Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:05

By PwC Deutschland | 23 October 2026

# Änderung von Steuerbescheiden nach § 32a Abs. 1 KStG

**Die Möglichkeit der Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids gemäß § 32a Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes beschränkt sich nicht auf die unmittelbaren Folgen aus der bei einer Körperschaft in Ansatz gebrachten verdeckten Gewinnausschüttung (vGA). Erfasst werden ebenso weitergehende ?mittelbare? Folgen für den Gesellschafter, zum Beispiel die Berücksichtigung einer aus der vGA abgeleiteten verdeckten Einlage als nachträgliche Anschaffungskosten für die Beteiligung an einer anderen Körperschaft. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.**

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:05

## Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Reichweite der Änderungsvorschrift des § 32a Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und in diesem Zusammenhang über die Frage, ob ein erhöhter Auflösungsverlust im Sinne von § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als Folgewirkung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) verfahrensrechtlich berücksichtigt werden kann.

Der Kläger war im Streitjahr 2015 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A GmbH. Er hielt zudem 50 % der Gesellschaftsanteile an der B GmbH.

Die A GmbH gewährte der B GmbH mehrere Darlehen über insgesamt 485.000 €, die zum 31.12.2007 hätten zurückgezahlt werden sollen. Im Jahr 2010 vereinbarten die beiden Gesellschaften monatliche Ratenzahlungen von 5.000 €, die die B GmbH allerdings nur für drei Monate (= 15.000 €) leistete. Weitere Rückzahlungen erfolgten nicht.

Das Finanzamt (FA) führte bei der A GmbH unter anderem für das Jahr 2012 eine Außenprüfung durch. Gegen die hiernach geänderten Steuerbescheide legte die A GmbH Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens wurde bekannt, dass die B GmbH im Dezember 2015 im Handelsregister gelöscht worden war.

Daher buchte die A GmbH die verbliebene Darlehensforderung ??im Einvernehmen mit dem FA?? nachträglich zum 31.12.2012 wegen Uneinbringlichkeit zu Lasten des Gewinns aus. Gegenläufig wertete das FA die Ausbuchung ??im Einvernehmen mit der A GmbH?? als vGA an eine dem Kläger nahestehende Person (B GmbH). Aus diesem Grund erließ das FA zum einen gegenüber der A GmbH einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2012, in dem es eine vGA in Höhe von 479.995 € (ausgefallene Darlehensrückforderung und übernommene Kosten für die B GmbH) einkommenserhöhend berücksichtigte.

Weiter änderte das FA den Einkommensteuerbescheid des Klägers für 2012 gemäß § 32a Abs. 1 KStG und rechnete ihm eine vGA in gleicher Höhe als Beteiligungsertrag (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) zu.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger keinen Verlust aus der Auflösung der B GmbH (§ 17 Abs. 4 EStG) geltend. Der Einkommensteuerbescheid vom 26.01.2018 wurde bestandskräftig.

Mit Schreiben vom 04.05.2020 beantragte der Kläger die Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr und begehrte den Ansatz eines Verlusts aus der Auflösung der B GmbH von 479.995 €. Dies lehnte das FA mit Bescheid vom 12.05.2020 ab.

Die Klage vor dem Finanzgericht Sachsen-Anhalt hatte Erfolg.

## Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben, die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:05

Die angefochtene Entscheidung unterliegt einem Rechtsfehler, als tatsächliche Feststellungen dazu fehlen, ob und ?wenn ja? in welcher Höhe dem Kläger der geltend gemachte Auflösungsverlust gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG entstanden ist.
Dieser Rechtsfehler führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Sollten die nachzuholenden Feststellungen das Ergebnis rechtfertigen, dass der Kläger nach Maßgabe der angeführten Rechtsgrundsätze eine vE ins Vermögen der B GmbH geleistet hatte und ist diese als Bestandteil eines Auflösungsverlusts gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG im Streitjahr materiell-rechtlich zu berücksichtigen, kann der bestandskräftige Einkommensteuerbescheid des Klägers nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG entsprechend geändert werden.

Die Änderungsmöglichkeit nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG auf der Gesellschafterebene besteht, "soweit" gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA ergeht. Aus dieser Formulierung wird zu Recht geschlossen, dass sich die Änderungsbefugnis der Finanzbehörde auf denjenigen Sachverhalt beschränkt, welcher auf der Ebene der Körperschaft zu einem Erlass oder einer Korrektur des Steuerbescheids geführt hat, ohne allerdings den Änderungsrahmen betragsmäßig zu begrenzen (statt vieler Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rz 17).
Ungeklärt ist allerdings, ob sich die Rechtswirkung des § 32a Abs. 1 KStG nur auf die verfahrensrechtliche Umsetzung der unmittelbaren Folgen aus der vGA (Berücksichtigung eines Kapitalertrags gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) bezieht oder ob auch weitergehende ?mittelbare? Folgen vom Anwendungsbereich der Norm erfasst werden.

