

# Urteil vom 20. November 2025, V R 27/23

**Abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 der Abgabenordnung (AO) aus Billigkeitsgründen bei Verstoß gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung**

ECLI:DE:BFH:2025:U.201125.VR27.23.0

BFH V. Senat

AO § 55 Abs 1 Nr 4, AO § 60 Abs 2, AO § 61 Abs 1, AO § 61 Abs 3, AO § 63 Abs 2, AO § 163, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, KStG VZ 2005, KStG VZ 2006, KStG VZ 2007, KStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, 25. Oktober 2023, Az: 3 K 483/17

## Leitsätze

Wird die Satzung nachträglich so geändert, dass sie gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung des § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO und § 61 Abs. 1 AO verstößt und besteht dieser Verstoß über ein Jahr fort, rechtfertigt dies auch dann keine von der Versagung der Steuerbefreiung abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen im Sinne des § 163 Abs. 1 Satz 1 AO, wenn es tatsächlich nicht zu einer schädlichen Mittelverwendung gekommen ist.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 25.10.2023 - 3 K 483/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine im Jahr 2004 gegründete GmbH, verfolgt nach ihrer Satzung einen gemeinnützigen Zweck. Ihre Satzung bestimmte in § ... zunächst:

"bei Auflösung der Gesellschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke erhalten die Gesellschafter nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitaleinlagen und den gemeinen Wert geleisteter Sacheinlagen zurück, die für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden sind. Das übrige Vermögen der Gesellschaft fällt nach Ablösung sämtlicher Verpflichtungen an [einen Landkreis], der es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat."

- 2 Im August 2012 beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin eine Neufassung der Satzung, die keine Regelung zur Verwendung des Vermögens bei Auflösung der Gesellschaft oder bei Wegfall des Zwecks enthielt und die im September 2012 in das Handelsregister eingetragen wurde.
- 3 Mit Beschluss der Gesellschaftersammlung aus dem Dezember 2013 und Eintragung in das Handelsregister im März 2014 wurde die Satzung der Klägerin um die folgende Regelung ergänzt:

"bei Auflösung oder Aufhebung der Gesellschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Gesellschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, an [einen namentlich aufgeführten Verein], welcher es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke zu verwenden hat."

