Urteil vom 24. Juni 2014, VIII R 54/10

Feststellungslast bei vGA - Sinngemäße Anwendung des § 32a KStG bei Herabsetzung einer vGA im Insolvenzverfahren der Körperschaft - Ermessensreduzierung auf Null - Mängel in der Kassenbuchführung - Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 32a Abs 1, AO § 90, AO § 146 Abs 1, AO § 158, AO § 162, ZPO § 240, InsO § 174, InsO § 175, InsO § 178 Abs 1 S 1, InsO § 313, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 32a Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 06. Dezember 2010, Az: 15 K 458/07

Leitsätze

1. NV: Wandelt sich das von einer Kapitalgesellschaft betriebene und wegen Insolvenzeröffnung zunächst unterbrochene Klageverfahren betreffend Körperschaftsteuer durch Aufnahme des Rechtsstreits durch das für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft zuständige Finanzamt in ein Insolvenz-Feststellungsverfahren und einigen sich die Beteiligten jenes Verfahrens allein aus dem Grunde einer ökonomischen Verfahrensbeendigung über eine Verminderung der ursprünglich angesetzten verdeckten Gewinnausschüttung mit der Folge, dass dieses Finanzamt seine Anmeldungen zur Insolvenztabelle entsprechend vermindert und der Rechtsstreit in der Körperschaftsteuersache in der Hauptsache für erledigt erklärt wird, so ist das für den Gesellschafter zuständige Finanzamt nicht aufgrund einer Ermessensreduzierung auf Null nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG zur entsprechenden Änderung der in der Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen auf Einkommensteuer verpflichtet.

2. NV: Die objektive Feststellungslast für die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung obliegt dem Finanzamt. Spricht der festgestellte Sachverhalt dafür, dass die Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt sind, kann es allerdings Sache des Steuerpflichtigen sein, den dadurch gesetzten Anschein zu widerlegen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Treuhänder über das Vermögen des M. M war seit 1997 Geschäftsführer und Alleingesellschafter einer GmbH (M-GmbH), die in den Streitjahren 1999 bis 2003 mehrere Gaststätten in A betrieb.

2 Eine ab September 2005 bei der M-GmbH durchgeführte Außenprüfung für die Streitjahre stellte fest, dass die Kassenführung und die Buchführung nicht ordnungsgemäß gewesen seien. Es lägen Kassenfehlbeträge vor. Inventuren zur Ermittlung des Warenbestandes seien nicht vorgelegt worden. Sie schätzte daher Umsatzerlöse und Betriebsausgaben hinzu. Die Hinzuschätzungsbeträge ermittelte die Außenprüfung durch eine für das Jahr 2002 durchgeführte Ausbeutekalkulation für drei der Gaststätten. Danach erhöhten sich die Einnahmen in der Summe wie folgt:

3 Jahr 1999: 157.850 DM,

Jahr 2000: 326.537 DM,

Jahr 2001: 232.328 DM,

Jahr 2002: 130.049 €,

Jahr 2003: 121.096 €.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) änderte am 11. Dezember 2006 die Einkommensteuerbescheide des M für die Jahre 1999, 2000 sowie 2002 entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung. Für das nicht veranlagte Jahr 2001 setzte das FA erstmals Einkommensteuer durch Bescheid vom 14. Dezember 2006 fest. Nachdem das FA M erfolglos aufgefordert hatte, eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 abzugeben, erließ es am 26. März 2007 einen Einkommensteuerbescheid für 2003, in dem das FA die von der Außenprüfung festgestellten Kalkulationsdifferenzen als Einnahmen des M aus verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) erfasste.

5 Die Einsprüche blieben --mit Ausnahme der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf die vGA für die Jahre 2001 bis 2003-- erfolglos.

