

Prof. Dr. Roman Seer

# Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Steuerstrafverfahren\*

Die nach wie vor gesetzlich nicht geregelte sog. tatsächliche Verständigung ist gleichwohl längst ein fester Bestandteil des Besteuerungsverfahrens. Wird dieses durch ein Steuerstrafverfahren überlagert, wird darüber hinausgehend zum Abschluss beider Verfahren nach Gesamtlösungen gesucht. Der nachfolgende Beitrag zeigt deren rechtliche Möglichkeiten und Grenzen in den einzelnen Verfahrensstadien auf.

## I. Das richterrechtliche Institut der sog. tatsächlichen Verständigung

### 1. Gegenstand sog. tatsächlicher Verständigungen

Vor mehr als 15 Jahren hatte ich an dieser Stelle im Heft 2 des Betriebs-Berater einen Teil der Thesen meiner zuvor erschienenen Habilitationsschrift<sup>1</sup> erläutert.<sup>2</sup> Es ging um die verfahrensdogmatische Etablierung vorab bindender Verständigungen im Steuerrecht und die Auslotung der Grenzen ihrer Zulässigkeit. Die damals getroffenen Aussagen besitzen auch heute noch ihre Gültigkeit. Zwar hat es in der Literatur zwischenzeitlich vereinzelt Widerstände gegen die Anerkennung von verbindlichen Verständigungen im Steuerrecht gegeben.<sup>3</sup> Dem sind die Rechtsprechung und die Verwaltungspraxis im Ergebnis zu Recht nicht gefolgt. Wer Verständigungen im Steuerrecht kategorisch mit dem Bannstrahl der Unzulässigkeit belegt, erzielt nämlich keineswegs einen Zuwachs an Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Kooperation und Konsens sind in dem von der Mitwirkung des Steuerpflichtigen geprägten (und abhängigen) Besteuerungsverfahren ein Faktum, das durch kein Verbot aus der Verwaltungsrealität geschafft werden kann (und sollte). Wer steuerlichen Verständigungen kategorisch die Berechtigung und Verbindlichkeit versagt, erhält lediglich *informelle Absprachen* (Flucht in die Informalität). Eine Gefahr für die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung droht aber weniger durch formalisierte, aktenkundige und damit nachprüfbar Verständigungen, sondern vielmehr durch informelle (nicht dokumentierte) Absprachen, deren gesetzeswidrige Inhalte dann nachfolgend einseitig-hoheitliche Verwaltungsakte mit bestandskräftiger Wirkung absprachegemäß umsetzen.<sup>4</sup> Daher hat das Steuerverfahrensrecht stattdessen konsensuale Handlungsformen fortzuentwickeln, um den berechtigten Bedürfnissen nach einvernehmlicher Vorabklärung Rechnung zu tragen, gleichzeitig aber die Gesetz- und Gleichmäßigkeit durch Fehlerfolgen und Kontrollinstrumente abzusichern.

#### a) Begriff: Verständigung über Tatsächliches

Diesen Rechtsfortbildungsauftrag hat der BFH wahrgenommen.<sup>5</sup> Zwar ist die von einer alten Entscheidung des Reichsfinanzhofs<sup>6</sup> übernommene Terminologie schief. Gemeint ist nicht die Tatsache einer Verständigung, sondern die *Verständigung über Tatsächliches*. Die Pra-

xis einschließlich der Finanzverwaltung hat sich allerdings daran gewöhnt und verwendet den Terminus als Abkürzung für eine mehrseitig-bindende Verständigung über einen in der Vergangenheit liegenden, steuerlich relevanten Sachverhalt. Sie wird in dem bundesweit geltenden BMF-Schreiben vom 30.7.2008 abgebildet.<sup>7</sup> Rechtsprechung und Verwaltung unterscheiden zwischen unzulässigen Vereinbarungen über den Steueranspruch und zulässigen Vereinbarungen über die Sachbehandlung. Danach bindet eine tatsächliche Verständigung sowohl die Finanzbehörde als auch den Steuerpflichtigen unter den folgenden Voraussetzungen:

#### b) Voraussetzungen: keine reinen Rechtsfragen

Die Verständigung darf keine Rechtsfragen, sondern nur Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung zum Gegenstand haben. Darunter versteht die Rechtsprechung insbesondere Fälle der Schätzung, Wertermittlung und zukunftsorientierten Prognose. Sie bejaht eine erschwerte Sachverhaltsermittlung dann, wenn sich einzelne Sachverhalte nur mit einem nicht mehr vertretbaren Arbeits- oder Zeitaufwand ermitteln lassen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind dabei auch das Verhältnis zwischen erwartetem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg und die Belastung in Betracht zu ziehen, die auf das zuständige FA bei der Durchführung eines finanzgerichtlichen Verfahrens zukommen kann. Allein die Kompliziertheit eines Sachverhalts soll aber nicht genügen, eine erschwerte Sachverhaltsermittlung anzunehmen.<sup>8</sup>

Der BFH folgt der von ihm grundsätzlich propagierten Trennung zwischen (zulässigen) Verständigungen über den Sachverhalt und (unzulässigen) Verständigungen über Rechtsfragen jedoch in praktisch wichtigen Bereichen nicht. So hält er eine „tatsächliche“ Verständigung über die Angemessenheit einer Geschäftsführer-Gesamtvergütung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG: Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung) für zulässig und beiderseits bindend.<sup>9</sup> Der BFH toleriert damit

\* Die 39. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft hat sich am 22./23.9.2014 in Bremen mit dem Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht befasst. Der nachfolgende Beitrag enthält einige der Überlegungen, die der Verf. dort vorgetragen hat. Der ausführliche, weitergehende Beitrag findet sich in dem Tagungsband, der demnächst im Otto Schmidt Verlag erscheinen wird.

1 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996.

2 Seer, Das Rechtsinstitut der sog. tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht, BB 1999, 78.

3 Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Habil. Tübingen 2004, S. 186 ff.

4 S. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 476 ff.; ders., BB 1999, 78, 84 f.; von Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Habil. Tübingen 2004, S. 186 ff., leider gar nicht erst behandelt.

5 Grundlegend BFH, 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354, 357 f., BB 1985, 1519; seitdem ständige Rspr., s. zuletzt BFH, 22.8.2012 – I B 86/11 u.a., BFH/NV 2013, 6, 7 f.; BFH, 20.2.2014 – XI B 85/13, BFH/NV 2014, 828, 829.

6 RFH, 20.10.1925 – II A 453/25, RFHE 18, 92, 94 f.

7 BMF, 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831.

8 BMF, 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831 f., Tz. 3.

9 BFH, 13.8.1997 – I R 12/97, BFH/NV 1998, 498, 499; bestätigt in der nachfolgenden Judikatur: BFH, 1.2.2001 – IV R 3/00, BFH BStBl. II 2001, 520, 524; BFH, 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742, 747; BFH, 8.10.2008 – I R 63/07, BStBl. II 2009, 121, 123, BB-Entscheidungsreport Geuenich, BB 2009, 708.

eine *Verständigung über Rechtsfragen*, wenn diese in einem so engen Zusammenhang mit Tatsachen stehen, dass sie sachgerechterweise nicht auseinandergerissen werden können.<sup>10</sup> Dies trifft vor allem bei Ungewissheiten über die Bewertung<sup>11</sup>, Schätzung (einschl. der Vollschätzung) und Angemessenheit von Leistungsbeziehungen zu. Auch hat der BFH es darüber hinausgehend für zulässig angesehen, sich im Nachhinein über den Ort der Geschäftsleitung im Sinne des § 10 AO verbindlich einigen zu können.<sup>12</sup> Zuletzt hat er eine Verständigung über die Frage, in welchem Umfang Umsätze dem Regelsteuersatz oder nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, für zulässig und bindend angesehen.<sup>13</sup> Vom Regelungsbereich einer „tatsächlichen Verständigung“ ausgeklammert bleiben damit nach Auffassung der Rechtsprechung letztlich nur Verständigungen über *reine Rechtsfragen*.<sup>14</sup>

