

**Gericht:** FG Hamburg 5. Senat  
**Entscheidungsdatum:** 26.09.2023  
**Streitjahr:** 2022  
**Aktenzeichen:** 5 K 11/23  
**ECLI:** ECLI:DE:FGHH:2023:0926.5K11.23.00  
**Dokumenttyp:** Urteil  
**Quelle:** 

**Normen:** § 60a Abs 1 AO vom 21.12.2020, § 57 Abs 3 AO vom 21.12.2020, § 57 Abs 3 Nr 8 AEAO, Art 108 Abs 3 S 3 AEUV, § 5 Abs 1 Nr 9 KStG 2002 ... mehr

---

**Gemeinnützigkeitsrecht: Kein "doppeltes Satzungserfordernis" bei § 57 Abs. 3 AO - Vereinbarkeit mit EU-Beihilferecht**

**Leitsatz**

1. Für die Anwendung des § 57 Abs. 3 AO ist erforderlich, dass die leistungserbringende Körperschaft in ihre Satzung aufnimmt, dass sie ihre steuerbegünstigten Zwecke durch planmäßiges Zusammenwirken mit einer anderen Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, verwirklicht.(Rn.54)
2. Bei der leistungsempfangenden Körperschaft bedarf es hingegen keiner Satzungsänderung dahingehend, dass auch in dieser das planmäßige Zusammenwirken mit der leistungserbringenden Körperschaft aufgenommen wird (sog. "doppeltes Satzungserfordernis").(Rn.48)
3. § 57 Abs. 3 AO verstößt nicht gegen EU-Beihilferegelungen.(Rn.64)

**Orientierungssatz**

1. Zu Leitsatz 2: Der gegenteiligen Auffassung der Finanzverwaltung in AEAO Nr. 8 zu § 57 Abs. 3 AO ist nicht zu folgen.(Rn.46) (Rn.48)
2. Vorliegend konnte die Frage offenbleiben, ob es ausreicht, in die Satzung der leistungserbringenden Körperschaft allgemein aufzunehmen, dass Kooperationen i.S.d. § 57 Abs. 3 AO angestrebt werden (vgl. Literatur), oder ob, wie im AEAO Nr. 8 zu § 57 AO gefordert, die Körperschaft, mit der kooperiert werden soll, und die Art und Weise der Kooperation konkret zu bezeichnen sind.(Rn.44)
3. Zu Leitsatz 3: Die Einführung des § 57 Abs. 3 AO führte nicht zu einer "neuen Beihilfe", welche der Anwendungssperre des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV unterliegt.(Rn.69)
4. Revision wurde eingelegt (Az. des BFH: V R 22/23).

**Verfahrensgang**

nachgehend BFH, kein Datum verfügbar, V R 22/23

**Tatbestand**

- 1 Die Beteiligten streiten über die Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit nach § 60a der Abgabenordnung (AO), insbesondere darüber, ob die Klägerin unmittelbar

i.S.d. § 57 Abs. 3 AO steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, obwohl die Satzung des Kooperationspartners keine diesbezügliche Regelung enthält.

