

# Beschluss vom 12. Juni 2018, VIII R 38/14

## Ablaufhemmung bei Änderung eines Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters aufgrund einer vGA

ECLI:DE:BFH:2018:B.120618.VIIIR38.14.0

BFH VIII. Senat

AO § 162, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 173 Abs 1 Nr 1, KStG § 32a Abs 1 S 1, KStG § 32a Abs 1 S 2, FGO § 60 Abs 3, KStG § 32a Abs 1 S 1, KStG § 32a Abs 1 S 2, AO § 90

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 10. Februar 2014, Az: 8 K 14094/11

## Leitsätze

1. NV: Zuschätzungen aufgrund einer Nachkalkulation bei einer Kapitalgesellschaft sind als vGA an die Gesellschafter zu beurteilen, wenn die Nachkalkulation den Schluss zulässt, dass die Kapitalgesellschaft Betriebseinnahmen nicht vollständig gebucht hat und diese nicht gebuchten Betriebseinnahmen den Gesellschaftern außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zugeflossen sind .
2. NV: Lässt sich der Verbleib nicht gebuchter Betriebseinnahmen nicht feststellen, ist im Zweifel davon auszugehen, dass der zusätzliche Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt worden ist. Nach den Grundsätzen der Beweisrisikoverteilung geht die Unaufklärbarkeit des Verbleibs zu Lasten der Gesellschafter .
3. NV: Die Finanzgerichte sind berechtigt, bei Prüfung der Rechtmäßigkeit eines infolge einer vGA gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters als Rechtsgrundlage für dessen Korrektur stattdessen die Regelung des § 32a Abs. 1 KStG heranzuziehen. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung ist dann unter Anwendung der besonderen Ablaufhemmung gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG zu prüfen .

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11. Februar 2014 8 K 14094/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- I.
- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Jahr 1999 und in den Streitjahren (2000 bis 2002) mit einem Anteil von 25 % an der S-GmbH beteiligt. Es bestand in den Streitjahren auch ein Arbeitsverhältnis mit der S-GmbH. Der Kläger war nicht zum Geschäftsführer der S-GmbH bestellt. Die S-GmbH betrieb in Berlin eine Diskothek.
- 2 Der Kläger reichte seine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2000 am 15. März 2002, die Steuererklärung für das Streitjahr 2001 am 17. Februar 2003 und die Steuererklärung für das Streitjahr 2002 am 17. Mai 2004 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Die für die Streitjahre zunächst ergangenen Steuerbescheide wurden jeweils bestandskräftig.
- 3 Das Betriebsstättenfinanzamt der S-GmbH führte in den Jahren 2005 bis 2007 bei der GmbH eine Außenprüfung durch. Es traf die Feststellungen, dass in den Streitjahren auf Ebene der S-GmbH der Wareneinkauf von Getränken und die baren Tageseinnahmen nicht vollständig aufgezeichnet worden waren. Die S-GmbH hatte Getränke gegen Barzahlung eingekauft. Zur Finanzierung waren in den Gewinnermittlungen die verbuchten Tageseinnahmen gekürzt und die hiervon bestrittenen Wareneinkäufe nicht verbucht worden. Der Warenbestand war in den

Inventuren teilweise nicht körperlich festgestellt worden. Aufzeichnungen über Promotionsaufwendungen ("Freigetranke") und ein ordnungsgemäßes Kassenbuch lagen nicht vor. Infolge der Mängel der Buchführung nahm der Prüfer auf Ebene der S-GmbH unter Heranziehung einer Nachkalkulation Hinzuschätzungen vor. Er kalkulierte Mehrerlöse, kürzte diese um die Vorsteuerbeträge und die Nettoausgaben für den nicht verbuchten Wareneinkauf und gelangte im Ergebnis zu nicht verbuchten Netto-Mehrerlösen der S-GmbH für das Streitjahr 2000 in Höhe von 215.940 DM, für 2001 in Höhe von 257.386 DM und für 2002 in Höhe von 79.082 €. Im Bericht über die Außenprüfung bei der S-GmbH vom 3. Dezember 2007 behandelte der Prüfer die Mehrerlöse als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) der S-GmbH an die Gesellschafter.

- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage der S-GmbH gegen die entsprechend dem Prüfungsbericht geänderten Körperschaftsteuerbescheide der Streitjahre (sämtlich vom 18. März 2008) durch Urteil vom 10. März 2010 12 K 12017/09 ab. Es sah das FA zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Wege der Nachkalkulation als befugt an, da der Wareneingang und die Kasseneinnahmen nicht ordnungsgemäß aufgezeichnet worden seien. Die Höhe der Schätzung sah das FG ebenfalls als rechtmäßig an. Denn schon nach den ursprünglichen Gewinnermittlungen, die den Körperschaftsteuererklärungen der S-GmbH beigelegt waren, habe die S-GmbH Erträge auf Grundlage eines Rohgewinnaufschlagsatzes von durchschnittlich 440 % auf den (verbuchten unzutreffenden) Wareneinsatz erzielt. Die vom FA hinzugeschätzten Mehrerlöse lägen um mehr als die Hälfte unter denjenigen Beträgen, die sich bei Anwendung eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 440 % auf die nicht erklärten Wareneinkäufe ergeben würden.
- 5 Dem Kläger wurde vom FA eine vGA entsprechend seiner Beteiligungsquote in Höhe jeweils eines Viertels der Mehrerlöse der S-GmbH zugeordnet (für 2000: 54.240 DM --erhöht um anzurechnende Körperschaftsteuer in Höhe von 30.627,61 DM--, für 2001: 64.371,50 DM und für 2002: 19.770 €). Nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d des Einkommensteuergesetzes --EStG-- in der in den Streitjahren 2001 und 2002 jeweils geltenden Fassung) ergaben sich daraus (vor Anwendung des Werbungskosten-Pauschbetrags und des Sparer-Freibetrags) zusätzliche Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen in Höhe von 32.813 DM (2001) und in Höhe von 9.885 € (2002). Es ergingen entsprechend geänderte Bescheide (für 2000 vom 14. März 2008; für 2001 vom 26. März 2008 und für 2002 vom 31. März 2008), die das FA jeweils auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) stützte.
- 6 Das Einspruchsverfahren gegen die Änderungsbescheide blieb erfolglos. Die anschließend erhobene Klage wurde vom FG mit Urteil vom 11. Februar 2014 8 K 14094/11 abgewiesen. Die Entscheidung des FG ist nicht veröffentlicht.
- 7 Der Kläger rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das FG.
- 8 Das FG habe § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG rechtsfehlerhaft angewendet. Es habe dem Kläger die Mehrerlöse der S-GmbH in Höhe seiner Beteiligungsquote als vGA zugerechnet, ohne tragende Feststellungen zum tatsächlichen Zufluss dieser Einnahmen zu treffen. Das FG habe zu Unrecht einen Verstoß des Klägers gegen dessen Mitwirkungspflichten bei der Aufklärung des Verbleibs der zusätzlichen Betriebseinnahmen der S-GmbH angenommen und hieraus fehlerhaft geschlossen, die Voraussetzungen der vGA und des Zuflusses dürften auf der Grundlage eines reduzierten Beweismaßes des FA geprüft werden. Er habe seinen Mitwirkungspflichten genügt, da er Sachverhalte vorgetragen habe, aus denen hervorgehe, dass ihm keine Vermögensvorteile aus den nachkalkulierten Betriebseinnahmen zugeflossen sein könnten und er aufgrund der Aufgabenverteilung in der S-GmbH keine weiteren Auskünfte zur Behandlung der Wareneinkäufe, Bareinnahmen und Mittelverwendung geben könne.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil der Vorinstanz und die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2011 aufzuheben sowie die Bescheide zur Einkommensteuer der Streitjahre mit der Maßgabe zu ändern, dass im Bescheid zur Einkommensteuer 2000 vom 14. März 2008 Einkünfte aus einer vGA in Höhe von 54.240 DM, im Bescheid zur Einkommensteuer 2001 vom 26. März 2008 in Höhe von 64.371,50 DM und im Bescheid zur Einkommensteuer 2002 vom 31. März 2008 in Höhe von 19.770 € außer Betracht bleiben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss. Der Senat hält die Revision einstimmig für unbegründet (§ 126 Abs. 2 und 4 FGO) und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 12** Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG in den Streitjahren dem Kläger aufgrund der nachkalkulierten Mehrerlöse der S-GmbH vGA zugerechnet hat (s. unter II.1.). Auch die Festsetzungsverjährung steht der Änderung der Bescheide für die Streitjahre im Ergebnis nicht entgegen (s. unter II.2.).
