

Michael Lang und Judith Herdin

Die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für „Steueramnestien“

- I. „Steueramnestien“ – Wiederkehrende Diskussionen in verschiedenen Ländern und zu verschiedenen Zeiten
- II. Die Diskussion zur Verfassungskonformität der bisher in Deutschland und Österreich durchgeführten Steueramnestien
 - A. Die Steueramnestie des deutschen Steuerreformgesetzes 1990
 - B. Das deutsche Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit
 - C. Steueramnestiegesetz 1983
 - D. Steueramnestie im Rahmen des Endbesteuerungsgesetzes
- III. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen von „Steueramnestien“
 - A. Art 65 B-VG
 - B. Art 93 B-VG
 - C. Gleichheitsgrundsatz
 - D. Rechtsstaatliche Überlegungen
- IV. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Abstract: Im Zuge der Erlassung des SteuerreformG 2005 wurde die Gewährung einer „Steueramnestie“ erwogen.¹⁾ Vor allem wegen rechtspolitischer Bedenken wurde dieser Vorschlag nach kurzer öffentlicher Debatte wieder verworfen.²⁾ Gegenstand der Auseinandersetzung war auch die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine „Steueramnestie“ verfassungsrechtlich zulässig ist. Rechtshistorische und rechtsvergleichende Betrachtungen zeigen, dass „Steueramnestien“ in Österreich schon wiederholt gewährt wurden und auch in anderen Staaten in unregelmäßigen Abständen vorgesehen werden. Daher kann davon ausgegangen werden, dass „Steueramnestien“ auch in Zukunft immer wieder überlegt werden. Aus diesem Grund möchten wir – losgelöst vom seinerzeit diskutierten Entwurf – die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für derartige Regelungen ausloten.

Deskriptoren: Brücke in die Legalität; Endbesteuerungsgesetz; Gleichheitsgrundsatz; Rechtsstaatlichkeit; Schwarzbauten; Steueramnestie; Steuerreformgesetz 2005.

Rechtsquellen: deutsches Steuerreformgesetz 1990; deutsches Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit; Steueramnestiegesetz 1983; Endbesteuerungsgesetz; Art 18, 65, 93 B-VG; § 29 FinanzStrG.

¹⁾ Regierungsvorlage 23.3.2004, 451 BlgNR XXII.GP, Art IX „Bundesgesetz über die pauschale Nachentrichtung von Abgaben (Pauschalabgabengesetz – PauschalAbgG)“.

²⁾ *Kommenda*, „Müssen Rückkehr in Legalität erleichtern“. Experte verteidigt Steueramnestie, Die Presse Rechtspanorama 14.3.2004; *Scheil*, Sich selbst amnestieren durch Anzeige: eine Brücke zur Steuerehrlichkeit genügt, Die Presse Rechtspanorama 16.2.2004; *Sausgruber/Winner*, Steueramnestie abgesagt: Eine kluge Entscheidung?, ÖStZ 2004, 207.

I. „Steueramnestien“ – Wiederkehrende Diskussionen in verschiedenen Ländern und zu verschiedenen Zeiten

Unter dem Stichwort „Steueramnestie“ werden im rechtswissenschaftlichen Schrifttum unterschiedliche Maßnahmen diskutiert. Unter den herkömmlichen Begriff der Amnestie fallen Regelungen, die strafrechtlich verpönte Verhaltensweisen im Auge haben und für derartige, bereits verwirklichte Sachverhalte unter bestimmten Voraussetzungen die Straffreiheit vorsehen. Unter dem Begriff der „Steueramnestie“ werden aber auch mitunter so genannte Bemessungsamnestien verstanden:³⁾ Neben der Straffreiheit wird durch gesetzliche Vorschriften zum Teil oder zur Gänze darauf verzichtet, die zu unrecht nicht abgeführte Steuer einzutreiben. Die bereits entstandene Steuerschuld wird erlassen.

Steueramnestien wurden bereits in verschiedenen Staaten und zu unterschiedlichen Zeiten gewährt, um einen Hinterziehungsüberhang zu beseitigen.⁴⁾ In jeder Rechtsordnung löst eine Amnestie immer die Diskussion darüber aus, ob es gerechtfertigt werden kann, Gesetzesbrecher zu begünstigen und wie sich eine Amnestie für die Steuermoral und die künftige Steuerehrlichkeit auswirkt.

Im Blickwinkel der österreichischen Diskussion standen zuletzt Steueramnestien in Italien⁵⁾ und in Deutschland.⁶⁾ Die in Deutschland im Jahr 2003

³⁾ *Weber-Grellet*, Zur Verfassungsmäßigkeit der Steueramnestie, DB 2004, 1574 (1574).

⁴⁾ *Streck* (Hrsg), Berater-Kommentar zur Steueramnestie (2004) Einleitung Rz 3; *Sausgruber/Winner* (FN 2) 207.

⁵⁾ *Hilpold*, Steuerreform und Steueramnestie – eine schwierige Gratwanderung in Italien, IStR 2003, 762.

⁶⁾ *Schmitz/Brilla*, Das Steueramnestiegesetz im Lichte der „Steuerparadiese“ und die Folgen, IStR 2004, 73; *Suhrbier-Hahn*, Überblick über das Strafbefreiungserklärungsgesetz, DStZ 2004, 179; *Schwedhelm/Spatscheck*, Steueramnestie 2004 – Das Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) nach den Änderungen durch den Vermittlungsausschuss, DStR 2004, 109; *Heydt*, Steueramnestien – nicht ohne Mitwirkung der EU, EuZW 2004, 289; *Happe*, Umfassende Steueramnestie durch das Strafbefreiungserklärungsgesetz, StuB 2004, 203; *Streck* (FN 4); *Doehlert/Duran*, Steueramnestien, EU-Zinssteuer, Qualified Intermediary und Quellensteuern – vier wichtige Steuerthemen im Überblick; *Frick/Amann*, Steuerverfahrensrechtliche Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Amnestieerklärung, DStZ 2004, 357; *Hoffmann*, Steueramnestie in

angeordnete Steueramnestie ist dort nicht die erste derartige Regelung gewesen: Der Gesetzgeber hat bereits im Jahr 1988 mit dem Steuerreformgesetz 1990 eine Amnestie geschaffen.⁷⁾ Besonders die damalige Amnestie löste eine umfangreiche Diskussion zur Frage der Verfassungskonformität dieser Regelung aus.⁸⁾

II. Die Diskussion zur Verfassungskonformität der bisher in Deutschland und Österreich durchgeführten Steueramnestien

A. Die Steueramnestie des deutschen Steuerreformgesetzes 1990

Die Steueramnestie des deutschen SteuerreformG 1990 betraf die Einkünfte aus Kapitalvermögen vor dem Veranlagungszeitraum 1986. Bei richtigen und vollständigen Steuererklärungen für die Jahre 1986 und 1987 trat Straffreiheit für weiter zurückliegende Zeiträume sowie ein entsprechender Steuererlass ein.⁹⁾ Im deutschen Schrifttum wurde die Verfassungskonformität dieser Amnestie angezweifelt.¹⁰⁾ Das Finanzgericht Münster wendete sich schließlich

Bilanzierungsfällen, DB 2004, 1169; Mutter, Steueramnestie für hinterzogene Schenkungssteuer bei Trust und Stiftung im Ausland, DStR 2004, 893; Eisolt, Strafbefreiungserklärungsgesetz – BMF-Merkblatt klärt Zweifelsfragen, NWB Fach 2, 8417; Heidemann, Steueramnestie bei Erbschafts- und Schenkungsfällen, ZEV 2004, 186; Lausterer/Haisch, Die Steueramnestie nach dem Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG), DStZ 2004, 215; Striegel/Weger, Die neue Steueramnestie: Geschenk des Himmels oder steuerliches Fallbeil, DStR 2004, 534; Grollmann, Die deutsche Steueramnestie, Globogate News September 2004; Zu der Situation in Belgien vergleiche: Vater, Steueramnestie in Belgien: zum Gesetz über die einmalige befreiende Anzeige, IWB 2004, Fach 5, Gruppe 2, 241.

⁷⁾ Müller, Steueramnestie – risikolose Nacherklärung von Kapitaleinkünften?, DStR 1988, 700; Rainer, Beratungsfragen zum Gesetz über die strafbefreiende Erklärung, DStR 1988, 706; Krabbe, Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen, Hefte zur Internationalen Besteuerung Heft 53.