- 2 Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ... 2022 mit dem Zweck gegründet, Dienstleistungen im Bereich der Finanzbuchhaltung und des Rechnungswesens gegenüber der A-Stiftung (im Folgenden: Stiftung) zu erbringen (HRB XXX des Amtsgerichts B). Die Stiftung selbst, welche an der Klägerin nicht beteiligt ist, verfolgt ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der AO.
- 3 Nach § 2 des (geänderten) Gesellschaftsvertrages vom ... 2022 verfolgt die Klägerin gemeinnützige und mildtätige Zwecke im Sinne der AO, wobei der Satzungszweck verwirklicht wird durch planmäßiges Zusammenwirken mit der Stiftung; Letzteres wurde in dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin (§ 2 Abs. 3) ausdrücklich aufgenommen. Auszugsweise lautet der Gesellschaftsvertrag:
  - 4 "§ 2 Zweck und Gegenstand der Gesellschaft  
(1) Die Gesellschaft verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige und mildtätige Zwecke im Sinne des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung.  
(2) Zweck der Gesellschaft ist  
...  
...  
...  
(3) Der Satzungszweck wird verwirklicht durch planmäßiges Zusammenwirken mit der A-Stiftung, ..., in Form der Erbringung von Service- und Dienstleistungen im Bereich der Finanzbuchhaltung und Rechnungswesen.
- 5 § 3 Gemeinnützigkeit
  - (1) Die Gesellschaft ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.
  - (2) Die Mittel der Gesellschaft dürfen nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden.
  - (3) ..."
- 6 Am 17. März 2022 erteilte der Beklagte der Klägerin zunächst einen Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO. In diesem stellte der Beklagte fest, dass der Gesellschaftsvertrag der Klägerin in der Fassung vom ... 2022 die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO erfülle.
- 7 Mit Schreiben vom 22. März 2022 bat der Beklagte sodann die Stiftung, mitzuteilen, ob auch dort eine entsprechende Satzungsänderung "bezüglich der Zweckverwirklichung" durch planmäßiges Zusammenwirken beabsichtigt und ein entsprechender Entwurf bei der Stiftungsaufsicht eingereicht worden sei. Daraufhin teilte die Klägerin mit Schreiben vom 31. März 2022 mit, dass seitens der Stiftung eine Satzungsänderung bezüglich der vorgesehenen Kooperation zwischen ihr, der Klägerin, und der Stiftung nicht beabsichtigt und nach dem in diesem Zusammenhang maßgeblichen § 57 Abs. 3 AO auch nicht erfor-

derlich sei. Zugleich bat die Klägerin um eine Bestätigung, dass die Bindungswirkung des Bescheides vom 17. März 2022 fortbestehe.

- 8 Daraufhin wies der Beklagte mit Schreiben vom 12. April 2022 unter Bezugnahme auf den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO, dort Nr. 8 zu § 57 Abs. 3 AO) darauf hin, dass in den Fällen, in denen mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks zusammengewirkt werde, die Körperschaft, mit der kooperiert werde, und die Art und Weise der Kooperation in den Satzungen beider Beteiligten, hier also auch der Satzung der Stiftung, bezeichnet werden müsse.
- 9 Nachdem die Klägerin dem Beklagten mit Schreiben vom 5. Mai 2022 mitgeteilt hatte, sie verbleibe bei ihrer Rechtsauffassung, dass eine Änderung der Satzung der Stiftung rechtlich nicht erforderlich sei, und eine solche sei daher auch nicht beabsichtigt, hob der Beklagte letztlich durch Bescheid "nach § 60 Abs. 4 oder Abs. 5 AO" vom 12. Oktober 2022 den vorherigen Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO vom 17. März 2022 mit Wirkung ab dem 17. März 2022 unter Bezugnahme auf § 60a Abs. 4 AO auf. Zur Begründung verwies der Beklagte darauf, dass entsprechend den im AEAO enthaltenen Regelungen zu § 57 AO eine Änderung der Satzungssatzung dahingehend erforderlich sei, dass auch dort das planmäßige Zusammenwirken mit der Klägerin aufgenommen werde.
- 10 Die von der Klägerin hiergegen am 14. November 2022 bei dem Finanzgericht (FG) Hamburg erhobene Sprungklage (Az. 5 K 211/22) wurde, da der Beklagte seine Zustimmung verweigerte, nach § 45 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an den Beklagten abgegeben.
- 11 Mit Schreiben vom 20. Dezember 2022 erklärte der Beklagte, eine Gesamtfallprüfung habe ergeben, dass die Aufhebung im Rahmen des Bescheides vom 12. Oktober 2022 fälschlicherweise gemäß § 60 Abs. 4 AO erfolgt und der Bescheid vom 17. März 2022 daher zu Unrecht mit Wirkung ab dem 17. März 2022 aufgehoben worden sei. Die Aufhebung hätte nach § 60 Abs. 5 AO mit Wirkung ab dem Kalenderjahr erfolgen müssen, welches auf die Bekanntgabe der Aufhebung folge. Der Bescheid sei daher zu ändern, der neue Bescheid werde Gegenstand des Einspruchsverfahrens.
- 12 Mit Bescheid "nach § 60 Abs. 4 oder Abs. 5 AO" vom 20. Dezember 2022 hob der Beklagte den Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO vom 17. März 2022 mit Wirkung ab dem 1. Januar 2023 unter Bezugnahme auf § 60a Abs. 5 AO mit der Begründung auf, der Bescheid vom 17. März 2022 enthalte einen materiellen Fehler, da die satzungsmäßigen Voraussetzungen bei der Klägerin aufgrund der nicht angepassten Satzung der Stiftung entgegen der Feststellung vom 17. März 2022 nicht eingehalten würden.
- 13 Mit Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2023 wies der Beklagte den Einspruch vom 14. November 2022 als unbegründet zurück. Der Aufhebungsbescheid vom 12. Oktober 2022 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 20. Dezember 2022 sei rechtmäßig, da die Klägerin dem Unmittelbarkeitsgebot der §§ 51 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. 57 Abs. 1 AO nicht genüge. Gemäß der Nr. 8 zu § 57 Abs. 3 des AEAO müsse in der Satzung das Zusammenwirken mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein. Darüber hinaus ver-

