

Protokoll zum
192. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 11. Oktober 2024¹

„Prozessvergleich und beiderseitige Erledigungserklärung im Steuerprozess“

Melina Konstantinou

Dipl.-Juristin und externe Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|------|--|----|
| I. | Einleitung..... | 2 |
| II. | Problemstellung..... | 2 |
| III. | Prozessvergleich | 4 |
| 1. | Meinungsstand in Rechtsprechung..... | 4 |
| 2. | Bedeutung und Rechtsnatur des (verwaltungsgerichtlichen) Prozessvergleichs | 6 |
| 3. | Fehlende gesetzliche Regelung für den Steuerprozess und historische Entwicklung des Prozessvergleichs | 6 |
| 4. | Rechtliche Bewertung der Ablehnung des Vergleichs in der FGO durch Vergleich mit den übrigen Verwaltungsprozessordnungen | 7 |
| IV. | Diskussion und Schluss | 14 |

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 192. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden zum Thema „Prozessvergleich und beiderseitige Erledigungserklärung im Steuerprozess“. Sodann stellt er die heutige Referentin, *Frau Melina Konstantinou*, vor. Frau Konstantinou habe das erste juristische Staatsexamen abgeschlossen und arbeite derzeit in einer internationalen Wirtschaftskanzlei als wissenschaftliche Mitarbeiterin. Daneben sei sie externe Doktorandin an seinem Lehrstuhl. Sie werde heute einen ersten Werkstattbericht ihrer Dissertation vorstellen, die sie zu dem praxisrelevanten und hoch interessanten Thema des finanzgerichtlichen Prozessvergleichs verfasse.

Konstantinou bedankt sich für die einleitenden Worte sowie die Möglichkeit, ihr Dissertationsprojekt in diesem Rahmen vorstellen zu können. Nach der Vorstellung der Agenda (s. Folie 2 ihrer Präsentation) beginnt sie mit der ihrer Dissertation zugrunde liegenden Problemstellung.

II. Problemstellung

Konstantinou stellt einleitend fest, dass trotz der großen praktischen Relevanz eine Auseinandersetzung mit der Thematik des finanzgerichtlichen Prozessvergleichs und der beiderseitigen Erledigungserklärung in der Literatur in breiten Teilen unterblieben

sei. Insofern liege eine Divergenz zwischen Theorie und Praxis vor. Ihres Erachtens nach traue sich die Literatur nicht so recht an die Thematik heran. Dies sei dem Umstand geschuldet, dass die herrschende Literatur einen Vergleich im Steuerprozess unter Verweis auf das Legalitätsprinzip strikt ablehne. Sie geht dann auf die Begründung hierfür ein (s. Folie 5 ihrer Präsentation). Vornehmlich werde vorgebracht, dass aufgrund der staatlichen Kompetenzverteilung eine gerichtliche Zuständigkeit für die Entscheidung von Streitigkeiten bestünde. Ferner werde die fehlende gesetzliche Grundlage für einen Prozessvergleich geltend gemacht. Hinzu komme, dass dem Steuerrecht konsensuale Elemente auf materiell-rechtlicher Ebene fehlen würden. Nach der herrschenden Meinung kenne die AO gerade keinen öffentlich-rechtlichen Vertrag. Der Charakter des Steuerrechts als Eingriffsrecht passe zudem nicht zu einem Prozessvergleich. Die Ablehnung des Prozessvergleichs gehe letztlich mit der Vorstellung einher, den kraft Gesetzes entstandenen Anspruch zu umgehen und der Disposition von Verwaltung und Bürger auszuliefern – der Steueranspruch sei aber unverzichtbar.

Dr. Ortwald stellt die Frage, ob hierbei zwischen der Einigung über tatsächliche und rechtliche Fragen unterschieden werde.

Nach *Konstantinou* werde eine solche Trennung in Rechtsprechung und Literatur zum Teil vorgenommen. Ihrer Ansicht nach handele sich hierbei aber um eine künstliche Trennung, weil die Tatsachen maßgeblich über die Rechtsfragen bestimmen würden. Generell sei die herrschende Ansicht von einer recht konservativen, tradierten Vorstellung geprägt, die der Entwicklung der Steuerwirklichkeit nicht mehr gerecht werde. Denn die Praxis verstehe diese zunehmend als kooperatives Steuerrecht. Dies zeige sich an vielfältigen konsensorientierten Regelungsmechanismen, wie z.B. die erhöhte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nach § 90 AO oder die erweiterten Möglichkeiten von Erörterungsterminen gemäß §§ 201 I, 364a I AO, 79 I Nr. 1 FGO. Es existiere deshalb keine plausible Argumentation für einen fehlenden Rückgriff auf kooperative Handlungsformen, sofern diese den Steuerpflichtigen weniger belasten und gleichsam zur Erreichung des Steuerzwecks geeignet seien.

