
Datum: 16.05.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 3333/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:0516.11K3333.07.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Kläger begehren die Festsetzung von Prozesszinsen.

2

Gerichtliche Verfahren der Kläger, die sich im Wesentlichen gegen die Einkommensteuerfestsetzungen 1977 - 1979 richteten, wurden durch übereinstimmende Erledigungserklärungen nach einer tatsächlichen Verständigung beendet. Die Änderungsbescheide für die Einkommensteuer der Jahre 1977 - 1979 ergingen am 09.12.2005, die Kostenbeschlüsse des Finanzgerichts am 24.02.2006 und 14.03.2006. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Verfahren 11 K 1158/96 (Einkommensteuer 1977 – 1979), 11 K 1645/96 (einheitlich u gesonderte Feststellung 1977 – 1978), 11 K 1646/96 (einheitlich u gesonderte Feststellung 1977 – 1979), 11 K 6128/96 (Einheitsbewertung BV zum 01.01.1978 – 1980), 11 K 103/97 (Gewerbsteuermessbetrag 1977 - 1980) sowie 7 K 2127/89 (Einkommensteuer 1977 – 1979), 7 K 1703/96 (Einkommensteuer 1980), 7 K 2286/89 (Gewerbsteuermessbetrag 1981) und 7 K 2893/96 (Gewerbsteuermessbetrag 1977 - 1980) verwiesen.

3

Im Zusammenhang mit diesen gerichtlichen Verfahren änderte der Beklagte außerdem die Einkommensteuerfestsetzungen 1982 – 1985 durch Bescheide vom 05.05.2006. Hintergrund war u.a. der folgende Passus im gerichtlichen Einigungsvorschlags vom 25.08.2005 in den Verfahren 11 K 1158/96, 11 K 1645/96, 11 K 1646/96, 11 K 6128/96 und 11 K 103/97, dem die Beteiligten zustimmten: „Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass in 1980

4

ein rück- bzw. vortragsfähiger Verlust in Höhe von insgesamt 446.708 DM (= Gesamtbetrag der Einkünfte) entstanden ist, der unabhängig von der Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide 1981 bis 1985 auf diese Jahre vorzutragen ist, soweit er nicht auf das Jahr 1979 zurückgetragen wird. Verjährung ist insoweit nicht eingetreten.“ (vgl. Bl. 236 ff. der FG Akte 11 K 1158/96). Auf Grund der Verlustberücksichtigung kam es 1982 – 1985 zu Einkommensteuer-Erstattungen. Für 1981 ergab sich keine Änderung, da die Einkommensteuer bereits zuvor i. H. v. 0 DM/€ festgesetzt worden war.

Im Rahmen der Einspruchsbegründung vom 16.01.2007 gegen den ihnen gegenüber erlassenen Bescheid über Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 1977 und 1978 wiesen die Kläger darauf hin, dass die Vorschriften über die Prozesszinsen u.a. für die Jahre 1982 – 1985 nicht berücksichtigt worden seien. Die erstatteten Beträge in Höhe von:

1982:	720,65 €
1983:	4.303,04 €
1984:	7.393,80 €
1985:	37.873,43 €

seien zu ihren Gunsten zu verzinsen.

Mit Bescheid vom 14.03.2007 lehnte der Beklagte die Festsetzung von Prozesszinsen auf die Erstattungsbeträge 1982 – 1985 ab (Bl. 3 f. der FG-Akte). Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Entscheidung vom 27.07.2007 zurück:

Nach § 236 Abs. 1 AO seien Prozesszinsen festzusetzen, wenn Steuern durch oder auf Grund einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung herabgesetzt würden. Im vorliegenden Streitfall seien die Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht erfüllt, da die Veranlagungszeiträume 1982 - 1985 nicht rechtshängig gewesen seien. Gegenstand der finanzgerichtlichen Verfahren unter den Az. 7 K 2127/89 und 11 K 1158/96 sei allein die Einkommensteuer 1977 - 1979 gewesen. Die Einkommensteuer 1982 - 1985 sei hingegen nicht Gegenstand eines gerichtlichen Verfahrens gewesen. Die Änderung der Einkommensteuerbescheide 1982 - 1985 sei somit nicht unmittelbar durch oder auf Grund einer gerichtlichen Entscheidung erfolgt.

