

VOLLTEXTSERVICE

Erfüllen britische Stiftungen auch deutsches Stiftungsrecht?

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28.06.2018, Az. 9 K 11080/17

Tatbestand

Die Beteiligten streiten um die Anerkennung der Klägerin als im Jahr 2009 (Streitjahr) nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) steuerbefreite Körperschaft. Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtsgang, nachdem ein Urteil des 4. Senats des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24. Juli 2014 (4 K 12276/11) durch den Bundesfinanzhof (BFH) aufgehoben und die Sache zur erneuten Verhandlung zurückverwiesen worden ist (Urteil vom 25. Oktober 2016 – I R 54/14).

Die Klägerin ist ein College im Vereinigten Königreich. Im Vereinigten Königreich ist die Klägerin aufgrund ihrer Förderung der Allgemeinheit von der Besteuerung ihres Einkommens freigestellt.

Das die Klägerin konstituierende Regelwerk besteht aus der königlichen Gründungsurkunde, dem „Royal Patent“, aus dem Jahr 1555 sowie den Statuten (Statut I bis Statut XXVI, derzeit in der Fassung vom 23. April 2007). Ausweislich der Gründungsurkunde wurde die Klägerin von B..., Ritter, Bürger und Ratsherr der Stadt C..., als „ein immerwährendes Kollegium des Studiums der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste“ errichtet. Der König und die Königin von England erteilten diesem Errichtungsakt in der Gründungsurkunde ihre Erlaubnis. Ferner wurde B... (sowie ggf. dessen Erben oder Rechtsnachfolger) in der Urkunde ermächtigt, die Statuten für das Kollegium zu erlassen sowie eine geeignete geistliche Person als Präsidenten des Kollegiums und beliebige andere Personen als Gelehrte an diesem Kollegium zu bestimmen. Sodann wird in der Urkunde (gemäß deutscher Übersetzung) unter anderem bestimmt, dass besagter Präsident und besagte Gelehrte jenes Kollegiums

- „tatsächlich und namentlich eine juristische Person sein und immerwährende Nachfolge haben sollen“;
- „solange rechtens zum Erwerb und Erhalt von Lordschaften, Herrensitzen, Ländereien, Pachtbesitz, (...) berechnete, fähige, geeignete Leute sein sollen, damit diese [Besitztümer] auf ewig von ihnen und ihren Nachfolgern besessen und gehalten seien“;
- unter dem Namen des Präsidenten und der Gelehrten des A... College „das Recht und die Vollmacht haben, (...)“

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

B... wird in der Urkunde ermächtigt, dem Präsidenten und den Gelehrten des Kollegiums und ihren Nachfolgern „auf alle Zeit zu haltende und zu nutznießende“ Herrrensitze, Ländereien, Pachtbesitz etc. bis zu einem Wert von 600 Pfund pro Jahr zu überlassen; der Präsident und die Gelehrten des Kollegiums werden ermächtigt, diese Zuwendungen entgegen zu nehmen.

Die im Streitjahr geltenden Statuten der Klägerin beruhen auf einer Fassung, die auf der Grundlage des 1923 erlassenen „Universities of D... an L... Act“ von den nach diesem Gesetz eingesetzten Kommissionsmitgliedern der Universität D... am 4. Dezember 1925 erlassen wurden. Seither hat die Klägerin die Statuten – unter Ausübung der ihr in Section 7 des „Universities of D... an L... Act“ vorbehaltenen Befugnisse – mehrfach geändert, zuletzt im Februar 2004.

Gemäß „Statut I“ in der für das Streitjahr geltenden Fassung setzt sich das College aus einem Präsidenten, Fellows (d.h. Professoren bzw. Lehrbeauftragte) und Studenten zusammen. Der Präsident und die bestimmten Klassen angehörigen Fellows, nämlich die „Professorial“, „Official“ und „Senior Research“ Fellows, bilden den Verwaltungsrat (Statut II Ziff. 1). Der Verwaltungsrat kann einen Exekutivrat einrichten und dessen Befugnisse festlegen (Statut II Ziff. 2). Die dem Verwaltungsrat angehörenden Fellows wählen den Präsidenten (Statut III Ziff. 1). Der Präsident bezieht aus dem Gesamteinkommen des Colleges ein jährliches Gehalt, dessen Höhe vom Verwaltungsrat vorbehaltlich der Zustimmung des Visitors (Visitors) festgelegt wird, sowie eine Aufwandsentschädigung (Statut II Ziff. 9). Auch darf er mietfrei seine möblierte Unterkunft am College nutzen und muss dies grundsätzlich auch mindestens dreißig Wochen pro Jahr tun (Statut II Ziff. 8).

Die dem College zugehörigen Fellows teilen sich in acht Klassen (Statut IV Ziff. 1). Sie werden grundsätzlich durch den Verwaltungsrat gewählt (Statut IV Ziff. 3); ihre Anzahl ist nicht limitiert (Statut IV Ziff. 2). „Professorial Fellows“ sind Personen, die an der Universität eine Professur, eine Dozentur oder ein sonstiges universitäres Amt bekleiden (Statut IV Ziff. 1 (i)). „Official Fellows“ sind Personen, die das Amt eines Kaplans oder ein anderes bis auf weiteres bestehendes Amt mit Lehr-, Verwaltungs- oder Disziplinarfunktion bekleiden (Statut IV Ziff. 1 (ii)). „Senior Research Fellows“ sind Personen, die wertvolle Beiträge zu Literatur, Wissenschaft oder Lehre geleistet haben und sich verpflichtet haben, am College oder an der Universität bestimmte literarische, wissenschaftliche oder Lehrtätigkeit zu übernehmen (Statut IV Ziff. 1 (iv)). „Junior Research Fellows“ sind Personen, die nach Meinung des Verwaltungsrats voraussichtlich wertvolle Beiträge zu Literatur, Wissenschaft oder Lehre leisten werden und sich zum Betreiben höherer Studien oder Forschungstätigkeiten am College oder an der Universität verpflichtet haben (Statut IV Ziff. 1 (v)). Die Amtszeit bestimmter Klassen von Fellows ist begrenzt (Statut IV Ziff. 3: Official Fellow: höchstens fünf Jahre, aber Möglichkeit der Wiederwahl für bis zu zehn Jahren; Senior Research Fellow: höchstens drei Jahre; Wiederwahl möglich; Junior Research Fellow: drei Jahre mit einjähriger Verlängerungsmöglichkeit; keine Wiederwahl). Fellows erhalten Bezüge, deren Höhe jeweils individuell vom Verwaltungsrat festgelegt wird (Statut IV Ziff. 4). Jeder Fellow, dessen Status mit einer Lehr- oder Verwaltungsaufgabe am College verbunden ist, kann verpflichtet werden, seinen Wohnsitz in den Räumlichkeiten des College zu beziehen (Statut IV Ziff. 8). Bei schweren Verfehlungen oder willentlichem Missachten der College-Statuten kann der Fellow-Status entzogen werden (Statut IV Ziff. 10).

Verschiedene Verwaltungsfunktionen für das College werden von sog. „Collegebeamten“ ausgeübt. Als solche gelten der Vizepräsident, zwei „Deans of Arts“, ein oder mehrere Schatzmeister, die Tutoren, die Lehrbeauftragten und ein oder mehrere Bibliothekare (Statut V Ziff. 1). Im Bedarfsfall kann der Verwaltungsrat neue Verwaltungsämter schaffen (Statut V Ziff. 2). Der Verwaltungsrat wählt – mit Ausnahme der Tutoren und Lehrbeauftragten – die Collegebeamten (Statut V Ziff. 3).

Der Vizepräsident wird jährlich gewählt; es muss sich um einen Fellow mit einem bestimmten akademischen Grad handeln (Statut V Ziff. 4). Er vertritt den Präsidenten bei dessen Verhinderung (Statut V Ziff. 5) und muss ebenfalls bestimmte Wohnsitzauflagen erfüllen (Statut V Ziff. 6). Der Senior und der Junior Dean of Arts sind ebenfalls Fellows des Colleges (Statut V Ziff. 7). Die Anzahl der Tutoren (stets mindestens vier) und der Lehrbeauftragten sowie die Höhe ihrer Gehälter werden durch den Verwaltungsrat festgelegt (Statut V Ziff. 8). Tutoren werden vom Präsidenten ernannt und vom Verwaltungsrat bestätigt (Statut V Ziff. 9); Lehrbeauftragte werden auf Empfehlung des Präsidenten und zweier weiterer Verwaltungsratsmitglieder vom Verwaltungsrat ernannt (Statut V Ziff. 10).

Neben den vorgenannten Fellows besteht bei der Klägerin eine eigenständige Einrichtung unter der Bezeichnung „Fereday-Fellowships“ (Statut VI); hierbei handelt es sich um Fellow-Stellen, auf die sich geeignete Kandidaten bewerben können und die mit einer Verpflichtung zur Belegung eines besonderen Studiengangs oder Forschungsgegenstands verbunden sind. Die Fereday-Fellows haben ihren Status drei Jahre lang inne (einjährige Verlängerung ist möglich) und erhalten in dieser Zeit ein Gehalt aus dem „Fereday Stiftungsfonds“. Sie müssen auf Verlangen der Wahlmänner (bestehend aus dem Verwaltungsrat und den übrigen Fereday-Fellows) Fortschrittsberichte über ihren Studiengang bzw. den Forschungsgegenstand vorlegen.

Die Klägerin hat in der Vergangenheit Nachlassstiftungen erhalten. Aus den aus diesen Zustiftungen fließenden Einnahmen wird Studenten („Mitgliedern des Colleges in statu pupillari“), die eine Universitätsprüfung mit Bestnote bzw. Auszeichnung bestehen, eine Belohnung ausgezahlt (Statut VII Ziff. 1), deren Höhe der Verwaltungsrat festlegt (Statut VII Ziff. 2). Verbleibende Überschüsse dürfen für die allgemeinen Zwecke des Colleges verwendet werden (Statut VII Ziff. 3).

Der Verwaltungsrat ist befugt, Stipendien und Exhibitionsstipendien zu vergeben und hierzu nähere Bestimmungen zu erlassen (Statut VIII Ziff. 1). Angehörigen des Colleges, die zur Fortsetzung ihres Studiums finanzielle Unterstützung benötigen, kann der Verwaltungsrat Sonderzuschüsse oder Darlehen gewähren (Statut VIII Ziff. 4). Weitere Stipendien können aus den Einnahmen aus einem dem College gemachten Vermächtnis (Reverend Casberd-Stipendien) an Studenten gewährt werden, die kein (anderes) Hochschulzugangsstipendium erhalten (Statut X). Verbleibende Überschüsse aus der Casberd-Zustiftung kann der Verwaltungsrat durch Vergabe weiterer Stipendien, Zuschüsse oder Darlehen zu Bildungszwecken an eingeschriebene Mitglieder des Colleges verwenden.

Der Verwaltungsrat erlässt Regeln für die tägliche Abhaltung von Gottesdiensten in der Kapelle des Colleges während der Vorlesungszeit und zu sonstigen Zeitpunkten (Statut XII Ziff. 1) und hat dafür zu sorgen, dass jederzeit eine von der Kirche von England ordinierte Person bereitsteht, um die Studenten auf Wunsch in religiösen Angelegenheiten zu beraten oder zu unterrichten (Statut XII Ziff. 2).

Der Verwaltungsrat erarbeitet Lehrpläne für die Studenten für mindestens vierundzwanzig Wochen pro Jahr (Statut XIV Ziff. 1).

Dem Statut XV „Akademisches Personal“ vorangestellt sind Grundsätze, nach denen das College unter anderem imstande sein muss, Bildung zu vermitteln, Studien zu fördern sowie effiziente und wirtschaftliche Forschung zu betreiben (Statut XI Ziff. 1 (b)).

Statut XX befasst sich mit der „Verwendung von Einnahmen“. Stellt der Verwaltungsrat fest, dass die Einnahmen des Colleges höher als zur Deckung der Ausgaben des Colleges erforderlich sind, so kann er beim Visitor einen Plan einreichen, die Überschüsse ganz oder teilweise zur Bildung einer Rücklage entweder für College- oder für Universitätszwecke zu verwenden. Erlässt der Visitor eine entsprechende Verfügung, so dürfen die für die Rücklagenbil-

dung vorgesehenen Beträge für keinen anderen Zweck verwendet werden (Statut XX Ziff. 3). Der Verwaltungsrat kann jedoch nach eigenem Ermessen alle Einnahmeüberschüsse des Colleges für mit diesen Statuten vereinbare Collegezwecke oder für universitäre und der Förderung von Lehre, Wissenschaft oder Bildung dienlichen Zwecke verwenden (Statut XX Ziff. 7). „Ausgaben des Colleges“ sind in erster Linie Aufwendungen für den Betrieb des Colleges sowie für Gebühren, die dem College von der Universität D... auferlegt werden. Falls erforderlich, fallen auch außergewöhnliche Ausgaben für Immobilien des Colleges darunter. Ferner kann das College angemessene Spenden für Bildungs- und wohltätige Zwecke leisten (Statut XX Ziff. 4).

