

§ 32a

Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage

idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) ¹Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, oder einer diesem nahe stehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden. ²Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides der Körperschaft. ³Die Sätze 1 und 2 gelten auch für verdeckte Gewinnausschüttungen an Empfänger von Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes.

(2) ¹Soweit gegenüber dem Gesellschafter ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, aufgehoben, erlassen oder geändert werden. ²Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

Autor: Dipl.-Finanzwirt Jens **Intemann**, Richter am Finanzgericht, Hannover
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 32a	1	1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	5
II. Rechtsentwicklung des § 32a	2	2. Zeitlicher Geltungsbereich ..	6
III. Bedeutung des § 32a		3. Anwendung auf Auslandsbeziehungen	7
1. Bedeutung des Abs. 1	3	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	8
2. Bedeutung des Abs. 2	4		
IV. Geltungsbereich des § 32a			

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuer-
bescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung**

	Anm.		Anm.
I. Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)		te Gewinnausschüttung zuzurechnen ist	13
1. Steuerbescheid gegenüber einer Körperschaft	9	3. Dem Gesellschafter nahe stehende Person	14
2. Berücksichtigung hinsichtlich einer verdeckten Gewinnausschüttung	10	4. Erlass, Aufhebung und Änderung eines Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters	
3. Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids der Körperschaft	11	a) Änderung von Amts wegen im Ermessen der Finanzbehörde	15
II. Rechtsfolge (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2): Möglichkeit zur Änderung eines Steuer- oder Feststellungsbescheids gegenüber dem Gesellschafter		b) Änderungsmöglichkeit in zeitlicher Hinsicht	16
1. Steuerbescheid oder Feststellungsbescheid	12	c) Umfang der Änderung	17
2. Gegenüber einem Gesellschafter, dem die verdeck-		III. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Abs. 1 Satz 2)	18
		IV. Anwendung auf Körperschaften gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 und Betriebe gewerblicher Art (Abs. 1 Satz 3)	19

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuer-
bescheiden bei verdeckter Einlage gegenüber dem
Gesellschafter**

	Anm.		Anm.
I. Berücksichtigung einer verdeckten Einlage (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)		oder Feststellungsbescheids gegenüber der Körperschaft	
1. Berücksichtigung einer verdeckten Einlage im Steuer- oder Feststellungsbescheid eines Gesellschafters	20	1. Änderung des Steuerbescheids gegenüber der Körperschaft, der der Vermögensvorteil zugewendet wurde	22
2. Erlass, Aufhebung oder Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters	21	2. Aufhebung, Erlass und Änderung eines Steuerbescheids der Körperschaft	23
II. Rechtsfolge (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2): Möglichkeit zur Änderung eines Steuer-		III. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Abs. 2 Satz 2)	24

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32a

Schrifttum: SCHÖN, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, *StuW* 2000, 151; BIPPUS, Neuer Ärger mit verdeckten Gewinnausschüttungen – Störfall Verfahrensrecht?, *GmbHR* 2002, 951; MEYER/BALL, Verfahrensrechtliche Fallstricke bei der verdeckten Gewinnausschüttung nach neuem Recht, *DStR* 2002, 1285; GROTHERR, Außersteuerliche Bezüge im Jahressteuergesetz 2007, *RIW* 2006, 898; BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei vGA oder verdeckter Einlage durch den Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, *BB* 2006, 2110; BENECKE, vGA oder verdeckte Einlage – Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden, *NWB* 2006, 3341; STRNAD, Das Korrespondenzprinzip in § 8, § 8b KStG gemäß JStG 2007, *GmbHR* 2006, 1321; TROSSEN, Die Neuregelung des § 32a KStG zur Berücksichtigung von vGA und verdeckten Einlagen, *DStR* 2006, 2295; DIETERLEIN/DIETERLEIN, Keine Einkommensminderung des verdeckt einlegenden Gesellschafters als Voraussetzung einer einkommensneutralen verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, *DStZ* 2007, 489; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei vGA und verdeckter Einlage, *DStR* 2007, 514; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007: Die Änderung des KStG und des GewStG, *DB* 2007, 11; ECKHOFF, Abgeltungssteuer – Steuersystematische und verfassungsrechtliche Aspekte, *FR* 2007, 989; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, *StuW* 2007, 221; INTEMANN, Einbeziehung von Dividenden in die Abgeltungssteuer verfassungswidrig?, *DB* 2007, 1658; INTEMANN, JStG 2007: Die korrespondierende Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen, *GStB* 2007, 341; KOHLHEPP, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, *DStR* 2007, 1502; Loos, Benachteiligung der Aktionäre/Gesellschafter mit Anteilen im Privatvermögen in der Unternehmensteuerreform, *DB* 2007, 704; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage nach dem JStG 2007, *FR* 2007, 210; C. POHL, Zweifelsfragen bei der Korrektur von Steuerbescheiden nach § 32a Abs. 1 KStG, *DStR* 2007, 1336; RÄDLER, Die Schlechterstellung des inländischen Portfolioaktionärs nach dem Regierungsentwurf und die Reaktionsmöglichkeiten des Aktionärs, *DB* 2007, 988; BECKER/KEMPF/SCHWARZ, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, *DB* 2008, 370; DÖRFLER/ADRIAN, Anwendungsfragen und Wirkungen des Korrespondenzprinzips bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, *Ubg* 2008, 373; SCHNITGER/ROMETZKI, Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach dem JStG 2007, *BB* 2008, 1648; KOHLHEPP, Tendenzen des BFH zur Auslegung des § 32a KStG, *DStR* 2009, 1416; KOHLHAAS, Das Korrespondenzprinzip des § 32a KStG, *GmbHR* 2010, 748; BREIER/SEJDIJA, Ertragsteuerliche Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen, *GmbHR* 2011, 290; KOHLHAAS, Änderung festsetzungsverjährter Bescheide durch § 32a KStG, *StBW* 2011, 650; KÖHLER, Korrespondenzprinzip bei vGA und vE, *StJb.* 2012/13, 265; STÖBER, Verdeckte Gewinnausschüttung/Einlage: Grenzen der formellen Korrespondenz nach § 32a KStG bei der Besteuerung von Körperschaften und Anteilseignern, *FR* 2013, 448; BRÜHL, Ausgewählte Zweifelsfragen des formellen Korrespondenzprinzips nach § 32a Abs. 1 S. 1 KStG, *GmbHR* 2015, 1303; KOHLHAAS, Die Änderung von Korrespondenzbescheiden – Erstes BFH-Urteil zu § 32a KStG aus Sicht des GmbH-Gesellschafters, *GmbHR* 2015, 1035.

I. Grundinformation zu § 32a

1

§ 32a ist eine formelle Änderungsvorschrift, die eine korrespondierende Besteuerung von Körperschaften und ihren Gesellschaftern im Zusammenhang mit vGA und verdeckten Einlagen verfahrensrechtl. absichern soll.

Abs. 1 ermöglicht den Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids eines Gesellschafters, soweit gegenüber einer Körperschaft ein StBescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters steht im Ermessen des für den Gesellschafter zu-

ständigen FA, so dass der StBescheid der Körperschaft und der StBescheid des Gesellschafters nicht im Verhältnis Grundlagen- zu Folgebescheid stehen. Die Festsetzungsfrist wird nach Satz 2 verlängert. Satz 3 erweitert den Anwendungsbereich auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 und auf BgA gem. § 4.

Abs. 2 schafft eine dem Abs. 1 vergleichbare Änderungsmöglichkeit für eine korrespondierende Besteuerung verdeckter Einlagen. Der StBescheid einer Körperschaft kann danach erlassen, aufgehoben oder geändert werden, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid eines Gesellschafters hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wurde. Die Festsetzungsfrist wird in entsprechender Anwendung von Abs. 1 Satz 2 ebenfalls verlängert.

2

II. Rechtsentwicklung des § 32a

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Die Vorschrift des § 32a wird neu in das KStG eingefügt.

III. Bedeutung des § 32a

3 1. Bedeutung des Abs. 1

Mit der Einf. des Halbeinkünfteverfahrens durch das StSenKG v. 23.10.2000 wurde die Besteuerung von Körperschaften und ihren Anteilseignern dadurch eng miteinander verbunden, dass die Vorbelastung ausgeschütteter Gewinne mit KSt bei der Besteuerung des Anteilseigners durch eine hälftige StFreistellung der Gewinnausschüttung berücksichtigt wird. Die Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner wurde mit dem JStG 2007 v. 13.12.2006 bezüglich vGA noch enger miteinander verzahnt, indem die hälftige StFreistellung nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG nur gewährt wird, wenn der (verdeckt) ausgeschüttete Gewinn auf der Ebene der Körperschaft die stl. Bemessungsgrundlage nicht gemindert hat und daher besteuert worden ist (BTDrucks. 16/2712, 40). Eine entsprechende Regelung für körperschaftliche Anteilseigner sieht § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 4 vor. Ohne kstl. Vorbelastung wird der ausgeschüttete Gewinn beim Anteilseigner in voller Höhe besteuert. Der Gesetzgeber will damit unter Durchbrechung des Trennungsprinzips eine korrespondierende Besteuerung einer vGA bei der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter erreichen (materielle Korrespondenz). Insoweit handelt es sich um eine konsequente Fortentwicklung des Halbeinkünfteverfahrens, da dieses dogmatisch auf eine integrierte Betrachtung der verschiedenen Besteuerungsebenen hin angelegt ist (s. § 3 Nr. 40 EStG Anm. 12f.; SCHÖN, StuW 2000, 151). Die (teilweise) Durchbrechung des Trennungsprinzips ist in materieller Hinsicht somit schon im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren angelegt, welches eine Verknüpfung zwischen der Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft und auf der Ebene des Gesellschafters herstellt. § 32a soll die bestehende materielle Korrespondenz bei der stl. Behandlung einer vGA auf der Ebene der vorteilsgewährenden Körperschaft und auf der Ebene des Gesellschafters verfahrensrechtl. absichern (BFH v. 2.12.2014 – VIII R 45/11, BFH/NV 2015, 683; BFH v. 5.6.2015 – VIII B 20/15, GmbHR 2015, 1053; KÖHLER, StbJb. 2012/13, 265 [270]; formelle Korrespondenz). Unter Durchbrechung des Trennungsprinzips ermög-

licht § 32a Abs. 1 eine aufeinander abgestimmte Besteuerung einer vGA bei der Körperschaft und deren Anteilseignern (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029; BFH v. 6.9.2011 – VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269; krit. zum gesetzgeberischen Anliegen BRIESE, BB 2006, 2110).

Einführung der Abgeltungsteuer: Auch die Einf. der Abgeltungsteuer für private Kapitaleinkünfte führt nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nicht zum Wegfall einer korrespondierenden Besteuerung, obwohl die Abgeltungsteuer systematisch vom Teileinkünfteverfahren abweicht, weil eine Verknüpfung beider Besteuerungsebenen im Rahmen der Abgeltungsteuer nicht besteht. Dennoch soll die Einf. der Abgeltungsteuer ausweislich der Gesetzesbegründung im Erg. zu keiner anderen Besteuerung von Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als unter dem Regime des Teileinkünfteverfahrens führen (BTDrucks. 16/4841, 34). § 32a ist daher unabhängig davon anwendbar, ob die vGA beim Gesellschafter dem Teileinkünfteverfahren gem. § 8b bzw. § 3 Nr. 40 EStG oder der Abgeltungsteuer (§ 32d EStG) unterliegt.

Zur Kritik an der Einbeziehung von Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in die Abgeltungsteuer s. § 20 EStG Anm. 8; ENGLISCH, StW 2007, 221; INTEMANN, DB 2007, 1658; LOOS, DB 2007, 704; RÄDLER, DB 2007, 988; aA ECKHOFF, FR 2007, 989.