- 13** 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass dem Kläger in den Streitjahren vGA in Höhe eines Viertels der auf Ebene der S-GmbH nachkalkulierten Mehrerlöse zugeflossen sind.
- 14** 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 nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) 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. BFH-Urteil vom 24. Juni 2014 VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501, Rz 15). Über Grund und Höhe einer vGA haben das Körperschaftsteuerfinanzamt und das für die Einkommensteuerveranlagung der Anteilseigner zuständige Finanzamt jeweils selbständig zu entscheiden; der Körperschaftsteuer- und der Einkommensteuerbescheid stehen sowohl vor als auch nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens und vor Geltung des § 32a des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) als auch für Zeiträume danach nicht im Verhältnis eines Grundlagen- und Folgebescheids gemäß § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (s. zum Ganzen BFH-Urteile vom 27. Oktober 1992 VIII R 41/89, BFHE 170, 1, BStBl II 1993, 569, unter 1.b; vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269, Rz 12; vom 16. Dezember 2014 VIII R 30/12, BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858, Rz 42).
- 15** b) Ergeben sich aufgrund einer Nachkalkulation Differenzen zu den erklärten Betriebseinnahmen bei einer Kapitalgesellschaft und schätzt das Finanzamt deshalb --wie im Streitfall-- dem Gewinn der Gesellschaft Beträge hinzu, sind die Hinzuschätzungen nicht zwingend als Zuwendungen an den verantwortlichen Gesellschafter-Geschäftsführer oder an die Gesellschafter zu beurteilen. Die Annahme einer vGA an den Gesellschafter aufgrund einer verhinderten Vermögensmehrung der Gesellschaft setzt (kumulativ) voraus, dass die Kalkulationsdifferenzen auf nicht vollständig erklärten Betriebseinnahmen der Kapitalgesellschaft beruhen und dass die nicht erklärten Betriebseinnahmen nicht betrieblich verwendet werden, sondern einem oder allen Gesellschaftern zufließen (BFH-Urteile vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160; in BFH/NV 2014, 1501, Rz 16).
- 16** c) Für die Prüfung der Voraussetzungen der vGA einschließlich des Zuflusses beim Gesellschafter geht die gefestigte Rechtsprechung des BFH von folgenden Grundsätzen aus.
- 17** aa) Die objektive Feststellungslast dafür, ob die Voraussetzungen einer vGA vorliegen, trifft grundsätzlich das Finanzamt. Das betrifft sowohl das Vorliegen einer Vermögensminderung (verhinderten Vermögensmehrung) als auch die Frage nach der Veranlassung dieser Vermögensminderung (verhinderten Vermögensmehrung) durch das Gesellschaftsverhältnis und den Zufluss beim Empfänger. Spricht der festgestellte Sachverhalt dafür, dass diese Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, kann es allerdings Sache des Gesellschafters sein, den dadurch gesetzten Anschein zu widerlegen. Es gelten die allgemeinen Grundsätze zur Beweisrisikoverteilung (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 1501, Rz 28, mit Bezugnahme auf BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; in BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160; BFH-Beschluss vom 4. April 2002 I B 140/01, BFH/NV 2002, 1179).
- 18** bb) Die Gesellschafter sind nach § 90 AO verpflichtet, an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und die in ihrer Sphäre und ihrem Wissen liegenden Umstände offen zu legen. Ob nicht verbuchte Einnahmen betrieblich verwendet oder den Gesellschaftern außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zugeflossen sind, können nur die Gesellschafter und Gesellschafter-Geschäftsführer nachweisen. Verweigern sie ihre Mitwirkung, geht dies zu ihren Lasten. Es ist dann im Zweifel davon auszugehen, dass der zusätzliche Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt worden ist (s. zum Ganzen BFH-Urteile in BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160, unter II.3.; in BFH/NV 2014, 1501, Rz 16).

