

# Urteil vom 10. Dezember 2019, VIII R 2/17

## Nachträgliche Beseitigung der Rechtswidrigkeit eines wegen einer vGA geänderten Einkommensteuerbescheids des Anteilseigners

ECLI:DE:BFH:2019:U.101219.VIIIR2.17.0

BFH VIII. Senat

KStG § 32a Abs 1 S 1, KStG § 32a Abs 1 S 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, AO § 5, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 05. Oktober 2015, Az: 8 K 8191/14

## Leitsätze

Wird ein Einkommensteuerbescheid des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft wegen einer vGA nach Ablauf der Festsetzungsfrist geändert, bevor wegen derselben vGA ein Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft geändert oder erlassen wird, ist der geänderte Einkommensteuerbescheid rechtswidrig. Die Rechtswidrigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids wird jedoch nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG nachträglich beseitigt, wenn ein erstmaliger oder geänderter Körperschaftsteuerbescheid wegen derselben vGA vor Ablauf der für diesen Bescheid geltenden Festsetzungsfrist erlassen wird .

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 06.10.2015 - 8 K 8191/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Insolvenzverwalter des ehemaligen Klägers und jetzigen Insolvenzschuldners. Streitig ist, ob dem Insolvenzschuldner im Streitjahr 2004 (Streitjahr) eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zugeflossen ist.
- 2** Der Insolvenzschuldner war im Streitjahr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der E-GmbH. Gegenstand der E-GmbH war der Handel mit Grundstücken, Autos und Schiffen sowie die Vercharterung von Schiffen und die Verwaltung und Vermietung von Immobilien.
- 3** Der Insolvenzschuldner hatte mit notarieller Urkunde vom ...2002 u.a. Herrn D eine Generalvollmacht erteilt, die diesen (und eine weitere Person) unter Befreiung von den Bestimmungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zur Veräußerung der Geschäftsanteile der E-GmbH und zur Ausübung des Stimmrechts sowie zur Einberufung einer Gesellschafterversammlung berechnete.
- 4** Zum Umlaufvermögen der E-GmbH gehörte im Jahr 2003 u.a. die im ... 2002 für 605.000 € erworbene Yacht A. Sie soll mit Vertrag vom ...03.2003 auf Ibiza zu einem Preis von 610.000 € veräußert und dort an den Käufer übergeben worden sein. Der Käufer soll den Kaufpreis durch Übergabe an D in bar am gleichen Tag an die E-GmbH gezahlt haben. Käufer war nach den unterschiedlichen Darstellungen während des Verfahrens entweder eine spanische natürliche Person (Herr M) oder eine von dieser vertretene spanische Gesellschaft (N-BC) mit Sitz in Malaga. Nach Mitteilung des Bundeszentralamts für Steuern handelte es sich bei der N-BC um ein wirtschaftlich inaktives Unternehmen, das erst am ...04.2003 --nach dem angeblichen Erwerb des Schiffs-- im spanischen Handelsregister

eingetragen wurde und vermögenslos war. In der Bilanz der N-BC per 31.12.2003 war die Yacht weder im Anlage- noch im Umlaufvermögen aufgeführt.

