
Datum: 20.04.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 4 K 2717/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0420.4K2717.09.00

Tenor:

Unter Aussetzung des Verfahrens wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. des JStG 2007 vom 13. Dezember 2006 i.V.m. § 34 Abs. 13c KStG i.d.F. vom 10. Oktober 2007 insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als die rückwirkend eintretende Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG auch die Änderung einer bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährten Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, in offener Festsetzungsfrist ermöglicht.

Tatbestand

- | | |
|--|--------|
| Die Kläger sind zusammenveranlagte Eheleute und jeweils zu 50 % Gesellschafter der A GmbH (GmbH). Geschäftsführer der GmbH war seit deren Gründung der Kläger. | 1
2 |
| Bei der GmbH fand für die Streitjahre eine steuerliche Betriebsprüfung für die Veranlagungszeiträume 1998-2000 statt (Prüfungsanordnung vom 27.11.2002; Bericht vom 9.5.2007), nach deren Ergebnis bei der Einkommensteuerveranlagung der Kläger für das Streitjahr verdeckte Gewinnausschüttungen i.H.v. 826.803 DM zu berücksichtigen sind. Dies beruhte auf folgenden Feststellungen: | 3 |
| Die Immobilie B-Straße ... in E, die zuvor im Eigentum einer Erbengemeinschaft stand, wurde im Juni 1998 durch die Kläger und durch die GmbH erworben. Das Grundstück hatte eine Gesamtfläche von 5298 m ² und war mit einer Villa sowie mit einer Doppelgarage mit kleinen Wohnungen bebaut. Auf Veranlassung der Käufer erfolgten eine Aufteilung des Grundstücks und eine Verteilung der jeweiligen Kaufpreisanteile auf die Kläger und die GmbH. Die GmbH | 4 |

erwarb mit Kaufvertrag vom 24.6.1998 (UR.-Nr. 1) zum Kaufpreis von 1.350.000 DM eine noch zu bestimmende Teilfläche von 1407 m², auf der sich die vorgenannte Doppelgarage befand. Mit Kaufvertrag gleichen Datums erwarben die Kläger zu jeweils 1/2 Anteil eine Teilfläche von 3891 m² mit der aufstehenden Villa (Raummaß: 1470 m³) zum Kaufpreis von 1.750.000 DM zzgl. 250.000 DM für das übernommene Inventar. Eine ungehinderte Nutzung der Villa konnte nur über einen Zugang des Grundstücks der GmbH erfolgen. Im November 1998 wurde die ursprüngliche Grundstücksauffahrt mit einem Kostenaufwand von 30.000 DM in der Weise geteilt, dass nunmehr beide Grundstücke getrennt zu erreichen waren. Mit notariellem Vertrag vom 29.9.2004 (UR.-Nr. 2) wurde die endgültige Größen- und Lagebestimmung der Teilfläche des von der GmbH erworbenen Grundstücks vorgenommen. Die hierzu beantragte Teilungsgenehmigung wurde von der Stadt E am5.2004 erteilt. Im Wege dieser Teilung trat die GmbH die Doppelgarage nebst Wohnung und die Grundstücksteile an der Haupteinfahrt an die Kläger ab. Die der GmbH zum Ausgleich gewährten Grundstücksteile befanden sich im hinteren Grundstücksbereich (Bl. 23 der Gerichtsakte-GA-). Die Gesamtgröße der der GmbH übertragenen Fläche betrug 1405 m².

Nach Darlegung der GmbH sollte auf dem von ihr erworbenen Teilgrundstück ein Dreifamilienhaus errichtet werden. Im Frühjahr 1999 stellte die GmbH bei der Stadt E eine Bauvoranfrage, aufgrund derer am6.1999 ein Vorbescheid mit einer Gültigkeitsdauer von zwei Jahren erteilt wurde. Eine Baugenehmigung wurde in der Folgezeit nicht beantragt. Ein Bebauungsplan existiert für den Grundstücksteil der GmbH nicht. Bei der Zufahrtstraße „B-Straße“ handelte es sich teilweise um einen privaten Weg, so dass bauliche Veränderungen der Zustimmung aller Anwohner bedurften. An einer fehlenden Zustimmung einer Anwohnerin scheiterte das Vorhaben der GmbH, ihren in Hanglage befindlichen Grundstücksteil durch eine neue Zufahrt von der hinteren Seite zu erschließen. Auf diesem Grundstücksteil befand sich ein sehr dichter Baumbestand. Von der auf einem Plateau gelegenen Villa der Kläger eröffnete sich nach einer schräg abfallenden Rasenfläche der Blick über diesen parkähnlichen Baumbestand.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung entsprach der Kaufpreis für das von der GmbH erworbene Teilgrundstück nicht dem Marktwert. Dieser belaufe sich ausweislich der Feststellungen des Bausachverständigen des Finanzamts vom 24.1.2007, auf die wegen weiterer Einzelheiten Bezug genommen wird, lediglich auf 607.006 DM. Bei dem von der GmbH gezahlten Überpreis einschließlich anteiliger Folgekosten (Grunderwerbsteuer, Maklerprovision, Notar- und Gerichtskosten, Refinanzierungszinsen) von 796.803 DM handele es sich daher um eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Kläger. Gleiches gelte für den von der GmbH für die Errichtung der neuen Auffahrt gezahlten Betrag i.H.v. 30.000 DM. Ein entsprechend geänderter Körperschaftsteuerbescheid 1998 erging am 2.4.2008.

Am 1.4.2008 änderte der Beklagte die – erstmals am 3.11.2000 aufgrund der Erklärungsabgabe im gleichen Jahr ergangene – Einkommensteuerfestsetzung der Kläger für das Jahr 1998 gemäß § 32a Abs. 1 KStG, indem er verdeckte Gewinnausschüttungen i.H.v. 826.803 DM als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasste.

