

# Urteil vom 11. September 2018, I R 59/16

**Bescheidänderung nach § 32a Abs. 2 KStG nur bei Berücksichtigung von verdeckten Einlagen**

ECLI:DE:BFH:2018:U.110918.IR59.16.0

BFH I. Senat

KStG § 32a Abs 2, KStG § 31a Abs 1, KStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 05. Juli 2016, Az: 1 K 1303/16

## Leitsätze

§ 32a Abs. 2 KStG verlangt, dass gegenüber dem Gesellschafter ein Steuer- oder Feststellungsbescheid mit Rücksicht auf das Vorliegen einer verdeckten Einlage ergeht. Die Änderung eines Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters wegen der Erfassung von Schwarzeinnahmen und nicht hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage kann folglich die Änderung der an die Gesellschaft gerichteten Körperschaft- bzw. Feststellungsbescheide nach § 32a Abs. 2 KStG nicht rechtfertigen .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 6. Juli 2016 1 K 1303/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH; Gesellschafter war bis zu seinem Tod M. Zwischen der Klägerin als Betriebsunternehmen und dem Einzelunternehmen des M bestand eine Betriebsaufspaltung. Die Anteile an der Klägerin wurden als Betriebsvermögen des Besitzunternehmens bilanziert. Sowohl die Gesellschaftsanteile an der Klägerin als auch das Besitzunternehmen gingen nach dem Tod des M im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf seine Witwe (W), über, die alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin wurde.
- 2** Im Rahmen einer u.a. für die Jahre 1999 bis 2005 (Streitjahre) durchgeführten Steuerfahndungsprüfung stellte der Prüfer in den Buchführungen und Steuererklärungen der Unternehmen nicht erfasste Vorgänge fest ("Schwarzeinnahmen"), die einerseits aus nicht fakturierten Leistungen und andererseits aus nicht abgerechneten Veräußerungen des Anlagevermögens bei dem jeweiligen Besitzunternehmen stammten.
- 3** Den Feststellungen der Steuerfahndungsprüfung folgend (Erhöhung der Gewinne um die festgestellten "Schwarzeinnahmen") erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unter dem 10. bzw. 11. Dezember 2008 für die Eheleute M und W geänderte und inzwischen bestandskräftige Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.
- 4** Bereits am 5. Dezember 2008 beantragte die Klägerin, die bestandskräftigen Körperschaftsteuerfestsetzungen und Feststellungen nach § 47 Abs. 1 (bis 2001) bzw. § 27 Abs. 2 (ab 2002) des Körperschaftsteuergesetzes in der im jeweiligen Jahr geltenden Fassung (KStG) gemäß § 32a Abs. 2 KStG zu ändern. Betriebseinnahmen der Besitzunternehmen seien zur Bestreitung von Betriebsausgaben der Klägerin (Personalkosten) verwendet worden. Dabei handele es sich um verdeckte Einlagen, die zum Teilwert den Anschaffungskosten der Beteiligung hinzuzurechnen seien. In Höhe der verdeckten Einlagen sei ein zusätzlicher Betriebsausgabenabzug und damit eine entsprechende Minderung des zu versteuernden Einkommens der Klägerin angezeigt.

- 5 Am 23. August 2010 lehnte das FA den Änderungsantrag der Klägerin ab. Gegenstand der Änderung der Bescheide gegenüber dem Gesellschafter sei nicht die Erfassung einer verdeckten Einlage, sondern die Erfassung der nicht erklärten betrieblichen Erträge gewesen.
- 6 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde vom Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 19. November 2014 1 K 2416/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 331) abgewiesen. Der Senat hat dieses Urteil jedoch wegen eines Verfahrensmangels aufgehoben (Urteil vom 2. Dezember 2015 I R 3/15, BFH/NV 2016, 939).
- 7 Die Klage blieb auch im zweiten Rechtsgang ohne Erfolg (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 6. Juli 2016 1 K 1303/16, EFG 2016, 1552), weil --so die Vorinstanz-- eine Änderung eines Steuerbescheids des Gesellschafters wegen der Erfassung von Schwarzeinnahmen keine Änderung des entsprechenden Körperschaftsteuerbescheids nach § 32a Abs. 2 KStG rechtfertige.
- 8 Mit der Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, unter Aufhebung des Urteils des FG Rheinland-Pfalz vom 6. Juli 2016 1 K 1303/16 (EFG 2016, 1552) sowie der Einspruchsentscheidung des FA vom 13. September 2012

#### 1. die Bescheide

über Körperschaftsteuer 1999 vom 17. November 2000 unter Berücksichtigung einer Einkommensminderung in Höhe von ... DM,

über Körperschaftsteuer 2000 vom 6. Dezember 2001 unter Berücksichtigung einer Einkommensminderung in Höhe von ... DM,

