

# Urteil vom 01. Februar 2022, V R 1/20

## Fehlende Gemeinnützigkeit bei Förderung abgeschlossener Personenkreise und Satzungserfordernisse

ECLI:DE:BFH:2022:U.010222.VR1.20.0

BFH V. Senat

AO § 52 Abs 1 S 2 Alt 1, AO § 53, AO § 56, AO § 59, AO § 63 Abs 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 9 S 1, AO § 60a, KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , KStG VZ 2011 , KStG VZ 2008 § 60a

vorgehend FG Düsseldorf, 28. Oktober 2019, Az: 6 K 94/16 K

## Leitsätze

1. Eine Körperschaft, die Kinderbetreuungseinrichtungen betreibt, fördert nicht die Allgemeinheit, wenn sie bei der Belegung der Plätze die Belegungspräferenz ihrer Vertragspartner, bestimmter Unternehmen, in der Weise berücksichtigt, dass sich der geförderte Personenkreis nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.
2. In der Satzung sind die jeweils verfolgten steuerbegünstigten Zwecke soweit wie möglich zu konkretisieren.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28.10.2019 - 6 K 94/16 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Revision der Klägerin hinsichtlich des Feststellungsantrags wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 2008 gegründete GmbH. Unter Gegenstand des Unternehmens heißt es im Gesellschaftsvertrag der Klägerin, dass Zweck der Gesellschaft die gemeinnützige Förderung der Jugendhilfe sowie der Bildung und Erziehung sowie die Förderung der Altenhilfe ist und die genannten Zwecke u.a. durch den Betrieb von Kindertageseinrichtungen verfolgt werden. Des Weiteren verfolgt die Klägerin nach ihrem Gesellschaftsvertrag ausschließlich und unmittelbar nur gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts "steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung (AO). Das Landesjugendamt erkannte die Klägerin als Trägerin der freien Jugendhilfe an.
- 2 In den Jahren 2008 bis 2012 (Streitjahre) schloss die Klägerin --in der Regel gemeinsam mit ihrer Anteilseignerin-- mit Unternehmen Verträge über die Errichtung und den Betrieb von Kinderbetreuungseinrichtungen für Kinder der Mitarbeiter der Unternehmen. Die Klägerin betrieb in den Streitjahren insgesamt vier Einrichtungen. Für die Aufnahme der zu betreuenden Kinder galten für die Beschäftigten der Unternehmen die Aufnahmebedingungen der Klägerin, wobei die Klägerin auf die Belegungspräferenz der Unternehmen Rücksicht nehmen sollte, sofern dies mit den gesetzlichen Bestimmungen, behördlichen Auflagen und dem pädagogischen Konzept vereinbar war. Andere Personen, die nicht bei den Unternehmen beschäftigt waren, konnten einen Betreuungsplatz in Anspruch nehmen, wenn die Unternehmen aus ihrer Belegschaft keinen Bedarf hatten oder wenn Plätze länger unbelegt blieben. Für jeden Betreuungsplatz zahlten die Unternehmen ein von der Belegung abhängiges pauschales Entgelt, das sich durch Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln an die Klägerin verringerte. Für eine Einrichtung, die 20 Plätze bot, schloss die Klägerin einen entsprechenden Vertrag über 18 Plätze, für die übrigen drei Einrichtungen entsprechende Verträge über sämtliche Plätze. Im August 2012 schloss die Klägerin für eine Einrichtung zusätzlich

einen Vertrag mit der Stadt A über eine Krippengruppe mit Platzsharing, wovon die Klägerin mindestens vier von insgesamt zwölf Plätzen zur Erfüllung des Rechtsanspruchs auf einen Krippenplatz zur Verfügung stellte. Tatsächlich wurden in den Streitjahren die Betreuungsplätze auch mit Kindern belegt, deren Eltern nicht Mitarbeiter der Vertragspartner der Klägerin waren, und zwar in drei Einrichtungen einzelne Plätze und in einer Einrichtung von Anfang an deutlich mehr als die Hälfte der Plätze. Die Klägerin erhielt für ihre Einrichtungen öffentliche Fördermittel.

