochenschrift, 1996, S. 285-291.

Zitiert: *Seer*, NJW 1996, S.

S i m o n, H. Eberhard/V o g e l b e r g, Claus-Arnold: Steuerstrafrecht; Stuttgart 2000.

Zitiert: *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S.

S i m o n s, Lothar: Leistungsstörungen verwaltungsrechtlicher Schuldverhältnisse; Schriften zum öffentlichen Recht, Band 45; zugleich Diss., Münster 1966.

Zitiert: *Simons*, Leistungsstörungen verwaltungsrechtlicher Schuldverhältnisse, S.

S ö h n, Hartmut: Anwendungspflicht oder Aussetzungspflicht bei festgestellter Verfassungswidrigkeit von Gesetzen?; Aktuelles Recht, Band 20; München, 1974.

Zitiert: *Söhn*, Anwendungspflicht oder Aussetzungspflicht bei festgestellter Verfassungswidrigkeit, S.

S o n t h e i m e r, Jürgen: Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht; Köln, 1987.

Zitiert: *Sontheimer*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag, S.

S t a d i e, Holger: Der Begriff des Beteiligten im Sinne der Abgabenordnung 1977; in: Betriebs-Berater 1977, S. 1648-1650.

Zitiert: *Stadie*, BB 1977, S.

S t a h l, Rudolf: Verständigungen im Steuer- und Steuerstrafrecht; in: Kölner Steuerdialog, 1998, S. 11625-11631.

Zitiert: *Stahl*, KÖSDI 1998, S.

S t e r n, Klaus: Die clausula rebus sic stantibus im Verwaltungsrecht; in: Staat, Kirche, Wissenschaft in einer pluralistischen Gesellschaft, Festschrift zum 65. Geburtstag von Paul Mikat, Berlin, 1989; S. 775-789.

Zitiert: *Stern*, in: Festschrift für Mikat, S.

S t e r n, Klaus: Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band III (Allgemeine Lehren der Grundrechte, 1. Halbband; München, 1998; unter Mitwirkung von S a c h s, Michael.

Zitiert: *Stern*, Staatsrecht III/1, § (S.).

S t o l t e r f o t h, Joachim N.: Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung; in: Steuervereinfachung; Veröffentlichung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Band 21 (1998), S. 233-258.

Zitiert: *Stolterfoth*, DStJG Bd. 21 (1998), S.

S t r e c k, Michael: Die Außenprüfung; 2. Auflage, Köln, 1993.

Zitiert: *Streck*, Die Außenprüfung, Rn.

S t r e c k, Michael: Ein entsetzlicher Kuhhandel; in: Manager Magazin 8/1978, S. 58.

Zitiert: *Streck*, Manager Magazin 8/1978, S.

S t r e c k, Michael/S c h w e d h e l m, Rolf: „Tatsächliche Verständigung“ und § 370 AO; in: Deutsches Steuerrecht 1986, S. 713-714.

Zitiert: *Streck/Schwedhelm*, DStR 1986, S.

T h i e l, Jochen: Vertrauensschutz im Besteuerungsverfahren; in: Der Betrieb 1988, S. 1343-1352.

Zitiert: *Thiel*, DB 1988, S.

T h i e m e, Werner: Der verfassungswidrige Verwaltungsvertrag; in: Neue Juristische Wochenschrift, 1974, S. 2201-2205.

Zitiert: *Thieme*, NJW 1974, S.

T i e d t k e, Klaus/W ä l z h o l z, Eckhard: Vertrauensschutz im Steuerrecht; in: Deutsche Steuer-Zeitung 1998, S. 819-824.

Zitiert: *Tiedtke/Wälzholz*, DStZ 1998, S.

T i p k e, Klaus: Die Steuerrechtsordnung; Band I (Wirtschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen); Köln, 1993.

Zitiert: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, S.

T i p k e, Klaus/L a n g, Joachim: Steuerrecht, 17. Auflage (2002); unter Mitarbeit von: S e e r, Roman; R e i ß, Wolfram und anderen.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: Tipke/Lang, § Rz.

T i p k e, Klaus/K r u s e, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung (Kommentar); Loseblatt-Ausgabe, Stand: Lfg. 98 (07/2002); unter Mitarbeit von: S e e r, Roman und B r a n d i s, Peter.

Zitiert: *Bearbeiter*, in: Tipke/Kruse, § Tz.

T o b e r, Dieter Erich: Die „clausula rebus sic stantibus“ bei verwaltungsrechtlichen Verträgen; Diss., München, 1970.

Zitiert: *Tober*, Clausula rebus sic stantibus, S.

