



Stellungnahme zum Entwurf eines Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes

Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
Montag, 21. Februar 2011

Aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht beschränkt sich meine Stellungnahme auf die Neuregelung der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung (§ 371 AO) bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 3 AO). Sie geht auch auf die Frage nach den rechtlichen Rahmenbedingungen für die Einführung des Fünf-Prozent-Zuschlags ein (vgl. BR-Drs. 851/1/10). **1**

A. Vorverlegung des Ausschlusszeitpunkts

Der Gesetzgeber ist zur Gewährung einer Straffreiheit bei Selbstanzeige verfassungsrechtlich berechtigt, aber nicht verpflichtet. Bei der Ausgestaltung der Bedingungen für die Straffreiheit hat er einen weiten Gestaltungsspielraum. Er kann die Bedingungen für die Straffreiheit auch ändern. Aus verfassungsrechtlicher Sicht begegnet die **Vorverlegung** des letzten für die Strafbefreiung möglichen Zeitpunkts (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO i.d.F. des Koalitionsentwurfs; vgl. auch Ziff. 3 der Änderungsempfehlungen des Bundesrates) daher im Grundsatz keinen Bedenken. Zu beachten sind aber die verfassungsrechtlichen **Rückwirkungsverbote** (dazu unten Rn. 21 ff.). **2**

B. Ausschluss der Teil-Selbstanzeige

Der Ausschluss der Strafbefreiung für den Fall einer ihrerseits unrichtigen oder unvollständigen Selbstanzeige ist verfassungsrechtlich im Grundsatz ebenfalls unbedenklich. **3**

Allerdings müssen die Tatbestände des § 371 Abs. 2 AO – weil sie in der Sache strafbegründenden Charakter haben – den **strengen Bestimmtheitsanforderungen** des Art. 103 Abs. 2 GG entsprechen. Der Koalitionsentwurf stellt darauf ab, ob die Selbstanzeige **4**

„ihrerseits unrichtige oder unvollständige Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 Nummer 1 enthält“ (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO i.d.F. des Koalitionsentwurfs).

Diese Formulierung lässt m.E. trotz des Verweises auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht in allen Punkten hinreichend klar erkennen, was **Maßstab für die Prüfung von Vollständigkeit und Richtigkeit** ist. Die Gesetzesbegründung stellt zwar klar, dass damit ausgeschlossen werden soll, dass „bewusst nur ausgewählte Sachverhalte nacherklärt werden“ (S. 5 des Koalitionsentwurfs). Hier bleiben aber m.E. noch Fragen offen: **5**

- Kommt es auf die konkrete Steuererklärung an (also Beschränkung auf eine Steuerart und einen Veranlagungszeitraum)?
- Oder kommt es auf einen einheitlichen – wenn auch weit verstandenen – Lebenssachverhalt an (also Beschränkung z.B. auf Einkünfte aus Kapitalanlagen, aber keine Erstreckung auf gänzlich andersartige gewerbliche Einkünfte, Arbeitnehmereinkünfte o.ä.)?
- Wenn es auf einen (weit verstandenen) Lebenssachverhalt ankommt: Wie ist er räumlich und zeitlich zugeschnitten?

