

# Kooperativer Steuervollzug

**Univ.-Prof. Dr. Roman Seer**

**Lehrstuhl für Steuerrecht/Institut für Steuerrecht und Steuervollzug (IStuS)**

**200. Bochumer Steuerseminar 17.4.2026, VZ RUB**



# Abschnitt I

## Zusagen

# Zu I.: Kodifizierte Ausprägungen einer Zusage

## Verbindliche Auskunft ( § 89 II AO i.V.m. StAuskV)

- bezieht sich auf einen **zukünftigen, noch zu verwirklichen Sachverhalt**
- Ast. begehrt eine die geplante wirtschaftliche Gestaltung absichernde Zusage
- **gebührenpflichtig**

## Verbindliche Zusage ( § 204 AO)

- Bezieht sich auf einen **Dauersachverhalt**, der für einen zurückliegenden VZ geprüft worden ist und fortwirkt
- Ast. begehrt die **überperiodische Geltung** der finanzbehördliche Behandlung des Dauersachverhalts
- **gebührenfrei**

**verbindliche Auskunft/Zusage = begünstigende VA**

# Zu I.: Abgrenzung zur sog. tatsächlichen Verständigung

**Sog. tatsächliche Verständigung** betrifft bereits abgeschlossene Zeiträume (**retrospektive Wirkung**)

**Verbindliche Zusage** knüpft zwar an bereits abgeschlossene Zeiträume, führt die Regelung aber zeitraumübergreifend fort (**prospektive Wirkung mit retrospektiven Bezug**)

**Verbindliche Auskunft** bezieht sich auf einen noch nicht verwirklichten, in der Zukunft liegenden Sachverhalt (**rein prospektive Wirkung**)

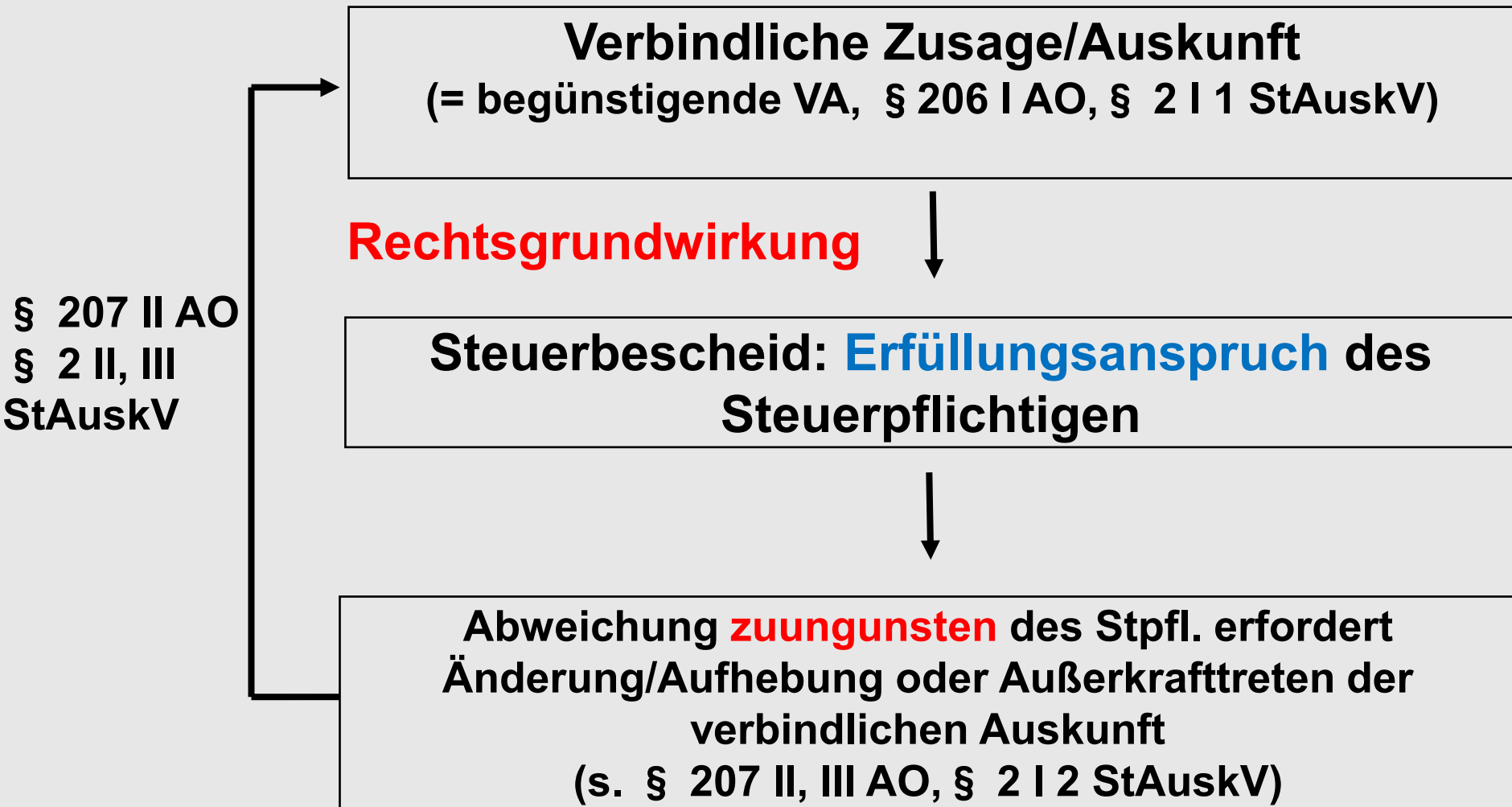
# Zu I.: Zukunftsbezug der verbindlichen Zusage = noch ausstehendes