6 Das für die M-GmbH zuständige Finanzamt (F) hatte aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung die Körperschaftsteuerbescheide der M-GmbH für die Jahre 1999 bis 2003 geändert. Da auch diese Einsprüche erfolglos blieben, erhob die M-GmbH im Januar 2007 vor dem Finanzgericht (FG) Klage. Nachdem das Klageverfahren zunächst nach § 240 der Zivilprozessordnung (ZPO) wegen Insolvenzeröffnung über das Vermögen der M-GmbH unterbrochen wurde, nahm F das Verfahren nach § 180 Abs. 2 der Insolvenzordnung (InsO) wieder auf. Der Berichterstatter äußerte sich nach summarischer Prüfung zu den Erfolgsaussichten der Klage dahingehend, dass eine Schätzungsbefugnis des F wohl bestanden habe, aber die Beträge ihm um ca. ein Drittel zu hoch erschienen. Der Insolvenzverwalter und das F einigten sich schließlich, dass die Hinzuschätzungen um ein Drittel verringert werden und der verbleibende Betrag nur zur Hälfte als vGA angesetzt werde. Das F begründete diese Einigung mit der Vermeidung eines langwierigen und zeitaufwendigen Verfahrens und mit der Insolvenz der M-GmbH. Es berichtigte entsprechend die zur Insolvenztabelle angemeldeten Körperschaftsteuerbeträge. Der Rechtsstreit wurde von den Beteiligten in der Hauptsache für erledigt erklärt.

7 M erhob am 20. November 2007 Klage beim FG gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003. Am ... Januar 2009 eröffnete das Amtsgericht über das Vermögen des M das Verbraucherinsolvenzverfahren. Der zum Treuhänder bestellte Kläger bestritt die zur Insolvenztabelle angemeldeten Einkommensteuerbeträge und nahm den Rechtsstreit auf. Das FG wies die Klage ab und beseitigte den Widerspruch des Klägers gegen die zur Insolvenztabelle angemeldeten Einkommensteuerforderungen für die Jahre 1999 bis 2003. Es führte im Wesentlichen aus, das FA sei nach § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) berechtigt gewesen, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen und diese Schätzung auf der Ebene des M bei dessen Einkommensteuerveranlagungen zu verwenden.

8 Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 seien auch nicht aufgrund der im Klageverfahren der M-GmbH gegen die Körperschaftsteuerbescheide erzielten Einigung zwischen dem Insolvenzverwalter über das Vermögen der M-GmbH und dem F rechtswidrig. Das FA sei nicht nach § 32a des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zur Änderung der Einkommensteuerbescheide verpflichtet.

9 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

10 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und der Klage stattzugeben, hilfsweise, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision des Klägers ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 1. Die Revision ist zulässig. Das durch die Klage des M anhängig gewordene Klageverfahren ist aufgrund der Eröffnung des Verbraucherinsolvenzverfahrens (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 24. Juli 2003 IX ZR 333/00, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2004, 48) über das Vermögen des M unterbrochen worden (§ 155 FGO i.V.m. § 240 ZPO). Der Kläger ist vom Insolvenzgericht zum Treuhänder (§ 313 Abs. 1 Satz 1 InsO) über das Vermögen des M bestellt worden und hat das Klageverfahren aufgenommen. Er hat

gegen die vom FA zur Eintragung in die Insolvenztabelle angemeldeten Ansprüche auf Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag Widerspruch erhoben (§ 174, § 175 Abs. 1 Satz 1, § 178 Abs. 1 Satz 1 InsO). Dem gesetzlichen Übergang vom bisherigen Anfechtungs- zum Insolvenzfeststellungsverfahren und dem damit verbundenen Wechsel des Streitgegenstands entspricht die Umstellung des Klageantrags (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. November 2011 I R 96/10, BFH/NV 2012, 991, m.w.N.). Der Antrag ist nicht mehr auf eine geänderte Steuerfestsetzung, sondern darauf gerichtet, den Widerspruch gegen die vom FA zur Insolvenztabelle angemeldeten Einkommensteuerforderungen insoweit für begründet zu erklären, als diese Steuern auf Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 157.850 DM für das Jahr 1999, 326.537 DM für das Jahr 2000, 116.164 DM für das Jahr 2001, 65.024 € für das Jahr 2002 und 60.548 € für das Jahr 2003 beruhen.

14 2. Die Revision ist auch begründet. Zwar hat das FG dem Grunde nach zu Recht die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bei der M-GmbH bejaht (a). Es hat aber rechtsfehlerhaft die Schätzung des FA der Höhe nach als in sich schlüssig und deshalb rechtmäßig angesehen (b). Die Feststellungen des FG reichen zudem für die Annahme einer dem M zurechenbaren vGA nicht aus (c).

15 a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH auch vGA. Eine vGA im Sinne dieser Vorschrift liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat (z.B. BFH-Urteile vom 24. Juli 1990 VIII R 304/84, BFH/NV 1991, 90; vom 13. September 2000 I R 10/00, BFH/NV 2001, 584; vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160; BFH-Beschluss vom 14. Juli 1998 VIII B 38/98, BFHE 186, 379).

