

Beschluss vom 24. März 2021, V R 35/18

Gemeinnützigkeit eines englischen Colleges

ECLI:DE:BFH:2021:B.240321.VR35.18.0

BFH V. Senat

KStG § 1 Abs 1 Nr 5, KStG § 2 Nr 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, KStG § 5 Abs 2 Nr 2, AO § 14, AO § 51 Abs 2, AO § 52, AO § 55, AO § 57, AO § 62, BGB § 80 Abs 1, FGO § 118 Abs 1, KStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. Juni 2018, Az: 9 K 11080/17

Leitsätze

1. Ein englisches Universitäts-College kann in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht einer Stiftung nach deutschem Recht i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG entsprechen.
2. Das Fehlen von Satzungsbestimmungen zur Vermögensbindung ist nach § 62 AO a.F. unschädlich, wenn das College einer Stiftungsaufsicht unterliegt, die in ihren wesentlichen Belangen der deutschen Stiftungsaufsicht vergleichbar ist.
3. Die Auslegung der Satzung eines englischen Colleges wird im Revisionsverfahren nur darauf überprüft, ob die vom FG vorgenommene Auslegung ohne Verfahrensverstöß zustande gekommen ist und gegen allgemeine Denkgesetze verstößt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.06.2018 - 9 K 11080/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Anerkennung der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) als steuerbefreite Körperschaft (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Jahr 2009 (Streitjahr) maßgebenden Fassung (KStG). Der Rechtsstreit befindet sich im zweiten Rechtsgang.
- 2 Die Klägerin, ein College im Vereinigten Königreich, wurde im Jahre 1555 von X als "immerwährendes Kollegium des Studiums der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste" errichtet. Dem Errichtungsakt erteilten der König und die Königin von England ihre Erlaubnis ("Royal Patent"). Neben dieser Gründungsurkunde besteht das die Klägerin konstituierende Regelwerk aus ihren Statuten (I bis XXVI), derzeit in der Fassung vom 23.04.2007.
- 3 Die Klägerin ist Alleingesellschafterin der "... Ltd." (Tochtergesellschaft). Diese betreibt ein gleichnamiges Gasthaus und führte ihre Gewinne in Höhe von 47.000 Pfund (Streitjahr) und 66.000 Pfund (Vorjahr) an die Klägerin ab. Das College verwendete diese Gewinne zur Finanzierung von Stipendien für Studierende.
- 4 Seit 2007 ist die Klägerin auch Eigentümerin eines Wohn- und Geschäftsgrundstücks in Berlin, aus dem sie im Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 15.12.2010 einen Schätzbescheid zur Körperschaftsteuer 2009, in dem es von Einkünften in Höhe von 375.000 € ausging. Den dagegen eingelegten

Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 24.08.2011 als unbegründet zurück. Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 24.07.2014 - 4 K 12276/11 statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 2168).

