

# Urteil vom 16. Dezember 2021, V R 19/21

## Zur fehlenden Beschwer bei Anfechtung eines Nullbescheides

ECLI:DE:BFH:2021:U.161221.VR19.21.0

BFH V. Senat

FGO § 40 Abs 2, FGO § 41 Abs 2 S 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 9 S 2, GewStG § 3 Nr 6 S 2, KStG VZ 2012 , GewStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 28. August 2019, Az: 3 K 114/15

## Leitsätze

Hat eine steuerbegünstigte Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und erzielt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, für den streitig ist, ob dieser ein Zweckbetrieb ist, einen Gewinn von 0 €, ergibt sich aus einem Steuerbescheid, der eine Steuer von 0 € festsetzt, keine für die Zulässigkeit einer Anfechtungsklage erforderliche Beschwer.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 28.08.2019 - 3 K 114/15 wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrags 2012 wird mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass die Klage gegen die Bescheide vom 04.03.2015 über Körperschaftsteuer und über den Gewerbesteuermessbetrag unzulässig ist.

Das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 28.08.2019 - 3 K 114/15 wird im Rubrum dahin berichtigt, dass nicht der Solidaritätszuschlag streitig ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Zwischen den Beteiligten ist in der Hauptsache streitig, ob die im Jahr 2012 (Streitjahr) von dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) gegenüber den Sozialleistungsträgern durchgeführte Abrechnung von Krankentransport und Notfallrettung, die andere Leistungserbringer im Rahmen des öffentlichen Rettungsdienstes erbrachten, als Zweckbetrieb anzusehen ist.
- 2** Der Kläger ist ein Verband der freien Wohlfahrtspflege und Mitglied eines Wohlfahrtsverbandes. Er ist als gemeinnützig und mildtätig i.S. der §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung (AO) anerkannt. Der Kläger unterhält diverse wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sowie Zweckbetriebe.
- 3** Aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Vertrags mit dem Landkreis A ist der Kläger seit dem Jahr 1995 als Leistungserbringer im öffentlichen Rettungsdienst im Landkreis A tätig. Die Abrechnung der Rettungsdienstleistungen wickelte der Kläger selbständig mit den Kostenträgern ab.
- 4** Im Streitjahr verlangten die Sozialleistungsträger aus Kostengründen, dass jeder Landkreis nur eine Abrechnungsstelle vorhält. Daraufhin erweiterten der Landkreis A und der Kläger ihren öffentlich-rechtlichen Vertrag noch im Streitjahr dahingehend, dass der Kläger --neben der Abrechnung der eigenen Einsätze-- auch die Abrechnungen der Einsätze für andere Leistungserbringer des öffentlichen Rettungsdienstes gegenüber den Kostenträgern durchführen sollte. Der Landkreis A als Träger des Rettungsdienstes und der Kläger schlossen mit dem jeweiligen anderen Leistungserbringer Vereinbarungen zur Abrechnung der Rettungsdiensteinsätze im Landkreis A.