Nach § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO sei Abs. 1 entsprechend anzuwenden, wenn sich der Rechtsstreit durch Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsaktes oder durch Erlass des beantragten Verwaltungsaktes erledigt habe. Nach § 236 Abs. 2 Nr. 2b AO ergebe sich die entsprechende Anwendung des Abs. 1, wenn eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder ein unanfechtbarer Verwaltungsakt, durch den sich der Rechtsstreit erledigt habe, zur Herabsetzung der Gewerbesteuer infolge des Gewerbesteuermessbetrags führe.

Da vorliegend weder ein Rechtsstreit für 1982 - 1985 anhängig gewesen sei, noch die Gewerbesteuer betroffen sei, seien diese beiden ergänzenden Regelungen nicht einschlägig.

Von Bedeutung für den Streitfall sei vielmehr die ergänzende Regelung des § 236 Abs. 2 Nr. 2a AO. Diese besage, dass Prozesszinsen festzusetzen seien, wenn eine rechtskräftige

gerichtliche Entscheidung oder ein unanfechtbarer Verwaltungsakt, durch den sich der Rechtsstreit erledigt habe, zur Herabsetzung der in einem Folgebescheid festgesetzten Steuern führe.

Entgegen der Ansicht der Kläger seien die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift ebenfalls nicht erfüllt. 13

Die Zustimmung zum Einigungsvorschlag, die Durchführung der außergerichtlichen Änderung und die Erledigungserklärungen der streitenden Parteien stellten keine gerichtliche Entscheidung dar, sondern lediglich Prozesshandlungen. Gerichtliche Entscheidungen seien Urteile und Beschlüsse, die im vorliegenden Fall nicht vorlägen. Die im Einigungsvorschlag enthaltene Zusage, die maßgeblichen Bescheide zu ändern, sei folglich unmaßgeblich. 14

Eine Festsetzung von Prozesszinsen wäre danach nur durchzuführen, wenn bestandskräftige Verwaltungsakte, durch die sich der Rechtsstreit erledigt hätte, zur Herabsetzung der Steuer in Folgebescheiden führten. Aus dem Wortlaut der Vorschrift lasse sich ableiten, dass die erledigenden Verwaltungsakte (hier die geänderten Einkommensteuerbescheide 1977 - 1979) Grundlagenbescheide für die Einkommensteuerbescheide 1982 - 1985 (gleich Folgebescheide) sein müssten. 15

Folgebescheide seien Bescheide, die die Regelung eines Feststellungs-, Steuermessbescheids oder sonstigen verbindlichen Verwaltungsaktes als bindend übernehmen würden. Grundlagenbescheide seien nach § 171 Abs. 10 AO Bescheide, die bindend für die Steuerfestsetzung seien. Für steuerliche Grundlagenbescheide sei die Bindungswirkung ausdrücklich gesetzlich bestimmt. So seien z.B. Verlustfeststellungsbescheide nach § 10d EStG bindend für die Einkommensteuer-Festsetzungen des Folgejahres. 16

Im Streitfall liege kein Grundlagenbescheid in diesem Sinne vor: 17

Einigungsvorschlag und Zustimmung im Gerichtsverfahren 1977 - 1979 seien keine Verwaltungsakte. Hieraus könne keine Bindungswirkung und Funktion als Grundlagenbescheid abgeleitet werden. 18

Der verbleibende vortragsfähige Verlust ergebe sich nach den Ausführungen im Einigungsvorschlag und den vorliegenden Unterlagen zum Klageverfahren im Veranlagungszeitraum 1980 aus einer Berechnung. Für den Zeitraum 1980 sei weder eine geänderte Steuerfestsetzung durchgeführt worden, noch sei insoweit ein gerichtlicher Rechtsstreit anhängig gewesen. Es gebe somit keinen Bescheid für das Jahr 1980, der eine Grundlage für die Änderung eines Folgebescheides bilden könne. Aus den Bescheiden 1977 - 1979 ergebe sich kein verbleibender vortragsfähiger Verlust, so dass sich insoweit die Frage nach der Funktion eines Grundlagenbescheides überhaupt nicht stelle. 19