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch trugen die Kläger vor, dass die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1998 am 31.12.2004 abgelaufen sei. Im Übrigen gelte § 32a KStG nur für Vorgänge, die unter das Halbeinkünfteverfahren fielen. Zweifelhaft sei überdies, ob § 32a Abs. 1 KStG auf natürliche Personen als Anteilseigner unmittelbar anzuwenden sei. Zudem setze § 32a KStG eine fehlerfreie Ermessensausübung voraus, bei der insbesondere geprüft werden müsse, ob der entsprechende Körperschaftsteuerbescheid materiell rechtmäßig sei. Tatsächlich erweise sich die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung – mit

Ausnahme der Aufwendungen für die Grundstückseinfahrt i.H.v. 30.000 DM – als unzutreffend.

Der Kaufvertrag über das Teilgrundstück der GmbH sei mit einem fremden Dritten abgeschlossen worden. Noch in seinem Gutachten vom 6.3.2006 habe der Bausachverständige des Finanzamts den Bodenwert des Teilgrundstücks auf den Stichtag 24.6.1998 mit 1.124.000 DM (1405 m² x 800 DM) ausgewiesen. In dem Ausweis des Bodenwertes in seiner Stellungnahme vom 24.1.2007 mit nur noch 700.000 DM liege eine nicht nachvollziehbare Meinungsänderung des Bausachverständigen. Die von ihm nunmehr angenommenen wertmindernden Umstände (ungünstiger Grundstückszuschnitt, Wertminderung durch Wegerechte, starke Geländeneigung, unsichere planungsrechtliche Situation, unsichere Bebaubarkeit) begründeten tatsächlich, wie im Einzelnen in der Einspruchsbegründung ausgeführt, keine Minderung des Bodenwertes. Ausweislich des Gutachtens des von ihnen beauftragten Sachverständigen N vom 28.4.2007 unterliege die Bebaubarkeit des Teilgrundstücks keinen Einschränkungen und sei der einschlägige Bodenrichtwert laut Gutachterausschuss der Stadt E i.H.v. 800 DM pro Quadratmeter noch um einen Zuschlag für eine höherwertige bauliche Ausnutzung zu erhöhen. Vor notarieller Beurkundung des Kaufvertrages sei seitens der Geschäftsführung der GmbH eine Wirtschaftlichkeitsberechnung aufgestellt worden, ausweislich der nach Erwerb des Grundstücks zum Preis von 1.350.000 DM und dessen anschließender Bebauung ein Gewinnpotenzial von 250.000 DM verbleibe. Der dabei angesetzte mögliche Verkaufspreis der Eigentumswohnungen entspreche dem Grundstücksmarktbericht 1998 der Stadt E. Der Teilwert des Grundstücks unter Berücksichtigung dieser Verwertungsmöglichkeiten entspreche dem gezahlten Kaufpreis. Mit der in den beiden Kaufverträgen vorgenommenen Aufteilung hätten die Vertragsparteien keine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt, sondern im Rahmen der Vertragsfreiheit ihrer Bewertung der Wirtschaftsgüter Ausdruck verliehen. Wenn man aber eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises beider Grundstücke vornehmen wolle, so sei hierbei von einem Verkehrswert des Teilgrundstücks der GmbH von 1.239.000 DM und einem Verkehrswert beider Grundstücke von 3.250.000 DM auszugehen. Der letztgenannte Verkehrswert ergebe sich aus dem für die Erbengemeinschaft erstellten Gutachten der Sachverständigen F und W vom 31.12.1997. Der Ansatz des Bausachverständigen für das gesamte Grundstück i.H.v. 4.162.232 DM sei völlig unrealistisch. Teile man den Kaufpreis entsprechend dem Verhältnis der vorgenannten Verkehrswerte auf, so ergäbe sich ein auf das Grundstück der GmbH entfallender Anteil zwischen 1.181.720 DM und 1.277.020 DM.

Schließlich sei unabhängig davon aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz auch ein überhöhter Kaufpreis als Umlaufvermögen zu aktivieren, so dass im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs noch keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen könne. Eine Gewinnminderung könne erst im Zeitpunkt der Weiterveräußerung eintreten (Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 4.9.2006 – 2 K 247/04). Es fehle damit an der Grundlage für eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 1998, so dass § 32a KStG auf der Ebene der Gesellschafter nicht zur Anwendung kommen könne. Schließlich werde beanstandet, dass die Anrechnung der auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallenden Körperschaftsteuer entsprechend den vorgelegten Steuerbescheinigungen nicht erfolgt sei.

Mit der Einspruchsentscheidung vom 19.6.2008 erfasste der Beklagte die auf die unstreitige verdeckte Gewinnausschüttung i.H.v. 30.000 DM entfallende Körperschaftsteuerbelastung entsprechend dem hilfsweisen Begehren der Kläger als Einnahme und Abzugsbetrag bei der Steueranrechnung. Die verbleibende Einkommensteuer nach Abrechnung betrug danach 160.233,76 €. Im Übrigen wies er den Einspruch aus folgenden Gründen als unbegründet

9

10

11

zurück:

- Gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 KStG i.V.m. § 34 Abs. 13b KStG ende die Festsetzungsfrist für die Erfassung einer in einem nach dem 18.12.2006 ergangenen Körperschaftsteueränderungsbescheid berücksichtigten verdeckten Gewinnausschüttung in der Einkommensteuerfestsetzung der Gesellschafter nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides der Körperschaft. Die Festsetzungsverjährung der Einkommensteuer 1998 stehe daher der angegriffenen Änderung nicht im Wege. Vielmehr sei durch den Erlass des geänderten Körperschaftsteuerbescheides 1998 vom 2.4.2008 für die GmbH die Möglichkeit für den Erlass des geänderten Einkommensteuerbescheides 1998 vom 1.4.2008, wenn auch zeitversetzt, geschaffen worden. Der Ermessensspielraum des Beklagten sei hierbei gegen Null reduziert, da er verpflichtet sei, die richtige Steuer gegenüber dem Anteilseigner festzusetzen. Eine Beschränkung der Änderungsbefugnis auf Vorgänge, die unter das Halbeinkünfteverfahren fallen, sehe § 32a KStG nicht vor. 12
- Die auf der Ebene der Gesellschafter unabhängig von der Körperschaftsteuerfestsetzung für die GmbH durchzuführende Prüfung, ob die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG dem Grunde nach vorliegen, sei erfolgt und habe zu folgendem Ergebnis geführt: 13
- Die bei der GmbH eingetretene Vermögensminderung bestehe darin, dass sie für ihren Grundstücksanteil einen Überpreis zuzüglich anteiliger Folgekosten bezahlt habe, der auf einer nicht den tatsächlichen Werten entsprechenden Aufteilung des Gesamtkaufpreises beruhe. Insoweit stehe der Kaufpreiszahlung und den anteiligen Folgekosten kein Gegenwert gegenüber. Diese Vermögensminderung sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da ein gewissenhafter Geschäftsführer einer nicht den tatsächlichen Werten entsprechenden Aufteilung des Kaufpreises nicht zugestimmt hätte. Die der Vermögensminderung auf der Ebene der GmbH entsprechende Vermögensmehrung auf der Ebene der Kläger stelle eine Einnahme im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, die im Zeitpunkt des Eintritts der Vermögensminderung zufließe (§ 11 EStG). 14
- Ein Grundstück im Umlaufvermögen sei mit den üblichen Anschaffungskosten zu aktivieren (BFH-Urteil vom 13.3.1985, BFH/NV 1986, 116; BMF-Schreiben vom 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603, Tz. 42 und 43). In Höhe der Differenz zum tatsächlich gezahlten Betrag komme es zu einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Aufwand. Die Vermögensminderung trete daher bereits bei Abfluss des Kaufpreises und der anteiligen Folgekosten im Jahr 1998 ein. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz sei für die steuerrechtliche Beurteilung des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht von Bedeutung. 15
- Der Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttung sei auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Zur Ermittlung der üblichen Anschaffungskosten für den Grundstücksteil der GmbH sei der Gesamtkaufpreis im Wege einer sachgerechten Schätzung aufzuteilen. Dies sei durch die Wertermittlung des Bausachverständigen vom 24.1.2007 zutreffend mit dem Ergebnis geschehen, dass auf den Grundstücksteil der GmbH ein anteiliger Sachwert von 700.000 DM entfalle. Zuzüglich des Wertes der Garage betrage der Sachwert des Teilgrundstücks der GmbH 815.000 DM, was 19,58 % der Summe aller Sachwerte i.H.v. 4.162.232 DM entspreche. Dieser Quotient sei auf den tatsächlichen Gesamtkaufpreis ohne Inventar i.H.v. 3.100.000 DM anzuwenden. Der Kaufpreisanteil für das Teilgrundstück der GmbH betrage demnach 607.006 DM. Die Differenz zwischen dem tatsächlich gezahlten Kaufpreis und der Summe aller Sachwerte erkläre sich dadurch, dass die Faktoren, die den Wert des Grundstücksanteils der GmbH verringerten, sich werterhöhend auf den 16

Grundstücksteil der Kläger niederschlagen. Das vorangegangene Gutachten des Bausachverständigen vom 6.3.2006 berücksichtige demgegenüber nicht die tatsächlichen Gegebenheiten betreffend die Bebaubarkeit. Zudem könne der Bodenwert für das Teilgrundstück der GmbH aus diesem Gutachten auch deshalb nicht isoliert übernommen werden, weil der ermittelte Verkehrswert für das gesamte Grundstück i.H.v. 5.500.000 DM den tatsächlich gezahlten kumulierten Kaufpreis i.H.v. 3.100.000 DM überschreite. Die von den Klägern vorgeschlagenen Berechnungsmethoden zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises stellten keine geeigneten Aufteilungsmaßstäbe dar, da hier von einem überhöhten Grund- und Bodenwert für den Grundstücksteil der GmbH ausgegangen werde. Angesichts der den Wert des Teilgrundstücks der GmbH mindernden Gegebenheiten dränge sich die Frage auf, ob die Absicht einer Bebauung durch die GmbH jemals ernsthaft bestanden habe. Vor diesem Hintergrund gingen auch die Ausführungen der Kläger zum Teilwertgedanken ins Leere.

In Höhe der im Rechtsbehelfsverfahren der GmbH ausgesetzten Körperschaftsteuer könne gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 i.V.m. § 36a EStG keine Anrechnung der Körperschaftsteuer erfolgen. 17

Im Rahmen des vorliegenden Klageverfahrens hat der Beklagte mit Änderungsbescheiden vom 18.2.2010 und 11.4.2014 dem Hilfsbegehren der Kläger teilweise entsprochen, indem er die streitbefangene verdeckte Gewinnausschüttung zuzüglich anrechenbarer Körperschaftsteuer mit 760.594 DM bemessen und die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Steueranrechnung abgezogen hat. Die verbleibende Einkommensteuer nach Abrechnung betrug danach noch 27.113,30 €. Dies beruhte im Ergebnis auf der im Klageverfahren der GmbH (Finanzgericht Köln 13 K 2720/09) am 14.2.2013 erzielten tatsächlichen Verständigung, nach der der angemessene Kaufpreis für das von der GmbH erworbene Teilgrundstück 871.250 DM beträgt. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Protokoll vom 14.2.2013 Bezug genommen. 18

Im Anschluss hieran haben die Kläger sowohl die danach verbliebene verdeckte Gewinnausschüttung nach Grund und Höhe als auch die Höhe der anrechenbaren Körperschaftsteuer außer Streit gestellt. Hinsichtlich der Frage der Anwendbarkeit des § 32a KStG ungeachtet der am 18.12.2006 bereits eingetretenen Festsetzungsverjährung der Einkommensteuer 1998 halten sie ihre Einwendungen indessen aufrecht. Hierzu verweisen sie auf die Urteile des Finanzgerichts Niedersachsen vom 10.2.2011 – 6 K 241/09, EFG 2011, 947, und des Finanzgerichts München vom 24.10.2011 7 K 2803/09, EFG 2012, 1878, nach denen die Änderungsbefugnis des § 32a KStG nicht bewirkt, dass eine bereits abgelaufene Festsetzungsfrist wieder in Lauf gesetzt wird. 19

Die Kläger beantragen sinngemäß, 20

- 1. unter Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1998 vom 11.4.2014 die Einkommensteuer ohne die Einnahmen aus Kapitalvermögen aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung zuzüglich anrechenbarer Körperschaftsteuer i.H.v. 760.594 DM festzusetzen, 21
- 2. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 23

