

# VOLLTEXTSERVICE

## ***Entzug der Gemeinnützigkeit: Klage gegen Nullbescheid nur bei tatsächlicher Beschwerde zulässig***

***FG Münster, Urteil v. 23.09.2014 – Az. 9 K 2451/10 K***

### **Tatbestand**

Streitig ist, ob die Klägerin mit ihrem Betrieb gewerblicher Art "Auftragsforschung" gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 und/oder Nr. 23 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) von der Körperschaftsteuer befreit ist.

Die Klägerin ist eine Hochschule und als solche eine juristische Person des öffentlichen Rechts.

Mit Verfassung vom 23. 12. 2002 errichtete die Klägerin einen Betrieb gewerblicher Art mit der Bezeichnung "Auftragsforschung ..." (nachfolgend "BgA Auftragsforschung" bzw. "BgA"). § 2 und § 3 der Errichtungsurkunde, welche durch den Kanzler in Vertretung des Universitätsrektors unterzeichnet ist, haben folgenden Wortlaut:

"§ 2 Zwecke des Betriebs gewerblicher Art

1. Der Betrieb gewerblicher Art verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts ‚Steuerbegünstigte Zwecke‘ der Abgabenordnung.

2. Zweck des Betriebs gewerblicher Art ist die Förderung von Wissenschaft und Forschung. Zweck des Betriebs gewerblicher Art ist darüber hinaus die Beschaffung von Mitteln für die A-Universität zur Verwirklichung von steuerbegünstigten Zwecken.

3. Dieser Verfassungszweck wird verwirklicht insbesondere durch wissenschaftliche Forschungsarbeiten auf dem Gebiet ... Der Kanzler der A-Universität kann weitere Maßnahmen zur Erfüllung der verfassungsmäßigen Zwecke beschließen.

4. Der Betrieb gewerblicher Art betätigt sich selbstlos. Er verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke."

"§ 3 Mittelbindung und -verwendung

1. Mittel des Betriebs gewerblicher Art dürfen nur für die verfassungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

2. Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck des Betriebs gewerblicher Art fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

3. Bei Beendigung des Betriebs gewerblicher Art ist das ihm zuzurechnende Vermögen von der A-Universität ausschließlich und unmittelbar für ihre gemeinnützigen Zwecke zu verwenden."

Die Klägerin bzw. nachfolgend der BgA Auftragsforschung führten verschiedene medizinische Studien durch:

### **WINHELLER**

**Rechtsanwalts-gesellschaft mbH**

Europa-Allee 22, 60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

Internet: [www.winheller.com](http://www.winheller.com)

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

X-Studie ..."

... [Zwecks Neutralisierung wurde dieser Textteil gelöscht.]

Y Studie ...

... [Zwecks Neutralisierung wurde dieser Textteil gelöscht.]

Z-Studie

... [Zwecks Neutralisierung wurde dieser Textteil gelöscht.]

Die Klägerin erstellte für den BgA Auftragsforschung jeweils Jahresabschlüsse (Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen). In der Bilanz zum 31. 12. 2005 wurden Vorräte i.H.v. insgesamt ...€ ausgewiesen. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Unfertige Leistungen X Studie ... €

Geleistete Anzahlungen auf X Studie ... €

Abzüglich erhaltene Anzahlungen X Studie ./...€

Unfertige Leistungen Y Studie ... €

Geleistete Anzahlungen auf Y Studie ... €

Abzüglich erhaltene Anzahlungen Y Studie ./... €

Unfertige Leistungen Z ... €

Geleistete Anzahlungen Z ... €

Abzüglich erhaltene Anzahlungen Z ./... €

Spenden zugunsten des BgA wurden in den Jahresabschlüssen nicht ausgewiesen und sind auch ansonsten nicht ersichtlich. In den Jahresabschlüssen zum 31. 12. 2002 bis 31. 12. 2005 wurde jeweils ein Jahresüberschuss i.H.v. exakt 0,00 € ausgewiesen.

Im Rahmen des Verfahrens zur Überprüfung des Gemeinnützigkeitstatus des BgA erteilte der Beklagte der Klägerin mit Schreiben vom 21. 11. 2006 die Auskunft, dass der Gemeinnützigkeitsstatus zu versagen sei. Daraufhin wandte sich die Klägerin mit Schreiben vom 12. 12. 2006, auf das Bezug genommen wird, an den ... [Auftraggeber] und bat um Begleichung der Differenz zwischen der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer von 7% zur regulären Umsatzsteuer von 16%. Der ... [Auftraggeber] lehnte die Begleichung dieses Differenzbetrages mit Schreiben vom 19. 12. 2006 ab.

