

# Urteil vom 18. August 2022, V R 15/20

## Formelle Satzungsmaßigkeit einer ausländischen Satzung

ECLI:DE:BFH:2022:U.180822.VR15.20.0

BFH V. Senat

AO § 60a Abs 1 S 1, AO § 53 Nr 2, AO § 51 Abs 1 S 1, AO § 56

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 04. May 2020, Az: 6 K 53/18

## Leitsätze

1. Der nationale Gesetzgeber ist unionsrechtlich nicht verpflichtet, einen Gemeinnützigkeitsstatus nach ausländischem Recht anzuerkennen.
2. Die Festschreibung des Satzungszwecks und die Art seiner Verwirklichung in der Satzung sollen es der Finanzbehörde ermöglichen, die Voraussetzungen der Steuervergünstigung leicht und einwandfrei zu überprüfen. Dies ist nicht der Fall, wenn in der Satzung auf ausländische Regelungen verwiesen wird, die vom nationalen Recht abweichen, und sich auch sonst aus der Satzung selbst nicht ergibt, dass die Anforderungen des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts gewahrt werden.
3. Wird nach den Angaben in der Satzung neben einem begünstigten Zweck ein nicht begünstigter Zweck verfolgt, verstößt die Satzung gegen das Gebot der Ausschließlichkeit i.S. von §§ 51 Abs. 1 Satz 1, 56 AO.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 04.05.2020 - 6 K 53/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Feststellung der formellen Satzungsmaßigkeit nach § 60a der Abgabenordnung (AO).
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Stiftung, deren Errichtung auf die letztwillige Verfügung der A zurückgeht. Mit dieser Verfügung hatte A ihr gesamtes, sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in der Republik Österreich (Österreich) belegenes Vermögen der Klägerin vererbt, zu dem auch der X-Hof in D, Österreich, gehörte. A war Alleinerbin ihres zuvor verstorbenen Ehemannes B.
- 3 Der Landeshauptmann des Landes C in Österreich erteilte gegenüber der Klägerin einen Bescheid über die Zulässigkeit der Errichtung der Klägerin mit Sitz in D, Österreich. Die Klägerin wurde in das österreichische Stiftungs- und Fondsregister eingetragen.
- 4 Zweck der Klägerin ist die Förderung von Kunst und Kultur, insbesondere des ... im Sinne des Lebenswerks von A und B (Punkt II.1. der Satzung). Nach Punkt II.2. ihrer Satzung verfolgt die Klägerin ausschließlich mildtätige und gemeinnützige Ziele im Sinne der österreichischen Bundesabgabenordnung (BAO). Ideelle Mittel zur Erreichung des Stiftungszwecks sind u.a. die Zurverfügungstellung des X-Hofes in D als Stätte des kulturellen und ... Austausches,

sowie zur Durchführung kultureller Veranstaltungen, Aufführungen von künstlerischen und kulturellen Werken, insbesondere des ... in seinen Räumlichkeiten, die Zurverfügungstellung des X-Hofes in D an Begünstigte im Sinne der Satzung für Veranstaltungen, Projekte und Seminare sowie die ... (Punkt III.1.a der Satzung). Materielles Mittel zur Erreichung des Stiftungszwecks ist u.a. die Verwendung des Stammvermögens und der Erträge aus dem Stammvermögen für die Unterstützung der jeweiligen Begünstigten, insbesondere durch Gewährung von Geldleistungen und durch Nutzungsüberlassung von Stiftungsvermögen als Sachzuwendungen (Punkt III.1.b.i der Satzung). Jegliche Verwirklichung ideeller und materieller Mittel hat sich an die Vorgabe zu halten, dass ausschließlich mildtätige und/oder gemeinnützige Zweckerreichungsmaßnahmen gesetzt werden dürfen (Punkt III.1.c der Satzung). Begünstigt sind Künstler, die u.a. hauptsächlich im Bereich des ... künstlerisch tätig sind, und nachweislich einer finanziellen Zuwendung bedürfen, um ihre Kunst ausüben zu können, sowie u.a. juristische Personen und Personengesellschaften für Veranstaltungen, die auf unmittelbare Weise der Zweckerreichung dienen unter den Bedingungen, die für die Künstler gelten (Punkt XV. der Satzung). Zur Erreichung des Stiftungszwecks darf auch das Stiftungsvermögen selbst, sofern es 50.000 € zu keiner Zeit unterschreitet, eingesetzt werden (Punkt II.3. der Satzung). Unterschreitet das Vermögen dauerhaft diesen Betrag, ist die Klägerin in einen Fonds im Sinne des österreichischen Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes 2015 umzuwandeln (Punkt XII. der Satzung). Als Mittel zur Erreichung des Stiftungszwecks dient insbesondere der X-Hof in D, der zur Zweckerreichung zur Verfügung gestellt wird und nicht veräußert werden darf.