## Verwaltungshandeln

**Bsp.:** In einer im Jahr 06 angeordneten Ap. prüft das FA die VZ 01-03 bei einer GmbH (darunter auch die Angemessenheit des Gehalts des Ges'ers/Gf'ers). Im Anschluss an die Schlussbesprechung erteilt das FA Anfang 07 auf Antrag der GmbH eine vZ über den Modus der Berechnung eines angemessenen Gehalts.

**Funktion der vZ:** periodenübergreifende **Überwindung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung** bei sog. Dauersachverhalten (Sachverhalten mit Dauerwirkung/-wiederkehr) → Zusage gilt **nicht erst ab VZ 07**, sondern bereits für die noch nicht endgültig veranlagten **VZ 04-06** (s. Hendricks in Gosch, § 206 Rz.14; Seer in Tipke/Kruse, § 206 AO Rz.14; a.A. Frotscher in Schwarz/Pahlke/Keß, § 206 Rz.3).

# Zu I.: Bindungswirkung von verbindlicher Zusage/Auskunft



# Zu I.: Ermessen der Finanzbehörde

§ 89 II 1 AO: „**kann**“ (= pflichtgemäßes Ermessen, § 5 AO), dagegen  
§ 204 I AO: „**soll**“ (= im gesetzlich gedachten Regelfall: „**ist**“ =  
intendiertes Ermessen)

**Entschließungsermessen**  
„ob“

auch i.F.d. vA bei  
ordnungsgemäßigem Antrag  
angesichts der Gebühren-  
pflicht als **Sollvorschrift**  
auszulegen

**Auswahlermessen**  
„wie“

**Kein Auswahlermessen**  
vZ = Perpetuierung der  
Ap.-Feststellung  
vA = materiell richtige  
Entscheidung  
(BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11,  
BStBl. II 2012, 651 [653])

