

Urteil vom 18. September 2012, VIII R 9/09

Prozesszinsen: Körperschaftsteuerbescheid kein Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid eines Gesellschafters hinsichtlich der Erfassung einer vGA

BFH VIII. Senat

AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 236, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d S 2, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d S 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, KStG § 8b Abs 1 S 2, KStG § 8b Abs 1 S 3, KStG § 8b Abs 1 S 4, KStG § 32a, AO § 233a, AO § 182 Abs 1

vorgehend FG Köln, 28. Januar 2009, Az: 10 K 4414/07

Leitsätze

1. Wird ein Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gemäß § 32a KStG unter Hinweis auf eine geänderte Erfassung der vGA in einem Körperschaftsteuerbescheid der Kapitalgesellschaft geändert, besteht kein Anspruch auf Prozesszinsen aus § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO.
2. Der aufgrund der Erfassung einer vGA ergangene Körperschaftsteuerbescheid ist für den die vGA erfassenden Einkommensteuerbescheid eines Anteilseigners kein Grundlagenbescheid.
3. Dies gilt auch nach Schaffung der Korrespondenzregelungen in §§ 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 JStG 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28; Anschluss an BFH-Urteil vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269, m.w.N.).

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) Anspruch auf Festsetzung von Prozesszinsen im Zusammenhang mit der Erstattung seiner Zahlungen auf die Einkommensteuer 1989 hat.
- 2 Der Kläger war Anteilseigner einer AG. Für das Streitjahr 1989 wurde ihm mit Bescheid vom 21. Oktober 1997 eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) dieser Gesellschaft zugerechnet. Sein dagegen eingeleitetes Einspruchsverfahren ruhte bis zur Entscheidung über Einspruch und Klage der AG gegen ihren Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr 1989. Nach Änderung dieses Körperschaftsteuerbescheids half der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) dem Einspruch des Klägers durch Änderungsbescheid vom 3. Mai 2007 ab. Der Bescheid wies zugunsten des Klägers eine Erstattung für das Streitjahr in Höhe von 42.038,31 € aus. Zugleich minderte das FA die bisher festgesetzten Nachzahlungszinsen gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) um 10.608 €, setzte aber Erstattungszinsen nur in Höhe von 0 € fest. Der Bescheid wurde bestandskräftig.
- 3 Mit Schreiben vom 29. August 2007 beantragte der Kläger, für den Erstattungsbetrag nach Maßgabe des § 236 AO Prozesszinsen festzusetzen und dabei den Zinslauf ab dem Folgemonat nach Klageerhebung der AG gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 1989 anzusetzen.
- 4 Eine solche Festsetzung von Prozesszinsen lehnte das FA mit der Begründung ab, der Kläger sei nicht Prozesspartei jenes Verfahrens der AG gewesen. Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1096 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab.
- 5 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 236 AO.
- 6 Er habe entgegen der Auffassung des FA Anspruch auf Prozesszinsen, weil der zu seinen Gunsten nach § 32a des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) geänderte Einkommensteuerbescheid i.S. des § 236 Abs. 2 AO Folgebescheid des

Körperschaftsteuerbescheids der AG sei. Denn der Körperschaftsteuerbescheid durchbreche hinsichtlich des Ansatzes der vGA die Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids. Dass § 32a KStG die entsprechende Anpassung des Einkommensteuerbescheids an den Körperschaftsteuerbescheid der AG als "Kann"-Bestimmung ausgestaltet habe, stehe dem nicht entgegen.

- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß,
- 8 das angefochtene Urteil sowie den angefochtenen Ablehnungsbescheid des FA vom 6. September 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2007 aufzuheben und das FA zu verpflichten, zugunsten des Klägers Prozesszinsen von 17.854 € nebst weiteren 0,5 % Prozesszinsen auf diese Summe je Monat seit dem 1. Dezember 2007 festzusetzen.
- 9 Das FA beantragt, im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die Begründung der finanzgerichtlichen Entscheidung,
- 10 die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet. Zu Recht hat das FG die Auffassung des FA bestätigt, dass der Kläger keinen Anspruch auf Prozesszinsen nach § 236 AO hat.
- 12 1. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 233 Satz 1 AO). Danach setzt der streitige Zinsanspruch des Klägers voraus, dass er den Tatbestand einer der Normen in den §§ 233a ff. AO erfüllt, die solche Zinsansprüche vorsehen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 1997 VII R 91/96, BFHE 182, 253, BStBl II 1997, 476). Nachdem im Streitfall die Festsetzung von Erstattungszinsen gemäß § 233a AO in Höhe von 0 € bestandskräftig geworden ist, gehen das FG wie auch die Beteiligten zu Recht davon aus, dass lediglich § 236 AO als Rechtsgrundlage für einen solchen Zinsanspruch in Betracht kommen könnte. 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 (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).
- 13 2. Die Voraussetzungen für einen Anspruch auf Verzinsung nach § 236 AO liegen indessen im Streitfall nicht vor.
- 14 a) Zunächst kommt eine Erstattung nach Abs. 1 der Vorschrift nicht in Betracht.
- 15 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. Voraussetzung ist danach, dass diese von der Änderung betroffene Steuerfestsetzung zuvor Gegenstand des durch gerichtliche Entscheidung abgeschlossenen Verfahrens war. Die Regelung erfasst mithin schon nach ihrem Wortlaut nicht solche Änderungen, die aufgrund der Entscheidungen zu anderen Steuerstreitverfahren, wie z.B. zu Musterstreitverfahren, ergangen sind (vgl. BFH-Urteile vom 31. Oktober 1974 IV R 160/69, BFHE 114, 397, BStBl II 1975, 370; vom 16. Dezember 1987 I R 350/83, BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 236 AO Rz 14; Schwarz, AO, § 236 Rz 4).
- 16 Dies folgt des Weiteren aus der Systematik des § 236 AO, der ausschließlich in Abs. 2 die Erheblichkeit von Entscheidungen zu anderen Steuerverfahren für den Anspruch auf Prozesszinsen regelt, wenn diese Entscheidungen zu einer Änderung von Folgebescheiden führen (BFH-Urteil in BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600).
- 17 Danach scheidet ein Anspruch des Klägers auf Prozesszinsen nach § 236 Abs. 1 AO aus, weil die Herabsetzung der Einkommensteuer für 1989 und die damit verbundene Erstattung durch Änderungsbescheid vom 3. Mai 2007 nicht auf einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung zu diesem Einkommensteuerfestsetzungsverfahren beruhte.
- 18 b) Schließlich kann der Kläger, über dessen Anspruch auf Erstattungszinsen nach § 233a AO in dem angefochtenen und insoweit unangefochten gebliebenen Bescheid entschieden wurde, den allein streitigen Anspruch auf Prozesszinsen nicht aus § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO herleiten.

