

---

**Datum:** 22.06.2005  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 3420/04  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2005:0622.13K3420.04.00

---

**Tenor:**

Der Körperschaftsteuer- und der Gewerbesteuermessbescheid 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 werden aufgehoben.

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten zu 25% und dem Kläger zu 75% auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch den Kläger in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Kläger eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - und § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes - GewStG - steuerbefreite gemeinnützige Körperschaft ist, insbesondere ob die vom Kläger im Streitzeitraum vereinnahmten Entgelte im Rahmen eines Zweckbetriebs im Sinne des § 68 Nr. 9 der Abgabenordnung - AO - erwirtschaftet wurden.

2

Der Kläger ist ein 0000 gegründeter Verein, der seit 0000 seinen Sitz in L. hat und seit Ende 0000 seinen jetzigen Namen führt. Ausweislich der Vereinssatzung i. d. F. vom 00.00.0000 ist der Vereinszweck die... und ... und ..... Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Satzung Bezug genommen.

3

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Der Kläger ist in der Vergangenheit als gemeinnützige Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG anerkannt worden. Freistellungsbescheide für die Jahre 1991 bis 1996 wurden erteilt. Auch für die Streitjahre 1997 bis 1999 erteilte der Beklagte auf Antrag des Klägers, dem eine Kurzdarstellung von 33 verschiedenen in den Streitjahren durchgeführten Projekten beigelegt war (Körperschaftsteuerakte 1997), zunächst einen Freistellungsbescheid. Der Freistellungsbescheid vom 00.00.0000 erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.                                                                          | 4  |
| In den Jahren 2002 und 2003 fand beim Kläger eine Außenprüfung des Beklagten statt. Im Rahmen der Prüfung stellte der Beklagte fest, dass der Kläger öffentliche und private Organisationen insbesondere auf den Gebieten der ..., des ... sowie der ... beraten hat. Die wissenschaftlichen Mitarbeiter des Klägers entwickelten dabei Ideen zu bestimmten Forschungsvorhaben. Danach wurden Träger gesucht, die diese Vorhaben fördern sollten. Außerdem erhielt der Kläger konkrete Forschungsaufträge und nahm in geringerem Umfang auch an Ausschreibungen für Forschungsprojekte teil (vgl. z. B. Einspruchsbegründung vom 00.00.0000). | 5  |
| Die Aufträge an den Kläger in den Streitjahren erfolgten in unterschiedlichen Formen, teils als so genannte Werkverträge - WV - (Beispiele: C., Blatt 21 ff. d. A.; N., Blatt 172 ff. Prüferhandakten - BpHA -; X. -, Kooperationsvertrag unter Tz 2.1, Blatt 440 ff. BpHA; I. Blatt 359 ff. BpHA) oder nicht näher bezeichnete Verträge (W.1., Blatt 38 ff. d. A.). Teilweise wurden Zuwendungsbescheide - ZB - erlassen (W.2., Blatt 181 ff. BpHA), teilweise Förderanträge genehmigt bzw. Mittel bewilligt (E. Blatt 198 ff. BpHA).                                                                                                        | 6  |
| Die Forschungsprojekte erstreckten sich meistens über mehrere Jahre und wurden je nach Vereinbarung mit dem konkreten Auftraggeber mit unterschiedlichen Ergebnissen abgeschlossen. Insbesondere kam es zu Abschlussberichten (mit und ohne konkrete Beratung des Auftraggebers), zur Veröffentlichung in Buchform (Verkauf durch Auftraggeber oder Kläger), zur Durchführung von Ausstellungen und/oder zur Vorbereitung und Durchführung von Bildungsveranstaltungen.                                                                                                                                                                       | 7  |
| Die wesentlichen Verträge / Zuwendungsbescheide etc. in den Streitjahren mit einem finanziellen Volumen von jeweils über ... DM sind Folgende:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 8  |
| Lfd. Nr. Zahlstelle finanzielles Volumen Laufzeit Blatt d. A. Art                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 9  |
| 1/1997 N. ... DM 1995 bis 1997 172 ff. BpHA WV                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 10 |
| 2/1997 E. ... DM 1996 (tw.1996 gebucht) 421 BpHA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 11 |
| 3/1997 E. ... DM 1995 bis 1997 198 BpHA ZB                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 12 |
| 11/1997 ... ... DM 1997 bis 1998 170 BpHA WV                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 13 |
| 14/1997 E. ... DM 1997 bis 1998 208 BpHA ZB                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 14 |
| 15/1997 ... ... DM 1997 bis 1998                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 15 |
| 17/1997 ... . ... DM 1996 bis 1998 77 BpHA WV                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 16 |
| 8/1998 X. ... DM 1998 bis 2001 440 Bp,119 d.A. WV                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 17 |
| 16/1999 ... ... DM 1999 92,115,BpHA WV                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 18 |

18/1999 ... .. DM 1999 38-45 WV? 19

19/1999 ... .. DM 1999 bis 2000 BpBericht WV 20

Neben den aufgeführten Geschäftspartnern des Klägers fällt insbesondere die I. mit einer Reihe von Projekten mit einem Gesamtvolumen von ca. ... DM ins Gewicht (lfd. Nrn. 19-23/1997 und 16/1998). Den entsprechenden Zahlungen liegen nach Lage der Akten teilweise Absprachen über Zuschüsse, teilweise Werkverträge zu Grunde (Blatt 49 ff., 52, 53, 66-68, 90, 93, 359-379 BpHA). Wegen der weiteren Einzelheiten insoweit wird auf die Darstellung der Projekte in der Anlage zur Klageschrift und die Zuordnung der Zahlungsvorgänge in der Aufstellung Blatt 421 bis 427 BpHA, sowie die Kopien der Verträge (insbesondere Blatt 21 bis 45 und 120 ff. d. A.) sowie in den Prüferhandakten verwiesen. 21

Der Beklagte kam bei Auswertung der verschiedenen Verträge zu der Überzeugung, dass lediglich die Projekte Nr. 3 und 14/97 der Anlage 1a zum Betriebsprüfungsbericht zu Zuwendungen der öffentlichen Hand im Sinne des § 68 Nr. 9 AO geführt hätten. Die übrigen Einnahmen stellten wirtschaftliche Erlöse aus Werkverträgen dar. Der Beklagte kam auf der Basis dieser Bewertung zur Feststellung folgender Zahlen, deren Zusammensetzung in der Anlage zum Betriebsprüfungsbericht aufgeschlüsselt - und in der mdl. Verhandlung korrigiert - worden ist: 22

| Jahr  | Zuwendungen | Vermögensverwaltung | Andere Finanzierung | Gesamtfinanzierung |
|-------|-------------|---------------------|---------------------|--------------------|
| 1997  | ... DM      | ... DM              | ... DM              | ... DM             |
| 1998  | ... DM      | ... DM              | ... DM              | ... DM             |
| 1999  | ... DM      | ... DM              | ... DM              | ... DM             |
| Summe | ... DM      | ... DM              | ... DM              | ... DM             |