⁸⁾ Schünemann, Die Zinssteueramnestie – Totgeburt oder Schlussstein der Steuerreform?, StVj 1989, 3; Müller, Steueramnestie – risikolose Nacherklärung von Kapitaleinkünften?, DStR 1988, 700; Kübler, Zur Steuerstrafamnestie und zum Nacherhebungsverzicht bei Einführung der Quellensteuer, DStZ 1988, 400; Späth, Steuerstrafamnestie und Nacherhebungsverzicht bei Einführung der Quellensteuer – eine gesetzgeberische „Meisterleistung“, DStZ 1988, 527; Meier, Das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen, FR 1988, 571; Krabbe, Nochmals: zum Gesetz über die strafbefreiende Erklärung, DStR 1989, 68; Unvericht, Die Begünstigung steuerunehrlichen Verhaltens durch Art. 17 des StRefG 1990; Tipke, Die rechtliche Misere der Zinsbesteuerung, BB 1989, 157; J. Lang, Das Zinssteueramnestiegesetz, FR 1989, 349.

⁹⁾ Streck (FN 4) Einleitung Rz 5.

¹⁰⁾ Schünemann (FN 8) 3; vgl FN 6.

an das Bundesverfassungsgericht.¹¹⁾ Das Finanzgericht Münster hielt die im Steuerreformgesetz 1990 enthaltene Regelung des § 2 des „Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen“ (StrbEG) insoweit mit dem Grundgesetz für unvereinbar, als diese Regelung „Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 20 Abs 1 EStG 1984 für den Veranlagungszeitraum ... nicht für alle Steuerpflichtigen von der Einkommensteuer freistellt, sondern die Freistellung auf jene Pflichtigen beschränkt, die diese Einkünfte nicht ordnungsgemäß erklärt haben. Wird eine steuerliche Begünstigung von einem gesetzeswidrigen Verhalten abhängig gemacht, so verstoße dies gegen Art 3 Abs 1 GG iVm dem Rechtsstaatsprinzip des Art 20 Abs 3 GG. Die zwischenzeitliche Abschaffung der Kapitalertragsteuer für Zinserträge habe im Übrigen nachträglich jede Rechtfertigung für die durch § 2 Abs 1 Satz 2 StrbEG eintretende Ungleichbehandlung entfallen lassen. Weder an der Einkunftsquelle noch bei der Veranlagung könne sichergestellt werden, dass zumindest alle inländischen Zinsen in irgendeiner Weise besteuert würden. Dazu trage nicht zuletzt der sogenannte Bankenerlass bei, dessen wesentlicher Inhalt nunmehr als § 30a in die Abgabenordnung aufgenommen worden sei.“

Das Bundesverfassungsgericht teilte diese Bedenken in seinem Urteil vom 27. Juni 1991¹²⁾ nicht und begründete dies wie folgt: „Die §§ 1 u 2 StrbEG begründen Ahndungsfreiheit und Steuerfreistellung in den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger bei der Erklärung seiner Kapitaleinkünfte für die Veranlagungszeiträume 1986 und 1987 zur ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Steuerpflichten zurückkehrt. Ziel dieser Regelung ist, dem Bürger aus rechts- und finanzstaatlichen Gründen den Weg in die Steuerehrlichkeit zu erleichtern. Steuerunehrliche sollen an die Legalität herangeführt werden, die steuerpflichtigen Einkünfte vollständig erfasst und die Staatseinnahmen damit vermehrt werden. Dieses Ziel wird durch verschiedene Regelungen des Steuerreformgesetzes 1990 angestrebt, die insgesamt eine vollständige und gleichheitsgerechte Besteuerung der Kapitalerträge sicherstellen sollen und die Steuerfreistellung lediglich als Hilfe zum Übergang in die Legalität vorsehen. Von Ahndung und Steuerfestsetzung wird nur abgesehen, wenn der Steuerpflichtige aus der Anonymität der Steuerunehrlichen heraustritt, sich als Steuerpflichtiger offenbart und seine Einkünfte aus Kapitalvermögen der ordnungsgemäßen Besteuerung für die Jahre seit 1986 unterwirft. Mit der strafbefreienden Erklärung offenbart der Steuerpflichtige jedoch wegen der Kontinuität der Erwerbsgrundlage des deklarierten Kapitalvermö-

¹¹⁾ FG Münster 17.1.1989, EFG 1989, 119.

¹²⁾ 2 BvL 3/89, BStBl 1991 II 652, 654.

gens zugleich die tatsächlichen Voraussetzungen einer früheren Steuerverkürzung. § 2 StrbEG sucht die Folgen einer derartigen Selbstbeziehung zu mäßigen, um dem Steuerpflichtigen eine Rückkehr zur Steuerlegalität zu erleichtern. Diese Brücke zur Legalität braucht nicht derjenige, der bereits ordnungsgemäß veranlagt worden ist. Es widerspricht dem verfassungsrechtlichen Postulat der Besteuerungsgleichheit, einen besonderen Befreiungstatbestand auf ordnungsgemäß veranlagte Steuerpflichtige auszudehnen, wenn der Befreiungstatbestand lediglich dem bisher steuerverkürzenden Steuerpflichtigen den Weg zur Legalität ebnen will.“

B. Das deutsche Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit

Der deutsche Gesetzgeber erließ am 23. Dezember 2003 eine weitere Amnestieregelung, nämlich das „Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit“.¹³⁾ Dieses Gesetz enthält wiederum eine strafrechtliche Amnestie, aber auch einen Steuerverzicht für die Vergangenheit. In den Genuss der Steueramnestie kann nur kommen, wer sich wegen Steuerhinterziehung, gewerbsmäßiger oder bandenmäßiger Steuerhinterziehung etc strafbar gemacht hat. Die Reichweite der Amnestie umfasst die Hinterziehung von Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie von Abzugsteuer nach dem Einkommensteuergesetz.¹⁴⁾ Voraussetzung der Straffreiheit ist die Abgabe einer strafbefreienden Erklärung. Nach der Systematik des Gesetzes sind ausschließlich die bislang steuerlich nicht berücksichtigten, ungekürzten Einnahmen oder der erbschafts- und schenkungssteuerliche Erwerb bei den von dem jeweiligen Lebenssachverhalt angesprochenen Steuerarten nachzuerklären. Bei der Einkommensteuer sind zB die ermittelten Einnahmen pauschal mit 60% anzusetzen. Voraussetzung für die strafbefreienden und die steuerbefreienden Folgen ist die Zahlung eines Abgeltungsbetrages, der sich auf 25% der Summe der Einnahmen aller betroffenen Steuerarten beläuft.¹⁵⁾

Im deutschen Schrifttum wird diskutiert, ob die strafrechtliche Amnestie gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen könnte.¹⁶⁾ Der mögliche Verstoß gegen Art 3 GG wird damit begründet, dass der Steuerunehrliche besser gestellt ist als der Steuerehrliche, ohne dass dafür ein hinreichender Grund vorliegt.¹⁷⁾ Dagegen wird jedoch ins Treffen geführt,

dass das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber auch schon in der Vergangenheit einen erheblichen Ermessensspielraum eingeräumt hat, soweit es um die strafrechtliche Seite gegangen ist.¹⁸⁾ Ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz kommt demnach nur dann in Betracht, wenn die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung unter keinem denkbaren Gesichtspunkt plausibel erscheint.¹⁹⁾ Jeder sachlich billigenwerte Grund für eine verfassungsmäßige Rechtfertigung würde demnach genügen. Als ein derartiger Grund wird die mangelnde Möglichkeit, die bestehenden Steuergesetze zu vollziehen, genannt.²⁰⁾

Gegenstand der Diskussion im deutschen Schrifttum ist auch die Frage, ob die steuerliche Besserstellung – also der nachträgliche *Steuerverzicht* – mit Art 3 GG vereinbar ist. Nach der Rechtsprechung sind gewichtige Gründe für die Ungleichbehandlung erforderlich. Als derartige Gründe werden fiskalische und volkswirtschaftliche Erwägungen, insbesondere die Aussicht auf Steuermehreinnahmen und den Kapitalrückfluss aus dem Ausland genannt.²¹⁾ Ebenso werden administrative Erwägungen, wie die sonst kaum zu bewerkstellende Nachveranlagung, ins Treffen geführt.²²⁾

In Deutschland wird weiters auch noch darüber diskutiert, ob die Amnestieregelungen mit dem in Art 20 GG verankerten Rechtsstaatsprinzip vereinbar sind.²³⁾ In der Literatur wird ein Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz überlegt, der Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips ist: Dieser Grundsatz wäre verletzt, wenn der Gesetzgeber die Gültigkeit generell ergangener Gesetze für einen Teil der Bürger nach Belieben aufhebt und so in die primäre Rechtsdurchsetzungszuständigkeit der Gerichtsbarkeit eindringt.²⁴⁾ Dagegen wird jedoch eingewendet, dass derzeit zwar keine außergewöhnlichen Verhältnisse vorliegen würden, in denen das Rechtsbewusstsein gestört war, sodass unter eine bestimmte Zeit „ein Strich zu ziehen“ wäre und dass auch in finanzieller Hinsicht keine Ausnahmesituation vorliegt, die ein „Schlussstrichgesetz“ rechtfertigen würde. Die rechtsstaatliche Rechtfertigung für die Amnestie würde jedoch in der mangelnden Kontrolle und Durchsetzung der Steuergesetze, die den Bürger zur Hinterziehung verleitet haben, und dem

433; weiters *Randt/Schauf*, Der neue Gesetzesentwurf zur Steueramnestie, DStR 2003, 1369; *Joecks*, Steueramnestie: Verfassungsrechtlich zulässig, aber korrekturbedürftig, DStR 2003, 1417.

