
Datum: 29.01.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 4414/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0129.10K4414.07.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Rechtsstreits.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| Die Beteiligten streiten darüber, ob es rechtmäßig war, die Festsetzung von Prozesszinsen auf die Erstattung aus der Einkommensteuer 1989 abzulehnen. | 1 |
| Der Kläger war Anteilseigner einer Gesellschaft (AG), aus der ihm jedenfalls auch im Streitjahr der Erhalt einer verdeckten Gewinnausschüttung zugerechnet wurde. Dagegen erhob er Einspruch. Dieses Verfahren ruhte bis zur Entscheidung über den Einspruch und die Klage der AG gegen ihren Körperschaftsteuerbescheid für das hier zu entscheidende Streitjahr. | 2 |
| Nach Änderung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheids 1989 der AG änderte der Beklagte mit Bescheid vom 03.05.2007 den Einkommensteuerbescheid des Klägers zu seinen Gunsten ab. Es ergab sich eine Erstattung von 31.615,73 Euro zugunsten des Klägers. | 3 |
| Am 29.08.2007 beantragte der Kläger Prozesszinsen gemäß § 236 AO zu seinen Gunsten für diesen Betrag festzusetzen. Der Zinslauf sollte seiner Meinung nach mit Klageeingang (Rechtshängigkeit) der Klage der AG gegen ihren Körperbescheid, in dem die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an den Kläger enthalten war am 15.12.1997, abgerundet auf den 01.01.1998, beginnen. Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 06.09.2007 ab und wies auch den folgenden Einspruch mit der Begründung, der Kläger sei nicht | 4 |
| | 5 |

Prozesspartei gewesen, als unbegründet zurück.	
Dagegen erhob der Kläger die vorliegende Klage, die er wie folgt begründet:	6
In dem Verfahren der AG sei es um vermeintliche Einkünfte des Klägers aus vGA aus der Beteiligung der AG an einer weiteren Gesellschaft, einer GmbH, gegangen. Das Ergebnis dieses Prozesses habe zur Änderung des Einkommensteuerbescheids des Klägers geführt.	7
Letztlich habe es zudem am Beklagten gelegen, dass das Einkommensterverfahren des Klägers nicht rechtshängig geworden sei. Dieser hätte die Möglichkeit gehabt, über den Einspruch des Klägers zu entscheiden, so dass der Kläger auch gegen seinen Einkommensteuerbescheid Klage erhoben hätte.	8
Aus der Norm des § 32 a KStG, die wegen § 34 Abs. 13 c KStG auch im Falle des Klägers anzuwenden sei, sei ersichtlich, dass Körperschaftsteuerbescheide Grundlagenbescheide für die Einkommensteuer seien.	9
Auch seien sämtliche Voraussetzungen des § 236 AO erfüllt.	10
Mit Schreiben vom 02.04.2008 machte der Kläger klageerweiternd zudem auch die Verzinsung seiner Kirchensteuererstattung für 1989 geltend. Dazu wies er auf die Entscheidung des BFH vom 17.01.2007 (X R 19/06, BFHE 216, 396) hin.	11
Für weitere Einzelheiten zum Vortrag des Klägers wird auf den Inhalt der Akten verwiesen.	12
Der Kläger beantragt,	13
den ablehnenden Bescheid des Beklagten vom 06.09.2007 gegen den Antrag des Klägers vom 29.08.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.10.2007 aufzuheben und den Beklagten zu verurteilen, an den Kläger 19.461 Euro zu zahlen nebst 0,5 % Prozesszinsen pro Monat auf 17.854 Euro seit dem 01.12.2007 und auf 1.607 Euro seit dem 01.05.2008 gemäß § 236 AO.	14
Der Beklagte beantragt,	15
die Klage abzuweisen.	16
Er verweist zur Begründung in vollem Umfang auf seine Einspruchsentscheidung. Er halte § 32 a KStG für eine eigenständige Berichtigungsvorschrift, die jedoch nicht das Verhältnis von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerbescheid in der Weise regle, dass es sich um ein Grundlagen- /Folgebescheidverhältnis handele.	17
Auch soweit der Kläger nunmehr Zinsen auf seine Prozesszinsen begehre, könne sein Antrag schon deswegen keinen Erfolg haben, weil es sich bei Zinsen um steuerliche Nebenleistungen handele, die nach § 233 AO nicht zu verzinsen sind.	18
Auch der Hinweis des Klägers auf die Entscheidung des BFH zur Kirchensteuer greife vorliegend nicht durch. Das Kirchensteuergesetz NRW sehe in § 8 Abs. 2 –abweichend von den Kirchensteuergesetzen anderer Länder – die Anwendung der Vorschriften des Fünften Teils Zweiter Abschnitt der AO (Verzinsung, Säumniszuschläge) ausdrücklich nicht vor.	19
<u>Entscheidungsgründe</u>	20
	21