Der strikten Ablehnung eines Prozessvergleichs in der Literatur stünde ein praktisches Bedürfnis an einer umfassenden und flexiblen Lösungsfindung für strittige Punkte des konkreten Falls durch die Beteiligten gegenüber. In der Folge würde ein Prozessvergleich über den Umweg der beiderseitigen Erledigungserklärung erfolgen. Dessen

Grundkonzept stellt *Konstantinou* sodann vor (s. Folie 8 ihrer Präsentation). Präferiert werde eine solche Lösung aufgrund verschiedener praktischer Vorteile, die insbesondere in dem beschränkten Zeit- und Arbeitsaufwand, der Verkürzung langjähriger Verfahren, der Vermeidung eines Urteils und der damit verbundenen Prozesskosten, der Steigerung der Effektivität der Besteuerung sowie der Stärkung des Rechtsfriedens zu erblicken seien. Die besondere praktische Relevanz der beiderseitigen Erledigungserklärung verdeutlicht sie anhand von Zahlenmaterial der 2021 erledigten Klagen vor den Finanzgerichten (s. Folie 10 ihrer Präsentation). Die Praxis spreche in diesen Fällen von einer Hauptsacheerledigung und vermeide den Begriff des Prozessvergleichs.

Prof. Seer führt aus, dass die Dispositionsmaxime aus seiner Sicht eine zentrale Rolle spiele. Würden sich Finanzverwaltung und Steuerpflichtiger auf eine rechtswidrige Gesetzesanwendung verständigen, könne der Finanzrichter nach dem geltenden Prozessrecht wenig hiergegen ausrichten; er könne die Parteien nicht an einer entsprechenden Anwendung hindern. Das Finanzgericht habe nur Individualrechtsschutz zu gewähren.

Dr. Anders merkt an, dass lediglich in der Kostenentscheidung geltend gemacht werden könne, dass die Anwendung nicht *de lege lata* sei.

Konstantinou rekurriert auf den von Loschelders (StuW 2018, 329 (329)) verwendeten Begriff eines „schizophrener Zustands“: Die theoretischen Ansätze würden ihre praktische Brauchbarkeit verlieren und erschienen realitätsfern. Das Recht und die Rechtsprechung würden sich in Widersprüchen verlieren. Die Folge seien Unsicherheiten für den Rechtssuchenden. Ziel ihrer Arbeit sei es daher, entweder eine Lösung zu finden, die in der Theorie akzeptiert und in der Praxis handhabbar sei, oder zu untersuchen, ob durch die beiderseitige Erledigungserklärung die Lücke im Steuerprozess geschlossen werden könne, die durch die fehlende Anerkennung des Prozessvergleichs bestünde. Daran anknüpfend stellt sie die vorläufige Gliederung ihrer Dissertation vor (s. Folien 12–14 ihrer Präsentation).

III. Prozessvergleich

1. Meinungsstand in Rechtsprechung

Konstantinou greift noch einmal die bereits vorgestellte herrschende Literatur zur Behandlung eines Prozessvergleichs auf und leitet über diese zur Rechtsprechungsentwicklung des BFH über. Dabei wirft sie einzelne Aussagen des BFH auf (s. Folie 16

ihrer Präsentation). Sie konstatiert, dass die Rechtsprechung einer rechtlichen Ver selbstständigkeit des Prozessvergleichs ablehnend gegenüber steht. Dies stütze sich im Wesentlichen auf das Argument einer Unverträglichkeit mit der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Problematisch sei allerdings, dass die Rechtsprechung von Widersprüchlichkeiten und einer inkonsequenten Behandlung geprägt sei. Vor allem resultiere dies aus einer künstlichen Abgrenzung zwischen einer als zulässig erachteten tatsächlichen und als unzulässig erachteten rechtlichen Verständigung. Die Rechtsprechung stoße wegen ihrer strikten Haltung an ihre Grenzen, um einem sinnhaften Umgang mit den Umständen der Steuerwirklichkeit zu rechtfertigen.

Nach Ansicht von *Prof. Seer* müsse zwischen dem Neuanfang des BFH durch sein Urteil v. 11.12.1984 (VIII R 131/76) und der zuvor ergangenen Rechtsprechung unterschieden werden. Denn in diesem Urteil werde das erste Mal von der sogenannten tatsächlichen Verständigung gesprochen, was terminologisch schon falsch sei, weil es sich um eine Verständigung über Tatsachen handle. Gerade in den darauf folgenden Entscheidungen gehe es weniger um den Prozessvergleich als mehr um die Zulässigkeit und Grenzen der „tatsächlichen Verständigung“. Mit Ausnahme von zwei oder drei Entscheidungen sei es *Prof. Seer* nicht bekannt, dass sich der BFH groß mit einem Prozessvergleich auseinandergesetzt habe. Der BFH differenziere zwischen Tatsachen- und Rechtsfragen. Die Grenze sei aber mitunter schwierig zu ziehen, etwa wenn Tatsachen- und Rechtsfragen ineinander greifen würden, beispielsweise bei der Angemessenheit von Geschäftsführergehältern bei verdeckten Gewinnausschüttungen. Den aktuellen Stand der Rechtsprechung solle Frau Konstantinou in ihrer Arbeit ruhig darstellen. In den zwei oder drei darüber hinausgehenden Entscheidungen habe sich der BFH damit beschäftigt, was die Folge sei, wenn sich eine Partei nicht an die Verständigung halte. Der BFH sehe in der tatsächlichen Verständigung die Zusage der Änderung als verbindlich an, sodass das Verfahren wieder aufgenommen werden könne, wenn diese nicht umgesetzt werde.

