

Kölner Kriminalwissenschaftliche Schriften

Band 26

**Strafrechtliche Konsequenzen
verdeckter Gewinnausschüttungen**

Von

Asmus Mihm



Duncker & Humblot · Berlin

ASMUS MIHM

**Strafrechtliche Konsequenzen
verdeckter Gewinnausschüttungen**

Kölner Kriminalwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Klaus Bernsmann, Hans Joachim Hirsch

Günter Kohlmann, Michael Walter

Thomas Weigend

Professoren an der Universität zu Köln

Band 26

Strafrechtliche Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen

Von

Asmus Mihm



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Mihm, Asmus:

Strafrechtliche Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen /

von Asmus Mihm. – Berlin : Duncker und Humblot, 1998

(Kölner kriminalwissenschaftliche Schriften ; Bd. 26)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1996

ISBN 3-428-08948-0

Alle Rechte vorbehalten

© 1998 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0936-2711

ISBN 3-428-08948-0

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☉

Vorwort

Die vorliegende Arbeit ist von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln im Sommersemester 1996 als Dissertation angenommen worden.

Das Manuskript wurde vor der Drucklegung noch einmal aktualisiert und im Mai 1997 abgeschlossen.

Ganz herzlich möchte ich an dieser Stelle meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Günter Kohlmann, danken, der die Arbeit angeregt und betreut hat. Mein Dank gilt auch Herrn Professor Dr. Thomas Weigend für die kurzfristige Erstellung des Zweitgutachtens. Schließlich danke ich Herrn Professor Dr. Dr. h. c. mult. Hans Joachim Hirsch, der die Veröffentlichung der Arbeit in dieser Reihe ermöglicht hat.

Frankfurt am Main, im Juni 1997

Asmus Mihm

Inhaltsübersicht

Einleitung	25
1. Teil: Steuerrechtliche Voraussetzungen verdeckter Gewinnausschüttungen	29
A. Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung.....	32
B. Die "andere Ausschüttung" i. S. d. § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG.....	39
C. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung bei Gesellschaft und Gesellschafter (das Anrechnungsverfahren).....	40
D. Vorteilsausgleich.....	51
E. Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen.....	53
F. Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung.....	58
G. Besonderheiten der verdeckten Gewinnausschüttung im Konzern.....	96
H. Besonderheiten verdeckter Gewinnausschüttungen bei Organschaft...	98
2. Teil: Verdeckte Gewinnausschüttungen als Untreue zum Nachteil der Gesellschaft	101
3. Teil: Steuerhinterziehung bei der Gesellschaft	112
A. Körperschaftsteuer.....	112
B. Kapitalertragsteuer.....	230
C. Gewerbesteuer.....	260
D. Vermögensteuer.....	271
E. Umsatzsteuer.....	274
F. Die strafrechtlich verantwortlichen Personen.....	282
G. Konkurrenzen.....	295
4. Teil: Steuerhinterziehung beim Gesellschafter	303
A. Einkommensteuer.....	303
B. Körperschaftsteuer.....	354
C. Gewerbesteuer.....	368
D. Vermögensteuer.....	373
E. Umsatzsteuer.....	377
F. Schenkungsteuer.....	378
G. Die strafrechtlich verantwortlichen Personen.....	381
H. Konkurrenzen.....	382
5. Teil: Steuerhinterziehung bei nahestehenden Personen	397
Zusammenfassung	401
Schlußbetrachtung	418

Anhang I: Verwaltungsanweisungen	423
Anhang II: Doppelbesteuerungsabkommen	453
Anhang III: Vordrucke der Finanzverwaltung	458
Literaturverzeichnis	496
Stichwortverzeichnis.....	511

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	25
<i>1. Teil</i>	
Steuerrechtliche Voraussetzungen verdeckter Gewinnausschüttungen	29
A. Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung	32
I. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung	32
II. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	33
1. Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter	33
2. Geschäfte bei der Gründung / Erstausrüstung der Gesellschaft	34
3. Das Nachzahlungsverbot beim beherrschenden Gesellschafter	35
4. Vorteilsgewährung an nahestehende Personen	35
5. Der Fremdvergleich bei für die Gesellschaft vorteilhaften Geschäften	36
III. Einkommensminderung	38
B. Die "andere Ausschüttung" i. S. d. § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG	39
C. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung bei Gesellschaft und Gesellschafter (das Anrechnungsverfahren)	40
D. Vorteilsausgleich	51
E. Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen	53
F. Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung	58
I. Austauschverträge	59
II. Übernahme von Aufwendungen für den Gesellschafter	61
III. Gewährung einer Pensionszusage	62
IV. Konkurrenztaetigkeit des Gesellschafters	63
V. Provisionszahlungen	68
1. Provisionszahlungen durch die Gesellschaft (Verkaufsseite)	68
2. Provisionszahlungen durch Dritte an Gesellschafter (Einkaufsseite)	70
VI. Übernahme der Gründungskosten durch die Gesellschaft	76
VII. Insihgeschäfte des vertretungsberechtigten Gesellschafters	78
VIII. Gesellschafter-Fremdfinanzierung	86
1. Kapitalersetzende Darlehen	86
2. Gesellschafter-Fremdfinanzierung durch nicht zur Anrechnung der Körperschaftsteuer berechnigte Gesellschafter	90