lange der AEAO, dass die "Körperschaften, mit denen kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation ... in den Satzungen der Beteiligten bezeichnet werden" müssten. Es müsse mithin die Kooperation sowohl in die Satzung der Klägerin als der leistungserbringenden als auch in die Satzung der Stiftung als der leistungsempfangenden Körperschaft aufgenommen werden. Er, der Beklagte, sei an die im AEAO vorgegebene Auslegung gebunden, da es sich insoweit um eine zwingende Verwaltungsanweisung handle.

- 14 Da die Kooperation nicht in beide Satzungen aufgenommen worden sei, dies bereits bei Erlass des Bescheides nach § 60a Abs. 1 AO vom 17. März 2022 festgestanden habe und dieser Umstand lediglich nicht geprüft oder falsch gewürdigt worden sei, sei der Bescheid zu Unrecht erlassen worden. Die Korrektur des materiellen Fehlers sei zurecht mit Wirkung zum 1. Januar 2023 erfolgt.
- 15 Am 14. Februar 2023 hat die Klägerin Klage erhoben. Sie meint, die Voraussetzungen für eine Aufhebung des Bescheides vom 17. März 2022 lägen nicht vor.
- 16 Sie, die Klägerin, erfülle die satzungsmäßigen Voraussetzungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO. Soweit der Beklagte verlange, dass für eine Kooperation im Sinne des § 57 Abs. 3 AO diese sowohl bei der leistungserbringenden als auch bei der leistungsempfangenden Körperschaft in ihren jeweiligen Satzungen verankert werden müsse ("doppeltes Satzungserfordernis"), es hingegen nicht ausreiche, wenn nur eine Körperschaft die Kooperation in ihrer Satzung ordnungsgemäß abbilde, aber nicht nachweisen könne, dass auch ihr Kooperationspartner seine Satzung entsprechend angepasst habe, überzeuge dies nicht.
- 17 Ihre, der Klägerin, Auffassung werde zum einen durch den Wortlaut des § 57 Abs. 3 AO gestützt, welcher nicht zum Ausdruck bringe, dass entsprechende Kooperationen in beiden Satzungen verankert werden müssten. Vielmehr beziehe sich der Wortlaut "auch dann" bereits in seinem Ansatz nur auf solche Körperschaften, welche ihren Satzungszweck nicht bereits selbst unmittelbar i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 1 AO verwirklichten. Zudem spreche der Wortlaut ausdrücklich von "einer" Körperschaft bzw. davon, dass "sie satzungsgemäß" planmäßig zusammenwirke.
- 18 Auch die Historie und der Sinn und Zweck der Norm sprächen für die von ihr, der Klägerin, vertretene Auslegung. Der Gesetzgeber habe durch die Schaffung des § 57 Abs. 3 AO beabsichtigt, Kooperationen und Auslagerungen zu vereinfachen. Dieser Absicht laufe das vom Beklagten geforderte "doppelte Satzungserfordernis" entgegen und letzteres finde dementsprechend auch in der Gesetzgebungsgeschichte keine Anhaltspunkte. Besonders deutlich werde dies bei konzernartigen und verbandsrechtlichen Strukturen, bei denen der beabsichtigte Effizienzgewinn durch die Anforderungen des Beklagten erheblich gemindert würde.
- 19 Es sei auch kein Grund ersichtlich, der ein "doppeltes Satzungserfordernis" rechtfertigen könne. Sollte es dem Beklagten bzw. dem Bundesfinanzministerium als Herausgeber des AEAO darum gehen, die Leistungsbeziehungen nachverfolgen und prüfen zu können, wäre hierfür eine Aufnahme in beiden Satzungen nicht erforderlich, da für eine Prüfung die ohnehin verpflichtende Rechnungslegung ausreichend sei. Insoweit spreche auch § 58