- 5 Die Veräußerung der Yacht diente nach dem Vorbringen der Beteiligten der Finanzierung des Erwerbs eines Grundstücks in Deutschland durch die E-GmbH zum Preis von 750.000 €. Verkäuferin des Grundstücks war eine spanische Gesellschaft mit Sitz in Marbella; der Insolvenzschuldner trat im Beurkundungstermin vom ...03.2003 vor der deutschen Notarin für die Verkäuferin als Vertreter ohne Vertretungsmacht auf. D sollte nach dem Grundstückskaufvertrag aus dieser Veräußerung ein Provisionsanspruch in Höhe von 150.000 € gegen die E-GmbH zustehen. Der Kaufpreis für das Grundstück soll noch im März 2003 vor einem spanischen Notar von D in bar an den Generalbevollmächtigten der Verkäuferin übergeben worden sein. 610.000 € sollen aus dem Verkauf der Yacht A stammen und der Restbetrag von 140.000 € soll von D in bar verauslagt worden sein. Ob der Grundstücksverkauf seitens der spanischen Verkäufergesellschaft vor dem spanischen Notar genehmigt worden ist und hierüber eine Apostille gefertigt wurde, ist unklar geblieben.
- 6 Die E-GmbH verbuchte anlässlich des Grundstückserwerbs im Kassenkonto einen Abgang in Höhe von 750.000 €. Weder die behauptete Verauslagung des Betrags von 140.000 € durch D in bar vor dem spanischen Notar noch deren ebenfalls behauptete Rückzahlung durch die E-GmbH wurden buchhalterisch erfasst.
- 7 Die Yacht A soll im Streitjahr --in engem zeitlichen Zusammenhang mit einer angebahnten Veräußerung des Schiffs an eine englische Käuferin-- für einen deutlich niedrigeren Kaufpreis von der E-GmbH (470.000 €) vom spanischen Käufer (M oder der N-BC) zurückgekauft worden sein, um sie im eigenen Namen und gegen Provision für Rechnung des M an die englische Käuferin zu veräußern. Aufgrund des Rückerwerbs wurden bei der E-GmbH eine Verbindlichkeit in Höhe von 140.000 € gegenüber M und im Kassenkonto die Barzahlung des Restkaufpreises von 330.000 € gebucht.
- 8 Nach einem --von der Außenprüfung an die spanische Finanzverwaltung gerichteten-- Auskunftsersuchen gab M gegenüber den spanischen Finanzbehörden an, den Kaufpreis von 470.000 € nicht an die E-GmbH entrichtet zu haben. Die Yacht A sei von der E-GmbH unter Anrechnung auf bestehende Verbindlichkeiten zurückgekauft worden. Auf eine weitere Anfrage des Betriebsfinanzamts der E-GmbH bei den spanischen Finanzbehörden erklärte M später, Gesellschafter und Geschäftsführer der N-BC zu sein; diese habe den Kaufpreis gezahlt.
- 9 Am ...11.2004 verkaufte die E-GmbH die Yacht A zum Preis von 480.000 € an die P-Ltd. mit Sitz auf Guernsey. Die P-Ltd hatte den Kaufpreis nach dem Kaufvertrag in Höhe von 340.000 € in Geld und in Höhe von 140.000 € nach Wahl der E-GmbH entweder in Geld oder durch Inzahlungnahme der Yacht B zu erbringen. Der Insolvenzschuldner erhielt als Geschäftsführer der E-GmbH in Zürich von der P-Ltd --was das Finanzgericht (FG) im Einzelnen offen gelassen hat-- entweder einen Barbetrag in Höhe von 340.000 €, von denen er 330.000 € unmittelbar dem D übergab oder, weil die P-Ltd bereits eine Anzahlung von 50.000 € an die von D beherrschte F-GmbH geleistet hatte, einen Barbetrag in Höhe von 280.000 €, den er in dieser Höhe unmittelbar dem D übergab. D sollte mit dem übergebenen Geld nach dem Vorbringen der Beteiligten Verbindlichkeiten der E-GmbH gegenüber M aus dem Rückkauf der Yacht A erfüllen.
- 10 Eine Abmeldung der E-GmbH als Eigentümerin der Yacht A im Schiffsregister und die Ummeldung der Versicherungen für das Schiff durch die E-GmbH erfolgten erst im Zuge der Veräußerung des Schiffs an die P-Ltd.
- 11 In einer Außenprüfung bei der E-GmbH für die Jahre 2002, 2003 und das Streitjahr beurteilten die Prüferinnen den behaupteten Verkauf der Yacht A im Jahr 2003 für 610.000 € und den behaupteten Rückkauf im Streitjahr durch die E-GmbH für 470.000 € als Scheingeschäfte, die nicht durchgeführt worden seien. Die Yacht A habe bis zur Veräußerung an die P-Ltd durchgehend zum Betriebsvermögen der E-GmbH gehört. Sie verwarfen wegen der aus ihrer Sicht widersprüchlichen und nicht wahrheitsgemäßen Verbuchung der tatsächlichen Geschäftsvorfälle die Kassenbuchführung der E-GmbH. Die Prüferinnen stornierten bei der E-GmbH die Buchungen zum Verkauf der Yacht A für 610.000 € im Jahr 2003 und zum Rückkauf im Streitjahr für 470.000 €. In der bei der E-GmbH als Kaufpreiszahlung verbuchten Übergabe des Geldes durch den Insolvenzschuldner an D in Höhe von 330.000 € im Streitjahr sahen die Prüferinnen eine vGA sowohl auf Ebene der E-GmbH gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) als auch beim Insolvenzschuldner gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr anzuwendenden jeweiligen Fassung. Eine betriebliche Verwendung des dem D (und ggf. der F-GmbH) zur Verfügung gestellten Kaufpreises aus der Veräußerung des Schiffs sei nicht feststellbar.
- 12 Der Insolvenzschuldner und seine Ehefrau (die Klägerin und Revisionsklägerin im Verfahren VIII R 30/16

--Ehefrau--) reichten die gemeinsame Einkommensteuererklärung für das Streitjahr am 18.10.2005 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein.