In den Veranlagungsjahren bis einschließlich 1989, also auch in den Streitjahren, sei der abzugsfähige Verlust im Sinne des § 10d EStG nicht gesondert festgestellt worden. Über die Höhe sei nicht im Entstehungs-, sondern im Abzugsjahr entschieden worden. Weder das Finanzamt noch der Steuerpflichtige sei daher an die im Vorjahr berücksichtigten Teilbeträge gebunden gewesen. Ein Verhältnis Grundlagen-Folgebescheid habe in diesen Jahren folglich nicht existiert. Dies ergebe sich auch aus dem im Ablehnungsbescheid bereits zitierten Urteil des FG Düsseldorf vom 5.11.1999, 18 K 4154/96, DStR 2000, 385. 20

Die von den Klägern angegebene Kommentierung besage im Übrigen nichts anderes. Auch hier werde ausgeführt, dass zwar kein Feststellungsbescheid im Sinne des § 180 AO vorliegen müsse, wohl aber ein verbindlicher Verwaltungsakt bzw. ein Verlustfeststellungsbescheid. Beides sei im Streitfall nicht vorhanden.

Soweit die Kläger sich auf das Urteil des BFH unter dem Az. XI R 31/00 berufen würden, bzw. weitere Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit herangezogen hätten, ergebe sich hieraus nichts anderes. Auch hierin werde den Einkommensteuerbescheiden selbst keine Funktion als Grundlagenbescheid zuerkannt. Andere rechtliche Beurteilungen ergäben sich immer nur im Zusammenhang mit Verlusten in gesonderten oder gesondert- und einheitlichen Feststellungsbescheiden sowie im Zusammenhang mit Verlustrückträgen, nicht aber bei Einkommensteuerbescheiden und bei Verlustvorträgen. 22

Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren auf Festsetzung von Prozesszinsen für die Jahre 1982 – 1985 weiter. 23

Zur Begründung berufen sie sich zunächst auf die o.g. Passage im gerichtlichen Einigungsvorschlag vom 25.08.2005, dem beide Beteiligten zugestimmt hätten: „Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass in 1980 ein rück- bzw. vortragsfähiger Verlust in Höhe von insgesamt 446.708 DM (= Gesamtbetrag der Einkünfte) entstanden ist, der unabhängig von der Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide 1981 bis 1985 auf diese Jahre vorzutragen ist, soweit er nicht auf das Jahr 1979 zurückgetragen wird. Verjährung ist insoweit nicht eingetreten.“ 24

Es stelle sich allen Ernstes die Frage, ob der Beklagte die vom Gericht formulierte abschließende Einigung vom 25.08.2005 etwa nicht als rechtskräftige gerichtliche Entscheidung anerkennen wolle, auf Grund derer eine festgesetzte Steuer herabgesetzt worden sei. 25

Daran ändere auch nichts der Hinweis im Schreiben des Beklagten vom 09.12.2005, das er „rein nachrichtlich und vollständigkeitshalber“ als Berechnung des verbleibenden (vortragsfähigen) Verlustabzugs zur Einkommensteuer an die Prozessbevollmächtigten der Kläger richtete, wenn er ausführe: „Es handelt sich ausdrücklich nicht um einen geänderten Bescheid.“ 26

Schließlich solle der Beklagte bedenken, dass er bei Erlass der nach § 10d Abs. 1 S. 2 EStG geänderten Bescheide 1982 - 1985 über Einkommen- und Kirchensteuer in den Erläuterungen jeweils angeführt habe: „Besonders wichtig - Die Änderung beruht auf dem Einigungsvorschlag des Finanzgerichts Köln vom 25.08.2005“. 27

