

Urteil vom 08. September 2026, IX R 16/25

Änderung von Steuerbescheiden nach § 32a Abs. 1 KStG

ECLI:DE:BFH:2026:U.080926.IXR16.25.0

BFH IX. Senat

§ 32a Abs 1 S 1 KStG, § 17 Abs 4 EStG, KStG VZ 2015, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 06. August 2025, Az: 1 K 645/22

Leitsätze

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.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 06.08.2025 - 1 K 645/22 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** 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.
- 2** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr 2015 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der ... GmbH (A GmbH). Er hielt zudem 50 % der Gesellschaftsanteile an der ... GmbH (B GmbH).
- 3** 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.
- 4** Der Beklagte und Revisionskläger (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.
- 5** 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.

- 6 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.
- 7 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.
- 8 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. Der Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 31.08.2022). Das FA hielt die Einkommensteuerfestsetzung aus verfahrensrechtlichen Gründen für nicht mehr änderbar.
- 9 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2026, 1162 abgedruckten Gründen statt. Es vertrat insbesondere die Ansicht, der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr sei nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG zu ändern. Die Vorschrift erfasse nicht nur die unmittelbaren Folgen aus einer bei der Gesellschaft berücksichtigten vGA, sondern auch Folgeänderungen, die mit dem Ansatz einer vGA beim Gesellschafter verbunden sind. Im Streitfall resultiere aus der vGA bei der A GmbH eine verdeckte Einlage (vE) des Klägers ins Vermögen der B GmbH. Diese habe zu nachträglichen Anschaffungskosten des Klägers auf die Beteiligung an der B GmbH geführt und sei für das Streitjahr als Bestandteil eines Auflösungsverlusts gemäß § 17 EStG zu berücksichtigen.
- 10 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht. Die Möglichkeit einer Änderung nach § 32a Abs. 1 KStG beschränke sich auf die Folgewirkungen aus einer vGA. Der Ansatz eines Auflösungsverlusts gemäß § 17 Abs. 4 EStG sei keine Folge aus der bei der A GmbH zu berücksichtigenden vGA, sondern beruhe auf einem hiervon zu trennenden Sachverhalt. Darüber hinaus habe das FG fehlerhaft angenommen, dass das Ermessen zur Durchführung einer Änderung nach § 32a Abs. 1 KStG auf Null reduziert gewesen sei. Schließlich habe das Gericht nicht geprüft, ob für das Streitjahr überhaupt ein Auflösungsverlust anzuerkennen sei.
- 11 Das FA beantragt,
das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 06.08.2025 - 1 K 645/22 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Der Kläger hält die angefochtene Entscheidung für zutreffend. Das FG habe zudem ohne Einwand des FA festgestellt, dass die materiellen Voraussetzungen für die Zuerkennung eines Auflösungsverlusts vorlägen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben. Die Sache wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Die Feststellungen des FG tragen nicht dessen Ergebnis, dass beim Kläger für das Streitjahr ein dem Teileinkünfteverfahren unterliegender Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG in Höhe von 479.995 € zu berücksichtigen ist (dazu unter 1.). Wäre dies der Fall, könnte der bereits bestandskräftige Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG insoweit geändert werden (dazu unter 2.).
- 16 1. 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.
- 17 a) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der

Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war. Als Veräußerung in diesem Sinne gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft, die Kapitalherabsetzung, wenn das Kapital zurückgezahlt wird, und die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagenkonto im Sinne des § 27 KStG (§ 17 Abs. 4 Satz 1 EStG). Entsprechendes gilt für die aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft entstehenden Verluste (ständige Rechtsprechung, vgl. nur Senatsurteil vom 01.07.2014 - IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, Rz 15).

