



Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Frau Dr. Birgit Reinemund MdB  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Rechts- und Staats-  
wissenschaftliche Fa-  
kultät

Lehrstuhl für Strafrecht -  
insbesondere Wirtschafts-  
und Steuerstrafrecht

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks

Telefon: +49 3834 86-2120  
Telefax: +49 3834 86-2113  
joecks@uni-greifswald.de

Anhörung am 24. September 2012

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

gerne wäre ich der Einladung gefolgt und hätte an der Anhörung in Sachen Steuerabkommen Deutschland-Schweiz teilgenommen. Leider ist dies nicht möglich, da ich zur selben Zeit eine Podiumsdiskussion im Rahmen einer Veranstaltung der Justizbehörde Hamburg und der Bucerius Law School leite. Immerhin will ich die Gelegenheit nutzen, zu dem geplanten Regelungswerk aus rechtswissenschaftlicher – hier: verfassungsrechtlicher – Sicht Stellung zu nehmen.

**I.**

Die verfassungsrechtlichen Bedenken ähneln denen, die gegen die Amnestien in 1989 und 2004/2005 erhoben wurden. Es werden steuerunehrliche Bürger besser behandelt als steuerehrliche Bürger.<sup>1</sup> Ein Verfassungsverstoß liegt hierin noch nicht, wenn dem Gesetzgeber keine vergleichbaren Regelungsalternativen zur Verfügung stehen. So mögen im Inland verstärkte Kontrollen bzw. Mitteilungssysteme helfen. Ermittlungen im Ausland stehen aber die Souveränität des fremden Staates und dessen partielle Nichtkooperation entgegen. Ohne Mitwirkung des ausländischen Staates ist dem Fiskus eine Verifikation von Angaben seiner Steuerpflichtigen nicht möglich.

---

<sup>1</sup> Vgl. schon Joecks/Randt, Steueramnestie 2004/2005, Rn. 50.

Daher liegt folgende Argumentation nahe: Der Staat hat zwar gegen die Steuerbürger, die in Deutschland ansässig sind und in der Schweiz Einkünfte erzielen, Forderungen in Milliardenhöhe, diese sind aber bei wirtschaftlicher Betrachtung nichts bzw. wenig wert.<sup>2</sup> Der mit dem Steuerabkommen wahlweise verbundene „Nachlass“ führt dazu, dass jedenfalls ein Teil der dem Staate zustehenden Beträge kassenmäßig vereinnahmt werden kann.<sup>3</sup>

Ob dieser Zweck das Mittel heiligt, ist aber überaus fraglich. Im Hinblick auf den Besteuerungsverzicht für Altjahre waren auch gegen das StrBEG 1988 und die Amnestie 2004/2005 Bedenken erhoben worden.<sup>4</sup>

## II.

1. Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG begründet ein Recht auf Gleichbehandlung, aus dem ein Abwehrrecht gegenüber einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung resultiert.<sup>5</sup> Wann eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung vorliegt, ist zweifelhaft.<sup>6</sup> Teilweise wird gesagt, man müsse „Gleiches gleich, Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden“ behandeln,<sup>7</sup> nach der so genannten „neuen Formel“ ist das Gleichheitsgebot verletzt, „wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“.<sup>8</sup>

Beide Formeln unterscheiden sich kaum. Während bei der ersten jeder sachliche Grund zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung ausreichen soll, verlangt die zweite Formel eine Art Verhältnismäßigkeitsprüfung.<sup>9</sup> Insbesondere bei gravierenden Eingriffen ist es damit nötig, den legitimen Zweck, die Geeignetheit und Erforderlichkeit sowie ein an-

---

<sup>2</sup> Vgl. Joecks DStR 2003, 1417, 1418; Schünemann StVj 1989, 18 ff.

<sup>3</sup> Siehe schon Joecks/Randt Rn. 73.

<sup>4</sup> Vgl. etwa Birk NJW 1989, 1072, 1074, der eine Verfassungswidrigkeit der Regelung deshalb bejaht, weil gleichzeitig der bis dahin existierende Bankenerlass als § 30 a AO zum formellen Gesetz erhoben wurde; vgl. auch Steinert DStZ 1989, 141; Joecks/Randt Rn. 69.

