

Nr. 4 · November 2006 · PVSt 6492

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten
Steuernwissenschaften

Walter Drenseck 65 Jahre

Herausgegeben von
Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Hamburg

mit Beiträgen von

Dr. Winfried Bergkemper, München · Dr. Klaus-Dieter
Drüen, Bochum · Dr. Bernd Heuermann, München · Marcel
Krumm, Bochum · Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Hamburg
Dr. Hans-Friedrich Lange, München · Dr. Matthias Loose,
Bochum · Walter Niermann, Düsseldorf · Prof. Dr. Klaus
Offerhaus, München · Hartmut Pust, Hannover · Prof. Dr.
Roman Seer, Bochum · Prof. Dr. Thomas Stapperfend, Cottbus

ojs
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

www.otto-schmidt.de

Die Bedeutung des Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention für ein steuerverfahrensrechtliches Zuschlagsystem

Prof. Dr. ROMAN SEER/MARCEL KRUMM, Bochum

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Der Geltungsanspruch der EMRK in der deutschen Rechtsordnung
- III. Die Verfahrensgarantien des Art. 6 EMRK
- IV. Steuerzuschläge als „Strafen“ i.S.v. Art. 6 EMRK?
 - 1. Steuerzuschläge als integrale Bestandteile des Steuerverfahrensverfahrens
 - 2. Ausgrenzung von Steuerzuschlägen aus dem Strafbegriff als Beugemittel
- V. Verbot des „Formenmissbrauchs“ durch verwaltungs-verfahrensrechtliche Steuerzuschläge
 - a) Gedanke des Formenmissbrauchs
 - b) Rechtsprechung des BVerfG
 - c) Rechtsprechung des EuGH
 - d) Rechtsprechung des EGMR
- V. Folgerungen für die deutschen Steuerzuschläge und Resümee

I. Einleitung

Die Bochumer Studenten des Intensivkurses Steuerrecht verdanken dem Bundesrichter *Drenseck* ungeahnte Einblicke in die Arbeitsweise der deutschen Finanzgerichtsbarkeit. Seine Vorlesung „Rechtsschutz in Steuersachen“ gehört seit Jahren zum unabdingbaren Pflichtprogramm und wird von den Studenten begerig angenommen. Erfahren sie doch dort nicht einfach theoretisch-abstrakten Lernstoff, sondern auf höchst plastische Weise, wie Steuerpflichtige mit welchen Aussichten Rechtsschutz gegenüber Maßnahmen der Finanzbehörden suchen und finden können. Sie erleben dabei keinen abgehobenen, unfehlbaren Gerichtsweisen, sondern eine Richterpersönlichkeit, die Justizmängel nicht zudeckt, sondern offenlegt und selbst die eigene Judikatur kritisch reflektiert. Für die Bochumer Studenten bleibt der BFH dadurch kein abgehobenes Abstraktum, sondern erhält mit *Drenseck* ein Gesicht. Im Mittelpunkt der Überlegungen *Drensecks* steht der Rechtsschutz unter dem Blickwinkel des Grundgesetzes, der Abgaben- und Finanzgerichtsordnung, zuletzt zunehmend auch des Europarechts.

Den Steuerpflichtigen treffen im Steuerschuldverhältnis zahlreiche Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten sowie Abführungs- und Zahlungsverpflichtungen. Neben der Absicherung der Pflichterfüllung in Gestalt des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts flankiert das Steuerverfahrensrecht de lege lata mit unterschiedlichen Zuschlägen die steuerlichen Pflichten. Der Säumniszuschlag (§ 240 AO) soll zur pünktlichen Steuerzahlung anhalten; der Verspätungszuschlag zur pünktlichen Abgabe der Steuererklärung (§ 152 AO). Schließlich sollen neuerdings zwei besondere Zuschläge die Erfüllung von Dokumentationspflichten bei Konzernverrechnungspreisen sicherstellen (§ 162 Abs. 4 AO). De lege ferenda wird die Bedeutung von Steuerzuschlägen an-

gesichts der Überlegungen zur Einführung eines Selbstveranlagungssystems weiter wachsen¹. Dabei tut sich zwangsläufig ein verfassungsrechtliches Spannungsfeld auf: Steuerliche Zuschläge sollen den von Art. 3 GG als Ausdruck der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eingeforderten Steuermassenvollzug absichern², müssen sich aber gleichsam an rechtsstaatlichen Vorgaben messen lassen. Als zusätzliche Geldleistungspflicht, die an die Verletzung einer steuerlichen Pflicht anknüpft, wird die Festsetzung eines Zuschlags von dem Adressaten regelmäßig als Sanktion für seinen Ungehorsam wahrgenommen. So formulierte *Tipke* vorausschauend eines der wesentlichen Problemfelder steuerlicher Zuschläge:

„Sollte bei uns schwedischen oder US-amerikanischen Beispielen folgend die nichtkriminelle, verschuldens-unabhängige Zuschlagstrafe ganz in den Vordergrund geschoben werden, so würde sicher alsbald eine Auseinandersetzung darüber entstehen, ob es eine verschuldensunabhängige oder auch nur eine den Grad des Verschuldens vernachlässigende Strafe überhaupt geben dürfe.“³

In diesem Beitrag soll geklärt werden, ob und inwieweit Steuerzuschläge als „Strafen“ i.S.v. Art. 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) vom 4.11.1950 mit der Folge zu qualifizieren sind, dass die Garantien eines fairen Verfahrens – insb. der Unschuldsvermutung – zur Anwendung kommen.

II. Der Geltungsanspruch der EMRK in der deutschen Rechtsordnung

Ihrer Rechtsnatur nach ist die Konvention – ebenso wie ihre Zusatzprotokolle – ein völkerrechtlicher Vertrag. Das Zustimmungsgesetz vermittelt den innerstaatlichen Rechtsanwendungsbefehl und verschafft den Gewährleistungen der Konvention als einfaches

¹ Seer StuW 2003, 40, (56 ff.); ders., StbJb. 2004/05, S. 53, 71 ff.

² Statt vieler nur BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE

110, 94 (141).

³ *Tipke* in FS Kohlmann, 2003, S. 555, 576 f.

Bundesrecht Geltung⁴. Nur soweit eine Gewährleistung die Qualität von allgemeinen Regeln des Völkerrechts erreicht, erlangt sie über Art. 25 Satz 2 GG ohne Weiteres verfassungsrechtlichen Vorrang⁵. Kommt der EMRK demnach im Übrigen nicht ohne Weiteres eine dem nationalen Verfassungsrecht oder dem supranationalen Gemeinschaftsrecht vergleichbare Vorrangwirkung zu, die zur Nichtigkeit⁶ bzw. Nichtanwendbarkeit⁷ entgegenstehenden formellen (einfachen) oder materiellen Rechts führt, kann dem Gehalt ihrer Gewährleistungen nur über die Auslegung Rechnung getragen werden. So hat das BVerfG erst kürzlich (wieder) entschieden, dass die EMRK⁸ eine „Auslegungshilfe“ für das – im Range mit ihr gleichstehende – einfache Recht sei⁹. Darüber hinaus hat das BVerfG zugleich auch den Ausgangspunkt für eine wesentlich durchschlagende Wirkung gesetzt: Auch bei der Auslegung des Grundgesetzes seien Inhalt und Entwicklungsstand¹⁰ der EMRK in Betracht zu ziehen¹¹. Auf diese Weise erlangen ihre Gewährleistungen mittelbar einen „quasi verfassungsrechtlichen Rang“¹², insb. angesichts der überzeugenden Bestrebungen im Schrifttum, einen Teil der Rechte der EMRK (zumindest) in Art. 2 Abs. 1 GG hineinzulesen¹³. Lässt sich eine konventionswidrige nationale Norm nicht durch eine konventionskonforme Auslegung „reparieren“, führt dies zur Nichtigkeit der Norm, wenn sie nicht nur konventionswidrig, sondern im Einzelfall damit gleichsam auch grundrechtswidrig ist.

Ungeachtet der Wechselwirkung zum nationalen Verfassungsrecht und der Rechtsdurchsetzung vor den nationalen Gerichten bis hin zum BVerfG gewährt die Konvention dem Bürger mit der Individualbeschwerde zum EGMR selbst einen effektiven Durchsetzungsmechanismus. Gegenstand ist im weitesten Sinne die (behauptete) Verletzung einer Konventionsgewährleistung durch einen der Mitgliedstaaten (vgl. Art. 34 EMRK). Als Verletzungsakt kommt jedes staatliche bzw. dem Staat zurechenbare Verhalten in Betracht¹⁴. Erachtet der EGMR die Beschwerde für begründet, sind die Vertragsstaaten verpflichtet, das Urteil des EGMR zu befolgen (Art. 46 Abs. 1 EMRK)¹⁵. Es besteht insb. eine Pflicht zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes¹⁶; „wenn es erforderlich ist“, spricht der EGMR dem Beschwerdeführer zudem eine „gerechte Entschädigung“ zu (Art. 41 EMRK). Innerstaatliche Gesetze oder Rechtsakte aufzuheben, vermag der EGMR allerdings nicht; seine Kompetenz ist auf die Feststellung der Konventionsverletzung beschränkt¹⁷.

III. Die Verfahrensgarantien des Art. 6 EMRK

Angelehnt an die auf *Jellinek*¹⁸ zurückgehende Kategorisierung der grundrechtlichen und grundrechtsgleichen Gewährleistungen verbürgt auch die EMRK die als *status negativus* (Abwehrrecht), *status positivus* (Leistungs- und Teilhaberecht), *status activus* (staatsbürgerliche Rechte) und schließlich *status activus pro-*

4 BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (317), m.w.N.; *Oppermann*, Europarecht, 3. Aufl., 2005, § 2 Rz. 25; *Ehlers* in ders. (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2003, § 2 Rz. 3; *Grabenwarter*, VVDStRL Bd. 60 (2001), 290 (305 ff.); a.A. *Bleckmann*, EuGRZ 1994, 149 (152); Qualifizierung der EMRK als regionales Völkergelehrtenrecht und dementsprechend über Art. 25 GG Zuweisung eines Ranges über dem einfachen Recht; wiederum anders *Ress* in FS Zeidler, 1987, S. 1790 ff., demzufolge das System der EMRK eine zwischenstaatliche Einrichtung i.S.v. Art. 24 Abs. 1 GG ist. Bei dem Rechtsschutzsystem der EMRK sei eine institutionelle Verdichtung festzustellen, die es erlaube von einer zwischenstaatlichen Einrichtung zu sprechen („Konventionsgemeinschaft“). So ließen sich Art. 24 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 13 EMRK zu einem Geltungs- und Anwendungsvorrang weiterentwickeln, ähnlich *Langenfeld* in Bröhmer (Hrsg.), Der Grundrechtsschutz in Europa, Wiss. Kolloquium 65. Geburtstag von *Ress*, 2002, S. 95, 99 ff.

5 *P. Kirchhof*, EuGRZ 1994, 16 (26).