# Zu I.: Intendiertes Ermessen bei vA und Ablehnungsgründe

Entschließungsermessen ist auf Null reduziert, wenn

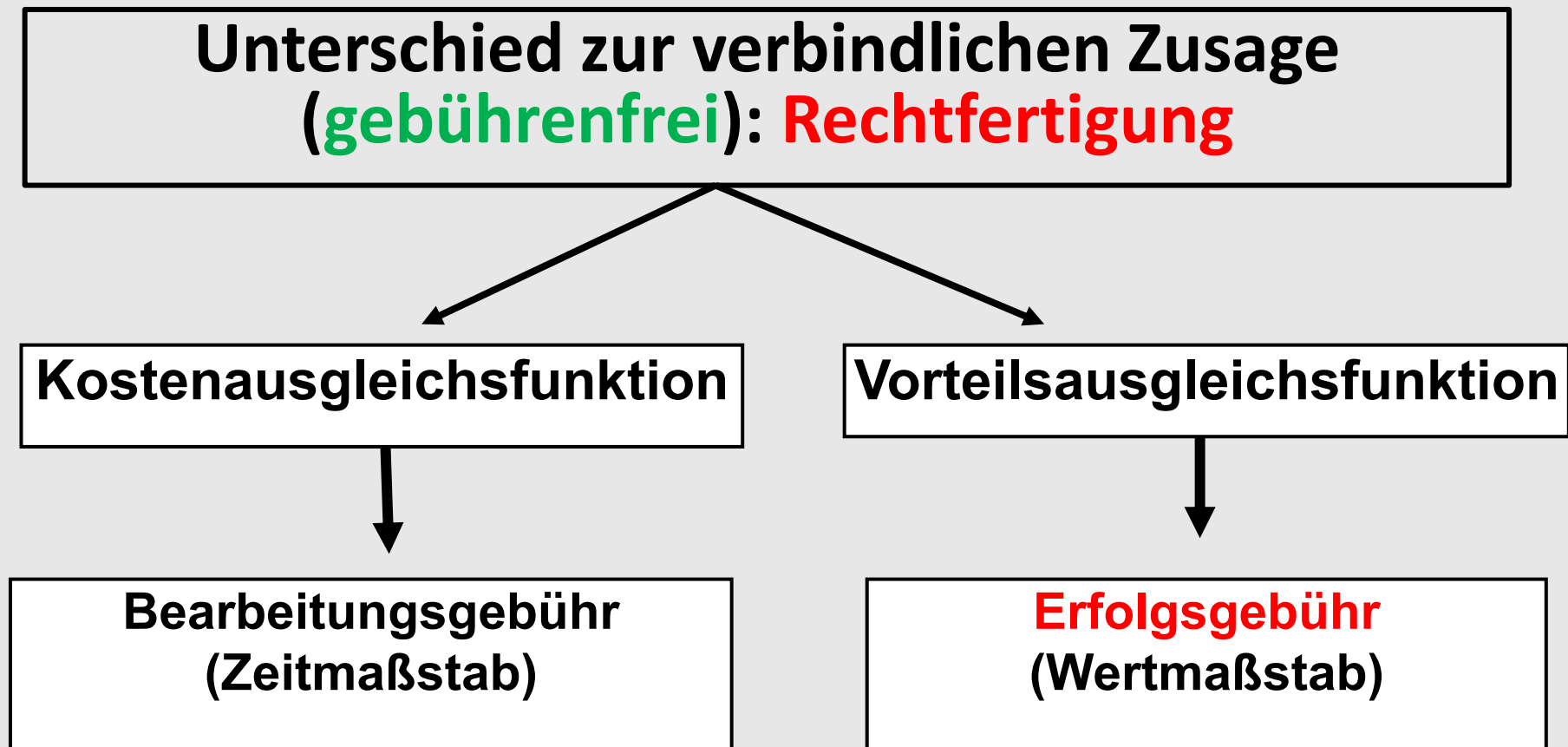
- Stpfl. einen **ordnungsgemäßen Antrag i.S.d. § 1 I StAusKv** stellt
- **kein Hindernisgrund i.S. AEAO Tz. 3.5.4** vorliegt