über Körperschaftsteuer 2001 vom 10. März 2003 unter Berücksichtigung einer Einkommensminderung in Höhe von ... €,

über Körperschaftsteuer 2002 vom 4. April 2006 unter Berücksichtigung einer Einkommensminderung in Höhe von ... €,

über Körperschaftsteuer 2003 vom 4. April 2006 unter Berücksichtigung einer Einkommensminderung in Höhe von ... €,

über Körperschaftsteuer 2004 vom 4. April 2006 unter Berücksichtigung einer Einkommensminderung in Höhe von ... €

und über Körperschaftsteuer 2005 vom 10. Oktober 2006 unter Berücksichtigung einer Einkommensminderung in Höhe von ... €

zu ändern

sowie

#### 2. die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 bzw. § 27 Abs. 2 KStG

zum 30. September 1999 vom 17. November 2000 zu ändern und eine verdeckte Einlage in Höhe von ... DM festzustellen,

zum 30. September 2000 vom 6. Dezember 2001 zu ändern und eine weitere verdeckte Einlage in Höhe von ... DM festzustellen,

zum 30. September 2001 vom 10. März 2003 zu ändern und eine weitere verdeckte Einlage in Höhe von ... € festzustellen,

zum 30. September 2002 vom 4. April 2006 zu ändern und eine weitere verdeckte Einlage in Höhe von ... € festzustellen,

zum 30. September 2003 vom 4. April 2006 zu ändern und eine weitere verdeckte Einlage in Höhe von ... € festzustellen,

zum 30. September 2004 vom 4. April 2006 zu ändern und eine weitere verdeckte Einlage in Höhe von ... € festzustellen

und zum 30. September 2005 vom 10. Oktober 2006 zu ändern und eine weitere verdeckte Einlage in Höhe von ... € festzustellen.

- 9 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die von der Klägerin begehrte Änderung kann allenfalls auf § 32a Abs. 2 KStG gestützt werden. Das FG ist indessen zutreffend davon ausgegangen, dass dessen Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllt sind.
- 11 1. Nach dem mit dem Jahressteuergesetz 2007 --JStG 2007-- (vom 13. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) eingeführten § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG kann, soweit gegenüber dem Gesellschafter ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird, ein Steuerbescheid gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, aufgehoben, erlassen oder geändert werden. Das Gesetz verlangt insoweit, dass gegenüber dem Gesellschafter ein Steuer- oder Feststellungsbescheid mit Rücksicht auf das Vorliegen einer verdeckten Einlage ergeht. Die Änderung eines Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters wegen der Erfassung von Schwarzeinnahmen und nicht hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage kann folglich die Änderung der an die Gesellschaft gerichteten Körperschaft- bzw. Feststellungsbescheide nach § 32a Abs. 2 KStG nicht rechtfertigen (ebenso Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 32a KStG Rz 47; Schnitger in Schnitger/ Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 32a Rz 52; Kroschel in Ernst & Young, KStG, § 32a Rz 52; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/ GewStG/UmwStG, § 32a KStG Rz 51; Tiedchen, EFG 2016, 1556, 1557; a.A. wohl Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rz 21).
- 12 a) Dass der gegenüber dem Gesellschafter ergangene Bescheid auf dem Ansatz einer verdeckten Einlage beruhen muss, folgt bereits aus dem eindeutigen Wortlaut des § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG, nach dem der Steuer- oder Feststellungsbescheid "hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen wird". Das Gesetz bringt damit hinreichend deutlich zum Ausdruck, dass zum einen Anlass für die Aufhebung, den Erlass oder die Änderung des an den Gesellschafter gerichteten Steuer- oder Feststellungsbescheids eine verdeckte Einlage sein muss ("... hinsichtlich ..."), dass diese aber zum anderen auch im nämlichen Bescheid "berücksichtigt" worden sein muss. Der Bescheid muss also entweder eine verdeckte Einlage enthalten, eine frühere Berücksichtigung einer verdeckten Einlage ändern oder die Folgen einer früher berücksichtigten verdeckten Einlage rückgängig machen (Intemann in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 32a KStG, Rz 20; Gosch/Bauschatz, KStG, 3. Aufl., § 32a Rz 40; Blümich/Rengers, § 32a KStG Rz 47).
- 13 b) Die vorgenannte Sichtweise wird dadurch bestätigt, dass die Rechtsfolge (Aufhebung, Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids gegenüber der Körperschaft) des § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG nur eine Körperschaft erfasst, welcher "der Vermögensvorteil" zugewendet wurde. Diese Formulierung bezieht sich erkennbar auf die Tatbestandsseite des § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG, die --wie ausgeführt-- die Aufhebung, den Erlass oder die Änderung eines gegenüber dem Gesellschafter ergangenen Steuer- oder Feststellungsbescheids hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erfordert. Aus diesem Regelungszusammenhang ergibt sich, dass mit dem der Körperschaft zugewendeten Vermögensvorteil nur die auf der Tatbestandsseite angesprochene verdeckte Einlage gemeint sein kann.
- 14 c) Diese Interpretation steht ferner im Einklang mit der Gesetzeshistorie. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/2712, S. 72) handelt es sich bei § 32a Abs. 2 KStG um eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids gegenüber der Kapitalgesellschaft, soweit bei einem Gesellschafter ein Steuerbescheid "mit Feststellungen über eine verdeckte Einlage" erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