 23

Da sich der Kläger daher nicht überwiegend aus öffentlichen Mitteln bzw. der Vermögensverwaltung finanziere, erfülle er in den Streitjahren nicht die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO. Der Betriebsprüfer verzichtete auf eine Überprüfung der Verhältnisse in den Vorjahren 1995 und 1996, da die Verhältnisse laut Angaben des Klägers nicht von denen des Prüfungszeitraums abgewichen seien. Wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 00.00.0000 mit allen Anlagen verwiesen. Die Bilanzen des Klägers für 1995 und 1996 weisen Umsatzerlöse von ... DM und sonstige Einnahmen in Höhe von ... DM (1995) und Umsatzerlöse in Höhe von ... DM und sonstige Erträge von ... DM (1996) aus. Wegen der Einzelheiten wird auf die Bilanzen Bezug genommen. 24

Auf Grund der Ergebnisse der Betriebsprüfung erließ der Beklagte unter dem 00.00 und 00.00.0000 Körperschaftsteuerbescheide sowie Gewerbesteuermessbescheide für die drei Streitjahre. Die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuermessbeträge wurden für 1997 und 1999 auf jeweils 0,00 € und für 1998 auf ... € Körperschaftsteuer und ... € Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Bescheide Bezug genommen. 25

Mit Einsprüchen vom 00. und 00.00.0000 wandte sich der Kläger insbesondere gegen die vom Beklagten vertretene Auffassung, dass der Begriff der "Zuwendung" im Sinne des § 68 Nr. 9 KStG nur eine Förderung ohne Auflagen umfasse. Entscheidend sei aus Sicht des 26

Klägers vielmehr, dass der Zuschussgeber keinen Einfluss auf Inhalt und Ergebnis des Forschungsprojektes habe, welches in einem Endbericht zu dokumentieren sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsbegründung vom 00.00.0000 verwiesen.

Der Beklagte wies die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 als unbegründet zurück. Dabei ging er davon aus, dass der Kläger der Sonderregelung in § 68 Nr. 9 AO unterfalle. Bei dieser Ausgangslage komme es nicht darauf an, ob der Kläger die Voraussetzungen des § 65 AO erfülle. Das gelte auch dann, wenn die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO für die Annahme eines Zweckbetriebs im Einzelfall nicht erfüllt seien. Da sich der Kläger in den Streitjahren nicht überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert habe, erfülle er nicht die Voraussetzungen des § 68 Abs. 9 AO. Dies führe im Streitfall dazu, dass die gesamte Forschungstätigkeit des Klägers einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstelle, weil davon auszugehen sei, dass die Tätigkeit des Klägers in den Streitjahren nicht selbstlos, sondern eigenwirtschaftlich gewesen sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. 27

Dagegen wendet sich der Kläger mit der vorliegenden, am Montag, den 00.00.0000 beim Finanzgericht eingegangenen, Klage. Mit ihr trägt er weiterhin vor, dass die vom Kläger im Streitzeitraum vereinnahmten Entgelte in überwiegendem Maße der Förderung der Projekte gedient hätten, da insoweit ein öffentliches Interesse an den Untersuchungen der Fragestellungen bestanden habe. Es seien keine Leistungen gegen Entgelt vereinbart worden, sondern es hätten nur nachweisbar die Zuschussgelder für die festgelegten Forschungsobjekte verausgabt werden und die Forschungsergebnisse in den schriftlichen Berichten fest gehalten werden müssen. Es sei bei keinem Projekt ein "Preis" vereinbart worden. Der Kläger habe nur Kalkulationen einreichen müssen, auf Grund deren dann die Übernahme der Kosten in einer bestimmten Höhe bewilligt worden sei. Nach Abschluss des jeweiligen Projektes seien jeweils Nachweise einzureichen gewesen, aus denen sich ergeben habe, dass die projektierten Kosten auch tatsächlich angefallen seien. Nach Überzeugung des Klägers erfüllt eine derartige Förderung die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO. 28

Ergänzend hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass einzelnen Projekten, insbesondere dem finanziell bedeutsamsten Projekt 1/1997, N., Zuwendungen der Gemeinschaftsinitiative der Europäischen Union zu Grunde lägen. Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung habe das Bundesministerium der Finanzen - BMF - dem Bundeswirtschaftsministerium gegenüber erklärt, dass Zahlungen aus dem Europäischen Sozialfonds als echte Zuschüsse zu qualifizieren seien. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen. 29

Der Kläger beantragt, 30

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 und der Körperschaftsteuer-31 und Gewerbesteuerermessbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 den Kläger als nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer und gemäß § 3 Nr. 6 GewStG als von der Gewerbesteuer befreit anzuerkennen, weil er ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken im Sinne der §§ 51 ff. AO dient,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen. 34

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Zur Begründung verweist er auf den Betriebsprüfungsbericht und die Einspruchsentscheidung, in der das Vorbringen des Klägers bereits gewürdigt worden sei.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 35 |
| <b>Entscheidungsgründe:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 36 |
| Die Klage ist zulässig und teilweise, hinsichtlich der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrages 1997, begründet, im Übrigen unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 37 |
| Die Klage ist auch hinsichtlich der auf 0 € lautenden Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide 1997 und 1999 zulässig.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 38 |
| Da das Gesetz nichts anderes bestimmt, setzt die Zulässigkeit der Anfechtungsklage voraus, dass der Kläger geltend macht, durch den jeweils angefochtenen Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein (§ 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Das bedeutet, dass der Kläger substantiiert und schlüssig darlegen muss (BFH-Urteil vom 28. Oktober 1987 I R 275/83, BFHE 152, 138, BStBl II 1988, 292; Gräber, FGO, 5. Aufl., 2002, § 40 Rdnr. 61 f., m.w.N.), der Bescheid beeinträchtigt ein dem Kläger zustehendes Recht. Ein Bescheid, durch den die Körperschaftsteuer oder der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt worden ist, führt zwar zu keiner Zahlungsverpflichtung. Für die Darlegung einer Rechtsverletzung reicht es aber aus, dass der Kläger geltend macht, er sei von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit und durch die auf 0 € lautenden Bescheide sei zu Unrecht seine Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht bejaht worden (vgl. BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 153/93, BStBl II 1995, 499 m. w. N. ). | 39 |
| Die angefochtenen Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 1997 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Sie hätten nicht ergehen dürfen. Der Kläger ist für das Streitjahr 1997 von der Körperschaft- und Gewerbesteuer zu befreien. Er erfüllt im Streitjahr 1997 die übereinstimmenden Voraussetzungen der Befreiungsvorschriften des KStG und des GewStG.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 40 |
| Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG sind Körperschaften, die nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaft- bzw. Gewerbesteuer befreit. Soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 41 |
| Nach § 59 AO wird die Steuervergünstigung gewährt, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 42 |
| Diesen Voraussetzungen genügt der Kläger für das Streitjahr 1997.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 43 |
| Der Kläger ist als eingetragener Verein eine Körperschaft im Sinne des § 1 Nr. 4 KStG. Es ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass er nach seiner Satzung (vgl. §§ 2, 13 der Satzung) ausschließlich (§ 56 AO) und unmittelbar (§ 57 AO) gemeinnützigen Zwecken im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 1 (Förderung von Wissenschaft und Forschung) und Nr. 2 (Förderung des Wohlfahrtswesens) bzw. mildtätigen Zwecken im Sinne des § 53 AO dient.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 44 |
| Entgegen der Auffassung des Beklagten erfüllte im Streitjahr 1997 auch die tatsächliche Geschäftsführung des Klägers die Voraussetzungen für die Anerkennung der                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 45 |