Der Visitor des Colleges ist der (jeweilige) Bischof von Winchester (Statut XXI Ziff. 1). Dieser wird in Fragen der Auslegung der College-Statuten um Schlichtung angerufen, wenn sich der Verwaltungsrat nicht einigen kann (Statut XXI Ziff. 4). Außerdem ist er Einspruchsstelle für Einsprüche von College-Angehörigen, die sich durch eine Entscheidung des Verwaltungsrats geschädigt sehen (Statut XXI Ziff. 5). Schließlich kann der Visitor auch eine Herabsetzung von Ausgaben des Colleges verfügen, wenn die Einnahmen mutmaßlich zur Deckung aller Zahlungsverpflichtungen nicht ausreichen werden (Statut XXI Ziff. 7).

Gemäß Statut XXIV ist das College befugt, seine Gelder, Fonds und Schenkungen in Aktien, Anteile, Anleihen, Darlehen oder andere Wertpapiere zu investieren, die nach dem Ermessen des Verwaltungsrats angemessen sind (Statut XXIV Ziff. 1 (a)), ferner in bewegliches und unbewegliches Vermögen zu investieren und dieses zu verwalten oder zur Förderung der Ziele des Colleges zu verwenden (Statut XXIV Ziff. 1 (b)) und in diesem Zusammenhang Rechtsgeschäfte aller Art zu tätigen (Statut XXIV Ziff. 1 (c)). Daneben darf das College zur Förderung seiner Ziele verzinsliche Darlehen zum Erwerb einer Immobilie in oder nahe der Stadt D... an Fellows vergeben, sofern diese dort ihren Wohnsitz nehmen, die Darlehenssumme den Wert der Immobilie nicht übersteigt und die Rückzahlung durch eine erste Hypothek auf dem Grundstück gesichert ist (Statut XXIV Ziff. 2).

Zum 1. Januar 2007 erwarb die Klägerin für einen Kaufpreis von 17.750.000 € das Wohn- und Geschäftshaus in der E...-straße/F...-straße in Berlin. Im Jahr 2008 erwarb sie zwei weitere Grundstücke in Berlin zum Preis von insgesamt 12.300.000 €. Im Streitjahr erzielte die Klägerin aus diesen Objekten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Klägerin hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (1. August bis 31. Juli). Ausweislich ihres Jahresberichts und Jahresabschlusses zum 31. Juli 2009 erzielte die Klägerin im abgelaufenen Jahr Einnahmen in Höhe von 18,614 Mio. Pfund und tätigte Ausgaben in Höhe von 19,275 Mio. Pfund. Die Einnahmen entfielen zum überwiegenden Teil (rund 10,8 Mio. Pfund = rund 58 %) auf Erträge aus der Verwaltung des Stiftungsvermögens – hierin enthalten die Einnahmen aus den beiden im Inland gehaltenen Immobilien –, des Weiteren auf Spenden in Höhe von 2,37 Mio. Pfund und Schenkungen in Höhe von 239.000 Pfund (entspricht insgesamt rund 14 % der Einnahmen). Ferner vereinnahmte die Klägerin im abgelaufenen Jahr Studiengebühren und sonstige Einnahmen für Unterricht in Höhe von rund 2,2 Mio. Pfund (entspricht rund 12 %), Wohn-Mieteinnahmen von College-Mitgliedern (rund 1,9 Mio. Pfund = rund 10 %) sowie Einnahmen aus Konferenzen und Ämtern (948.000 Pfund = rund 5 %). Die Ausgaben entfielen mehrheitlich auf den Bereich Unterricht und Forschung (rund 14,4 Mio. Pfund = rund 75 %, davon rund 7,1 Mio. Pfund Personalkosten) sowie Gottesdienste (165.000 Pfund). Für die Erwirtschaftung von Mitteln wandte die Klägerin rund 4,55 Mio. Pfund auf (entspricht rund 23,6 %), darunter rund 3,75 Mio. Pfund für die Verwaltung des Anlagevermögens.

Die Klägerin ist Alleingesellschafterin der „H... Ltd.“ Dieses Unternehmen betreibt ein gleichnamiges Gasthaus in I..., D... Ausweislich des Jahresberichts der Klägerin zum 31. Juli 2009 beliefen sich die an die Klägerin abgeführten Gewinne der Tochtergesellschaft im abgelaufenen Jahr auf 47.000 Pfund, im Vorjahr auf 66.000 Pfund. Laut dem Bericht verwandte das College diese Gewinne zur Finanzierung von Stipendien für Studenten.

Im Jahresbericht des Verwaltungsrats zum 31. Juli 2009 führte der Präsident des College aus, man habe im Sinne der akademischen Ziele im Verlauf des Jahres fünf Forschungsprojekte sowie eine Reihe von Workshops, Seminaren und Kurzkonferenzen finanziert. Das College habe im Verlaufe des Jahres 15 Vollstipendien für Junior Research Fellows zur Verfügung gestellt. 83 Studenten vom A... College seien im Rahmen des hochschulweiten Studienprogramms von D... (D... Opportunity Bursaries) mit insgesamt 200.000 Pfund unterstützt worden; für Studenten im postgradualen Studium habe es 15 Voll- und zwei Teilstipendien mit Gesamtkosten in Höhe von 285.000 Pfund gegeben (teilweise abgedeckt durch die Erträge aus der Beteiligung an der H... Ltd.).

Zum Zweck der Förderung seiner akademischen Aktivitäten habe das College im Verlauf des Jahres u.a. 13,194 Mio. Pfund für laufende Bauarbeiten am J... ausgegeben. In diesem Gebäude, dessen Fertigstellung für 2010 geplant sei, sollten Unterkünfte für Studenten- und Forschungsstipendiaten, eine Bibliothek, ein Archiv, eine Cafeteria und Freizeiteinrichtungen Platz finden. Auch werde das Klubhaus beim Sportplatz des Colleges saniert.

Die offenen Rücklagen des Colleges hätten – nach Abzug der für Sachanlagevermögen verwendeten Mittel – bei 1,547 Mio. Pfund gelegen. Der Verwaltungsrat sei zu dem Schluss gekommen, dass offene Rücklagen ungefähr in Höhe der monatlichen Ausgaben aufrechterhalten werden sollten, damit ein Puffer bestehe und das Bestehen der Institution nicht gefährdet sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten hinsichtlich der Zusammensetzung der Einnahmen und Ausgaben der Klägerin im Streitjahr sowie wegen der Vergleichszahlen für das vorangegangene Geschäftsjahr (1. August 2007 bis 31. Juli 2008) wird auf den Jahresbericht/Jahresabschluss der Klägerin (Anlage KP 11-1 [englisch] und KP 11-2 [deutsch]) Bezug genommen.

Mangels Eingangs einer Erklärung zur Körperschaftsteuer gemeinnütziger Körperschaften für 2008 und 2009 erließ der Beklagte am 14. September 2010 (für 2008) und am 15. Dezember 2010 (für 2009) jeweils Schätzungsbescheide gegenüber der Klägerin. Grundlage der Schätzung bildete die Angabe der Klägerin im steuerlichen Fragebogen, in dem sie für 2008 einen voraussichtlichen Jahresüberschuss in Höhe von 375.000 € angegeben hatte. Diesen übernahm der Beklagte auch für 2009. In dem für 2009 ergangenen Körperschaftsteuerbescheid setzte der Beklagte auch einen Verspätungszuschlag in Höhe von 500 € fest und begründete dies in den Erläuterungen damit, dass die Steuererklärung nicht eingereicht worden sei.

Nachdem die Klägerin die bisher fehlende Erklärung gemeinnütziger Körperschaften für 2008 schließlich im Einspruchsverfahren eingereicht hatte, erließ der Beklagte für 2008 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid und setzte die Körperschaftsteuer auf 0 € herab. Nach damaliger Ansicht des Beklagten sei die Gemeinnützigkeit der Klägerin in Großbritannien glaubhaft gemacht worden.

Gegen den für das Streitjahr erlassenen Körperschaftsteuerbescheid legte die Klägerin ebenfalls fristgemäß Einspruch ein. Sie begründete ihren Einspruch damit, dass sie in Großbritannien als gemeinnützige Körperschaft anerkannt und steuerfrei gestellt sei; sie diene dort mildtätigen und wohltätigen Zwecken. Mit seiner Einspruchsentscheidung vom 24. August 2011 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

Die Klägerin hat daraufhin am 21. September 2011 Klage erhoben. Sie ist der Ansicht, dass sie sämtliche nach der Abgabenordnung (AO) erforderlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Inland nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfülle:

Sie (die Klägerin) entspreche ihrer Rechtsform nach einer deutschen Stiftung. Sie sei, wie jene, eine mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete, auf Ewigkeit angelegte, nicht verbandsmäßig organisierte Einrichtung, die durch eine staatliche Stelle anerkannt und durch ihren Gründer mit entsprechenden Sachmitteln ausgestattet worden sei, um den vom Stifter bestimmten Zweck dauernd zu fördern. Die Ausstattung mit eigener Rechtspersönlichkeit erbe

sich bereits aus der königlichen Gründungsurkunde; außerdem habe der Lord K... ihr (der Klägerin) am 5. Oktober 1970 ausdrücklich die Berechtigung verliehen, als juristische Person gerade auch im Zusammenhang mit gemeinnützigen, mildtätigen und öffentlichen Stiftungen aufzutreten. Dass es sich bei den Colleges der Universitäten D... und L... um „charitable corporations“ handle, sei überdies in der einschlägigen britischen Literatur sowie der Rechtsprechung – dort seit Jahrhunderten – anerkannt. Obwohl es in den Statuten heiße, das College „bestehe“ („shall consist“) aus dem Präsidenten, den Fellows und den Studenten, sei sie (die Klägerin) nicht verbandsmäßig organisiert. Vielmehr bildeten der Präsident und die Fellows als Verwaltungsrat (Governing Body) eine dem Stiftungsvorstand vergleichbare Institution, die an den Stiftungszweck und –willen gebunden sei. Insoweit seien sie die nach englischem Recht handelnden „Trustees“, deren alleinige Aufgabe es von Gesetzes wegen sei, die Stiftung im Willen des Stifters zu erhalten und ihre gemeinnützigen Zwecke zu betreiben und zu fördern.

Sie (die Klägerin) verfolge ihre satzungsmäßigen Zwecke seit ihrer Gründung – und so auch im Streitjahr – unmittelbar und ausschließlich. Sie sei als College an der Universität D... lehrend tätig. Im Streitjahr seien ca. 700 Studenten bei ihr immatrikuliert gewesen, denen sie (die Klägerin) eine Vielzahl an Stipendien und sonstiger finanzieller Unterstützung habe zukommen lassen. Zwischen 2006 und 2017 seien es insgesamt 1.319 Studenten („undergraduates“) und 1.075 Studenten für Graduiertenstudiengänge („graduate courses“) gewesen, darunter allein 28 bzw. 73 aus Deutschland. Das College unterhalte eine Bibliothek mit über 75.000 Exemplaren, die zum Teil noch aus der Zeit vor der Erfindung des Buchdrucks stammten. Diese Bibliothek stehe nicht nur den Studenten des Colleges oder der Universität D... zu Forschungs- und Studienzwecken zur Verfügung, sondern jedem Studenten weltweit. Für die Öffentlichkeit würden zahlreiche Führungen und Ausstellungen organisiert. Neben dem Lehrbetrieb sei sie (die Klägerin) in der Forschung tätig. So habe sie im Streitjahr etwa 100 gehobene Akademiker in ihrer Forschung und Lehre unterstützt.

Ihre (der Klägerin) Satzung (bestehend aus den Statuten und dem Royal Patent) entspreche ebenfalls den Anforderungen der Abgabenordnung. Hierbei müsse berücksichtigt werden, dass beim Verfassen der Dokumente aus dem Jahr 1555 die Wortwahl, welche die deutsche Abgabenordnung nunmehr vorgebe, nicht habe berücksichtigt werden können. Materiell seien diese Anforderungen aber in der Gründungsurkunde selbst angelegt, insbesondere wenn man die Satzungsbestimmungen im Zusammenhang mit den zwingenden Vorschriften des englischen common law auslege. Die Satzung könne – entgegen den Mutmaßungen des Beklagten im Revisionsverfahren – auch nicht ohne weiteres jederzeit geändert werden; vielmehr sei hierfür ein mehrstufiger Prozess unter der Kontrolle gleich mehrerer staatlicher Institutionen erforderlich.

