Beschluss vom 05. Juni 2015, VIII B 20/15

Sachlicher Anwendungsbereich von § 32a KStG - Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Änderung eines bestandskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheides

BFH VIII. Senat

FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, KStG § 32a, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 06. Januar 2015, Az: 1 V 1407/14

Tenor

Auf die Beschwerde des Antragstellers wird der Beschluss des Finanzgerichts des Saarlandes vom 7. Januar 2015 1 V 1407/14 aufgehoben und die die Vollziehung des Einkommensteueränderungsbescheides 2010 vom 30. Juni 2014 bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung ausgesetzt, soweit dessen Steuerfestsetzung über die im Einkommensteuerbescheid vom 17. März 2014 erfolgte Festsetzung hinausgeht.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid gemäß § 32a des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) geändert werden kann, um eine auf Gesellschafterebene bereits erfasste verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu erhöhen, obwohl diese vGA bei der Körperschaftsteuerfestsetzung der Gesellschaft im Zeitpunkt des Erlasses des Einkommensteueränderungsbescheides bereits in entsprechender Höhe berücksichtigt war.

2 Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) war im Streitjahr 2010 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Er nutzte --ohne dass dies im Anstellungsvertrag vorgesehen war-- ein Fahrzeug der GmbH auch für private Zwecke. Seine Ehefrau nutzte ebenfalls ein Fahrzeug der GmbH (Audi Q5). Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass sich aus den Fahrzeugüberlassungen dem Antragsteller zuzurechnende vGA ergeben. Streitig ist insoweit allein die Bewertung der durch die Fahrzeugüberlassung an die Ehefrau des Antragstellers resultierenden vGA.

3 Eine bei der GmbH durchgeführte Betriebsprüfung, die sich u.a. auf das Jahr 2009 bezog, gelangte zu dem Ergebnis, dass die infolge der PKW-Nutzung durch die Ehefrau des Antragstellers anzunehmende vGA mit den der Gesellschaft entstandenen Fahrzeugkosten zu bewerten sei. In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2010 folgte die GmbH dieser Beurteilung. Dementsprechend erfasst der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 28. Dezember 2012 die streitige vGA in Höhe der Fahrzeugkosten von 33.276,73 €.

4 Der Antragsteller ist demgegenüber der Auffassung, die Bewertung jener vGA müsse unter Zugrundelegung der sog. 1 %-Regelung erfolgen. Er ermittelte so für das Jahr 2010 Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von insgesamt 21.882 €. Aus der zur Einkommensteuererklärung überlassenen Anlage zur "Ermittlung des Privatanteils PKW Kosten" ergibt sich, dass der Antragsteller diesen Betrag aus dem "Privatanteil" der an ihn selbst erfolgten Fahrzeugüberlassung in Höhe von insgesamt 13.590 € und dem "Privatanteil" für den Audi Q5 in Höhe von 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeuges (= 8.292 €) ermittelt hat.

5 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) änderte hierauf den zunächst ergangenen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid 2010, der auf einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen beruhte und berücksichtigte die erklärten Einkünfte des Antragstellers aus Kapitalvermögen im Änderungsbescheid vom 10. Februar 2014 erklärungsgemäß. Zugleich hob es den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Gegen diesen Änderungsbescheid legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte, die

erfassten vGA der Abgeltungsteuer zu unterwerfen. Dem entsprach das FA mit dem weiteren Änderungsbescheid vom 17. März 2014.

6 Nachdem dem FA eine vom 4. Juni 2014 datierende Kontrollmitteilung zugegangen war, wonach der Antragsteller im Streitjahr eine vGA in Höhe von 46.866 € erhalten hat, erließ es am 30. Juni 2014 unter Verweis auf § 32a KStG einen weiteren Einkommensteueränderungsbescheid für das Streitjahr, in dem es der Besteuerung des Antragstellers nunmehr Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von insgesamt 46.866 € zugrunde legte. Die streitgegenständliche vGA war darin mit der Höhe der Fahrzeugkosten von 33.276,73 € berücksichtigt.

7 Hiergegen wandte sich der Antragsteller mit seinem Einspruch vom 9. Juli 2014, über den das FA nach Aktenlage noch nicht entschieden hat. Der zugleich beim FA gestellte Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat eine AdV mit Beschluss vom 7. Januar 2015 abgelehnt, jedoch die Beschwerde zugelassen.

8 Mit seiner Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, macht der Antragsteller geltend, im Streitfall seien bereits die Voraussetzungen für eine Änderung des streitigen Einkommensteuerbescheides gemäß § 32a KStG nicht gegeben. Die Änderungsnorm solle nach ihrem Sinn und Zweck die verfahrensrechtliche Möglichkeit geben, bei nachträglich festgestellten vGA auf der Ebene der Gesellschaft korrespondierende Änderungen auf der Ebene der Gesellschafter herbeizuführen. Hieran fehle es im Streitfall.