Dr. Anders stimmt *Prof. Seer* zu. Das Verfahren würde unter dem gleichen Aktenzeichen fortgesetzt. Der dogmatische Grund hierfür sei umstritten. So werde einerseits angenommen, dass es sich bei der Zusage um einen eigenen Verwaltungsakt handle. Andererseits werde vertreten, dass sich ein Anspruch aus einer vertraglichen Abrede ergebe. Im Ergebnis werde das Verfahren aber fortgesetzt. In der Praxis werde nachvollziehbarerweise mit der Abgabe der Erledigungserklärung gewartet, bis der Änderungsbescheid ergangen sei.

An Frau Konstantinou gewandt merkt *Prof. Seer* an, dass diese Fragestellungen zu untersuchen seien. Hier stelle sich auch die Frage, wie solche Situationen zu behandeln wären, wenn es sich um einen echten Prozessvergleich im Sinne der VwGO handeln würde. Er wirft die Frage auf, ob sich hieraus Unterschiede zum Steuerprozess ergäben. Diese prozessualen Fragen sehe *Prof. Seer* als besonders interessant an.

2. Bedeutung und Rechtsnatur des (verwaltungsgerichtlichen) Prozessvergleichs

Konstantinou stimmt ihm zu. Den Stand der Rechtsprechung und Literatur sehe sie als Ausgangspunkt ihrer Untersuchung. Man verstehe die Ablehnung des Prozessvergleichs ihres Erachtens nach besser, wenn man sich auch dessen Ablehnung auf materieller Ebene anschau. Dann stellt sie auf der Grundlage von § 106 VwGO und § 101 SGG die Bedeutung und Rechtsnatur des (verwaltungsgerichtlichen) Prozessvergleichs vor (s. Folie 21 ihrer Präsentation).

Prof. Seer wirft die Frage auf, wie im Verwaltungsprozess mit der beiderseitigen Erledigungserklärung umgegangen werde und ob diese selbstständig neben dem gesetzlich geregelten Prozessvergleich stünde. Vielleicht seien die Fallkonstellationen nicht ähnlich genug, weil es im allgemeinen Verwaltungsprozess auch keine entsprechende Bescheidänderung gebe, sondern letztlich ein VA zurück genommen und neu erlassen würde. Im Sozialprozess sehe er dagegen Überschneidungen zum Steuerprozess, weil es dort ebenfalls viel um – begünstigende – Geldleistungsbescheide ginge.

Konstantinou führt dazu aus, dass eine entsprechende Vornahme im Verwaltungsprozess theoretisch möglich sei. In der Praxis würden beiderseitige Erledigungserklärungen aber nicht in dem Ausmaße vorgenommen wie im Steuerprozess. In der Folge sei die beiderseitige Erledigungserklärung im Steuerprozess gerade ein Symptom der Ablehnung des Prozessvergleichs.

3. Fehlende gesetzliche Regelung für den Steuerprozess und historische Entwicklung des Prozessvergleichs

Dann wendet sie sich der historischen Entwicklung des Prozessvergleichs zu. Hier gehe es insbesondere um die Frage, warum die FGO keine gesetzliche Grundlage für einen Prozessvergleich enthalte, während doch die VwGO und das SGG eine solche enthielten. In den einschlägigen Gesetzesbegründungen habe der Gesetzgeber die Anwendungsbereiche explizit voneinander abgegrenzt und auch begründet, warum er