Das Gericht hält es für sachdienlich, gemäß § 90 a FGO durch Gerichtsbescheid zu entscheiden.

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

Der Kläger ist durch die Ablehnung seines Antrags auf Festsetzung von Prozesszinsen nicht in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht die Anwendung des § 236 AO für die Änderung des Einkommensteuerbescheids 1989 des Klägers abgelehnt.

1.

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 233 Satz 1 AO). Auch § 233a AO enthält keinen allgemeinen Rechtsgedanken, dass Ansprüche aus dem abgabenrechtlichen Verhältnis zwischen Bürger und Verwaltung stets zu verzinsen sind, um mögliche Zinsvorteile oder Nachteile auszugleichen. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) in dem Urteil vom 17. Februar 1987 VII R 21/84 (BFHE 149, 15, BStBl II 1987, 368) unter Hinweis auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 19. September 1997 1 BvR 571/76 (Steuerrechtsprechung in Karteiform, Investitionszulagengesetz 1969, § 1, Rechtsspruch 10) und auf das Urteil des BFH vom 31. Oktober 1974 IV R 160/69 (BFHE 114, 397, BStBl II 1975, 370) ausgeführt hat, besteht kein allgemeiner Rechtsgrundsatz auf Verzinsung rückständiger Leistungen des Staates. Das Gesetz kennt vielmehr nur die Verzinsung auf der Grundlage genau umschriebener Tatbestände (Urteil des BFH vom 29. April 1997 VII R 91/96, BFHE 182, 253, BStBl II 1997, 476) wie der Vorschrift betreffend Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO). Deren Zweck ist es, dem Gläubiger eines Erstattungsanspruchs für die Vorenthaltung des Kapitals und der damit verbundenen Nutzungsmöglichkeiten zumindest für die Zeit ab Rechtshängigkeit eine Entschädigung zu gewähren (vgl. BFH-Urteile vom 13. Juli 1994 I R 38/93, BFHE 175, 496, BStBl II 1995, 37; vom 16. November 2000 XI R 31/00, BFHE 196, 1, BStBl II 2002, 119; vom 15. Oktober 2003 X R 48/01, BFHE 204, 1, BStBl II 2004, 169). Davon ist bei der Auslegung des § 236 AO auszugehen (BFH-Beschluss vom 20. Januar 1999 IV B 40/98, BFH/NV 1999, 1055, unter Hinweis auf die Entscheidung in BFHE 182, 253, BStBl II 1997, 476).

2. Gemäß § 236 Abs. 1 Satz 1 AO ist der zu erstattende Betrag vom Tag der Rechtshängigkeit an bis zum Auszahlungstag zu verzinsen, wenn durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder aufgrund einer solchen Entscheidung eine festgesetzte Steuer herabgesetzt wird.

Dies ist vorliegend nicht der Fall. Es fehlt schon an der Rechtshängigkeit des Einkommensteuerbescheids 1989.