Zunächst hatte der Gesetzgeber aber keine Regelungen über eine materielle Korrespondenz, die mit § 8b Abs. 1 Satz 2 und § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG vergleichbar ist, eingeführt, so dass der Abgeltungsteuersatz auf vGA auch anzuwenden war, wenn der (verdeckt) ausgeschüttete Gewinn auf der Ebene der Körperschaft die stl. Bemessungsgrundlage gemindert hat. Dieses Versäumnis hat der Gesetzgeber erst mit dem JStG 2010 v. 8.12.2010 beseitigt. Nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG nF ist der Abgeltungsteuersatz von 25 % auf sonstige Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und auf Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 Halbs. 2 EStG nicht anzuwenden, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben. Somit besteht nunmehr auch für private Kapitaleinkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG eine materielle Korrespondenz bei der Besteuerung einer vGA auf der Ebene der leistenden Körperschaft und auf der Ebene des Gesellschafters (BTDrucks. 17/2249, 86), welche durch die formelle Korrespondenz gem. § 32a ergänzt wird.

Rechtslage vor Einführung des § 32a: Eine korrespondierende Besteuerung einer vGA konnte bis zur Einf. des § 32a an der Bestandskraft des StBescheids des Anteilseigners scheitern (MEYER/BALL, DStR 2002, 1285; BIPPUS, GmbHR 2002, 951). Wurde bei der Körperschaft bei der Veranlagung oder im Rahmen einer Ap. eine vGA festgestellt, konnte einer entsprechenden Umqualifizierung der Vermögenszuwendung beim Gesellschafter die Bestandskraft seines StBescheids entgegenstehen, weil die Voraussetzungen der allgemeinen Korrekturvorschriften der AO regelmäßig nicht erfüllt waren. Insbesondere konnte eine Änderung nicht nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO erfolgen, weil der KStBescheid und der StBescheid des Gesellschafters nicht im Verhältnis von Grundlagen- zu Folgebescheid stehen (stRSpr., BFH v. 27.10.1992 – VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569). Dies konnte zu einer vom Gesetz nicht gewollten Doppelbelastung der vGA führen, weil die vGA zwar mit KSt belastet ist, während die im Halbeinkünfteverfahren vorgesehene hälftige StFreistellung auf der Ebene des Gesellschafters jedoch mangels Änderungsmöglichkeiten nicht gewährt werden konnte. Schon kurz nach Einf. des Halbeinkünfteverfahrens wurde daher gefordert, dass bei einer nachträglichen Aufdeckung einer vGA bei der Körperschaft eine zutreffende Erfassung der Vermögenszuwendung beim Gesellschafter auch im Fall einer bestandskräftigen StFestsetzung möglich sein müsse, um eine unge-

rechtfertigte Überbesteuerung zu verhindern (s. § 3 Nr. 40 EStG Anm. 115). Diesem Anliegen ist der Gesetzgeber mit der Einf. des § 32a Abs. 1 nachgekommen (BTDrucks. 16/2712, 71).

Korrekturmöglichkeit: § 32a Abs. 1 soll diese verfahrensrechtl. Hemmnisse, die einer zutreffenden materiellen Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner entgegenstehen, beseitigen (BFH v. 29.8.2012 – VIII B 45/12, BStBl. II 2012, 838; BFH v. 5.6.2015 – VIII B 20/15, GmbHR 2015, 1053; BTDrucks. 16/2712, 71). Die Vorschrift schafft die formelle Möglichkeit, auch einen bestandskräftigen Steuer- oder Feststellungsbescheid eines Anteilseigners zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, wenn der StBescheid einer Körperschaft hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wurde; eine materielle Bindungswirkung gegenüber der StFestsetzung des Anteilseigners wird mit Einführung des § 32a nicht begründet (BFH v. 2.12.2014 – VIII R 45/11, BFH/NV 2015, 683). Da sie eine verfahrensrechtl. Korrekturnorm ist, die nach dem gesetzgeberischen Willen gerade auch die Änderung von StBescheiden estpfl. Anteilseigner ermöglichen soll (BTDrucks. 16/ 2712, 71), ist ihre Aufnahme in das KStG systematisch verfehlt; vielmehr hätte sie in die AO aufgenommen werden müssen (POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [211]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]; BENECKE, NWB 2006, 3341 [3347]; DIETERLEIN/DIETERLEIN, DStZ 2007, 489 [490]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 6).

► *Kein Verhältnis von Grundlagen- zu Folgebescheid:* Der StBescheid der Körperschaft und der StBescheid des Anteilseigners stehen auch nach Einf. der materiellen und formellen Korrespondenz nicht im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid iSd. § 171 Abs. 10, § 175 AO (BFH v. 14.10.2008 – I B 48/08, BFH/NV 2009, 213; BFH v. 20.3.2009 – VIII R 170/08, BFH/NV 2009, 1029; BFH v. 6.9.2011 – VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269; BFH v. 18.9.2012 – VIII R 9/09, BStBl. II 2013, 149; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 31/12, GmbHR 2015, 772; HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 12). Dieser schon zum KStAnrechnungsverfahren entwickelte Grundsatz (BFH v. 27.10.1992 – VIII R 41/89; BStBl. II 1993, 569), der Ausfluss des Trennungsprinzips ist, hat auch nach Einf. des Halb-/Teileinkünfteverfahrens und der Änderungsnorm des § 32a Gültigkeit (BFH v. 6.9.2011 – VIII R 55/10, juris). Über die Berücksichtigung einer vGA bei der Körperschaft gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 und die Erfassung von Bezügen beim Anteilseigner iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist jeweils eigenständig zu entscheiden. Der Gesetzgeber hat die Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters daher zu Recht in das Ermessen des zuständigen FA gestellt. Allerdings ist bei der Ausübung des Ermessens die bestehende materiell-rechtl. Verknüpfung der Besteuerungsebenen zu beachten (s. Anm. 15).

4 2. Bedeutung des Abs. 2

Mit Abs. 2 wird eine mit Abs. 1 vergleichbare Änderungsmöglichkeit für den Bereich der verdeckten Einlage geschaffen. Nach § 8 Abs. 3 Satz 3 erhöhen verdeckte Einlagen das Einkommen der Körperschaft, welche den Vermögensvorteil erhalten hat, nicht. Von diesem Grundsatz macht § 8 Abs. 3 Satz 4 eine Ausnahme, wenn die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat, bei diesem also nicht als verdeckte Einlage behandelt wurde. Insofern verknüpft das Gesetz unter Durchbrechung des Trennungsprinzips die Be-

steuerung von Körperschaft und Anteilseigner. Abs. 2 eröffnet die verfahrensrechtl. Möglichkeit, den StBescheid einer Körperschaft zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid eines Gesellschafters hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wurde. Der Gesetzgeber wollte damit erkennbar auch für den Bereich der verdeckten Einlage eine korrespondierende Besteuerung bei der Körperschaft und den Gesellschaftern erreichen. Dabei erlaubt Abs. 2 nur die Umsetzung der korrespondierenden Besteuerung in Bezug auf die Änderung des StBescheids der den Vermögensvorteil erlangenden Körperschaft. Eine Änderungsbefugnis für den Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters wird durch Abs. 2 nicht geschaffen. Auch der StBescheid des Anteilseigners stellt in Bezug auf die Erfassung einer verdeckten Einlage keinen Grundlagenbescheid für die Körperschaft dar (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 12).

IV. Geltungsbereich des § 32a

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

5

Die Vorschrift gilt sowohl für die KSt als auch für die ESt. Der Anwendungsbereich der Änderungsnorm ist nicht auf Körperschaften beschränkt, obwohl die Vorschrift allein im KStG angesiedelt ist und das EStG keinen Verweis auf deren Anwendung enthält. Dennoch ist uE nach § 32a Abs. 1 auch die Änderung von EStBescheiden möglich (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 15; KOHLHEPP, DStR 2009, 1416 [1418]; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 10 [8/2015]; STÖBER, FR 2013, 448 [450]; KÖHLER, StbJb. 2012/13, 265 [275]; TROSSEN, DStR 2006, 2295 [2297]; STRNAD, GmbHR 2006, 1321; aA DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [129]; LANG in DPM, § 32a Rn. 9 [4/2016]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 32a Rn. 31; differenzierend POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [211]). Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung gerade eine Möglichkeit zur Änderung des EStBescheids eines estpfl. Anteilseigners schaffen (BTDrucks. 16/2712, 71). Der Wille des Gesetzgebers spiegelt sich auch hinreichend im Wortlaut der Norm wider, indem Abs. 1 vom Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters spricht, ohne dies auf kstpfl. Gesellschafter zu beschränken. Darüber hinaus entspricht es dem Zweck der Norm, eine korrespondierende Besteuerung von Körperschaft und ihren estpfl. Anteilseignern zu ermöglichen (s. Anm. 3). Auch der BFH hat § 32a auf die Änderung eines EStBescheids angewendet, ohne überhaupt die Frage des Anwendungsbereichs zu problematisieren (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029; BFH v. 29.8.2012 – VIII B 45/12, BStBl. II 2012, 839).

Abweichende Auffassung: Dagegen werden Zweifel an einer Anwendung der Vorschrift auf die Änderung von EStBescheid aus der Stellung des § 32a im KStG abgeleitet (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]; LANG in DPM, § 32a Rn. 9 [4/2016]). POHL/RAUPACH (FR 2007, 210 [211]) sehen den Anwendungsbereich der Vorschrift auf die KSt beschränkt, da es an einer Transformationsnorm im EStG fehle. Sie sehen aber eine planwidrige Regelungslücke („handwerklicher Fehler des Gesetzgebers“), der eine analoge Anwendung der Änderungsnorm zugunsten, jedoch nicht zulasten des estpfl. Gesellschafters erlaubt. Die Anwendung auf EStBescheide kann uE nicht allein mit Hinweis auf die (systematisch

verfehlt) Stellung der Änderungsnorm im KStG gegen den sich auch im Wortlaut der Norm widerspiegelnden Willen des Gesetzgebers ausgeschlossen werden.

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 und Betriebe gewerblicher Art: Die Änderungsnorm ist nach Abs. 1 Satz 3 auch auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 sowie auf BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit und ihre Trägerkörperschaft anzuwenden.

6 2. Zeitlicher Geltungsbereich

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Nach § 34 Abs. 13c ist die Vorschrift erstmals anzuwenden, wenn ein StBescheid nach dem 18.12.2006 erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Für den Fall des Abs. 1 ist auf den StBescheid der vorteilsgewährenden Körperschaft abzustellen. Für den Fall des Abs. 2 ist für die zeitliche Anwendung darauf abzustellen, ob der Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters nach dem 18.12.2006 erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Eine analoge Anwendung der Änderungsnorm auf vor dem 19.12.2006 erlassene, aufgehobene oder geänderte StBescheide kommt wegen des eindeutigen Wortlauts der § 34 Abs. 13c nicht in Betracht (BFH v. 21.4.2009 – VIII B 18/08, juris; BFH v. 6.9.2011 – VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269). Dabei ist § 32a auch auf nach dem 18.12.2006 ergehende KStBescheide anzuwenden, mit denen vor diesem Zeitpunkt ergangene KStBescheide geändert werden (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 30/12, BStBl. II 2015, 858). Eine abweichende StFestsetzung aus Billigkeitsgründen außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs des § 32a scheidet aus, weil sich der Gesetzgeber bewusst für eine stichtagsbezogene Anwendung der Änderungsvorschrift entschieden hat (BFH v. 6.9.2011 – VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269).

► *Änderung von Bescheiden aus der Zeit vor dem 19.12.2006:* Dagegen ist es unerheblich, wann der zu ändernde oder aufzuhebende Bescheid des Gesellschafters (Abs. 1) bzw. der vorteilserhaltenden Körperschaft (Abs. 2) ergangen ist. Es können daher Bescheide weit zurückliegender VZ betroffen sein (DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]; INTEMANN, GSTB 2007, 341 [343]). § 32a kann nach dem Wortlaut der zeitlichen Anwendungsregel also auch anzuwenden sein, wenn im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes die Festsetzungsfrist für den zu ändernden oder aufzuhebenden Bescheid bereits abgelaufen war (BTD Drucks. 16/2712, 71; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 1 [8/2015]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 1; KROSCHER in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 23 [5/2014]). Diese rückwirkende Anwendung der Änderungsvorschrift mit Auswirkung auf vor dem 19.12.2006 bereits erlassene festsetzungsverjährte Steuer- oder Feststellungsbescheide ist uE allerdings nur zulässig, soweit der Steuer- oder Feststellungsbescheid im Falle einer vGA zugunsten des Gesellschafters bzw. im Falle einer verdeckten Einlage zugunsten der Körperschaft geändert oder aufgehoben wird (KOHLLHAAS, GmbHR 2010, 748 [750]).