9 Der Antragsteller ist außerdem der Meinung, die Bewertung des durch die Fahrzeugüberlassung gewährten Vorteils sei unzutreffend. Der Wertansatz der streitigen vGA sei entgegen der Auffassung des FG zwingend nach den Vorschriften der §§ 8 Abs. 2 Satz 2, 6 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durchzuführen und daher nach der 1 %-Regelung zu bemessen. Dies habe das FG des Landes Brandenburg (Urteil vom 26. Oktober 2005 2 K 1763/02, Entscheidung der Finanzgerichte 2006, 115) zutreffend entschieden. Zudem sei --selbst wenn eine Bewertung nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu erfolgen hätte-- der Vorteil nicht in der vom FA festgestellten Höhe zu berücksichtigen, da in den Fahrzeugaufwendungen ca. 15.000 € für außerordentliche Reparaturen (Motorschaden) enthalten seien.

10 Schließlich wendet der Antragsteller nunmehr ein, das fragliche Fahrzeug sei im Streitjahr auch von ihm selbst genutzt worden, und zwar betrieblich.

11 Der Antragsteller beantragt sinngemäß,
den Beschluss des FG des Saarlandes vom 7. Januar 2015 1 V 1407/14 aufzuheben und die Vollziehung des Einkommensteuerbescheides für 2010 vom 30. Juni 2014 bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung auszusetzen, soweit dessen Steuerfestsetzung über die im Einkommensteuerbescheid vom 17. März 2014 erfolgte Festsetzung hinausgeht.

12 Das FA beantragt,
die Beschwerde zurückzuweisen.

13 Es ist der Meinung, die Korrekturvorschrift des § 32a KStG sei anwendbar. Sie setze voraus, dass ein Steuerbescheid gegenüber einer Körperschaft erlassen, aufgehoben oder geändert werde. Diese Änderung sei hier mit an die GmbH gerichtetem Bescheid vom 28. Dezember 2012 erfolgt. Entgegen der Auffassung des Antragstellers sei es nicht erforderlich, dass zum Zeitpunkt dieser Änderung der daraufhin zu ändernde Einkommensteuerbescheid bereits vorgelegen haben müsse. Eine solche Einschränkung lasse sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen.

14 § 32a KStG solle eine korrespondierende Besteuerung von Körperschaften und Anteilseignern in Bezug auf vGA und so die materiell-rechtlich zutreffende Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft und des Anteilseigners gewährleisten. Daher sei es unschädlich, dass nach Änderung des Körperschaftsteuerbescheides die vGA im Einkommensteuerbescheid zunächst erklärungsgemäß mit einem niedrigeren Wert erfasst worden sei. Einschränkungen dahin, dass ein "Verbrauch" eintrete, wenn eine Korrektur der vGA auf der Gesellschafterebene zunächst unterbleibe, enthalte die Vorschrift nicht. Hinzu komme, dass bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung zunächst keine Information der Körperschaftsteuerstelle hinsichtlich der zutreffenden Höhe der vGA vorgelegen habe. Aufgrund der Kontrollmitteilung habe nicht nur eine Berechtigung, sondern sogar eine Verpflichtung bestanden, die Einkommensteuerfestsetzung zu ändern.

15 Bezüglich der Bewertung der vGA müsse es bei der allgemeinen Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bleiben. Das FG habe dies zutreffend erkannt und entschieden.

16 Dem im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen die Ablehnung der Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 erhobenen Einwand, das fragliche Fahrzeug sei auch vom Antragsteller selbst betrieblich genutzt worden, sei man mangels Nachweis bzw. Glaubhaftmachung nicht gefolgt.

Entscheidungsgründe

17 II. Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde des Antragstellers ist begründet. Sie führt zur AdV des angefochtenen Bescheides.

18 Es bestehen ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO an der Rechtmäßigkeit des Einkommensteueränderungsbescheides vom 30. Juni 2014. Denn bei der gebotenen summarischen Prüfung treten neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung der zugrunde liegenden Rechtsfragen bewirken (vgl. die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- seit dem Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182).

19 1. Diese Zweifel ergeben sich bereits in Bezug auf das verfahrensrechtliche Problem, ob der Erlass des streitigen Einkommensteuerbescheides vom 30. Juni 2014 von einer entsprechenden Änderungsvorschrift gedeckt ist. Vor diesem Hintergrund kann die Frage nach der Bewertung der streitigen vGA --die zudem eine weitere Sachaufklärung in Bezug auf die tatsächliche Fahrzeugnutzung voraussetzte-- im Beschwerdeverfahren offenbleiben.

