

Protokoll zum
118. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 18.01.2013^{1*}

Camilla Hölzer M.M.

Vorsitzende Richterin am Finanzgericht Köln, Güterichterin, Mediatorin (DGM)

„Mediation im Steuerstreitverfahren“

*Dipl.-Juristin, Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einleitung	2
1. Verfahren zur Konfliktbeilegung	3
2. Mediationsgesetz.....	5
3. Mediation allgemein.....	8
4. Mediation im Streitverfahren.....	10
4.1 Einwände gegen die Mediation im Streitverfahren	10
4.2 Geeignete Fälle der Mediation im Streitverfahren	14
4.3 Außergerichtliche und gerichtliche Mediation im Streitverfahren.....	15
4.4 Mediation vor Klageerhebung gem. MediationsG.....	15
4.5 Gerichtliches Verfahren mit außergerichtlichem Mediator gem. § 155 AO i.V.m. § 278a ZPO	16

Einleitung

Zu Beginn begrüßt Prof. Seer die Referentin und gibt einen Ausblick auf das interessante und aktuelle Thema der Mediation im Streitverfahren, das auch durch das neue Mediationsgesetz in den Mittelpunkt der Diskussionen gerückt sei. Zwar befasste sich das aufgrund europarechtlichen Anstoßes erlassene Mediationsgesetz im Kern nicht mit dem Steuerrecht und es sei lange fraglich gewesen, ob überhaupt der Finanzgerichtsprozess einbezogen werden sollte. Schlussendlich sei dies jedoch durch einen Verweis in § 155 FGO erfolgt. Im Rahmen des Vortrags werde *Frau Hölzer* aus der Sicht einer Mediatorin, die sich schon lange vor dem Mediationsgesetz mit der Materie befasst habe, die Bedeutung der Mediation genauer durchleuchten. Dies werde in zwei Teilen erfolgen. Erstens werde sie einen Überblick über die Mediation und die jüngeren Entwicklungen geben sowie die Rechtsinstitution, auch in Abgrenzung zum Erörterungstermin und beiderseitiger Erledigungserklärung, einordnen. Dies halte *Prof. Seer* für interessant, da Fachleute die Mediation wegen der schon bestehenden Möglichkeit der beidseitigen Erledigungserklärung und dem Erörterungstermin bisweilen für „unnötig“ abtuen würden, auch vor dem Hintergrund der gebotenen gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung. Dieses Vorurteil erinnere ihn an den Startschuss seiner Habilitation zur tatsächlichen Verständigung. Zweitens werde sie sich mit den Möglichkeiten der Mediation im Finanzgerichtsprozess und im außergerichtlichen Streitverfahren befassen.

Frau Hölzer erklärt einleitend, dass sie eher zufällig Mediatorin geworden sei, da sie sich als Richterin in Verwaltungstechniken habe fortbilden wollen und so 2006/2007 von dem Mediationsstudium erfahren habe. Das daraufhin begonnene dreisemestrige Studium an der Fernuniversität Hagen mit einem Umfang von 1.200 Stunden habe sie mit der Verleihung des Grades „Master of Mediation“ (M.M.) abgeschlossen. Sie habe erfahren, dass die Mediationslandschaft

in Europa und Deutschland von den U.S.-amerikanischen Einflüssen geprägt sei. Damals habe es zwar noch kein Gesetz über die Mediation gegeben, dennoch habe der Ausbildungsmarkt floriert, wohingegen Mediatoren einen begrenzten, praktischen Tätigkeitsbereich gefunden hätten. Einige Juristen würden gegen das Thema Mediation eine Aversion hegen. Große Teile der Richterschaft seien jedoch von der integrierten Mediation begeistert und die integrierte Mediation erfahre bei ihnen eine hohe Akzeptanz, da mit ihrer Hilfe ein Manko bzgl. der eigenen Verhandlungstechniken ausgeräumt werden könne. Die Juristenausbildung sei insofern rudimentär. *Prof. Seer* weist darauf hin, dass im Rahmen des Studiums der Rechtswissenschaften an der Ruhr-Universität Bochum gem. Juristenausbildungsgesetz NRW² entsprechende Softskills als Schlüsselqualifikationen vermittelt würden. Er halte die Vermittlung in diesem Ausbildungsstadium allerdings für verfrüht und bei Referendaren sinnvoller. Dem stimmt auch *Frau Hölzer* zu und schlägt eine Schulung von Berufseinsteigern vor.

1. Verfahren zur Konfliktbeilegung

Zu Beginn erläutert *Frau Hölzer* die Stufen der Konfliktenstehung und -verarbeitung, die sich mit dem Akronym „NBC“ („Naming, Blaming, Claiming“) abkürzen ließen. „Naming“ stehe für die Phase, in der sich die Partei die empfundene Ungerechtigkeit bewusst mache. In der „Blaming“-Phase suche die Partei nach dem verantwortlichen Dritten für die Ungerechtigkeit. Im letzten Schritt, dem sog. „Claming“, leite die Partei eine Forderung gegen den Dritten aus der Verknüpfung von Ungerechtigkeit und Verantwortlichkeit her.

Möglichkeiten zur Konfliktbeilegung ergäben sich - neben dem Verzicht auf Geltendmachung der Forderung - durch die folgenden Verfahren:

Bilaterale Verhandlungen (Parteiverhandlung und Verhandlung durch oder mit Hilfe von Beratern), direkter Druck, Gerichtsverfahren sowie die sog. „ADR“ (Alternative Dispute Resolution) als „anderes Verfahren“ zur Konfliktbeilegung.

Gewünscht seien bei allen Verfahren von den Beteiligten zur Konfliktbewältigung in unterschiedlicher Ausprägung die Komponenten Verfahrenskontrolle, Ergebnisverantwortung und Ergebnissicherheit, deren Verhältnisse zueinander bei den einzelnen Konfliktlösungsverfahren allerdings divergieren würden. Eine gewünschte hohe Ergebnissicherheit spreche z.B. für die Wahl einer gerichtlichen Lösung.

Die ADR habe zu großer Skepsis geführt, da sie teilweise als Gegenmodell zum Gerichtsverfahren propagiert worden sei, das durch sie obsolet werden solle. Auch Sorge schon die amerikanische Terminologie bei Einigen für Skepsis.

² § 7 Abs. 2 JAG NRW.

Bezüglich der Mediation habe schon allein das sprachliche Problem der Verwechslung mit dem Begriff der „Meditation“ den Eindruck der Unseriosität vermittelt und ein soziopsychologisches, jedenfalls unjuristisches Verfahren suggeriert. Dabei werde der Unterschied zwischen therapeutischer Mediation (NLP, Systemische Aufstellung/emotionale Einbindung der Parteien, z.B. Familienmediation) einerseits und Wirtschafts- oder Verhandlungsmediation andererseits verkannt. Erstere solle Konfliktpunkte bei emotionalen Problemen lösen. Die Wirtschafts- oder Verhandlungsmediation, in deren Bereich auch die Mediation im Steuerrecht falle, basiere auf Ergebnissen der Verhandlungsforschung (Harvard-Konzept), sei sachverhaltsbezogen und setze auf kooperative statt kompetitive Verhandlung. Sie sei zudem stark rechtlich ausgerichtet.

Unter den Begriff der ADR falle neben dem Schiedsverfahren/-gutachten, der Schlichtung, der sog. „Judicial Settlement Conference“, der Early neutral Evaluation die Mediation und hybride Verfahren (Med-Arb).