Im Februar 2007 reichte die Klägerin für den BgA Erklärungen zu Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, für die Kalenderjahre 2003 bis 2005 ein. Als Zweck der Körperschaft wurde die Förderung von Wissenschaft und Forschung angegeben. Die Klägerin erklärte jeweils, der BgA habe Gesamteinnahmen von mehr als ... € erzielt, wobei die Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben jeweils nicht mehr als ... € betragen hätten.

Im März 2007 führte der Beklagte eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der Klägerin für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2006 durch. Gegenstand der Umsatzsteuer-Sonderprüfung war die Versteuerung der Umsätze aus dem Werkvertrag mit der ... [Auftraggeber]. Im Prüfungsbericht vom 14.03.2007 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die von der Klägerin ermittelte Mehrsteuer im Veranlagungsjahr 2006 umsatzsteuererhöhend zu berücksichtigen sei. Zur Begründung wird im Prüfungsbericht vom 14. 3. 2007 ausgeführt, dass die durch den BgA erbrachten Leistungen entgegen der Ansicht der Klägerin nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterlägen, da der BgA nicht die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 der Abgabenordnung (AO) erfülle. Der BgA bestehe in erster Linie aus der vorliegend streitigen X-Studie. Dabei stehe nicht die Erzielung wissenschaftlicher Ergebnisse im Vordergrund; vielmehr diene die Studie in mindestens gleichwertiger Weise der Erstellung einer Kosten-/Nutzen-Analyse unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Die X-Studie habe kein ... Ergebnis hervorgebracht, das bisher wissenschaftlich nicht gesichert gewesen sei. Der BgA sei zudem eher projektleitend tätig gewesen. Weiterhin sei durch die Tätigkeit nicht die Allgemeinheit unmittelbar gefördert worden. Auftraggeber seien die Träger von ...versicherungen gewesen, die wirtschaftlich von den Arbeitsergebnissen profitiert hätten. Es gelte daher der reguläre Steuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Umsatzsteuer entstehe mit Ablauf des Voranmeldungszeitraum Dezember 2006, in welchem die Leistung ausgeführt worden sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bericht der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 14. 3. 2007 Bezug genommen.

Der Beklagte erließ am 23. 3. 2007 einen geänderten Bescheid über die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember 2006 unter Zugrundelegung der Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung. Hiergegen legte die Klägerin am 11. 4. 2007 Einspruch ein.

Bereits zuvor hatte der Beklagte mit Bescheiden vom 13. 3. 2007 die Körperschaftsteuer 2003 bis 2007 ausgehend von Einkünften aus Gewerbebetrieb i.H.v. 0 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung jeweils mit 0 € festgesetzt und die Höhe des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 KStG zum 31. 12. 2003 bis 31. 12. 2005 jeweils mit 0 € festgestellt. In den Erläuterungen zum Körperschaftsteuerbescheid 2003 wird ausgeführt: "Die Körperschaft ist nicht gemeinnützig." Zur Begründung wird auf das Schreiben des Finanzamts vom 21. 11. 2006 verwiesen. Im Körperschaftsteuerbescheid 2004 wird auf die Erläuterungen zum Körperschaftsteuerbescheid 2003 Bezug genommen. Der Körperschaftsteuerbescheid 2005 enthält demgegenüber die Erläuterung "s. Erläuterung zum Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom gleichen Tage", allerdings auch keine positive Aussage zur Frage der Gemeinnützigkeit. Die Klägerin legte gegen die vorgenannten Bescheide Einspruch ein.

Am 11. 2. 2008 gab die Klägerin die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2006 ab, in welcher sie die Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung nicht berücksichtigte. Aus der Erklärung ergab sich eine Umsatzsteuer in Höhe von ... EUR. Am 14. 7. 2008 erließ der Beklagte einen Umsatzsteuerjahresbescheid, der Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde und mit welchem er die Umsatzsteuer auf ... EUR festsetzte.

Mit Einspruchsentscheidungen vom 01.06.2010 wies der Beklagte sowohl den Einspruch wegen Umsatzsteuer 2006 wie den Einspruch wegen Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 und gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf den 31. 12. 2003 bis 31. 12. 2005 als unbegründet zurück.

Die von der Klägerin daraufhin erhobene Klage wegen Umsatzsteuer 2006 wurde beim Finanzgericht (FG) Münster unter dem Az. 5 K 2409/10 geführt. Die übrigen vorgenannten Bescheide sind Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens. Dieses wurde durch Beschluss vom 9. 10. 2013 bis zum Ergehen einer die Instanz abschließenden Entscheidung in dem Verfahren 5 K 2409/10 zum Ruhen gebracht.

