

Urteil vom 21. Oktober 2025, VIII R 19/23

Rückwirkendes Ereignis - vorzeitige Berücksichtigung im Jahr der Rückwirkung - keine rückwirkende Beseitigung einer vGA durch Anrechnung auf den Kaufpreis nach Bestellung eines "Vorkaufsrechts"

ECLI:DE:BFH:2025:U.211025.VIIIR19.23.0

BFH VIII. Senat

FGO § 100 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2013

vorgehend FG Düsseldorf, 10. Februar 2022, Az: 9 K 1598/20 E

Leitsätze

1. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung gebietet die Berücksichtigung nachträglicher Änderungen der Sachlage nur in den Grenzen des formellen Rechts.
2. Ein bestimmter Sachverhalt kann steuerlich nur einmal und grundsätzlich nur in dem Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden, in dem er sich ereignet hat. Davon kann aus Gründen der Prozessökonomie abgewichen werden, wenn die Gefahr divergierender Entscheidungen nicht besteht.
3. Beruht eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) auf der Annahme, das durch den Gesellschafter entgeltlich bestellte "Vorkaufsrecht" (hier: nach spanischem Recht) an einem Grundstück habe den Gesellschafter als Eigentümer nicht belastet und für die Gesellschaft als Vorkaufsberechtigte keinen Wert, und verkauft der Gesellschafter als Grundstückseigentümer das Grundstück später an die Gesellschaft als Vorkaufsberechtigte, führt die Anrechnung des Kaufpreises für das "Vorkaufsrecht" auf den Kaufpreis für das Grundstück nicht dazu, dass die vGA rückwirkend entfällt (Abgrenzung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.08.1994 - X R 42/91, BFHE 175, 362, BStBl II 1995, 57).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10.02.2022 - 9 K 1598/20 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Jahr 2013 (Streitjahr) Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH (im Folgenden: Holding-GmbH). Diese hielt 100 % der Anteile an der B-GmbH (im Folgenden: Immobilien-GmbH). Daneben war der Kläger mit einem Anteil von 50,1 % an der C-GmbH beteiligt; die anderen Anteile an dieser Gesellschaft hielten zu jeweils 24,95 % die Holding-GmbH und eine Gesellschaft des Vaters des Klägers (Z B.V.). Der Kläger war auch bei der Immobilien-GmbH und der C-GmbH zum Geschäftsführer bestellt.
- 2 Im Jahr 2010 hatte der Kläger ein in Spanien belegenes bebautes Grundstück für ... € zuzüglich Erwerbsnebenkosten erworben und das Grundstück seitdem zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Den Kaufpreis für das Grundstück hatte zum Teil die C-GmbH finanziert und in dieser Höhe das Gesellschafterverrechnungskonto des Klägers belastet.
- 3 Im Streitjahr geriet die C-GmbH in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Ihre Hausbank kündigte ihr die Kreditlinie wegen einer zu geringen Eigenkapitalquote und insbesondere wegen des (ungesicherten) negativen

Verrechnungskontos des Klägers. Gemeinsam mit einer anderen Bank entstand der Plan, das Verrechnungskonto des Klägers unter Einsatz des in Spanien belegenen Grundstücks auszugleichen, ohne das Grundstück zu veräußern.