- 19 cc) Dies gilt zu Lasten des Gesellschafters auch, wenn der Verbleib nicht verbuchter Betriebseinnahmen unaufklärbar ist (BFH-Urteile in BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160, unter II.3.; in BFH/NV 2014, 1501, Rz 16). Die nicht feststehende betriebliche Verwendung der Mittel auf Ebene der Kapitalgesellschaft einerseits und deren nicht nachgewiesene Zuwendung an andere Empfänger als den oder die Gesellschafter andererseits indizieren eine durch das Gesellschaftsverhältnis verursachte quotale Auskehrung der Mehreinnahmen an alle Gesellschafter und den entsprechenden Zufluss der vGA.
- 20 d) Das FG hat diesen Maßstab angewendet. Seine Würdigung, die Hinzuschätzung der nachkalkulierten Mehrerlöse auf Ebene der S-GmbH sei dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßig und zu Lasten des Klägers sei auch ein Zufluss in Höhe eines Viertels dieser Mehrerlöse in den Streitjahren anzunehmen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 21 aa) Zwischen den Beteiligten war während des finanzgerichtlichen Verfahrens unstreitig, dass der Wareneinkauf und die Bareinnahmen auf Ebene der S-GmbH unvollständig aufgezeichnet wurden und das zuständige Finanzamt zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 AO in den Streitjahren befugt war. Auch gegen die Höhe der in den Streitjahren bei der S-GmbH hinzugeschätzten Mehrerlöse, die deutlich unterhalb des innerbetrieblichen Rohgewinnaufschlagsatzes der S-GmbH lag, der sich auf Basis des verbuchten Wareneinsatzes und der verbuchten Einnahmen ergab, hat der Kläger im Verfahren gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide der Streitjahre vor dem FG keine durchgreifenden Einwendungen erhoben. Die Würdigung des FG in der Vorentscheidung, die S-GmbH habe in den Streitjahren nicht verbuchte Betriebseinnahmen in Höhe der nachkalkulierten Beträge erzielt, ist daher frei von Rechtsfehlern.
- 22 Unerheblich ist, dass der Kläger im Verfahren der S-GmbH gegen die geänderten Körperschaftsteuerbescheide der Streitjahre nicht gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendig beigeladen worden war und dort mangels Beteiligtenstellung keine Einwendungen erheben konnte. Da, wie unter II.1.a ausgeführt, die Rechtmäßigkeit der Nachkalkulation bei der S-GmbH auch auf Ebene der angefochtenen Einkommensteuerbescheide als Voraussetzung der vGA eigenständig zu prüfen ist, hätte der Kläger die Hinzuschätzungen auf Ebene der S-GmbH vor dem FG vollumfänglich angreifen können. Eine Verkürzung seiner Rechtsposition ist nicht ersichtlich.
- 23 bb) Das FG ist somit zu Recht davon ausgegangen, dass auf Ebene der S-GmbH nicht erklärte Betriebseinnahmen erzielt wurden. Es hat auch die für die Annahme einer vGA an den Kläger weitere Voraussetzung (s. unter II.1.b), dass die nicht erklärten Betriebseinnahmen nicht betrieblich verwendet wurden, sondern einem oder allen Gesellschaftern zugeflossen sind, zu Recht bejaht. Hierbei durfte das FG auf der Grundlage eines reduzierten Beweismaßes davon ausgehen, dass der Zufluss der vGA beim Kläger zu vermuten war.
- 24 aaa) Das FG hat sich in der Vorentscheidung mit den Einwendungen des Klägers auseinandergesetzt, ihm sei in seiner Funktion als angestellter Gesellschafter mit anderem Aufgabengebiet nicht bekannt gewesen, ob und wie im bargeldintensiven Nachtgeschäft der S-GmbH mit den Einnahmen und Einkäufen und deren Verbuchung bei der S-GmbH umgegangen worden sei. Unter Würdigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens hat das FG für den Senat die gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindende Feststellung getroffen, der Kläger habe von den Schwarzeinkäufen bei der S-GmbH und dem nicht weiter aufklärbaren Verbleib der hieraus resultierenden zusätzlichen Einnahmen gewusst; auch hätten ihm etwaige Vorteile hieraus anteilig zugutekommen sollen. Es ist nicht zu beanstanden, dass das FG auf dieser Grundlage ein Mitwirkungsverschulden des Klägers bei der Aufklärung des Verbleibs der Mehrerlöse bejaht hat. Anknüpfend daran durfte das FG auch davon ausgehen, dass der Zufluss von vGA aus den anteiligen nachkalkulierten Betriebseinnahmen zu Lasten des Klägers zu vermuten war.
- 25 bbb) Ginge der Senat zugunsten des Klägers --entgegen der Auffassung des FG-- davon aus, dass den Kläger kein Mitwirkungsverschulden an der Aufklärung des Verbleibs der Betriebseinnahmen der S-GmbH trifft, wäre aufgrund der objektiven Unaufklärbarkeit des Verbleibs der Mehreinnahmen ein quotaler Zufluss als vGA zu Lasten des Klägers ebenso widerlegbar zu vermuten (s. unter II.1.c cc). Dass auch bei objektiver Unaufklärbarkeit des Verbleibs nachkalkulierter Mehreinnahmen deren Zufluss als vGA bei den Gesellschaftern zu vermuten ist, führt entgegen der Auffassung des Klägers nicht dazu, dass das FA und das FG entlastenden Umständen faktisch nicht nachzugehen haben. FA und FG müssen zunächst versuchen, den Verbleib der Mehreinnahmen anhand der erkennbaren Umstände des Sachverhalts unter Berücksichtigung der Mitwirkung der Gesellschafter aufzuklären. Gelingt dies jedoch nicht, ist im Zweifel zu Lasten der Gesellschafter davon auszugehen, dass der zusätzliche Gewinn an alle Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt worden ist.
- 26 ccc) Diese Vermutung zu seinen Lasten hat der Kläger im Streitfall nicht widerlegt. Er hat sich auf seine Zuständigkeit als angestellter Gesellschafter mit festem Aufgabengebiet und im Kern auf Nichtwissen berufen.

