

**Thesen
der Dissertationsarbeit
mit dem Titel:**

***„Die tatsächliche Verständigung
im Besteuerungsverfahren
und ihre Auswirkungen
auf das Steuerstrafverfahren“***

von Christian Lorbach

Universität Szeged

**Rechts- und Staatswissenschaftliche
Fakultät**

Szeged, 2013

1. Thema und Vorgehensweise der Dissertationsarbeit

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

Obwohl sie mittlerweile im Kern jeweils allgemein anerkannt sind, werden die Rechtsnatur, Grenzen und Voraussetzungen, sowie die Wirkung von Verständigungen im Besteuerungsverfahren und – trotz der mittlerweile gegebenen gesetzlichen Normierung – teilweise auch noch im Steuerstrafverfahren nach wie vor unterschiedlich beurteilt.

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

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

Es stellt sich hier insbesondere die Frage, in welchem Verhältnis die im Besteuerungsverfahren erzielte Verständigung zum Strafverfahren steht. Sind die Strafverfolgungsorgane und -gerichte an die Verständigung aus dem Besteuerungsverfahren, bzw. die in ihr getroffenen Sachverhaltsfestlegungen gebunden und wie ließe sich gegebenenfalls eine solche Bindungswirkung herleiten?

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

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

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

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

Im Rahmen des ersten Teils der Dissertation sind zunächst die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren nach Begriff, Anwendungsgebieten, Funktion, Rechtsnatur, Umfang bzw. Grenzen, Voraussetzungen und Auswirkungen dargestellt worden.

Anschließend ist im zweiten Teil auf die Gemeinsamkeiten und Unterschiede von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, sowie auf das Verhältnis der beiden Verfahren eingegangen worden. Dazu sind die Rechte und Pflichten des Bürgers im Besteuerungs- und im Steuerstrafverfahren nebst den jeweils geltenden Verfahrensgrundsätzen miteinander verglichen und herausgearbeitet worden, welche Regelungen und Prinzipien ihr Verhältnis untereinander beherrschen.

Die Klärung dieses Verhältnisses ist Voraussetzung gewesen, um nachfolgend Betrachtungen anstellen zu können, wie sich eine im Besteuerungsverfahren getroffene tatsächliche Verständigung auf das Steuerstrafverfahren auswirken kann; dem hat sich der dritte Teil der Arbeit gewidmet. Dabei sind insbesondere auch die Chancen und Risiken einer sog. kooperativen Gesamtbereinigung, durch die Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren mittels einer Einigung zusammen erledigt werden sollen, genauer beleuchtet worden.

Den Abschluss der Dissertationsarbeit bildet ein Resumé und Ausblick.

2. Ergebnisse und Hauptthesen der Dissertationsarbeit

Die zu Beginn der Dissertationsarbeit aufgestellte Behauptung, Verständigungen im Besteuerungsverfahren und Absprachen im Steuerstrafverfahren seien mittlerweile von Rechtsprechung und Lehre anerkannt und aus der Praxis nicht mehr wegzudenken¹, konnte verifiziert werden. Auch sind, wie ebenfalls eingangs angekündigt², die in Bezug auf beide Instrumente bestehenden Streitpunkte hinsichtlich ihrer Voraussetzungen und Auswirkungen diskutiert und Lösungsvorschläge offeriert worden.

I. Für die schwerpunktmäßig im ersten Teil der Arbeit betrachtete tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren können folgende Ergebnisse festgehalten werden:

¹ Vgl. Einleitung der Dissertationsarbeit.

² Vgl. ebenfalls Einleitung der Dissertationsarbeit.

1. Der Bundesfinanzhof hat dieses Instrument der Verfahrensvereinfachung und –beschleunigung aus Gründen der Verbesserung der Effektivität des Besteuerungsverfahrens und der Wahrung des Rechtsfriedens zugelassen.

Unzumutbar lange und aussichtslose Sachverhaltsermittlungen können durch einvernehmliche Abreden ersetzt und Rechtsstreitigkeiten auf diese Weise verhindert werden, was letztlich im Interesse aller Beteiligten liegen sollte, seien es Behörden und Gerichte oder der Steuerpflichtige.³

In zahlreichen auf dem Grundsatzurteil des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 1984 aufbauenden Entscheidungen in den Folgejahren wurde die tatsächliche Verständigung, der der Bundesfinanzhof bis heute entgegen der ganz herrschenden Lehre und auch hier - mit eingehender Begründung - vertretenen Auffassung den Charakter eines öffentlich-rechtlichen Vergleichsvertrages abspricht⁴, weiter hinsichtlich ihrer Umfangsgrenzen, Voraussetzungen und Wirkungen konkretisiert.⁵

2. Nach wie vor halten die Rechtsprechung und ein Teil der Literatur Verständigungen, die über eine einvernehmliche Sachverhaltsfestlegung hinausgehen und auch rechtliche Fragestellungen miteinschließen oder sich gar auf reine Rechtsfragen beziehen, für unzulässig.⁶ Nach einer im Vordringen befindlichen Auffassung ist hingegen eine strikte Trennung von Sachverhalts- und Rechtsfragen praktisch kaum möglich und daher reichlich gekünstelt: Natürlich wirke sich eine tatsächliche Verständigung, wenn auch mittelbar, ihrem Zweck und Inhalt entsprechend auf die Höhe des Steueranspruches aus.

Zumindest wenn es um gemischte Fragestellungen, mit verwobenen tatsächlichen und rechtlichen Elementen geht, ist der letztgenannten Ansicht zuzustimmen, dies scheint auch die Rechtsprechung allmählich zu erkennen.⁷ Darüber hinausgehend wurde sich in dieser Arbeit auch für die Anerkennung einer rechtliche Aspekte mit regelnden Verständigung noch in zwei weiteren Fallkonstellationen ausgesprochen: zum einen, soweit es um die Klärung von Ungewissheiten über die zukünftige rechtliche Behandlung von Sachverhalten mit Dauerwirkung oder -wiederkehr geht, zum anderen, soweit die rechtliche Würdigung eines bereits abgeschlossenen Sachverhaltes in einem Rechtsbehelfsverfahren umstritten ist.⁸

³ Vgl. dazu 1. Teil B und C der Dissertationsarbeit.

⁴ Nach wie vor betrachtet die Rechtsprechung die tatsächliche Verständigung als ein Rechtsinstitut sui generis, das lediglich aufgrund des Treu-und-Glauben Prinzips Bindungskraft für die Verfahrensbeteiligten entfalten könne, vgl. 1. Teil D I der Dissertationsarbeit. Zur herrschenden „Vertragslehre“ und der Stellungnahme zu ihren Gunsten: 1. Teil D II 4 und III der Dissertationsarbeit.

⁵ Zur Entwicklung der tatsächlichen Verständigung in der Rechtsprechung und zum Streit hinsichtlich ihrer Rechtsnatur, vgl. 1. Teil A und B bzw. D der Dissertationsarbeit, zum Streit über ihren zulässigen Umfang und ihre Voraussetzungen vgl. 1. Teil E bzw. F der Dissertationsarbeit.

⁶ Vgl. 1. Teil E der Dissertationsarbeit.

⁷ Vgl. 1. Teil E I der Dissertationsarbeit.

⁸ Vgl. 1. Teil E II der Dissertationsarbeit. Zwar fällt die Rechtsauslegung - anders als die Sachverhaltsaufklärung - nicht in die Mitverantwortungssphäre des Steuerpflichtigen, so dass es einer über die bloße Zweifelhafteigkeit der Rechtslage hinausgehenden Legitimation dafür bedarf, dass die Finanzbehörde der von ihr allein zu

3. Die Verständigung unterliegt auch als öffentlich-rechtlicher Vertrag den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.⁹

Allerdings muss an die Stelle einer größtmöglichen Gesetzmäßigkeit im Einzelfall die Realisierung der größtmöglichen Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug treten, unter Beachtung der Freiheitsgrundrechte des betroffenen Steuerpflichtigen.

Eine tatsächliche Verständigung ist deshalb nur dann zulässig, wenn der betreffende steuerliche Sachverhalt nicht oder nur unverhältnismäßig schwer aufzuklären und nach der sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung keine Beweislastentscheidung vorrangig ist.¹⁰

Zudem darf die tatsächliche Verständigung nicht zu offenbar unzutreffenden Ergebnissen führen und es muss ein zuständiger Amtsträger an ihrem Abschluss beteiligt sein.¹¹

Konkrete Dispositionen eines der Beteiligten sind hingegen nach mittlerweile beinahe einhelliger Auffassung nicht Voraussetzung für eine verbindliche Verständigung, was sich allerdings nur mit der hier im Rahmen der Rechtsformbestimmung der tatsächlichen vertretenen sog. Vertragslösung auch widerspruchsfrei begründen lässt.¹²

Der Bundesfinanzhof hält darüber hinaus auch die Beachtung eines bestimmten Formerfordernisses, insbesondere der Schriftlichkeit, für entbehrlich. Es wurde jedoch verdeutlicht, dass die Einhaltung der Schriftform nicht nur aus Zweckmäßigkeitserwägungen sachlich geboten, sondern aus Rechtsgründen zwingend erforderlich ist.¹³

Unstreitig ist wiederum, dass die tatsächliche Verständigung in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens abgeschlossen werden kann, sei es vor Ergehen des Steuerbescheides oder danach, etwa während des Einspruchsverfahrens oder sogar noch während des finanzgerichtlichen Verfahrens.¹⁴

4. Ist eine tatsächliche Verständigung unter Beachtung der dargestellten Voraussetzungen wirksam zustande gekommen, so ist sie für beide Seiten verbindlich.