- 19** aa) Danach entsteht ein solcher Anspruch entsprechend der Regelung in Abs. 1 der Vorschrift, 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.
- 20** An einem solchen Folgebescheid fehlt es im Streitfall. Zu Unrecht macht der Kläger geltend, der zu seinen Gunsten geänderte Einkommensteuerbescheid sei i.S. des § 236 Abs. 2 AO Folgebescheid zu der Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheids als Grundlagenbescheid.
- 21** bb) Der auf der Erfassung einer vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) beruhende Körperschaftsteuerbescheid einerseits und der Einkommensteuerbescheid andererseits, der auf der Ebene des Anteilseigners für die vGA Kapitaleinkünfte i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bzw. § 8b Abs. 1 KStG in die Steuerfestsetzung einbezieht, stehen nicht im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid gemäß § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269, m.w.N.).
- 22** Vielmehr ist darüber in dem jeweiligen Besteuerungsverfahren selbständig zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 24. März 1987 I B 117/86, BFHE 149, 468, BStBl II 1987, 508; vom 27. Oktober 1992 VIII R 41/89, BFHE 170, 1, BStBl II 1993, 569; Gosch KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 530).
- 23** cc) Nach der Entscheidung des Senats vom 20. März 2009 VIII B 170/08 (BFHE 224, 439, BStBl II 2009, 1029) ändert sich an dieser Beurteilung nichts durch die Schaffung der Korrespondenzregelungen in § 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 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28). Diese Auffassung wird weithin im Schrifttum geteilt (vgl. Blümich/Rengers, § 32a KStG Rz 35; Lang in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 32a KStG Rz 8 ff.; zurückhaltender Frotscher in Frotscher/ Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Freiburg 2011, § 32a KStG Rz 1 und Rz 14; a.A. Briese, Betriebs-Berater 2006, 2110; diff. Trossen, Deutsches Steuerrecht 2006, 2295).
- 24** Zu Recht verweist das FG zur Begründung dieser Rechtsauffassung darauf, dass es für die ggf. nach § 32a KStG geänderten Einkommensteuerbescheide an der für Folgebescheide typischen unmittelbaren Bindung an einen Grundlagenbescheid fehlt.
- 25** Dass ein Folgebescheid eine solche Bindungswirkung voraussetzt, ist insbesondere dem Zusammenhang des § 182 Abs. 1, § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO zu entnehmen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600). Danach sind Folgebescheide diejenigen Bescheide, die Regelungen eines Feststellungs-, Steuermessbescheids oder eines sonstigen für die Festsetzung einer Steuer verbindlichen Verwaltungsakts (sog. Grundlagenbescheid) als bindend zu übernehmen haben (vgl. § 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 Steuerbescheids ergeben, falls die Bindung ausdrücklich angeordnet wird (vgl. z.B. § 47 Abs. 2 KStG a.F.).
- 26** Eine solche unmittelbare Bindungswirkung kommt dem Körperschaftsteuerbescheid gegenüber der AG für die Einkommensteuerveranlagung des Klägers ersichtlich nicht zu. Er enthält nämlich keine Feststellungen, die nach ausdrücklicher Anordnung des Gesetzgebers unmittelbar bindend für die Veranlagung zur Einkommensteuer des Klägers für 1989 sind. Das Fehlen einer solchen ausdrücklichen Bindung zeigt sich auch in der Ausgestaltung des § 32a KStG als Ermessensvorschrift.
- 27** Zu Unrecht wendet der Kläger dagegen ein, diese Ausgestaltung sei als sog. "falsa demonstratio" unbeachtlich, weil das Ermessen nach Maßgabe der Vorschrift regelmäßig auf Null reduziert sei. Dieser Einwand lässt außer Acht, dass die Regelung keine materiell-rechtliche Regelung trifft, sondern ausschließlich verfahrensrechtliche Bedeutung hat. Denn sie soll 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 einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird (so auch Kroschel in Ernst & Young, KStG, § 32a Rz 46, m.w.N.). Hätte der Körperschaftsteuerbescheid die Funktion eines Grundlagenbescheids für die Einkommensteuerveranlagung, so wäre eine solche eigenständige Korrekturregelung entbehrlich, da eine entsprechende Korrektur schon nach den Regelungen in § 175, § 171 Abs. 10 AO vorzunehmen wäre.
- 28** Sollte im Übrigen der Hinweis des Klägers in der Begründung seines Antrags auf mündliche Verhandlung zutreffen, die Ausgestaltung des § 32a KStG als "Kann"-Vorschrift diene allein denjenigen Gesellschaftern einer AG, die die

Vorteile des Halbeinkünfteverfahrens erhalten wollten, so könnten --obwohl das Ermessen regelmäßig auf Null reduziert ist (BFH-Beschluss vom 29. August 2012 VIII B 45/12, BFH/NV 2012, 1898)-- im Einzelfall vom Finanzamt zu beachtende Gründe für eine Beibehaltung der Einkommensteuerfestsetzung gegenüber Gesellschaftern einer AG im Anschluss an eine Änderung der Körperschaftsteuerfestsetzung in Betracht kommen.