## Gemeinnützigkeit.

- Nach § 63 AO muss auch die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Dies setzt insbesondere - und im Streitfall allein streitbefangen - voraus, dass die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke im Sinne der §§ 52 Abs. 2, 53 AO selbstlos im Sinne des § 55 Abs. 1 Satz 1 AO erfolgt. 46
- Der Kläger handelte im Streitjahr 1997 selbstlos im Sinne des § 55 AO. Eine Förderung geschieht nach § 55 AO selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie "eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden". 47
- Wie sich aus dem Merkmal "in erster Linie" ergibt, ist nur eine vorrangige Verfolgung wirtschaftlicher Mitgliederinteressen schädlich. Es bedarf also einer Abwägung im Einzelfall, ob die wirtschaftlichen Vorteile der Mitglieder im Interesse des Gemeinwohls hinzunehmen sind, weil die gemeinwohlfördernde Tätigkeit der Körperschaft im Vordergrund steht (Hüttemann, Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts in Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft - DStJG - 2003, 49, 68; Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 55 AO, Rdnr. 28 ff. M. w. N.). Selbstloses Handeln ist zu verneinen, wenn die ihm eigene Opferwilligkeit zu Gunsten anderer wegfällt oder in den Hintergrund gedrängt wird und an deren Stelle in erster Linie Eigennutz tritt (BFH-Urteil vom 15. Juli 1998 I R 156/94, BFHE 186, 546; BStBl II 2002, 162 m. w. N.). 48
- Die Finanzverwaltung vertritt ebenfalls die Auffassung, dass bei Unterhaltung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch eine Körperschaft zwischen der steuerbegünstigten und der wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewichten ist. Die Körperschaft ist danach nicht steuerbegünstigt, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt (Anwendungserlass zur Abgabenordnung - AEAO - Textziffer - Tz - 2 zu § 55). 49
- Ungeachtet der unterschiedlichen Auffassungen der Finanzverwaltung, des BFH und der Literatur zur Anwendung des § 55 AO und seiner Abgrenzung zu § 56 AO im Einzelfall (vgl. Hüttemann a. a. O. Seite 69 m. w. N.; BFH a. a. O. und den dazu ergangenen teilweisen Nichtanwendungserlass, BMF-Schreiben vom 15. Februar 2002, BStBl I 2002, 267) besteht Einigkeit, dass ein selbstloses Handeln jedenfalls insoweit zu bejahen ist, wie der von dem Steuerpflichtigen unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein Zweckbetrieb im Sinne der AO ist. 50
- Danach ist im Streitfall für das Jahr 1997 von einer selbstlosen Handlungsweise des Klägers auszugehen. Die gesamte Tätigkeit des Klägers im Jahr 1997 ist nach § 68 Nr. 9 AO als Zweckbetrieb anzusehen, so weit nicht Tätigkeiten im Sinne des § 68 Nr. 9 Satz 3 AO ausgeführt wurden. 51
- Nach § 68 Nr. 9 AO, der nach § 1e Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur AO - EGAO - seit dem 1. Januar des Streitjahres 1997 anzuwenden ist, sind Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren, Zweckbetriebe. Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug. 52

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Der Kläger ist eine derartige Wissenschafts- und Forschungseinrichtung. Sein satzungsmäßiger Zweck ist unter anderem die Förderung von Wissenschaft und Forschung. Die Tatsache, dass der Kläger nach seiner Satzung auch andere steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, ist unschädlich. Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung ist § 68 Nr. 9 AO anzuwenden, wenn die Forschungstätigkeit bei der tatsächlichen Geschäftsführung die Förderung der anderen steuerbegünstigten Zwecke überwiegt (BMF-Schreiben vom 22. September 1999, BStBl I 1999, 944).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 53 |
| Dass beim Kläger die Förderung von Wissenschaft und Forschung den absoluten Schwerpunkt seiner Betätigungen ausmacht, ist zwischen den Beteiligten unstreitig und ergibt sich auch aus den im Tatbestand dargestellten vielfältigen Unterlagen über die Tätigkeit des Klägers in allen drei Streitjahren.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 54 |
| Der Kläger hat sich im Streitjahr 1997 auch überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter und Erträgen aus der Vermögensverwaltung finanziert.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 55 |
| Nach den vom Kläger unbestrittenen Feststellungen des Beklagten hat der Kläger im Streitjahr 1997 Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter und Erträge aus Vermögensverwaltung in Höhe von ... DM und nur im Umfang von ... DM Einnahmen aus so genannter Auftragsforschung gehabt. Eine Überprüfung der zwischen den Beteiligten unstreitigen Feststellungen ergibt jedenfalls, dass Zuwendungen im Sinne des § 68 Nr. 9 AO in der vom Beklagten festgestellten - die anderweitigen Einnahmen übersteigenden - Höhe im Streitjahr vorgelegen haben. Die gesamten Zuwendungen des Streitjahres 1997 beruhen auf dem Projekt 3/1997. Ausweislich der Vertragsunterlagen (Blatt 198 ff. BpHA) und der Anlage zu den Bewilligungsschreiben der E. (Blatt 212 ff. BpHA) handelt es sich bei diesen Einnahmen um Fördermittel aus klassischer Projektförderung zur Förderung gemeinnütziger Ziele mit Verpflichtung die Ergebnisse des Forschungsvorhabens der Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Die Tragung eines Eigenanteils der Projektkosten durch den Kläger war Bestandteil der Förderungszusage. Bei derartigen Zahlungen im Rahmen einer Projektförderung handelt es sich nach der vom erkennenden Senat geteilten herrschenden Meinung (vgl. z. B. BMF, BStBl I 1999, 944 unter IV. 4.; Ernst & Young, KStG, § 5 Rdnr. 660.4; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 6 Rdnr. 106, Seite 344; Thiel, Die Besteuerung öffentlich geförderte Forschungseinrichtungen, Der Betrieb 1996, 1944, 1948) um Zuwendungen im Sinne des § 68 Nr. 9 AO. | 56 |
| Entgegen der Auffassung des Beklagten, der sich insoweit auf Tz III. 5. des BMF-Schreibens vom 22. September 1999, BStBl I 1999, 944, stützt, ist für die Frage der überwiegenden Finanzierung aus Zuwendungen der öffentlichen Hand nicht auf einen Dreijahreszeitraum - Streitjahr und die beiden vorangegangenen Jahre - abzustellen, sondern ausschließlich auf das Streitjahr (ebenso: Dötsch/ Eversberg/ Jost/ Witt, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rdnr. 276f).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 57 |
| Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer. Nach § 7 Abs. 3 KStG sind die Grundlagen für Ihre Festsetzung jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung ist über die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung stets für einen bestimmten Veranlagungszeitraum zu entscheiden. Eine Körperschaft kann danach nur dann von der Körperschaftsteuer befreit werden, wenn sie in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum alle Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit erfüllt (BMF, BStBl I 2002, 267, 268 unter 4. Jahresprinzip). Die gleichen Regeln gelten für die Gewerbesteuer (vgl. § 14 GewStG).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 58 |
| Dies entspricht auch den Regelungen in §§ 60 Abs. 2, 63 Abs. 2 AO, wonach sowohl die Satzung als auch die tatsächliche Geschäftsführung während des gesamten                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 59 |