### c) Anwendung in allen Verfahrensstadien

Das damit geschaffene Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung ist von den Finanzgerichten und der Praxis dankbar angenommen worden. Im breiten Konsens wenden sie es mittlerweile auf allen Verfahrensstufen an, in denen ein verwaltungsrechtliches Bedürfnis nach verbindlichen Verständigungen über schwer ermittelbare Sachverhaltskomplexe existiert.<sup>15</sup> Zulässig ist eine tatsächliche Verständigung in jedem Stadium des Veranlagungsverfahrens, so in einer Außenprüfung (s. §§ 193 ff. AO), während anhängiger Rechtsbehelfsverfahren oder bei Steuerfahndungsprüfungen bzw. nach Einleitung eines Strafverfahrens. Im letzteren Fall sind nach dem BMF-Schreiben zur sog. tatsächlichen Verständigung die für Straf- und Bußgeldverfahren zuständigen Stellen bzw. die Staatsanwaltschaft im Verfahren allerdings frühzeitig zu beteiligen.<sup>16</sup>

## 2. Rechtscharakter tatsächlicher Verständigungen

### a) Übereinstimmende Wissenserklärung ...

Die Rechtsprechung leitet die Bindungswirkung sog. tatsächlicher Verständigungen nach wie vor aus dem (unbestimmten) allgemeinen Rechtsgrundsatz von *Treu und Glauben* her, wonach die Akteure sich nicht in Widerspruch zum eigenen Verhalten, auf das der andere vertraut und unwiderruflich disponiert hat, setzen dürfen (*venire contra factum proprium*). Eine die Bindung auslösende Disposition erkennt sie bereits darin, dass die Beteiligten ihre unterschiedlichen Ausgangspositionen aufgeben und einvernehmlich auf weitere Ermittlungen in Bezug auf den durch die Verständigung festgelegten Sachverhalt verzichten.<sup>17</sup> Damit folgt die Rechtsprechung unmittelbar aus der Verständigung deren Verbindlichkeit: „Die gegenseitige Bindung ist jeder tatsächlichen Verständigung immanent“.<sup>18</sup> Die Forderung nach einer Disposition ist in Wahrheit eine überflüssige Floskel.<sup>19</sup> Bindet die tatsächliche Verständigung – wie der BFH richtig annimmt – bereits aus sich heraus beide Seiten, so handelt es sich um nichts anderes als um einen *öffentlich-rechtlichen Vertrag*.<sup>20</sup>

### b) ... oder Vertrag

Dagegen qualifiziert *Ulrich Pflaum* in seiner Dissertation die tatsächliche Verständigung als eine die Beteiligten nach *Treu und Glauben* bindende *übereinstimmende Wissenserklärung*.<sup>21</sup> Finanzbehörde und Steuerpflichtige würden sich auf den für sie höchstwahrscheinlichen Sachverhalt verbindlich festlegen; dem sei eine rechtsgeschäftliche Willenserklärung fremd. Jedoch trifft diese Charakterisierung nicht den Punkt. Die Beteiligten sind sich über die einvernehmlich festge-

legten Besteuerungsgrundlagen bei einer sog. tatsächlichen Verständigung gerade nicht sicher. Dementsprechend geben sie nicht bloß einvernehmlich ein bestimmtes „Wissen“ preis. Vielmehr ist für sie entscheidend, dass sich die jeweils andere Seite im Verfahren an den Inhalt der Verständigung verbindlich hält. Die Finanzbehörde verspricht, die Besteuerungsgrundlage der tatsächlichen Verständigung entsprechend in einem nachfolgenden Verwaltungsakt umzusetzen. Der Steuerpflichtige verspricht umgekehrt, den nachfolgenden Verwaltungsakt jedenfalls insoweit nicht mehr in Frage zu stellen, als er sich mit dem Inhalt der tatsächlichen Verständigung deckt. Es stehen sich damit zwei *verwaltungsrechtliche Willenserklärungen* gegenüber. Behörden-seits entspricht dies der Zusicherung, einen bestimmten Verwaltungsakt zu erlassen. Der Adressat erklärt umgekehrt einen gegenständlich beschränkten, materiell-rechtlichen Einwendungsverzicht. Im allgemeinen Verwaltungsrecht bezeichnet § 55 VwVfG dies als sog. Vergleichsvertrag.

Die abweichende Konstruktion *Pflaums* erklärt sich letztlich daraus, dass er einerseits ebenso wie einige andere Autoren<sup>22</sup> von einem *Vertragsformverbot* im Steuerrecht ausgeht, andererseits aber – ebenso wie ich – ein verfahrensrechtliches Bedürfnis nach konsensualen Vorabklärungen erkennt. Sowohl die einseitige Zusicherung als auch der mehrseitige öffentlich-rechtliche Vertrag beinhalten bereits vertyppte Konkretisierungen des Prinzips von *Treu und Glauben*. Der das gesamte Vertragsrecht beherrschende Rechtssatz „*pacta sunt servanda*“ verkörpert wie kaum ein zweiter den Rechtsgedanken von *Treu und Glauben*.<sup>23</sup> Die Rechtsform des öffentlich-rechtlichen Vertrages erweist sich dem unbestimmten *Treu und Glauben*-Ansatz in mehrfacher Hinsicht als überlegen. Es ist hier nicht der Ort, den Inhalt meiner nun schon fast 20 Jahre alten Schrift auszubreiten.<sup>24</sup> Deshalb sei an dieser Stelle nur so viel gesagt: Es ist zwischen *Rechtsform* und *Inhalt* des Verwaltungshandelns zu unterscheiden.<sup>25</sup> Weder im Zivilrecht noch im sonstigen öffentlichen Recht würde man aus der Möglichkeit *sitten-/gesetz-*

10 Seer, *Verständigungen in Steuerverfahren*, 1996, S. 209; *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 1999, S. 327 f.; *Buciek*, *DStZ* 1999, 389, 396 f.: „mixed questions of law and fact“; *Offerhaus*, *DStR* 2001, 2093, 2094; *Achatz*, *DStJG*, Bd. 27, 2004, S. 161, 171 ff.; *Englisch*, *Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen FA und Steuerpflichtigen*, *ifst-Schrift* Nr. 417, 2004, S. 31 ff.; s. a. *BMF*, 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, *BStBl. I* 2008, 831, Tz. 2.3.

11 Dazu ausführlich *Krumm*, *Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem*, *Habil.*, 2014, S. 253 ff.

12 *BFH*, 22.8.2012 – I B 86 u. 87/11, *BFH/NV* 2013, 6, 7 f.

13 *BFH*, 20.2.2014 – XI B 85/13, *BFH/NV* 2014, 828, 829.

14 So ausdrücklich *BFH*, 31.7.1996 – XI R 78/85, *BStBl. II* 1996, 625, 626; seitdem st. Rspr.

15 Nachweise von FG-Entscheidungen bei *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, Vor § 118 AO, Rn. 12, Stand: Oktober 2010.

16 *BMF*, 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, *BStBl. I* 2008, 831, Tz. 1.

17 *BFH*, 31.7.1996 – XI R 78/85, *BStBl. II* 1996, 625, 626.