¹⁸⁾ ZB in den Entscheidungen v 25.2.1960, 1 BvL 8/55 und v 27.11.1973, 2 BvL 12/72 und 3/73; *Streck* (FN 4) Einleitung Rz 13.

¹⁹⁾ Dazu *Joecks* (FN 17) 1417.

²⁰⁾ *Streck* (FN 4) Einleitung Rz 13.

²¹⁾ *Schünemann* (FN 17) 433.

²²⁾ *Joecks* (FN 17) 1417 (1418).

²³⁾ *Weber-Grellet* (FN 3) 1574.

²⁴⁾ *Schünemann* (FN 17) 433.

¹³⁾ BGBl I 2003, 2928, BStBl I 2004, 22.

¹⁴⁾ *Schwedhelm/Spatscheck* (FN 6) 109 (110).

¹⁵⁾ Näher *Schwedhelm/Spatscheck* (FN 6) 109 ff.

¹⁶⁾ *Weber-Grellet* (FN 3) 1574.

¹⁷⁾ *Schünemann*, Förderung der Steuerehrlichkeit durch Amnestierung der Steuerhinterziehung, ZRP 2003,

damit verbundenen Erhebungsdefizit zu sehen sein. Diese Überlegung setzt jedoch voraus, dass es dem Gesetzgeber für die Zukunft gelingt, ein neues System zu implementieren, welches das Entdeckungsrisiko für die Zukunft erhöht.²⁵⁾

C. Steueramnestiegesetz 1983

In Österreich folgte das Steueramnestiegesetz 1983 den Steueramnestien der Jahre 1921, 1926, 1933 und 1949, die im Schrifttum jedoch wenig Beachtung fanden.²⁶⁾ Das österreichische Steueramnestiegesetz 1983 umfasste einerseits eine Bemessungsamnestie und andererseits eine Strafamnestie.²⁷⁾ Unter gewissen Voraussetzungen durften für die Zeit vor 1979 relevante, jedoch vor dem 1. Jänner 1983 entgegen § 119 BAO nicht offen gelegte Umstände grundsätzlich nicht mehr berücksichtigt werden. Die Wirkungen der Amnestie kamen zum Tragen, wenn die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse der Abgabenbehörde in vollem Umfang entweder vor dem 1. Jänner 1983 bekannt waren oder aufgrund einer nach dem 31. Dezember 1982 bis 30. Juni 1983 erstatteten Selbstanzeige bekannt wurden. Entscheidend war auch der Beobachtungszeitraum der Jahre 1979 und 1980. In diesem Zeitraum mussten die Amnestievoraussetzungen erfüllt sein.

Die Frage, ob die Regelungen des Steueramnestiegesetzes 1983 verfassungskonform waren, wurde damals im Schrifttum kaum diskutiert. Nur wenige Autoren nehmen dazu Stellung. So halten *Ellinger/Bibus/Ritz/Quantschnigg*²⁸⁾ wie folgt fest: „Dem verfassungsgesetzlich verankerten Gleichheitsgrundsatz ist dadurch Rechnung getragen, dass ab dem Inkrafttreten des StAmG der bei Erfüllung der Amnestievoraussetzungen zustehende Rechtsanspruch auf Eintritt der Amnestiewirkungen allen Abgabepflichtigen gegenüber in allen den Amnestiezeitraum betreffenden Verfahren oder bei der Prüfung, ob solche Verfahren eingeleitet werden sollen, von Amts wegen zu beachten ist. Die Bestimmungen des StAmG sehen überdies die Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen vor, die die Am-

nestievoraussetzungen erfüllen; ob die Voraussetzungen gemäß § 1 Abs 1 Z 1 StAmG dadurch erfüllt werden, dass der Abgabenbehörde die in Betracht kommenden abgabenrechtlich relevanten Verhältnisse bereits vor dem 1.1.1983 bekannt waren, oder gemäß § 1 Abs 1 Z 2 leg cit dadurch, dass diese Verhältnisse der Abgabenbehörde erst aufgrund einer im ersten Halbjahr 1983 erstatteten Selbstanzeige (§ 9 leg cit) bekannt werden, ist hierbei unbeachtlich. Die Bestimmungen des StAmG sind nicht zuletzt deshalb verfassungskonform, weil de facto keine Gestaltungsmöglichkeiten durch Abgabe unrichtiger erstmaliger Abgabenerklärungen für die Zeit vor 1979 in Erwartung des StAmG und bei Kenntnis dessen Inhaltes bestehen.“ Die von den Autoren angestellten Überlegungen beschränken sich somit darauf, dass der Kreis der von den Amnestieregelungen erfassten Sachverhalte nach sachlichen Gesichtspunkten umschrieben ist. Die Verfassungskonformität der Amnestie als solche wurde nicht in Frage gestellt.

Ähnlich hat *Stoll*²⁹⁾ aus verfassungsrechtlichem Blickwinkel lediglich die Frage untersucht, ob es zu einer Differenzierung zwischen selbständig und unselbständig Tätigen kommen kann. In der Regelung des § 6 StAmG sah er die Gefahr, dass die durch § 1 StAmG angestrebte Gleichstellung von selbständig und unselbständig Tätigen wieder beseitigt wird, „womit die Rechtfertigung der Steueramnestie unter Gleichheitssatzerwägungen einer wichtigen Stütze beraubt sein könnte“. Die Zulässigkeit von Amnestieregelungen überhaupt hinterfragte aber auch *Stoll* nicht.

D. Steueramnestie im Rahmen des Endbesteuerungsg

Eine weitere Amnestie sah das – in Verfassungsrang beschlossene – österreichische Endbesteuerungsg vor:³⁰⁾ Die Amnestie bewirkte, dass in ihrem Anwendungsbereich die Steuern nicht vorgeschrieben wurden, nicht nachgefordert werden konnten und auch kein Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde. Amnestiert waren bei der Einkommensteuer die Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Geldeinlagen bei Banken und aus Forderungswertpapieren für die Jahre vor 1993, bei der Vermögensteuer die Geldeinlagen bei Banken und die Forderungswertpapiere für die Jahre vor 1993 und bei der Erbschaftssteuer die Geldeinlagen bei Banken und die Forderungswertpapiere bei Todesfällen vor dem 1. Jänner 1993. Es bestanden zwei eigenständige „Amnestiekreise“, und zwar je ein Amnestiekreis für das inländische Vermögen und für das ausländische Vermögen, einschließlich der Einkünfte aus den jeweiligen Ver-

²⁵⁾ *Keuchel*, In einer goldenen Sänfte zur Steuerehrlichkeit, dAnwBl 2003, 551; *Streck* (FN 4) Einleitung Rz 14.

²⁶⁾ *Prohaska*, Steueramnestie (Diplomarbeit an der WU, 1983); oV, ÖStZ 1949, 200.

²⁷⁾ *Ellinger*, Das Steueramnestiegesetz, ÖStZ 1983, 13; *Quantschnigg*, Das Steueramnestiegesetz (StAmG) im Überblick, SWK 1982, A I 307; *Ritz*, Das Steueramnestiegesetz im Überblick, SWK 1982, A I 299; *Keppert*, Die nach wie vor bestehenden Rechtswirkungen des Steueramnestiegesetzes im Bereich Abgabenrecht, ÖStZ 1987, 83; *Weiler*, Die Steueramnestie in Beispielen – 1993 gilt als Beobachtungszeitraum für steuerehrliches Verhalten, SWK 1993, A 123.

²⁸⁾ *Ellinger/Bibus/Ritz/Quantschnigg*, Kommentar zum Steueramnestiegesetz (1983) 13.

²⁹⁾ *Stoll*, Steueramnestie – Verfahrensvoraussetzungen und –Wirkungen, JBl 1983, 476.