- 6 Auf die Revision des FA hob der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) das Urteil des FG auf und verwies die Sache wegen fehlender Feststellungen an das FG zurück (BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 54/14, BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216): Das FG sei ohne hinreichende Feststellungen davon ausgegangen, dass es sich bei der Klägerin um eine der deutschen Stiftung vergleichbare und damit beschränkt steuerpflichtige Körperschaft handele. Darüber hinaus lasse sich anhand der vom FG getroffenen Feststellungen zur Gründungsurkunde der Klägerin weder beurteilen, ob diese gemeinnützige Zwecke verfolge noch, ob diese Zwecke ausschließlich und unmittelbar verfolgt würden. Schließlich lasse sich anhand der Bestätigung eines "auditors" (Wirtschaftsprüfer) nicht feststellen, dass die Klägerin den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 der Abgabenordnung (AO) genügt habe. Mangels näherer Feststellungen zu den Maßstäben, an denen sich die erfolgten Prüfungen ausgerichtet hätten, könne nicht beurteilt werden, ob die in Bezug genommene Bestätigung Aussagen über eine Konformität mit den Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts enthalte.
- 7 Mit Urteil vom 28.06.2018 - 9 K 11080/17 (EFG 2019, 793) gab das FG der Klage auch im zweiten Rechtsgang statt und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:
- 8 Bei der Klägerin handele es sich um ein Körperschaftsteuersubjekt i.S. des § 2 Nr. 1 KStG. Ein Typenvergleich ergebe, dass sie ihrer Organisation und Struktur nach in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht einer Stiftung nach deutschem Recht vergleichbar sei. Die Klägerin diene nach Satzung und Stiftungsgeschäft gemeinnützigen Zwecken, dies sei auch ausschließlich und unmittelbar erfolgt. Dabei verstehe der Senat unter "Satzung" nicht nur die Statuten der Klägerin, sondern auch die historische Gründungsurkunde aus dem Jahr 1555 ("Royal Patent"). Das zu keinem Zeitpunkt außer Kraft gesetzte "Royal Patent" sei bis in die heutige Zeit ein Teil der konstituierenden Grundlagen der Klägerin. Zweck der Klägerin sei die Förderung von Wissenschaft und Forschung und der Religion, indem sie einen umfangreichen Lehr- und Forschungsbetrieb an der Universität D unterhalte. Während die von der Klägerin verfolgten Zwecke in der historischen Gründungsurkunde (Stiftungsgeschäft) ausdrücklich mit "Studium der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste" bezeichnet würden, enthielten die Statuten der Klägerin insbesondere Bestimmungen zur Art und Weise der Verwirklichung dieser Zwecke.
- 9 Diese Zwecke verfolge die Klägerin nicht nur selbstlos i.S. des § 55 Abs. 1 AO, sondern auch i.S. von § 56 AO ausschließlich. Die Satzung enthalte zwar keine ausdrückliche Bestimmung darüber, dass das College "ausschließlich" ein solches der dort aufgeführten Studien sei und keine sonstigen (eigennützigen) Zwecke verfolgen dürfe. Nach dem BFH-Urteil im ersten Rechtsgang (BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216) genüge es jedoch, wenn der Satzungstext und dessen Auslegung wenigstens entsprechende Anhaltspunkte dafür bieten, dass ausschließlich steuerbegünstigte und keine anderen Zwecke verfolgt werden. Vorliegend ergebe sich die Ausschließlichkeit durch Auslegung des "Royal Patents" unter besonderer Beachtung des historischen Kontextes. Die im "Royal Patent" enthaltene Aufzählung der Zwecke des "Kollegiums" trage bei verständiger historischer Auslegung der Erlaubnis das Gebot der Ausschließlichkeit gleichsam in sich selbst. Dies sei nach den vom BFH vorgegebenen Maßstäben ausreichend.
- 10 Soweit die Satzung der Klägerin nicht die gesetzlichen Vorgaben einer Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 61 Abs. 1 AO erfülle, sei dies unschädlich, da die Ausnahmeregelung des § 62 AO i.d.F. der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (AO a.F.) eingreife. Diese sei auf die im 16. Jahrhundert gegründete Klägerin anwendbar. Die Klägerin unterliege als ausländische Steuerpflichtige der staatlichen Aufsicht durch die sog. "Charity Commission", die den deutschen Aufsichtsregelungen in ihren wesentlichen Belangen entspreche.
- 11 Die tatsächliche Geschäftsführung der Klägerin entspreche den satzungsmäßigen Vorgaben. Der Senat folge insoweit nicht den Zweifeln des FA an einer zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Die Klägerin habe mit der "Konsolidierten Aufstellung der Finanzaktivitäten" für das am 31.07.2009 abgelaufene Geschäftsjahr eine hinreichende Mittelverwendung dargelegt. Diese Aufstellung sei von einer britischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft und ihre Richtigkeit mit einem Testat versehen worden. Der Senat sei daher davon überzeugt, dass die Klägerin die einzusetzenden Mittel vollumfänglich für ihre satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt habe.
- 12 Der nach § 51 Abs. 2 AO erforderliche Inlandsbezug liege in beiden Alternativen vor. Die Klägerin habe in nicht unerheblichem Umfang Studenten aus der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ausgebildet und ein

studentisches Austauschprogramm mit der B-Universität eingerichtet. Zudem könne sie durch ihre Lehr- und Forschungstätigkeit zum Ansehen Deutschlands beitragen.