► *Belastende Änderung nach Eintritt der Festsetzungsverjährung:* Eine Änderung zulasten des Gesellschafters (Abs. 1) bzw. der Körperschaft (Abs. 2) ist uE jedoch aus Vertrauensschutzgründen nicht zulässig, wenn die Festsetzungsfrist für den zu ändernden Bescheid bei Inkrafttreten des Gesetzes schon abgelaufen war (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 30/12, BStBl. II 2015, 858; Nds. FG v. 10.2.2011 – 6 K 241/09, EFG 2011, 947, rkr.; glA KOHLHAAS, GmbHR 2010, 748 [751];

KOHLHAAS, StBW 2011, 650). Nach Ablauf der Festsetzungsfrist hat der Vertrauensschutz des Stpfl. Vorrang vor dem Änderungsinteresse des Gesetzgebers (allg. zu verfassungsrechtl. Rückwirkungsgrenzen s. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76; s. Einf. ESt. Anm. 525 ff.). Mit Eintritt der Festsetzungsverjährung darf der Stpfl. darauf vertrauen, dass eine Änderung nur unter den zu diesem Zeitpunkt geltenden gesetzlichen Änderungsmöglichkeiten vorgenommen werden kann. Rückwirkend darf uE nicht durch Einf. einer neuen Änderungsnorm in diese schutzwürdige Rechtsposition eingegriffen werden. Es liegt in diesem Fall eine verfassungsrechtl. unzulässige echte Rückwirkung vor (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 30/12, BStBl. II 2015, 858). Dagegen können uE zum Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes schon bestandskräftige, aber noch nicht festsetzungsverjährte StBescheide auch zulasten des Stpfl. geändert werden (glA BFH v. 29.8.2012 – VIII B 45/12, BStBl. II 2012, 839; zulässige unechte Rückwirkung; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 30/12, BStBl. II 2015, 858; aA KOHLHAAS, GmbHR 2010, 748 [751]).

► *Vorlage an das BVerfG*: Auch das FG Köln ist davon überzeugt, dass es verfassungswidrig ist, bereits am 19.12.2006 festsetzungsverjährte StBescheide nach § 32a zu ändern. Eine verfassungskonforme Auslegung der Anwendungsvorschrift komme aufgrund des erkennbaren gesetzgeberischen Willens nicht in Betracht. Es hat daher diese Frage dem BVerfG im Rahmen einer Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG zur Entscheidung vorgelegt (FG Köln v. 20.4.2016 – 4 K 2717/09, EFG 2016, 975, Az. BVerfG 2 BvL 7/16).

3. Anwendung auf Auslandsbeziehungen

7

Die Änderungsnorm hat nicht nur für inländ., sondern auch für grenzüberschreitende Sachverhalte Bedeutung. Die Vorschrift sieht keine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf unbeschränkt stpfl. StSubjekte vor. Lediglich aus der territorialen Beschränkung deutscher StGesetze ergibt sich (selbstverständlich), dass nur inländ. Steuer- oder Feststellungsbescheide geändert werden können. Im Übrigen ist für die Auslegung der Norm zu beachten, dass die materiellen Steuernormen der §§ 8, 8b und § 3 Nr. 40 EStG nach der Unternehmenssteuerreform (StSenkG v. 23.10.2000) gerade mit Blick auf die Europarechtskonformität der Unternehmensbesteuerung auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte anzuwenden sind. Da § 32a die verfahrensrechtl. Umsetzung der vom Gesetzgeber angestrebten korrespondierenden Besteuerung von Körperschaft und Gesellschafter gewährleisten soll, muss sich auch der Anwendungsbereich an der materiellen Rechtslage orientieren.

Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht: Auf der Rechtsfolgenseite erlaubt die Vorschrift den Erlass, die Aufhebung oder die Änderung von StBescheiden unbeschränkt und beschränkt stpfl. (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 14). Nach Abs. 1 kann somit sowohl der KStBescheid einer beschränkt oder unbeschränkt stpfl. Körperschaft als auch der EStBescheid einer beschränkt oder unbeschränkt stpfl. natürlichen Person geändert werden. Nach Abs. 2 kann der KStBescheid einer beschränkt oder unbeschränkt stpfl. Körperschaft korrigiert werden.

Ausländische Körperschaften (Abs. 1): Die Korrektur eines ausländ. StBescheids einer gebietsfremden Körperschaft erfüllt uE den Tatbestand des Abs. 1, so dass die Berücksichtigung einer vGA im StBescheid eines ausländ. Staats die Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids eines inländ. Gesellschafters

ermöglicht (BTDrucks. 16/2712, 72; BENECKE, NWB 2006, 3341 [3343]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]; LANG in DPM, § 32a Rn. 33 f. [4/2016]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 20; GROTHERR, RIW 2005, 898 [899]; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 16; zweifelnd POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [215]). Der Verwaltungsakt des ausländ. Staats muss nicht die Voraussetzungen des § 155 AO erfüllen, sondern nur seiner Funktion nach mit einem deutschen StBescheid vergleichbar sein.

Ausländischer Gesellschafter (Abs. 2): Ebenso erfüllt die Änderung eines ausländ. StBescheids eines gebietsfremden Gesellschafters hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage den Tatbestand des Abs. 2, so dass der inländ. KStBescheid der im Inland ansässigen Körperschaft erlassen, aufgehoben und geändert werden kann.

8

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 3 Nr. 40 EStG und § 8b: Gewinnausschüttungen werden nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 (anteilig) stfrei gestellt, um die kstl. Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns bei der Besteuerung des Anteilseigners zu berücksichtigen. Diese Verknüpfung beider Besteuerungsebenen gilt auch für vGA. Mit dem JStG 2007 v. 13.12.2006 wurde für den Bereich der vGA eine materielle Korrespondenz zwischen der Besteuerung einer Körperschaft und der ihres Anteilseigners hergestellt, indem die (anteilige) StFreistellung auf der Ebene des Anteilseigners davon abhängig gemacht wird, dass die vGA das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat. Die materiell-rechtl. bestehende Verknüpfung der Besteuerungsebenen wird verfahrensrechtl. durch die Einf. der Änderungsnorm des § 32a abgesichert, indem eine verfahrensrechtl. Änderungsmöglichkeit für den Steuer- und Feststellungsbescheid des Gesellschafters geschaffen wird.

Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Sätze 3 und 4: Verdeckte Einlagen erhöhen nicht das Einkommen der Körperschaft, welche den Vermögensvorteil erhalten hat (§ 8 Abs. 3 Satz 3), es sei denn, die verdeckte Einlage hat das Einkommen des Gesellschafters gemindert (§ 8 Abs. 3 Satz 4). Insoweit verknüpft das Gesetz unter Durchbrechung des Trennungsprinzips die Besteuerung von Körperschaft und Anteilseigner. § 32a eröffnet die Möglichkeit, eine korrespondierende Besteuerung von Körperschaft und Gesellschafter verfahrensrechtl. umzusetzen.

Verhältnis zu den Korrekturvorschriften der AO: Als eigenständige Änderungsnorm tritt § 32a neben die allgemeinen Korrekturvorschriften der §§ 172 ff. AO, so dass diese nicht von § 32a verdrängt werden (BTDrucks. 16/2712, 72), sondern vielmehr nebeneinander angewandt werden können (BFH v. 21.10.2014 – VIII R 31/12, GmbHR 2015, 772; offengelassen von BFH v. 20.5.2014 – III B 135/13, BFH/NV 2014, 1351). Scheidet die Anwendung des § 32a aus, kann die Änderung daher auf die allgemeinen Änderungsvorschriften der AO gestützt werden, soweit deren Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind (BFH v. 21.10.2014 – VIII R 31/12, GmbHR 2015, 772). Im Zusammenhang mit einer Änderung nach § 32a können andere materielle Fehler der StFestsetzung nach § 177 AO saldiert werden (TROSSEN, DStR 2006, 2295 [2297]). Dagegen findet die Einschränkung von Änderungsmöglichkeiten gem. § 173 Abs. 2 Satz 1 AO für StBescheide, die nach einer Ap. ergangen sind, keine Anwendung (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 24; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 14 [8/2015]; BENECKE, NWB 2006, 3341; LANG in DPM, § 32a Rn. 32

[4/2016]). Ebenso ist es für eine Korrektur nach § 32a unerheblich, ob den Stpfl. am nachträglichen Bekanntwerden der entscheidungserheblichen Tatsachen ein Verschulden trifft. Auch eine Änderungsmöglichkeit von StBescheiden nach §§ 164 und 165 AO bleibt von der Einf. des § 32a unberührt.

Verhältnis zu § 176 AO: Die Vorschrift des § 176 AO ist bei der Änderung des Steuer- bzw. Feststellungsbescheids des Gesellschafters zu beachten. Nach § 176 AO darf insbes. eine geänderte Rspr. nicht zulasten des Stpfl. bei einer Aufhebung oder Änderung eines StBescheids berücksichtigt werden. § 176 AO schützt insoweit das Vertrauen des Stpfl. in die Rechtmäßigkeit eines bestandskräftigen StBescheids. Beruht die anderweitige Berücksichtigung einer vGA auf einer Rechtsprechungsänderung und würde sich die Umsetzung dieser Rspr. gem. § 32a bei der Aufhebung oder Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids zulasten des Gesellschafters auswirken, hat die Korrektur nach § 176 AO zu unterbleiben. Das Vertrauen des Stpfl. ist nicht deshalb weniger schutzwürdig, weil die Besteuerung der Körperschaft und ihrer Anteilseigner im Zusammenhang mit einer vGA auf eine korrespondierende Behandlung hin angelegt ist (zweifelnd RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 14 [8/2015]).

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuer-
bescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung**

**I. Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung
(Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)**

1. Steuerbescheid gegenüber einer Körperschaft

9

Die Änderungsbefugnis des Abs. 1 setzt voraus, dass eine vGA im StBescheid einer Körperschaft berücksichtigt wurde.

Steuerbescheid: Als StBescheid ist uE nur der KStBescheid selbst, nicht hingegen ein Feststellungsbescheid der Körperschaft anzusehen (BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 17; aA FG Berlin v. 4.11.2014 – 6 K 6114/12, EFG 2105, 330, rkr.; RAUPACH/POHL, FR 2007, 210; BENECKE, NWB 2006, 3341). Der Wortlaut der Vorschrift ist insoweit eindeutig. Während die Vorschrift bezüglich der Änderung auf der Ebene des Gesellschafters den Feststellungsbescheid ausdrücklich benennt, wird bezüglich der Berücksichtigung einer vGA bei der Körperschaft nur vom StBescheid gesprochen. Somit ist nach dem Wortlaut der Vorschrift die Berücksichtigung einer vGA in einem Feststellungsbescheid der Körperschaft nicht ausreichend, um eine Änderungsbefugnis iSd. § 32a auszulösen (aA RAUPACH/POHL, FR 2007, 210; BENECKE, NWB 2006, 3341). Auch für eine analoge Anwendung der Vorschrift ist uE kein Raum, weil es an der hierfür notwendigen planwidrigen Gesetzeslücke fehlt (glA HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 32). Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber für die Änderungsmöglichkeit auf der Ebene des Gesellschafters an den Feststellungsbescheid gedacht, dies auf der Ebene der Körperschaft jedoch versehentlich übersehen haben könnte. Daher hat der Gesetzgeber offensichtlich bewusst darauf verzichtet, eine Ände-

rungsbefugnis im Falle der Berücksichtigung einer vGA in einem Feststellungsbescheid der Körperschaft einzuräumen.

▶ *Verlustfeststellungsbescheid nach § 10d EStG*: Der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung eines Verlustfeststellungsbescheids nach § 10d EStG erfüllt somit nicht die Voraussetzungen des Abs. 1 (aA FG Berlin v. 4.11.2014 – 6 K 6114/12, EFG 2105, 330, rkr.).