<sup>5</sup> Heun in Dreier, Art. 3 GG, Rdn. 15.

<sup>6</sup> Vgl. Joecks/Randt Rn. 70.

<sup>7</sup> BVerfGE 3, 58, 135 f; BVerfGE 42, 64, 72.

<sup>8</sup> BVerfGE 55, 72, 88; BVerfGE 60, 123, 133 f; BVerfGE 74, 9, 24.

<sup>9</sup> Heun in Dreier, Art. 3 GG, Rdn. 19.

gemessenes Zweck-Mittel-Verhältnis zu untersuchen.<sup>10</sup> Allerdings ist dem Gesetzgeber ein weiter Beurteilungsspielraum eingeräumt.<sup>11</sup>

2. Vor diesem Hintergrund ergibt sich zunächst folgender Befund:<sup>12</sup> Zweifellos darf im Hinblick auf Art. 3 GG Anknüpfungspunkt für die Differenzierung nicht das steuerehrliche oder steuerunehrliche Verhalten als solches sein, weil sonst strafbares Tun „prämiert“ würde.<sup>13</sup> Kriterium mag aber sein, ob der Staat überhaupt die Möglichkeit hat, die bestehenden Gesetze zu vollziehen,<sup>14</sup> ob ihm also eine „verteilungsgerechte Regelungsalternative“<sup>15</sup> zur Verfügung steht. Dies ist nicht der Fall.<sup>16</sup> Der Staat ist – bezogen auf Auslandsvermögen – dazu rechtlich nicht in der Lage.<sup>17</sup>

Ob dies allerdings ausreicht, um einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz verneinen zu können, ist zweifelhaft. Bereits im Zusammenhang mit der Ende der 80er Jahre des letzten Jahrhunderts durchgeführten Zinssteueramnestie war in der Literatur überwiegend schon aus dem Steuerverzicht gefolgert worden, dass der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt sei, weil im Ergebnis die Gesetzestreuern krass benachteiligt würden, während den Steuerhinterziehern der Lohn ihres Vergehens bleibe.<sup>18</sup> Die seinerzeitigen Bedenken mögen begründet gewesen sein, da der Gesetzgeber nicht nur einen sehr deutlichen „Nachlass“ auf die normale Steuerlast einräumte, sondern überdies durch die Kodifikation des Bankenerlasses in § 30 a AO den Bereich der Kapitaleinkünfte vor dem Einblick der Finanzverwaltung abschirmte.

Im Zusammenhang mit dem Steueramnestiegesetz 2004/2005 war dies gerade nicht (mehr) der Fall.<sup>19</sup> Wer in den Genuss von ‚Abläss‘ und ‚Nachläss‘ kommen wollte, war in der Zukunft als Steuerpflichtiger mit den nacherklärten Einkunftsquellen bekannt.<sup>20</sup>

---

<sup>10</sup> Pieroth/Schlink, Grundrechte, Rdn. 440.

<sup>11</sup> Pieroth/Schlink, Grundrechte, Rdn. 444.

<sup>12</sup> Joecks/Randt Rn. 72.

<sup>13</sup> Vgl. FG Münster NJW 1989, 1111, 1112 mit Anmerkung Felix FR 1989, 77.

<sup>14</sup> Vgl. Birk NJW 1989, 1073, 1075.

<sup>15</sup> Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983, S. 241.

<sup>16</sup> Vgl. Joecks/Randt Rn. 72.

<sup>17</sup> Joecks DStR 2003, 1417, 1418.

<sup>18</sup> Arndt NVwZ 1988, 787, 793; ähnlich Tipke StuW 1988, 262, 279 f.; Kübler DStZ 1988, 400, meinte, die steuerehrlichen Bürger müssten sich „verschaukelt“ vorkommen.

<sup>19</sup> Joecks/Randt Rn. 74.

<sup>20</sup> Insofern war im Gesetzgebungsverfahren „nachgebessert“ und vorgesehen worden, dass die Strafbefreienden Erklärungen für zukünftige Besteuerungszeiträume verwendet werden dürfen; Joecks/Randt Rn. 545.