- 13** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG). Entgegen der Ansicht des FG genüge weder die Satzung der Klägerin den Vorgaben des § 60 AO noch sei die tatsächliche Geschäftsführung auf die nach § 63 AO erforderliche ausschließliche und unmittelbare Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet.
- 14** Die Satzung der Klägerin erfülle nicht die Anforderungen des § 60 AO (formelle Satzungsmaßigkeit). Die Satzungszwecke seien nicht hinreichend bestimmt, da die Statuten diese nur dahingehend beschrieben, dass das College "imstande sein [muss], Bildung zu vermitteln, Studien zu fördern sowie effiziente und wirtschaftliche Forschung zu betreiben". Die Formulierung "imstande sein" gebe die Zielrichtung des Colleges bzw. dessen Zwecke nicht konkret vor, sondern lasse einen Spielraum für Abweichungen. Das FG weiche zudem vom BFH-Urteil vom 17.09.2013 - I R 16/12 (BFHE 243, 319, BStBl II 2014, 440, Rz 13) ab, wonach die satzungsmäßige Vermögensbindung nicht vorliege, wenn und weil die Satzung das konkrete Tätigkeitsfeld der Empfängerorganisation (Destinatäre) nicht benenne.
- 15** Zudem fehlten in der Satzung konkrete Angaben zur Ausschließlichkeit (§ 56 AO). Das "Royal Patent" enthalte auch nach Ansicht des FG keine ausdrückliche Bestimmung darüber, dass das College "ausschließlich" ein solches der dort aufgeführten Studien sei und keine sonstigen (eigennützigen) Ziele verfolgen dürfe. Es habe diese Voraussetzung zu Unrecht unter Heranziehung einer fragwürdigen historischen Auslegung damit bejaht, dass die Aufzählung der Zwecke des Colleges bei verständiger historischer Auslegung der Erlaubnis das Gebot der Ausschließlichkeit gleichsam in sich selbst trage. Diese Betrachtungsweise gehe angesichts der Anforderungen, die an inländische Satzungen gestellt würden, zu weit. Allein aus der Satzung sei nicht zweifelsfrei erkennbar, dass die Klägerin ausschließlich gemeinnützige Ziele verfolge.
- 16** Darüber hinaus sei die tatsächliche Geschäftsführung nicht auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet. Das FG habe keine hinreichenden Feststellungen dazu getroffen, dass der Mitteleinsatz durch die Klägerin den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO entspreche. Danach müsse die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah verwenden; zum Nachweis der zeitgerechten Verwendung sei eine Mittelverwendungsrechnung zu erstellen, aus der sich Zeitpunkt und Umfang von Zu- und Abfluss der Mittel ergäben. Das FG habe keine Prüfung des Mitteleinsatzes vorgenommen. Hierfür genüge das Testat einer britischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht, da dieses Testat keine Prüfung der Vorschriften nach dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht zur zeitnahen Mittelverwendung beinhalte.
- 17** Schließlich sei vom FG nicht hinreichend dargelegt worden, weshalb die vermögensverwaltende Tätigkeit der Klägerin (Vermietung von Grundbesitz) in einem unmittelbaren Bezug zu einer gemeinnützigen Tätigkeit stehe. Soweit Dienstleistungen, die zur Durchführung der satzungsmäßigen Zwecke erforderlich oder sachdienlich seien, erwerbsorientiert und gegen Entgelt angeboten würden, stünde die Klägerin anderen Wirtschaftsteilnehmern gleich. Vor diesem Hintergrund könnten auch vermögensverwaltende Tätigkeiten ohne unmittelbaren Bezug zu gemeinnützigen Tätigkeiten Erwerbszwecken dienen.
- 18** Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 28.06.2018 - 9 K 11080/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 20** Entgegen der Auffassung des FA komme es für die Prüfung der formellen Satzungsmaßigkeit nicht auf die Satzung im engeren Sinne an. Das FG sei daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Satzung der Klägerin aus den Statuten sowie der historischen Gründungsurkunde ("Royal Patent") bestehe (einheitliches Satzungsdocument).
- 21** Die Stiftungszwecke seien im "Royal Patent" hinreichend bestimmt worden. Dort seien ausdrücklich ein "Studium der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste" angeführt und die gemeinnützigen Zwecke dahingehend konkretisiert worden, dass es sich um eine "Lehrtätigkeit der höheren Bildung" handeln müsse. Wie das FG zu Recht entschieden habe, ergebe sich aus den Statuten die Art und Weise der im "Royal Patent" bestimmten Zwecksetzung.
- 22** Es stelle eine lebensfremde Förmelerei dar, wenn das FA behauptet, aus einem königlichen Patent des 16.

Jahrhunderts ergäbe sich nicht klar, dass dessen Zweckbestimmung abschließend sei. Wenn die Krone dem Gründer X gestattete, seinen Grundbesitz an ein Kollegium zu übertragen, dann sei dies bei verständiger (und natürlicher) Auslegung so zu lesen, dass diese Übertragung "nur zu diesen Zwecken" erfolgen durfte. Unter Berücksichtigung des vom FG festgestellten und gewürdigten Gründungssachverhalts verblieben somit keine Zweifel daran, dass die Satzung selbst ausreichende Anhaltspunkte zur ausschließlichen Verfolgung ihrer gemeinnützigen Zwecke enthalte.