- 13** Das FA erließ nach der Außenprüfung bei der E-GmbH am 17.05.2010 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, da dem Insolvenzschuldner in Höhe eines Betrags von 330.000 € eine vGA zugeflossen sei. Es berücksichtigte unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens im geänderten Bescheid weitere Einkünfte des Insolvenzschuldners aus Kapitalvermögen in Höhe von 165.000 €.
- 14** Gegenüber der E-GmbH erging am 28.05.2010 ein geänderter Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr, in dem u.a. eine vGA in Höhe von 330.000 € berücksichtigt wurde.
- 15** Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Das FG hat die anschließend erhobene Klage des Insolvenzschuldners und seiner Ehefrau abgewiesen. Dem Insolvenzschuldner sei im Streitjahr eine vGA zuzurechnen, weil er die empfangene Kaufpreiszahlung an D entweder in Höhe von 330.000 € oder in Höhe von 280.000 € in bar übergeben habe und --bei Übergabe des niedrigeren Barbetrags-- in Höhe von weiteren 50.000 € der Vereinnahmung der der E-GmbH geschuldeten Anzahlung durch die von D beherrschte F-GmbH zugestimmt habe. Der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr habe gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG geändert werden können. Der Mangel, dass der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr elf Tage vor dem wegen der vGA ergangenen Körperschaftsteuerbescheid geändert worden sei, sei durch den Erlass des Körperschaftsteuerbescheids geheilt worden.
- 16** Über das Vermögen des Insolvenzschuldners wurde während des folgenden Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens am ...12.2015 das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Steuerschulden aus der geänderten Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr waren zu diesem Zeitpunkt nur teilweise getilgt. Der Kläger hat das Verfahren als Insolvenzverwalter aufgenommen. Der Senat hat die Revision zugelassen.
- 17** Der Kläger macht im Revisionsverfahren geltend, dem Insolvenzschuldner sei im Streitjahr keine vGA zuzurechnen. Falls dem doch so sei, habe jedenfalls der Einkommensteuerbescheid des Insolvenzschuldners für das Streitjahr nicht mehr geändert werden dürfen.
- 18** Der Kläger beantragt, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 06.10.2015 - 8 K 8191/14, den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 17.05.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 28.07.2014 aufzuheben.
- 19** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** Das FG hat dem Insolvenzschuldner im Streitjahr zu Recht Einnahmen aus einer vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in Höhe von 330.000 € zugerechnet (s. unter II.2.). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 17.05.2010 für das Streitjahr konnte --wie vom FG im Ergebnis zu Recht entschieden wurde-- gemäß § 32a Abs. 1 KStG geändert werden (s. unter II.4.).
- 22** 1. Der Senat ist nicht durch eine Unterbrechung des Verfahrens gemäß § 240 der Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. § 155 FGO an der Entscheidung des Streitfalls gehindert. Es liegt aufgrund der teilweise getilgten Steuerschuld für das Streitjahr ein sog. Aktivprozess vor, den der Kläger als Insolvenzverwalter gemäß § 85 Abs. 1 Satz 1 der Insolvenzordnung im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren wirksam aufgenommen hat (vgl. zur Aufnahmebefugnis Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.02.2018 - XI B 110/17, BFH/NV 2018, 736; BFH-Urteile vom 16.06.2015 - XI R 18/13, BFH/NV 2015, 1607, Rz 19; vom 16.09.2015 - XI R 47/13, BFH/NV 2016, 428, Rz 30). Der Kläger ist mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß § 57 Nr. 1 FGO zum Beteiligten des damaligen Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens geworden (vgl. zum Beteiligtenwechsel generell BFH-Beschluss vom 30.04.2008 - X S 14/07 (PKH), BFH/NV 2008, 1351; zum Beteiligtenwechsel im Aktivprozess Gräber/Levedag,

Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 57 Rz 38, 39), das gemäß § 116 Abs. 7 Satz 1 FGO als Revisionsverfahren fortgesetzt worden ist.