▶ *Gewerbesteuermessbescheid*: Ein Gewerbesteuermessbescheid ist kein StBescheid im Sinne der Vorschrift (LANG in DPM, § 32a Rn. 14 [4/2016]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 17).

▶ *Feststellungsbescheide nach §§ 27, 37 und 38* gehören ebenfalls nicht zu den StBescheiden, die eine Änderungsbefugnis eröffnen (LANG in DPM, § 32a Rn. 14 [4/2016]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 17).

▶ *Korrigierte Anmeldung im Insolvenzverfahren*: Im Rahmen eines Aussetzungsverfahrens hat der BFH die Auffassung vertreten, dass eine sinngemäße Anwendung des § 32a in Betracht komme, wenn die Änderung des KStBescheids wegen des zwischenzeitlich eröffneten Insolvenzverfahrens unterbleibe und das FA lediglich die zur Insolvenztabelle angemeldete Forderung gemindert habe. Die im Insolvenzverfahren vorgenommene Änderung der KStBerechnung, die zu einer Verminderung der zur Insolvenztabelle angemeldeten StForderung geführt habe, komme jedenfalls im Erg. einer Änderung eines KStBescheids gleich.

▶ *Ausländischer Steuerbescheid*: Auch der Erlass, die Aufhebung und die Änderung eines ausländ. StBescheids fällt in den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 (BTDrucks. 16/2712, 72; zu Einzelheiten s. Anm. 7).

Körperschaft: Die Vorschrift enthält keine Definition, gegenüber welchen Körperschaften der StBescheid erlassen, aufgehoben oder geändert werden muss. Da eine vGA im StBescheid berücksichtigt werden muss, ergibt sich aus diesem Sachzusammenhang, dass alle Körperschaften, bei denen eine vGA möglich ist, in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen. Dazu gehören KapGes., Genossenschaften und VVaG (zu Einzelheiten s. § 8 Anm. 121).

▶ *Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 und Betriebe gewerblicher Art*: Aus Abs. 1 Satz 3 ergibt sich darüber hinaus, dass auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 sowie BgA von jPöR erfasst werden.

▶ *Ausländische Körperschaft*: Die Körperschaft, deren StBescheid wegen der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann auch im Ausland ansässig sein (BTDrucks. 16/2712, 72; SCHNITGER/ROMETZKI, BB 2008, 1648 [1654 f.]; C. POHL, DStR 2007, 1336 [1338]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 20; BECKER/KEMPF/SCHWARZ, DB 2008, 370; DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373 [378]; aA POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [215]). Die Anwendung der Änderungsvorschrift setzt nämlich nicht voraus, dass eine im Inland stpfl. Körperschaft von der Berücksichtigung einer vGA betroffen ist. Die Änderung eines ausländ. StBescheids kann also zu einer Änderung eines inländ. StBescheids des Gesellschafters berechtigen. Allerdings muss die nach ausländ. Recht vorgenommene Änderung des StBescheids einer ausländ. Körperschaft sowohl verfahrensrechtl. mit einem Erlass, einer Aufhebung oder Änderung eines StBescheids als auch materiell mit einer vGA nach deutschem Recht vergleichbar sein (s. auch Anm. 7).

2. Berücksichtigung hinsichtlich einer verdeckten Gewinnausschüttung 10

Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung: Der Begriff der vGA ist iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 zu verstehen, weil die stl. Berücksichtigung einer vGA auf der Ebene der Körperschaft Voraussetzung für die Änderungsmöglichkeit ist (RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 20 [8/2015]). Zu den Voraussetzungen einer vGA s. § 8 Anm. 100 ff. Andere Gewinnkorrekturen bei der Körperschaft, die nicht die Voraussetzungen einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 erfüllen, lösen keine Änderungsbefugnis aus. Daher führt die Berücksichtigung von nichtabziehbaren Zinsaufwendungen iSd. § 8a iVm. § 4h EStG bei der Körperschaft nicht dazu, dass der Bescheid eines Gesellschafters nach § 32a korrigiert werden kann (BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 19).

► *Verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8a:* Nach der bis zum VZ 2007 geltenden Fassung des § 8a konnten Vergütungen für Fremdkapital, das einer KapGes. von einem Anteilseigner überlassen wurde (Gesellschafter-Fremdfinanzierung), zu einer vGA führen. Vergütungen, die nach § 8a KStG aF eine vGA darstellten, sind als vGA iSd. Satzes 1 zu qualifizieren. Dies gilt auch für Vergütungen für Fremdkapital, die bis zum VZ 2003 gezahlt wurden, obwohl § 8a Abs. 1 in der bis zum VZ 2003 geltenden Fassung die Zinszahlungen lediglich als fingierte vGA qualifizierte (aA BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 19). Da die Zinszahlungen gesetzlich als vGA zu behandeln sind und auch beim Gesellschafter zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen (BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, BStBl. I 2004, 593; BFH v. 20.8.2008 – I R 29/07, FR 2009, 239; s. auch § 20 EStG Anm. 81), ist es uE geboten, dass auch eine „unechte“ vGA eine Korrektur auf der Ebene des Gesellschafters ermöglicht.

► *Eine verdeckte Gewinnausschüttung nach ausländischem Recht* kann die Änderungsmöglichkeit nach § 32a eröffnen (BTDrucks. 16/2712, 72), weil auch ausländ. StBescheide in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen (s. Anm. 7). Die nach der ausländ. Rechtsordnung vorgenommene Gewinnkorrektur muss jedoch in ihren wesentlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen mit einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 vergleichbar sein. Im Rahmen eines Vergleichs mit der inländ. Regelung des § 8 Abs. 3 Satz 2 muss somit ermittelt werden, ob die nach ausländ. Recht vorgenommene Gewinnkorrektur mit einer vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 gleichzustellen ist (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 36; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 21 [8/2015]; krit. POHL/RAUPACH, FR 2007, 210).

Berücksichtigung: Eine Berücksichtigung erfolgt durch den erstmaligen Ansatz einer vGA, der Rückgängigmachung einer vGA oder in der Korrektur der Höhe einer vGA (BENECKE, NWB 2006, 3341 [3342]; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 24 [8/2015]). Dabei liegt die Berücksichtigung einer vGA uE auch vor, wenn der Ansatz keine Auswirkung auf die StFestsetzung hat, weil sich dadurch lediglich ein Verlust vermindert oder eine Kompensation mit anderen materiellen Fehlern nach § 177 AO erfolgt. Eine „Berücksichtigung“ einer vGA setzt also nicht voraus, dass es dadurch tatsächlich zu einer Änderung der StFestsetzung kommt (aA POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [211]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 18). Es ist ausreichend, dass sie in die Einkommensermittlung der Körperschaft eingeflossen ist, mithin also in die Besteuerungsgrundlagen der Körperschaft aufgenommen wurde. Welche Auswirkung der Ansatz der vGA in der Einkommensermittlung auf die Höhe der StFestsetzung hat, ist für die Änderungsbefugnis somit nicht entscheidend.

KStG § 32a Anm. 10–11 B. Abs. 1: Änderung v. StBescheiden b. vGA

► *Rechtmäßigkeit der Berücksichtigung*: Die Berücksichtigung einer vGA bei der Körperschaft muss nicht zu Recht erfolgt sein (BRIESE, BB 2006, 2110 [2111]).

Auch eine rechtswidrig berücksichtigte vGA eröffnet die Möglichkeit, den StBescheid des Gesellschafters korrigieren zu können (s. ausführl. Anm. 11).

„Hinsichtlich“: Der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung muss „hinsichtlich“ der Berücksichtigung einer vGA erfolgen. Wird der StBescheid einer Körperschaft aus anderen Gründen geändert, greift Abs. 1 nicht ein. Daher kann die Änderungsmöglichkeit uE verbraucht sein, wenn eine Korrektur des StBescheids des Gesellschafters nach Änderung des StBescheids der Körperschaft zunächst unterblieben ist und das FA die erneute Änderung des StBescheids der Körperschaft aus anderen Gründen zum Anlass nimmt, nunmehr auch die Konsequenzen aus der Berücksichtigung der vGA beim Gesellschafter zu ziehen (zweifelnd auch BFH v. 5.6.2015 – VIII B 20/15, GmbHR 2015, 1053; s. auch Anm. 15). Soweit eine Änderung des StBescheids des Gesellschafters wegen Ablaufs der regulären Festsetzungsfrist unzulässig ist, kann die Berücksichtigung der vGA beim Gesellschafter nicht mehr nachgeholt werden. Es ist für die Änderungsmöglichkeit des Abs. 1 allerdings unschädlich, sollten neben der Berücksichtigung einer vGA auch andere Besteuerungsgrundlagen geändert werden (LANG in DPM, § 32a Rn. 15 [4/2016]).

11 **3. Erlass, Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids der Körperschaft**

Der StBescheid, in dem eine vGA berücksichtigt wird, muss erlassen, aufgehoben oder geändert werden, damit eine Änderungsbefugnis für den Steuer- bzw. Feststellungsbescheid des Gesellschafters besteht.

Erlass, Aufhebung oder Änderung: Unter Erlass eines StBescheids ist die erstmalige StFestsetzung durch Verwaltungsakt gem. § 155 AO zu verstehen. Die Aufhebung und Änderung von StBescheiden richtet sich nach §§ 172 ff. AO. Ist die vGA auf der Ebene der Körperschaft bereits aufgedeckt, ein neuer Bescheid aber noch nicht ergangen, kann eine Änderung auf der Ebene des Gesellschafters noch nicht erfolgen (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 42). Die Bescheide müssen zumindest zeitgleich ergehen.

Muss der Steuerbescheid tatsächlich erlassen, aufgehoben oder geändert werden? Nach dem Wortlaut der Vorschrift setzt die Änderungsbefugnis des Abs. 1 voraus, dass der StBescheid der Körperschaft tatsächlich erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Unterbleibt dies, weil sich die Berücksichtigung der vGA wegen eines Verlustes oder einer Kompensation mit anderen materiellen Fehlern gem. § 177 AO nicht auf die festgesetzte Steuer auswirkt, würde nach dem Wortlaut keine Änderungsmöglichkeit bestehen. Da eine Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters aber auch in diesen Fällen systematisch geboten wäre, ist es umstritten, ob trotz des Wortlauts eine Anwendung des Abs. 1 möglich ist, wenn der StBescheid der Körperschaft tatsächlich nicht erlassen, aufgehoben oder geändert wurde.

► *Gegen Änderungsbefugnis*: Ein Teil des Schrifttums vertritt mit Hinweis auf den eindeutigen Wortlaut der Vorschrift die Auffassung, dass eine Änderungsmöglichkeit nicht bestehe, wenn der StBescheid der Körperschaft trotz der Berücksichtigung einer vGA tatsächlich nicht erlassen, aufgehoben oder geändert werde (FG Rhld.-Pf. v. 6.7.2016 – 1 K 1303/16, juris, nrkr. Az. BFH I R 59/16; POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [212]; HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN,

I. Berücksichtigung einer vGA (Satz 1 Halbs. 1) Anm. 11 § 32a KStG

2015, § 32a Rn. 40; LANG in DPM, § 32a Rn. 14a [4/2016]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 21; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 18 [5/2014]; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 32a Rn. 18; zweifelnd Nds. FG v. 7.12.2010 – 15 K 458/07, juris, rkr.). Unterbleibe eine Änderung des StBescheids, weil sich die Berücksichtigung der vGA wegen eines Verlustes der Körperschaft oder wegen der Kompensation mit anderen Feststellungen gem. § 177 AO nicht auf die Höhe der festgesetzten Steuer auswirke, könne der Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters nicht nach Abs. 1 erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Einer analogen Anwendung der Vorschrift stehe der eindeutige Wortlaut entgegen. Darüber hinaus wird eingewandt, dass es an einem hinreichenden Anknüpfungspunkt fehle, wenn der Bescheid nicht geändert werde und nur auf die interne Willensbildung des FA abgestellt werden müsste (FG Rhld.-Pf. v. 6.7.2016 – 1 K 1303/16, juris, nrkr. Az. BFH I R 59/16; so auch BRÜHL, GmbHR 2015, 1303 [1305]). Das FG Ba.-Württ. verlangt zwar auch den Erlass eines Änderungsbescheids, hält es in Fällen der Null-Festsetzung jedoch für zulässig und erforderlich, einen neuen KStBescheid zu erlassen, damit der geänderte Ansatz einer vGA hinreichend dokumentiert wird (FG Ba.-Württ. v. 8.2.2012 – 4 K 4769/10, juris, rkr.).