- 4 Der Kläger räumte der Immobilien-GmbH mit verschiedenen Verträgen (unter anderem der notariellen Urkunde nach spanischem Recht über die Eintragung eines Vorkaufsrechts vom 21.10.2013) ein Vorkaufsrecht an dem Grundstück für ... € ein. Zu diesem Vorgang existieren ein nicht unterschriebener Vertrag vom 06.11.2013 sowie zwei auf den 31.12.2013 datierte unterschriebene Verträge über die Einräumung eines Vorkaufsrechts. Einer der Verträge mit Datum 31.12.2013 enthält (wie auch der nicht unterschriebene Vertrag vom 06.11.2013) eine Vorbemerkung und fünf Klauseln. In der Vorbemerkung wird unter anderem auf die durch eine Grundschild gesicherte Teilfinanzierung durch eine Bank (Darlehensvaluta 01.12.2013: ... €) und deren Gutachten über den Verkehrswert des Grundstücks (... €) hingewiesen. Die Klauseln schreiben den Wert des Vorkaufsrechts auf ... € fest, verpflichten den Kläger zur fortgesetzten Begleichung der mit dem Grundstück zusammenhängenden Aufwendungen, schließen eine weitere Beleihung des Grundstücks aus und regeln, dass die Immobilien-GmbH den Preis für das Vorkaufsrecht durch Übernahme bestehender und zukünftiger Forderungen der C-GmbH bis zur Höhe von ... € erbringen wird.
- 5 Der andere, ebenfalls auf den 31.12.2013 datierte, Vertrag ist erstmals während einer Betriebsprüfung am 06.02.2017 vorgelegt worden, nachdem der Betriebsprüfer auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10.08.1994 - X R 42/91 (BFHE 175, 362, BStBl II 1995, 57) hingewiesen hatte. Dieser Vertrag enthält eine zusätzliche Klausel, nach der es sich bei dem Kaufpreis für das Vorkaufsrecht um eine Anzahlung auf den späteren Erwerb der Immobilie durch die Immobilien-GmbH handeln solle. Eine Verzinsung der Anzahlung war nicht vereinbart.
- 6 Am 31.12.2013 buchte die C-GmbH Forderungen gegen den Kläger im Gesamtumfang von ... € aus (im Einzelnen: "Forderung an D" in Höhe von ... €; Forderung "aus Darlehen E" in Höhe von ... € und Verrechnungskonto in Höhe von ... €) und gewährte hierzu ("im Gegenzug") der Immobilien-GmbH ein Darlehen über ... € (Laufzeit: 15 Jahre, Zinsen: 1,5 % per annum). Am 18.12.2014 erklärte der Kläger gegenüber der C-GmbH schriftlich, er trete zur Besicherung des Darlehens alle aus dem Vorkaufsrecht zufließenden Erträge an sie ab.
- 7 Die Immobilien-GmbH aktivierte das Vorkaufsrecht als immaterielles Wirtschaftsgut mit Anschaffungskosten in Höhe von ... €.
- 8 Im Jahr 2018 veräußerte der Kläger das in Spanien belegene Grundstück für ... € an die Immobilien-GmbH. Die Anschaffungskosten für das Vorkaufsrecht von ... € wurden in voller Höhe auf den Kaufpreis angerechnet. Von da an mietete der Kläger das Grundstück für sich und seine Familie von der Immobilien-GmbH.
- 9 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 30.08.2018 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) diese Vorgänge nach einer Außenprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der Immobilien-GmbH an den Kläger in Höhe von ... € (Vorkaufsrecht: ... € und Notarberatung: ... €).
- 10 Nach erfolglosem Einspruch hat der Kläger Klage erhoben. Während des Klageverfahrens hat das FA den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr am 28.01.2021 aus hier nicht streitigen Gründen geändert. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat der Klage teilweise stattgegeben und sie im Übrigen, hinsichtlich der streitigen vGA im Zusammenhang mit dem in Spanien belegenen Grundstück abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 189). Das FG ist in tatsächlicher Hinsicht davon ausgegangen, dass das im Streitjahr vom Kläger zugunsten der Immobilien-GmbH eingeräumte Vorkaufsrecht an dem Grundstück für den Kläger keine Belastung und für die Immobilien-GmbH keinen Wert dargestellt habe.
- 11 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das FG habe nicht beachtet, dass bei entgeltlicher Bestellung eines Vorkaufsrechts an einem Grundstück der Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG nach dem BFH-Urteil vom 10.08.1994 - X R 42/91 (BFHE 175, 362, BStBl II 1995, 57) rückwirkend entfalle, wenn das Vorkaufsrecht später ausgeübt und das Entgelt für die Gewährung des Vorkaufsrechts auf den Grundstückspreis angerechnet werde. Diese Rechtsprechung sei auf den Streitfall zu übertragen. Eine vGA, die im Streitjahr zu Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG geführt haben könnte, sei jedenfalls mit dem Verkauf des Grundstücks an die Immobilien-GmbH im Jahr 2018 unter Anrechnung der vGA auf den Kaufpreis entfallen.
- 12 Es könne deshalb dahinstehen, ob das FA im Streitjahr zu Recht eine vGA angenommen habe. Nach dem Verkauf des Grundstücks an die Immobilien-GmbH im Jahr 2018 habe die Immobilien-GmbH diesen Betrag nicht mehr als

Gegenleistung für die Gewährung des Vorkaufsrechts, sondern für die Übereignung des Grundstücks geschuldet. Der Verkauf des Grundstücks im Jahr 2018 unter Anrechnung der Anschaffungskosten für das Vorkaufsrecht, wirke steuerlich zurück und bewirke für das Streitjahr eine Auswechselung des Schuldgrunds. Der Rechtsfehler des FG liege darin, dass es die Bedeutung der späteren Veräußerung für die Besteuerung im Streitjahr verkannt habe.