Abschließend solle noch auf das BFH-Urteil hingewiesen werden, das im BStBl. II 2004,169 veröffentlicht sei. Hier sei aus den Gründen hervorzuheben: „§ 236 Abs. 1 AO 1977, der den Grundtatbestand des Anspruchs auf Prozesszinsen regelt, fordert aber nicht nur die Beendigung des Rechtsstreits durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung. Prozesszinsen entstehen nach dieser Vorschrift vielmehr nur dann, wenn durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder auf Grund einer solchen Entscheidung eine festgesetzte Steuer herabgesetzt oder eine Steuervergütung gewährt wird. Der bei Gericht anhängige Rechtsstreit muss somit ursächlich für die Herabsetzung der Steuer oder die Gewährung der Steuervergütung sein. Wenn aber nach dem Grundtatbestand des § 236 Abs. 1 AO Prozesszinsen nur dann entstehen, wenn der vom Steuerpflichtigen angestrebte Prozess Ursache für die Herabsetzung der Steuer oder die Gewährung der Steuervergütung war, muss dieses Erfordernis auch in den in § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO geregelten Fällen gelten.“ 28

Die Kläger beantragen,	29
1. den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids über die Festsetzung von Prozesszinsen nach § 236 AO zur Einkommensteuer 1982 bis 1985 vom 14.03.2007 zu verurteilen, Prozesszinsen in gesetzlicher Höhe für die erstatteten Einkommensteuerbeträge i. H. v. 720,65 € (1982), 4.303,04 € (1983), 7.393,80 € (1985) und 37.873,43 € (1986) ab dem 16.02.1996 bis zum Auszahlungstag festzusetzen.	30
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.	31
Der Beklagte beantragt,	32
1. die Klage abzuweisen,	33
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.	34
Zur Begründung bezieht er sich auf die Einspruchsentscheidung.	35
Prozesszinsen für die Einkommensteuer 1979 setzte der Beklagte mit Bescheid vom 26.03.2007 bzw. vom 01.08.2007 fest.	36
Am 18.03.2013 fand vor der zuständigen Berichterstatterin ein Erörterungstermin statt. Auf das Protokoll wird verwiesen (Bl. 103 ff. der FG-Akte).	37
Die Gerichtsakten der Verfahren 11 K 1158/96, 11 K 1645/96, 11 K 1646/96, 11 K 6128/96, 11 K 103/97 sowie 7 K 2127/89, 7 K 1703/96, 7 K 2286/89 und 7 K 2893/96 wurden zum Verfahren hinzugezogen.	38
Entscheidungsgründe	39
I. Die Klage ist unbegründet. Die Kläger haben keinen Anspruch auf Festsetzung von Prozesszinsen zur Einkommensteuer 1982 - 1985.	40
1. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 233 Satz 1 AO). Danach setzt der streitige Zinsanspruch der Kläger voraus, dass sie den Tatbestand einer der Normen erfüllen, die solche Zinsansprüche vorsehen (vgl. BFH-Urteil v. 29.04.1997 VII R 91/96, BStBl. II 1997, 476). Vorliegend kommt unstreitig lediglich § 236 AO als Rechtsgrundlage für einen solchen Zinsanspruch in Betracht. Diese Regelung soll dem Gläubiger eines Erstattungsanspruchs für die Vorenthaltung des Kapitals und der damit verbundenen Nutzungsmöglichkeiten zumindest für die Zeit ab Rechtshängigkeit eine Entschädigung gewähren (BFH-Urteil v. 13.07.1994 I R 38/93, BStBl. II 1995, 37; BFH-Urteil v. 16.11.2000 XI R 31/00, BStBl. II 2002, 119; BFH-Urteil v. 15.10.2003 X R 48/01, BStBl. II 2004, 169; BFH-Urteil v. 18.09.2012 VIII R 9/09, BFH/NV 2013, 278). Von einem allgemeinen Rechtsgrundsatz auf (angemessene) Verzinsung rückständiger Staatsleistungen kann dennoch nicht ausgegangen werden; das Gesetz kennt nur die Verzinsung nach Maßgabe genau umschriebener Tatbestände (vgl. nur BFH-Urteil v. 15.10.2003 X R 48/01, BStBl. II 2004, 169 m. w. N.).	41
2. Die Voraussetzungen für einen Anspruch auf Verzinsung nach § 236 AO liegen indessen im Streitfall nicht vor.	42
a) Zunächst kommt eine Erstattung nach Abs. 1 dieser Vorschrift nicht in Betracht. Gemäß § 236 Abs. 1 Satz 1 AO ist der zu erstattende Betrag vom Tag der Rechtshängigkeit an bis	43

zum Auszahlungstag zu verzinsen, wenn durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder auf Grund einer solchen Entscheidung eine festgesetzte Steuer herabgesetzt wird.

