

Urteil vom 04. Dezember 2025, V R 25/23

Zur Fristsetzung nach § 63 Abs. 4 Satz 1 der Abgabenordnung (AO)

ECLI:DE:BFH:2025:U.041225.VR25.23.0

BFH V. Senat

AO § 63 Abs 4 S 1, AO § 55 Abs 1 Nr 5 S 1, AO § 62, AO § 179 Abs 1, AO § 157 Abs 2, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, GewStG § 3 Nr 6, FGO § 41 Abs 2 S 1, KStG VZ 2014 , KStG VZ 2015 , KStG VZ 2016 , KStG VZ 2017 , KStG VZ 2018 , KStG VZ 2019 , GewStG VZ 2014 , GewStG VZ 2015 , GewStG VZ 2016 , GewStG VZ 2017 , GewStG VZ 2018 , GewStG VZ 2019 , AO § 182 Abs 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. Oktober 2023, Az: 6 K 191/22

Leitsätze

Setzt das FA einer Körperschaft eine Frist nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO zur Verwendung nicht zeitnah verwendeter Mittel und begehrt die Körperschaft die Aufhebung der in Form eines "Auflagenbescheides" ergangenen Fristsetzung mit der einzigen Begründung, die Mittel seien zeitnah verwendet worden oder unterlägen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, fehlt einer hierauf gerichteten Klage das Rechtsschutzbedürfnis.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.10.2023 - 6 K 191/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts, verfolgte in den Jahren 2014 bis 2019 (Streitjahre) in ihrer Satzung näher bezeichnete gemeinnützige und mildtätige Zwecke im Sinne der §§ 52 und 53 der Abgabenordnung in der in den Streitjahren geltenden Fassung (AO). Der Vorstand der Klägerin war nach der Satzung berechtigt, im Interesse des Erhalts der Leistungskraft der Klägerin, insbesondere im Hinblick auf einen Geldwertverlust, von einem Teil der Stiftungserträge eine freie Rücklage nach steuerrechtlichen Vorschriften zu bilden, die zum Stiftungsvermögen gehören sollte.
- 2** Während der Streitjahre war die Klägerin an zwei GmbHs ohne wesentlichen Einfluss auf deren Geschäftsführung beteiligt. In den Streitjahren schütteten diese beiden GmbHs Gewinne an die Klägerin aus, wobei sie ausweislich der Steuerbescheinigungen keinen Steuerabzug vornahmen, da die Klägerin ihre Steuerbefreiung als gemeinnützige Körperschaft nachgewiesen hatte. Die Klägerin teilte die Gewinnausschüttungen der GmbHs einerseits in Zinserträge sowie andererseits in Veräußerungserlöse und Vermögensumschichtungen auf. Die von ihr auf diese Weise ermittelten Zinserträge ordnete die Klägerin ihren zeitnah zu verwendenden Mitteln zu. Demgegenüber führte die Klägerin die von ihr ermittelten, als Veräußerungserlöse und Vermögensumschichtungen angesehenen Teile der Gewinnausschüttungen als Umschichtungsgewinne ihrem Stiftungsvermögen zu und erachtete diese als nicht zeitnah zu verwendende Mittel.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) stellte im Jahr 2013 die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Satzung der Klägerin gesondert fest. Für die Jahre 2014 bis 2018 erließ das FA jeweils Freistellungsbescheide zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