G. Besonderheiten der verdeckten Gewinnausschüttung im Konzern	96
H. Besonderheiten verdeckter Gewinnausschüttungen bei Organschaft.....	98
I. Verdeckte Gewinnausschüttung bei steuerlich wirksamer Organschaft.....	99
II. Die "verunglückte Organschaft"	100

2. Teil

Verdeckte Gewinnausschüttungen als Untreue zum Nachteil der Gesellschaft	101
---	-----

3. Teil

Steuerhinterziehung bei der Gesellschaft	112
---	-----

A. Körperschaftsteuer.....	112
I. Tathandlung.....	112
1. Unzutreffende Verbuchung der verdeckten Gewinnausschüttung als unrichtige Angabe i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.....	113
2. Nichtanzeige der verdeckten Gewinnausschüttung als unterlassene Angabe i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	113
3. Nichtangabe der verdeckten Gewinnausschüttung in der Körperschaftsteuererklärung als unrichtige oder unvollständige Angabe i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	114
a) Angaben in Steuererklärungen als Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen i. S. d. § 370 AO	115
b) Steuerliche Erheblichkeit der Angaben	129
c) Unrichtigkeit der Angaben	129
4. Abgabe unrichtiger Erklärungen zur Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals	131
II. Taterfolg	133
1. Steuerverkürzung im Jahr der verdeckten Gewinnausschüttung	133
a) Bestehen eines Steueranspruchs.....	133
b) Eintritt der Steuerverkürzung.....	133
c) Die Höhe der verkürzten Steuer	134
aa) Berechnung der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung	135
bb) Berechnung der verkürzten Steuer	137
cc) Beispielsfälle.....	143
d) Besonderheiten beim Ankauf aktivierungspflichtiger Wirtschaftsgüter durch die Gesellschaft	147
aa) Steuerverkürzung durch unrichtige Bilanzierung.....	148
bb) Steuerverkürzung durch überhöhte Abschreibungen.....	148
cc) Steuerverkürzung durch Nichtherstellung der Ausschüttungsbelastung.....	150
dd) Beispielsfall	152
e) Steuerverkürzung bei verdeckter Gewinnausschüttung in Zusammenhang mit einem Wettbewerbsverbot	154
f) Rückzahlung der verdeckten Gewinnausschüttung	159
g) Besonderheiten bei Verlusten	161
2. Steuerverkürzung in anderen Veranlagungszeiträumen	161

a) Steuerverkürzung durch "erneute" Ausschüttung der bereits für die verdeckte Gewinnausschüttung verbrauchten Teile des verwendbaren Eigenkapitals.....	162
b) Steuerverkürzung durch unberechtigten Verlustabzug nach §§ 8 Abs. 1 KStG, 10 d EStG.....	164
aa) Verlustrücktrag	165
(1) Verdeckte Gewinnausschüttung im Verlustentstehungs- jahr	166
(2) Verdeckte Gewinnausschüttung im Verlustrücktrags- jahr	170
bb) Verlustvortrag.....	175
3. Unrichtige Feststellung der Teilbeträge des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals.....	184
a) Der Feststellungsbescheid nach § 47 Abs. 1 KStG als Steuer- vorteil.....	185
b) Konkurrenzfragen.....	191
aa) Konkurrenz zur Steuerverkürzung im Jahr der verdeckten Gewinnausschüttung.....	191
bb) Konkurrenz zur Steuerverkürzung und Vorteilerlangung in den Folgejahren.....	194
cc) Ergebnis.....	198
4. Bedeutung des Kompensationsverbotes bei der Körperschaftsteu- erverkürzung.....	198
a) Gewerbesteuerrückstellungen	201
b) Umsatzsteuerrückstellungen	202
c) Verlustabzug nach § 10 d EStG.....	202
aa) Verdeckte Gewinnausschüttung im Verlustentstehungs- jahr	202
bb) Verdeckte Gewinnausschüttung im Verlustabzugsjahr	203
d) Körperschaftsteuererstattungen in späteren Jahren bei einer nicht abgeflossenen verdeckten Gewinnausschüttung.....	205
e) Vorteilsausgleich.....	206
III. Rechtswidrigkeit.....	207
IV. Schuld	207
1. Vorsatz.....	208
2. Tatbestandsirrtum	213
a) Unkenntnis vom Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnaus- schüttung.....	214
b) Irrtum über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüt- tung.....	217
c) Irrtum über die Höhe der verkürzten Körperschaftsteuer	219
3. Erlaubnistatbestands- und Verbotsirrtum.....	220
4. Sonstige Voraussetzungen der Schuld.....	221
V. Besonderheiten bei der Organschaft	221
1. Die steuerlich wirksame Organschaft.....	221
2. Die sog. "verunglückte Organschaft"	222
VI. Zusammenfassung.....	223
B. Kapitalertragsteuer.....	230
I. Tathandlung.....	231
1. Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben	231