Veranlagungszeitraums den Anforderungen der §§ 60 Abs. 1, 63 Abs. 1 AO genügen müssen.

Ausnahmen vom Jahresprinzip bedürfen einer ausdrücklichen Regelung im Gesetz, wie dies z. B. in § 61 Abs. 3 AO erfolgt ist. Eine derartige Ausnahmeregelung enthält § 68 Nr. 9 AO aber nicht. Auch wenn der Prüfung auf der Basis eines Dreijahreszeitraums möglicherweise Billigkeitserwägungen zu Gunsten der Steuerpflichtigen (§ 163 AO) oder bloße Praktikabilitätsabwägungen (vgl. Ernst & Young, KStG, § 5 Rdnr. 660.6) zu Grunde liegen, kann dies ohne gesetzliche Grundlage nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausschlagen.

Der Senat kann daher in diesem Zusammenhang dahinstehen lassen, ob dem BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 944, eine gegenteilige Rechtsauffassung zu entnehmen ist, wie der Beklagte im Rahmen der Außenprüfung und der Einspruchsentscheidung augenscheinlich angenommen hat, und ob die Voraussetzungen für eine Entscheidung auf der Basis des BMF-Schreibens ohne Überprüfung der Verhältnisse in den Vorjahren und unter Berücksichtigung der Gesetzesänderung im Jahressteuergesetz 1997 überhaupt gegeben sein können.

Mit der Aufhebung der Änderungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung tritt der Freistellungsbescheid vom 00.00.0000 insoweit wieder in Kraft. Eine teilweise Steuerpflicht liegt nicht vor, da nach § 68 Nr. 9 Satz 2 AO auch die Auftragsforschung in die Zweckbetriebsfiktion einbezogen ist und ein eventuell noch gegebener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 64, 68 Nr. 9 Satz 3 AO keinesfalls den Grenzbetrag nach § 64 Abs. 3 AO in Höhe von 60.000 DM erreicht.

Die weitergehende Klage hinsichtlich der Streitjahre 1998 und 1999 ist unbegründet.

Entgegen der Auffassung des Klägers erfüllte seine tatsächliche Geschäftsführung in den Streitjahren 1998 und 1999 nicht die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit.

Wie bereits oben beim Streitjahr 1997 ausgeführt, muss auch die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält (§ 63 AO). Dies setzt insbesondere voraus, dass die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke im Sinne der §§ 52 Abs. 2, 53 AO selbstlos im Sinne des § 55 Abs. 1 Satz 1 AO erfolgt. An dieser erforderlichen Selbstlosigkeit fehlt es im Streitfall.

Nach § 55 Abs. 1 AO ist eine Körperschaft nicht selbstlos tätig, wenn sie in erster Linie nicht steuerbegünstigte, sondern eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt.

Davon ist bei Forschungseinrichtungen, auf die § 68 Nr. 9 AO anzuwenden ist, auszugehen wenn sie die Voraussetzungen dieser Vorschrift für die Behandlung als Zweckbetrieb nicht erfüllen.

Zwar können eigenwirtschaftliche Zwecke von gemeinnützigen Einrichtungen im Rahmen der so genannten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§ 14 AO) verfolgt werden, ohne dass die Steuervergünstigung insgesamt verloren geht, wenn das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit ausschließt, wie ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (§ 64 Abs. 1 AO) und soweit der Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO ist (§ 64 Abs. 1, 2. Halbsatz AO). Nach der Rechtsprechung des BFH verfolgt eine Körperschaft

nicht allein deswegen in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, weil die unternehmerischen Aktivitäten innerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes die gemeinnützigen Aktivitäten übersteigen (BFH-Urteil vom 15. Juli 1998 I R 156/94, BFHE 186, 546, BStBl II 2002, 162).

Dies ist nach Überzeugung des erkennenden Senats im Anwendungsbereich des § 68 Nr. 9 AO anders. Soweit die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO im Einzelfall gegeben sind, wird hinsichtlich der gesamten Tätigkeit des Steuerpflichtigen mit Ausnahme der Tätigkeiten nach § 68 Nr. 9 Satz 3 AO ein Zweckbetrieb fingiert. Sind die Voraussetzungen im Einzelfall nicht gegeben, ist ohne eine weitere Abwägungsentscheidung davon auszugehen, dass die Körperschaft in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. 69

Dies ergibt sich zunächst aus dem Wortlaut des Einleitungssatzes zu § 68 AO. Danach "sind" Zweckbetriebe auch die nachfolgend unter Nr. 1 bis Nr. 9 aufgeführten Aktivitäten. Es handelt sich also um eine Fiktionsvorschrift mit rechtsbegründendem Charakter, die als Spezialgesetz den allgemeinen Vorschriften, insbesondere § 65 AO vorgeht. Die Einordnung des § 68 AO als gegenüber § 65 AO rechtsystematisch vorrangiger Spezialvorschrift entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 18. Januar 1995 V R 139 - 142/92, BFHE 177, 147, BStBl II 1999, 446; BFH-Urteil vom 14. Juni 2003 I R , 20/02, BStBl II 2004, 660) und der herrschenden Meinung in der Literatur (Nachweise bei BFH, BStBl II 2004, 660 unter II. 2.). Das entspricht auch dem gesetzgeberischen Willen, wie er sich aus der Gesetzgebungsbegründung zu dem geänderten Einleitungssatzes des § 68 AO (vgl. Bundestagsdrucksache - BT-Drs. - 11/4176, S. 12) und der Gesetzgebungsbegründung zur Einfügung der Nr. 9 in § 68 AO (vgl. BT-Drs. 13/4839, S. 88) ergibt. 70