► *Stellungnahme:* Die Änderungsbefugnis nach Abs. 1 setzt uE nicht voraus, dass der StBescheid der Körperschaft tatsächlich erlassen, aufgehoben oder geändert wurde (glA DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373 [377]; KOHLHEPP, DStR 2009, 1416 [1417]; differenzierend STÖBER, FR 2013, 448 [452]; Änderungsbefugnis nur bei Änderung zugunsten des Stpfl.). Es ist ausreichend, dass eine vGA bei der Körperschaft Berücksichtigung gefunden hat (zum Begriff der Berücksichtigung s. Anm. 10). Die Vorschrift ist im Wege der Analogie anzuwenden.

▷ *Gesetzesystematik:* Nach der dem Gesetz zugrunde liegenden Systematik darf die Änderungsbefugnis nicht davon abhängen, ob der StBescheid der Körperschaft tatsächlich erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Das formelle Korrespondenzprinzip will die verfahrensrechtl. Umsetzung der materiellen Rechtslage auf der Ebene des Gesellschafters sicherstellen (s. Anm. 3). Die stl. Behandlung einer vGA beim Gesellschafter hängt aber nicht davon ab, ob sich die Berücksichtigung der vGA bei der Körperschaft auf die StFestsetzung ausgewirkt hat. Vielmehr bezweckte der Gesetzgeber mit der Einf. des § 32a erkennbar, eine korrespondierende Besteuerung zu ermöglichen (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029; BFH v. 6.9.2011 – VIII R 55/10, juris). Daher entspricht es dem gesetzgeberischen Plan, dass der Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters nach Abs. 1 Satz 1 auch erlassen, aufgehoben oder geändert werden kann, wenn trotz Berücksichtigung einer vGA der StBescheid der Körperschaft mangels stl. Auswirkung tatsächlich nicht erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

▷ *Planwidrige Regelungslücke:* Es liegt uE eine planwidrige Regelungslücke vor, denn auch unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber bewusst nur für den Fall einer tatsächlichen Änderung des StBescheids der Körperschaft § 32a eingreifen lassen wollte. Vielmehr wird in der Gesetzesbegründung betont, dass die spezielle Änderungsnorm eingeführt wird, um eine ansonsten drohende systemwidrige wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden (BTDrucks. 16/2712, 71). Eine bewusste Beschränkung auf den Fall, dass der StBescheid der Körperschaft tatsächlich geändert wird, lässt die Gesetzesbegründung gerade nicht erkennen. Gemessen an diesem erklärten gesetzgeberischen Ziel ist das Gesetz un-

KStG § 32a Anm. 11–12 B. Abs. 1: Änderung v. StBescheiden b. vGA

vollständig geblieben, so dass eine unbewusste planwidrige Regelungslücke vorliegt, die im Wege der Analogie geschlossen werden kann.

► *Auffassung des BFH*: Der BFH hat sich in einem Verfahren über die AdV dafür ausgesprochen, dass eine sinngemäße Anwendung des § 32a in Betracht komme, wenn die Änderung des KStBescheids wegen des zwischenzeitlich eröffneten Insolvenzverfahrens unterbleibe und das FA lediglich die zur Insolvenztabelle angemeldete Forderung gemindert habe. Die im Insolvenzverfahren vorgenommene Änderung der KStBerechnung, die zu einer Verminderung der zur Insolvenztabelle angemeldeten StForderungen geführt habe, komme jedenfalls im Erg. einer Änderung eines KStBescheids gleich (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029; aA noch die Vorinstanz Nds. FG v. 7.5.2008 – 15 V 200/08, juris). Die Entsch. des BFH zur korrigierten Anmeldung im Insolvenzverfahren (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029) kann uE zwar nicht verallgemeinert werden, weil sie zu den besonderen verfahrensrechtl. Umständen des Insolvenzverfahrens ergangen ist. Jedoch zeigt die Entsch. die Tendenz des BFH, trotz des eindeutigen Wortlauts eine analoge Anwendung nicht generell ausschließen zu wollen. Allerdings hat der BFH die Frage nach der sinngemäßen Anwendung des § 32a im nachfolgenden Hauptsacheverfahren ausdrücklich offengelassen (BFH v. 24.6.2014 – VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501).

Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids: Der erlassene, aufgehobene oder geänderte StBescheid der Körperschaft muss nicht rechtmäßig sein. Auch ein rechtswidriger StBescheid erlaubt eine Korrektur des Steuer- bzw. Feststellungsbescheids des Gesellschafters (LANG in DPM, § 32a Rn. 13 [4/2016]; aA POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [214]; BRIESE, BB 2006, 2110 [2111]; KROSCHER in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 20 [5/2014]). Die Rechtswidrigkeit des KStBescheids ist aber bei der Ausübung des Ermessens, ob der Bescheid des Gesellschafters erlassen, aufgehoben oder geändert werden soll, zu berücksichtigen (s. ausführl. Anm. 15). Ein noch laufendes Rechtsbehelfsverfahren steht einer Änderungsbefugnis gem. § 32a Abs. 1 ebenfalls nicht entgegen (MAAS in FROTSCHER, § 32a Rn. 8 [4/2016]).

II. Rechtsfolge (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2): Möglichkeit zur Änderung eines Steuer- oder Feststellungsbescheids gegenüber dem Gesellschafter

12 1. Steuerbescheid oder Feststellungsbescheid

Als Rechtsfolge erlaubt die Vorschrift den Erlass, die Aufhebung und die Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters, dem die vGA zuzurechnen ist. Die Änderungsmöglichkeit ist allerdings nur von der Ebene der Körperschaft in Richtung der Gesellschafterebene eröffnet. Eine Bescheidskorrektur auf der Ebene der Körperschaft ermöglicht eine Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters. Dagegen begründet die Berücksichtigung einer vGA bei einem Gesellschafter keine Änderungsbefugnis nach Abs. 1 bezüglich des StBescheids der Körperschaft.

Steuerbescheid ist je nach Rechtsform des Gesellschafters ein EStBescheid oder ein KStBescheid. Dagegen ist eine unmittelbare Änderung des GewStMessbescheids nach § 32a Abs. 1 nicht möglich (BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015,

§ 32a Rn. 29; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 36 [5/2014]; für Änderungsmöglichkeit LANG in DPM, § 32a Rn. 35 [4/2016]). Allerdings dürfte nach der Änderung des StBescheids nach Abs. 1 der GewStMessbescheid nach § 35d GewStG geändert werden können. Die Änderung von StBescheiden anderer Steuerarten wie USt- oder ErbStBescheid ist nicht möglich (LANG in DPM, § 32a Rn. 36 [4/2016]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 29).

Feststellungsbescheid: An einer Körperschaft können nicht nur einzelne natürliche oder juristische Personen, sondern auch Personenmehrheiten beteiligt sein. Sind PersGes. an der Körperschaft beteiligt, fließen vGA in die nach §§ 179 ff. AO gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte ein. Es ist daher konsequent, dass Satz 1 ausdrücklich die Aufhebung, den Erl. und die Änderung von Feststellungsbescheiden erlaubt. Mit dem Verweis auf die Änderbarkeit von Feststellungsbescheiden werden darüber hinaus auch Verlustfeststellungsbescheide nach § 10d EStG oder Feststellungsbescheide iSd. §§ 27, 28 und 37 von der Vorschrift erfasst.

2. Gegenüber einem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist 13

Es kann der Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters, dem die vGA zuzurechnen ist, erlassen, aufgehoben oder geändert werden.

Gesellschafter: Empfänger einer vGA kann grds. nur ein Gesellschafter der Körperschaft sein (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830). Der Gesellschaftsanteil ist dem zivilrechtl. oder dem wirtschaftlichen Eigentümer (§ 39) zuzurechnen (zur Zurechnung im Einzelnen s. § 20 EStG Anm. 20 ff. und 600). Nur ausnahmsweise kann eine vGA auch im Zusammenhang mit einem früheren oder zukünftigen Gesellschaftsverhältnis stehen (BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BFH/NV 2008, 1621; s. auch § 8 Anm. 123). Auch wenn die Vorschrift nur von der Korrektur „gegenüber dem Gesellschafter“ spricht, ist uE auch der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids eines früheren oder zukünftigen Gesellschafters zulässig, wenn ihm die vGA nach materiellem Recht zuzurechnen ist.

Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung: Welchem Gesellschafter die vGA zuzurechnen ist, richtet sich nach den allgemeinen Zurechnungskriterien für eine vGA nach materiellem Recht. Nach § 20 Abs. 5 EStG ist ein Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Anteilseigner zuzurechnen, wobei neben der zivilrechtl. Gesellschafterstellung auch auf das wirtschaftliche Eigentum gem. § 39 AO abzustellen ist (s. ausführl. § 20 EStG Anm. 20 und 600 f.). Da der Erlass, die Aufhebung und die Änderung des Steuer- bzw. Feststellungsbescheids des Gesellschafters in Frage steht, ist der Gesellschafter betroffen, dem der Vorteil mittelbar oder unmittelbar zugeflossen ist (zum Zufluss beim Gesellschafter s. BFH v. 19.12.2007 – VIII R 13/05, BStBl. II 2008, 568; s. § 20 EStG Anm. 92). Dies kann auch ein früherer oder zukünftiger Gesellschafter sein.

3. Dem Gesellschafter nahe stehende Person 14

Die Vorschrift erlaubt auch den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Steuer- oder Feststellungsbescheids einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person. Die Korrekturmöglichkeit gegenüber einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person berücksichtigt, dass die Vorteilszuwendung einer Körperschaft

KStG § 32a Anm. 14–15 B. Abs. 1: Änderung v. StBescheiden b. vGA

an eine nahe stehende Person dem Gesellschafter als vGA zuzurechnen sein kann, wenn die Vorteilszuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (BFH v. 19.7.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830; zu Einzelheiten s. § 20 EStG Anm. 86 und § 8 Anm. 125). Liegt eine vGA gegenüber dem Gesellschafter vor, kann es notwendig sein, die bisherige stl. Behandlung bei der nahe stehenden Person rückgängig zu machen. Um diese materiell-rechtl. Konsequenzen der Aufdeckung einer vGA in Dreiecksverhältnissen ziehen zu können, erlaubt Abs. 1 auch die Korrektur des Steuer- oder Feststellungsbescheids gegenüber der dem Gesellschafter nahe stehenden Person. Daneben kann auch der StBescheid des Gesellschafters, welchem die vGA materiell zuzurechnen ist, korrigiert werden (LANG in DPM, § 32a Rn. 31 [4/2016]). Es können also sowohl gegenüber dem Gesellschafter als auch gegenüber der nahe stehenden Person die stl. Konsequenzen durch Änderung der StBescheide gezogen werden, auch wenn die Vorschrift von „dem Gesellschafter ... oder einer diesem nahe stehenden Person“ spricht (C. POHL, DStR 2007, 1336 [1338]; KOHLHEPP, DStR 2007, 1502 [1505]; INTEMANN, GSTB 2007, 341 [342]; HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 52).

Nahe stehende Person: Wer als nahe stehende Person anzusehen ist, richtet sich nach den von der Rspr. zur vGA entwickelten Grundsätzen (BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 25; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11). Ein Nahestehen kann sich somit aus familienrechtl., gesellschaftsrechtl., schuldrechtl. oder rein tatsächlichen Umständen ergeben (BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; s. auch § 8 Anm. 125). Für diese Auslegung spricht der systematische Zusammenhang der formellen Korrekturmöglichkeit mit der materiell-rechtl. Behandlung einer Vermögenszuwendung an eine nahe stehende Person als vGA an den Gesellschafter. Daher ist uE auch nicht auf die gesetzliche Definition der nahe stehenden Person gem. § 1 Abs. 2 AStG abzustellen (so aber POHL/RAUPACH, FR 2007, 210; STRNAD, GmbHR 2006, 1321).