Mit Urteil vom 10. 4. 2014 im Verfahren 5 K 2409/10 hat der 5. Senat des FG Münster zwar die Gemeinnützigkeit des BgA verneint, der Klage jedoch gleichwohl aus anderweitigen Gründen stattgegeben. Wegen der weiteren Einzelheiten der dortigen Entscheidungsgründe wird auf das vorgenannte Urteil Bezug genommen.

Die Klägerin macht im vorliegenden Verfahren weiterhin geltend, bezüglich des BgA Auftragsforschung lägen die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Körperschaftsteuer vor. Trotz der Steuerfestsetzungen mit 0 € sei die Klage zulässig.

1. Die Klägerin sei trotz der Steuerfestsetzungen i.H.v. jeweils 0 € durch die angefochtenen Bescheide beschwert, weil der Beklagte in diesen ihre Steuerbefreiung nicht anerkannt habe. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei eine Klage gegen einen Körperschaftsteuerbescheid, der einen Steuerbetrag i.H.v. 0 € festsetze, dann zulässig, wenn streitig sei, ob eine Körperschaft gemeinnützig sei. An einer Klärung der Gemeinnützigkeitsfrage sei der Klägerin auch deshalb gelegen, weil diese Frage auch künftig von Bedeutung sei, etwa für Buchführungspflichten oder die Verpflichtung, Steuererklärungen abzugeben. Auch Spenden seien nicht von vornherein ausgeschlossen. Darüber hinaus sei die Gemeinnützigkeit auch für die Umsatzsteuer von Bedeutung, denn der Beklagte habe im Anschluss an das Klageverfahren wegen Umsatzsteuer zwischenzeitlich gestützt auf § 174 Abs. 4 AO neue Umsatzsteuerbescheide erlassen. Eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit im vorliegenden Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer möge zwar für die Umsatzsteuer rechtlich nicht bindend sein, faktisch würde eine Entscheidung zur Körperschaftsteuer aber häufig für die Umsatzsteuer übernommen.

2. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG seien erfüllt.

Der BgA sei unmittelbar gemeinnützig tätig i.S. der §§ 51 ff. AO. Er erfülle - entgegen der Auffassung des Beklagten - die Zweckbetriebsfiktion des § 68 Nr. 9 AO. Die Klägerin habe im Rahmen des Betriebs gewerblicher Art Auftragsforschung betrieben. Es handele sich bei den erstellten Studien nicht um die Anwendung gesicherter Erkenntnisse, vielmehr habe die Durchführung der Studien eine Weiterentwicklung der wissenschaftlichen Methodik erfordert. Tatsächlich habe die ... gGmbH ausschließlich wissenschaftliche Hilfstätigkeiten erbracht (z.B. den Betrieb eines Callcenters sowie die Durchführung des Datenmanagements). Die wissenschaftliche Tätigkeit (insbesondere die Auswertung der erhobenen Daten, deren statistische Analyse, die Erstellung eines Berichts sowie die Präsentation des Ergebnisses) sei allein von Herrn ...Prof. Dr. D als verantwortlichem Wissenschaftler ausgeführt worden. Soweit das Gericht die wissenschaftliche Tätigkeit hinsichtlich der durchgeführten Studien in Frage stellen sollte, d.h. von einer bloßen Anwendung gesicherter Erkenntnisse ausgehen wollte, werde beantragt, zum Nachweis der wissenschaftlichen Tätigkeit Prof. Dr. D als Zeugen zu hören.

Auch das in § 68 Nr. 9 AO kodifizierte Finanzierungserfordernis sei erfüllt, da sich die Klägerin unstreitig überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand finanziere. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei in diesem Zusammenhang nicht die Finanzierung des BgA, sondern die Finanzierung der Klägerin als der Trägerin des BgA zu betrachten. Dies folge aus dem Wortlaut des § 68 Nr. 9 Satz 1 AO, wonach die Regelung für Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen gelte, "deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand ... finanziert". Die systematische Auslegung spreche ebenfalls für dieses Verständnis. Denn der BgA werde im Körperschaftsteuer-

recht als nicht steuerrechtsfähiges, organisatorisch in eine andere Struktur eingegliedertes Objekt der Gewinnermittlung behandelt. Auch der Gesetzgeber sei davon ausgegangen, dass die Norm des § 68 Nr. 9 AO die Auftragsforschung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erfassen könne. In der Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 1997 seien die "Forschungseinrichtungen von staatlichen Hochschulen" ausdrücklich angesprochen worden (vgl. BR-Drucks. 390/96 vom 24. 5. 1996, S. 89). Schließlich spreche der Sinn und Zweck des § 68 Nr. 9 AO für das von der Klägerin vertretene Verständnis. Das Ziel der Norm liege in der Privilegierung der Auftragsforschung; es sei nicht ersichtlich, weshalb die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betriebene Auftragsforschung hiervon ausgenommen werden sollte. Hierin liege zudem eine im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung gegenüber den gemeinnützigen juristischen Personen des Privatrechts.