18 So bereits *BFH*, 11.12.1984 – VIII R 131/76, *BStBl. II* 1985, 354, 358, *BB* 1985, 1519, erläutern *Anm. HFR* 1985, 213, 214: „*pacta sunt servanda*“; s. a. *BFH*, 12.9.1999 – XI R 27/98, *BFH/NV* 2000, 537, 538; *BFH*, 4.4.2011 – V B 87/10, *BFH/NV* 2011, 1745, 1746.

19 Bereits krit. *Seer*, *BB* 1999, 78, 80 f.; klarsichtig *Offerhaus*, *DStR* 2001, 2093, 2098.

20 So die mittlerweile h. M. in der Literatur, s. Aufzählung bei *Seer*, *BB* 1999, 78, 80, Fn. 32; *Rüsken*, in: *Beermann/Gosch*, *AO/FGO*, § 78 AO, Rn. 58 ff., Stand: Juli 2000; später *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, Vor § 118 AO, Rn. 15, Stand: Oktober 2010; *Rüsken*, in: *Klein*, *AO*, 12. Aufl. 2014, § 162, Rn. 30a; *Frotscher*, in: *Schwarz*, *AO*, § 162 AO, Rn. 189 f., Stand: August 2014.

21 *Pflaum*, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren*, *Diss.*, Berlin 2010, S. 133.

22 So vor allem *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, *Habil.* Tübingen 2004, S. 186 ff., 199 ff.

23 S. bereits *Jellinek*, *RVerwBl.* Bd. 52 (1931), 805, 808; *Schüle*, *VerwArch* Bd. 38 (1933), 399, 427.

24 Dazu bereits *Seer*, *BB* 1999, 78 ff.

25 So bereits *Sontheimer*, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht*, 1987, S. 75 f.; *Eich*, *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und im Strafverfahren*, 1992, S. 33 f.; dem folgend *Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, 1996, S. 128 ff.; s. a. *Leisner-Egensperger*, *DÖV* 05, 399 f. (Rezension zu *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, *Habil.* Tübingen 2004, S. 186 ff.); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 3, Rn. 241.

widriger Verträge auf die generelle Unzulässigkeit vertraglicher Bindungen schließen.<sup>26</sup> Mit der Rechtsform des öffentlich-rechtlichen Vertrags ist ebensowenig wie mit der des Verwaltungsakts unmittelbar ein rechtmäßiger oder rechtswidriger Inhalt verbunden. Die Rechtsform sagt über den Inhalt des Verwaltungshandelns nichts aus. Der Inhalt eines Verwaltungsvertrages kann ebenso wie der eines Verwaltungsaktes rechtmäßig oder rechtswidrig sein. Das Gesetzmäßigkeitsprinzip fordert daher nicht die Unzulässigkeit der Vertragsform, sondern nur eine wirksame Sanktion, wenn der Vertrag inhaltlich das Gesetz verletzt.

### 3. Grenzen der Bindung von tatsächlichen Verständigungen

Aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip folgt das *Verbot einer gesetzesabweichenden Steuervereinbarung*. Im Gegensatz zu den Grundrechtsträgern genießt die Verwaltung keine Willensfreiheit, kraft deren sie zu autonomen Vereinbarungen mit dem Steuerpflichtigen berechtigt wäre. Eine „Vertragsfreiheit“, welche die Verwaltung von den „Fesseln der Gesetzmäßigkeit“ befreit, existiert nicht.<sup>27</sup> Als Grundrechtsverpflichtete kann sie vielmehr gem. Art. 20 Abs. 3 GG nur in den von Gesetz und Recht gezogenen „Maschen“ agieren. Deshalb kann auch der zuletzt zu diesem Themenkomplex verfassten Dissertation von *Judith Lockmann*, die von einer „Sachverhaltsfiktion“ spricht,<sup>28</sup> insoweit ebenfalls nicht gefolgt werden. Den Akteuren wird es durch das Gesetzmäßigkeitsprinzip verwehrt, einen fiktiven Sachverhalt in einer Verständigung zu konsentieren. Vielmehr muss es sich um einen ungewissen Sachverhalt handeln, der mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit konsensual festgestellt wird. Dabei ist es der Verwaltung verwehrt, dem einseitigen Interesse des Steuerpflichtigen, das naturgemäß auf eine möglichst niedrige Steuerlast gerichtet ist, aus falsch verstandener Verwaltungsökonomie, Bequemlichkeit oder Opportunismus *contra legem* nachzugeben.<sup>29</sup> Ein gesetzesabweichender Steuervertrag/-vergleich verstößt gegen ein *gesetzliches Verbot i.S. des § 134 BGB* und ist daher nichtig. Die beiden Fundamentalprinzipien der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordern, dass das Besteuerungsergebnis nicht etwa nur deshalb anders ausfällt, weil der Sachverhalt nicht einseitig, sondern konsensual festgestellt worden ist.<sup>30</sup>

Die Rechtsprechung versagt deshalb mit Recht die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung, wenn ihr Inhalt zu einer *offensichtlich unzutreffenden Besteuerung* führt. Dies kann dann der Fall sein, wenn die Verständigung gegen die Regeln der Logik oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt.<sup>31</sup> Die Verständigung unterliegt damit einer Evidenzkontrolle aus der *ex ante-Perspektive* der Beteiligten im Zeitpunkt des Vertragsschlusses.<sup>32</sup> Da den Steuerpflichtigen eine Mitverantwortung für den konsensual festgestellten Sachverhalt trifft, muss der tatsächlichen Verständigung die Bindungswirkung versagt werden, wenn er aus seiner Sphäre stammende entscheidungserhebliche Tatsachen zurückhält und es bei Kenntnis der Finanzbehörde von diesen Tatsachen unter objektiver Betrachtung nicht zum Abschluss der tatsächlichen Verständigung gekommen wäre.<sup>33</sup> Hat der Steuerpflichtige oder sein Vertreter bei den der tatsächlichen Verständigung zugrunde liegenden Erörterungen den Sachverhalt sogar bewusst verfälscht oder verschleiert oder für die Besteuerung wesentliche Tatsachen der Finanzbehörde dabei bewusst verschwiegen, kann er oder sein Vertreter mit dem Abschluss der tatsächlichen Verständigung sogar eine

eigenständige Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verwirklichen.<sup>34</sup>

Die Fundamentalprinzipien der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung werden darüber hinaus durch zwei weitere Anforderungen an den verbindlichen Abschluss einer sog. tatsächlichen Verständigung gesichert. Zum einen ist die Existenz der *Vertretungsmacht* des handelnden Amtsträgers zu nennen. Dazu verlangt die Rechtsprechung<sup>35</sup> für die Bindungswirkung, dass auf Seiten der Finanzbehörde ein innerbehördlich zur Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger am Abschluss der tatsächlichen Verständigung beteiligt sein muss. Dies bedeutet, dass auch im Falle eines Steuerstrafverfahrens das *zuständige Festsetzungs- oder Feststellungs-Finanzamt* zu beteiligen ist, um auch eine Bindungswirkung für das Besteuerungsverfahren zu erzeugen. Auch Beamte des Außenprüfungsdienstes können danach nur dann eine wirksame Verständigung für die Finanzbehörden eingehen, wenn sie zugleich mit der Steuerfestsetzung betraut sind (sog. *veranlagende Außenprüfung*).<sup>36</sup> Zu weit geht allerdings die Forderung nach einer *höchstpersönlichen Teilnahme* des verwaltungsintern zuständigen Amtsträgers.<sup>37</sup> Dies ist dem Organisationsrecht fremd, da die Funktionsfähigkeit der Verwaltung die Delegation von Amtsgeschäften gerade erfordert.<sup>38</sup> Zudem wird das zur paternalistischen Begründung des angeblichen Erfordernisses einer höchstpersönlichen Teilnahme des Sachgebietsleiters des Festsetzungs-/Feststellungs-Finanzamts angeführte Übereilungsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen nicht durch eine qualifizierte Vertretungsregelung, welche die Finanzbehörde vor Übereilung schützt, sondern durch die Schriftform gewahrt. Ein Vertretungsmangel kann daher den allgemeinen Vertragsregeln entsprechend durch eine ausdrückliche nachträgliche Zustimmung gegenüber allen Beteiligten geheilt werden.<sup>39</sup>

Als weitere Wirksamkeitsvoraussetzung ist damit schließlich das *Schriftformerfordernis* zu nennen. Zwar meint der BFH, dass auch formlos (mündlich) geschlossene tatsächliche Verständigungen Bindungswirkung erzeugen können.<sup>40</sup> Das Fehlen der Schriftlichkeit

26 *Englisch*, Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen FA und Steuerpflichtigen, *ifSt-Schrift* Nr. 417, 2004, S. 31 ff., 34.