4. Erlass, Aufhebung und Änderung eines Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters

15 a) Änderung von Amts wegen im Ermessen der Finanzbehörde

Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen des Satzes 1 kann der Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Ein Antrag des Gesellschafters auf Erlass, Aufhebung oder Änderung seines Steuer- oder Feststellungsbescheids ist nicht notwendig (RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 34 [8/2015]; KOHLHEPP, DStR 2007, 1502 [1503]).

Ermessen: Die Entsch. über den Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids steht im Ermessen der für den Gesellschafter zuständigen FinBeh. (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029 = GmbH-StB 2009, 154; BFH v. 24.6.2014 – VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11; KOHLHEPP, DStR 2007, 1502 [1503]; KOHLHAAS, GmbHR 2015, 1035 [1039]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 28; HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 61; KÖHLER, StJb. 2012/13, 265 [275]; zweifelnd RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 34 [8/2015]; aA BRIESE, BB 2006, 2110; TROSSEN, DStR 2006, 2295 [2297]). Die Änderung des KStBescheids der vorteilsgewährenden KapGes. löst also nicht zwingend eine Korrektur beim Gesellschafter aus, denn eine materielle Bindungswirkung gegenüber der StFestsetzung des Anteilseigners wird mit

Einführung des § 32a nicht begründet (BFH v. 2.12.2014 – VIII R 45/11, BFH/NV 2015, 683). Damit macht der Gesetzgeber ausreichend deutlich, dass der KStBescheid weiterhin nicht die Funktion eines Grundlagenbescheids besitzt (s. Anm. 3). Systematisch lässt sich die eigenständige Prüfungsbefugnis des für den Gesellschafter zuständigen FA aus dem materiell-rechtl. Verhältnis einer vGA auf der Ebene der Körperschaft und auf der Ebene des Anteilseigners rechtfertigen. Der Ansatz einer vGA bei der Körperschaft führt nicht zwangsläufig zu einer stpfl. Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim Gesellschafter, denn die Berücksichtigung einer vGA bei der Körperschaft setzt nicht einen (korrespondierenden) Zufluss beim Gesellschafter voraus (grundlegend BFH v. 1.2.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522). Vielmehr muss eine vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 lediglich die objektive Eignung besitzen, beim Gesellschafter einen Beteiligungsertrag iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auslösen zu können (BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; s. auch § 8 Anm. 100 und § 20 EStG Anm. 80). Über die Frage, ob und wann eine vGA dem Gesellschafter zugeflossen ist, hat das FA auf der Ebene des Gesellschafters selbständig zu entscheiden (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 30/12, BStBl. II 2015, 858). Zum Ansatz einer vGA bei der Körperschaft kann zB eine erhöhte Pensionszusage führen, während beim Gesellschafter mangels Zufluss keine Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG anzusetzen sind. Eine Änderung des StBescheids des Gesellschafters hat trotz Berücksichtigung einer vGA auf der Ebene der Körperschaft aus materiell-rechtl. Gründen zu unterbleiben (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]). Dieser materiell-rechtl. Ausgangslage wird systematisch zutr. dadurch Rechnung getragen, dass dem für den Gesellschafter zuständigen FA eine eigenständige Prüfungskompetenz bezüglich der Korrektur des Steuer- oder Feststellungsbescheids eingeräumt wird (KOHLEHAAS, GmbHR 2015, 1035 [1039]).

► *Ermessensreduzierung auf null*: Das Ermessen der für den Gesellschafter zuständigen FinBeh. wird aber regelmäßig auf null reduziert sein, wenn zu einer rechtmäßigen Besteuerung des Gesellschafters eine Anpassung seines Steuer- oder Feststellungsbescheids erforderlich ist (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029; BFH v. 24.6.2014 – VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 30/12, BStBl. II 2015, 858; FG Köln v. 16.2.2016 – 10 K 2574/15, EFG 2016, 1109, nrkr., Az. BFH I R 25/16; HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 62; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 28; LANG in DPM, § 32a Rn. 26 [4/2016]; KOHLHAAS, GmbHR 2010, 748 [750]). Die Vorschrift des § 32a ist eingeführt worden, um eine korrespondierende Besteuerung der Körperschaft und ihrer Anteilseigner auch verfahrensrechtl. abzusichern. Die Änderungsmöglichkeit soll also die materiell-rechtl. zutreffende Besteuerung auf Ebene der Körperschaft und des Anteilseigners gewährleisten. Würde die StFestsetzung des Gesellschafters ohne Durchführung der Änderung materiell unrichtig bleiben, ist sowohl nach Sinn und Zweck des § 32a iVm. § 3 Nr. 40 EStG und § 8b als auch nach dem rechtsstaatlichen Gebot einer rechtmäßigen Besteuerung eine Anpassung des StBescheids zwingend durchzuführen.

► *Keine Ermessensreduzierung auf null*: Der BFH geht zutreffend davon aus, dass keine Ermessensreduzierung auf null gegeben ist, wenn das für die Gesellschaft zuständige FA im Rahmen eines Insolvenzverfahrens allein zum Zwecke einer ökonomischen Verfahrensbeendigung die ursprünglich angesetzte vGA vermindert und seine Anmeldungen zur Insolvenztabelle entsprechend reduziert. In diesem Fall ist das für den Anteilseigner zuständige FA nicht aufgrund einer Ermessensreduzierung auf null zur einer entsprechenden Änderung des ESt-

KStG § 32a Anm. 15–16 B. Abs. 1: Änderung v. StBescheiden b. vGA

Bescheids des Anteilseigners verpflichtet (BFH v. 24.6.2014 – VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501). Die Entscheidung im Insolvenzverfahren ist nicht von rechtlichen, sondern nur von verfahrensökonomischen Überlegungen getragen. Die Situation ist eigentlich nicht mit einer Änderung der StFestsetzung, sondern mit der Nichtentrichtung der Steuer, die auf eine festgestellte vGA entfällt, zu vergleichen. Dies rechtfertigt es uE, eine Ermessensreduzierung auf null abzulehnen. Wegen der besonderen Fallkonstellation lässt sich die Entscheidung aber nicht verallgemeinern.

► *Objektiv unrichtiger Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung:* Eine Änderung hat uE auch für den Fall zu erfolgen, dass die vGA materiell-rechtl. zu Unrecht bei der Körperschaft korrigiert wurde (TROSSEN, DSrR 2006, 2295; aA LANG in DPM, § 32a Rn. 26 [4/2016]; KOHLHEPP, DSrR 2009, 1416 [1418]: Änderung nur bei materiell zutreffender Erfassung der vGA). Mit der Einf. des § 32a und der damit in Zusammenhang stehenden Einf. einer materiell-rechtl. Verknüpfung der Besteuerung von Körperschaft und Gesellschafter gem. § 3 Nr. 40 Satz Buchst. d Sätze 2 und 3 EStG sowie § 8b Abs. 1 Sätze 2 bis 4 macht der Gesetzgeber hinreichend deutlich, dass er eine korrespondierende Besteuerung der vGA bei Körperschaft und Anteilseigner erreichen will (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029; s. auch Anm. 3). Wird eine vGA bei der Körperschaft fehlerhaft nicht einkommenserhöhend berücksichtigt, wird die (anteilige) StFreistellung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG bzw. § 8b Abs. 1 nicht gewährt. Die Anwendung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG bzw. des § 8b Abs. 1 setzt also die tatsächliche Vorbelastung der Vermögenszuwendung mit KSt voraus, so dass die gesetzlichen Regelungen auf eine materielle Korrespondenz der Besteuerung von Körperschaft und Gesellschafter zielen. Umgekehrt ist die Gewährung der StFreistellung auf der Ebene des Gesellschafters gerechtfertigt, wenn die Vermögenszuwendung tatsächlich mit KSt vorbelastet ist. Diese materiell-rechtl. bestehende Verknüpfung der Besteuerungsebenen bedeutet für die Anwendung des § 32a Abs. 1, dass eine Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters uE auch zu erfolgen hat, wenn die vGA bei der Körperschaft fehlerhaft berücksichtigt wurde.

► *Änderung zugunsten des Gesellschafters:* Dementsprechend ist eine korrespondierende Besteuerung auf der Ebene von Körperschaft und Gesellschafter unter Anwendung des § 32a Abs. 1 auch sicherzustellen, wenn eine Vermögenszuwendung bei der Körperschaft fehlerhaft der KSt unterworfen wird, denn die tatsächlich erfolgte Vorbelastung der Vermögenszuwendung mit KSt rechtfertigt die Gewährung einer entsprechenden Entlastung beim Gesellschafter.

16 b) **Änderungsmöglichkeit in zeitlicher Hinsicht**

In zeitlicher Hinsicht ist der Steuer- bzw. Feststellungsbescheid für den VZ zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, in welchem die vGA nach materiellem Recht beim Gesellschafter zu berücksichtigen ist (BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 27). Über die Frage, ob und wann eine vGA dem Gesellschafter zugeflossen ist, hat das FA auf der Ebene des Gesellschafters selbständig zu entscheiden; dabei ist auch zu prüfen, ob ein Zufluss beim Gesellschafter erfolgt ist (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 30/12, BStBl. II 2015, 858). Nach materiellem Recht kann die stl. Berücksichtigung der vGA bei vorteilsgewährender Körperschaft und dem Gesellschafter zeitlich auseinanderfallen. Eine vGA hat der Gesellschafter erst im Zeitpunkt des Zuflusses nach § 11 EStG zu versteuern (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830); abw. hiervon ist einem beherrschenden Gesellschafter die vGA bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit zu-

geflossen, wenn die Körperschaft zahlungsfähig ist (BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526; s. auch § 20 EStG Anm. 92). Die zeitliche Berücksichtigung der vGA bei der Körperschaft und beim Gesellschafter kann nach materiellem Recht also in unterschiedlichen VZ vorzunehmen sein (s. § 8 Anm. 217), so dass auch verfahrensrechtl. keine zeitliche Kongruenz zwischen der Änderung des StBescheids der Körperschaft und des Bescheids des Gesellschafters besteht (POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [212]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11; KOHLHEPP, DStR 2007, 1502 [1505]). Dementsprechend ermöglicht § 32a die Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids für den VZ, in welchem die vGA beim Gesellschafter stl. richtigerweise zu berücksichtigen ist bzw. fehlerhaft berücksichtigt wurde.

c) Umfang der Änderung

17

Änderung zugunsten wie zuungunsten: Der Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters oder der diesem nahe stehenden Person kann sowohl zugunsten als auch zuungunsten nach Abs. 1 Satz 1 geändert werden. Hauptmotiv des Gesetzgebers für die Einf. einer eigenständigen Änderungsvorschrift war zwar das Ziel, den StBescheid des Gesellschafters bei einer nachträglichen Aufdeckung einer vGA auf der Ebene der Körperschaft zu seinen Gunsten ändern zu können (BTDrucks. 16/2712, 72; s. Anm. 3). Das Gesetz sieht eine entsprechende Einschränkung jedoch nicht vor, so dass der StBescheid des Gesellschafters auch geändert werden kann, wenn die Änderung zu einer höheren StFestsetzung führt (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 56). Dies entspricht auch dem Zweck des Gesetzes, eine korrespondierende Besteuerung von Körperschaft und Gesellschafter – und zwar zu seinen Gunsten wie zu seinen Lasten – sicherzustellen.

Änderungsrahmen: Eine Änderung darf nach Satz 1 nur „soweit“ erfolgen, als ein StBescheid gegenüber einer Körperschaft hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Das Gesetz gibt also einen Änderungsrahmen vor, außerhalb dessen eine Korrektur des StBescheids des Gesellschafters nicht zulässig ist. Damit ist uE aber keine betragsmäßige Begrenzung der Änderungsmöglichkeit verbunden (glA FG Köln v. 16.2.2016 – 10 K 2574/15, EFG 2016, 1109, nrkr., Az. BFH I R 25/16; HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 59; LANG in DPM, § 32a Rn. 28a [4/2016]; aA RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 33 [8/2015]), denn die Bewertung einer vGA beim Gesellschafter ist nicht an die Bewertung bei der Körperschaft gebunden, so dass sich schon aus materiell-rechtl. Gründen auf beiden Ebenen eine betragsmäßig unterschiedliche Auswirkung ergeben kann (BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; BFH v. 17.7.2008 – I R 83/07, BFH/NV 2009, 417; vgl. § 20 EStG Anm. 87 und § 8 Anm. 203 ff.). Daher scheidet eine betragsmäßige Begrenzung des Änderungsrahmens aus. Vielmehr beschränkt sich die Änderungsbefugnis auf den zu beurteilenden Sachverhalt, welcher auf der Ebene der Körperschaft zu einer Korrektur des StBescheids geführt hat. Auch der Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters kann nur in Bezug auf diesen Sachverhalt erlassen, aufgehoben oder geändert werden.