Die Judicial Settlement Conference, bei der ein nicht entscheidungsbefugter Richter in einem anhängigen Klageverfahren in frühem Stadium auftrete, habe Ähnlichkeiten dem frühen ersten Termin gem. §§ 272 II, 275 ZPO.

Die sog. „Early Neutral Evaluation“ sei für das Güterichterverfahren nutzbar. Dabei könnten die Parteien vor einem Richter zunächst ihre Positionen und Interessen darstellen. Der Richter würde sich dann zurückziehen, um sodann Auskunft über die Prozesschancen zu geben. Häufig würden sich die Parteien jedoch schon während der Wartezeit einigen. Dieses Verfahren hält *Frau Hölzer* für keine schlechte Idee. Interessant für das Güterichterverfahren findet *Frau Hölzer* auch die Schiedsverfahren in den Varianten: „Last-Offer“ Schiedsverfahren und „High-Low“ Arbitration, die sich insb. für Schätzungsfälle anböten. Beim „Last-Offer“-Verfahren müssten die Parteien jeweils ein verbindliches Vergleichsangebot abgeben. Das Schiedsgericht müsse sich dann im zweiten Schritt zwischen den beiden Angeboten entscheiden und berücksichtige dabei das Angebot, welches näher am möglichen Schiedsspruch gelegen hätte. Im „High-Low“-Verfahren würde durch die Parteien ein Korridor vorgegeben, innerhalb dessen der Richter eine Entscheidung fällen würde. Im Folgenden weist *Frau Hölzer* noch auf das „Hybride Verfahren – Med Arb“ hin. In diesem Verfahren seien zwei neutrale Personen beteiligt. Der Schiedsrichter falle den entscheidenden Spruch, wenn zuvor keine Einigung mithilfe des Mediators habe erzielt werden können. Die Parteien könnten sich auch darauf einigen, dass ein und dieselbe Person zunächst als Mediator und sodann als Schiedsrichter fungiert.

Frau Hölzer erklärt, dass der Verhandlungsmediation das Harvard-Konzept zugrunde liege, das in den 80er Jahren an der Juristischen Fakultät der Harvard University in den USA von Fisher

und Ury³ entwickelt worden sei. Beim Harvard-Konzept würden Sach- und Beziehungsebene voneinander getrennt betrachtet. Man konzentriere sich auf die Interessen statt die Positionen der Beteiligten und versuche, Entscheidungsoptionen zu entwickeln. Der Blick über den Teller- rand sei kennzeichnend. Mit Hilfe des sog. BATNA⁴ („Best Alternative to Negotiated Agreement“) werde geprüft, wie die Konfliktlösung bei einer nicht gütlichen Lösung für die Parteien aussähe. Ziel sei es, ein sog. „win-win“-Ergebnis zu finden, bei dem es keine Verlierer gebe.

Frau Hölzer fasst zusammen, dass die im Steuerstreitverfahren relevante Verhandlungsmediation - auf dem Harvard-Konzept basierend - auf kooperative statt kompetitive Verhandlung setze. Bei dieser dürfe kein Machtgefälle zwischen den Parteien herrschen. Vielmehr sollten sich die Beteiligten partnerschaftlich gegenüber treten. Dies habe der Mediator sicherzustellen.

2. Mediationsgesetz

Frau Hölzer erläutert die Entwicklungsphasen der Mediation in Deutschland. Die Mediation in Deutschland sei geprägt von dem U.S-amerikanischen Einfluss und erstmals durch die Familienmediation nach Deutschland gekommen. Über interessierte Richter habe die Mediation Eingang in die Zivilgerichtsbarkeit gefunden, über die Umweltmediation sei die Mediation in der Verwaltungsgerichtsbarkeit bekannt geworden. Infolge eines Diskussionspapiers, dem sog. EU-Grünbuch 2002, sei es auf europäischer Ebene zu dem EU-Verhaltenscodex für Mediatoren 2004 und zur EU-Mediationsrichtlinie 2008⁴ gekommen. Obwohl die Richtlinie nur grenzüberschreitende Konflikte im Zivil- und Handelsrecht umfasst habe, habe der deutsche Gesetzgeber dies zum Anlass genommen, ein Mediationsgesetz zu schaffen, das nicht auf diesen Rechtsbereich beschränkt werden sollen. Im Jahr 2008 sei auf dem Deutschen Juristentag in Erfurt das Thema Mediation diskutiert worden, allerdings ohne die Bereiche Steuer- und Strafrecht. Überraschenderweise habe der danach vom BMJ gemachte Referentenentwurf aus 8/2010 auch die Mediation im Steuerrecht und die Richter-Mediation beinhaltet. Im Gesetzesentwurf der Bundesregierung aus 12/2010 sei jedoch die Mediation im Finanzgerichtsprozess gestrichen worden. Die Stellungnahme des DAV⁵ habe die Mediation im Finanzgerichtsprozess für ungeeignet erklärt. Der Gesetzesentwurf des Rechtsausschusses des Bundestages habe im Folgenden als Kompromiss zwar keinen Richtermediator, sondern einen Güterichter vorgesehen, und die Möglichkeit der Mediation im Finanzgerichtsprozess und damit im Steuerstrafverfahren allgemein wieder aufgegriffen und bejaht. Dieser Entwurf sei durch BT-Beschluss in 12/2011 fraktionsübergreifend angenommen worden. Nach Einigung im Vermittlungsausschuss in 6/2012 sei das Mediationsgesetz⁶ schließlich als Artikel 1 des Gesetzes vom 21.7.2012 vom Bundestag

³ Roger Fisher/William L. Ury u.a., „Getting to Yes“, in deutscher Sprache unter dem Titel „Das Harvard-Konzept: Der Klassiker der Verhandlungstechnik“ erhältlich.

⁴ Richtlinie 2008/52/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. Mai 2008 über bestimmte Aspekte der Mediation in Zivil- und Handelssachen (ABl. L 136 vom 24.5.2008, S. 3) – Mediations-RL. Deutscher Anwaltverein.

⁶ Artikel 1 des Gesetz vom 21.07.2012 - Bundesgesetzblatt Teil I 2012 Nr. 35 vom 25.07.2012 S. 1577.

beschlossen worden und gem. Artikel 9 des Gesetzes am 26.7.2012 in Kraft getreten. Danach gebe es zwar keinen Richtermediator mehr, der ihn ersetzende Güterichter könne aber im Güterichterverfahren die Mediation als Konfliktlösungsmethode anwenden.⁷

Im Folgenden gibt *Frau Hölzer* einen Überblick über die sechs Paragraphen des Mediationsgesetzes:

§ 1 Mediationsgesetz gebe eine Begriffsbestimmung, wonach Mediation ein „*vertrauliches und strukturiertes Verfahren (sei), bei dem Parteien mithilfe eines oder mehrerer Mediatoren freiwillig und eigenverantwortlich eine einvernehmliche Beilegung ihres Konflikts anstreben*“. *Frau Hölzer* merkt an, dass es keine Regelungen darüber gebe, wie im Einzelnen das Verfahren strukturiert werden solle. Die Merkmale der Freiwilligkeit und Eigenverantwortlichkeit fänden sich aber auch in der EU-Mediationsrichtlinie. Zudem definiere § 1 Abs. 2 Mediationsgesetz den Mediator als „*eine unabhängige und neutrale Person ohne Entscheidungsbefugnis, die die Parteien durch die Mediation*“ führe.