- 4 Nach einer Außenprüfung gelangte das FA zu der Auffassung, die Gewinnausschüttungen der beiden GmbHs seien vollständig als zeitnah zu verwendende Mittel anzusehen. Lediglich ein Drittel des Teils der Gewinnausschüttungen, den die Klägerin im Zeitraum 2014 bis 2018 als nicht zeitnah zu verwendende Mittel ihrem Stiftungsvermögen zugeordnet habe, könne in die zulässige freie Rücklage eingestellt werden. Demgegenüber seien zwei Drittel dieser Teilbeträge nicht zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwendet worden. Daraufhin erließ das FA im März 2020 einen "Auflagenbescheid" für die Jahre 2014 bis 2018, wonach die Klägerin in diesen Jahren unzulässigerweise Mittel in Höhe von ... € dem Stiftungsvermögen zugeführt habe, diese Gelder für satzungsgemäße gemeinnützige Zwecke zu verwenden seien und die Mittelverwendung dem FA nachzuweisen sei. Die Verwendung der unzulässigerweise angesammelten Mittel habe in einer ersten Teilrate in Höhe von mindestens ... € bis zum 01.05.2021 sowie in Höhe des Restbetrages bis zum 01.05.2022 zu erfolgen. Zudem erließ das FA im August 2020 einen weiteren "Auflagenbescheid" für 2019, wonach die Klägerin in diesem Jahr unzulässigerweise Mittel in Höhe von ... € dem Stiftungsvermögen zugeführt habe, diese Mittel für satzungsgemäße gemeinnützige Zwecke zu verwenden seien und die Mittelverwendung dem FA nachzuweisen sei. Die Verwendung habe bis zum 01.09.2022 zu erfolgen.
- 5 Die gegen die "Auflagenbescheide" gerichteten Einsprüche blieben ebenso erfolglos wie die nachfolgende Klage, die in ihrem Hauptantrag auf Aufhebung der "Auflagenbescheide" und in ihrem Hilfsantrag auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der "Auflagenbescheide" gerichtet war. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 345 veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts (FG) war die Klage in ihrem Hauptantrag unzulässig, da das Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin entfallen sei. Nach Ablauf der vom FA zur Verwendung der Mittel gesetzten Frist habe sich ohne Verwendung der Mittel der Regelungsgehalt der Bescheide erledigt. Eine Bindungswirkung zur Versagung der Gemeinnützigkeit wegen nicht zeitnaher Mittelverwendung komme den "Auflagenbescheiden" nicht zu. In ihrem Hilfsantrag sei die Klage zwar als Fortsetzungsfeststellungsklage wegen Wiederholungsgefahr zulässig, aber unbegründet, da die "Auflagenbescheide" rechtmäßig seien. Die Klägerin habe ohne Vorliegen der Voraussetzungen in Höhe der in den Bescheiden genannten Beträge Mittel angesammelt. Die Gewinnausschüttungen seien der Klägerin in voller Höhe als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugeflossen, da auf Ebene der Klägerin die Herkunft der Gewinne der GmbHs, die ihre Gewinne ausgeschüttet hätten, irrelevant sei. Steuerrechtlich handele es sich insgesamt um Kapitalerträge, die