- 29** Dies spräche erst Recht dafür, dass die gemäß § 32a KStG ergehenden Einkommensteueränderungsbescheide keine Folgebescheide i.S. des § 236 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a AO i.V.m. § 182 Abs. 1 AO sind.
- 30** c) Dem Einkommensteuerbescheid kann schließlich nicht deshalb die Funktion eines Folgebescheids zugesprochen werden, weil das dagegen eingeleitete Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung über das Rechtsschutzverfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid der AG ruhte. Wie der BFH bereits zur Aussetzung eines Einspruchsverfahrens nach § 363 AO wegen Abhängigkeit von der Entscheidung eines anderen Streitverfahrens ausgeführt hat, kann die Vorgreiflichkeit einer anderen Entscheidung zwar auf der Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids beruhen, begründet diese aber nicht selbst. Denn eine Aussetzung des Verfahrens wegen Vorgreiflichkeit ist auch dann zulässig, wenn die in dem anderen Verfahren zu erwartende Entscheidung nicht bindend ist, sondern nur einen rechtlich erheblichen Einfluss auf die Entscheidung im auszusetzenden Verfahren ausüben kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600, m.w.N.).
- 31** d) § 236 AO ist auf Erstattungsansprüche, die auf einem gemäß § 363 Abs. 1 AO ausgesetzten Rechtsbehelfsverfahren beruhen, nicht entsprechend anzuwenden.
- 32** Nach der Entstehungsgeschichte der Vorschrift kann nämlich nicht davon ausgegangen werden, dass eine ausdrückliche Regelung nur versehentlich unterblieben ist und damit eine für die entsprechende Anwendung der Vorschrift erforderliche Regelungslücke vorhanden ist. Denn der Gesetzgeber hat die Verzinsung von Erstattungsansprüchen, die sich als Folge einer gerichtlichen Entscheidung ergeben, erstmals in § 155 der Reichsabgabenordnung (RAO) i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 1961 vom 13. Juli 1961 (BGBl I 1961, 981) eingeführt. Die Regelung wurde ab 1. Januar 1966 in § 111 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 6. Oktober 1965 (BGBl I 1965, 1477) übernommen und ab 29. Juni 1975 bis zum Inkrafttreten der AO 1977 durch § 4b des Steuersäumnisgesetzes i.d.F. des Dritten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 24. Juni 1975 (BGBl I 1975, 1509) ersetzt. Sachliche Änderungen waren mit den jeweiligen Neufassungen nicht verbunden.
- 33** Erst mit dem durch § 162 Nr. 40 FGO eingefügten § 244 RAO, der inhaltlich dem § 363 Abs. 1 AO entsprach, wurde der Finanzbehörde die Möglichkeit eingeräumt, die Entscheidung über den Rechtsbehelf auch gegen den Willen des Rechtsbehelfsführers auszusetzen. In diesem Zusammenhang hätte es nahegelegen, bereits im Rahmen der Einführung der FGO oder bei späteren Gesetzesänderungen eine ergänzende Regelung für die Verzinsung bei ausgesetzten Rechtsbehelfsverfahren zu treffen. Dies ist jedoch unterblieben. Es ist daher mit der bisherigen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600) davon auszugehen, dass der Gesetzgeber diese Fälle bedacht hat. Deshalb kommt --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch keine verfassungskonforme erweiternde Auslegung des § 236 AO in Betracht, zumal Erstattungsansprüche unabhängig davon nach der Grundnorm des § 233a AO zu verzinsen sind.
- 34** e) Zu Unrecht verlangt der Kläger in diesem Zusammenhang unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 15. Juni 2010 VIII R 33/07 (BFHE 230, 109, BStBl II 2011, 503) Prozesszinsen auf seine Erstattungsbeträge wegen der "gebotenen Symmetrie von Steuernachzahlungen und Steuererstattungen". Die Berufung auf dieses Urteil ist hier unzutreffend, weil im Anwendungsbereich des § 236 AO mangels eines Prozesszinsanspruchs der Finanzverwaltung bei erfolglosen Anfechtungsklagen ein "Symmetrieproblem" wie im Anwendungsbereich des § 233a AO ersichtlich nicht besteht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de