- 4 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) davon aus, dass mit der Satzungsänderung aus dem August 2012 die von § 55 Abs. 1 Nr. 4 und § 61 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) verlangte Vermögensbindung nicht mehr gegeben sowie die Steuerbefreiung gemäß § 61 Abs. 3 AO rückwirkend zu versagen seien und erließ gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 (Streitjahre). Die hiergegen nach erfolglosem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren eingelegte Klage wurde rechtskräftig abgewiesen.
- 5 In der Folge lehnte das FA den --bereits während des gegen die Körperschaftsteuerfestsetzungen für die Streitjahre geführten außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens-- gestellten Antrag der Klägerin auf eine abweichende Festsetzung nach § 163 AO ab. Die hiergegen nach erfolglosem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Das FA habe die Änderung der Körperschaftsteuerfestsetzungen für die Streitjahre ermessensfehlerfrei abgelehnt. Die Rechtsfolge des § 61 Abs. 3 AO sei bewusst angeordnet worden, was eine sachliche Unbilligkeit ausschließe. Würde die satzungsmäßige Vermögensbindung erst später aufgehoben, habe sich zwischenzeitlich gebundenes Vermögen gebildet. Würde die Gemeinnützigkeit nur mit Wirkung für die Zukunft entfallen, könnte das gebundene Vermögen plötzlich frei verwendet werden und der Grundsatz der Vermögensbindung liefe praktisch leer. Letztlich solle die Möglichkeit der freien Verwendung steuerbegünstigt gebildeten Vermögens sanktioniert werden. Ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen komme lediglich dann in Betracht, wenn diese Möglichkeit --wie im Streitfall-- zum einen nicht genutzt worden sei und sich zum anderen in zeitlicher Hinsicht auf lediglich wenige Wochen beschränken würde, etwa dann, wenn unmittelbar nach der Mitteilung des Handelsregisters von der Eintragung der Satzungsänderung der Fehler bemerkt und umgehend korrigiert werde. Hieran fehle es jedoch im Streitfall, in dem zwischen Eintragung in das Handelsregister und der erneuten Satzungsänderung mehr als ein Jahr liege. Es sei auch zu berücksichtigen, dass die Alleingesellschafterin der Klägerin die Satzungsänderung möglicherweise bewusst vorgenommen habe. Es sei nicht auszuschließen, dass die von einer ausländischen, auf Gewinnerzielung ausgelegten Gesellschaft beherrschte Klägerin sich gerade ganz bewusst dafür entschieden habe, die Gemeinnützigkeit im Hinblick auf die satzungsmäßige Vermögensbindung zunächst aufzugeben, und es sich gerade nicht lediglich um einen "redaktionellen" Fehler handele.
- 6 Hiergegen richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensrechts gestützte Revision der Klägerin. Der Gesetzgeber habe die Absicht gehabt, lediglich die tatsächlich erfolgte Verwendung von begünstigtem Vermögen stärker zu sanktionieren. Sowohl Verstöße gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung als auch im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung führten zur Anwendung derselben Sanktionsvorschrift. Bei kleineren Verstößen gegen das Mittelverwendungsverbot des § 55 AO, das unter einem Bagatellvorbehalt stehe, müsse eine Versagung der Gemeinnützigkeit nicht erfolgen. Vergleichbares müsse auch für Verstöße gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung gelten.
- 7 Bei einem rein formalen Verstoß erfolge eine sehr viel strengere Sanktionierung als bei einem tatsächlich erfolgten Verstoß, worin eine Ungleichbehandlung liege. Unter Geltung derselben gesetzlichen Regelung solle ein Verstoß gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung zwingend zu einer Nachversteuerung der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung führen, im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung jedoch solle die Steuerbefreiung nur für den "bestimmten" Besteuerungszeitraum versagt werden. In den Fällen des Verstoßes gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung sei --wie auch im Streitfall-- keinerlei Vermögen gemeinnützigkeitsschädlich verwendet worden. Vielmehr stehe bei einer Heilung der Satzungsängel das bisherige, steuerbegünstigt erworbene Vermögen weiterhin für gemeinnützige Zwecke zur Verfügung. Verglichen mit den Verstößen nach § 63 Abs. 2 AO fehle es zudem an einer hinreichenden Bestimmtheit der "Rechtsfolgewirkungen" eines Verstoßes gegen die Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO.
- 8 Soweit zwischen geringfügigen und schwerwiegenden Verstößen unterschieden werde, seien keine Unterscheidungsmerkmale ersichtlich. Vielmehr müsse die gesetzlich angeordnete Sanktion im Billigkeitswege aufgehoben werden, wenn weiterhin sämtliches im steuerbegünstigten Bereich gebildete Vermögen vorhanden und der rein formale Fehler ohne Auswirkungen geheilt worden sei. Soweit das FG auf die "Möglichkeit der freien Verwendung" abstelle, fehle es an einer Begriffsbestimmung. Auch habe es im Streitfall an einer solchen Möglichkeit gefehlt. Die allgemeinen Bestimmungen in der Satzung der Klägerin, die auch nach der Auflösung gälten, schlossen auch im Fall der Auflösung eine gemeinnützigkeitsschädliche Verwendung durch Verteilung an die Gesellschafter aus. Ein bestimmter Empfänger müsse nicht genannt werden.
- 9 Der vom FG aufgestellte zeitliche Rahmen erscheine willkürlich und sei auf den Streitfall nicht anwendbar. Zudem seien Satzungsänderungen in "wenigen Wochen" bei Konzerngesellschaften, größeren Gesellschaften und Gesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern nicht möglich. Weiter sei eine Korrektur des Fehlers im Streitfall

veranlasst worden, unmittelbar nachdem dieser im Rahmen der Betriebsprüfung aufgefallen sei. Bei Änderungen der gesetzlichen Anforderungen zu Satzungsbestimmungen verlange der Gesetzgeber eine Anpassung erst, sobald die Satzung aus anderen Gründen geändert werden müsse.

