MA-Thesis / Master

Nicolas Ramm

Bekämpfung von Steuerhinterziehung

**Bachelor + Master
Publishing**

Nicolas Ramm

Bekämpfung von Steuerhinterziehung

Originaltitel der Abschlussarbeit: Bekämpfung von Steuerhinterziehung

ISBN: 978-3-86341-982-0

Herstellung Bachelor + Master Publishing, ein Imprint der Diplomica® Verlag GmbH,
Hamburg, 2012

Zugl. FOM Hochschule für Oekonomie & Management gemeinnützige GmbH Hamburg,
Hamburg, Deutschland, MA-Thesis / Master, Juli 2012

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden, und die Diplomarbeiten Agentur, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

© Bachelor + Master Publishing, ein Imprint der Diplomica® Verlag GmbH,
Hamburg, 2012

<http://www.diplom.de>, Hamburg 2012
Printed in Germany

Inhalt

1. EINLEITUNG UND ZIELSETZUNG	1
2. BEGRIFFSBESTIMMUNGEN	3
2.1. Bekämpfung.....	3
2.2. Steuer.....	3
2.3. Steuerhinterziehung	6
3. PRAKTISCHES BEISPIEL	9
4. BEGÜNSTIGENDE RECHTSVORSCHRIFTEN.....	12
4.1. Einkommensteuer	13
4.2. Körperschaftsteuer	16
4.3. Gewerbesteuer	17
4.4. Umsatzsteuer.....	17
5. MAßNAHMEN ZUR BEKÄMPFUNG.....	19
5.1. Abgeltungssteuer	20
5.2. Amtshilfe und Kontrollmitteilungen	23
5.3. Außenprüfung und Betriebsprüfung	28
5.4. CD-Ankauf.....	35
5.4.1 Strafbarkeit des Verläufers.....	35
5.4.2 Strafbarkeit des deutschen Staates	35
5.4.3 Verwertung der Daten-CDs	43
5.5. Ermittlungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten sowie Zwangsmittel und die Schätzung.....	45
5.5.1 Ermittlungsgrundsatz	45
5.5.2. Mitwirkungspflicht.....	47
5.5.3 Zwangsmittel und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen	50
5.6. Pflicht zur Empfängerbenennung	52

5.7. Fremdanzeigen.....	53
5.8. Kontenabruf	54
5.9. Steuer-Identifikationsnummer.....	56
5.10. Selbstanzeige	59
6. ABLAUF DES BEHÖRDLICHEN STRAFVERFAHRENS UND DIE FOLGEN VON STEUERHINTERZIEHUNG.....	62
7. MÖGLICHKEITEN EINER RECHTLICHEN EFFEKTIVEREN BEKÄMPFUNG	64
8. EIGENE STELLUNGNAHME UND FAZIT.....	66
LITERATURVERZEICHNIS	69

1. Einleitung und Zielsetzung

Ein Staat benötigt für die Erfüllung seiner originären Aufgaben finanzielle Mittel, so auch der deutsche Staat. Diese Mittel werden primär über Steuern eingenommen. Um ausreichend Gelder über die Steuerfestsetzung und -erhebung zu erhalten und jeden Bürger entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern, hat die Legislative die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als zentralen Grundsatz und oberstes Ziel in die Abgabenordnung (AO) aufgenommen. Das Bestreben des Fiskus ist ein gleichmäßiges, vollständiges, gesetzmäßiges und rechtzeitiges Steueraufkommen zu sichern. Grundsätzlich geht der Staat vom ehrlichen und vollständig erklärenden Steuerbürger aus. Der Steuerpflichtige bestätigt mit seiner eigenhändigen Unterschrift unter der endgültigen Jahreserklärung, dass die Angaben vollständig und nach bestem Wissen und Gewissen erfolgt sind. Der staatliche Steueranspruch ist manchmal jedoch nicht in rechtmäßiger Höhe fest- und durchgesetzt, da der Steuerpflichtige seine Angaben bewusst nicht oder nicht vollständig gemacht hat. Der Schaden, welcher dem deutschen Staat dabei entsteht, ist auf einen dreistelligen Milliarden Euro Betrag zu schätzen, konkrete Zahlen hierzu existieren nicht.¹ Auf derartig hohe Beträge kann der Fiskus besonders in Zeiten der europäischen Schuldenkrise nicht verzichten. Als Ausfluss aus dem Gerechtigkeitsgebot wird präventiv und repressiv agiert. Dabei sind Steuerstraftäter sowohl der kleine Privatmann, der vermögende Privatier als auch Großunternehmen. In jeder Bevölkerungsschicht ist Steuerhinterziehung präsent. Der Staat versucht eine solche Steuerhinterziehung durch die verschiedenen staatlichen Institutionen aktiv zu verhindern bzw. zu bestrafen. Das Bundesfinanzministerium (BMF) führt hierzu aus: „Schwarzarbeit ist kein Kavaliersdelikt, sondern sozial schädlich. Sie schadet allen ehrlichen Unternehmen und Bürgern, verursacht enorme Einnahmeausfälle bei Steuern und Sozialversicherung und führt zur Überzahlung von Sozialleistungen.“² Zu den Institutionen gehören u.a. auf der Exekutivebene das Veranlagungsfinanzamt, das Finanzamt für Fahndung und Strafsachen, der Zoll, die Staatsanwaltschaft. Für die Jurisdiktion sind die Finanzgerichtsbarkeit sowie die Strafgerichtsbarkeit anzuführen und auf legislativer Ebene die Bundesgesetzgebung.