6 Siehe zur traditionellen deutschen Nichtigkeitsthese statt aller nur BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (37).

7 Aufgrund des sog. „Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts“ ist die nationale Norm zwar nicht nichtig; sie bleibt aber im Kollisionsfall automatisch außer Anwendung (grundlegend EuGH v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 – *Costa/ENEL*, EuGHE 1964, 1251; s. im Übrigen *Oppermann* (FN 4), § 7 Rz. 12).

8 Gemeint ist im Folgenden stets das Transformationsgesetz.

9 BVerfG v. 14.10.2004 (FN 4), 307 (317 ff.); v. 26.3.1987 – 2 BvR 589/79, 740/81, 284/85, BVerfGE 74, 358 (370): Es sei nämlich nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber, sofern er dies nicht klar bekundet, von völkerrechtlichen Verpflichtungen abweichen und die Verletzung solcher Verpflichtungen ermöglichen wolle.

10 Dies betrifft insb. die Rspr. des EGMR, BVerfG v. 14.10.2004 (FN 4), 307 (320).

11 Instrukтив BVerfG v. 26.3.1987 (FN 9), 358: „Die Unschuldsvormutung ist eine besondere Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips und hat damit Verfassungsrang. Sie ist auch kraft Art. 6 Abs. 2 EMRK Bestandteil des positiven Rechts im Range eines Bundesgesetzes. Bei der Auslegung des Grundgesetzes sind auch Inhalt und Entwicklungsstand der EMRK in Betracht zu ziehen, sofern dies nicht zu einer Einschränkung oder Minderung des Grundrechtsschutzes nach dem Grundgesetz führt. Deshalb dient insoweit die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte als Auslegungshilfe für die Bestimmung von Inhalt und Reichweite von Grundrechten und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Grundgesetzes.“

12 *Ehlers* (FN 4), § 2 Rz. 3; *Schmidt-Aßmann*, FS W. Schmitt Glaeser, 2003, S. 317, 323, dem darin zustimmen ist, dass sich die Wirkungsweise der Menschenrechtskonvention von der traditionellen Stufenfolge der Rechtsquellen nicht erfassen lässt.

13 So *Ehlers* (FN 4), § 2 Rz. 3; *Frowein*, FS Zeidler, Bd. II, 1987, S. 1763, 1770 f.; *Grabenwarter*, VVDStRL 60 (2001), 290 (306 f.); *Hoffmeister*, Der Staat 40 (2001), 349 (364 ff.); *Uerpman*, Die Europäische Menschenrechtskonvention und die deutsche Rechtsprechung, Diss., Berlin 1993, S. 69 ff.

14 *Grabenwarter*, Europäische Menschenrechtskonvention, 2. Aufl., 2005, § 9 Rz. 2.

15 Siehe zum Spannungsfeld von Bindungswirkung und „Auslegungshilfe“ BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, 307 (323 ff.); dazu *Meyer-Ladewig/H.Petzold*, NJW 2005, 15 ff.

16 EGMR v. 29.11.1991 – 44/1990/235/301, Rs. „*Vermeire*“, EuGRZ 1992, 12; s. auch *Ress*, EuGRZ 1996, 350 (351).

17 *Grabenwarter* (FN 14), § 16 Rz. 3.

18 *Jellinek*, System der subjektiven öffentlichen Rechte, 2. Aufl. 1919, S. 94 ff.

cessualis (Verfahrensrechte) umschriebenen Garantien¹⁹. Die konventionsrechtliche (Un-)Vereinbarkeit der Auferlegung von bestimmten abgabenrechtlichen Zuschlägen konzentriert sich auf Letztere; namentlich auf die im Folgenden auszugsweise wiedergegebene Garantie eines „fairen Verfahrens“ (Art. 6 EMRK):

„(1) ¹ Jede Person hat ein Recht darauf, dass über Streitigkeiten in Bezug auf ihre zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen oder über eine gegen sie erhobene strafrechtliche Anklage von einem unabhängigen und unparteiischen auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. [...].

(2) Jede Person, die einer Straftat angeklagt ist, gilt bis zum gesetzlichen Beweis der Schuld als unschuldig.

(3) [...].

Erstens erfasst Art. 6 EMRK „zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen“. Wenngleich dies angesichts der allein für die Auslegung bindenden englischen und französischen Fassung nicht ausschließt, dass hiervon auch (vermögensrechtliche) Ansprüche erfasst werden, die nach deutschem Verständnis dem öffentlichen Recht zuzuordnen sind²⁰, fallen Streitigkeiten aus dem Kernbereich des öffentlichen Rechts, und damit auch solche betreffend Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach der Rechtsprechung des EGMR nicht in den Schutzbereich des Art. 6 EMRK²¹. Diese Auffassung entspricht jahrelanger Entscheidungspraxis der vormaligen Kommission²² und wurde jüngst trotz erheblicher Zweifel wieder bestätigt²³.

Zum Zweiten aktiviert eine gegen die betroffene Person „erhobene strafrechtliche Anklage“ die Verfahrensgarantien des Art. 6 EMRK. Der Begriff der Strafe scheint bei rein formaler Betrachtung fassbar. Dennoch gibt es dem klassischen Strafrecht vor-, aber auch parallelgelagert eine erhebliche Probleme bereitende „Grauzone“: Schon das deutsche Recht kennt außerhalb des klassischen Strafrechts eine Vielzahl von Sanktionen für Zuwiderhandlungen, die zumindest als Strafe empfunden werden, aber gleichsam nicht als strafrechtliche Anklage „etikettiert“ sind: Bußgeld, Ordnungsgeld, Disziplinarstrafen, etc. Die Grenzen sind fließend und die Zuordnung zu Kategorien einer strafrechtlichen Verurteilung dementsprechend problematisch. Angesichts dieses Gestaltungsspielraums der Vertragsstaaten über den Anwendungsbereich des Strafrechts vermag nach Auffassung des EGMR nur eine „autonome Auslegung“ des

Begriffs der strafrechtlichen Anklage der Konvention eine effektive Geltung zu verschaffen. Ansonsten könnten die Staaten in eigener Verantwortung über die Anwendbarkeit des Art. 6 EMRK entscheiden und dessen Garantien damit faktisch umgehen²⁴. Auf eine „Anklage“ i.S. einer „formellen Anklageerhebung“ soll es daher nicht ankommen²⁵. Einigkeit besteht zumindest aber insoweit, dass *Beugemittel* aus dem Strafbegriff auszuschneiden sind (dazu unter IV.2.). Im Übrigen hat der EGMR im Laufe der letzten Jahrzehnte drei Kriterien erarbeitet und zunehmend präzisiert, anhand derer der Charakter einer strafrechtlichen Anklage festgestellt werden kann²⁶:

(1) Im Ausgangspunkt folgt der EGMR der innerstaatlichen Klassifikation des betroffenen Rechtsregimes und ordnet strafrechtlichen Verfahren alle diejenigen Verfahren zu, die nach nationalem Recht Strafverfahren sind.

(2) Fällt die Zuwiderhandlung jedoch nicht unter das innerstaatliche Strafrecht, äußert sich die Bestrebung nach autonomer Auslegung in einem weiteren Kriterium, das – losgelöst von der nationalen Zuordnung – auf die „wahre Natur der Zuwiderhandlung abstellt“ („the very nature“). Wird als Folge eine Sanktion vorgesehen, die sowohl abschreckenden als auch vergeltenden Charakter aufweist, so sei die Sanktion (zumindest) bei materieller Betrachtung strafrechtlicher Natur.

(3) Weist auch die wahre Natur nicht auf den strafrechtlichen Charakter i.S.v. Art. 6 EMRK hin, bleibt zu prüfen, ob, drittens, die Schwere der Sanktion Art. 6 EMRK zur Anwendung bringt. Hierfür soll nicht die tatsächlich verhängte, sondern die im Verfahren drohende Sanktion maßgeblich sein.

Letztlich bestimmt sich der Begriff der strafrechtlichen Anlage also nicht ausschließlich nach innerstaatlichem Recht, sondern nur unter Berücksichtigung desselben²⁷.

Ist der Anwendungsbereich des Art. 6 EMRK eröffnet, ist die nationale Ausgestaltung entsprechender „Verfahren“ an den materiellen Garantien dieser Norm zu messen. Ihrem Charakter als Teilhaberechte folgend geht es im Kern regelmäßig darum, ein bestimmtes (konkretes) Geschehen unter eine „etwas allgemeiner gehaltene europäische Prozessordnung“ zu subsumieren²⁸. In den Verfahren der Individualbeschwerde beschränkt sich der EGMR soweit als möglich auf die Prüfung der Fragen, die der konkrete Fall aufwirft. Er

19 Ehlers (FN 4), § 2 Rz. 7 ff.; insb. Rz. 12.

20 Ehlers (FN 4), § 2 Rz. 12; Schmidt-Aßmann (FN 12), S. 317, 323; dazu auch insb. EGMR v. 28.6.1978 – C (78) 31, Rs. „König“, EuGRZ 1978, 406 Rz. 90; v. 29.5.1986 – 9/1984/81/128, Rs. „Deumeland“, NJW 1989, 652 Rz. 60 ff.

21 EGMR v. 12.7.2001 – 44759/98, Rs. „Ferrazzini“, NJW 2002, 3453 Rz. 25 ff.; bestätigend EGMR v. 13.1.2005 – 62023/00, Rs. „Emesa Sugar“ N.V., EuGRZ 2005, 234, 238; BFH v. 13.9.1991 – IV B 105/90, BFHE 165, 469 [472] = BStBl. II 1992, 148 (149 f.); v. 25.11.1998 – IV B 10/98, BFH/NV 1999, 655 (beide Verfahren hatten den Vorwurf einer „überlangen Verfahrensdauer“ zum Gegenstand); Grabenwarter in Ehlers (FN 4) § 6 Rz. 33; a.A. mit eingehender Untersuchung Bezgovsek, Art. 6 Ziff. 1 EMRK und das steuerrechtliche Verfahren, Diss., Zürich u.a., 2002, S. 204 ff., 237 ff.

22 Siehe die ausführlichen Nachweise bei Mössner, *StuW* 1991, 224 (226).

23 EGMR v. 12.7.2001/13.1.2005 (FN 21), in der Rs. „Ferrazzini“ allerdings nur mit äußerst knapper Mehrheit; s. die abweichende Meinung des Richters Lorenzen, dem sich fünf weitere Richter angeschlossen haben, wonach es keine überzeugenden Argumente dafür gebe, die derzeitige Rspr. des EGMR beizubehalten (NJW 2002, 3453 [3455 ff.]).