Demgegenüber fällt die vorgesehene Regelung im Abkommen in alte Zeiten zurück: Die künftige Besteuerung ist nicht gesichert.

3. Es werden aber nicht nur steuerunehrliche Bürger besser gestellt als steuerehrliche Bürger, sondern es werden Steuerhinterzieher unterschiedlich behandelt. Während jemand, der sein Schwarzgeld nach Luxemburg gebracht hat, den Weg über § 371 AO gehen muss und damit sämtliche Fehler der Vergangenheit für alle noch nicht verjährten Jahre berichtigen muss,<sup>21</sup> kommen andere in den Genuss der Straffreiheit schon durch eine Einmalzahlung, die in der Regel günstiger ausfallen wird als die von Rechts wegen vorgegebene Besteuerung oder aber zu einer strafbefreienden Wirkung einer „vereinfachten“ Selbstanzeige.

Zwar erhöht sich die Steuerbelastung bei der Nachversteuerung von Vermögen, zudem wird eine Regelung zur pauschalen Besteuerung von Erbschaften vorgesehen.<sup>22</sup> Das geplante Abkommen verstößt aber auch in der Fassung des Protokolls aus dem April 2012 in bestimmten Teilen gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Zwar steht es dem Souverän, dem Gesetzgeber, frei, für die Vergangenheit auf Strafansprüche und Steueransprüche zu verzichten. Die damit verbundene Schlechterstellung ehrlicher Steuerzahler im Hinblick auf die Steueransprüche und bereits bestrafter Steuerhinterzieher im Hinblick auf die Strafe ist aber von Verfassungs wegen nur zu rechtfertigen, wenn mit einer solchen Quasi-Amnestie ein Schlussstrich unter die Vergangenheit gezogen und ein Neuanfang gewagt wird.

Da die Erfassung zu einem bestimmten Stichtag vorgenommen wird, ist nicht sichergestellt, dass durch das Abkommen begünstigte Personen künftig auch nur in pseudonymisierter Form durch Erhebung einer Abzugsteuer in der Schweiz zum deutschen Steueraufkommen beitragen. Wer sein Kapital bereits nach Singapur verbracht hat, unterfällt dem Abkommen nicht mehr. Auch die Änderungen durch das Protokoll vom 5. April 2012, verhindern nicht, dass Steuerpflichtige zwischen dem Stichtag 2 (31.12.2010) und dem Inkrafttreten des Abkommens ihr Kapital in einen Drittstaat verlagern. Da damit die künftige Besteuerung – anders als nach dem Gesetz über die strafbefreiende Erklärung für die Jahre 2004/2005 – nicht sichergestellt ist, verstößt das geplante Abkommen gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

---

<sup>21</sup> Vgl. Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf wistra 2011, 281; Joecks SAM 2011, 128.

<sup>22</sup> Degen, BB 2012, 1453.

Begünstigt werden durch das Abkommen insbesondere die Straftäter, die sich nicht auf das Verschweigen von Kapitaleinkünften beschränkt haben, sondern Schwarzgeld gebildet haben.<sup>23</sup> Die Maximalbelastung von 41 v.H. ist für denjenigen, der Schwarzgelder angelegt hatte, immer noch deutlich attraktiver als eine Nachversteuerung unter Entrichtung von Hinterziehungszinsen.

Bereits im vergangenen Jahr hatte ich zu dem damaligen Stand des Abkommens zwischen Deutschland und der Schweiz Stellung genommen.<sup>24</sup> Der jetzige Stand des Abkommens (Protokoll zur Änderung des am 21. September 2011 in Berlin unterzeichneten Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt) gibt keinen Anlass, meine Auffassung zur Verfassungswidrigkeit des geplanten Abkommens zu revidieren.<sup>25</sup>

### III.

Andere Einwände gegen Amnestierung und steuerlichen „Nachlass“ ergeben sich aus dem Rechtsstaatsprinzip. Bedenken aus dieser Sicht waren auch im Zusammenhang mit der Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 22. September 2003 erhoben worden. So wurde von den Vertretern des Instituts Finanzen und Steuern e. V. in Bonn<sup>26</sup> darauf hingewiesen, dass mit einer Amnestierung die Grenzen zwischen Legislative und Judikative an einem besonders empfindlichen Punkt verschoben werden. Eine weiterhin gültige Norm wird für eine Gruppe von Bürgern suspendiert, daher dürfe so etwas nicht alltäglich geschehen und müsse aus rechtsstaatlichen Gründen auf die rechtspolitische Bewältigung spezifischer Ausnahmesituationen beschränkt bleiben.<sup>27</sup>