³⁰⁾ 12.1.1993, BGBl 1993/11.

mögen. Die Amnestie trat für jeden dieser beiden Amnestiekreise unabhängig voneinander ein, wenn sich der Steuerpflichtige in dem betreffenden Amnestiekreis im Jahr 1993 steuerlich korrekt verhielt.³¹⁾ Bei inländischem Kapitalvermögen konnte man sich aufgrund der mit der Endbesteuerung verbundenen Abgeltungswirkung – von wenigen Ausnahmen abgesehen – „zwangsweise“ nur mehr steuerehrlich verhalten.

In der Literatur wurde darauf hingewiesen, dass es sich bei dieser Amnestie um eine sehr großzügige Amnestie handelte.³²⁾ Den steuerehrlichen Inhabern von Kapitalanlagen brachten die damals erlassenen Regelungen kaum Vorteile. *Grabner/Herzog/Quantschnigg*³³⁾ wiesen darauf hin, dass dies im Wesen einer Amnestie liegt: *„Sie führt zu einer spezifischen Ungleichbehandlung, die letztlich auch für die verfassungsrechtliche Absicherung ausschlaggebend war (...) Es ist unbestreitbar, dass jede Amnestie das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt, ...“*. In weiterer Folge beschäftigten sich die genannten Autoren mit der Frage, warum die österreichische Steueramnestie des Endbesteuerungsgesetzes kaum kritisiert wurde, während die deutsche Steueramnestie in den deutschen Fachzeitschriften erheblich kritisiert wurde: *„Dies dürfte seine Ursache vor allem darin haben, dass mit dem Jahr 1992 in Bezug auf die einkommenssteuerliche Erfassung ein allgemeiner ‚Steuerbonus‘ gewährt worden ist, der auch den Steuerehrlichen zugute kommt. Auch dürfte die Erfassungsquote in der BRD wegen der fehlenden Anonymität höher gewesen sein (...). Jedenfalls war die Gruppe der durch eine Amnestie Benachteiligten wesentlich größer. Überdies wird die österreichische Steueramnestie iVm einer grundlegenden Bereinigung der Besteuerungsformen durchgeführt, während die deutsche Amnestie eine eher isolierte Maßnahme war (...).“* *Grabner/Herzog/Quantschnigg* gingen somit einerseits von der Notwendigkeit einer verfassungsrechtlichen Absicherung der Steueramnestie aus,³⁴⁾ führten aber andererseits eine Reihe von Argumenten zur Rechtfertigung der Amnestieregelungen an.

Gassner wendete sich gegen die Auffassung, dass ohne Verankerung der Steueramnestie als Verfassungsgesetz jeder bisher ehrliche Steuerzahler die Amnestiebestimmungen beim VfGH zu Fall hätte bringen können.³⁵⁾ Er ging davon aus, dass jede

Amnestie zu Ungleichbehandlungen jener, die unter die Amnestie fallen, gegenüber jenen, die nicht unter die Amnestie fallen, führt. Auch werden Personen, die sich entsprechend der Rechtsordnung verhalten haben, schlechter als jene behandelt, die sich nicht an die Rechtsordnung gehalten haben. Dennoch ist seiner Auffassung nach *„eine Amnestie zur Rehabilitierung und zur Herstellung einer neuen Ausgangslage verfassungsrechtlich unbedenklich. Das beweist nicht nur das SteueramnestieG, gegen das verfassungsrechtliche Bedenken nicht geltend gemacht wurden, sondern auch die Diskussion um das Niederschlagungsrecht im Strafrecht.“*

III. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen von „Steueramnestien“

A. Art 65 B-VG

Art 65 Abs 2 lit c B-VG gibt dem Bundespräsidenten die Kompetenz zur Begnadigung in Einzelfällen. Demgemäß kann dieser von Gerichten rechtskräftig Verurteilte begnadigen, von Gerichten ausgesprochene Strafen mildern und umwandeln, im Gnadenweg die Nachsicht von Rechtsfolgen und die Tilgung von Verurteilungen vorsehen und strafgerichtliche Verfahren bei von Amts wegen zu verfolgenden strafbaren Handlungen niederschlagen. Generelle Amnestien können vom Bundespräsidenten nicht angeordnet werden.

Aus Art 65 Abs 2 lit c B-VG kann nichts für die Beantwortung der Frage nach der Zulässigkeit genereller Regelungen gewonnen werden: Aus dem Umstand, dass diese Vorschrift nur individuelle Gnadenakte regelt, kann nicht der Schluss gezogen werden, dass die Erlassung anderer Regelungen verfassungswidrig wäre. Vielmehr ist die Zulässigkeit bestimmter genereller Amnestieregelungen verfassungsgesetzlich ausdrücklich angesprochen, und zwar in Art 93 B-VG.

B. Art 93 B-VG

Art 93 B-VG sieht vor, dass Amnestien wegen gerichtlich strafbarer Handlungen durch Bundesgesetz erteilt werden. Primäre Funktion dieser Bestimmung ist daher eine Kompetenzzuweisung an den Bundesgesetzgeber. Sie ergänzt Art 65 B-VG, der dem Bundespräsidenten ein Begnadigungsrecht in Einzelfällen zuweist. In materieller Hinsicht stellt Art 93 B-VG eine Durchbrechung des Gewaltentrennungsgrundsatzes dar, da Amnestien typischerweise nachträgliche Abänderungen gerichtlicher Entscheidungen oder eine Nichteinleitung oder Einstellung eines strafgerichtlichen Verfahrens vorsehen. Art 93 B-VG stellt aber keine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz dar. Art 93 B-VG dispensiert daher nicht vom aus dem Gleichheitsgrundsatz ableitbaren Willkürverbot. Sollte sich für eine Rege-

³¹⁾ *Weiler* (FN 27) A 123; *Keppert*, Die neue Steueramnestie – eine Chance zur Altlastenbewältigung, SWK 1992, T 156.

³²⁾ *Grabner/Herzog/Quantschnigg*, Die Steueramnestie 1993, ÖStZ 1993, 97.

³³⁾ *Grabner/Herzog/Quantschnigg* (FN 32) 97.

³⁴⁾ So auch *Heidinger*, Ist die neue Endbesteuerung der Zinsen sachlich gerechtfertigt?, SWK 1992 T 149.

³⁵⁾ *Gassner*, Die neue Endbesteuerung: Grundkonzept und Mängel, ÖStZ 1993, 4.

lung in einem Amnestiegesetz überhaupt keine sachliche Rechtfertigung finden lassen, führt dies zur Verfassungswidrigkeit dieser Norm³⁶⁾.

Art 93 B-VG bezieht sich ausdrücklich auf Amnestien wegen gerichtlich strafbarer Handlungen. Aus Art 93 B-VG kann nicht abgeleitet werden, dass etwa Amnestien für verwaltungsstrafrechtliche Delikte generell zulässig wären, zumal eben nicht einmal im Anwendungsbereich des Art 93 B-VG Amnestieregelungen beliebig erlassen werden können.³⁷⁾ Umgekehrt sind auch Amnestien außerhalb des Anwendungsbereichs des Art 93 B-VG keineswegs verfassungsrechtlich schlechthin verboten. Nach *Burgstaller* spricht ein Größenschluss aus dieser Vorschrift dafür, Amnestien außerhalb dieser Regelung als prinzipiell zulässig anzusehen.³⁸⁾ Wenn sogar gerichtlich strafbare Handlungen amnestiert werden können, muss dies bei Verwaltungsstrafdelikten erst recht möglich sein. Da aber nicht einmal Art 93 B-VG den Gesetzgeber von anderen verfassungsrechtlichen Vorgaben – wie etwa dem Gleichheitsgrundsatz – dispensiert, wäre nicht zu begründen, warum außerhalb des Anwendungsbereichs des Art 93 B-VG diesen Verfassungsgeboten nicht ebenfalls Rechnung zu tragen ist.

C. Gleichheitsgrundsatz

Jede Amnestie führt zu einer Ungleichbehandlung. Dies ist auch bei – inhaltlich wie auch immer ausgestalteten – „Steueramnestien“ der Fall: Derjenige, der sich rechtstreu verhalten hat, wird gegenüber demjenigen, der sich rechtswidrig verhalten hat, benachteiligt: Wer seinen steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, dem wurde Steuer vorgeschrieben und er kommt nicht in den Genuss einer Rückerstattung. Wer hingegen seine steuerlichen Pflichten nicht erfüllt hat, hatte schon in der Vergangenheit nicht oder nicht in entsprechendem Ausmaß seine Steuern bezahlt. Amnestieregelungen, die sich auch auf die Bemessungsgrundlage erstrecken, bewirken, dass der rechtswidrige Zustand legalisiert wird und der steuerunehrliche Steuerpflichtige auch im Nachhinein nicht verhalten wird, die seinerzeit nicht entrichteten Steuern zu zahlen.