In der fehlenden Entscheidungsbefugnis des Mediators/Güterichters sieht *Frau Hölzer* den entscheidenden Unterschied zum entscheidungsbefugten Richter im Erörterungstermin, denn der Mediator/ Güterichter habe zwar die Verfahrenskontrolle, die Entscheidungskontrolle liege aber bei den Parteien.

§ 2 Mediationsgesetz regele das Verfahren und die Aufgaben des Mediators. Dabei müsse dieser sich u.a. von der freiwilligen Teilnahme der Parteien überzeugen. *Frau Hölzer* merkt an, dass in einigen Staaten eine durchgeführte Mediation Zugangsvoraussetzung für einen Gerichtsprozess sei. In Italien sei eine solche Regelung jedoch kürzlich für verfassungswidrig erklärt worden. Gem. § 253 ZPO werde im Zivilprozess gefordert, dass die Klageschrift die Angabe enthalten solle, „*ob der Klageerhebung der Versuch einer Mediation oder eines anderen Verfahrens der außergerichtlichen Konfliktbeilegung vorausgegangen (sei), sowie eine Äußerung dazu, ob einem solchen Verfahren Gründe*“ entgegenstehen würden. Dies gelte, so *Frau Hölzer*, allerdings nicht im Steuerrecht. Sie halte eine außergerichtliche Mediation im Steuerrecht auch für schwierig, worauf sie später noch eingehen wolle. Zu beachten sei ferner, dass ein Mediator grds. frei wählbar sei. Dem entspreche, dass ein Güterichter aus mehreren Güterichtern ausgewählt werden könne. Der Mediator, der allen Parteien gleichermaßen verpflichtet sei und die Kommunikation der Parteien fördere, habe auch die Möglichkeit, in allseitigem Einverständnis getrennte vertrauliche Einzelgespräche (sog. „caucus“) mit den Parteien zu führen. Im Wege der sog. Pendeldiplomatie sei es dem Mediator dadurch möglich, Kommunikationsblockaden zu lösen. Die Mediation unterscheide sich vom Erörterungstermin auch darin, dass Dritte (z.B. weitere Gläubiger) in die Mediation, einbezogen werden könnten. Der Mediator dürfe grds. keine Rechtsbe-

⁷ Hölzer, ZKM 2012., 119.

ratung vornehmen, es sei denn, das Rechtsdienstleistungsgesetz stehe nicht entgegen und die Beteiligten wünschten eine Beratung. In Ausübung ihrer Verfahrensherrschaft könnten sowohl die Parteien, aber auch der Mediator, die Mediation jederzeit beenden. Eine erzielte Einigung könne in einer Abschlussvereinbarung dokumentiert werden. Es stelle sich jedoch die Frage, ob eine Umsetzung derselben - i.S. einer Vollstreckung - erzwungen werden könne. Insbesondere sieht *Frau Hölzer* im Steuerrecht mangels Regelungen über Verträge im Steuerrecht bei der außergerichtlichen Mediation keine Vollstreckbarkeit der Abschlussvereinbarung.

In § 3 Mediationsgesetz fänden sich Einschränkungen zur Wahl des Mediators bei Zweifeln an dessen Unabhängigkeit und Neutralität. Allerdings seien diese Defizite bei Einigkeit der Parteien über die Wahl des Mediators überwindbar und die Beschränkung gelte dann nicht. Diese Rückausnahme sei auf den Einfluss der Anwälte im Mediationsgesetzgebungsprozess zurückzuführen. § 3 Abs. 5 Mediationsgesetz regele zum Schutz der Parteien, dass der Mediator seinen fachlichen Hintergrund darzulegen habe. Bis dato sei die Berufsbezeichnung Mediator nämlich ungeschützt. Nun gebe es gesetzliche Regelungen zur Aus- und Fortbildung von Mediatoren, die in § 5 Mediationsgesetz kodifiziert seien. Es gebe nunmehr den Mediator und den zertifizierten Mediator, der nach den Anforderungen der Rechtsverordnung nach § 6 Mediationsgesetz (nur ca. 120 Stunden Ausbildung absolvieren müsse).

§ 4 Mediationsgesetz statuiere die Verschwiegenheitspflicht des Mediators und die damit gewährleistete Vertraulichkeit.

Prof. Seer hinterfragt kritisch, warum das Gesetz zwei Typen von Mediatoren vorsehe. Die Ursache dafür sieht *Frau Hölzer* in politischen Gründen. Im BMJ habe es einen Arbeitskreis Zertifizierung gegeben, an dem die Mediatorenverbände beteiligt gewesen seien. Deren Wünsche und die der bereits auf dem Markt existierenden Mediatoren habe man berücksichtigen wollen. Durch die erforderlichen Fortbildungsnachweise werde wohl in Zukunft eine Bereinigung des Marktes stattfinden.

Auf einen Hinweis *aus dem Publikum* auf die Konfliktlösung durch Mullah-Mediatoren antwortet *Frau Hölzer*, dass der Mediationsgedanke weltweit zu finden sei, insb. auch dort, wo das Gewaltmonopol nicht sicher an den Staat abgegeben worden sei und die Justiz nicht gut funktioniere.

Frau Hölzer stellt klar, dass es im Finanzgerichtsprozess nur in 18% der Eingänge zu einem streitigen Verfahrensabschluss durch Urteil komme. Die zahlreichen Erledigungserklärungen und Vergleiche vor Gericht seien wichtig und würden durch das Mediationsgesetz nicht in Frage gestellt.

3. Mediation allgemein

Als Wesensmerkmale der Mediation nennt *Frau Hölzer* die Unabhängigkeit und Neutralität des Mediators, das strukturierte Verfahren, Freiwilligkeit, eigenverantwortliche Konfliktlösung, Informiertheit und als schwächstes Glied die Vertraulichkeit. Als Quellberuf des Mediators auf dem Gebiet des Steuerrechts mit Mediationsausbildung gem. §§ 5, 6 MediationsG führt sie auf: Steuerberater (§ 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG; § 15 S.1 Nr. 2 BOSTB), Rechtsanwalt (§ 3 Abs. 1 BRAO; § 18 BORA), (Finanz-)Richter (Richterdienstrecht), Finanzbeamter (beamtenrechtliche Vorschriften), Hochschullehrer, Wirtschaftsprüfer. Sofern das Rechtsdienstleistungsgesetz eine Rechtsberatung nicht gestatte, dürften die Mediatoren, wie z.B. Finanzrichter, Finanzbeamter, lediglich eine reine Verhandlungsleitung ohne Rechtsberatung vornehmen (vgl. auch § 2 Abs. 3 Nr. 4 Rechtsdienstleistungsgesetz).

Das sog. strukturierte Mediationverfahren gliedere sich wie folgt:

- Vorvertragliche Phase: In dieser Phase erfolge eine Prüfung der Mediationseignung, könne eine Mediationsvereinbarung getroffen und ein Mediator- und Verhandlungsvertrag ausgehandelt und abgeschlossen werden. In diesem Vertrag könnten die Parteien Regelungen über z.B. die Vernichtung eingereichter Unterlagen nach Mediationsabschluss oder die Zulassung von Einzelgesprächen festlegen.
- Klärungsphase: In der zweiten Phase würden die Streitpunkte und Interessenlage herausgearbeitet, es gehe um objektive Informationserhebung.
- Verhandlungsphase: In der Verhandlungsphase werde durch die Parteien selbständig nach einer Einigung gesucht. Dabei sei der Mediator nur leitend tätig und helfe den Parteien, durch Hypothesenbildung Optionen zu entwickeln und zu bewerten.
- Abschließend werde eine Verständigung vereinbart.