AEAO Tz. 3.5.4 nennt folgende **standardisierte Ablehnungsgründe**

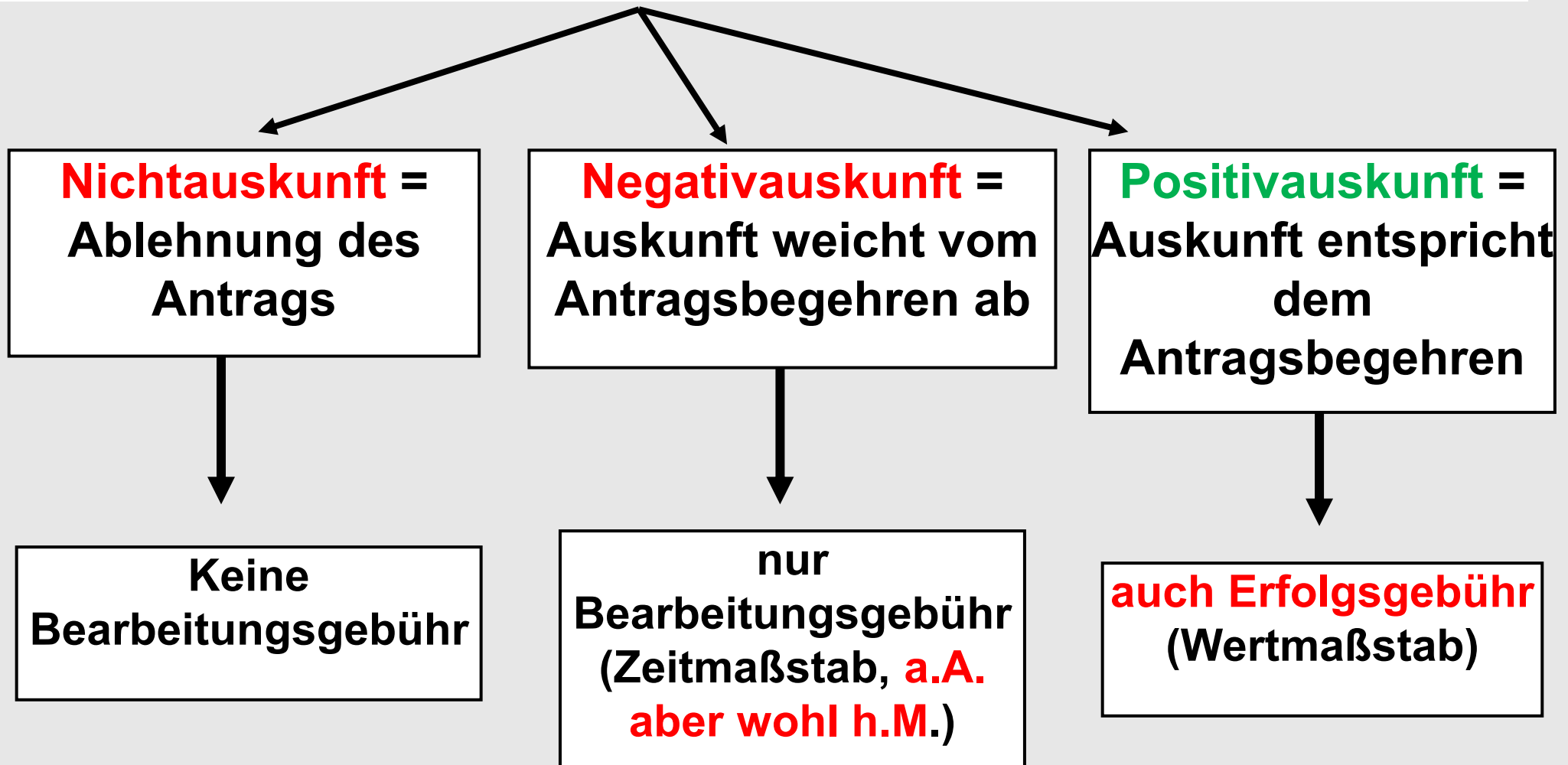
- Erzielung eines Steuervorteils steht im Vordergrund (**Steuersparmodell**, Austestung der **Grenzen des Gestaltungsmissbrauchs** und der **Angemessenheit**).
- Gesetzliche Regelung, höchstrichterliche Entscheidung oder Verwaltungsvorschrift steht zur Klärung des Rechtsproblem bevor.

**Kritik:** Gerade das vGA/vE-Ungewissheitspotenzial verlangt nach Dispositionsschutz. Einschränkung **passt nicht zu § 89a AO**. Steht die Klärung der Rechtsfrage bevor, ist zu prüfen, ob dem Antragsteller ein Zuwarten zugemutet werden kann.

# Zu I.: Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft nach § 89 III-VII AO



# Zu I.: Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft – Maßstab der Äquivalenz



# Zu I.: Mängelliste zur verbindlichen Auskunft

- **kein Rechtsanspruch mit verbindlicher Entscheidungsfrist**
- 6-Monatsfrist ist ein bloßer „Papiertiger“: **keine Genehmigungsfiktion** (s. § 42a VwVfG)
- **Rechtszersplitterung** mangels Zentralzuständigkeiten
- Fehlen einer kurzen Entscheidungsfrist selbst bei LSt-Anrufungsauskunft
- Fehlen **kostenfreier Anrufungsauskünfte** für die anderen **Steuerabzugspflichtigen** (KapESt, BauabzugSt, beschr. Stpfl.)
- Fehlen **kostenfreier Anrufungsauskünfte** bei anderen „**Inkasso**“-**Steuerpflichtigen**: z.B. USt, besondere VerbrauchSt, VersSt
- **Verweigerung der Inhaltskontrolle** einer **Negativauskunft** durch die Rspr. (s. BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 Rz. 15 ff., u. später),
- **Volle Gebührenpflicht** nach h.M. auch bei **Negativauskünften**

