

BFH: Nachträgliche Beseitigung einer Rechtswidrigkeit

Die Rechtswidrigkeit eines wegen einer verdeckten Gewinnausschüttung vorzeitig geänderten Einkommensteuerbescheids eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft kann nach § 32a Abs. 1 S. 1 KStG nachträglich beseitigt werden. Voraussetzung ist, dass ein erstmaliger oder geänderter Körperschaftsteuerbescheid für diese Kapitalgesellschaft wegen derselben verdeckten Gewinnausschüttung vor Ablauf der für diesen Bescheid geltenden Festsetzungsfrist erlassen wird.

Sachverhalt

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde auf Ebene der E-GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an den Gesellschafter festgestellt.

Die reguläre Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters war bereits abgelaufen, als der geänderte Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters, der die vGA berücksichtigte, erging. Der geänderte Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters erging ein paar Tage vor dem Erlass des geänderten Körperschaftsteuerbescheids für die E-GmbH, der dieselbe vGA berücksichtigte.

Der Gesellschafter (Kläger) war der Auffassung, dass der Einkommensteuerbescheid nach Ablauf der Festsetzungsfrist nicht geändert werden durfte. Das FG vertrat hingegen die Ansicht, dass der Einkommensteuerbescheid gemäß § 32a Abs. 1 S. 1 KStG geändert werden konnte. Der Mangel, dass der Einkommensteuerbescheid vor dem Körperschaftsteuerbescheid geändert worden sei, sei durch den Erlass des Körperschaftsteuerbescheids geheilt worden.

Entscheidung

Auch der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Rechtswidrigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids nach § 32a Abs. 1 S. 1 KStG nachträglich beseitigt wird, wenn ein erstmaliger oder geänderter Körperschaftsteuerbescheid wegen derselben vGA vor Ablauf der für diesen Bescheid geltenden Festsetzungsfrist erlassen wird.

Rechtswidrigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids

Nach Auffassung des BFH war der gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderte Einkommensteuerbescheid rechtswidrig (aber nicht nichtig, vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011, III R 45/08), da die Änderung erst nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist erfolgt ist.

Nachträgliche Beseitigung der Rechtswidrigkeit durch die Korrekturvorschrift § 32a Abs. 1 S. 1 KStG

Gemäß § 32a Abs. 1 S. 1 KStG kann ein Steuerbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, oder einer diesem nahe stehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden, soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids der Körperschaft (vgl. § 32a Abs. 1 S. 2 KStG).

§ 32a Abs. 1 S. 1 KStG setzt zwar nach dem BFH tatbestandlich voraus, dass ein wegen derselben vGA zu ändernder Körperschaftsteuerbescheid vor oder zumindest gleichzeitig mit dem geänderten Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters ergeht (vgl. BFH-Urteil vom 11.09.2018, I R 59/16). Die anfängliche Rechtswidrigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids sei jedoch durch den Erlass des Körperschaftsteuerbescheids nachträglich beseitigt worden. Der BFH begründet seine Entscheidung mit dem Sinn und Zweck des § 32a Abs. 1 S. 1 KStG. § 32a Abs. 1 S. 1 KStG diene als Änderungsvorschrift dem Ziel, die verfahrensrechtlichen Hemmnisse zu beseitigen, die einer zutreffenden materiellen Besteuerung von Körperschaften und deren Anteilseignern entgegenstehen. So räume § 32a Abs. 1 S. 1 KStG einer materiell-richtigen Einkommensteuerfestsetzung den Vorrang gegenüber dem Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Bestandskraft der bereits erfolgten Steuerfestsetzung ein und lasse demnach in Anlehnung an die Rechtslage bei Grundlagen-

und Folgebescheiden ebenfalls zu, dass die Rechtswidrigkeit eines vorzeitig geänderten Einkommensteuerbescheids durch den Erlass eines Körperschaftsteuerbescheids wegen derselben vGA nachträglich beseitigt werden könne.

Nach dem BFH kann offen bleiben, ob und in welchen Fällen eine Änderung gemäß § 32a Abs. 1 S. 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 sei (vgl. BFH, Beschluss vom 20.03.2009, VIII B 170/08).

Betroffene Normen

§ 32a Abs. 1 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Streitjahr 2004

Vorinstanz

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 06.10.2015, 8 K 8191/14

Fundstelle

BFH, Urteil vom 10.12.2019, [VIII R 2/17](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 03.03.2011, III R 45/08, BStBl. II 2011, S. 673, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 11.09.2018, I R 59/16, BStBl. II 2019, S. 368, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 20.03.2009, VIII B 170/08

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.