nur wegen der Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften nicht der Steuerpflicht unterlägen, aber insgesamt unter das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung fielen, da die Steuerbefreiung nicht dazu führen solle, dass Mittel über die gesetzlichen Voraussetzungen hinaus angesammelt würden. Es lägen keine --nicht zeitnah zu verwendende-- Umschichtungsgewinne vor, da es sich bei den Ausschüttungen der GmbHs nicht um Vermögen der Klägerin handele und die Beteiligungen selbst im Vermögen der Klägerin nicht umgeschichtet worden seien. Weiter habe das FA die Höhe der unzulässigen Mittelansammlung zutreffend ermittelt. Schließlich habe das FA sein Ermessen ermessensfehlerfrei ausgeübt, insbesondere angemessene Fristen zur Verwendung der rechtswidrig angesammelten Mittel gesetzt.
- 6 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügt. Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass für ihren Hauptantrag ein Rechtsschutzbedürfnis fehle. Durch den Ablauf der Fristen habe sich am materiellen Regelungsgegenstand der "Auflagenbescheide" nichts geändert. Dieser Regelungsgehalt beschränke sich nicht auf die bloße Fristsetzung, die mit der Klage nicht in Zweifel gezogen worden sei. Vielmehr erfasse der Regelungsgehalt auch die Tatbestandsvoraussetzung, dass die Körperschaft "ohne Vorliegen der Voraussetzungen" Mittel angesammelt habe. Über die Erfüllung dieser Tatbestandsvoraussetzung sei im vorliegenden Verfahren zu entscheiden, da die Klägerin ansonsten rechtsschutzlos gestellt werde und ihr Vorstand dem Risiko ausgesetzt sei, dass das FA die Gemeinnützigkeit aberkenne. Die Fristsetzung komme nur in Frage, wenn in der Sache der Vorwurf der nicht zeitnahen Mittelverwendung zuträfe, weshalb --bei Beschränkung des Regelungsgehalts auf die Fristsetzung-- mangels einer Rechtsschutzmöglichkeit gegen einen solchen Vorwurf auch schon aus Gründen der Verhältnismäßigkeit ein Abwarten bis zu einem Tätigwerden des FA nicht zuzumuten sei.
- 7 Es liege kein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung vor. Den Gewinnausschüttungen der GmbHs lägen in dem von ihr, der Klägerin, angenommenen Umfang tatsächlich und originär erwirtschaftete Veräußerungsgewinne zugrunde. Diese gehörten nicht zu den Mitteln, die zeitnah zu verwenden seien, da der Vorstand verpflichtet sei, das Kapital der Stiftung zu erhalten. Diese Pflicht ergebe sich aus dem zivilrechtlichen Stiftungsrecht, dem das Steuerrecht zu folgen habe. Die steuerrechtlichen Ausnahmen zur Mittelverwendung reichten nicht aus, um der Kapitalerhaltungspflicht zu genügen, da dieser nur genügt werden könne, wenn --wie von ihr vorgenommen-- auch Kurs-, Veräußerungs- und Umschichtungsgewinne dem Vermögen zuzuordnen seien. Anderenfalls werde das Vermögen entgegen dem stiftungsrechtlichen Grundsatz der Kapitalerhaltungspflicht