Allerdings kann auch die tatsächliche Verständigung, wie jeder (öffentlich-rechtliche) Vertrag, unter bestimmten Umständen von Anfang an nichtig und damit ohne unmittelbare rechtliche Wirkung sein.¹⁵ Zudem können Willensmängel des Steuerpflichtigen bei der Abgabe seiner

verantwortenden Endentscheidung durch einen besonderen Konsensakt vorgreift. Diese Verständigungslegitimation liegt jedoch im beiderseitigen Bedarf an Schutz des Dispositionsinteresses begründet.

⁹ Dazu Näheres bereits im Rahmen der Darstellung der Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung, vgl. 1. Teil F der Dissertationsarbeit.

¹⁰ Vgl. zu dieser Verständigungsvoraussetzung: 1. Teil F I der Dissertationsarbeit.

¹¹ Zu diesen ebenfalls insbesondere der Wahrung des Gesetzmäßigkeitsprinzips dienenden Erfordernissen, vgl. 1. Teil F II bzw. III der Dissertationsarbeit. Zum Streit darüber, wie das Erfordernis der „Beteiligung eines zuständigen Amtsträgers“ zu verstehen ist, insbesondere ob dafür seine persönliche Anwesenheit beim Abschluss der Verständigung zu fordern ist, vgl. 1. Teil F III 2 der Dissertationsarbeit.

¹² Vgl. zu dieser Voraussetzung: 1. Teil F IV 1 der Dissertationsarbeit.

¹³ Dazu 1. Teil F IV 2, insbesondere 2 c der Dissertationsarbeit.

¹⁴ Am häufigsten werden tatsächliche Verständigung allerdings im Rahmen von Außenprüfungen, regelmäßig bei der Schlussbesprechung abgeschlossen. Insgesamt dazu: 1. Teil F IV 3 der Dissertationsarbeit.

¹⁵ Dazu 1. Teil H I der Dissertationsarbeit.

auf den Abschluss einer Verständigung gerichteten Willenserklärung zu deren Anfechtbarkeit führen, so dass gegebenenfalls die Bindungswirkung der Verständigung rückwirkend entfallen kann.

Hingegen stehen der Finanzbehörde nach hier vertretener Ansicht keine Anfechtungsmöglichkeiten zu; sie kann und muss sich der an andere Voraussetzungen geknüpften, spezifischen Korrekturmöglichkeiten des Verwaltungsrechtes bedienen.¹⁶

Schließlich können auch erst nach Abschluss des Verständigungsvertrages eintretende Veränderungen der Sach- oder Rechtslage Auswirkungen auf dessen Bestand haben: Soweit sich die Verständigung auf dauerwirkende oder -wiederkehrende Sachverhalte bezieht, steht sie unter der „*clausula rebus sic stantibus*“, welche im Falle nachträglicher Veränderungen vertragswesentlicher Umstände eine entsprechende Anpassung *ex nunc* oder, falls dies unmöglich oder einer Vertragspartei nicht zumutbar sein sollte, die Aufhebung des Verständigungsvertrages ermöglicht.¹⁷

II. Die Untersuchung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren sowie des Verhältnisses der beiden Verfahren, Schwerpunkt des zweiten Teils der Arbeit, ergab folgende Ergebnisse:

1. Die Grundsätze des Besteuerungsverfahrens und des Strafverfahrens stehen zum Teil in diametralem Gegensatz zueinander, so dass für das Steuerstrafverfahren, welches ja an der Schnittstelle der beiden Verfahrensordnungen steht, Regelungen erforderlich sind, die das Kollisions- und Konfliktpotential eliminieren bzw. zumindest abmildern¹⁸.

So unterscheiden sich die beiden Verfahren bereits hinsichtlich ihrer Zielsetzung: Während das Besteuerungsverfahren der objektiven Realisierung von Steueransprüchen zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfes dient, bezweckt das Strafverfahren die Klärung der Frage individueller Verantwortlichkeit und Schuld sowie die Durchsetzung anerkannter Wert- und Ordnungsvorstellungen mit Hilfe strafrechtlicher Sanktionen.

Hinzu kommt, dass zwar sowohl im Besteuerungsverfahren wie auch im Strafverfahren der Untersuchungsgrundsatz gilt, § 88 AO bzw. § 160, § 240 StPO, die Rechte und Pflichten der Beteiligten in den beiden Verfahren differieren jedoch stark¹⁹:

¹⁶ Zu dieser Differenzierung zwischen den Anfechtungsrechten des Steuerbürgers und den spezifischen verwaltungsrechtlichen Fehlersanktionen, die den Finanzbehörden zur Verfügung stehen, vgl. 1. Teil H II 1 und 2 der Dissertationsarbeit.

¹⁷ Dazu 1. Teil H III; hinsichtlich der Auswirkungen nachträglich ergehender Verwaltungsvorschriften bzw. höchstrichterlicher Judikate, vgl. dort insbesondere 2 b aa, bb und cc der Dissertationsarbeit.

¹⁸ Vgl. etwa 2. Teil A.

¹⁹ Zu den wichtigsten Rechten und Pflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren, s. 2. Teil B I der Dissertationsarbeit; zur Aufgabe der zuständigen Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen unter bestimmten Voraussetzungen einseitig zu schätzen bzw. mittels tatsächlicher Verständigung festzulegen dort unter Ziff. 2. Zu den Rechten und Pflichten des Beschuldigten/Angeschuldigten im Strafverfahren, s. 2. Teil B II der Dissertationsarbeit; zu den Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen und Auswirkungen von Absprachen im Strafverfahren dort insbesondere unter Ziff. 2 a, b.

So ist das Besteuerungsverfahren von einer Vielzahl von Mitwirkungs-, Erklärungs- und Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen geprägt (vgl. z.B. nur §§ 200, 149, 93, 97, 100 AO), wohingegen im Strafverfahren für den Beschuldigten/Angeklagten der Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare/prodere“ eingreift, und ihm ein umfassendes Recht zu schweigen und auch sonst seine Mitwirkung zu verweigern einräumt (vgl. §§ 136 Abs. 1 S. 2, 163 Abs. 4 S. 2 bzw. § 243 Abs. 4 S.1 StPO).

Aus dieser Unterschiedlichkeit der beiden Verfahren ergeben sich auch unterschiedliche Beweisgrundsätze.²⁰

Aufgrund der zahlreichen Mitwirkungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren besteht hier eine Art „Verantwortungsgemeinschaft“ zwischen ihm und der Finanzbehörde für die Aufklärung des der Besteuerung zu Grunde zu legenden Sachverhaltes. Grundsätzlich trägt dabei der Steuerpflichtige die objektive Beweislast für die steuerbefreienden oder -mindernden, die Finanzbehörde (als Vertretung des Steuergläubigers) diejenige für die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen.

Anders ist dies im Strafverfahren, wo die Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes alleinige Aufgabe der Verfolgungsbehörden ist. Dem nicht mitwirkungspflichtigen Beschuldigten/Angeklagten ist hier der gesamte objektive und subjektive Tatbestand zur Überzeugung des Strafgerichtes nachzuweisen; verbleiben tatsächliche Zweifel, so kommt der Grundsatz „in dubio pro reo“ zur Anwendung.

Auch die Beweismaßanforderungen können durchaus unterschiedlich ausfallen.

Zwar verlangen beide Verfahren hinsichtlich der zu treffenden Feststellungen grundsätzlich den Überzeugungsgrad der „an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit“; erforderlich ist „ein nach der Lebenserfahrung ausreichendes Maß an Sicherheit, demgegenüber vernünftige Zweifel nicht mehr aufkommen“. Im Besteuerungsverfahren mit seinen häufig bestehenden Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielräumen kann es allerdings in bestimmten Situationen zu einer Beweismaßreduzierung kommen.

Nach § 162 Abs. 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, also mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, wenn ihre sichere Feststellung trotz des Bemühens darum nicht möglich oder weitere Sachaufklärung nicht zumutbar ist, z. B. weil der Sachverhalt, an den die Besteuerung anknüpft, erst in Zukunft abgeschlossen sein wird, Werte sich nur annäherungsweise ermitteln lassen oder weil Beweisschwierigkeiten genauen Feststellungen entgegenstehen. Ein solcher gesetzlicher Schätzungsauftrag ist außerdem gemäß § 162 Abs. 2 AO auch dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige zur Erfüllung seiner Mitwirkungsverpflichtungen nach der Abgabenordnung nicht bereit oder gar nicht in der Lage ist. In beiden Fällen kommt auch eine tatsächliche Verständigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem in Betracht.

