BFH

Urteil vom 26. August 2021, V R 11/20

Formelle Satzungsmäßigkeit und Vermögensbindung

ECLI:DE:BFH:2021:U.260821.VR11.20.0

BFH V. Senat

AO § 60a Abs 1 , AO § 61 Abs 1 , AO § 55 Abs 1 Nr 4

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 26. Februar 2020, Az: 4 K 594/18

Leitsätze

1. Eine Satzung genügt nur dann dem Grundsatz der satzungsmäßigen Vermögensbindung (§§ 61 Abs. 1, 55 Abs. 1 Nr. 4 AO), wenn sie auch eine ausdrückliche Regelung für den Wegfall des bisherigen Zwecks der Körperschaft enthält.

2. Vertrauensschutzgesichtspunkte sind im Verfahren der erstmaligen negativen Feststellung nach § 60a Abs. 1 AO nicht zu berücksichtigen.

3. Gegenstand des Feststellungsverfahrens nach § 60a Abs. 1 Satz 1 AO ist nur eine bestimmte Satzung, wenn diese in dem Feststellungsbescheid ausdrücklich erwähnt ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 26.02.2020 - 4 K 594/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die formelle Satzungsmäßigkeit des Gesellschaftsvertrages der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin).

2 Die Klägerin ist eine 1995 errichtete und im selben Jahr ins Handelsregister eingetragene GmbH, deren Gegenstand die gemeindepsychiatrische Versorgung des Kreises A ist. Ihr Gesellschaftsvertrag wurde mit Gesellschafterbeschluss vom xx.xx.2012 im Hinblick auf die Regelung zum Selbstkontrahieren der Geschäftsführer geändert.

3 Im August 2014 teilte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) der Klägerin mit, dass der Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom xx.xx.2012 nicht den gesetzlichen Voraussetzungen entspreche und bat sie, die gemeinnützigen Zwecke (wörtlich) zu benennen.

4 Am xx.xx.2015 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin eine im ... 2015 in das Handelsregister eingetragene "Neufassung der Satzung", wobei zwar Regelungen zur Vermögensbindung im Fall der Auflösung der Klägerin enthalten waren, aber --wie auch in der Fassung vom xx.xx.2012-- nicht bei Zweckwegfall.

5 Im Juni 2015 beanstandete das FA den Gesellschaftsvertrag in seiner Neufassung vom xx.xx.2015 und schlug der Klägerin vor, die Zwecke "Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege" sowie "Förderung mildtätiger Zwecke" und in § 4 die Verfolgung mildtätiger Zwecke aufzunehmen. Zudem schlug es --erstmals-- vor, auch die Regelung zur Auflösung der Gesellschaft an die Mustersatzung anzupassen.

6 Mit Bescheid vom 09.12.2016 lehnte das FA die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) ab, weil die Klägerin mit ihrer "Satzung in der Fassung vom xx.xx.2015" die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO nicht erfülle.

7 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 20.03.2018 zurückwies. Der verfolgte Zweck und die Art der Verwirklichung seien in dem Gesellschaftsvertrag nicht genau bestimmt. Da eine Beanstandung des Gesellschaftsvertrages erstmalig im Jahr 2014 erfolgt sei, sei eine Steuerbegünstigung aus Vertrauensschutzgesichtspunkten erst ab 2015 zu versagen.

8 Der hiergegen erhobenen Klage, mit der die Klägerin begehrte, den Bescheid über die Ablehnung einer gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO vom 09.12.2016 und die Einspruchsentscheidung vom 20.03.2018 aufzuheben sowie das FA zu verpflichten, einen Bescheid über die formelle Satzungsmäßigkeit "für den Zeitraum vom 01.01.2015 bis zum 31.12.2017" zu erlassen, gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 902 veröffentlichten Urteil statt.

9 Das Klagebegehren sei auf die Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit des Gesellschaftsvertrages in der Fassung vom xx.xx.2012 und in der Fassung vom xx.xx.2015 gerichtet, da es im Hinblick auf den Klageantrag Ziel der Klägerin sei, im anschließenden Veranlagungsverfahren für die Jahre 2015 bis 2017 als gemeinnützig beurteilt zu werden. Das vorherige Verwaltungs- und Einspruchsverfahren und auch die Einspruchsentscheidung seien so zu verstehen, dass beide Fassungen des Gesellschaftsvertrages von Anfang an Verfahrensgegenstand gewesen seien. Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin in den Fassungen vom xx.xx.2012 sowie vom xx.xx.2015 halte aufgrund einer Auslegung seiner Bestimmungen die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO ein. Die Satzung müsse die in § 52 Abs. 2 AO enthaltenen Zwecke nicht ausdrücklich dem Wortlaut nach wiederholen. Bei der Änderung im Jahr 2012 habe nicht die gesamte Satzung in Übereinstimmung mit der Mustersatzung gebracht werden müssen. Zudem genüge der Gesellschaftsvertrag der Klägerin angesichts der gewollten und zuvor zuerkannten Steuerbegünstigung den Anforderungen der satzungsmäßigen Vermögensbindung.