- 23** 2. Das FG hat die Voraussetzungen für eine dem Insolvenzschuldner im Streitjahr zugeflossene vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in Höhe von 330.000 € im Ergebnis zu Recht als erfüllt angesehen.
- 24** a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH auch vGA. Eine vGA i.S. dieser Vorschrift liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 24.06.2014 - VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501, Rz 15; Senatsbeschluss vom 12.06.2018 - VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141, Rz 14). Sie kann gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter (hier: dem Insolvenzschuldner) verwirklicht werden, wenn der Vorteil dem Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (Senatsurteile vom 25.05.2004 - VIII R 4/01, BFHE 207, 103, unter II.2.b aa; vom 22.02.2005 - VIII R 24/03, BFH/NV 2005, 1266, unter II.1.b; vom 30.11.2010 - VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449, Rz 22, jeweils m.w.N.; vom 21.10.2014 - VIII R 22/11, BFHE 248, 129, BStBl II 2015, 687, Rz 27).
- 25** b) Der Senat sieht nach diesen Vorgaben eine dem Insolvenzschuldner im Streitjahr zugeflossene vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG darin, dass die E-GmbH auf Veranlassung des Insolvenzschuldners dem D (oder auch der F-GmbH) einen Geldbetrag von 330.000 € ohne eine erkennbare betriebliche Verwendung zugewendet hat. D ist eine dem Gesellschafter der E-GmbH (dem Insolvenzschuldner) aus tatsächlichen Gründen nahe stehende Person.
- 26** aa) Das "Nahestehen" zwischen einem Dritten und dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (Senatsurteile in BFHE 207, 103, unter II.2.b aa; in BFH/NV 2005, 1266, unter II.1.b; in BFH/NV 2011, 449, Rz 22, jeweils m.w.N.; in BFHE 248, 129, BStBl II 2015, 687, Rz 27). Das FG hat festgestellt, dass der Insolvenzschuldner dem D eine Generalvollmacht erteilt hatte, um seine Gesellschafter- und Geschäftsführungsbefugnisse ausüben zu können. D hatte den Insolvenzschuldner auch gebeten, für ihn die E-GmbH zu gründen, das Gründungskapital bereit gestellt und dem Insolvenzschuldner als Gegenleistung in Aussicht gestellt, im Rahmen dieser Geschäftsbeziehung den Lebensunterhalt über das laufende Einkommen hinaus aufbessern zu können. Ferner war D in die Abwicklung des in Spanien durchgeführten Grundstückserwerbs eingeschaltet. Zudem hat, wie aus der Bezugnahme des FG auf den notariellen Kaufvertrag vom ...03.2003 ersichtlich ist, der Insolvenzschuldner dem D einen Provisionsanspruch für die Vermittlung des Grundstücks in Höhe von 150.000 € eingeräumt. Das FG hat danach zu Recht ein Näheverhältnis zwischen dem Insolvenzschuldner und D bejaht. Die festgestellten wechselseitigen Abreden zwischen dem Insolvenzschuldner und D, einander Vorteile zu gewähren, die dem D über die Generalvollmacht eingeräumten Einflussnahmemöglichkeiten auf die Geschäftsführung der E-GmbH und dessen Auftreten für die E-GmbH in Spanien mit Einverständnis des Insolvenzschuldners sind Ausdruck einer Geschäftsbeziehung, die zwischen dem Insolvenzschuldner und D bestanden hat. Diese Geschäftsbeziehung reicht für die Annahme einer Nähebeziehung aus tatsächlichen Gründen aus. Auch zur F-GmbH bestand auf dieser Grundlage ein Näheverhältnis des Insolvenzschuldners, da diese Gesellschaft von D beherrscht wurde.
- 27** bb) Dem Vorbringen des Klägers, D sei als Treugeber Inhaber der Gesellschaftsanteile der E-GmbH gewesen, sodass D sich den der E-GmbH zustehenden Barbetrag (und ggf. auch die Auszahlung des Betrags von 50.000 € an die F-GmbH) selbst verschafft habe und somit eine dem D zugeflossene vGA vorliege, ist das FG zu Recht nicht gefolgt.
- 28** Zwar muss sich die Kapitalgesellschaft Handlungen eines Bevollmächtigten, dem als Gesellschafter vom Geschäftsführer eine Generalvollmacht erteilt worden ist, zurechnen lassen, sodass auch die Verfügung eines solchen Gesellschafter-Bevollmächtigten über das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch dieses Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.1992 - I R 14/92, BFHE 169, 340, BStBl II 1993, 351).
- 29** Die tatsächliche und rechtliche Würdigung des FG, ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis zwischen dem Insolvenzschuldner und D habe nicht vorgelegen, sodass eine Stellung des D als Treugeber-Anteilseigner (mit Generalvollmacht zur Geschäftsführung) der E-GmbH nicht bestanden habe, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat die behauptete Treugeberstellung des D mit der zutreffenden Erwägung verneint, aus der vorgelegten Generalvollmacht könne nicht auf eine Beherrschung des Geschehens bei der E-GmbH durch D in der Weise geschlossen werden, dass die Rechtsstellung des Insolvenzschuldners als Anteilseigner der E-GmbH lediglich eine "leere Hülle" gewesen sei (vgl. zu den Anforderungen an eine Treugeberstellung Senatsurteile vom

06.08.2013 - VIII R 10/10, BFHE 242, 321, BStBl II 2013, 862, Rz 11, 12; vom 14.03.2017 - VIII R 32/14, BFH/NV 2017, 1174, Rz 20, 21). Diese tatsächliche Würdigung ist möglich und gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend.