	2. Pflichtwidriges Unterlassen	231
II.	Taterfolg	232
	1. Eintritt der Steuerverkürzung	232
	a) Machen unrichtiger Angaben	232
	b) Pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen	232
	c) Eintritt des Verkürzungserfolgs trotz Nacherhebungsverbot	233
	2. Die Höhe der verkürzten Steuer	235
III.	Rechtswidrigkeit	243
IV.	Schuld	243
V.	Probleme bei der Selbstanzeige	247
VI.	Kapitalertragsteuerhinterziehung als Steuerhinterziehung auf Zeit	256
VII.	Zusammenfassung	257
C.	Gewerbsteuer	260
	I. Tathandlung	260
	1. Machen unrichtiger Angaben	260
	2. Pflichtwidriges Unterlassen	261
	II. Taterfolg	261
	1. Eintritt des Taterfolgs	261
	2. Strafrechtlich relevante Fallgruppen	262
	a) Auswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen auf die Ge- werbesteuer vom Gewerbeertrag	262
	aa) Erfolgswirksame verdeckte Gewinnausschüttungen	263
	bb) Vorteilszuwendung durch Übernahme aktivierungspflichtiger Wirtschaftsgüter zu überhöhten Preisen durch die Ge- sellschaft	265
	b) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewerbsteuer vom Gewerbekapital	266
	3. Umfang der Steuerverkürzung	267
	4. Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO)	267
	III. Rechtswidrigkeit und Schuld	269
	IV. Zusammenfassung	269
D.	Vermögensteuer	271
	I. Tathandlung	271
	II. Taterfolg	272
	III. Rechtswidrigkeit und Schuld	274
E.	Umsatzsteuer	274
	I. Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter	274
	1. Tathandlung	274
	a) Kostenlose Vorteilsüberlassung an den Gesellschafter	275
	b) Leistung an den Gesellschafter zum Vorzugspreis	276
	2. Taterfolg	277
	a) Eintritt der Steuerverkürzung	277
	b) Die Höhe der verkürzten Steuer	277
	aa) Unentgeltliche Überlassung (Eigenverbrauch)	277
	(1) Entnahme-Eigenverbrauch	277
	(2) Eigenverbrauch sonstiger Leistungen	279
	bb) Überlassung zu unter der Mindestbemessungsgrundlage liegenden Vorzugspreisen	280

	(1) Lieferung zu Vorzugspreisen	280
	(2) Erbringung sonstiger Leistungen zu Vorzugspreisen.....	280
	3. Rechtswidrigkeit und Schuld.....	281
II.	Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft.....	281
F.	Die strafrechtlich verantwortlichen Personen	282
I.	Organe der Gesellschaft	283
	1. Steuerhinterziehung durch unrichtige Angaben	283
	2. Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen .	285
II.	Angestellte der Gesellschaft.....	286
	1. Steuerhinterziehung durch unrichtige Angaben	286
	2. Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen .	287
III.	Gesellschafter	288
	1. Strafrechtliche Haftung über § 35 AO.....	289
	2. Das "faktische Organ"	289
	3. Sonstige Fälle.....	289
	a) Steuerhinterziehung durch unrichtige Angaben.....	289
	b) Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen	290
IV.	Steuerliche Berater	292
	1. Steuerhinterziehung durch unrichtige Angaben	292
	2. Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen .	293
G.	Konkurrenzen	295
I.	Mehrfache Hinterziehung der gleichen Steuer	295
	1. Veranlagungssteuern	295
	2. Fälligkeitssteuern	298
II.	Hinterziehung verschiedener Steuern	299
III.	Konkurrenzverhältnis der Steuerhinterziehung zu durch die verdeckte Gewinnausschüttung begangener Untreue.....	302