In ähnlicher Weise wirken Verjährungsvorschriften: Auch sie führen im Ergebnis zu einer Besserstellung des rechtswidrig Handelnden gegenüber dem rechtstreuen Bürger. Während der rechtswidrig Handelnde – allenfalls nach Ablauf einer verlängerten Verjährungsfrist – endgültig davor bewahrt wird,

die hinterzogene Steuer nachzuzahlen, wird beim rechtstreu agierenden Bürger die Steuerleistung endgültig und nicht mehr anfechtbar und eine Rückzahlung der – zu Recht – geleisteten Steuer definitiv ausgeschlossen.

Misst man Regelungen einer „Steueramnestie“ am Gleichheitsgrundsatz, so ist zu berücksichtigen, dass die gleichheitsrechtliche Prüfung die Festlegung von Vergleichspaaren verlangt. Darin kann bereits eine Wertung bestehen, die für den Ausgang der Grundrechtsprüfung entscheidend sein kann.³⁹⁾ Die zu prüfende Regelung ist mit der gesamten Rechtsordnung oder mit bestimmten Teilen der Rechtsordnung zu vergleichen.⁴⁰⁾ Dieser zum Vergleich herangezogene Regelungsbereich kann auch in einer „Nicht-Regelung“ bestehen.⁴¹⁾ Ist eine differenzierende Regelung als solche erkannt, muss diese Differenzierung auf ihre sachliche Rechtfertigung geprüft werden. Sie kann nur dann sachlich akzeptiert werden, wenn sie auf einem vernünftigen Grund beruht und die konkrete Ausgestaltung der Regelung nicht zu einer unverhältnismäßigen Ungleichbehandlung führt.⁴²⁾ Kann ein „vernünftiger Grund“ gefunden werden, der geeignet ist, eine Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung abzugeben, ist damit noch nicht gesagt, dass jede Differenzierung zulässig ist. Vielmehr ist in Hinblick auf den Rechtfertigungsgrund zu prüfen, ob sie „verhältnismäßig“ ist.⁴³⁾ Dahinter steht die Forderung nach Gegenstands- und Zieladäquanz einer Regelung.⁴⁴⁾

Dies bedeutet, dass steuerliche Amnestien jedenfalls der Rechtfertigung bedürfen. Als möglicher Rechtfertigungsgrund kommt beispielsweise ein Systemwechsel in Betracht, der durch die Regelungen der Steueramnestie unterstützt wird: Wenn es dem Gesetzgeber gelingt, für die Zukunft ein neues System zu implementieren, welches das Entdeckungsrisiko für die Zukunft erhöht, könnte es gerechtfertigt sein, den Systemwechsel durch eine

³⁶⁾ Näher *Burgstaller*, in: *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht. Kommentar (Loseblatt 1999 ff) Art 93 Rz 26.

³⁷⁾ In diese Richtung gehen auch die Überlegungen bei *Burgstaller* (FN 36) Art 93 Rz 18.

³⁸⁾ *Burgstaller* (FN 36) Art 93 Rz 18.

³⁹⁾ Vgl bereits *Neisser/Schant/Welan*, Betrachtungen zur Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (Slg 1967), ÖJZ 1969, 645 (648); *Korinek*, Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, VVDStRL 39 (1980) 7 ff; *Korinek*, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, in: *Melichar-FS* (1983) 39 (49 f).

⁴⁰⁾ *Holoubek*, Die Sachlichkeitsprüfung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes dargestellt an der jüngeren Judikatur des Verfassungsgerichtshofes insbesondere zum Wirtschaftsrecht, ÖZW 1991, 72 (76 ff); *Korinek/Holoubek*, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht, in: *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 73 (84).

⁴¹⁾ *Holoubek* (FN 40) 76 ff.

⁴²⁾ *Holoubek* (FN 40) 77; *Korinek/Holoubek* (FN 40) 73 (90).

⁴³⁾ Grundlegend *Korinek/Holoubek* (FN 40) 90.

⁴⁴⁾ Näher *Novak*, Der Bescheid – Verfassungsrechtliche Perspektiven, in: *Winkler-FS* (1997) 691.

„Steueramnestie“ abzufedern und zu erleichtern.“⁴⁵⁾ Auch das deutsche Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 27. Juni 1991⁴⁶⁾ im Rahmen der Rechtfertigungsgründe darauf hingewiesen, dass die Regelung des Steuerreformgesetzes 1990, als deren Teil auch eine Amnestie vorgesehen war, „insgesamt eine vollständige und gleichheitsgerechte Besteuerung der Kapitaleinkünfte sicherstellen soll“. In diesem Zusammenhang verwendet das Bundesverfassungsgericht auch das illustrative Bild von der „Brücke zur Legalität“:⁴⁷⁾ Dem Steuerpflichtigen soll die „Rückkehr zur Steuerlegalität“ erleichtert werden. Wenn sich also eine Amnestie-Regelung erkennbar „als Hilfe zum Übergang in die Legalität“ ausweist,⁴⁸⁾ kann dies eine Amnestie rechtfertigen.⁴⁹⁾

Die Rechtsprechung des VfGH konnte sich bisher noch nicht zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Regelungen über eine „Steueramnestie“ äußern. Interessant ist in diesem Zusammenhang allerdings die im Jahre 1996 begründete Judikatur des VfGH zur Legalisierung von „Schwarzbauten“ durch den Landesgesetzgeber,⁵⁰⁾ die mittlerweile mehrmals bestätigt wurde.⁵¹⁾ Der VfGH erachtete es als gleichheitswidrig, „dass Personen, die sich rechtswidrig verhielten, in dem sie nicht nur ohne die gesetzlich erforderliche baurechtliche Bewilligung ein Bauwerk errichteten, sondern dabei auch die flächenplanerische, also rechtsverbindliche Freilandwidmung missachteten, vom Gesetzgeber schlechthin und jedenfalls besser gestellt werden, als Personen, die in Übereinstimmung mit der Rechtsordnung auf eine konsenslose Bauführung im Freiland verzichteten.“ Die vom VfGH als verfassungswidrig erkannte Regelung bewirkte, „dass rechtswidrig handelnde Personen schlechthin – und zwar ohne jede weitere Voraussetzung – in den Genuss der geschilderten Rechtswohlthat gelangen, während Personen, die aufgrund einer negativen Erledigung ihres seinerzeitigen Baubewilligungsverfahrens in Übereinstimmung mit der Rechtsordnung von einer Bauführung Abstand nahmen oder die bereits von vornherein infolge der aus rechtlicher Sicht gegebenen Aussichtslosigkeit einer positiven Erledigung eines Baubewilligungsverfahrens darauf verzich-

teten, einen entsprechenden Antrag zu stellen, vergleichsweise dadurch benachteiligt werden, dass ihr als Freiland gewidmetes Grundstück nicht bebaut werden darf. Diese Privilegierung des rechtswidrig handelnden Personenkreises widerspricht dem Gleichheitsgrundsatz.“ Der VfGH hat im Erkenntnis VfSlg 14.681/1996 und in den Folgeerkenntnissen⁵²⁾ mehrfach betont, dass er es als gleichheitswidrig betrachtet, wenn der Gesetzgeber den rechtswidrig Handelnden schlechthin und jedenfalls besser stellt als Personen, die sich rechts-treu verhalten. Damit hat der VfGH auch angedeutet, dass es bei entsprechender Rechtfertigung durchaus zulässig sein kann, den rechtswidrig Handelnden auch besser zu stellen als den rechtstreu agierenden Bürger. Dementsprechend hat der VfGH auch in VfSlg 14.681/1996 ausgeführt, „dass es der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber nicht verwehrt, in bestimmten Fällen die nachträgliche Erteilung der Baubewilligung für bereits errichtete Bauwerke vorzusehen, die im Widerspruch zur Flächenwidmung errichtet oder verwendet werden, sofern sich in jenen Fällen die nachträgliche Erteilung der Baubewilligung sachlich rechtfertigen lässt. So erschiene es beispielsweise sachlich gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber unter ausnahmhaf formulierten Voraussetzungen eine Bauführung auch im Freiland für zulässig erklärt, weil überwiegende und entsprechend konkretisierte öffentliche Interessen (etwa an der Erhaltung einmal geschaffenen Wohnraums für die Bevölkerung und für diese notwendige Gewerbebetriebe) das öffentliche Interesse an der Durchsetzung einer Freilandwidmung überwiegen oder weil trotz der Freilandwidmung die Bauführung im Einzelfall mit dem Sinn der örtlichen Raumordnung für vereinbar angesehen werden kann oder weil auch eine Umwidmung des betreffenden Grundstücks sachlich zu rechtfertigen wäre.“ Dem VfGH erschien es „auch nicht von vornherein vom Gleichheitssatz ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber ein konsenslos errichtetes Bauwerk nachträglich bewilligen lässt, wenn dieses wenigstens zum Zeitpunkt seiner Errichtung, Fertigstellung oder Verwendungsänderung einer verbindlichen Flächenwidmung entsprach.“ Die landesgesetzlich vorgenommene Legalisierung der „Schwarzbauten“ war somit nicht jedenfalls verfassungswidrig, sondern nur insoweit, als sich für diese Regelung keine sachliche Rechtfertigung finden ließ. Dieser Gedanke kann uE auch bei der Beurteilung von Steueramnestien fruchtbar gemacht werden.