- 10** Das FA habe bei der Ablehnung des Antrags kein Ermessen ausgeübt, sondern ausschließlich auf die gesetzliche Regelung verwiesen. Eine Auseinandersetzung mit einzelnen Billigkeitserwägungen fehle. Der Hinweis auf bewusst vom Gesetzgeber angeordnete oder in Kauf genommene Rechtsfolgen reiche nicht aus. Hierin liege ein Verfahrensmangel. Auch habe es sich um eine vollständige Neufassung der Satzung gehandelt, sodass --wie bei einer erstmaligen Satzung-- eine Beanstandung mit Fristsetzung hätte erfolgen müssen.
- 11** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom xx.xx.xxxx und den Ablehnungsbescheid vom xx.xx.xxxx aufzuheben sowie das FA zu verpflichten, die Körperschaftsteuer für 2005, 2006, 2007 und 2008 auf ... € für 2005, ... € für 2006, ... € für 2007 und ... € für 2008 festzusetzen.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Im Streitfall habe die Möglichkeit zur freien Verwendung aufgrund der fehlenden Bestimmung der Person, der das Vermögen der Klägerin im Fall der Auflösung zufallen solle, bestanden. Der Hinweis der Klägerin darauf, dass die übrigen Bestimmungen des § 55 AO zur Mittelverwendung erfüllt gewesen seien, genüge nicht.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass die Klägerin keinen Anspruch auf die beantragte Billigkeitsmaßnahme hat. Wird die Satzung nachträglich so geändert, dass sie gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung des § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO und § 61 Abs. 1 AO verstößt und besteht dieser Verstoß über ein Jahr fort, rechtfertigt dies auch dann keine von der Versagung der Steuerbefreiung abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen im Sinne des § 163 Abs. 1 Satz 1 AO, wenn es tatsächlich nicht zu einer schädlichen Mittelverwendung gekommen ist. Ein ungewollter Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes ist als Voraussetzung eines Anspruchs auf Billigkeitserlass zu verneinen, da § 61 Abs. 3 Satz 1 AO tatbestandlich unmittelbar die Fälle des Verstoßes gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung erfasst, ohne dass es darauf ankommt, ob das Vermögen der Körperschaft tatsächlich unter Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung verwendet wurde. Im Billigkeitsverfahren ist diese gesetzgeberische Wertung jedenfalls dann nicht zu korrigieren, wenn die Satzung nach einer Änderung nicht mehr den Anforderungen des Grundsatzes der Vermögensbindung entspricht und der Verstoß mehr als ein Jahr nach Wirksamkeit der Satzungsänderung bestehen bleibt.
- 15** 1. Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.
- 16** a) Die Festsetzung einer Steuer ist aus --im Streitfall allein in Betracht kommenden-- sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.06.2014 - I R 21/13, BFHE 246, 130, BStBl II 2015, 293, Rz 10; BFH-Beschluss vom 12.07.2017 - VI R 36/15, BFHE 258, 151, BStBl II 2017, 979).
- 17** b) Eine Billigkeitsmaßnahme kann geboten sein, wenn ein Gesetz, das in seinen generalisierenden Wirkungen verfassungsgemäß ist, bei der Steuerfestsetzung im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen führt (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 28.02.2017 - 1 BvR 1103/15, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2017, 544, Rz 11, zu § 10a des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--).
- 18** c) Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt hingegen keine Billigkeitsmaßnahme (BFH-Urteile vom 20.09.2012 - IV R 29/10, BFHE

238, 518, BStBl II 2013, 505, Rz 21; vom 23.07.2013 - VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820, Rz 12; vom 17.12.2013 - VII R 8/12, BFHE 244, 184, Rz 10, 29 f.; vom 21.09.2016 - I R 65/14, BFH/NV 2017, 267, Rz 24; BFH-Beschluss vom 11.07.2018 - XI R 33/16, BFHE 262, 114, BStBl II 2019, 258, Rz 31). Billigkeitsmaßnahmen dürfen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen. Härten, die dem Besteuerungszweck entsprechen und die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, können Billigkeitsmaßnahmen nicht rechtfertigen, sondern sind gegebenenfalls durch Korrektur des Gesetzes zu beheben (BVerfG-Beschluss vom 28.02.2017 - 1 BvR 1103/15, HFR 2017, 544, Rz 12, zu § 10a GewStG).