Vertraulichkeit gelte nur begrenzt. Der Mediator sei gem. § 4 MediationsG zur Verschwiegenheit verpflichtet. Die Vertraulichkeit führe so weit, dass ihm als Zeuge im nach gescheiterter Mediation stattfindenden Gerichtsprozess ein Aussageverweigerungsrecht nach § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO zukomme. Problematisch sei, ob dies auch für den Güterichter im Finanzgerichtsprozess gelten könne, da § 84 FGO auf § 102 AO und nicht auf die ZPO verweise. Diesem Ergebnis wolle man entgegentreten, indem der Dienstvorgesetzte dem Güterichter keine Auskunftserlaubnis erteile. Auch würden die berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflichten aller Beteiligten gelten. Vertraulichkeit gegenüber der anderen Partei und durch Dritte sei im Verhandlungsvertrag zu klären. Nicht nötig sei eine vertragliche Vereinbarung einer Verschwiegenheitspflicht insoweit, als die Finanzverwaltung schon durch das Steuergeheimnis dazu verpflichtet ist. *Frau Hölzer* weist auf die Möglichkeit des Verzichts auf Vertraulichkeit hin. Für Richter seien die § 116 AO und § 6 Gesetz gegen missbräuchliche Inanspruchnahme von Subventionen (SubvG)

zu beachten. Man müsse sich klarmachen, dass mit den Finanzbeamten bei einer Mediation bzw. Güterichter Verhandlung stets die gesamte Finanzverwaltung mit am Verhandlungstisch säße.

Auch auf die Rolle der Berater in der Mediation geht *Frau Hölzer* ein. Bereits deren Platzierung im Raum sei von Einfluss. So solle man die Berater nicht neben, sondern hinter die Streitparteien setzen, da die Streitenden Hauptpersonen der Mediation seien, nicht die Berater. Diese seien zur Beratung der Parteien und sachkundigen Unterstützung in rechtlichen Fragen berufen sowie bei Abschluss der Mediationsverträge und -verständigungen notwendig. Die Beratung könne nur unter Beachtung des jeweiligen Berufsrechts und ggf. in den Grenzen des Rechtsdienstleistungsgesetzes erfolgen.

Im Folgenden erläutert *Frau Hölzer* (Kommunikations-)Techniken im Rahmen der Mediation: Sie nennt das aktive Zuhören (Paraphrasieren und Verbalisieren). Auch die richtige Fragetechnik sei wichtig. Diese werde oft nicht beherrscht oder schlecht praktiziert, typisch seien Suggestivfragen und rhetorische Fragen statt offene Fragen. Dies könne auch bei Beweisaufnahmen beobachtet werden, wobei es nicht nur bei den Richtern sondern auch bei den Anwälten/Steuerberatern zu Ungeschicklichkeiten käme.

Dem Defizit in der Vernehmungstechnik vieler Praktiker stimmt *Prof. Seer* zu. Auch in seiner eigenen Referendarausbildung sei er nicht ausreichend in Vernehmungstechniken und Aussagepsychologie etc. geschult worden, da der Schwerpunkt mehr in der klausurrelevanten Verfügungstechnik gelegen habe. Dem widerspricht eine Stimme *aus dem Publikum* mit Hinweis auf die eigene Referendarausbildung, bei der Fragetechniken und Beweisaufnahmen etc. im Rahmen der ZPO-AG geübt worden seien. *Prof. Seer* begrüßt dies, hält eine entsprechende Ausbildung aber nicht für flächendeckend gewährleistet. Viele Referendare würden nach dem Examen viel zu jung zu Richtern, ohne dass sie über viel Lebenserfahrung verfügen würden. Bei der Auswahl komme es seiner kritischen Meinung nach zu sehr auf Examensnoten als auf Fähigkeiten in Vernehmungs- oder Fragetechniken an. Er halte eine entsprechende Schulung daher für ein Pflichtprogramm für angehende Richter, Staatsanwälte und auch Finanzbeamte. *Aus dem Publikum* kommt ein Hinweis, dass schlechte Fragetechniken keine Frage des Alters seien und nicht nur von jungen, sondern auch von älteren Richtern praktiziert würden. Die Bundesfinanzakademie biete die geforderten Ausbildungsabschnitte bereits an. Von anderer Seite *aus dem Publikum* wird ergänzt, dass auch für die ordentliche Gerichtsbarkeit eine Schulung der Richter in Kommunikations- und Verhandlungslehre erfolge, und zwar in NRW an der Justizakademie Recklinghausen. Auch Finanzrichtern stehe es frei, beispielsweise einen Vernehmungskurs dort zu buchen. *Frau Hölzer* stellt auf Nachfrage aus dem *Publikum* klar, dass ein Richter, indem er Druck ausübe und seine Amtsautorität ausschöpfe, keine gute Verhandlungstechnik anwende. Vielmehr sei ein kooperatives Verhandeln wünschenswert, bei dem die Parteien selbst eine Lö-

sung erkennen und sich ohne Druck einigen würden. Weiterhin nennt sie als Kommunikationstechniken Reframing/Perspektivwechsel, Einzelgespräche („Caucus“), geschickten Umgang mit Emotionen und die Fähigkeit zur Hypothesenbildung. Letztere seien zur Vorbereitung auch auf den Erörterungstermin sinnvoll. Die Hypothesenbildung erleichtere ein Verhandeln ohne Manipulation. Auch die Visualisierung sei oft hilfreich und habe auch psychologische Funktionen. So könne etwa der Blick auf eine Skizze oder Schaubild und damit weg vom Gegenüber gelenkt werden. Auch die Wirkung des „Settings“, also des Platzierens der Parteien im Raum, sei nicht zu unterschätzen. So sei es hilfreich, wenn die Parteien zunächst beide gegenüber dem Richter und nicht sich gegenseitig gegenüber säßen.

4. Mediation im Steuerstreitverfahren

4.1 Einwände gegen die Mediation im Steuerstreitverfahren

Als gängige Einwände gegen die Mediation im Steuerstreitverfahren nennt *Frau Hölzer*

- Mediation werde als unseriös angesehen und als außerrechtliches sozio-psychologisches Harmoniemodell dargestellt.
Dem entgegnet sie, dass dieser Eindruck auf Missverständnissen beruhe, da die Kritiker dabei die psychotherapeutische Mediation vor Augen hätten und nicht die Verhandlungsmediation.
- Die Kritik, die Mediation sei „Alter Wein in neuen Schläuchen“ erklärt sie damit, dass Mediation fälschlicherweise mit dem Erörterungstermin vor dem entscheidungsbefugten Richter gleichgesetzt werde.
- Auch der Einwand fehlender Vertraulichkeit der Mediation im Steuerrecht werde angeführt. Vertraulichkeit sei in der Mediation jedoch disponibel und werde durch das bestehende Steuergeheimnis und die Möglichkeit des Ausschlusses der Öffentlichkeit im Rahmen des Möglichen gewahrt.
- Zudem werde der Einwand eines nationalen Alleingangs vorgebracht. *Frau Hölzer* gibt einen Überblick über die im Ausland praktizierte Mediation im Steuerstreitverfahren.