- 5 Basis der Abrechnung war ein im Streitjahr geschlossener Vertrag zwischen dem Landkreis A als Träger des Rettungsdienstes und den Sozialleistungsträgern als Kostenträger, mit dem sie für die Kosten des öffentlichen Rettungsdienstes Benutzungsentgelte vereinbarten. Dabei verständigten sie sich für das Streitjahr auf ein Kostenvolumen, in dem ein bestimmter Kostenanteil enthalten war, der auf die Abrechnung entfiel und dem die Kalkulation des Klägers für sämtliche Sach- und Personalkosten für die Abrechnung zugrunde lag. Gleichzeitig vereinbarten der Landkreis A und die Sozialleistungsträger in dem Vertrag einen sog. Defizitausgleich. Aufgrund des vereinbarten Defizitausgleichs mit dem Kostenersatz betrug der Gewinn der "Abrechnungsstelle" des Klägers für das Streitjahr 0 €.
- 6 Eine Außenprüfung gelangte zu der Auffassung, dass der Betrieb der "Abrechnungsstelle" --mit Ausnahme der Abrechnung eigener Rettungsdienstleistungen des Klägers-- eine gesondert zu beurteilende selbständige wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, die die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 14 AO erfülle und kein Zweckbetrieb i.S. der §§ 66 und 65 AO sei. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Rechtsauffassung an und erließ am 04.03.2015 für das Streitjahr u.a. geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie über den Gewerbesteuermessbetrag. Wie in den Bescheiden zuvor setzte das FA die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag auf jeweils 0 € fest. Der Kläger erhob u.a. gegen die geänderten Bescheide über Körperschaftsteuer und über den Gewerbesteuermessbetrag Sprungklage, der das FA zustimmte. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 140 veröffentlichten Urteil ab.
- 7 Den in der mündlichen Verhandlung vor dem FG gestellten Antrag des Klägers, dass "festgestellt [wird], dass die (...) Abrechnung (...) gegenüber den Sozialleistungsträgern für fremde Leistungserbringer als Zweckbetrieb anerkannt wird und daher nicht der Besteuerung unterliegt", legte das FG als Feststellungsantrag aus, mit dem der Kläger in Form einer Feststellungsklage begehre festzustellen, dass die "Abrechnungsstelle für fremde Leistungserbringer" als Zweckbetrieb weder der Körperschaftsteuer noch der Gewerbesteuer unterliege. Die so verstandene Feststellungsklage sei zwar zulässig, weil der Kläger keine Aufhebung der Nullbescheide begehre, da er wegen der anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe dem Grunde nach der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliege. Die Feststellungsklage sei aber unbegründet, weil die Abrechnung für andere Leistungserbringer des öffentlichen Rettungsdienstes ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, aber kein Zweckbetrieb sei.
- 8 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts. Er trägt vor, dass auch die Abrechnung für andere Leistungserbringer als Bestandteil des Rettungsdienstes unter den Begriff des Zweckbetriebs i.S. des § 66 AO falle. Er verfolge mit der Abrechnung --unabhängig davon, ob sie für eigene oder fremde Transporte erfolge-- zugleich seine eigenen steuerbegünstigten Satzungsziele. Des Weiteren sei seine Abrechnungstätigkeit für andere Leistungserbringer ein Zweckbetrieb i.S. des § 65 AO. Der Rettungsdienst sei einschließlich seiner Abrechnung als Einheit anzusehen, sodass er, der Kläger, sich auch im Fall der Abrechnung für andere steuerbefreite Leistungserbringer durchgehend im Bereich des Zweckbetriebs bewege. Der Kläger trete auch nicht in größerem Umfang in Wettbewerb, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar sei. Er rechne ausschließlich Einsätze ab, die die Rettungsdienstteilnehmer nach dem einheitlichen Vertrag erbrächten.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 28.08.2019 - 3 K 114/15 aufzuheben, soweit es die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag 2012 betrifft, und festzustellen, dass die vom Kläger durchgeführte Abrechnung von Transport und Notfallrettung gegenüber den Sozialleistungsträgern für fremde Leistungserbringer als Zweckbetrieb anerkannt wird und daher nicht der Besteuerung unterliegt, hilfsweise das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 28.08.2019 - 3 K 114/15 aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Mecklenburg-Vorpommern zurückzuverweisen.
- 10 Da FA beantragt, die Revision des Klägers als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 1. Das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 28.08.2019 – 3 K 114/15 (EFG 2020, 140) ist im Rubrum dahin zu berichtigen, dass nicht der Solidaritätszuschlag streitig ist, da die Erwähnung des Solidaritätszuschlags im

Rubrum als Streitgegenstand offenbar versehentlich erfolgte.