10 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es meint, § 60 Abs. 1 Satz 2 AO verlange eine wörtliche Übernahme der Mustersatzung. Darüber hinaus sei Art. 97 § 1f Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) verletzt, da auch bei nur teilweisen Satzungsänderungen die vollständige Satzung in Übereinstimmung mit der Mustersatzung gebracht werden müsse.

11 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt,
die Revision des FA zurückzuweisen.

13 Eine wörtliche Übernahme der Mustersatzung sei nicht erforderlich. Das Urteil des FG enthalte keine Rechtsfehler.

14 Das nach § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) unterstützt das Vorbringen des FA, hat aber keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin in der Fassung vom xx.xx.2015 genügt nicht den Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung. Vertrauensschutzgesichtspunkte sind im Streitfall nicht zu berücksichtigen. Die formelle Satzungsmäßigkeit des Gesellschaftsvertrages in der Fassung vom xx.xx.2012 ist nicht Verfahrensgegenstand.

16 1. Der Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom xx.xx.2015 genügt nicht den Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 Abs. 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO), da im Gesellschaftsvertrag der Klägerin in der Fassung vom xx.xx.2015 ausdrückliche Bestimmungen der Vermögensbindung für den Wegfall des bisherigen Zwecks der Klägerin fehlen.

17 Gemäß § 61 Abs. 1 AO liegt eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) 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. Ist der Wegfall des bisherigen Zwecks als Voraussetzung des Vermögensanfalls überhaupt nicht erwähnt, ist eine Auslegung der Satzung in der Weise, dass die Regelung zu einer anderen Art des Vermögensanfalls auf den Wegfall des bisherigen Zwecks zu übertragen ist, nicht möglich (vgl. auch Senatsurteil vom 23.07.2009 - V R 20/08, BFHE 226, 445, BStBl II 2010, 719, unter II.2. und II.3.; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.01.2011 - I R 91/09, BFH/NV 2011, 111, Rz 15, und vom 17.09.2013 - I R 16/12, BFHE 243, 319, BStBl II 2014, 440, Rz 13).

18 2. Das FG hat diese Grundsätze nicht beachtet. Eine Bindung an die Feststellungen des FG gemäß § 118 Abs. 2 FGO besteht nicht, soweit es den Gesellschaftsvertrag in der Weise ausgelegt hat, dass dieser den Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung genügt.

19 Zwar gehört die Auslegung der Satzung zu den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die das Revisionsgericht im Grundsatz gebunden ist (BFH-Urteil vom 21.07.1999 - I R 2/98, BFH/NV 2000, 297, unter II.2.a). Allerdings ist die Auslegung des FG insoweit revisionsrechtlich zu beanstanden, als es nur aufgrund der seiner Auffassung nach gewollten und zuvor tatsächlich zuerkannten Steuerbegünstigung davon überzeugt war, dass der Gesellschaftsvertrag im Wege der Auslegung eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung enthalte, obwohl § 61 Abs. 1 AO ausdrücklich in der Satzung eine genaue Bestimmung der Vermögensbindung bei Wegfall

des bisherigen Zwecks der Körperschaft verlangt.

20 Die vorherige Handhabung der Beteiligten kann nicht zur Auslegung der satzungsmäßigen Vermögensbindung herangezogen werden, weil Regelungen über die Vermögensbindung bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks in der Satzung selbst getroffen werden müssen. Die Berücksichtigung außerhalb der Satzung liegender Begleitumstände oder des nicht in der Satzung manifestierten Willens der Mitglieder würde dem Gebot des Buchnachweises widersprechen (Senatsurteil in BFHE 226, 445, BStBl II 2010, 719, unter II.2., m.w.N.; BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 111, Rz 11; Senatsbeschluss vom 07.02.2018 - V B 119/17, BFH/NV 2018, 544, Rz 12). Sinn und Zweck der satzungsmäßigen Vermögensbindung ist, dass (ausschließlich) aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist und satzungsmäßig die Bindung des steuerbegünstigt gebildeten Vermögens im Dritten Sektor gewährleistet bleibt (Jachmann/Unger in Gosch, AO § 61 Rz 10).

21 Es kann in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben, ob Art. 97 § 1f Abs. 2 EGAO die Übernahme der gesamten in der Mustersatzung bezeichneten Festlegungen auch bei nur teilweisen Satzungsänderungen verlangt. Die Regelungen des § 61 AO zur Vermögensbindung waren bereits vor dem 01.01.2009 verbindlich (Senatsurteil in BFHE 226, 445, BStBl II 2010, 719, unter II.4.) und sind hier nicht erfüllt.