- 13** Der Berichterstatter des Senats hat die Beteiligten darauf hingewiesen, dass Bedenken bestehen, ob das FG die Tatsachen, aus denen sich nach der Ansicht des Klägers der rückwirkende Wegfall der vGA ergeben soll, im Streitjahr berücksichtigen musste, da sie erst 2018 verwirklicht worden sind.
- 14** Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 30.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.06.2020 und dem Änderungsbescheid vom 28.01.2021 dahingehend zu ändern, dass keine vGA in Höhe von weiteren ... € angesetzt wird.
- 15** Der Beklagte beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** 1. Die Revision ist bei rechtsschutzgewährender Auslegung noch zulässig. Sie wirft ausdrücklich nur die Frage auf, ob die Veräußerung des Grundstücks vom Kläger an die Immobilien-GmbH im Jahr 2018 unter Anrechnung der vGA auf den Kaufpreis den Tatbestand der vGA im Streitjahr rückwirkend beseitigt hat. Dabei unterstellt der Kläger, dass das FG den nicht im Streitjahr verwirklichten Sachverhalt hätte berücksichtigen und diese Frage hätte klären müssen. Das ist aber nicht selbstverständlich und wäre vorrangig zu klären. Da es sich um eine das Streitjahr betreffende Rechtsfrage handelt, welche nachträglich eintretenden Ereignisse das FG bei seiner Entscheidung berücksichtigen darf und gegebenenfalls muss und es dem wohlverstandenen Interesse des Klägers entspricht, auch diese Vorfrage aufzuwerfen, ist die Revision zulässig.
- 17** 2. Die Revision ist nicht begründet. Die rechtliche Überprüfung des Urteils ergibt: Das FG hat im Streitjahr den Ansatz einer vGA beim Kläger ohne Rechtsfehler bejaht (a). Den erst im Jahr 2018 verwirklichten Sachverhalt musste das FG im Streitjahr nicht berücksichtigen (b). Aber selbst wenn man dies anders sehen wollte, erweist sich das angefochtene Urteil jedenfalls im Ergebnis als richtig (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), da die im Streitjahr zu Recht angesetzte vGA durch den Verkauf des Grundstücks im Jahr 2018 unter Anrechnung der vGA auf den Kaufpreis nicht rückwirkend entfallen ist (c).
- 18** a) Eine vGA im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt beim Gesellschafter vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 01.10.2024 - VIII R 4/21, BFH/NV 2025, 157). Diese Voraussetzungen hat das FG für das Streitjahr ohne Rechtsfehler bejaht.
- 19** Die Immobilien-GmbH hat dem Kläger mittelbar (über die Holding-GmbH) den Vorteil zugewendet, von Verbindlichkeiten gegenüber der C-GmbH in Höhe von ... € befreit worden zu sein. Dieser Vorteil ist dem Kläger mit Ausbuchung der entsprechenden Forderungen bei der C-GmbH noch im Streitjahr (am 31.12.2013) zugeflossen. Die Zuwendung war durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Auf der Grundlage der tatsächlichen Würdigung des FG, wonach das vom Kläger zugunsten der Immobilien-GmbH im Gegenzug begründete Vorkaufsrecht an der ihm gehörenden spanischen Immobilie nur auf dem Papier existiert habe, dass es weder den Kläger als Grundstückseigentümer belastet noch der Immobilien-GmbH als Vorkaufsberechtigter einen geldwerten Vorteil verschafft habe, ist die Annahme nicht zu beanstanden, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer der Immobilien-GmbH den Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte. Unerheblich ist, dass der Kläger an der Immobilien-GmbH nur mittelbar über die Holding-GmbH beteiligt war. An die tatsächliche Würdigung des FG und die ihr zugrunde liegenden tatsächlichen Feststellungen ist der BFH gebunden, da sie mit der Revision nicht angefochten worden sind. Da im Übrigen auch die Beteiligten nicht über den Ansatz der vGA beim Kläger streiten, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.
- 20** b) Das angefochtene Urteil ist nicht deshalb rechtsfehlerhaft, weil das FG den Verkauf des Grundstücks vom Kläger an die Immobilien-GmbH im Jahr 2018 unter Anrechnung der vGA auf den Kaufpreis im Streitjahr nicht

berücksichtigt hat.