- 12 Nach § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten im Urteil jederzeit vom Gericht zu berichtigen. Die Berichtigung des Rubrums eines finanzgerichtlichen Urteils kann der Bundesfinanzhof (BFH) auch noch im Revisionsverfahren vornehmen (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2019 - III R 39/17, BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 28, m.w.N.).
- 13 Zwar erwähnt das FG im Rubrum seines Urteils als Streitgegenstand den Solidaritätszuschlag 2012 und hat der Kläger den Solidaritätszuschlag in seiner Klageschrift erwähnt. Allerdings erfolgte dies versehentlich, da das FG-Urteil keine Ausführungen hierzu enthält (weder im Tatbestand noch in den Entscheidungsgründen) und der fachkundig vertretene Kläger ausdrücklich in seinen Klageantrag und seinen Revisionsantrag nur die Berücksichtigung der Abrechnungstätigkeit für andere Leistungserbringer als Zweckbetrieb aufgenommen hat, nicht aber eine Änderung des Bescheides über Solidaritätszuschlag selbst.
- 14 2. Die Revision des Klägers ist im Ergebnis gemäß § 126 Abs. 2 und 4 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Unrecht ein Sachurteil erlassen. Die vom Kläger gegen die Bescheide über Körperschaftsteuer für 2012 und Gewerbesteuermessbetrag für 2012 erhobene Sprungklage ist als unzulässig abzuweisen (vgl. Senatsurteil vom 15.04.2010 - V R 11/09, BFH/NV 2010, 1830, Rz 13; Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 126 FGO Rz 39). Das Fehlen der Sachurteilsvoraussetzungen hat der BFH als Revisionsgericht von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens zu prüfen (BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60, unter II.1.a).
- 15 a) Der Kläger hat entgegen der Auffassung des FG eine statthafte Anfechtungsklage i.S. von § 40 Abs. 1 FGO erhoben. Sein Klagebegehren richtet sich im Streitfall auf eine Änderung der Bescheide über Körperschaftsteuer 2012 sowie über den Gewerbesteuermessbetrag 2012, wobei die Abrechnung des Klägers für andere Leistungserbringer als Zweckbetrieb berücksichtigt werden soll.
- 16 Der Gegenstand der Klage richtet sich nach dem Klagebegehren, bei dessen Auslegung als prozessualer Willenserklärung alle bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen sind (BFH-Urteil vom 20.08.2015 - IV R 12/12, BFH/NV 2016, 412, Rz 7), wobei das Revisionsgericht nicht an die Auslegung durch die Vorinstanz gebunden ist (BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 17).
- 17 Danach wendet sich der Kläger gegen die Berücksichtigung seiner Abrechnungstätigkeit für andere Leistungserbringer als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in den angefochtenen Bescheiden. Die geänderten Bescheide über Körperschaftsteuer und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 04.03.2015 versagten nach ihrem vom Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit zu entscheidenden Inhalt (BFH-Urteil vom 10.05.2012 - IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, Rz 36, 38) die Steuerbefreiung, soweit der Kläger die Abrechnung für andere Leistungserbringer des öffentlichen Rettungsdienstes vornahm.
- 18 Obwohl der Klageantrag das Wort "festgestellt" enthält, ist er in Verbindung mit der Klageschrift und der Klagebegründung nicht so zu verstehen, dass der Kläger eine Feststellung i.S. des § 41 Abs. 1 FGO begehrt. Vielmehr begehrt der Kläger die Berücksichtigung der Abrechnung für andere Leistungserbringer als steuerfreien Zweckbetrieb im Rahmen der angefochtenen Änderungsbescheide. Die Sprungklage richtete sich ausdrücklich gegen die Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer sowie über den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr. Diese aufgrund der Außenprüfung erlassenen Bescheide hatten gerade die Einordnung der Abrechnung für andere Leistungserbringer als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der kein Zweckbetrieb ist, zum Gegenstand, was der Kläger und auch das FA als Streitpunkt betrachteten.
- 19 b) Diese Anfechtungsklage ist indes mangels Beschwer unzulässig. Nach § 40 Abs. 2 FGO ist die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Daran fehlt es im Streitfall. Hat eine steuerbegünstigte Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und erzielt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, für den streitig ist, ob dieser ein Zweckbetrieb ist, einen Gewinn von 0 €, ergibt sich aus einem Steuerbescheid, der eine Steuer von 0 € festsetzt, keine für die Zulässigkeit einer Anfechtungsklage erforderliche Beschwer.
- 20 aa) Maßgebend für die objektive Klagebefugnis i.S. von § 40 Abs. 2 FGO ist bei Steuerbescheiden die in dem Ausspruch enthaltene Steuerfestsetzung (BFH-Urteil vom 15.02.2001 - III R 10/99, BFH/NV 2001, 1125, unter II.1.b). Die Beschwer durch einen Steuerbescheid ergibt sich grundsätzlich aus der Steuerfestsetzung. Eine auf 0 € lautende Steuerfestsetzung belastet den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht. Aus § 157 AO folgt vielmehr die Regel,

