

Urteil vom 20. November 2025, V R 23/23

Zur formellen Satzungsmaßigkeit

ECLI:DE:BFH:2025:U.201125.VR23.23.0

BFH V. Senat

AO § 60 Abs 1 S 1, AO § 60a Abs 1, AO § 60a Abs 5 S 1, AO § 57 Abs 3, AO § 59 Halbs 1, AO § 57 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 21. September 2023, Az: 6 K 335/21

Leitsätze

1. Materielle Fehler im Sinne des § 60a Abs. 5 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) sind Fehler im Feststellungsbescheid nach § 60a Abs. 1 AO, die allein die formelle Satzungsmaßigkeit betreffen.
2. Juristische Personen des öffentlichen Rechts, die im hoheitlichen Bereich steuerbegünstigte Zwecke verwirklichen, fallen nicht als leistungsempfangende Körperschaften in den Anwendungsbereich des § 57 Abs. 3 AO.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21.09.2023 - 6 K 335/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), verfolgte nach ihrer im Jahr 2014 beschlossenen und im Register eingetragenen Satzung "ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts 'Steuerbegünstigte Zwecke' der Abgabenordnung", ohne diese näher zu umschreiben. Zweck der Klägerin war zugleich die umfassende Unterstützung ihrer Mitglieder im Bereich der Informationstechnologie. Dies sollte erfolgen durch ... IT-Leistungen zur Förderung der ... Mitglieder und deren Zwecke, die sich auf Wissenschaft ... und Lehre bezogen. Mitglieder konnten juristische Personen des öffentlichen Rechts werden. Dasselbe galt für deren rechtlich selbständige Einrichtungen wie auch für deren Unternehmen, soweit an diesen privates Kapital nicht beteiligt war, es an einer gewerblichen Marktätigkeit fehlte und sie vergaberechtlich als öffentliche Auftraggeber galten.
- 2** Die Klägerin entwickelte Software, die die Geschäftsprozesse ihrer Mitglieder abbildete. Die Software diente im Wesentlichen der Abwicklung von Bewerbungsprozessen und der Unterstützung der laufenden Verwaltung, aber auch der Vernetzung von in der Forschung tätigen Personen sowie der Buchführung und Personalverwaltung. Über --offengelegte-- Schnittstellen konnte die von der Klägerin entwickelte Software in andere Systeme integriert werden. Weiter vergab die Klägerin Stipendien und betreute wissenschaftliche Arbeiten.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ im Januar 2015 einen Feststellungsbescheid über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 der Abgabenordnung (AO), wonach die Klägerin den gemeinnützigen Zweck der Förderung von Wissenschaft und Forschung verfolge. Nach einer Außenprüfung gelangte das FA hingegen zu der Auffassung, der Feststellungsbescheid enthalte einen materiellen Fehler, da die Klägerin nicht unmittelbar selbst den steuerbegünstigten Zweck der Wissenschaft und Forschung verfolge. Die Entwicklung von Software sei keine forschende Tätigkeit. Dass die Klägerin ihren Mitgliedern, die die Wissenschaft und Forschung förderten, Software zur Verfügung stelle, führe zu einer nur

mittelbaren Zweckverwirklichung. Dementsprechend erließ das FA im November 2020 einen Bescheid, mit dem es den Feststellungsbescheid mit Wirkung ab dem Kalenderjahr 2021 aufhob. Der gegen den Aufhebungsbescheid gerichtete Einspruch blieb wie die anschließende Klage erfolglos.