- 18** aa) Auflösungsgewinne und -verluste im Sinne von § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG sind in entsprechender Anwendung von § 17 Abs. 2 EStG zu ermitteln. Demnach ist Auflösungsgewinn der Betrag, um den der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) nach Abzug der hiermit im Zusammenhang stehenden Kosten die Anschaffungskosten übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Als --nachträgliche-- Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu berücksichtigen sind vE des Gesellschafters (vgl. inzwischen § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG).
- 19** bb) Maßgebender Zeitpunkt der Gewinn- oder Verlustrealisierung ist derjenige, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert wäre. Ein Gewinn ist erst in dem Jahr zu erfassen, in dem das auf die Beteiligung entfallende Vermögen der Gesellschaft verteilt wurde; ein Verlust kann bereits in dem Jahr erfasst werden, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen (vgl. u.a. Senatsbeschluss vom 07.12.2023 - IX B 12/23, Rz 7).
- 20** b) Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze fehlen Feststellungen des FG, ob der Kläger eine nachträgliche Anschaffungskosten auslösende vE von 479.995 € ins Vermögen der B GmbH geleistet hat, die im Streitjahr materiell-rechtlich Bestandteil eines Auflösungsverlusts gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG gewesen sein soll.
- 21** aa) Seine Erkenntnis, dass der Kläger eine vE in vorgenannter Höhe geleistet habe, leitet das FG daraus ab, dass die A GmbH ihre gegen die B GmbH gerichtete Darlehensforderung zum 31.12.2012 wegen Uneinbringlichkeit ausgebucht hat. Damit sei eine vGA der A GmbH an den Kläger einhergegangen, die zugleich für eine vE ins Vermögen der B GmbH verwendet worden sei. Rechtlich zutreffend ist insoweit, dass eine Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften eine vGA der zuwendenden Gesellschaft an den gemeinsamen Gesellschafter ist. Sie kann als gleichzeitige vE dieses Gesellschafters ins Vermögen der begünstigten Schwestergesellschaft gewertet werden (grundlegend Beschlüsse des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.II.2.b, so-wie vom 09.06.1997 - GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307, unter C.III.). In einer solchen Dreieckskonstellation ist die begünstigte Gesellschaft eine dem (gemeinsamen) Gesellschafter nahestehende Person, deren Vorteil aus Sicht des Gesellschafters für nachträgliche Anschaffungskosten für seine Beteiligung verwendet wird. Der Werttransfer über die zuwendende Gesellschaft ist wie eine eigene Leistung des Gesellschafters zu werten (vgl. Roser in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 131b "Dreiecksverhältnis").
- 22** bb) Das FG hat sich allerdings nicht damit befasset, ob der B GmbH überhaupt ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Vermögensvorteil zugewendet worden ist. Seine Ausführungen beschränken sich darauf, dass die A GmbH ihren Darlehensrückzahlungsanspruch wegen Uneinbringlichkeit gewinnwirksam ausgebucht hat. Ob dieser --offenbar auf einer tatsächlichen Verständigung zwischen der A GmbH und dem FA beruhenden-- Ausbuchung ein ausdrücklicher oder zumindest stillschweigender Verzicht der A GmbH auf ihre Forderung zugrunde lag, ist dem Urteil nicht zu entnehmen. Nur ein solcher Verzicht hätte zu einer ebenfalls gewinnwirksamen Ausbuchung der passivierten Verbindlichkeit auf Ebene der B GmbH und infolgedessen dem Grunde nach zu einer vE des Klägers führen können.
- 23** cc) Selbst wenn die Ausbuchung der Darlehensforderung auf einem Verzicht der A GmbH beruht haben sollte, fehlen darüber hinaus Feststellungen des FG, wie werthaltig diese Forderung zum Zeitpunkt eines Verzichts gewesen war. Denn eine im Verzicht auf eine Forderung liegende vE ist weder mit ihrem Nennwert noch mit dem als Verbindlichkeit passivierten Betrag, sondern mit ihrem Teilwert anzusetzen (statt vieler Beschluss des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997 - GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307, unter C.I.3.). Hieraus folgt, dass eine Forderung, die gegenüber der Gesellschaft in vollem Umfang nicht mehr realisierbar ist, bei einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzicht keine Anschaffungskosten des Gesellschafters für die Beteiligung

begründet. Dass die Beteiligten --offenbar einvernehmlich-- im Verhältnis zwischen der A GmbH und dem Kläger von einer vGA an den Kläger in Höhe von 479.995 € ausgegangen sind, ändert nichts, da sich vGA und vE wertmäßig nicht decken müssen.