Die Gesetzgebungsgeschichte des § 68 Nr. 9 AO spricht auch dafür, dass der Gesetzgeber nicht nur - wie sich aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt - bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO die gesamten Tätigkeiten der jeweiligen Forschungseinrichtung - mit Ausnahme der in Satz 3 genannten Teilbereiche - dem gemeinnützigen Bereich, sondern auch bei Nichterfüllung der Voraussetzungen die gesamten Tätigkeiten dem nicht gemeinnützigen Bereich zuordnen wollte. 71

Der Bundesfinanzhof hatte in der Grundsatzentscheidung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Forschungseinrichtungen (BFH-Urteil vom 30. November 1995 V R 99/91, BFHE 179, 447, BStBl II 1997, 189) in Leitsatz 5 ausgeführt: 72

Sind bei einem als gemeinnützig anerkannten eingetragenen Verein (Zweck: Förderung von Wissenschaft und Forschung) Auftragsforschung und Eigenforschung nach Satzung und tatsächliche Übung so sehr miteinander verwoben, dass beide nicht voneinander abgrenzbar sind und die Ausübung der einen Tätigkeit nicht ohne die andere möglich ist, liegt ein einheitliches gewerbliches Unternehmen vor, bei dem zumindest im Bereich der Auftragsforschung die Allgemeinheit nicht selbstlos gefördert wird. Ist die entgeltlich ausgeübte Auftragsforschung abgrenzbar und selbstständig von der Eigenforschung, so handelt es sich insoweit um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, nicht aber um einen Zweckbetrieb. 73

Dazu führt der Gesetzgeber in der Begründung zu § 68 Nr. 9 AO aus: 74

Das Urteil führt, wenn nicht durch eine Zweckbetriebsfiktion abgeholfen wird, bei den gemeinnützigen Forschungseinrichtungen zu großen Problemen. Dabei geht es nur am Rande um die zu zahlenden Steuern, sondern in erster Linie um schwierige Abgrenzungsfragen und Planungssicherheit. Die Auftragsforschung ist in den Einrichtungen 75

mit der gesamten Forschungstätigkeit verzahnt und vernetzt. Dadurch ist es schwierig und mit großem Arbeitsaufwand verbunden, die Einnahmen und Ausgaben der Einrichtung den einzelnen Tätigkeitsbereichen zuzuordnen.

Die Zweckbetriebsfiktion wird auf Forschungseinrichtungen beschränkt, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. Dies trägt dem Grundsatz Rechnung, dass Forschungseinrichtungen wegen ihrer Eigen- oder Grundlagenforschung gemeinnützig sind und Steuervergünstigungen nur zu rechtfertigen sind, wenn das Schwergewicht der Tätigkeit in diesem Bereich liegt. 76

Während die Entscheidung des BFH zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 68 Nr. 9 AO darauf hinauslief, dass im Einzelfall eine Zuordnung zu Eigenforschung und Auftragsforschung, Prüfung der Abgrenzbarkeit der beiden Bereiche und gegebenenfalls nachrangig eine Prüfung des § 55 Abs. 1 AO erfolgen musste, zielte der Gesetzgeber auf eine Regelung, die Abgrenzungsfragen vermied und Planungssicherheit schuf. 77

Die Berücksichtigung dieser Zweckrichtung der gesetzlichen Neuregelung muss nach Überzeugung des Senats dazu führen, § 68 Nr. 9 AO im Sinne einer abschließenden Spezialregelung sowohl hinsichtlich der Zweckbetriebseigenschaft als auch hinsichtlich der Selbstlosigkeit zu verstehen, auch wenn der Gesetzestext insoweit nicht eindeutig ist. Eine andere Auslegung führte dazu, dass nicht nur von Veranlagungszeitraum zu Veranlagungszeitraum ein Wechsel zwischen dem Eintritt in die Steuerpflicht und dem Wegfall der Steuerpflicht vorkommen könnte (so zutreffend Dötsch/ Eversberg/ Jost/ Witt, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rdnr. 276p), sondern darüber hinaus in den Jahren der Steuerpflicht schwierigste Abgrenzungsfragen geklärt werden müssten. Dies wollte der Gesetzgeber mit der Spezialregelung in § 68 Nr. 9 AO nach Überzeugung des Senats vermeiden. Auch würden ansonsten entgegen der Gesetzesintention Forschungseinrichtungen gefördert, deren Schwergewicht gegebenenfalls in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben läge. 78

Der Senat sieht sich mit dieser Auslegung in Übereinstimmung mit Teilen der Literatur (vgl. z. B. Uterhark in Schwarz, AO, § 68 Rdnr. 12; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., 2005, § 6 Rdnr. 106, S. 345) und der Finanzverwaltung (BMF, BStBl I 1999, 944 unter I. 5) und im Gegensatz zu anderen Teilen der Literatur (vgl. z. B. Dötsch/ Eversberg/ Jost/ Witt, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rdnr. 276m; Strahl, Steuerliche Konsequenzen der Verwertung von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen durch Hochschulen und gemeinnützigen Forschungseinrichtungen, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2000, 2163, 2167). Entscheidungen des BFH und anderer Finanzgerichte liegen soweit ersichtlich nicht vor (FG Baden-Württemberg, Urteile vom 11. Juli 2002 3 K 66 u. 67/99, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2003, 22 mit Anmerkung Valentin betreffen eine andere Konstellation; ebenso nachfolgend BFH-Beschluss vom 8. Dezember 2003 V B 267/02, Juris Nr. STRE 200450111, Haufe-Index 1119039, ). 79

Diese Auslegung führt im Streitfall dazu, dass die Klage hinsichtlich der Streitjahre 1998 und 1999 in vollem Umfang abzuweisen ist, weil der Kläger in beiden Streitjahren die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO nicht erfüllt hat. 80

Nach § 68 Nr. 9 AO sind Zweckbetriebe auch Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. 81

Im Streitfall fehlt es an der überwiegenden Finanzierung aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung.