In Deutschland besteht eine ausgeprägte Kultur mit dem Hang zur Steuerhinterziehung. Dies hat zur Folge, dass das Finanzamt als Feind angesehen wird und im Freundeskreis mit der Höhe der Erstattung geworben wird. Sobald man dem Finanzamt mit einer

1 Kummer, Steuerstrafrecht, Rn. 1.

2 BMF-Monatsbericht Juli 2003, S. 37.

rechtswidrigen Angaben etwas mehr Geld entlockt hat, wird diese Person als positives Beispiel herangezogen. Eine Steuerstraftat wird als Kavaliersdelikt angesehen und führt zu keiner gesellschaftlichen Ächtung wie andere Straftaten. Als Folge aus den teilweise undurchschaubaren Steuergesetzen mit denen sich jeder, Einzelperson und Unternehmen, jährlich auseinandersetzen muss, besteht eine Steuerverdrossenheit. Diese Verdrossenheit führt zu einem Bestreben der Steuervermeidung.

Die nachfolgende Ausarbeitung führt zu Beginn allgemeine, rechtliche Begriffsbestimmungen an, um diese einheitlich in der gesamten Arbeit anzuführen. Sicherlich wäre auch eine sozialpsychologische Annäherung für diese Thematik unter dem Aspekt der Steuerverdrossenheit denkbar, dies soll jedoch aufgrund des rechtlichen Schwerpunktes weitgehend unberücksichtigt bleiben. Anhand eines praktischen Beispiels soll im Kapitel 3 die Problematik der Steuerhinterziehung verdeutlicht werden. Der nächste Abschnitt führt etwaige Steuerhinterziehung begünstigende Tatbestände an, welche mit praktischen Ausführungen aufgezeigt werden. Im fünften Abschnitt werden die staatlichen Maßnahmen in einer nicht abschließenden Gesamtdarstellung angeführt und dargelegt. Darauf folgt eine kurze Übersicht für den praktischen Verfahrensablauf innerhalb der involvierten, staatlichen Institutionen. Das siebte Kapitel zeigt die Möglichkeiten einer besseren Bekämpfung von Steuerhinterziehung durch andere Maßnahmen auf. Abschließend wird ein Fazit mit einer Gesamtwürdigung der Ausarbeitung angeführt.

2. Begriffsbestimmungen

Um eine einheitliche Verwendung der Begrifflichkeiten zu gewährleisten, sind vorab die Begriffe Bekämpfung, Steuern und Steuerhinterziehung zu definieren und rechtlich auf die Thematik einzugrenzen. Dadurch wird sichergestellt, dass etwaige Fehlinterpretationen nicht entstehen können. Die Begriffsbestimmungen orientieren sich dabei stets vom äußerst allgemeinen hin zur besonderen steuerrechtlichen bzw. steuerstrafrechtlichen Bestimmung.