dass eine Rechtsverletzung nur wegen einer zu hohen Steuerfestsetzung geltend gemacht werden kann. Deshalb ist eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid, in dem die Steuerschuld auf 0 € festgesetzt wird, im Allgemeinen unzulässig (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 17.06.2009 - VI R 46/07, BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72, unter II.1.a, m.w.N., und vom 27.10.2020 - IX R 5/20, BFHE 271, 359, BStBl II 2021, 600, Rz 22, m.w.N.).

- 21** bb) Anders ist es, wenn der Regelungsgehalt des Steuerbescheides ausnahmsweise über die bloße Steuerfestsetzung hinausreicht und sich eine zu niedrige Steuerfestsetzung daher in bindender Weise anderweitig ungünstig auswirkt (BFH-Urteil in BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72). Letzteres ist z.B. der Fall, wenn eine Körperschaft eine Klage gegen einen auf 0 € lautenden Körperschaftsteuerbescheid auf ihre Gemeinnützigkeit stützt, da die Entscheidung über die Steuerfreiheit gemeinnütziger Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) erst im Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren getroffen wird und sonst entgegen dem Gebot effektiven Rechtsschutzes gerichtlich nicht geklärt werden kann, ob die Körperschaft gemeinnützigen Zwecken dient (BFH-Urteil vom 13.07.1994 - I R 5/93, BFHE 175, 484, BStBl II 1995, 134, unter II.B.1.b; Senatsurteil vom 22.06.2016 - V R 49/15, BFH/NV 2016, 1754, Rz 17, m.w.N.).
- 22** cc) Daran fehlt es im Streitfall. Das FA hat dem Kläger nicht die Gemeinnützigkeit im Sinne der vorstehenden BFH-Rechtsprechung mit den sich daraus ergebenden Nachteilen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1754, Rz 18) versagt. Die Gemeinnützigkeit als solche ist nicht im Streit. Vielmehr beschränkt sich der Streitfall auf den bloßen sachlichen Umfang der Steuerbefreiung, weil der Kläger mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe hat und die Eigenschaft nur eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Zweckbetrieb als im Ergebnis unselbständige Besteuerungsgrundlage i.S. von § 157 Abs. 2 AO streitig ist. Da zudem der hier in Rede stehende Geschäftsbetrieb des Klägers nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG im Streitjahr einen Gewinn in Höhe von 0 € erzielte und das FA die Steuer auf 0 € festsetzte, liegt die für die Zulässigkeit erforderliche Beschwer nicht vor.
- 23** (1) Streitig ist lediglich der nach sachlichen Kriterien reduzierte Umfang der Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG bzw. § 3 Nr. 6 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG-- (vgl. BFH-Urteil vom 07.08.2002 - I R 84/01, BFHE 200, 191, unter II.1.b). Hierbei handelt es sich um eine (inzident zu prüfende) unselbständige Besteuerungsgrundlage i.S. von § 157 Abs. 2 AO als nicht gesondert anfechtbarer Teil der Steuerbescheide, weil der Kläger unabhängig von der hier streitigen Abrechnung des öffentlichen Rettungsdienstes für andere Leistungserbringer weitere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält. Die Steuerbefreiung dem Grunde nach ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.
