Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/verfahrensrecht/bfh-voraussetzung-fuer-eine-bescheidaenderung-nach-para-32a-abs-2-kstg.html

14.02.2019

Verfahrensrecht

BFH: Voraussetzung für eine Bescheidänderung nach § 32a Abs. 2 KStG

Die Änderung des Einkommensteuerbescheids eines Gesellschafters wegen der Erfassung von Einnahmen und nicht einer verdeckten Einlage rechtfertigt nicht die Änderung des an die Gesellschaft gerichteten Körperschaftbescheids nach § 32a Abs. 2 KStG. Die Norm verlangt insoweit, dass gegenüber dem Gesellschafter ein Steuerbescheid mit Rücksicht auf das Vorliegen einer verdeckten Einlage ergeht.

Sachverhalt
Zwischen einer GmbH als Betriebsunternehmen und dem Einzelunternehmen ihres alleinigen Gesellschafters bestand eine Betriebsaufspaltung. Die Anteile an der GmbH wurden als Betriebsvermögen des Besitzunternehmens bilanziert. Wegen der Erfassung von Schwarzeinnahmen, die im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung in den Buchführungen und Steuererklärungen der Unternehmen festgestellt wurden, erließ das Finanzamt für den Gesellschafter geänderte Einkommensteuerbescheide. Daraufhin beantragte die GmbH, die bestandskräftigen Körperschaft- bzw. Feststellungsbescheide gemäß § 32a Abs. 2 KStG zu ändern. Als Begründung wurde angeführt, dass Betriebseinnahmen des Besitzunternehmens zur Bestreitung von Betriebsausgaben der GmbH (Personalkosten) verwendet worden seien. Dabei handele es sich um verdeckte Einlagen, für die ein zusätzlicher Betriebsausgabenabzug zu berücksichtigen sei. Finanzamt und FG lehnten den Änderungsantrag ab.

Entscheidung
Der BFH kommt übereinstimmend mit dem FG zu dem Ergebnis, dass eine Änderung eines Steuerbescheids des Gesellschafters wegen der Erfassung von Einnahmen (hier: Schwarzeinnahmen) und nicht wegen der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage keine Änderung des entsprechenden Körperschaftsteuerbescheids nach § 32a Abs. 2 KStG rechtfertige.

Gesetzliche Grundlage

Nach § 32a Abs. 2 S. 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.

Kontroverse Diskussion über die Auslegung von § 32a Abs. 2 KStG

In der Literatur wird kontrovers diskutiert, ob die Regelung des § 32a Abs. 2 KStG nicht nur auf die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage, sondern auch auf anderweitige steuererhöhende Feststellungen beim Gesellschafter anzuwenden ist. Ein Teil der Literatur geht davon aus, dass die Norm nicht „in jedem Fall“ eine Korrespondenz zwischen Körperschaft- und Einkommensteuerbescheid herstellen will und lehnt daher eine analoge Anwendung des § 32a KStG ab. Andere Stimmen in der Literatur sprechen sich hingegen für eine analoge Anwendung zugunsten des Steuerpflichtigen bei verdeckten Einlagen, die sich nicht im Steuer- oder Feststellungsbescheid an den Gesellschafter ausgewirkt haben, aus.

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

In seinem Urteil stellt der BFH nun fest, dass nur die Änderung eines Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage die Änderung der an die Gesellschaft gerichteten Körperschaft- bzw. Feststellungsbescheide nach § 32a Abs. 2 KStG rechtfertigen kann.

Dies folge bereits aus dem eindeutigen Wortlaut des § 32a Abs. 2 S. 1 KStG, nach dem der Steuer- oder Feststellungsbescheid "hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen wird". Das Gesetz mache damit hinreichend deutlich, 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. Diese Sichtweise werde auch dadurch bestätigt, dass die Rechtsfolge des § 32a Abs. 2 S. 1 KStG nur eine Körperschaft erfasst, welcher "der Vermögensvorteil" zugewendet wurde. Aus dem Regelungszusammenhang der Norm ergebe sich, dass mit diesem der Körperschaft zugewendeten Vermögensvorteil nur die auf der Tatbestandsseite angesprochene verdeckte Einlage gemeint sein kann.

Nach der Rechtsprechung des BFH soll § 32a Abs. 2 KStG verfahrensrechtlich sicherstellen, 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 (vgl. BFH-Urteil vom 31.01.2018, I R 25/16). Enthält der an den Gesellschafter ergangene Steuer- oder Feststellungsbescheid allerdings keine Feststellungen hinsichtlich einer verdeckten Einlage, ist eine abgestimmte Besteuerung gerade nicht angezeigt, so der BFH.

Bisherige Rechtsprechung zu § 32a Abs. 1 KStG

Auch aus der bereits zu § 32a Abs. 1 KStG (Korrespondenzprinzip bei vGA) ergangenen Rechtsprechung folge nicht, dass der BFH eine über den Anwendungsbereich des § 32a KStG hinaus gehende Korrespondenz befürworten würde (vgl. BFH, Beschluss vom 20.03.2009, VIII B 170/08; BFH, Beschluss vom 21.04.2009, VIII B 18/08; BFH-Urteil vom 06.09.2011, VIII R 55/10 sowie FG Baden-Württemberg, Urteil vom 08.02.2012, 4 K 4769/10).

Betroffene Norm
§ 32a Abs. 2 KStG

Streitjahre 1999-2005

Vorinstanz
Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 06.07.2016, 1 K 1303/16, EFG 2016, S. 1552

Fundstelle
BFH, Urteil vom 11.09.2018, I R 59/16

Weitere Fundstellen
BFH, Urteil vom 31.01.2018, I R 25/16, BFH/NV 2018, S. 838

BFH, Urteil vom 06.09.2011, VIII R 55/10, BFH/NV 2012, S. 269

BFH, Beschluss vom 20.03.2009, VIII B 170/08, BFHE 224, S. 439

BFH, Beschluss vom 21.04.2009, VIII B 18/08

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 08.02.2012, 4 K 4769/10

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.