Der Beklagte beantragt, 24

25

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.	26
Nachdem das Verfahren zwischenzeitlich im Hinblick auf das anhängige Revisionsverfahren VIII R 30/12 geruht hatte (Beschluss vom 12.3.2015), ist das bereits am 16.12.2014 ergangene Urteil des BFH in diesem Revisionsverfahren am 9.11.2015 im BStBl. II 2015, 858 veröffentlicht worden. Die Leitsätze dieser Entscheidung lauten:	27
<i>1. Im Anwendungsbereich des § 32a KStG ist nach § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG --als lex specialis zu den Korrekturtatbeständen der §§ 171 ff. AO-- grundsätzlich von einer Ablaufhemmung für die Festsetzung der Einkommensteuer im Zusammenhang mit der Berücksichtigung einer vGA auszugehen, solange über diese vGA in einem Körperschaftsteuerbescheid nicht bestandskräftig entschieden worden ist.</i>	28
<i>2. Die Regelung führt nur dann nicht zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen echten, sondern zu einer verfassungskonformen sog. unechten Rückwirkung, wenn im Zeitpunkt der Einführung des § 32a KStG die Festsetzungsverjährung für den Einkommensteuerbescheid noch nicht eingetreten war.</i>	29
In den Gründen der Entscheidung führt der BFH aus, dass im Falle der Änderung einer festsetzungsverjährten Einkommensteuerveranlagung nach § 32a KStG eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung vorliege, weil der Gesetzgeber damit eine bereits erloschene Steuerschuld nachträglich abändere. Besondere Rechtfertigungsgründe, die der Verfassungswidrigkeit dieser Rückwirkung entgegenstehen könnten, seien nicht ersichtlich. Für eine Normenkontrollvorlage an das Bundesverfassungsgericht fehle es jedoch an der Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage, weil in der Vorinstanz notwendige tatsächliche Feststellungen zur Frage des Ablaufs der Festsetzungsverjährung der Einkommensteuer nicht getroffen worden seien.	30
Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass die Veröffentlichung des Urteils VIII R 30/12 im BStBl. II 2015, 858 sich nicht auf die Ausführungen des BFH zu der Frage beziehe, ob in der Änderung von Einkommensteuerfestsetzungen nach § 32a KStG, die bereits vor der Einführung der Vorschrift am 18.12.2006 festsetzungsverjährt gewesen seien, eine verfassungswidrige echte Rückwirkung liege. Es bestehe daher keine Bindung der Finanzverwaltung hinsichtlich dieser Ausführungen zur unzulässigen Rückwirkung des § 32a KStG.	31
<u>Entscheidungsgründe</u>	32
Infolge der von dem erkennenden Senat angenommenen partiellen Verfassungswidrigkeit des § 32a Abs. 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des JStG 2007 vom 13.12.2006 (im Folgenden: KStG) i.V.m. § 34 Abs. 13c des Körperschaftsteuergesetzes in der ab 18. August 2007 geltenden Fassung vom 10. Oktober 2007 (im Folgenden: KStG n.F.) war das Klageverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes – GG – i.V.m. § 80 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht – BVerfGG – auszusetzen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen.	33
Nach Überzeugung des Senats ist § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG i.V.m. § 34 Abs. 13c KStG n.F. insoweit verfassungswidrig, als die rückwirkend eintretende Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG auch die Änderung einer bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährten	34

Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, in offener Festsetzungsfrist ermöglicht.

1. Nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG kann, soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) erlassen, aufgehoben oder geändert wird, ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, oder einer diesem nahestehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Die Korrekturvorschrift dient dem Zweck, eine korrespondierende Besteuerung einer vGA bei der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter zu erreichen (materielle Korrespondenz; vergleiche dazu Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rn. 3). Die Festsetzungsfrist endet insoweit nach § 32a Abs. 1 S. 2 KStG nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids der Körperschaft. § 32a KStG gilt nach § 34 Abs. 13b Satz 1 KStG i.d.F. des JStG 2007 vom 13. Dezember 2006 bzw. § 34 Abs. 13c Satz 1 KStG in der ab 18. August 2007 geltenden gleichlautenden Fassung vom 10. Oktober 2007 erstmals für nach dem 18. Dezember 2006 erlassene, aufgehobene oder geänderte Körperschaftsteuerbescheide. Nach § 34 Abs. 13b Satz 2 KStG i.d.F. des JStG 2007 bzw. § 34 Abs. 13c Satz 2 KStG i.d.F. vom 10. Oktober 2007 gilt dies auch dann, wenn der aufzuhebende oder zu ändernde Steuerbescheid vor dem 18. Dezember 2006 erlassen worden ist.

35

2. Die Korrekturvorschrift des § 32a KStG erfasst nach der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, auch die Änderung einer bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 18.12.2006 bereits festsetzungsverjährten Einkommensteuerfestsetzung (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2014 VIII R 30/12, BFHE 248, 325, BStBl. II 2015, 858; Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rn. 2; Bauschatz in: Gosch, § 32a KStG Rn. 1; Lang in: Dötsch/Pung/Mühlenbrock § 32a KStG Rn. 62; Kohlhaas GmbHR 2015, 1035, 1037 f.; a.A.: Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 10. Februar 2011 6 K 241/09, EFG 2011, 947; Urteil des Finanzgerichts München vom 24. Oktober 2011 7 K 2803/09, EFG 2012, 1878; Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 19. November 2014 1 K 2416/12, EFG 3015, 331). Denn nach den entsprechend anwendbaren Grundsätzen der Rechtsprechung zur Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 der Abgabenordnung – AO – auf das Verhältnis von Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerbescheid bewirkt § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG – als lex specialis zu den Korrekturtatbeständen der §§ 171 ff. AO – eine Ablaufhemmung für die Festsetzung der Einkommensteuer im Zusammenhang mit der Berücksichtigung einer vGA, solange über diese vGA in einem Körperschaftsteuerbescheid nicht bestandskräftig entschieden worden ist. Diese Beurteilung der Reichweite der durch § 32a KStG bewirkten Ablaufhemmung wird durch die Begründung des Entwurfs des JStG 2007 in BT-Drs. 16/2712, Seite 71 f. bestätigt. Denn danach soll § 32a KStG nicht nur unabhängig von der Bestandskraft der Steuerfestsetzung beim Anteilseigner, sondern auch dann Anwendung finden, wenn im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes die Festsetzungsfrist für die zu ändernde Steuerfestsetzung des Anteilseigners bereits abgelaufen ist. § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG enthalte insoweit gegenüber § 171 AO eine eigenständige Regelung zur Ablaufhemmung.