Die allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen seien ebenfalls erfüllt. Insbesondere verfüge der BgA über eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Satzung i.S. der §§ 59, 60 AO.

§ 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG sei nicht als *lex specialis* anzusehen und schließe deshalb die Anwendbarkeit des § 68 Nr. 9 AO nicht aus.

3. Erfüllt würden außerdem die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG.

Die Klägerin beantragt,

die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005, jeweils vom 13.03.2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.06.2010, ersatzlos aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, wegen des Vorliegens der Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG oder hilfsweise des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG für den BgA "...Auftragsforschung ..." der Klägerin einen Freistellungsbescheid zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 sowie 2005 zu erlassen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Nach Auffassung des Beklagten kann der BgA nicht als Zweckbetrieb i.S. des § 68 Nr. 9 AO qualifiziert werden. Es fehle an dem Tatbestandserfordernis der überwiegenden Zuwendungsfinanzierung. Der BgA sei Träger der Forschungseinrichtung, so dass bei der Überprüfung der Zuwendungsfinanzierung nicht die Klägerin, sondern allein der BgA zu betrachten sei. Der BgA betreibe ausschließlich Auftragsforschung und werde nicht, wie von § 68 Nr. 9 AO vorausgesetzt, überwiegend aus Mitteln der öffentlichen Hand finanziert. Es habe in den vergangenen Jahren Gesetzesänderungsvorschläge zur Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 68 Nr. 9 AO gegeben, nach denen die Norm ausdrücklich auch für Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gelten sollte. Diese Vorschläge seien indes nicht umgesetzt worden. Der Umstand, dass eine ausdrückliche Gesetzesänderung als notwendig betrachtet wurde, zeige, dass die gegenwärtige Regelung des § 68 Nr. 9 AO nach allgemeiner Auffassung nicht auf die Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts anzuwenden sei.

Da der BgA ausschließlich Auftragsforschung betreibt, verfüge er nicht über einen ideellen Bereich. Die Klägerin habe zudem nicht den Nachweis erbracht, dass die tatsächliche Geschäftsführung des BgA den gesetzlichen Anforderungen und den Satzungsbestimmungen entspricht. In den vorgelegten Jahresabschlüssen seien lediglich drei Auftragsforschungsprojekte beschrieben; es würden jedoch keine Angaben zum ideellen Tätigkeitsbereich der Klägerin gemacht. Außerdem werde die Klägerin im Rahmen ihres BgA nicht selbst forschend tätig, sondern sei lediglich Auftraggeber von Forschungsaufgaben bzw. Projektträger. Schließlich trete die Klägerin in Wettbewerb zu privaten Forschungseinrichtungen.

Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG seien ebenfalls nicht erfüllt, da der BgA keine selbst forschende Einrichtung, sondern lediglich Auftraggeber bzw. Projektträger sei. Er beaufsichtige nur die Durchführung bzw. werte nur fremde Ergebnisse aus.

Die Akten des Verfahrens unter dem Az. 5 K 2409/10 wurden zugezogen. Wegen der weiteren Einzelheiten des Beteiligtenvorbringens wird auf die gewechselten Schriftsätze im vorliegenden Klageverfahren und in dem unter dem Az. 5 K 2409/10 geführten Klageverfahren Bezug genommen. Wegen des Inhalts des gerichtlichen Hinweisschreibens im vorliegenden Verfahren vom 08.08.2013 wird auf dieses verwiesen.

Die Sache ist am 23.09.2014 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf das Protokoll wird Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist unzulässig. Die Klägerin ist durch die angefochtenen Bescheide nicht beschwert (§ 40 Abs. 2 FGO).

1. Nach § 40 Abs. 2 FGO ist die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Diese Sachentscheidungs voraussetzung ist im finanzgerichtlichen Verfahren in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen (BFH-Urteile vom 14. 12. 2000 V R 20/00, BFH/NV 2001, 914; vom 15. 4. 2010 V R 11/09, BFH/NV 2010, 1830).

