

Beschluss vom 26. Mai 2021, V R 31/19

Gemeinnützigkeit des Trägers einer Privatschule

[ECLI:DE:BFH:2021:B.260521.VR31.19.0](#)

BFH V. Senat

AO § 52 Abs 1 , AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 7 , AO § 60a , AO § 63 Abs 1 , KStG § 5 Abs 1 Nr 9 S 1 , KStG VZ 2014 , AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 13

vorgehend , , Az:

Leitsätze

Der Träger einer Privatschule fördert mit dem Schulbetrieb nicht die Allgemeinheit, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebots zur Folge hat, dass die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Jahr 2014 (Streitjahr) als gemeinnützig anzuerkennen ist.

- 2** Die im Jahr 2014 errichtete Klägerin, eine GmbH, verfolgt gemäß ihrer Satzung den Zweck der Förderung der Erziehung, der Volks- und Berufsbildung sowie der internationalen Gesinnung und des Völkerverständigungsgedankens. Dieser Satzungszweck soll insbesondere durch die Errichtung und den Betrieb einer internationalen Schule mit Englisch als erster Unterrichtssprache als Ergänzungsschule in A in privater Trägerschaft verwirklicht werden. Dabei wird nach § ... der Satzung bei mindestens 25 % der Schüler keine Sonderung nach den Besitzverhältnissen der Eltern i.S. des Art. 7 Abs. 4 Satz 3 des Grundgesetzes (GG) und der Privatschulgesetze ... vorgenommen. Mit Bescheid vom XX.XX.2014 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass die Satzung der Klägerin vom XX.XX.2014, zuletzt geändert am XX.XX.2014, die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 der Abgabenordnung (AO) erfüllt.

- 3** Die Klägerin übernahm ab XX.XX.2014 als neue Trägergesellschaft die X-Schule. Die X-Schule bietet Schulunterricht für die Klassen 1 bis 12 an mit dem Abschlussziel Baccalaureate; Unterrichtssprache ist im Wesentlichen Englisch. Die Klägerin erhielt im Streitjahr weder für den Schulbetrieb insgesamt noch für den Unterhalt der Primarstufe (Klassen 1 bis 4) öffentliche Mittel.

- 4 Die vorherige Trägergesellschaft der X-Schule war durch Anerkennungsbescheid ... als allgemein bildende internationale Ergänzungsschule anerkannt. Aufgrund eines weiteren Bescheides ... vom XX.XX.2014 ging die Anerkennung der vorherigen Trägergesellschaft mit Wirkung zum XX.XX.2014 auf die Klägerin über.

- 5 Die Klägerin erhob im Streitjahr Schulgebühren in Höhe von zwischen ca. 11.000 € und 17.000 € pro Jahr zuzüglich Verwaltungsgebühren in Höhe von 400 € pro Jahr sowie einmalig anfallende Einschreibegebühren in Höhe von 3.000 € bei bis zu drei Teilnahme-Schuljahren, von 5.000 € bei bis zu sechs Teilnahme-Schuljahren und von 7.000 € bei mehr als sechs Teilnahme-Schuljahren.

- 6 Begabten Schülern aus Familien mit bestimmten Einkommen bot die Klägerin Stipendien an. Voraussetzung war eine hinreichende akademische Qualifikation des Schülers, die die Klägerin anhand schriftlicher Unterlagen (Zeugnisse, Empfehlungen etc.) sowie mit einem Aufnahmetest überprüfte. Stipendiaten aus einer Familie mit einem Haushaltseinkommen von bis zu XXX € pro Jahr wurde ein Vollstipendium gewährt, bei dem keine Schulgebühren erhoben wurden. Bei einem jährlichen Haushaltseinkommen von bis zu XXX € oder von bis zu XXX € bei Familien mit zwei angemeldeten Kindern wurde ein Halbstipendium gewährt, bei dem auf die Schulgebühren ein Nachlass von 50 % gewährt wurde. Kosten für Verpflegung, Transport, Material, besondere Veranstaltungen etc. waren in jedem Fall weiter von den Eltern zu tragen. Die Stipendien wurden jährlich überprüft und bei u.a. guten schulischen Leistungen und einer im Wesentlichen unveränderten Einkommenssituation der Eltern verlängert.