Soweit die deutsche Abgabenordnung eine Verankerung der „Ausschließlichkeit“ gemeinnütziger Tätigkeit in der Satzung verlange, sei dies in ihrer (der Klägerin) Satzung auch so angelegt. Dabei müssten jedoch das britische Verständnis und die dem zugrunde liegenden Regelungsmechanismen des englischen Rechts berücksichtigt werden. Eine gemeinnützige Einrichtung werde durch den Trustee bestimmt, der die gemeinnützigen Zwecke zu fördern und die gemeinnützige Organisation entsprechend zu führen und zu leiten habe. Dieser Trustee (im Streitfall: der Verwaltungsrat bzw. seine Mitglieder) habe nach zwingenden Vorgaben des Gesetzes und des common law die von ihm geführte Organisation allein und ausschließlich zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke zu führen. Im Streitfall sei zu berücksichtigen, dass sie (die Klägerin) bzw. ihr Verwaltungsrat durch die Statuten keine Befugnis verliehen bekommen hätten, außerhalb ihrer Zweckbestimmung tätig zu werden. Jede Handlung, die diese Zweckbindung verleiße, würde einen Akt ultra vires darstellen. So verleihe z.B. das Statut XXIV Ziff. 1 (b) dem College rechtsgeschäftliche Befugnisse allein für den Stiftungszweck. Handlungen des Verwaltungsrats, die den Statuten widersprächen, könnten außerdem durch den Visitor annulliert werden. Schließlich sehe auch der Charities Act 2006 in § 1 vor, dass eine Charity ausschließlich für gemeinnützige Zwecke („for charitable purposes only“) errichtet werde.

Sie (die Klägerin) übe ihre gemeinnützige Tätigkeit auch unmittelbar aus. Sie betreibe das College selbst durch ihre Organe und Angestellten, insbesondere die verschiedenen Fellows. Diese seien einerseits Teil des Verwaltungsrats, übten andererseits aber zugleich unmittelbar die lehrenden und forschenden Aktivitäten aus.

Auch hinsichtlich des Gebots der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) erfülle sie (die Klägerin) die an inländische Körperschaften gestellten Voraussetzungen. Die Bestimmungen in Statut XX stellten sicher, dass die Mittel des Colleges entsprechend § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet würden. Einnahmenüberschüsse dürften nur für universitäre und der Förderung von Lehre, Wissenschaft und Bildung dienliche Zwecke verwendet werden (Ziff. 7f), Rücklagen dürften nur für College- und Universitätszwecke gebildet werden (Ziff. 3 ff). Ziff. 8 stelle ferner sicher, dass Einnahmen aus dem Stiftungsvermögen keinesfalls den regulären Bezügen des Präsidenten oder der Fellows zugeschrieben werden dürften (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Ebenso sei gewährleistet, dass sie (die Klägerin) ihre Mittel gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO vorbehaltlich des § 62 AO zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwende. Nach den Vorgaben der englischen Gesetze und des common law müsse das Vermögen einer Stiftung effektiv genutzt werden und allein der Förderung der gemeinnützigen Zwecke dienen. Gleichwohl sei anerkannt, dass es einer gemeinnützigen Organisation auch möglich sei, gewisse Rücklagen zu bilden. In ihren (der Klägerin) Statuten sei vor diesem Hintergrund in Abschnitt XXV eigens erlaubt, dass Gewinne als Reserven behalten werden könnten. Die Steuerbehörden des Vereinigten Königreiches würden darüber entscheiden, ob die Bildung von Rücklagen sich im konkreten Fall noch im Rahmen des Charities Act bewege („applied to charitable purposes only“), und bestimmte Rücklagen gegebenenfalls beanstanden. Dieser im Vereinigten Königreich bestehende Rechtsrahmen entspreche dem Regelungsinhalt des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

Schließlich sei auch die in § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO vorgesehene Vermögensbindung im Fall ihrer (der Klägerin) Auflösung gegeben. Zwar seien die Auflösung des Colleges und deren Rechtsfolgen in den Statuten nicht geregelt, weil sie (die Klägerin) als immerwährendes Kollegium errichtet worden sei. Sollte es gleichwohl zu einer Auflösung kommen, verböte aber jedenfalls das Statut XX eine Verwendung des gestifteten Vermögens für andere als für Zwecke des Colleges bzw. der Universität D....

Selbst wenn man (mit dem Beklagten) die Auffassung vertreten wollte, dass diese Vermögensbindung entsprechend § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO in ihrer (der Klägerin) Satzung nicht oder nicht hinreichend zum Ausdruck komme, sei dies unschädlich; denn sie (die Klägerin) unterliege im Vereinigten Königreich einer Stiftungsaufsicht, die der in Deutschland ausgeübten Aufsicht vergleichbar sei, weshalb diese Anforderung gemäß § 62 AO nicht erfüllt werden müsse. Vergleiche man die von der Charity Commission ausgeübten Aufsichtsbefugnisse etwa mit denjenigen nach dem Berliner Stiftungsgesetz vom 22. Juli 2003 (StiftG Bln), so zeige sich, dass beide Behörden die Rechtmäßigkeit der Verwaltung der Körperschaft zu überwachen hätten (§ 7 StiftG Berlin bzw. § 15 Abs. 1 Nr. 3 Charities Act 2011), beide Behörden bei der Stiftung eine Prüfung (Audit) anordnen könnten (§ 8 Abs. 2 StiftG Berlin bzw. §§ 146, 153 Charities Act 2011), beide Behörden umfassende Einsichts- und Auskunftsrechte hätten (§ 9 Abs. 1, Abs. 2 StiftG Berlin bzw. §§ 48 f; 52 f. Charities Act 2011), beide Behörden bestimmte Maßnahmen verhindern oder veranlassen könnten (§ 9 Abs. 3, Abs. 4 StiftG Berlin bzw. §§ 84 f. Charities Act 2011) und beide Behörden bei Bedarf Organmitglieder bestellen oder abberufen könnten (§ 12 S. 4 Nr. 1; § 9 Abs. 5 StiftG Berlin bzw. §§ 76 bis 85 Charities Act 2011).

Soweit in Deutschland Satzungsbeschlüsse und -änderungen der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bedürften (§ 12 S. 3 StiftG Berlin), entspreche dem im Vereinigten Königreich das Zustimmungserfordernis des Privy Council nach Zustimmung der Universität und Anhörung des Parlaments.

Ihre (der Klägerin) tatsächliche Geschäftsführung entspreche den Anforderungen des deutschen Rechts ebenfalls. Im Streitjahr seien sämtliche Einnahmen aus der Vermögensverwaltung für die gemeinnützigen Aufgaben des Colleges verwendet worden; dies ergebe sich aus dem vorgelegten Jahresabschluss und der Mittelverwendungsrechnung. Gleiches lasse sich auch für die Folgejahre bis 2016 nachweisen. Rücklagen aus den einzusetzenden Mitteln seien im Streitjahr nicht gebildet worden; stattdessen seien Teile des Stiftungsvermögens für Investitionen in langfristiges Anlagevermögen bereitgestellt worden. Soweit sie (die Klägerin) in der Vergangenheit erhebliche Rücklagen gebildet habe, sei dies vor allem auf das im Vereinigten Königreich geltende Prinzip des Ausweises von Vermögen zum „Fair Value“ (Zeitwert anstelle der historischen Anschaffungskosten) zurückzuführen.

Zwischenzeitliche Wertsteigerungen des Anlagevermögens („Buchgewinne“) stünden tatsächlich nicht für eine Finanzierung gemeinnütziger Aktivitäten zur Verfügung.

Schließlich sei auch der in § 51 Abs. 2 AO geforderte strukturelle Inlandsbezug gegeben. Es sei zwar schon fraglich, ob eine solche nationale Rechtsvorschrift überhaupt verfassungs- und unionsrechtskonform sei. Jedenfalls aber liege der Inlandsbezug nach den Vorgaben der Finanzverwaltung (Anwendungserlass zur Abgabenordnung [AEAO] zu § 51 Abs. 2 AO) vor, wenn eine ausländische Körperschaft auch im Inland lebende natürliche Personen fördere, selbst wenn die Personen sich zu diesem Zweck im Ausland aufhielten. Dies sei im Streitfall erfüllt. Sie (die Klägerin) unterhalte ein studentisches Austauschprogramm mit der M... Universität in N...; auch seien zahlreiche deutsche Studenten bei ihr immatrikuliert und würden von ihr ausgebildet und gefördert. Das Fächerangebot des Colleges habe zudem in einer Vielzahl deutsche Kultur, Geschichte, Literatur, Musik und Sprache zum Gegenstand.

Die Klägerin beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung des Bescheids über Körperschaftsteuer für 2009 vom 15. Dezember 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. August 2011 zu verpflichten, die Gemeinnützigkeit der Klägerin für die inländische Besteuerung festzustellen, sowie die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Er ist der Ansicht, dass die Klägerin die Voraussetzungen für die begehrte Steuervergünstigung nicht erfülle. So genüge ihre Satzung nicht den Anforderungen der §§ 60, 61 AO. Der Satzungszweck und die Art seiner Verwirklichung seien dort nicht hinreichend konkretisiert. Eine bloße Verweisung auf Erkenntnisquellen außerhalb der Satzung – wie etwa auf Bestimmungen des Charities Act (2006) oder des common law – reiche gerade nicht aus.

Ferner fehle es an einer Satzungsregelung zur Vermögensbindung. Diese sei auch nicht entbehrlich, da die Klägerin weder mit der Rechtsform einer deutschen Stiftung vergleichbar sei noch einer in Deutschland bestehenden Stiftungsaufsicht unterliege: Die Klägerin sei keine Stiftung, sondern eine privatrechtliche Körperschaft eigener Art, der die Krone die Rechtsfähigkeit verliehen habe. Sie bestehe aus natürlichen Personen, nämlich dem Präsidenten und den Fellows bzw. deren Nachfolgern. Die Charity Commission entspreche auch nicht den deutschen Aufsichtsanforderungen. So müsse in Deutschland eine Stiftung zunächst von der Stiftungsaufsicht anerkannt werden. Zudem überwache die Stiftungsaufsicht die Einhaltung der Satzung und den Erhalt des Stiftungsvermögens. Die Stiftung habe der Aufsichtsbehörde jährlich einen Tätigkeitsbericht, eine Vermögensübersicht und eine Jahresabrechnung vorzulegen. Satzungsänderungen, Zusammenlegungen mit einer anderen Stiftung oder die Aufhebung der Stiftung bedürften einer behördlichen Genehmigung. Die Charity Commission werde dem gegenüber in England als eine Art

staatliche Unterstützung – und nicht als Kontrollbehörde – angesehen. Bei der Arbeit der Charity Commission gehe es an erster Stelle um die Professionalisierung und Verbesserung der Rahmenbedingungen des Non-Profit-Sektors. Schließlich seien die Grundsätze der Selbstlosigkeit in der Satzung der Klägerin nicht hinreichend verankert. So sei der Verwaltungsrat nach den Statuten berechtigt, nach alleinigem Ermessen alle Gelder zu verwenden, ohne den nach deutschem Recht bestehenden Beschränkungen (zeitnahe Mittelverwendung, Transfer in die Vermögensverwaltung, sichere Geldanlage) zu unterliegen.

Auch die tatsächliche Geschäftsführung der Klägerin entspreche nicht den für eine Anerkennung als gemeinnützig geltenden Erfordernissen. Die Klägerin habe in den Jahren 2006 bis 2008 in mehrere Grundstücke in Deutschland investiert. Im Jahresbericht 2009 wird ausgeführt, dass weiterhin intensiv in neue Grundstücke und Gebäude investiert werde. Kosten für die Instandhaltung von Gebäuden hätten das Einnahme- und Ausgabekonto belastet. Bei den Grundstückserwerben handele es sich um Investitionen im Rahmen der Vermögensverwaltung, deren gemeinnützigkeitsrechtliche Zulässigkeit die Klägerin nicht nachgewiesen habe. Hierin liege ein unzulässiger Transfer von Mitteln in die Vermögensverwaltung.

Außerdem sei es einer gemeinnützigen Körperschaft untersagt, strukturell risikobehaftete, verlustbringende Tätigkeiten auszuüben. Im Jahresbericht der Klägerin werde indes ausgeführt, dass die Klägerin Verluste bei Geschäfts- und Wohnimmobilien erzielt habe (die durch Wertsteigerungen bei landwirtschaftlichen Flächen und durch Währungsgevinne ausgeglichen würden) und dass Risiken sowie Systeme zu deren Überwachung und Minimierung im Verwaltungsrat besprochen worden seien. Auch die Beteiligung der Klägerin an der Tochtergesellschaft H... Ltd. sei nach Aktenlage defizitär.

Die Rücklagenbildung habe nicht den Vorschriften des § 58 Nr. 6, Nr. 7 AO entsprochen. Dies gelte insbesondere, soweit die Klägerin einen Betrag von 16,7 Mio. Pfund in eine offene Rücklage übertragen habe, um gestiegene Investitionen in Sachanlagen zu finanzieren, und soweit eine Rücklage in Höhe von 1,547 Mio. Pfund (entsprechend einem monatlichen Ausgabenbudget) gebildet worden sei.