- Nr. 1 AO (sowie die hierzu ergangene Regelung in AEAO Nr. 3 Abs. 1 S. 3 zu § 58 Nr. 1) für diese Ansicht, denn dort werde in jedem Fall nur eine satzungsmäßige Verankerung bei der zuwendenden und nicht auch bei der empfangenden Körperschaft gefordert.
- 20 Schließlich spreche für ihre, der Klägerin, Auffassung die Gesetzssystematik. So zeige insbesondere das Zusammenspiel von § 57 Abs. 1 und Abs. 3 AO die Widersprüchlichkeit eines "doppelten Satzungserfordernisses".
- 21 Zudem müsste nach Auffassung des Beklagten die Gemeinnützigkeit der leistungserbringenden Service-Gesellschaft auch dann aberkannt werden, wenn diese selbst die Kooperation mit der leistungsempfangenden, gemeinnützigen Körperschaft in ihre Satzung aufgenommen habe und die Kooperation bei der leistungsempfangenden Körperschaft Teil von deren gemeinnützigem Handeln sei. Dies widerspreche der Systematik des Gemeinnützigkeitsrechts, denn diesem sei eine Koppelung der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft an die satzungsmäßigen Voraussetzungen einer anderen Körperschaft jedenfalls in einer solchen Art und Weise fremd. Es werde lediglich in bestimmten Konstellationen verlangt, dass auch die jeweils mitbetroffene Körperschaft steuerbegünstigt sei, wie auch § 58a Abs. 2 AO belege. Eine darüberhinausgehende Verknüpfung mit dem Satzungstext einer anderen Körperschaft sei hingegen systemfremd.
- 22 Letztlich sei die Verwaltungsauffassung auch in sich widersprüchlich. Einerseits werde in AEAO Nr. 6 Satz 3 zu § 57 ein dynamisches Verständnis von Kooperationen im Sinne des § 57 Abs. 3 AO zum Ausdruck gebracht, andererseits verlange AEAO Nr. 8 zu § 57 eine Satzungsänderung aller Beteiligten auch bei bloß einmaliger Kooperation.
- 23 Die Klägerin beantragt,  
den Bescheid nach § 60a Abs. 4 oder Abs. 5 AO über die Aufhebung einer gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach §§ 51, 59, 60 und 61 AO vom 12. Oktober 2022 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 20. Dezember 2022 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2023 aufzuheben.
- 24 Der Beklagte beantragt,  
die Klage abzuweisen.
- 25 Der Beklagte nimmt auf seine Einspruchsentscheidung Bezug und führt ergänzend aus, die Klägerin genüge nicht dem Unmittelbarkeitsgebot nach § 51 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 57 Abs. 1 AO, denn isoliert betrachtet erbringe diese nach ihrer Satzung keine gemeinnützige Tätigkeit.
- 26 Die Voraussetzungen des § 57 Abs. 3 Satz 1 AO seien entgegen der Ansicht der Klägerin nicht erfüllt, denn die Norm erfordere neben einer Bezugnahme der leistungserbringenden Körperschaft auf den Satzungszweck der auslagernden steuerbegünstigten Körperschaft in ihrer Satzung auch die Ergänzung der Satzung der auslagernden Körperschaft dahingehend, dass diese ihren steuerbegünstigten Zweck auch durch das Zusammenwirken mit einer anderen Körperschaft verwirklichen könne. Dies sei erforderlich, um den Finanzbehörden eine effektive Kontrolle und Missbrauchsbekämpfung zu ermöglichen. Ei-

ne strenge Auslegung des Gesetzes sei auch deshalb erforderlich, da die Norm sonst beihilferechtlich äußerst bedenklich wäre.