Maßgebend für die objektive Klagebefugnis i.S. von § 40 Abs. 2 FGO ist bei Steuerbescheiden die in dem Ausspruch enthaltene Steuerfestsetzung. Eine auf 0 € lautende Steuerfestsetzung belastet den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht. Aus § 157 AO folgt vielmehr, 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 BFH-Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 15. 4. 2010 V R 11/09, BFH/NV 2010, 1830 m.w.N.).

Anders ist es, wenn statt einer Steuerfestsetzung von 0 € die Festsetzung einer Steuervergünstigung erstrebt wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. 1. 2009 VI R 44/08, BFHE 224, 21, BStBl II 2009, 411) oder 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-Urteile vom 17. 6. 2009, VI R 46/07, BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 73; vom 15. 5. 2010 V R 11/09, BFH/NV 2010, 1830; vom 23. 10. 2013 I R 55/12, BFH/NV 2014, 903). Letzteres ist z.B. der Fall, wenn die Steuerfestsetzung zwar 0 € beträgt, sich aufgrund einer Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aber aus einem dabei zugrunde gelegten Bilanzansatz wegen des Bilanzenzusammenhangs negative steuerliche Folgen in künftigen Jahren ergeben können (BFH-Urteile vom 7. 8. 1979 VIII R 153/77, BFHE 129, 325, BStBl II 1980, 181; vom 20. 12. 2006 I R 81/05, BFH/NV 2007, 1287).

2. Ausgehend von den vorgenannten Grundsätzen, denen der Senat folgt, ist die Klage unzulässig.

a) Die Festsetzung der Körperschaftsteuer in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden 2003 bis 2005 mit jeweils 0 € führt zu keiner Steuerzahlungsverpflichtung der Klägerin. Sie beeinträchtigen daher nicht ihr Recht, nur die nach dem materiellen Recht geschuldete Steuer zahlen zu müssen.

b) Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005 enthalten auch keinen Regelungsgehalt, der über die bloße Steuerfestsetzung hinausreicht und sich im Streitfall für die Klägerin in bindender Weise anderweitig ungünstig auswirkt.

Vorliegend streiten die Beteiligten darum, ob der BgA Auftragsforschung gemeinnützig und deshalb gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist oder ob - hilfsweise - die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG vorliegen -. Allein die möglicherweise unzutreffende Beurteilung einer Steuerpflicht, einer Steuerbarkeit, einer Steuerbefreiung oder einer Zurechnung von Besteuerungsgrundlagen bei einer anderen Person im Rahmen einer Steuerfestsetzung von 0 € und das abstrakte Interesse eines Steuerpflichtigen, die in Rede stehenden Rechtsfragen prüfen zu lassen, führen nach Auffassung des Senats nicht zu einer Rechtsverletzung des Steuerpflichtigen. Vielmehr muss hinzukommen, dass die eventuell unzutreffende Beurteilung in dem Steuerbescheid sich in irgendeiner Form in bindender Weise ungünstig für den Steuerpflichtigen auswirkt. Daran fehlt es im Streitfall.

aa) Nach der BFH-Rechtsprechung soll eine Klage allerdings auch gegen einen auf 0 DM/€ lautenden Körperschaftsteuerbescheid zulässig sein, wenn um das Vorliegen der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung gestritten wird (vgl. BFH-Urteil vom 29. 1. 1957 I 181/55 U, BFHE 64, 404, BStBl III 1957, 151 und vom 20. 11. 1969 I B 34/69, BFHE 97, 281, BStBl II 1970, 133, jeweils zur Gemeinnützigkeit unter Hinweis auf § 232 der Reichsabgabenordnung, wonach eine Beschwer auch darin liegen konnte, dass eine Steuerpflicht bejaht worden war; BFH-Urteil vom 13. 7. 1994 I R 5/93, BFHE 175, 484, BStBl II 1995, 134, wonach eine Beschwer bejaht werden müsse, weil andernfalls nie gerichtlich geklärt werden könne, ob eine Körperschaft gemeinnützigen Zwecken diene; BFH-Urteil vom 21. 10. 1999 I R 14/98, BStBl II 2000, 325 zu § 5 Abs. 1 Nr. 17 KStG; BFH-Urteil vom 15. 3. 1995 II R 24/91, BFHE 177, 497, BStBl II 1995, 653 zur Vermögensteuer). Demgegenüber hat es der BFH im Urteil vom 23. 10. 1996 I R 1-2/94 (BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139, unter II.B.) bei einer Steuerfestsetzung i.H.v. 0 € als zulässig angesehen, die Frage offen zu lassen, ob es sich um einen Hoheitsbetrieb oder um einen Betrieb gewerblicher Art handelte, obwohl dem Grunde nach von dieser Frage die Steuerpflicht abhing, weil Hoheitsbetriebe nicht körperschaftsteuerpflichtig sind (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG). Nach dem BFH-Urteil vom 15. 4. 2010 V R 11/09 (BFH/NV 2010, 1830) soll es für die Annahme einer Beschwer nicht genügen, wenn der Steuerpflichtige gegenüber einer Umsatzsteuerfestsetzung mit 0 € geltend macht, er unterliege mangels Unternehmereigenschaft nicht der Umsatzsteuer, denn aus einer derartigen Umsatzsteuerfestsetzung ergäben sich keine weiter gehenden Folgen. Im Übrigen kann auch in Zurechnungsfragen, die auf Dauersachverhalten beruhen, ein Interesse des Steuerpflichtigen an der Prüfung der Rechtslage bestehen, ohne dass dies nach der BFH-Rechtsprechung zu einer Klagebefugnis in Bezug auf Steuerfestsetzungen i.H.v. 0 € führt (vgl. z.B. zur Organschaft: BFH-Beschluss vom 2. 8. 2006 I B 31/06, BFH/NV 2007, 57).