Berücksichtigung mittelbarer Folgen: Die Änderungsbefugnis erstreckt sich auch auf Folgeänderungen, die mit dem Ansatz einer vGA beim Gesellschafter verbunden sind (FG Köln v. 16.2.2016 – 10 K 2574/15, EFG 2016, 1109, nrkr., Az. BFH I R 25/16; LANG in DPM, § 32a Rn. 29 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 36 [8/2015]; BENECKE, NWB 2006, 3341 [3344]). Wirkt sich die Berücksichtigung einer vGA zB auf die AK eines WG des Gesellschafters aus oder

KStG § 32a Anm. 17–18 B. Abs. 1: Änderung v. StBescheiden b. vGA

führt sie zu weiteren BA oder WK (Verbrauchstheorie, s. § 8 Anm. 115 ff.), können diese (materiellen) Folgeänderung verfahrensrechtl. durch eine entsprechende Änderung des StBescheids umgesetzt werden (SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 32a Rn. 27). Der Änderungsrahmen des Abs. 1 Satz 1 ist also nicht auf die unmittelbare Berücksichtigung der vGA beim Gesellschafter beschränkt.

Änderung bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen: Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen eröffnet Abs. 1 die Möglichkeit, die StBescheide auf jeder Stufe der Beteiligung zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern (BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 26; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 65 [8/2015]).

Beispiel: A ist Alleingesellschafter der M-GmbH, die wiederum Alleingesellschafterin der T-GmbH ist. Wendet die T-GmbH aus gesellschaftsrechtl. Gründen einen Vermögensgegenstand unter Wert zu, so liegt eine vGA der T-GmbH an die M-GmbH sowie von der M-GmbH an den A vor. Wird der StBescheid der T-GmbH hinsichtlich der Berücksichtigung dieser vGA geändert, kann nach § 32a Abs. 1 sowohl der KStBescheid der M-GmbH als auch der EStBescheid des A geändert werden, auch wenn die StBescheide der M-GmbH und des A bereits bestandskräftig waren.

Zu Vermögensverschiebungen zwischen SchwesterKapGes. s. Anm. 20.

18 III. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Abs. 1 Satz 2)

Ablauf der Festsetzungsfrist: Das Ende der Festsetzungsfrist für den Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters endet nach Satz 2 nicht vor Ablauf eines Jahres, nachdem der StBescheid der Körperschaft unanfechtbar geworden ist. Somit steht der Eintritt der regulären Festsetzungsverjährung des StBescheids bzw. der Eintritt der Festsetzungsverjährung des Feststellungsbescheids des Gesellschafters einer Korrektur nicht entgegen. Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird gehemmt, um der FinVerw. die notwendige Zeit einzuräumen, den StBescheid oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters abw. von den allgemeinen Verjährungsregelungen der §§ 169 ff. AO korrigieren zu können. Die Ablaufhemmung des Satzes 2 gilt auch für den StBescheid bzw. Feststellungsbescheid einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 67).

Rechtsfolge: Somit kann die Bescheidlage auf der Ebene des Gesellschafters auch noch innerhalb eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des StBescheids der Körperschaft korrigiert werden, wenn für den Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters nach den allgemeinen Regelungen der §§ 169 ff. AO bereits Festsetzungsverjährung eingetreten wäre. Innerhalb der Jahresfrist des Satzes 2 steht der Korrektur des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters nicht entgegen, dass die regulären Festsetzungsfristen bereits abgelaufen sind.

► *Keine Befristung der Änderungsmöglichkeit:* Aus der Verlängerung der Festsetzungsfrist ist jedoch nicht abzuleiten, dass das FA den Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters nur innerhalb eines Jahres nach Erlass, Aufhebung oder Änderung des StBescheids der Körperschaft korrigieren kann (LANG in DPM, § 32a Rn. 43b [4/2016]). Die Jahresfrist des Satzes 2 grenzt den zeitlichen Rahmen für eine Korrektur des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters nicht ein. Solange die reguläre Festsetzungsfrist gem. §§ 169 ff. AO noch nicht abgelaufen ist, kann das FA den Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters auch nach Ablauf der Jahresfrist des Satzes 2

erlassen, aufheben oder ändern (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 66).

IV. Anwendung auf Körperschaften gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 und Betriebe gewerblicher Art (Abs. 1 Satz 3) 19

Satz 3 erstreckt den Anwendungsbereich der Vorschrift auf vGA an Empfänger von Bezügen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und Nr. 10 Buchst. a EStG. Damit werden auch vGA von nicht von der KSt befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 und von BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit von der Änderungsnorm erfasst.

Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG können insbes. von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (VVaG), rechtsfähigen Vereinen und von Stiftungen vermittelt werden (s. § 1 Anm. 45 ff.; § 20 EStG Anm. 343). Diese KStSubjekte zeichnen sich dadurch aus, dass sie keine Gewinnausschüttungen an die hinter ihnen stehenden Personen vornehmen können. Daher wurde ein eigenständiger Einnahmetatbestand gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG geschaffen (s. § 20 EStG Anm. 341).

Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG können nur BgA von jPöR gem. § 4 mit eigener Rechtspersönlichkeit vermitteln (s. § 20 EStG Anm. 352). Zu den BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit gehören insbes. Anstalten des öffentlichen Rechts wie Sparkassen, Landesbanken und Versicherungen.

Vergleichbarkeit mit verdeckter Gewinnausschüttung: Die Voraussetzungen der Änderungsnorm sind nur erfüllt, wenn die Leistung, die an die hinter diesen StSubjekten stehenden Personen erbracht wird, mit einer vGA wirtschaftlich vergleichbar ist (s. dazu § 20 EStG Anm. 348 und 355).

Rechtsfolge: Als Rechtsfolge ordnet Satz 3 an, dass die Sätze 1 und 2 auch für vGA von nicht von der KSt befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 und von BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit gelten. Somit kann der Steuer- oder Feststellungsbescheid eines Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter vergleichbaren Person der in § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 genannten StSubjekte (s. § 20 EStG Anm. 347) erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Die Festsetzungsfrist für diesen StBescheid ist in entsprechender Anwendung von Satz 2 ebenfalls verlängert.

► *Betriebe gewerblicher Art:* Für vGA von BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit erschöpft sich die Besteuerung regelmäßig in einem abgeltenden KapErtrStAbzug iHv. 15 % (s. § 20 EStG Anm. 353), so dass die Änderungsmöglichkeit keine Bedeutung hat. Die Einbeziehung einer vGA in die Steuerveranlagung der Trägerkörperschaft kommt ausnahmsweise in Betracht, wenn die Einnahmen wiederum in einem BgA anfallen, weil in diesem Fall die abgeltende Wirkung des KapErtrStAbzugs gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 entfällt (s. § 32 Anm. 15).

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Einlage gegenüber dem Gesellschafter**

**I. Berücksichtigung einer verdeckten Einlage
(Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)**

20 **1. Berücksichtigung einer verdeckten Einlage im Steuer- oder Feststellungsbescheid eines Gesellschafters**

Abs. 2 eröffnet die Möglichkeit, den StBescheid einer Körperschaft zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, wenn ein Steuer- oder Feststellungsbescheid gegenüber einem Gesellschafter hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die für die vGA nach Abs. 1 eingeführte formelle Korrespondenz zwischen der Besteuerung der Körperschaft und der ihrer Anteilseigner wird nach Abs. 2 auf die Behandlung einer verdeckten Einlage erstreckt. Ob eine Änderung erfolgt, ist aber weiterhin allein nach materiellem Recht zu entscheiden. Abs. 2 eröffnet nur die Möglichkeit, die materielle Rechtslage verfahrensrechtl. umzusetzen (s. Anm. 4; LANG in DPM, § 32a Rn. 46 [4/2016]).

Steuer- oder Feststellungsbescheid: Abhängig von der Rechtsform des Gesellschafters ist als StBescheid iSd. Satzes 1 ein EStBescheid oder ein KStBescheid zu verstehen. Als Feststellungsbescheid iSd. Satzes 1 ist zuvörderst der einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheid gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO vom Tatbestand erfasst, da auch mehrere natürliche und juristische Personen gemeinschaftlich an einer Körperschaft beteiligt sein können (KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 51 [5/2014]). Eine Beschränkung auf Feststellungsbescheide gem. § 180 AO ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, so dass auch ein GewSt-Messbescheid (aA HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 76), ein Verlustfeststellungsbescheid oder ein Feststellungsbescheid nach §§ 27, 28 und 37 unter den Tatbestand von Satz 1 fallen (RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 46 [8/2015]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 44).

► *Ausländischer Steuer- oder Feststellungsbescheid:* Auch der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung eines ausl. Steuer- oder Feststellungsbescheids wird von Satz 1 erfasst (DIETERLEIN/DIETERLEIN, DStZ 2007, 489 [490]; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 45 [8/2015]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 42; GROTHERR, RIW 2006, 898 [899]). Leistet ein im Ausland ansässiger Gesellschafter eine verdeckte Einlage an eine im Inland (beschränkt oder unbeschränkt stpfl.) Körperschaft und führt dies zu einer Korrektur seines (ausl.) StBescheids, kann eine Änderung des inl. StBescheids der Körperschaft erfolgen.

Begriff der verdeckten Einlage: Der Begriff der verdeckten Einlage ist gesetzlich nicht definiert. Nach den von der Rspr. entwickelten Grundsätzen liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn der Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der KapGes. einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil außerhalb der gesellschaftsrechtl. Vorschriften ohne Gegenleistung zuwendet und die Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624;

BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385; BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; s. auch § 8 Anm. 460 ff.). Diese Definition gilt auch für die Anwendung von Abs. 2 (BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 41).

Berücksichtigung einer verdeckten Einlage: Die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erfolgt durch den erstmaligen Ansatz einer verdeckten Einlage, die Rückgängigmachung einer solchen oder durch die Korrektur der Höhe der Einlage. Dabei liegt die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage uE auch vor, wenn sich dies nicht auf die Höhe der festgesetzten Steuer auswirkt, so dass eine Änderung des StBescheids unterbleibt, denn es ist ausreichend, dass die verdeckte Einlage in die Einkommensermittlung des Gesellschafters eingeflossen ist, mithin also in die Besteuerungsgrundlagen aufgenommen wurde (aA HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 81). Somit ist es für eine Berücksichtigung einer verdeckten Einlage – wie bei der vGA nach Abs. 1 – nicht notwendig, dass es zu einer Änderung der StFestsetzung kommt (s. auch Anm. 11). Daher greift die Änderungsvorschrift auch ein, wenn sich die verdeckte Einlage nur auf die AK der Beteiligung auswirkt (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]; zweifelnd RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 47 [8/2015]). Dies ist zB der Fall, wenn die verdeckte Einlage zu nachträglichen AK bei einer im PV gehaltenen Beteiligung iSd. § 17 EStG führt (LANG in DPM, § 32a Rn. 52 [4/2016]).