27 Zudem ergebe sich aus AEAO Nr. 8 zu § 57 Abs. 3 AO, dass die Kooperation in beiden Satzungen festgehalten sein müsse. In dem vorliegenden Fall scheitere eine Anwendung daher an dem Umstand, dass die Kooperation in der Satzung der Stiftung unstreitig nicht bezeichnet werde.

28 Auf die Sitzungsniederschrift des Erörterungstermins vom 24. August 2023 und der mündlichen Verhandlung vom 26. September 2023 wird Bezug genommen.

...

### **Entscheidungsgründe**

29 Die Klage ist zulässig und begründet.

I.

30 Gegenstand der zulässigen Klage ist der Bescheid über die Aufhebung einer gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach §§ 51, 59, 60, und 61 AO vom 12. Oktober 2022 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 20. Dezember 2022 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2023.

31 Wird der angefochtene Verwaltungsakt - wie vorliegend - im laufenden Einspruchsverfahren geändert oder ersetzt, wird der neue Verwaltungsakt nach § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Der Eröffnung eines weiteren Einspruchsverfahrens durch erneuten Einspruch, der die Überprüfung desselben (Änderungs-)Bescheids im selben Umfang zum Gegenstand hätte, fehlt das für einen jeden Rechtsbehelf erforderliche Rechtsschutzbedürfnis (vgl. z.B. Bundesfinanzhof -BFH-, Urteile vom 17. März 2022, XI R 39/19, Sammlung der Entscheidungen des BFH -BFHE- 275, 526, Bundessteuerblatt Teil II -BStBl II- 2023, 295; vom 17. Dezember 2008, IV R 77/06, BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791; vom 29. Mai 2001, VIII R 10/00, BFHE 195, 486, BStBl II 2001, 747).

32 Da vorliegend der Bescheid vom 12. Oktober 2022 zugunsten der Klägerin dahingehend geändert wurde, dass der Bescheid nach § 60a AO vom 17. März 2022 nunmehr mit Wirkung ab 1. Januar 2023 statt zuvor mit Wirkung ab 17. März 2022 aufgehoben wird, liegt eine Änderung im Sinne des § 365 Abs. 3 Satz 1 AO vor.

II.

33 Die Klage ist begründet. Der Aufhebungsbescheid vom 12. Oktober 2022 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 20. Dezember 2022 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2023 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

- 34 Eine Änderungsbefugnis stand dem Beklagten nicht zu.
- 35 1. Feststellungsbescheide i.S.d. § 60a AO können geändert bzw. aufgehoben werden, wenn bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung eintritt (§ 60a Abs. 4 AO) oder materielle Fehler vorliegen (§ 60a Abs. 5 AO). Daneben sind nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auch die allgemeinen Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. sinngemäß anzuwenden, soweit § 60a AO keine vorrangige Spezialregelung enthält (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60a AO, Rn. 12, 166. Lfg. Mai 2021).
- 36 2. Da im Streitfall die satzungsmäßigen Voraussetzungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO vorliegen, war der Feststellungsbescheid nach § 60a AO vom 17. März 2022 weder materiell fehlerhaft, noch sind Änderungen in den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eingetreten.
- 37 a) Grundlage der Feststellung gem. § 60a AO ist die Satzung der Körperschaft, im Streitfall mithin die Satzung der Klägerin vom xx. Februar 2022.
- 38 Bei der Prüfung ist unbeachtlich, ob für die Frage der Unmittelbarkeit - worum die Parteien vorliegend streiten - auch die Ausgestaltung der Satzung einer anderen Körperschaft (hier also der Stiftung) maßgeblich ist. Jedenfalls ist diese Frage im Rahmen der Prüfung nach § 60a AO der antragstellenden Körperschaft (i.S.d. § 60a Abs. 2 Nr. 1 AO) zu klären. Denn die Finanzbehörde prüft im Rahmen des Feststellungsverfahrens, ob die Satzung den Anforderungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO entspricht. Zu prüfen ist daher u.a., ob der sich aus der Satzung ergebende Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und ob er i.S.d. §§ 56 und 57 ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird, vgl. § 59 AO (vgl. zum Prüfungsumfang im Rahmen der Feststellung nach § 60a AO: FG Niedersachsen, Urteil vom 4. August 2016, 6 K 418/15, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2017, 179; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 5. März 2018, 10 K 3622/16, Entscheidungen in Kirchensachen seit 1946 -KircheE- 71, 147 (2018); Unger in Gosch, AO/FGO, § 60a AO, Rn. 17, 172. Lfg. Januar 2023).
- 39 b) Obwohl die Beteiligten vorliegend (nur) darum streiten, ob ein Anwendungsfall des § 57 Abs. 3 AO gegeben ist, sind jedenfalls auch die übrigen Voraussetzungen nach §§ 51 f. AO zu prüfen, denn nach h.M. handelt es sich bei § 57 Abs. 3 AO um eine Konkretisierung des Unmittelbarkeitserfordernisses (vgl. bspw. Binger/Röglin, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2022, 241; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 4.71), sodass die übrigen Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung unabhängig davon vorliegen müssen.
- 40 aa) Von der Frage der Unmittelbarkeit abgesehen erfüllt die Satzung der Klägerin selbst die genannten Voraussetzungen unstreitig. Insbesondere ist der Satzungszweck aus § 2 der Satzung vom xx. Februar 2022 hinreichend erkennbar. Er entspricht zudem den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO. Die Klägerin verfolgt nach der Satzung ausschließlich gemeinnützige und mildtätige Zwecke.