24 EGMR v. 8.6.1976, Rs. Engel u. a., EuGRZ 1976, 221 Rz. 82; v. 21.2.1984, Rs. „Öztürk“, EuGRZ 1985, 62 Rz. 47 ff.

25 Grabenwarter (FN 14), § 24 Rz. 16.

26 Vgl. nur EGMR v. 8.6.1976 (FN 24), 221 Rz. 81 ff.; v. 3.5.2001 – 31827/96, Rs. „J.B./Schweiz“, NJW 2002, 499 Rz. 44.

27 Peukert, EuGRZ 1979, 261 (268).

28 Grabenwarter (FN 14), § 18 Rz. 27.

prüft regelmäßig nicht die Vereinbarkeit einer nationalen Vorschrift „in abstracto im Hinblick auf die Konvention [...], sondern vielmehr die Art und Weise, in welcher diese Bestimmung angewandt worden ist“²⁹. Der Eingriff besteht demnach in der Nichtgewährung eines verfahrensrechtlichen Mindeststandards im Einzelfall. Dazu gehören insb. das Recht auf Zugang zu einem unabhängigen Gericht, die Unschuldsvermutung und ein faires Verfahren, wozu namentlich das Recht auf Waffen- und Chancengleichheit gehört.

Die Nichtgewährung dieser Verfahrensgarantien ist indes nicht per se unzulässig; sie ist durchaus rechtfertigbar. Es entspricht allgemeiner Auffassung, dass auch die Gewährleistungen des Art. 6 EMRK einer Einschränkung außerhalb der speziellen Schranken (Art. 15 bis 17 EMRK) zugänglich sind³⁰. Unabdingbar sind eine gesetzliche Regelung, die Verfolgung zulässiger Ziele und schließlich die Wahrung der Verhältnismäßigkeit, was letztlich stets auf eine Abwägung hinausläuft. Letztere wird i.S.d. deutschen Rechts verstanden³¹. Auch der EGMR unterscheidet zwischen Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit³². Allerdings liegt die Kontrolldichte tendenziell niedriger³³.

IV. Steuerzuschläge als „Strafen“ i.S.v. Art. 6 EMRK?

1. Steuerzuschläge als integrale Bestandteile des Steuerverfahrens

Fasst man die verwaltende Tätigkeit des Staates, also die Verwaltungsverfahren, mit der Rechtsprechung des EGMR³⁴ nicht per se unter die gleichsam den Anwendungsbereich eröffnenden „zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen“, ist zwischen Strafverfahren einerseits und Verwaltungsverfahren andererseits zu differenzieren. Das Verfahrensrecht hat (zumindest) eine Hilfsfunktion gegenüber dem materiellen (vollzugsbedürftigen) Verwaltungsrecht³⁵. Dies gilt gerade auch für das Steuerrecht: Im Gefolge einer strengen bereichsspezifischen Auslegung des Gleichheitssatzes steht der Verwaltungsvollzug stets unter dem Eindruck der Gleichheit im Belastungserfolg³⁶. Das Strafrecht hingegen dient der Ahndung konkreter, individuell begangener Straftaten. Es geht um Rechtsgüterschutz³⁷ und die „gerechte Vergeltung im

Einzelfall“³⁸ i.S. eines Schuldausgleichs³⁹. Den regulären (Massen-) Verwaltungsvollzug vermag es indes nicht sicherzustellen, ist dazu sogar vollkommen untauglich und angesichts des ultima-ratio Charakters der (Kriminal-) Strafe⁴⁰ zu diesem Zweck auch kein verhältnismäßiges Vollzugsinstrument⁴¹.

Die Trennung wird allerdings auf den ersten Blick unscharf, wenn auch das Verwaltungsverfahren auf die Nichterfüllung von öffentlich-rechtlichen Pflichten repressiv i.S. eines „Denkzettels“ reagiert. Dies ist bei allen Steuerzuschlägen der Fall, die wie §§ 152, 162 Abs. 4 AO auf eine Mitwirkungspflichtverletzung reagieren: Die Mitwirkungspflichten werden von der das gesamte steuerliche Ermittlungsverfahren beherrschenden Einsicht geleitet, dass der Steuerpflichtige der für die Besteuerung erforderlichen Information regelmäßig näher steht als die Finanzbehörde. Ihn trifft eine *sphärenorientierte Mitverantwortung für die Sachaufklärung*⁴². Kommt der Steuerpflichtige der vom Gesetz eingeforderten Steuererklärungs- oder Dokumentationspflicht nicht nach, sanktioniert das Steuerverfahrensrecht diese Mitwirkungspflichtverletzung mit einem Steuerzuschlag. Die Statuierung einer gesetzlichen Mitwirkungsverpflichtung ohne die Möglichkeit, diese im Verweigerungsfalle auch tatsächlich zu erzwingen, ist nicht denkbar. Sie wäre ein zahnloser Tiger. Der Steuervollzug wäre damit regelmäßig derart ineffektiv, dass dies die Ungleichmäßigkeit der Besteuerung zur Folge hätte. Besteht aber dergestalt eine Abhängigkeit zwischen einer konkreten steuerlichen Mitwirkungspflicht und dem Steuerzuschlag, ist dieser letztlich ihr Garant, kann die staatliche Reaktion auf die Pflichtverletzung nicht isoliert betrachtet werden, sondern teilt das Schicksal der abzusichernden Pflicht. Besteht diese als öffentlich-rechtliche Verpflichtung gegenüber der Finanzbehörde, sind sowohl ihre Durchsetzung im Vollstreckungswege (vgl. §§ 328 ff. AO) als auch die repressive Sanktion durch einen Steuerzuschlag grundsätzlich noch *Teil des Steuerverfahrens*. Zum gleichen Ergebnis gelangt auch eine formale Betrachtung: Konsequenterweise bezeichnet die Abgabenordnung den Adressaten des Zuschlages an keiner Stelle als Beschuldigten oder Angeklagten und wählt keine entsprechenden Bezeichnungen für das Festsetzungsverfahren. Dies gilt schließlich für den Zuschlag selbst. Es wird weder als Strafbuschlag bezeichnet noch sonst begrifflich in die Nähe einer „Buße“ gerückt. Das in-

29 EGMR v. 5.11.1981, Rs. „X gegen Vereinigtes Königreich“, EuGRZ 1982, 103 Rz. 41; v. 26.3.1982, Rs. „Adolf“, EuGRZ 1982, 297 Rz. 36.

30 Grabenwarter (FN 14), § 18 Rz. 28.

31 Ehlers (FN 4), § 2 Rz. 39; Grabenwarter, VVDStRL 60 (2001), 290 (308).

32 EGMR v. 25.3.1985, Rs. „Barthold“, NJW 1985, 2885 Rz. 52 ff.; v. 28.3.1990 – 14 1988/158/214, Rs. „Groppera“, EuGRZ 1990, 255 Rz. 70.

33 Ehlers (FN 4), § 2 Rz. 39.

34 Siehe FN 21.

35 Wolff/Bachof/Stober, Allg. Verwaltungsrecht, Bd. II, 6. Aufl., 2000, § 58 Rz. 12; vgl. auch Drüen in FS Kruse, 2001, S. 191, 205: kein bloßes „Hilfsrecht“, sondern „Grundlage und Garantie des gleichmäßigen Gesetzesvollzugs“.

36 BVerfG v. 27.6.1991 – BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268); v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 ff.); Birck, StuW

1989, 212 (213 f.); Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Habil., Köln 1999, passim; Winterhoff, Steuerverfahrensrecht und tatsächliche Belastungsgleichheit, Diss., Baden-Baden 2004, S. 134 f.

37 Vgl. nur BVerfG v. 21.6.1977 – 1 BvL 14/76, BVerfGE 45, 187 (253 f.).

38 Kaufmann, Strafrechtsdogmatik zwischen Sein und Wert, 1982, S. 265 ff.

39 Siehe zur grundsätzlichen Unterscheidung zwischen Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren Streck, DStJG 6 (1983), S. 217, 220.

40 BVerfG v. 25.2.1975 – 1 BvF 1/74 u.a., BVerfGE 39, 1 (47); Seer in GS Trzaskalik, 2005, S. 457, 465 f.

41 Papier, Stbg. 1999, 49 (56); Tipke, PStR 2000, 143 (145); Seer in GS Trzaskalik (FN 40), S. 457, 465 f.

42 Siehe Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 21 Rz. 4 m.w.N.

nerstaatliche Recht ordnet den Steuerzuschlag in keiner Weise dem Strafverfahren zu. Vielmehr ist er ein „Druckmittel eigener Art“, das immer als Bestandteil des steuerlichen Verfahrensrechts gesehen werden muss. Die Stellung des Steuerzuschlages im deutschen Recht vermag mithin Art. 6 EMRK unter dem Gesichtspunkt einer strafrechtlichen Anklage nicht zu aktivieren.

2. Ausgrenzung von Steuerzuschlägen aus dem Strafbegriff als Beugemittel

Schon der Begriff der Strafe legt eine grundlegende Ausgrenzung von hoheitlichen Maßnahmen aus dem Anwendungsbereich des Art. 6 EMRK nahe: Strafe ist – neben ihrem general- und spezial präventiven Charakter – immer repressiv⁴³. Maßnahmen die demgegenüber einen konkreten Erfolg erst herbeiführen sollen, also der Vermittlung von Druck auf den Adressaten dienen, sind hingegen nicht von solch repressivem Charakter. Dies entspricht auch der Praxis der vormaligen *Europäischen Kommission für Menschenrechte*, die solche hoheitlichen Maßnahmen aus dem Anwendungsbereich des Art. 6 EMRK ausgrenzt, die nicht der Repression, sondern (nur) der Willensbeugung dienen. Es handelt sich bei der Anwendung von Beugemitteln um keine strafrechtliche Anklage, sofern diese nicht auf Repression eines rechtlich verbotenen Verhaltens, sondern auf die Erzwingung eines rechtlich gebotenen Verhaltens gerichtet sind⁴⁴. Entscheidend für die Abgrenzung sollen die „Stellung des Beugemittels im Sanktionssystem“ und die der Vorschrift „zugrunde liegenden Ziele des Gesetzgebers“ sein⁴⁵.

Die Steuerzuschläge haben i.d.R. einen Mischcharakter, wirken sowohl repressiv als auch präventiv. So soll der Verspätungszuschlag i.S.d. § 152 AO zwar präventiv (vorbeugend) dahin wirken, den säumigen Steuerpflichtigen zukünftig zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Erklärungspflicht anzuhalten⁴⁶. Der Verspätungszuschlag wirkt aber insofern repressiv, als er einen Nachteil an ein in der Vergangenheit liegendes Verhalten knüpft⁴⁷. In ähnlicher Weise besteht der Zweck des Steuerzuschlages i.S.d. § 162 Abs. 4 AO ausweislich seines Satzes 4 darin, den Steuerpflichtigen zur Erstellung und fristgerechten Vorlage der Dokumentationen i.S.d. § 90 Abs. 3 AO anzuhalten. Er geriert sich damit ebenfalls als spezifisches Druckmittel der Steuerverwaltung⁴⁸ und drängt dem Betrachter durch-

aus einen präventiven Charakter auf. Jedoch knüpft auch er allein an ein vergangenes, abgeschlossenes Verhalten. In diesem Zusammenhang wird daher zu Recht auf § 162 Abs. 4 Satz 7 AO verwiesen⁴⁹: Während es Beugemitteln immanent ist, dass sie nicht mehr angewendet werden, wenn die gebotene Handlung vorgenommen worden ist, wird der Zuschlag hingegen regelmäßig erst nach Abschluss einer Außenprüfung festgesetzt, d.h. vollkommen unabhängig davon, ob die Dokumentationsunterlagen schon vorgelegt wurden. Ihm kann darum nicht die prägende Funktion zugesprochen werden, den Steuerpflichtigen zur Vornahme der für diesen Veranlagungszeitraum geschuldeten Mitwirkungshandlung anzuhalten. Sein präventiver Charakter ist auf die zukünftigen Veranlagungszeiträume beschränkt und hinsichtlich der vergangenen Zeiträume bleibt er repressiv⁵⁰.