bb) Der erkennende Senat folgt der vorgenannten BFH-Rechtsprechung im Ergebnis insoweit, als in den Fällen, in denen im Rahmen der Körperschaftsteuerbescheide die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG geprüft und (zunächst für Zwecke der Körperschaftsteuer) die Gemeinnützigkeit verneint wird, eine Klagebefugnis auch hinsichtlich eines auf 0 € lautenden Körperschaftsteuerbescheides besteht, soweit diese Entscheidung sich in bindender Weise

mit hinreichender Wahrscheinlichkeit für den Steuerpflichtigen anderweitig nachteilig auswirkt. Derartige Nachteile sind im Streitfall für die Klägerin jedoch nicht ersichtlich.

aaa) Nachteile im Falle einer Verneinung der Gemeinnützigkeit in einem über 0 € lautenden Körperschaftsteuerbescheid ergeben sich bei privatrechtlichen Körperschaften, weil diese auf die Anerkennung der Gemeinnützigkeit im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagungen angewiesen sind, um Zuwendungsnachweise i.S. des § 50 EStDV ausstellen zu dürfen. Nach § 50 Abs. 1 EStDV dürfen Zuwendungen im Sinne des § 10b EStG nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat. Dieser amtliche Vordruck verlangt aber Angaben dazu, dass die Körperschaft durch eine Bescheinigung oder einen Freistellungsbescheid des Finanzamts als gemeinnützig bzw. als eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft anerkannt ist (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - vom 18. 11. 1999, BStBl I 1999, 979). Im Streitfall ist jedoch zu beachten, dass inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts oder inländische öffentliche Dienststellen geeignete Empfänger für Zuwendungen i.S. des § 10b EStG sind (vgl. § 49 Nr. 1 EStDV a.F.), ohne dass es insoweit auf die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ankäme. Die Klägerin ist als Hochschule und damit als eine juristische Person des öffentlichen Rechts ohnehin berechtigt, Zuwendungsnachweise auszustellen. Außerdem ist weder nach Aktenlage ersichtlich noch hat die Klägerin hinreichend substantiiert dargetan, dass sie für den BgA Auftragsforschung Spenden erhalten hat oder solche einwerben wollte. Aus diesen Gründen ist nicht erkennbar, dass die gegenüber der Klägerin für den BgA Auftragsforschung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005 sich in bindender Weise nachteilig in Bezug auf die Vereinnahmung von Spenden auswirken könnten.

bbb) Im Übrigen ist die Entscheidung in den Körperschaftsteuerbescheiden 2003 bis 2005 über die Gemeinnützigkeit auch nicht verbindlich für andere Steuerarten oder andere Veranlagungszeiträume.

(1) Im Kern geht es der Klägerin nicht um die Frage der Körperschaftsteuer, sondern um den ermäßigten Steuersatz wegen Gemeinnützigkeit gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagungen (vgl. dazu Urteil des 5. Senats des Finanzgerichts Münster vom 10. 4. 2014 5 K 2409/10, EFG 2014, 1521). Eine Entscheidung über die Gemeinnützigkeit bei der Körperschaftsteuerfestsetzung ist aber rechtlich nicht vorgreiflich für die Umsatzsteuer (vgl. BFH-Urteile vom 10. 1. 1992 III R 201/90, BFHE 167, 470, BStBl II 1992, 684 und vom 11.03.1999 V R 57, 58/96, BFHE 188, 124, BStBl II 1999, 331). Eine möglicherweise rein faktische Vorprägung der Entscheidung bei der Umsatzsteuer - die angesichts der zwischenzeitlichen Entscheidung des 5. Senats des Finanzgerichts vorliegend ohnehin kaum anzunehmen sein dürfte - genügt insoweit nicht (vgl. allgemein zur "faktischen Bindungswirkung" auch BFH-Beschluss vom 2. 8. 2006 I B 31/06, BFH/NV 2007, 57).