- 21** aa) Nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO entscheidet das FG über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit ist grundsätzlich der Schluss der mündlichen Verhandlung (§ 93 Abs. 3 FGO). Daraus ergibt sich, dass zurückwirkende Rechtsänderungen, soweit sie verfassungsrechtlich zulässig sind, bei der Entscheidung berücksichtigt werden müssen (z.B. BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 28). Nachträgliche tatsächliche Änderungen sind, soweit sie sich auf die rechtliche Beurteilung im Streitjahr auswirken, grundsätzlich ebenfalls zu berücksichtigen. Das hat die Rechtsprechung zum Beispiel für die zivilrechtlich zurückwirkende (nachträgliche) Anerkennung der Vaterschaft (BFH-Urteil vom 28.07.2005 - III R 68/04, BFHE 211, 107, BStBl II 2008, 350, wegen der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung als Kind) oder für die Berücksichtigung von nach Klageerhebung eingetretenen Ereignissen, die sich rückwirkend auf die Ermittlung eines Aufgabegewinns ausgewirkt haben, bejaht (BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.2.c [Rz 49]). Dem hat sich das Schrifttum verallgemeinernd mit der Maßgabe angeschlossen, dass rückwirkende Ereignisse vom FG (stets) berücksichtigt werden müssen (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, § 100 FGO Rz 7; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 100 Rz 12; Rauda in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 100 FGO Rz 39).
- 22** bb) Dem stimmt der Senat nur teilweise zu. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO gebietet die Berücksichtigung nachträglicher Änderungen der Sachlage nur in den Grenzen des formellen Rechts. Das FG muss, wenn es ein materiell-rechtlich zurückwirkendes Ereignis berücksichtigen will, das Verfahrensrecht beachten. Die Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses muss verfahrensrechtlich möglich sein. Keinesfalls ermächtigt § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO dazu, das materielle Recht ohne Bindung an das Verfahrensrecht zu ermitteln und es im Jahr der Rückwirkung auf jeden Fall zu berücksichtigen. Eine dahin gehende Aussage kann der Norm nicht entnommen werden.
- 23** cc) Geht es --wie im Streitfall-- darum, ob ein Sachverhalt, der einem anderen Veranlagungszeitraum zugeordnet ist, weil er sich dort verwirklicht hat (hier: 2018), verfahrensrechtlich zulässig auch in einem weiteren Veranlagungszeitraum (hier: 2013) berücksichtigt werden kann, kommt die verfahrensrechtliche Grundannahme in Betracht, wonach ein bestimmter Sachverhalt nur einmal und grundsätzlich nur in dem Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden kann, dem er zugeordnet ist. Diese Grundannahme ist unverzichtbar und deshalb grundsätzlich ausnahmslos zu beachten, denn jede Abweichung begründet die Gefahr divergierender Entscheidungen, und divergierende Entscheidungen zu demselben Sachverhalt müssen aus Rechtsgründen vermieden werden. Das ergibt sich aus § 174 der Abgabenordnung (AO), der aber erst eingreift, wenn es zu divergierenden Entscheidungen gekommen ist. Davon abgesehen fehlt es an einer gesetzlichen Mechanik, die divergierende Entscheidungen verhindert. Eine rechtliche Bindungswirkung besteht insoweit grundsätzlich nicht. Insbesondere reicht die Bindungswirkung eines rechtskräftigen Steuerbescheids über Veranlagungssteuern auch bei sogenannten Dauersachverhalten nicht über den Veranlagungszeitraum hinaus (BFH-Beschluss vom 30.08.2012 - X B 213/11, BFH/NV 2013, 56, m.w.N.). Effektiv können divergierende Entscheidungen deshalb nur vermieden werden, indem ein bestimmter Sachverhalt (stets) nur einmal berücksichtigt wird (werden darf).
- 24** Ein steuerlich relevanter Sachverhalt wird in dem Jahr steuerlich berücksichtigt, in dem er verwirklicht worden ist. Im Regelfall wird deshalb auch über die Frage, ob ein Ereignis materiell-rechtlich zurückwirkt, (nur) in dem Jahr entschieden, in dem es stattgefunden hat und in dem der Sachverhalt, aus dem sich die Rückwirkung ergeben soll, (originär) zu berücksichtigen ist. Deshalb ist in § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die Durchbrechung der Bestandskraft vorgesehen; die Vorschrift regelt insofern den Normalfall. Das schließt nicht aus, dass die materielle Rückwirkung in geeigneten Fällen auch unmittelbar berücksichtigt werden kann, sofern es einer Durchbrechung der Bestandskraft nicht bedarf. Davon unberührt bleibt aber die Frage, ob der Sachverhalt, aus dem sich die Rückwirkung ergibt (ergeben soll), im Streitjahr verfahrensrechtlich berücksichtigt werden darf.
- 25** dd) Dies zugrunde gelegt, kann ein rückwirkendes Ereignis, das sich in einem späteren Veranlagungszeitraum ereignet hat, im Jahr der Rückwirkung verfahrensrechtlich einwandfrei berücksichtigt werden, soweit die Gefahr divergierender Entscheidungen ausgeschlossen ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn die Tatsachen, aus denen sich die materielle Rückwirkung des Ereignisses ergibt, unstreitig sind, wenn evident ist, dass es sich um ein steuerlich zurückwirkendes Ereignis handelt und wenn sich dessen steuerliche Bedeutung in der Rückwirkung erschöpft. Dem entspricht die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung. Soweit ersichtlich stand in den bisher vom BFH entschiedenen Fällen jeweils insbesondere fest, dass es sich um ein steuerlich zurückwirkendes Ereignis handelte (z.B. BFH-Urteil vom 27.05.2009 - II R 53/07, BFHE 225, 493, BStBl II 2009, 852, unter II.3.b [Rz 19] zu § 13a Abs. 5 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes a.F.: Gesetzliche Anordnung der Rückwirkung) und dass sich die steuerliche Bedeutung des Ereignisses (soweit es nicht um eine Statusfrage ging) für die betreffende