²⁰ Dazu ausführlich 2. Teil B III der Dissertationsarbeit.

Wenn aber die Durchführung einer Schätzung, sei es dass sie einseitig durch die Finanzbehörde oder aber unter Einbeziehung des Steuerpflichtigen im Wege einer tatsächlichen Verständigung erfolgt, letztendlich den Versuch darstellt, die zu treffenden Feststellungen anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu gewinnen, so bedeutet dies zugleich eine Inkaufnahme von Abstrichen in Hinblick auf das Beweismaß „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“.

Im Besteuerungsverfahren kann dann das Ergebnis, welches anhand der Schätzung die größtmögliche Wahrscheinlichkeit für sich zu vereinnahmen vermag, zugrunde gelegt werden, wobei größtmögliche Wahrscheinlichkeit als relativer Begriff merklich unterhalb des Regelbeweismaßes liegen kann.²¹

Anders ist dies im (Steuer)Strafverfahren: Hier darf eine Verurteilung nicht aufgrund eines mit weniger als an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verwirklichten Tatbestand erfolgen; der Strafrichter hat auf Grundlage seiner freien, aus dem Inbegriff der strafprozessual korrekt geführten Verhandlung gewonnenen Überzeugung, § 261 StPO, stets den vollen Schuldbeweis zu führen. Wird das Regelbeweismaß „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ nicht erreicht und bleiben nach Auffassung des Strafrichters ergo nicht nur rein theoretische Zweifel bestehen, so muss nach dem Grundsatz in dubio pro reo immer zugunsten des Angeklagten entschieden werden.²²

Im Besteuerungsverfahren ist schließlich eine bestimmte Reihenfolge der Beweismittel vorgesehen (§ 93 Abs. 1 S. 1, 3; § 95 Abs. 1 S. 2; § 97 Abs. 2 AO); im Strafverfahren ist dies hingegen nicht der Fall.

Allerdings sind in beiden Verfahren die Grundsätze der Erforderlichkeit und der Verhältnismäßigkeit zu beachten.²³

2. Hinsichtlich des Verhältnisses zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren kann Folgendes konstatiert werden:

Bei aller Verschiedenheit der Verfahrens- und Beweisgrundsätze verbleiben gleichwohl gewisse Schnittpunkte zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, die zum Teil weitere Spannungsfelder eröffnen.

Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren haben in der Regel ein und denselben

²¹ Vgl. dazu 2. Teil B III der Dissertationsarbeit mit eingehender Darstellung des im Hinblick auf die aufgezeigten unterschiedlichen Rechte und Pflichten, die unterschiedlichen Beweisgrundsätze und -anforderungen sowie deren Konsequenzen in die gleiche Richtung weisenden Urteils des BFH v. 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462.

²² Dazu ebenfalls 2. Teil B III sowie später 3. Teil B II der Dissertationsarbeit mit Auseinandersetzung und Ablehnung der - heute so wohl nicht mehr vertretenen - Auffassung nach der eine gewisse Reduzierung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabs auch im Steuerstrafverfahren akzeptabel sein kann, wenn diese dadurch aufgewogen wird, dass aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen negative Schlüsse gezogen werden können (der Steuerpflichtige soll danach durch die Nichterfüllung seiner Mitwirkungspflichten zu der Vermutung Anlass geben, er habe etwas zu verbergen, was eine Beweismaßreduzierung ausgleichen können soll).

²³ Auch zu diesen Unterschieden und Gemeinsamkeiten von Besteuerungs- und Strafverfahren wiederum 2. Teil B III der Dissertationsarbeit.

Sachverhalt zum Gegenstand, werden meist gleichzeitig durchgeführt, häufig von der gleichen Behörde und u. U. sogar vom selben Beamten. Letzteres ist Konsequenz der in der AO angelegten Doppelfunktion der Finanzbehörden: diese haben neben der Steuererhebung auch die Verfolgung von Steuerstraftaten zur Aufgabe.

Weitestgehend Einigkeit besteht heute darüber, dass die partiellen Überschneidungen von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren nicht zu einer Kumulation der Rechte aus beiden Verfahren führen können (keine Geltung des „Meistbegünstigungsprinzips“), weder bei den Finanzbehörden noch beim Steuerbürger. Vielmehr gestaltet sich das Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren anhand bestimmter Fundamentalgrundsätze, die sich auch in der gesetzlichen Ausgestaltung des § 393 AO niedergeschlagen haben.²⁴

Zu nennen sind hier die im Verlauf der Arbeit ausgiebig behandelten Grundsätze der Unabhängigkeit und der Gleichrangigkeit der beiden Verfahren²⁵, das Prinzip der optimalen Zweckverwirklichung²⁶ sowie das Regel-Ausnahme Prinzip.²⁷

III. Im dritten Teil wurden die Auswirkungen einer im Rahmen des Besteuerungsverfahrens getroffenen tatsächlichen Verständigung auf das Steuerstrafverfahren behandelt und folgende Ergebnisse herausgearbeitet:

1. Die Steuerstraftatbestände der §§ 370 ff. AO sind als sog. Blankettnormen ausgestaltet; durch die in ihnen angelegte Verweisungstechnik wird insoweit das Steuerrecht materieller Bestandteil des Steuerstrafrechts.²⁸

2. Gleichwohl ist eine unmittelbare Bindung des Strafrichters und der Strafverfolgungsorgane an den Inhalt und den Bestand einer im Besteuerungsverfahren getroffenen tatsächlichen Verständigung mit der herrschenden Ansicht abzulehnen.

Strafrichter und Strafverfolgungsorgane sind frei von jeder Bindung an die Entscheidungen anderer Behörden oder Gerichte und nur Recht und Gesetz verpflichtet. Aufgrund ihrer Vorfragenkompetenz ermitteln sie den für die Entscheidung relevanten Sachverhalt selbst und können unabhängig von den Feststellungen der Finanzbehörden bzw. -gerichte eine höhere oder niedrigere Steuer als diese zugrundelegen und dementsprechend erkennen.²⁹

²⁴ Dazu unter 2. Teil C II 1 und 2 der Dissertationsarbeit.

²⁵ Zum Grundsatz der Unabhängigkeit von Besteuerungs- und Steuerstraf-/bußgeldverfahren, vgl. 2. Teil C II 2 a, zum Grundsatz der Gleichrangigkeit beider Verfahren, vgl. 2. Teil C II 2 b, zur Ablehnung der abweichenden Auffassungen, nach welchen eine Vorrangigkeit des Steuerstraf-/bußgeldverfahrens bzw. des Besteuerungsverfahrens vor dem jeweils anderen Verfahren gegeben sein soll, vgl. insbesondere 2 b aa bzw. bb der Dissertationsarbeit.

²⁶ Zum Prinzip der optimalen Zweckverwirklichung, vgl. 2. Teil C II 2 c der Dissertationsarbeit, zu dessen Unterprinzipien (Grundsatz der Zweckrichtigkeit/Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung bzw. Transparenzgebot/Regeln der Funktionserhaltung) vgl. insbesondere 2 c aa bzw. bb der Dissertationsarbeit.

²⁷ Zum Regel-Ausnahme-Prinzip, vgl. 2. Teil C II 2 d der Dissertationsarbeit.

²⁸ Vgl. dazu 3. Teil A der Dissertationsarbeit.

²⁹ Dazu: 3. Teil B I der Dissertationsarbeit.

Die dadurch gegebene Möglichkeit sich widersprechender Entscheidungen der Finanzbehörde und des Strafrichters wird z.T. als misslich bezeichnet, ist jedoch letztlich bloße Konsequenz der uneingeschränkten Vorfragenkompetenz des Strafrichters und insbesondere auch durch die Vorschrift des § 396 AO nicht völlig zu vermeiden.³⁰

3. Auch eine freiwillige, unbesehene Übernahme steuerlicher Schätzungen gem. § 162 AO bzw. getroffener tatsächlicher Verständigungen in das Steuerstrafverfahren durch den Strafrichter scheidet aus; die Unterschiedlichkeit der Beweisgrundsätze, insbesondere der Beweismaßanforderungen, steht dem entgegen.³¹

Eine strafrechtliche Verurteilung ist nur aufgrund von nach den Regeln der Strafprozessordnung ermittelten Besteuerungstatsachen möglich, die aufgrund freier Beweiswürdigung des Strafrichters nach § 261 StPO zu seiner Überzeugung als erwiesen anzusehen sind. Verbleiben unüberwindliche tatsächliche Zweifel, so ist zugunsten des Angeklagten zu entscheiden („In dubio pro reo“-Grundsatz).³²

4. Aus dem Umstand, dass der Steuerpflichtige eine finanzbehördliche oder -gerichtliche Schätzung akzeptiert bzw. einer tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren zugestimmt hat, kann nicht der Schluss gezogen werden, er habe damit zugleich ein für das Steuerstrafverfahren verwertbares Geständnis abgegeben, Steuern in entsprechender Höhe verkürzt zu haben.

Während ein Geständnis die inhaltliche Aussage „so ist es gewesen“ erfordert, kann einer steuerlichen Schätzung/Verständigung lediglich die Aussage „so ist es (höchst)wahrscheinlich gewesen/so könnte es gewesen sein“ entnommen werden.