27 *Spannowsky*, Grenzen des Verwaltungshandelns durch Verträge und Absprachen, 1994, S. 276.

28 *Lockmann*, Verständigungen zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen, 2013, *passim*.

29 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 123.

30 *Seer*, BB 1999, 78, 83.

31 *BMF*, 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, *BStBl.* I 2008, 831, 833, Tz. 8.1.

32 *Englisch*, Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen FA und Steuerpflichtigen, *ifSt-Schrift* Nr. 417, 2004, S. 31 ff., 54 ff.

33 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 389; s. auch *BMF*, 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, *BStBl.* I 2008, 831, 833 f., Tz. 8.1, 8.2 (Bsp.) u. 8.3.2.

34 *BGH*, 26.10.1998 – 5 StR 746/97, *HFR* 1999, 578; *FG Münster*, 20.4.2012 – 14 K 4222/11 AO, *EFG* 2012, 1516, 1518.

35 *BFH*, 5.10.1990 – III R 19/88, *BStBl.* II 1991, 45, 46; *BFH*, 31.7.1996 – XI R 78/85, *BStBl.* II 1996, 625, 626; *BFH*, 31.3.2004 – I R 71/03, *BStBl.* II 2004, 742, 746, *BB* 2004, 1613 Ls; *BFH*, 22.9.2004 – III R 9/03, *BStBl.* II 2005, 160, 163 f., *BB* 2005, 84; *BFH*, 8.10.2008 – I R 63/07, *BStBl.* II 2009, 121, 123, *BB-Entscheidungsreport Geuenich*, *BB* 2009, 708.

36 *BFH*, 22.9.2004 – III R 9/03, *BStBl.* II 2005, 160, 164, *BB* 2005, 84; *BFH*, 27.2.2007 – X B 178/06, *BFH/NV* 2007, 1073, 1076.

37 So aber *BFH*, 28.7.1993 – XI R 68/92, *BFH/NV* 1994, 290, 291, *BB* 1994, 633 m. Anm. *Bilsdorfer*; *FG Rheinland-Pfalz*, 21.9.2012 – 3 K 2493/10, *EFG* 2013, 186, 187, m. Anm. *Willenkemper*; unklar *BFH*, 11.6.2014 – IX B 6/14, *BFH/NV* 2014, 1496, 1497.

38 Ebenfalls ablehnend *Buciek*, *DStZ* 1999, 389, 397; *Offerhaus*, *DStR* 2001, 2093, 2095; *Dannecker*, *Absprachen im Besteuerungs- und Strafverfahren*, in: *Horn u. a. (Hrsg.)*, *FS Schmitt Glaeser*, 2003, S. 371, 381; *Fittkau*, *DStZ* 2003, 231, 232 f.; *Englisch*, Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen FA und Steuerpflichtigen, *ifSt-Schrift* Nr. 417, 2004, S. 31 ff., 40; *Willenkemper*, *EFG* 2012, 188 f.

39 So zutreffend das *BMF-Schreiben* vom 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, *BStBl.* I 2008, 831, 832, Tz. 5.3.

40 *BFH*, 31.7.1996 – XI R 78/85, *BStBl.* II 1996, 625, 626; *BFH*, 22.9.2004 – III R 9/03, 2005, 160, 164, *BB* 2005, 84; *BFH*, 20.9.2007 – IV R 20/05, *BFH/NV* 2008, 532, 534.

soll lediglich ein Indiz gegen den Rechtsbindungswillen der Beteiligten sein.<sup>41</sup> Im Wege einer Verfahrensrechtsfortbildung lässt sich das Schriftformgebot aber aus dem Grundsatz der Formenakzessorität ableiten. Die AO verlangt im Vorfeld einer Steuerfestsetzung bei Vorwegbindungen jeweils die Schriftform (s. § 89 Abs. 2 AO i.V.m. StAuskV; § 205 AO, § 181 Abs. 1 S. 1 AO). Um das für die Endentscheidung des Steuerbescheides nach § 157 Abs. 1 S. 1 AO geltende Schriftformgebot nicht zu umgehen, muss dieses auch für die (vorgelagerte) tatsächliche Verständigung gelten.<sup>42</sup> Das Schriftformerfordernis besitzt nicht bloß eine Beweisfunktion, sondern gewährleistet auch einen wirksamen Übereilungsschutz (*Warnfunktion*).<sup>43</sup> Darüber hinaus kommt der Schriftlichkeit eine nicht zu unterschätzende Kontrollfunktion zu. Durch den Konsensakt verliert das dem Individualrechtsschutz dienende Mittel der richterlichen Fremdkontrolle an Bedeutung; es verbleibt im Wesentlichen die *verwaltungseigene Selbstkontrolle* der Fach- und Rechtsaufsicht. Um die Kontrolle innerhalb der Finanzverwaltung überhaupt wirksam durchführen zu können, muss der Inhalt der Verständigungen dokumentiert sein. Das Schriftformerfordernis stellt damit eine Grundbedingung für eine wirksame Binnenkontrolle der „tatsächlichen Verständigungen“ auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gesetzmäßigkeitsprinzip dar.<sup>44</sup>

## II. Tatsächliche Verständigungen im Zusammenwirken von Besteuerungs- und Strafverfahren

### 1. Verständigungen im Rahmen einer Außenprüfung

Zwar stehen Besteuerungsverfahren und Strafverfahren nach § 393 Abs. 1 AO selbständig nebeneinander; sie folgen jedoch eigenen Regeln. Den Ausgangspunkt für ein Strafverfahren bildet regelmäßig aber ein konkretes Besteuerungsverfahren. Der einvernehmliche Abschluss streitiger Feststellungen einer Außenprüfung im Wege einer tatsächlichen Verständigung stößt auf Schwierigkeiten, wenn ein Strafverfahren eingeleitet worden ist oder dessen Einleitung seitens der Außenprüfung noch droht. Hier wird der Steuerpflichtige regelmäßig nur dann zum Abschluss einer tatsächlichen Verständigung bereit sein, wenn er sich sicher sein kann, dass entweder kein Strafverfahren eingeleitet oder das bereits eingeleitete Strafverfahren ebenfalls einvernehmlich abgeschlossen wird. Umgekehrt besitzen Außenprüfer und Steuerfestsetzung ein großes Interesse am Abschluss des Steuerfalls durch zeitnahe Festsetzung der Mehrsteuern.