Im Wesentlichen Einvernehmen bestand aber auch darüber, dass entscheidend nicht das Ob einer Amnestierung und eines Steuerverzichtes ist, sondern das Wie der weiteren Besteuerung.<sup>28</sup> Manche Einwände gegen die Amnestie 2004/2005 ergaben sich daraus, dass § 13 des Regierungsentwurfes eine Verwendung der Angaben in der strafbefreien-

---

<sup>23</sup> Vgl. Ebner/Ebel/Hartrott BB 2012, 287, 292 a.E..

<sup>24</sup> wistra 2011, 441.

<sup>25</sup> Dies gilt auch für die erheblichen „handwerklichen“ Mängel, die Samson und Wulf akribisch zusammen getragen haben (wistra 2012, 245).

<sup>26</sup> Vgl. auch die IFSt-Schrift Nr. 410, Verfassungsrechtliche Voraussetzungen einer Steueramnestie im Rahmen der Neuordnung der Zinsbesteuerung.

<sup>27</sup> Hierbei wird u. a. verwiesen auf Schünemann StVj 1989, 25; Steinert DStZ 1989, 144.

<sup>28</sup> Insofern war die Amnestierung der Jahre 1987–1990 verfassungsrechtlich unzulässig; vgl. Spies, Amnestiemaßnahmen und deren Verfassungsmäßigkeit in Frankreich und Deutschland, 1990, S. 250 f.

den Erklärung nur zur Durchführung des entsprechenden Gesetzes vorsah, nicht jedoch eine Verwendung für künftige Besteuerungszeiträume. Dies ist aber mit der Gesetz gewordenen Fassung (§ 13 Abs. 1) geändert worden, da die Basisdaten einer strafbefreienden Erklärung der Besteuerung für die Zeiträume ab 2003 zur Verfügung stehen. Es war also nicht mehr der Fall denkbar, dass der Steuerpflichtige Straffreiheit und Steuererlass erlangt, indem er für Altjahre wahrheitsgemäß Kapitaleinkünfte erklärt und für das Jahr 2003 dann wiederum auf Angaben verzichtet und auf den Einwand, er habe doch in den Vorjahren offenbar Kapitaleinkünfte gehabt, von Rechts wegen behaupten darf, dies sei nicht der Fall gewesen, weil die entsprechenden Angaben in der Erklärung insoweit nicht verwertet werden dürfen. Entscheidend ist, dass für die Zukunft eine gleichmäßige Durchsetzung des gesetzlichen Steueranspruches als gesichert(er) angesehen werden kann als bislang. „Die ungleiche Belastung (Bevorzugung der Steuerunehrlichen) für die Vergangenheit ist im Interesse der in Zukunft gleichmäßigen Besteuerung (noch) hinnehmbar.“<sup>29</sup> Diese Einschätzung von Pezzer bei der Anhörung vor – fast taggenau – neun Jahren trifft auf das geplante Abkommen gerade nicht zu: Die gleichmäßige Besteuerung für die Zukunft ist nicht gesichert.

#### IV.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die in Art. 17 des Abkommens vorgesehene Nichtverfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten (BR-Drucks. 254/12 Seite 39: prozessuales Strafverfolgungshindernis) den nämlichen Bedenken ausgesetzt ist. Ein deutscher Bankmitarbeiter, der bei dem Verstecken von Geld in der Schweiz geholfen hat, wird nicht verfolgt, wer nämliches bei Transfers nach Luxemburg getan hat, kann weiter verfolgt werden.

Greifswald, den 12. September 2012



Prof. Dr. Wolfgang Joecks

---

<sup>29</sup> So Pezzer in seiner Stellungnahme für den Finanzausschuss am 22. September 2003, S. 5, und in DStZ 2003, 724, 726.