Hierzu repliziert die Klägerin wie folgt:

Es sei weder nach deutschem noch nach britischem Gemeinnützigkeitsrecht untersagt, im Rahmen einer zulässigen Vermögensverwaltung auch in ertragbringende Immobilien zu investieren. Im Gegenteil werde z.B. in der einschlägigen Kommentarliteratur allgemein davon ausgegangen, dass Mietwohngrundstücke ihrer Natur nach zum Vermögen einer ideellen Körperschaft gehörten. Entgegen den Ausführungen des Beklagten stammten die in deutsche Immobilien investierten Mittel auch nicht aus dem ideellen Bereich, sondern aus einer Umschichtung des der Vermögensverwaltung gewidmeten Stiftungsvermögens. Aus einer solchen Umschichtung gewonnene Mittel – einschließlich realisierter Buchgewinne – unterlägen von vornherein nicht dem Gebot zeitnaher Mittelverwendung.

Entgegen den Ausführungen des Beklagten übe sie (die Klägerin) keine strukturell risikobehaftete, verlustbringende Tätigkeit aus. Dies gelte auch im Hinblick auf ihre Investitionen in Grundbesitz. Vielmehr verfolge sie eine ausgewogene, konservative und langfristig ausgelegte Portfoliostrategie. Ihre Finanzinvestitionen beträfen z.B. indexgebundene Aktien, festverzinsliche Rentenfonds und Portfolien, die nach dem Prinzip der Anlagestreuung die mit jeder Vermögensanlage verbundenen Risiken minimierten.

Schließlich treffe es auch nicht zu, dass sie (die Klägerin) in unzulässiger Weise Rücklagen gebildet habe. Soweit der Beklagte den Betrag von 16,7 Mio. Pfund anführe, der angeblich der Stärkung des nicht begünstigten Bereiches gedient habe, ergebe sich bereits aus dem Jahresbericht, dass der Betrag weitgehend für das J... sowie für das Clubhaus beim Sportplatz, mithin für unmittelbar den Collegezwecken dienende Sachanlagen verwendet worden sei.

Insgesamt sei bis auf den Restbetrag von 1,547 Mio. Pfund der gesamte als Rücklage ausgewiesene Betrag von rund 54 Mio. Pfund bereits zur Finanzierung von Sachanlagen eingesetzt worden.

Das Tochterunternehmen H... Ltd. erziele keine operativen Verluste, sondern führe jährlich Beträge an sie (die Klägerin) ab, die unmittelbar der Colleaguearbeit zugeführt würden. Selbst wenn das Unternehmen in einem Jahr einen Fehlbetrag erwirtschaften sollte, wäre dieser nicht von ihr (der Klägerin) auszugleichen.

Entscheidungsgründe

I. Für die Entscheidung des Rechtsstreits ist nunmehr der 9. Senat des Gerichts zuständig. Nach Zurückverweisung durch den BFH war für das Verfahren nach dem Geschäftsverteilungsplan des Gerichts zunächst der 11. Senat als mittlerweile für Klagen gegen das Finanzamt O... in Berlin allgemein zuständiger Senat zuständig geworden (11 K 11080/17). Mit dem Wechsel des Berichterstatters vom 11. in den 9. Senat zum 6. Juni 2017 ist das Verfahren gemäß Beschluss des Präsidiums auf den 9. Senat übergegangen.

II. Die Klage ist zulässig und begründet. Die Klägerin ist für das Streitjahr gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit und hat gegenüber dem Beklagten einen Anspruch auf entsprechende Feststellung. Der Körperschaftsteuerbescheid ist aufzuheben.

1. Nach § 2 Nr. 1 KStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind allerdings solche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen von der Körperschaftsteuer befreit, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt unter anderem in der Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) und der Religion (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) vor.

Für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG gilt die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ausgesprochene Körperschaftsteuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG allerdings nur unter der weiteren Voraussetzung, dass es sich bei ihnen um eine nach den Rechtsvorschriften (u.a.) eines Mitgliedsstaats der Europäischen Union gegründete Gesellschaft im Sinne des Art. 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) handelt, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet. Außerdem muss zwischen Deutschland und dem betreffenden Staat ein Amtshilfeabkommen bestehen.

2. Die Klägerin erfüllt im Streitjahr (2009) alle rechtlichen Voraussetzungen für eine Körperschaftsteuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

a) Bei der Klägerin handelt es sich um ein Körperschaftsteuersubjekt im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG. Sie ist ihrer Organisation und Struktur nach in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht einer Stiftung nach deutschem Recht im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG vergleichbar, ohne ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland zu haben.

aa) Im Rahmen des Typenvergleichs sind Feststellungen zur rechtlichen Struktur des die Steuerbefreiung im Inland reklamierenden Rechtsgebildes sowie zu den für Rechtsgebilde dieser Art nach dem Recht des ausländischen Staates einschlägigen Rechtsnormen zu treffen (BFH, Urteil vom 8. Februar 2017 – I R 55/14, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs [BFH/NV] 2017, 1588). Die maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur des ausländischen Rechtsgebildes sind dahingehend zu würdigen, ob sie rechtlich und wirtschaftlich den für die inländischen Körperschaftsteuersubjekte geltenden Bestimmungen gleichen. Dabei kommt

es sowohl auf den „Typ“ des Rechtsgebildes als auch auf dessen tatsächliche Handhabung an (vgl. BFH, Urteil vom 20. August 2008 – I R 34/08, Bundessteuerblatt [BStBl.] II 2009, 263; Witt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, KStG [April 2014], § 2 Rdnr. 42).

bb) Bei der Klägerin handelt es sich um ein College an der Universität D.... Abstrakt-generelle Regelungen über die Gründung, Organisation und Struktur von einer Universität im Vereinigten Königreich zugehörigen Colleges finden sich im Recht des Vereinigten Königreichs nicht.

Auch das speziell für Colleges und Halls an den Universitäten D... und L... erlassene Gesetz „Universities of D... and L... Act (1923)“ enthält selbst keine diesbezüglichen abstrakt-generellen Vorgaben, sondern regelt vielmehr die Einsetzung jeweils eines „Body of Commissioner“ an jeder der beiden Universitäten (Section 1). Dieser Commissioner kann Bestimmungen für die Universität sowie für die Colleges bzw. die Halls der betreffenden Universität treffen (Section 6 Subsection 1).

Besonderes Augenmerk ist dabei auf die Erleichterung des Zugangs ärmerer Studenten zu den Universitäten und Colleges zu legen (Section 6 Subsection 2).

Bestimmungen des Commissioners können jedoch, soweit sie Colleges an der Universität betreffen, wiederum durch Beschlüsse der zuständigen Organe der Colleges geändert werden (Section 7).

Abstrakt-generelle Bestimmungen der Commissioners hinsichtlich der Organisation und Struktur der Colleges an den Universitäten D... und L... – oder speziell an der Universität D... – bestehen ebenfalls nicht. Allerdings lassen sich die für das Streitjahr geltenden Statuten der Klägerin auf am 4. Dezember 1925 erfolgte Festlegungen des an der Universität D... eingesetzten Commissioners zurückführen. Diese ursprünglichen Statuten sind seitdem durch den „Governing Body“ der Klägerin mehrfach unter Anwendung von Section 7 des Universities of D... and L... Act (1923) geändert worden.

Abstrakt-generelle Regelungen über Gründung, Organisation und Struktur von Colleges finden sich auch nicht im „Charities Act (2006)“. Dort wird festgelegt, dass als „Charity“ eine Institution verstanden wird, die ausschließlich für gemeinnützige Zwecke („charitable purposes“) gegründet ist und insoweit der Kontrolle des High Court unterfällt (Section 1 Subsection 1). Diese Norm setzt allerdings das Bestehen einer Institution bereits voraus, ohne hinsichtlich der Organisation und Struktur dieser Institution Vorgaben zu machen. Dem gemäß kann ein College zwar die Voraussetzungen für eine Behandlung als „Charity“ erfüllen, und die Colleges an der Universität D... einschließlich der Klägerin erfüllen nach allgemeiner Auffassung der englischen Gerichte und Behörden diese Voraussetzungen. Vorgaben hinsichtlich der Organisation und Struktur eines Colleges als Rechtsform folgen hieraus allerdings nicht.

cc) Zwar ist bei einem Typenvergleich vorrangig auf die Feststellung der generell-abstrakten Strukturmerkmale und das daraus abzuleitende gesetzliche Leitbild nach der ausländischen Rechtsordnung abzustellen. Lässt die ausländische Rechtsordnung indes durch dispositives Recht einen so großen Spielraum, dass eine abschließende Einordnung nicht möglich ist, kommt es letztlich auf die individuell-konkrete Ausgestaltung im Einzelfall an (vgl. Witt, a.a.O., Rdnr. 42). Entsprechend ist nach Auffassung des Senats dann vorzugehen, wenn sich abstrakt-generelle Regelungen, wie im Streitfall, nicht feststellen lassen.

Die individuell-konkrete Ausgestaltung lässt im Streitfall eine hinreichende Vergleichbarkeit der Klägerin mit einer Stiftung deutschen Rechts erkennen:

(1) Die Errichtung der Klägerin im Jahr 1555 wird durch zwei kumulativ erforderliche Komponenten charakterisiert: zum einen durch den Willen einer natürlichen Person (B...), eine Institution ins Leben zu rufen, die sich „immerwährend“ einem bestimmten Zweck (dem Studium der Wissenschaft, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste) widmen sollte, und diese Institution mit hierfür einzusetzenden Vermögensgegenständen aus seinem (B...) Vermögen auszustatten, sowie zum anderen durch die von der Königin (P...) und dem König (Q...) erteilte Erlaubnis, diesen Willen in die Tat umzusetzen.

Nach deutschem Recht erlangt eine Stiftung ihre Rechtsfähigkeit gemäß § 80 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) durch das Stiftungsgeschäft sowie die Anerkennung durch die zuständige Behörde des Landes, in dem die Stiftung ihren Sitz haben soll. Das Stiftungsgeschäft ist die Erklärung des Stifters, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu widmen (Wiese, in: Erman, BGB, 15. Aufl. [2017], Rdnr. 3). Die Anerkennung ist ein privatrechtsgestaltender Verwaltungsakt; sie wirkt allerdings nicht unabhängig vom Stiftungsgeschäft. Die Anerkennung hat konstitutive Wirkung, kann jedoch das Stiftungsgeschäft nicht ersetzen (Wiese, a.a.O., Rdnr. 5).

Gemäß § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB muss die Stiftung durch das Stiftungsgeschäft eine Satzung erhalten. Im Streitfall enthielt die königliche Erlaubnis zugleich die Ermächtigung für B..., die Statuten für die von ihm vorgesehene Institution (Kollegium) zu erlassen sowie geeignete Personen als Präsidenten und Gelehrte zu bestimmen. Diese Vorgänge unterscheiden sich lediglich in der Reihenfolge voneinander: Während nach deutschem Recht zunächst das Stiftungsgeschäft erfolgt und sodann dessen Anerkennung beantragt wird, war im Fall der Klägerin die königliche Erlaubnis einzuholen, bevor B... das Stiftungsgeschäft ausführen konnte. Diese abweichende Reihenfolge ist historisch zu erklären und vermag nach Auffassung des Senats nichts daran zu ändern, dass die Entstehungsvoraussetzungen für eine Stiftung nach deutschem Recht mit denen der Klägerin im Ergebnis vergleichbar sind.

(2) Zentrales Element der Errichtung der Klägerin stellt die Übertragung von Vermögenswerten – insbesondere von Grundbesitz – auf sie dar, verbunden mit dem Zweck, die Vermögenswerte „auf alle Zeit“ zu halten und zu nutzen. Die Übertragung erfolgte endgültig aus dem Vermögen von B... in das Vermögen der Klägerin. Damit entsprach die Vermögensausstattung im Streitfall derjenigen einer Stiftung nach deutschem Recht (Erfüllung der Übertragungspflicht gemäß § 82 BGB).

(3) Der Präsident und die Gelehrten des von B... zu gründenden Kollegiums sollten ausweislich der königlichen Erlaubnis im Royal Patent „tatsächlich und namentlich eine juristische Person“ sein und „immerwährende Nachfolge haben“. Diese Regelung der Rechtsfähigkeit bezieht sich – trotz der Benennung von natürlichen Personen (Präsident und Gelehrte) – unmittelbar auf die Institution des Kollegiums selbst; denn anderenfalls wäre angesichts der begrenzten Lebenszeit natürlicher Personen die „immerwährende Nachfolge“ nicht erklärbar. Das Kollegium sollte gerade unabhängig von der jeweiligen konkreten Zusammensetzung des Lehrkörpers und unabhängig von der jeweiligen Person des Präsidenten Bestand haben. Der Präsident und die Gelehrten sollten nicht die Befugnis haben, das Kollegium zu einem von ihnen bestimmten Zeitpunkt aufzulösen.