„Durch“ eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung (§ 236 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AO) wird die Steuer herabgesetzt, wenn das Gericht sie unmittelbar selbst nach § 100 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 FGO niedriger festsetzt (BFH-Urteil v. 29.08.2012 II R 49/11, BFH/NV 2013, 276; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 236 AO Rz. 20). Daran fehlt es vorliegend schon deshalb, weil das Gericht nicht selbst die den Erstattungen zu Grunde liegenden Einkommensteuern 1982 – 1985 reduziert hat. Dies erfolgte vielmehr durch Änderungsbescheide des Beklagten vom 05.05.2006. 44

Die Einkommensteuer 1982 - 1985 wurde, entgegen der Auffassung der Kläger, auch nicht "auf Grund" einer gerichtlichen Entscheidung (§ 236 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 AO) herabgesetzt. Die Herabsetzung der Steuer erfolgt nur dann auf Grund der gerichtlichen Entscheidung, wenn die Finanzbehörde die Steuer nach Aufhebung des angefochtenen Bescheides durch das Gericht gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 FGO weisungsgemäß festsetzt (BFH-Urteil v. 16.12.1987 I R 350/83, BStBl. II 1988, 600; BFH-Urteil v. 29.08.2012 II R 49/11, BFH/NV 2013, 276; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 236 AO Rz. 21). Eine solche Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1982 – 1985 sowie Änderungsanweisungen gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO durch das Gericht sind ebenfalls nicht erfolgt. 45

Ein Anspruch der Kläger auf Prozesszinsen nach § 236 Abs. 1 AO scheidet mithin schon deshalb aus, weil die Herabsetzung der Einkommensteuer für 1982 - 1985 und die damit verbundenen Erstattungen durch Änderungsbescheide vom 05.05.2006 nicht auf einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung zu diesen Einkommensteuerfestsetzungsverfahren beruhte. 46

b) Auch die Voraussetzungen des § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO, wonach Abs. 1 dieser Vorschrift entsprechend anzuwenden ist, sind nicht erfüllt. 47

aa) § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO ist eine Verweisungsnorm nicht lediglich hinsichtlich der Rechtsfolgen (d.h. der Verzinsung des zu erstattenden Betrags vom Tag der Rechtshängigkeit an bis zum Auszahlungstag), sondern auch bezüglich des Rechtsgrundes der Verzinsung. Dabei enthält § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO eine eigenständige Regelung nur insoweit, als Prozesszinsen auch dann entstehen, wenn der Rechtsstreit nicht durch eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung, sondern durch die Erledigung der Hauptsache oder Rücknahme der Klage beendet wird. Damit erweitert § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO die Anwendbarkeit der Vorschrift auf andere Arten der Beendigung eines Finanzrechtsstreits. Die Finanzbehörde soll durch diese Bestimmung daran gehindert werden, mit einer Änderung des angefochtenen Bescheids vor Ergehen der gerichtlichen Entscheidung das Entstehen von Prozesszinsen zu verhindern (BFH-Urteil v. 29.08.2012 II R 49/11, BFH/NV 2013, 276). 48

Soweit § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO keine eigenständige Regelung enthält, nimmt diese Vorschrift den Regelungsgehalt der Bezugsnorm voll in sich auf. Deshalb hat die Verweisung in § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO auf Abs. 1 zur Folge, dass Prozesszinsen nur zuerkannt werden können, wenn der erledigte Rechtsstreit für die Herabsetzung der Steuer ursächlich war, d.h. dem prozessualen Begehren des Steuerpflichtigen auf Grund einer Änderung des angefochtenen Bescheids entsprochen wurde (vgl. BFH-Urteil v. 15.10.2003 X R 48/01, BStBl. II 2004, 169; BFH-Urteil v. 29.08.2012 II R 49/11, BFH/NV 2013, 276). Eine Verzinsung kommt mithin nur für Erstattungsansprüche in Betracht, die als solche rechtshängig gewesen sind (BFH-Beschluss vom 03.04.2007 IX B 169/06, BFH/NV 2007, 1267). Eine bloß mittelbare Folge ist 49

demgegenüber grundsätzlich nicht ausreichend, wie sie z.B. vorliegt, wenn - ohne dass der Erstattungsanspruch rechtshängig gemacht worden ist - die Herabsetzung der Steuer das Ergebnis eines von anderen Steuerpflichtigen geführten Musterprozesses ist (vgl. BFH-Urteil v. 29.08.2012 II R 49/11, BFH/NV 2013, 276; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 236 AO Rz. 20; Loose in Tipke/Kruse, § 236 AO Rz. 13).