Fraglich kann der repressive Charakter des Zuschlages letztlich wohl allein beim Säumniszuschlag nach § 240 AO sein. Der Säumniszuschlag verbirgt einen Zinssatz zur Abschöpfung des Vorteils, den der säumige Steuerschuldner durch das eigenmächtige Hinausschieben der Fälligkeit erhalten hat⁵¹. Diese Ausgleichsforderung teilt das Schicksal der Steuerforderung und kann nicht als „Strafe“ qualifiziert werden⁵². Darüber hinaus enthält der Säumniszuschlag aber vor allem ein weitergehendes Druckmittel, den säumigen Steuerschuldner zur Tilgung der ausstehenden Steuerforderung zu bewegen⁵³. Indem er bereits mit jedem angefangenen Monat der Säumnis automatisch für den gesamten folgenden Monat erneut entsteht, ist er prospektiv in die Zukunft gerichtet und besitzt vornehmlich *Beugecharakter*. Zwar knüpft auch er an eine bereits verwirkte Säumnis an. Jedoch erfährt er seine Wirksamkeit erst dadurch, dass nach Ablauf des Monats ein weiterer Säumniszuschlag droht und die „Sanduhr“ bei Nichtzahlung unabweislich automatisch weiterläuft. Beim Säumniszuschlag dominieren damit der präventive Charakter und die Vorteilsausgleichsfunktion derart, dass er außerhalb des Anwendungsbereichs des Art. 6 EMRK anzusiedeln ist.

3. Verbot des „Formenmissbrauchs“ durch verwaltungsverfahrensrechtliche Steuerzuschläge

a) Gedanke des Formenmissbrauchs

Auch wenn die Steuerzuschläge integrale Bestandteile des Besteuerungsverfahrens sind (s. oben 1.), be-

43 Vgl. nur §§ 46 f. StGB, in denen die vorherrschende sog. Vereinigungstheorie zum Ausdruck kommt; eingehend zu den „Strafzwecken“: Meier, *Strafrechtliche Sanktionen*, 2001, S. 33 ff. und Streng, *Strafrechtliche Sanktionen*, 2. Aufl., 2002., Rz. 10 ff.

44 EGMR v. 2.6.1993 – 47/1992/392/470, Rs. „K vs. Österreich“, A 255 B, Rz. 38 f.

45 Grabenwarter *Verfahrensgarantien in der Verwaltungsgerichtsbarkeit*, Habil., Wien u.a. 1997, S. 93.

46 Reg. Begr. zum Entwurf einer Abgabenordnung, BT-Drucks. VI/1982, 129 zu § 97; Tipke in ders./Krusse, *AO/FGO*, § 152 AO Rz. 1 f.

47 Zutreffend Tipke (FN 46), § 152 AO Rz. 2; davon abweichend sieht Trzaskalik in Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, § 152 AO Rz. 4, darin sogar den einzigen Zweck und

meint, der Verspätungszuschlag sanktioniere allein „be-gangenes Verwaltungsunrecht“.

48 Seer in Tipke/Krusse (FN 46), § 162 Rz. 72.

49 Hahn/Ziegler, *IStr* 2004, 78 (81).

50 Dieser Umstand hat z.T. zur Bezeichnung als „Strafzuschlag“ bzw. „Verspätungs-Strafzuschlag“ geführt, vgl. z.B. Andresen, *RIW* 2003, 489 (492); Hahn/Suhubier-Hahn, *IStr* 2003, 84 (86).

51 Seer in Tipke/Lang (FN 42), § 21 Rz. 363 m.w.N. aus der BFH-Rspr.

52 Richtig zu den Hinterziehungszinsen BFH v. 1.8.2001 – II R 48/00, BFH/NV 2002, 155 (156).

53 Loose in Tipke/Krusse (FN 46), § 240 AO Rz. 1; Koenig in Pahlke/Koenig, *AO*, 2004, § 240 Rz. 3; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 47), § 240 AO Rz. 11 f.

deutet dies noch nicht, dass Art. 6 EMRK ohne Bedeutung wäre. Erinnert sei an die beiden weiteren Kriterien des EGMR, die „Natur des Vergehens“ und „Höhe der Sanktion“. Beide Voraussetzungen sind Folge der Anerkennung eines gewissen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums. Diesem kommt eine Einschätzungsprärogative zu, ob er eine Sanktion dem Verwaltungsverfahrenrecht oder dem nationalen Strafrecht zuordnet. Er kann damit in einem gewissen Bereich über die Anwendung der Konvention disponieren. Da die Anerkennung eines solchen Gestaltungsspielraums die Konvention ihres Schutzgehalts weitestgehend berauben könnte, betont der EGMR zu Recht die „autonome Auslegung“ des Begriffs der strafrechtlichen Anklage⁵⁴. Vor diesem Hintergrund ist das Merkmal der „wahren Natur“ ebenso wie das der „Höhe der Sanktion“ zu sehen: Beide Kriterien sind letztlich Ausdruck einer auf Vorbeugung von *Formenmissbrauch* bedachten Rechtsprechung. Es geht um die Vermeidung eines Etikettenschwindels mit dem Ziel, ein als nichtstrafrechtlich etikettiertes Rechtsregime den Verfahrensgarantien des Art. 6 EMRK zu entziehen. Damit stellt sich die Frage, ob der Steuerzuschlag der *wahren Natur der Zuwiderhandlung* nach als Strafe im beschriebenen Sinne zu qualifizieren ist. Aber wodurch zeichnet sich eine Zuwiderhandlung ihrer wahren Natur nach aus?

b) Rechtsprechung des BVerfG

Bevor wir uns konkret der Auslegung des Art. 6 EMRK zuwenden, empfiehlt sich vorab der Blick auf die im Rahmen der nationalen Rechtsordnung zu vertretende Abgrenzungsfrage. Gemeinhin heißt es, Strafe sei ihrem Wesen nach ein *öffentliches soziales ethisches Unwerturteil* über den Täter wegen der von ihm schuldhaft begangenen Rechtsverletzung⁵⁵. Es begegnet uns hier eine Diskussion, die zwischen dem Kriminalstrafrecht und dem Verwaltungsrecht vor dem Hintergrund nichtrichterlicher Ahndungskompetenzen bereits seit gut 100 Jahren geführt wird⁵⁶. In diesem Zusammenhang heißt es beim BVerfG, dass die Ordnungswidrigkeit – als „bloßes“ Verwaltungsrecht – ein Verhalten ahnde, wo der Schuldvorwurf nicht die Sphäre des Ethischen erreiche:

„Dem Täter wird – der Idee nach – nicht Auflehnung gegen die staatliche Rechtsordnung in einem grundsätzlichen, mit fehlerhafter Persönlichkeitsgestaltung zusammenhängenden Sinne zur Last gelegt; demgemäß fehlt der Geldbuße der Ernst der staatlichen Strafe. Es liegt bloßer Ungehorsam gegen technisches, zeit- und verhältnisbedingtes Ordnungsrecht der staatlichen Verwaltung vor, auf den diese mit einer scharfen Pflichtmahnung (Erick Wolf) antwortet“⁵⁷.

Ist aber nunmehr in Art. 92 GG bestimmt, dass die rechtsprechende Gewalt den Richtern anvertraut ist und wird dies dahingehend verstanden, dass die „Ausübung der Strafgerichtsbarkeit“ eine typische Aufgabe jener Gewalt ist, die dieser nicht entzogen werden kann⁵⁸, nicht einmal nur in Gestalt eines verwaltungsrechtlichen Vorschaltverfahrens mit anschließender gerichtlicher Kontrolle⁵⁹, stellt sich auch unter dem Grundgesetz die gleichsam für Art. 6 EMRK vitale Frage nach dem Begriff der Strafe als maßgebliches Kriterium für die Gewährung eines verfahrensrechtlichen Mindeststandards. Damit gelangt man schnell zu der Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Vorschriften der Reichsabgabenordnung, nach denen die Finanzämter Kriminalstrafen verhängen konnten⁶⁰. Die entscheidende Frage, und jene war letztlich nur eine solche des Formenmissbrauchs, lautete demnach, ob es sich bei der Verhängung der Geldstrafen gestützt auf die §§ 421 Abs. 2, 445, 447 Abs. 1 RAO „der Sache nach um die Ausübung staatlicher Strafgewalt“⁶¹ handelte. Bekanntermaßen tat es dies nach Auffassung des BVerfG⁶², das wiederum seine bereits zitierte Differenzierung bemühte: *„Nur die Kriminalstrafe ist echte Strafe. Nur sie ist mit einem ethischen Schuldvorwurf verbunden. Sie wird regelmäßig ins Strafregister eingetragen und gilt als ‚Vorstrafe‘. Der Buße im Ordnungswidrigkeitenverfahren fehlt dagegen der ‚Ernst der staatlichen Strafe‘ (BVerfGE 9, 167 [171])“⁶³. Hatte der Gesetzgeber auf der Grundlage dieser Differenzierung mit den genannten Vorschriften echte Strafen im Steuerverwaltungsverfahren implementiert, konnten diese Ermächtigungen vor Art. 92 GG keinen Bestand haben⁶⁴. Mag das Ordnungswidrigkeitenrecht heute nicht mehr das Verwaltungsrecht *Goldschmidt'scher Prägung* repräsentie-*

54 EGMR v. 8.6.1976 (FN 24), 221 Rz. 82; v. 21.2.1984 (FN 24), 62 Rz. 47 ff.; v. 3.5.2001 – 31827/96, Rs. „J.B./Schweiz“, NJW 2002, 499 Rz. 44. Schmidt-Abmann (FN 12), S. 317, 328, spricht von einer „teleologisch effektivitätsorientierten“ Auslegung.

55 Henkel, Die „richtige“ Strafe, 1969, S. 7 ff.; Jeschek/Weigend, Strafrecht Allg. Teil, 5. Aufl., 1996, § 8 I 2 b (65); Meier (FN 43), S. 16; Streng (FN 43), Rz. 10 ff.