In den Niederlanden sei die Mediation in der Finanzverwaltung⁸ seit vielen Jahren etabliert. Zu Beginn sei die Mediation gerichtsintern erprobt worden. *Frau Hölzer* weist darauf hin, dass in den Niederlanden keine eigenständige Finanzgerichtsbarkeit existiere, sondern diese vielmehr in die Verwaltungsgerichtsbarkeit integriert sei. Man sei dann allerdings zu dem Schluss gelangt, dass kein Richter selbst als Mediator auftreten solle, sondern der Richter als Mediationskoordinator /-beauftragter im Gericht etabliert werden solle. Bei mediationsgeeigneten steuerrechtlichen Fällen solle dieser darauf hinwirken, dass ein außergerichtlicher

⁸ Informationen auch zum Mediationsverfahren unter: www.belastingdienst.nl.

Mediator eingesetzt und das gerichtliche Verfahren zum Ruhen gebracht werde. Beachtlich sei, wie die niederländische Finanzverwaltung mit dem Thema Mediation umgehe. Die niederländische Finanzverwaltung bilde selbst Mediatoren aus, die dann in Rechtsstreiten in anderen Provinzen als fachkundige Mediatoren eingesetzt würden, an denen sie bislang unbeteiligt gewesen seien. Die Erfolgs- und Erledigungsquote bei Verhandlungen dieser Mediatoren läge bei beachtlichen 70-80%. Alternativ bestehe die Möglichkeit, einen Mediator zu wählen, der nicht aus der Finanzverwaltung stamme. Zudem sei zu beachten, dass der niederländische Staat die Mediation im Steuerrecht durch eine Kostenübernahme der ersten zwei Mediationsstunden unterstützt habe.

Prof. Seer wirft ein, dass in Deutschland in der Literatur, die sich ernsthaft mit Mediation befasse, besonders betont werde, dass der Mediator sich nicht zur Sache äußere. Insofern sehe er einen Unterschied zum Erörterungsgespräch, das vom fachkundigen Richter geführt werde. Kritisch hinterfragt er den Sinn des Auslotens atmosphärischer Interessenlagen, wenn sich der Mediator im Übrigen aber neutral zurückhalte. Er zweifle, ob dies im Steuerrechtsstreit oder Finanzgerichtsprozess weiterführend sei und räumt ein, insofern ggf. vorurteilsbelastet zu sein. Konkret fragt er nach der Praxis im Ausland. Er gibt ein Beispiel, bei dem nach einer Betriebsprüfung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem/Steuerberater ein sehr angespanntes Klima herrsche. *Prof. Seer* hinterfragt kritisch, ob ein gerufener Mediator in diesem Fall nicht mehr tue, als nur Interessen auszuloten, ob dieser sich konkret in den streitigen Steuerrechtsfall eingearbeitet habe, ob dieser wirklich neutral sei und mit Abstand zum Fall agieren könne. *Frau Hölzer* weist darauf hin, dass viele Varianten dort denkbar seien. Zunächst stellt sie aber klar, dass die Mediation nicht zwischen Finanzverwaltung und Steuerberater, sondern dem Steuerpflichtigen selbst (als Partei) stattfinden müsse. Sie nennt sodann die Möglichkeit, dass der Mediator die Mediation ohne Aktenkenntnis beginne und sich den Sachverhalt von den Parteien schildern lasse. Durch geschickte Verhandlungsführung könnten darüber Konfliktlösungen herbeigeführt werden .

Prof. Seer will mehr darüber erfahren, wie dies im Nachbarland, den Niederlanden, konkret funktioniere. *Frau Hölzer* hält den Blick in die Niederlande, die USA und Australien für sehr interessant, zumal diese Staaten über ein hoch entwickeltes Steuersystem und eine differenzierte Gerichtsbarkeit ebenso wie Deutschland verfügten. Der genaue Verfahrensablauf werde von den Beteiligten typischerweise vor Beginn der Mediation in einem Verhandlungsvertrag niedergelegt. Daher seien die Abläufe in den einzelnen Fällen individuell verschieden und es gebe keine einheitliche Verfahrensordnung. So gebe es z.B. auch die Möglichkeit einer Kurzzeitmediation, bei der der Mediator aktenkundig sei.

Frau Hölzer gibt nun einen Überblick über die Mediation in Australien und verweist auf interessante Literatur⁹. In Australien sei die gerichtsnahe Mediation etablierter.

In den USA¹⁰ gebe es die „Post Appeals Mediation“ Program vom Office of Appeals des IRS, das eine lange Tradition in steuerrechtlicher Mediation habe.

Frau Hölzer verweist auch auf die zahlreiche Staaten umfassende Studie von Ernst & Young, „Tax dispute resolution, a new chapter emerges“, aus dem Jahr 2010.

Der internationale Vergleich zeige, dass die nationalen Vorbehalte gegen das Funktionieren der Mediation im Steuerrecht größtenteils unbegründet seien. Insbesondere Staaten wie die Niederlande seien beim Export ihrer erfolgreichen Mediationsstrategie im Steuerrecht engagiert. *Prof. Seer* stellt die Vorreiterrolle insb. der Niederlande, aber auch der USA und Australiens im modernen Steuerverwaltungsverfahren heraus, etwa bei der sog. „Realtime Audit“, dem von der OECD propagierten sog. „Enhanced Relationship“ und dem sog. „Horizontal Monitoring“ in den Niederlanden. Es überrasche ihn daher wenig, dass *Frau Hölzer* als Referenzbeispiele der gelebten Mediation im Steuerrecht eben diese Länder genannt habe.

Frau Hölzer ergänzt auch Frankreich in der Liste der Länder, die Mediation im Steuerrecht praktizieren. Mit den angeführten Beispielen sieht *Frau Hölzer* den Einwand, die Mediation im Steuerrecht sei ein nationaler Alleingang, als widerlegt an.

- Als weiteren Einwand nennt *Frau Hölzer* die Privatisierung des Rechtsschutzes. Dieser Einwand werde mit der Begründung erhoben, dass bei im Hinterzimmer verhandelter Einigung durch fehlende gerichtliche Auseinandersetzung die notwendige Rechtsfortbildung im komplizierten Steuerrecht fehle. Hiergegen führt *Frau Hölzer* statistische Zahlen¹¹ aus dem Steuerstreitverfahren an. Abgesehen von der Mediation würden auch andere Verabredungen im Verborgenen getätigt, etwa bei nicht dokumentierten Absprachen bei Betriebsprüfungen. Bereits jetzt gebe es eine hohe Zahl von außergerichtlichen Erledigungen. Die 5 Mio. Einsprüche würden zu 71% durch Abhilfen und zu 18% durch Rücknahmen erledigt. Nur in 11% der Fälle ergehe eine Einspruchsentscheidung. Geklagt werde dagegen lediglich in 10% der Einspruchsentscheidungen. Diese ca. 56.000 Klagen würden zu 68% durch Rücknahme oder außergerichtliche Einigung erledigt und nur in 18% durch Urteil. Bei ca. 9.000 Urteilen

⁹ Jone/Maples, 22.2.2012, Mediation as an alternative Option in Australia's Tax dispute resolution Procedures; www.law.ato.gov.au.

¹⁰ www.irs.gov.

¹¹ Dazu verweist sie auf www.destatis.de.

würde anschließend in etwa 37% ein Verfahren vor dem BFH geführt. Davon würden wiederum verbleibende 25% (ca. 800) zu Revisionsentscheidungen führen. Es sei zu beachten, dass gerade einmal ca. 2% der Klageverfahren grundsätzliche Bedeutung hätten, es sich im Übrigen um Einzelfälle handle. Kritisch hinterfragt *Frau Hölzer*, ob alle diese Einzelfälle überhaupt vor Gericht gehören würden. Für diese Kritik bekommt sie Zustimmung aus dem *Publikum* und von *Prof. Seer*.