bb) Die durch Änderungsbescheide vom 05.05.2006 überwiegend bis auf „0“ reduzierten Einkommensteuern 1982 – 1985 (und die sich daraus ergebenden Erstattungsbeträge) waren nicht gem. § 66 FGO als Streitsache, d.h. als Gegenstand des Klagebegehrens gem. § 65 FGO, rechtshängig. Das Verfahren 11 K 1158/96 betraf die Einkommensteuern 1977 – 1979, ebenso wie das Verfahren 7 K 2127/89, nachdem die Kläger die Klage wegen Einkommensteuer 1980 zurück genommen hatten (7 K 1703/96). Auch bei den sonstigen Verfahren der Kläger gegen das Finanzamt A (11 K 1645/96, 11 K 1646/96, 11 K 6128/96, 11 K 103/97 sowie 7 K 2286/89 und 7 K 2893/96) waren keine Einkommensteuerbeträge 1982 – 1985 Streitgegenstand. 50

Die maßgeblichen Einkommensteuerbeträge waren weder ursprünglich Gegenstand des Klagebegehrens, noch ist es zu einer Klageänderung nach § 67 FGO in einem der anhängigen Verfahren gekommen, indem die Bevollmächtigte der Kläger im Schreiben vom 28.07.2005 die Verlustentwicklung für die Jahre 1980 – 1985 aufgezeigt hat (Bl. 229 der FG-Akte 11 K 1158/96). Unabhängig davon, ob hinsichtlich der Einkommensteuern 1982 - 1985 überhaupt die erforderlichen Sachentscheidungsvoraussetzungen vorgelegen hätten, ist weder das Gericht noch der Beklagte von einer Klageänderung ausgegangen bzw. hat einer solchen zugestimmt. So hat der zuständige Berichterstatter im Einigungsvorschlag vom 25.08.2005 (Bl. 236 ff der FG-Akte 11 K 1158/96) zu möglichen Änderungen in Folgejahren folgendes ausgeführt: „In welcher Höhe in den Jahren 1981 bis 1985 tatsächlich eine Verlustverrechnung in Betracht kommt, kann mangels entsprechender Unterlagen von hier aus nicht beurteilt werden.“ Dementsprechend war für den Beklagten für 1982 - 1985, anders als für die Streitjahre, bei denen Rechtshängigkeit vorlag, keine Verpflichtungserklärung vorgesehen, sondern es wurde im Einigungsvorschlag des Gerichts folgendes festgehalten: „Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass in 1980 ein rück- bzw. vortragsfähiger Verlust in Höhe von insgesamt 446.708 DM (= Gesamtbetrag der Einkünfte) entstanden ist, der unabhängig von der Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide 1981 bis 1985 auf diese Jahre vorzutragen ist, soweit er nicht auf das Jahr 1979 zurückgetragen wird. Verjährung ist insoweit nicht eingetreten.“ (Bl. 244 f der FG-Akte 11 K 1158/96). Außerdem hat das Gericht in keinem der betroffenen Verfahren den Streitgegenstand formell geändert, noch wurden die Einkommensteuerbeträge 1982 – 1985 bei den Kostenentscheidungen berücksichtigt. Der Beklagte hat sich zur Einkommensteuer 1982 – 1985 im Rahmen der Klageverfahren ebenfalls nicht verbindlich geäußert, sondern in seinem nachrichtlichen Schreiben vom 09.12.2005 die Darstellung der Verlustentwicklung ab 1981 wie folgt eingeleitet: „Für die anschließenden Veranlagungszeiträume ergibt sich laut Ihrem Schreiben vom 21.08.2005 an das Finanzgericht Köln eine Verlustentwicklung wie folgt:“ (Bl. 294 f. der FG-Akte 11 K 1158/96). 51