Steuerart in seiner Rückwirkung erschöpfte. So hat die Anerkennung der Vaterschaft keine steuerliche Bedeutung, außer, dass sie das Kindschaftsverhältnis auch für die Vergangenheit verändert. Nachträgliche Änderungen eines punktuellen steuerlichen Ereignisses (Veräußerungs- oder Aufgabegewinn) wirken sich im Rahmen der Rückwirkung nur auf die Höhe des Veräußerungsgewinns aus (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.d und 2.b). Die Gefahr divergierender Entscheidungen bestand in diesen Fällen jeweils nicht.

- 26** Unter diesen (besonderen) Voraussetzungen hat es die höchstrichterliche Rechtsprechung (im Einzelfall) zu Recht als unschädlich angesehen, dass der Sachverhalt, aus dem sich die Rückwirkung ergeben soll, eigentlich nicht im Jahr der Rückwirkung berücksichtigt werden kann. Leitend waren dafür jeweils prozessökonomische Gründe (vgl. BFH-Urteile vom 28.07.2005 - III R 68/04, BFHE 211, 107, BStBl II 2008, 350, unter II.2. [Rz 23], und vom 28.09.2022 - X R 7/21, BFHE 278, 254, BStBl II 2023, 178, Rz 40). Die Einhaltung des Verfahrensrechts ist kein Selbstzweck. Dem trägt der Gedanke der Prozessökonomie Rechnung. Wenn eine konkrete Gefahr divergierender Entscheidungen nicht anzunehmen ist, kann aus Gründen der Prozessökonomie davon abgewichen werden, dass der Sachverhalt, aus dem sich die Rückwirkung ergibt, im Jahr der Rückwirkung eigentlich nicht berücksichtigt werden darf. Unter diesen Umständen kann ein Kläger nicht darauf verwiesen werden, beim Finanzamt einen Antrag auf Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu stellen und gegen eine ablehnende Entscheidung erneut Anfechtungsklage zu erheben (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.2005 - III R 68/04, BFHE 211, 107, BStBl II 2008, 350, unter II.2. [Rz 23]). Dem stimmt der erkennende Senat zu.
- 27** ee) Der Streitfall liegt anders. Hier ist ungeklärt, ob die Veräußerung des Grundstücks im Jahr 2018 unter Anrechnung der vGA auf den Kaufpreis den Tatbestand der vGA im Streitjahr rückwirkend beseitigt hat. Außerdem erschöpft sich die steuerliche Bedeutung des nachträglich verwirklichten Sachverhalts (Veräußerung des Grundstücks unter Anrechnung der vGA auf den Kaufpreis im Jahr 2018) nicht in seiner (möglichen) Rückwirkung. Die Veräußerung des Grundstücks hat vor allem für das Jahr 2018 steuerliche Bedeutung; sie ist jedenfalls im Jahr 2018 zu berücksichtigen, in dem sie verwirklicht worden ist. Gründe der Prozessökonomie erlauben im Streitfall keine Abweichung von dem Grundsatz, dass derselbe Sachverhalt nicht auch noch im Jahr der Rückwirkung berücksichtigt werden darf. Zwar ist der Verkauf des Grundstücks im Jahr 2018 unter Anrechnung der vGA auf den Kaufpreis zwischen den Beteiligten in tatsächlicher Hinsicht nicht streitig. Gegen seine Berücksichtigung (auch) im