- 30** cc) Die Zuwendung des Betrags in Höhe von 330.000 € an D ist danach als eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorteilszuwendung der E-GmbH durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer (den Insolvenzschuldner) an den diesem nahe stehenden D (oder an die dem Insolvenzschuldner ebenfalls nahe stehende F-GmbH) anzusehen. Aufgrund des "Nahestehens" des D zum Insolvenzschuldner als Alleingesellschafter der E-GmbH und der nicht feststehenden betrieblichen Verwendung der dem D zur Verfügung gestellten Beträge spricht im Streitfall der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass D/die F-GmbH die Mittel aus dem Vermögen der E-GmbH ohne die persönliche Beziehung des Insolvenzschuldners zu D nicht erhalten hätten. Damit beruht die Zuwendung auf dem Gesellschaftsverhältnis des Insolvenzschuldners zur E-GmbH (vgl. zum Anscheinsbeweis Senatsurteile in BFH/NV 2005, 1266, Rz 15 ff.; vom 19.06.2007 - VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, Rz 18 f.). Umstände, die den Anschein der Veranlassung der Zuwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis entkräften, sind ebenso wenig ersichtlich wie die betriebliche Verwendung der dem D (oder der F-GmbH) überlassenen Beträge.
- 31** c) Ferner steht der Annahme einer vGA im Streitfall nicht entgegen, dass unklar geblieben ist, in welchem Umfang ein eigenes vermögenswertes Interesse des Insolvenzschuldners an der Zuwendung der Vermögensvorteile an den D oder die F-GmbH bestanden hat, da ein solches keine Voraussetzung für die Annahme der vGA ist (Senatsurteile in BFHE 207, 103, unter II.2.b aa; in BFH/NV 2005, 1266, unter II.1.c aa; in BFHE 248, 129, BStBl II 2015, 687, Rz 27).
- 32** 3. Der gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderte Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 17.05.2010 war rechtswidrig (aber nicht nichtig, vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011 - III R 45/08, BFHE 233, 6, BStBl II 2011, 673, Rz 11), da die Änderung erst nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist erfolgt ist. Für das Streitjahr begann aufgrund der vom Insolvenzschuldner und seiner Ehefrau eingereichten Steuererklärung die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2005. Bei Anwendung der regulären vierjährigen Festsetzungsverjährungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO ist der am 17.05.2010 geänderte Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr erst nach deren Ablauf (Ende des Jahres 2009) ergangen. Ob sich wegen der Nichtangabe der Einkünfte aus der vGA in der Einkommensteuererklärung die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist aufgrund einer leichtfertigen Steuerverkürzung des Insolvenzschuldners auf fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) verlängert haben könnte, kann dahinstehen. Im Zweifel ist zugunsten des Insolvenzschuldners nicht von einer leichtfertigen Steuerverkürzung auszugehen (s. dazu Senatsurteile vom 09.05.2017 - VIII R 51/14, BFH/NV 2018, 5; vom 07.11.2006 - VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364). Einer Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung des Streitfalls an das FG zur Prüfung dieser Frage bedarf es im Streitfall nicht, weil der angefochtene Bescheid gemäß § 32a Abs. 1 KStG geändert werden konnte (s. sogleich unter II.4.).
- 33** 4. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr konnte --wie im Ergebnis vom FG zutreffend erkannt-- gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 KStG zulasten des Insolvenzschuldners geändert werden.
- 34** Das FG war berechtigt, die Rechtmäßigkeit des für das Streitjahr ergangenen Änderungsbescheids bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen der vom FA herangezogenen Korrekturvorschrift (hier: § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) auf der Grundlage einer anderen Korrekturvorschrift (hier: § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG) zu prüfen. Dies setzt voraus, dass der festgestellte Sachverhalt den Tatbestand der anderen Korrekturvorschrift erfüllt und diese das materielle Ergebnis der Änderung trägt. Bei einer Ermessensvorschrift (wie in § 32a Abs. 1 KStG) ist dies allerdings nur möglich, wenn das Ermessen im konkreten Streitfall auf Null reduziert ist und das FA insoweit auch auf der Rechtsfolgenseite in seiner Entscheidung gebunden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 11.09.2003 - IV B 35/02, BFH/NV 2004, 343; BFH-Urteil vom 13.11.1985 - II R 208/82, BFHE 145, 487, BStBl II 1986, 241; Senatsbeschluss in BFH/NV 2018, 1141, Rz 33).
- 35** Diese Voraussetzungen sind im Ergebnis erfüllt. § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG setzt zwar tatbestandlich voraus, dass ein wegen derselben vGA zu ändernder Körperschaftsteuerbescheid vor oder zumindest gleichzeitig mit dem geänderten Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters ergeht. Die anfängliche Rechtswidrigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids vom 17.05.2010 ist jedoch durch den Erlass des Körperschaftsteuerbescheids für das Streitjahr vom 28.05.2010 nachträglich beseitigt worden und das FA war zur Änderung des Einkommensteuerbescheids zulasten des Insolvenzschuldners verpflichtet (s. unter II.4.a bis c). Der Einkommensteuerbescheid ist gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG auch noch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung für eine Änderung gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG ergangen (s. unter II.4.d).
- 36** a) Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich einer vGA gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG

erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, oder einer diesem nahe stehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides der Körperschaft (§ 32a Abs. 1 Satz 2 KStG). § 32a Abs. 1 KStG gilt nach § 34 Abs. 13b Satz 1 KStG i.d.F. vom 13.12.2006 --bzw. § 34 Abs. 13c Satz 1 KStG in der ab 18.08.2007 geltenden Fassung vom 10.10.2007-- erstmals für nach dem 18.12.2006 erlassene, aufgehobene oder geänderte Körperschaftsteuerbescheide (Senatsurteile vom 06.09.2011 - VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269, Rz 13; vom 16.12.2014 - VIII R 30/12, BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858, Rz 22) und damit auch im Streitfall.