- 4 Das Finanzgericht (FG) begründete sein klageabweisendes Urteil damit, dass die Klägerin satzungsgemäß keine gemeinnützigen Zwecke unmittelbar verfolge. Die satzungsmäßige Tätigkeit der Klägerin stelle keine originäre wissenschaftliche oder forschende, sondern eine bloß andere Personen organisatorisch unterstützende, mithin gewerbliche Tätigkeit dar. Es lasse sich auch nicht sicher feststellen, für welche Zwecke die durch die unterstützende Tätigkeit der Klägerin erlangten zeitlichen Freiräume bei den Leistungsempfängern genutzt worden seien. Soweit die Klägerin vorgetragen habe, sie vergebe Stipendien und betreue wissenschaftliche Arbeiten, seien diese Tätigkeiten weder in der Satzung genannt noch von der Beschreibung der in der Satzung erwähnten Tätigkeiten umfasst und deshalb unbeachtlich. Zudem verwirkliche die Klägerin nach ihrer Satzung gemeinnützige Zwecke nicht unmittelbar. Sofern sich die Art der Zweckverwirklichung aus einem planmäßigen Zusammenwirken mit einer anderen Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen müsse, ergeben könne, müsse diese konkrete Körperschaft in der Satzung genannt oder anhand der Satzung ohne weitere Ermittlungen identifizierbar sein. Daran fehle es, zumal die Mitglieder der Klägerin als juristische Personen des öffentlichen Rechts, die in der Satzung der Klägerin nur allgemein erwähnt seien, die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO nicht erfüllten. Weiter liege auch deshalb ein materieller Fehler des Feststellungsbescheids über die Satzungsmäßigkeit vor, weil die Klägerin mit ihrer Tätigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalte, der nicht als Zweckbetrieb zu qualifizieren sei, da die Klägerin mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art in einen für Gemeinnützigkeitszwecke schädlichen und tatsächlich bestehenden Wettbewerb trete, in dem die Mitglieder der Klägerin als Kunden anzusehen seien. Die Zweckbetriebseigenschaft ergebe sich auch nicht aus einer Kooperation mit steuerbegünstigten Körperschaften, da schon die Voraussetzungen eines steuerbegünstigten planmäßigen Zusammenwirkens nicht vorlägen.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensfehler rügt. Der ursprünglich erteilte Feststellungsbescheid enthalte keinen materiellen Fehler, sodass er nicht mit dem angefochtenen Bescheid hätte aufgehoben werden dürfen. Ihr steuerbegünstigter Zweck werde in der Satzung mit "Förderung [der durch die Mitglieder verfolgten ... Zwecke] von Wissenschaft ... und Lehre" beschrieben. Sie fördere satzungsmäßig die Allgemeinheit auf geistigem Gebiet unmittelbar durch eigenes Handeln. Hierfür genüge eine Förderung von Wissenschaft und Forschung, ohne dass Wissenschaft und Forschung selbst betrieben werden müssten. Eine inhaltliche Gleichsetzung der "Förderung von Wissenschaft und Forschung" mit "Wissenschaft und Forschung" sei den Regelungen der §§ 51, 52 und 57 Abs. 1 AO und der hierzu ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zu entnehmen. Zudem seien ihre in der Satzung genannten Tätigkeiten nicht inhaltlich neutral, da diese untrennbar mit der gemeinnützigen hoheitlichen Tätigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, ihrer Mitglieder, verbunden seien und es außerhalb dieses Bereiches keinen Anwendungsbereich für diese Tätigkeiten gebe. Weiter sei eine "IT-Tätigkeit" an sich kein Ausschlusskriterium für gemeinnütziges Handeln. Auch eine solche Tätigkeit könne die Allgemeinheit fördern, etwa wenn --wie im Streitfall-- diese Tätigkeit wissenschaftliche Leistungen direkt beeinflusse. Der vom FG geforderte sichere Nachweis über den Einsatz frei werdender Kapazitäten für originär wissenschaftliches Arbeiten bei den leistungsempfangenden Körperschaften sei zudem willkürlich erfolgt. Weiter seien auch die Stipendienvergabe und die Betreuung wissenschaftlicher Arbeiten im Einklang mit ihrer Satzung und den von ihr geförderten Zwecken erfolgt, da in der Satzung lediglich eine exemplarische Aufzählung konkreter Tätigkeiten erforderlich sei. Ferner sei zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12.05.2022 - V R 37/20 (BFHE 275, 560, BStBl II 2022, 603) auf den Streitfall zu übertragen, da sie, die Klägerin, "eigenhändig" Software entwickle und implementiere und damit im Interesse der Allgemeinheit Wissenschaft und Forschung fördere, indem sie durch Entlastung von Verwaltungsaufgaben die Möglichkeit für intensiveres forschendes und wissenschaftliches Arbeiten verschaffe.
- 6 Weiter erfülle sie darüber hinaus die satzungsmäßigen Anforderungen an ein planmäßiges Zusammenwirken mit anderen Körperschaften nach der durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096) --JStG 2020-- eingefügten Vorschrift des § 57 Abs. 3 AO. Das danach satzungsmäßig geforderte Zusammenwirken werde --entgegen der Verwaltungsauffassung zum "doppelten Satzungserfordernis"-- dadurch erfüllt, dass dieses Zusammenwirken allein in der Satzung der leistenden Körperschaft --wie es bei ihr der Fall sei-- aufgenommen werde. Die Vorschrift nenne zwar Körperschaften des öffentlichen Rechts als leistungsempfangende Körperschaften nicht ausdrücklich. Sie enthalte aber insoweit eine planwidrige Regelungslücke, als Körperschaften des öffentlichen Rechts in ihrem hoheitlichen Bereich steuerbegünstigte Zwecke verfolgten, sodass diese insoweit ebenfalls als

leistungsempfangende Körperschaften in Betracht kämen. Zudem erstreckte sich das satzungsgemäße und planmäßige Zusammenwirken in einem --satzungsmäßig erlaubten-- geringfügigen Umfang auch auf privatrechtliche Nichtmitglieder, die ihrerseits steuerbegünstigte Zwecke erfüllten. Als satzungsmäßig leistende Körperschaft verwirklichte sie zudem die gleichen steuerbegünstigten Zwecke wie die leistungsempfangenden Einrichtungen und Körperschaften. Da die im Zusammenwirken ausgeübten Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit zu beurteilen seien und die Körperschaften des öffentlichen Rechts in ihrem hier in Rede stehenden hoheitlichen Bereich steuerbegünstigte Zwecke verfolgten, seien diese insoweit als "Zweckbetrieb" anzusehen. § 57 Abs. 3 Satz 2 AO übertrage das Merkmal dieser Zweckbetriebseigenschaft der leistungsempfangenden auf die leistende Körperschaft, sodass auch dadurch den Anforderungen des § 57 Abs. 3 AO genügt sei. Selbst wenn dem nicht gefolgt werde, erbringe sie ihre Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs im Sinne des § 65 AO gerade auch im Hinblick auf das dortige Wettbewerbserfordernis. Insoweit habe das FG verfahrensfehlerhaft entgegen der Aktenlage und ihrem Vorbringen dargestellt, dass ein bestimmtes Mitglied Leistungen kommerzieller Anbieter in Anspruch nehme. Zudem habe das FG ihr Beweisangebot zu der Tatsache, dass sich ihre Produkte von denen kommerzieller Anbieter unterschieden, negiert, obwohl dies für das im Rahmen einer Wettbewerbslage zu berücksichtigende Kriterium "gleiche Leistungen" zu untersuchen sei. Das FG habe auch nicht festgestellt, aufgrund welcher Tatsachen sich die Wettbewerbslage im Vergleich zu ihrer bereits vor der Änderung ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung ausgeübten nichtwirtschaftlichen Tätigkeit (Deckung des Eigenbedarfs als Selbstversorgungseinrichtung) verändert habe und die einzelnen Kriterien des Wettbewerbs --nach Auffassung des FG-- erfüllt seien.