- 19** 2. Die Prüfung, ob die Besteuerung der Klägerin im Streitfall zu einem vom Gesetzgeber ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes führt, ist an § 61 Abs. 3 AO, der der Besteuerung der Klägerin zugrunde liegt, auszurichten. Dabei ist zwischen der unmittelbaren Anwendung dieser Vorschrift im Rahmen der formellen Satzungsmaßigkeit und der nur mittelbaren Anwendung aufgrund der Verweisung in § 63 Abs. 2 Halbsatz 2 AO im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung zu unterscheiden.
- 20** a) Wird die satzungsmäßige Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht mehr entspricht, so gilt sie im unmittelbaren Anwendungsbereich des § 61 Abs. 3 Satz 1 AO von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind (§ 61 Abs. 3 Satz 2 AO).
- 21** Ausgangspunkt für diese Regelung ist, dass eine Förderung oder Unterstützung nur dann selbstlos erfolgt, wenn gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf oder wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll. Die Vermögensbindung muss in die Satzung der Körperschaft aufgenommen werden (§ 59 AO). Eine steuerlich ausreichende satzungsmäßige Vermögensbindung liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist (§ 61 Abs. 1 AO).
- 22** Dies liegt § 61 Abs. 3 AO zugrunde, wie sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift ergibt. § 13 Abs. 4 der Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (Gemeinnützigkeitsverordnung) vom 24.12.1953 (BGBl I 1953, 1592) --GemV-- bestimmte, dass die Voraussetzungen für steuerliche Vergünstigungen nicht erfüllt sind, wenn in der Satzung steuerlich ausreichende Bestimmungen über die in § 13 Abs. 1 bis 3 GemV bestimmte satzungsmäßige Vermögensbindung nicht enthalten sind. Der durch die Einführung der Abgabenordnung vom 16.03.1976 (BGBl I 1976, 613) --AO 1977-- neu angefügte § 61 Abs. 3 AO sollte die bisherige Rechtslage wiedergeben und der Klarstellung dienen. Die satzungsmäßige Vermögensbindung sollte von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend gelten, unabhängig davon, ob die Körperschaft tatsächlich aufgelöst oder aufgehoben wird oder ihr Zweck tatsächlich wegfällt und das Vermögen tatsächlich für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird. Weiter sollte die Regelung auch eingreifen, wenn die Bestimmung über die Vermögensbindung erst zu einem Zeitpunkt geändert wird, in dem die Körperschaft nicht mehr als gemeinnützig tätig anerkannt war. Die entsprechenden steuerlichen Folgerungen sollten durch Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung rückwirkend zu ziehen sein (BTDrucks 7/79, S. 93, und BTDrucks VI/1982, S. 118).
- 23** b) Neben der unmittelbaren Anwendung von § 61 Abs. 3 AO ist auch die mittelbare Anwendung dieser Vorschrift aufgrund der in § 63 Abs. 2 Halbsatz 2 AO vorgesehenen Verweisung auf § 61 Abs. 3 AO zu beachten. Diese Verweisung betrifft zum einen Fälle, in denen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft zwar die Satzung nicht geändert, das Vermögen aber tatsächlich satzungswidrig verteilt wird, sodass bei einem Verstoß der tatsächlichen Geschäftsführung gegen den Grundsatz der Vermögensbindung die Steuerbegünstigung rückwirkend entfällt (vgl. BTDrucks 7/79, S. 93, und BTDrucks VI/1982, S. 118). Zum anderen ermöglicht sie eine --mittelbare-- Anwendung des § 61 Abs. 3 AO bei "schwer wiegenden Verstößen" gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO (BFH-Beschluss vom 12.10.2010 - I R 59/09, BFHE 231, 28, BStBl II 2012, 226, Rz 24 und 25), sofern diese Verstöße im Ergebnis in ihrer Wirkung Verstößen gegen die Vermögensbindung gleichstehen. Hingegen ist für Verstöße gegen § 55 Abs. 1

Nr. 1 bis 3 AO unterhalb der Schwelle des "schwer wiegenden Verstoßes" lediglich der Verlust der Steuerbegünstigung für die Veranlagungs- oder Bemessungszeiträume vorgesehen, in denen der Verstoß vorliegt (§ 63 Abs. 1 und Abs. 2 Halbsatz 1 i.V.m. § 60 Abs. 2 AO). Die Steuerbegünstigung für bereits abgelaufene Veranlagungs- oder Bemessungszeiträume bleibt in diesen Fällen unberührt.