inflationär ausgezehrt. Die Zuordnung der anteiligen Gewinnausschüttungen der GmbHs zum Vermögen widerspreche auch nicht dem Gemeinnutz, sondern stärke diesen vielmehr, da ein höheres Vermögen dauerhaft ermögliche, höhere Erträge zur Förderung gemeinnütziger Zwecke zu verwenden. Zudem seien die "Auflagenbescheide" auch der Höhe nach rechtswidrig.

- 8 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG sowie die Auflagenbescheide vom 26.03.2020 und vom 10.08.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2022 aufzuheben,
hilfsweise festzustellen, dass die Auflagenbescheide vom 26.03.2020 und vom 10.08.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2022 rechtswidrig sind.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Der Regelungsgehalt der angefochtenen Bescheide erfasse zum einen die begünstigende Fiktionswirkung für den Fall der fristgemäßen Mittelverwendung und zum anderen die Ankündigung einer erheblichen negativen Rechtsfolge bei nicht fristgerechter Mittelverwendung. Sollten die Bescheide keinen derartigen Regelungsgehalt enthalten, sei zu prüfen, ob der Klägerin Rechtsschutz durch eine Feststellungsklage zu gewähren sei. Im Übrigen fehle der von der Klägerin vorgenommenen Aufteilung der Gewinnausschüttungen eine Rechtsgrundlage. Soweit die Klägerin auf zivilrechtliche und stiftungsrechtliche Vorschriften verweise, legten diese nicht ausdrücklich fest, ob der nominale oder der reale Wert des Grundstockvermögens oder des Stiftungsvermögens zu erhalten sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Klägerin ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG stellt sich im Ergebnis mit der Maßgabe als richtig dar, dass die Klage insgesamt unzulässig ist. Setzt das FA einer Körperschaft eine Frist nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO zur Verwendung nicht zeitnah verwendeter Mittel und begehrt die Körperschaft die Aufhebung der in Form eines "Auflagenbescheides" ergangenen Fristsetzung mit der einzigen Begründung, die Mittel seien zeitnah verwendet worden oder unterlägen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, fehlt einer hierauf gerichteten Klage das Rechtsschutzbedürfnis.
- 12 1. Die von der Klägerin erhobene Klage auf Aufhebung der "Auflagenbescheide" ist mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig.
- 13 a) Gemäß § 63 Abs. 4 Satz 1 AO kann das Finanzamt einer Körperschaft, die ohne Vorliegen der Voraussetzungen Mittel angesammelt hat, eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen. Nach Satz 2 dieser Vorschrift gilt die tatsächliche Geschäftsführung als ordnungsgemäß im Sinne des § 63 Abs. 1 AO, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.
- 14 Die Schaffung der Vorschrift beruht auf einer Prüfbitte des Bundesrates, der mit der vorgeschlagenen Regelung bei einem Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung der Finanzbehörde die Möglichkeit eröffnen wollte, nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen der Körperschaft zunächst eine Frist für die Verwendung der unzulässig angesammelten Mittel zu setzen. Der Verlust der Steuervergünstigungen, solange die unzulässige Mittelthesaurierung fortbestehe, führe ansonsten "insbesondere bei der Ansammlung verhältnismäßig unbedeutender Mittel zu unbefriedigenden Ergebnissen". Zudem sei "[d]ie generelle Versagung der Steuervergünstigungen für den gesamten Zeitraum der Mittelthesaurierung ... auch unter dem Gesichtspunkt unbillig, daß bei dem gemeinnützigkeitsrechtlich schwerwiegenderen Verstoß der unzulässigen Mittelverwendung die Steuervergünstigungen lediglich für das eine Jahr der unzulässigen Verausgabung zu versagen [seien]". Bei tatsächlicher Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke innerhalb der von der Finanzbehörde gesetzten Frist werde der Verstoß der Körperschaft gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung geheilt und die tatsächliche Geschäftsführung gelte als ordnungsgemäß (BTDrucks 11/7584, S. 13 f., und BTDrucks 11/8346, S. 22).
- 15 b) Setzt das FA eine Frist gemäß § 63 Abs. 4 Satz 1 AO zur Verwendung von --nach Maßgabe von §§ 55, 62 AO-- unzulässig angesammelten Mitteln in der Form eines "Auflagenbescheides", ergibt sich hieraus --unter der Annahme, dass der "Auflagenbescheid" als Verwaltungsakt im Sinne des § 118 Satz 1 AO anzusehen ist (vgl. z.B. hierzu allgemein Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.05.2025 - IX R 2/23, BStBl II 2026, 56, Rz 13)-- als