Zudem erfolgt ein strafrechtliches Geständnis in aller Regel aus einer ganz anderen Motivationslage und inneren Einstellung heraus, als die Akzeptanz einer steuerlichen Schätzung bzw. Zustimmung zu einer tatsächlichen Verständigung.³³

³⁰ Zwar kann eine extensivere Anwendung dieser Norm dazu beitragen, die Anzahl einander widersprechender Entscheidungen über steuerrechtliche Fragen zu verringern. Ob aber das Strafverfahren demgemäß bis zum rechtskräftigen Abschluss des Besteuerungsverfahrens ausgesetzt wird, um dessen Entscheidung abzuwarten, liegt dem Wortlaut des § 396 AO entsprechend im Ermessen des Strafrichters (Abs. 1) bzw. der Strafverfolgungsorgane (Abs. 2, gegebenenfalls i. V. m. § 399 Abs. 1 AO). Selbst wenn man diesen Ermessenspielraum als eingeschränkt betrachtet so vermag § 396 AO nicht auszuschließen, dass sich der Strafrichter bzw. die Strafverfolgungsbehörde im konkreten Fall gegen eine Aussetzung entscheidet oder gar nach erfolgter Aussetzung gleichwohl anders urteilt, als die Finanzbehörde bzw. das Finanzgericht im Besteuerungsverfahren. Zudem ist eine Aussetzung nach § 396 AO nur zulässig, wenn Zweifel darüber bestehen, ob überhaupt ein Steueranspruch gegeben ist bzw. ob Steuern verkürzt oder Steuervorteile zu Unrecht erlangt worden sind, nicht hingegen bei Zweifeln hinsichtlich die Höhe der Steuerverkürzung. Die Feststellung der – insbesondere im Rahmen der Strafzumessung häufig bedeutsamen - Höhe des verkürzten Betrages, obliegt in jedem Fall dem Strafrichter bzw. der Strafverfolgungsbehörde selbst. Vgl. m. v. N.: 3. Teil B I der Dissertationsarbeit.

³¹ Vgl. zu dieser Unterschiedlichkeit: 3. Teil B II, einerseits 1, andererseits 2, der Dissertationsarbeit.

³² Dazu ausführlich: 3. Teil B II 3 der Dissertationsarbeit.

³³ Dazu: 3. Teil B III 1 der Dissertationsarbeit. Dass allerdings der Angeklagte im Strafverfahren, durch die ausdrückliche Anerkennung der auf einer steuerlichen Schätzung/Verständigung basierenden Feststellungen als

5. Im Besteuerungsverfahren vorgenommene einseitige finanzbehördliche oder –gerichtliche Schätzungen (bzw. deren Ergebnisse) dürften theoretisch ebenso wenig wie eine dort abgeschlossene tatsächliche Verständigung (bzw. deren Ergebnisse) als belastendes Indiz für das Steuerstrafverfahren gewertet werden.³⁴

Dennoch werden sie de facto in der strafbehördlichen und -gerichtlichen Praxis allzu oft als Indizien behandelt, sei es, dass bei der Vornahme einer strafrechtlichen Anforderungen genügenden Schätzung auf das Ergebnis der Schätzung/Verständigung des Besteuerungsverfahrens „geschielt“ wird und dieses - wenn auch oft nur unbewusst - als etwaige Größenordnung im Hinterkopf herumgeistert, sei es, dass gar eine simple Übernahme ins Steuerstrafverfahren mit mehr oder minder groben sog. „Sicherheitsabschlägen“ erfolgt.³⁵

6. Für den Steuerpflichtigen und seinen Berater stellt sich angesichts der beschriebenen faktischen Auswirkungen, die eine im Besteuerungsverfahren getroffene tatsächliche Verständigung auf das Steuerstrafverfahren haben kann, die Frage, wie am besten vorzugehen ist. Zum einen gilt es zu verhindern, dass die Ermittlungsorgane bzw. der Strafrichter den Abschluss der Verständigung als belastendes Indiz für eine Steuerhinterziehung werten, zum anderen sollte aber die Möglichkeit einer schnellen und einvernehmlichen Erledigung des Besteuerungsverfahrens, gegebenenfalls sogar einer kooperativen Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, offengehalten und sorgfältig ins Kalkül gezogen werden.

Ob den Beteiligten mit einer Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren besser gedient ist, als mit einer getrennten, zeitlich nacheinander erfolgenden Abhandlung, lässt sich dabei nicht generell, sondern nur bei Betrachtung der Umstände des einzelnen Falles beurteilen, wobei ggf. beraterliche Erfahrung und professionelles Geschick hinsichtlich des Timings, sowie bei der Ausgestaltung und Formulierung der Verständigung erforderlich sind; u. U. sollten bestimmte Vorbehalte eingebaut werden.

7. Wenn der Steuerpflichtige am Abschluss einer tatsächlichen Verständigung mitwirkt und insoweit erst dadurch die Finanzbehörden in die Lage versetzt, eine bestimmte Steuerschuld festsetzen zu können, liegt hierin ein seinerseitiger Beitrag zur Schadenswiedergutmachung, der nach § 46 Abs. 2 StGB schuld mindernd zu berücksichtigen ist. Zeigt der Steuerpflichtige

richtig, insofern zur Überzeugung des Strafrichters ein glaubhaftes Geständnis zum Ausdruck bringen kann, wurde a. a. O. bereits ausgeführt (m. w. N.).

³⁴ Dies gilt sowohl hinsichtlich der Frage, ob überhaupt Steuern hinterzogen worden sind, als auch in Hinblick auf die Frage, in welcher Höhe sich eine eventuelle Steuerverkürzung gegebenenfalls bewegt. Vgl. mit eingehenden Begründungen: 3. Teil B III 2 a, b der Dissertationsarbeit.

³⁵ Auch dazu und zu den Ursachen dafür: 3. Teil B III 2 a, b der Dissertationsarbeit.

über sein Zutun bei der Sachaufklärung hinaus auch die Bereitschaft, die sich auf der Basis der tatsächlichen Verständigung ergebende Steuer vollständig zu bezahlen, und setzt er dies umgehend in die Tat um, so kann dies als positives Nachtatverhalten zu einer weiteren Verminderung seiner Schuld und damit einer mildereren Bestrafung führen.³⁶

11. Hält der Steuerpflichtige eine eingegangene tatsächliche Verständigung nicht ein, so erfüllt er allein dadurch nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO.³⁷

Zum einen bezieht sich die Blankettnorm § 370 AO ausschließlich auf die materiellen Steuerrechtsnormen - nicht auf das primär der Sachverhaltsfeststellung dienende Verfahrensinstitut „Verständigung“ - und beinhaltet lediglich Sanktionen bei Verstößen gegen Steuergesetze, keine Vertragsstrafenregelung.³⁸

Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die Tatbestandsmerkmale der tatsächlichen Verständigung³⁹ wohl trotz fortwährender Konkretisierung und anhaltender Verfeinerung durch Rechtsprechung und Lehre nicht hinreichend bestimmt sein dürften, als dass sie den hohen Bestimmtheitsanforderungen von Art. 103 Abs. 2 GG genügen und strafrechtliche Konsequenzen auslösen könnten.

Letztlich aber ergibt sich die Straflosigkeit der Nichteinhaltung einer tatsächlichen Verständigung vor allem wieder aus der Unabhängigkeit und Gleichrangigkeit von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren und ihren unterschiedlichen Verfahrensgrundsätzen, insbesondere den unterschiedlichen Beweismaßanforderungen.⁴⁰

12. Soweit der Steuerpflichtige den wahren Sachverhalt kennt und zur Kenntnis seines Beraters bringt, entstehen für diesen Risiken, durch allzu beredtes Vertreten der Interessen seines Mandanten zum Gehilfen oder gar Mittäter einer etwaigen Steuerhinterziehung zu werden.

Der umsichtige Steuerberater bzw. -anwalt wird, will er nicht Gefahr laufen zum Gehilfen oder gar Mittäter einer etwaigen Steuerhinterziehung zu werden, Acht geben müssen, nicht durch seine eigenen Ausführungen zum Sachverhalt „über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben“ i. S. d. § 370 AO zu machen. Mangels Verstrickung in das Ursprungsdelikt stellte dies für ihn, anders als gegebenenfalls für den Steuerpflichtigen, keine über die Konkurrenzenbildung auszuscheidende straflose Nachtat dar.

Die beraterlich lege artis durchgeführte Verständigung enthält daher die Klarstellung, dass

³⁶ Siehe 3. Teil B III 3 der Dissertationsarbeit.

³⁷ Dazu 3. Teil B III 4 a der Dissertationsarbeit.

³⁸ Zur Erinnerung: Die tatsächliche Verständigung ist nach hier vertretener Auffassung ein öffentlich-rechtlicher Vertrag.

³⁹ Dazu 1. Teil F der Dissertationsarbeit.