- 24** dd) Sollte ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Darlehensverzicht der A GmbH vorgelegen haben und sollte die Darlehensforderung gegen die B GmbH noch (zumindest teilweise) werthaltig gewesen sein, fehlt es schließlich an Feststellungen der Vorinstanz, weshalb ein Auflösungsverlust gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG, zu dessen Bestandteil eine vE gehören würde, dem Streitjahr zuzuordnen wäre.
- 25** ee) Bei den fehlenden Sachverhaltsfeststellungen handelt es sich entgegen der Auffassung des Klägers nicht lediglich um einen (verzichtbaren) Verfahrensmangel. Sind die rechtlichen Folgerungen eines Urteils nicht durch entsprechende tatsächliche Feststellungen gedeckt, so handelt es sich um einen materiellen Mangel des Urteils (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.1991 - X R 154/90, unter 1.; Werth in Gosch, FGO § 119 Rz 189). Es kommt daher nicht darauf an, ob das FA im erstinstanzlichen Verfahren keine ausdrücklichen Einwände erhoben hat.
- 26** 2. Der vorgenannte --auf fehlenden Feststellungen beruhende-- 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.
- 27** a) Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, oder einer diesem nahestehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden.
- 28** b) § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG stellt verfahrensrechtlich sicher, dass eine auf Ebene der Körperschaft erkannte vGA auch für Zwecke der Besteuerung des Gesellschafters berücksichtigt werden kann, indem unbeschadet der Bestandskraft dessen Steuerfestsetzung die teilweise Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG gewährt wird. Hierdurch soll eine korrespondierende Erfassung/Änderung der Einkünfte erreicht und eine ungemilderte wirtschaftliche Doppelbesteuerung der vGA auf Körperschafts- und Gesellschafterebene vermieden werden (vgl. BTDrucks 16/2712, S. 71). Zur Erreichung dieses Ziels verbindet § 32a KStG die Besteuerungsebenen der Körperschaft und ihrer Gesellschafter formell miteinander (vgl. BFH-Urteil vom 11.09.2018 - I R 59/16, BFHE 262, 519, BStBl II 2019, 368, Rz 15). Eine weitergehende, materielle Korrespondenz ergibt sich aus der Norm allerdings nicht. Ob und in welcher Höhe eine vGA vorliegt, ist vielmehr auf beiden Ebenen jeweils gesondert zu prüfen (vgl. BFH-Urteil vom 31.01.2018 - I R 25/16, Rz 23).
- 29** c) 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).
- 30** aa) 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. Diskutiert wird dies insbesondere für Fallgestaltungen, in denen die vGA vom Gesellschafter einkünfterelevant "verbraucht" wird (zum Beispiel Nutzung eines von der Gesellschaft zinslos gewährten Darlehens für die Anschaffung eines vermieteten Grundstücks) oder die vGA an den Gesellschafter zugleich eine vE jenes Gesellschafters ins Vermögen einer anderen (drittbegünstigten) Körperschaft darstellt (vgl. hierzu Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 32a KStG Rz 29 f.).
- 31** bb) Die Gesetzesbegründung befasst sich mit dieser Frage nur insoweit, als ausgeführt wird, dass § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG auch die Änderung eines Bescheids gegenüber einer dem Gesellschafter nahestehenden Person zulässt und hierdurch "die Fälle der typischen Dreieckskonstellation erfasst" werden (BTDrucks 16/2712, S. 72).
- 32** 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).

- 33** 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).
- 34** 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.).
- 35** cc) Der erkennende Senat vertritt hinsichtlich der Rechtsfolgen des § 32a KStG einen weiten Anwendungsbereich.
- 36** aaa) Maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Der Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers dienen die anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung aus dem Wortlaut der Norm, der Systematik, ihrem Sinn und Zweck sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte, die einander nicht ausschließen, sondern sich gegenseitig ergänzen. Unter ihnen hat keine einen unbedingten Vorrang vor einer anderen (vgl. im Einzelnen Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 19.03.2013 - 2 BvR 2628/10, 2 BvR 2883/10, 2 BvR 2155/11, BVerfGE 133, 168, Rz 66; BFH-Urteil vom 01.10.2025 - X R 16,17/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2026, 412, Rz 18).
- 37** bbb) Bereits der Wortlaut des § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG spricht für die Einbeziehung mittelbarer Folgeänderungen. Die Änderungsbefugnis der Finanzbehörde knüpft an den Erlass oder die Korrektur eines Steuerbescheids bei der Körperschaft "hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung" an und eröffnet "soweit" die Möglichkeit, einen Steuerbescheid oder einen Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, oder einer diesem nahestehenden Person zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern. Der Wortlaut der Norm verdeutlicht somit, 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. Dies wird zwar im Regelfall der Ansatz eines Beteiligungsertrags im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sein. Betroffen sein können aber auch darüber hinausgehende Folgewirkungen, die ihren Rechtsgrund im Ansatz einer vGA bei der Körperschaft haben.
- 38** ccc) 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 einkünfterrelevante 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 (vgl. hierzu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997 - GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307, unter C.III.). Eine solche Einlage ist zwar erst bei der Veräußerung jener Beteiligung gewinnmindernd im Rahmen der Besteuerung nach § 17 EStG zu berücksichtigen; sie beruht aber noch auf demjenigen Sachverhalt, der eine vGA bei der zuwendenden Gesellschaft ausgelöst hat.

- 39** 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.
- 40** ddd) Den hiernach vertretenen weiten Anwendungsbereich des § 32a Abs. 1 KStG hat der erkennende Senat in Vorbereitung auf diese Entscheidung mit dem I. und VIII. Senat des BFH abgestimmt.
- 41** d) Nach diesen Grundsätzen sind im Streitfall jedenfalls die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Änderung des Einkommensteuerbescheids des Streitjahres gemäß § 32a Abs. 1 KStG erfüllt. Eine vE des Klägers ins Vermögen der B GmbH ergibt sich aus dem Sachverhalt der vGA und führt im Umfang ihrer Werthaltigkeit zu nachträglichen, die Höhe eines Auflösungsverlusts gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG beeinflussenden Anschaffungskosten.
- 42** Die in § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG gebrauchte Formulierung "kann" legt zwar eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde nahe. Das 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 (BFH-Urteil vom 24.06.2014 - VIII R 54/10, Rz 36, m.w.N.; vgl. auch Trossen, Deutsches Steuerrecht 2006, 2295, 2297).
- 43** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de