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) bescheinigte der Klägerin am 30.01.2008 vorläufig, dass sie gemeinnützigen Zwecken diene, weil sie die Jugend- und Altenhilfe, die Erziehung und die Volks- und Berufsbildung fördere. Das FA erließ sodann zunächst Körperschaftsteuerbescheide für 2008 bis 2011 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, in denen es --jeweils in einer Anlage-- erläuterte, dass sich die Körperschaftsteuerpflicht ausschließlich auf den von der Klägerin unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erstrecke und die Klägerin im Übrigen von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) befreit sei. Des Weiteren wies das FA in der Anlage unter den Hinweisen zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen darauf hin, dass die Klägerin gemeinnützige Zwecke nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und 7 AO fördere, und zwar die Jugend- und Altenhilfe, die Erziehung, die Volks- und Berufsbildung sowie die Studentenhilfe.
- 4 Eine im Jahr 2012 begonnene Außenprüfung gelangte hingegen zu der Auffassung, die Klägerin diene u.a. nicht gemeinnützigen Zwecken, da sie nicht die Allgemeinheit fördere, weil ihre Einrichtungen den Beschäftigten ihrer Vertragspartner vorbehalten seien. Das FA erließ demgemäß geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 sowie einen erstmaligen Körperschaftsteuerbescheid für 2012. Für 2008 setzte das FA die Körperschaftsteuer auf 0 € fest. In den Erläuterungen der geänderten Bescheide für 2008 bis 2010 wies das FA darauf hin, dass die Klägerin nicht mehr die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfülle. In den Bescheiden für 2011 und 2012 erläuterte das FA, dass die Gemeinnützigkeit nicht gewährt werden könne. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben erfolglos. Die anschließende Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 301 veröffentlichten Urteil ab.
- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und die Verletzung von Verfahrensrecht. Für die Jahre 2008 bis 2010 fehle es bereits an einer Änderungsbefugnis, da das FA die bereits anerkannte Steuerbefreiung nicht eindeutig widerrufen habe. Falls die Aberkennung der Steuerbegünstigung nicht aus der Einspruchsentscheidung und dem angefochtenen Urteil entnommen werden könne, sei hilfsweise die Steuerbegünstigung für die Jahre 2008 bis 2010 festzustellen. Das FG-Urteil verletze § 52 Abs. 1 Satz 2 AO. Schon dessen Wortlaut begrenze die schädliche Förderung im Gegensatz zu ihrer Tätigkeit auf nur ein Unternehmen. Die Beschränkung des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO greife zudem nur bei sachfremden Kriterien. Demgegenüber ziele ihre Tätigkeit auf die Nachfrage seitens der Allgemeinheit nach Kinderbetreuungsplätzen und sei auf das Kindeswohl als gemeinnützigkeitsbegünstigtes und von der Verfassung geschütztes und erwünschtes Ziel gerichtet. Der damit verbundene mittelbare Vorteil für die Eltern sei nicht gemeinnützigkeitsschädlich. Des Weiteren stehe der Gemeinnützigkeit im Streitfall das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO nicht entgegen, weil ihre Kinderbetreuungseinrichtungen unmittelbar dem steuerbegünstigten Kindeswohl und als Mittel zur Deckung des Bedarfs der Daseinsvorsorge dem Allgemeinwohl i.S. des § 52 Abs. 1 AO dienen. Ferner habe das FG zu Unrecht die Verfolgung mildtätiger Zwecke i.S. des § 53 AO verneint. Verfahrensrechtlich rügt die Klägerin eine fehlende Beweiserhebung zu den getrennten Geschäftsfeldern der Klägerin und ihrer Anteilseignerin sowie zu der Frage, ob aus Gründen der notwendigen Fürsorge bei Kindern im Kita-Alter Hilfebedürftigkeit bestehe, und verweist auf ihren beim FG gestellten Tatbestandsberichtigungsantrag, der u.a. darauf gerichtet war, einen am 11.04.2014 erlassenen und ihrem Antrag beigefügten Feststellungsbescheid nach § 60a AO in den Tatbestand aufzunehmen.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
  
das Urteil des FG Düsseldorf vom 28.10.2019 - 6 K 94/16 K aufzuheben sowie die Bescheide über Körperschaftsteuer für 2008 bis 2010, jeweils vom 21.01.2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.12.2015, sowie für 2011 vom 21.12.2015 und für 2012 vom 12.02.2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.03.2019, in der Weise zu ändern, dass die Klägerin von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG befreit ist,

hilfsweise,

die Gemeinnützigkeit der Klägerin für die Jahre 2008 bis 2010 festzustellen.

- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die Versagung der Gemeinnützigkeit ergebe sich auch für die Jahre 2008 bis 2010 bereits aus den nach der Außenprüfung ergangenen Änderungsbescheiden. Im Übrigen werde die Allgemeinheit durch die Tätigkeit der Klägerin nicht gefördert, da jedes Unternehmen, das Vertragspartner der Klägerin sei, in Bezug auf die Abgeschlossenheit des begünstigten Personenkreises für sich betrachtet werden müsse und daher der Regelung des § 52 Abs. 1 Satz 2 Alternative 1 AO unterliege. Des Weiteren gelte das Ausschließlichkeitsgebot für alle begünstigten Zwecke und auch im Rahmen der Vorschriften für Zweckbetriebe. Soweit die Klägerin einwende, ihre Tätigkeit sei auf mildtätige Zwecke gerichtet, gehörten die Kinder, die in den Einrichtungen betreut würden, nicht allein schon ihres Alters wegen zu dem begünstigten Personenkreis des § 53 Nr. 1 AO.
- 9 Das nach § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat keinen Antrag gestellt. Nach seiner Auffassung verfolgt die Klägerin nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke. Ob die Klägerin mildtätige Zwecke verfolge, könne nicht beurteilt werden, weil das FG nicht festgestellt habe, ob die Klägerin um des Erwerbs willen Gewinne angestrebt habe, die den konkreten Finanzierungsbedarf der Einrichtungen überstiegen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist im Hauptantrag unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat ohne Rechtsverstoß eine Steuerbefreiung der Klägerin nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 52 ff. AO für die Streitjahre 2008 bis 2010 verneint, die das FA in den Änderungsbescheiden auch ausweislich der Erläuterungen versagt hat. Der Hilfsantrag ist unzulässig.
- 11 1. Die Klägerin fördert nicht die Allgemeinheit i.S. von § 52 Abs. 1 Satz 2 AO und ist daher nicht wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit.
- 12 a) Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG sind Körperschaften, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftsteuer befreit. Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält (§ 63 Abs. 1 AO). Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.
- 13 Zudem ist eine Förderung der Allgemeinheit gemäß § 52 Abs. 1 Satz 2 AO nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann.
- 14 b) Hierzu hat der Senat entschieden, dass der Träger einer Privatschule mit dem Schulbetrieb nicht die Allgemeinheit fördert, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebots zur Folge hat, dass die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt (Senatsbeschluss vom 26.05.2021 - V R 31/19, BFHE 272, 335, BStBl II 2021, 835, Leitsatz). Danach ist von einer Förderung der Allgemeinheit nur dann auszugehen, wenn im Grundsatz jedermann freien Zutritt zur Körperschaft oder zu ihren Leistungen hat und sich der geförderte Personenkreis dementsprechend zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt (Senatsbeschluss in BFHE 272, 335, BStBl II 2021, 835, Rz 33 f.) und die Allgemeinheit repräsentiert (Senatsbeschluss in BFHE 272, 335, BStBl II 2021, 835, Rz 35; vgl. auch Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.07.2003 - I R 41/03, BFHE 203, 305, BStBl II 2005, 443, unter II.1., und vom 13.08.1997 - I R 19/96, BFHE 183, 371, BStBl II 1997, 794, unter II.4.).