- 6 Die Entwurfsbegründung legt es nahe, dass es keine räumlichen Beschränkungen (z.B. auf einen bestimmten Quellenstaat) geben soll¹, dass die zeitlichen Grenzen nur durch die Festsetzungsverjährung gezogen werden² und dass sich die Erklärung auf sämtliche Steuerarten beziehen muss³.
- 7 M.E. müssen diese Festlegungen aber Eingang in den eigentlichen Gesetzestext finden. In dem neuen § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO sollte deshalb folgendes klargestellt werden:
- In **räumlicher** Hinsicht darf sich die Erklärung nicht auf einen Quellenstaat beschränken; vielmehr muss der Steuerpflichtige sich über seine weltweit verwirklichten Sachverhalte erklären.
 - In **zeitlicher** Hinsicht gilt nur die Grenze der – erweiterten – Festsetzungsverjährung. Der Steuerpflichtige ist also gehalten, Erklärungen für alle noch nicht der Festsetzungsverjährung unterliegenden Jahre nachzuholen. Nicht eingeschlossen werden dürfen aber die Veranlagungszeiträume, für die die gesetzlich oder behördlich gesetzte Frist zur Abgabe der Erklärung noch nicht abgelaufen ist.
 - In **sachlicher** Hinsicht ist die Erklärung nur dann vollständig, wenn sie sämtliche Lebenssachverhalte (Einnahmen, Umsätze, Vermögensgegenstände, Verkehrsgeschäfte, Verbrauchsvorgänge) des Steuerpflichtigen erfasst. Die Beschränkung auf einen Betrieb, eine Einkunftsart etc. scheidet aus. Auch dies müsste ausdrücklich in § 371 AO niedergelegt werden; der Verweis auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (Anknüpfung an die einzelne Erklärung!) greift m.E. zu kurz.
 - Zu regeln ist außerdem, ob die Selbsterklärung **steuerartübergreifend** formuliert sein muss. Aus Gründen von Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit empfehle ich hier allerdings Zurückhaltung. M.E. muss es für die Straffreiheit z.B. genügen, wenn man **Einkünfte** nacherklärt, ohne zugleich eine **Umsatzsteueranmeldung** oder -erklärung abzugeben. Der Steuerpflichtige soll also nicht mehr wegen einer Hinterziehung von Einkommensteuer bestraft werden, selbst wenn er – möglicherweise ganz anders geartete – Umsatzsteuerhinterziehungen aus anderen Jahren und anderen wirtschaftlichen Aktivitäten nicht angezeigt hat. Gleiches muss z.B. im Verhältnis der Einkommensteuer zur **Erbschaftsteuer** gelten, wenn gänzlich verschiedene Sachverhalte zugrunde liegen.

C. Fünf-Prozent-Zuschlag

- 8 Die vom Bundesrat angeregte Einführung eines pauschalen Zuschlags in Höhe von fünf Prozent der hinterzogenen Steuern (Ziff. 1 der Änderungsempfehlungen des Bundesrates) ist **verfassungskonform**, weil es sich bei diesem Zuschlag nicht um eine Strafe handelt. Während Strafen unter Richtervorbehalt stehen und den strengen materiellen Bindungen der Art. 103 Abs. 2 und Abs. 3 GG unterliegen, sind verhaltenslenkende Zuschläge unter den allgemeinen verfassungsrechtlichen Voraussetzungen für administrative Eingriffsakte zulässig (unten 1.). Insbesondere besteht kein Handlungsformverbot (unten 2.). Auch die Europäische Menschenrechtskonvention steht der Einführung von Zuschlägen im Steuerverfahren nicht entgegen (unten 3.).

1. Zuschlag ungleich Strafe

- 9 Der Zuschlag hat **keinen Straf- oder Bußgeldcharakter**. Das folgt zwar nicht schon daraus, dass der Gesetzgeber den Zuschlag formal anders ausgestaltet. Entscheidend ist vielmehr der materielle Gehalt des Zuschlags. Zwar setzt seine Erhebung tatbestandlich eine vollendete Steuerstraftat (§ 370 AO) bzw. leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) voraus. Der Zuschlag hängt also davon ab, ob der

¹ Begründung des Koalitionsentwurfs, S. 4 und 5.

² Begründung des Koalitionsentwurfs, S. 5.

³ Begründung des Koalitionsentwurfs, S. 5.

Steuerpflichtige den objektiven und subjektiven Tatbestand einer Steuerstraftat bzw. -ordnungswidrigkeit erfüllt und persönliche Schuld auf sich geladen hat. Diese Koinzidenz typischer Merkmale einer Straftat und der Zuschlagspflicht ist aber nur die Reflexwirkung der (Haupt-)Rechtsfolge „Strafaufhebung“. Der Zuschlag tritt nur äußerlich an die Stelle der Strafe bzw. des Bußgelds.

Materiell ist der Zuschlag ein **Aliud** gegenüber der Strafe bzw. dem Bußgeld, weil sich seine Funktion (der Zahlungsgrund) signifikant von der Funktion straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtlicher Sanktionen unterscheidet. Zu den Funktionen der Strafe gehört neben der General- und der Spezialprävention die öffentliche Mitteilung der persönlichen Schuld (Schuldanspruch). Dieser sozial-kommunikative Gehalt des Schuldanspruchs unterscheidet rein präventive staatliche Maßnahmen von repressiven staatlichen Maßnahmen. **10**