- 23** Soweit es für die Anwendbarkeit des § 62 AO a.F. zur Vermögensbindung darauf ankomme, ob die britische Aufsicht den deutschen Aufsichtsregelungen in ihren wesentlichen Belangen entspreche, läge diese Vergleichbarkeit nach den detaillierten Ausführungen des FG im Streitfall vor. Hinsichtlich des Grades der Vergleichbarkeit dürften keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden, da § 62 AO a.F. allein auf die Existenz einer staatlichen Aufsicht abstelle. Nach dem BFH-Urteil vom 20.12.2006 - I R 94/02 (BFHE 216, 269, BStBl II 2010, 331, Rz 21 f.) werde der Steuerpflichtige im Grundsatz auch dann von den satzungsmäßigen Vermögensbindungserfordernissen suspendiert, wenn er "allgemein einer ausländischen staatlichen Aufsicht unterliegt". Aufgrund der bindenden Feststellung des FG stehe fest, dass die Befugnisse der Charity Commission über die einer inländischen Stiftungsaufsicht (hier: Stiftungsgesetz Berlin --StiftG Bln--) deutlich hinausgehen und die Klägerin somit einer vergleichbaren staatlichen Aufsicht unterliege.
- 24** Zu Unrecht gehe das FA davon aus, die Klägerin habe nicht nachgewiesen, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des § 63 Abs. 1 AO entspreche, weil hierfür eine Nebenrechnung zur Bilanz bzw. eine besondere Mittelverwendungsrechnung erforderlich sei. Die Klägerin habe die Anforderungen des § 63 Abs. 1 und Abs. 3 AO durch Vorlage ihres Jahresabschlusses, einer konsolidierten Aufstellung der Geldmittel sowie eine Mittelverwendungsrechnung erfüllt.

Entscheidungsgründe

II.

- 25** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin sowohl nach ihrer Satzung als auch nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnützigen Zwecken dient und sie daher gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist.
- 26** 1. Die Klägerin erzielte aus der Vermietung ihres inländischen Grundstücks in Berlin Einkünfte i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die als inländische Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.
- 27** a) Bei der Klägerin handelt es sich um ein Körperschaftsteuersubjekt i.S. des § 2 Nr. 1 KStG, da das College seiner Organisation und Struktur nach in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht einer Stiftung nach deutschem Recht i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG vergleichbar ist.
- 28** b) Nach dem BFH-Urteil im ersten Rechtsgang (BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216, Rz 10) sind die für den Typenvergleich notwendigen Feststellungen der einschlägigen ausländischen Rechtsnormen sowie die Ermittlung der notwendigen gesellschaftsrechtlichen Merkmale Teil der vom FG zu klärenden tatsächlichen Rechtsgrundlagen.
- 29** Das FG hat die ihm obliegende Gesamtwürdigung der Einzelumstände im zweiten Rechtsgang durchgeführt und ist dabei in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass die Klägerin nach ihrer rechtlichen Struktur einer Stiftung i.S. von § 80 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht. Mangels abstrakt-genereller Regelungen über die Gründung, Organisation und Struktur von Colleges einer Universität im Vereinigten Königreich konnte das FG insoweit auf die individuell-konkrete Ausgestaltung abstellen. Hierzu hat das FG die Errichtung der Klägerin mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit einer Stiftung nach deutschem Recht verglichen. Darüber hinaus hat es darauf abgestellt, dass die Statuten der Klägerin der Satzung einer Stiftung entsprechen und die Übertragung von Vermögenswerten auf die Klägerin der Vermögensausstattung einer Stiftung nach deutschem Recht gemäß § 82 BGB entspricht. Weiterhin sind sowohl die Klägerin als auch eine Stiftung nach deutschem Recht mit Rechtsfähigkeit ausgestattet und der jeweilige Stiftungszweck ist auf unbestimmte Zeit angelegt. Auch im Hinblick auf die Organisation und Struktur ist die Klägerin mit einer deutschen Stiftung vergleichbar. Denn auch dort sind die Organe nicht vermögensmäßig an der Stiftung beteiligt. Schließlich ist auch die duale Binnenstruktur der Klägerin ("Governing Body" als zentrales Vertretungs- und Entscheidungsgremium

sowie "Visitor" als Aufsichtsgremium) mit einer typischen Stiftung nach deutschem Recht (Vorstand und ggf. Aufsichtsrat/Kuratorium) vergleichbar.

