

Verhandeln aus der Sicht des Steuerrechtlers*

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht
Dr. Michael Streck, DAV-Präsident, Köln

Dass mit dem Finanzamt verhandelt werden kann, ist Allgemeingut. In Schlussbesprechungen wird verhandelt, gestritten, gefeilscht und gedealt.

Ist das richtig? Widerspricht dieses Verhandeln nicht der Gesetzmäßigkeit der Steuererhebung? Ist der Tatbestand einer Steuernorm gegeben, so folgt aus ihm eine bestimmte Steuer, die zu zahlen ist. Diese klassische Abfolge normativer Kraft verträgt sich nicht mit einem Verhandeln.

Gleichwohl kann ich aus der Praxis bestätigen, dass über alles und jedes verhandelt wird. Der Begriff des Rechtsgeschäfts erhält im Steuerrecht einen neuen Inhalt. Ohne Verhandlungen sind die Massenverfahren nicht zu erledigen. Ohne Verhandlungen und Einigungen ist das chaotische Recht nicht zu bewältigen. Je detailversessener der Gesetzgeber wird, umso rigorosser werden die pauschalierenden Einigungen im Steuerrecht.

Dem dem Rechtsstaat verpflichteten Berater, dem rechtsstaatlich handelnden Finanzbeamten verursachte dies stets ein schlechtes Gewissen. Man sprach von Grauzonen, vom Kuhhandel oder vom Basar.

Die Befreiung kam im Dezember 1984, als der Bundesfinanzhof die Tatsächliche Verständigung schuf.

Ist der Sachverhalt unklar und nur mit unangemessenem Aufwand aufzuklären, so können sich Finanzverwaltung und Steuerpflichtige über den Sachverhalt bindend einigen. Ein Sachverhaltsvertrag, der ohne Vorbild ist.

Seit Dezember 1984 hat die Tatsächliche Verständigung einen Siegeszug in der Besteuerung angetreten. Tagtäglich werden in Steuerstreitverfahren, in Betriebsprüfungen und Steuerfahndungsverfahren unzählbare Tatsächliche Verständigungen abgeschlossen. Jeder weiß, wie man sich einigen soll. Regeln über die Auflösbarkeit einer solchen Tatsächlichen Verständigung gibt es nicht. Dies hat seinen Grund einfach darin, dass sich niemand aus ihr lösen will. Die Tatsächliche Verständigung hat ihren Wert für Steuerbürger und Finanzverwaltung eben nur dann, wenn sie sicherer bindet als Rechtskraft und Recht.

Richtig ist, dass es keine Einigung über das Recht gibt. Aber jeder Praktiker weiß, dass diese Regel leicht zu überspielen ist. Wenn der Bundesfinanzhof sagt, dass man sich nicht dahingehend einigen könne, dass Einnahmen steuerfrei seien, so einigt man sich eben darüber, dass Einnahmen nicht angefallen oder Betriebsausgaben in gleicher Höhe entstanden sind.

In Strafverfahren gab es zunächst die Befürchtung, dass Tatsächliche Verständigungen wie ein Geständnis wirken. Rechtlich kann dies nicht sein, da die Einigung über einen fingierten Sachverhalt nicht das Geständnis eines tatsächlich erlebten Sachverhalts ist. Auch faktisch ist heute anerkannt, dass die Besteuerungsgrundlagen einer Tatsächlichen Verständigung nicht einem Strafanspruch zu Grunde gelegt werden können. Also haben Berater und Finanzverwaltung sehr schnell die Tatsächliche Verständigung als Mittel ergriffen, um Steuerfälle auch strafrechtlich angemessenen Lösungen zuzuführen. Wenn die Strafe durch eine Tatsächliche Verständigung abmilderbar ist, zahlt der Steuerbürger gerne eine höhere Steuer.

Fazit ist, dass die Tatsächliche Verständigung das Recht ersetzt und dies mit einer weit höheren Akzeptanz. Dass dies dem Recht ein schlechtes Zeugnis ausstellt, mag sein. Attestat des schlechten Zeugnisses ist der Gesetzgeber, nicht die Verwaltung, nicht der Berater.

Was aber, wenn die Gegenseite nicht verhandeln will, wenn sie sich einer Einigung sperrt?