4. Teil

Steuerhinterziehung beim Gesellschafter

A.	Einkommensteuer	303
I.	Unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Gesellschafter	303
	1. Tathandlung	304
	a) Unrichtige und unvollständige Angaben	304
	aa) Die verdeckte Gewinnausschüttung ist in der Steuererklärung nicht ausgewiesen.....	305
	bb) Die verdeckte Gewinnausschüttung ist in der Steuererklärung bei einer anderen Einkunftsart erfaßt	305
	cc) Die verdeckte Gewinnausschüttung ist bei der richtigen Einkunftsart erfaßt, jedoch innerhalb dieser falsch eingeordnet	306
	b) Pflichtwidriges Unterlassen von Angaben	306
	2. Taterfolg	307
	a) Erfolgseintritt	307
	b) Höhe der verkürzten Steuer.....	307

aa)	Keine Berücksichtigung der anrechenbaren Körperschaft- und Kapitalertragsteuer	307
(1)	Körperschaftsteuer	308
(2)	Kapitalertragsteuer	310
bb)	Steuerverkürzung durch fehlende oder unrichtige Erklärung der verdeckten Gewinnausschüttung	311
(1)	Zahlung eines überhöhten Gehaltes	313
(2)	Überlassung von Wirtschaftsgütern und Nutzungen an die Gesellschaft zu überhöhten Preisen	314
(a)	Wirtschaftsgut war Privatvermögen des Gesellschafters	314
(b)	Wirtschaftsgut war Betriebsvermögen des Gesellschafters	318
(c)	Überlassung von Gegenständen des Privatvermögens zur Nutzung	319
(d)	Überlassung von Gegenständen des Betriebsvermögens zur Nutzung	320
(3)	Überlassung von Wirtschaftsgütern und Nutzungen an Gesellschafter zu Vorzugspreisen	321
(a)	Die Zuwendung wird zu privaten Zwecken eingesetzt	321
(b)	Die Zuwendung wird vom Gesellschafter zur Erzielung von Einkünften eingesetzt	321
(aa)	Überlassung von Wirtschaftsgütern	322
α)	Überschußeinkünfte und Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	323
β)	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG)	325
(bb)	Überlassung von Nutzungen	326
(4)	Unangemessene Pensionszusage	327
(5)	Verstoß gegen ein Wettbewerbsverbot	329
cc)	Besonderheiten bei zu einem Betriebsvermögen gehörenden Gesellschaftsanteilen	330
dd)	Besonderheiten bei Verlusten	332
(1)	Die Aufdeckung führt zum Ausweis positiver Einkünfte statt eines Verlustes	332
(2)	Die Aufdeckung führt zur Verringerung des Verlustrücktrags	333
(3)	Die Aufdeckung führt zu einer Ermäßigung des Verlustvortrags	333
ee)	Besonderheiten bei Mitunternehmerschaft und Gemeinschaft	333
ff)	Zuwendungen an dem Gesellschafter nahestehende Personen	335
3.	Rechtswidrigkeit und Schuld	336
II.	Beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter	338
1.	Steuerrechtliche Vorüberlegung	338
a)	Deutsches Steuerrecht	338
b)	Doppelbesteuerungsabkommen	341