Hier besteht die Gefahr einer *unzulässigen dysfunktionalen Verfahrensverknüpfung*, wenn die Außenprüfung die Einleitung eines Strafverfahrens unterlässt, der Steuerpflichtige umgekehrt mit Blick auf die ausbleibende Strafverfolgung einer ihn steuerlich belastenden tatsächlichen Verständigung zustimmt.<sup>45</sup> Einen Verzicht auf die Einleitung des Strafverfahrens wird die Außenprüfung aber kaum ausdrücklich in der Verständigung schriftlich zusagen, da die Finanzbehörde nach § 386 Abs. 1 AO bei einem Anfangsverdacht der Steuerhinterziehung ein Strafverfahren einzuleiten und der Außenprüfer demgemäß nach § 10 BpO 2000 der Straf- und Bußgeldstelle unverzüglich eine Mitteilung zu machen hat. Denn der Außenprüfer wird sich keines Vorwurfs eines Dienstvergehens oder gar einer Strafvereitelung im Amt im Sinne des § 258a StGB aussetzen wollen.<sup>46</sup> Daher wird man einer schriftlich abgeschlossen

(tatsächlichen) Verständigung äußerlich nicht ansehen, dass sie unter Verstoß gegen das *rechtsstaatliche Koppelungsverbot* zustande gekommen ist.

Will sich der Steuerpflichtige von einer für ihn ggf. ungünstigen tatsächlichen Verständigung wieder lösen, kann er zwar den Verstoß gegen das Koppelungsverbot rügen, muss ihn aber nachweisen. Dasselbe gilt für die von der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in entsprechender Anwendung des § 123 Abs. 1 BGB zugelassene Anfechtung der tatsächlichen Verständigung wegen widerrechtlicher Drohung oder arglistiger Täuschung.<sup>47</sup> Pauschale Behauptungen reichen hierfür nicht aus.<sup>48</sup> Dies hat der BFH etwa für die bloße Behauptung angenommen, man habe einer bestimmten Hinzuschätzung nur auf Druck der Betriebsprüfung, andernfalls „alles auf den Kopf zu stellen“, zugestimmt.<sup>49</sup> Ähnlich zurückhaltend zeigt sich das FG Köln in einem Steuerfahndungsfall.<sup>50</sup>

Sollte die Außenprüfung nach Abschluss der tatsächlichen Verständigung dann aber doch eine Mitteilung an die BuStra machen und diese daraufhin ein Strafverfahren gegen den Steuerpflichtigen einleiten, stellen sich mehrere Fragen: Die Nichteinleitung des Strafverfahrens könnte eine *Geschäftsgrundlage der tatsächlichen Verständigung* sein.<sup>51</sup> Davon ist allerdings nicht ohne Weiteres auszugehen. Der BFH fordert vielmehr erkennbare Anzeichen dafür, dass dieser Umstand Bestandteil der tatsächlichen Verständigung geworden oder von den Beteiligten wenigstens stillschweigend zur gemeinsamen Grundlage der tatsächlichen Verständigung gemacht worden ist.<sup>52</sup> Des Weiteren stellt sich die Frage der *Verwertbarkeit* der in der tatsächlichen Verständigung festgehaltenen Feststellungen für das Strafverfahren.

Auch wenn der Steuerpflichtige beim Abschluss der tatsächlichen Verständigung nicht unter dem Druck eines angedrohten Strafverfahren gestanden haben mag, hat er sich jedenfalls unter dem Eindruck seiner steuerlichen Mitwirkungspflichten belastet. Wenn bereits während des Außenprüfungsverfahrens ein Anfangsverdacht bestand, hätte er nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO darüber *belehrt werden müssen*, dass seine Mitwirkung nach § 393 Abs. 1 S. 2 AO nicht zwangsweise hätte durchgesetzt werden können. Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Steuerpflichtige bei Kenntnis des Zwangsmittelverbots seine Mitwirkung verweigert hätte, ist sein Mitwirkungsbeitrag *strafprozes-*

41 BFH, 21.6.2000 – IV B 138/99, BFH/NV 2001, 2; BFH, 16.2.2006 – X B 176/05, BFH/NV 2006, 1052, 1053.

42 Schriftform verlangt denn auch das BMF-Schreiben vom 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831, Tz. 5.5; ebenso Buciek, DSz 1999, 389, 397 f.; Offerhaus, DSz 2001, 2093, 2096; Dannecker, in: Horn u. a. (Hrsg.), FS Schmitt Glaeser, 2003, S. 371, 381 f.; Englisch, Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen FA und Steuerpflichtigen, ifst-Schrift Nr. 417, 2004, S. 31 ff., 59.

43 Ausführlich Wehrauch, VerwArch 82 (1991), 543, 557 ff.

44 Seer BB 1999, 78, 82.

45 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 23 ff., 280 f.

46 Dazu gleich lautende Ländereilasse zum Anwendungsfragen zu § 10 Abs. 1 BpO, BStBl. I 2009, 829; Pflaum, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 291 f.

47 BFH, 1.9.2009 – VIII R 78/06, BFH/NV 2010, 593; FG Köln, 20.10.2011 – 15 K 3692/08, EFG 2012, 574 m. Anm. Kühnen; Niedersächsisches FG, 20.11.2012 – 15 K 268/10, juris, BB 2013, 2454 Ls; BMF, 30.7.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831, 833, Tz. 8.2.

48 BFH, 8.4.2010 – V B 20/08, BFH/NV 2010, 1616, 1617; Niedersächsisches FG, 20.11.2012 – 15 K 268/10, juris, BB 2013, 2454 Ls.

49 BFH, 1.9.2009 – VIII R 78/06, BFH/NV 2010, 593, 594 f.

50 FG Köln, 20.10.2011 – 15 K 3692/08, EFG 2012, 574 m. Anm. Kühnen.

51 Ausführlich zum Wegfall der Geschäftsgrundlage im öffentlichen Vertragsrecht s. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 423 ff.

52 BFH, 1.9.2009 – VIII R 78/06, BFH/NV 2010, 593, 594.

sual grundsätzlich unverwertbar.<sup>53</sup> Darauf beschränkt sich aber nach der Rechtsprechung das Verwertungsverbot. Es besitzt weder eine strafprozessuale Fernwirkung<sup>54</sup> noch strahlt es auf das Besteuerungsverfahren aus.<sup>55</sup>

Für den Steuerpflichtigen ist es mithin insgesamt risikobehaftet, einer ihn steuerlich belastenden tatsächlichen Verständigung zuzustimmen, ohne dass er sich über die Eröffnung oder den Ausgang des Strafverfahrens gewiss sein kann. Deshalb wird er der tatsächlichen Verständigung mit ihrem *gegenständlich-beschränkten Einwendungsausschluss* nur unter der *auflösenden Bedingung* der Eröffnung eines Strafverfahrens (§ 158 Abs. 2 BGB) oder der *aufschiebenden Bedingung* der Einstellung des Strafverfahrens (ggf. unter Geldauflage) oder der *aufschiebenden Bedingung* des Erlasses eines bloßen Strafbefehls (§ 158 Abs. 1 BGB) zustimmen können. Sollte das Festsetzungs-/Feststellungs-Finanzamt auf der Basis der tatsächlichen Verständigung während des eingeleiteten, aber noch schwebenden Strafverfahrens Bescheide erlassen, kann er diese prophylaktisch per Einspruch anfechten, um den Eintritt vollendeter Tatsachen zu verhindern. Solange das Strafverfahren nicht abgeschlossen ist, sollten die Einsprüche sachgerechterweise nach § 363 Abs. 2 S. 1 AO ruhen.