- Wichtig sei die Kritik der mangelnden Beachtung des Gesetzmäßigkeits-/Legalitätsprinzips. Das Dogma von der „einzig richtigen Entscheidung“ teilt *Frau Hölzer* nicht, es gebe allerdings bindende letztinstanzliche Entscheidung bzw die Entscheidung des Gesetzgebers/Bundesverfassungsgerichts. Oft gebe es einen Schätzungsrahmen und Beurteilungs-/Bewertungsspielraum. Wo ein solcher Verhandlungsrahmen existiere, könne die Mediation angewendet werden. Exemplarisch¹² nennt *Frau Hölzer* geeignete Fälle für eine Mediation im Streitverfahren: Verständigungen über den Sachverhalt, über die mit dem Sachverhalt untrennbar verknüpfte materielle Rechtslage, über die Durchführung des Verfahrens, über eine Billigkeitsmaßnahme, über die Tilgung von Steueransprüchen, über den in Anspruch zu nehmenden Haftungsschuldner, Verständigungen mit Bezug zu Strafverfahren, mit Zukunftsbezug. Auf die Frage aus dem *Publikum*, wie eine Verständigung über die materielle Rechtslage möglich sein solle, ergänzt *Prof. Seer*, dass dies der Fall sei, wenn sich Sachverhalt und materielle Rechtslage nicht sauber trennen lassen würden, etwa bei Verrechnungspreisen. Auf das Institut der tatsächlichen Verständigung wird verwiesen, in dessen Rahmen sich im Verhandlungsweg der Steuerpflichtige und die Finanzbehörde über die sachliche und damit verknüpfte rechtliche Behandlung eines Konfliktes einigen.¹³

Prof. Seer merkt an, dass die Gesetzmäßigkeit den Spielraum, eine Skala vorgebe. Der Bewertung etwa sei die Unsicherheit immanent. Dies bedeute jedoch nicht, dass diese nicht justiziabel sei, im Gegenteil. Das Finanzgericht könne diese als Tatsacheninstanz überprüfen. Dort sei Verhandlung möglich. Der BFH hingegen befasse sich nur mit Rechtsfragen. *Prof. Seer* äußert Unverständnis für die Kritik, bei Betriebsprüfungen würde wie auf einem Basar gefeilscht. Er gibt zu bedenken, dass auch der Gesetzgeber die Auseinandersetzung der Beteiligten wünsche, was sich in der Kodifizierung etwa der Schlussbesprechung und des Erörterungstermins zeige. Er halte eine Dämonisierung der Problematik für sinnlos, denn man müsse die Gefahren erkennen, aber auch eingestehen, dass diese auch ohne die Mediation existieren würden.

¹² Für weitere Möglichkeiten der Verständigung im Streitverfahren verweist sie auf: Seer, Verständigungen im Streitverfahren, 1996.

¹³ Hölzer, ZKM 2012, 119.

Frau Hölzer betont, dass auch die Finanzverwaltung über Art. 20 III GG an das Gesetzmäßigkeitsprinzip gebunden sei und meint, durch das strukturierte Mediationsverfahren könne mehr Transparenz in das Steuerstreitverfahren gebracht werden. *Aus dem Publikum* wird ergänzt, dass auch der Rechtsanwalt als Organ der Rechtspflege gebunden sei. Daraufhin wird mit dem *Publikum* das Problem diskutiert, dass die Finanzverwaltung sich ggf. nicht immer an Art. 20 III GG halte. *Aus dem Publikum* wird die niederländische Praxis des Einsatzes eines als nicht neutral kritisierten Mediators aus dem Lager einer Streitpartei als interessant angesehen. *Frau Hölzer* erklärt die Akzeptanz der niederländischen Steuerbeamten-Mediatoren durch die Steuerpflichtigen mit einem von Deutschland verschiedenen Verhältnis zwischen Steuerbürger und niederländischer Finanzverwaltung. Dies sei eine Frage der Tax Compliance und Steuergerechtigkeit. Sie merkt an, dass die außergerichtliche Mediation in Deutschland schon daran scheitern könne, dass sich die Parteien nicht auf einen Mediator einigen könnten. Die Finanzverwaltung akzeptiere höchstwahrscheinlich keinen Fachanwalt für Steuerrecht oder Steuerberater als Mediator, während der Steuerpflichtige Mediatoren aus der Finanzverwaltung ablehne. *Prof. Seer* berichtet, dass er selbst einmal als Mediator bzgl. einer Gemeinnützigkeitsfrage angefragt wurde, dann aber als nicht verwaltungsnah genug abgelehnt worden sei. Die Finanzverwaltung sei bisweilen extrem zurückhaltend gewesen, die hoheitliche Perspektive aufzugeben. *Prof. Seer* hofft, dass dies sich nun gebessert habe.

4.2 Geeignete Fälle der Mediation im Steuerstreitverfahren

Frau Hölzer stellt eine Checkliste¹⁴ für den Steuerpflichtigen vor, anhand derer er die Geeignetheit des Streitfalls für eine Mediation überprüfen könne:

- *Ich habe das Gefühl, dass der Streit immer mehr eskaliert und wir ohne Vermittlung von außen nicht mehr zu einer Lösung kommen werden.*
 - *Ich brauche kein (grundsätzliches)Urteil des Gerichts.*
 - *Der Streit besteht schon seit geraumer Zeit.*
 - *Ich brauche eine schnelle und effiziente Beilegung des Streitfalls.*
- Hierzu merkt *Frau Hölzer* an, dass der Güterichter ihrer Meinung nach am besten in einem frühen Verfahrensstadium tätig werden sollte.
- *Ich sehe durchaus Möglichkeiten für eine zufrieden stellende Lösung.*
 - *Ich sehe es so, dass nicht alle Aspekte der Angelegenheit in ausreichendem Maße zur Sprache gekommen sind.*
 - *Ich bin an einer auf mich abgestimmten Lösung interessiert, auf die ich selbst Einfluss habe.*
 - *Mediation kann in meinem Fall möglicherweise erhebliche (Gerichts)kosten sparen.*

¹⁴

Eine solche Checkliste sei auf der Internetseite der niederländischen Finanzverwaltung zu finden: http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentde/standaard_functies/privatpersonen/kontakt/nicht_einverstanden_mit_unsl/mediation/checkliste_mediation.

- *Die Kommunikation mit der anderen Partei ist gestört.*
- *Ich möchte gerne zu einer Lösung kommen, die auch für sich in Zukunft ergebende Situationen brauchbar ist.*
- *Ich denke, dass durch Mediation auch andere Streitpunkte, die ich mit der Gegenpartei habe, beigelegt werden können.*
- *Auch in Zukunft werde ich regelmäßig Kontakt mit der anderen Partei haben, darum ist ein gutes Verhältnis für mich wichtig.*
- *Es wurde noch kein Vermittlungsversuch unternommen.*

4.3 Außergerichtliche und gerichtliche Mediation im Steuerstreitverfahren

Bei der Mediation im Steuerstreitverfahren sei zwischen dem außergerichtlichen Verfahren mit Mediator gem. Mediationsgesetz und dem gerichtlichen Verfahren zu unterscheiden; zudem gebe es die integrierte Mediation. Beim gerichtlichen Verfahren gebe es zwei Möglichkeiten: Es bestehe gem. § 155 FGO iVm § 278a ZPO die Möglichkeit des Verweises an einen außergerichtlichen Mediator und gem. § 155 FGO iVm §§ 278 Abs. 5 ZPO die Möglichkeit des gerichtlichen Verfahrens mit einem Güterichter. Die integrierte Mediation habe es schon früher gegeben. Hierunter sei die Anwendung von Kommunikationstechniken, die für das Mediationsverfahren typisch sind, und ein strukturiertes Verhandeln durch den entscheidungsbefugten Richter zu verstehen. Sie stelle keine Mediation im eigentlichen Sinne dar. Der Erwartungshorizont der Parteien sei gegenüber dem entscheidungsbefugten Richter nämlich anders, da eine Konfliktlösung durch den Richter erwartet würde.