Gegenüber dem Gesellschafter: Es muss ein Steuer- oder Feststellungsbescheid des Gesellschafters der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, geändert werden. Eine Einschränkung hinsichtlich der Rechtsform ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, so dass der Gesellschafter jede Rechtsform haben kann, also auch eine natürliche Person sein kann (aA wohl LANG in DPM, § 32a Rn. 9 [4/2016]). Gesellschafter ist somit die natürliche Person, Personenmehrheit oder Körperschaft, der der Anteil an der Gesellschaft zuzurechnen ist (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 73; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 42). Die Änderungsmöglichkeit setzt auch nicht voraus, dass der Gesellschafter im Inland unbeschränkt stpfl. ist. Somit kann die Änderung des Bescheids einer im Ausland ansässigen natürlichen Person oder Gesellschaft zum Erlass, zur Aufhebung oder Änderung des inländ. StBescheids der Körperschaft berechtigen (DIETERLEIN/DIETERLEIN, DStZ 2007, 489 [490]; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 45 [8/2015]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 42; LANG in DPM, § 32a Rn. 57 [4/2016]; GROTHERR, RIW 2006, 898 [899]).

Nahe stehende Person: Keine Erwähnung im Gesetz findet die Änderung des Bescheids einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person, obwohl auch diese eine verdeckte Einlage bewirken kann (mittelbare verdeckte Einlage; s. ausführl. § 8 Anm. 463). Die Änderung des Bescheids einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person aufgrund der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlaubt nach dem Wortlaut von Abs. 2 Satz 1 keine Änderung des Bescheids der den Vermögensvorteil empfangenden Körperschaft. Dagegen hat der Gesetzgeber in Bezug auf eine vGA in Abs. 1 ausdrücklich geregelt, dass der Steuer- oder Feststellungsbescheid einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden kann (s. Anm. 14). Ein Grund, warum der Gesetzgeber in Bezug auf eine mittelbare verdeckte Einlage eine Änderungsbefugnis ausschließen wollte, ist nicht erkennbar. Daher handelt es sich um eine ungewollte gesetzliche Regelungslücke (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]; LANG in DPM, § 32a Rn. 56 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 45 [8/2015];

KStG § 32a Anm. 20–22 C. Abs. 2: Änderung v. StBescheiden b. vE

verneinend HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 74).

21 2. Erlass, Aufhebung oder Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters

Erlass, Aufhebung oder Änderung: Die Änderungsbefugnis setzt den Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters voraus. Nach dem eindeutigen Wortlaut muss der Steuer- oder Feststellungsbescheid zwar tatsächlich hinsichtlich einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Jedoch ist die Änderungsnorm analog anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Bescheids des Gesellschafters tatsächlich unterbleibt, weil sich die Berücksichtigung der verdeckten Einlage nicht auf die Höhe der festgesetzten Steuer auswirkt (zur vergleichbaren Problemstellung bei Abs. 1 s. ausführl. Anm. 11; aA FG Rhld.-Pf. v. 6.7.2016 – 1 K 1303/16, juris, nrkr., Az. BFH I R 59/16; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 43; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 18 [5/2014]).

Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids: Der erlassene, aufgehobene oder geänderte Steuer- bzw. Feststellungsbescheid muss nicht rechtmäßig sein. Auch ein rechtswidriger Bescheid erlaubt eine Korrektur des KStBescheids der Körperschaft (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 78; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 53 [5/2014]; aA POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [214]).

II. Rechtsfolge (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2): Möglichkeit zur Änderung eines Steuer- oder Feststellungsbescheids gegenüber der Körperschaft

22 1. Änderung des Steuerbescheids gegenüber der Körperschaft, der der Vermögensvorteil zugewendet wurde

Als Rechtsfolge von Abs. 2 kann der StBescheid der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, aufgehoben, erlassen oder geändert werden, um auch bei einer verdeckten Einlage eine korrespondierende Besteuerung von Körperschaft und Gesellschafter zu ermöglichen. Die Änderungsmöglichkeit ist nur einseitig eröffnet. Eine Änderung eines Bescheids des Gesellschafters ermöglicht eine Änderung des StBescheids der Körperschaft. Dagegen begründet die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage bei der Körperschaft keine Änderungsbefugnis nach Abs. 2 bezüglich des Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters (TROSSEN, DStR 2006, 2295 [2298]; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 59 [5/2014]).

Steuerbescheid: Nach Abs. 2 ist nur die Aufhebung, der Erl. oder die Änderung des StBescheids der Körperschaft ausdrücklich geregelt. Somit bezieht sich die Änderungsmöglichkeit vorrangig auf den KStBescheid der Körperschaft. Dagegen ist die Änderung eines Feststellungsbescheids der Körperschaft (zB Verlustfeststellungsbescheid, Feststellungsbescheide nach §§ 27, 28, 37, GewSt-Messbescheid) gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen.

Feststellungsbescheid: Trotz der fehlenden Erwähnung in Abs. 2 Satz 1 können Feststellungsbescheide einer Körperschaft aufgehoben, erlassen oder geändert werden. Soweit die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage tatsächlich zu einer Änderung des KStBescheids führt, wird ein Feststellungsbescheid nach den allgemeinen Korrekturvorschriften (zB § 175 AO; § 35b GewStG) geändert werden können (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 84).

► *Isolierte Änderung von Feststellungsbescheiden:* Es kommt uE aber auch eine isolierte Änderung eines Feststellungsbescheids nach Abs. 2 in Betracht (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 10 [14]; LANG in DPM, § 32a Rn. 58 f. [4/2016]; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32a Rn. 58 [5/2014]), denn nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten die Vorschriften über die Besteuerung sinngemäß für die Durchführung eines Feststellungsverfahrens. Daher sind auch Korrekturvorschriften auf Feststellungsbescheide anzuwenden (BFH v. 16.9.1987 – II R 178/85, BStBl. II 1988, 174 [175]). Eine isolierte Änderung eines Feststellungsbescheids kann notwendig sein, wenn die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage zu keiner Änderung des KStBescheids führt, weil sich die Berücksichtigung zB wegen eines Verlustes nicht auf die festgesetzte Steuer auswirkt. Daher kann insbes. die gesonderte Feststellung über den Bestand des stl. Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 geändert werden (RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 44 [8/2015]; LANG in DPM, § 32a Rn. 58 [4/2016]). Dies ist von besonderer Bedeutung, weil sich die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage regelmäßig auf das stl. Einlagekonto auswirkt (s. dazu § 27 Anm. 26).

Gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde: Es kann der StBescheid der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Welcher Körperschaft der Vermögensvorteil zugewendet wurde, entscheidet sich allein nach materiellem Recht (zur Zurechnung einer verdeckten Einlage s. § 8 Anm. 460).

Änderungsmöglichkeit bei Dreiecksverhältnissen: Das Zusammenspiel der Änderungsmöglichkeiten des Abs. 1 und 2 erlauben auch eine zutreffende Umsetzung der materiellen Rechtslage in Dreiecksverhältnissen (RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 70 [8/2015]).

Beispiel: Die Mutter-GmbH M ist zu 100 % an der T1-GmbH und T2-GmbH beteiligt. Die T2-GmbH gewährt der T1-GmbH ein verzinsliches Darlehen. Die T1-GmbH zahlt hierfür einen überhöhten Zins von 50 000 €.

Materiell-rechtlich liegt eine vGA der T1-GmbH an die M-GmbH und darüber hinaus eine verdeckte Einlage der M-GmbH in die T2-GmbH in Höhe des überhöhten Zinses von 50 000 € vor. Wird der StBescheid der T1-GmbH unter Berücksichtigung einer vGA geändert, ermöglicht § 32a auch die zutreffende materiell-rechtl. Behandlung des Geschäftsvorfalles bei der M-GmbH und der T2-GmbH durch Änderung der StBescheide, auch wenn diese bereits bestandkräftig sind und nach den Änderungsvorschriften der AO nicht mehr hätten geändert werden können.

Zu weiteren Beispielen s. ausführl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 (15); RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 70 (8/2015).

2. Aufhebung, Erlass und Änderung eines Steuerbescheids der Körperschaft 23

Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen des Satzes 1 kann der StBescheid der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, erlassen, aufgehoben oder geändert werden.

Ermessen: Die Entscheidung, ob der StBescheid geändert werden soll, steht – wie bei einer vGA nach Abs. 1 – im Ermessen des für die Körperschaft zuständigen FA (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 89; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 45; LANG in DPM, § 32a Rn. 54 [4/2016]; zweifelnd RENGERS in BLÜMICH, § 32a Rn. 57 [8/2015]). Es besteht also auch nach Abs. 2 keine Bindungswirkung zwischen der StFestsetzung des Gesellschafters und derjenigen der Körperschaft. Das für die Körperschaft zuständige FA hat eigenständig zu prüfen, ob sie von der verfahrensrechtl. Änderungsmöglichkeit des Abs. 2 Gebrauch machen will. Dies ist systematisch gerechtfertigt, weil sich auch eine verdeckte Einlage auf der Ebene des Gesellschafters und der Ebene der Gesellschaft zeitlich und betragsmäßig unterschiedlich auswirken kann (s. § 8 Anm. 465).

► *Ermessensreduzierung auf null:* Das Ermessen ist uE auf null reduziert, wenn zu einer rechtmäßigen Besteuerung der Körperschaft eine Anpassung des StBescheids erforderlich ist (KOHLHAAS, GmbHR 2010, 748 [750]; BAUSCHATZ in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32a Rn. 45). Es ist gerade Ziel der Änderungsnorm, eine zutreffende korrespondierende Besteuerung von Körperschaft und Gesellschafter verfahrensrechtl. sicherzustellen. Daher handelt das für die Körperschaft zuständige FA ermessensgerecht, wenn der StBescheid der Körperschaft erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Allerdings ist eine Korrektur nicht durchzuführen, wenn es bei der Gesellschaft trotz der Erfassung der Zuwendung beim Gesellschafter als BA tatsächlich zu keiner Vermögensmehrung gekommen ist, denn schon materiell-rechtl. hat eine Gewinnerhöhung bei der Gesellschaft nicht zu erfolgen (LANG in DPM, § 32a Rn. 51 [4/2016]).

Die Rechtslage ist mit der nach Abs. 1 vergleichbar, so dass im Übrigen auf Anm. 15 verwiesen wird.

Änderungsrahmen: Eine Änderung darf nach Satz 1 nur „soweit“ erfolgen, als ein Steuer- oder Feststellungsbescheid gegenüber einem Gesellschafter hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Damit gibt das Gesetz einen Änderungsrahmen vor, außerhalb dessen eine Korrektur des StBescheids der Gesellschaft nicht zulässig ist. Damit ist uE aber keine betragsmäßige Begrenzung der Änderungsmöglichkeit verbunden (HEINEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 32a Rn. 88). Vielmehr beschränkt sich die Änderungsbefugnis auf den zu beurteilenden Sachverhalt, welcher auf der Ebene des Gesellschafters zu einer Korrektur des Steuer- oder Feststellungsbescheids geführt hat (SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 32a Rn. 56). Auch der StBescheid der Körperschaft kann nur in Bezug auf diesen Sachverhalt erlassen, aufgehoben oder geändert werden.

Aufhebung, Erlass und Änderung: Abs. 2 ermöglicht die Aufhebung, den Erlass und die Änderung des StBescheids der Körperschaft, der die verdeckte Einlage zugewendet wurde (zu Einzelheiten s. Anm. 15). Eine Korrektur kann zugunsten wie zuungunsten der Körperschaft ausfallen (s. Anm. 17). Wird eine Zuwendung an die Gesellschaft beim Gesellschafter und bei der Gesellschaft zunächst auf beiden Ebenen als verdeckte Einlage behandelt und später die stl. Qualifikation beim Gesellschafter korrigiert, kann der StBescheid der Gesellschaft nach Abs. 2 auch zulasten der Gesellschaft geändert werden. Die Zuwendung kann also korrespondierend zur stl. Behandlung beim Gesellschafter nunmehr bei der Gesellschaft als stpfl. Vorgang behandelt und der StBescheid entsprechend nach Abs. 2 geändert werden (LANG in DPM, § 32a Rn. 49 [4/2016]).

III. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Abs. 2 Satz 2)

24

Ablaufhemmung: Nach Satz 2 gilt eine eigenständige Ablaufhemmung auch für Erlass, Aufhebung und Änderung des StBescheids der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil in Form einer verdeckten Einlage zugewendet wurde, da Abs. 1 Satz 2 entsprechend anzuwenden ist. Die Festsetzungsfrist für den StBescheid der empfangenden Körperschaft endet somit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des geänderten Steuer- oder Feststellungsbescheids des Gesellschafters.

KStG § 32a