- 24** 3. § 61 Abs. 3 AO führt in seinem unmittelbaren Anwendungsbereich schon aufgrund des Wegfalls der satzungsmäßigen Vermögensbindung und der damit fehlenden formellen Satzungsmäßigkeit dazu, dass die Steuerbegünstigung zu versagen ist. Es kommt zur Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes nicht zusätzlich darauf an, ob das Vermögen in diesem Fall tatsächlich nicht für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird.
- 25** a) Der Gesetzgeber hat --wie sich insbesondere aus der Entstehungsgeschichte, dem Gesetzeszusammenhang und dem Zweck des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO ergibt (s. oben II.2.)-- mit § 61 Abs. 3 AO bewusst vorgesehen, dass allein schon der Verstoß gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung dazu führt, dass die Steuervergünstigung zu versagen ist und --daneben-- den Fall eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Vermögensbindung im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung über § 63 Abs. 2 Halbsatz 2 AO gesondert erfasst.
- 26** b) Wäre demgegenüber der unmittelbare Anwendungsbereich des § 61 Abs. 3 AO schon in seinem gesetzlichen Tatbestand darauf beschränkt, Verstöße gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung nur dann zu erfassen, wenn --als weniger "schwer wiegender" Verstoß-- zugleich auch das Vermögen tatsächlich entgegen dem Grundsatz der Vermögensbindung verwendet wird, liefe dies sowohl den jeweils unterschiedlichen Rechtsfolgen --nach § 61 Abs. 3 AO für Verstöße gegen den Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) und diesen nach der Rechtsprechung des BFH gleichstehenden "schwer wiegenden" Verstößen gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO auf der einen und nach § 60 Abs. 2 AO für übrige Verstöße gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO auf der anderen Seite-- als auch der grundsätzlichen Unterscheidung zwischen der formellen Satzungsmäßigkeit (§ 59 Halbsatz 1 AO, § 61 Abs. 3 AO) und der tatsächlichen Geschäftsführung (§ 59 Halbsatz 2 AO, § 63 AO, insbesondere dessen Abs. 2; s. oben II.2.) als kumulative Voraussetzungen der Steuerbegünstigung zuwider.
- 27** c) Weiter ist auch zu berücksichtigen, dass § 61 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht die (laufende) Verwendung der Mittel der Körperschaft für die satzungsmäßigen Zwecke im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO betrifft, sondern lediglich den Fall der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder des Wegfalls ihres bisherigen Zwecks. Wäre § 61 Abs. 3 AO allein auf Fallgestaltungen einer tatsächlich erfolgten Verwendung beschränkt, würde sich die Vorschrift --als rechtstatsächliche Folge einer im Sinne der Klägerin verstandenen Billigkeit im Sinne des § 163 Abs. 1 Satz 1 AO-- im Ergebnis auf Fälle begrenzen, in denen tatsächlich eine Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft stattfand oder der bisherige Zweck weggefallen ist. Wird das Vermögen der Körperschaft in diesem Fall nicht für steuerbegünstigte Zwecke verwendet, gilt § 61 Abs. 3 AO --da die Vorschrift über die Vermögensbindung verletzt wird-- jedoch im Rahmen der mittelbaren Anwendung dieser Vorschrift über § 63 Abs. 2 Halbsatz 2 AO sinngemäß. Für die unmittelbare Anwendung von § 61 Abs. 3 AO bliebe damit lediglich in den Fällen Raum, in denen zwar die Bestimmung über die Vermögensbindung infolge einer Änderung nicht (mehr) den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO genügt, zugleich aber bei der Auflösung oder Aufhebung oder dem Wegfall des bisherigen Zwecks das Vermögen entsprechend § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO tatsächlich verwendet wurde. Auch dieser Anwendungsfall entfielen jedoch, wenn der Auffassung der Klägerin zu folgen wäre, wonach § 61 Abs. 3 AO nur im Falle einer tatsächlichen Verwendung des Vermögens für nicht steuerbegünstigte Zwecke eingriffe. Eine (rückwirkende) Versagung der Gemeinnützigkeit ausschließlich in diesen Fällen wäre zudem nur schwerlich mit dem Zweck des Grundsatzes der Vermögensbindung zu vereinbaren, mit dem sichergestellt werden soll, dass das Vermögen, das die Körperschaft unter den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts gebildet hat, auch auf Dauer für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird (vgl. BFH-Beschluss vom 12.10.2010 - I R 59/09, BFHE 231, 28, BStBl II 2012, 226, Rz 25; BFH-Urteil vom 12.01.2011 - I R 91/09, BFH/NV 2011, 1111, Rz 9).
- 28** d) Schließlich folgt auch nicht aus dem Zweck des § 61 Abs. 3 AO, "Missbräuchen bei der Inanspruchnahme von Steuerbegünstigungen" zu begegnen (Stenografischer Bericht der 221. Sitzung des Bundestags vom 12.02.1976, 15407 D; BFH-Urteil vom 25.04.2001 - I R 22/00, BFHE 194, 354, BStBl II 2001, 518, unter II.1.; vgl. auch BRDrucks 726/75, S. 3), dass es nach dem gesetzlichen Tatbestand des § 61 Abs. 3 AO auf eine tatsächliche Verwendung des Vermögens zu nicht steuerbegünstigten Zwecken --als tatsächlicher "Missbrauch"-- ankommt. Vielmehr ist --anders als im Rahmen des § 63 Abs. 2 Halbsatz 2 AO-- eine tatsächliche Verletzung der in § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO angeordneten Vermögensbindung für die unmittelbare Anwendung des § 61 Abs. 3 AO, der ausschließlich auf eine nachträgliche Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung abstellt, gerade nicht erforderlich. Sofern der Vorschrift danach ein gesetzgeberisches Konzept der typisierten Missbrauchsabwehr innewohnen sollte, liefe dem ein Erfordernis einer Missbrauchsprüfung im jeweiligen Einzelfall zuwider (vgl. BFH-Beschluss vom 12.10.2016 -

I R 80/14, BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615, Rz 32). Eine solche Einzelfallüberprüfung darf auch nicht --mittelbar-- durch einen Antrag auf abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen im Sinne des § 163 Abs. 1 Satz 1 AO erreicht werden können. Vielmehr würde die Bejahung einer Unbilligkeit aufgrund des Umstandes, dass zunächst gebundenes Vermögen nicht entgegen den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO verwendet wird, auf eine --unzulässige (vgl. BFH-Beschluss vom 11.07.2018 - XI R 33/16, BFHE 262, 114, BStBl II 2019, 258)-- strukturelle Korrektur der ausdrücklichen gesetzgeberischen Anordnung hinauslaufen. Billigkeitsmaßnahmen in diesem Ausmaß würden ihrerseits zu einer Verfassungswidrigkeit von § 61 Abs. 3 AO führen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 28.02.2017 - 1 BvR 1103/15, HFR 2017, 544, Rz 11; vom 05.04.1978 - 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, Rz 36). Dies schließt es auch --anders als es die Klägerin begehrt-- aus, die der Satzungsänderung zugrunde liegenden Motive und/oder eine (Un-)Kenntnis ihrer Organe von dem Fehlen einer satzungsmäßigen Vermögensbindung zu berücksichtigen.