2.1. Bekämpfung

Zunächst ist das Wort Bekämpfung zu definieren. Unter dieser Begrifflichkeit versteht der unbefangene Dritte ein kriegerisches oder gewaltverbundenes Vorgehen gegen eine irgendwie geartete Bedrohung. Diese Bedrohung soll durch das Vorgehen abgewandt werden. Somit wird vorausgesetzt, dass eine Bekämpfung zuerst eine Bedrohung oder Bedrohungslage voraussetzt. Die Bekämpfung stellt grds. eine reaktive Aktion auf eine Bedrohung dar. Dabei können die vorgenommenen Bekämpfungstaten präventiv, vor der konkreten Bedrohung, oder repressiv, nach der gegnerischen Tat, erfolgen. Im rechtlichen Sinne stellt die Bekämpfung durch die staatlichen Institutionen eine im Gesetzestext oder in einer Verordnung legitimierte Handlung zur Abwehr oder Prävention der Gefahr dar. Die staatlichen Einrichtungen sind dabei angehalten, eine aktive Bekämpfungssituation, wenn möglich, nicht entstehen zu lassen. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung beinhaltet verschiedene Institutionen, die in jeder der Gewaltenart u.a. vorhanden sind. Der Bundestag als Legislative erlässt Gesetze zur Bekämpfung, die Finanzbehörden setzen diese anschließend um. Die Judikative kontrolliert die Einhaltung der Gesetze. Durch die Zusammenarbeit der drei staatlichen Gewalten soll eine effiziente Bekämpfung gewährleistet sein.

2.2. Steuer

Als weiteren Begriff ist Steuer anzuführen. Der § 3 AO enthält eine Legaldefinition, wonach Steuern gem. § 3 Abs. 1 AO Geldleistungen sind, die keine besondere Gegenleistung haben. Diese Geldleistungen werden vom öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen allen auferlegt, sofern das Gesetz die konkrete Leistungspflicht daran knüpft. Die Auferlegung auf alle, welche unter die jeweiligen gesetzlichen Tatbestände fallen, ist Ausfluss aus der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung i.S.v. § 85 AO.

Der Sinn von Steuern ist die Erzielung von Einnahmen, wobei dies laut Gesetz auch ein Nebenzweck sein kann. Steuern stellen demnach öffentliche Abgaben dar, sind jedoch unter dieser Zuordnung von Gebühren und Beiträgen zu trennen.³ Zur Abgrenzung haben Gebühren und Beiträge dabei einen engeren Zusammenhang mit einer Gegenleistung. So werden bspw. Abwassergebühren für die direkte Dienstleistung der Ableitung des verbrauchten Frischwassers erhoben oder es sind Anliegerbeiträge in Wassernähe mit Überflutungsgefahr sind zu zahlen, um die Sicherung vor Überschwemmung gemeinschaftlich zu bezahlen. Der in der AO niedergeschriebene Steuerbegriff findet seinen Ursprung in den Ausführungen von *Otto Mayer* im Deutschen Verwaltungsrecht I von 1914. Demnach ist „Steuer ... eine Geldzahlung, welche den Untertanen durch öffentliche Gewalt auferlegt wird, schlechthin zur Vermehrung der Staatseinkünfte, aber auch nach einem allgemeinen Maßstab.“⁴ Die originären Voraussetzungen einer Steuer sind Geldleistungen, hoheitliche Auferlegung, öffentlich-rechtliches Gemeinwesen, ohne Gegenleistung und die Erzielung von Einnahmen, wobei dies auch als Nebenzweck ausreichend ist.⁵ Unter einer Geldleistung sind Zahlungen in barer oder unbarer Form zu verstehen, eine Sach- oder Dienstleistung ist im Gegensatz dazu vom Steuerbegriff nicht erfasst.⁶ Für die Erfüllung des rechtlichen Begriffs der Steuer ist die Häufigkeit der Erhebung der Geldleistung unbeachtlich.⁷ Die Steuer ist hoheitlich auferlegt, wenn dies einseitig durch Gesetz, Verordnung oder Satzung bestimmt ist. Letztere bedürfen einer formellen gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage. Die Auferlegung erfolgt einseitig und ohne Rücksicht auf den von der Auferlegung Betroffenen. Es erfolgt durch hoheitlichen Zwang.⁸ Durch die Einseitigkeit sind zweiseitige Verträge oder gar eine Zahlung ohne Rechtspflicht nicht möglich. Von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen ist bei einer Steuer auszugehen, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts diese auferlegt hat. Besonders hervorzuheben sind „die sog. Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände)...“.⁹ Des Weiteren sind auch alle Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts hierunter zu fassen. Diese haben gem. Art. 105 des Grundgesetzes (GG) aber keine verfassungsrechtliche Befugnis zur Erhebung von Steuern.