36

3. Legt man dies zu Grunde, bleibt für die im Schrifttum (Rengers in: Blümich § 32a KStG. 9; Frotscher in: Frotscher/Maas § 32a KStG Rn. 13b; Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rn. 2; Oellerich in: Mössner/Seeger Rn. 92; Stöber in: Lademann § 32a KStG Rn. 51 sowie in: FR 2013, 448, 451 f.; Kohlhaas GmbHR 2015, 1035, 1039) befürwortete verfassungskonforme Auslegung des § 32a KStG in der Weise, dass die hierdurch eröffnete Änderungsbefugnis zulasten des Steuerpflichtigen nur für Steuerfälle gilt, bei denen die

37

Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 AO für die zu ändernde Steuerfestsetzung bei Inkrafttreten der Vorschrift noch nicht abgelaufen war, kein Raum.

Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 9. November 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106). Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte als historische Auslegung (BFH-Urteil vom 21. Oktober 2010 IV R 23/08, BFHE 231, 544, BStBl II 2011, 277). Hinzu kommt die verfassungskonforme Auslegung, wenn offensichtlich mehrere Auslegungsmöglichkeiten in Betracht kommen, die zu unterschiedlich starken Eingriffen in grundrechtlich geschützte Positionen führen (BVerfG-Beschluss vom 22. September 2009 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, BFH/NV 2009, 2119, unter B.2.). Zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen (z.B. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1998 VII R 21/97, BFHE 187, 177, unter II.2.a der Gründe m.w.N.).

38

Für eine Auslegung des in § 32a KStG zum Ausdruck kommenden objektivierten Willens des Gesetzgebers in der Weise, dass – anders als nach den Grundsätzen der Rechtsprechung zur Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO für die Festsetzung von Einkommensteuer nach Ergehen von Gewinnfeststellungsbescheiden als Grundlagenbescheiden – die Ablaufhemmung nicht bei „Folgebescheiden“ eingreifen soll, die bei isolierter Betrachtung der Festsetzungsverjährung unterlägen, vermag der Senat indessen keine tragfähige Grundlage zu erkennen. Die Auslegung nach dem Wortsinn erbringt keinen Anhaltspunkt für eine Beschränkung der in § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG angeordneten Ablaufhemmung auf – vor dem Inkrafttreten der Vorschrift – nicht festsetzungsverjährte Steuerfestsetzungen des Anteilseigners. Gleiches gilt für den mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens verbundenen Gesetzeszweck der korrespondierenden Besteuerung einer vGA bei der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter (BT-Drs. 16/2712, Seite 71 f.). Dagegen stützt die Begründung des Gesetzentwurfs des JStG 2007 – wie oben ausgeführt – klar und eindeutig die gegenteilige Annahme. Auch der systematische Zusammenhang zu der Regelung der Ablaufhemmung in § 171 Abs. 10 AO spricht für den unbeschränkten Eintritt der Ablaufhemmung. Mangels tragfähiger Anhaltspunkte für die Möglichkeit einer anderen Gesetzesinterpretation kann dem mit dieser unbeschränkten Ablaufhemmung verbundenen Eingriff in grundrechtlich geschützte Positionen nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung Rechnung getragen werden.

39

Auch für eine Beschränkung der Geltung des § 32a KStG auf Vorgänge, die unter das Halbeinkünfteverfahren fallen, ergeben sich keine Anhaltspunkte (so auch: Rengers a.a.O. Rn. 9, 32; Kohlhaas a.a.O. S. 1037).

40

4. Der Senat sieht die Vorlagefrage als entscheidungserheblich an.

41

Die Klage wäre unbegründet, wenn die Rückwirkung des § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG i.V.m. § 34 Abs. 13c KStG n.F. auf bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährte Einkommensteuerfestsetzungen verfassungsgemäß ist. Denn die in dem Änderungsbescheid vom 11.4.2014 erfasste verdeckte Gewinnausschüttung kann nach Grund und Höhe keinen Zweifeln unterliegen. Hinsichtlich der Höhe der Vermögensminderung haben die Kläger dem Ergebnis der tatsächlichen Verständigung vom 14.2.2013 auch für das vorliegende Verfahren zugestimmt. Gründe diese einverständliche Wertbestimmung zu beanstanden sind nicht erkennbar. Im Übrigen folgt der Senat den

42

Ausführungen des Beklagten in der Einspruchsentscheidung (§ 105 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Die Klage hätte jedoch Erfolg, wenn die vorgenannten gesetzlichen Regelungen im Falle der Änderung einer bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährten Einkommensteuerfestsetzung nach dieser Korrekturvorschrift aufgrund der damit verbundenen echten Rückwirkung mangels besonderer Rechtfertigungsgründe einen verfassungswidrigen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip und den Grundsatz des Vertrauensschutzes beinhalten und daher in diesem Umfang als verfassungswidrig zu verwerfen sind. 43