- 7 Selbst wenn ihre Tätigkeit nicht als unmittelbare Förderung gemeinnütziger Zwecke gewertet werden könne, sei eine Steuervergünstigung nach § 58 Nr. 1 AO nicht ausgeschlossen, da ihre Tätigkeit jedenfalls als Förderung anderer Körperschaften durch die Weitergabe eigener Mittel anzusehen sei.
- 8 Nicht zuletzt sei auch das Ausschließlichkeitsgebot gewahrt, da sie, die Klägerin, sowohl im ideellen Tätigkeitsbereich als auch im wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich, der insgesamt als Zweckbetrieb begünstigt sei, nur ihren steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck verfolge.
- 9 Selbst wenn ein materieller Fehler im Sinne des § 60a Abs. 5 AO vorläge, genieße sie Vertrauensschutz. Zum einen dürften nachteilige Konsequenzen nicht für die Vergangenheit gezogen werden. Zum anderen hätte ihr die Möglichkeit zur Behebung des konkreten formellen Satzungsmangels innerhalb angemessener Frist gegeben werden müssen. Insoweit berufe sie sich auf Vertrauensschutz, da das FA eine Entscheidung über einen von ihr im Jahr 2019 vorgelegten Satzungsentwurf, der die Stipendienvergabe und die Betreuung wissenschaftlicher Arbeiten als Tätigkeiten benannt habe, zurückgestellt habe. Das FA habe ihr zudem keine Frist zur Behebung eines formellen Satzungsmangels eingeräumt. Dies zeichne § 60a Abs. 5 AO nach, indem der Körperschaft die Möglichkeit gegeben werde, über die Begründung des Aufhebungsbescheids Kenntnis über den konkreten Satzungsmangel zu erlangen und diesen bis zum Beginn des betroffenen Kalenderjahres zu heilen. Daran fehle es im Streitfall auch dann, wenn ein formeller Satzungsmangel in Bezug auf eine Nichterwähnung ihres Zwecks, die Förderung von Wissenschaft und Forschung, angenommen werden sollte. Da die Begründung des Aufhebungsbescheids auf einen "materiellen Satzungsmangel" abziele, denn nach Auffassung des FA fördere ihre tatsächliche Geschäftsführung den steuerbegünstigten Zweck nicht unmittelbar, läge eine unzulässige Verböserung vor, falls nunmehr ein anderer, bisher nicht streitiger formeller Satzungsmangel als andere Begründung zur Rechtmäßigkeit des Aufhebungsbescheids führen würde.
- 10 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG sowie den Aufhebungsbescheid vom 27.11.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2021 aufzuheben.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Das FG habe die entscheidungserheblichen Tatsachen zutreffend und vollständig festgestellt, wie sich aus der Ablehnung der Berichtigungsanträge der Klägerin durch das FG ergebe. Die Klägerin verfolge im Übrigen nicht aufgrund eigener Betätigung unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke, da die Tätigkeit der Klägerin nur dazu diene, dass die juristischen Personen des öffentlichen Rechts ihre Aufgaben besser erfüllten. Weiter seien Verhältnisse vor den Streitjahren nicht auf die --nach dem Rechtsformwechsel geänderten-- Verhältnisse der Streitjahre zu übertragen, etwa weil die Klägerin infolge der Umstellung ihrer Finanzierung erhebliche Gewinne erwirtschaftet