4.4 Mediation vor Klageerhebung gem. MediationsG

Im außergerichtlichen Verfahren sei eine Mediation gem. MediationsG denkbar, so Frau Hölzer, und zwar mit der Veranlagungsstelle, der Rechtsbehelfsstelle, der Betriebsprüfungsstelle oder der Erhebungsstelle. Schwierig sei die Frage zu beantworten, wer als Mediator in Frage komme. Zudem stelle die mangelnde sofortige Vollstreckbarkeit der Verständigung nach Meinung von *Frau Hölzer* ein Problem dar. *Prof. Seer* sieht darin kein Problem, da bei einer Verständigung zumindest eine Teilabhilfe durch die Finanzbehörde erfolge und der Teilabhilfebescheid vollstreckbar sei.

Auch sei die Frage zu erörtern, so Frau Hölzer, wer die Kosten der Mediation zu tragen habe. Denn im Gerichtsprozess würde der Güterichter kostenlos gestellt, während die außergerichtliche Mediation Kosten verursache. Auch *Prof. Seer* befürchtet, dass darunter die Praxistauglichkeit der außergerichtlichen Mediation leiden könne. *Frau Hölzer* hält es für überlegenswert, einen Mediator aus der Finanzverwaltung entsprechend dem niederländischen Modell vorzuschlagen und abzuwarten, ob dieser vom Steuerpflichtigen akzeptiert werde.

Frau Hölzer verweist darauf, dass in einigen Landesfinanzverwaltungen intern der Hinweis gegeben werde, dass Mediationsvorschläge mit Hinweis auf die Möglichkeit eines Erörterungstermins gem. § 364a AO abzulehnen seien. Leider verkenne die Verwaltung damit die Vorteile der Mediation, bei der ein unbeteiligter nicht entscheidungsbefugter neutraler Dritter, so *Frau Hölzer*, die Verhandlung leite. Außerdem würden außergerichtliche Erörterungstermine kaum durchgeführt. Dies beruhe unter anderem auf der hohen Arbeitsbelastung der Rechtsbehelfsstellen. *Prof. Seer* schlägt eine Disziplinierung durch die Finanzgerichte vor, indem diese Verweigerung eines Erörterungstermins gemäß § 364a AO bei der Kostenentscheidung berücksichtigen. *Frau Hölzer* räumt ein, dass die ermessenswidrige Ablehnung eines Antrags auf Erörterungstermin gem. § 364a AO kostenrechtliche Konsequenzen haben könne. Aus dem *Publikum* wird eingeworfen, dass in der Praxis Anträge gem. § 364a AO selten seien, dann aber ein Erörterungstermin auch regelmäßig durchgeführt werde. Von anderer Seite aus dem *Publikum* kommt der Hinweis, dass Erörterungstermine mit der Rechtsbehelfsstelle obsolet würden, wenn bereits vor dem Einspruchsverfahren intensive Gespräche keinen Erfolg gebracht hätten, aber ggf. mit den Oberfinanzdirektionen etc. sinnvoll seien. *Prof. Seer* gibt zu bedenken, dass das Einschalten der Oberfinanzdirektionen oder des Finanzministeriums in anderen als Großfällen unrealistisch sei. Er gibt ein Beispiel aus der Schnittstelle zwischen Betriebsprüfungs- und Rechtsbehelfsstelle, bei dem es durch die Betriebsprüfung zu einer Hinzuschätzung bei einem Gastwirt gekommen sei. Er fragt, ob bei dem häufig praktizierten „Liegenlassen“ des Falls durch die Rechtsbehelfsstelle noch nach Monaten die Schätzung kraft Untersuchungsgrundsatz nachvollzogen werden könne, oder der Rechtsbehelfsstellenbearbeiter nicht auf die Hilfe des Betriebsprüfers angewiesen sei. *Prof. Seer* interessiert die Frage der Hilfsbereitschaft des Betriebsprüfers, wenn dessen Position, die er zuvor in der Schlussbesprechung vertreten habe, nun durch die Rechtsbehelfsstelle aufgegeben zu werden drohe. Er sehe ein Problem auch darin, dass Rechtsbehelfsstelle und Amtsbetriebsprüfung in einem Haus seien. In einem solchen Fall halte er einen Erörterungstermin jedenfalls für sinnvoll. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass die Praxis des „Liegenlassens“ eines Falls sinnvoll sein könne, um erhitzte Gemüter abzukühlen. *Frau Hölzer* weist auf unkooperative Steuerpflichtige hin, die erst vor Gericht umfassend aussagen würden und verweist auf die unstreitige Vorfilterfunktion der hohen Zahl von Abhilfen im Einspruchsverfahren.

4.5 Gerichtliches Verfahren mit außergerichtlichem Mediator gem. § 155 AO i.V.m. § 278a ZPO

Frau Hölzer erklärt, dass § 155 AO auf die §§ 278 Abs. 5 und 278a ZPO verweisen. In § 278a ZPO werde die Möglichkeit gegeben „eine Mediation oder ein anderes Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung“ durch das Gericht vorzuschlagen. Sofern sich die Parteien zur Durchführung einer/s solchen entscheiden, könne das Gericht das Ruhen des Verfahrens anordnen. Beim gerichtlichen Verfahren mit außergerichtlichem Mediator würden jedoch dieselben

Probleme auftauchen, die sich auch schon im Verfahren der Mediation vor Klageerhebung gezeigt hätten. Wer als Mediator in Frage komme, ob eine sofortige Vollstreckbarkeit der Verständigung gegeben sei, dass zusätzliche Kosten sowie eine Zeitverzögerung durch die Mediation entstünden, seien potentielle Hindernisse.