- 37** b) Zwar ist im Streitfall die in § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG gesetzlich vorgegebene Reihenfolge der Änderung des Körperschaftsteuer- und des Einkommensteuerbescheids wegen der vGA nicht beachtet worden (s. unten II.4.b aa), da der Einkommensteuerbescheid bereits am 17.05.2010 und damit vor dem am 28.05.2010 erlassenen Körperschaftsteuerbescheid ergangen ist. Die Rechtswidrigkeit des zu früh geänderten Einkommensteuerbescheids ist jedoch durch die Nachholung des Körperschaftsteuerbescheids nachträglich beseitigt worden (s. unten II.4.b bb).
- 38** aa) Die Änderung der Veranlagung des Gesellschafters gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG setzt voraus, dass zunächst der Körperschaftsteuerbescheid hinsichtlich einer vGA tatsächlich erlassen, aufgehoben oder geändert wird (zur notwendigen Bescheidänderung bei der Körperschaft wegen einer vGA s. sinngemäß das zu § 32a Abs. 2 KStG ergangene BFH-Urteil vom 11.09.2018 - I R 59/16, BFHE 262, 519, BStBl II 2019, 368; Senatsbeschluss vom 05.06.2015 - VIII B 20/15, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2015, 1053, Rz 23), bevor der Steuerbescheid oder der Feststellungsbescheid (hier: Einkommensteuerbescheid) des Gesellschafters erlassen oder angepasst wird. Dementsprechend muss für eine rechtmäßige Korrektur des Einkommensteuerbescheids beim Gesellschafter die vGA im Steuerbescheid der Körperschaft grundsätzlich vor der Änderung des Bescheids des Gesellschafters oder zumindest zeitgleich mit dieser berücksichtigt werden (gleiche Auffassung Heinemann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl., § 32a Rz 42; Blümich/Rengers, § 32a KStG Rz 38; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG und EStG, § 32a KStG, Rz 42, 43; Mössner/Seeger/Oellerich, Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl., § 32a Rz 61; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 32a KStG Rz 21, 25a, 28; eine streng am Wortlaut orientierte Auslegung der Norm in diesem Sinne befürwortet jedenfalls bei Anpassungen zulasten des Gesellschafters wie im Streitfall Stöber, Finanz-Rundschau 2013, 448, 452; ders. in Lademann, Körperschaftsteuergesetz, § 32a Rz 76 ff., 173). Ob und in welchen Fällen eine Änderung gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG beim Anteilseigner in Betracht kommt, z.B. wenn die Änderung des Körperschaftsteuerbescheids gänzlich unterbleibt oder ein der Änderung des Körperschaftsteuerbescheids vergleichbarer Vorgang, wie die Eintragung der Körperschaftsteuerforderung in die Insolvenztabelle, gegeben ist (vgl. Senatsbeschluss vom 20.03.2009 - VIII B 170/08, BFHE 224, 439; Senatsurteil in BFH/NV 2014, 1501), ist im Streitfall nicht zu entscheiden.
- 39** bb) Die vorzeitige (rechtswidrige) Korrektur eines Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG wird jedoch nachträglich beseitigt, wenn --wie im Streitfall-- ein Körperschaftsteuerbescheid wegen derselben vGA ergeht.
- 40** aaa) § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG dient als Änderungsvorschrift dem Ziel, die verfahrensrechtlichen Hemmnisse zu beseitigen, die einer zutreffenden materiellen Besteuerung von Körperschaften und deren Anteilseignern entgegenstehen (BTDrucks 16/2712, S. 71; Senatsbeschluss vom 29.08.2012 - VIII B 45/12, BFHE 238, 187, BStBl II 2012, 839). Dies gilt sowohl für Korrekturen aufgrund einer vGA zugunsten als auch zulasten des Gesellschafters (zur belastenden Korrektur gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG beim Gesellschafter aufgrund der nachträglichen Erfassung einer vGA s. Senatsurteil in BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858). § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG räumt einer materiell-richtigen Einkommensteuerfestsetzung den Vorrang gegenüber dem Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Bestandskraft der bereits erfolgten Steuerfestsetzung ein (Senatsbeschluss in GmbHR 2015, 1053, m.w.N.).
- 41** bbb) Der dargelegte Normzweck des § 32a Abs. 1 KStG spricht dafür, es im Rahmen des § 32a Abs. 1 KStG in Anlehnung an die Rechtslage bei Grundlagen- und Folgebescheiden ebenfalls zuzulassen, dass die Rechtswidrigkeit eines vorzeitig geänderten Einkommensteuerbescheids durch den Erlass eines Körperschaftsteuerbescheids wegen derselben vGA nachträglich beseitigt werden kann. Bei Grundlagen- und Folgebescheiden eröffnet § 155 Abs. 2 AO die Möglichkeit, einen Folgebescheid "vorläufig" zu erlassen, wenn sich der Erlass des Grundlagenbescheides zwar verzögert, seine Erteilung aber beabsichtigt ist; zudem kann die Rechtswidrigkeit eines vorzeitig erlassenen Folgebescheids durch den Erlass des fehlenden Grundlagenbescheids nachträglich beseitigt werden (vgl. z.B. BFH-Entscheidungen vom 29.04.1987 - I R 167/83, BFH/NV 1987, 629; vom 02.12.2003 - II B 76/03, BFHE 203, 507, BStBl II 2004, 204). Zwar stehen der Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft und der