Die vom VfGH angeprangerte Gleichheitswidrigkeit wurde im Falle der Legalisierung der „Schwarzbauten“ noch dadurch verstärkt, dass zB nach der Tiroler Regelung die Bewilligungsfähigkeit konsenslos errichteter Gebäude lediglich solche mit Aufent-

⁴⁵⁾ Vgl Streck (FN 4) Einleitung Rz 14.

⁴⁶⁾ BStBl 1991 II 652, 654.

⁴⁷⁾ BStBl 1991 II 652, 654.

⁴⁸⁾ Vgl nochmals BVerfG 27.6.1991, BStBl 1991 II 652, 654.

⁴⁹⁾ So auch Seipl, in: Wannemacher (Hrsg), Steuerstrafrecht⁵ (2004) 5402, der die verfassungsrechtlichen Grenzen einer Steueramnestie als erreicht ansieht, sobald diese nicht mehr mit einer Rückkehr zur Steuerlegalität verbunden ist. Er sieht daher das Vorsehen einer anonymen Steueramnestie nach italienischem Vorbild als denklich an.

⁵⁰⁾ VfSlg 14.681/1996.

⁵¹⁾ VfSlg 15.441/1999; VfGH 23.6.2003, G 11/03.

⁵²⁾ VfSlg 14.763/1997; VfSlg 15.441/1999.

haltsräumen betrifft, ohne dass ein sachlicher Grund erkennbar ist, warum bewilligungslose Bauten *ohne* Aufenthaltsräume, wie etwa Garagen oder ausschließlich gewerblichen Zwecken dienende Bauwerke, wie Lagerhallen, von der Begünstigung des Tiroler Schwarzbautengesetzes ausgeschlossen sind.⁵³⁾ Weiters war dem VfGH nicht einsichtig, warum lediglich im Freiland oder auf einer Grünfläche konsenslos errichtete oder verwendete Gebäude der Sanierung teilhaftig werden, nicht hingegen Bauwerke, die im Bauland konsenslos errichtet werden, wie wohl die Folgen einer rechtlichen Sanierung rechtswidriger Bauführungen im Bauland möglicherweise viel geringer sind als im Freiland oder auf Grünflächen.⁵⁴⁾ Überträgt man diese Überlegungen auf den Themenkreis der Steueramnestie, so bedeutet dies, dass die Verfassungskonformität einer Steueramnestie nicht bloß davon abhängt, dass für die Amnestie als solche eine Rechtfertigung gefunden wird und die Ausgestaltung der konkreten Regelung verhältnismäßig ist, sondern auch, dass *der Kreis der unter die Steueramnestie fallenden Einkünfte oder Steuern nach sachlichen Kriterien gezogen ist*. Die Gleichheitskonformität der Regelung könnte unter Umständen auch darunter leiden, wenn der Kreis der amnestiefähigen Einkünfte oder Steuern nicht weit genug gezogen ist.

Einem weiteren Aspekt hat der VfGH aus gleichheitsrechtlicher Sicht ebenfalls Bedeutung geschenkt: Der VfGH sah keinen zureichenden sachlichen Grund dafür, warum gerade widmungswidrig errichtete Bauten vor dem 1. Jänner 1984 in Tirol in rechtlicher Hinsicht saniert wurden.⁵⁵⁾ Ebenso wenig sah der VfGH einen sachlichen Grund dafür, warum dieser Stichtag im Burgenland der 1. März 1991 war.⁵⁶⁾ Dies lässt darauf schließen, dass im Falle der Beurteilung einer Steueramnestie auch die Stichtage, bis zu denen rechtswidriges Verhalten saniert ist, eine Rolle spielen. Der Gesetzgeber ist daher keineswegs völlig frei, im Falle einer Amnestieregelung, die sich dem Grundsatz nach rechtfertigen lässt, die Fristen nach Belieben zu setzen.

Die landesgesetzlichen Schwarzbautenregelungen zeichneten sich dadurch aus, dass sie – im Rahmen ihres Anwendungsbereiches – den seinerzeit rechtswidrig Handelnden die Möglichkeit eröffneten, den damaligen Rechtsbruch zu sanieren. Die von den Regelungen Betroffenen waren nicht verhalten, einen finanziellen oder sonstigen Beitrag zu leisten, um zu dokumentieren, dass sie den von ihnen verursachten Schaden am Gemeinwesen wiedergutmachen wollen. Vielmehr griffen die durch die landesgesetzlichen Regelungen vorgesehenen Wirkungen, ohne dass derartige Leistungen vorge-

sehen waren. Umso verständlicher ist es, dass der VfGH diese Regelungen als verfassungswidrig erachtete. Bei der Beurteilung von Vorschriften über eine Steueramnestie ist daher auch zu berücksichtigen, inwieweit der Gesetzgeber – als Anwendungsvoraussetzung für eine Amnestie – von den seinerzeit rechtswidrig Handelnden verlangt, den von ihnen verursachten Schaden – zumindest anteilig – wieder gut zu machen.

Im Zusammenhang mit der Tiroler Schwarzbautenregelung hatte der VfGH besondere Bedenken dahingehend, dass nicht nur die einmalige konsenslose Errichtung eines rechtlich unzulässigen Gebäudes in der Vergangenheit gesetzlich saniert wurde, sondern dass darüber hinaus auch für die Zukunft entsprechende Bauführungen unter der Voraussetzung rechtlich zulässig sind, dass in dem als Freiland gewidmeten Gebiet rechtswidrig gebaut wurde.⁵⁷⁾ Die Begünstigung des rechtswidrig Handelnden betraf somit nicht nur die Vergangenheit, sondern auch die Zukunft: Nicht nur die in der Vergangenheit liegende Rechtswidrigkeit wurde saniert, sondern die Besserstellung auch für die Zukunft perpetuiert. Bei der Beurteilung von Regelungen einer Steueramnestie ist daher dieser Aspekt zu beachten: Eine durch die Steueramnestie bewirkte Besserstellung wäre wohl unsachlich, wenn sie auch in die Zukunft – also auch für künftige Veranlagungszeiträume – wirken würde.

*Oberndorfer*⁵⁸⁾ hat auch noch darauf hingewiesen, dass die Regelungen über die Legalisierung von Schwarzbauten auch deshalb besonders problematisch sind, da sie mit einer Durchbrechung der Rechtskraft von Bescheiden einhergehen: Die Schwarzbautenregelungen nehmen nämlich auf die Rechtskraft von Bescheiden, mit denen aufgrund der Flächenwidmung etwa Baubewilligungen verweigert wurden, teilweise auch bereits Abbruchaufträge ergingen, keine Rücksicht. Sie setzten sich vielmehr darüber hinweg. Mit jedem Bescheid ist aber auch ein gewisses Maß an Schutz des Vertrauens des Bürgers auf den bescheidmäßig verfügbaren Zustand verbunden.⁵⁹⁾ Die Durchbrechung der Rechtskraft von Bescheiden verlangt somit nach einer besonderen Rechtfertigung, wenn sie überhaupt zulässig sein kann. Übertragen auf den Problembereich der Steueramnestie bedeutet dies, dass es nicht oder nur unter ganz besonderen Umständen hinzunehmen wäre, wenn die Amnestieregelungen auch in rechtskräftige Bescheide eingriffen und sich darüber hinwegsetzten. Eine Begünstigung von Personen, deren rechtswidriges Verhalten bereits bescheidmäßig festgestellt wurde, wäre daher nicht

⁵³⁾ VfSlg 14.681/1996.