Regelungsgegenstand eine die Körperschaft begünstigende Fristsetzung, die --falls die Frist gewahrt wird-- das FA daran hindert, Steuerbescheide zu erlassen, mit denen die Steuerbegünstigung aufgrund einer unzulässigen Mittelansammlung versagt wird.

- 16** Denn § 63 Abs. 4 AO ermächtigt für den Fall, dass eine Körperschaft ohne Vorliegen der Voraussetzungen und damit unzulässig Mittel angesammelt hat, dazu, es der Körperschaft zu ermöglichen, einen derartigen --jedenfalls nach Auffassung des FA-- bereits verwirklichten Verstoß zu heilen. Danach kommt --wie sich auch aus den gesetzgeberischen Erwägungen zur Schaffung dieser Vorschrift ergibt-- der Fristsetzung nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO ausschließlich eine die Körperschaft begünstigende Wirkung hinsichtlich einer ansonsten aus Sicht des FA auszusprechenden Versagung der Steuerbefreiung zu. Erfolgt dann die Verwendung der der Höhe nach benannten Mittel zu satzungsmäßigen Zwecken innerhalb der vom FA bestimmten Frist, wird eine ordnungsgemäße Verwendung dieser Mittel nach § 63 Abs. 4 Satz 2 AO --rückwirkend begünstigend-- fingiert.
- 17** c) Demgegenüber kommt § 63 Abs. 4 Satz 1 AO kein weitergehender Regelungsgehalt dergestalt zu, dass bei einem Verstreichen der vom FA gesetzten Frist mit Bindungswirkung für das Steuerfestsetzungsverfahren feststeht, dass eine unzulässige Mittelansammlung vorliegt.
- 18** aa) Nach § 157 Abs. 2 AO bildet die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheides, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden. Besteuerungsgrundlagen sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (§ 199 Abs. 1 AO). Besteuerungsgrundlagen werden nur dann abweichend von § 157 Abs. 2 AO durch Feststellungsbescheid gesondert und für Folgebescheide bindend festgestellt, wenn dies in der Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist (§ 179 Abs. 1, § 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Dem liegt der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) zugrunde, wonach abgestufte (mehrstufige) Steuerverwaltungsverfahren zwingend einer gesetzlichen Regelung bedürfen. Die sonach gebotene und unverzichtbare Rechtsgrundlage kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen oder vergleichbare sinnvolle Überlegungen ersetzt werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.4.a). Lediglich der im mehrstufigen Steuerverwaltungsverfahren erlassene Feststellungsbescheid ist für andere Feststellungsbescheide, für Steuermessbescheide, für Steuerbescheide und für Steueranmeldungen (Folgebescheide) bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 19** bb) Eine gesetzliche Grundlage für eine gesonderte Feststellung mit Bindungswirkung im Sinne des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO für Folgebescheide dahingehend, dass die von der Körperschaft vorgenommene Mittelverwendung die Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO erfüllt und damit zugleich keine unzulässig angesammelten Mittel vorliegen, besteht nicht. § 63 Abs. 4 AO ist --anders als etwa § 60a Abs. 1 Satz 1 AO-- die Anordnung einer derartig gesonderten Feststellung nicht zu entnehmen. Denn dass "die Körperschaft ohne Vorliegen der Voraussetzungen Mittel angesammelt [hat]", benennt § 63 Abs. 4 AO lediglich als Voraussetzung der Fristsetzung. Auch andere Vorschriften der Abgabenordnung enthalten keine Regelungsanordnung dahingehend, dass über die Zulässigkeit einer Mittelansammlung in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden ist.
- 20** cc) Handelt es sich bei der unzulässigen Mittelansammlung somit lediglich um eine Tatbestandsvoraussetzung, die sich auf eine bloße Besteuerungsgrundlage (§ 199 Abs. 1 AO) bezieht, besteht entsprechend § 157 Abs. 2 AO nicht die Möglichkeit, eine hierauf bezogene Fristsetzung in der Weise gesondert anzufechten, dass es zu einer die nachfolgende Steuerfestsetzung bindenden Überprüfung der finanzbehördlichen Annahme der Unzulässigkeit der Mittelansammlung kommt. Eine Bindungswirkung im Sinne des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO ist für die finanzbehördliche Prüfung der zeitnahen Mittelansammlung im Rahmen der Fristsetzung gesetzlich nicht vorgesehen. Die Bedeutung der Vorschrift beschränkt sich danach darauf, für den Fall einer Fristsetzung, der die Körperschaft nachkommt, die Heilung eines möglichen Verstoßes mit Bindungswirkung für das Steuerfestsetzungsverfahren anzuordnen. Ein in diesem Sinne eingeschränkter Regelungsgehalt folgt auch aus den gesetzgeberischen Erwägungen zur Schaffung dieser Vorschrift (s. II.1.a).
- 21** Fehlt eine gesetzliche Grundlage für eine gesonderte Feststellung dahingehend, die Körperschaft habe Mittel unzulässig angesammelt, bleibt es bei dem Grundsatz, dass die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zur ordnungsgemäßen Mittelverwendung als Teil der ordnungsgemäßen Geschäftsführung als nicht gesondert anfechtbare Besteuerungsgrundlagen des jeweiligen Steuerfestsetzungsbescheides anzusehen sind. Lässt demnach die Körperschaft die vom FA nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO gesetzte Frist verstreichen, ohne die Mittel entsprechend zu

verwenden, und ist das FA weiterhin der Auffassung, dass die Körperschaft für den Zeitraum des Verstoßes gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung die Voraussetzungen der Steuervergünstigung nicht erfüllt, hat das FA --etwaige Freistellungsbescheide (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO) nach Maßgabe einer einschlägigen Rechtsgrundlage ändernde-- Steuerbescheide im Sinne des § 155 Abs. 1 Satz 1 AO innerhalb der jeweiligen Festsetzungsfrist zu erlassen, in denen es die einzelgesetzliche Steuerbefreiung --insbesondere des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes und des § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes-- versagt (vgl. auch Bartmuß/Werner in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl., AO § 63 Rz 27, und Kirchhain, Deutsches Steuerrecht 2016, 104, 106 ff.).