- 30** 2. Die Klägerin diene nach ihrer Satzung ausschließlich, unmittelbar und selbstlos gemeinnützigen Zwecken i.S. der §§ 51 bis 68 AO.
- 31** a) Gemäß § 60 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 59 AO müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass bereits aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (formelle Satzungsmäßigkeit) gegeben sind (BFH-Urteil im ersten Rechtsgang in BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216, Rz 20; vgl. auch BFH-Urteile vom 15.11.2017 - I R 39/15, BFH/NV 2018, 611, und vom 31.10.1984 - I R 21/81, BFHE 142, 386, BStBl II 1985, 162). Die Festschreibung hat die Funktion eines Buchnachweises (BFH-Urteil vom 23.07.2009 - V R 20/08, BFHE 226, 445, BStBl II 2010, 719, unter II.2., m.w.N.). Sie soll der Finanzbehörde ermöglichen, die Voraussetzungen der Steuervergünstigung leicht und einwandfrei zu überprüfen. Deshalb sind der Satzungszweck und die Art seiner Verwirklichung so weit wie möglich zu konkretisieren (BFH-Urteile in BFH/NV 2018, 611; vom 26.02.1992 - I R 47/89, BFH/NV 1992, 695, unter II.2., und vom 09.07.1986 - I R 14/82, BFH/NV 1987, 632).
- 32** b) Davon ausgehend, dass die für die Beurteilung der formellen Satzungsmäßigkeit maßgebende Satzung der Klägerin nach den bindenden Feststellungen des FG nicht nur ihre Statuten umfasst, sondern auch die --zu keinem Zeitpunkt außer Kraft gesetzte-- historische Gründungsurkunde aus dem Jahr 1555 ("Royal Patent"), hat das FG zu Recht entschieden, dass sowohl der Satzungszweck als auch die Art ihrer Verwirklichung hinreichend bestimmt sind.
- 33** aa) Die historische Gründungsurkunde ("Royal Patent") beschreibt die Zwecke des zu errichtenden Kollegiums mit dem "Studium der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste". Damit ergibt sich aus der Satzung eine Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) sowie der Religion (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Diese Auffassung wird durch das BFH-Urteil im ersten Rechtsgang (BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216) bestätigt, wonach bereits die damaligen Feststellungen dafür sprachen, dass die Klägerin steuerbegünstigte Zwecke verfolge. Der BFH beanstandete lediglich fehlende Feststellungen dazu, ob das Gründungsdokument ("Royal Patent") auch im Streitjahr noch uneingeschränkt Geltung beanspruchte. Dies hat das FG im zweiten Rechtsgang bejaht. Ohne Erfolg macht das FA daher geltend, die Ausführungen zum verfolgten Zweck in den Statuten seien zu unbestimmt. Es lässt insoweit außer Betracht, dass die Satzung der Klägerin nicht nur aus ihren Statuten besteht, sondern auch aus ihrer historischen Gründungsurkunde ("Royal Patent").
- 34** bb) Aus den Statuten der Klägerin ergibt sich hinreichend bestimmt, auf welche Art und Weise diese Zwecke verwirklicht werden sollen. Hierzu hat das FG festgestellt, dass zum einen das Erarbeiten von Lehrplänen (Statut XIV), die Lehrtätigkeit durch die Senior Research Fellows (Statut IV) und durch Tutoren und Lehrbeauftragte (Statut V Ziff. 8 bis 10), das Erteilen religiösen Unterrichts durch geeignete Kirchenmitglieder (Statut IV Ziff. 7, Statut XII Ziff. 2) sowie die Beschäftigung eines Bibliothekars zur Verwaltung der Bibliotheksbestände (Statut V Ziff. 12) und zum anderen die Forschungstätigkeit, z.B. durch die Junior Research Fellows (Statut IV Ziff. 1 (v)), im Fokus stehen. Ferner werden die Zwecke dadurch verwirklicht, dass bedürftigen Studenten die Aufnahme bzw. die Fortsetzung des Studiums durch die Vergabe von Stipendien, Sonderzuschüssen und Darlehen ermöglicht (Statut VII Ziff. 1 bis 4) oder den an einer Honour School Studierenden bzw. Forschenden finanzielle Unterstützung gewährt wird (Statut X Ziff. 1 ff.).
- 35** c) Die Klägerin verfolgt ihre gemeinnützigen Zwecke selbstlos i.S. des § 55 Abs. 1 AO. Dies hat das FG unter Heranziehung der Statuten zu Recht damit begründet, dass zu den Ausgaben des Colleges insbesondere die Ausgaben "für Collegezwecke" gehören sowie Gebühren, die der Klägerin seitens der Universität D für universitäre Zwecke auferlegt werden (Statut XX Ziff. 4). Im Statut XII Ziff. 7 ist für Einnahmeüberschüsse geregelt, dass diese ebenfalls für universitäre Zwecke sowie für die Förderung von Lehre, Wissenschaften oder Bildung zu verwenden sind.
- 36** Der Erhalt von Gewinnanteilen oder die Zuwendung von sonstigen Mitteln des Colleges nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO für "Mitglieder" der Klägerin wird bereits dadurch ausgeschlossen, dass die Klägerin keine Gesellschafter oder Mitglieder im Sinne einer das Verbandsvermögen innehabenden Personengruppe hat. Daher fehlt es an Adressaten einer gemeinnützigkeitsschädlichen Gewinnausschüttung, die in den Statuten der Klägerin auch nicht vorgesehen ist. Soweit die Mitglieder des Verwaltungsrates die Befugnis haben, über den Einsatz von Mitteln der Klägerin zu entscheiden, sind sie dabei an die Statuten gebunden, die eine Zuwendung von Mitteln an die Mitglieder des Verwaltungsrates ebenfalls nicht vorsehen.