56 Statt vieler nur Goldschmidt, Das Verwaltungsstrafrecht, Habil. Berlin, 1902, S. 1 f.; Mattes, Untersuchungen zur Lehre von den Ordnungswidrigkeiten, 1977, Bd. 1, S. 39 f.; Bd. 2, 1982, S. 8 f.

57 BVerfG v. 4.2.1959 – 1 BvR 197/53, BVerfGE 9, 167 (171).

58 BVerfG v. 14.10.1958 – 1 BvR 510/52, BVerfG 8, 197 (207); v. 15.3.1961 – 2 BvL 8/60, BVerfGE 12, 264 (274), Classen in v. Mangoldt/Klein/Stark, GG, 5. Aufl., 2005, Art. 92 Rz. 7 ff.

59 BVerfG v. 6.6.1967 – 2 BvR 375/60 u.a., BVerfGE 22, 49 (81).

60 BVerfG v. 6.6.1967 (FN 59), 49 ff.

61 BVerfG v. 6.6.1967 (FN 59), 49 (79).

62 Anders noch BGH v. 21.4.1959 – 1 StR 504/58, BGHSt 13,

102; Friesenhahn, FS Thoma, 1950, S. 21, 45; Prugger, Die Strafbefugnis der Finanzämter, Diss., Würzburg 1964, passim.

63 BVerfG v. 6.6.1967 (FN 59), 49 (79).

64 BVerfG v. 6.6.1967 (FN 59), 49 (80): *„Nach dem Grundgesetz stellt sich jedoch die Verhängung einer Kriminalstrafe als ein so schwerwiegender Eingriff in die Rechtssphäre des Bürgers dar, dass sie unter allen Umständen nur durch den Richter vorgenommen werden darf. Für die Verurteilung zur Freiheitsstrafe ist das im Grundgesetz in Art. 104 Abs. 2 ausdrücklich angesprochen. Das gleiche gilt aber auch für die Verurteilung zu Geldstrafe als Sühne für kriminelle Straftaten. Dabei fällt nicht entscheidend ins Gewicht, dass die Geldstrafe in das Vermögensrecht des Betroffenen eingreift. Wesentlich ist das mit der Festsetzung einer Geldstrafe als Kriminalstrafe notwendig verbundene Unwerturteil, der Vorwurf einer Auflehnung gegen die Rechtsordnung und die Feststellung der Berechtigung dieses Vorwurfs. Dieses autoritative Unwerturteil wiegt so schwer, dass es nach der grundgesetzlichen Ordnung nur vom Richter ausgesprochen werden*

ren⁶⁵, sondern in wesentlichen Bereichen auch repräsentativer Rechtsgüterschutz sein⁶⁶, deckt diese Differenzierung aber zumindest noch solche Sanktionen, die in das Verwaltungs(verfahrens)-recht als Teil eines schlüssigen Gesamtsystems eingebettet sind. Diese unterscheiden sich nicht nur sprachlich von einer Strafe, sondern stellen in ihrer gesamten Konzeption eine ihrem Wesen nach davon zu unterscheidende Rechtsfolge dar. Anders als viele Ordnungswidrigkeitstatbestände dienen sie nicht der Ahndung eines minder schweren Delikts, das durchaus einen eigenen, wenn auch geringeren Unwertgehalt hat, sondern einzig und allein der Funktionsfähigkeit des Verwaltungsverfahrens, hier des Steuervollzugs.

Dies schließt freilich nicht aus, dass auch die Verletzung von steuerlichen Mitwirkungspflichten staatlicherseits als sozial-ethisch missbilligenswert geahndet wird. Dieser Vorwurf ist im deutschen Recht aber dem Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeitenrecht, namentlich den Vorschriften des achten Teils der Abgabenordnung (§§ 369 ff. AO), vorbehalten⁶⁷. Anders als im Steuerverfahrensrecht wird dort nicht der bloße Ungehorsam gegenüber dem Steuergläubiger sanktioniert, sondern es wird der damit auch einhergehende Angriff auf das Rechtsgut „staatlicher Steueranspruch“⁶⁸ und die damit verbundene Schädigung der ehrlichen Steuerzahler⁶⁹ mit einem autoritären Unwerturteil belegt. Der Gesetzgeber vollzieht hier zulässiger Weise eine Trennung, die zu einer Zweispurigkeit der Reaktionsmuster führt: Sanktion als „Strafe“ und Sanktion als „Druckmittel eigener Art“. Für den Steuerzuschlag ist damit jedenfalls *verfassungsrechtlich* die Hürde des Art. 92 GG genommen: Er stellt in den Kategorien des BVerfG keine „echte Strafe“ dar. Der Sanktionierung von Mitwirkungspflichten durch Steuerzuschläge i.S.d. §§ 152, 162 Abs. 4 AO liegt kein sozialetisches Unwerturteil zugrunde. Schon die eingeforderte Mitwirkung als solche ist wertfrei und allein von der für den Steuervollzug vitalen Erwägung geleitet, dass der Steuerpflichtige der für die Besteuerung erforderlichen Information näher steht. Es geht um seinen Beitrag im Rahmen des auf kooperative Arbeitsteilung zwischen der Finanzbehörde und ihm angelegten Ermittlungsverfahrens. Wenngleich die Mitwirkung im Interesse der Gesamtheit der Steuerpflichtigen eingefordert wird, um den gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten, erschöpft sich die Zuwiderhandlung in einem „pflichtwidrigen“ Verhalten gegenüber der Behörde. In der Terminologie des BVerfG besitzen die Zuschläge lediglich den Charakter einer „ethisch neutralen Pflichten-

mahnung“. Intention der Behörde ist nicht das „Strafen“, nicht die Aussprache eines missbilligenswerten Unwerturteils über die Gesinnung des betroffenen Steuerpflichtigen. Es ist qualitativ etwas anderes, wenn zur Gewährleistung der Funktionsfähigkeit bestimmter Verwaltungsabläufe Druckmittel eigener Art geschaffen werden, die im Massenverfahren primär nur an objektive Umstände anknüpfen.

Zwar mag der Strafbegriff i.S.d. Art. 92 GG einerseits und der im konventionsrechtlichen Sinne andererseits der Relativität eines jeden Rechtsgriffs entsprechend unterschiedlich zu interpretieren sein. Gleichwohl hat die vom BVerfG statuierte Differenzierung auch im Anwendungsbereich des Art. 6 EMRK ihre Berechtigung: Der Rückgriff auf das immer schwierige, weil unbeschränkt wertungsoffene Auslegungskriterium der „wahren Natur“ vermittelt dem Strafbegriff bereits eine kaum fassbare Kontur. Betont der EGMR die Bedeutung dieser Verfahrensgarantie für die demokratische Gesellschaft⁷⁰, scheinen Grauzonen nur zugunsten des Bürgers auflösbar zu sein, da die Verfahrensgarantien in einer rechtsstaatlichen Gesellschaft gegenüber jedem Handeln staatlicher Gewalt Geltungsanspruch haben sollten. Jedoch lässt selbst der EGMR keinen Zweifel daran, dass es auch Maßnahmen öffentlicher Gewalt gibt, die *nicht* in den Anwendungsbereich des Art. 6 EMRK fallen. Für das steuerliche Verfahrensrecht und die Auslegung des „zivilrechtlichen Anspruchs“ wurde dies bereits gezeigt; daher verdient die bisherige Rechtsprechung insoweit Zustimmung⁷¹.

Ebenso kennt die Auslegung der „criminal charge“ Grenzen. Die Rechtsordnungen der Konventionsstaaten enthalten ebenso wie das deutsche Recht unterschiedliche staatliche Reaktionen auf bestimmte Verhaltensweisen der Bürger, die ungeachtet ihrer konkreten Zielsetzung immer *auch* als Sanktion empfunden werden. Bei rechtssoziologischer Betrachtung sind eine Vielfalt von Sanktionen vorstellbar, die von verbalen Reaktionen, bloßer Feststellung des Normbruchs über Tadel und Beschimpfung bis zu physischen Sanktionen, über den Entzug von Privilegien, die Störung der Kooperation bis hin zum Abbruch der Beziehungen reichen können⁷². Entscheidend ist, dass der Normbrecher sie zu spüren bekommt⁷³. Die präventiven Sanktionen wurden bereits dem Strafbegriff entzogen (s. oben 2.). Darüber hinaus ist nicht jede repressive Sanktion eine Strafe. Nicht jede staatliche Maßnahme, die an ein vergangenes Tun oder auch Unterlassen des Bürgers nachteilige Konsequenzen knüpft, fällt unter Art. 6 EMRK. Ansonsten würde das

kann. Mit dieser Grundentscheidung der Verfassung ist es nicht vereinbar, dass eine Verwaltungsbehörde eine Strafe verhängt, die als Vorstrafe ins Strafregister eingetragen und im Falle der Uneinbringlichkeit in eine Freiheitsstrafe umgewandelt wird. Diese der Kriminalstrafe eigentümlichen Merkmale und Wirkung heben sie so stark von einer Buße als staatlicher Reaktion auf eine Ordnungswidrigkeit ab, dass die verschiedene Beurteilung von Kriminalstrafe und Buße gerechtfertigt ist.“

65 Goldschmidt (FN 56), S. 141 f.

66 Vgl. Weber, ZStW Bd. 82 (1980), 313 (315 ff.).

67 Auch die „Steuerstrafe“ enthält ein ethisches Unwertur-

teil, s. Tipke in FS Kohlmann, 2003, S. 555, 570.

68 Vgl. BGH v. 1.2.1989 - 3 StR 179/88, BGHSt 36, 100 (102); v. 1.8.2000 - 5 StR 624/99, BGHSt 46, 107; Suhr, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren Diss., Frankfurt/M. u.a. 1989, passim.