Überwiegende Finanzierung bedeutet, dass die Einnahmen, nicht die Gewinne, zu mehr als 50% aus Quellen stammen müssen, die nicht Gegenleistung für Leistungen der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung sein dürfen (Uterhark in Schwarz, AO, § 68 Rdnr. 12; BMF, BStBl I 1999, 944 unter III.; Dötsch/ Eversberg/ Jost/ Witt, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rdnr. 276d; koordinierter Ländererlass, Bayerisches Finanzministerium vom 13. April 2000, Der Betrieb - DB - 2000, 954). Dabei sind bei Einnahmen aus umsatzsteuerpflichtigen Leistungen die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer für die Berechnung heranzuziehen (Dötsch/ Eversberg/ Jost/ Witt a. a. O.; Bayerisches Finanzministerium a. a. O.). 83

Eine ausdrückliche Definition der "Zuwendung" enthält das Gesetz nicht. Nach Überzeugung des Senats ist mit Zuwendung der - freiwillige - Mitteltransfer gemeint, der der jeweils betroffenen Körperschaft ohne eigene Gegenleistung zufließt (Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 68 Rdnr. 25; Pahlke/König, AO, § 68 Rdnr. 18a. E.). Das entspricht auch der Bedeutung des Begriffs Zuwendung in anderen Vorschriften (vgl. Thiel, a. a. O. mit Nachweisen bei Fußnote 21). Unter den Begriff der Zuwendungen fallen daher unentgeltliche Leistungen wie Spenden, Mitgliedsbeiträge, Projektförderungszahlungen (vgl. dazu unten BMF, BStBl I 1999, 944 unter IV. 4.; Ernst & Young, KStG, § 5 Rdnr. 660.4) und Zahlungen, durch die lediglich eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden soll (Dötsch/ Eversberg/ Jost/ Witt, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rdnr. 276d; BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 V R 51/96 BFH/NV 1999, 833). 84

Zuwendungen im Sinne des § 68 Nr. 9 AO setzen daher voraus, dass es sich nicht um einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch, also um Entgelte, handelt (ebenso Dötsch/ Eversberg/ Jost/ Witt, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rdnr. 276d unter Bezugnahme auf BFH-Urteil vom 20. Januar 1996 V R 61/94, BFH/NV 1996, 715). Nicht unter den Begriff der Zuwendung fallen daher auch die unechten Zuschüsse im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (Thiel, a. a. O., Seite 1948). Die Begrifflichkeit weicht teilweise von der Rechtsprechung des 5. Senats des BFH ab, der in verschiedenen Entscheidungen zwischen Zuwendungen und Entgelten differenziert hat (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 V R 51/96, BFH/NV 1999, 833 m. w. N.). 85

Keine Zuwendungen sind demgegenüber Entgelte für so genannte Auftragsforschung (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 2000 III R 50/97, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 2001, 473) sowie die Einnahmen aus Betätigungen im Sinne des § 68 Nr. 9 Satz 3 AO. Nach Auffassung des Senats ist auch die so genannte Ressortforschung, also eine Forschung, bei der die Forschungsergebnisse in erster Linie dem sie finanzierenden Ministerium zur Verfügung stehen, nicht begünstigt (ebenso: Thiel, a. a. O.; Schauhoff, a. a. O.; Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 68 AO Rdnr. 25). 86

Ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch und damit keine Zuwendung im Sinne des § 68 Nr. 9 AO liegt jedenfalls dann vor, wenn Leistung und Gegenleistung innerlich derart miteinander verknüpft sind, dass sich die Leistung auf die Erlangung einer Gegenleistung richtet (BFH-Urteil vom 28. Juli 1994 V R 19/92, BFHE 176,66, BStBl II 1995, 86). Ob eine solche finale Verknüpfung zwischen der Zuwendung und der Ausführung der Forschungsleistung vorliegt, ist anhand der konkreten Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden zu ermitteln (BFH/NV 1999, 833 m. w. N.). 87

Danach erfüllt der Kläger die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO in den Streitjahren 1998 und 1999 nicht, da jeweils über 50% der Einnahmen im Rahmen umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustauschverhältnisse erzielt wurden.

Im Streitjahr 1998 erzielte der Kläger insgesamt - einschließlich der Vermögensverwaltung - 89  
Einnahmen in Höhe von ... DM. Davon entfallen zumindest Einnahmen in Höhe von  
insgesamt ... DM auf Einnahmen im Rahmen von Leistungsaustauschverhältnissen. Dazu  
zählen die Einnahmen aus dem Vertrag mit dem N. in Höhe von ... DM (1.), mit der ... in Höhe  
von ... DM (2.), mit dem ... in Höhe von ... DM (3.) und mit dem X. in Höhe von ... DM (4.).

(1.) Vertrag N. (Blatt 172 ff. BpHA) 90

Bei diesem Vertrag liegt eine finale Verknüpfung zwischen der Ausführung der 91  
Forschungsleistung und der Zuwendung des N. an den Kläger vor.

Ausweislich des Vertragstextes wurde zwischen dem Kläger und dem ..., vertreten durch das 92  
N., ein Werkvertrag geschlossen, in dem sich der Kläger verpflichtete das Vorhaben  
entsprechend dem Angebot in der Zeit vom 00.00.0000 bis zum 00.00.0000 durchzuführen.  
In § 3 des Vertrages wurde der Leistungsumfang der vom Kläger zu erbringenden Leistungen  
geregelt. § 4 des Vertrages enthielt eine Klausel, wonach das N. das - zeitlich befristete -  
ausschließliche Nutzungsrecht hinsichtlich aller verwertbaren Rechte erhielt und der Kläger  
zur Verschwiegenheit bis zu einem eventuellen Rückfall der Publikationsrechte an ihn  
verpflichtet wurde. Die Vergütung richtete sich nach dem Selbstkostenpreis im Sinne des  
öffentlichen Preisrechtes, Mehrwertsteuer sollte nur gegen Nachweis der Steuerpflicht und  
nur in der tatsächlich abzuführenden Höhe erstattet werden. Im Falle einer - an keine  
Voraussetzung gebundenen - Kündigung hatte der Kläger einen Anspruch auf eine der bis  
dahin erbrachten Leistung entsprechende Vergütung; bei einer Überzahlung durch  
Vorauszahlungen war in diesem Fall eine verzinsliche Rückzahlung zu leisten.

Die Vereinbarung des Selbstkostenpreises, die Regelungen zu den Zahlungsverpflichtungen 93  
bei Teilleistungen und das Recht auf exklusive Verwertung der Forschungsergebnisse  
indizieren aus Sicht des Senates, dass diesem Vertrag ein Leistungsaustauschverhältnis  
zugrunde liegt. Die offene Umsatzsteuerklausel lässt dies aber wieder zweifelhaft erscheinen.  
Entscheidend ist deshalb letztlich die gewählte vertragliche Gestaltung. Werkverträge sind  
klassische gegenseitige Verträge. An dieser vertraglichen Gestaltung müssen sich die  
Beteiligten festhalten lassen.