V o g e l, Klaus: Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht; in: Festschrift für Georg Döllner, Düsseldorf 1988, S. 677-691.

Zitiert: *Vogel*, in: Festschrift für Döllner, S.

V o g e l b e r g, Claus-Arnold: Verständigung im Steuer- und Steuerstrafrecht; in: Zeitschrift für die Anwaltspraxis, Fach 22, 2000, S. 317-322.

Zitiert: *Vogelberg*, ZAP (Fach 22) 2000, S.

V o g e l b e r g, Claus-Arnold: Tatsächliche Verständigung und nachträgliche Erkenntnisse; in: Praxis Steuerstrafrecht 2000, S. 254-256.

Zitiert: *Vogelberg*, PStR 2000, S.

V o g e l b e r g, Claus-Arnold: Die Rechtsprechung zur Verständigung im Steuerrecht und (Steuer-)Strafrecht; in: Praxis Steuerstrafrecht 1999, S. 177-181.

Zitiert: *Vogelberg*, PStR 1999, S.

V o n B o m h a r d, Nikolaus: Auskunft und Zusage im Steuerrecht; Diss., Regensburg, 1988.

Zitiert: v. *Bomhard*, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, S.

V o n B o r n h a u p t, Kurt Joachim: „Tatsächliche Verständigung“ in Schätzungsfällen; in: Betriebs-Berater 1985, S. 1591-1593.

Zitiert: v. *Bornhaupt*, BB 1985, S.

V o n E i c h h o r n, Wolfgang: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 16. November 2000 XI R 28/99, BStBl II 01, 303= HFR 2001, 589 ff; in: Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2001, S. 591.

Zitiert: v. *Eichhorn*, HFR 2001, S.

V o n G r o l l, Rüdiger: Treu und Glauben im Steuerrecht; in: Finanz-Rundschau für Einkommensteuer, mit Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer, 1995, S. 814-819.

Zitiert: v. *Groll*, FR 1995, S.

V o n T h u r, Andreas: Der Allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, Zweiter Band, Zweite Hälfte, Berlin, 1957.

Zitiert: *Von Thur*, Der allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, Bd. II/2 § (S.).

V o n W e d e l s t ä d t, Alexander: Tatsächliche Verständigung – Rechtslage, Voraussetzungen, Inhalt, Folgen; in: Der Betrieb 1991, S. 515-517.

Zitiert: v. *Wedelstädt*, DB 1991, S.

V o n W e d e l s t ä d t, Alexander: Die tatsächliche Verständigung; Verfahren zur Vermeidung von Konfliktpotenzialen; in: AO-Steuerberater 2001, S. 190-193.

Zitiert: v. *Wedelstädt*, AO-StB 2001, S.

W a s s e r m e y e r, Franz: Die Außenprüfung im Lichte der Rechtsprechung; in: Finanz-Rundschau für Einkommenssteuer und Körperschaftssteuer 1987, S. 513-522.

Zitiert: *Wassermeyer*, FR 1987, S.

W e b e r – G r e l l e t, Heinrich: Zu den Voraussetzungen einer tatsächlichen Verständigung im Rahmen einer Aussenprüfung; in: Betriebs-Berater 1994, S. 997-998

Zitiert: *Weber-Grellet*, BB 1994, S.

W e n z i g, Herbert: Das Verhalten des Betriebsprüfers im Außendienst; in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1978, S. 193-195.

Zitiert: *Wenzig*, StBp 1978, S.

W i e s e, Thomas: Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung; in: Betriebs-Berater 1994, S. 333-335.

Zitiert: *Wiese*, BB 1994, S.

W i e s e, Thomas: Die Praxis der tatsächlichen Verständigung im Steuerverfahren; in: Deutsche Steuer-Zeitung 1997, S. 745-748.

Zitiert: *Wiese*, DStZ 1997, S.

W o e r n e r, Lothar/G r u b e, Georg: Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten; 8. Auflage, München/Stuttgart, 1988.

Zitiert: *Woerner/Grube*, Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten, S.

W o l f, Heimke: Verständigungen im Steuerrecht: Bekenntnis zum öffentlich-rechtlichen Vertrag, der auch für Rechtsfragen zulässig ist?; in: Deutsche Steuer-Zeitung 1998, S. 267-270.

Zitiert: *Wolf*, DStZ 1998, S.

W o l f f, Hans J.: Organschaft und juristische Person, Band 2: Theorie der Vertretung, Berlin, 1934, Neudruck Aalen, 1964.

Zitiert: *Wolff*, Organschaft und juristische Person, Bd. 2, S.