16 Ergeben sich aufgrund einer Nachkalkulation Differenzen bei der Kapitalgesellschaft und schätzt das FA deshalb --wie im Streitfall-- dem Gewinn Beträge hinzu, sind die Zuschätzungen nicht zwingend als Zuwendungen an den verantwortlichen Gesellschafter-Geschäftsführer oder an die Gesellschafter zu beurteilen. Die Annahme einer vGA setzt zum einen voraus, dass die Kalkulationsdifferenzen auf nicht vollständig erklärten Betriebseinnahmen der Kapitalgesellschaft beruhen und zum anderen, dass die nicht erklärten Betriebseinnahmen nicht betrieblich verwendet worden, sondern einem oder allen Gesellschaftern zugeflossen sind (BFH-Urteil in BFHE 207, 549, 555, BStBl II 2005, 160, 163).

17 Zu Recht hat das FG --entgegen der Auffassung des Klägers-- die Voraussetzungen für eine Hinzuschätzung von Betriebseinnahmen bei der M-GmbH dem Grunde nach bejaht. Zu schätzen ist gemäß § 162 Abs. 2 Satz 1 AO u.a. dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag, und nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO dann, wenn die Buchführung nach § 158 AO der Besteuerung nicht zugrunde gelegt wird. Gemäß § 158 AO ist die Buchführung, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entspricht, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

18 Die Buchführung der M-GmbH entsprach nicht der Vorschrift des § 146 Abs. 1 AO und hatte sonach nicht die Vermutung sachlicher Richtigkeit für sich. Buchungen und sonst erforderliche Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO). Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen überdies täglich festgehalten werden (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO). Kassenaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass ein Buchsachverständiger jederzeit in der Lage ist, den Sollbestand mit dem Istbestand der Geschäftskasse zu vergleichen (BFH-Urteile vom 31. Juli 1974 I R 216/72, BFHE 113, 400, 402, BStBl II 1975, 96, 97; vom 17. November 1981 VIII R 174/77, BFHE 135, 11, 15, BStBl II 1982, 430, 432; vom 20. September 1989 X R 39/87, BFHE 158, 301, BStBl II 1990, 109). Die Einnahmeermittlung --z.B. bei Einsatz von Registrierkassen durch Erstellung und Aufbewahrung der Kassenendsummenbons-- muss nachvollziehbar dokumentiert und überprüfbar sein. Die Aufbewahrung aller Belege ist im Regelfall notwendige Voraussetzung für den Schluss, dass nicht nur die geltend gemachten Betriebsausgaben als durch den Betrieb veranlasst angesehen werden, sondern auch die Betriebseinnahmen vollständig erfasst sind (vgl. BFH-Urteil vom 15. April 1999 IV R 68/98, BFHE 188, 291, BStBl II 1999, 481; BFH-Beschluss vom 7. Februar 2008 X B 189/07, juris).

19 Diesen Maßstäben genügte die Kassenbuchführung der M-GmbH nicht. Nach den Feststellungen des FG hat die M-GmbH ihre gesamten Umsätze in einer Summe erfasst, ohne das Zustandekommen der Summe durch Aufbewahrung der angefallenen Kassenstreifen, Kassenzettel und Bons nachzuweisen. Auch die von M zur Ermittlung der Tageseinnahmen gefertigten Inventurblätter sind nicht vorgelegt worden. In den Registrierkassen sind nur die Waren gebucht worden, die nicht durch Zählwerke erfasst worden sind. Eine solche Kassenbuchführung ist

mangelbehaftet, wenn --wie im Streitfall-- weitere Zählwerke neben einer Registrierkasse geführt und die Einzelergebnisse nicht nachvollziehbar und richtig zusammengeführt werden; denn hier ist es offensichtlich, dass in der Registrierkasse nur ein Teil der Einnahmen erfasst wird und die sich aus der Verwendung der Registrierkasse ergebenden Aufzeichnungen nicht vollständig sein können. Die Nichtordnungsmäßigkeit der Kassenführung ergreift bei der Struktur des Betriebs der M-GmbH (sie tätigte Bargeschäfte) ihre gesamte Buchführung. Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlage Betriebseinnahmen (Umsatzerlöse) war daher geboten.