(2.) ... (Rechnung Blatt 77 BpHA) 94

Hinsichtlich dieses Projektes ist der Kläger selbst vom Vorliegen eines umsatzsteuerlichen 95  
Leistungsaustausches ausgegangen. Unter Bezugnahme auf den Werkvertrag vom  
00.00.0000 hat er im Mai 0000 eine Teilzahlungsrechnung über ... DM zuzüglich 15%  
Mehrwertsteuer an die Auftraggeberin gerichtet. Der Kläger hat im Verlaufe des weiteren  
Verfahrens weder substantiiert vorgetragen noch entsprechende Beweismittel vorgelegt, dass  
die von ihm selbst vorgenommene Einordnung zu den umsatzsteuerpflichtigen  
Leistungsaustauschverhältnissen fehlerhaft gewesen sein könnte. Eine weitere  
Sachaufklärung durch den erkennenden Senat ist daher nicht angezeigt.

(3.) ... (Bl. 21 bis 37 d. A.) 96

Auch bei diesem Vertrag liegt eine finale Verknüpfung zwischen der Ausführung der 97  
Forschungsleistung und der Zuwendung des Ministeriums an den Kläger vor.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Ausweislich des Vertragstextes wurde ein Werkvertrag zu Marktpreisen abgeschlossen. Das auftraggebende Ministerium hatte Anspruch auf Übereignung der zur Durchführung des Auftrages erarbeiteten wissenschaftlichen und technischen Unterlagen (§ 6), die Erkenntnisse durften nur mit Zustimmung des Auftraggebers veröffentlicht werden, bei Kündigung durch den Auftraggeber waren gegebenenfalls Überzahlungen zurückzuzahlen (§ 10). Die Vergütung enthielt ausdrücklich 7% Mehrwertsteuer. § 8 des Vertrages regelte die Auftragserfüllung mit Abnahme des vom Kläger zu erstellenden Endberichtes.   | 98  |
| Dem Auftrag lagen umfangreiche Auftragsbeschreibungen, Ausschreibungsbedingungen sowie ein Merkblatt für Ressortforschungsvorhaben des Ministeriums zu Grunde. Danach schloss das Ministerium zur Durchführung seiner Forschungsvorhaben grundsätzlich Werkverträge mit Marktpreisvereinbarung und nur ausnahmsweise Werkverträge mit Selbstkostenerstattungspreis-Vereinbarung ab.                                                                                                                                                                                                                          | 99  |
| Die Vereinbarung des Marktpreises mit Mehrwertsteuer, die Regelungen zu den Zahlungsverpflichtungen bei Teilleistungen und die Abnahmeklausel zeigen aus Sicht des Senates eindeutig, dass auch diesem Vertrag ein Leistungsaustauschverhältnis zugrunde liegt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 100 |
| (4.) X. (Blatt 119 ff. d. A.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 101 |
| Auch bei diesem Vertrag liegt eine finale Verknüpfung zwischen der Ausführung der Forschungsleistung und den Zuwendungen des X. an den Kläger vor.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 102 |
| Ausweislich der vorliegenden Unterlagen hat das X. einen Antrag auf Gewährung einer Zuwendung durch das EU-kofinanzierte Landesprogramm in Nordrhein-Westfalen "... gestellt. In dem Projektangebot wurde ausdrücklich auf die Kooperation mit dem Kläger hingewiesen. In der Folgezeit kam es sowohl zu einem Werkvertrag als auch zu einem Kooperationsvertrag zwischen dem X. und dem Kläger. Die tatsächliche Tätigkeit des Klägers erfolgte dann auf der Basis des Werkvertrages. Der Kooperationsvertrag verweist unter 2.1 ausdrücklich auf die Zuwendungsbedingungen des W.3. sowie den Werkvertrag. | 103 |
| Nach § 3 des Werkvertrages erhielt der Kläger ein Honorar von ... DM zuzüglich 7% Mehrwertsteuer. Das Honorar wurde nach Abnahme der jeweiligen Werkteile in Raten fällig. § 3 Abs. 3 des Vertrages enthielt Regelungen für den Fall des Verzuges. § 4 Abs. 2 des Vertrages enthielt eine ausschließliche Nutzungsrechtseinräumung an das X..                                                                                                                                                                                                                                                                | 104 |
| Die Vereinbarung des Honorars mit Mehrwertsteuer, die Regelungen zu den Verzugsfolgen und die Einräumung des ausschließlichen Nutzungsrechtes zeigen aus Sicht des Senates eindeutig, dass auch diesem Vertrag ein Leistungsaustauschverhältnis zugrunde liegt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 105 |
| In Anbetracht der Höhe der im Rahmen der oben dargestellten Leistungsaustauschverhältnisse erzielten Einnahmen des Klägers im Streitjahr 1998 verzichtet der Senat auf eine Überprüfung aller weiteren Vertrags- und Zuwendungsverhältnisse des Klägers im Jahr 1998. Auf die Zuordnung der verbleibenden Einnahmen kommt es nicht an, da die Einnahmen aus den oben dargestellten Vertragsverhältnisse eindeutig mehr als 50% der Gesamteinnahmen des Klägers im Streitjahr 1998 ausmachen.                                                                                                                 | 106 |
| Der Beklagte ist auch nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes oder Treu und Glauben gehindert im Hinblick auf die Einnahmen des Klägers - insbesondere aus dem Vertragsverhältnis mit dem N., mit einer Weiterleitung von Mitteln aus dem europäischen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 107 |

Sozialfonds - von Leistungsaustauschverhältnissen auszugehen, wobei offen bleiben kann, ob derartige Überlegungen im Rahmen des hier anhängigen Hauptsacheverfahrens oder im Rahmen eines eigenständigen Billigkeitsverfahren zu prüfen wären.

Zwar hat das Bundesfinanzministerium in dem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Schreiben vom 12. August 2004 gegenüber dem Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit erklärt, dass Zahlungen aus dem Europäischen Sozialfonds an Entwicklungspartnerschaften als Zuwendungsempfänger echte Zuschüsse im Sinne des Umsatzsteuerrechtes seien; dies kann aber für die hier streitbefangene Entscheidung über die Gemeinnützigkeit keine Bedeutung haben, weil insoweit keine Aussage getroffen wurde. Außerdem enthält das Schreiben des BMF in seinem letzten Satz ausdrücklich den Hinweis, dass Zuwendungen aus dem Sozialfonds Entgelte für erbrachte Leistungen sein können, soweit die Leistungen aus dem Aufgabenbereich der Entwicklungspartnerschaft vertraglich vergeben werden. 108

Ob dem bezeichneten Schreiben des BMF Bedeutung für die Festsetzung der Umsatzsteuer in den Streitjahren zukommt, kann und braucht im vorliegenden Verfahren nicht entschieden zu werden. 109