## 2. Verständigungen im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren

Werden in einem bereits eingeleiteten Strafverfahren Verständigungen gesucht, beschränken sich diese zumeist nicht auf strafprozessuale Fragen. Begünstigt durch die Doppelfunktion der Finanzbehörde kommt es zwischen den Strafverfolgungsbehörden (Steuerfahndung, BuStra) und dem Beschuldigten in der Praxis zu umfassenden Verständigungen. Dabei werden auch nicht selten die Festsetzungs-/Feststellungs-Finanzämter einbezogen, um insgesamt zu einem Abschluss zu gelangen. Angesichts der Komplexität der Rechts- und Beweislage sowie der belastend langen Verfahrensdauer ist Ziel dieser Verständigungen im Strafverfahren eine *kooperative Gesamtbereinigung* des Falls, die sowohl das Steuer- als auch das Strafverfahren umfasst.<sup>56</sup>

Für den Steuerpflichtigen/Beschuldigten ist die psychisch belastende Ungewissheit über den Verfahrensausgang sowie der mit einem öffentlichen Strafverfahren verbundene Ansehensverlust quälend. Eine längere öffentliche Hauptverhandlung kann den Angeklagten finanziell und gesellschaftlich ruinieren.<sup>57</sup> Hängt über dem Steuerpflichtigen im Ermittlungsverfahren sowie in einer späteren Hauptverhandlung das „*Damoklesschwert der Haft*“, beschleunigt dies regelmäßig zusätzlich seine Kooperationsbereitschaft. Die Gefahr der Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe ohne Bewährung lässt das Ausmaß der steuerlichen Belastung in den Hintergrund treten. Die letztgenannten Aspekte sind für den von den Verfahren betroffenen Bürger insbesondere dann von erheblicher Relevanz, wenn dieser bisher rechtstreu war und sein Leben bestritten hat, ohne durch Straftaten auffällig geworden zu sein. Bemerkenswert ist in diesem Kontext, dass Steuer-sünder abgesehen vom Konflikt mit den Steuerbehörden und Verkehrsverstößen in der Regel nie in das Fadenkreuz staatlicher Strafverfolgungsbehörden geraten sind. Im Hinblick auf den Grad des Interesses an einer zügigen Beendigung beider Verfahren erscheint folgende *Proportionalregel* realitätsnah: Je rechtstreu der betroffene Bürger und je gehobener seine gesellschaftliche Stellung, desto größer ist sein Interesse an einer zeitnahen, umfassenden und Aufsehen ver-

meidenden Erledigung der Verfahren.<sup>58</sup> Vice versa gilt: Je rechtstreu er bereits bisher gewesen ist und je mehr er durch seine bisherige Lebensführung an sozialer Akzeptanz eingebüßt hat, desto weniger berühren den Betroffenen die gegen ihn angestrebten Verfahren und desto geringer ist seine Neigung, die Verfahrensbeendigung voranzutreiben.

Aber auch die strafprozessualen Ermittlungsbehörden befinden sich in einem Dilemma. Für eine strafrechtliche Verurteilung reicht die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf der Basis eines verminderten Beweismaßes<sup>59</sup> nicht aus. Vielmehr müssen Grund und Höhe der Besteuerungsgrundlagen zur Überzeugung des Strafrichters erwiesen sein.<sup>60</sup> Je komplizierter und schwieriger die Verfahren in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht sind, umso größer ist das Interesse sowohl der Steuer- als auch der Strafverfolgungsbehörden nach einer konsensualen Gesamtbereinigung der parallelen Verfahren.<sup>61</sup> Angesichts der Vielzahl der zu bearbeitenden Fälle stößt die amtswegige Ermittlung schnell an Kapazitätsgrenzen. Um für beide Verfahren weiterzukommen, ist der Finanzbehörde deshalb an einer Kooperation gelegen.<sup>62</sup> Es verwundert nicht, dass gerade solche Strafsachen, welche die Klärung außerstrafrechtlicher Vorfragen bedingen, wegen ihrer tatsächlichen und rechtlichen Schwierigkeiten die Hauptanwendungsgebiete strafprozessualer Verständigungen im Bereich von Steuer-, Wirtschafts- und Umweltstraftaten bilden.<sup>63</sup> Letztlich sind in diesen Bereichen die Strafgerichte sowohl von den Ermittlungen als auch der Expertise der fachlich besonders geschulten Behörden abhängig. Das besondere Interesse der Finanzbehörden und Finanzgerichte an einer konsensualen Gesamtbereinigung steuerstrafrechtlich relevanter Fälle hat vor einigen Jahren der Münsteraner Finanzrichter *Hermann Pump* plastisch beschrieben. Da Steuer-, Haftungs- und Zinsbescheide nach §§ 71, 169 Abs. 2 S. 2, 173 Abs. 2 S. 2, 235 AO nicht selten umgekehrt von der strafrechtlichen Beurteilung abhängen, sieht er die Gefahr, dass Steuerpflichtige nach einer nur auf das Strafverfahren bezogenen Einigung im finanzgerichtlichen Verfahren befreit vom strafrechtlichen Risiko und Verfolgungsdruck strafrechtliche Vorfragen langwierig ausprozessieren.<sup>64</sup> Deshalb ist es seiner Auffassung nach

53 S. BGH, 27.2.1992 – 5 StR 190/91, BGHSt 38, 214, 218 ff.; BGH, 16.6.2005 – 5 StR 118/05, NJW 2005, 2723, 2725; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 393 AO, Rn. 121, Stand: Juni 2009.

54 *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 393 AO, Rn. 125, Stand: Juni 2009; *Hilgers-Klautzsch*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 393 AO, Rn. 175 ff., Stand: April 2013; beide m. w. N.

55 BFH, 23.1.2002 – XI R 10, 11/01, BStBl. II 2002, 328, 329; BFH, 8.1.2014 – X B 112 u. 113/13, BFH/NV 2014, 487, 488.

56 Vgl. *Eich*, Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und im Strafverfahren, 1992, S. 33 f.; dem folgend *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 120 ff.; *Streck*, StW 1993, 366; *Füllsack*, Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht, Diss., 1995, S. 91 ff.; *Reiß*, Steuer gegen Strafe – Tatsächliche Verständigung zur Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, in: Samson/Dencker/Frisch (Hrsg.), FS Grünwald, 1999, S. 495 ff.; *Dannecker*, in: Horn u. a. (Hrsg.), FS Schmitt Glaeser, 2003, S. 371, 384 ff.; *Seer*, Konsensuale Paketlösungen im Strafverfahren, in: Hirsch/Wolter/Brauns (Hrsg.), FS Kohlmann, 2003, S. 535, 544 ff.; *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 254 ff.

57 *Füllsack*, Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht, Diss., 1995, S. 91 ff., 158 f.

58 *Seer*, in: Hirsch/Wolter/Brauns (Hrsg.), FS Kohlmann, 2003, S. 535, 544.

59 § 162 AO statuiert eine gesetzliche Beweismaßreduzierung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit, *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO, Rn. 2, Stand: Mai 2014.

60 BGH, 10.9.1985 – 4 StR 487/85, wistra 1986, 65; BGH, 4.2.1992 – 5 StR 655/91, wistra 1992, 147, 148.

61 So auch die Einschätzung von *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 255 f.

62 Zur Abhängigkeit der Sachaufklärung im Besteuerungsverfahren von der Kooperation des Steuerpflichtigen s. *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, StW 2003, 40.