- 7** Darüber hinaus gewährte die Klägerin leistungsunabhängige Geschwisterstipendien für Kinder mit zwei oder mehr Geschwistern, die bereits die X-Schule besuchten. Voraussetzung hierfür war, dass das jährliche Haushaltseinkommen der Familie XXX € oder XXX € nicht überstieg. Je nach der Zahl der Geschwisterkinder auf der X-Schule und der jeweils eingehaltenen Einkommensgrenze betrug der Umfang des leistungsunabhängigen Geschwisterstipendiums 50 %, 75 % oder 100 %.
- 8** Zum Stichtag XX.XX.2014 erhielten von den insgesamt ... Schülern der Primarstufe .. Schüler ein Stipendium, darunter . Schüler mit einem Halbstipendium. Insgesamt hatte die X-Schule zu diesem Zeitpunkt ... Schüler, darunter .. Stipendiaten. Zudem wurden die Kosten für den Besuch der X-Schule bei .. Schülern von dem jeweiligen Arbeitgeber der Eltern getragen (sog. Firmenzahler).
- 9** Mit Bescheid für 2014 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom ... setzte das FA die Körperschaftsteuer gegenüber der Klägerin auf 0 € fest. In der Erläuterung des Bescheides führt das FA aus: Die Gesellschaft ist nicht gemeinnützig.
- 10** Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom ... ab.
- 11** Die Tätigkeit der Klägerin sei nicht darauf gerichtet, die Allgemeinheit zu fördern, weil sie gegen das Verbot einer Sonderung nach den Besitzverhältnissen der Eltern verstoße und sich nur an einen kleinen, sehr abgegrenzten Personenkreis richte. Eine Tätigkeit, die mit der im

Grundrechtskatalog der Art. 1 bis 19 GG zum Ausdruck kommenden objektiven Werteordnung nicht vereinbar sei, stelle keine Förderung der Allgemeinheit dar.

- 12** Das Bundesverfassungsgericht habe entschieden, dass auch für private Volksschulen das Verbot einer Sonderung nach den Besitzverhältnissen der Eltern gelte. Hiergegen verstoße die Klägerin, weil sie bei einer Gesamtzahl von ... Schülern in der Primarstufe nur .. Schülern Stipendien und Ermäßigungen gewähre, wobei . Schüler nur zu 50 % mit einem Stipendium unterstützt würden. Bei Schulgebühren von über 11.000 € pro Jahr, die weit über der von der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Belastungsgrenze von ca. 160 € pro Monat liege, müsse die Zahl der Stipendien und Ermäßigungen eine Quote von 10 % deutlich übersteigen. Unerheblich sei, dass die Schulbehörde die geringe Stipendienquote nicht beanstandet habe. Ebenso wenig komme es darauf an, dass der Trägerverein einer anderen internationalen Schule, der gar keine Stipendien vererbe, als gemeinnützig anerkannt sei, weil es keinen Anspruch auf Fehlerwiederholung bei der Rechtsanwendung gebe.
- 13** Zudem sei eine Förderung der Allgemeinheit durch die Klägerin nach den Maßstäben des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO ausgeschlossen. Danach sei eine Zugangsoffenheit zu den Leistungen der Körperschaft gefordert. Dies gelte auch im hiesigen Fall, in dem nicht überwiegend oder ausschließlich eigene Mitglieder gefördert würden. Entscheidend sei, ob die Förderung bei wertender Betrachtung nicht mehr zum Wohle der Allgemeinheit, sondern im partikularen Interesse erfolge.
- 14** Eine Förderung der Allgemeinheit könne nicht allein wegen des von der

Schulbehörde bejahten besonderen öffentlichen Interesses an einer internationalen Ergänzungsschule angenommen werden. Die Höhe der Schulgelder führe dazu, dass nur ein sehr kleiner Kreis wohlhabender Eltern und deren Kinder gefördert würde. Die Zahl der einkommensunabhängig beschulten Schüler, bei der die sog. Firmenzahler nicht zu berücksichtigen seien, betrage nur ca. 10 % der Schüler. Damit fehle es an einer Förderung der Allgemeinheit, auch wenn zugunsten der Klägerin berücksichtigt würde, dass sie nicht öffentlich gefördert werde und daher mit ihrem Schulangebot die Allgemeinheit entlaste. Ein besonderes Interesse der Allgemeinheit an einer internationalen Privatschule mit der Unterrichtssprache Englisch könne de lege lata nicht dazu führen, dass die Klägerin trotz der sehr hohen Schulgebühren als gemeinnützig anzuerkennen sei.