- 15** d) Dem entspricht --entgegen der Vorstellung der Klägerin-- schließlich auch das Normtelos. Der Senat hat bereits in seinem Urteil vom 31. Januar 2018 I R 25/16 (BFH/NV 2018, 838) ausgeführt, dass § 32a Abs. 2 KStG verfahrensrechtlich sicherstellen soll, dass die Steuerbefreiung einer verdeckten Einlage (außerbilanzielle Korrektur) bei der Körperschaft auch dann erfolgen kann, wenn ihr Bescheid bereits bestandskräftig oder festsetzungsverjährt ist, soweit beim Anteilseigner nachträglich eine verdeckte Einlage festgestellt wird. Der Gesetzgeber hat demnach die Besteuerungsebenen der Körperschaft und ihrer Gesellschafter durch das in § 32a KStG verankerte formelle Korrespondenzprinzip verfahrensrechtlich miteinander verbunden, um auf beiden Ebenen eine abgestimmte Besteuerung sicherzustellen. Insoweit gibt § 32a Abs. 2 KStG die Möglichkeit zur Folgeänderung bei der Gesellschaft als Empfängerin einer verdeckten Einlage (Senatsurteil in BFH/NV 2018, 838). Es ist daher unzutreffend, wenn die Klägerin meint, die Anwendung des § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG setze unter Berücksichtigung des Normtelos und entgegen dem Normwortlaut "nicht unbedingt eine Änderung von Bescheiden beim Gesellschafter" voraus. Die vom Gesetzgeber angeordnete Durchbrechung der Bestandskraft der an die Gesellschaft gerichteten Körperschaftsteuer- und Feststellungsbescheide ist vielmehr Folge einer auf die Gesellschafter- und Gesellschaftsseite abgestimmten Besteuerung in dem in § 32a Abs. 2 KStG explizit genannten Fall. Enthält der an den Gesellschafter ergangene Steuer- oder Feststellungsbescheid keine Feststellungen hinsichtlich einer verdeckten Einlage, ist eine abgestimmte Besteuerung gerade nicht angezeigt.
- 16** 2. Das Gesetz enthält keine planwidrige Lücke, die im Streitfall zu einer analogen Normanwendung berechtigen könnte.
- 17** a) Der Gesetzgeber hat die von ihm intendierte Abstimmung der Besteuerungsebenen in § 32a Abs. 2 KStG nur bezogen auf die Feststellung einer verdeckten Einlage, nicht aber bezogen auf anderweitige steuererhöhende Feststellungen beim Gesellschafter (hier: die Erfassung von Schwarzeinnahmen) in den Blick genommen. Es gibt insoweit keinen sachlichen Grund, die Regelung auf andere Fälle zu erstrecken. Die Norm gewinnt ihre Legitimation vielmehr alleine aus der systematischen Nähe zu den von § 32a Abs. 1 KStG erfassten Sachverhalten, will aber nicht "in jedem Fall" eine Korrespondenz zwischen Körperschaft- und Einkommensteuerbescheid herstellen (zutreffend Oellerich in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 32a Rz 121a; a.A. Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG, Rz 21; generell kritisch zur analogen Anwendung des § 32a KStG Pohl, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1336, 1337; Kohlhepp, DStR 2007, 1502, 1504; für eine analoge Anwendung zugunsten des Steuerpflichtigen bei verdeckten Einlagen, die sich nicht im Steuer- oder Feststellungsbescheid an den Gesellschafter ausgewirkt haben, Pohl/Raupach, Finanz-Rundschau --FR-- 2007, 210, 211; Stöber, FR 2013, 448, 452).
- 18** b) Dem steht die von der Klägerin zitierte Rechtsprechung nicht entgegen.
- 19** aa) Soweit sich die Klägerin auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. März 2009 VIII B 170/08 (BFHE 224, 439) berufen hat, hat der BFH dort in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung (AdV) zu § 32a Abs. 1 KStG lediglich ausgeführt, dass in einem Fall, in dem sich die Beteiligten im Insolvenz-Feststellungsverfahren über eine Verminderung der ursprünglich angesetzten verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) einigen, das FA seine Anmeldungen zur Insolvenztabelle entsprechend vermindert und die Beteiligten den Rechtsstreit in der Körperschaftsteuersache dann in der Hauptsache für erledigt erklären, einiges dafür spreche, dass die geänderten Körperschaftsteuerberechnungen, die zu einer Verminderung der angemeldeten Körperschaftsteuerforderungen geführt haben, im Ergebnis einer Änderung der Körperschaftsteuerbescheide gleichkommen. Der BFH hat in diesem Fall und lediglich im AdV-Verfahren (offen gelassen hingegen in der Hauptsache, vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2014 VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501) eine sinngemäße Anwendung des § 32a Abs. 1 KStG erwogen, weil jedenfalls eine vGA im Rahmen geänderter Steuerberechnungen vermindert worden ist. Im Streitfall fehlt es dagegen an einer tatbestandsmäßig mit § 32a Abs. 2 KStG vergleichbaren Situation, weil die Änderung der Steuerbescheide gegenüber den Gesellschaftern der Klägerin sich gerade nicht auf eine verdeckte Einlage bezog (vgl. Tiedchen, a.a.O.).
- 20** bb) Nichts anderes folgt aus dem BFH-Beschluss vom 21. April 2009 VIII B 18/08 (juris) sowie dem BFH-Urteil vom 6. September 2011 VIII R 55/10 (BFH/NV 2012, 269). Dort hat der BFH ausgeführt, dass erst mit § 32a (Abs. 1) KStG das Korrespondenzprinzip für vGA eingeführt worden sei, während zuvor keine rechtliche Bindung zwischen Einkommensteuerbescheid und Körperschaftsteuerbescheid bestanden habe. Aus dieser Formulierung folgt gerade nicht, dass der BFH eine über den Anwendungsbereich des § 32a KStG hinaus gehende Korrespondenz befürwortet hätte. Entsprechendes gilt auch, soweit der BFH im Urteil vom 21. Oktober 2014 VIII R 31/12 (GmbH-Rundschau 2015, 772) von der "Schaffung der Korrespondenzregelungen in § 32a, § 8b Abs. 1 Sätze 2 bis 4 KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 2 und 3 EStG, jeweils i.d.F. des JStG 2007" gesprochen hat.