3 Gersch, E.-M., Steuern, Rn. 3.

4 Gersch, E.-M., Steuern, Rn. 3.

5 BFH v. 21.02.1990, Az. II B 98/89.

6 BVerfG v. 24.01.1995, Az. 1 BvL 18/93.

7 BT-Drcks. 7/1982, S. 99.

8 BFH v. 08.03.1995, Az. II R 58/93.

9 Pahlke, A., Steuern, Rn. 12.

Eine Steuer wird ohne Gegenleistung erhoben. Es fehlt an einer direkt und individuell zurechenbaren Gegenleistung.¹⁰ Die Steuer ist zu entrichten, sofern die Tatbestandsmerkmale des jeweiligen Gesetzes erfüllt sind. Die Auferlegung einer Steuer erfolgt unabhängig von den gewährten Vorteilen gegenüber dem Steuerzahler bzw. Gegenwerte aus seiner Zahlung. Sie ist „voraussetzungslos“.¹¹ Eine Steuer wird grds. nur zur allgemeinen Haushaltsdeckung erhoben, eine Finanzierung von besonderen Aufgaben erfolgt nicht¹²

Letztlich ist das Bestreben zur Einnahmeerzielung, wenn auch als Nebenzweck einer Steuer, anzuführen. Der Finanzbedarf des jeweiligen Haushalts kann daher als Nebengrund für die Schaffung einer Steuer herangezogen werden.¹³ Ein anderer Zweck neben der Erzielung von Einnahmen ist eine etwaige Lenkung der Steuerzahler. Sofern die Einnahmeerzielungsabsicht des Staates zum Nebenzweck einer Steuer geworden ist, tritt die Verwirklichung und Förderung sozialer Ziele, die stets eine Steuererhebung begleiten, in den Vordergrund.¹⁴ Durch eine Steuer sollen bspw. Anreize zum Nichterwerb geschaffen werden. Die Erhöhung der Tabaksteuer zur Verringerung der Anzahl der Raucher und der damit verbundenen Verringerung von Krankheitskosten wäre hierbei zu nennen. Der soziale Zweck hinter diesem Beispiel ist die Gesundheitsfürsorge des Staates. Die Festsetzung und Erhebung muss so effizient gestaltet sein, dass der Verwaltungsaufwand für diese Steuer nicht die erzielten Einnahmen übersteigt und die Steuer lediglich als Verbotsabgabe anzusehen ist.¹⁵ Wenn die Abgabe keine Einnahmeerzielungsabsicht hat, auch nicht im Nebenzweck, handelt es sich nicht um eine Steuer. Eine Steuer muss mindestens als Nebenzweck die Erzielung von Einnahmen haben.¹⁶ Abzugrenzen ist die Steuer noch von den steuerlichen Nebenleistungen i.S.v. § 3 Abs. 4 AO. Die in § 3 Abs. 4 enthaltene Aufzählung ist abschließend.¹⁷ Die steuerlichen Nebenleistungen, wie bspw. der Verspätungszuschlag nach § 152 AO oder ein Säumniszuschlag gem. § 240 AO, sind nicht einzubeziehen, wenn in der AO der Begriff der Steuer verwandt wird.

10 BVerfG v. 07.11.1995, Az. 2 BvR 413/88.

11 BVerfG v. 24.01.1995, Az. 1 BvL 18/93.

12 Lang, J., Der Steuerbegriff, Abgrenzung von anderen Abgaben, Rn. 15.

13 Gersch, E.-M., Steuern, Rn. 11.

14 Lang, J., Der Steuerbegriff; Abgrenzung von anderen Abgaben, Rn. 10.

15 BFH v. 26.06.1996, Az. II R 47/95.

16 BVerfG v. 16.06.1954, Az. 1 PbvV 2/52.

17 Gersch, E.-M., Steuern, Rn. 26.