⁴⁰ Dazu mit eingehender Begründung 3. Teil B III 4 a der Dissertationsarbeit (mit Rückverweis auf deren 2. Teil C II 2 a, b (zu den Grundsätzen der Unabhängigkeit und der Gleichrangigkeit der beiden Verfahren) und deren 2. Teil B III (zu den unterschiedlichen Verfahrensgrundsätzen)).

ihr Ungewissheit über den steuerlichen Sachverhalt zugrunde liegt und diese Ungewissheit im Zeitpunkt ihres Abschlusses auch noch fortbesteht.⁴¹

13. Im Strafverfahren besteht die Möglichkeit mittels einer Absprache nach § 257 c StPO zu einem einvernehmlichen Verfahrensabschluss zu gelangen, das Besteuerungsverfahren kennt, wenn auch in der AO nicht gesetzlich verankert, die tatsächliche Verständigung als konsensuale Lösung.⁴²

Wenn auch mit beiden genannten Instrumenten ganz allgemein ein beiderseitiges Nachgeben zur Vermeidung langwieriger rechtlicher Auseinandersetzungen verbunden wird, so bestehen doch im Detail ganz erhebliche Unterschiede zwischen ihnen.

Für den Steuerpflichtigen, gegen den wegen einer Steuerstraftat ermittelt wird, bietet sich oftmals eine kooperative Gesamtbereinigung an; allerdings lassen sich die dabei bestehenden Chancen und Risiken zumeist nur schwerlich vorherbestimmen.⁴³

Dies liegt zum einen darin begründet, dass es praktisch kaum prognostizierbar ist, ob und inwieweit Strafverfolgungsbehörden und -richter eine im Besteuerungsverfahren abgeschlossene tatsächliche Verständigung als Indiz für eine Steuerhinterziehung werten (wenngleich eine solche indizielle Wirkung – wie im Rahmen der Dissertationsarbeit dargetan - gerade nicht besteht).⁴⁴

Zum anderen besteht hinsichtlich strafrechtlicher Absprachen nach § 257 c StPO, trotz deren fortwährender praktischer Konkretisierung durch Rechtsprechung und Lehre, nach wie vor durchaus Unsicherheitspotential und, nach einer wissenschaftlichen Studie, dem deutschen Justizministerium und sogar laut Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 19. März 2013, ein „erhebliches Vollzugsdefizit“.

14. Mit steuerstrafrechtlichen Absprachen nach § 257 c StPO gehen Einbußen im Hinblick auf die Orientierung der Urteilsfindung am Ideal der materiellen Wahrheit einher; eine strikte Proportionalität von Strafmaß und Tatschuld werden aufgegeben.

Angesichts auch bei der Justiz vorherrschender Rationalisierungszwänge - aufgrund knapper Haushaltsmittel und Ressourcen – führt jedoch kein Weg an strafrechtlichen Absprachen vorbei, um eine rechtsstaatlichen Prinzipien entsprechende und funktionierende Strafrechtspflege auch für die Zukunft gewährleisten zu können.

Hierbei sind die Erfordernisse des § 257 c StPO strikt einzuhalten.

⁴¹ Zur Erinnerung: In diesem Punkt gehen die Absicherungsgedanken des Beraters und die Interessen des Steuerpflichtigen absolut konform, vgl. dazu 3. Teil B III 2 c der Dissertationsarbeit.

⁴² Siehe 2. Teil B II 2 zu Absprachen im Strafverfahren; 1. Teil zu tatsächlichen Verständigungen im Besteuerungsverfahren der Dissertationsarbeit.

⁴³ Siehe 3. Teil B III 2 c der Dissertationsarbeit.

⁴⁴ Dazu 3. Teil B III 2 b der Dissertationsarbeit.

15. Der in der Diskussion über den Entwurf eines Justizmodernisierungsgesetzes aufgekommene Vorschlag, durch § 415 a ZPO eine Präjudizwirkung von Feststellungen, die in einem Strafurteil enthalten sind, für das Zivilverfahren einzuführen, würde die Justiz insgesamt kaum entlasten, bzw. gerade für den Strafrichter jedenfalls zu einer massive Mehrbelastung führen: Statt einer echten Problembewältigung, würde nur eine Verlagerung vom Zivil- in das Strafverfahren erfolgen.

Ebenso wenig wäre im Ergebnis auch eine gesetzlich verankerte Präjudizwirkung von steuerlichen Feststellungen aus dem Besteuerungsverfahren für das Steuerstrafverfahren (oder umgekehrt) zur Herbeiführung schnellerer und effektiverer Verfahren geeignet.

Die weitere Entwicklung dahingehender legislativer Überlegungen und der judikativen Praxis werden daher mit der gebotenen Mischung aus Skepsis und erwartungsvoller Spannung weiterzuverfolgen sein.

Szeged/Bayreuth, November 2013

Christian Lorbach

A. Introduction and problem

With regards to taxation, the financial authorities must find an agreeable balance between optimally efficient taxation methods and a respectful utilisation of the information entrusted to them. As a counterpart to the expansive information and disclosure obligations of taxpayers, taxation confidentiality as per paragraph 30 AO should promote the willingness of such taxable persons to provide truthful information for the purpose of taxation and should not least ensure consistent taxes. However, the tax office is not fundamentally prohibited from passing on taxation offences information from its offices to the law enforcement agencies. Willing cooperation from the taxpayer will only be achieved if he is able to rely on his personal information being dealt with in a confidential manner. In order to identify taxable items comprehensively and without fail, the financial authorities are able to reach agreement with the taxpayer as an alternative to assessment (paragraph 162 AO). In particularly complex cases and when compared to effective agreement, confrontational behaviour often proves protracted, cost-intensive and furthermore brings with it the risk of an uncertain outcome. Due to their shorter process times, effective agreements result in a higher level of process acceptance, whilst taxation demands are also met with more quickly. In practical terms they are significant in the value assessment of financial assets, commodities, and services, in the division and limitation of earnings and expenses between spheres which are handled differently in taxation terms, and in the stipulation of the grounds for taxation in the event of an infringement of obligations to cooperate. Here, the legal scope for stipulation on the part of the financial authorities facilitates accounting for the peculiarities of individual cases through the configuration of the levying and fixing processes, without impinging the fundamental principles of constitutional and consistent taxation.

B. Effective principles of the taxation process

I. Principle of constitutional taxation

The principle of constitutional taxation in the sense of paragraph 85 section 1 AO obligates the financial authorities to fix and levy taxes consistently in accordance with the law and it is significant with respect to effective agreements in that the preconditions and acceptability barriers are not determined by the tax code *expressis verbis*. The imposition of tax loads is only permissible in accordance with the rule of law where this is legally instructed.

Jurisprudence and literature however tend to permit effective agreement rather than reject it. With respect to its legitimacy, numerous nondescript taxation terms speak for it, such as “arm’s length”, “standard”, and “appropriate”, opening up room for manoeuvre in taxation administration in the field of assessment, in areas such as hidden profit distribution.

II. Principle of consistent taxation

According to the principle of consistent taxation as per paragraph 85 section 1 pg. 1 AO, taxpayers must be handled legally and effectively in a consistent manner. The general rule of equality as per art. 3 section 1 GG demands that material taxation law be embedded in a normative environment, which principally guarantees the equality of the burden, also with respect to effective success.

III. Effectiveness of the taxation method

The method of taxation must be executed efficiently and the process must be economical. In contrast to assessments as per paragraph 162 AO, effective agreements facilitate a faster, more effective and simplified method of taxation. Thus, they reflect the demand for greater tax equity and are of particular use if the limitations for determining the circumstances have been reached, i.e. where further clarification measures would be necessary which would far exceed the average time and effort required and/or where new knowledge would be obtained only on the basis of uncertain prospects.

C. The problem of spontaneity with a willingness to reach agreement

If the process encounters a delay, for example due to the complexity of the taxable items, it is also necessary to consider the co-responsibility of the taxpayer, who is required to cooperate in ascertaining the root of the tax debt according to paragraphs 91 and 93 AO (cooperation principle). The obligation of the taxpayer to fully and honestly disclose the taxable items remains intact until any disclosure of the opening of preliminary penal proceedings. Due to his obligation to cooperate during the taxation process, the taxpayer risks supplying material relevant to a prosecution as a result of his efforts. His willingness to reach agreement can be used amongst other things as an indication of a tax offence.

D. Functional dualism of the official financial authorities

The taxpayer, who is obliged to cooperate as defined in paragraph 90 section 1, 149 AO, is not always able to recognise the function of the financial authorities without doubt. The principle of certainty, as per art. 103 section 2 GG obligates the state to maintain clarity and act definitively when exercising intervention powers, so that the taxpayer is able to maintain his status quo and implement the applicable legal actions in a timely manner. The dual responsibilities of the financial authorities to undertake taxation tasks and to implement taxation offence proceedings as per paragraph 208 AO can influence the guarantee of effective legal protection as per art. 19 section 4 GG and lead to legal uncertainty with respect to the permissible legal process during preliminary proceedings in an investigation process, and can also result in confusion with regards to the legal qualification of the investigation activities and the scope of the obligation to cooperate. Paragraph 208 section 1

AO should help to clarify the question as to which cases the tax investigation office is permitted to act in and which regulations the proceedings must comply with during the implementation of taxation investigation measures. According to paragraph 208 AO, the financial authorities only hold those rights that are granted to them within the scope of the code of procedure for the specific process in which they are active as a result of specific competence. The taxpayer is only entitled to the respective opposing rights. Ascertaining the material foundations for taxation is also significant in the establishment of tax offences according to paragraph 370 AO, and serves the investigation of any criminal tax offences.

