Downloaded from Blogs on 02.11.2026 23:23

By PwC Deutschland | 26 June 2020

Nachträgliche Beseitigung der Rechtswidrigkeit eines wegen einer vGA geänderten Einkommensteuerbescheids des Anteilseigners

Wird ein Einkommensteuerbescheid des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft wegen einer vGA nach Ablauf der Festsetzungsfrist geändert, bevor wegen derselben vGA ein Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft geändert oder erlassen wird, ist der geänderte Einkommensteuerbescheid rechtswidrig.

Downloaded from Blogs on 02.11.2026 23:23

Die Rechtswidrigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids wird jedoch nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG nachträglich beseitigt, wenn ein erstmaliger oder geänderter Körperschaftsteuerbescheid wegen derselben vGA vor Ablauf der für diesen Bescheid geltenden Festsetzungsfrist erlassen wird. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Der Kläger ist der Insolvenzverwalter des ehemaligen Klägers und jetzigen Insolvenzschuldners. Der Insolvenzschuldner war im Streitjahr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH.

Das Finanzamt erließ nach einer Außenprüfung bei der E-GmbH am 17. Mai 2010 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, da dem Insolvenzschuldner eine vGA zugeflossen sei. Gegenüber der E-GmbH erging am 28. Mai 2010 ein geänderter Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr, in dem u.a. die vGA berücksichtigt wurde.

Die hiergegen gerichtete Klage blieb vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg ohne Erfolg. Das Finanzgericht führte zur Begründung aus, dass der Mangel, dass der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr elf Tage vor dem wegen der vGA ergangenen Körperschaftsteuerbescheid geändert worden sei, durch den Erlass des Körperschaftsteuerbescheids geheilt worden sei.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht hat die Voraussetzungen für eine dem Insolvenzschuldner im Streitjahr zugeflossene vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) im Ergebnis zu Recht als erfüllt angesehen.

Der gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 17. Mai 2010 war rechtswidrig (aber nicht nichtig, vgl. BFH-Urteil v. 3. März 2011 - III R 45/08), da die Änderung erst nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist erfolgt ist.

Für das Streitjahr begann aufgrund der vom Insolvenzschuldner und seiner Ehefrau eingereichten Steuererklärung die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2005. Bei Anwendung der regulären vierjährigen Festsetzungsverjährungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO ist der am 17. Mai 2010 geänderte Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr erst nach deren Ablauf (Ende des Jahres 2009) ergangen. Ob sich wegen der Nichtangabe der Einkünfte aus der vGA in der Einkommensteuererklärung die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist aufgrund einer leichtfertigen Steuerverkürzung des Insolvenzschuldners auf fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) verlängert haben könnte, kann dahinstehen.

Das Finanzgericht war berechtigt, die Rechtmäßigkeit des für das Streitjahr ergangenen Änderungsbescheids bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen der vom Finanzamt herangezogenen

Downloaded from Blogs on 02.11.2026 23:23

Korrekturvorschrift (hier: § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) auf der Grundlage einer anderen Korrekturvorschrift (hier: § 32a Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG)) zu prüfen. Dies setzt voraus, dass der festgestellte Sachverhalt den Tatbestand der anderen Korrekturvorschrift erfüllt und diese das materielle Ergebnis der Änderung trägt. Bei einer Ermessensvorschrift (wie in § 32a Abs. 1 KStG) ist dies allerdings nur möglich, wenn das Ermessen im konkreten Streitfall auf Null reduziert ist und das Finanzamt insoweit auch auf der Rechtsfolgenseite in seiner Entscheidung gebunden ist. Diese Voraussetzungen sind im Ergebnis erfüllt.

Im Streitfall ist die in § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG gesetzlich vorgegebene Reihenfolge der Änderung des Körperschaftsteuer- und des Einkommensteuerbescheids wegen der vGA nicht beachtet worden. Die Rechtswidrigkeit des zu früh geänderten Einkommensteuerbescheids ist jedoch durch die Nachholung des Körperschaftsteuerbescheids nachträglich beseitigt worden.

Bei Grundlagen- und Folgebescheiden eröffnet § 155 Abs. 2 AO die Möglichkeit, einen Folgebescheid "vorläufig" zu erlassen, wenn sich der Erlass des Grundlagenbescheides zwar verzögert, seine Erteilung aber beabsichtigt ist; zudem kann die Rechtswidrigkeit eines vorzeitig erlassenen Folgebescheids durch den Erlass des fehlenden Grundlagenbescheids nachträglich beseitigt werden (vgl. z.B. BFH, Urteil v. 29.4.1987 - I R 167/83, BFH, Urteil v. 2.12.2003 - II B 76/03).

Fundstelle

BFH, Urteil vom 10. Dezember 2019 (**VIII R 2/17**), veröffentlicht am 25. Juni 2020.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht, Verfahrensrecht, vGA