- 15** Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügt.

- 16** Zutreffend sei, dass eine Förderung der Allgemeinheit bei der Primarstufe der Klägerin nur vorliege, wenn dem Verbot der Förderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern Rechnung getragen werde. Dem sei nach der Berechnungsmethode der Schulbehörde Genüge getan, an der sich auch die in der Satzung der Klägerin vorgesehene Stipendiatenquote von 25 % der Schüler der Primarstufe orientiere.

- 17** Soweit das FG die Berechnungsweise der Schulbehörde für verfassungswidrig halte, habe es übersehen, dass der ... Gesetzgeber unter Verstoß gegen Art. 3 GG keine finanzielle Förderung von privaten Grundschulen vorsehe, obwohl diese den gleichen Bedingungen unterliegen müssten wie die staatlich geförderten privaten Ersatzschulen.

Die fehlende Förderung schränke die Klägerin in der Stipendienvergabe ein. Zum Ausgleich des verfassungswidrigen Unterlassens der Förderung müssten die Anforderungen an eine Stipendienvergabe auf ein realistisches Maß begrenzt werden. Einen solchen Ausgleich schaffe die Berechnungsmethode der Schulbehörde.

- 18** Das FG habe zudem verkannt, dass es sich bei der Förderung der Interessen der Allgemeinheit nicht um einen feststehenden Begriff handele, sondern vielmehr die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen seien. Dabei sei neben der fehlenden staatlichen Förderung auch der Umstand einzubeziehen, dass die Klägerin die Angebote der staatlichen Schulen sowie der privaten Ersatzschulen um ein weiteres Schulmodell und einen weiteren Schulabschluss mit der Unterrichtssprache Englisch ergänze. Damit sei eine Förderung des Wirtschaftsstandorts A sowie die Integration von Schülern mit Migrationshintergrund verbunden.
- 19** Schließlich habe das FG den Aspekt des Vertrauensschutzes unberücksichtigt gelassen. Die Klägerin habe sich an ihrer Satzung und der Bestätigung der formellen Satzungsmaßigkeit orientiert. Bei der Auslegung von §... ihrer Satzung habe sie sich an dem Berechnungsschema des Schulministeriums orientiert, wonach die in der Sekundarstufe vergebenen Stipendien auf die Quote für die Primarstufe angerechnet werden könnten. Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit sei für sie überraschend gekommen, zumal ihr nicht einmal eine Übergangsphase zugebilligt worden sei.
- 20** Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG und den Bescheid für 2014 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... aufzuheben und
das FA zu verpflichten, die Klägerin als gemeinnützig anzuerkennen.

- 21** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 22** Die Tätigkeit der Klägerin sei nicht darauf gerichtet, die Allgemeinheit zu fördern, weil sie nur an einen kleinen, sehr abgegrenzten Personenkreis gerichtet sei. Dem Umstand, dass Ergänzungsschulen --anders als Ersatzschulen-- vom Land nicht finanziell gefördert würden, werde gemeinnützigkeitsrechtlich bereits dadurch Rechnung getragen, dass bei Ergänzungsschulen eine Förderung der Allgemeinheit ausnahmsweise angenommen werde, wenn lediglich bei 25 % der Schüler die finanziellen Möglichkeiten der Eltern außer Acht gelassen würden. Abgesehen davon sei unstrittig, dass privaten Schulen durch Art. 7 Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 2 GG die kostendeckende Erhebung von Schulgeldern praktisch verwehrt werde. Auf positive, allgemeine, lediglich mittelbare "Nebenwirkungen" der Schule auf den Standort A komme es de lege lata nicht an.