Streitjahr spricht aber, dass derselbe Sachverhalt dann in zwei verschiedenen Veranlagungszeiträumen (2013 und 2018) berücksichtigt werden müsste und dass zwei Mal darüber entschieden werden müsste, ob das Ereignis steuerlich zurückwirkt. Divergierende Entscheidungen können unter diesen Umständen nicht hinreichend sicher ausgeschlossen werden. Es wäre deshalb nicht prozessökonomisch, den Sachverhalt des Jahres 2018 ausnahmsweise auch bereits im Streitjahr zu berücksichtigen, zumal unklar geblieben ist, wie er bei der Veranlagung 2018 berücksichtigt worden ist. Unter diesen Umständen war das FG jedenfalls nicht verpflichtet, den Sachverhalt, aus dem sich nach der Ansicht des Klägers die Rückwirkung ergeben soll, im Streitjahr zu würdigen. Der Kläger hätte (bei der Veranlagung 2018) einen Antrag auf Änderung der Veranlagung für das Streitjahr nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO stellen müssen, um (sicher) klären zu lassen, ob die Anrechnung der vGA auf den Kaufpreis im Jahr 2018 den Tatbestand der vGA im Streitjahr rückwirkend beseitigt hat.
- 28** Dem steht nicht entgegen, dass der BFH die unmittelbare Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO stets verneint hat, wenn das maßgebende Ereignis beim Erlass des betreffenden Steuerbescheids beziehungsweise bei dessen Änderung bereits verwirklicht war und berücksichtigt werden konnte (BFH-Beschluss vom 13.05.2005 - VIII B 205/03, BFH/NV 2005, 1741, m.w.N.). Diese Rechtsprechung betrifft das ungeschriebene Merkmal "nachträglich" in § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Einer Durchbrechung der Bestandskraft bedarf es nicht, wenn ein Ereignis bereits hätte berücksichtigt werden können. Ereignisse, die zwar tatsächlich vor Abschluss des Einspruchs- oder Klageverfahrens verwirklicht waren, die aber im Einspruchs- oder Klageverfahren deshalb nicht berücksichtigt werden konnten, weil der zugrunde liegende Sachverhalt einem anderen Veranlagungszeitraum zugeordnet ist und weil sie auch nicht ausnahmsweise aus prozessökonomischen Gründen vorzeitig berücksichtigt werden konnten, sind "nachträglich" im Sinne der Rechtsprechung. Etwas anderes ist der Rechtsprechung nicht zu entnehmen.
- 29** c) Die Frage kann aber letztlich dahinstehen. Selbst wenn man dies anders sehen wollte, wäre das angefochtene Urteil zwar rechtsfehlerhaft, weil das FG dann den Sachverhalt des Jahres 2018 bei seiner Entscheidung zu Unrecht nicht berücksichtigt hätte. Auf diesem Rechtsfehler würde das Urteil aber nicht beruhen, da sich die Entscheidung selbst aus anderen Gründen als richtig darstellt (§ 126 Abs. 4 FGO), denn die Anrechnung des Kaufpreises für das "Vorkaufsrecht" auf den im Jahr 2018 vereinbarten Kaufpreis für das Grundstück hat nicht dazu geführt, dass die vGA im Streitjahr rückwirkend entfallen ist.