# Abschnitt II

## Sog. tatsächliche Verständigungen

# Zu II.: Richterrechtliches Institut der sog. tatsächlichen Verständigung

Ständ. Rspr. u. Verwaltungspraxis seit BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831 (mit Änd. v. 15.4.2019, BStBl. I 2019, 447; v. 23.6.2023, BStBl. I 2023, 1074)

## Unterscheidung

### Verständigung über den Sachverhalt

- Sachverhalt nicht, nur erschwert oder nur mit erheblichem, unangemessenem Aufwand ermittelbar
- keine offensichtlich unzutreffende Besteuerung

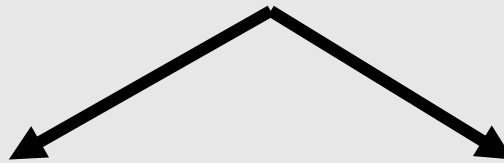
### Verständigungen über das Recht

- sollen grds. unzulässig sein
- Werden von der Rspr./Verwaltung aber insb. bei Schätzungen, Bewertungen u. Angemessenheitsfragen als verbindlich akzeptiert (als „mixed questions of law and facts“)

# Zu II.: Begründung der Zulässigkeit eines öffentlich-rechtlichen Vertrages im Steuerrecht

- kein ausdrückliches Vertragsformverbot im Steuerrecht (s. § 78 Nr. 3 AO)
- Funktion der Erörterungstermine der §§ 201, 364a AO u. des § 79 I Nr. 1 FGO: Erörterung der Sach- und Rechtslage mit dem Ziel einer gütlichen Einigung
- Befugnis der Selbstbindung der Verwaltung durch vA/vZ aus der Regelungsbefugnis zur Endentscheidung anerkannt.
- Befugnis des Stpfl. zur Selbstbindung als Akt eines grundrechtlichen Freiheitsgebrauchs
- Unterscheidung zwischen Form und Inhalt des Verwaltungshandelns: Zulässigkeit der Form bedeutet noch nicht Bindung an jedweden Inhalt; die Bindungswirkung ist eine Frage der Fehlerlehre
- Das Gesetz lässt die Rechtsfolgen einer im Vorfeld des SteuerVA getroffenen Einigung zwischen FinBeh. u. Stpfl. offen → planlose Regelungslücke → Raum für eine verfahrensrechtliche Rechtsfortbildung durch die dritte Gewalt

# Zu II.: Bindungswirkung einer sog. tatsächlichen Verständigung



## Treu und Glauben

- Rspr. leitet die Bindung unmittelbar aus der Verständigung ab (s. BFH v. 7.7.2004 – X R 24/03, BStBl. II 2004, 975)
- Ebenso BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831 Rz. 6.1

## öffentlich-rechtlicher Vertrag

- so die mittlerweile wohl h.L. (s. Seer, in Tipke/Kruse, Vor § 118 AO Rz. 15 m.w.N.)
- Begründung s. Folie 15

# Zu II.: Bindung der Finanzbehörde durch eine tatsächliche Verständigung

## Problem: Vertretungsmacht der handelnden Amtsträger

- Ständ. Rspr. fordert, dass auf Seiten der FinBeh. ein innerbehördlich zur Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger beim Abschluss der tatsächlichen Verständigung zu beteiligen ist.
- **BFH v. 27.6.2018 – X R 17/17, HFR 2019 Rz.21-26**, schließt grds. sogar eine **nachträgliche rückwirkende Genehmigung** (anders § 177, § 184 BGB) aus.

**BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831 Rz. 5.3 (mit Ergänzung BMF v. 15.4.2019, BStBl. I 2019, 447, zu Rz. 5.5):**

- Durch ausdrückliche **nachträgliche Zustimmung** eines für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträgers, wird der Vertretungsmangel nachträglich geheilt.
- Allerdings soll die tats. Verständigung bei Abschluss den **ausdrücklichen Hinweis** erfordern, dass die tats. Verständigung bis zur Genehmigung **schwebend unwirksam** ist und **dem Stpfl.** bis dahin ein **Widerrufsrecht** eingeräumt wird.