(2) Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung ist eine Entscheidung über die Frage der Gemeinnützigkeit in den Jahren 2003 bis 2005 nicht vorgreiflich für die Folgejahre (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 14. 12. 2000 V R 20/00, BFH/NV 2001, 914). Allein eine rein faktische Vorprägung genügt auch insoweit nicht. Bereits deshalb kann nicht von einer Beschwerde der Klägerin ausgegangen werden.

Im Übrigen wäre die Aussagekraft einer Entscheidung über die Gemeinnützigkeit im Rahmen der Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005 für die Frage, ob der BgA Auftragsforschung in den Folgejahren von der Körperschaftsteuer befreit ist, ohnehin begrenzt. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin mit ihrem BgA Auftragsforschung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist, der BgA Auftragsforschung einen Zweckbetrieb i.S. des § 68 Nr. 9 AO darstellt bzw. unterhält und deshalb gemeinnützig ist. Nach der letztgenannten Norm zählen zu den Zweckbetrieben Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend



aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren (Satz 1 der Vorschrift). Der Wissenschaft dient auch die Auftragsforschung (Satz 2 der Vorschrift). Nicht zum Zweckbetrieb gehörenden Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug (Satz 3 der Vorschrift). Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 Satz 1 AO erfüllt ist und ob die von dem BgA durchgeführten Tätigkeiten sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beziehen. Die erstgenannte Frage hat der 5. Senat des Finanzgerichts Münster mit beachtlichen Gründen verneint, ohne dass dies aufgrund einer faktischen Vorprägung zu einer Beilegung des Streits zwischen den Beteiligten geführt hätte. Selbst wenn der erkennende Senat zum Finanzierungserfordernis eine andere Rechtsauffassung vertreten wollte - was vorliegend letztlich dahingestellt bleiben kann, obwohl der erkennende Senat eher dazu neigt, der Ansicht des 5. Senats zu folgen -, verbliebe in Bezug auf die vom BgA konkret durchgeführten Projekte zu entscheiden, ob es sich um eine Forschungstätigkeit oder um eine Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse handelt. Die letztgenannte Streitfrage wäre ohne weitere Beweiserhebung nicht zu klären. Selbst wenn nach Aktenlage gute Gründe dafür sprechen könnten, die X-Studie als Forschungstätigkeit anzusehen, weil die Universität bzw. der BgA insoweit auch die wissenschaftliche Leitung/Koordinierung übernommen haben, ist der Sachverhalt betreffend die Y-Studie und die Z-Studie eher als offen anzusehen. Eine derartige Beweiserhebung (ggf. durch Vernehmung von Zeugen oder Einholung von Gutachten) betreffend die Streitjahre 2003 bis 2005 vermag aber nicht ohne weiteres zu einer Vorprägung für die Folgejahre zu führen, weil die Beurteilung in den Folgejahren entscheidend von der Art der dort durchgeführten Projekte abhängen würde. Im Übrigen sind auch keine konkreten Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die vorgenannten Fragen in den Folgejahren für die Höhe einer Körperschaftsteuerbelastung von Bedeutung sein könnten. Die vorgenannten Umstände bestärken den Senat in der Auffassung, dass auch Steuerbescheide, die zwar eine Steuerbefreiung versagen, aber keine als solche belastende Steuerfestsetzung enthalten (sondern nur eine Steuerfestsetzung von 0 €), nur dann als den Steuerpflichtigen beschwerend anzusehen sind, wenn sich die Versagung der Steuerbefreiung in bindender Weise anderweitig ungünstig für den Steuerpflichtigen auswirkt. Der Klägerin wird damit kein Rechtsschutz versagt, sondern dieser ist in Bezug auf diejenigen Bescheide zu gewähren, in denen verbindlich über eine etwaige Steuerbelastung zu entscheiden ist, wie etwa bezüglich der Tätigkeit des BgA in den entsprechenden Umsatzsteuerbescheiden.