- 5 Einen Antrag der Klägerin auf Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit lehnte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ab. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos.
- 6 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte Erfolg. Das FG verpflichtete mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1085 veröffentlichten Urteil das FA, die formelle Satzungsmäßigkeit festzustellen.
- 7 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 § 5 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes seien verletzt, da die Klägerin nach einem Typenvergleich nicht einer rechtsfähigen Stiftung des nationalen Rechts entspreche. Weil nach der Satzung eine Mindestdauer des Vermögens in der Verfügungsbefugnis der Klägerin fehle und sie in einen Fonds nach österreichischem Recht umgewandelt werden könne, erscheine die dauerhafte und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks nicht gesichert. Zudem müsse die Klägerin nach ihrer Satzung umgewandelt werden, wenn ihr Vermögen den Betrag von 50.000 € dauerhaft unterschreitet, auch wenn sie noch "lebensfähig" sei, was dem nationalen Stiftungsrecht widerspreche.
- 9 Die Satzung der Klägerin erfülle zudem nicht die inhaltlichen Anforderungen an die formelle Satzungsmäßigkeit nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO. Der nach der Satzung verfolgte mildtätige Zweck sei nicht hinreichend genau bestimmt, da nicht definiert sei, nach welchen Kriterien ein Künstler nachweislich einer finanziellen Zuwendung bedürfe. Auf die Erfüllung österreichischer Normen komme es wegen der Maßgeblichkeit inländischen Rechts für die Gewährung der inländischen Steuerbegünstigung nicht an. Darüber hinaus verfolge die Klägerin nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke, wenn sie satzungsgemäß Mittel an --nicht als Hilfsperson anzusehende-- Personengesellschaften zuwende, weil die Gesellschafter der begünstigten Personengesellschaft nicht wiederum begünstigte Künstler sein müssten und Personengesellschaften keine begünstigten Empfänger einer Mittelzuwendung seien. Weiterhin fehle es an einer ausdrücklichen Festlegung, dass die Klägerin nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolge, und genüge die Satzung der Klägerin nicht den Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung.
- 10 Das FA beantragt, das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 04.05.2020 - 6 K 53/18 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Die Klägerin bezieht sich auf das FG-Urteil. Im Übrigen habe sie in ihrer Satzung auf das ausländische Recht verweisen können, da es dem nationalen Recht nicht entgegenstehe. Die Prüfung ausländischen Rechts obliege dem FG. Dieses habe in seinem Urteil nur darauf verwiesen, dass der Wortlaut des § 37 BAO von dem des § 53 AO abweiche. Falls das FG danach keine ausreichenden Feststellungen getroffen habe und sich das Urteil nicht aus anderen Gründen als richtig erweise, sei die Sache zur Ermittlung des österreichischen Rechts an das FG zurückzuverweisen.