Auch insoweit lässt sich eine Vergleichbarkeit mit der Stiftung nach deutschem Recht feststellen. Der Stiftungszweck bestimmt hier nicht nur die inhaltliche Ausrichtung der Stiftungstätigkeit, sondern legt zugleich die Lebensdauer der Stiftung fest. Ist der Stiftungszweck – wie dies den Regelfall darstellt – seiner Art nach auf unbestimmte Zeit erfüllbar (Beispiel: Förderung von Kunst und Kultur), dann ist auch die Stiftung prinzipiell „auf ewig“ angelegt (vgl. Hüttemann/Rawert, in: Staudinger, BGB [Neubearb. 2017], § 81 Rdnr. 53).

(4) Die Klägerin ist nicht in der Weise mitgliederschaftlich organisiert, dass die Mitglieder in ihrer Gesamtheit Inhaber des Vermögens der Institution wären. Zwar ist in Statut I der Klägerin davon die Rede, dass sich das College aus dem Präsidenten, den Fellows und den Studenten zusammensetze („The College shall consist of ...“). Diese Be-

stimmung bezieht sich jedoch – wie bereits die Einbeziehung der Studenten deutlich macht – nicht auf vermögensrechtliche Beteiligungen oder verbandsmäßige Gestaltungsrechte (z.B. das Recht zur Auflösung, Umwandlung etc.) im Hinblick auf die Klägerin, sondern beschreibt ausschließlich die personelle Zusammensetzung derjenigen, deren Rechte und Pflichten in den Statuten und etwaigen daraus abgeleiteten Regelwerken behandelt werden. Das Vermögen der Klägerin gehört ihr selbst; dies folgt bereits aus dem Royal Patent, in dem bestimmt wird, dass die von B... auf das Kollegium übertragenen Vermögenswerte „auf ewig von [dem Präsidenten und den Gelehrten] und ihren Nachfolgern besessen und gehalten werden“. Die Statuten der Klägerin enthalten keine diesen Grundsatz einschränkende oder abändernde Bestimmungen. Insbesondere in Statut XX wird vielmehr ausdrücklich bestimmt, dass Einnahmen des Colleges zunächst für den laufenden Collegebetrieb und (im Fall von Überschüssen) für Rücklagen entweder für Collegezwecke oder für Zwecke der Universität D... zu verwenden sind. Die dortigen Regelungen sind abschließend. Daraus folgt, dass z.B. Ausschüttungen etwaiger Überschüsse an den Präsidenten und/oder die Fellows oder Abfindungen im Fall des Ausscheidens des Präsidenten oder eines Fellows aus seinem Amt nicht vorgesehen sind. Umgekehrt besteht keine Verpflichtung des Präsidenten oder der Fellows zur Leistung einer Einlage in das Vermögen der Klägerin oder zur Zahlung von Mitgliedsbeiträgen oder ähnlichen Zuwendungen. Irgendwelche vermögensrechtlichen Beziehungen zwischen ihnen und der Körperschaft bestehen – abgesehen von der Bezahlung für die Verwaltungstätigkeit des Präsidenten bzw. für die unmittelbare Lehrtätigkeit am College – nicht.

Auch in dieser Hinsicht lässt sich die Organisation und Struktur der Klägerin mit derjenigen einer deutschen Stiftung vergleichen; auch dort haben die Organe der Stiftung keine vermögensmäßige Beteiligung inne, und die Stiftung wird nicht von Gesellschaftern oder Mitgliedern gehalten. Kennzeichnend ist hier wie dort die wirtschaftliche Selbständigkeit der Vermögensmasse.

(5) Die Binnenstruktur der Klägerin ist durch das Bestehen eines zentralen Vertretungs- und Entscheidungsgremiums (dem Verwaltungsrat bzw. Vorstand – „Governing Body“, Statut II), aus dem heraus der Präsident gewählt wird, sowie eines Aufsichtsgremiums (dem Visitor, Statut XXI) gekennzeichnet. Auch diese duale Struktur findet sich vergleichbar in einer typischen Stiftung nach deutschem Recht. Zwar ist dort als einziges Pflichtorgan der Vorstand vorgesehen, jedoch besteht insbesondere bei größeren Stiftungen regelmäßig ein weiteres Organ (Aufsichtsrat oder Kuratorium).

(6) In wirtschaftlicher Hinsicht ist für die Klägerin kennzeichnend, dass das Collegevermögen nicht direkt für die Forschungs- und Lehrtätigkeit ausgegeben (verbraucht), sondern vielmehr dauerhaft verwaltet und angelegt wird, um aus den laufenden Erträgen des Vermögens den Collegebetrieb zu finanzieren. Dies entspricht dem typischen wirtschaftlichen Gebaren einer Stiftung, in der mit dem Vermögensstock Einnahmen erwirtschaftet werden, die zur Verfolgung des Stiftungszwecks eingesetzt werden.

b) Die Klägerin dient nach ihrer Satzung und ihrem Stiftungsgeschäft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken im Sinne der §§ 51 bis 68 AO.

aa) Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt insbesondere in der Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) und der Religion (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Die Klägerin unterhält einen umfangreichen Lehr- und Forschungsbetrieb an der Universität D.... Sie beschäftigt zu diesem Zweck Professoren (Fellows) und unterhält Einrichtungen wie z.B. eine Bibliothek, Hörsäle etc. Die Klägerin vergibt Stipendien an besonders begabte Studenten oder an solche, die die erforderlichen Kosten für das Studium nicht aus eigenen Mitteln aufbringen können. Dabei ist der Kreis derjenigen Personen, die in den Genuss dieser Tätigkeiten und Einrichtungen kommen, weder fest abge-

geschlossen im Sinne des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO – die Möglichkeit zur Aufnahme eines Studiums am College hängt nicht von einer bestimmten Zugehörigkeit in familiärer oder betrieblicher Hinsicht ab – , noch kann dieser Kreis infolge seiner Abgrenzung dauernd nur klein sein, was sich bereits an der großen Zahl der Alumni der Klägerin zeigt. Zudem ist der Zugang z.B. zu der von der Klägerin unterhaltenen Bibliothek nicht einmal von der Zugehörigkeit zur Studentenschaft des Colleges abhängig, sondern steht auch anderen Studenten und Wissenschaftlern, mithin einer potentiell weltweit sehr großen Zahl von Personen, offen.

bb) Gemäß § 60 Abs. 1 Satz 1 AO in Verbindung mit § 59 AO müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben sind (formelle Satzungsmäßigkeit). Hierbei ist in der Satzung nicht nur zu regeln, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt und dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht, sondern auch, dass dieser Zweck ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird (vgl. BFH, Beschluss vom 7. Februar 2018 – V B 119/17, BFH/NV 2018, 544).

Auch diese Voraussetzungen sieht der Senat im Streitfall als erfüllt an.

(1) Im Streitfall versteht der Senat unter der „Satzung“ der Klägerin nicht nur die Statuten, sondern auch die historische Gründungsurkunde aus dem Jahr 1555 (das „Royal Patent“). Denn als „Satzung“ im Sinne der §§ 59, 60 AO sind nach der ausdrücklichen Regelung in § 59 AO die Satzung (im engeren Sinne), das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung der Körperschaft zu verstehen. Tatsächlich bildet das Royal Patent auch bis in die heutige Zeit einen Teil der die Klägerin konstituierenden Grundlagen; es ist weder durch das Inkrafttreten der Statuten noch auf andere Weise zu irgendeinem Zeitpunkt außer Kraft gesetzt worden. Hätten die Statuten eine die historische Gründungsurkunde verdrängende Wirkung beabsichtigt, wäre angesichts der Bedeutung der letzteren für das Selbstverständnis der Klägerin eine ausdrückliche derartige Regelung zu erwarten gewesen. Stattdessen nehmen die Statuten an mehreren Stellen auf „die Zwecke“ des Colleges Bezug (vgl. etwa Statut XX Ziff. 3, Ziff. 4), umschreiben diese selbst aber nur allgemein (vgl. Statut XV Teil I Ziff. 1 Buchst. (b): „Das College muss imstande sein, Bildung zu vermitteln, Studien zu fördern sowie effiziente und wirtschaftliche Forschung zu betreiben“). Eine konkretere Beschreibung enthält allein die historische Gründungsurkunde, indem dort die Zwecke des zu errichtenden Kollegiums mit dem „Studium der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste“ beschrieben werden. Damit nehmen die Statuten mit der Verweisung auf „die Zwecke“ des Colleges indirekt auf die Gründungsurkunde Bezug, ohne dies ausdrücklich zu betonen.

(2) Während die von der Klägerin verfolgten Zwecke – wie vorstehend zitiert – in der historischen Gründungsurkunde, also im Stiftungsgeschäft, ausdrücklich bezeichnet werden, enthalten die Statuten der Klägerin (neben organisatorischen Regelungen) insbesondere Bestimmungen zur Art und Weise der Verwirklichung dieser Zwecke. Dabei stehen zum einen das Erarbeiten von Lehrplänen (Statut XIV), die Lehrtätigkeit durch die Senior Research Fellows (Statut IV Ziff. 1. iv) und durch Tutoren und Lehrbeauftragte (Statut V Ziff. 8. bis 10.), das Erteilen religiösen Unterrichts durch geeignete Kirchenmitglieder (Statut IV Ziff. 7, Statut XII Ziff. 2), sowie die Beschäftigung eines Bibliothekars zur Verwaltung der Bibliotheksbestände (Statut V Ziff. 12) und zum anderen die Forschungstätigkeit z.B. durch die Junior Research Fellows (Statut IV. 1. v) im Fokus. Ferner werden die Zwecke dadurch verwirklicht, dass Studenten die Aufnahme bzw. die Fortsetzung des Studiums – falls erforderlich – durch die Vergabe von Stipendien, Sonderzuschüssen und Darlehen ermöglicht wird (Statut VIII Ziff. 1. bis 4.) oder den an einer Honour School Studierenden bzw. Forschenden finanzielle Unterstützung gewährt wird (Statut X Ziff. 1 ff.).

(3) Die Klägerin verfolgt die vorgenannten Zwecke auch selbstlos im Sinne des § 55 Abs. 1 AO. So dürfen die Mittel der Klägerin nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dies folgt unmittelbar aus den Statuten der Klägerin. So wird in Statut XX Ziff. 4. grundlegend festgehalten, dass zu den „Ausgaben des Colleges“ insbesondere die Ausgaben „für Collegezwecke“ sowie für Gebühren, die der Klägerin seitens der Universität D... für universitäre

Zwecke auferlegt werden, gehören. Soweit die Klägerin Einnahmeüberschüsse erzielt, sind diese ebenfalls für universitäre Zwecke sowie für die Förderung von Lehre, Wissenschaft oder Bildung zu verwenden (Statut XX Ziff. 7). Soweit nach den Statuten der Klägerin darüber hinaus „Spenden für Bildungs- und wohltätige Zwecke“ möglich sind (Statut XX Ziff. 4), sieht der Senat dies entsprechend der Regelung in § 58 Nr. 2 AO für die Frage der selbstlosen Mittelverwendung als unschädlich an.

Der Erhalt von Gewinnanteilen oder die Zuwendung von sonstigen Mitteln des Colleges im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO ist für die „Mitglieder“ der Klägerin ausgeschlossen. Dies folgt bereits ohne weiteres daraus, dass die Klägerin nicht im Sinne des deutschen Rechtsverständnisses „mitgliedschaftlich“ organisiert ist; sie hat keine Gesellschafter oder Mitglieder im Sinne einer das Verbandsvermögen innehabenden Personengruppe. Es gibt dem gemäß keinen denkbaren Adressaten einer gesellschaftsrechtlichen „Gewinnausschüttung“; die Statuten der Klägerin sehen solches deshalb auch nicht vor. Die Mitglieder des Verwaltungsrats haben zwar statuarische Befugnisse, im bestimmten Rahmen über den Einsatz von Mitteln der Klägerin zu entscheiden, sind dabei aber wiederum an die Statuten gebunden, die eine Zuwendung von Mitteln an die Mitglieder des Verwaltungsrats in dieser Eigenschaft nicht vorsehen.

Soweit die Mitglieder des Verwaltungsrats in ihrer Eigenschaft als Präsident bzw. als Fellows für ihre Lehrtätigkeit am College vergütet werden, stellt dies keine Zuwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO dar. Die Angemessenheit der vom Verwaltungsrat festgesetzten Bezüge unterliegt der Kontrolle bzw. dem Zustimmungsvorbehalt durch den Visitor. Eine offene Erhöhung dieser Bezüge (etwa im Fall von Einnahmeüberschüssen) ist durch die Statuten ebenso ausgeschlossen (Statut XX Ziff. 8) wie eine „verdeckte“ Erhöhung z.B. durch Übernahme der persönlichen Einkommensteuer (Statut XX Ziff. 9).