20 Da nicht ordnungsmäßige Kassenaufzeichnungen nach den Umständen des Einzelfalls den Schluss zulassen können, dass nicht alle Bareinnahmen verbucht worden sind (BFH-Urteile vom 2. Februar 1982 VIII R 65/80, BFHE 135, 158, 165, BStBl II 1982, 409, 412; in BFHE 158, 301, BStBl II 1990, 109), ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG das FA für berechtigt gehalten hat, Betriebseinnahmen bei der M-GmbH dem Grunde nach hinzuzuschätzen. Der Kläger hat nach den Darlegungen des FG für die Fehler in der Kassenführung keine substantiierte und nachprüfbare Erklärung angeboten.

21 Die Vorentscheidung hat ferner zu Recht die Einwendungen des Klägers als unsubstantiiert zurückgewiesen, soweit das F --nach einer Bestätigung durch den Kläger-- im Rahmen der Schätzung angenommen hat, dass die betrieblichen Verhältnisse des Jahres 2002 denen der anderen Streitjahre entsprechen. Das FG hat auch rechtsfehlerfrei keine Bedenken gegen die Annahme des FA geäußert, dass die Kalkulationsdifferenzen auf nicht vollständig erklärten Betriebseinnahmen der M-GmbH beruhen. Für die unsubstantiierten Einwendungen des Klägers, dass sich eventuell die Bierfahrer durch die Zurückbehaltung abgerechneter Bierfässer und die Mitarbeiter durch die Unterschlagung von Betriebseinnahmen bereichert hätten, liegen keinerlei Anhaltspunkte vor.

22 b) Der Höhe nach hat das FG aber zu Unrecht die Schätzung des FA als in sich schlüssig und deshalb rechtmäßig beurteilt.

23 Nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO sind bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das gewonnene Schätzungsergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juni 2004 IV R 45/03, BFH/NV 2004, 1618; BFH-Beschluss vom 28. März 2001 VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217, m.w.N.).

24 aa) Zwar ist die Vorentscheidung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, soweit es die Ermittlung der Umsatzerlöse und Betriebseinnahmen durch die Außenprüfung mittels für das Jahr 2002 durchgeführten Ausbeutekalkulationen für die einzelnen Gaststätten auf der Grundlage der auf der jeweiligen Speise- und Getränkekarte ausgewiesenen Preise und die Aufgliederung des Wareneinsatzes in Getränke und Küchenwaren als rechtmäßig angesehen hat. Zu Recht hat es das FG auch nicht beanstandet, dass die Außenprüfung den Wareneinsatz in den Jahren 1999 und 2000 auf die Gaststätten prozentual nach den Umsätzen verteilt und der Kalkulation zugrunde gelegt hat. Da der Wareneinsatz in diesen Jahren nicht getrennt verbucht worden war, bestand für die Außenprüfung keine andere Möglichkeit, die Aufteilung vorzunehmen.

25 bb) Die Auffassung des FG, die im Streitfall zu beurteilende Schätzung des FA sei der Höhe nach in sich schlüssig und begegne keinen Bedenken, ist indes durch tatsächliche Feststellungen nicht gedeckt. Es ist nicht nachvollziehbar, auf welcher Grundlage das FG zu diesem Ergebnis kommen konnte, denn es hat keine ausreichenden Feststellungen zu den einzelnen Schätzungsgrundlagen getroffen. Das FG verweist zwar wegen der Einzelheiten der Kalkulationen auf den Bericht der Außenprüfung vom 25. September 2006 und den Ergänzungsbericht vom 8. November 2006 sowie wegen der Berechnung der Kalkulation auf Blatt "446 f der Bp-Arbeitsakte". Diese Feststellungen sind aber unzureichend. Denn für die Berechnung der Kalkulationsdifferenzen und die Ermittlung des Wareneinsatzes und damit zu den einzelnen Schätzungsgrundlagen wird in den Berichten auf diverse Anlagen Bezug genommen, die den Berichten nicht beigefügt sind.

26 Die Schätzungsgrundlagen (z.B. Wareneinsatz) sind damit weder nachprüfbar noch schlüssig begründet. Die Rechtmäßigkeit der Schätzung konnte das FG anhand dieser unvollständigen Berichte der Außenprüfung nicht überprüfen. Das FA hätte vielmehr Angaben machen müssen, die es dem Gericht ermöglicht hätten, die Angemessenheit der betreffenden Kalkulationen festzustellen. Dass das FG seine Beurteilung, die Schätzung des FA sei der Höhe nach unbedenklich, auf eine unzureichende Tatsachengrundlage gestützt hat, stellt einen Rechtsfehler dar, der schon für sich allein zur Aufhebung der Vorentscheidung führt.