sich in der FGO gegen einen Prozessvergleich entschieden habe. Hierbei habe er sich vornehmlich auf die Sonderstellung der Finanzgerichtsbarkeit berufen. Vor dem Erlass des Grundgesetzes sei die Finanzgerichtsbarkeit ein verlängerter Arm der Verwaltung gewesen. Es sei nur darum gegangen, das Verwaltungshandeln auf seine Gesetzmäßigkeit zu überprüfen. Die Klage sei nur der Anlass hierfür gewesen. *Konstantinou* stellt fest, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen sei, dass diese Besonderheit einem Prozessvergleich im Gegensatz zu den übrigen Gerichtsordnungen entgegenstünde. Mit dem Erlass des Grundgesetzes und der Verankerung der Gerichtsbarkeit in Art. 95 GG habe sich deren Rolle jedoch verschoben. Die heutige Verfassung nehme die Unabhängigkeit der Gerichtsbarkeit sowie den individuellen Rechtsschutz in den Blick. Die Überprüfung der Verwaltung auf die Gesetzesmäßigkeit sei nur ein Reflex. Bislang habe es der Gesetzgeber versäumt, sich damit auseinanderzusetzen, ob ein Prozessvergleich mit dem aktuellen Verständnis der Finanzgerichtsbarkeit vereinbar erscheine. Infolge des geänderten Verständnisses der Finanzgerichtsbarkeit erachte sie die Begründung für die fehlende gesetzliche Grundlage als dünn. Als Ergebnis treffend erachtet *Konstantinou* Martens in ZRP 1985, 278 (278), den sie insofern zitiert (s. Folie 25 ihrer Präsentation).

4. Rechtliche Bewertung der Ablehnung des Vergleichs in der FGO durch Vergleich mit den übrigen Verwaltungsprozessordnungen

An diese Begründung für eine fehlende gesetzliche Grundlage solle nun eine kritische Analyse anknüpfen. Es müsse im Detail beurteilt werden, ob die Finanzgerichtsbarkeit eine wesensmäßige Besonderheit aufweise, die es anders als bei den übrigen Gerichtsordnungen rechtfertige, auf einen Prozessvergleich zu verzichten. Den Ablauf ihrer Analyse stellt sie einleitend überblicksartig vor (s. Folie 26 ihrer Präsentation).

Dann beginnt sie mit den Einflussmöglichkeiten der Beteiligten (s. Folie 27 ihrer Präsentation). Aus dem Recht des Steuerpflichtigen auf individuellen Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) folge zunächst, dass es in der Entscheidungsgewalt des Steuerpflichtigen liege, im Bedarfsfall gerichtlichen Beistand zu erhalten. Dagegen liege die Verpflichtung des Gerichts zur Letztkompetenz im öffentlichen Interesse. Das Gericht sei verpflichtet, den objektiv wahren Sachverhalt zur Entscheidungsgrundlage zu ermitteln. Zu diesen Grundprinzipien stehe das materielle Recht in Wechselwirkung.

Dr. Anders merkt an, dass er ausgehend von den am Prozessvergleich Beteiligten die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen gegenüber stellen würde beziehungsweise zumindest die Finanzverwaltung mit auf die Seite des Steuerpflichtigen.

Prof. Seer führt aus, dass es darum gehe, dass das Gericht in der vorkonstitutionellen Zeit eine andere Funktion gehabt habe als heute. Früher sei die Finanzgerichtsbarkeit in die Finanzverwaltung eingegliedert und lediglich zur objektiven Rechtskontrolle berufen gewesen. Seit dem Bonner Grundgesetz habe das Finanzgericht nicht mehr die Funktion einer objektiven Rechtskontrolle, sondern gewährleiste ausgehend von der Gewaltenteilung Individualrechtsschutz. Dabei habe es Recht und Gesetz anzuwenden. Dies rechtfertige es, dass der Steuerpflichtige den Klagegegenstand mit seinen Anträgen begrenze und auch wieder einschränken könne. Dazu gebe es seines Erachtens keine Kontroversen. Er wirft die Frage auf, ob dem Richter im Verwaltungsprozess eine Kontrollfunktion beim Prozessvergleich zukomme.

Konstantinou erwidert, dass sie sich diese Frage ebenfalls gestellt habe. Auf die Kontrollfunktion des Gerichts werde sie noch eingehen. Dabei stelle sie sich vor allem die Frage, ob das Gericht sehenden Auges einen Prozessvergleich contra legem zulassen müsse.

Dr. Anders merkt nochmal an, dass ihm die Entscheidung im Steuerprozess durch einen beiderseitigen Prozessvergleich entzogen werde. Er könne hierzu allenfalls in der Kostenentscheidung ausführen.

Nach *Konstantinou* sei dies weniger eine Frage der Letztkompetenz, sondern eher der Bindung des Gerichts an eine solche Einigung, wenn sich später nicht an diese gehalten würde.

Dr. Anders stimmt ihr zu. Bei einer (grob) rechtswidrigen Einigung müsse, soweit sich eine Partei nicht daran halte, geprüft werden, ob diese wirksam sei. Dies Problematik bestünde bereits jetzt gelegentlich.

Ein Teilnehmer macht ein Störgefühl daran geltend, dass auf den rechtswidrigen Zustand nicht eingewirkt werden könne und ob bei einem Evidenzfall nicht wenigstens strafrechtliche Konsequenzen möglich seien.

Nach *Dr. Anders* sei eventuell zu überlegen, ob bei einer groben Nichtigkeit der Einigung dies nicht auf die (erledigenden) Prozessklärungen durchschlage und diese in der Folge nichtig seien.