- 41 bb) Die Klägerin verfolgt die Satzungszwecke zudem auch unmittelbar i.S.d. §§ 59, 57 Abs. 3 AO.
- 42 (1) Grundsätzlich muss eine Körperschaft, um die Steuervergünstigung der §§ 51 ff. AO in Anspruch nehmen zu können, die satzungsmäßigen Zwecke direkt durch eigenes Handeln verwirklichen. Eine bloß mittelbare Zweckverwirklichung genügt im Grundsatz nicht.
- 43 Nach § 57 Abs. 3 Satz 1 AO, welcher in seiner aktuellen Fassung durch das Jahressteuergesetz 2020 (Bundesgesetzblatt Teil I -BGBl. I- 2020, 3125) eingeführt wurde und ab dem 29. Dezember 2020 - mithin auch für den Streitzeitraum - anzuwenden ist, verfolgt eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke jedoch auch dann unmittelbar im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 1 AO, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht.
- 44 (2) Vorliegend wird durch die Klägerin ausweislich ihrer Satzung beabsichtigt, mit der Stiftung, welche ihrerseits ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der AO verfolgt, planmäßig zusammenzuwirken. Hierbei kommt es nicht darauf an, dass die Stiftung an der Klägerin nicht beteiligt ist (vgl. Uhl, Stiftungsbrief -SB- 2021, 54, 56). Zudem werden in der Satzung der Klägerin sowohl die Stiftung als Körperschaft, mit der planmäßig zusammengewirkt werden soll, als auch die Art und Weise der Kooperation hinreichend konkret benannt. Daher kann die Frage offenbleiben, ob es ausreicht, in die Satzung der leistungserbringenden Körperschaft allgemein aufzunehmen, dass Kooperationen i.S.d. § 57 Abs. 3 AO angestrebt werden, oder ob, wie im AEAO Nr. 8 zu § 57 AO gefordert, die Körperschaft, mit der kooperiert werden soll, und die Art und Weise der Kooperation konkret zu bezeichnen sind (für erstere Ansicht bspw. Kirchhain, Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen -npoR- 2021, 235, 238; Binger/Röglin, DStR 2022, 240, 241 f.; Hüttemann/Schauhoff, Der Betrieb -DB- 2021, 2580, 2581).
- 45 (3) Entgegen der Auffassung des Beklagten steht es der Anwendung des § 57 Abs. 3 AO im Streitfall nicht entgegen, dass die Kooperation mit der Klägerin nicht in die Satzung der Stiftung aufgenommen worden ist.
- 46 Nach Auffassung der Finanzverwaltung und von Teilen der Literatur erfordert ein "satzungsgemäßes planmäßiges Zusammenwirken" zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks (§ 57 Abs. 3 AO), dass das Zusammenwirken nicht nur in der Satzung der leistungserbringenden Körperschaft als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein muss, sondern dass die Körperschaft, mit der kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation auch in der Satzung der leistungsempfangenden Körperschaft bezeichnet werden müssen (sog. "doppeltes Satzungserfordernis; AEAO Nr. 8 zu § 57 AO; (wohl) Exner, npoR 2022, 77, 80; i.E. so auch Gersch in Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 57, Rn. 14; etwas weniger streng: Seer/Unger, Finanzrundschau -FR- 2021, 564, 569 und Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57, Rn. 11, 166. Lfg Mai 2021, die lediglich fordern, dass die leistungsempfangende Körperschaft in ihrer Satzung aufnimmt, dass der steuerbegünstigte Zweck auch durch das Zusammenwirken mit einer anderen steuer-