- 29** 4. Wird der Tatbestand des § 61 Abs. 3 Satz 1 AO nach der Vorstellung des Gesetzgebers bereits durch den bloßen Wegfall der satzungsmäßigen Vermögensbindung erfüllt, ist jedenfalls in Fallgestaltungen, in denen --wie im Streitfall-- die satzungsmäßige Vermögensbindung wegfällt und der Verstoß gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung mehr als ein Jahr nach Wirksamkeit der Satzungsänderung bestehen bleibt, die Versagung der Steuerbegünstigung nicht aus Billigkeitsgründen im Sinne des § 163 Abs. 1 Satz 1 AO durch abweichende Steuerfestsetzung aufgrund der Annahme eines atypischen Einzelfalls zu korrigieren. Nicht zu entscheiden ist, ob in jedem Fall des Wegfalls der satzungsmäßigen Vermögensbindung trotz einer unterbliebenen zweckwidrigen Vermögensverwendung ein Anspruch auf abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen zu verneinen ist.
- 30** a) Hierbei kann dahinstehen, ob eine Unbilligkeit im Sinne des § 163 Abs. 1 Satz 1 AO --wie es das FG bejaht hat-- angenommen werden kann, wenn der Verstoß gegen § 61 Abs. 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO innerhalb "weniger Wochen" durch eine (erneute) Änderung der Satzung beseitigt (vgl. auch Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl., Rz 4.211: "zeitnahe Berichtigung") und das Vermögen während dieses Zeitraums nicht für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet wurde. Zwar erfolgt die Änderung einer Satzungsbestimmung in einem mehrstufigen Verfahren, das bei Kapitalgesellschaften --wie der Klägerin-- und auch bei eingetragenen Vereinen mehrere Rechtsakte erfordert und sich in der Regel über einen längeren Zeitraum erstreckt (BFH-Urteil vom 25.04.2001 - I R 22/00, BFHE 194, 354, BStBl II 2001, 518, unter II.3.a). Selbst wenn zugunsten der Klägerin der Zeitraum zwischen der für § 61 Abs. 3 AO maßgeblichen (BFH-Urteil vom 25.04.2001 - I R 22/00, BFHE 194, 354, BStBl II 2001, 518, unter II.3.b) Eintragung der Neufassung der Satzung (hier: xx.09.2012) und dem Beschluss über die (erneute) Änderung (hier: xx.12.2013) zugrunde gelegt werden sollte, hat das FG gleichwohl zutreffend angenommen, dass --angesichts der Wertung des Gesetzgebers, grundsätzlich jeden Wegfall der satzungsmäßigen Vermögensbindung mit § 61 Abs. 3 Satz 1 AO tatbestandlich zu erfassen-- jedenfalls das Bestehen einer nicht den Anforderungen des § 61 Abs. 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO genügenden Satzung über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr nicht als ein eine Unbilligkeit im Sinne des § 163 Abs. 1 Satz 1 AO begründender atypischer Fall anzusehen ist.
- 31** Im Hinblick hierauf ist es auch unerheblich, ob --wie es die Klägerin geltend macht-- der Beschluss über die (erneute) Satzungsänderung einer Besprechung im Rahmen der Betriebsprüfung, in der der Fehler aufgefallen ist, zeitlich unmittelbar nachfolgte und ob Beanstandungen der formellen Satzungsmäßigkeit in einem --für das Billigkeitsverfahren nicht vorgreiflichen-- Verfahren nach § 60a AO, das auf eine konkrete Satzung bezogen ist (BFH-Urteil vom 26.08.2021 - V R 11/20, BFHE 273, 415, BStBl II 2022, 202, Rz 37), ohne "Rückwirkung" "geheilt" werden können. Dasselbe gilt für den Umstand, dass es sich bei der Klägerin um eine "Konzerngesellschaft" handeln mag, bei der zusätzliche Abstimmungsmaßnahmen mit einer Muttergesellschaft erforderlich sein können.
- 32** b) Ebenso wenig kann die Klägerin mit Erfolg geltend machen, dass ihre Mittel auch nach der Satzungsänderung nach deren allgemeinen Bestimmungen zur Zweckverfolgung nur für steuerbegünstigte Zwecke hätten verwendet werden dürfen. Zwar kann ein Absehen von der Änderung begünstigender Steuerbescheide auf Grundlage des § 61 Abs. 3 AO im Billigkeitswege in Fällen in Erwägung zu ziehen sein, in denen --etwa aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorschriften-- die Vermögensbindung in gleicher Weise wie bei einer den Anforderungen des § 61 Abs. 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO genügenden Satzung sichergestellt ist (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.2019 - V R 30/16, BFH/NV 2020, 342, Rz 16). Jedoch fehlt es zum einen im Streitfall an einer solchen Sicherstellung. Die von der Klägerin geltend gemachte "überwiegende" Bindung ihres Vermögens "aufgrund der Finanzierungsstruktur von Krankenhäusern" reicht hierfür nicht aus. Zum anderen ist es schon aufgrund des Umstandes, dass § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO auch den Fall des Wegfalls des bisherigen Zwecks erfasst, ausgeschlossen, allein aufgrund der Festlegung von Satzungszwecken, die den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entsprechen, im Billigkeitswege von der Anwendung des § 61 Abs. 3 AO abzusehen.