# Zu II.: Bindungswirkung einer sog. tatsächlichen Verständigung

- Bindung der FinBeh. u. des Stpfl. ergibt sich schon aus dem wirksamen Abschluss der Verständigung und nicht erst mit deren Übernahme in einem Steuer-/Feststellungsbescheid (s. BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831 Rz. 6.1)
- Tatsächliche Verständigung bildet im Verhältnis zum nachfolgenden VA einen **normkonkretisierenden Rechtsgrund**. Die **FinBeh. hat sich selbst gebunden**, den Stpfl. trifft ein **materiell-rechtlicher Einwendungsausschluss**.
- FG und BFH haben eine wirksame tatsächliche Verständigung zugrunde zu legen: ein verständigungskonformer VA ist (insoweit) rechtmäßig, ein verständigungswidriger VA ist (insoweit) rechtswidrig.
- **Grenze: offensichtlich unzutreffende Besteuerung** = Verständigung enthält dann eine nichtige, gesetzesabweichende Steuervereinbarung.
- **Grenze: Verletzung des Koppelungsverbots von Straf- und Besteuerungsverfahren** = ebenfalls nichtige Verständigung

# Zu II.: tatsächliche Verständigung im FG-Prozess mit beiderseit. Erledigungserklärungen

## Keine gesetzliche Regelung einvernehmlicher Streitschlichtungen

- Aktuell: **Hilfskonstruktion** über sog. tatsächliche Verständigungen, gepaart mit beiderseitigen Erledigungserklärungen in der Hauptsache (1/3 der Klageverfahren vor den FG werden durch beiderseitige Erledigungserklärungen beendet, s. Geschäftsberichte der FG).
- Problem: **Beschränkung auf Verständigungen „über den Sachverhalt“**; tatsächlich wird aber auch der Streit über Rechtsfragen einvernehmlich geschlichtet.
- Parallel: als Ausdruck eines kooperativen Steuervollzugs sollten sowohl in der AO die verbindliche Verständigung (= **öffentlich-rechtlicher Vertrag**) unter Modifikation der §§ 54 ff. VwVfG als im FG-Prozess (nach Art des sog. **Vergleichsvertrages** i.S.d. § 55 VwVfG, § 106 VwGO) gesetzlich geregelt werden.

# Abschnitt III

## Ergänzende Instrumente eines kooperativen Steuervollzugs

# Zu III.: Rahmenvereinbarung zur Außenprüfung nach § 199 II 2, 3 AO

- Außenprüfung besitzt nach § 199 II 2 AO **dialogischen Charakter**, nicht nur Schlussbesprechung obligatorisch, sondern es können **turnusmäßige Zwischenbesprechungstermine** vereinbart werden
- In einer Rahmenvereinbarung können **Prüfungsablauf/-umfang, Art und Weise der Mitwirkung durch den Stpfl.** näher konkretisiert und einvernehmlich festgelegt werden.



- Beteiligten sind an die Rahmenvereinbarung (**öffentlich-rechtlicher Vertrag**) gebunden, können diesen aber ex nunc kündigen.
- Hält der Stpfl. seine Pflichten aus der Rahmenvereinbarung ein, ist ein **qualifiziertes Mitwirkungsverlangen i.S.d. § 200a AO ausgeschlossen** (damit auch ein Mitwirkungsverzögerungsgeld).

# Zu III.: Teilabschlussbescheid nach §§ 180 Ia, 204 II AO

- **Einzelne**, im Rahmen einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare **Beststeuerungsgrundlagen** können **gesondert festgestellt** werden (**Teilabschlussbescheid**), solange noch kein Prüfungsbericht nach § 202 AO ergangen ist.
- Auf **Antrag des Steuerpflichtigen** soll ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn daran ein **erhebliches Interesse** besteht und dies vom Stpfl. glaubhaft gemacht wird.

Die FinBeh. kann dem Stpfl. **bereits nach Erlass eines Teilabschlussbescheids auf Antrag verbindlich zusagen**, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im **Teilabschlussbericht** dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird, wenn

1. die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Stpfl. von Bedeutung ist und
2. ein besonderes Interesse des Stpfl. an einer Erteilung vor dem Abschluss der Außenprüfung besteht und dies glaubhaft gemacht wird.