Hierzu eine Überlegung, die ich als junger Anwalt einmal in einem Seminar bei Prof. Tipke vorgetragen habe und die heftigsten Proteste auslöste. Ist es legitim, kann es richtig sein, durch ein Bündel von Rechtsmitteln die Gegenseite, sprich die Finanzverwaltung, zur Einigung zu zwingen? Das Bündel der Rechtsmittel soll auch solche umfassen, die sich gegen Null-Bescheide oder gegen günstige Bescheide wendet. Es geht nicht um den Erfolg des einzelnen Einspruchs, sondern um die Vielzahl der Einsprüche, die Vielzahl der Arbeit. Es muss später für den Finanzbeamten geradezu erlösend wirken, dass man ihm einen Einigungsvorschlag unterbreitet.

Rechtlich stellt sich die Frage, ob Rechtsmittel, die die Abgabenordnung zur Verfügung stellt, ihrerseits noch einen nicht geschriebenen Rechtfertigungsgrund benötigen oder ob der Anwalt aus seiner Sicht die Rechtsmittel so einsetzen darf, dass sie dem Mandanten nützen, und zwar auch dann, wenn es sich z. B. um unzulässige Rechtsmittel handelt. Ich meine, dass es eines solchen Rechtfertigungsgrundes nicht bedarf. Wenn die anwaltliche Strategie die unzulässigen Rechtsmittel gebietet, können sie eingelegt werden. Ich frage mich, ob Sie das bisher Vorgetragene tatsächlich wissen wollen oder ob Sie nicht eher spezifische Verhandlungsregeln, bezogen auf die Gespräche mit dem Finanzamt, kennen lernen wollen.

Es gibt solche Regeln:

Mit dem Finanzamt soll man nicht über das Recht verhandeln, sondern über Sachverhalte. Nur so konnte die Tatsächliche Verständigung entstehen.

Noch besser ist es, nicht über den Sachverhalt zu verhandeln, der in seiner widersprüchlichen Darstellung nicht selten die Neigung hat, zur Konfrontation zu führen, sondern über Zahlen, über zahlenmäßige Besteuerungsgrundlagen.

Gibt es eine Sperre, über Besteuerungsgrundlagen zu sprechen, so sollte über Steuerzahlungen geredet werden. Gerade in Steuerfahndungsverfahren hat in der Regel der Fahnder eine bestimmte Vorstellung, was bei dem Fall „rauskommen“ soll. Es ist nicht ein Einzelfall, in dem aus einer abgesprochenen Steuerzahlung auf Besteuerungsgrundlagen zurückgerechnet wird.

Verhandelt werden soll nur über zahlbare Steuern. Finanzämter wollen keine Stundung, wollen keinen Erlass, sondern Zahlung. Sie sind eher bereit, die Besteuerungsgrundlagen zu mindern, als festgesetzte Steuern zu erlassen.

Jede pauschale Einigung ist leichter als die Einigung über Einzelpunkte. Über den einzelnen Spesenbeleg lässt sich kräftig streiten. Eine Kürzung aller Spesen um 10 Prozent ist eher einigungsfähig.

Verhandele über alles. Nichts sei ein Tabu. Wer antizipiert, der Finanzbeamte könne einer bestimmten Einigung nicht zustimmen, nimmt sich die Möglichkeit, dass jeder Finanzbeamte selbstverständlich auch den ungewöhnlichsten Verständigungen zustimmen kann.

Denn die Frage der Einigung ist nicht eine Frage der Erkenntnis, sondern des Willens. Will der Beamte keine Einigung, so stellt er das zwingende Recht stets sperrend zwischen den Berater und sich.

Will er sich hingegen einigen, so kann von einer Minute zur anderen das Gesetz beiseite geschoben werden, um die sodann gewollte Verständigung zu realisieren.

Daraus folgt, dass keine Situation in der Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung so verhärtet ist, dass sie nicht umkehrbar ist. Ziel muss allerdings sein, den Beamten zur Umkehr zu führen, nicht einer bestimmten Position zum Erfolg zu helfen.

Wer dem Finanzamt ein Einigungsmodell vorschlagen will, muss einige Regeln beachten.

* Vortrag auf der Herbsttagung vom 22.–24. 11. 2001 in Dresden.