- 37 Im Übrigen stellen die Vergütungen an Mitglieder des Verwaltungsrates in ihrer Eigenschaft als Präsident bzw. als Fellows für ihre Lehrtätigkeit am College keine Zuwendungen i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO dar. Denn die Angemessenheit der vom Verwaltungsrat festgesetzten Bezüge unterliegt der Kontrolle bzw. dem Zustimmungsvorbehalt durch den sog. Visitor. Eine offene Erhöhung dieser Bezüge ist durch Statut XX Ziff. 8 ebenso ausgeschlossen wie eine "verdeckte" Erhöhung durch Statut XX Ziff. 9.
- 38 d) Die Klägerin verfolgt ihre gemeinnützigen Zwecke der Lehre und Forschung auch unmittelbar i.S. des § 57 AO durch die bei ihr angestellten Mitarbeiter, die als Hilfspersonen i.S. des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO anzusehen sind. Die Maßnahmen der finanziellen Studienförderung werden ebenso unmittelbar durch das College erbracht wie das Unterhalten der Bibliothek für Studenten und Forscher.
- 39 e) Ohne Erfolg rügt das FA, dass in der Satzung konkrete Angaben zur Ausschließlichkeit fehlten und die vom FG vorgenommene historische Auslegung zu weit gehe. Da sich die rechtliche Würdigung des FG insoweit auf ausländisches Recht bezieht, ist sie einer revisionsrichterlichen Überprüfung weitgehend entzogen. Denn nach § 118 Abs. 1 FGO kann die Revision nur darauf gestützt werden, dass das angefochtene Urteil auf einer Verletzung von Bundesrecht beruht, nicht aber auf der Verletzung ausländischen Rechts.
- 40 Der Senat kann insoweit offenlassen, ob es sich bei der --aus "Royal Patent" und Statuten bestehenden-- Satzung der Klägerin um "Recht" i.S. von § 118 Abs. 1 FGO handelt (vgl. MüKoBGB/Weitemeyer, 8. Aufl., § 85 Rz 19, sowie Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 3 Rz 80 "Normcharakter") oder Satzungen lediglich revisionsrechtlich wie Rechtsnormen behandelt werden (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29.09.1982 - VIII ZR 320/81, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 1982, 1249, unter Hinweis auf das BGH-Urteil vom 16.01.1957 - IV ZR 221/56, Neue Juristische Wochenschrift 1957, 708; Oberlandesgericht Hamm, Teilurteil vom 08.05.2017 - I-8 U 86/16, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2017, 864, Rz 56). Denn es ist nicht nur die Auslegung des ausländischen Rechts selbst irrevisibel, sondern --als Bestandteil der Rechtsanwendung-- auch die Auslegung von Verträgen und Testamenten, die nach ausländischem Recht abgeschlossen wurden (BFH-Urteil vom 29.05.1984 - VIII R 29/80, BFHE 141, 321, unter II.2.a; Werth in Gosch, FGO, § 118 Rz 21; Seer in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz 25). Dies gilt nach Auffassung des Senats auch für die Auslegung der Satzung eines nach ausländischem (hier: englischem) Recht errichteten und einer deutschen Stiftung vergleichbaren Colleges. Der Senat ist somit daran gehindert, zu entscheiden, ob die Würdigung des FG zutrifft, wonach bei verständiger historischer Auslegung die Aufzählung der Zwecke des Colleges das Gebot der Ausschließlichkeit gleichsam in sich selbst trägt.
- 41 Ähnlich wie bei Tatsachenfeststellungen ist das Revisionsgericht nur befugt zu prüfen, ob die vom FG vorgenommene Auslegung ohne Verfahrensverstöß zustande gekommen ist und ob sie gegen allgemeine Denkgesetze verstößt, nicht dagegen, ob Auslegungsregeln oder allgemeine Rechtsgrundsätze des ausländischen Rechts verletzt wurden (BFH-Urteile in BFHE 141, 321; vom 15.03.1995 - I R 14/94, BFHE 177, 263, BStBl II 1995, 502, unter II.4., und vom 09.07.2003 - I R 82/01, BFHE 202, 547, BStBl II 2004, 4, unter II.2.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 60). Ein Verfahrensverstöß oder ein Verstöß gegen allgemeine Denkgesetze ist im Streitfall weder vom FA gerügt worden noch für den Senat ersichtlich; die Auslegung des FG ist vielmehr denkgesetzlich möglich.
- 42 f) Soweit die Satzung der Klägerin entgegen § 55 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 61 Abs. 1 AO keinerlei Regelungen darüber enthält, was mit dem College-Vermögen im Fall einer Auflösung der Körperschaft geschehen soll, ist das FG ohne Rechtsfehler zu dem Ergebnis gelangt, dass dies gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich ist. Denn die Klägerin kann sich insoweit auf § 62 AO a.F. berufen. Danach war für Stiftungen, die vor dem 19.12.2006 errichtet worden sind, eine Ausnahme vom Erfordernis der satzungsmäßigen Vermögensbindung vorgesehen, wenn diese einer "staatlichen Aufsicht" unterliegen. Im Streitfall konnte das FG ohne Rechtsfehler vom Vorliegen dieser Ausnahmebestimmung ausgehen, weil die von ihm festgestellten Maßnahmen und Befugnisse der Charity Commission in ihren wesentlichen Belangen mit der deutschen Stiftungsaufsicht (hier: StiftG Bln) vergleichbar sind.
- 43 Dies ergibt sich zunächst daraus, dass die Registerführung der gemeinnützigen Organisationen durch die Charity Commission in Großbritannien der Rechtslage in Deutschland entspricht. Danach werden die rechtsfähigen Stiftungen auf Landesebene registriert und veröffentlicht. Zudem hat das FG festgestellt, dass die Charity Commission auch darüber entscheidet, ob es sich bei der jeweiligen Institution um eine "Charity" handelt. Damit vergleichbar entscheidet in Deutschland die Stiftungsaufsicht darüber, ob eine Stiftung Rechtsfähigkeit besitzt.
- 44 Soweit die Charity Commission die Vereinbarkeit des Verhaltens der "Treuhand" mit den für sie geltenden rechtlichen Vorgaben und die Verantwortlichkeit bzw. Rechenschaftspflicht der Charities gegenüber Stiftern,