- 30** aa) Die Besteuerung knüpft an tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge an, die, wenn sie sich einmal ereignet haben, grundsätzlich ebenso wenig ungeschehen gemacht werden können, wie umgekehrt Vorgänge für die Besteuerung fingiert werden dürfen (BFH-Urteil vom 02.08.1983 - VIII R 15/80, BFHE 139, 79, BStBl II 1983, 736, unter 1.c bb, m.w.N.). Die Rückzahlung verdeckt ausgeschütteter Gewinne beseitigt eine vGA daher nicht rückwirkend (vgl. BFH-Urteil vom 14.07.2009 - VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815). Daran hält der Senat fest.
- 31** bb) Bei Anwendung dieser Grundsätze hat die Anrechnung des Kaufpreises für das im Streitjahr begründete "Vorkaufsrecht" auf den im Jahr 2018 vereinbarten Kaufpreis für das mit dem "Vorkaufsrecht" belastete Grundstück nicht zum Wegfall der vGA im Streitjahr geführt. Die Anrechnung ist einer Rückzahlung der vGA gleichzustellen. Der Kläger hat zwar bei übergreifender Betrachtung aus der Sicht des Jahres 2018 einen insgesamt angemessenen Kaufpreis für das Grundstück erhalten. Das ändert aber nichts daran, dass ihm die Immobilien-GmbH bereits im Jahr 2013 aus gesellschaftsrechtlichen Gründen einen geldwerten Vorteil (Befreiung von Verbindlichkeiten gegenüber der C-GmbH) im Gegenzug für die Bestellung eines wertlosen Rechts zugewendet hatte. Die verwirklichte Zuwendung an den mittelbaren Gesellschafter (vGA) kann nicht dadurch rückwirkend beseitigt werden, dass der mittelbare Gesellschafter in einem zweiten Schritt eine werthaltige Leistung (hier: Übertragung des Grundstücks) an die GmbH (hier: Immobilien-GmbH) erbringt und dafür von dieser nur noch den Differenzbetrag erhält.
- 32** cc) Aus dem Hinweis des X. Senats in seinem Urteil vom 10.08.1994 - X R 42/91 (BFHE 175, 362, BStBl II 1995, 57), dass bei entgeltlicher Bestellung eines Vorkaufsrechts an einem Grundstück der Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG rückwirkend entfalle, wenn das Vorkaufsrecht später ausgeübt und das Entgelt für die Gewährung des Vorkaufsrechts auf den Grundstückspreis angerechnet werde, ergibt sich nichts anderes. Anders als im Fall des X. Senats ist im Streitfall nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG kein werthaltiges Vorkaufsrecht bestellt worden. Vielmehr hat die Immobilien-GmbH dem Kläger im Streitjahr mittelbar den Vorteil der Befreiung von Verbindlichkeiten zugewandt, ohne vom Kläger dafür eine werthaltige Gegenleistung erhalten zu haben. Das FA und das FG haben deshalb den Vorteil beim Kläger zu Recht in voller Höhe als vGA erfasst. Eine betriebliche Veranlassung für die Schuldübernahme aus Sicht der Immobilien-GmbH ist nicht erkennbar.
- 33** Die davon abweichende Ansicht des Klägers verkennt, dass es im Streitjahr nach den bindenden Feststellungen des FG nicht zur Bestellung eines (werthaltigen) Vorkaufsrechts gekommen ist. Aber auch wenn das im Streitjahr bestellte Vorkaufsrecht (anders als das FG angenommen hat) nicht vollständig wertlos gewesen wäre, was der Senat nicht zugrunde legen darf, wäre eine vGA in entsprechend geringerer Höhe entstanden, die ebenfalls durch den nachträglichen Verkauf des Grundstücks an den Erwerber des Vorkaufsrechts nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden könnte. Der Kläger hat auch keine Gründe angeführt, weshalb die Anrechnung einer vGA auf die Gegenleistung in einem späteren Austauschvertrag dazu führen sollte, dass eine zu Recht angesetzte vGA rückwirkend entfällt. Er meint lediglich, der Hinweis des X. Senats sei so zu verstehen. Dem kann sich der Senat indes nicht anschließen.
- 34** Unerheblich ist, ob die Beteiligten die Anrechnung des Kaufpreises für das "Vorkaufsrecht" auf den Kaufpreis des Grundstücks vereinbart hatten. Das FG hat keine dahin gehenden Feststellungen getroffen. An die tatsächlichen Feststellungen des FG ist der Senat (auch negativ) gebunden, weil der Kläger dagegen keine Verfahrensrügen erhoben hat.
- 35** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de