Prof. Seer führt aus, dass der Gedanke einer Evidenzkontrolle des Gerichts bei abzuschließenden Prozessvergleichen interessant für die Arbeit von Frau Konstantinou sei.

Ein Teilnehmer gibt zu Bedenken, dass Unterschiede zwischen dem Verwaltungs- und Steuerprozess hinsichtlich des Streitgegenstandes bestünden.

Prof. Seer ist der Ansicht, dass diese Unterschiede nicht wesentlich seien, weil es auch im Steuerrecht andere Streitgegenstände als den Steuerbescheid gäbe. Das Einzige sei die Titelfunktion des Prozessvergleichs. Ein Titel gegenüber dem Staat sei doch eher fernliegend.

Dr. Anders erwidert, dass daran allenfalls gedacht werden könne, wenn es um den Erlass des vereinbarten Verwaltungsaktes durch die Finanzverwaltung gehe. Dies erfülle aber nicht wirklich die Titelfunktion.

Prof. Seer finde den Gedanken gut, in einem Prozessvergleich mitunter einen unmittelbaren Anspruch auf Änderung des Steuerbescheids zu erkennen. Dies verhindere die derzeitige (umständliche) Zusagekonstruktion. Seiner Ansicht sei dann durch die Effektivierung des Prozessvergleichs etwas gewonnen.

Dr. Ortwald ergänzt, dass es teilweise Prüfbescheide der Finanzverwaltung gebe, über die bei einer solchen Behandlung des Prozessvergleichs mitunter die Festsetzung entsprechend konkretisiert werden könne.

Prof. Seer gibt Konstantinou mit auf den Weg, angesichts der aufgeworfenen Fragestellungen ruhig ganz konkret auf die Möglichkeiten und Grenzen des Gerichts einzugehen.

Dr. Anders greift noch einmal den von *Prof. Seer* angedachten unmittelbaren Änderungsanspruch aus dem Prozessvergleich auf. Seiner Ansicht nach würden sich wohl die gleichen Probleme stellen wie bei der derzeitigen Zusagekonstruktion. Diese beträfen vorwiegend die Fälle, in denen falsch umgesetzt würde. Auch bei einem unmittelbaren Anspruch aus dem Prozessvergleich müsste dann mitunter wieder prozessiert werden.

Konstantinou knüpft dann an ihre im Ausgangspunkt aufgeworfene Frage an, ob ein Prozessvergleich zum Wesen der Finanzgerichtsbarkeit passe, sowie die Einflussmöglichkeiten der Beteiligten. Ausgehend von der prozessbeendenden Wirkung ei-

nes Prozessvergleichs wirft sie die Frage auf, ob es mit dem Wesen des finanzgerichtlichen Verfahrens vereinbar sei, dass Parteien über Gestaltung und Ablauf des Verfahrens disponieren dürfen. Sie betont, dass der Steuerprozess von der Dispositionsmaxime beherrscht sei. Das bedeute, dass die Parteien einzeln oder in wechselseitiger Zustimmung, über Einleitung, Gang und Beendigung des Verfahrens disponieren können würden. Die Herrschaft über den Prozessgegenstand liege bei den Parteien; das Gericht sei hieran faktisch gebunden. Hintergrund sei der verfassungsrechtlich garantierte Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) als charakterstiftendes Element der Finanzgerichtsbarkeit. Es könne überlegt werden, ob aus der Geltung der Dispositionsmaxime Rückschlüsse für die Zulässigkeit des Prozessvergleichs gezogen werden können. Allein die Geltung der Dispositionsmaxime als herrschender Verfahrensgrundsatz reiche nach Ansicht von *Konstantinou* jedoch nicht aus, um absolute Regeln aufzustellen. Weiter könne indes überlegt werden, ob hierfür nicht ein Erst-Recht-Schluss spreche: Wenn der Steuerpflichtige entscheiden könne, ob er gerichtlichen Rechtsschutz in Anspruch nehme, könne er auch teilweise auf diesen verzichten. Zudem füge sich die Regelung zur einvernehmlichen Streitbeilegung in das System des disponiblen Rechtsschutzes ein. Die Entscheidung für die Dispositionsmaxime sei eine Entscheidung zugunsten des individuellen Rechtsschutzes, der somit höher als Gesetzlichkeitsprinzip bewertet werde. Sie folgert, dass die strukturelle Verfassung des finanzgerichtlichen Verfahrens dafür spreche, dass der gerichtliche Vergleich mit seinem Element der prozessualen Willenseinigung zur Beendigung der Rechtshängigkeit der Streitsache mit dem Wesen der FGO vereinbar sei.