- 24** (2) Eine anderweitig ungünstige, ggf. bindende Wirkung der zwischen den Beteiligten streitigen Frage, ob die Abrechnung für andere Leistungserbringer ein Zweckbetrieb ist, ist für den Senat nicht erkennbar. Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG betrug der Gewinn des Klägers aus der hier in Rede stehenden Abrechnungsstelle im Streitjahr 0 €. Ein Einfluss auf die festgesetzte Steuer, den festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag, auf eine Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes) oder eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes (vgl. § 35b Abs. 2 Sätze 2 und 3 GewStG) ist danach nicht ersichtlich.
- 25** (3) Der Kläger hat zudem im Verfahren vor dem FG zur Zulässigkeit seiner Klage gegen die Nullfestsetzungen geltend gemacht, dass es nicht auf eine Beschwer in Form einer steuerlichen Belastung ankomme, da die mit der Anfechtung dieser Bescheide verbundene Bestandskraft für ihn insoweit rechtlich nachteilig wäre, als sie ein Präjudiz für die übrigen Bescheide begründen würde. Allerdings stellt ein bloßes Präjudiz, dem keine Bindungswirkung zukommt, keine Beschwer im vorstehenden Sinne dar, da im jeweiligen Festsetzungsverfahren eigenständig über die dort maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen zu entscheiden ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.12.2003 - IX B 100/03, BFH/NV 2004, 532, unter 1.). Anders ist es nur bei einem Feststellungsbescheid mit weitergehender Bindungswirkung, um den es aber vorliegend nicht geht.
- 26** (4) Ist danach im Streitfall nicht erkennbar, woraus sich ein Rechtsnachteil aus der Anfechtung einer Nullfestsetzung ergeben könnte, liegt auch keine Divergenz zum BFH-Urteil vom 04.06.2003 - I R 25/02 (BFHE 202, 391, BStBl II 2004, 660) vor, zumal sich der BFH dort zu der Frage der Zulässigkeit nicht geäußert hat und es dort anders als im Streitfall um die Frage ging, ob der einzige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Zweckbetrieb war.
- 27** c) Die Klage ist entgegen dem Urteil des FG auch nicht als Feststellungsklage zulässig, da die von dem Kläger begehrte Feststellung nach § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO subsidiär ist.

- 28** aa) Gemäß § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO kann die Feststellung nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine 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 entscheiden muss, den der Kläger durch Gestaltungsklage anfechten kann (vgl. auch Senatsurteil vom 24.08.2017 - V R 11/17, BFH/NV 2018, 14, Rz 17, m.w.N.).
- 29** Für diese Befugnis kommt es auf die Statthaftigkeit der Anfechtungsklage an, da es sich bei § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO um eine Verfahrenskonkurrenzregelung, nicht aber um eine Regelung des Rechtsschutzinteresses handelt, sodass es auf die Zulässigkeit einer Anfechtungsklage im konkreten Fall nicht ankommt (Steinhauff in HHSp, § 41 FGO Rz 350 und 375; Ossinger in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 41 FGO Rz 36).
- 30** bb) Damit steht die Unzulässigkeit der Anfechtungsklage auch der Zulässigkeit einer Feststellungsklage entgegen. Auf das Senatsurteil vom 10.07.1997 - V R 94/96 (BFHE 183, 288, BStBl II 1997, 707), das den hier nicht vorliegenden Fall einer Drittbeteiligung betrifft, kommt es nicht an.
- 31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)