63 So die zutreffende Einschätzung von *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 26, m. w. N.

64 *Pump*, Die Vermeidung von Einsprüchen und Klagen gegen Steuer- und Haftungsbescheide durch koordinierte Straf- und Besteuerungsverfahren, StW 2007, 171.

geboten, soweit wie möglich parallel sog. tatsächliche Verständigungen abzuschließen und strafprozessuale Einstellungen bzw. Strafbefehle durch Rechtsbehelfsverzichte bzw. Klagerücknahmen zu konditionieren. Ich habe aber Zweifel, ob diese Beobachtung wirklich den Kern trifft, und sehe eher folgendes Szenario: Der beschuldigte Steuerpflichtige kooperiert auf beiden Verfahrensebenen, um einen möglichst schonenden Abschluss des Strafverfahrens zu erreichen. Dabei nimmt er ggf. auch ein für ihn teures Steuermehrergebnis in Kauf, um einer strafrechtlichen Sanktion zu entgehen oder wenigstens eine mildere Strafe zu erlangen. Diese Grundtendenz einer Gesamtbereinigung kann mit *Wolfram Reiß* pointiert auf die Tendenz „Steuer gegen Strafe“ gebracht werden.<sup>65</sup> Allerdings stellt eine derartige Kompensation gerade die von mir eingangs bezeichnete dysfunktionale, zweckwidrige Verknüpfung beider Verfahren dar und ist mit dem *Kopplungsverbot* unvereinbar.<sup>66</sup> Im Zusammenhang mit den Urteilsabsprachen hat das BVerfG mit Recht betont, dass eine Verknüpfung der Strafzumessung mit anderen Verfahren verfassungsrechtlich nicht tolerabel ist (s. BVerfG v. 19.3.2013 – 2 BvR 2628/11 u. a., BVerfGE 133, 168, 229, Rn. 109 ff.). An anderer Stelle habe ich dies als einen „unzulässigen Ablasshandel“ bezeichnet.<sup>67</sup> Derartige verfahrensübergreifende Austausch-Verständigungen sind gesetzeswidrig und rechtsunwirksam. Dabei verkenne ich nicht, dass es ein rechtspraktisches und auch legitimes Bedürfnis nach einer Gesamtbereinigung durch die Verknüpfung beider Verfahren gibt. Voraussetzung bleibt aber, dass jeder Teil der Verständigung, die tatsächliche Verständigung einerseits und die strafprozessuale Verständigung andererseits, jeweils *für sich betrachtet* gesetzmäßig sein muss.<sup>68</sup> Denn eine gesetzeswidrig zu hohe Steuer macht eine gesetzeswidrig zu niedrige Strafe nicht zu einer gesetzmäßigen – et vice versa. „Minus“ und „Minus“ machen – anders als in der Mathematik – das Recht nicht zum „Plus“, sondern zum „Doppel-Minus“!

Dies bedeutet zunächst, dass die im Wege einer Gesamtbereinigung abgeschlossene sog. tatsächliche Verständigung zu keinem offensichtlich unzutreffenden Besteuerungsergebnis führen darf und darin verbindlich vorgenommene Hinzuschätzungen, Bewertungen und ähnliche Festlegungen innerhalb des konsensual ausgefüllten Unsicherheitsspielraums (des Konkretisierungsspielraums) verbleiben müssen. Auf strafprozessualer Ebene gilt dies für sich betrachtet ebenso für die das Ermittlungsverfahren abschließenden Maßnahmen im Hinblick auf den Ermessensspielraum, den §§ 398 AO, 153, 153a StPO oder § 400 AO in Verbindung mit §§ 407 ff. StPO eröffnen. Dabei können die Ermittlungsbehörden das Ergebnis einer im Konkretisierungsspielraum verbliebenen tatsächlichen Verständigung zur Grundlage ihrer strafprozessualen Maßnahmen nehmen, da diese ihrerseits immer nur ein Wahrscheinlichkeitsurteil beinhalten.<sup>69</sup> Darüber hinaus sind die im Besteuerungsverfahren mit dem Abschluss einer sog. tatsächlichen Verständigung gezeigte *Kooperation* und die damit verbundene *Bereitschaft zur abschließenden Wiedergutmachung eines zuvor eingetretenen Steuerschadens* relevante Faktoren für die Bewertung der individuellen Schuld<sup>70</sup> und damit korrespondierend für die Frage nach einem öffentlichen Interesse an der Strafverfolgung. Daher darf im Zusammenhang mit der Einstellung eines Steuerstrafverfahrens der Abschluss einer sog. tatsächlichen Verständigung legitimerweise zum Gegenstand einer Auflage nach § 153a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 StPO gemacht werden. Dasselbe gilt selbstredend für die Zahlung der sich daraus ergebenden Mehrsteuern.

Für die Eignung des (Straf-)Verfahrensabschlusses durch einen *Strafbefehl nach § 400 AO* in Verbindung mit § 407 Abs. 1 StPO ist die Kooperationsbereitschaft des Beschuldigten bei der Beurteilung der persönlichen Schuld ebenso relevant. Darüber hinaus ist nach § 407 Abs. 1 S. 2 StPO zu fragen, ob nach dem Ergebnis der Ermittlungen eine Hauptverhandlung erforderlich erscheint. Zwar darf die tatsächliche Verständigung z. B. über eine Umsatz- oder Gewinnzuschätzung (§ 162 AO) nicht einfach für das Strafverfahren als Geständnis des Beschuldigten gewertet werden.<sup>71</sup> Da der Strafbefehl seine Legitimation gerade aus dem *Konsensprinzip* zieht,<sup>72</sup> kann der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung den Antrag auf einen Strafbefehl rechtfertigen, wenn die mit dem Strafbefehl abdeckbaren Sanktionen noch tat- und schuldangemessen sind. Soll eine Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr auf Bewährung beantragt werden, kann der Abschluss der tatsächlichen Verständigung verbunden mit der Zahlung der dadurch entstehenden Mehrsteuern nach § 56b Abs. 1 Nr. 1 StGB ebenso zur Bewährungsauflage gemacht werden wie die zusätzliche Entrichtung eines Geldbetrages an eine gemeinnützige Einrichtung oder an die Staatskasse.<sup>73</sup>

### 3. Verständigungen im Strafprozess

Kommt es zur öffentlichen Anklage, darf das Strafgericht eine tatsächliche Verständigung, selbst wenn sie zuvor von Steuerfahndung, BuStra und Festsetzungs-Finanzamt konsentiert worden sein sollte, nicht als „Geständnis“ des Angeklagten übernehmen. Vielmehr hat das Strafgericht nach § 261 StPO seine Überzeugung aus dem Inbegriff der Hauptverhandlung zu gewinnen. Dazu gehört – wie das BVerfG mit Nachdruck betont hat<sup>74</sup> – gerade auch ein im Rahmen einer Urteilsabsprache gewonnenes *Geständnis* des Angeklagten. Angesichts des Verlockungseffekts eines „Geständnisses gegen niedrigere Höchststrafe“ (aus Sicht des Angeklagten: Freiheitsstrafe von maximal zwei Jahren auf Bewährung) bedarf es zur Wahrung des Selbstbelastungsverbots der frühzeitigen Belehrung nach § 257c Abs. 5 StPO über die lediglich eingeschränkte Bindung des Strafgerichts<sup>75</sup> und einer sorgfältigen Verifikation des Geständnisses. Hintergrund für die kritische Haltung des BVerfG ist die Konfrontation mit der sog. *Sanktionsschere*, die sich bei rechtstatsächlichen

65 So *Reiß*, in: Samson/Dencker/Frisch (Hrsg.), FS Grünwald, 1999, S. 495; aus jüngster Zeit *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 259.

66 Ablehnend auch *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 270 ff.

67 *Seer*, in: Hirsch/Wolter/Brauns (Hrsg.), FS Kohlmann, 2003, S. 535, 549.

68 S. auch *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 276 f.

69 *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 275, spricht missverständlich von „unrichtigen“ Ergebnissen. Das ist nicht zutreffend. Es geht nicht um gesetzeswidrige, sondern um *unsichere* Ergebnisse, bei denen niemand aus der ex ante zutreffenden Entscheidungsperspektive eine punktgenaue, sichere Entscheidung treffen kann.

70 Die tatsächliche Verständigung werten ebenfalls als schuld mindernd *Burkhard*, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Diss., Frankfurt a.M. u. a. 1997, S. 172; *Dannecker*, in: Horn u. a. (Hrsg.), FS Schmitt Glaeser, 2003, S. 371, 387; *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 215.