habe. Ferner seien die Voraussetzungen des § 57 Abs. 3 AO nicht erfüllt und erbringe die Klägerin ihre Leistungen nicht im Rahmen eines Zweckbetriebs, insbesondere weil sie am (allgemeinen) Wettbewerb teilnehme.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Aufhebungsbescheid nach § 60a Abs. 5 Satz 1 AO rechtmäßig ist, da der zuvor ergangene Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit materielle Fehler aufweist. Denn der Satzung der Klägerin ist nicht zu entnehmen, dass sie unmittelbar Wissenschaft, Forschung oder Lehre fördert.
- 14** 1. Nach § 60a Abs. 5 Satz 1 AO können materielle Fehler im Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit mit Wirkung ab dem Kalenderjahr beseitigt werden, das auf die Bekanntgabe der Aufhebung der Feststellung folgt. Dies bezieht sich auf § 60a Abs. 1 Satz 1 AO, wonach die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO gesondert festgestellt wird. Materielle Fehler im Sinne des § 60a Abs. 5 Satz 1 AO sind danach Fehler im Feststellungsbescheid nach § 60a Abs. 1 AO, die allein die formelle Satzungsmäßigkeit betreffen.
- 15** Unter den allgemeinen Bedingungen des § 51 AO wird gemäß § 59 Halbsatz 1 AO die Steuervergünstigung 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.
- 16** Zudem erfordert § 60 Abs. 1 Satz 1 AO, dass die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau in der Satzung bestimmt sein müssen, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung gegeben sind.
- 17** 2. Danach hat das FG im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Bescheid vom 27.11.2020 nach § 60a Abs. 5 AO über die Aufhebung des Feststellungsbescheids mit Wirkung ab dem 01.01.2021 rechtmäßig ist. Denn die Klägerin verfolgt nach ihrer Satzung bereits keine steuerbegünstigten Zwecke.
- 18** a) Damit einer Satzung entsprechend § 59 Halbsatz 1 AO zu entnehmen ist, "welchen Zweck die Körperschaft verfolgt", der "den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht", ist in der Satzung ein den §§ 52 bis 55 AO entsprechender Zweck anzugeben, den die Körperschaft verfolgt. Dieser Zweck ist Bezugspunkt für die nach § 57 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 AO vorzunehmende Prüfung, ob Körperschaften "ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke" unmittelbar verfolgen. In Bezug auf die zudem nach § 60 Abs. 1 Satz 1 AO vorzunehmende Prüfung der Satzungszwecke und der Art ihrer Verwirklichung sind diese --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 (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.2022 - V R 1/20, BFHE 276, 291, BStBl II 2022, 629, Rz 29). Denn die Festschreibung in der Satzung soll der Finanzbehörde ermöglichen, die Voraussetzungen der Steuervergünstigung leicht und einwandfrei zu überprüfen (BFH-Urteil vom 18.8.2022 - V R 15/20, BFHE 277, 67, BStBl II 2023, 302, Rz 18).
- 19** b) Danach fehlt es im Streitfall bereits an der satzungsmäßigen Angabe einer den §§ 52 bis 55 AO entsprechenden Zweckverfolgung. Hierfür reicht die Angabe in der Satzung der Klägerin, dass sie Zwecke "im Sinne des Abschnitts 'Steuerbegünstigte Zwecke' der Abgabenordnung" verfolgt, nicht aus. Soweit sich aus der Satzung der Klägerin weiter ergibt, dass ihr Zweck in der "Unterstützung ihrer Mitglieder" bestehe, folgt hieraus zwar die Angabe eines von ihr verfolgten Zwecks. Die Unterstützung von Mitgliedern ist aber keine den §§ 52 bis 55 AO entsprechende Zweckverfolgung.
- 20** Letzteres folgt auch nicht aus der Satzungsangabe, dass die Klägerin "zur Förderung der ... Mitglieder und deren Zwecke" unterstützt und dass es sich bei diesen --von den Mitgliedern verfolgten-- Zwecken, um "Wissenschaft ... und Lehre" handelt. Zwar könnte dem zu entnehmen sein, dass die Mitglieder Zwecke im Bereich des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 --und eventuell Nr. 7-- AO verfolgen. Aus der Angabe eines von einem Mitglied verfolgten Zwecks folgt aber nicht, dass auch die Klägerin, deren Zwecksetzung sich auf eine Unterstützung ihrer Mitglieder beschränkt, diesen Zweck verfolgt.