- 13** Das nach § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat keinen Antrag gestellt. Es unterstützt im Wesentlichen das Vorbringen des FA mit dem weiteren Hinweis, dass die Mustersatzung wörtlich zu übernehmen sei, was nicht gegen Unionsrecht verstoße.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht die formelle Satzungsmaßigkeit gemäß § 60a Abs. 1 Satz 1 AO bejaht. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen.
- 15** 1. Im Ausgangspunkt zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass Maßstab der Prüfung, ob die formelle Satzungsmaßigkeit gemäß § 60a Abs. 1 Satz 1 AO gegeben ist, das nationale Recht ist. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffende Körperschaft im In- oder Ausland ansässig ist. Der nationale Gesetzgeber ist auch aus Gründen des Unionsrechts --insbesondere der Grundfreiheiten-- nicht verpflichtet, den Gemeinnützigkeitsstatus nach ausländischem Recht anzuerkennen (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25.10.2016 - I R 54/14, BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216, Rz 20). Den Mitgliedstaaten steht --sofern sie das Unionsrecht beachten-- die Entscheidung frei, welche Interessen der Allgemeinheit sie dadurch fördern wollen, dass sie Vereinigungen und Stiftungen, die selbstlos mit diesen Interessen zusammenhängende Ziele verfolgen, Vergünstigungen gewähren. Bevor sie einer Stiftung eine Steuerbefreiung gewähren, dürfen sie nachprüfen, ob die Stiftung die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Centro di Musicologia Walter Stauffer vom 14.09.2006 - C-386/04, EU:C:2006:568, Rz 39 und 48, und Persche vom 27.01.2009 - C-318/07, EU:C:2009:33, Rz 48). Die nationalen Stellen eines Mitgliedstaats einschließlich der Gerichte haben zu beurteilen, ob eine in einem anderen Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Einrichtung die dafür nach dem Recht des erstgenannten Mitgliedstaats vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt und ihr Ziel die Förderung identischer Interessen der Allgemeinheit ist, so dass sie auch im erstgenannten Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt werden könnte (vgl. EuGH-Urteil Persche, EU:C:2009:33, Rz 49). Gleiches gilt für die Anerkennung der Verfolgung mildtätiger Zwecke, da insoweit zur Anerkennung gemeinnütziger Zwecke kein Unterschied besteht (§ 51 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 16** Rechtsfehlerhaft hat das FG indes die zu § 60 Abs. 1 Satz 2 AO vertretene Auffassung, im Ergebnis genüge im Anwendungsbereich der unionsrechtlichen Grundfreiheiten eine nicht in deutscher Sprache abgefasste Satzung dann den Anforderungen des § 60 Abs. 1 Satz 2 AO, wenn diese materiell vergleichbare Festlegungen enthalte (Jachmann/Unger in Gosch, AO § 60 Rz 25), in der Weise überschießend auf die Prüfung der formellen Satzungsmaßigkeit gemäß § 60 Abs. 1 Satz 1 AO übertragen, als es "im Lichte der europarechtlichen Grundfreiheiten" für unbeachtlich gehalten hat, dass die ausländische Vorschrift des § 37 BAO zur Bestimmung mildtätiger Zwecke, auf die in der Satzung der Klägerin verwiesen wird, von § 53 AO abweicht und in der BAO eine Festlegung der hilfsbedürftigen Personen fehlt (FG-Urteil, unter 2.b der Entscheidungsgründe). Dies steht mit der eigenständigen Prüfungskompetenz der inländischen Behörden und Gerichte zu der Frage, ob eine Satzung einer im Ausland ansässigen Körperschaft die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO einhält, nicht im Einklang.
- 17** 2. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen. Der Antrag auf Feststellung der formellen Satzungsmaßigkeit gemäß § 60a Abs. 1 Satz 1 AO ist abzulehnen. Die Satzung der Klägerin erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 51 AO, da aus ihr nicht ersichtlich ist, dass die Klägerin mildtätige Zwecke i.S. des § 53 AO verfolgt und sie damit gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO verstößt.
- 18** a) Gemäß § 60 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 59 AO müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass bereits aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (formelle Satzungsmaßigkeit) gegeben sind. Nach § 59 Halbsatz 1 AO wird die Steuervergünstigung gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) 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. Die Festschreibung in der Satzung soll der Finanzbehörde ermöglichen, die Voraussetzungen der Steuervergünstigung leicht und einwandfrei zu überprüfen. Deshalb sind der Satzungszweck und die Art seiner Verwirklichung so weit

wie möglich zu konkretisieren (Senatsbeschluss vom 24.03.2021 - V R 35/18, BFHE 272, 456, BStBl II 2021, 657, Rz 31, m.w.N.).