Da mithin die Einkommensteuerbeträge 1982 – 1985, für deren Erstattung die Kläger Prozesszinsen begehren, nicht rechtshängig waren, sind die Voraussetzungen von § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht erfüllt. 52

c) Schließlich können die Kläger den streitigen Anspruch auf Prozesszinsen auch nicht aus § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO herleiten. Danach entsteht ein solcher Anspruch entsprechend der Regelung in Abs. 1 der Vorschrift, wenn eine rechtskräftige gerichtliche 53

Entscheidung oder ein unanfechtbarer Verwaltungsakt, durch den sich der Rechtsstreit erledigt hat, zur Herabsetzung der in einem Folgebescheid festgesetzten Steuer führt.

An einem solchen Folgebescheid fehlt es im Streitfall. Denn die Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 1982 - 1985 sind keine Folgebescheide im Sinne dieser Vorschrift. 54

aa) Die Abgabenordnung enthält keine generelle Erläuterung des Begriffs "Folgebescheid". 55
Wie sich aus den §§ 182 Abs. 1, 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Nr. 1 und 351 Abs. 2 AO ergibt, verwendet die Abgabenordnung den Begriff Folgebescheid für Verwaltungsakte, die die Regelung eines Feststellungs-, Steuermessbescheides oder eines sonstigen, für die 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. Eine Bindungswirkung kann sich daneben auch aus unselbständigen Besteuerungsgrundlagen eines Steuerbescheides ergeben, falls die Bindung ausdrücklich angeordnet wird, wie z. B. in § 47 Abs. 2 KStG a.F. (vgl. FG Düsseldorf vom 05.11.1999 18 K 4154/96 AO, DStRE 2000, 385; BFH-Urteil vom 18.09.2012 VIII R 9/09, BFH/NV 2013, 278).

bb) Die von den Klägern angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1977 - 1979 enthalten 56
keine Feststellungen, denen Bindungswirkung für die Veranlagung zur Einkommensteuer 1982 - 1985 zukommt. Das Gleiche gilt für die sonstigen streitigen Bescheide in den Klageverfahren 11 K 1645/96, 11 K 1646/96, 11 K 6128/96, 11 K 103/97 sowie 7 K 1703/96, 7 K 2286/89 und 7 K 2893/96.

Die Voraussetzungen von § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO werden vorliegend auch nicht 57
dadurch erfüllt, dass die Änderungen bei der Einkommensteuer 1982 – 1985 auf einem bestandskräftigen Verlustfeststellungsbescheid i.S.d. § 10d Abs. 4 EStG beruhen, durch den sich der Rechtsstreit der Kläger erledigt hätte. Zwar sind im Einigungsvorschlag des Gerichts vom 25.08.2005 Ausführungen zu einem für 1980 anzunehmenden rück- bzw. vortragsfähigen Verlusts enthalten, der unabhängig von der Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide 1981 – 1985 auf diese Jahre vorzutragen ist, soweit er nicht auf das Jahr 1979 zurück getragen wird. Allerdings wurde der abzugsfähige Verlust im Sinne des § 10d EStG bis zum Veranlagungszeitraum 1989 nicht gesondert festgestellt. Über seine Höhe wurde nicht im Entstehungsjahr, sondern erst im Abzugsjahr entschieden. Erst im Abzugsjahr wurde über die Höhe des rück- oder vorgetragenen Verlustes und den noch nicht verbrauchten Teil des Verlustes entschieden. Weder das Finanzamt noch der Steuerpflichtige waren an die in den Vorjahren berücksichtigten Teilbeträge gebunden, da sich die Bestandskraft der Vorjahressteuerbescheide nicht auf die einzelnen Steuerelemente erstreckte (vgl. BFH-Urteil v. 17.02.1998 VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356; BFH-Urteil v. 11.08.1999 XI R 23/98, BFH/NV 2000, 184; FG Düsseldorf vom 05.11.1999 18 K 4154/96 AO, DStRE 2000, 385 m. w. N.).