4.1 Im Streitfall war die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1998 zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 32a KStG am 19.12.2006 bereits abgelaufen. Die nachträgliche Abänderung einer bereits festsetzungsverjährten und damit erloschenen Steuerschuld nach § 32a KStG wäre dem Beklagten daher im Falle der Verfassungswidrigkeit der diese Rückwirkung begründenden einfachgesetzlichen Vorschriften verwehrt. 44

a. Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1998 begann gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2000, in dem die Kläger die Einkommensteuererklärung eingereicht hatten. Die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO endete demnach am 31.12.2004. 45

b. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ist nicht eingetreten. Denn der Senat vermag nicht festzustellen, dass die Kläger durch die Nichtdeklaration einer vGA in der zuletzt im Änderungsbescheid vom 11.4.2014 erfassten Höhe den Tatbestand einer vorsätzlichen Steuerverkürzung im Sinne des § 370 Abs. 1 AO verwirklicht haben. 46

aa) Für die Frage, ob die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung vorliegen, trägt die Finanzbehörde die Feststellungslast. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist, obwohl der strafverfahrensrechtliche Grundsatz "in dubio pro reo" auch im finanzgerichtlichen Verfahren gilt, das Vorliegen der objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung nicht nach der Strafprozessordnung, sondern nach den Vorschriften der AO und der FGO zu beurteilen. Für die Feststellung einer Steuerhinterziehung ist danach kein höherer Grad von Gewissheit notwendig, als für die Feststellung anderer Tatsachen, für die das Finanzamt die Feststellungslast trägt (BFH-Urteil vom 19.3.1998 V R 54/97, BStBl II 1998, 466, m. w. N.). 47

Steuern werden u.a. dann hinterzogen, wenn der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder diese pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder sonst nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt (§ 370 AO). Steuern sind dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Die Verkürzung muss vorsätzlich, d.h. mit Wissen und Wollen desjenigen, der die unrichtigen bzw. unvollständigen Angaben macht oder steuererhebliche Angaben unterlässt, geschehen. 48

Vorsätzlich handelt auch, wer es für möglich hält, dass er den Tatbestand verwirklicht oder das billigt oder doch in Kauf nimmt (sog. bedingter Vorsatz, vgl. BFH-Urteil vom 31.7.1996 XI R 74/95, BStBl II 1997, 157). Dabei kann es sich um einen an sich unerwünschten Erfolg handeln, mit dessen möglichem Eintritt der Täter sich aber abfindet. Der Wille muss sich dabei auf die Verwirklichung des Tatbestandes in Kenntnis seiner Tatbestandsmerkmale 49

beziehen. Hierbei reicht es - da sonst nur die Strafbarkeit von Steuerfachleuten in Betracht käme - aus, dass der Täter anhand einer u.U. laienhaften Bewertung der Umstände erkennt, dass ein Steueranspruch existiert, auf den er einwirkt. In diesem Zusammenhang ist auf die konkreten Fähigkeiten des Betroffenen zur möglichen steuerrechtlichen Wertung von Tatbeständen abzustellen. Es genügt daher für die Annahme einer Steuerhinterziehung, wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund dieser sog. Parallelwertung in der Laiensphäre des sozialen Sinngehalts seines Verhaltens bewusst ist.

bb. Der in dem Änderungsbescheid vom 11.4.2014 erfasste Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttung beruht, soweit er nicht auf der Erfassung der anrechenbaren Körperschaftsteuer als Einnahme entfällt, auf dem Unterschiedsbetrag zwischen dem von der GmbH für das von ihr erworbene Teilgrundstück gezahlten Kaufpreis von 1.350.000 DM und einem im Wege der tatsächlichen Verständigung festgelegten Verkehrswert des Teilgrundstücks i.H.v. 871.250 DM. Hierbei wurde in Anlehnung an das für die Erbengemeinschaft erstellte Gutachten der Sachverständigen F und W vom 31.12.1997 von einem Quadratmeterpreis von 650 DM und einem Wert des aufstehenden Garagengebäudes von 115.000 DM ausgegangen. Der so gefundene Zwischenwert von 1.025.000 DM wurde sodann unter Berücksichtigung eines Marktanpassungsfaktors von 15 % reduziert. 50

Die Kläger haben dagegen darauf verwiesen, dass aus Sicht der von ihnen beherrschten GmbH der angemessene Wert des gekauften Grundstücks durch den Ansatz des Bodenrichtwertes laut Gutachterausschuss i.H.v. 800 DM/qm und eines Zuschlags für die geplante höherwertige Ausnutzung durch ein Dreifamilienhaus i.H.v. 79 DM/qm gefunden werden sollte, was den gezahlten Kaufpreis rechtfertigt. Dies habe auch das Gutachten des Sachverständigen N vom 19.3.2007 bestätigt. Die Bebaubarkeit des Teilgrundstücks unterliegt aus ihrer Sicht keinen Einschränkungen. Sie haben weiterhin auf eine vor notarieller Beurkundung des Kaufvertrages aufgestellte Wirtschaftlichkeitsberechnung verwiesen, ausweislich der nach Erwerb des Grundstücks zum Preis von 1.350.000 DM und dessen anschließender Bebauung ein Gewinnpotenzial von 250.000 DM verbleibe. 51

Dass derartige Verkehrswertschätzungen beträchtlichen Unsicherheiten und Bandbreiten unterliegen und daher ohne den Vorsatz der Verkürzung der Einkommensteuer auch ein höherer Verkehrswert als marktgerecht angesehen werden konnte, zeigt bereits das im Vorfeld der tatsächlichen Verständigung eingeholte gerichtliche Wertgutachten vom3.2011, ausweislich dessen der Wert des Teilgrundstücks bei rund 1.180.000 DM, also bei nahezu dem doppelten Betrag des Wertansatzes des Bausachverständigen des Beklagten (607.006 DM), liegen sollte. Angesichts der mit den konkurrierenden Bewertungsmethoden und Schätzungsunsicherheiten verbundenen subjektiven Beurteilungsspielräume kann der erkennende Senat nicht ausschließen, dass die Kläger den von der GmbH gezahlten Kaufpreis für das Teilgrundstück als marktgerechten Preis einschätzen konnten. Der Senat kann daher nicht mit dem erforderlichen Grad der Überzeugung die Feststellung treffen, dass die Kläger bei der Erklärung ihrer Einkünfte für das Streitjahr wussten oder billigend in Kauf genommen haben, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung in der streitbefangenen Höhe nicht deklariert wurde. 52

4.2 Für die Berücksichtigung der verfassungswidrigen Rückwirkung der unter Ermessensvorbehalt der Finanzbehörde gestellten Korrekturvorschrift des § 32a KStG im Rahmen der Ermessensentscheidung des Beklagten sieht der Senat keine Rechtsgrundlage. 53

Für die Entscheidung, ob der Steuerbescheid auf der Ebene des Anteilseigners geändert wird, räumt § 32a Abs. 1 KStG der Finanzbehörde ein Ermessen ein. Eine Bindung an die Entscheidung des für die Körperschaft zuständigen Finanzamts besteht nicht. Das Ermessen 54

der für den Gesellschafter zuständigen Finanzbehörde ist aber regelmäßig auf Null reduziert, wenn zu einer rechtmäßigen Besteuerung des Gesellschafters eine Anpassung der ihn betreffenden Steuerfestsetzung erforderlich ist (Urteile des BFH vom 24. Juni 2014 VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501, und in BStBl. II 2015, 858; Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rn. 14 m.w.N.).