(3) Auch aufgrund des Bilanzenzusammenhangs sind keine künftigen Nachteile für die Klägerin zu erwarten. Die Klägerin hat nicht geltend gemacht, dass einzelne Bilanzansätze in den Streitjahren unrichtig seien und/oder sich in den Folgejahren für den BgA Auftragsforschung ungünstig auswirken könnten. Bedeutung könnte dem Bilanzenzusammenhang ohnehin nur hinsichtlich des letzten Streitjahres beizumessen sein. Falls die Klägerin - wie sie geltend macht - steuerbefreit wäre, würden allein aufgrund des Bilanzenzusammenhangs auch in den Folgejahren keine steuerpflichtigen Einkünfte entstehen. Legt ein Kläger später dar, dass ihm die Bilanzansätze vom Finanzamt aufgezungen wurden und dass bestimmte Wirtschaftsgüter zu keinem Zeitpunkt notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen waren, dann ist eine Ausbuchung - ohne Gewinnverwirklichung - der nur scheinbar zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter vorzunehmen (BFH-Urteil vom 26. 11. 1974 VIII R 258/72, BFHE 114, 226, BStBl II 1975, 206; Hessisches FG, Urteil vom 18. 10. 2001, 9 K 2871/98, juris).

(4) Soweit die Klägerin geltend macht, eine Klärung der Gemeinnützigkeit sei erforderlich, weil davon Steuererklärungs- und Buchführungspflichten betreffend den BgA abhängen, sieht der Senat dies nicht als ausreichend an, um eine Beschwerde der Klägerin durch die Körperschaftsteuerbescheide 2003 bis 2005 zu bejahen. Dies folgt bereits daraus, dass - wie dargelegt - für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu entscheiden ist, ob und ggf. in welchem Umfang (hinsichtlich welcher Projekte) eine Steuerpflicht und damit verbunden ggf. auch eine Steuerklärungspflicht besteht. Im Übrigen richtet sich die Buchführungspflicht zunächst nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs

(unabhängig von steuerlichen Befreiungsvorschriften) und zur Abgabe von Steuererklärungen ist auch verpflichtet, wer hierzu von der Finanzbehörde aufgefordert wird (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO), etwa um die Voraussetzungen für eine etwaige Steuerbefreiung zu überprüfen.

cc) Allein ein abstraktes Klärungsbedürfnis der Klägerin bezüglich der Frage, ob eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG besteht, hält der Senat ebenfalls für nicht ausreichend, um von einer Beschwer der Klägerin auszugehen.

Die Ausführungen zur Gemeinnützigkeit unter bb) gelten (mit Ausnahme der Fragen betreffend den Spendenabzug, unter bb, aaa) insoweit entsprechend. Eine Entscheidung über die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG in den Jahren 2003 bis 2005 ist ebenfalls weder für die Folgejahre noch für andere Steuerarten verbindlich und beinhaltet auch keine anderweitigen verbindlichen Regelungen, welche für die Klägerin bzw. ihren BgA günstig oder ungünstig sind. Unabhängig davon, dass - wie dargelegt - nach Ansicht des erkennenden Senats eine faktische Vorprägung für die Folgejahre ohnehin nicht ausreichend ist, eine Beschwer zu begründen, sind auch in Bezug auf die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG die tatsächlichen Verhältnisse in jedem Veranlagungszeitraum erneut zu prüfen. Ebenso wie § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 68 Nr. 9 AO gewährt § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG eine Befreiung von der Körperschaftsteuer ebenfalls für die Auftragsforschung öffentlichrechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, nicht aber dann, wenn die Tätigkeit auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug gerichtet ist. D.h. zur Entscheidung der Frage, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG in den Jahren 2003 bis 2005 vorliegen bedürfte es im Streitfall ebenfalls einer Beweiserhebung zur Abgrenzung der Forschung von der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse, obwohl wiederum keine konkreten Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass die vorgenannten Fragen in den Folgejahren für die Höhe einer Körperschaftsteuerbelastung von Bedeutung sein könnten. Die vorgenannten Umstände bestärken den Senat erneut in der Auffassung, dass auch Steuerbescheide, die zwar eine Steuerbefreiung versagen, aber keine als solche belastende Steuerfestsetzung enthalten (sondern nur eine Steuerfestsetzung von 0 €), nur dann als den Steuerpflichtigen beschwerend anzusehen sind, wenn sich die Versagung der Steuerbefreiung in bindender Weise anderweitig ungünstig für den Steuerpflichtigen auswirkt.

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

4. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen. Die vorliegende Entscheidung weicht (zumindest) von den BFH-Urteilen vom 21. 10. 1999 I R 14/98 (BFHE 190, 372, BStBl II 2000, 325 zu § 5 Abs. 1 Nr. 17 KStG) und vom 15. 3. 1995 II R 24/91 (BFHE 177, 497, BStBl II 1995, 653 zur Vermögensteuer) ab.