begünstigten Körperschaft verwirklicht werden kann, ohne, dass letztere konkret zu bezeichnen wäre).

- 47 Dagegen lehnt die überwiegende Auffassung in der Literatur das "doppelte Satzungserfordernis" unter Hinweis darauf ab, dass die leistungsempfangende Körperschaft bereits unabhängig von § 57 Abs. 3 AO die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfülle (Unger, in Gosch AO/FGO, § 57 AO Rn. 67, 167. Lfg. April 2022; Binger/Röglin, DStR 2022, 240, 243; Binger/Friedmann, das Krankenhaus 2021, 1145 f.; Kirhhain, npoR 2021, 235, 239; Zimmermann/Raddatz, Neue juristische Wochenschrift -NJW- 2022, 517, 522; kritisch auch Imberg/Brox, Neue Wirtschafts-Briefe -NWB- 2022, 1964, 1971; Schunk, DStR 2022, 176, 179; Fritz, Die Wirtschaftsprüfung -WPg- 2021, 1086, 1089).
- 48 Das erkennende Gericht schließt sich der letztgenannten Ansicht an; ein "doppeltes Satzungserfordernis" ist demnach nicht erforderlich. Zu dieser Ansicht gelangt das Gericht durch Auslegung des § 57 Abs. 3 AO; an die entgegenstehende Ansicht des AEAO ist das Gericht nicht gebunden. Das vom Beklagten geforderte "doppelte Satzungserfordernis" ist weder aus dem Wortlaut der Norm (b) noch im Wege der Auslegung (c) herzuleiten.
- 49 (a) Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille maßgebend, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den er hineingestellt ist (Urteil des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 21. Mai 1952, 2 BvH 2/52, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts - BVerfGE - 1, 299, 312; BFH, Urteil vom 29. März 2001, IV R 49/99, BFHE 195, 257, BStBl II 2001, 437, m.w.N.; Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rechtsanwendung im Steuerrecht, Rz. 5.52 m.w.N.).
- 50 Der Feststellung dieses objektivierten Willens dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung; vgl. BFH, Urteil vom 9. April 2008, II R 39/06, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2008, 1529, m.w.N.), aus dem die Vorschrift prägenden Regelungszweck (teleologische Auslegung, vgl. BFH, Urteil vom 22. Mai 2003, IX R 23/01, BFH/NV 2003, 1551, m.w.N.) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung; vgl. BFH, Urteil vom 18. April 2012, X R 5/10, BFHE 237, 106, BStBl II 2013, 785). Zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen (BFH, Urteile vom 4. Dezember 2014, IV R 53/11, BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483; vom 25. September 2013, XI R 41/12, BFHE 243, 69, BStBl II 2014, 135, jeweils m.w.N.).
- 51 Auf der anderen Seite bildet der mögliche Wortsinn die Grenze der Auslegung und damit der Subsumtion eines Sachverhaltes unter die maßgebliche Rechtsnorm. Ein Normverständnis, das nicht mehr innerhalb des den "Begriffshof" kennzeichnenden sprachlichen Interpretationsspielraumes angesiedelt ist, kann und darf nicht mehr im Wege der Ausdeutung des Gesetzestextes gewonnen werden, mag es auch durch teleologische Erwägungen gestützt oder gar im Lichte gleichheitsrechtlicher Vorgaben gefordert sein. Jenseits des möglichen Wortsinns kommt vielmehr nur noch die Ausfüllung von Gesetzeslücken

cken durch Rechtsfortbildung in Betracht (Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rechtsanwendung im Steuerrecht, Rz. 5.58 m.w.N.)