Begünstigten und der Öffentlichkeit prüft und Fälle von Missbrauch/Missmanagement aufzudecken hat, gehen ihre Befugnisse weiter als diejenigen der deutschen Stiftungsaufsicht, die lediglich die Rechtmäßigkeit, nicht aber die Zweckmäßigkeit der Verwaltung zu überwachen hat (vgl. § 7 StiftG Bln).

- 45** Die Charity Commission ist zudem befugt, den Treuhänder zu suspendieren oder aus der Institution zu entfernen und durch selbst gewählte Personen zu ersetzen sowie konkrete Weisungen im Einzelfall zu erteilen, soweit dies zum Schutz der Einrichtung oder ihres Vermögens erforderlich erscheint. Dem entspricht in Deutschland die (schwächer ausgestaltete) Befugnis der Aufsichtsbehörde, bestimmten rechtlich nicht gestatteten Maßnahmen der Stiftungsorgane zu widersprechen bzw. bestimmte rechtlich gebotene Maßnahmen anzuordnen (§ 9 Abs. 3 und Abs. 4 StiftG Bln) sowie Organmitglieder der Stiftung aus wichtigem Grund abzurufen (§ 9 Abs. 5 StiftG Bln). Auch die Befugnis der Charity Commission zur Durchführung von Prüfungen und die Einsichtnahme in Unterlagen und Akten der Charity sowie zur Erlangung von Auskünften ist nach den Feststellungen des FG (FG-Urteil S. 30 unter Nr. 5) dem deutschen Stiftungsrecht vergleichbar. Danach besteht ein Recht der Aufsichtsbehörde auf Erteilung von Auskünften sowie auf Vorlage von Geschäfts- und Kassenbüchern, Akten und sonstigen Unterlagen (§ 9 Abs. 1 und Abs. 2 StiftG Bln).
- 46** Schließlich sind die Verantwortlichen einer Charity nach den Feststellungen des FG (FG-Urteil S. 30 unter Nr. 6) zur Führung von Aufzeichnungen über Einkommen und Vermögen sowie zur Erstellung eines Jahresabschlusses/Jahresberichts verpflichtet; bei Überschreiten des Jahreseinkommens von 500.000 Pfund haben sie zudem eine Prüfung ("annual audit") zu veranlassen. Der Jahresbericht/Jahresabschluss sowie ggf. der Prüfungsbericht sind der Charity Commission innerhalb von zehn Monaten nach Abschluss des Jahres vorzulegen. In Deutschland sind der Stiftungsaufsichtsbehörde ebenfalls die Jahresberichte bzw. --im Falle einer Prüfung-- die Prüfungsberichte vorzulegen (§ 8 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 StiftG Bln). Sofern keine Abschlussprüfung erfolgt, prüft die Aufsichtsbehörde die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung des Stiftungsvermögens in dem für erforderlich gehaltenen Umfang (§ 8 Abs. 3 StiftG Bln).
- 47** 3. Entgegen der Ansicht des FA hat das FG auch zu Recht entschieden, dass die tatsächliche Geschäftsführung den satzungsmäßigen Vorgaben entspricht.
- 48** a) Die Beteiligung der Klägerin an der "... Ltd." (Gaststätte) begründet keinen (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sondern hält sich im Rahmen der (steuerfreien) Vermögensverwaltung (§ 14 AO).
- 49** Beteiligungen an einer nicht gemeinnützigen Kapitalgesellschaft gehören im Regelfall zur Vermögensverwaltung; dies gilt auch dann, wenn --wie im Streitfall-- die Beteiligung 100 % beträgt (BFH-Urteil vom 25.08.2010 - I R 97/09, BFH/NV 2011, 312). Eine andere Beurteilung kommt lediglich dann in Betracht, wenn die Körperschaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 312, m.w.N.). Im Streitfall hat das FG ein aktives Eingreifen der Klägerin in die Geschäftsführung der "... Ltd." nicht feststellen können. Allein die 100 % Beteiligung der Klägerin an der "... Ltd." begründet noch keine Vermutung einer Einflussnahme auf die Geschäftsführung (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 312; Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl., Kap. F Rz 46 bis 47). Das FG konnte daher im Ergebnis zu Recht davon ausgehen, dass die Beteiligung der Klägerin gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich ist.
- 50** b) Zu Unrecht beanstandet das FA, dass das FG keine hinreichenden Feststellungen zum zeitnahen Mitteleinsatz (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) getroffen und keine Prüfung des Mitteleinsatzes vorgenommen habe.
- 51** aa) Nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO muss die Körperschaft ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 AO grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist nach Satz 3 dieser Vorschrift gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.
- 52** bb) Ausweislich der Ausführungen des FG (FG-Urteil S. 33 unter Nr. 4) hat die Klägerin mit der "Konsolidierten Aufstellung der Finanzaktivitäten" für das am 31.07.2009 abgelaufene Geschäftsjahr die Herkunft und Verwendung ihrer finanziellen Mittel dargelegt. Aus diesen konnte das FG entnehmen, dass die Klägerin in dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr (01.08.2008 bis 31.07.2009) insgesamt Mittel in Höhe von rd. 14,1 Mio. Pfund für ihre satzungsmäßigen Zwecke einzusetzen hatte und tatsächlich rd. 14,58 Mio. Pfund (davon entfallend auf Unterrichtung/Forschung 14,4 Mio. Pfund und auf Gottesdienste 165.000 Pfund) für diese Zwecke eingesetzt