69 Vgl. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 23 Rz. 1.

70 EGMR v. 27.2.1980, Rs. „Deweere“, EuGRZ 1980, 667 Rz. 44.

71 Vgl. Mössner, StuW 1991, 224 (226 f.).

72 Röhl, Allg. Rechtslehre, 2. Aufl. 2001, § 25 I (187).

73 Röhl (FN 72), § 25 I (187).

Adjektiv „*criminal*“ bedeutungslos. Diese Beschränktheit des Anwendungsbereichs insb. der „*criminal charge*“ ist zu beachten⁷⁴. Mit anderen Worten: Jede Strafe ist eine Sanktion, aber nicht jede (repressiv intendierte) Sanktion ist eine Strafe im konventionsrechtlichen Sinne.

c) Rechtsprechung des EuGH

Eine solche – auch dem konventionsrechtlichen Strafbegriff immanente – Differenzierung ist der richterlichen Konventionsauslegung zu Recht nicht fremd. Auch der EuGH musste sich bereits mit der Auslegung des Art. 6 EMRK auseinandersetzen⁷⁵: In der Rs. Käserei Champignon⁷⁶ hatte er über die Vereinbarkeit des Art. 11 Abs. 1 lit. a VO-EWG 3365/87⁷⁷ mit den Gemeinschaftsgrundrechten zu entscheiden. Die Verordnung ermächtigte im Rahmen des Ausfuhrerstattungsrechts zu einem Zuschlag i.H.v. 50 % des Unterschiedsbetrags zwischen der unzutreffend beantragten und der für die tatsächliche Ausfuhr geltenden Erstattung; die Sanktion erfolgte verschuldensunabhängig. Im Ausgangsverfahren hatte schon der BFH keine Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit dieses verschuldensunabhängigen Zuschlags, da er insb. den Strafcharakter – allerdings nicht mit Bezug zu Art. 6 EMRK – verneinte:

„Wesentlich für eine Strafsanktion ist ihr über die schlichte Abschreckung hinausgehender repressiver Zweck, nämlich gesellschaftlich-ethischer Missbilligung Ausdruck zu geben, d.h. ein Unwerturteil wegen der in der Tat sichtbar werdenden mangelnden Motivation für normgemäßes Verhalten auszusprechen. [...] Im Gegensatz hierzu ist der [Zuschlag] eine spezifische Handhabe für die Behörden, die ordnungsgemäße Verwaltung der öffentlichen Mittel der Gemeinschaft bei der Durchführung der gemeinsamen Marktorganisation – soweit sie Ausfuhrerstattungen vorsehen – sicherzustellen. [...] Der Charakter des [Zuschlages] ähnelt daher mehr als dem einer Strafe dem eines Zwangsgeldes zur Erzwingung einer Unterlassung. [...] Ein ethisch-moralischer Vorwurf ist hingegen nicht wesensbestimmend.“

Gleichwohl legte der 7. Senat des BFH⁷⁸ dem EuGH nach Art. 234 EGV die Frage vor, ob die verschuldensunabhängige Sanktion mit dem Rechtsstaatsprinzip vereinbar sei. Dieser bejahte die Frage⁷⁹, insb. bezog

er bei der Bestimmung der einschlägigen Gemeinschaftsgrundrechte auch die Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 EMRK ein. Er stellte fest, dass der Zweck einer Strafe über die Abschreckung hinausgeht und zusätzlich eine gesellschaftsrechtliche Missbilligung umfasst. Deshalb könne aus der Abschreckungsfunktion von Sanktionen nicht gefolgert werden, dass jede Sanktion mit Abschreckungszweck eine Strafe sei. Vielmehr müsse die Sanktion im Gesamtzusammenhang gesehen werden. Im konkreten Fall diene die Androhung einer Sanktion nur zur Einhaltung der besonderen Pflichten im Hinblick auf die Gewährung der Ausfuhrerstattung als Folge der Garantienstellung des Antragstellers bezüglich der Richtigkeit seines Erstattungsantrags⁸⁰. Darum handele es sich um nur eine Sanktion mit verwaltungsrechtlichem Charakter⁸⁰.

Überträgt man diese Differenzierung auf die Steuerzuschläge der AO, ergibt sich jedenfalls nicht aus der „Natur der Pflichtverletzung“ der Strafcharakter. Denn ebenso wie die eingeforderte steuerliche Mitwirkung als solche wertfrei ist, stellen sich auch die steuerlichen Zuschläge nur als „wertneutrale Pflichtenmahnung“ und nicht als Strafen dar. Ausschlagend ist der bereits oben dargestellte Zusammenhang zwischen der objektiven Mitwirkungspflicht und der sie abschirmenden Sanktion. Ihre Sicherstellungsfunktion für den Steuervollzug in Massenverfahren rechtfertigt verfahrensrechtliche Druckmittel eigener Art; sie enthalten grundsätzlich keinen Etikettenschwindel: Der konventionsrechtliche Strafbegriff sollte daher grundsätzlich die nationale Trennung zwischen steuerverfahrensrechtlichen Zuschlägen einerseits und Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeitenrecht andererseits ähnlich der Unterscheidung zwischen Civil Penalties und Criminal Penalties, wie sie das US-amerikanische Recht kennt⁸¹, nachvollziehen. Dies ist eine brauchbare und (vollzugs-) praxisgerechte Unterscheidung zwischen neutraler Sanktion ohne Strafcharakter und einer Strafe im Konventionssinne.

d) Rechtsprechung des EGMR

Im Unterschied zum EuGH findet sich in der Rechtsprechung des EGMR keine Differenzierung zwischen wertneutralen Verwaltungsanktionen und Strafen i.S.

74 So findet beispielsweise die Überlegung des Richters Ress im Rahmen der Entscheidung in der Rs. Ferrazzini (FN 21), dass das „Element der sofortigen Vollstreckung“, welches Steueransprüchen in nahezu allen Steuerrechtsordnungen beigemessen wird, „Ähnlichkeiten mit der Wirkung einer Sanktion aufweise und wirtschaftlich gesehen noch schwerwiegender sein könne“ und deshalb „nicht a priori vom Anwendungsbereich des Art. 6 EMRK ausgeschlossen werden dürfe“ (s. NJW 2002, 3455), selbst bei großzügiger autonomer Auslegung des Strafbegriffs in der Konvention keine Stütze mehr.

75 Die EMRK ist trotz des Art. 6 Abs. 2 EUV zwar nicht unmittelbar für die Organe der Gemeinschaft bindend. Die Norm gibt aber nach allgemeiner Auffassung die bisherige Rechtsprechung des EGMR wieder, wonach die Grundrechte der Konvention als (eine) Rechtserkenntnisquelle für die Entwicklung von Gemeinschaftsgrundrechten herangezogen werden (dazu nur Beutler in von der Groeben/Schwarze, EUV, 6. Aufl. 2003, Art. 6 Rz. 43 ff.; Kingreen in

Callies/Ruffert, EUV, 2. Aufl. 2002, Art. 6 Rz. 17). Die Gewährleistungen der EMRK erhalten also „nur“ als Rechts-erkenntnisquelle Eingang in das Gemeinschaftsrecht.

76 EuGH v. 11.7.2002 – Rs. C-210/00; EuGHE 2002, I-6453.

77 Heute: Art. 51 VO-EG 800/99.

78 BFH v. 4.4.2000 – VII R 67/98, BFHE 192, 377 (382 f.).

79 EuGH v. 11.7.2002 (FN 76), I-6453. Siehe aber auch die Entscheidung in der Rs. „Hüls“, wo im Zusammenhang mit Kartellgeldbußen die Unschuldsvermutung nach Art. 6 Abs. 2 EMRK wegen der „Art und der Schwere der verhängten Sanktion“ – als Rechtserkenntnisquelle für die Gemeinschaftsgrundrechte – für anwendbar erklärt wurde (EuGH v. 8.7.1999 – Rs. C-199/92, „Hüls“, EuGHE 1999, I-4336).

80 EuGH v. 11.7.2002 (FN 76), I-6453, Rz. 40 ff.

81 Dazu Seer, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland, 2002, Rz. 85 ff.

eines Vorwurfs sozial-ethisch zu missbilligenden Verhaltens⁸². Vielmehr lässt seine Rechtsprechung sogar darauf schließen, dass er dieser Differenzierung auf der Ebene des Schutzbereichs überhaupt nicht zugänglich ist. Allerdings folgt dies nicht schon aus der viel zitierten Entscheidung in der Rs. *Bendenoun* v. 24.2.1994: Herr *Bendenoun* wurde zu einem Steuerzuschlag herangezogen, weil er angeblich erhebliche Einnahmen gegenüber den Steuerbehörden verschwiegen hatte. Der Zuschlag betrug nahezu 100 %. Zur Anwendbarkeit des Art. 6 EMRK auf den Steuerzuschlag führte der EGMR aus:

„In the first place, [Article 1729 § 1 of General Tax Code] covers as citizens in their capacity as taxpayers, and not given group with a particular status. It lays down certain requirements, to which it attaches penalties in the event of non-compliance. Secondly, the tax surcharges are intended not as pecuniary compensation for damage but essentially as a punishment to deter reoffending. Thirdly, they are imposed under a general rule, whose purpose is both deterrent and punitive. Lastly, in the instant case the surcharges were very substantial [...]; and if [Mr. Bendenoun] failed to pay, he was liable to be committed to prison by the criminal courts. Having weighed the various aspects of the case, the Court notes the predominance of those which have a criminal connotation. None of them is decisive on its own, but taken together and cumulatively they made the 'charge' in issue a 'criminal' one within the meaning of Article 6 § 1, which was therefore applicable⁸³.“

Der EGMR stellt also sowohl auf die abschreckende Wirkung der Sanktion als auch auf die Höhe von Steuerzuschlägen als kumulative Voraussetzungen ab; dies kommt einer Gesamtabwägung sehr nahe⁸⁴, die letztlich sehr stark die Koppelung des Zuschlags mit der Androhung einer Freiheitsentziehung betont. Der entscheidende Unterschied zu Steuerzuschlägen ist

aber, dass der Tatbestand keinen objektiven Automatismus folgte, sondern gleichsam auch die Feststellung eines subjektiven Elements voraussetzt: Nach den Angaben zum französischen Recht war der Zuschlag in dieser Höhe nur anzuwenden, wenn sich der Steuerschuldner einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hatte („... sil le redevable s'est rendu coupable de manuvres frauduleuses“)⁸⁵. Schon deshalb kann der streitgegenständliche französische Zuschlag nicht mehr als wertneutrale Sanktion qualifiziert werden⁸⁶. Auch mit der auf der Rechtsfolgenseite drohenden Ersatzhaftstrafe hat der Gesetzgeber unzweideutig zum Ausdruck gebracht, dass er das sanktionierte Verhalten (auch) für strafwürdig hält. Mit Haftstrafen bedroht man keinen sozial-ethisch neutralen Verwaltungsungehorsam. Ein solcher Zuschlag bringt eine erhebliche Missbilligung des Verhaltens durch den Gesetzgeber zum Ausdruck, so dass sich die Intention des Gesetzgebers, eine sozialschädliche Gesinnung zu „tadeln“ und ein Unwerturteil auszusprechen, nicht leugnen lässt. Es zeigt sich also, dass allein das rechtliche Instrumentarium nicht entscheidend ist; es gibt auch (primär) *punitiv Steuerzuschläge*⁸⁷; ein solcher Zuschlag stand in der Rs. *Bendenoun* auf dem Prüfstand. Zu jenen Zuschlägen gehören die in der AO enthaltenen Steuerzuschläge aber nicht. Darum besitzt diese Entscheidung wenig Aussagekraft für eine verallgemeinerungsfähige Zuordnung von Steuerzuschlägen.