Der Senat kann auch dahingestellt sein lassen, ob der Kläger theoretisch einen Anspruch auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit im Rahmen des Dreijahreszeitraums, wie er in dem BMF-Schreiben vom 22. September 1999 unter Textziffer III. 5. vorgegeben ist, haben könnte. 110

Selbst wenn man mit dem Senat davon ausginge, dass es sich bei der Regelung in dem BMF-Schreiben um eine Billigkeitsregelung im Sinne des § 163 AO handelt und weiter unterstellte, dass der Beklagte auch insoweit eine Entscheidung im Vorverfahren getroffen hat, könnte dies dem Kläger nicht zum Erfolg seiner Klage verhelfen. Ausgehend von den Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Streitjahre 1997 und 1998 und der Bilanzierung des Klägers im Jahr 1996 ergeben sich Gesamteinnahmen im Zeitraum 1996 bis 1998 von ca. ... DM. Die bilanzierten schädlichen Umsatzerlöse 1996, sowie die von der Betriebsprüfung festgestellten - im wesentlichen mit der Bilanzierung übereinstimmenden - Umsatzerlöse 1997 betragen ca. ... DM. Wenn man nur die oben festgestellten Umsatzerlöse von ...DM hinzugerechnet, ergibt sich ein Gesamtbetrag von ca. ... DM, also weit mehr als 50% der gesamten für die Entscheidung relevanten Einnahmen. 111

Im Streitjahr 1999 erzielte der Kläger insgesamt - einschließlich der Vermögensverwaltung - Einnahmen in Höhe von ... DM. Davon entfallen zumindest ... DM auf den Vertrag mit dem X. (1.). Ein Betrag von ca. ... DM entfällt auf das Projekt im Zusammenhang mit der ... und der ... für die H. (2.), ein Betrag von ca. ... DM auf die Erstellung eines Handbuches für die I. (3.) sowie ein Betrag von ca. ... DM auf die Projektentwicklung und Beratung des Projektes "... für den Auftraggeber G. e. V. und ein Betrag von ca. ... DM auf das M. (4.). 112

(1.) X. (Blatt 119 ff. d. A.) 113

Bei diesem Vertrag liegt eine finale Verknüpfung zwischen der Ausführung der Forschungsleistung und den Zuwendungen des X. an den Kläger vor. 114

Wegen der Begründung wird auf die Ausführungen unter (4.) beim Streitjahr 1998 verwiesen. 115

(2.) H. GmbH (Blatt 115, 118, 124 BpHA) 116

Auch bei diesem Vertrag liegt eine finale Verknüpfung zwischen der Ausführung der Leistungen und der Zahlungen der Auftraggeberin vor. 117

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Gegenstand der Verträge war die Erstellung der Festschrift sowie die Gestaltung eines Gesamtkonzeptes für die Jubiläumsveranstaltung. Der Kläger hat hinsichtlich eines Teilbetrages von ca. ... DM nur die Leistungen der Designerin weiterveräußert. Im übrigen handelt es sich im Wesentlichen um Koordination und Redaktion der Festschrift sowie der Zusammenstellung des Gesamtkonzeptes für das Begleitprogramm.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 118 |
| Hinsichtlich dieser Verträge sieht der Senat schon keinen Forschungsbezug mehr. Die Einnahmen zählen daher auf jeden Fall nicht zu den privilegierten Zuwendungen. Entweder liegen Einnahmen im Rahmen nicht zum Zweckbetrieb gehörender Tätigkeiten im Sinne des § 68 Nr. 9 Satz 3 AO vor oder es handelt sich um Entgelte im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses. Der Kläger hat dies selbst augenscheinlich ebenso gesehen und deshalb zumindest einen Teil der Rechnungsbeträge mit 16% MwSt. fakturiert.                                                                                                                                                                                                                                                                   | 119 |
| (3.) I. (Blatt 359 ff. BpHA)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 120 |
| Der Erstellung des Handbuches "... " liegt der Werkvertrag vom 00.00.0000 zu Grunde. Der Vertrag enthält unmissverständlich die Umschreibung des zu leistenden Werkes, die Vergütung für die Werkleistung, Regelungen über Verzug und Gewährleistungspflichten sowie eine Bestimmung des Erfüllungsortes und des Gerichtsstandes.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 121 |
| Aus Sicht des erkennenden Senates besteht kein Zweifel, dass es sich bei den Zahlungen der I. um Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses und nicht um Zuwendungen im Sinne des § 68 Nr. 9 Satz 1 AO handelt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 122 |
| (4.) G. e. V. , M.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 123 |
| Der Kläger selbst ist bei diesen Projekten davon ausgegangen, dass es sich um Leistungsaustauschverhältnisse im Sinne des Umsatzsteuerrechtes handelt. In beiden Fällen sind Rechnungen mit offenem Ausweis von 16% Umsatzsteuer gestellt worden. Die Auftraggeber haben die entsprechenden Rechnungen beglichen. Insoweit wird auf die Zusammenstellung des Klägers auf Blatt 165 der Prüferhandakte Bezug genommen. Der Kläger hat im Verlaufe des weiteren Verfahrens weder substantiiert vorgetragen noch entsprechende Beweismittel vorgelegt, dass die von ihm selbst vorgenommene Einordnung zu den umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustauschverhältnissen fehlerhaft gewesen sein könnte. Eine weitere Sachaufklärung durch den erkennenden Senat ist daher nicht erforderlich. | 124 |
| In Anbetracht der Höhe der im Rahmen der oben dargestellten Leistungsaustauschverhältnisse erzielten Einnahmen des Klägers im Streitjahr 1999 verzichtet der Senat auf eine Überprüfung der weiteren Vertrags- und Zuwendungsverhältnisse des Klägers im Jahr 1999. Auf die Zuordnung der verbleibenden Einnahmen kommt es nicht an, da die Einnahmen aus den oben dargestellten Vertragsverhältnissen eindeutig mehr als 50% der Gesamteinnahmen des Klägers im Streitjahr 1999 ausmachen.                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 125 |
| Ein Anspruch auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit im Hinblick auf den Dreijahreszeitraum, der nach dem BMF-Schreiben für die Entscheidung maßgeblich ist, besteht ebenfalls nicht. Dies ergibt sich aus den oben dargelegten Zuordnungen für die Jahre 1997 bis 1999. Wegen der weiteren Fragen wird auf die Ausführungen bei der Körperschaftsteuer 1998 Bezug genommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 126 |
| Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 127 |

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen, da der Senat einerseits von 128 dem BMF-Schreiben vom 22. September 1999 abweicht und andererseits hinsichtlich der Auslegung des § 68 Nr. 9 AO als Spezialvorschrift eine Entscheidung des BFH im Hinblick auf die Breitenwirkung erforderlich erscheint.

---