- 21** Dabei kann die Frage, ob die Organisationsform der Klägerin als Genossenschaft, deren Zweck entsprechend § 1 Abs. 1 Alternative 1 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder zu fördern, einer auf §§ 51 ff. AO beruhenden Steuervergünstigung von vornherein entgegensteht, jedenfalls dann unerörtert bleiben, wenn --wie hier-- sich aus der --auf Unterstützung anderer gerichteten-- Rechtsform der Klägerin ergibt, dass sie die Tätigkeit ihrer Mitglieder zu fördern beabsichtigt und keine eindeutigen Bestimmungen vorliegen, aus denen sich eine eigene steuerbegünstigte Zweckverfolgung ergibt.
- 22** Der Senat berücksichtigt weiter auch, dass selbst aus den Satzungsangaben zur möglichen Art einer Zweckverwirklichung entgegen der Auffassung der Klägerin nicht auf eine eigene Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke geschlossen werden kann. Diesen fehlt vielmehr jeglicher Bezug zu einer Förderung der in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 7 AO genannten Zwecke. Denn der "Gegenstand des Unternehmens" der Klägerin bestand nach ihrer Satzung in der "Entwicklung ... Wartung von" Softwarelösungen sowie in der "Mitwirkung bei der ... Anwendung" und in der "Bereitstellung von ... Diensten einschließlich ... informationstechnischer ... Dienstleistungen". Diesen auf eine gewerbliche Tätigkeit hinweisenden Satzungsregelungen ist kein hinreichender Gemeinnützigkeitsbezug zu entnehmen. Dass die Klägerin hiergegen vorträgt, die von ihr entwickelten Software-Typen seien speziell auf eine Nutzung für die in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO genannten Zwecke ausgerichtet gewesen, ist bei der Prüfung formeller Satzungsanforderungen unergiebig, da sich ebendies aus ihrer Satzung, die auf die Erbringung beliebiger IT-Dienstleistungen hindeutet, gerade nicht ergibt. Dies gilt in gleicher Weise für das Vorbringen der Klägerin, dass ihre in der Satzung genannten Tätigkeiten untrennbar mit der gemeinnützigen hoheitlichen Tätigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, ihrer Mitglieder, verbunden seien und dass es außerhalb dieses Bereiches keinen Anwendungsbereich für diese Tätigkeiten gebe.
- 23** c) Soweit die Klägerin hiergegen insbesondere geltend macht, sie wende lediglich Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu, was nach § 58 Nr. 1 AO unschädlich sei und nach Maßgabe des Satzes 4 dieser Vorschrift zutreffend sein kann, betrifft dies nur die Art der Zweckverwirklichung (vgl. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO i.d.F. des JStG 2020), was die Körperschaft aber nicht von der Angabe eines steuerbegünstigten Zwecks in ihrer Satzung entbindet (vgl. Bott, Betriebs-Berater 2021, 414 [419]). Denn die Mittelweitergabe ist nach § 58 Nr. 1 Satz 4 AO kein eigenständiger steuerbegünstigter Zweck, sondern eine besondere Art der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke (Unger in Gosch, AO § 58 Rz 20).
- 24** 3. Zudem entspricht die Satzung der Klägerin nicht den Anforderungen, welche sie nach § 59 Halbsatz 1 AO in Bezug auf die Unmittelbarkeit zu erfüllen hat.
- 25** a) Dies gilt zum einen in Bezug auf § 57 Abs. 1 Satz 1 AO.
- 26** Zur Wahrung der formellen Satzungsmaßigkeit muss sich aus der Satzung in Bezug auf die Unmittelbarkeit ergeben, dass die Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO). Kann dies auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO), folgt hieraus aber noch keine für die Hilfsperson zu bejahende Unmittelbarkeit, da die Hilfsperson im Ausgangspunkt fremde gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers verwirklicht.
- 27** Obwohl eine Vollendung der Förderung nicht vorausgesetzt wird und auch schon vorbereitende Handlungen genügen können (BFH-Urteil vom 13.12.1978 - I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482, unter 4.b), darf es sich nach der Satzung nicht bloß um eine Tätigkeit handeln, die die Tätigkeiten anderer Personen lediglich unterstützt und die für sich allein noch nicht genügt, um ein zielgerichtetes Fördern des steuerbegünstigten Zwecks anzunehmen. Denn selbst wenn die Klägerin nicht selbst wissenschaftliche Vorhaben oder Forschungsprojekte durchführen muss, um die Wissenschaft und Forschung zu fördern, ist jedenfalls eine eigene auf diesen Zweck zielgerichtete Tätigkeit erforderlich. Erfüllt wird dies erst durch eine sachlich verstandene Unmittelbarkeit der Tätigkeit im Sinne eines jedenfalls "faktisch unmittelbaren" Kontakts zu denjenigen Personen, die selbst Wissenschaft und Forschung betreiben, und die auf diese Weise "faktisch unmittelbar" dem steuerbegünstigten Satzungszweck dient (vgl. zum materiellen Recht BFH-Urteil vom 12.05.2022 - V R 37/20, BFHE 275, 560, BStBl II 2022, 603, Rz 30 und 32).
- 28** Somit genügt es zur Wahrung der formellen Satzungsmaßigkeit in Bezug auf die Unmittelbarkeit nicht, andere Personen durch die Bereitstellung von Software zu unterstützen, damit die anderen Personen in deren Tätigkeitsbereich eventuell steuerbegünstigte Zwecke effizienter verfolgen können, da sie durch die Software

entlastet und dort freie Kapazitäten für wissenschaftliche und schöpferische Leistungen geschaffen würden. Daher reicht es zur Wahrung der formellen Satzungsmaßigkeit in Bezug auf die in § 59 Halbsatz 1 AO genannte Unmittelbarkeit und dabei in Bezug auf § 57 Abs. 1 AO nicht aus, wenn die Körperschaft nach ihrer Satzung nur als Hilfsperson satzungsgemäß lediglich die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützen soll, da sich dann aus der Satzung bereits ergibt, dass die Hilfsperson nur mittelbar steuerbefreite Zwecke verfolgen kann (vgl. zum materiellen Recht BFH-Urteil vom 06.02.2013 - I R 59/11, BFHE 241, 101, BStBl II 2013, 603, Rz 20). So ist es jedenfalls dann, wenn der Satzung --wie hier-- auch kein "faktisch unmittelbarer" Kontakt zu denjenigen Personen, die selbst Wissenschaft und Forschung betreiben, entnommen werden kann. Die Umschreibungen in der Satzung der Klägerin reichen hierfür nicht aus.