Ein Anspruch auf Prozesszinsen für Steuervergütungen setzt voraus, dass die Steuervergütung durch oder aufgrund einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung gewährt wird. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Anspruch als solcher rechtshängig gewesen ist, nicht aber, wenn die Gewährung der Steuervergütung auf einer gerichtlichen Entscheidung für einen anderen Zeitraum (z.B. Parallelverfahren desselben Klägers, vgl. FG Köln, Urteil in EFG 2004, 84) oder der Klage eines Dritten beruht. Wird ein Einspruchsverfahren wegen eines Musterverfahrens oder wegen eines anderen vorgreiflichen Verfahrens zum Ruhen gebracht oder ausgesetzt, so können nach einer Änderung infolge des günstigen Ausgangs des (Muster-)Verfahrens keine Prozesszinsen beansprucht werden (BFH-Urteile in BFHE 114, 397, BStBl II 1975, 370 zu § 259 Abs. 2 der

Reichsabgabenordnung --AO--, § 111 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- a.F.; vom 16. Dezember 1987 I R 350/83, BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 236 AO 1977 Tz. 14; Schwarz, AO, § 236 Rdnr. 4).

Zwar wurde der gegenüber dem Kläger ursprünglich erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 durch Bescheid vom 03.05.2007 geändert. Dies führte zu einer Herabsetzung der ursprünglich festgesetzten Steuern. Diese Herabsetzung beruhte jedoch i.S. des § 236 Abs.1 Satz 1 AO nicht auf einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung, da der Einkommensteuerbescheid 1989 nicht durch Klage angefochten war. 29

Es lag auch nicht allein am Beklagten, dass keine Klage gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhoben wurde. Vielmehr hätte auch der Kläger die Möglichkeit gehabt, wenn er das Risiko einer Entscheidung hätte in Kauf nehmen wollen, eine Klage nach § 46 FGO zu erheben. 30

3. Anspruch auf Prozesszinsen besteht nach § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO entsprechend, wenn eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder ein unanfechtbarer Verwaltungsakt, durch den sich der Rechtsstreit erledigt hat, zur Herabsetzung der in einem Folgebescheid festgesetzten Steuer führt. 31

Auch diese Voraussetzungen sind im Streitfall aber nicht erfüllt. 32

Der Aufhebungsbescheid des FA zur Körperschaftsteuer 1989 der AG ist kein Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid 1989 des Klägers. Dieser ist damit auch kein Folgebescheid i.S. des § 236 AO. 33

Der auf der Hinzurechnung einer vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) basierende Körperschaftsteuerbescheid gegenüber der Kapitalgesellschaft und der Steuerbescheid, der auf der Ebene des Anteilseigners Kapitaleinkünfte i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bzw. § 8b Abs. 1 KStG einbezieht, stehen nicht im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid gemäß § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO); vielmehr ist darüber in dem jeweiligen Besteuerungsverfahren selbständig zu entscheiden (vgl. Senatsurteil vom 24. März 1987 I B 117/86, BFHE 149, 468, BStBl II 1987, 508; Gosch, Körperschaftsteuergesetz, § 8 Rz 530). Dass sich in beiden Besteuerungsverfahren mit der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis die gleiche Vorfrage stellt und diese logisch nur einheitlich beantwortet werden kann, reicht für die notwendige Beiladung nicht aus (BFH-Beschlüsse vom 29. Oktober 2002 V B 186/01, BFH/NV 2003, 780; vom 14. März 2007 V S 34/06, BFH/NV 2007, 1348; vom 15. Februar 2008 XI B 180/07, BFH/NV 2008, 1169). 34

An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts durch die Schaffung der Korrespondenzregeln der § 32a, § 8b Abs. 1 Sätze 2 bis 4 KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 2 und 3 EStG, jeweils i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28). Zwar ist diese Regelung hier anwendbar, da der Körperschaftsteuerbescheid nach dem 18. Dezember 2006 (am 14.02.2007) erlassen, aufgehoben oder geändert (jetzt § 34 Abs. 13c Satz 1 KStG) wurde. Aber auch ihre Anwendung führt nicht zu einer für den Kläger günstigen Entscheidung. 35