Dass die Statuten der Klägerin den Gründer des Colleges, B..., bzw. seine Erben nicht in dem Sinne erwähnen, dass Zuwendungen an diese (ebenfalls) ausgeschlossen sind (vgl. § 55 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), erachtet der Senat vor dem Hintergrund als unschädlich, dass B... zum Zeitpunkt der Erstellung der Statuten (Dezember 1925) mutmaßlich bereits seit etwa 350 Jahren verstorben war und seine etwaigen Erben unbekannt waren und sind. Aufgrund dieser historischen Gegebenheiten sind die Regelungen in Statut XX der Klägerin – die sich ohnehin als abschließend verstehen – dahingehend auszulegen, dass auch (und erst recht) Zuwendungen von Gewinnanteilen oder sonstigen Mitteln der Klägerin an diese unbekannt Personen ausgeschlossen sind.

(4) Ausschließlichkeit liegt nach § 56 AO vor, wenn die Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

(a) Nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH, die insbesondere dem Revisionsurteil im hiesigen Verfahren zugrunde liegt, müssen sich dabei hinreichende Anhaltspunkte für die Ausschließlichkeit im Text der Satzung oder in dessen Auslegung finden lassen. Noch in einer Entscheidung vom 20. Dezember 2006 (I R 94/02, BStBl. II 2010, 331), betreffend eine Stiftung italienischen Rechts, die die musikalische Ausbildung und Erziehung betrieb, hatte der BFH das „Schweigen“ der Satzung zur Frage (unter anderem) der Ausschließlichkeit genügen lassen: Der BFH betonte, dass bei der Auslegung der Satzungen von Körperschaften, die Steuervergünstigungen wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke beanspruchen, eine allzu kleinliche "Wortklauberei" zu vermeiden sei; denn die Satzungen hätten nicht lediglich den Zweck, die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuervergünstigungen zu erfüllen. Wenn sich die Ausschließlichkeit und die Unmittelbarkeit nicht erklärtermaßen unter Verwendung der Begriffe "ausschließlich" und "unmittelbar" aus der Satzung ergäben, so genüge es für die Bejahung der formellen Satzungsmäßigkeit bereits, dass der Satzung „an keiner Stelle Gegenteiliges entnommen werden“

könne, wenn also die Satzung „keinen begründbaren Zweifel daran belasse“, dass die gemeinnützigen Zwecke unmittelbar und ausschließlich verfolgt werden (so unter II. 2 b) der Gründe).

Von dieser Sichtweise ist der I. Senat des BFH in seinem Revisionsurteil im hiesigen Verfahren abgerückt. Er hält die Ausführungen der Vorinstanz im Urteil des ersten Rechtszuges, wonach (auch hier) „der Satzung an keiner Stelle Gegenteiliges entnommen werden“ könne, nunmehr für unzureichend. Stattdessen „ergibt sich -wie es § 59 AO erfordert- nur dann aus der Satzung, dass der Zweck ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird, wenn der Satzungstext und dessen Auslegung wenigstens entsprechende Anhaltspunkte bieten.“ Das „Schweigen“ der Satzung über andere Aktivitäten als diejenige der gemeinnützigen Zweckverfolgung, welches der BFH in seiner Entscheidung vom 20. Dezember 2006 noch als hinreichend angesehen hatte, wird nun nicht mehr als ausreichend angesehen. Vielmehr muss der positive, geschriebene Text der Satzung (entweder nach seinem Wortlaut oder dessen Auslegung) „Anhaltspunkte“ dafür bieten, dass ausschließlich steuerbegünstigte und keine anderen Zwecke verfolgt werden.

Auch der V. Senat des BFH betont in einer jüngeren Entscheidung der Sache nach, dass die Ausschließlichkeit positiv in der Satzung geregelt sein müsse. Die Aufzählung der verfolgten Zwecke in Verbindung mit der Angabe, dass diese unmittelbar verfolgt würden, sieht er nicht als ausreichend an (Beschluss vom 7. Februar 2018 – V B 119/17, BFH/NV 2018, 544).

Soweit die Satzung nicht im vorgenannten Sinne zweifelsfrei erkennen lässt, dass der Steuerpflichtige ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt, gehen etwaige Unklarheiten zu Lasten dessen, der sich auf die Steuervergünstigung beruft (BFH, Urteil vom 26. Februar 1992 – I R 47/89, BFH/NV 1992, 695, Rdnr. 20; Beschluss vom 7. Februar 2018 – V B 119/17, a.a.O.). In diesem Zusammenhang genügen Regelungen, wonach die Mittel der Körperschaft nur für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden sind, den formalen Anforderungen nicht; denn insoweit ist zwischen der Zweckverfolgung einerseits und der Mittelverwendung andererseits zu differenzieren (vgl. BFH, Beschluss vom 7. Februar 2018 – V B 119/17, a.a.O.).

(b) Der Senat sieht im Satzungstext und dessen Auslegung hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin ihre Zwecke der Förderung von Wissenschaft und Forschung ausschließlich verfolgt.

Das „Royal Patent“ beschreibt die durch die Klägerin zu verfolgenden Zwecke in der Weise, dass es B... erlaubt wird, ein Kollegium „des Studiums der Wissenschaften, der heiligen Theologie und der Philosophie wie der guten Künste“ zu errichten und dem Kollegium insbesondere in Grundbesitz bestehende Vermögenswerte („Herrensitze, Ländereien, Pachtbesitz etc.“) zu überlassen. Zwar enthält das „Royal Patent“ keine ausdrückliche Bestimmung darüber, dass das von B... zu errichtende Kollegium „ausschließlich“ ein solches der dort aufgeführten Studien sein und keine sonstigen (insbesondere eigennützigen) Zwecke verfolgen dürfe. Nach Auffassung des Senats ergibt sich dies aber aus einer Auslegung der beiden vorgenannten Inhalte des „Royal Patent“ – der Erlaubnis zur Errichtung des Kollegiums einerseits und der Erlaubnis zur Übertragung von Vermögenswerten, insbesondere von Grundbesitz, auf das Kollegium für die im Royal Patent aufgeführten Zwecke

– unter besonderer Beachtung des historischen Kontextes: Im Jahr 1555 stand England unter der Herrschaft von P... (1516 bis 1558), auch als „...“ bekannt. Die Verteilung des Grundbesitzes in England ging seinerzeit noch auf das im Jahr 1066 begründete Feudalsystem zurück, wonach das dem Volk gehörende Land (daneben gab es das „Bokland“, welches – durch historische Dokumente nachgewiesen – Kirchen oder Klöstern überwiesen worden war) als „King's Land“ zur Krone gezogen worden war und eine Verleihung von Landbesitz aus dem „King's Land“ üblicherweise nur

an Mitglieder des Adels gegen Waffendienste in Betracht kam (vgl. zum Ganzen: Gustav Wendt, England – Seine Geschichte, Verfassung und staatlichen Einrichtungen, 2011 [Reprint von 1912], S. 188 f.). Privatbesitz an Grund und Boden – noch dazu für Personen oder Institutionen, die weder dem Adel noch der Kirche zugehörig waren – kam dem gegenüber kaum vor. Wenn in dieser historischen Situation die Königin selbst einem Adeligen ausdrücklich die Erlaubnis erteilte, Grundbesitz auf ein „Kollegium“ von Gelehrten zu übertragen, und zugleich dem Kollegium erlaubte, diesen Grundbesitz zu halten und zu verwerten, so war dies ein für die damaligen Verhältnisse außerordentlicher Akt, der auch ohne entsprechende ausdrückliche Beschränkung auf die in der Erlaubnisurkunde genannten Zwecke eine entsprechende Begrenzung enthielt. Sowohl B... als auch die für das „Kollegium“ handelnden Personen hätten ihr Leben riskiert, wenn sie den Grundbesitz für andere als die im „Royal Patent“ genannte Zwecke verwandt hätten. Die im „Royal Patent“ enthaltene Aufzählung der Zwecke des „Kollegiums“ trägt bei verständiger historischer Auslegung der Erlaubnis das Gebot der Ausschließlichkeit gleichsam in sich selbst. Dies hält der Senat nach den vom BFH vorgegebenen Maßstäben für ausreichend.

(5) Die vorstehend unter (2) genannten Maßnahmen der Lehre und Forschung werden typischerweise von den bei der Klägerin angestellten Mitarbeitern (z.B. den Fellows und den Lehrbeauftragten) selbst und unmittelbar im Sinne des § 57 Abs. 1 AO durchgeführt. Die Mitarbeiter sind dabei angesichts ihrer rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen zur Klägerin als deren Hilfspersonen im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO anzusehen. So werden die Fellows durch den Verwaltungsrat gewählt, können ihren Status aber wieder verlieren, wenn sie die Voraussetzungen, unter denen sie gewählt wurden, nicht länger erfüllen oder sich schwerer Verfehlungen schuldig machen (Statut IV Ziff. 6, Ziff. 10). Lehrbeauftragte als Mitglieder des akademischen Personals unterliegen den üblichen arbeitsrechtlichen Maßnahmen (Abmahnung, Kündigung wegen Fehlverhaltens, vgl. Statut XV Teil III, Entfernung aus dem Amt aus gesundheitlichen Gründen, Statut XV Teil IV), darüber hinaus aber auch einer möglichen Kündigung wegen Arbeitsmangels (Statut XV Teil II). Damit behält die Klägerin in organisatorischer Hinsicht ein weitgehendes Bestimmungsrecht über die Tätigkeit des Lehrpersonals. Inhaltlich unterliegt der Einfluss der Klägerin den durch die Wissenschafts- und Meinungsfreiheit gezogenen Grenzen (vgl. etwa Statut XV Teil I Ziff. 1 Buchst. a), was jedoch der Art des von der Klägerin verfolgten gemeinnützigen Zwecks immanent ist und nichts an der Zurechnung der Tätigkeit des Lehrpersonals zur Klägerin zu ändern vermag.

Die vorstehend (unter [2]) beschriebenen Maßnahmen der finanziellen Studienförderung werden ebenso unmittelbar durch das College erbracht. Gleiches gilt für das Unterhalten der Bibliothek und deren Öffnung für Studenten und Forscher aus aller Welt.

c) Die Satzung der Klägerin erfüllt nicht die gesetzlichen Vorgaben einer ausreichenden Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 in Verbindung mit § 61 Abs. 1 AO). Dies ist jedoch unschädlich, da die Klägerin von der Ausnahmeregelung des § 62 AO i.d.F. der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (AO a.F.) für staatliche beaufsichtigte Stiftungen profitiert.

aa) Die Satzung der Klägerin enthält keine hinreichenden Regelungen über die Vermögensbindung, also darüber, was mit dem College-Vermögen im Fall einer Auflösung der Körperschaft geschehen soll. Zwar ist es nachvollziehbar, dass bei einem „immerwährenden“ College derartiges gerade nicht in der Satzung geregelt wird; dieser Umstand vermag aber nichts daran zu ändern, dass das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht solche Regelungen fordert. Nicht ausreichend ist insoweit der Verweis der Klägerin auf Rechtsnormen außerhalb ihrer Satzung wie insbesondere auf Bestimmungen des Charities Act. Ein solcher Verweis könnte allenfalls dann als hinreichend angesehen werden, wenn die Statuten der Klägerin ihrerseits ausdrücklich auf derartige Normen verweisen, was indes nicht der Fall ist.

bb) Für Stiftungen, die vor dem 19. Dezember 2006 errichtet worden sind, gilt gemäß § 62 AO a.F. eine Ausnahme von dem Erfordernis der satzungsmäßigen Vermögensbindung, wenn sie einer staatlichen Aufsicht unterliegen. In diesem Fall können sie sich grundsätzlich auch weiterhin – nach dem Außerkrafttreten des § 62 AO a.F. – auf die Befreiung berufen. Für einen ausländischen Steuerpflichtigen wie die Klägerin ist zu verlangen, dass dieser einer ausländischen staatlichen Aufsicht unterliegt, die den deutschen Aufsichtsregelungen in ihren wesentlichen Belangen entspricht (vgl. BFH in der Revisionsentscheidung, dort unter II. 2. d) der Gründe).

Dies ist bei der Klägerin der Fall. Nach dem vorstehend (unter Buchst. a) angestellten Typenvergleich ist sie einer Stiftung deutschen Rechts vergleichbar. Aufgrund ihrer Zwecksetzung, das Studium der Wissenschaften, der heiligen Theologie, der Philosophie und der guten Künste zu fördern, ist die Klägerin zugleich eine „charity“ im Sinne von Part 1, Section 1, des Charities Act in der für das Streitjahr geltenden Fassung von 2006 (unverändert gemäß der aktuell geltenden Fassung von 2011); denn es handelt sich bei der Klägerin um eine Einrichtung („institution“), die ausschließlich für gemeinnützige Zwecke („for charitable purposes only“) gegründet worden ist und diese zum allgemeinen Wohl („public benefit“) verfolgt. Gemeinnützige Zwecke („charitable purposes“) sind gemäß Part 1, Section 2, des Charities Act 2006 (nunmehr Part 1, Section 3 Charities Act 2011) unter anderem die Förderung der Bildung/Erziehung („advancement of education“) sowie die Förderung der Künste und der Wissenschaft („advancement of the arts, (...) or science“). Als „charity“ unterfällt die Klägerin den Maßnahmen und Befugnissen der nach Part 2 Chapter 1 Charities Act 2006 eingerichteten Charity Commission.