Die herrschende Ansicht in der Literatur sehe dies jedoch anders. Nach dieser finde die Dispositionsmaxime ihre Grenze in der Verfügung über den Prozessgegenstand. Die herrschende Literatur differenziere dabei zwischen prozessualen Dispositionsbefugnissen, deren Ausübung einer späteren Durchsetzung des Rechts nicht entgegenstehe (u.a. Klagerücknahme und beiderseitige Erledigungserklärung) sowie solchen, bei denen der Rechtsinhaber daran gehindert sei, sein Recht noch zu verwirklichen (u.a. Anerkenntnis, Verzicht, Vergleich) oder die Gefahr hierfür bestünde, weil sie das Gericht durch materiell-rechtliche Regelung inhaltlich binde. Die Dispositionsmaxime greife nur so weit, wie materiell-rechtliche Verfügungsbefugnisse bestünden. Zur Begründung stelle die herrschende Literatur auf die gesetzliche und verfassungsrechtliche Bindung des Gerichts, die fehlende Möglichkeit der gesetzlichen beziehungsweise verfassungsrechtlichen Bindung der vollziehenden Gewalt sowie einen Umkehrschluss

zu § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO ab. Prozessual bestünde danach die prinzipielle Möglichkeit eines gerichtlichen Vergleichs im System der FGO, wobei aber noch keine Antwort auf die Frage der Legitimation seines Abschlusses gegeben werde.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Er verstehe die Differenzierung der herrschen Literatur nicht. Wenn der Steuerpflichtige seine Klage zurücknehme, beende er den Prozess. Er könne sich dann nicht umentscheiden und sein Recht doch noch umsetzen. Er sehe darin keinen Unterschied zu einem Vergleich. Er verstehe nicht, warum dies schlimmer als eine Klagerücknahme sein solle.

Nach Ansicht von *Konstantinou* werde nach dem Ob und dem Wie des Rechtsstreits differenziert. Beim Ob bestünde die Möglichkeit. Beim Wie als Inhalt des Rechtsstreits existiere dagegen kein Mitgestaltungsspielraum. Ihrer Ansicht nach sei es zu kurz gedacht, so streng zu differenzieren. Dies begründet sie mit den tatsächlichen Wirkungen, die das Ob nach sich ziehe.

Eine weitere Überlegung sei, dass der Prozessvergleich neben der prozessbeendenden Wirkung einen Erklärungsinhalt beinhalte, den die Parteien verbindlich festlegen würden. Insofern sei fraglich, ob es mit dem Wesen der FGO vereinbar sei, dass Parteien über den Entscheidungsinhalt disponieren können. Zunächst würde dagegen die fehlende gesetzliche Regelung der Verfügungsmöglichkeit sprechen. Die FGO kenne keine positiv-verankerten Rechtsinstitute durch die die Parteien hierüber verfügen können, bspw. die Anerkenntnis oder den Verzicht. *Konstantinou* habe sich mit den fehlenden gesetzlichen Regelung der Verfügungsmöglichkeiten in einem breiteren Blick auseinandergesetzt und die dort vorgefundenen Argumentationen mit denen zum Prozessvergleich verglichen. Dadurch habe sie einige Argumentationslinien entkräften können, die gegen die Verfügbarkeit sprächen. Die herrschende Literatur stütze sich bei der Unzulässigkeit der Disposition über das Wie vornehmlich auf die Geltung des Untersuchungsgrundsatzes gemäß § 76 FGO. Dem Gesetz obliege die Sachverhaltsforschung, was letztlich der prozessualen Waffengleichheit und damit dem effektiven Rechtsschutz dienen solle. Das Gericht wird dem Steuerpflichtigen als ebenso starke Instanz wie die Finanzverwaltung zur Seite gestellt. Bei der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes ginge es daher nicht darum, die objektive Wahrheit um ihrer selbst willen zu ermitteln. Ihre Wichtigkeit erlange sie gerade dadurch, dass nur sie die Grundlage für eine neutrale und gesetzmäßige Entscheidungsfindung sein könne. Die-

ser Zweck könne durch den Prozessvergleich konterkariert werden. Da der Untersuchungsgrundsatz der Verwirklichung der Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung diene, solle er absolut gelten. Tatsächlich erfahre der Untersuchungsgrundsatz nach *Konstantinou* jedoch Einschränkungen. So sei er durch die Dispositionsmaxime begrenzt. Hinzu komme die Verbindung zwischen Tatsachen und Rechtsfragen. Dadurch, dass die Gerichte die tatsächliche Verständigung zuließen, würde wegen der Wechselwirkung von Tatsachen und Rechtsfragen automatisch Einfluss auf die Entscheidungsgrundlage genommen. Zudem bestünde ein Einfluss durch die Kooperationsmaxime sowie die tatsächliche Mitwirkung der Beteiligten. Sie konstatiert, dass der Steuerpflichtige Einfluss auf die gerichtliche Sachverhaltsaufklärung und ihren Anwendungsbereich habe. Das Recht schlage damit ein Zusammenspiel zwischen den Beteiligten und dem Gericht vor, wie vergleichende Entscheidungen ermöglicht werden können, ohne dass ein Vorwurf fehlender Gesetzmäßigkeit gemacht werden könne. Der Steuerpflichtige werde zum Subjekt des Verfahrens und das Gericht erhalte eine überwachende Letztkompetenz in Form einer „Schlichtstelle“. Wegen der nicht absoluten Geltung des Untersuchungsgrundsatzes spreche er auch nicht zwingend gegen einen Mitgestaltungsspielraum hinsichtlich des Entscheidungsinhalts.