Auf Grund der fehlenden Möglichkeit einer gesonderten Verlustfeststellung nach § 10d EStG 58
für das Jahr 1980 erfolgte folgerichtig in den o. g. Verfahren auch keine Klageänderung gem. § 67 FGO, nachdem die Bevollmächtigte der Kläger die Berücksichtigung der verlustbegründenden Rückstellung während der Klageverfahren für das Jahr 1980 geltend machte. Der Streitgegenstand der Klageverfahren wurde (formell) nicht um eine Verlustfeststellung auf den 31.12.1980 erweitert, bei den Kosten erfolgte keine

Berücksichtigung und der Beklagte verpflichtete sich auch nicht, eine entsprechende Verlustfeststellung auf den 31.12.1980 vorzunehmen. In seinem Schreiben vom 09.12.2005 (Bl. 294 ff der FG-Akte 11 K 1158/96) wies er zudem ausdrücklich darauf hin, dass die Verlustberechnung für das Jahr 1980 nur nachrichtlich erfolge, und keinen Bescheid darstellen solle. Ebenfalls lediglich nachrichtlich zu verstehen ist auch der Hinweis des Beklagten in den Änderungsbescheiden 1982 – 1985 vom 05.05.2006 auf den Einigungsvorschlag des Gerichts vom 25.08.2005.

Da die verlustbegründenden Umstände schließlich auch nicht zu gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen geführt haben bzw. als unselbständige Besteuerungsgrundlagen explizit mit Bindungswirkung ausgestaltet waren, gelangt § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO nicht zur Anwendung. 59

d) Schließlich ist § 236 AO vorliegend auch nicht entsprechend anzuwenden: 60

Voraussetzung einer Analogie ist die planwidrige Unvollständigkeit des positiven Rechts (z.B. BFH-Urteil v. 19.12.2007 I R 52/07, BStBl. II 2008, 431). Ein solcher Fall liegt (nur) vor, wenn das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht etwa einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (BFH-Urteil v. 29.08.2012 II R 49/11, BFH/NV 2013, 276 m.w.N.). 61

Grundsätzlich ist zwar auch § 236 AO einer Lückenausfüllung im Wege einer Analogie zugänglich; § 233 AO steht dem nicht grundsätzlich entgegen. Unter Berücksichtigung der in § 233 Satz 1 AO getroffenen Regelung hat aber der Zinsatbestand des § 236 AO einen ersichtlich abschließenden Charakter. Nach Auffassung des BFH, der der erkennende Senat folgt, sind daher an eine lückenausfüllende Rechtsfortbildung des § 236 AO strenge Anforderungen zu stellen (vgl. nur BFH-Urteil v. 29.08.2012 II R 49/11, BFH/NV 2013, 276). 62

Für die vorliegende Fallgestaltung fehlt es an einer planwidrigen Regelungslücke. Der Gesetzgeber hat die Zinspflicht in § 236 Abs. 2 AO zwar auf Tatbestände ausgedehnt, in denen die Steuerherabsetzung nicht unmittelbar durch den gerichtlichen Ausspruch selbst herbeigeführt worden ist. Allerdings hat er die Zinsgewährung nach Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO in Fällen, in denen (außerhalb der Gewerbesteuer) der geänderte Steuerbescheid nicht rechtshängig gewesen sein muss, explizit vom Vorliegen eines Folgebescheids abhängig gemacht, was mit der Regelung in § 351 Abs. 2 AO korrespondiert, wonach Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10) nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht aber auch durch Anfechtung des Folgebescheids angegriffen werden können. Es kann daher nicht angenommen werden, der Gesetzgeber habe nur versehentlich auf die Zubilligung eines Zinsanspruchs für den vorliegenden Fall verzichtet, in dem die Kläger zulässigerweise ihr Begehren der Verlustberücksichtigung „direkt“ bei der Einkommensteuer 1982 – 1985 hätten geltend machen können mit der Folge, dass ihnen für die Zeit der Rechtshängigkeit Zinsen zugestanden hätten. 63

e) Die Kläger haben mithin keinen Anspruch auf Prozesszinsen nach § 236 AO. 64

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 65

III. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 FGO zugelassen, da eine Entscheidung des BFH zu der streitgegenständlichen Fallkonstellation – soweit ersichtlich – noch nicht vorliegt und ein allgemeines Interesse daran besteht. 66