Nach der Überzeugung des Senats sind die Maßnahmen und Befugnisse der Aufsicht der jeweils zuständigen Behörden über die als Stiftung bzw. „charity“ zu behandelnden Rechtsträger in ihren wesentlichen Belangen vergleichbar:

(1) Die Charity Commission führt ein Register der gemeinnützigen Organisationen, in welches neben dem Namen der Organisation weitere sie kennzeichnende Merkmale aufzunehmen sind (Part 2 Chapter 3 Charities Act 2006 = Part 4 Section 29 Charities Act 2011). Sobald die Charity Commission feststellt, dass eine registrierte Organisation die Voraussetzungen einer „charity“ nicht oder nicht mehr erfüllt – z.B. weil sich ihre Zwecke geändert haben oder sie nicht länger tätig ist – , hat die Charity Commission die betreffende Organisation aus dem Register zu streichen (Part 2 Chapter 3 Charities Act 2006 = Part 4 Section 34 Charities Act 2011). Das Register (einschließlich der aus ihm gelöschten Einträge) ist für die Öffentlichkeit zugänglich. In Deutschland werden die rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts auf Landesebene registriert und das Verzeichnis, in das auch der Stiftungszweck aufzunehmen ist, veröffentlicht (vgl. z.B. § 2 Abs. 2, § 11 Abs. 1 StiftG Bln sowie Verzeichnis der Berliner Senatsverwaltung für Justiz, Verbraucherschutz und Antidiskriminierung mit – Stand 1. Januar 2018 – 932 registrierten Stiftungen).

(2) Die Charity Commission hat darüber zu entscheiden, ob es sich bei einer Institution um eine „charity“ handelt oder nicht (Part 2 Chapter 1 Section 1 C Charities Act 2006 = Part 2 Chapter 15 Charities Act 2011). In Deutschland entscheidet die Stiftungsaufsicht darüber, ob eine Stiftung Rechtsfähigkeit besitzt (§ 13 StiftG Bln).

(3) Die Charity Commission verfolgt unter anderem die generellen Ziele, die Vereinbarkeit des Verhaltens der „Treuhandhaber“ („charity trustees“) mit den für sie geltenden rechtlichen Vorgaben („compliance objective“) und die Verantwortlichkeit bzw. Rechenschaftspflicht der charities gegenüber Stiftern, Begünstigten und der Öffentlichkeit („accountability objective“) zu befördern (Part 2 Chapter 1 Section 1 B Charities Act 2006 = Part 2 Chapter 14 Charities Act 2011). Dabei hat die Charity Commission z.B. die Verwaltungsorgane der charity zu bestmöglicher Verwaltung anzuhalten, Fälle von Missbrauch bzw. Missmanagement aufzudecken („identifying and investigating“) und gegebenenfalls vorsorgende oder Abhilfe schaffende Maßnahmen zu ergreifen (Part

2 Chapter 1 Section 1 C Charities Act 2006 = Part 2 Chapter 15 Charities Act 2011). Insoweit gehen die Befugnisse und Funktionen der Aufsicht nach dem Charities Act weiter als diejenigen der deutschen Stiftungsaufsicht, die lediglich die Rechtmäßigkeit (nicht aber die Zweckmäßigkeit) der Verwaltung zu überwachen hat (§ 7 StiftG Bln).

(4) Die Charity Commission kann den charity trustee oder andere Funktionsträger der Charity von ihrer jeweiligen Funktion suspendieren oder aus der Institution entfernen und an ihre Stelle selbst gewählte Personen in Funktion setzen (Chapter 5 Section 18 A Charities Act 2006 in Verbindung mit dem fortgeltenden Chapter 5 Section 18 Charities Act 1993

= Part 6 Sections 76 ff. Charities Act 2011). Auch kann die Charity Commission den Funktionsträgern der charity konkrete Anweisungen im Einzelfall erteilen, sofern dies zum Schutz der Einrichtung oder ihres Vermögens erforderlich erscheint (Chapter 5 Section 19 A, 19 B Charities Act 2006 = Part 6 Sections 84 f. Charities Act 2011). In Deutschland entspricht dem die (wiederum etwas schwächer ausgestaltete, weil ausschließlich auf Rechtmäßigkeit und nicht auf Zweckmäßigkeit ausgerichtete) Befugnis der Aufsichtsbehörde, bestimmten rechtlich nicht gestatteten Maßnahmen der Stiftungsorgane zu widersprechen bzw. bestimmte rechtlich gebotene Maßnahmen anzuordnen (§ 9 Abs. 3, Abs. 4 StiftG Bln), Organmitglieder der Stiftung aus wichtigem Grund abzuberufen (§ 9 Abs. 5 StiftG Bln) bzw. fehlende Organmitglieder zu bestellen (§ 12 Ziff. 1 StiftG Bln).

(5) Die Charity Commission hat ein umfassendes Recht zur Durchführung von Prüfungen („inquiries“) und in diesem Zusammenhang zur Einsichtnahme in Unterlagen und Akten der charity sowie zur Erlangung von Auskünften (Part III des insoweit im Streitjahr fortgeltenden Charities Act 1993, nunmehr Part 5 Sections 46 – 53 Charities Act 2011). Dem entspricht in Deutschland ein Recht der Aufsichtsbehörde auf Erteilung von Auskünften sowie Vorlage von Geschäfts- und Kassenbüchern, Akten und sonstigen Unterlagen (§ 9 Abs. 1, Abs. 2 StiftG Bln).

(6) Nach Part VI des Charities Act 1993, in einzelnen Normen geändert oder ergänzt durch Chapter 6 des Charities Act 2006 und nunmehr zusammengefasst in Chapter 3 des Charities Act 2011, sind die Verantwortlichen einer charity, bei der es sich nicht um ein Unternehmen handelt (für diese gelten die der jeweiligen Rechtsform entsprechenden speziellen Buchführungsvorschriften) zur Führung von Aufzeichnungen über Einkommen und Vermögen („accounting records“) der Institution sowie zur Erstellung eines Jahresabschlusses/Jahresberichts („annual statements of accounts“) verpflichtet. Übersteigt das Jahreseinkommen der charity – wie im Fall der Klägerin – eine Schwelle von 500.000 Pfund (oder werden andere Größenkriterien überschritten), hat eine Prüfung des Jahresabschlusses/Jahresberichts („annual audit“) stattzufinden. Stoßen die Prüfer dabei auf Umstände, die für die Wahrnehmung der Aufsichtsbefugnisse der Charity Commission von Bedeutung sein können, haben sie diese unmittelbar der Behörde mitzuteilen (Chapter 6 Section 44 A Charities Act 2006 = Chapter 3 Section 156 Charities Act 2011). Der Jahresabschluss/Jahresbericht sowie gegebenenfalls der Prüfungsbericht sind der Charity Commission innerhalb von zehn Monaten nach Abschluss des Jahres vorzulegen.

Der Stiftungsaufsichtsbehörde in Deutschland sind ebenfalls die Jahresberichte der Stiftung bzw. im Fall einer Prüfung die Prüfungsberichte vorzulegen (§ 8 Abs. 1 Ziff. 2, Abs. 2 StiftG Bln). Sofern keine Abschlussprüfung erfolgt, prüft die Aufsichtsbehörde die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung des Stiftungsvermögens in dem von ihr für erforderlich gehaltenen Umfang (§ 8 Abs. 3 StiftG Bln). Letzteres wird unter dem Charities Act durch die umfassende Prüfungsbefugnis sowie die Befugnis zu konkreten Anweisungen im Einzelfall in Bezug auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens (Chapter 5 Section 19 A, 19 B Charities Act 2006 = Part 6 Sections 84 f. Charities Act 2011) abgedeckt.

d) Die tatsächliche Geschäftsführung der Klägerin entspricht den satzungsmäßigen Vorgaben; die Klägerin erfüllt hierdurch die Voraussetzung des § 59, letzter Halbsatz, AO.

(1) Der Senat hat keinen Zweifel daran, dass die Klägerin – wie vorgetragen – auch im Streitjahr durch den Betrieb des Colleges die satzungsmäßigen Zwecke verfolgt hat. Die Klägerin hat, ohne dass der Beklagte dem im Ansatz widersprochen hätte oder dass sonst Anhaltspunkte für Gegenteiliges erkennbar wären, ausgeführt, dass im Streitjahr ca. 700 Studenten in insgesamt 28 Studienbereichen am A... College der Universität D... studiert haben und dass das College darüber hinaus eine Vielzahl weiterführender Programme („Graduate Courses“) für Hochschulabsolventen angeboten hat.

(2) Die tatsächliche Verfolgung der satzungsmäßigen (gemeinnützigen) Zwecke ist auch nicht durch die Beteiligung der Klägerin an der „H... Ltd.“ in Zweifel zu ziehen. Entgegen der Behauptung des Beklagten handelt es sich bei dieser Beteiligung ausweislich der von der Klägerin vorgelegten Jahresabschlussdaten nicht um eine defizitäre, sondern im Gegenteil um eine nachhaltig gewinnmehrende Beteiligung, deren Erträge die Klägerin wiederum für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet. Beteiligungen an einer nicht gemeinnützigen Kapitalgesellschaft stellen im Regelfall einen Akt der Vermögensverwaltung dar; dies gilt auch, sofern die Beteiligung 100 % beträgt (vgl. BFH, Urteil vom 25. August 2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312). Allerdings kann in dem Eingehen einer solchen Beteiligung auch die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu sehen sein, z.B. wenn der steuerbegünstigte Rechtsträger der Kapitalgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen überlässt oder auf die laufende Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft in erheblichem Maße Einfluss nimmt (vgl. BFH, Urteil vom 25. August 2010 – I R 97/09, a.a.O., m.w.N.). Für die Entscheidung des Streitfalles kann der Senat die Frage, ob die Beteiligung der Klägerin an der „H... Ltd.“ der Vermögensverwaltung oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen ist, dahingestellt bleiben lassen, da nicht die Besteuerung der Einkünfte aus dieser Beteiligung im Streit steht und das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Steuerbefreiung des sich beteiligenden Rechtsträgers im Übrigen jedenfalls dann nicht entgegen steht, wenn der Geschäftsbetrieb – wie im Streitfall – im Vergleich zu der sonstigen Tätigkeit des Rechtsträgers wirtschaftlich und inhaltlich von gänzlich untergeordneter Bedeutung ist.

(3) Ebenso greifen die vom Beklagten geäußerten Bedenken an der tatsächlichen Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke im Hinblick auf „verlustträchtige“ Immobilientransaktionen der Klägerin nicht durch. Die Anlage von Teilen des Vermögensstocks einer gemeinnützigen Einrichtung in Immobilien begegnet als Maßnahme der Vermögensverwaltung grundsätzlich keinen Bedenken; dies gilt insbesondere dann, wenn sich diese Investitionen als Teil einer auf Risikostreuung basierenden Anlagestrategie darstellen, wie die Klägerin dies – ohne substantiiertes Bestreiten durch den Beklagten – dargelegt hat. Dass hierbei mitunter bei der Veräußerung einzelner Objekte ein negatives Ergebnis erzielt wird, kann an der Verfolgung der satzungsmäßigen (gemeinnützigen) Zwecke nichts Grundlegendes ändern. Im Fall der Klägerin kommt hinzu, dass sich das negative Ergebnis aufgrund der Besonderheit, die Objekte nach britischem Recht in den Vermögensrechnungen mit den Zeitwerten anstelle der Anschaffungskosten abzubilden (vgl. die „Darlegung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden“ im Bericht der unabhängigen Buchprüfer für den Verwaltungsrat der Klägerin über das im Streitjahr endende Geschäftsjahr, dort Seite 5), nicht zwingend als Gesamtergebnis des Investments ergeben muss (Veräußerungspreis unterhalb der Anschaffungskosten), sondern gegebenenfalls auch lediglich auf einem Rückgang des Zeitwerts des Objekts seit dem letzten Jahresabschluss beruhen kann.

(4) Soweit der Beklagte Zweifel an der dem deutschen Recht entsprechenden zeitnahen Mittelverwendung durch die Klägerin geäußert hat, vermag der Senat dem ebenfalls nicht zu folgen.

Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO in der für das Streitjahr geltenden Fassung muss die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah, d.h. spätestens in dem auf den Mittelzufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr – für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Zum Nachweis der zeitgerechten Verwendung ist eine Mittelverwendungsrechnung zu erstellen, aus der sich Zeitpunkt und Umfang von Zufluss und Abfluss der Mittel ergeben. Dabei ist nach der Rechtsprechung des BFH, der der Senat folgt, eine saldierende Betrachtungsweise zugrunde zu legen; es kommt nicht auf die Verwendung eines konkreten erhaltenen Geldbetrags, sondern auf eine Gesamtbeurteilung aller Zu- und Abflüsse an (vgl. BFH, Urteil vom 20. März 2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110).