2. Steuerstrafrechtliche Untersuchung	341
a) Tathandlung.....	341
aa) Die Einkommensteuer wird im Abzugswege erhoben (Einkünfte aus Kapitalvermögen)	342
bb) Die Einkommensteuer wird veranlagt (Einkünfte aus Ge- werbebetrieb).....	343
b) Taterfolg.....	343
aa) Die Einkommensteuer wird im Abzugswege erhoben (Einkünfte aus Kapitalvermögen)	343
bb) Die Einkommensteuer wird veranlagt (Einkünfte aus Ge- werbebetrieb).....	346
3. Rechtswidrigkeit und Schuld.....	347
III. Zusammenfassung.....	347
B. Körperschaftsteuer.....	354
I. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft als Gesellschafte- rin.....	354
1. Tathandlung	354
2. Taterfolg	355
a) Erfolgseintritt	355
b) Höhe der verkürzten Steuer.....	355
aa) Direkte Zuwendung an die Muttergesellschaft	356
(1) Leistungen der Muttergesellschaft an die Tochterge- sellschaft zu überhöhten Preisen.....	356
(2) Leistungen der Tochtergesellschaft an die Mutterge- sellschaft zu unangemessen niedrigen Preisen.....	357
(a) Lieferungen	357
(b) Nutzungsüberlassung.....	357
(c) Verstoß gegen ein Wettbewerbsverbot	358
bb) Zuwendungen an eine der Muttergesellschaft nahestehende Person.....	358
(1) Zuwendungen an Arbeitnehmer der Muttergesellschaft	358
(2) Zuwendungen an Gesellschafter der Muttergesellschaft	359
(3) Zuwendung an eine Schwestergesellschaft.....	359
3. Vorsatz, Rechtswidrigkeit und Schuld	360
4. Besonderheiten bei Organschaft	361
a) Tathandlung.....	361
b) Taterfolg.....	361
aa) Überlassung von aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern unter Preis an den Organträger	362
bb) Überlassung von Nutzungen unter Preis an den Organträ- ger	362
cc) Überlassung von aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern über Preis an die Organgesellschaft	363
dd) Überlassung von Nutzungen über Preis an die Organgesell- schaft	364
c) Zusammenfassung	364
II. Beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft als Gesellschafterin ..	364
1. Steuerliche Vorüberlegung	364
2. Steuerstrafrechtliche Untersuchung	365

a) Tathandlung.....	365
aa) Die Körperschaftsteuer wird im Abzugswege erhoben	365
bb) Die Körperschaftsteuer wird veranlagt.....	366
b) Taterfolg.....	366
aa) Die Körperschaftsteuer wird im Abzugswege erhoben	366
bb) Die Körperschaftsteuer wird veranlagt.....	367
c) Vorsatz, Rechtswidrigkeit und Schuld.....	367
C. Gewerbesteuer.....	368
I. Gewerbesteuer vom Gewerbeertrag.....	368
1. Steuerliche Vorüberlegung	368
2. Tathandlung.....	369
3. Taterfolg.....	370
II. Gewerbesteuer vom Gewerbekapital.....	371
1. Steuerliche Vorüberlegung	371
2. Tathandlung.....	372
3. Taterfolg.....	372
III. Vorsatz, Rechtswidrigkeit und Schuld.....	373
D. Vermögensteuer.....	373
I. Vorüberlegung	373
II. Tathandlung.....	374
III. Taterfolg.....	375
IV. Subjektiver Tatbestand, Rechtswidrigkeit und Schuld	376
E. Umsatzsteuer.....	377
F. Schenkungsteuer.....	378
I. Steuerliche Vorüberlegung.....	378
II. Tathandlung.....	379
III. Taterfolg.....	379
IV. Rechtswidrigkeit und Schuld.....	380
G. Die strafrechtlich verantwortlichen Personen.....	381
H. Konkurrenzen.....	382
I. Mehrfache Hinterziehung derselben Steuer und Hinterziehung verschiedener Steuerarten beim Gesellschafter.....	382
II. Konkurrenz zwischen der Steuerhinterziehung bei der Gesellschaft und der beim Gesellschafter.....	382
1. Konkurrenzverhältnis bei Hinterziehung von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer bei der Gesellschaft und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer beim Gesellschafter.....	382
a) Berücksichtigung auf der Tatbestandsebene	386
b) Gesetzeskonkurrenz.....	390
c) Einstellung der Körperschaftsteuerhinterziehung nach § 154 StPO.....	393
d) Berücksichtigung bei der Strafzumessung	394
2. Gewerbesteuer bei Gesellschaft und Gesellschafter	395
3. Tateinheit zwischen der Hinterziehung von Steuern der Gesellschaft und des Gesellschafters in den übrigen Fällen.....	395

5. Teil

Steuerhinterziehung bei nahestehenden Personen 397

A.	Unterhalt	397
B.	Verdeckte Einlagen	398
C.	Schenkungen	399
I.	Private Schenkungen	399
II.	Geschenke an Geschäftsfreunde des Gesellschafters	399

Zusammenfassung 401

A.	Untreue	402
B.	Steuerhinterziehung	402
I.	Steuerhinterziehung bei der Gesellschaft	403
1.	Körperschaftsteuer	403
2.	Kapitalertragsteuer	406
3.	Gewerbsteuer	407
4.	Vermögensteuer	408
5.	Umsatzsteuer	408
6.	Vorsatz	408
7.	Täterkreis	409
II.	Steuerhinterziehung beim Gesellschafter	410
1.	Einkommensteuer	410
2.	Körperschaftsteuer	412
3.	Gewerbsteuer	414
4.	Vermögensteuer	415
5.	Umsatzsteuer	415
6.	Schenkungsteuer	415
III.	Steuerhinterziehung bei nahestehenden Personen	416
IV.	Die strafrechtliche Konkurrenz	417