I. The regulatory contents of paragraph 393 AO

According to paragraph 393 section 1 pg. 1 AO, taxation methods and taxation offence proceedings are fundamentally independent of each other. They are both governed by respective regulations (principle of process parallelism), so that the legal right to remain silent held by the taxpayer does not fall null if he is also the defendant in taxation offence proceedings. The principle of process parallelism is consolidated by further principles which, as benchmarks for answering open questions of interpretation, have fundamental significance to the relationship between the method of taxation and taxation offence proceedings. In terms of its field of application, paragraph 393 AO is only accessed where it concerns criminal tax offences and stipulates the principle of process parallelism in a normative sense. It is legally ineffectual if the documents and findings arising from a taxation investigation are passed on to the financial assessment authorities for further evaluation. Paragraph 393 section 1 pg. 2 AO does not prohibit assessing the basis for taxation in the event of a refusal to cooperate. The option of producing an unfavourable assessment on behalf of the taxpayer, as an alternative to determining the circumstances with the taxpayer's cooperation, may however result in a compulsion towards self-incrimination.

II. Barriers of the taxation method and taxation offence proceedings

The targets of the method of taxation and tax offence proceedings must be fundamentally ranked as equal in nature. The rule/exception ratio in the sense of paragraph 393 section 1 AO contains fundamental principles which facilitate an answering of open questions of interpretation. The central principles for the interpretation of paragraph 393 section 1 AO bind those responsible for the process as general process law and can only be breached in individual cases where their strict application would endanger the original fundamental principles of a procedure. Where necessary, the goal of the other process must be withdrawn. Partial overlaps in the method of taxation and taxation offence proceedings are not permitted to result in an accumulation of rights from both processes, neither for the financial authorities nor for the taxpaying individual.

1. Independence and equal rank of both processes

In accordance with the principles of parallelism, the method of taxation and tax offence proceedings are independent of each other. The power of the financial authorities with respect to the method of taxation is not affected by any legal proceedings. The principle of independence indicates the equal ranking of both processes.

2. Dictate governing proper process goals

According to the dictate governing the proper nature of process goals or indeed the prohibition of an improper use of the processes, a tax investigation is only permitted to utilise the means specifically intended for the respective process. Prohibited exploitation as per paragraph 136a section 3 pg. 2 StPO states that this is legally binding on an inter-process basis, also with regards to the method of taxation.

3. Principle of consistency

According to the principle of consistency and the assigned role of the financial authorities as per paragraph 208 section 1 AO, they are prohibited from switching from one to the other process without good reason and in accordance with the principle of most favoured treatment. They must make their decision for changing to the other process correctly in accordance with dutiful discretion and must provide adequate grounds for doing so. Insofar as a failure to announce a change of process effectively leads to a failure to make value assessments under constitutional law, this results in an inter-process prohibition of use and the assessment results are not / no longer permitted to serve as a basis for the ultimate process decision.

4. Transparency dictate

According to the Supreme Court it must be objectively and clearly recognisable to the taxpayer in which function and in which process the central investigation agency is acting (requirement for clarity or *transparency dictate*). The taxpayer should be able to assume that specific authorities or offices are constantly acting in opposition to him with regards to the process predominantly associated with them, unless they have conclusively stated that they are involved in another process. The transparency dictate is consolidated by the function-defining regulations of paragraph 397 AO ("introduction of legal proceedings") and paragraph 9 BpO. If the external auditor suspects that he may have uncovered a tax offence, he must inform the respective authorities of this immediately. If a suspicion exists against the taxpayer then investigations may only commence once he has been informed of the onset of legal proceedings and after an instruction has been issued in accordance with paragraph 397 section 2, 3 in conjunction with paragraph 393 section 1 pg. 3, 4 AO.

5. Exclusion of inadmissible evidence in the event of improper use of information

The use of accurate statements provided of freewill and within the scope of taxation methods for tax offence investigation purposes is an illegal imposition with respect to the informational self-determination of the taxpayer. Mandatory details provided by the taxpayer prior to notification of the legal proceedings are thus always subject to the regulations governing inadmissible evidence.

E. The protection of the taxpayer from the improper use of information

I. The principle of *nemo-tenetur-se-ipsam-accusare*

According to the *principle of nemo tenetur se ipsum accusare*, the defendant in tax offence proceedings is free to defend himself against the accusation or to say nothing on the matter. Where the taxpayer provides information to the financial authorities regarding a potentially penal matter, this principle protects him even before he has been advised to his right to remain silent. The financial authorities bear the full objective burden of proof for any legal taxation proceedings. If it is unsuccessful with regards to this proof then the taxpayer is protected by the principle of doubt (*in dubio pro reo*) in the event of legal proceedings. The prohibition of coercion, set out in the principle of *nemo tenetur se ipsum accusare*, leads to a “factual right to refuse to provide information” in the event of legal proceedings.

II. The sub-constitutional protection of the privilege against self-incrimination

The privilege against self-incrimination is protected by paragraph 393 section 1 pg. 2 AO, whereby coercion in the sense of paragraph 328 AO is impermissible insofar as the taxpayer is forced to incriminate himself as the result of a tax offence. Paragraph 136s StPO prohibits an establishment of the facts in conjunction with an impermissible effect on the free will of the process participants and serves to further protect the individual’s privilege against self-incrimination; it also applies in the event of an accidental misleading in the event of legal questioning. Independent statements made by the defendant may not be obtained through the application of illegitimate force. However, where accidental misleading falls under the term deception, paragraph 136 section 3 StPO only justifies a mandatory prohibition of use of the declarations made within the scope of the taxation process where the auditor has intentionally delayed revealing this information upon introduction of the legal proceedings, or omitted it.

III. Time limitations of the privilege against self-incrimination

The taxpayer does not have any right to refuse to cooperate on the taxation process once tax offence proceedings have commenced.

F. Process connections in the event of external auditing

Reference to effective agreements in taxation processes relating to the law on fiscal offences takes place in particular with external audits in which the taxpayer is confronted with financial authorities with mixed responsibilities. The tendency of the tax auditor to uncover taxation offences is advantaged by the penal proviso as per paragraph 201 section 2 AO. The tax auditor usually informs the taxpayer during the final meeting of the possibility of legal proceedings due to a taxation offence. In the majority of cases, the criminal tax division will implement investigation proceedings without conducting further inquiries.

G. Central principles of taxation

I. Assessment principle

Within the framework of the investigative obligations of their office, the financial authorities must have the effect of ensuring that legally payable taxes are collected and that no taxes are evaded. It is not bound in this regard by the assertions and evidence of those parties involved, it determines the type and scope of its investigations in accordance with dutiful discretion and also bears the ultimate responsibility for the material accuracy of findings in the event of an effective agreement, for the full duration of the taxation process.

II. Effective agreement as a reduction in the standard of evidence

An effective agreement within the scope of a taxation process is a typical application of the reduction in the standard of evidence, which is fundamentally permissible in a taxation process when determining the tax debt.

III. Leap of faith principle

According to the principle of moderate law enforcement, the financial authorities are permitted to gift apparently coherent and credible tax declarations their trust on a regular basis, and may rely on conducting random sampling unless they have any grounds to doubt the accuracy and completeness of the declarations, which in turn necessitate further cooperation on the part of the taxpayer.

IV. Principle of cooperative responsibility

The general principles governing cooperation as per paragraph 90 AO obligate the parties involved to cooperate in ascertaining the items upon which tax is due payable. The responsibility of the taxpayer to declare such items becomes greater, and with it the responsibility of the financial authority involved becomes smaller, the greater the quantity of

data or proof required from him within the framework of the sphere of information that he governs.

V. Allocating the burden of proof in accordance with the so-called “sphere theory”

Where a taxable item cannot be declared or can only be declared following the expenditure of exceptional time, and where the typical area of application is open to effective agreement, the sphere theory differentiates by examining from which field of influence and responsibility the cause of a failure to disclose originates. If the taxpayer is unable to provide the requisite documents as per paragraph 150 AO due to insufficient care, the burden of proof is reduced in accordance with paragraph 162 section 2 AO to the greatest possible likelihood, insofar as the financial authorities have previously utilised all possible and feasible means of assessment available to them in procuring the information. In all other cases and in accordance with the prohibition of taxation on the basis of suspicion alone, the usual standard of evidence applies. The downgrading of the standard of evidence is aligned in particular with the degree of the breach of duty and also with criteria pertaining to proportionality and feasibility.

H. Effective agreement in a taxation process

I. Acceptability barriers

Nowadays, effective agreements are recognised by the majority of fiscal courts because they facilitate a flexible application of the law and an efficient use of administrative resources. They can be reached in every phase of the taxation process and are possible with external audits and final meetings in the sense of paragraph 201 AO, also after the filing of the final taxation assessment. An effective agreement can only be regarded by the Supreme Court if the parties involved unanimously declare that the main issue is settled in the sense of paragraph 138 AO. Its acceptability barriers create a balance between the dictate governing diligent findings and the assurance of overall execution.