- 15** Eine Förderung der Allgemeinheit liegt jedoch nicht mehr vor, wenn der begünstigte Personenkreis i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 2 Alternative 1 AO fest abgeschlossen ist, da die Interessen der Begünstigten klar von den Interessen der Allgemeinheit abgegrenzt sind (Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 52 AO Rz 67; Seer in Tipke/Kruse, § 52 AO Rz 10; Jachmann in Gosch, AO § 52 Rz 24; Geibel in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, § 52 AO Rz 19; Weidmann/Kohlhepp, Die gemeinnützige GmbH, 4. Aufl. 2020, S. 61; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 132 f.; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 6 Rz 48).
- 16** c) Danach fördert die Klägerin einen fest abgeschlossenen Personenkreis und nicht die Allgemeinheit.
- 17** aa) Ohne Verstoß gegen § 52 Abs. 1 Satz 2 AO und die hierzu ergangene BFH-Rechtsprechung konnte das FG dies damit begründen, dass bei drei der vier Betreuungseinrichtungen sämtliche Plätze von den Mitarbeitern bestimmter Unternehmen besetzt werden konnten, und es nur in einer Kinderbetreuungseinrichtung zwei von 20 Plätzen gab, die nicht einem Unternehmen zur Verfügung zu stellen waren. Dass das FG es als unerheblich ansah, nicht belegte Restplätze vertraglich anderweitig vergeben zu können, was dazu führte, dass z.B. nach den bindenden Feststellungen des FG in einer Kinderbetreuungseinrichtung deutlich mehr als die Hälfte der Plätze betriebsfremd belegt wurden, ist gleichfalls revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Eine anderweitige tatsächliche Belegung ist nach den Verhältnissen des Streitfalls bereits deshalb unerheblich, da die Körperschaft "darauf gerichtet sein muss, die Allgemeinheit (...) zu fördern", was unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO ohne feste "Restplatzquote" (vgl. zur Bedeutung einer Stipendiatenquote bei Schulen Senatsbeschluss in BFHE 272, 335, BStBl II 2021, 835, Rz 36 ff.) zu verneinen ist.
- 18** bb) Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG hatte sich die Klägerin vertraglich verpflichtet, fast sämtliche von ihr angebotenen Betreuungsplätze den Unternehmen als ihren Vertragspartnern anzubieten. Das FG hat hierzu insbesondere festgestellt, dass für die Aufnahme der zu betreuenden Kinder für die Beschäftigten der Vertragspartner der Klägerin die Aufnahmebedingungen der Klägerin galten, wobei die Klägerin auf die Belegungspräferenz der jeweiligen Vertragspartner Rücksicht nehmen sollte, sofern dies mit den gesetzlichen Bestimmungen, behördlichen Auflagen und dem pädagogischen Konzept vereinbar war. Es ist bei seiner Würdigung davon ausgegangen, dass die Betreuungsplätze wegen der Berücksichtigung der Belegungspräferenz der Vertragspartner der Klägerin vorrangig den Beschäftigten der Vertragspartner der Klägerin und damit nicht der Allgemeinheit zugutekamen, auch wenn die Plätze tatsächlich teilweise anderweitig belegt wurden. Dass das FG es zudem für unerheblich hielt, dass die Klägerin in einer Einrichtung vier von insgesamt zwölf Plätzen der Stadt A zur Erfüllung des Rechtsanspruchs auf einen Krippenplatz ab August 2012 zur Verfügung stellte, ist angesichts der insgesamt bestehenden Kapazitäten der Klägerin von seinerzeit insgesamt 102 Plätzen revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn diese nur wenigen Plätze führen nicht dazu, dass sich der von der Klägerin geförderte Personenkreis als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 272, 335, BStBl II 2021, 835, Rz 40).
- 19** cc) Diese Würdigung des FG verstößt nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze und ist möglich, weil mit der vertraglich geregelten Belegungspräferenz wesentlich das Partikularinteresse der Unternehmen, ihre eigene Attraktivität als Arbeitgeber für Eltern mit Kindern zu erhöhen, gegenüber dem Interesse der Allgemeinheit an Kinderbetreuungsplätzen in den Vordergrund tritt (vgl. zur Bindungswirkung allgemein Senatsbeschluss in BFHE 272, 335, BStBl II 2021, 835, Rz 37; BFH-Urteil vom 05.12.2018 - XI R 10/16, BFH/NV 2019, 433, Rz 80).
- 20** d) Entgegen dem Urteil des FG kommt es auf die Frage der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) zur Beurteilung der Gemeinnützigkeit nicht an, da es nach § 52 Abs. 1 Satz 2 AO bereits am Grundtatbestand der Gemeinnützigkeit fehlt.
- 21** e) Die von der Klägerin vorgebrachten Einwände greifen nicht durch.
- 22** aa) Entgegen der Auffassung der Klägerin setzt auch der Anwendungsbereich der Zweckbetriebsdefinition des § 68 Nr. 1 Buchst. b AO einen Betrieb durch eine Körperschaft voraus, die den Anforderungen des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO entspricht.
- 23** bb) Die von der Klägerin angeführte Gestaltungsempfehlung des öffentlichen Jugendhilfeträgers zu ihrer Gründung entbindet nicht von der Einhaltung des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO.
- 24** cc) Soweit die Klägerin meint, ihre Tätigkeit sei nicht auf die Belegschaft eines einzelnen Unternehmens festgelegt, da sie Verträge mit mehreren Unternehmen abgeschlossen habe, lässt dies die feste Abgeschlossenheit des Begünstigtenkreises nicht entfallen. Eine solche kann sich gleichermaßen aus der Vereinbarung mit nur einem oder