Gerichtliches Verfahren mit Güterichter gem. § 155 AO i.V.m. § 278 Abs. 5 ZPO

Die Möglichkeit der Güteverhandlung im Finanzgerichtsprozess sei in § 155 FGO i.V.m. § 278 Abs. 5 ZPO kodifiziert: Zum Zweck der Güteverhandlung könne das Gericht die Parteien vor einen dafür bestimmten und nicht entscheidungsbefugten Richter (Güterichter) verweisen, wobei der Güterichter alle Methoden der Konfliktbeilegung einschließlich der Mediation einsetzen könne. Die diskutierte Beschränkung auf die Mediation als Konfliktlösungsmethode im Güterichterverfahren lehnt *Frau Hölzer* im Hinblick auf den eindeutig weiteren Wortlaut des §§ 278 Abs. 5 ZPO ab. Der zuständige Güterichter ergebe sich aus dem Geschäftsverteilungsplan, den das Präsidium des Finanzgerichts beschließe. Die nötige Qualifikation des Güterichters könne durch eine Schulung bei der Justizakademie erlangt werden. Der Ablauf des Güteverfahrens beginne mit einem Verweisungs- und Ruhendbeschluss des streitentscheidenden Senats in geeigneten Fällen, nach Anregung des Senats nach Rücksprache mit dem Güterichter oder auf Anregung der Beteiligten. Eine Annahmepflicht des Güterichters bestehe, sofern ein Verweisungs- und Ruhendbeschluss ergangen sei. Der Güterichter könne dann erwägen, ob er die Akten hinzuziehe. Dies werde er wurde mit den Beteiligten besprechen. Auch bespreche er mit den Beteiligten den Verfahrensablauf und welche Konfliktbeilegungsmethode, etwa die Mediation, ausgewählt werde. Es sei auch möglich, dass der Güterichter sich zu den Verfahrensaussichten äußere, also anders als ein Mediator, auch ohne Zustimmung der Beteiligten Rechtsrat gebe. Ein Problem mit dem Rechtsdienstleistungsgesetz bestehe für den Güterichter nicht. Auf Nachfrage bestätigt *Frau Hölzer*, dass der Güterichter in der Wahl der Konfliktlösungsmethode im Einverständnis mit den Beteiligten völlig frei sei. Zudem weist sie auf den großen Vorteil des Güterichterverfahrens hin, nämlich dass keine zusätzlichen Gerichtskosten anfallen würden. Der Güterichter könne auch streitentscheidend vorbereitend eingesetzt werden, etwa um Teilabhilfen zu erzielen, bevor das Verfahren - soweit unerledigt- an den streitentscheidenden Senat zurückverwiesen werden könne. In der Praxis bleibe abzuwarten, ob das Güterichterverfahren sich etabliere. Zur statistischen Aufbereitungsmöglichkeit zwecks Evaluierung der Wirksamkeit des Gesetzes werde ein bereits großer Aufwand betrieben, unter anderem würden spezielle Aktenzeichen für das Güterichterverfahren vergeben.

Bei Auswahl der Mediation als Konfliktbeilegungsmethode stelle sich die Frage der Vertraulichkeit und ob § 84 Abs. 1 FGO iVm § 102 AO oder § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO gelte. Bei der Mediation sei die Frage der Protokollführung gem. § 94 FGO iVm § 159 Abs. 2 S. 2 ZPO, ab-

weichend vom Erörterungstermin, Verhandlungssache und könne durch die Parteien frei bestimmt werden. Bei gescheiterter Mediation und Zurückverweisung an den streitentscheidenden Senat, würde es wohl keinen Konsens der Parteien über die Weiterleitung eines ggf. über die Mediation geführten Protokolls an die entscheidungsbefugten Richter geben. Es könne auch eine Mediationsakte geführt werden, die aber im Nachhinein vernichtet werden solle. Auch die Ladung des Güterichters als Zeuge im nach gescheiterter Güteverhandlung geführten Finanzgerichtsprozess solle, da § 102 AO den Güterichter nicht nenne, durch eine Verweigerung einer Aussageerlaubnis durch den Dienstherrn verhindert werden. Vom *Publikum* wird die Geheimhaltung der Inhalte einer gescheiterten Mediation begrüßt, da eine Verhandlungsbereitschaft die eigene Rechtsposition ggf. aufgeweicht haben könne, was im anschließenden Prozess ggf. negative Folgen haben könne. *Prof. Seer* hinterfragt kritisch, ob die Güterichter tatsächlich verschwiegen seien, oder nicht doch der Versuchung unterliegen könnten, mit den entscheidungsbefugten Richtern „unter Kollegen“, etwa in der Kantine, zu reden. Dann bliebe es bzgl. der Geheimhaltung bei einem frommen Wunsch. *Frau Hölzer* besteht auf der Geheimhaltung in der Praxis und verweist darauf, dass es Mediatoren untereinander gerichtsbarkeitsübergreifend gestattet sei, im Wege kollegialer Beratung über die Fälle zu reden, auch gebe es die sog. Intervention/Supervision, damit werde dem menschlichen Mitteilungsbedürfnis hinreichend nachgekommen. *Frau Hölzer* betont die Wichtigkeit der Wahrung der Vertraulichkeit. Bzgl. der beteiligten Finanzbeamten müsse allerdings stets präsent sein, dass die die Mediationsinhalte in die Finanzverwaltung hinein berichten würden. Allerdings gelte ja das Steuergeheimnis.

Prof. Seer bittet, die Vorteile des Güterichterverfahrens mit den weiten Spielräumen gegenüber dem Erörterungstermin zusammenfassend herauszustellen.

- *Frau Hölzer* nennt die Möglichkeit des Güterichters offiziell mit den Parteien vertrauliche Einzelgespräche (sog. „Caucus“) zu führen, was das Vertrauen stärke.
- Zudem könne der Güterichter formlos im Einverständnis mit den Beteiligten Dritte hinzuziehen.
- Auch müsse nicht Beweis erhoben werden, sondern ein mitgebrachter Sachverständiger, der von beiden Parteien akzeptiert werde, reiche aus.
- Eine Bereinigung komplexer periodenübergreifender Sachverhalte sei auch jenseits des Streitgegenstands möglich.
- Einigungen könnten auch jenseits des Festsetzungsverfahrens, etwa für das Erhebungsverfahren, getroffen werden, z.B. Stundungsabreden.
- Aus dem *Publikum* wird eingeworfen, dass auch das aus den Gehaltsverhandlungen amerikanischer Baseballteams stammende sog. „best-offer“-Verfahren eingesetzt werden könne, bei dem jede Seite ein Angebot (Minimal- oder Maximalposition) abgebe und ein (Schieds-

Der Richter das bessere der beiden Angebote zu 100% gewinnen lasse. Der (Schieds-)richter treffe damit eine „winner takes it all“-Entscheidung. *Frau Hölzer* verweist auf das von ihr bereits erwähnte „Last Offer“-Schiedsverfahren und führt ergänzend das sog. „high-low“-Verfahren, bei dem durch die Parteien ein Beurteilungsrahmen vorgeben werde, innerhalb dessen Bandbreite der Güterichter eine eigene Entscheidung treffe.

- Als weiteren Vorteil des Güterichterverfahrens nennt sie, dass der Güterichter nicht auf Erledigung fixiert sei, da es für die Güteverhandlung keinen Statistikpunkt gebe. Die Beteiligten könnten sich auch nicht sicher sein, dass nach Scheitern der Mediation von dem streitentscheidenden Senat die Rechtsauffassungen des Güterichters geteilt würden. Als Partei könne man daher offener agieren und müsse nicht auf die Rechtsauffassung des Güterichters spekulieren.

Auf Nachfrage von *Prof. Seer* stellt *Frau Hölzer* klar, dass der Geschäftsverteilungsplan zwar einen zuständigen Güterichter vorsehe, sich die Parteien aber auch auf einen anderen Güterichter einigen könnten, sofern das Gericht über mehrere Güterichter verfüge.

Prof. Seer resümiert, dass er das Mediationsverfahren und die Güteverhandlung nicht als Alternativkonzept begreife, das das Institut des Erörterungstermins obsolet werden lasse. Es sei zu begrüßen, dass das Mediationsverfahren und die Güteverhandlung auch den Finanzgerichtsprozess als weitere Varianten bereichern würden. Er erhoffe sich, in den kommenden Jahren neue Erkenntnisse aus der Praxis zu gewinnen, um die Verfahren zu evaluieren. Er könne sich vorstellen, dass damit eine Fortentwicklung des bisweilen eher statischen Prozessrechts in Gang gesetzt worden sei und schließt die Veranstaltung mit einem Dank an die Referentin.