1. Complexity of the situation

The permissibility of effective agreements requires that a strict application of the existing taxation law would in practice lead to results which are no longer compatible with the aim of consistent taxation. An effective or legal complexity of the taxable circumstance is essential and, when combined with the justified outlook, this must be associated with a considerable process delay; something that may be the case with situations which are only set to conclude in the future and with which the taxable value can only be approximately calculated.

2. Impermissibility of the agreement due to questions of law

Agreements regarding “purely legal questions” are acceptable only in exceptional cases, where these are mutual agreements concerning uncertainties regarding the legal handling of circumstances with permanent effect or ongoing recurrences, or where concluded items are affected, the legal evaluation of which is contested in a claim or appeal proceedings.

3. Cooperation of an authorised decision-making official

According to paragraph 16 ff AO in conjunction with paragraph 12 section 2, 17 section 2 FVG, an authorised decision-making official must cooperate on the effective agreement. According to the Supreme Court, in the case of an external assessment audit the participation of the head of the respective tax audit office is sufficient. Authorised for decision-making are thus the head of the tax office, the head of the assessment office or, in out-of-court appeal proceedings, the head of the appeal office. With respect to binding declarations regarding taxation and the clarification of preliminary questions, the responsible assessment officers hold exclusive authority and not the tax auditor. According to the Superior Court, the presence of the actual official in personam is absolutely essential upon conclusion of the effective agreement.

4. No apparent invalid results

The tax official responsible is obliged within the framework of evidence checks to deny the binding force of an agreement where its contents contradict the general laws of thought or empirical judgements. An agreement, the contents of which would not have been permitted by the financial authorities under objective assessment, or which would only have been permitted with other content, is ineffective if the taxpayer has withheld facts that are central to the decision and subject to the duty of disclosure as per paragraph 90 section 1 pg. 1 AO.

II. Legal basis

The general principle of good faith is generally recognised by the Supreme Court as per paragraph 242 BGB and in applicable legal principle in all areas of law, in particular in its implementation of the principle of contradiction (*venire contra factum proprium*), legal basis for effective agreement in a taxation process.

III. Legal form

According to literature, the agreement is immediately *de facto* binding upon conclusion and qualifies as a public sector agreement in the sense of paragraph 54 pg 1, pg 2, 55 VwVfG.

IV. Required form

According to overriding opinion, the written form is absolutely essential in effective agreements. The declaring party should be protected from impetuous or hasty commitments. Utilising the written form ensures verification and clarity regarding the existence of the agreement and its contents.

V. The binding force of the effective agreement

An effective agreement in a taxation process can only be binding if its acceptability barriers are cumulatively overcome. In order to ensure a consensual contractual solution, the binding force of the effective agreement requires no further disposition of the participants and the fundamental obligations of its results arise directly from the contents of the agreement. According to art. 20 section 3 CC in conjunction with 85 pg 1 AO, the acceptance of an agreement offer made by the taxpayer is subject to the diligent discretion of the authorised decision-making official. The existence of an effective agreement does not replace the tax assessment in the sense of paragraph 155 section 1 pg 1 AO. The taxpayer can however demand the implementation of the agreement, which comprises a normative standard and supplementation function, in the tax assessment where its area of application extends to this. In the case of binding agreements, the taxpayer agrees material objection exclusion and a limited waiver of objection and action. An effective agreement also binds the fiscal court, which is then only required to assess the material legitimacy of the agreement if the contractual obligations arising from the actual agreement should prove unworkable.

VI. Invalidity of the effective agreement

An agreement, the existence of which disregards the aforementioned acceptability barriers, is invalid. Its invalidity may also arise as a result of paragraph 59 VwVfG and paragraph 779 section 1 BGB. Where the agreement is invalid because the taxpayer concealed taxable items from the tax office and thus has no cause in legal grounds, the respective tax assessment can be corrected in accordance with paragraph 173 section 1 no. 1 AO. A fraudulent deception or threat in the sense of paragraph 123 BGB leads neither a priori to invalidity nor to contestability of the agreement. A concealed lack of agreement in the sense of paragraph 155 BGB limits its scope.

VII. Contestability of effective agreements

The contestability of an agreement as per paragraph 119 BGB is fundamentally only conceivable if the tax assessment issued on the basis of the agreement is not yet definitive. The financial authorities are then only permitted to release themselves from the agreement if the circumstance qualifying the challenge is deemed lawful. They are able to contest the agreement only after considering the subjective protection of trust and the objective principle

of legal certainty, if the intended legal consequence arising from the declaration of agreement is illegal. Retrospective amendments to the material or legal position may qualify a challenge against the agreement in accordance with the principles governing changes to the foundations of a contract (“*clausula rebus sic stantibus*”). Changes due to judicature pertaining to the BVerfG are equivalent to retrospective changes in the law according to paragraph 78 section 2 in conjunction with paragraph 82 section 1 or paragraph 95 section 3 BVerfGG. Administrative regulations which stipulate standards or typify circumstances retrospectively do not influence the constituents and only entitle the financial authorities to make adjustments if the parties consented at the time of concluding the agreement that the respective caveat be included.

I. Effective agreements in tax offence proceedings

Effective agreements in tax offence proceedings are agreements made between the prosecuting organs and the defendant which have the aim of creating a unity regarding the type and manner of the proceedings format and/or the results of the proceedings, paragraph 257 c StPO.

I. Practical significance of agreements in tax offence proceedings

Agreements in tax offence proceedings are particularly significant in practical terms when these concern procedural questions. Just as with taxation processes, the effect is one of speeding up and simplifying the proceedings. Comprehensive financial and taxation offence matters can hardly ever be finalised within an appropriate timeframe without effective agreement. Practitioners consider effective agreements to be unavoidable in order to maintain functional justice for offences, in particular in “monster cases”.

They are considered especially frequently during inquiries to facilitate abatements of action in accordance with paragraph 153, 153a ff. StPO. The prosecuting authorities are able to reach agreement with the principle defendant, required to provide advance payment, before and after pressing a charge, for example by limiting the charge bargaining or the object of the proceedings, or by offering commutation.

II. Righting the material principle of guilt

The actions of righting the material principle of guilt as a target of offence proceedings and the legal classification of conduct are not at the disposal of the participants in the proceedings with effective agreements. Agreements in tax offence proceedings are credible if the inalienable minimum standard of a constitutional process remains guaranteed and if the decisive penal regulations and guidelines are set out and applied with consideration to the principle of fairness and without contravening the prohibition of arbitrariness. The prosecuting

organs must implement the proceedings speedily due to their obligations under the principle of fairness and may infringe their obligation to advance the process if there is any considerable delay in proceedings. This could trigger a process obstacle and in exceptional cases forfeit the state's penal claims. Deviations from judicial processes are not fundamentally impermissible where the material principle of guilt can be equally righted through the application of an effective agreement.

III. The protective guarantees of the legal circles theory

The status of the defendant as an independent process subject is underlined by the exclusion of inadmissible evidence, which arises directly from the basic legal protection guarantees (human dignity, general personal rights, general freedom of action, general right to fair treatment, guarantee of effective legal protection) and is stipulated by the regulations governing the protection of free will as per paragraph 136a section 3 pg 1 and paragraph 163a StPO. Every means of compulsion towards self-incrimination is incommensurate with human dignity.

1. Right to the speedy execution of offence proceedings

The *principle of the expedition of proceedings* demands that the process be executed quickly and be concluded within a timeframe appropriate to the significance of the actual penal matter.

2. Protection in decision-making and the manifestation of will

In tax offence proceedings, paragraph 136a StPO is particularly significant in practical terms if, in the event of an external audit in conjunction with an infringement of paragraph 393 section 1 pg 4, 397 section 3 AO, paragraph 9 pg 2 and 3 BpO, the taxpayer is not advised in advance that a suspicion of a tax offence exists against him and that investigations are thus in progress.

3. The principle of nemo-tenetur

The utilisation of the taxpayer as a source of information for the vindication of a penal draft collides directly, in particular in the field of external audits, with the constitutional principle that no individual is bound to accuse himself and that silence on the part of the defendant cannot have any adverse consequences for him personally (the so-called *nemo tenetur se ipsum accusare* principle).

4. Principle of fairness

The principle of fairness in the sense of art. 6 section 1 MRK (so-called *fair-trial* principle) is general infringed if an (existing) effective agreement is not adhered to by the participating justice organs. Effective agreements promote the practical implementation of the principle of fairness by contributing to ensuring that proceedings do not run for an inappropriately long period and can thus aid compliance with the requirement for speedy conclusion as per art. 6 section 1 pg 1 MRK as well as the general process-related duty of care, and may also lead to an increase in practical effectiveness.

5. Legality principle

The legality principle in the sense of paragraph 152 section 2 StPO is not influenced by the approval of effective agreements in penal proceedings where the agreement does not extend to legally defined statutory offences which are indispensable to the process participants.