71 *Eich*, Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und im Steuerstrafverfahren, 1992, S. 33 f.; dem folgend *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 66 ff.; *Streck*, StuW 1993, 366, 370, mit dem Beispiel eines in der Praxis verwendeten Formulars (!), wonach die tatsächliche Verständigung ein „Geständnis“ sein soll; *Burkhard*, Der Strafbefehl im Steuerstrafrecht, Diss., Frankfurt a.M. u. a. 1997, S. 178.

72 *Hilgers-Klautzsch*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 400 AO, Rn. 7, Stand: Oktober 2007.

73 S. auch *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 262 f.

74 BVerfG, 19.3.2013 – 2 BvR 2628/10 u. a., BVerfGE 133, 168, 197 ff.

75 Zur Bedeutung jüngst noch einmal BVerfG, 25.8.2014 – 2 BvR 2048/13, Rn. 15 (Kammerbeschluss), NJW 2014, 3506.

Untersuchungen<sup>76</sup> offenbart hat. Es handelt sich dabei um die Diskrepanz zwischen dem im Fall „streitiger“ Verhandlung in Aussicht gestellten Strafmaß und der bei einer im Wege einer Urteilsabsprache gegen ein Geständnis versprochenen Höchststrafe.

Ebenso wie bei einem Strafbefehl (siehe vorstehend 2.) kann das im Besteuerungsverfahren gezeigte oder noch zu zeigende Verhalten des Angeklagten im Strafprozess aber insoweit relevant sein, als es sich auf die Strafzumessung und Ausgestaltung von Bewährungsauflagen auswirkt. Folgerichtig sind das *kooperative Verhalten im Besteuerungsverfahren* und die *Wiedergutmachung des Schadens* bei der Entscheidung über das Strafmaß ebenso wie ein Geständnis als *mildernde Umstände nach § 46 Abs. 2 StGB* zu berücksichtigen. Wenn die Urteilsabsprache nach § 257c Abs. 3 S. 2 StPO unter freier Würdigung des Falles sowie der allgemeinen Strafzumessungserwägungen sowohl eine Strafober- als auch Strafuntergrenze beinhalten darf, dann braucht die Strafobergrenze nicht allein an das in § 257c Abs. 2 S. 2 StPO ausdrücklich genannte Geständnis anzuknüpfen, sondern kann auch andere Strafzumessungserwägungen zum Gegenstand nehmen. Ein solcher Strafzumessungsfaktor ist auch die Wiedergutmachung des Steuerschadens. Demgemäß kann im Rahmen einer Urteilsabsprache die Zusage einer Strafobergrenze auch unter dem *Vorbehalt einer auf einer tatsächlichen Verständigung basierenden bestimmten Steuernachzahlung* gemacht werden.<sup>77</sup> Allerdings darf dies nicht außerhalb der Hauptverhandlung geschehen und muss transparent dokumentiert werden.

### III. Zusammenfassung der Ergebnisse

(1) Die sog. tatsächliche Verständigung ist zur konsensual-verbindlichen Vorabregelung von einseitig-hoheitlich nur schwer überwindbaren Ungewissheiten im Steuerverfahren als Rechtsinstitut in der Judikatur und Verwaltungspraxis fest etabliert. Sein Anwendungsbereich beschränkt sich dabei nicht auf reine Sachverhaltsunsicherheiten, sondern erfasst auch die damit verbundenen Rechtsunsicherheiten.

(2) Die Judikatur scheut sich nach wie vor, den Rechtscharakter tatsächlicher Verständigungen als öffentlich-rechtliche Verträge anzuerkennen und behilft sich stattdessen schlicht mit der Chiffre der „tatsächlichen Verständigung“, auf die sie allerdings im Wesentlichen Vertragsregeln anwendet. Da die unter diesem Mantel entwickelten und in der Verwaltungspraxis mittlerweile erprobten Regeln im Wesentlichen dem Regime des öffentlich-rechtlichen Vertrages entsprechen, ist es an der Zeit, diesen Schritt der Fortbildung des Verfahrensrechts auch offen zu vollziehen.

(3) Noch nicht ausgeleuchtet ist der Einsatzbereich der tatsächlichen Verständigung im Bereich des Steuerstrafrechts. Als gesichert darf die Anwendung des Koppelungsverbots gelten, das eine dysfunktionale Verfahrensverknüpfung („Steuer gegen Strafe“) verbietet. Tatsächliche Verständigungen, die unter Verstoß gegen das Koppelungsverbot zustande gekommen sind, sind nichtig. Die Zustimmung des Steuerpflichtigen zu einer tatsächlichen Verständigung, die unter der Dro-

hung der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens zustande gekommen ist, ist als öffentlich-rechtliche Willenserklärung in entsprechender Anwendung des § 123 Abs. 1 BGB anfechtbar. Dazu muss der Steuerpflichtige aber Umstände vortragen, die über eine Pauschalbehauptung hinausgehen.

(4) Geht der Steuerpflichtige im Rahmen einer Außenprüfung eine tatsächliche Verständigung ein, ohne nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO belehrt worden zu sein, sind dessen in der tatsächlichen Verständigung zum Ausdruck gelangenden Mitwirkungsbeiträge für das Steuerstrafverfahren unverwertbar. Die ansonsten wirksame tatsächliche Verständigung bleibt für das Besteuerungsverfahren bestehen. Um einen unabhängig vom Steuerstrafverfahren eintretenden Abschluss des Besteuerungsverfahrens zu verhindern, kann der Steuerpflichtige seine Zustimmung zu der tatsächlichen Verständigung bedingen. Dies kann durch eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 158 Abs. 1 BGB (der Einstellung des Steuerstrafverfahrens, des Erlasses eines bestimmten Strafbefehls) oder einer auflösenden Bedingung im Sinne des § 158 Abs. 2 BGB (der Eröffnung des Steuerstrafverfahrens, der öffentlichen Anklage) geschehen.

(5) Die steuerliche Kooperationsbereitschaft und Schadenswiedergutmachung seitens des Beschuldigten bzw. Angeklagten beeinflusst dessen individuelle Schuld und die zu erwartende Strafzumessung. Daher kann in strafprozessualen Verständigungen der steuerliche Verfahrensabschluss mit einer im Ergebnis auf einer tatsächlichen Verständigung basierenden Nachzahlung durch die Ermittlungsbehörde zur Auflage gemacht werden. Dabei kommt den Amtsgerichten im Zusammenhang mit Einstellungen nach § 153a StPO und dem Erlass von beantragten Strafbefehlen die Aufgabe zu, die strafrechtlich zutreffende Wertung der kooperativen Mitwirkung des Beschuldigten im Besteuerungsverfahren zu überprüfen. Steht die genannte Auflage im Zusammenhang mit einer Urteilsabsprache, muss sie in der Hauptverhandlung durch eine transparente, vollständige Dokumentation der Vereinbarung öffentlich gemacht werden, damit eine zugesagte Strafobergrenze wirksam wird. Zudem muss das Gericht offenbaren, ob und, wenn ja, mit welchem Inhalt bereits außerhalb der mündlichen Verhandlung Gespräche über Absprachen zwischen Gericht, Staatsanwaltschaft und Verteidigung geführt worden sind. Dies betrifft mittelbar ggf. auch den Abschluss einer tatsächlichen Verständigung.

**Dr. Roman Seer** ist Univ.-Professor für Steuerrecht in Bochum und Direktor des dortigen Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug.



<sup>76</sup> S. etwa *Altenhain/Dietmeier/May*, Die Praxis der Absprachen in Strafverfahren, 2013, S. 122 ff.

<sup>77</sup> *Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss., Berlin 2010, S. 261.