Die Betriebsprüfung ist weniger flexibel als die Steuerfahndung. Bei Ausgangszahlen ist bei der Betriebsprüfung eher ein Abschlag von 20–25 Prozent die Regel, während bei der Steuerfahndung auch auf 50 Prozent gezielt werden kann.

„Lieblingskinder“ des Prüfers sind zu berücksichtigen. Hat sich der Prüfer in eine Sache verbissen, ist es nicht klug, ihn davon abzubringen. Darf er den Biss behalten, ist er oft bereit, in anderen Bereichen großzügiger zu sein.

Lösungen müssen einfach sein. Gibt es Einspruchsverfahren zu 20 Bescheiden, so hat die Einigung über einen Steuerbescheid eine höhere Attraktivität. Sind in einem Prüfungsbericht 30 Punkte streitig, so ist die Einigung sicher leichter, wenn man 29 Punkte anerkennt und die Einigung über eine Textziffer sucht.

Allein die Rechtskraft rechtfertigt es, die Steuerschuld zu senken. Wer alle Steuerbescheide eines gut recherchierten Steuerfahndungsverfahrens angreift und nach längerem Streitgeplänkel dem Finanzamt anbietet, alle Einsprüche zurückzunehmen, wenn die Steuerschuld um 10 Prozent gesenkt wird, hat durchaus Chancen, dass dem nachgegeben wird. Der finanzamtliche Aufwand, alle Streitverfahren durch die Instanzen zu führen, ist auch finanziell weit höher als diese 10 Prozent.

Bei Steuerprozessen ist zu beachten, dass ein Nachgeben im Kostenpunkt für das Finanzamt viel schmerzhafter ist als ein Nachgeben bei Besteuerungsgrundlagen. Ich sage immer, ohne dies im Detail belegen zu können, dass ich für 10 EUR hingebener Kostenerstattung 100 EUR nachgegebene Steuer erhalten kann.

Mit Finanzbeamten ist anders zu verhandeln als mit Finanzbeamtinnen. Erstere suchen eher eine Lösung. Letztere sind fleißiger. Mit Finanzbeamtinnen muss so verhandelt werden, wie der verhandelnde Mann sich die Verhandlung mit dem idealen Mann (rational, argumentativ klar etc.) vorstellt.

Der Anwalt muss mit einem Beamten des gehobenen Dienstes verhandeln können. An ihm vorbeizugehen, um sofort (wie es dem Rang eines Anwalts entspricht) mit dem Vorsteher zu sprechen, ist ein professioneller Fehler.

Verhandelt wird mit dem Finanzamt, nicht mit der OFD, nicht mit dem Finanzministerium.

Man sollte immer daran denken, dass es fatal ist, wenn der Beamte über Dienstschluss an den Fall denkt. Jede Erregung von Ärger und Zorn birgt die Gefahr, dass dem Beamten abends noch eine unangenehme Sanktion einfällt.

Die Person des Gegenüber ist tabu. Völlig fehlerhaft ist es, wenn man einen persönlichen Triumph über den Finanzbeamten erleben will.

Eine gute Einigung erfüllt die Formel, wonach der Mandant den Erfolg, der Finanzbeamte das Erfolgsgefühl hat.

Unterhalt und Pflichtteil*

Prof. Dr. Kurt Kuchinke, Universität Würzburg

1. Das Recht auf Unterhalt: Eine realitätsfremde Begründung des Pflichtteils?

Das Thema verengt die in jüngerer Zeit immer heftiger geführte Diskussion¹ über die Berechtigung der geltenden Pflichtteilsregelung auf die Frage, ob **unterhaltsrechtliche Gesichtspunkte** ihren Fortbestand, ihre Beseitigung oder wenigstens ihre Veränderung nahe legen². Vorwiegend wird in diesem Zusammenhang das Verhältnis zwischen dem Erblasser und seinen Kindern mit den heutigen sozialen Gegebenheiten in Beziehung gesetzt und mit Rücksicht auf die

angeblich **gewandelten Verhältnisse** eine entsprechende Änderung der Gesetzeslage angeregt. So hat sich nachgewiesenermaßen die **Altersstruktur** der Bevölkerung grundlegend gewandelt. Der hohe Anstieg des Durchschnittsalters führt dazu, dass der Erbfall in der Regel erst in einem Zeitpunkt eintritt, in dem die jüngere Generation bereits einer einträglichen Beschäftigung nachgeht. Der Erblasser hat dies durch erhebliche Aufwendungen für die **Ausbildung** und den **Unterhalt** während der Ausbildungszeit ermöglicht und damit die Voraussetzung für die Erlangung einer selbstständigen Lebensstellung geschaffen. Zu mehr, so könnte man meinen, darf er nicht verpflichtet werden, auch nicht für die Zeit nach dem Erbfall, selbst wenn ihn die Aufwendungen nach seinem Ableben nicht mehr persönlich treffen.