aus gleichartigen Vereinbarungen mit mehreren Unternehmen über die Nutzung der Betreuungseinrichtungen ergeben.

- 25** dd) Anders als die Klägerin vorbringt ist für Zwecke des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO auf die Beschäftigten der Vertragspartner der Klägerin abzustellen, da diese Vorschrift die Zugehörigkeit zur Belegschaft eines Unternehmens gerade als Beispiel eines fest abgeschlossenen Personenkreises ausdrücklich benennt und dies im vorliegenden Fall zur Aufnahme dadurch bestimmter Kinder in den Einrichtungen der Klägerin führt.
- 26** Daran ändern auch die Hinweise der Klägerin nichts, sie setze mit ihrer Tätigkeit einen verfassungsrechtlichen Auftrag um, nämlich die Verbesserung der Vereinbarkeit von Familie und Erwerbstätigkeit, und bediene als Mittel zur Deckung des Bedarfs der Daseinsvorsorge zum allgemeinen Wohl die Nachfrage seitens der Allgemeinheit nach Kinderbetreuungsplätzen. Der Gesetzgeber hat dies im Rahmen seines Spielraums mit der Regelung des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO dann eingeschränkt, wenn eine derartige Förderung --wie im Streitfall-- einem fest abgeschlossenen Personenkreis zugutekommt. Aus demselben Grund greift auch das Argument der Klägerin nicht, sie unterstütze Kinder und damit im Gemeinwohlinteresse besonders schutzwürdige Personen.
- 27** ee) Soweit sich die Klägerin darauf beruft, ihre Tätigkeit erfülle die Förderung der Jugendhilfe sowie der Erziehung gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 bzw. Nr. 7 AO und sei schon deshalb als Förderung der Allgemeinheit anzusehen, gilt dies nach dem Einleitungssatz des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO lediglich "unter den Voraussetzungen des Absatzes 1" und damit nur, wenn der grundsätzlich begünstigte Zweck mit einer die Allgemeinheit i.S. von § 52 Abs. 1 AO fördernden Tätigkeit verfolgt wird (Senatsbeschluss in BFHE 272, 335, BStBl II 2021, 835, Rz 45; Seer in Tipke/Kruse, § 52 AO Rz 17; Musil in HHSp, § 52 AO Rz 100).
- 28** 2. Die Klägerin ist nicht wegen der Verfolgung mildtätiger Zwecke nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG i.V.m. § 53 AO steuerbefreit.
- 29** a) Gemäß § 59 AO wird die Steuervergünstigung nur gewährt, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Dazu müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung gegeben sind (§ 60 Abs. 1 Satz 1 AO; sog. formelle Satzungsmäßigkeit). Der Satzungszweck und die Art seiner Verwirklichung sind --jedenfalls, soweit ihnen kein jedermann bekanntes, begrifflich fest umrissenes gedankliches Konzept zugrunde liegt-- so weit wie möglich zu konkretisieren. Zwar genügt es, dass diese Voraussetzungen aufgrund einer Auslegung der (gesamten) Satzungsbestimmungen als gegeben angesehen werden können. Jedoch muss die Satzung zweifelsfrei erkennen lassen, dass und welche ausschließlich steuerbegünstigten Zwecke der Steuerpflichtige verfolgt. Insoweit bestehende Unklarheiten gehen zu Lasten dessen, der sich auf die Steuervergünstigung beruft (BFH-Urteil vom 15.11.2017 - I R 39/15, BFH/NV 2018, 611, Rz 23, m.w.N.). Dies erfordert insbesondere eine Abgrenzung nach den gemäß §§ 52 bis 54 AO bestehenden Zwecken, die die Körperschaft verfolgen will.
- 30** b) Diese Anforderungen erfüllt die Satzung der Klägerin hinsichtlich mildtätiger Zwecke nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht.
- 31** aa) Zweck der Klägerin ist nach ihrem Gesellschaftsvertrag "die gemeinnützige Förderung der Jugendhilfe sowie der Bildung und Erziehung" und "die Förderung der Altenhilfe". Zudem verfolgt die Klägerin danach "ausschließlich und unmittelbar nur gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts 'steuerbegünstigte Zwecke' der Abgabenordnung".
- 32** Aufgrund dieser eindeutig auf § 52 AO beschränkten Eigenbeschreibung der Zwecke, die die Klägerin zu verfolgen beabsichtigt, ist es nicht möglich, die Satzung dahingehend auszulegen, dass die Klägerin auch die Verfolgung mildtätiger Zwecke i.S. von § 53 AO anstrebt. Damit ist nicht zu entscheiden, ob sich der Senat einer im Schrifttum vertretenen Auffassung anschließen könnte, nach der der Begriff "mildtätig" nicht wörtlich in die Satzung aufgenommen werden müsse (so Musil in HHSp, § 53 AO Rz 12; wohl auch Seer in Tipke/Kruse, § 53 AO Rz 1; von Cube in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, a.a.O., § 53 AO Rz 53; differenzierend Kröger, Deutsche Steuer-Zeitung 1990, 79, 80 f.). Denn jedenfalls dann, wenn die Körperschaft nach ihrer Satzung eindeutig gemeinnützige Zwecke verfolgen soll, ist es erforderlich, die Art der anderen steuerbegünstigten Zwecke des § 51 Abs. 1 Satz 1 AO ("mildtätig" oder "kirchlich") eindeutig in der Satzung zu benennen. Fehlt es daran wie im Streitfall, ist für die Anerkennung mildtätiger Zwecke im Rahmen der formellen Satzungsmäßigkeit schon deshalb kein Raum, weil ohne eine derartige Festlegung in der Satzung unklar bleibt, anhand welcher Steuerbegünstigung mit ihren jeweils eigenständigen Voraussetzungen (vgl. §§ 52, 53 und 54 AO) die Satzungsbestimmungen zu prüfen sind (so