22 3. Die Klägerin kann sich hinsichtlich des Gesellschaftsvertrages in der Fassung vom xx.xx.2015 im Rahmen der Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit nicht auf Vertrauensschutz berufen, da das FA im Streitfall erstmals einen Feststellungsbescheid nach § 60a Abs. 1 AO

erlassen hat, wobei auch die negative Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen von dieser Vorschrift erfasst wird (vgl. auch BTDrucks 17/11316, S. 13).

23 a) Die Regelungen zu § 60a Abs. 3 bis 5 AO sind vorliegend auf den Fall des erstmaligen Erlasses eines negativen Feststellungsbescheides nicht anwendbar, da sie einen bereits erlassenen Feststellungsbescheid nach § 60a Abs. 1 AO voraussetzen (vgl. auch zu § 60a AO i.d.F. des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21.03.2013, BGBl I 2013, 556 Senatsurteil vom 23.07.2020 - V R 40/18, BFHE 270, 43, BStBl II 2021, 3, Rz 15, m.w.N.; vgl. auch BTDrucks 17/11316, S. 13).

24 b) § 60a Abs. 5 Satz 1 AO ist mangels Regelungslücke nicht analog anwendbar.

25 aa) Eine für eine Analogie erforderliche, erkennbar planwidrige Regelungslücke liegt nur vor, wenn das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig und somit ergänzungsbedürftig ist und seine Ergänzung nicht einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht. Hiervon zu unterscheiden ist der sog. rechtspolitische Fehler, der gegeben ist, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber doch nicht --gemessen an der dem Gesetz immanenten Teleologie-- als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist. Ob es sich um eine ausfüllungsbedürftige Regelungslücke oder lediglich um einen sog. rechtspolitischen Fehler handelt, ist unter Heranziehung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) zu ermitteln, wobei für den danach erforderlichen Vergleich auf die Wertungen des Gesetzes, insbesondere auf die Entstehungsgeschichte des Gesetzes, zurückzugreifen ist (BFH-Urteil vom 17.11.2020 - VIII R 20/18, BFHE

271, 233, Rz 22, m.w.N.).

26 bb) Eine erkennbar planwidrige Regelungslücke liegt nach den Wertungen des § 60a AO, insbesondere seiner Entstehungsgeschichte, im Hinblick auf die negative erstmalige Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit nicht vor.

27 (1) Nach der Begründung des Gesetzgebers zur Einfügung des § 60a AO löst die Feststellung nach § 60a AO das bisherige Verfahren der vorläufigen Bescheinigung ab. Die Feststellung als Verwaltungsakt sollte zu einer besseren Rechtsschutzmöglichkeit für die Körperschaften führen, deren Antrag nicht entsprochen wurde (BTDrucks 17/11316, S. 13, BRDrucks 663/12, S. 17).

28 Weder die frühere vorläufige Bescheinigung als vorläufige Anerkennung der Gemeinnützigkeit noch ein Freistellungsbescheid für vorangegangene Veranlagungszeiträume begründeten nach der BFH-Rechtsprechung einen schutzwürdigen Vertrauenstatbestand. Dies galt auch dann, wenn das FA bei gründlicher Prüfung der ihm vom Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen bereits für die früheren Veranlagungszeiträume zu dem Schluss hätte kommen können, dass eine Freistellung von der Steuer nicht in Betracht kommt (BFH-Beschluss vom 25.10.2000 - I B 117/00, BFH/NV 2001, 470, unter II.1.). Eine Übergangsregelegung für Fälle der erstmaligen negativen Feststellung, die Vertrauensschutzgesichtspunkte enthält, hat der Gesetzgeber nicht getroffen.

29 (2) Der Erlass eines erstmaligen negativen Feststellungsbescheides nach § 60a Abs. 1 AO ist dem früheren Verfahren bei erstmaliger Versagung der Steuerbegünstigung im Veranlagungsverfahren vergleichbar. Nach

der Rechtsprechung gab es in diesen Fällen für den jeweiligen Veranlagungszeitraum keinen Vertrauensschutz (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 470, unter II.1. unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 13.12.1978 - I R 77/76, BFHE 127, 327, BStBl II 1979, 481). Ein bisher nicht bestehender Vertrauensschutz kann ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung --wie es § 60a Abs. 5 AO für die Aufhebung bereits erlassener Feststellungsbescheide vorsieht (vgl. Unger in Gosch, AO § 60a Rz 23)-- nicht begründet werden.

30 Bestätigt wird dies durch § 60a Abs. 2 AO, wonach die Feststellung auf Antrag oder von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer erfolgt, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist.