- 23** Jedenfalls die Stipendiatenquote von rund 10 % habe das FG als deutlich zu gering angesehen. Es komme nicht darauf an, ob die Stipendiatenquote von 25 % die Gesamtschülerzahl im Ersatzschulbereich oder nur den Primarschulbereich betreffe. Denn nicht einmal im Primarschulbereich, in dem eine Steigerung der Quote durch gezielte Neuvergabe von Stipendien bei Schulstart am ehesten zu erreichen sei, habe die Klägerin die Quote erfüllt.

- 24** Daher könne die Klägerin sich auch nicht auf Vertrauensschutzgründe im Hinblick auf die vorläufige Anerkennung der Gemeinnützigkeit berufen. Für den Erlass der Feststellung nach § 60a AO sei allein die Formulierung der Satzung entscheidend gewesen. Einen ersten Austausch zwischen Klägerin und FA habe es bereits vor der Aufnahme neuer Schüler zum Schuljahr 2014/15 gegeben. Dabei habe das FA der Klägerin dargelegt, dass es bei der Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung auf das Erreichen der Quote ankommen werde, wobei der Klägerin eine Anlaufphase zugebilligt werde. Die Klägerin habe jedoch in den Folgejahren keine Bemühungen zur Steigerung der Quote gezeigt.
- 25** Die Werteordnung des GG missbillige eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern. Eine Tätigkeit, die damit nicht vereinbar sei, sei keine Förderung der Allgemeinheit.

Entscheidungsgründe

II.

- 26** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 27** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die zulässige Klage zu Recht als unbegründet abgewiesen, weil das FA nicht verpflichtet ist, die Klägerin als gemeinnützig anzuerkennen.

- 28** 1. Die Klage ist zulässig, obwohl das FA mit dem angefochtenen Bescheid die Körperschaftsteuer und den Solidaritätszuschlag für das Streitjahr auf 0 € festgesetzt hat. Denn durch den Erlass des Festsetzungsbescheides hat das FA der Klägerin für das Streitjahr die Steuerbefreiung als gemeinnützige Körperschaft versagt, wodurch diese beschwert ist (vgl. allgemein Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.05.2017 - V R 52/15, BFHE 258, 124, BStBl II 2018, 218, Rz 17, und vom 27.11.2013 - I R 17/12, BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68, Rz 14).
- 29** 2. Das FG hat die Klage zu Recht als unbegründet abgewiesen. Die Klägerin ist im Streitjahr nicht als gemeinnützig anzuerkennen. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Tätigkeit der Klägerin nicht darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit zu fördern, weil sie aufgrund der Höhe des Schulgeldes und des konkreten Stipendienangebots einen Kreis von Schülern fördert, der nicht mehr die Allgemeinheit repräsentiert.
- 30** a) Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sind Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO).
- 31** Eine Körperschaft verfolgt nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nach § 52 Abs. 1 Satz 2 AO nicht gegeben,

wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel bei Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann.

- 32** b) Der Träger einer Privatschule fördert mit dem Schulbetrieb nicht die Allgemeinheit, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebots zur Folge hat, dass die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.
- 33** aa) Von einer Förderung der Allgemeinheit kann nur dann ausgegangen werden, wenn im Grundsatz jedermann freien Zutritt zur Körperschaft hat, die Mitglieder sich dementsprechend zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellen (BFH-Urteile vom 23.07.2003 - I R 41/03, BFHE 203, 305, BStBl II 2005, 443, unter II.1., und vom 13.08.1997 - I R 19/96, BFHE 183, 371, BStBl II 1997, 794, unter II.4.). Gemeinnützigkeitsschädlich sind daher Verpflichtungen zur Zahlung von laufenden Beiträgen, Aufnahmebeiträgen und Umlagen, deren Höhe eine Repräsentation der Allgemeinheit im Mitgliederbestand nicht mehr gewährleistet (BFH-Urteile in BFHE 203, 305, BStBl II 2005, 443, unter II.1.; in BFHE 183, 371, BStBl II 1997, 794, unter II.4., und vom 13.12.1978 - I R 64/77, BFHE 127, 342, BStBl II 1979, 488).
- 34** bb) Entsprechendes gilt, wenn die Körperschaft nicht ihre Mitglieder, sondern Dritte fördert (Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl., S. 64; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 6 Rz 48). Sollen die von einer Körperschaft verfolgten gemeinnützigen Zwecke durch die Förderung von Personen

erreicht werden, die nicht Mitglieder der Körperschaft sind, liegt darin im Grundsatz nur dann eine Förderung der Allgemeinheit, wenn der geförderte Personenkreis sich zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.