- 29** b) Zum anderen fehlt es --unabhängig davon, ob ein nach Auffassung der Verwaltung "doppeltes Satzungserfordernis" (Nr. 8 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 57) erfüllt sein muss-- auch in Bezug auf § 57 Abs. 3 Satz 1 AO i.d.F. des JStG 2020 an den erforderlichen Satzungsangaben. Denn juristische Personen des öffentlichen Rechts, die im hoheitlichen Bereich steuerbegünstigte Zwecke verwirklichen, fallen nicht als leistungsempfangende Körperschaften in den Anwendungsbereich des § 57 Abs. 3 AO.
- 30** aa) Durch Art. 27 Nr. 11 des JStG 2020 wurde § 57 AO mit Wirkung vom 29.12.2020 um einen Absatz 3 ergänzt, nach dessen Satz 1 eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Zudem sind nach Satz 2 der Neuregelung die §§ 14 sowie 65 bis 68 AO mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach § 57 Abs. 3 Satz 1 AO zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.
- 31** bb) § 57 Abs. 3 Satz 1 AO ist nicht in der Weise erweiternd auslegbar, dass die Vorschrift neben einem planmäßigen Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, auch ein Zusammenwirken mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, ermöglicht. Dies gilt auch dann, wenn juristische Person des öffentlichen Rechts ohne Erfüllung dieser Voraussetzungen in ihrem hoheitlichen Bereich steuerbegünstigte Zwecke verfolgen.
- 32** (1) Der --eindeutige-- Wortlaut des § 57 Abs. 3 Satz 1 AO verlangt ein planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, sodass die Vorschrift ein Zusammenwirken mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die in ihrem hoheitlichen Bereich Tätigkeiten ausüben, die steuerbegünstigten Zwecken vergleichbar sind, nicht erfasst.
- 33** Bestätigt wird dies durch die ebenso durch das JStG 2020 --zusammen mit § 57 Abs. 3 AO-- eingefügte Vorschrift des § 58 Nr. 1 Satz 4 AO, die im Gegensatz zu § 57 Abs. 3 Satz 1 AO, aber in Übereinstimmung mit § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO auf "Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts" abstellt.
- 34** Im Hinblick auf die zeitgleiche Änderung zweier Vorschriften mit unterschiedlicher Begriffsverwendung kommt es entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht in Betracht, unter Annahme einer Regelungslücke die eigenständige Begriffsbildung der ersten Regelung (§ 57 Abs. 3 Satz 1 AO) im Sinne der Begriffsbildung der zweiten Vorschrift (§ 58 Nr. 1 Satz 1 AO) gleichsam contra legem zu erweitern. Die Klägerin beanstandet letztlich nur, dass die gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen sei, was aber für die Annahme einer Regelungslücke nicht ausreicht (BFH-Urteil vom 14.03.2024 - V R 51/20, BFHE 284, 330, Rz 33) und worüber daher vorliegend nicht zu entscheiden ist.
- 35** (2) Neben dem in dieser Weise eindeutigen Wortlaut ist auch der Entstehungsgeschichte des § 57 Abs. 3 AO nicht zu entnehmen, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts --außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art-- in den Anwendungsbereich des § 57 Abs. 3 AO einbezogen werden sollten. Erklärtes Ziel des Gesetzgebers war es, Körperschaften zu ermöglichen, steuerbegünstigt arbeitsteilig vorzugehen, um gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck zu verwirklichen. Wenn mehrere Körperschaften, die außer dem Unmittelbarkeitsgrundsatz alle Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen, satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, dann sollte das Kriterium der Unmittelbarkeit für alle beteiligten Körperschaften erfüllt sein (BTDrucks 19/25160, S. 202). Durch den --ebenfalls neu eingefügten-- § 57 Abs. 3 Satz 2 AO sollten zudem Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, innerhalb eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs erbracht werden, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO erfüllt sind (BTDrucks 19/25160, S. 202). Die Steuerbegünstigung sollte danach gerade nicht auf grundsätzlich nicht steuerpflichtige juristische Personen des

öffentlichen Rechts erweitert werden, sondern vor allem Ausgliederungen von Betätigungen steuerbegünstigter Körperschaften, die ursprünglich zum Zweckbetrieb gehörten, ermöglichen (so das Beispiel der Gesetzesbegründung zum Wäschereibetrieb eines Krankenhauses im Sinne von § 67 AO, BTDrucks 19/25160, S. 202).