Verwaltungszuschläge, die im Steuer- und Abgabenrecht seit jeher – allerdings in den letzten Jahren in zunehmender Zahl – bestehen, **11**

aus dem klassischen, überwiegend bereits vorkonstitutionellen Abgabenrecht:

- der **Säumniszuschlag** (§ 240 AO) und
- der **Verspätungszuschlag** (§ 152 AO);

aus der jüngeren Gesetzgebung:

- der **Zuschlag bei Verletzung von Dokumentationspflichten** (§ 162 Abs. 4 AO) und
- das **Verspätungsgeld** bei Rentenbezugsmitteilungen (§ 22a Abs. 5 EStG)

haben zwar ebenfalls eine **general- und spezialpräventive Funktion**. Sie halten den Steuerpflichtigen zu gesetzestreuem Verhalten an. Diese Funktion allein verleiht den Zuschlägen aber keinen Strafcharakter – ebenso, wie auch den Standardmaßnahmen der Verwaltungsvollstreckung (etwa der Androhung nach § 332, dem Zwangsgeld nach § 328 f. AO und der Ersatzzwangshaft nach §§ 334 AO) kein Strafcharakter zukommt, obwohl auch sie in hohem Maße der Verhaltenslenkung dienen.

Die entscheidende Demarkationslinie zwischen repressiven (Unrechts-)Sanktionen und der rein präventiven Handlungssteuerung ist vielmehr das Kriterium eines Schuldvorwurfs. Wo ein Schuldvorwurf nicht erhoben wird, greifen auch die verfassungsrechtlichen Bindungen aus Art. 103 Abs. 2 und Abs. 3 GG nicht ein. **12**

Der vom Bundesrat empfohlene Zuschlag enthält **keinen Schuldvorwurf**. Wenngleich der Zuschlag nur Fälle betrifft, in denen (jedenfalls nach eigener Einschätzung des Steuerpflichtigen) eine Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit begangen worden war, ist doch das entscheidende Tatbestandsmerkmal die Selbstanzeige. Sie ist *conditio sine qua non* für den Zuschlag. Sie geht der Zuschlagspflicht unmittelbar voraus (während die Straftat oft lange zurückliegt) und prägt deshalb den rechtlichen Charakter des Zuschlags. **13**

Gerade die Abgabe der Erklärung ist aber kein Unrecht, sondern – im Gegenteil – die Rückkehr in die Legalität. Der Steuerpflichtige ist zur Abgabe dieser speziellen Erklärung nicht verpflichtet, sondern gibt sie freiwillig ab. In dieser Lage ist der Zuschlag keine negativ-repressive Sanktion, sondern allenfalls ein Reugeld. Es ähnelt den Geldauflagen nach § 153a StPO. Wie diese kann auch der Zuschlag nur erhoben werden, wenn der Steuerpflichtige sich aus freien Stücken gegen ein Strafverfahren/Bußgeldverfahren entscheidet. Es bleibt ihm unbenommen, auf die Selbstanzeige zu verzichten, stattdessen die Stichhaltigkeit etwaiger Schuldvorwürfe in einem gerichtlichen Verfahren klären zu lassen und den Freispruch zu erstreiten. Das alles zeigt, dass der Zuschlag keinen Strafcharakter hat. **14**

Aus denselben Gründen verstößt die Einführung des Zuschlags auch nicht gegen den grundrechtlich und rechtsstaatlich garantierten **Nemo-tenetur-Grundsatz**. Nach diesem Grundsatz darf der Staat einen Straftäter nicht zur Selbstbelastung verpflichten. Die Auferlegung des geplanten Zuschlags begründet aber keinerlei Pflicht. Der Zuschlag belässt dem straffällig gewordenen Steuerpflichtigen die volle Entscheidungsfreiheit darüber, ob er eine Selbstanzeige abgibt oder nicht; der Zuschlag verändert **15**

allenfalls die Risiko- und Rentabilitätsrechnung des Täters. Hier wirkt er aber tendenziell der in der Erklärung liegenden Selbstbelastung gerade entgegen. Deshalb wahrt er auch die Anforderungen des Nemo-tenetur-Grundsatzes.