- 21** cc) Nichts anderes gilt schließlich, soweit das FG Baden-Württemberg mit Urteil vom 8. Februar 2012 4 K 4769/10 (juris) ausgeführt hat, es halte den Erlass eines Körperschaftsteuerbescheids auch in den Fällen für zulässig und für erforderlich, in denen die Berücksichtigung einer vGA nicht zu einer Änderung der Körperschaftsteuer führe, um auf diese Weise die Berücksichtigung der vGA zu dokumentieren, weil so dem Sinn und Zweck des § 32a Abs. 1 KStG Rechnung getragen, zum anderen aber --durch den Erlass eines Steuerbescheids-- auch ein Anknüpfungspunkt für die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung geschaffen werde. Auch aus dieser Formulierung ergibt sich nicht, dass das FG § 32a KStG auch auf Fälle anwenden hätte wollen, in denen gar keine vGA in Rede steht.
- 22** 3. Die Vorinstanz ist --jedenfalls im Ergebnis-- von den vorstehenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sie hat zudem festgestellt, dass im Rahmen der u.a. bei der Klägerin durchgeführten Prüfung nicht in den Buchführungen und Steuererklärungen der betroffenen Unternehmen erfasste Vorgänge ("Schwarzeinnahmen") vorlagen, welche aufgrund der um die festgestellten "Schwarzeinnahmen" erhöhten Gewinne für die Eheleute M und W zu geänderten und inzwischen bestandskräftigen Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre geführt haben. Der daraus vom FG abgeleitete rechtliche Schluss, dass eine Änderung eines Steuerbescheids des Gesellschafters wegen der Erfassung von Schwarzeinnahmen nicht unter § 32a Abs. 2 KStG fällt, ist nach den vorstehenden Ausführungen nicht zu beanstanden. Darauf, ob es sich bei der Begleichung der Verbindlichkeiten der Klägerin durch die Gesellschafter M bzw. W überhaupt um verdeckte Einlagen gehandelt haben kann, kommt es folglich ebenso wenig an wie darauf, ob auf Ebene des Gesellschafters eine verdeckte Einlage auch dann i.S. des § 32a Abs. 2 KStG "berücksichtigt" wird, wenn sich nur die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhen, und ob § 32a Abs. 2 KStG bezogen auf die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 zu einer unzulässigen echten Rückwirkung führt.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 24** 5. Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

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