- 35** cc) Dabei steht es einer Förderung der Allgemeinheit nicht per se entgegen, wenn eine Körperschaft den Zugang zur Förderung nur gegen Entgelt gewährt, wie sich etwa an den Vorschriften zu Zweckbetrieben gemeinnütziger Körperschaften (§§ 65 ff. AO) zeigt. An einer Förderung der Allgemeinheit fehlt es nach dem Gesagten jedoch insbesondere, wenn die Höhe der Entgelte --bei Berücksichtigung von Nachlässen, Stipendien u.ä.-- zur Folge hat, dass der Kreis der Geförderten nicht mehr die Allgemeinheit repräsentiert (Spilker in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, § 52 AO Rz 4 zu Schulgebühren; vgl. auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Rz 3.46 zu Schulgebühren sowie Rz 6.57 zur Bedeutung der gemeinnützigen Zwecke für die Bemessung des Leistungsentgelts durch einen Zweckbetrieb).
- 36** c) Das FG ist von denselben Rechtssätzen ausgegangen. Seine Würdigung, die Schülerschaft der von der Klägerin betriebenen X-Schule stelle aufgrund der Höhe des Schulgeldes und der niedrigen Stipendiatenquote keinen Ausschnitt der Allgemeinheit dar, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 37** aa) Die tatsächliche Würdigung des FG (vgl. allgemein BFH-Urteil in BFHE 203, 305, BStBl II 2005, 443, unter II.2.a) kann der Senat nur eingeschränkt überprüfen. Sie ist nach § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindend, wenn sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist und nicht gegen allgemeine

Erfahrungssätze oder Denkgesetze verstößt, selbst wenn die Wertung des FG nicht zwingend, sondern lediglich möglich ist (BFH-Urteile vom 05.12.2018 - XI R 10/16, BFH/NV 2019, 433, Rz 80, und vom 17.12.2015 - V R 13/15, BFH/NV 2016, 534, Rz 23). So liegt der Fall auch hier.

- 38** bb) Das FG ist bei seiner nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Würdigung davon ausgegangen, dass die Klägerin wegen der Höhe der für den Besuch der X-Schule aufzubringenden Schulgebühren und einer Stipendiatenquote von weniger als 10 % der Gesamtschülerzahl vor allem Schüler wohlhabender Eltern und damit nicht einen Ausschnitt der Allgemeinheit fördere. Diese Würdigung verstößt weder gegen allgemeine Erfahrungssätze noch gegen Denkgesetze; sie ist ohne weiteres möglich.
- 39** (1) Die monatlichen Kosten für den Besuch der X-Schule betragen im Streitjahr --je nach Jahrgangsstufe-- zwischen ca. 950 € und 1.450 € (ohne Einschreibengebühren). Demgegenüber konnte im Jahr 2013 --also im dem Streitjahr vorausgegangenem Jahr-- fast ein Viertel aller Haushalte in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) nur ein monatliches Haushaltsnettoeinkommen von bis zu 1.500 € und knapp die Hälfte aller Haushalte nur ein monatliches Haushaltsnettoeinkommen von bis zu 2.500 € erzielen (vgl. Statistisches Bundesamt, Fachserie 15 Heft 6, EVS 2013, S. 17, 30).
- 40** (2) Vor diesem Hintergrund ist es angesichts der Stipendiatenquote von weniger als 10 % jedenfalls möglich, dass der Kreis der Schüler der X-Schule sich nicht als Ausschnitt der Allgemeinheit, sondern als kleiner Kreis von Schülern wohlhabender Eltern darstellt. Denn bei einer Stipendiatenquote von weniger als 10 % waren Kinder aus Haushalten, bei denen von vornherein auszuschließen ist, dass sie die Kosten für den

Schulbesuch --neben den allgemeinen Lebenshaltungskosten-- aus eigener Kraft tragen können, schon aufgrund des Verhältnisses von Schulgebühren und Einkommensverteilung in jedem Fall bereits um etwa das 5-fache unterrepräsentiert (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 08.09.1999 - 6 C 21/98, Neue Juristische Wochenschrift 2000, 1280, unter II.1.b bb zur Bedeutung demografischer Faktoren bei der Genehmigung privater Grundschulen).