Der Senat teilt nicht die Auffassung, dass die verfassungswidrige Rückwirkung der Korrekturvorschrift bereits auf der Ebene der Ausübung des nach § 32a KStG eingeräumten Ermessens im Wege einer Ermessensreduzierung aus verfassungsrechtlichen Gründen oder unter Vertrauensschutzgesichtspunkten Berücksichtigung finden müsse (so: Rengers in: Blümich § 32a Rn. 9; Kohlhaas GmbHR 2015, 1035, 1039).

55

Soweit eine Ermessensreduzierung aus verfassungsrechtlichen Gründen mit der gebotenen verfassungskonformen Auslegung des § 32a KStG begründet wird (Rengers a.a.O. Rn. 9), folgt dieses Ergebnis bereits daraus, dass der Senat den für eine solche Gesetzesinterpretation zu fordernden Auslegungsspielraum nicht erkennen kann (s.o. Tz. 3). Der Beklagte konnte die Änderung des Einkommensteuerbescheids daher auf § 32a KStG als Ermächtigungsvorschrift stützen. Eine Ermessenssperre mit der Folge, dass eine gleichwohl erfolgte Änderung bei dem Anteilseigner wegen Ermessensüberschreitung fehlerhaft und damit rechtswidrig wäre (vergleiche dazu Neumann in: Beermann/Gosch § 5 AO Rn. 5, 12, und Drüen in: Tipke/Kruse, § 5 AO Rn. 30, 36 f., jeweils m.w.N.), bestand nicht.

56

Auch soweit demgegenüber die Auffassung vertreten wird, dass die Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes durch die Anwendung einer in verfassungswidriger Weise zurückwirkenden Änderungsnorm auch eine Missachtung der inneren Grenzen des Ermessens darstellt, so dass die ohne Beachtung dieser Grenzen erfolgte Änderung der Steuerfestsetzung wegen Ermessens Fehlgebrauchs rechtswidrig ist (so offenbar: Kohlhaas a.a.O. S. 1039), steht der in § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG i.V.m. § 34 Abs. 13c KStG n.F. zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers (s.o. Tz. 3) der Annahme eines solchen Ermessensspielraums entgegen. Da die Finanzbehörde danach gehalten ist, einen Änderungsbescheid gemäß § 32a Abs. 1 KStG zu erlassen, wenn zu einer rechtmäßigen Besteuerung des Gesellschafters eine Anpassung der ihn betreffenden Steuerfestsetzung erforderlich ist, würde ein solcher Ermessensspielraum voraussetzen, dass die Finanzbehörde entgegen dem klar zu Tage getretenen gesetzgeberischen Willen die Anwendung des § 32a Abs. 1 KStG unter den Vorbehalt des Ergebnisses der eigenen verfassungsrechtlichen Prüfung stellen könnte und müsste. Gegenstand des Vertrauensschutzprinzips als innere Ermessensschränke ist indessen nicht die Überprüfung der die Verwaltung bindenden Gesetze auf eine etwaige verfassungswidrige Rückwirkung – also eine Art Normenkontrolle durch die Finanzbehörde –, sondern die Prüfung, ob das Vertrauen eines Beteiligten in ein bestimmtes Verhalten der Finanzbehörde nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem solchen Maße schutzwürdig ist, dass demgegenüber der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit zurückzutreten hat (vergleiche dazu Neumann a.a.O. § 4 AO Rn. 52, § 5 AO Rn. 16, 19 m.w.N. der BFH-Rechtsprechung). Ein so begründeter Vertrauensschutz setzt voraus, dass der Steuerpflichtige im Vertrauen auf das Verhalten der Finanzbehörde Vermögensdispositionen getroffen hat (so auch: Stöber in: Lademann § 32a KStG Rn. 173 sowie in: FR 2013, 448, 451). Hierfür ist aber im Streitfall weder etwas vorgetragen noch sonst ersichtlich.

57

4.3 Die Ermessensentscheidung des Beklagten zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 1998 der Kläger ist auch nicht deshalb zu beanstanden, weil der ursprüngliche Einkommensteueränderungsbescheid vom 1.4.2008 bereits vor der

58

erstmaligen Berücksichtigung der vGA in dem geänderten Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom 2.4.2008 ergangen ist (vergleiche zu der gesetzlich vorgegebenen zeitlichen Reihenfolge: Rengers a.a.O. Rn. 38; Lang in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock § 32a Rz. 42; Oellerich in: Mössner/Seeger § 32a Rz. 61). Denn bei Erlass der Einspruchsentscheidung vom 21.7.2009 lagen die gesetzlichen Voraussetzungen der Änderungsbefugnis gemäß § 32a KStG vor. Auch für die Rechtmäßigkeit der Ermessensausübung kommt es auf die Sach- und Rechtslage bei Ergehen der Einspruchsentscheidung an (Urteile des BFH vom 05.03.1993 VI R 79/91, BStBl II 1993, 692, und vom 28. Juni 2000 X R 24/95, BStBl II 2000, 514).

5. Nach Überzeugung des erkennenden Senats liegt in der Änderung einer bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährten Einkommensteuerfestsetzung nach dieser Korrekturvorschrift aufgrund der damit verbundenen echten Rückwirkung mangels besonderer Rechtfertigungsgründe ein verfassungswidriger Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip und den Grundsatz des Vertrauensschutzes (so auch: Urteil des BFH in BStBl. II 2015, 858; Rengers in: Blümich § 32a Rn. 9; Frotscher in: Frotscher/Maas § 32a KStG Rn. 13b, 36; Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 32a KStG Rn. 2; Oellerich in: Mössner/Seeger Rn. 22; Kohlhaas GmbHR 2015, 1035, 1039; Stöber in: Lademann § 32a KStG Rn. 51).