zutreffend Hessisches FG, Urteil vom 27.11.2020 - 4 K 619/18, juris, Rz 45; vgl. auch Hessisches FG, Urteil vom 26.02.2020 - 4 K 594/18, EFG 2020, 902, juris, Rz 46). Auf dieser Grundlage besteht auch keine Divergenz zum BFH-Urteil vom 27.11.2013 - I R 17/12 (BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68), dem sich im Übrigen zur Frage der Satzungsangaben nichts entnehmen lässt.

- 33** bb) Abweichendes ergibt sich nicht aus dem Feststellungsbescheid nach § 60a Abs. 1 AO vom 11.04.2014, zu dem das FG allerdings keine Feststellungen getroffen hat. Bedarf es daher der Auslegung des Feststellungsbescheids, ist über dessen Inhalt entsprechend § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs im Folgeverfahren zu klären, wie ein verständiger Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den Bescheid unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen musste (BFH-Urteile vom 18.07.2012 - X R 28/10, BFHE 238, 484, BStBl II 2013, 444, Rz 17, und vom 10.06.2015 - I R 63/12, BFH/NV 2016, 1, Rz 16). Der gegenteiligen Auffassung des FG München (Urteil vom 25.06.2019 - 6 K 173/19, EFG 2019, 1421, Rz 21) schließt sich der Senat nach den Verhältnissen des Streitfalls, in dem eine Auslegung noch in einem Revisionsverfahren möglich ist, nicht an.
- 34** Denn die im Rahmen der Auslegung zu berücksichtigenden Umstände (vgl. Senatsurteile vom 16.01.2020 - V R 56/17, BFHE 268, 107, Rz 17, und vom 23.07.2020 - V R 40/18, BFHE 270, 43, BStBl II 2021, 3, Rz 27; vgl. allgemein zur Auslegung eines Verwaltungsakts durch das Revisionsgericht BFH-Urteil vom 24.03.1998 - I R 83/97, BFHE 186, 67, BStBl II 1998, 601, unter II.1.b) verweisen nur auf den in den Streitjahren geltenden Gesellschaftsvertrag der Klägerin, der lediglich gemeinnützige Zwecke benennt. Zudem kommt dem Feststellungsbescheid bei einer Auslegung entsprechend dem objektivierten Empfängerhorizont (Senatsurteil vom 21.06.2017 - V R 3/17, BFHE 259, 140, BStBl II 2018, 372, Rz 18) keine weitergehende Bedeutung zu als der zuvor am 30.01.2008 erteilten vorläufigen Bescheinigung, die ebenso wie auch die vor der Außenprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide vom 29.06.2009 (2008), 27.05.2011 (2008, 2009), 06.12.2011 (2010) und vom 20.09.2013 (2011) ausdrücklich von einer lediglich gemeinnützigen Zweckverfolgung ausgingen, wie sich auch daraus ergibt, dass das in der vorläufigen Bescheinigung in Bezug auf die Mildtätigkeit vorgesehene Vordruckfeld nicht ausgefüllt war. Dem steht die bisherige Rechtsprechung (Senatsurteil in BFHE 270, 43, BStBl II 2021, 3, Rz 28) nicht entgegen. Zwar ist der Senat dort davon ausgegangen, dass Bescheide nach § 60a AO grundsätzlich aus sich heraus auszulegen sind. Dies bezieht sich aber darauf, dass Bescheide nach § 60a AO bereits in sich eindeutige Regelungen enthalten.