Die bislang hierzu ergangene finanzgerichtliche Rechtsprechung hat nicht nur die unmittelbaren, sondern ebenso die mittelbaren Folgen aus dem maßgeblichen Sachverhalt im Sinne von § 32a KStG in dessen Anwendungsbereich einbezogen (FG Köln, Urteil vom 16.02.2016 - 10 K 2574/15, EFG 2016, 1109, Rz 28, zur nachträglichen Berücksichtigung von Abschreibungen auf ein verdeckt eingelegtes Wirtschaftsgut [§ 32a Abs. 2 KStG]; offengelassen im nachgehenden BFH-Urteil vom 31.01.2018 - I R 25/16, Rz 28).

Diese Sichtweise vertritt auch die ganz vorherrschende Ansicht im einschlägigen steuerrechtlichen Schrifttum (Benecke, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2006, 3341, 3344 f.; Streck/Binnewies, KStG, 11. Aufl., § 32a Rz 23; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 32a KStG Rz 37; Heinemann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 32a Rz 59; Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rz 17; Kroschel in Bott/Walter, KStG, § 32a Rz 38; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 32a KStG Rz 29 f.; BeckOK KStG/Micker, 28. Ed. 01.03.2026, KStG § 32a Rz 66; Oellerich in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl., § 32a Rz 93, 97 f.; Peters, EFG 2016, 1109, 1112; Brandis/Heuermann/Rengers, § 32a KStG Rz 36). Zur Begründung wird angeführt, dass andernfalls der für § 32a KStG maßgebliche Sachverhalt nur unvollständig steuerlich abgebildet bliebe (vgl. Peters, EFG 2016, 1109, 1112).

Nach anderer Auffassung, auf die sich das FA beruft, ist § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG nur auf solche Folgeänderungen anwendbar, die sich originär aus der vGA ergeben. Hierfür sei ein untrennbarer sachlicher Zusammenhang zur vGA erforderlich, der fehle, wenn die in Frage stehende Folgeänderung kein rechtlicher Bestandteil der vGA ist (Herkens, GmbH-Steuerberater 2019, 347, 349 f.).

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:05

Der erkennende Senat vertritt hinsichtlich der Rechtsfolgen des § 32a KStG einen weiten Anwendungsbereich.

Bereits der Wortlaut des § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG spricht für die Einbeziehung mittelbarer Folgeänderungen. Der Wortlaut der Norm verdeutlicht, dass der Änderungsrahmen alles umfasst, was mit dem bei der Körperschaft festgestellten Sachverhalt zur vGA an steuerrechtlichen Folgerungen auf Ebene des Gesellschafters oder eines Dritten (nahestehende Person) im Zusammenhang steht.

Systematik und Sinn und Zweck des § 32a KStG stützen dieses Ergebnis. Die Norm wurde eingeführt, um eine korrespondierende Besteuerung des Tatbestands einer vGA ??§ 32a Abs. 1 KStG?? beziehungsweise einer vE ??§ 32a Abs. 2 KStG?? auf Körperschafts- und Gesellschafterebene verfahrensrechtlich zu gewährleisten. Die Wirkungen einer vGA erschöpfen sich nicht stets im Ansatz eines gegenläufig zur Einkommenserhöhung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu erfassenden Beteiligungsertrags. Denkbar sind auch Konstellationen, in denen ein im Wege der vGA zugewandter Vorteil vom Steuerpflichtigen für einkünfterelevante Zwecke "verbraucht" wird und somit ??neben dem Beteiligungsertrag?? zu (fiktiven) Anschaffungskosten, Betriebsausgaben oder Werbungskosten führt (vgl. nur Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 435).

Die Existenz solcher Aufwendungen resultiert ebenso aus dem vGA-Sachverhalt wie ein Vermögensvorteil, der einer dem Gesellschafter nahestehenden Person (insbesondere einer Schwester-Kapitalgesellschaft) zugewandt wird und beim Gesellschafter neben einer ihm zuzurechnenden vGA eine vE ins Vermögen der begünstigten Schwester-Kapitalgesellschaft auslösen kann.

Dass der Gesetzgeber Folgewirkungen einer vGA in den Anwendungsbereich des § 32a Abs. 1 KStG einbezogen sehen wollte, ergibt sich für den Senat aus dem Hinweis in der Gesetzesbegründung, auch Fälle der "typischen Dreieckskonstellation" zu erfassen (BTDrucks 16/2712, S. 72).

Dieses "Dreieck" beschränkt sich nicht auf die Änderung des Körperschaftsteuerbescheids der dem Gesellschafter der vorteilsgewährenden Körperschaft nahestehenden Person (Einkommensminderung wegen einer vE nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG). Vielmehr gewährleistet § 32a Abs. 1 KStG auch die weitere Umsetzung dieses Sachverhalts zu Gunsten des Gesellschafters, dem neben der vGA die vE als Anschaffungskosten zuzurechnen ist.

**Fundstelle**

BFH, Urteil vom 8. September 2026 (**IX R 16/25**), veröffentlicht am 22. Oktober 2026.

Eine englische Zusammenfassung dieses Urteils finden Sie **hier**.

**Keywords**

Körperschaftsteuerrecht, Verdeckte Gewinnausschüttung, Verfahrensrecht, vGA