20 a) Nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG kann ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, erlassen, aufgehoben oder geändert werden, soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

21 Die Regelung des § 32a KStG enthält eine formelle Änderungsmöglichkeit, begründet jedoch keine materielle Bindung der Steuerfestsetzung gegenüber dem Gesellschafter (z.B. BFH-Urteile vom 2. Dezember 2014 VIII R 45/11, BFH/NV 2015, 683; vom 18. September 2012 VIII R 9/09, BFHE 238, 512, BStBl II 2013, 149; BFH-Beschluss vom 20. März 2009 VIII B 170/08, BFHE 224, 439, BFH/NV 2009, 1029). Sie dient dem Ziel, die verfahrensrechtlichen Hemmnisse, die einer zutreffenden materiellen Besteuerung von Körperschaften und Anteilseignern entgegenstehen, zu beseitigen (BTDrucks 16/2712, S. 71; BFH-Beschluss vom 29. August 2012 VIII B 45/12, BFHE 238, 187, BStBl II 2012, 839). Die Regelung ist danach im Ergebnis auf die Kongruenz der Besteuerung der Ebenen der Gesellschaft und des Anteilseigners angelegt (BFH-Beschluss in BFHE 238, 187, BStBl II 2012, 839; BFH-Urteil vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269, 270) und gewährt einer materiell richtigen Einkommensteuerfestsetzung Vorrang gegenüber dem Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Bestandskraft der bereits erfolgten Steuerfestsetzung.

22 Gleichwohl folgt hieraus nicht, dass § 32a KStG eine uneingeschränkte Anpassungsmöglichkeit für bestandskräftige Bescheide eröffnet, denn § 32a KStG regelt --anders als § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO)-- nicht die Anpassung eines Folgebescheides an den Grundlagenbescheid.

23 Dementsprechend stellt sich zumindest die Frage, ob eine auf § 32a KStG gestützte Korrektur eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides des Gesellschafters jedenfalls dann ausgeschlossen ist, wenn --wie im Streitfall-- dem FA nicht nur das Vorliegen der vGA dem Grunde nach bekannt war, sondern zudem der Körperschaftsteuerbescheid, an dessen Festsetzung eine Anpassung erfolgen soll, im Zeitpunkt des Erlasses des bestandskräftig gewordenen Einkommensteueränderungsbescheides bereits vorlag. Folgt das FA in einem solchen Fall der in Bezug auf die Höhe der vGA abweichenden Erklärung des Steuerpflichtigen und setzt dessen Einkommensteuer unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung erklärungsgemäß fest, so erscheint es zumindest fraglich, ob es eine spätere Durchbrechung der eingetretenen Bestandskraft dieses Bescheides auf § 32a KStG stützen kann, ohne dass der Körperschaftsteuerbescheid geändert wird (zweifelnd wohl auch Intemann in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 32a KStG Rz 9; Blümich/Rengers, § 32a KStG Rz 38).

24 b) Ernstliche, die Aussetzung rechtfertigende Zweifel bestehen auch daran, dass der Erlass des streitigen Änderungsbescheides von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gedeckt ist.

25 Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt

werden, die zu einer höheren Steuer führen. Nachträglich werden Tatsachen oder Beweismittel bekannt, wenn deren Kenntnis nach dem Zeitpunkt erlangt wird, in dem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen ist. Maßgeblich ist die Kenntnis der zur Bearbeitung des Steuerfalls organisatorisch berufenen Dienststelle. Dieser ist allerdings grundsätzlich das bekannt, was sich aus den bei ihr geführten Akten ergibt, ohne dass es auf die individuelle Kenntnis des Bearbeiters ankommt (z.B. BFH-Urteil vom 28. April 1998 IX R 49/96, BFHE 185, 370, BStBl II 1998, 458). Tatsache im Sinne dieser Vorschrift ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Keine Tatsachen in diesem Sinne sind Schlussfolgerungen aller Art, insbesondere juristische Subsumtionen (BFH-Urteile vom 20. Dezember 1988 VIII R 121/83, BFHE 156, 339, BStBl II 1989, 585; vom 27. Oktober 1992 VIII R 41/89, BFHE 170, 1, BStBl II 1993, 569).

26 Eine solche Tatsache ist der Kontrollmitteilung, auf die das FA sich im Zusammenhang mit dem Erlass des streitgegenständlichen Änderungsbescheides bezieht, nicht zu entnehmen.

27 Eine Tatsache i.S. des § 173 AO könnte zwar in der Nutzung des Audi Q5 durch die Ehefrau des Antragstellers zu sehen sein. Allerdings ist derzeit nicht zweifelsfrei feststellbar, wann dem FA diese Tatsache bekannt geworden ist, insbesondere ob ihm diese bereits im Zeitpunkt des Erlasses des streitgegenständlichen Einkommensteueränderungsbescheides bekannt war.

28 Diese Frage ist auch streiterheblich. Denn wäre diese Tatsache dem FA bereits bekannt gewesen, so läge kein von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfasster Fall einer Änderung aufgrund einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache, sondern einer abweichenden rechtlichen Beurteilung der Bewertung der dem Antragsteller zuzurechnenden streitgegenständlichen vGA durch das FA vor. Für eine so begründete Änderung eines bestandskräftigen Bescheides fehlte es indes im Streitfall an einer Änderungsnorm.

29 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de