Sodann geht sie darauf ein, inwiefern das materielle Recht die Mitgestaltungsmöglichkeiten im Prozess beeinflusse. Vielfach werde vorgebracht, dass aus der materiellrechtlichen Warte kein verzichtbarer Klagegegenstand existiere. Die Prinzipien der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung stünden einer Verständigung entgegen. Nach *Konstantinou* könne die Gefahr eines rechtsfreien Raumes jedoch schnell entkräftet werden, wenn man den Anwendungsbereich des Prozessvergleichs einbeziehe. Der Anwendungsbereich bestimme sich dabei aus den materiell-rechtlichen Befugnissen. Anknüpfend an die vorherige Diskussion im Plenum sei ihres Erachtens keine Anwendung des Prozessvergleichs contra legem möglich. Überdies gebe es die einzig richtige Entscheidung nicht, weil dem Prozess Ungewissheiten über Tatsachen- und Rechtsfragen immanent seien. Dies gelte gerade nicht nur für das Verwaltungsrecht, sondern ebenso für das Steuerrecht. Bestimmt werde der Anwendungsbereich demnach durch das Spannungsverhältnis zwischen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung einerseits und der effizienten Entscheidungsfindung für den Einzelfall beziehungsweise Rechtsfrieden und Verfahrensökonomie andererseits.

In der Praxis müsse der Finanzrichter auch die Fälle entscheiden, in denen ihm Zweifel blieben, auch wenn die Verfassung diese Fälle nicht vorsähe. Sie sehe keine gewichtigen Gründe dafür, dass der Rechtsfrieden nur dadurch erlangt werden könne, dass der Richter ein Urteil fälle. Vielmehr lasse sich dies auch durch eine konsensuale Einigung herbeiführen. Ihres Erachtens nach könne dem Rechtsfrieden eher gerecht werden, wenn auf konsensuale Lösungsfindungsmöglichkeiten zurückgegriffen werde oder diese zumindest eine gleichbedeutende Option neben der einseitigen Entscheidungsfindung darstellen würden. Der Rechtsfrieden sei zwar kein Gut, das in der Verfassung aufgegriffen werde. Nach *Konstantinou* sei es jedoch ein Ziel, welches der gesamten Rechts- und Verfassungsordnung zugrunde liege. Der Prozessvergleich stelle in bestimmten Fällen zweifellos ein wichtiges Instrument dar, um den Rechtsfrieden zu erreichen. Dieser Rechtsfrieden habe ihrer Meinung nach eine hohe verfassungsrechtliche Relevanz. Wenn es darum gehe, das Spannungsverhältnis zwischen strikter Gesetzesanwendung und der Herbeiführung des Rechtsfriedens zu lösen, falle die Entscheidung daher eindeutig aus. Besonders in Situationen, in denen ein striktes Festhalten an gesetzlichen Vorschriften nicht weiterhelfe, sollte zugunsten des Prozessvergleichs entschieden werden, um den Rechtsfrieden zu wahren. Daher sei ihr Ergebnis, dass es einen materiell-rechtlichen Anwendungsbereich für den Prozessvergleich gebe und dieser auch genutzt werden könne.

Prof. Seer meldet sich zu Wort und führt aus, dass er dem Rechtsfrieden einen Verfassungsrang zusprechen würde. Dass die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung einer konsensualen Lösungsmöglichkeit entgegen stünde, sei seines Erachtens wenig belastbar. Es gebe keine Vermutung für die Falschheit der konsensualen Lösung. Man müsse zwischen dem materiellem Inhalt einer Regelung und der Handlungsform unterscheiden. Es gehe mehr darum, wie die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung in diesem Prozess gesichert werden könne. Der Untersuchungsgrundsatz des Gerichts werde natürlich schon durch eine tatsächliche Verständigung eingeschränkt. Er wünsche sich trotz der gesicherten BFH-Rechtsprechung hierzu eine gesetzliche Regelung, vornehmlich als geschlossener Teil in der AO zu konsensualen Handlungsformen. Die Entwicklung (§ 89a, 89b AO) gehe schon in die richtige Richtung, nur der grundlegende Ausgangsfall fehle noch im Gesetz. Frau Konstantinou könne sich seines Erachtens in ihrer Dissertation auch gerne auf die Folgefragen konzentrieren, beispielsweise wenn das Verfahren nach einer Nichtdurch-

führung der prozessualen Zusage fortgeführt werde. Er wäre vorsichtig, die Ausführungen sehr weit zu halten und den Untersuchungsgrundsatz sowie das Wesen der Finanzgerichtsbarkeit grundlegend zu behandeln. Er sei der Meinung, dass sich die FGO nicht so wesentlich von der VwGO und SGG unterscheide, dass das Wesen der Finanzgerichtsbarkeit gegen einen Prozessvergleich spreche. Er würde die Rechtsprechung zu den materiellen Fragen darstellen und wie dies in die prozessuale Situation eingebettet werde. Die Rechtsprechung würde er als gegeben unterstellen. Dadurch könne Frau Konstantinou ihre Dissertation gut eingrenzen.