- 41** (3) Zudem fielen, was das FG zu Recht berücksichtigt hat, neben den Schulgebühren weitere Kosten für Verpflegung, Material und besondere Veranstaltungen an. Dies verringert den Anteil der Haushalte, die einen Besuch ihrer Kinder auf der X-Schule bezahlen können, weiter. Auch die Klägerin geht daher offenkundig davon aus, dass die Kosten des Schulbesuchs im Regelfall bei einem monatlichen Haushaltseinkommen von bis zu 5.000 € nicht zu schultern sind, und gewährt in diesen Fällen Vollstipendien. In diese Einkommensgruppe fallen jedoch über 80 % der Haushalte in Deutschland (vgl. Statistisches Bundesamt, Fachserie 15 Heft 6, EVS 2013, S. 17, 30). Bei einer Stipendiatenquote von weniger als 10 % (einschließlich Teilstipendien) ist daher die Annahme gerechtfertigt, dass die Schülerschaft der X-Schule sich nicht als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.
- 42** (4) Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG die Stipendiatenquote nicht auf der Grundlage einer um die Stipendiaten selbst "bereinigten" Schülerzahl ermittelt hat. Es verstößt nicht gegen Denkgesetze, den Anteil der Stipendiaten an der tatsächlichen Gesamtzahl der Schüler zu ermitteln, um zu prüfen, ob die Schülerschaft sich als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt. Ebenso wenig verstößt es gegen Denkgesetze, dass das FG bei der Ermittlung der Stipendiatenquote die

sog. Firmenzahler unberücksichtigt gelassen hat. Denn ihnen werden die Kosten für den Besuch der X-Schule --anders als bei den Stipendiaten-- nicht in Abhängigkeit von den individuellen Einkommensverhältnissen ersetzt.

- 43** d) Die von der Klägerin hiergegen vorgebrachten Einwände greifen nicht durch.
- 44** aa) Bei der Prüfung einer Pflicht zur Anerkennung der Klägerin als gemeinnützig ist entgegen der Auffassung der Klägerin nicht zu berücksichtigen, dass sie für den Betrieb der X-Schule keine staatliche Förderung erhält. Selbst wenn die Klägerin --was hier offen bleiben kann-- den von ihr behaupteten Anspruch auf Förderung der Primarstufe haben sollte, könnte deren möglicherweise rechtswidrige Versagung nicht durch eine ebenso rechtswidrige Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft ausgeglichen werden. Vielmehr ist die Klägerin gehalten, den von ihr behaupteten Förderanspruch gegenüber der hierfür zuständigen Behörde geltend zu machen und ggf. im Verwaltungsrechtsweg durchzusetzen.
- 45** bb) Eine Förderung der Allgemeinheit durch die Klägerin kann auch nicht allein aufgrund ihres Angebots eines alternativen Schulmodells sowie eines weiteren Schulabschlusses angenommen werden. Zwar kann beides grundsätzlich als Förderung der Volksbildung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO) sowie im Hinblick auf die internationale Ausrichtung der Schule als Förderung internationaler Gesinnung und des Völkerverständigungsgedankens (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 13 AO) eine Förderung der Allgemeinheit begründen. Dies gilt nach dem Einleitungssatz von § 52 Abs. 2 Satz 1 AO jedoch lediglich "unter den Voraussetzungen des Absatzes 1" und damit nur, wenn der grundsätzlich

begünstigte Zweck mit einer die Allgemeinheit i.S. von § 52 Abs. 1 AO fördernden Tätigkeit verfolgt wird (s. allgemein Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 AO Rz 100; Seer in Tipke/Kruse, § 52 AO Rz 17). Dies ist hier jedoch nach dem unter II.2.c Gesagten nicht der Fall.