Zudem hat er allgemeine Vermutungen geäußert, die nachkalkulierten Einnahmen könnten unterschlagen oder zur Zahlung von Schwarzlöhnen eingesetzt worden sein. Dies genügt nicht, um den gegen den Kläger sprechenden Anschein zu entkräften.

- 27** e) Durchgreifende Verfahrensrügen des Klägers liegen nicht vor.
- 28** aa) Soweit der Kläger im Schriftsatz vom 7. Mai 2018 erwähnt, er habe vor dem FG die Vernehmung des Geschäftsführers der S-GmbH angeregt, welche aber unterblieben sei, genügt dies weder den Anforderungen an die Darlegung eines Sachaufklärungsverstoßes des FG i.S. des § 76 Abs. 1 i.V.m § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO noch ist die Rüge rechtzeitig erhoben worden. Der Kläger erläutert nicht, was der Geschäftsführer als Zeuge mutmaßlich ausgesagt hätte und warum diese Aussage nach dem maßgeblichen materiell-rechtlichen Standpunkt des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können. Die Nichterhebung des Zeugenbeweises wurde zudem nicht fristgerecht innerhalb der Revisionsbegründungsfrist gerügt (s. zu diesem Erfordernis z.B. BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 73).
- 29** bb) In der Revisionsbegründung vom 12. November 2014 sieht der Kläger in der Feststellung eines Zuflusses der vGA zwar einen Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 FGO. Er bezeichnet zur Darlegung des Verfahrensfehlers aber keine konkreten Beweismittel, die das FG von Amts wegen oder auf seinen Antrag hin hätte erheben müssen.
- 30** 2. Die Revision ist im Ergebnis unbegründet (§ 126 Abs. 4 FGO), obwohl das FG nicht geprüft hat, ob bei Erlass der Änderungsbescheide für die Streitjahre 2000 und 2001 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war. Hierüber ist der Kläger vom Senat belehrt worden und hatte Gelegenheit zur Stellungnahme. Eine Entscheidung gemäß § 126 Abs. 4 FGO darf nach ausreichender Belehrung der Beteiligten auch im Verfahren gemäß § 126a FGO erfolgen (BFH-Beschluss vom 12. Juli 2017 VIII R 48/14, BFH/NV 2018, 412, Rz 7).
- 31** a) Da die Einkommensteuererklärungen für das Streitjahr 2000 im Jahr 2002 und für das Streitjahr 2001 im Jahr 2003 beim FA eingereicht wurden, wäre bei Anwendung der regulären vierjährigen Festsetzungsverjährungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 169 Abs. 2 Satz 1 AO für diese Streitjahre die Festsetzungsverjährung vor Erlass der angefochtenen Bescheide im März 2008 eingetreten. Das FG hat keine Feststellungen getroffen, aus denen für die Streitjahre auf eine Ablaufhemmung gemäß § 171 AO oder eine aus anderen Gründen verlängerte Festsetzungsverjährungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zu schließen sein könnte, die im März 2008 bei Erlass der angefochtenen Änderungsbescheide der Streitjahre 2000 und 2001 noch nicht abgelaufen war. Für eine eigene Überzeugungsbildung des Senats zu den Voraussetzungen einer leichtfertigen Steuerverkürzung oder – hinterziehung des Klägers durch Nichtangabe der Einkünfte aus den vGA in den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre fehlt es an ausreichenden Feststellungen des FG (s. dazu BFH-Urteile vom 9. Mai 2017 VIII R 51/14, BFH/NV 2018, 5; vom 7. November 2006 VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364). Das klageabweisende Urteil des FG wäre für die Streitjahre 2000 und 2001 daher nicht durch ausreichende Feststellungen getragen und rechtsfehlerhaft.