31 c) Soweit die Verwaltung seit dem BMF-Schreiben vom 17.12.2002 - IV C 4 -S 0171- 119/02 (BStBl I 2004, 1059) --angefügt als Nr. 8 zu § 59 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) mit Wirkung ab 21.04.2008, BStBl I 2008, 582; ab 31.01.2014 als Nr. 4 zu § 59 AEAO, BStBl I 2014, 290-- Vertrauensschutz für geprüfte Satzungen gewährt, ist dies im Streitfall unbeachtlich. Denn dies betrifft jedenfalls nicht das hier in Rede stehende Feststellungsverfahren nach § 60a AO.

32 d) Der Regelungsgehalt des erstmaligen negativen Feststellungsbescheides ist im Feststellungsverfahren auch nicht aus anderen Vertrauensschutzgesichtspunkten in der Weise zu beschränken, dass seine Bindungswirkung erst ab einem Zeitpunkt nach erstmaliger Beanstandung der Satzung oder der konkreten Satzungsbestimmung durch das FA oder nach Bekanntgabe des Bescheides eintritt. Denn eine Bindungswirkung aus Vertrauensschutzgesichtspunkten ergibt sich erst aus § 60a Abs. 5 AO.

33 Dem steht auch nicht entgegen, dass ggf. bereits bestandskräftige Freistellungsbescheide infolge der (überperiodischen) Bindungswirkung (Seer in Tipke/Kruse, § 60a AO Rz 7) des negativen Feststellungsbescheides gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO innerhalb nicht festsetzungsverjährter Zeit (§ 171 Abs. 10 AO) zu ändern sind. Dies ist lediglich die Folge der bewussten gesetzgeberischen Entscheidung für die Bindungswirkung eines (negativen) Feststellungsbescheides, die die Korrekturmöglichkeiten bereits bestandskräftiger Freistellungsbescheide erweitert.

34 4. Die formelle Satzungsmäßigkeit des Gesellschaftsvertrages in der Fassung vom xx.xx.2012 ist nicht Verfahrensgegenstand.

35 a) Über einen etwaigen Antrag auf Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit des Gesellschaftsvertrages in der Fassung vom xx.xx.2012 hat das FA mit dem negativen Feststellungsbescheid vom 09.12.2016 nicht entschieden.

36 Nach dem Inhalt des Bescheides, der vom Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit zu prüfen ist (BFH-Urteil vom 24.03.1998 - I R 83/97, BFHE 186, 67, BStBl II 1998, 601, unter II.1.b, m.w.N.), betrifft dieser Bescheid ausdrücklich nur die "Satzung in der Fassung vom xx.xx.2015" und nicht auch die Fassung vom xx.xx.2012. Der Feststellungsbescheid nach § 60a AO ist ohne Berücksichtigung weiterer Umstände, die der steuerbegünstigten Körperschaft bekannt sind, aus sich heraus auszulegen (Senatsurteil in BFHE 270, 43, BStBl II 2021, 3, Rz 28).

37 Der gemäß Bescheid vom 09.12.2016 ausdrücklich auf eine bestimmte

Satzung beschränkte Regelungsgegenstand des Feststellungsbescheides entspricht auch dem Sinn und Zweck des Feststellungsverfahrens. Die Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit gemäß § 60a Abs. 1 Satz 1 AO kann sich der Natur der Sache nach nur auf eine bestimmte Satzung beziehen. Ist eine solche --wie im Streitfall-- ausdrücklich allein im Feststellungsbescheid genannt, scheitert eine erweiternde Auslegung auf andere Fassungen am klaren Wortlaut des Verwaltungsaktes.

38 b) An die Auslegung des FG, wonach das Einspruchsverfahren beide Fassungen des Gesellschaftsvertrages betreffen soll, ist der Senat nicht gebunden. Revisionsrechtlich ist in vollem Umfang nachprüfbar, ob ein Einspruch auslegungsbedürftig ist. Hieran fehlt es, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat (BFH-Urteile vom 11.02.2009 - X R 51/06, BFHE 226, 1, BStBl II 2009, 892, unter II.2.a aa, m.w.N., und vom 28.11.2018 - I R 61/16, BFH/NV 2019, 898, Rz 22). So liegt der Fall hier, da die von einem fachkundigen Berufsträger vertretene Klägerin ausdrücklich nur gegen den Bescheid vom 09.12.2016 Einspruch eingelegt hat, der allein den Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom xx.xx.2015 betrifft.

39 5. Über die zwischen den Beteiligten streitigen Fragen, ob der Gesellschaftsvertrag die in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke wörtlich übernehmen muss und ob bei einer Satzungsänderung die gesamte Satzung in Übereinstimmung mit der Mustersatzung zu bringen ist, ist somit nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht zu entscheiden.

40 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.