Die AO enthält keine generelle Erläuterung des Begriffs Folgebescheid. Wie sich aus dem Zusammenhang der Vorschriften der §§ 182 Abs.1, 171 Abs.10, 175 Abs.1 Nr.1 und 351 Abs.2 AO ergibt, verwendet die AO 1977 den Begriff Folgebescheid für Verwaltungsakte, die die Regelungen eines Feststellungs-, Steuermeßbescheides oder eines sonstigen für die 36

Festsetzung einer Steuer verbindlichen Verwaltungsaktes (sog. Grundlagenbescheid) als bindend übernehmen. Für steuerliche Grundlagenbescheide ist die Bindungswirkung ausdrücklich gesetzlich bestimmt. Werden Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt, so bindet der Grundlagenbescheid den Folgebescheid, soweit sein feststellender Inhalt reicht (§ 182 Abs.1 AO). Neben Feststellungs- und Steuermeßbescheiden kommen auch Steuerbescheide als Grundlagenbescheide in Betracht, soweit sie gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen enthalten (vgl. z.B. § 10a Abs.1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Eine Bindungswirkung kann sich daneben auch aus unselbständigen Besteuerungsgrundlagen eines Steuerbescheides ergeben, falls die Bindung ausdrücklich angeordnet wird (vgl. z.B. § 47 Abs.2 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- 1977).

Dies war vorliegend, wie der Kläger selbst in seiner Klagebegründung darlegt, für die vGA nicht der Fall. Der von der AG angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 1989 enthielt keine Feststellungen, denen Bindungswirkung für die Veranlagung zur Einkommensteuer des Klägers für 1989 zukommt (vgl. auch Kruse in Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung § 171 Rz. 92). Es fehlt insoweit an der gesetzlichen Anordnung einer Bindungswirkung. 37

Dies ist auch daraus ersichtlich, dass § 32 a KStG eine Ermessensvorschrift ist. Eine Bindungswirkung besteht dementsprechend nicht. Der Steuerbescheid der Körperschaft hat keine Grundlagenfunktion für den Einkommensteuerbescheid des Anteilseigners. Vielmehr ist § 32a KStG eine rein verfahrensrechtliche Vorschrift, die als Änderungsnorm eine eigenständige Rechtsgrundlage für den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids gegenüber dem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft schaffen, wenn gegenüber der Kapitalgesellschaft ein Steuerbescheid aufgrund vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird (so auch Kroschel in Ernst/Young Kommentar zum KStG, § 32 a KStG Rz. 46 m.w.N.). 38

Hätte der Körperschaftsteuerbescheid eine solche Bindungswirkung, so hätte es einer eigenständigen Korrekturregelung nicht bedurft. Hätte der Gesetzgeber den Körperschaftsteuerbescheid zum Grundlagenbescheid machen wollen, so hätte er auch das bestimmen können (s. früherer § 47 KStG). Eine Korrektur wäre dann nach §§ 175, 171 Abs. 10 AO möglich gewesen. 39

4. Auch für die Kirchensteuererstattung ist eine Verzinsung nicht denkbar. Auch insoweit fehlt es für die Anwendung des § 236 AO an der Rechtshängigkeit (s.o. 2.). 40

5. Auf die Frage der Verzinsung dieses hier geltend gemachten Anspruchs kommt es aufgrund der obigen Ausführungen nicht an. Dennoch weist das Gericht auf die Ausführungen des Beklagten zu den steuerlichen Nebenleistungen und dem Ausschluss einer Verzinsung insoweit hin. 41

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 42

7. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Zu der Frage, ob § 32 a KStG ein Grundlagen-/Folgebescheidverhältnis zwischen den dort genannten Bescheiden schafft, hat der BFH bisher nicht Stellung genommen. Vielmehr hat er es im Beschluss vom 14.10.2008 (I B 48/08, bisher nicht veröffentlicht) ausdrücklich dahinstehen lassen. 43