Anders verhält es sich mit der Entscheidung in der Rechtssache *Janosevic*⁸⁸. In dem zu entscheidenden Fall ordnete der EGMR steuerliche Zuschläge des schwedischen Steuerrechts auf Einkommen- und Umsatzsteuer i.H.v. 20 % bis 40 % des Mehrbetrags, die allein an die objektive Missachtung der Erklärungs-pflichten anknüpfen, dem Strafbegriff des Art. 6 EMRK zu. Obwohl die schwedische Regierung (wie-

82 I.d.S. aber die abweichende Meinung des Richters in der Rs. *Oztürk* (FN 24): *Matscher*, EuGRZ 1985, 71 f.

83 EGMR v. 24.2.1994- 3/1993/398/476, Rs. „*Bendenoun*“, Series A, Vol. 284 Rz. 47.

84 *Grabenwarter* sieht darin gar den Übergang von drei ursprünglich isoliert zu betrachtenden Kriterien hin zu einer „Art bewegliches System“ zwischen dem Kriterium der „Natur des Vergehens“ und der „Schwere der Strafe“: Je eindeutiger eine Zuwiderhandlung bereits nach ihrem Adressatenkreis und nach dem Charakter ihrer Rechtsfolge strafrechtlicher Natur sei, um so geringere Strafen reichen zur Begründung der Anwendbarkeit aus. Sei das zweite Kriterium erfüllt, sei Art. 6 EMRK ungeachtet der Höhe der Strafandrohung anwendbar (*Grabenwarter* [FN 45], 105).

85 EGMR v. 24.2.1994 (FN 83), Vol. 284 Rz. 34.

86 Nicht anderes gilt auch für die ebenfalls in diesem Zusammenhang genannte Entscheidung in der Rechtssache „*Oztürk*“ (EGMR v. 21.2.1984 [FN 24]), wo der EGMR die eine Ordnungswidrigkeit sanktionierende Geldbuße als Strafe i.S.v. Art. 6 EMRK qualifizierte. Der Sachverhalt war für eine an dem sozialetischen Unrechtsgehalt der Zuwiderhandlung orientierte Abgrenzung aber ungeeignet, weil die geahndete Ordnungswidrigkeit, nämlich die „Verursachung eines Verkehrsunfalls unter Außerachtlassung der im Straßenverkehr erforderlichen Sorgfalt“, den für die Ausgrenzung beanspruchten qualitativen Unter-

schied nicht für sich in Anspruch nehmen kann. Die Ordnungswidrigkeiten des Straßenverkehrsrechts dienen, wenn auch nur in Gestalt abstrakter Gefährdungsdelikte, dem Schutz der Rechtsgüter Leben und Gesundheit, und stellen keineswegs bloßen Ungehorsam gegenüber einem Verwaltungsbefehl dar (*Roxin*, Strafrecht AT, Bd. 1, 3. Aufl., 1997, Rz. 50). Ein konventionsrechtliches Strafverständnis, das die (deutsche) Differenzierung Ordnungswidrigkeit und Kriminalstrafrecht nachvollzieht, konnte daher zu Recht nicht erwartet werden (anders vor der Entscheidung des EGMR noch die h.M., vgl. nur BVerwG v. 20.10.1961 - VII C 192/59, DVBl. 1962, 490).

87 Siehe auch öster. VerfGH v. 29.6.1985, Slg. 10517/1985 zu einer Regelung des österreichischen GebG, wonach das Finanzamt das zwei- bis zehnfache (!) einer verkürzten Gebühr verlangen konnte. Das Gericht hat eine Anwendung des Art. 6 EMRK dahinstehen lassen, da die Regelung bereits aus anderen Gründen verfassungswidrig war, aber es tendierte durchaus zu einer Anwendung wegen des materiellen Gehalts, den die Sanktion hat (vgl. *Fellner* ÖJZ 1996, 264 [371]). Angesichts des eindeutig pönalen Charakters wäre diese Zuordnung durchaus erwartbar gewesen. Ein 1.000 %-Zuschlag bringt eine erhebliche sozial-ethische Missbilligung zum Ausdruck.

88 EGMR v. 23.7.2002 - 34619/97, Rs. *Janosevic*./Schweden, Sammlung 2002-VII, 1 ff.; abrufbar unter <http://www.echr.coe.int>.

derholt⁸⁹) auf der Grundlage der auch hier vertretenen Differenzierung zwischen Strafe und objektiver Pflichtenmahnung argumentierte, verschwendete der EGMR hierauf nicht viel Begründungsaufwand und stellt maßgeblich auf den „auch“ repressiven Charakter ab: *„In the Court's opinion, the general character of the legal provisions on tax surcharges and the purpose of the penalties, which are both deterrent and punitive, suffice to show that for the purposes of Article 6 of the Convention the applicant was charged“*⁹⁰.

Trotz der Versuche, den Begriff der Strafe anhand des einer Sanktion innewohnenden sozialemischen Unwerturteils zu bestimmen, bleibt doch stets eine Erkenntnis: Für den durchschnittlichen Betroffenen ist es – unbeschadet sonstiger mit der Strafe verbundener Nachteile – gleichgültig, ob er eine Vermögens-einbuße unter der Flagge „Geldstrafe“, „Bußgeld“ oder „Zuschlag“ erleidet⁹¹. In dem durchaus verständlichen Bestreben, die Verfahrensgarantien des Art. 6 EMRK auch auf Verfahren anzuwenden, die – ungeachtet ihres nichtstrafrechtlichen Charakters – mit dem Ausspruch sehr empfindlicher Sanktionen enden können, hat der EGMR das unter 1. aufgeführte dritte Kriterium in seine Rechtsprechung eingeführt. Die im Grunde nichtstrafrechtliche Sanktion schlägt allerdings mit Erreichen eines bestimmten Schweregrades nicht in eine solche strafrechtlicher Natur um. Vielmehr zeigt sich hier eine Folge der autonomen Auslegung. Orientiert am Zweck der Konvention, wird der Gewährleistungsgehalt auch auf andere hoheitliche – der Natur nach nicht strafrechtliche – (Verwaltungs-) Verfahren ausgedehnt, wo es der EGMR allein der Sanktion wegen für angebracht hält. Unter dem Gesichtspunkt des Formenmissbrauchs scheint dieses weitere Kriterium daher selbstverständlich: Dem Gesetzgeber kann es nicht gestattet sein, allein dadurch, dass er eine Sanktion „nur“ als objektive Pflichtenmahnung ausgestaltet, den Bürger mit einem nach oben offenen Sanktionsrahmen zu belasten, ohne an Verfahrensgarantien gebunden zu sein.

Allerdings muss eine gewisse Skepsis gegenüber der Eigenständigkeit eines solchen Kriteriums angebracht sein. Es besteht nämlich durchaus ein Zusammenhang zwischen der Höhe der angedrohten Sanktion und dem Unwerturteil, in dem sich die sozialemischen Missbilligung ausdrückt: Die Bestimmung des Sanktionsrahmens unterliegt zwar einem gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum; dennoch erreicht auch dieser dort Grenzen, wo die Höhe der Sanktion in An-

betracht der Zuwiderhandlung nicht mehr angemessen ist. Die Nichtbeachtung dessen würde zwangsläufig wegen des Übermaßverbots die Verfassungswidrigkeit der Norm mit sich führen. Über diese idealtypische gegenseitige Abhängigkeit von angedrohter Sanktion und sozialemischer Missbilligung sollte die Schwere der Sanktion Einfluss auf den Strafbegriff nehmen: Als Indikator für die gesetzgeberische Wertung, ob er mit der Verletzung der steuerlichen Pflicht ein Strafe kennzeichnendes Unwerturteil verbunden sehen will, oder ob er „nur“ von einem sozial-ethisch neutralen Verwaltungsungehorsam ausgeht. Sollte er seinen Gestaltungsspielraum überschreiten, indem er einem unter keinem denkbaren Gesichtspunkt sozial-ethisch missbilligenswerten Verhalten eine Sanktionsandrohung beilegt, die auf eine Einordnung als Strafe schließen lässt, ist dies eine Frage des Übermaßverbots, aber nicht des Art. 6 EMRK.

Nichtsdestotrotz bleibt die Auseinandersetzung mit der Schwere der Sanktion auf der Basis des höchstrichterlichen Verständnisses unerlässlich. Der EGMR stellt auf die potentiellen Auswirkungen der Sanktion für den konkret betroffenen Bürger ab (abstrakte Sanktionsandrohung)⁹²; er ermittelt dabei das gesamte Gewicht der drohenden negativen Konsequenzen⁹³. Seit der *Rs. Engel* ist zumindest für Freiheitsentziehungen geklärt, dass diese grundsätzlich die Anwendbarkeit des Art. 6 EMRK begründen⁹⁴. Hinsichtlich Geldstrafen besteht indes nur insoweit Einigkeit, dass es keinen allgemein gültigen Festbetrag gibt. Einen Eindruck von den Vorstellungen des EGMR vermittelt insoweit die *Janosevic*-Entscheidung, wo er sein Ergebnis durch das dritte Kriterium absichert: Zuschläge von 20 %–40 % sei es zu Eigen, ohne jedes Limit nach oben beträchtliche Beträge zu generieren. Konkret sah er in den von den schwedischen Behörden festgesetzten SEK 161.261 eine Sanktion von ausreichendem Gewicht, um die Garantien des Art. 6 EMRK zu aktivieren⁹⁵.

V. Folgerungen für die deutschen Steuerzuschläge und Resümee

Im Einklang mit der – weil im Verhältnis zum EuGH maßgeblicheren – Rechtsprechung des EGMR müssen der nationale Gesetzgeber und im jeweiligen Einzelfall die Finanzbehörden sowie FG dem Steuerpflichtigen die konventionsrechtlichen Garantien des Art. 6 EMRK gewähren. Ihrem Charakter als Teilhaberechte

89 Was sie auch bereits in der *Rs. v. Sydow* getan hatte, wo allerdings eine Sachentscheidung unterblieb, da sich die Beteiligten gütlich einigten, vgl. *Kommission v. 12.5.1987, Rs. „v. Sydow“*, Nr. 11464/85, Decisions and Reports (DR) Bd. 53, S. 85, 92. Die schwedischen Regierung machte gegen die Anwendung des Art. 6 EMRK auf ihren Steuerzuschlag u.a. geltend: *„Firstly, a significant rationale for subjecting certain acts and omissions to a criminal charge is to condemn these acts and omissions as being inconsistent with the State's notions of morality and justice. Inherent in this is that a violation of a penal law is considered an offence only when committed with criminal intent or [...] by negligence. The imposition of a tax supplement, by contrast, is determined exclusively on objective grounds, i.e. without regard to any form of criminal intent or of negligence, and, therefore,*

lacks of morally delicate element of condemnation inherent in a criminal conviction“.

90 EGMR v. 23.7.2002 (FN 88), 1, Rz. 68.

91 Vgl. *Weber*, ZStW 1980, 313 (317 f.).

92 EGMR v. 8.6.1976 (FN 24), 221 Rz. 85.

93 *Grabenwarter* (FN 14), § 24 Rz. 20.

94 EGMR v. 8.6.1976 (FN 24), 221 Rz. 82. Dies soll nur dann nicht gelten, wenn die drohende Freiheitsentziehung nach ihrer Natur und Dauer und nach der Art und Weise der Vollstreckung keinen wesentlichen Nachteil für den Betroffenen verursachen kann (a.a.O.). Siehe zu einer detaillierten Auflistung der Ausnahmen mit Nachweisen nur *Grabenwarter* (FN 14), § 24 Rz. 21.