IV. Diskussion und Schluss

An das Plenum gewandt wirft *Prof. Seer* die Frage auf, ob es hinsichtlich des Erörterungstermins der mündlichen Verhandlung einen Unterschied bei dem Prozessvergleich durch eine beiderseitige Erledigungserklärung gebe.

Dr. Anders antwortet, dass es im Hinblick auf die Situation einen Unterschied gebe, weil der Erörterungstermin weniger formell sei. Das Ergebnis mache dann keinen Unterschied.

Nach *Prof. Seer* könne im Sinne einer Letztkompetenz nachgedacht werden, ob es – soweit er kein Einzelrichter sei – nicht eine Bestätigung durch das gesamte Gericht als Spruchkörper geben müsse. Dies sei diskussionsfähig. Er persönlich neige dazu, dass es keinen Unterschied mache.

Angesichts der vorangeschrittenen Zeit wendet sich *Konstantinou* der Letztkompetenz des Gerichts anhand eines praktisch relevanten Falls zu (s. Folie 44 ihrer Präsentation). Es sei zu klären, inwieweit das Gericht an die vorherige Einigung gebunden sein solle. Dies werde durch die Verzichtbarkeit des Rechtsschutzes bestimmt, was umstritten sei. Zum Teil werde dies unter Verweis auf die objektiv-rechtliche Funktion der Rechtsschutzgarantie verneint. Ihres Erachtens sei diese Frage im Ergebnis jedoch zu bejahen, weil sich der Rechtsschutz an der subjektiven Betroffenheit des Steuerpflichtigen messe. Zu betrachten sei überdies die Art und Weise der Kontrollmechanismen. Hier seien die internen behördlichen Kontrollmechanismen, wie die Dienstaufsicht, Rechnungshof, ebenso relevant wie das vorgerichtliche Verfahren. Zudem komme es darauf an, ob aus den verschiedenen gerichtlichen Verfahrensabschnitten (Erörterungstermin/mündliche Verhandlung) unterschiedliche Maßstäbe abzuleiten seien.

Dr. Anders sei ein Unterschied wie im Zivilverfahrensrecht darin zu sehen, dass der Prozessvergleich einen vollstreckbaren Titel erzeuge, wohingegen die Klagerücknahme zum Beispiel keine solche Wirkung habe. Infolge einer Klagerücknahme könne grundsätzlich noch einmal geklagt werden, worauf es im Steuerrecht jedoch in aller Regel wegen der Klagefrist nicht ankomme. In gewissen Konstellationen könne es hierauf aber selbst im Steuerrecht ankommen. Aus diesem Grunde sei für die Rücknahme manchmal die Zustimmung des Beklagten notwendig, beispielsweise wenn einmal ein Gerichtsbescheid in der Welt sei. Obwohl der Kläger die Dispositionsmaxime habe, habe der Beklagte mitunter ein Interesse an einer Bindungswirkung.

Prof. Seer findet es richtig, dass die Grundsätze der ZPO nicht unreflektiert auf die FGO übertragen würden. Überwiegend beträfe die FGO Verwaltungsakte mit Fristen, in denen der Rechtsschutz nur geltend gemacht werden könne. Es seien daher atypische Fälle, in denen der von *Dr. Anders* angesprochene Punkt relevant würde. Diese aufzuarbeiten, empfinde er als wichtig. Diese prozessualen Fragen unter Zugrundelegung des derzeitigen Erkenntnisstandes zur tatsächlichen Verständigung würde er an Stelle von Frau Konstantinou als Schwerpunkt ihrer Dissertation wählen. Er könne sich vorstellen, dass das Ergebnis ihrer Arbeit in die Richtung gehe, dass der Prozessvergleich in der FGO nicht ausgeschlossen sei und auf den derzeitigen Erkenntnissen zur tatsächlichen Verständigung unproblematisch dort implementiert werden könnte, aber nur einen begrenzten Mehrwert gegenüber dem derzeitigen System der beiderseitigen Erledigungserklärung mit der Verbindlichkeit und dem Änderungszwang daraus bieten.

Damit bedankt sich *Prof. Seer* bei Frau Konstantinou für ihren interessanten Vortrag und dem Plenum für die Diskussionsfreudigkeit. Er beendet das heutige Bochumer Steuerseminar.