Zieht man zusätzlich in Betracht, dass ein **entfernterer Abkömmling**, also beispielsweise der Enkel des Erblassers, einen Ausbildungs- und Unterhaltsanspruch in erster Linie gegen seinen Vater hat, der Kind des Erblassers ist, so erscheint die Zuerkennung eines **eigenen**, nicht vom Vater abgeleiteten Pflichtteils des Enkels gegen den Erben seines Großvaters noch weniger begründet. Der Großvater war gar nicht verpflichtet, Unterhalt zu leisten. Warum soll dann dem Enkel aus unterhaltsrechtlicher Sicht eine Mindestbeteiligung am Nachlass zugebilligt werden?

Ein weiteres Argument gegen das geltende Pflichtteilsrecht bezieht sich auf den Umstand, dass der Ausbau der **Sozialgesetzgebung** die Funktion der Familie und damit des Familienerbrechts, einschließlich des Pflichtteilsrechts, gewandelt habe. Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Abkömmlingen und Witwen sind auf die Träger der Sozialversicherung übergegangen oder das Unterhaltsbedürfnis wird durch Lebensversicherungen oder sonstige Vermögensanlagen abgedeckt. Der Pflichtteilsanspruch ist unter diesen Voraussetzungen nur ein Zufallsgeschenk, das über das Bedürfnis hinaus zu einer nicht begründbaren Bereicherung führt.

Nur wenn der Staat Sozialhilfe zum Lebensunterhalt wie auch Hilfe in besonderen Lebenslagen leistet, wäre ein Recht auf einen Pflichtteil anzuerkennen, um den Träger der Sozialhilfe zu entlasten, der nach dem Konzept des Gesetzgebers zwar Hilfe gewährt, diese aber nur subsidiär.

Man könnte folglich sagen, dass das geltende Recht die **Lebenswirklichkeit** verfehlt und deshalb geändert werden müsste; ein Umstand, der auch verfassungsrechtlich relevant ist, da in diesem Fall von Verfassungsverlust vom einfachen Gesetzgeber zu beachten ist.

2. Das Recht auf Unterhalt und das Pflichtteilsrecht des Ehegatten und der Eltern des Erblassers

Dieses Ergebnis lässt sich allerdings nicht auf das Verhältnis des Erblassers zum **Ehegatten** und zu seinen **Eltern** übertragen. Insoweit besteht kein Ausstattungsanspruch und während der Ehe wie auch im Verhältnis zu den Eltern wird kein Unterhaltsanspruch erfüllt, der es rechtfertigen könnte, auch diese Personen von der weiteren Teilhabe am Vermögen des Erblassers auszuschließen, weil der Erblasser zu Lebzeiten sein Pflichtsoll bereits erfüllt hat. Insoweit müssen von vornherein ganz andere Argumente herangezogen werden, um das Recht auf einen Pflichtteil in Zweifel zu ziehen; indem etwa die früher angestellten **Pietätserwägungen**

* Statement, gehalten im Rahmen der Herbsttagung der Arbeitsgemeinschaft Familien- und Erbrecht im Deutschen Anwaltverein vom 22. bis 24. 11. 2001 in Dresden.

1 Dazu aus neuerer Zeit *Schlüter*, 50 Jahre BGH; FG aus der Wissenschaft 2000, 1047; *R. Schröder*, DNotZ 2001, 465; *Dauner-Lieb*, FF 2000, 110; *dies.*, DNotZ 2001, 460 m. w. N.

2 Das Pflichtteilsrecht soll nach allg. M. ursprünglich einen unterhaltsrechtlichen Charakter gehabt haben nach *Schlüter*, a.a.O. Fn. 1, 1050; s. auch *Otte*, ZEV 1994, 194; *R. Schröder*, DNotZ 2001, 467.