Einkommensteuerbescheid des Anteilseigners auch nach Einführung des § 32a Abs. 1 KStG nicht im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid (Senatsurteil in BFH/NV 2012, 269, Rz 12; Senatsbeschluss in GmbHR 2015, 1053, Rz 22; zur verdeckten Einlage BFH-Urteil in BFHE 262, 519, BStBl II 2019, 368). Dies schließt es aber nicht aus, einzelne Auslegungsfragen des § 32a Abs. 1 KStG in Anlehnung an die für das Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheiden entwickelten Grundsätze zu lösen. So hat der Senat im Anwendungsbereich des § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG die Rechtsfolgen der besonderen Ablaufhemmung nach dieser Vorschrift bereits in Anlehnung an die zu § 171 Abs. 10 AO in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze bestimmt (Senatsurteil in BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858, Rz 29, 30 und unten II.3.d). Es handelt sich um eine erweiternde Auslegung des Tatbestands des § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG, der für die Rechtmäßigkeit der Korrektur auf der Ebene des Anteilseigners grundsätzlich verlangt, dass der relevante Körperschaftsteuerbescheid vorab oder gleichzeitig ergeht.

- 42** ccc) Dieses Ergebnis wird ferner dadurch gestützt, dass sich die Rechtsschutzposition des Anteilseigners gegen den vorab erlassenen (rechtswidrigen) Einkommensteuerbescheid durch die Annahme einer nachträglichen Beseitigung der Rechtswidrigkeit bei Erlass des Körperschaftsteuerbescheids regelmäßig nicht verschlechtert. Ergeht während eines Einspruchsverfahrens des Gesellschafters gegen den vorab geänderten Einkommensteuerbescheid gegenüber der Gesellschaft ein hinsichtlich derselben vGA geänderter Körperschaftsteuerbescheid, entsteht jedenfalls durch diesen Bescheid die Korrekturbefugnis für die Veranlagung des Anteilseigners gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG. Der angefochtene rechtswidrige Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters kann in diesem Fall im Einspruchsverfahren gemäß § 365 Abs. 3 Nr. 2 AO durch einen wegen der vGA erneut geänderten Einkommensteuerbescheid ersetzt und das Einspruchsverfahren --bei Vorliegen weiterer streitiger Besteuerungsgrundlagen-- mit dem ersetzenden Einkommensteuerbescheid fortgesetzt werden. Führt die Aufhebung des vorab ergangenen rechtswidrigen Änderungsbescheids des Gesellschafters zu einer Vollabhilfe und Erledigung des Einspruchsverfahrens, weil nur der Ansatz der vGA streitig ist (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.2015 - XI R 12/14, BFH/NV 2015, 957, Rz 32), kann aufgrund des nachgeholtten Körperschaftsteuerbescheids gegenüber dem Gesellschafter erneut ein gemäß § 32a Abs. 1 KStG geänderter Einkommensteuerbescheid ergehen, gegen den der Gesellschafter wiederum Einspruch einlegen müsste. Nimmt man jedoch mit dem Senat an, die Rechtswidrigkeit des vorab erlassenen Einkommensteueränderungsbescheids werde durch den Erlass des Körperschaftsteuerbescheids während des vom Gesellschafter begonnenen Einspruchsverfahrens nachträglich beseitigt, so sind innerhalb des begonnenen Einspruchsverfahrens im Unterschied zur vorstehend skizzierten Verfahrenssituation lediglich die Änderungsvoraussetzungen gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG abschließend zu prüfen.
- 43** ddd) Auf die Erwägungen der Beteiligten zu den Voraussetzungen und Grenzen einer "Heilung" des rechtswidrig ergangenen Einkommensteuerbescheids gemäß § 127 AO kommt es für die Entscheidung des Streitfalls hingegen nicht an. § 127 AO ist auf die Verfahrensvorschriften zur Korrektur von Verwaltungsakten (§§ 130 ff., §§ 172 ff. AO) weder unmittelbar noch entsprechend anwendbar (BFH-Urteil vom 24.04.2008 - IV R 50/06, BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35, Rz 25, 28).
- 44** c) Auf dieser Grundlage sind die Änderungsvoraussetzungen gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG im Streitfall erfüllt.
- 45** aa) Die Rechtswidrigkeit des vorab erlassenen Einkommensteueränderungsbescheids des Insolvenzschuldners vom 17.05.2010 wurde durch den Erlass des wegen derselben vGA geänderten Körperschaftsteuerbescheids vom 28.05.2010 nachträglich beseitigt.
- 46** bb) Ein Ermessen des FA, ob es den Einkommensteuerbescheid vom 17.05.2010 wegen der aufgedeckten vGA gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG ändert oder dies unterlässt, bestand nicht. Das FA traf eine Pflicht zur Änderung des Einkommensteuerbescheids, da die Steuerfestsetzung für den Insolvenzschuldner ohne die Änderung sachlich unrichtig wäre; in diesem Fall ist jede andere Entscheidung als die unrichtige Steuerfestsetzung zu ändern, ermessenswidrig (Senatsbeschluss in BFH/NV 2018, 1141; vgl. auch Kohlhepp, Der Betrieb 2018, 2521).
- 47** cc) Da das Ermessen des FA im Streitfall auf Null reduziert war, bedarf es keiner Entscheidung der Frage, ob die Rechtswidrigkeit eines vorab erlassenen Einkommensteuerbescheids in Fällen, in denen das Ermessen des FA nicht auf Null reduziert ist, durch den Erlass eines Körperschaftsteuerbescheids wegen derselben vGA nur dann nachträglich beseitigt werden kann, wenn dieser Körperschaftsteuerbescheid bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens ergeht (vgl. hierzu FG Köln, Vorlagebeschluss vom 20.04.2016 - 4 K 2717/09, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 975 Rz 52; Blümich/Rengers, § 32a KStG Rz 38).
- 48** d) Bei Erlass des Einkommensteueränderungsbescheids des Insolvenzschuldners vom 17.05.2010 war für eine auf § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG gestützte Änderung gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG auch noch keine