- 35** Daher ist nicht zu entscheiden, ob diesem Feststellungsbescheid, der aufgrund des am 29.03.2013 in Kraft getretenen § 60a AO (Art. 12 Abs. 2 i.V.m. Art. 1 Nr. 5 des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamts --Ehrenamtsstärkungsgesetz-- vom 21.03.2013, BGBl I 2013, 556) ergangen ist, für die zuvor ergangenen Steuerbescheide der Streitjahre Bindungswirkung zukommen kann.
- 36** 3. Die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler liegen nicht vor.
- 37** Die von der Klägerin geltend gemachte unterlassene Beweiserhebung zu den einzelnen Geschäftsfeldern der Klägerin und ihrer Alleingesellschafterin ist unerheblich, weil es für die Entscheidung des Streitfalls hierauf nicht ankommt. Gleiches gilt für den Beweisantritt zu der Frage, ob aus Gründen der notwendigen Fürsorge bei Kindern im Kita-Alter Hilfebedürftigkeit in der Hinsicht besteht, dass sie nicht während der üblichen Kita-Öffnungszeiten alleine zu Hause gelassen werden dürfen.
- 38** Die Ablehnung eines Tatbestandsberichtigungsantrags begründet keinen Verfahrensfehler (Senatsbeschluss vom 19.05.2008 - V B 29/07, BFH/NV 2008, 1501, unter III.A.11., m.w.N.).
- 39** 4. Die Revision der Klägerin hinsichtlich des als Hilfsantrag gestellten Antrags, die Gemeinnützigkeit der Klägerin für die Jahre 2008 bis 2010 festzustellen, ist als unzulässig zu verwerfen. Da die Revision im Hauptantrag zulässig ist, ist über das Rechtsmittel abweichend von § 126 Abs. 1 FGO einheitlich durch Urteil zu entscheiden (z.B. BFH-Urteile vom 27.04.2005 - II R 52/02, BFHE 210, 507, BStBl II 2005, 892, unter II., und vom 28.11.2019 - IV R 43/16, BFH/NV 2020, 511, Rz 14).
- 40** Der Klägerin ist es verwehrt, einen solchen Feststellungsantrag ausdrücklich erstmals im Revisionsverfahren zu stellen. Der Antrag ist bereits mangels formeller Beschwer, d.h. deshalb unzulässig, da er nicht Gegenstand des Klageverfahrens war und somit auch nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens sein kann (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 511, Rz 16, m.w.N.). Zudem ist gemäß § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO eine Feststellungsklage subsidiär, da über die Steuervergünstigung im Veranlagungs- bzw. Steuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden ist (BFH-Urteil vom 13.11.1996 - I R 152/93, BFHE 181, 396, BStBl II 1998, 711, unter II.B.3.b).

**41** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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