wurden; das (geringe) Defizit sei aus vorhandenen Rücklagen entnommen worden. Das FG hat aus den vorgelegten und mit dem Testat einer britischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft versehenen Unterlagen die Überzeugung gewonnen, dass eine zeitnahe Mittelverwendung vorgelegen hat. Anhaltspunkte für unzutreffende und unvollständige Angaben hat das FA weder im Klageverfahren noch im Revisionsverfahren vorgetragen. Damit ergeben sich auch für den Senat keine Zweifel an einer zeitnahen Mittelverwendung der Klägerin.

- 53** c) Schließlich rügt das FA ohne Erfolg, das FG habe in seinem Urteil nicht hinreichend dargelegt, dass die vermögensverwaltende Tätigkeit der Klägerin (Vermietung von Grundbesitz) in einem unmittelbaren Bezug zu ihrer gemeinnützigen Tätigkeit stehe. Nach dem Tatbestand des FG-Urteils (vgl. S. 7) entfielen die Einnahmen der Klägerin zum überwiegenden Teil (rd. 10,8 Mio. Pfund) auf Erträge aus der Verwaltung des Stiftungsvermögens; dazu gehörten auch die Einnahmen aus den beiden im Inland gehaltenen Immobilien. Die Mittel aus den Überschüssen der Vermögensverwaltung und damit auch die aus der Vermietung des Grundbesitzes wurden aber ausweislich der Feststellungen des FG (vgl. S. 33 seines Urteils) unmittelbar für ihre satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt. Unter Berücksichtigung dieser Feststellungen ist für den Senat nicht nachvollziehbar, auf welcher Rechtsgrundlage das FA weitere und darüber hinausgehende Darlegungen des FG fordert.
- 54** 4. Da die Klägerin ihre förderungswürdigen Zwecke außerhalb von Deutschland verwirklicht, setzt die Steuerbegünstigung zusätzlich den sog. Inlandsbezug voraus (§ 51 Abs. 2 AO). Dieser liegt vor, wenn natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland gefördert werden (Alternative 1), oder wenn die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zur Verbesserung des Ansehens Deutschlands im Ausland beitragen kann (Alternative 2). Das FG hat zutreffend entschieden, dass jedenfalls die Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 Alternative 1 AO vorliegen, weil die Klägerin seit 2006 in ca. 30 Fällen Studenten aus Deutschland ausbildet und darüber hinaus ein studentisches Austauschprogramm mit der B-Universität eingerichtet hat. Ob daneben auch noch die Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 Alternative 2 AO zu bejahen sind, kann daher offenbleiben.
- 55** 5. Die Kosten des Verfahrens hat das FA zu tragen (§ 135 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de