2. Kein Handlungsformverbot

- 16** Die Finanzverfassung des Grundgesetzes kennt keinen *numerus clausus* von Geldleistungspflichten⁴, insbesondere keinen *numerus clausus* steuerlicher Nebenleistungen. Im Bereich nichtsteuerlicher Abgaben (Vorzugslasten) und steuerlicher Nebenleistungen hängt die Ertragskompetenz nicht von Art. 106 GG ab; vielmehr folgt hier die Ertragskompetenz nach einer ungeschriebenen Regel der Verwaltungskompetenz. Jedenfalls in diesem Bereich hat der Gesetzgeber ein Abgabenerfindungsrecht. Er unterliegt dabei lediglich den allgemeinen grundrechtlichen Bindungen.
- 17** Vor dem Hintergrund der Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG bedarf die Auferlegung von Geldleistungspflichten der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Sie gelingt, sobald die Abgabe einem legitimen Zweck dient, die Verwirklichung des Zwecks zumindest befördern kann (Eignung), kein gleich sicheres milderes Mittel zur Verfügung steht (Erforderlichkeit) und nicht außer Verhältnis zur Bedeutung des Zwecks steht (Angemessenheit).
- 18** Der Zweck des pauschalen Zuschlags nach § 171 Abs. 3 i.d.F. von Ziff. 1 der Empfehlungen des Bundesrats liegt in der Verhaltenssteuerung: Die Selbstanzeige soll im Verhältnis zur regulären, d.h. fristgerechten Steuererklärung bzw. –(vor)anmeldung an Attraktivität verlieren, damit sich die Zahl der fristgerechten Steuerklärungen bzw. –(vor)anmeldungen erhöht. Zugleich soll aber der kategoriale Abstand zu der von Amts wegen aufgedeckten und repressiv sanktionierten Steuerhinterziehung bzw. leichtfertigen Steuerverkürzung gewahrt bleiben, so dass die Selbstanzeige im Verhältnis zum (weiteren) Verschweigen der Tat weiterhin eine attraktive Option bleibt. Diese doppelte Zwecksetzung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** Auch die konkrete Ausgestaltung gibt nicht Anlass zu Bedenken. Der Zuschlag ist geeignet, den doppelten Zweck zu erreichen; er wahrt angesichts des breiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers die Anforderungen der Erforderlichkeit und erscheint nach Grund und Höhe (weniger als ein Jahreszins!) auch keinesfalls als unangemessen hoch.

3. Keine Verletzung der EMRK

- 20** Auch die **Europäische Menschenrechtskonvention** steht der Einführung von Zuschlägen im Steuerverfahren nicht entgegen⁵. Zwar hat der Gesetzgeber - auch von Verfassungs wegen⁶ - die Menschenrechte der EMRK zu beachten. Auch wenn man den Zuschlag nach Ziff. 1 der Änderungsempfehlungen des Bundesrates am Maßstab des Strafenbegriffs der Art. 6 und 7 EMRK misst, erweist er sich aber nicht als Strafe. Schon deshalb, ferner aus den oben genannten Gründen hält sich die Einführung dieses Zuschlags im Rahmen des nach der EMRK Zulässigen.

D. Rückwirkungsfragen

- 21** Die Übergangsregelung (§ 24 EGAO i.d.F. des Koalitionsentwurfs) schließt die **belastende echte Rückwirkung** weitgehend aus. Eine Lücke besteht lediglich für Erklärungen, die bei Inkrafttreten des

⁴ Statt aller *Vogel/Waldhoff*, in: BK GG, Vor Art. 104a-115 Rn. 340 = *dies.*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts (1999), S. 232.

⁵ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, § 162 Rn. 72.

⁶ BVerfG, Beschl. v. 14.10.2004, 2 BvR 1481/04 – *Görgülü*.

Gesetzes bereits abgegeben sind, sich aber noch auf dem Postweg befinden. Diese Lücke lässt sich schließen, indem die Stichtage in § 24 EGAO i.d.F. des Koalitionsentwurfs um einige Tage nach hinten verschoben werden.