Festsetzungsverjährung eingetreten.

- 49** aa) § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG enthält eine ausschließlich im Anwendungsbereich des § 32a KStG geltende besondere Ablaufhemmung und im Verhältnis zu den Korrekturatbeständen der §§ 171 ff. AO eine speziellere Regelung (Senatsurteil in BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858, Rz 30). Diese besondere Ablaufhemmung greift auf Ebene des Gesellschafters für Veranlagungszeiträume, für die bei Inkrafttreten des § 32a Abs. 1 KStG am 18.12.2006 die reguläre Festsetzungsverjährungsfrist für die Einkommensteuer noch lief (vgl. auch zur Verfassungsmäßigkeit Senatsurteil in BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858; Senatsbeschluss in BFHE 238, 187, BStBl II 2012, 839, Rz 15; für andere Fälle FG Köln, Vorlagebeschluss in EFG 2016, 975; Az. des Bundesverfassungsgerichts 2 BvL 7/16). Dies ist hier der Fall. Der Insolvenzschuldner und seine Ehefrau hatten die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr im Jahr 2005 eingereicht, sodass die (reguläre) Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2005 zu laufen begann und erst mit Ablauf des Jahres 2009 endete (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer des Streitjahres war bei Inkrafttreten des § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG am 18.12.2006 daher noch nicht abgelaufen.
- 50** bb) Gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG läuft die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer des Gesellschafters zur Berücksichtigung einer vGA --in Anlehnung an die zu § 171 Abs. 10 AO in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze (vgl. BFH-Urteile vom 12.08.1987 - II R 202/84, BFHE 150, 319, BStBl II 1988, 318; vom 30.11.1999 - IX R 41/97, BFHE 190, 71, BStBl II 2000, 173)-- auch bei Änderungen zulasten des Gesellschafters nicht ab, soweit und solange in offener Festsetzungsfrist ein Körperschaftsteuerbescheid hinsichtlich derselben vGA noch zulässig ergehen kann (Senatsurteil in BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858, Rz 29, 30). Der gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG änderbare Einkommensteuerbescheid des Insolvenzschuldners für das Streitjahr vom 17.05.2010 erging danach vor Ablauf der gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG gehemmten Festsetzungsfrist, da aufgrund der Außenprüfung zu diesem Zeitpunkt gegenüber der E-GmbH ein Körperschaftsteuerbescheid wegen derselben vGA noch in offener Feststellungsfrist zulässig ergehen konnte (§ 171 Abs. 4 AO).
- 51** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)