Schlußbetrachtung 418

Anhang I: Verwaltungsanweisungen 423

Anhang II: Doppelbesteuerungsabkommen 453

Anhang III: Vordrucke der Finanzverwaltung 458

Literaturverzeichnis 496

Stichwortverzeichnis 511

Abkürzungsverzeichnis

A. A., a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. E.	am Ende
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AIG	Auslandsinvestitionsgesetz
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AT	Allgemeiner Teil
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
ber.	berichtigt
BerlinHG	Berlinhilfegesetz
Beschl.	Beschluß
BesitzStG	Besitzsteuergesetz
betr.	betreffend
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BewG	Bewertungsgesetz

BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHR	Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (Sammelwerk)
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesminister der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Besonderer Teil
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
bzw.	beziehungsweise
Co.	Compagnie
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe, dieselben
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DRiZ	Deutsche Richter-Zeitung
Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung - Ausgabe A
DStZ B	Deutsche Steuerzeitung - Ausgabe B
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft

EK0	Eigenkapital i. S. d. § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 KStG
EK01	Eigenkapital i. S. d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG
EK02	Eigenkapital i. S. d. § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG
EK03	Eigenkapital i. S. d. § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG
EK04	Eigenkapital i. S. d. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG
EK30	Eigenkapital i. S. d. § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 KStG
EK45	Eigenkapital i. S. d. § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 KStG in der für nach dem 31.12.1993 endende Wirtschaftsjahre geltenden Fassung
EK50	Eigenkapital i. S. d. § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 KStG in der vom 1.1.1990 bis 31.12.1993 geltenden Fassung
EK56	Eigenkapital i. S. d. § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 KStG in der vom 1.1.1977 bis 31.12.1989 geltenden Fassung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GA	Archiv für Strafrecht, begründet von Goldammer
Gem., gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

GmbHR	GmbH-Rundschau
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
i. H. v.	in Höhe von
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insbes.	insbesondere
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JR	Juristische Rundschau (Zeitschrift)
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung
KG	Kommanditgesellschaft
KO	Konkursordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
KWG	Kreditwesengesetz
LG	Landgericht
li. Sp.	linke Spalte
lit.	litera
LKW	Lastkraftwagen
LM	Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs, hrsg. v. Lindenmaier, Möhring u. a. (Loseblattsammlung)
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
lt.	laut
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
n. v.	nicht veröffentlicht
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
OLGZ	Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBL	Reichsgesetzblatt
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
rkr.	rechtskräftig
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite
Schr.	Schreiben
sog.	sogeannter/sogeannte/sogeanntes
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
Sp.	Spalte
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StandOG	Standortsicherungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg.	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)

StEK	Steuererlasse in Karteiform
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozeßordnung
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StV	Der Strafverteidiger (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
U. S. A.	Vereinigte Staaten von Amerika
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
u. U.	unter Umständen
v.	vom, von
Vfg.	Verfügung
Vgl., vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VStG	Vermögensteuergesetz
WehrbeitrG	Wehrbeitragsgesetz
WiB	Die wirtschaftsrechtliche Beratung (Zeitschrift)
WiGBL.	Gesetzblatt der Verwaltung des vereinigten Wirtschaftsgebietes
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht (Zeitschrift)
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
WoBauFG	Wohnungsbau-Förderungsgesetz
WPg.	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Einleitung

In der praktischen Anwendung des Körperschaftsteuerrechts spielen verdeckte Gewinnausschüttungen eine bedeutsame Rolle. Sie sind Gegenstand der besonderen Aufmerksamkeit der Prüfer bei der Außenprüfung von Körperschaften.¹ Ihre Aufdeckung betrifft nicht nur die Körperschaftsteuer der geprüften Körperschaft, sondern kann auch Auswirkungen auf eine Vielzahl anderer Steuern sowohl bei der Körperschaft als auch bei den Anteilseignern haben. Erblickt das Finanzamt in einer Transaktion zwischen Körperschaft und Anteilseigner eine verdeckte Gewinnausschüttung, so ist dies für die Körperschaft häufig mit erheblichen Steuernachforderungen verbunden. Es versteht sich danach fast von selbst, daß die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ein regelmäßiger Streitpunkt zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung ist. Die besondere Bedeutung der verdeckten Gewinnausschüttung für die Besteuerungspraxis von Körperschaften spiegelt sich in einer Vielzahl von Gerichtsentscheidungen und Veröffentlichungen zu den steuerlichen Voraussetzungen und Folgen dieses Rechtsinstituts wider.