- 36** (3) Aus dem Zusammenhang des § 57 AO mit § 58 Nr. 1 AO (i.d.F. des JStG 2020) folgt nichts anderes. Hierbei handelt es sich um eine Ausnahmegesetz zur Mittelverwendung im Hinblick auf den Unmittelbarkeitsgrundsatz (vgl. schon BFH-Urteil vom 13.09.1989 - I R 19/85, BFHE 158, 333, BStBl II 1990, 28, unter II.1.), die aber nichts am Erfordernis einer eigenen unmittelbaren Zweckverfolgung ändert, sodass es sich bei § 58 AO nicht um eine Vorschrift handelt, die von der Einhaltung des § 57 AO suspendiert. Das Vorbringen der Klägerin, sie sei als Selbstversorgungseinrichtung der "öffentlichen Hand" anzusehen, das Entgelt für ihre Dienstleistungen diene nur der Finanzierung ihrer Tätigkeit gegen Kostenübernahme und ihre Gewinne führten zu einer unschädlichen Mittelansammlung oder würden an ihre Mitglieder im Ergebnis wieder zurückgeführt, ist danach unerheblich.
- 37** Dasselbe gilt für die in § 61 Abs. 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO vorgesehene Mittelweitergabe an juristische Personen des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke bei Beendigung der steuerbegünstigten Körperschaft.
- 38** cc) Danach entspricht die Satzung der Klägerin, wenn sie denn im Sinne eines planmäßigen Zusammenwirkens verstanden werden könnte, jedenfalls insoweit nicht der formellen Satzungsmäßigkeit, als sich aus der Satzung keine Beschränkung eines derartigen Zusammenwirkens mit Körperschaften, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen, ergibt. Es war nach dem Eigenverständnis der Klägerin dagegen gerade das mit ihrer Satzung erklärtermaßen verfolgte Ziel, mit anderen Körperschaften, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, zusammenzuwirken, insbesondere mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts außerhalb der von diesen unterhaltenen Betriebe gewerblicher Art. Dies gilt ebenso für satzungsgemäße Unterstützungsleistungen an Nichtmitglieder, die nach der Satzung der Klägerin die Bedingungen einer --nicht auf die Erfüllung der Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO ausgerichteten-- Mitgliedschaft erfüllen müssen.
- 39** 4. Das Urteil des FG erweist sich auch nicht in anderer Hinsicht als rechtsfehlerhaft.
- 40** a) Die Klägerin beschäftigt sich im Kern mit der Frage, ob ihre tatsächliche Geschäftsführung den materiell-rechtlichen Anforderungen der §§ 51 ff. AO entspricht, wenn sie etwa darlegt, wie die von ihr geschaffenen unterschiedlichen Arten von Software von ihr speziell auf die Bedürfnisse von Forschungs- und Wissenschaftsinstitutionen zugeschnitten worden seien. Dabei lässt sie aber außer Betracht, dass es im hier vorliegenden Verfahren der Feststellung nach § 60a AO nur um die formelle Satzungsmäßigkeit und damit um das geht, was sich aus ihrer Satzung ergibt. Sie vermag daher mit ihrem diesbezüglichen Vorbringen im hier streitigen Verfahren nicht durchzudringen. Dies gilt ebenso für ihre auf Hinweis des Senats vor der mündlichen Verhandlung geäußerte Annahme, es gehe vorliegend darum, ob die Aufhebung des Feststellungsbescheids "wegen materieller Fehler im Bereich der materiellen Satzungsmäßigkeit (Verstoß gegen § 57 AO und § 65 AO) nach § 60a Abs. 5 AO" rechtmäßig war. Stattdessen bezieht sich der materielle Fehler auf das Erfordernis der insbesondere nach Maßgabe von § 59 und § 60 AO zu prüfenden formellen Satzungsmäßigkeit (vgl. zur insoweit missverständlichen Begriffsbildung Seer in Tipke/Kruse, § 60a AO Rz 11).
- 41** b) Sind bereits die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 57 Abs. 3 AO nicht erfüllt, kommt es auf sonstige Anwendungsfragen dieser Vorschrift wie etwa eine Beihilfeprüfung entsprechend Art. 107 und Art. 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft nicht an (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 22.05.2025 - V R 22/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Dasselbe gilt für die von der Klägerin angesprochenen Anwendungsfragen zu § 57 Abs. 3 Satz 2 AO.
- 42** c) Lässt sich der Satzung bereits nicht entnehmen, welchen gemeinnützigen Zweck die Klägerin verfolgt, steht der Aufhebung eines nach § 60a Abs. 1 AO erteilten Bescheids im Hinblick auf den Grundsatz der Vollrevision (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2024 - V R 13/22, BStBl II 2025, 978, Rz 15) nicht entgegen, dass der Aufhebungsbescheid nach § 60a Abs. 5 AO aufgrund eines anderen materiellen Fehlers im Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit als den, den das FA angenommen hat, rechtmäßig ist.
- 43** Die unzutreffende Bezeichnung der Änderungsvorschrift ist unbeachtlich, wenn zum Zeitpunkt des Verwaltungshandelns die tatbestandlichen Voraussetzungen einer anderen Änderungsvorschrift erfüllt sind (z.B. BFH-Urteil vom 19.10.2021 - VII R 7/18, BFHE 276, 189, Rz 27), da es sich nur um eine rechtliche Begründung, die durch eine andere rechtliche Begründung ausgewechselt werden kann, handelt (BFH-Urteil vom 24.03.1981 - VIII R 85/80, BFHE 134, 1, BStBl II 1981, 778).