- 46** Entsprechendes gilt, soweit die Klägerin darauf verweist, mit ihrem international ausgerichteten Schulangebot auch den Wirtschaftsstandort A zu stärken. Hinzu kommt insoweit, dass die Förderung der Wirtschaft nicht zu den Tätigkeiten zählt, die nach dem --vorbehaltlich einer Entscheidung nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO-- abschließenden Katalog in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO als Förderung der Allgemeinheit anerkannt werden kann (s. BFH-Urteil vom 09.02.2017 - V R 69/14, BFHE 257, 6, BStBl II 2017, 1221, Rz 27; BTDrucks 16/5200, S. 20 zum abschließenden Charakter der Katalogzwecke).
- 47** cc) Ebenso wenig vermag die Klägerin mit ihrem Vorbringen durchzudringen, sie genieße Vertrauensschutz, weil ihre Tätigkeit sich im Rahmen ihrer Satzung bewegt habe, deren Vereinbarkeit mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen das FA durch Feststellungsbescheid gemäß § 60a AO bestätigt habe.
- 48** Dabei kann der Senat mit dem FG offen lassen, ob die tatsächliche Geschäftsführung der Klägerin mit den Vorgaben ihrer Satzung übereinstimmt. Denn die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss --neben der Übereinstimmung mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Satzungsbestimmungen-- auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein (§ 63 Abs. 1 AO). Daran fehlt es jedoch, wenn es aufgrund der konkreten Art und Weise der

Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke --wie hier-- an einer Förderung der Allgemeinheit fehlt.

- 49** Insoweit kann auch ein Feststellungsbescheid gemäß § 60a AO kein zu schützendes Vertrauen begründen. Denn dessen Feststellung betrifft lediglich die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO. Sie kann damit ein zu schützendes Vertrauen nur im Hinblick auf diese formalen Anforderungen an die Satzung des Steuerpflichtigen begründen. Im Übrigen hat das FA die Klägerin nach seinem unwidersprochenen Vortrag bereits vor der Aufnahme ihrer Tätigkeit auf die Bedeutung des Erreichens der Stipendiatenquote für die Überprüfung ihrer tatsächlichen Geschäftsführung hingewiesen.
- 50** dd) Schließlich ist der Klägerin nicht die von ihr geforderte "Übergangsphase" einzuräumen. Zwar sind die Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) unter Anwendung des rechtsstaatlich fundierten Verhältnismäßigkeitsprinzips am Ausmaß und Gewicht der Pflichtverletzung auszurichten, sodass bei kleineren, einmaligen Verstößen gegen Gemeinnützigkeitsvorschriften eine Entziehung oder Nichtgewährung der Steuervergünstigung ausscheidet (BFH-Urteil vom 12.03.2020 - V R 5/17, BFHE 268, 415, BStBl II 2021, 55, Rz 60). Jedoch handelt es sich hier weder um einen kleineren noch um einen einmaligen Verstoß.
- 51** Die Klägerin, deren Tätigkeit sich auf den Betrieb der X-Schule beschränkt, verstößt mit ihrer gesamten Tätigkeit gegen das Gebot der Förderung der Allgemeinheit, weshalb auch der Verstoß gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung nicht als klein anzusehen ist. Ferner handelt

es sich nicht um einen nur einmaligen Verstoß. Die Klägerin verstieß im Streitjahr allein aufgrund ihrer Neugründung erstmalig gegen das Sonderungsverbot. Dabei stellt sich der Verstoß als strukturell begründet dar, weil eine höhere Stipendiatenquote für die Klägerin nach ihrem eigenen Vorbringen --jedenfalls ohne staatliche Förderung-- nicht zu finanzieren wäre.

- 52** e) Der Senat kann nach alldem offen lassen, ob es an einer Förderung der Allgemeinheit durch die Tätigkeit der Klägerin auch wegen eines Verstoßes gegen das Sonderungsverbot aus Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG fehlt, wie das FG mit selbstständig tragender Begründung weiter ausgeführt hat.
- 53** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
-