Im Strafrecht gewinnen verdeckte Gewinnausschüttungen unter zwei Aspekten Bedeutung. Einmal stellt sich die Frage, ob die Vermögensverlagerung von einer Kapitalgesellschaft auf deren Gesellschafter den Tatbestand der Untreue (§ 266 StGB) erfüllt. Zum anderen ist zu überlegen, unter welchen Voraussetzungen im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen der Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) verwirklicht wird.

Angesichts der großen Bedeutung, die verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht haben, mag man es für erstaunlich halten, daß verdeckte Gewinnausschüttungen im Strafrecht, insbesondere im Steuerstrafrecht, bislang nur eine untergeordnete Rolle gespielt haben. Zudem ergibt eine Untersuchung der veröffentlichten Rechtsprechung zu den strafrechtlichen Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen, daß Fälle, in denen der (Allein-) Gesellschafter-Geschäftsführer Firmengelder auf private Konten umgeleitet hatte oder private Ausgaben von der GmbH bezahlen ließ, deutlich dominieren.²

¹ Streck, KStG, § 8 Anm. 61.

² Siehe etwa BGH, Urt. v. 15.7.1987 - 3 StR 253/87, BGHR AO § 370 Abs. 1 Verkürzungsbetrag 2 = StRK AO 1977 § 370 R. 125; BGH, Urt. v. 24.1.1990 - 3 StR 290/89, BGHR KStG 1977 § 8 verdeckte Gewinnausschüttung 3 = wistra 1990, 193 = StRK AO 1977 § 370 R. 163; BGH, Beschl. v. 18.12.1991 - 5 StR 599/91, HFR

Austauschgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter³ oder die Nichtverwirklichung von Ansprüchen, die der Gesellschaft gegen ihre Gesellschafter zustehen,⁴ spielen hingegen in der Praxis der Strafverfolgung nur eine untergeordnete Rolle. Dies mag zum Teil darauf zurückzuführen sein, daß der Nachweis einer vorsätzlichen Steuerverkürzung angesichts der Komplexität der anzuwendenden steuerrechtlichen Regelungen oft nur sehr schwer möglich ist. Ein weiterer Grund mag darin liegen, daß im Strafverfahren komplizierte steuerrechtliche Probleme in den Vordergrund geraten, die von den Strafrichtern, insbesondere den Laienrichtern, nicht ohne weiteres nachvollzogen werden können. Beides dürfte nicht zuletzt darauf beruhen, daß die strafrechtlichen Aspekte verdeckter Gewinnausschüttungen bislang noch keine umfassende und systematische Untersuchung erfahren haben. Diese Lücke will die vorliegende Untersuchung schließen helfen, nicht zuletzt, um einen Beitrag zu einer gerechteren Strafrechtspflege zu leisten.

Im folgenden 1. Teil der Untersuchung sollen zunächst die steuerrechtlichen Voraussetzungen verdeckter Gewinnausschüttungen dargelegt und ein Überblick über deren steuerliche Folgen sowie deren bedeutsame Fallgruppen gegeben werden. Daran schließt sich die Untersuchung der strafrechtlichen, insbesondere der steuerstrafrechtlichen Konsequenzen auf der Ebene der Körperschaft und des Anteilseigners an. Dabei beschränkt sich die Untersuchung auf verdeckte Gewinnausschüttungen unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, also inländischer Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit

1993, 94 = wistra 1992, 103 = StRK AO 1977 § 370 R. 197; BGH, Beschl. v. 13.1.1993 - 5 StR 466/92, wistra 1993, 109 = StRK AO 1977 § 370 R. 208, vollständig in lexinform STRDB0103807; OLG Stuttgart, Beschl. v. 4.5.1984 - 1 Ss (23) 205/84, wistra 1984, 239; OLG Düsseldorf, Beschl. v. 3.10.1986 - 3 Ws 493/86, wistra 1987, 354, 355; LG Stuttgart, Ur. v. 28.9.1988 - 11 KLS 106/87, n. v.; ähnlich auch der Fall in BayObLG, Beschl. v. 23.3.1973 - 4 St 6/73, DSStZ B 1973, 59 (alle betr. Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen). BGH, Urteil v. 29.5.1987 - 3 StR 242/86, BGHSt 34, 379 = NJW 1988, 1397 = GmbHR 1987, 464 = WM 1988, 262 = BB 1987, 1855; BGH, Urteil v. 24.8.1988 - 3 StR 232/88, BGHSt 35, 333 = NJW 1989, 112 = NSStZ 1989, 23 = HFR 1990, 45 = wistra 1989, 23 (betr. Untreue zum Nachteil der Kapitalgesellschaft).