27 c) Unbeschadet dessen sind zudem weitere Feststellungen des FG für die Annahme einer dem M zurechenbaren vGA notwendig.

28 aa) Die objektive Feststellungslast dafür, ob die Voraussetzungen einer vGA vorliegen, obliegt grundsätzlich dem FA (vgl. BFH-Urteile vom 16. Februar 1977 I R 94/75, BFHE 122, 48, BStBl II 1977, 568; vom 27. Oktober 1992 VIII R 41/89, BFHE 170, 1, BStBl II 1993, 569; vom 13. Juli 1994 I R 43/94, BFH/NV 1995, 548; vom 9. August 2000 I R 82/99, GmbH-Rundschau 2001, 208). Das betrifft sowohl das Vorliegen einer Vermögensminderung (verhinderten Vermögensmehrung) als auch die Frage nach der Veranlassung dieser Vermögensminderung (verhinderten Vermögensmehrung) durch das Gesellschaftsverhältnis. Zudem setzt die Erfassung einer vGA als Einnahme i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ihren Zufluss beim Empfänger voraus (§ 8 Abs. 1, § 11 Abs. 1 EStG). Spricht der festgestellte Sachverhalt dafür, dass diese Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, kann es allerdings Sache des Gesellschafters sein, den dadurch gesetzten Anschein zu widerlegen. Es gelten die allgemeinen Grundsätze zur Beweisrisikoverteilung (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; BFH-Beschluss vom 4. April 2002 I B 140/01, BFH/NV 2002, 1179; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160).

29 bb) Wie das FG rechtsfehlerfrei angenommen hat, bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Mitarbeiter der M-GmbH durch eine Manipulation der Bierzählerstände oder Dritte sich einen Teil der vereinnahmten Entgelte zugeeignet hätten. Das FG hat aber die Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis und den deswegen widerlegbar zu vermutenden Zufluss noch nicht hinreichend aufgeklärt. Auch ist aus diesem Grund die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen. Das FG hat z.B. keine Feststellungen zu dem im Ergänzungsbericht der Außenprüfung vom 8. November 2006 (Seite 2) enthaltenen Hinweis getroffen, dass die z.T. unregelmäßige Auszahlung des Geschäftsführergehalts bzw. die Buchung des Gehalts nur über ein Verrechnungskonto ein Indiz für die fehlende Trennung des Bereichs der GmbH zur privaten Vermögenssphäre des Geschäftsführers ist. Sofern sich --beispielsweise-- eine solch fehlende Trennung des Bereichs der M-GmbH zur privaten Vermögenssphäre des Alleingesellschafters M im zweiten Rechtsgang als zutreffend herausstellen sollte, wäre es nach den Umständen des Streitfalls Sache des Klägers, den dadurch gesetzten Anschein für die Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis und den entsprechenden Zufluss bei M zu widerlegen.

30 3. Die Sache ist nicht spruchreif, sondern muss an das FG zur Nachholung der unterbliebenen Feststellungen zurückverwiesen werden.

31 a) Das FG wird zunächst erneut nach den oben (unter II.2.b) niedergelegten Maßstäben die Hinzuschätzungen auf der Ebene der M-GmbH zu prüfen haben. Soweit es an einem schlüssigen Schätzungsverfahren des FA fehlen sollte, muss das FG von seiner eigenen Schätzungsbefugnis (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO) Gebrauch machen.

32 b) Sollte das FG im zweiten Rechtsgang Hinzuschätzungen bei der M-GmbH dem Grunde und der Höhe nach --durch tatsächliche Feststellungen unterlegt-- für rechtmäßig erachten, hat es die notwendigen Feststellungen für die Annahme einer dem M zurechenbaren vGA nachzuholen (vgl. oben II.2.c).

33 c) Sollte sich danach eine bei M als Einnahme zu erfassende vGA ergeben, so wäre, wovon das FG im Ergebnis zutreffend ausgegangen ist, das FA nicht aufgrund der Einigung zwischen dem Insolvenzverwalter und dem F nach § 32a KStG zur Änderung der in der Insolvenztabelle angemeldeten Ansprüche auf Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003 verpflichtet.

34 Nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG kann ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, aufgehoben oder geändert werden, soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Der zeitliche Anwendungsbereich des § 32a KStG ist eröffnet, da die aufgrund der Einigung geänderten Körperschaftsteuerberechnungen für die M-GmbH, die zu einer Verminderung der angemeldeten Körperschaftsteuerforderungen geführt haben, nach dem 18. Dezember 2006 erfolgten (vgl. zum zeitlichen Geltungsbereich der Norm statt aller Blümich/Rengers, § 32a KStG Rz 9).