- 44** Dies gilt umso mehr für den Streitfall. Da materielle Fehler im Sinne des § 60a Abs. 5 Satz 1 AO die Fehler im Feststellungsbescheid nach § 60a Abs. 1 AO sind, die allein die formelle Satzungsmaßigkeit betreffen (s. oben II.1.), kann der Erlass eines Bescheids nach § 60a Abs. 5 Satz 1 AO --ohne dass dies die einschlägige Änderungsvorschrift berührt-- erst recht auch auf einen anderen Fehler der Satzung gestützt werden.
- 45** d) Soweit sich die Klägerin darauf beruft, ihr hätte Vertrauensschutz insoweit gewährt werden müssen, als sie auf einen anderen materiellen Fehler im Feststellungsbescheid hätte hingewiesen werden und ihr Gelegenheit gegeben hätte werden müssen, einen solchen Fehler noch im selben Kalenderjahr zu heilen, ist dem nicht zu folgen. Sinn und Zweck des § 60a Abs. 5 AO ist es, rechtsfehlerhafte Feststellungsbescheide aufzuheben. Dem Vertrauensinteresse der betroffenen Körperschaft wird dadurch genügt, dass nach § 60a Abs. 5 AO die Beseitigung der Fehler mit Wirkung ab dem Kalenderjahr erfolgt, das auf die Bekanntgabe der Aufhebung der Feststellung folgt. Erst ab diesem zukünftigen Zeitpunkt ist das Vertrauen der Körperschaft darauf, dass ihre Satzung den formellen Anforderungen genügt, nicht mehr geschützt. Insoweit gewährt § 60a Abs. 5 Satz 2 AO einen weitergehenden Vertrauensschutz als er nach § 176 AO besteht.
- 46** Soweit sich die Klägerin darüber hinaus dahingehend auf Vertrauensschutz beruft, als sie im Jahr 2019 dem FA einen Satzungsentwurf vorgelegt habe, der die in der im Streitfall maßgeblichen Satzung nicht erwähnte Stipendienvergabe und die Betreuung wissenschaftlicher Arbeiten aufgeführt habe, und das FA eine Entscheidung hierüber zurückgestellt sowie zudem keine Frist zur Behebung des Satzungsmangels eingeräumt habe, greift dies ebenfalls nicht durch. Auch bei Aufnahme solcher Tätigkeiten in eine neue Satzung verstieße die Satzung im Hinblick auf den übrigen, nicht der formellen Satzungsmaßigkeit genügenden Inhalt (s. oben II.2. und II.3.) gegen das Ausschließlichkeitsgebot (§ 56 AO).
- 47** e) Auf die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensfehler kommt es nicht an. Die Klägerin rügt insoweit lediglich Verfahrensfehler, die dem FG im Rahmen der von ihm vorgenommenen Wettbewerbsprüfung nach § 65 Nr. 3 AO unterlaufen sein sollen, die aber für die Entscheidung des Streitfalls unerheblich sind. Denn geht es im hier vorliegenden Verfahren der Feststellung nach § 60a AO um die formelle Satzungsmaßigkeit (s. oben II.4.a) und sind die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Unmittelbarkeit auch im Hinblick auf § 57 Abs. 3 AO im Streitfall nicht erfüllt (s. oben II.3.), sind die Ausführungen der Klägerin, die sich auf die Frage beziehen, ob eine tatsächlich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit einen Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO darstellen kann, im vorliegenden Verfahren nicht rechtserheblich.
- 48** 5. Der nach Schluss der mündlichen Verhandlung eingegangene Schriftsatz der Klägerin vom 02.12.2025 führt nicht zur Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung.
- 49** a) Nach § 93 Abs. 3 Satz 2, § 121 Satz 1 FGO kann das Gericht die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung beschließen. Die Wiedereröffnung liegt grundsätzlich im Ermessen des Gerichts ("kann"), das sich auf Null reduziert, wenn durch die Ablehnung einer Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze, wie etwa der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör, verletzt würden (BFH-Urteil vom 12.06.2008 - V R 32/06, BFHE 221, 542, BStBl II 2008, 777, unter II.3.a). Wenn sich ein Beteiligter in der mündlichen Verhandlung auf überraschende Fragen oder Ausführungen nicht sofort erklären kann, kann er die Einräumung einer Frist beantragen, um die Erklärung durch Schriftsatz nachzuholen (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 283 der Zivilprozessordnung). Eine Wiedereröffnung kann deshalb geboten sein, wenn ein Beteiligter in der mündlichen Verhandlung mit Hinweisen oder Fragen des Gerichts überrascht wurde, zu denen er nicht sofort Stellung nehmen konnte, und ihm das Gericht keine Möglichkeit mehr zur Stellungnahme gegeben hat (BFH-Urteil vom 12.06.2008 - V R 32/06, BFHE 221, 542, BStBl II 2008, 777, unter II.3.a).
- 50** b) Nach diesen Grundsätzen war im Streitfall eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung nicht geboten. Die Klägerin hat vor Schluss der mündlichen Verhandlung am 20.11.2025 keine weitere Schriftsatzfrist beantragt. Der Schriftsatz vom 02.12.2025 gebot keine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung. Mit diesem Schriftsatz wiederholt und ergänzt die Klägerin inhaltlich lediglich nochmals ihren bisherigen Vortrag zur Auslegung von § 60a AO, zur Bedeutung des angefochtenen Aufhebungsbescheids, zum planmäßigen Zusammenwirken mit anderen Körperschaften und zur Mittelvergabe.
- 51** c) Über die Wiedereröffnung nach § 93 Abs. 3 Satz 2, § 121 Satz 1 FGO kann der Senat mit der Entscheidung zur Hauptsache als Teil des Urteils entscheiden (BFH-Urteil vom 12.06.2008 - V R 32/06, BFHE 221, 542, BStBl II 2008, 777, unter II.3.b).
- 52** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de