³ BGH, Ur. v. 11.11.1988 - 3 StR 335/88, BGHR KStG 1977 § 8 verdeckte Gewinnausschüttung 2 = NJW 1989, 1168 = BB 1989, 974 = HFR 1990, 216 = wistra 1989, 106 = StRK AO 1977 § 370 R. 140; BGH, Ur. v. 3.3.1993 - 5 StR 546/92, BGHSt 39, 146 = NJW 1993, 1604, 1606 f. = wistra 1993, 185, 188; wohl auch RG, Ur. v. 10.9.1942 - 2 D 276/1942, RStBl. 1942, 938. Siehe auch BGH, Beschl. v. 23.5.1991 - 5 StR 9/91, wistra 1991, 272, 273 = StRK AO 1977 § 370 R. 189, wo wohl verdeckte Gewinnausschüttungen vorlagen, aber nur eine Gewerbesteuerhinterziehung untersucht wird.

⁴ BGH, Ur. v. 7.11.1988 - 3 StR 258/88, BGHSt 36, 21 = BGHR KStG 1977 § 8 verdeckte Gewinnausschüttung 1 = NJW 1989, 307 = ZIP 1989, 502 = BB 1989, 611 = HFR 1990, 215 = wistra 1989, 103 = StRK AO 1977 § 370 R. 139.

beschränkter Haftung, an ihre Gesellschafter. Dies empfiehlt sich einmal deshalb, weil die vorgenannten Körperschaften in der Besteuerungspraxis dominieren. Zum anderen sind für die sonstigen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, wie etwa eingetragene Genossenschaften und Vereine, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Betriebe gewerblicher Art sowie Stiftungen, Sonderregelungen zu beachten, die die Übersichtlichkeit der nachfolgenden Untersuchung beeinträchtigen würden.⁵ Allerdings können die Untersuchungsergebnisse auf die sonstigen Körperschaften mitunter entsprechend anzuwenden sein.

Ausschüttungen von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften bleiben in dieser Untersuchung ebenfalls außer Betracht. Soweit es sich um Körperschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland handelt (§ 2 Nr. 1 KStG), sind sie im Inland nur mit den hier erzielten Einkünften steuerpflichtig. Die Besteuerung der Ausschüttungen unterliegt dem Recht des Sitzstaats. Die Ausschüttungen als solche werden bei der Körperschaft von der inländischen Besteuerung nicht erfaßt. Soweit dem inländischen Anteilseigner einer ausländischen Körperschaft verdeckte Gewinnausschüttungen zufließen, kann es sich dabei zwar um steuerpflichtige Einkünfte handeln, jedoch ist es für die Hinterziehung der darauf entfallenden Steuern ohne besonderen Belang, daß sie im Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung stehen. Dieser Fall ist nicht anders zu behandeln, als wenn der Anteilseigner im Ausland erzielte Dividenden oder Sparzinsen nicht ordnungsgemäß versteuert. Daher ist eine nähere Untersuchung hier entbehrlich. Bei den inländischen beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nach § 2 Nr. 2 KStG handelt es sich in erster Linie um juristische Personen des öffentlichen Rechts, etwa Gebietskörperschaften⁶, die keine Gewinnausschüttungen vornehmen. Auch diese können daher hier außer Betracht bleiben.

Im 2. Teil der Untersuchung wird die Frage erörtert, wann im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen der Tatbestand der Untreue verwirklicht wird. Anschließend werden im 3. Teil die Möglichkeiten untersucht, bei der Kapitalgesellschaft (im folgenden: Gesellschaft) im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen Steuern zu hinterziehen. Neben der naheliegenden Hinterziehung von Körperschaftsteuer ist auch auf die Hinterziehung von Kapitalertragsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Umsatzsteuer einzugehen. In einem weiteren Schritt (4. Teil) wird die Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen auf der Ebene des Anteilseigners (im folgenden: Gesellschafter) untersucht. Hierbei wird zunächst die Hinterziehung von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer bei unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern erörtert.

⁵ Zur steuerlichen Beurteilung verdeckter Gewinnausschüttungen bei Körperschaften, die keine Kapitalgesellschaften sind, siehe Wassermeyer, FR 1990, 1 ff.

⁶ Streck, KStG, § 2 Anm. 6.