35 Zwar ist § 32a Abs. 1 KStG nach einer im Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung gebotenen summarischen Prüfung nach Auffassung des Senats (BFH-Beschluss vom 20. März 2009 VIII B 170/08, BFHE 224, 439) sachlich auch dann sinngemäß anwendbar, wenn sich die Beteiligten in dem Insolvenz-Feststellungsverfahren darauf geeinigt haben, dass die bei der M-GmbH angesetzte vGA reduziert wird und das für die M-GmbH zuständige F seine Anmeldung zur Insolvenztabelle entsprechend herabgesetzt hat. Im Streitfall kann die Frage einer sinngemäßen Anwendbarkeit der Vorschrift (streitig; bejahend Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 32a KStG Rz 14b; kritisch Blümich/Rengers, § 32a KStG Rz 23; verneinend Frotscher in Frotscher/Maas, KStG,

GewStG, UmwStG, Freiburg 2011, § 32a KStG Rz 20, 23) indes offenbleiben. Wenn § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG sinngemäß anwendbar wäre, hätte das FA die äußeren Grenzen des eingeräumten Ermessens nicht überschritten.

36 Die in § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG gebrauchte Formulierung "kann" legt zwar eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde nahe (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 224, 439; Kohlhepp, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1502), die in den Anwendungsbereich des § 102 FGO fällt (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 2011 VIII R 8/09, BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 102 Rz 12, m.w.N.). Dabei prüft das Gericht, ob die gesetzlichen Grenzen der Ermessensvorschrift eingehalten wurden und ob die Behörde das ihr eingeräumte Ermessen unter Beachtung des Gesetzeszwecks fehlerfrei ausgeübt hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395; Gräber/von Groll, a.a.O., § 102 Rz 2, m.w.N.). Das der Finanzverwaltung eingeräumte Ermessen wird in den Fällen des § 32a KStG allerdings regelmäßig auf Null reduziert, wenn die Steuerfestsetzung für den Gesellschafter ohne die Änderung sachlich unrichtig wäre und daher jede andere Entscheidung als die der Änderung der unrichtigen Steuerfestsetzung als ermessenswidrig beurteilt werden müsste (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 224, 439, m.w.N.).

37 Das FG hat im Streitfall zutreffend die Voraussetzungen einer Ermessensreduzierung auf Null nicht als erfüllt angesehen. Denn die Einigung zwischen dem Insolvenzverwalter und dem F war wegen der Insolvenz der M-GmbH allein von dem Gedanken einer ökonomischen Verfahrensbeendigung geprägt und stellt keine sachgerechte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der M-GmbH dar. Entgegen der Auffassung des Klägers folgt auch aus der Stellungnahme des Berichterstatters am FG vom 29. August 2007 im damaligen Klageverfahren kein anderes Ergebnis. Zwar hat sich dieser dahingehend geäußert, dass nach "summarischer Prüfung" die Reduzierung der vGA um 1/3 als möglich erscheine. Es ist jedoch --mangels Begründung durch den Berichterstatter-- nicht nachvollziehbar, wie er zu diesem Ergebnis gelangt ist, insbesondere hat er seinen Vorschlag nicht anhand von konkreten Zahlen oder durch die Benennung eines konkreten Fehlers bei der Schätzung belegt. Ebenso wenig ist bei der letztlich erzielten Einigung --Reduzierung der Hinzuschätzungsbeträge bei der M-GmbH um ein Drittel und Ansatz lediglich eines Drittels als vGA-- eine sachliche Grundlage in dem festgestellten Sachverhalt ersichtlich. Es ist daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das FG annimmt, dass der Insolvenzverwalter über das Vermögen der M-GmbH und das F mit der Einigung angesichts der geringen wirtschaftlichen Bedeutung das Klageverfahren ohne sachgerechte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der M-GmbH ohne Weiteres zum Abschluss bringen wollten.

38 d) Auf die Verfahrensrüge, mit der der Kläger geltend macht, die Vorentscheidung verstoße gegen den klaren Inhalt der Akten (§ 96 FGO), da die angenommenen Kassenfehlbeträge widerlegt worden seien, kam es wegen der Zurückverweisung an das FG nicht mehr an.

39 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de