⁵⁴⁾ VfSlg 14.681/1996.

⁵⁵⁾ VfSlg 14.681/1996.

⁵⁶⁾ VfSlg 14.763/1997.

⁵⁷⁾ VfSlg 14.681/1996.

⁵⁸⁾ *Oberndorfer*, Der Rechtsstaat auf der Probe oder der Versuch der Legalisierung von Unrecht, in: Winkler-FS (1997) 707 (726 f).

⁵⁹⁾ *Oberndorfer* (FN 58) 727.

mit derselben Rechtfertigung hinnehmbar wie eine Begünstigung von Personen, deren rechtswidriges Verhalten noch gar nicht aufgedeckt wurde.

Die bisherigen Überlegungen haben gezeigt, dass der VfGH landesrechtliche Regelungen, die „Schwarzbauten“ legalisierten, nach einem sehr strengen Prüfungsmaßstab untersuchte, der aber durchaus auch Raum für gerechtfertigte Ausnahmen lässt. Die dennoch recht strenge Judikatur dürfte aber – worauf *Oberndorfer* hinweist⁶⁰⁾ – darin begründet sein, dass Flächenwidmungsbestimmungen nicht nur der im öffentlichen Interesse gelegenen Aufteilung der durch die örtliche Raumplanung bewirkten Raumfunktionen dienen, sondern vielmehr auch den Schutz der Nachbarn gegenüber einer widmungswidrigen Bauführung bezwecken. Die rechtswidrige Bauführung, die nachträglich saniert wird, löst damit nicht nur eine Begünstigung des rechtswidrig Handelnden gegenüber dem rechtstreuen Bürger aus, sondern auch eine Beeinträchtigung der Parteienrechte des jeweiligen Nachbarn. Auf dem Gebiet des Steuerrechts gibt es zwar insoweit Parallelen, als der Steuerverkürzer seine Tat zu Lasten der Allgemeinheit und damit auch zu Lasten jedes einzelnen rechtstreu handelnden Bürgers begeht. Allerdings berührt die Steuerhinterziehung des Einzelnen nicht unmittelbar die Rechtsposition eines anderen. Parteienrechte *anderer* werden durch die Steuerhinterziehung daher nicht beeinträchtigt. Dies könnte darauf schließen lassen, dass die Rechtsprechung des VfGH zu den Schwarzbauten nicht in voller Strenge auch auf die Beurteilung von Steueramnestien zu übertragen ist.

Interessant ist im Zusammenhang mit der Schwarzbautenjudikatur auch, dass der VfGH nicht von seiner ihm durch Art 140 Abs 7 B-VG eingeräumten Möglichkeit einer rückwirkenden Gesetzesaufhebung Gebrauch gemacht hat.⁶¹⁾ Der VfGH hat zwar ausgesprochen, dass die aufgehobene Bestimmung auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände nicht mehr anzuwenden ist. Keine Wirkung entfalteten die Erkenntnisse jedoch auf bereits rechtskräftig entschiedene Fälle – und dies betrafen jeweils den Großteil der im Anwendungsbereich der in Prüfung gezogenen Regelungen liegenden Schwarzbauten⁶²⁾ – womit diese von den Gesetzesaufhebungen unberührt blieben. Dies ist ein Indiz dafür, dass der VfGH den durch die Schwarzbautenregelung bewirkten Eingriff offenbar nicht als gravierend genug betrachtete, um alle ihm bei einer rückwirkenden Gesetzesaufhebung nach Art 140 Abs 7 B-VG zur Verfügung stehenden Möglichkeiten einzusetzen, die Folgen der Verfassungswidrigkeit zu beseitigen.

⁶⁰⁾ *Oberndorfer* (FN 58) 727.

⁶¹⁾ VfSlg 14.681/1996 und 14.763/1997.

⁶²⁾ So *Hiesel*, Die Rechtsstaatsjudikatur des Verfassungsgerichtshofes, ÖJZ 1999, 522 (533).

D. Rechtsstaatliche Überlegungen

In seinem Einleitungsbeschluss zum Erkenntnis VfSlg 14.681/1996 schnitt der VfGH auch rechtsstaatliche Bedenken an, die er allerdings im Erkenntnis selbst dann nicht mehr vertiefte, da er es damit bewenden ließ, die Regelungen wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz als verfassungswidrig aufzuheben. Der VfGH äußerte das Bedenken, dass die Tiroler Regelung „*dem im rechtsstaatlichen Geist auszulegenden und zu verstehenden Art 18 Abs 1 B-VG widerspricht*“. Er ging dabei davon aus, dass für den Bürger als Normadressaten durch Gesetz in vorhersehbarer und berechenbarer Weise Rechte und Pflichten begründet, dass sich ferner der Bürger auf einen dementsprechenden Vollzug der Gesetze durch die Verwaltung verlassen und dass er diesen letztlich im Wege entsprechender Rechtsschutzeinrichtungen durchsetzen können müsse. Er nahm vorläufig an, dass es dem aus rechtsstaatlicher Sicht zu verstehenden Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung widerspreche, wenn der Gesetzgeber rechtswidrige Verhaltensweisen der Bürger, nämlich die Errichtung oder Verwendungsänderung von Gebäuden ohne die rechtlich gebotene Bewilligung, im nachhinein endgültig für rechtmäßig erklärt und dabei ausschließlich in der Vergangenheit liegendes, rechtliches Fehlverhalten saniert. Überträgt man diese Überlegung auch auf „Steueramnestien“, so bedeutet dies, dass allenfalls auch überlegt werden müsste, derartige Regelungen gesondert im Hinblick auf rechtsstaatliche Grundsätze zu prüfen.

*Oberndorfer*⁶³⁾ hat darauf hingewiesen, dass der Rechtsstaatsbegriff offen ist und rechtsstaatliche Ideale einer scheinbaren Beliebigkeit unterliegen: Wer allgemein wünschenswerte, mit Anspruch auf Gerechtigkeit auftretende rechtspolitische Anliegen vortragen und gleichzeitig verfassungspolitische Verantwortung zeigen will, spricht vom Rechtsstaat. Der Begriff des Rechtsstaats ist offen für rechts- und verfassungspolitische Anliegen, die sich angesichts neuer gesellschaftlicher oder wirtschaftlicher oder anderer Problemlagen stellen. Damit ist aber zwangsläufig auch die Gefahr der Leerformel verknüpft, und zwar derart, dass recht unterschiedliche, in keinem zwingenden Zusammenhang stehende rechtspolitische Anliegen aus dem Postulat des Rechtsstaates abgeleitet werden. Der Rechtsstaat läuft Gefahr, sich in ein Programm scheinbarer Beliebigkeit aufzulösen, in dem formelle und materielle Gesichtspunkte und Institutionen Platz finden.⁶⁴⁾

Vor diesem Hintergrund ist besonders in Erinnerung zu rufen, dass rechtsstaatliche Gedanken in einer Vielzahl von Verfassungsbestimmungen zum

⁶³⁾ *Oberndorfer* (FN 58) 707.

⁶⁴⁾ So *Oberndorfer* (FN 58) 707.

Ausdruck kommen. Gerade in diesen Fällen ist aber dann die konkrete Verfassungsbestimmung und nicht generell das Rechtsstaatsprinzip der Maßstab der verfassungsrechtlichen Prüfung. Der Ansatzpunkt konkreter verfassungsrechtlicher Normen ist in der Argumentation stets vorrangig zu berücksichtigen.⁶⁵⁾ Zusätzlich gelangt mit dem Rechtsstaatsgedanken der Systembezug in die juristisch-dogmatische Argumentation.⁶⁶⁾ Dies lässt darauf schließen, dass die auch vom VfGH – zumindest im Einleitungsbeschluss – angestellten rechtsstaatlichen Überlegungen in die Auslegung und Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes einfließen. Der Prüfungsmaßstab bleibt dann aber der – aus rechtsstaatlichem Blickwinkel interpretierte – Gleichheitsgrundsatz. In diesem Lichte ist auch besser zu verstehen, warum der VfGH seine Judikatur zu den Schwarzbauten auf den Gleichheitsgrundsatz gestützt hat und die im Einleitungsbeschluss vorgetragenen rechtsstaatlichen Bedenken nicht weiter eigenständig vertieft hat. Ebenso ist die Judikatur des deutschen Bundesverfassungsgerichts zu verstehen, an das vom Finanzgericht Münster – wie bereits dargelegt – die verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz (Art 3 Abs 1 GG), allerdings „in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip des Art 20 Abs 3 GG“ vorgetragen wurden, aber ohne ausschließliche oder ausdrückliche Berufung auf dieses Rechtsstaatsprinzip. All dies lässt es naheliegend erscheinen, Steueramnestieregelungen in erster Linie im Hinblick auf ihre Übereinstimmung mit dem Gleichheitsgrundsatz zu überprüfen.