- 22** dd) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist eine Körperschaft bei einer Fristsetzung nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO durch den Verweis auf das Steuerfestsetzungsverfahren nicht rechtsschutzlos gestellt, wenn sie die Wertung des FA, sie habe Mittel unzulässig angesammelt, angreifen möchte, da in einem (Klage-)Verfahren gegen den Steuerfestsetzungsbescheid geklärt werden kann, ob die Körperschaft gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung verstoßen hat.
- 23** Denn da das Gesetz --anders als es die Klägerin in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat-- ein mehrstufiges Steuerverwaltungsverfahren nicht vorsieht, ist darüber, ob eine Körperschaft Mittel unzulässig angesammelt hat, ausschließlich in dem Veranlagungsverfahren (Festsetzungsverfahren) für die jeweilige Steuer --beispielsweise der Körperschaftsteueranlagung-- und für den jeweiligen Steuerabschnitt zu entscheiden (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 13.12.1978 - I R 77/76, BFHE 127, 327, BStBl II 1979, 481, Leitsatz 1). Dabei kann die für eine Anfechtungsklage erforderliche Beschwer auch dann vorliegen, wenn eine Körperschaft eine Klage gegen einen auf 0 € lautenden Körperschaftsteuerbescheid auf ihre Gemeinnützigkeit stützt. In einem solchen Fall kann der Regelungsgehalt des Steuerbescheides ausnahmsweise über die bloße Steuerfestsetzung hinausreichen, da die Entscheidung über die Steuerfreiheit gemeinnütziger Körperschaften erst im (Körperschaftsteuer-)Veranlagungsverfahren getroffen wird und sonst entgegen dem Gebot effektiven Rechtsschutzes gerichtlich nicht geklärt werden kann, ob die Körperschaft gemeinnützigen Zwecken dient (BFH-Urteile vom 13.07.1994 - I R 5/93, BFHE 175, 484, BStBl II 1995, 134, unter II.B.1.b; vom 22.06.2016 - V R 49/15, BFH/NV 2016, 1754, Rz 17, und vom 16.12.2021 - V R 19/21, BFHE 275, 309, BStBl II 2022, 774, Rz 20 und 21). Die sich dabei für Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes ergebenden Beschränkungen (BFH-Beschluss vom 07.05.1986 - I B 58/85, BFHE 146, 392, BStBl II 1986, 677, unter 1.) sind nach der gesetzlichen Ausgestaltung der Verfahrensregelungen hinzunehmen, ohne dass dem die gesetzgeberischen Erwägungen zur Schaffung von § 63 Abs. 4 AO (s. oben II.1.a) entgegenstehen.
- 24** ee) Beschränkt sich der Regelungsgehalt einer Fristsetzung nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO somit ausschließlich in der Suspendierung der bei einer unzulässigen Mittelansammlung an sich eintretenden Rechtsfolge, fehlt es einer Anfechtungsklage gegen eine solche Fristsetzung an einem Rechtsschutzbedürfnis, wenn --wie im Streitfall-- mit der Klage ausschließlich eine Prüfung dahingehend begehrt wird, ob die Annahme des FA, die Körperschaft habe Mittel in bestimmter Höhe nicht zeitnah verwendet, zutreffend ist. Über ein solches Begehren ist verfahrensrechtlich --anders als ein Rechtsstreit über die Angemessenheit der vom FA gesetzten Frist-- nicht in einem Verfahren gegen die Fristsetzung nach § 63 Abs. 4 AO, sondern im Steuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden, in dem Streitfragen zu den nicht gesondert anfechtbaren Besteuerungsgrundlagen eines Steuerbescheides zu klären sind.
- 25** d) Auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob die Klägerin durch die Aufteilung der Gewinnausschüttungen der GmbHs und einer Ansammlung der Teilbeträge, die sie ihrem nicht zeitnah zu verwendenden Vermögen zugeordnet hat, gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO verstoßen hat, kommt es danach vorliegend nicht an.
- 26** 2. Die hilfsweise erhobene Klage der Klägerin auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der "Auflagenbescheide" ist ebenfalls unzulässig. Fehlt es schon an einem Rechtsschutzbedürfnis für die Anfechtungsklage, sind aus demselben Grund auch die Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO) nicht gegeben.
- 27** 3. Die Klage wäre --entgegen der Auffassung des FA-- auch nicht als Feststellungsklage nach § 41 Abs. 1 FGO zulässig. Denn gemäß § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO kann die Feststellung nicht begehrt werden, soweit die Klägerin ihre Rechte durch eine Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können. Dies ist der Fall, wenn das FA über die begehrte Feststellung in einem Verwaltungsakt --hier dem Körperschaftsteuerbescheid-- entscheiden muss, den die Klägerin anfechten kann (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - V R 19/21, BFHE 275, 309, BStBl II 2022, 774, Rz 28).

28 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de