95 EGMR v. 23.7.2002 (FN 88), 1, Rz. 69.

folgend geht es im Kern regelmäßig darum, ein bestimmtes (konkretes) Geschehen unter eine „etwas allgemeiner gehaltene europäische Prozessordnung“ zu subsumieren⁹⁶. In den Verfahren der Individualbeschwerde beschränkt sich der EGMR soweit als möglich auf die Prüfung der Fragen, die der konkrete Fall aufwirft. Er prüft regelmäßig nicht die Vereinbarkeit einer nationalen Vorschrift „in abstracto im Hinblick auf die Konvention [...], sondern vielmehr die Art und Weise, in welcher diese Bestimmung angewandt worden ist“⁹⁷. Der Eingriff besteht demnach in der Nichtgewährung eines verfahrensrechtlichen Mindeststandards *im Einzelfall*. Dazu zählen insb. das Recht auf Zugang zu einem unabhängigen Gericht, die Unschuldsvermutung und ein faires Verfahren, wozu namentlich das Recht auf Waffen- und Chancengleichheit gehört. Die Garantien gelten für natürliche wie für juristische Personen gleichermaßen. Ungeachtet der im Einzelnen diskutierten dogmatischen Probleme eines Verbandsstrafrechts⁹⁸, ist „Strafe“ nicht natürlichen Personen vorbehalten, sondern ist auch mit dem „Wesen“ einer juristischen Person vereinbar; dies insb. erst recht vor dem Hintergrund, dass Strafe im konventionsrechtlichen Sinne zumindest nach Auffassung des EGMR nicht auf sozial-ethische Unwerturteile beschränkt ist. Darum kann es auch Körperschaften gegenüber eine „strafrechtliche Anklage geben und sie können sich insb. auch auf die Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 EMRK berufen“⁹⁹.

Gemessen an Art. 6 Abs. 1 EMRK sind die Steuerzuschläge der §§ 152, 162 Abs. 4 AO als solche grundsätzlich nicht angreifbar. Denn schon die „Öztürk“-Entscheidung zum deutschen Ordnungswidrigkeitenrecht hat gezeigt, dass auch konventionsrechtlich dem „unabhängigen Gericht“ durchaus eine Behörde vorgeschaltet sein kann, die für sich betrachtet die Voraussetzung der Unabhängigkeit nicht erfüllt. Ausreichend ist, dass gegen die Verwaltungsentscheidung der Rechtsweg zu einem Spruchkörper eröffnet ist, der den Anforderungen an ein „unabhängiges Gericht“ gerecht wird¹⁰⁰. In der Rs. *Janosevic* hat der EGMR dies auch für das dem deutschen Recht sehr ähnliche schwedische Rechtssystem in Steuer-sachen entschieden, hat aber auch nochmals betont, dass das Gericht *sowohl Rechts- als auch Tatsachenfragen* uneingeschränkt nachprüfen können muss¹⁰¹, damit der Konvention genügt ist. Angreifbar ist jedoch unter Umständen die Handhabung der §§ 152, 162 Abs. 4 AO durch die Finanzverwaltung und das FG *im Einzelfall*. So haben beispielsweise in der jüngeren Zeit *Hahn* und *Ziegler*¹⁰² mit Blick auf die Entscheidung des BFH¹⁰³ berechnete Zweifel an der Einhaltung der konventionsrechtlichen Gewährleistung des „Zugangs zu einem Gericht“ und insb. auch der Beachtung des „Grundsatzes der Waffengleichheit“ geäußert. Nach Ansicht des BFH soll es zulässig sein,

dass die Finanzbehörde im Rahmen der ihr obliegenden Beweisführung für die Unangemessenheit der Verrechnungspreise auf anonymisierte Daten zurückgreift; auch wenn diese nicht allgemein zugänglich sind. Deshalb könne der Grundsatz der Waffengleichheit verletzt sein, wenn bei der Bemessung eines Zuschlags mit Strafcharakter von der Finanzbehörde anonymisierte Daten verwendet werden, die durch den Betroffenen nicht überprüfbar sind. Sofern auch das zur Kontrolle der Entscheidung berufene FG die Herkunft der Daten und die aus ihnen vorgenommenen Herleitungen nicht überprüfen kann, trete unter Umständen eine mit Art. 6 EMRK unter dem Gesichtspunkt des Zugangs zu einem Gericht nicht vereinbare *de facto*-Bindung des Gerichts an die behördliche Tatsachenfeststellung ein.

Mögen diese Bedenken nur im jeweiligen Einzelfall beachtlich sein, könnte die „Unschuldsvermutung“ des Art. 6 Abs. 2 EMRK verschuldensunabhängig ausgestalteten Steuerzuschläge generell entgegenstehen. Zwar ist nicht erforderlich, dass die Unschuldsvermutung in ihrem strafprozessualen Verständnis Anwendung findet. Vielmehr hat der EGMR den nationalen Gesetzgebern ausdrücklich zugestanden, steuerliche Mitwirkungspflichten durch verschuldensunabhängige Zuschläge abzusichern, die allein an das objektive Vorliegen einer Mitwirkungspflichtverletzung anknüpfen. Ausreichend sei, dass dem – sodann beweibelasteten – Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen stehe, subjektive Entlastungsgründe vorzutragen¹⁰⁴. Dogmatisch ist dies letztlich das Ergebnis einer Abwägung zwischen den widerstreitenden Interessen: Auf der einen Seite fordert Art. 6 Abs. 2 EMRK seinen Gewährleistungsgehalt ein und auf der anderen Seite markiert letztlich die Effektivität des Steuervollzugs, welche konventionsrechtlich gewiss nicht mit weniger Gewicht in die Abwägung einzustellen ist, als dies bereits im deutschen Verfassungsrecht auf der Grundlage des Art. 3 GG geschieht. Wir haben bereits oben unter IV.1. gesehen, welche Bedeutung Steuerzuschläge als Sanktionsmechanismus für die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten haben: Jede Mitwirkungspflicht wäre anderenfalls ein zahnloser Tiger, der den Makel der Verfassungswidrigkeit infolge eines strukturellen Vollzugsdefizit bereits in sich selbst tragen würde. Insbesondere besteht angesichts der Massenverwaltung auch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Steuervollzug und der Verschuldensunabhängigkeit der Zuschläge. Diesen Prinzipienwiderspruch löst der EGMR – vergleichbar mit dem im nationalen Verfassungsrecht unter dem Stichwort *praktischer Konkordanz* bekannten Grundsatz¹⁰⁵ – durch eine Abschwächung (nicht aber Aufgabe) der Verfahrensgarantie zugunsten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Vor diesem Hintergrund bestehen an der konventionsrechtlichen Zulässigkeit der in § 162 Abs. 4 Satz 5 AO

96 Grabenwarter (FN 14), § 18 Rz. 27.

97 EGMR v. 5.11.1981 (FN 29), 103 Rz. 41; EGMR v. 26.3.1982 (FN 29), 297 Rz. 36.

98 Zum Stand der Diskussion nur *Hirsch*, ZStW Bd. 107 (1995), 285 ff.

99 Vgl. EuGH v. 8.7.1999, Rs. C-199/02, „Hüls“, EuGH 1999, I-4336 Rz. 149 f.; *Rogge* in Internationaler Kommentar, EMRK, Art. 34 Rz. 140.

100 EGMR v. 21.2.1984 (FN 24), 62 ff.

101 EGMR v. 23.7.2002 (FN 88), 1 ff. Rz. 76.

102 *Hahn/Ziegler*, IStR 2004, 78 ff.

103 BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BFHE 197, 68 = BStBl. II 2004, 171.

104 EGMR v. 23.7.2002 (FN 88), 1 ff. Rz. 100 ff.

105 Vgl. nur *Hesse*, Verfassungsrecht, 20. Aufl., 1995, Rz. 72.

vorgesehenen Exkulpation durch den Steuerpflichtigen im Allgemeinen wenig Bedenken; zumal trotz Verschiebung der objektiven Beweislast bereits die Glaubhaftmachung ausreicht¹⁰⁶. Auch Art. 6 Abs. 2 EMRK bietet somit keine rechtliche Handhabe gegen den Steuerzuschlag selbst, soweit er als abstrakt-generelle Regelung betrachtet wird.

Gleichwohl enthält die Unschuldsvermutung bei der Anwendung des nationalen Verfahrensrechts ein im Einzelfall nicht zu unterschätzendes Abwehrpotential gegenüber der Finanzverwaltung. In der gleichen Rechtssache hat der EGMR nämlich auch einen weiteren Aspekt betont: Wenngleich die Frage nicht entscheidungserheblich war, äußerte der EGMR nicht unerhebliche Bedenken an dem Ausschluss des Suspensiveffekts bei Einsprüchen und Klagen gegen die Festsetzung des Steuerzuschlags. Die Unschuldsvermutung stehe in einem gewissen Widerspruch zu einer Vollstreckung von Zuschlägen mit Strafcharakter, bevor ein Gericht über ihre Rechtmäßigkeit entschieden habe. Um den Bedenken des EGMR Rechnung zu tra-

gen, dürfen die „ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit“ i.S.v. § 361 AO, § 69 FGO nicht zu eng gehandhabt werden; dies bleibt aber eine Frage des Einzelfalls.

Als Fazit bleibt festzuhalten: Art. 6 EMRK steht dem Ausbau des Steuerzuschlagsystems in Deutschland nicht generell entgegen. Es ist aber zu gewährleisten, dass dem Steuerpflichtigen unter zumutbaren Anforderungen eine Exkulpationsmöglichkeit verbleibt, die er im Rechtsschutzweg effektiv verwirklichen kann. Unter dieser Prämisse kann der Gesetzgeber zur Absicherung einer elektronischen Selbstveranlagung sowohl einen *obligatorischen* Verspätungszuschlag als auch einen Nachzahlungszuschlag als Sanktion auf substantielle Unterbemessung vorausgezahlter Steuer einführen¹⁰⁷. Die Autoren laden den Jubilar, der in der Bochumer Lehre aus gesundheitlichen Gründen etwas kürzer getreten ist, herzlich ein, im *Bochumer Steuerseminar* die Fortentwicklung eines Steuerzuschlagsystems sowohl unter Effizienz- als auch unter Rechtsschutzaspekten zu diskutieren¹⁰⁸.

106 Statt vieler Seer in Tipke/Kruse (FN 46), § 162 AO Rz. 77.

107 Vorschlag von Seer (FN 1).

108 Das im Semester monatlich stattfindende *Bochumer Steuerseminar für Doktoranden und Praktiker* bringt seit 1997 Steuerrechtler aus Wissenschaft und Praxis zusam-

men, um anhand eines Vortrages ein praktisch und wissenschaftlich interessantes Thema ausgiebig zu behandeln. Wir freuen uns darauf, Walter Dreseck möglichst bald wieder als Podiumsgast unter uns begrüßen zu können.