Dabei sind allerdings nicht alle Vermögenswerte für satzungsmäßige Zwecke einzusetzen. Einzusetzende Mittel sind nur solche, welche für satzungsmäßige Zwecke verbraucht werden dürfen, nicht aber Vermögensbestandteile, welche von der Körperschaft mit solcher Zielsetzung „nicht angegriffen“ werden dürfen, sondern erhalten bleiben müssen. Daneben gibt es noch Mittel, die für gemeinnützige Zwecke eingesetzt werden dürfen, aber nicht müssen. Einzusetzen sind in jedem Fall diejenigen Mittel, die der Rechtsträger aus seinem Vermögensstamm zulässig erwirtschaftet hat, sowie zugeflossene Spenden, Beiträge, Aufnahmegebühren und ähnliche Vermögensmehrungen (vgl. zum Ganzen Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO [Januar 2016], § 55 AO Rdnr. 121 ff. m.w.N.).

Im Streitfall hat die Klägerin mit der „Konsolidierten Aufstellung der Finanzaktivitäten“ für das am 31. Juli 2009 abgelaufene Geschäftsjahr eine hinreichende Mittelverwendungsrechnung vorgelegt. Dieser ist zu entnehmen, dass die Klägerin in dem hier zu beurteilenden Wirtschaftsjahr (1. August 2008 bis 31. Juli 2009) Mittel aus den Überschüssen der Vermögensverwaltung in Höhe von rund 6,7 Mio. Pfund („Kapitalerträge“ von 10,713 Mio. Pfund abzüglich der Aufwendungen für Kapitalbeschaffung und Anlageverwaltung von insgesamt rund 4,02 Mio. Pfund), Mittel aus Vermächtnissen und Spenden im Betrag von 2,61 Mio. Pfund, aus Studiengebühren und sonstigen Einnahmen im Zusammenhang mit Unterricht und Forschung (4,602 Mio. Pfund) sowie Mittel aus „Handelsgeschäften“ in Höhe von 156.000 Pfund – insgesamt also Mittel in Höhe von rund 14,1 Mio. Pfund – für ihre satzungsmäßigen Zwecke einzusetzen hatte. Tatsächlich eingesetzt wurden rund 14,58 Mio. Pfund, davon entfallend auf Unterricht und Forschung 14,4 Mio. Pfund und auf Gottesdienste 165.000 Pfund. Das verbleibende (geringe) Defizit wurde aus vorhandenen Rücklagen ausgeglichen.

Die vorgelegte Aufstellung der Klägerin ist von einer britischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft und ihre Richtigkeit mit einem Testat bestätigt worden. Der Senat hat keine Anhaltspunkte dafür – und der Beklagte hat solche auch nicht benannt –, dass die Aufstellung unzutreffende Angaben enthalten könnte. Aufgrund dessen ist der Senat davon überzeugt, dass die Klägerin in dem für den Streitfall maßgebenden Geschäftsjahr die einzusetzenden Mittel vollumfänglich für ihre satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt hat.

Zu Unrecht verweist der Beklagte darauf, die Klägerin habe von ihren einzusetzenden Mitteln einen Betrag von 16,7 Mio. Pfund unzulässig in ihre Rücklagen eingestellt. Der Beklagte unterliegt nach der Überzeugung des Senats insoweit einem Missverständnis: Die Umbuchung des Betrages von 16,7 Mio. Pfund erfolgte von dem als „Stiftungsgelder“ bezeichneten Vermögensstamm in die Rücklagen. Diese Maßnahme stand – wie die Klägerin schriftsätzlich vorgetragen und der in der mündlichen Verhandlung anwesende Schatzmeister der Klägerin nachvollziehbar erläutert haben – im Zusammenhang mit den seinerzeit anstehenden bzw. bereits im Streitjahr tatsächlich getätigten Investitionen in das J..., ein Gebäude, welches unter anderem als Unterkunft für Studenten und Forschungsstipendiaten, als Bibliothek sowie als Archiv und damit ebenfalls den förderungswürdigen Zwecken der Klägerin dienen sollte. Für diesen Zweck hätte die Klägerin sogar einzusetzende Mittel im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO verwenden dürfen (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO); erst Recht begegnet die Umwidmung eines Teils des Stiftungsvermögens („Aktivtausch“) insoweit keinen Bedenken.

Die „offenen Rücklagen“ der Klägerin in Höhe eines Monatsbudgets (rund 1,547 Mio. Pfund), welche der Beklagte des Weiteren als unzulässige Verwendung von einzusetzenden Mitteln im Streitjahr ansieht, beruhen ebenfalls nicht darauf, dass die Klägerin in dem für das Streitjahr relevanten Geschäftsjahr (oder auch in dem vorangegangenen Geschäftsjahr) tatsächlich Mittel, die für die gemeinnützigen Zwecke hätten verwendet werden müssen, in die Rücklagen eingestellt hätte. Dies kann der Senat anhand der vorliegenden Mittelverwendungsrechnung für 2009 bzw. anhand der Vergleichszahlen für das Vorjahr ausschließen. Abgesehen davon wäre selbst eine solche Einstellung in die freie Rücklage mit den Vorgaben von § 58 Nr. 7 Buchst. a) AO a.F. vereinbar und mithin unschädlich gewesen: Die Klägerin hat im Streitjahr Überschüsse aus der Vermögensverwaltung in Höhe von rund 6,7 Mio. Pfund erwirtschaftet (vgl. oben). Hiervon hätte sie nach den gesetzlichen Vorgaben ein Drittel, also rund 2,23 Mio. Pfund, sowie darüber hinaus ein Zehntel ihrer sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel, also weitere rund 790.000 Pfund, insgesamt mithin einen Betrag von mehr als 3 Mio. Pfund, einer freien Rücklage zuführen können, ohne damit gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung zu verstoßen.

Nicht zu erkennen vermag der Senat schließlich auch, worauf der Beklagte seine Behauptung stützt, die Klägerin habe die inländischen Immobilien aus einzusetzenden Mitteln im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO

– und damit unzulässig – erworben. Aus den Zahlen des Geschäftsjahres vom 1. August 2007 bis 31. Juli 2008, die als Vergleichswerte aus dem Jahresabschluss zum 31. Juli 2009 ersichtlich sind, folgt vielmehr, dass die Ausgaben der Klägerin in Höhe von insgesamt rund 16,4 Mio. Pfund sich auch in jenem Geschäftsjahr in etwa gleichbleibender Größenordnung auf die gleichen Posten verteilt haben wie in dem für das Streitjahr relevanten (nächstfolgenden) Geschäftsjahr. Da auch die Zahlen für das in 2008 endende Geschäftsjahr geprüft und deren Richtigkeit von der britischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Alliot's testiert worden sind, ist der Senat davon überzeugt, dass die Klägerin die im Jahr 2008 erworbenen beiden Grundstücke (Anschaffungskosten rund 12,3 Mio. Euro) nicht aus den für die gemeinnützigen Zwecke einzusetzenden Mitteln bezahlt hat, sondern dass die Mittel hierfür – wie die Klägerin stets vorgetragen hat – aus einer Vermögensumschichtung stammten. Dass dies für die in 2007 erworbene erste inländische Immobilie anders gewesen sein könnte, hat der Beklagte nicht ansatzweise substantiiert vorgetragen.

e) Verwirklicht eine Körperschaft ihre förderungswürdigen Zwecke nur außerhalb von Deutschland, setzt die Steuerbegünstigung zusätzlich den so genannten Inlandsbezug nach § 51 Abs. 2 AO voraus. Dieser liegt zum einen vor, wenn natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, gefördert werden. Auf die Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen kommt es dabei nicht an. Falls durch die Tätigkeit im Ausland keine im Inland lebenden Personen gefördert werden, ist ein Inlandsbezug gegeben, wenn die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zur Verbesserung des Ansehens Deutschlands im Ausland beitragen kann.

Die Klägerin erfüllt nach Auffassung des Senats bereits die erste der vorgenannten Alternativen. Für die Förderung natürlicher Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland ist es nicht erforderlich, dass eine ausländische Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke zum Teil auch in Deutschland verwirklicht. Ausreichend ist es vielmehr, wenn die Körperschaft nur im Ausland tätig ist, dabei aber auch im Inland lebende natürliche Personen fördert, selbst wenn die Personen sich zu diesem Zweck im Ausland aufhalten (vgl. ebenso: Anwendungserlass zur Abgabenordnung [AEO] 2014 zu § 51 AO, Ziff. 7). Im Streitfall ist insoweit von Bedeutung, dass die Klägerin in nicht unerheblichem Umfang – seit dem Jahr 2006 in rund 30 Fällen – Studenten aus Deutschland ausbildet und darüber hinaus ein studentisches Austauschprogramm mit der M... Universität in N... eingerichtet hat.

Auch die zweite alternative Voraussetzung eines strukturellen Inlandsbezuges erfüllt die Klägerin. Aus der Formulierung der letztlich Gesetz gewordenen Fassung des § 51 Abs. 2 AO (anders als noch im Gesetzentwurf der Bundes-

regierung vorgesehen, vgl. BT-Drucks 16/10189, S. 80), die Tätigkeit der Körperschaft müsse neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen Deutschlands beitragen können, wird deutlich, dass es keiner spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands bedarf (vgl. auch BFH, Urteil vom 22. März 2018 – X R 5/16, BFH/NV 2018, 877). Die Tätigkeit muss auch nicht – wie ursprünglich gefordert – „in nicht nur unbedeutendem Umfang“ der Ansehensförderung oder darüber hinaus sogar einer Steigerung des Ansehens dienen. Außerdem ist der mögliche Ansehensbeitrag nicht als eigenständiger Nebenzweck zu sehen.

Der BFH hat es im gleich gelagerten Fall des Inlandsbezuges nach § 10 b Abs. 1 Satz 6 Einkommensteuergesetz (EStG) bereits ausreichen lassen, dass eine inländische Steuerpflichtige für eine Spende an eine rumänische Pfarrgemeinde zukünftig regelmäßig in die Fürbitten einbezogen wird und durch die Gravur ihres Namens in den Fuß des Altars ihre Zuwendungen dokumentiert werden (vgl. Urteil vom 22. März 2018 – X R 5/16, a.a.O.). Hierdurch werde im Kernbereich der religiösen Tätigkeit der ausländischen Kirche für die Gemeindemitglieder und die Gottesdienstbesucher ein gemeinnütziges Engagement erkennbar, das Deutschland mittelbar zuzurechnen sei und damit auch zum Ansehen Deutschlands beitragen könne.

Nach diesem Maßstab kann auch die Lehr- und Forschungstätigkeit der Klägerin zum Ansehen Deutschlands beitragen. Die Klägerin bietet im Bereich Moderne Sprachen verschiedene Studiengänge, darunter auch Deutsch, an; dieser Studiengang beinhaltet eine vertiefte Darstellung der deutschsprachigen Kultur und Literatur. Hierdurch wird den Studenten ein grundsätzlich positives Bild von Deutschland als einer Kulturnation vermittelt. Gerade im Vereinigten Königreich, wo das Bild von Deutschland z.T. noch immer durch den Zweiten Weltkrieg geprägt ist, trägt die Klägerin damit dazu bei, das Ansehen Deutschlands zu fördern.

3. Die Klägerin erfüllt schließlich auch die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG geregelte Voraussetzung; es handelt sich bei ihr um eine nach den Rechtsvorschriften eines (heutigen) Mitgliedsstaats der Europäischen Union gegründete Gesellschaft im Sinne des Art. 54 AEUV, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet. Nach Art. 54 AEUV gelten als Gesellschaften die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen. Soweit im gemeinnützigen Bereich tätige Einrichtungen Güter oder Dienstleistungen, die zur Durchführung ihrer satzungsmäßigen Zwecke erforderlich oder sachdienlich sind, erwerbsorientiert und gegen Entgelt anbieten, stehen sie anderen Wirtschaftsteilnehmern gleich. Vor diesem Hintergrund können auch vermögensverwaltende Tätigkeiten – wie im Streitfall die Vermietung von Grundbesitz – ohne unmittelbaren Bezug zu gemeinnützigen Tätigkeiten Erwerbszwecken in diesem Sinne dienen (vgl. BFH in der Revisionsentscheidung, dort unter II. a) aa) der Gründe). Die Klägerin bietet die im Inland erworbenen Objekte erwerbsorientiert und gegen Entgelt am Markt an. Sitz und Ort ihrer Geschäftsleitung ist D... im Vereinigten Königreich.

Weitere Voraussetzung für die Geltung der Rückausnahme gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG ist, dass ein Amtshilfeabkommen besteht. Dies ist durch die EU-Amtshilfe richtlinie im Verhältnis aller EU-Staaten untereinander gewährleistet (vgl. ebenso: Kruschke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG [Mai 2015], § 5 KStG Rdnr. 376; Frotscher in Frotscher/Maas, § 5 Rdnr. 145a [8/2009]).

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO sowie hinsichtlich der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung (ZPO).

IV. Die Revision zum Bundesfinanzhof war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache zuzulassen.