IV. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass „Steueramnestien“ von Verfassungs wegen weder generell unzulässig noch generell erlaubt sind. Vielmehr haben derartige Regelungen den verfassungsgesetzlichen Vorgaben zu entsprechen, die auch sonst für bundesgesetzliche Regelungen in Betracht kommen. Nach der verfassungsgerichtlichen Praxis kommt dem Gleichheitsgrundsatz dabei besondere Bedeutung zu. Da steuerliche Amnestieregelungen jedenfalls Ungleichbehandlungen auslösen, indem sie denjenigen, der sich steuerehrlich verhalten hat, benachteiligen, bedürfen sie der sachlichen Rechtfertigung, um verfassungsrechtlich bestehen zu können.

Mit der in § 29 FinanzstrafG enthaltenen Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige verfügt die österreichische Rechtsordnung über eine amnestieähnliche Regelung, die unbefristet gilt.⁶⁷⁾ Die Rege-

lung verlangt vom Steuerpflichtigen, dass er die ihm zurechenbare Rechtswidrigkeit noch vor ihrer Aufdeckung durch die Finanzbehörden eingesteht und Wiedergutmachung leistet. Dies bewirkt Straffreiheit, aber keine rückwirkende Beseitigung der Steuerschuld. Die Regelung greift unabhängig von einem „Systemwechsel“ in der Steuerrechtsordnung, da sie ja zum Dauerrecht gehört. Sie bietet dem bisher rechtswidrig handelnden Steuerpflichtigen eine „Brücke in die Legalität“, indem sie dazu beiträgt, dass sich der Steuerpflichtige künftig rechtstreu verhält: Auf Grund seiner Selbstanzeige muss er damit rechnen, künftig von den Finanzbehörden beobachtet zu werden. Sinken die von ihm in künftig abgegebenen Steuererklärungen deklarierten Einkünfte wiederum, wird er dies gegenüber den Abgabenbehörden zu begründen haben oder aber Nachforschungen auslösen.

„Steueramnestien“, die auch zu einer teilweisen oder gänzlichen rückwirkenden Beseitigung der Steuerschuld führen, könnten sich rechtfertigen lassen, wenn die Regelung dazu geeignet ist, den Steuerpflichtigen zumindest für die Zukunft in die Steuerehrlichkeit zurückzuführen. Dies ist nicht nur dann der Fall, wenn sich der Steuerpflichtige entsprechend gegenüber den Finanzbehörden deklarieren muss, sondern auch dann, wenn von ihm steuerehrliches Verhalten in zumindest einer oder mehreren künftigen Perioden verlangt wird, widrigenfalls er die gewährte Straf- und teilweise oder gänzliche Steuerfreiheit wieder verwirkt. Von Bedeutung wird dabei auch sein, ob und in welchem Ausmaß vom Steuerpflichtigen als Amnestievoraussetzung Wiedergutmachung verlangt wird: Wenn die verlangte Gutmachung nur gering ist oder wenn als eine der Rechtsfolgen der Amnestie die entstandene Steuerschuld rückwirkend gar zur Gänze beseitigt wird, müssen wohl umso konkretere Anhaltspunkte vorliegen, dass die Regelung tatsächlich gewährleistet, dass sich die von der Amnestie betroffenen Steuerpflichtigen künftig rechtstreu verhalten werden.

Zur Rechtfertigung einer „Steueramnestie“ kann auch beitragen, wenn die Amnestie einen steuerrechtlichen „Systemwechsel“ unterstützt. Wenn der Gesetzgeber entweder die Steuerbelastung senkt oder aber als ungerecht oder intransparent empfundene steuerrechtliche Vorschriften durch neue Regelungen ersetzt, kann dies die Hoffnung begründen, dass die Steuermoral künftig steigen wird. Amnestieregelungen könnten insofern dazu beitragen, dass Steuerpflichtige diese Änderungen zum Anlass nehmen, künftig den Weg in die Legalität zu beschreiten, was wiederum zu Steuermehreinnahmen führen kann. Ob und welche Maßnahmen die Steuer-

⁶⁵⁾ Oberndorfer (FN 58) 717.

⁶⁶⁾ Oberndorfer (FN 58) 717.

⁶⁷⁾ Vgl zur Verfassungsmäßigkeit der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG: Grabenwarter, Verfassungsfragen der

Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, in: Leitner/Zitta (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001) 91; Scheil, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (1995) 34 ff.

moral heben, lässt sich aber mehr vermuten als nachweisen.⁶⁸⁾ Dementsprechend war auch für das deutsche Bundesverfassungsgericht entscheidend, dass die Neuregelung, die Kapitaleinkünfte betroffen hat, „insgesamt eine vollständige und gleichheitsgerechte Besteuerung“ dieser Einkünfte sicherstellen sollte.⁶⁹⁾ Dem Gesetzgeber muss es für die Zukunft gelingen, ein System zu implementieren, dass das Entdeckungsrisiko künftig erhöht.⁷⁰⁾ Die Einführung eines effektiven Kontrollsystems könnte daher genauso durch Amnestieregelungen begleitet werden wie die Erhöhung finanzstrafrechtlicher Strafrahmen, soweit angenommen werden kann, dass die damit verbundene präventive Wirkung zur vollständigen Erfassung der Einkünfte beitragen kann. Legt man die vom deutschen Bundesverfassungsgericht entwickelten Maßstäbe an, ist entscheidend, dass der Gesetzgeber das Ziel verfolgt, Steuerunehrliche an die Legalität heranzuführen, steuerpflichtige Einkünfte vollständig zu erfassen und die Staatseinnahmen dadurch zu vermehren.⁷¹⁾ Im Rahmen eines derartigen konsistenten Konzepts können in verfassungsrechtlich zulässiger Weise auch Steueramnestieregelungen ihren Platz haben.

Die zur Rechtfertigung einer Steueramnestie in Betracht kommenden Gründe können nicht abschließend genannt werden. Jeder „vernünftige“ Grund kann aus dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes erwogen werden,⁷²⁾ darunter auch fis-

kalische und volkswirtschaftliche Überlegungen, wie insbesondere die Aussicht auf Steuermehreinnahmen und der Kapitalrückfluss aus dem Ausland.⁷³⁾ Administrative Erwägungen, wie die sonst kaum zu bewerkstelligende Nachveranlagung, können ebenfalls ins Treffen geführt werden.⁷⁴⁾ Entscheidend ist aber auch die Verhältnismäßigkeit, also die Ziel- und Gegenstandsadäquanz der Regelung.⁷⁵⁾ Die konkreten Amnestieregelungen müssen so ausgestaltet sein, dass sie auch geeignet sind, den zu ihrer Rechtfertigung in Betracht gezogenen Zielen zum Durchbruch zu verhelfen.

Diese Diskussion zeigt jedenfalls, dass subjektive Gerechtigkeitsvorstellungen keineswegs mit den aus dem Gleichheitsgrundsatz zu gewinnenden Wertungen Hand in Hand gehen müssen: Wer sich rechts-treu verhalten hat, wird die nachträgliche Begünstigung desjenigen, dessen Verhalten rechtswidrig war, meist als ungerecht empfinden. Dennoch sind steuerrechtliche Amnestieregelungen keineswegs generell gleichheitswidrig, sondern bei entsprechender Rechtfertigung von Verfassungen wegen als zulässig zu erachten.

Korrespondenz: Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien, Althanstraße 39–45, A-1090 Wien; e-mail: michael.lang@wu-wien.ac.at.

Mag. Judith Herdin, Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien, Althanstraße 39–45, A-1090 Wien; e-mail: judith.herdin@wu-wien.ac.at.

⁶⁸⁾ Zu steuerpsychologischen Überlegungen vgl. *Streck* (FN 4) Einleitung Rz 3.

⁶⁹⁾ BVerfG 27.6.1991, 2 BvL 3/89, BStBl 1991 II 652, 654.

⁷⁰⁾ So *Schünemann* (FN 8) 28.

⁷¹⁾ BVerfG 27.6.1991, 2 BvL 3/89, BStBl 1991 II 652, 654.

⁷²⁾ Näher *Holoubek* (FN 40) 77.

⁷³⁾ *Joecks* (FN 17) 1418.

⁷⁴⁾ *Streck* (FN 4) Einleitung Rz 13.

⁷⁵⁾ *Holoubek* (FN 40) 77 f.; *Novak* (FN 44) 58.