Dass die Übergangsregelung die **unechte Rückwirkung** nicht ausschließt (Fall: Die Steuerhinterziehung ist bei Inkrafttreten der Novelle beendet, die Selbstanzeige aber noch nicht erstattet), ist m.E. von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. Die unechte Rückwirkung ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich zulässig. **22**

Das gilt zwar im Bereich des (Steuer-)Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts wegen Art. 103 Abs. 2 GG nur eingeschränkt. Das besondere strafrechtliche Rückwirkungsverbot ist strenger als die allgemeine Rückwirkungsdogmatik aus den Grundrechten und dem Rechtsstaatsprinzip. Daher schließt Art. 103 Abs. 2 GG auch den rückwirkenden Wegfall persönlicher Strafausschließungs- und -aufhebungsgründe aus⁷. **23**

Dies gilt aber wiederum nur für den Fall, dass der Tatbestand eines Strafaufhebungsgrundes zum Zeitpunkt der Gesetzesänderung bereits verwirklicht war⁸. Dagegen garantieren weder die Grundrechte noch Art. 103 Abs. 2 GG oder das Rechtsstaatsprinzip, dass der Täter die Straffreiheit aus einem persönlichen Strafaufhebungsgrund auch künftig unter denselben Voraussetzungen erlangen kann wie zum Zeitpunkt der Vollendung der Tat. **24**

§ 371 AO begründet einen derartigen **persönlichen Strafaufhebungsgrund**. Schon in seiner bisherigen Fassung hatte § 371 AO insbesondere nicht den Charakter eines Tatbestandsausschlusses oder eines Schuldauhebungsgrunds, sondern stand lediglich - ebenso wie der Rücktritt nach allgemeinem Strafrecht (§ 24 StGB)⁹ - der Strafverfolgung entgegen¹⁰. Die Geltung und Anwendbarkeit eines persönlichen Strafaufhebungsgrunds ändern nichts daran, dass die Tat als solche verboten war und verboten bleibt. Ebenso besteht auch der individuelle Schuldvorwurf unverändert fort. **25**

Wer eine Straftat (§ 370 AO) oder Ordnungswidrigkeit (§ 378 AO) vollendet, ist damit bereits zum Schuldner des staatlichen Straf- bzw. Bußgeldanspruchs geworden. Durch den Wegfall eines persönlichen Strafaufhebungsgrunds wird er auch nicht schärfer bestraft, als es zur Zeit der Tat normiert war. Vielmehr nimmt ihm der Gesetzgeber die vage, ohnehin durch § 371 Abs. 2 AO gefährdete Aussicht auf nachträgliche Straffreiheit, fixiert also lediglich die Rechtslage, die seit Vollendung der Tat ohnehin bestand. **26**

Darin liegt eine Parallele zur Verlängerung oder Aufhebung der Verjährung bereits vollendeter Straftaten, die nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verfassungsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden ist¹¹. Denn Art. 103 Abs. 2 GG will nur Verschärfungen bis zur Prüfungsstufe des Schuldvorwurfs verhindern. Der Vorschrift geht es allein darum, dem Bürger die strafrechtliche Bewertung seines Verhaltens vorher anzugeben¹². Das Vertrauen in den Fortbestand bestimmter Verfolgungshindernisse ist dagegen nicht dem Art. 103 Abs. 2 GG, sondern den allgemeinen rechtsstaatlichen Rückwirkungsbegrenzungen zu unterstellen¹³. Sie lassen die unechte Rückwirkung zu. **27**

⁷ Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, GG (60. Erg.-Lfg. 2010), Art. 103 Abs. 2 Rn. 244.

⁸ Zur Maßgeblichkeit des letzten Teilakts (vgl. § 2 Abs. 2 StGB) statt aller Rüping, in: BK GG, Art. 103 Abs. 2 Rn. 57; und Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, GG (60. Erg.-Lfg. 2010), Art. 103 Abs. 2 Rn. 243.

⁹ BGHSt 7, 296 (299). Ebenso die h.L.; s. die Literaturnachweise bei Beckemper, in: BeckOK StGB, § 24 StGB Rn. 3.

¹⁰ Jäger, in: Klein, AO, 10. Aufl. (2009), § 371 Rn. 5 m.w.N.

¹¹ BVerfGE 25, 269, 287 = NJW 1969, 1059; aus der Literatur Radtke/Hagemeier, in: Epping/Hillgruber, GG, Art. 103 Abs. 2 Rn. 43 m.w.N.

¹² So aus verfassungsrechtlicher Sicht Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, GG (60. Erg.-Lfg. 2010), Art. 103 Abs. 2 Rn. 245; aus strafrechtlicher Sicht Rudolphi, in: SK-StGB, § 1 Rn. 10.

¹³ BVerfGE 25, 269 (289 f.); m.w.N. auch Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, GG (60. Erg.-Lfg. 2010), Art. 103 Abs. 2 Rn. 245.