- 33** 5. Im Übrigen hat der Gesetzgeber Härten, die sich auf der Rechtsfolgenseite aus dem rückwirkenden Wegfall der Steuerbegünstigung infolge des Verstoßes gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung ergeben, bewusst in Kauf genommen. Besondere Umstände, die darüber hinaus zu einer Unbilligkeit führen könnten, die die gesetzlich vorgesehenen Rechtsfolgen entfallen ließe, hat das FG nicht festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 34** Im Gesetzgebungsverfahren war als Folge des Wegfalls der satzungsmäßigen Vermögensbindung --neben der gesetzlichen Fiktion der von Anfang an als steuerlich nicht ausreichenden Vermögensbindung (§ 61 Abs. 3 Satz 1 AO, s. oben II.2.a)-- zunächst noch vorgesehen, lediglich die Anwendung der Regelung zum Beginn der Festsetzungsfrist im Fall der Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei rückwirkenden Ereignissen (nunmehr § 175 Abs. 1 Satz 2 AO) auszuschließen (BTDrucks 7/79, S. 93, und BTDrucks VI/1982, S. 118; BTDrucks 7/4292, S. 75), sodass die Änderung und Aufhebung von Steuerbescheiden --ohne dass eine besondere Anlaufhemmung Anwendung fand (vgl. zur Anwendbarkeit von § 175 Abs. 1 Satz 2 AO im Rahmen der derzeitigen Fassung des § 61 Abs. 3 AO BFH-Urteil vom 25.04.2001 - I R 22/00, BFHE 194, 354, BStBl II 2001, 518, unter II.2.)-- nur bis zum Eintritt der sich nach den allgemeinen Regelungen bestimmenden Festsetzungsverjährung möglich gewesen wäre (vgl. BRDrucks 726/75, S. 3). Erst auf Vorschlag des Ausschusses nach Art. 77 des Grundgesetzes --GG-- (Vermittlungsausschuss, BTDrucks 7/4664), der seinerseits auf einer Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates beruhte (vgl. BRDrucks 726/75, S. 3; s.a. Stenografischer Bericht der 221. Sitzung des Bundestags vom 12.02.1976, 15407 D), erhielt § 61 Abs. 3 Satz 2 AO --bis auf die redaktionelle Änderung durch das Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz - StMBG) vom 21.12.1993 (BGBl I 1993, 2310)-- seine derzeitige Fassung, wonach die Regelung zur Änderung von Steuerbescheiden bei rückwirkenden Ereignissen "mit der Maßgabe anzuwenden [ist], dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind".
- 35** Angesichts des Umstandes, dass während des Gesetzgebungsverfahrens die --für den Steuerpflichtigen in aller Regel günstigere-- Maßgeblichkeit der allgemeinen Regelungen zur Festsetzungsfrist ohne Anlaufhemmung aufgegeben und durch eine Möglichkeit zur Änderung der die letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung betreffenden Steuerbescheide ersetzt wurde, kam es dem Gesetzgeber gerade darauf an, den Wegfall der satzungsmäßigen Vermögensbindung mit einer zeitlich weitreichenden Versagung der Steuervergünstigung für gemeinnützige Körperschaften auch für bereits abgeschlossene Zeiträume zu verknüpfen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass infolge der gesetzlichen Fiktion des § 61 Abs. 3 Satz 1 AO ohne eine zeitliche Begrenzung der Änderungsmöglichkeit auf die letzten zehn Kalenderjahre vor der Satzungsänderung und uneingeschränkter Anwendbarkeit der Regelung zur Änderung von Steuerbescheiden bei rückwirkenden Ereignissen eine Änderung für sämtliche Veranlagungs- und Bemessungszeiträume ab Entstehung der Körperschaft hätte erfolgen müssen. Danach kann nur durch eine über die regelmäßige Festsetzungsfrist hinaus wirkende, zeitlich begrenzte Regelung --was gerade Zweck des § 61 Abs. 3 AO ist (vgl. BTDrucks 7/4495, S. 2; Stenografischer Bericht der 221. Sitzung des Bundestags vom 12.02.1976, 15407 D; vgl. auch Unger in Gosch, AO § 61 Rz 28, 30 und 33 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl., Rz 4.211)-- verhindert werden, dass bis zum nachträglichen Wegfall der satzungsmäßigen Vermögensbindung unter Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen gebildetes Vermögen ohne Weiteres für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden kann und damit der Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) im Ergebnis ohne hinreichende Wirkung bliebe.
- 36** Diese § 61 Abs. 3 AO zugrunde liegende Wertung wäre in ihr Gegenteil verkehrt, wenn bei Wegfall der satzungsmäßigen Vermögensbindung infolge einer abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen die Aufhebung, die Änderung oder der Erlass von Steuerbescheiden, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstandene Steuern betreffen, bereits ohne das Hinzutreten besonderer Umstände dazu führt, dass die Steuerbegünstigung für die betreffenden Jahre nicht versagt wird. Zugleich schließt diese Wertung --entsprechend der Regelung in Nr. 4 Satz 1 f. des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 59 AO für Fälle, in denen im Rahmen der Veranlagung festgestellt wird, dass die Satzung nicht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügt-- es aus, trotz eines Verstoßes gegen § 61 Abs. 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO "aus Vertrauensschutzgründen" generell keine nachteiligen Folgerungen für die Vergangenheit zu ziehen und die Körperschaft für abgelaufene Veranlagungszeiträume als steuerbegünstigt zu behandeln.
- 37** 6. Die Verneinung eines Billigkeitsanspruchs erweist sich auch nicht in anderer Hinsicht als rechtsfehlerhaft.