6. Evidence-related principles

Only a conviction reflective of the proven scope of the taxation transgression reflects the principle of full judicial conviction in the sense of paragraph 261 ZPO. A reduction in the standard of proof in the event of an infringement of the obligation to cooperate and provide data is excluded in tax offence proceedings.

IV. Acceptability barriers

The prerequisites for the validity of an effective agreement as set out by the Supreme Court are indispensable to the process participants in penal proceedings. The defendant can only depend on compliance with a legal agreement if all acceptability barriers have been fulfilled. Impermissible are agreements regarding a verdict of guilt where material law does not carry it, and a verdict which does not bring with it a punishment commensurate with the transgression.

1. Cooperation of all process participants

An agreement in offence proceedings must come into existence through the cooperation of all process participants and must have the consent of all participants, who must state this expressly. Furthermore, this must be documented in the record of the hearing, paragraph 257 c StPO.

2. Safeguarding the principle of public access

The effective agreement must take place within the scope of a public hearing. Preliminary discussions in order to clarify negotiation positions are permissible outside of the hearing, if

the results of these preliminary discussions are revealed within the framework of the hearing. Where the agreement relates to a specific penal limit, the results must be logged in the hearing record in accordance with paragraph 273 StPO; otherwise the agreement is deemed ineffective. A judge who induces an effective agreement outwith the hearing in the absence of one of the process participants infringes the defendant's right to a legal hearing and lays himself open to suspicion of bias in accordance with paragraph 24 section 2 StPO.

3. No agreement on legal questions

It is equally impermissible for process participants to reach agreements regarding the verdict of guilt as it is for them to agree on all other legal questions. Effective agreements regarding the scope of the process and the legal consequences of the hearing are absolutely impermissible according to the Supreme Court.

4. No promise of a specific penalty

The court is not permitted to promise a specific penalty as a "reward". In cases where this is permissible, it is bound to the agreement of a specific penal limit for which no new and grievous circumstances, as yet unknown to the court, come to light which are detrimental to the defendant. A proposed exceeding of the agreed penal limit on this basis must be stated in the legal decision in accordance with paragraph 265 section 1, 2 StPO.

V. Limits to the application of law in individual cases

The penalty arising within the framework of the agreement must not lie outwith the appropriate penalty for such transgressions. Legal subsumption, principles of adequate penalties for transgressions and judicial duties to inform are indispensable. Impermissible is for example an agreement regarding the downgrading of a criminal offence which is made in order to access the field of application of paragraph 153a StPO. It is not permissible to threaten the non-compliant defendant with a higher penalty in order to induce cooperation, or to promise an advantage which is not legally intended in order to force a confession.

VI. Waiving the right to appeal in return for a penal limit

An agreement to waive the right to appeal *prior* to the pronouncement of judgement is just as impermissible as a waiver declaration prior to the issuance of a decision. It is impermissible for the defendant to be induced to waive his right to appeal "in return" for an agreed penal limit. According to the Supreme Court, the adjudicating court is prohibited from participating in the establishment of a sentence agreement where this is dependent on waiving the right to appeal. An effective appeal waiver requires that a qualified instruction be issued to the

defendant in advance, stating that the proclamation of the waiver of the right to appeal is in no way binding.

VII. No expendability of the consideration of evidence

According to the Supreme Court, any effective agreement is subject to the legal consideration of evidence, even if it has been reached during the investigation.

VIII. The binding force of effective agreement within the offence proceedings

According to paragraph 393 AO, the responsible executive organs are not authorised to simply exchange and pass on information acquired by the various investigating organs. The assumption of a binding force protects the defendant, required to provide advance payment, from the circumstance in which penal limits promised to him are not adhered to. For reasons of constitutional fairness, a deviation from the agreement should only take place with good reason. The worthy protection of the faith of the defendant, that the agreement shall be adhered to, is only considered if all acceptability barriers have been fulfilled. Where the agreement concerns a suspended sentence on probation, all probationary terms must be discussed at the time that the agreement is concluded. The principles of binding force in a taxation process cannot simply be transferred to the tax offence proceedings. An internal binding force in penal proceedings is based in particular on the principle of a fair process and cannot be founded on the transferral of civil law conditions as per paragraph 779 BGB.

IX. Defective agreements

For reasons of equal balance and constitutional fairness, the preferred legal consequence in the event of a defective agreement is the exclusion of inadmissible evidence in accordance with paragraph 136a StPO, rather than a reduction in sentence or a forfeiture of the state's penal claim.

J. Binding force across the process

The constitutive force of taxation assessments across the entire process is dismissed for reasons of constitutional taxation and due to the evolutionary history of paragraph 396 AO. A propensity to interpretation on the part of the tax office conflicts with the principle of the separation of powers as defined in art. 20 section 2 pg 2 GG and could, in gross exceptional cases, result in the conviction of a taxpayer who objectively evaded no taxes at all.

K. Admissibility of estimation in tax offence proceedings

Questions available with respect to free evidence are also available within the framework of estimations pertaining to tax offence proceedings, insofar as superior principles are not infringed here. An estimation is for example admissible if the defendant has insufficiently

covered the scope of his assets and where the decisive foundations for calculation are difficult to ascertain, and where this would require an effort that is not commensurate with the scale of the penal matter. Thus, a case in which the bookkeeping has been neglected this can be used as circumstantial evidence to indicate the premeditation of the taxpayer to evade paying his taxes.

The admissibility of an estimation in tax offence proceedings requires that the acquisition of evidence pertaining to all circumstances as necessitated by an evidence hearing for the purpose of precisely calculating the legal consequences be (in terms of scope, effort or as a result of the associated actions in other legally protected areas) incommensurate with the significance of the matter and with the extent of the legal consequences to be duly imposed, or necessitates that extensive additional investigation requirements would mean that the conclusion of the proceedings would be unacceptably delayed. The trier of fact must himself be convinced of the credibility and accuracy of the estimation and must himself also estimate the extent of the tax evaded.

Ultimately only the capital growth estimation and the internal company comparison are considered probate methods of estimation in tax offence proceedings. It is possible that the judge may need to combine various estimation methods in order to achieve the necessary level of certainty as per paragraph 261 StPO and be able to check the accuracy of the tax evasion figures by considering the individual probability ratio. Flat-rate safety deductions are incompatible with the principle of guilt and with the principles of independence and equal rank as applicable to taxation methods and tax offence proceedings.

I. Relationship between taxation methods and tax offence proceedings

The taxation agreement can prove advantageous to the defendant in tax offence proceedings because it may result in a lesser debt and a milder penalty, due to the effects of its conclusion and execution on the findings and clarification of the matter, as well as on damage redress. According to paragraph 201 section 2 AO, the taxpayer must be informed in the final meeting that a legal or monetary assessment will be subject to an additional process.

The assignment of tasks as per paragraph 208 section 1 pg 1 no. 1 AO requires adequate effective evidence of a tax offence in the sense of paragraph 370 section 1 section 4 AO. In all other cases, the assignment of tasks as per paragraph 208 section 1 pg 1 no. 2, 3 AO is only applied in ascertaining the grounds for taxation. The assignment of tasks relevant to individual cases depends on which function and in which process the financial authorities are (or intend to be) objectively and clearly active externally. Insofar as the tax investigation office is active as per paragraph 208 section 1 pg 1 no. 1 AO, its officials are required to act in a functional role as auxiliaries of the public prosecutor in accordance with paragraph 404

pg 1 AO. Their powers are defined in paragraph 404 pg 2 AO, are final according to paragraph 208 section 1, 404 AO and reflect those of the financial authorities where these are active as a result of their assignment of tasks in the field of taxation processes as per paragraph 208 section 1 pg 1 no. 2, no. 3 AO. The application of powers relating to administrative law may not be bypassed as a result of punitive procedural limitations. An interpretation of paragraph 208 section 1 AO based on the principle of the separation of powers can ensure that the tax investigation office continues to exercise its powers in a taxation process without direct effect on the tax offence proceedings.

The relationship between taxation methods and tax offence proceedings must align itself in particular with the principle of independence and equal rank of both processes, the principle of optimum execution of goals and their sub-principles. The particularly relevant problem in this regard of dual responsibility and the central principles of limitation (dictate governing the proper nature of process goals, the prohibition of an improper use of the processes, transparency dictate and principle of consistency) have been mentioned already.

M. Applicability of the principle of good faith in fiscal offences:

The general principle of good faith is not only applicable in tax offence proceedings in its form of *venire contra factum proprium* but also with respect to the misuse of a legal position of power. Where the material principle of guilt in an individual case cannot be righted in a timely manner in a strict justice process, it is a contravention of the principle of proportionality to persist unyielding to adhere to the subordinate justice process. In this instance the general principle of good faith can be utilised as legal basis for a flexible application of the law. If it is possible to right the material principle of guilt through an effective agreement without infringing the protective guarantees of the legal circles theory, nothing stands against an inter-process implementation of the principle of good faith. The constitutional principle of proportionality demands that exceptions to the principle of process separation be permitted in instances where process separation no longer protects the privacy and freedoms of the affected parties, but instead proves disadvantageous to these.