# Zu III.: Verbindliche Zusage einer Ermittlungsbeschränkung nach Art. 97 § 38 EGAO

- Im Rahmen einer „regulären Ap.“ kann auch die **Wirksamkeit** eines von ihm eingesetzten **internen Steuerkontrollsystems** hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte **überprüft werden**.
- Zeigt sich dabei **kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko** für die in § 149 III dAO genannten Steuern u. gesonderten Feststellungen, kann die (Landes-)FinBeh. **im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.)** dem Stpfl. **auf Antrag** unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste AP **Beschränkungen von Art u. Umfang der Ermittlungen verbindlich zusagen**.
- Es besteht der Vorbehalt, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten.
- Der Stpfl. hat Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der FinBeh. unverzüglich schriftlich/elektronisch mitzuteilen.
- **Art. 97 § 38 dEGAO ist eine bis zum 31.12.2029 befristete Experimentierklausel!**

# Zu III.: Internes Steuerkontrollsystem-IKS

- Ein **Steuerkontrollsystem** umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass
  1. die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie
  2. die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden.
- Das Steuerkontrollsystem **muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden**.

## Grundelemente Tax Compliance Management System nach IdW PS 980 n.F.

- TC Kultur
- TC Ziele
- TC Risiken
- TC Programm
- TC Organisation
- TC Kommunikation
- TC Überwachung u. Verbesserung

# Zu III.: Vertrauensvorschuss bei einem „gelebten“ IKS/TCMS

## Vertrauensvorschuss

- Bei positiver Prüfung durch die Bp. + Feststellung eines unbeachtlichen Steuerrisikos
- Antrag des Stpfl. (Seer, IWB 2023, 950 [954]: **zweistufig**):
  - a) auf Prüfung der Wirksamkeit des unterhaltenen IKS
  - b) auf verbindliche Zusage, nachfolgende Ap. auf Sachverhalte zu beschränken, die vom IKS nicht erfasst sind
- „Prämie“: **Zusage von Ermittlungsbeschränkungen für Folge-Bp.**

- Experimentierklausel, die die Groß- und KonzernBp. der Länder und das BZSt. betrifft: **Wie wird ein einheitlicher Gesetzesvollzug gewährleistet?**
- **IKS wird zum Gegenstand der Ap.**, erst danach kann die Ermittlungsbeschränkung (Art und Umfang) zugesagt werden!
- Problem: **Hat das Unternehmen einen Anspruch auf eine Wirksamkeitsprüfung durch die Groß-/KonzernBp.?**

# Zu III.: Vertrauensvorschuss bei einem „gelebten“ IKS/TCMS

- Was bedeutet „kein“ oder „nur unbeachtliches“ Risiko?
- Wird das Ermessen zugunsten des Stpfl. reduziert, wenn der Stpfl. ein **Testat eines unabhängigen WP/StB über die Wirksamkeit des eingerichteten IKS** der Groß-/KonzernBp. vorlegt?
- Art. 97 § 38 EGAO sieht als ermessensgesteuerte Rechtsfolge eine verfahrensrechtliche, **verbindliche Zusage** vor: = begünstigender VA. **Sind § 204 - § 207 AO entsprechend anwendbar?**
- Der VA steht gem. Art. 97 § 38 I EGAO unter dem **Vorbehalt des Widerrufs** (= Nebenbestimmung i.S.d. § 120 II Nr.3 AO). Der Widerruf ist gem. § 131 II 1 Nr. 1 AO **nur ex nunc** zulässig: **Bedarf es dazu besonderer Gründe?**
- Nach Art. 97 § 38 I 1 EGAO steht die Zusage unter dem Vorbehalt gleichbleibender Verhältnisse (vergleichbar mit § 206 I AO: „Geschäftsgrundlage“). Die Bindungswirkung fällt automatisch weg, wenn sich die Verhältnisse ändern. **Wann liegt dieser Fall vor? Was sind die Maßstäbe?**

# Kontakt

## Univ.-Prof. Dr. Roman Seer

Ruhr-Universität Bochum, Lehrstuhl für Steuerrecht  
steuerrecht@rub.de | [www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de](http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de)  
Institut für Steuerrecht u. Steuervollzug (IStuS)  
Universitätsstr. 150

44801 Bochum, Germany  
Phone: +49 234 32 28269  
Fax: +49 234 32 14614