- 19** Mildtätige Zwecke verfolgt eine Körperschaft gemäß § 53 AO, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die persönlich hilfebedürftig i.S. des § 53 Nr. 1 AO oder die wirtschaftlich hilfebedürftig i.S. des § 53 Nr. 2 AO sind. Grundlage der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit ist der Bedarf des notwendigen Lebensunterhalts (Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 53 AO Rz 34).
- 20** b) Die Satzung genügt mit ihrer Bezugnahme auf die Verfolgung mildtätiger Ziele im Sinne der BAO und der Begünstigung von Künstlern, die "nachweislich einer finanziellen Zuwendung bedürfen, um ihre Kunst ausüben zu können", nicht den Anforderungen an die Verfolgung mildtätiger Zwecke i.S. des § 53 AO; denn es ergibt sich weder eindeutig noch im Auslegungsweg aus der Satzung selbst, ob die Klägerin mildtätige Zwecke i.S. des § 53 AO verfolgt. Weitere Konkretisierungen der Mildtätigkeit enthält die Satzung der Klägerin nach den Feststellungen des FG nicht.
- 21** Wie das FG selbst für den Senat bindend festgestellt hat, weicht die in der Satzung in Bezug genommene Vorschrift des § 37 BAO von § 53 Nr. 1 und Nr. 2 AO ab. Es fehlt in der BAO oder in der Satzung an einer § 53 Nr. 1 und Nr. 2 AO vergleichbaren Festlegung des hilfebedürftigen Personenkreises (vgl. zur Bindung an die Auslegung einer ausländischen Satzung Senatsbeschluss in BFHE 272, 456, BStBl II 2021, 657, Rz 40 f.). Soweit nach der Satzung Künstler gefördert werden sollen, die "nachweislich einer finanziellen Zuwendung bedürfen, um ihre Kunst ausüben zu können", fehlt es an einem Maßstab, an dem die Unterstützung der Begünstigten ausgerichtet ist und der den Vorgaben des § 53 Nr. 2 AO entspricht. Denn die finanzielle Zuwendung hängt nach der Satzung der Klägerin nicht, wie in § 53 Nr. 2 AO festgelegt, von den wirtschaftlichen Verhältnissen der Künstler ab, sondern von der Ausübung ihrer Kunst.
- 22** Auf eine --wandelbare-- Auslegung des ausländischen Rechts, das hier nach dem Vorbringen der Klägerin die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit nach Kriterien bemessen soll, die enger als die des § 53 Nr. 2 AO seien, kommt es danach nach den Verhältnissen des Streitfalls zur Erfüllung der formellen Satzungsmäßigkeit nicht an.
- 23** 3. Wird --wie im Streitfall-- nach der Satzung neben einem begünstigten Zweck ein nicht begünstigter Zweck verfolgt, verstößt die Satzung gegen das Gebot der Ausschließlichkeit i.S. von §§ 51 Abs. 1 Satz 1, 56 AO und ist die Anerkennung der formellen Satzungsmäßigkeit insgesamt ausgeschlossen (vgl. zur Versagung der Steuerbegünstigung, wenn eine Körperschaft zum Teil gemeinnützigen, zum Teil nicht gemeinnützigen Zwecken dient, Senatsurteil vom 17.05.2017 - V R 52/15, BFHE 258, 124, BStBl II 2018, 218, Rz 33). Demgemäß kommt es auf die Frage einer Steuerbegünstigung der Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO) nicht an. Dieser Zweck steht nach den bindenden Feststellungen des FG neben der Verfolgung mildtätiger Zwecke, die aber nach den vorstehenden Ausführungen nicht steuerbegünstigt ist. Die Verfolgung mildtätiger Zwecke ist danach nicht bloß unvermeidbarer Reflex eines anderen verfolgten Zwecks (vgl. Jachmann/Unger in Gosch, AO § 56 Rz 16) oder mit anderen Worten nicht lediglich ein regelmäßig nicht zu entbehrendes Mittel zur Erreichung des gemeinnützigen Zwecks (vgl. Urteil des Reichsfinanzhofs vom 09.07.1923 - V A 117/23, RFHE 12, 308; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl., Rz 4.8; Senatsurteil vom 11.03.1999 - V R 57, 58/96, BFHE 188, 124, BStBl II 1999, 331, unter II.2.b cc, "mittelbare Folge").
- 24** 4. Ob die Klägerin nach einem Typenvergleich einer Stiftung des nationalen Rechts entspricht, ob die Satzung im Hinblick auf ihre Regelungen zur Vermögensbindung den Anforderungen an die formelle Satzungsmäßigkeit genügt und ob die Mustersatzung wörtlich übernommen werden muss, kann nach den vorstehenden Ausführungen dahingestellt bleiben.
- 25** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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