- 32** b) Auch für die Streitjahre 2000 und 2001 war bei Erlass der geänderten Einkommensteuerbescheide im März 2008 im Ergebnis aber noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 33** aa) Der Senat ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH berechtigt, bei Prüfung der Rechtmäßigkeit der für 2000 und 2001 ergangenen Änderungsbescheide die vom FA in den Bescheiden als Korrektornorm herangezogene Vorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegen eine andere Rechtsgrundlage auszutauschen (BFH-Beschluss vom 11. September 2003 IV B 35/02, BFH/NV 2004, 343; BFH-Urteil vom 13. November 1985 II R 208/82, BFHE 145, 487, BStBl II 1986, 241).
- 34** bb) Die Änderung der Bescheide der Streitjahre kann danach für die Änderungsbescheide der Streitjahre 2000 und 2001 statt auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO auch auf § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG gestützt werden (s.a. das Urteil des FG Münster vom 17. Mai 2017 7 K 1158/14 E, Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1148 mit Anmerkung Schober). In der Folge gilt die besondere Ablaufhemmung gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG gegenüber dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft (hier: dem Kläger; vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2014 VIII R 30/12, BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858). Wird der Steuerbescheid einer Körperschaft (hier: der S-GmbH) wegen einer vGA gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG geändert, endet die Festsetzungsfrist für die Änderung eines Steuerbescheids des Gesellschafters, in dem die vGA zu erfassen ist, gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des geänderten Körperschaftsteuerbescheids. Im Streitfall wurden die geänderten Körperschaftsteuerbescheide der S-GmbH für die Streitjahre 2000 und 2001 am 18. März 2008 erlassen. Ebenfalls

im März 2008 und damit innerhalb der Jahresfrist ergingen auch die geänderten Einkommensteuerbescheide des Klägers für die Streitjahre 2000 und 2001.

- 35** cc) Auch das in § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG der Finanzverwaltung eingeräumte Ermessen steht dem nicht entgegen, da das FA bei Erkenntnis einer vGA auf Ebene der Kapitalgesellschaft zur korrespondierenden Korrektur des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters verpflichtet ist, wenn deren Zufluss beim Gesellschafter gemäß § 11 EStG gegeben ist (BFH-Beschluss vom 29. August 2012 VIII B 45/12, BFHE 238, 187, BStBl II 2012, 839).
- 36** dd) § 32a KStG wird im Streitfall auch nicht im Wege einer verfassungsrechtlich bedenklichen echten Rückwirkung zu Lasten des Klägers angewendet, da die reguläre Festsetzungsverjährung der Streitjahre 2000 und 2001 bei Inkrafttreten der Regelung am 18. Dezember 2006 noch nicht eingetreten war (BFH-Urteil in BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858; BFH-Beschluss in BFHE 238, 187, BStBl II 2012, 839, Rz 15).
- 37** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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