59

a. Eine im Steuerrecht --grundsätzlich unzulässige-- echte Rückwirkung liegt vor, wenn der Gesetzgeber eine festsetzungsverjährte und damit bereits erloschene Steuerschuld nachträglich abändert (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entfaltet eine Rechtsnorm echte Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen", BVerfG, Beschluss vom 07. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1). Der damit gewährte Vertrauensschutz ist auch bei Anwendung verfahrensrechtlicher Regelungen zu berücksichtigen (BVerfG-Beschluss vom 20. Februar 2002 1 BvL 19/97, 1 BvL 20/97, 1 BvL 21/97, 1 BvL 11/98, BVerfGE 105, 48). Eine solche echte Rückwirkung ist nach den Grundsätzen über die Grenzen des Gesetzgebers bei Erlass rückwirkender Steuergesetze vorbehaltlich besonderer Rechtfertigungsgründe verfassungsrechtlich unzulässig (vgl. Beschlüsse des BVerfG vom 29. Oktober 1999 1 BvR 1996/97, juris; vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, juris; vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302).

60

Diese Voraussetzungen einer echten Rückwirkung erfüllt die Änderung einer bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährten Einkommensteuerfestsetzung nach dieser Korrekturvorschrift. Die Änderungsbefugnis des § 32a KStG greift in diesem Fall nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd ein, weil ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für den bereits abgeschlossenen Tatbestand einer erloschenen Einkommensteuerschuld gelten soll.

61

b. Besondere Rechtfertigungsgründe für eine ausnahmsweise zulässige echte Rückwirkung sind im Fall der Änderung einer bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 18.12.2006 bereits festsetzungsverjährten Einkommensteuerfestsetzung nach dieser Korrekturvorschrift nicht ersichtlich (so auch: Urteil des BFH in BStBl. II 2015, 858). Der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen hat mangels solcher besonderer Rechtfertigungsgründe Vorrang vor dem Änderungsinteresse des Gesetzgebers.

62

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 135, 1 m.w.N.) findet das Rückwirkungsverbot im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Unzulässigkeit echter Rückwirkungen ist gegeben, wenn die Betroffenen schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht auf den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung vertrauen durften, sondern mit deren Änderung rechnen mussten. Vertrauensschutz kommt insbesondere dann nicht in Betracht, wenn die Rechtslage so unklar und verworren war, dass eine Klärung erwartet werden musste, oder wenn das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden. Der Vertrauensschutz muss ferner zurücktreten, wenn überragende Belange des Gemeinwohls, die dem Prinzip der Rechtssicherheit vorgehen, eine rückwirkende Beseitigung erfordern.

63

Hinsichtlich der durch § 32a Abs. 1 KStG erstmals eröffneten Möglichkeit der Änderung einer bei dem Inkrafttreten der Vorschrift am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährten Einkommensteuerfestsetzung war die zuvor bestehende Rechtslage weder unklar und verworren oder in einem Maße systemwidrig und unbillig, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden, noch sind überwiegende öffentliche Interessen erkennbar, die die echte Rückwirkung der Korrekturvorschrift des § 32a KStG erforderten (so auch: Frotscher a.a.O. Rn. 13b). Die rückwirkende Einführung der Änderungsbefugnis des § 32a Abs. 1 KStG für festsetzungsverjährte Einkommensteuerfestsetzungen war insbesondere nicht durch überragende Gründe des gemeinen Wohls geboten und deshalb die Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots gerechtfertigt. Grund und Anlass für die Einführung dieser Regelung über die materielle Korrespondenz der Besteuerung einer vGA bei der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter war nach der Begründung des Gesetzentwurfs, dass eine korrespondierende Änderung der Einkünfte oder Einkunftsart verbunden mit der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d EStG, § 8b KStG) auf der Grundlage der bislang bestehenden verfahrensrechtlichen Änderungsbefugnisse vielfach nicht mehr möglich ist und eine ungerechtfertigte Steuerfreistellung des Anteilseigners zu mit den Grundsätzen des Halbeinkünfteverfahrens nicht zu rechtfertigenden Ergebnissen führt (vgl. BT-Drs. 16/2712, Seite 71). Das Ziel einer besseren Verwirklichung der Steuergerechtigkeit ist indessen kein spezifischer, die rückwirkende Erhöhung einer bereits erloschenen Einkommensteuerschuld legitimierender überragender Grund des Gemeinwohls (vergleiche dazu: BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1). Dies muss erst recht gelten, soweit der Gesetzgeber diese verfahrensrechtlichen Änderungsbefugnisse auch für die korrespondierende Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen eingeführt hat, auf die noch das Anrechnungsverfahren nach dem KStG 1977 Anwendung findet, also ungerechtfertigte Steuervorteile im Zusammenhang mit dem Halbeinkünfteverfahren überhaupt nicht in Frage stehen.

64

Das schutzwürdige Vertrauen in den Fortbestand der für den Zeitpunkt des Eintritts der Festsetzungsverjährung einer Einkommensteuerfestsetzung geltenden Rechtslage konnte unter diesen Umständen, soweit es die materielle Korrespondenz der Besteuerung einer vGA bei der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter betrifft, erst mit dem Inkrafttreten der neu eingeführten Korrekturvorschrift des § 32a KStG am 19.12.2006 entfallen. Der Gesetzgeber hätte deshalb den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Vertrauensschutzes nur dann entsprochen, wenn er die rückwirkende Anwendung des § 32a KStG auf solche Änderungen einer bei dem Inkrafttreten des § 32a KStG am 19.12.2006 bereits festsetzungsverjährten Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte

65

Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, beschränkt hätte, die sich zu dessen Gunsten auswirken. Die weitergehende Regelung in § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG i.V.m. § 34 Abs. 13c KStG n.F. muss nach Auffassung des Senats für verfassungswidrig erkannt werden.