- 38** a) Da die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes nicht Gegenstand des --hier vorliegenden-- Billigkeitsverfahrens ist (BVerfG-Beschluss vom 28.02.2017 - 1 BvR 1103/15, HFR 2017, 544, Rz 12, zu § 10a GewStG; BFH-Beschluss vom 11.07.2018 - XI R 33/16, BFHE 262, 114, BStBl II 2019, 258, Rz 51), ist die Frage, ob --wie es die Klägerin geltend macht-- in dem Umstand, dass Verstöße gegen § 63 Abs. 1 AO auf der einen Seite und Verstöße gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung auf der anderen Seite verschiedene Rechtsfolgen --§ 63 Abs. 2 Halbsatz 1 i.V.m. § 60 Abs. 2 AO gegenüber § 61 Abs. 3 AO-- auslösen, eine nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbare Ungleichbehandlung zu sehen ist, für den Streitfall ohne Bedeutung.
- 39** Dasselbe gilt für die Frage, ob die von der Klägerin angestellten Erwägungen im --rechtskräftig abgeschlossenen-- Festsetzungsverfahren unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (vgl. BFH-Urteil vom 12.03.2020 - V R 5/17, BFHE 268, 415, BStBl II 2021, 55, Rz 61; s.a. Seer in Tipke/Kruse, § 61 AO Rz 5; Unger in Gosch, AO § 61 Rz 34; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 61 AO Rz 8) oder bei Annahme eines den Finanzbehörden im Rahmen des Wortlauts des § 61 Abs. 3 Satz 2 AO ("... ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass ... geändert werden können, ...") eingeräumten Ermessens (dies bejahend Döring/Fischer, Der Betrieb 2007, 1831, 1836; verneinend demgegenüber Unger in Gosch, AO § 61 Rz 34 und Kirchhain, FinanzRundschau 2011, 640, 642) zu beachten gewesen wären. In dem hier vorliegenden Billigkeitsverfahren ist hierüber nicht zu entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 05.12.2024 - V R 11/23, BFHE 288, 505, Rz 48), sodass im Streitfall unerheblich ist, ob es --wie es die Klägerin für das vorliegende Billigkeitsverfahren geltend macht-- an einer Ausübung eines Ermessens durch das FA fehlt.
- 40** b) Weiter kommt es auch nicht darauf an, ob die bis zur Änderung im Jahr 2012 geltende Satzung der Klägerin --die lediglich eine Regelung zur Auflösung der Klägerin, nicht aber zu deren (gesetzlich nicht vorgesehenen) Aufhebung enthielt-- den Anforderungen des § 61 Abs. 1 AO, nach dem der Zweck, für den das Vermögen "bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft" verwendet werden soll, in der Satzung zu bestimmen ist, genügt (vgl. einerseits BFH-Urteil vom 12.01.2011 - I R 91/09, BFH/NV 2011, 1111, Rz 15, und andererseits BFH-Urteil vom 23.07.2009 - V R 20/08, BFHE 226, 445, BStBl II 2010, 719, unter II.5.).
- 41** c) Die von der Klägerin erhobene Rüge, nach der das Fehlen von Ermessenserwägungen einen Verfahrensmangel darstellt, hat der Senat geprüft. Er erachtet sie nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 42** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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