- 52 In diesem Zusammenhang ist zu sehen, dass auch eine verfassungskonforme Auslegung unzulässig ist, wenn sie in Widerspruch zu dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers treten würde oder der mögliche Wortsinn einer Vorschrift unmissverständlich ist (vgl. BFH, Beschluss vom 2. März 2011, II R 23/10, BFHE 232, 358, BStBl II 2011, 932 m.w.N.). Im Wege der Auslegung darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht ein entgegengesetzter Sinn verliehen, der normative Gehalt der auszulegenden Norm nicht grundlegend neu bestimmt oder das gesetzgeberische Ziel nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt werden (BVerfG, Beschluss vom 16. August 2001, 1 BvL 6/01, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht, Rechtsprechungs-Report - NVwZ-RR - 2002, 117; BFH, Urteil vom 14. Dezember 2006, III R 27/03, BFHE 215, 442, BStBl II 2007, 332).
- 53 (b) Nach dem klaren Wortlaut des § 57 Abs. 3 Satz 1 AO ist ein "doppeltes Satzungserfordernis" keine Voraussetzung für die Annahme einer unmittelbaren Zweckverwirklichung (so auch Binger/Röglin, DStR 2022, 240, 243; Binger/Friedmann, das Krankenhaus 2021, 1145; Kirchhain, npoR 2021, 235, 239; Zimmermann/Raddatz, NJW 2022, 517, 522; a.A. (wohl) Exner, npoR 2022, 77, 80).
- 54 Nach dem Wortlaut ist es erforderlich, aber auch ausreichend, wenn eine Körperschaft (die leistungserbringende Körperschaft - vorliegend die Klägerin) "satzungsgemäß" mit "mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt" (die leistungsempfangende Körperschaft - vorliegend die Stiftung), planmäßig zusammenwirkt. Die Voraussetzung "satzungsgemäß" bezieht sich schon nach ihrer Stellung im Satz allein auf die Satzung der leistungserbringenden Körperschaft.
- 55 Bestätigt wird dies dadurch, dass der Wortlaut darauf abstellt, dass "sie" (d.h. die leistungserbringende Körperschaft) satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit der leistungsempfangenden Körperschaft einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht; auf die Satzung der leistungsempfangenden Körperschaft kommt es mithin auch nach dieser Formulierung nicht an. Insoweit verlangt der Wortlaut lediglich, dass diese die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, ohne auf die weitere Ausgestaltung von deren Satzung abzustellen.
- 56 (c) Ein anderes Ergebnis folgt auch nicht aus einer Auslegung der Norm.
- 57 (aa) Der Sinn und Zweck der Norm verlangt die vom Beklagten vertretene enge Auslegung nicht, im Gegenteil würde dadurch dem Zweck entgegengewirkt. Nach der Auffassung des Gerichts wird durch § 57 Abs. 3 AO zum einen allgemein das Ziel der Vereinfachung des Gemeinnützigkeitsrechts verfolgt (so bspw. Binger/Friedmann, in das Krankenhaus 2021, 1145; aber auch die Gesetzesbegründung: Deutscher Bundestag Drucksache -BT-Drs.- 19/25160, S. 12: "Kernanliegen" sei die "Entbürokratisierung des Ehrenamts"), zum anderen soll Körperschaften, welche bereits für sich genommen steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, konkret ermöglicht werden, flexibler mit anderen (Service-)Körperschaften kooperieren zu können, und es sollen allgemein die arbeitsteilige Zu-

sammenarbeit im gemeinnützigen Kontext sowie die Auslagerung von Service-Leistungen (und damit im Zusammenhang stehende Etablierung von Gesellschaftsstrukturen) ermöglicht bzw. erleichtert werden (vgl. BT-Drs. 19/25160, S. 202; Kirchhain, npoR 2021, 235, 238; Seer/Unger, FR 2021, 654, 568, vgl. dort auch zu den vor der Gesetzesänderung bestehenden Schwierigkeiten im Bereich von Kooperationen).

- 58 Die Auffassung des Beklagten, nach der sämtliche an der jeweiligen Kooperation beteiligten Körperschaften sowie die Art und Weise der Kooperation in den Satzungen aller Beteiligten bezeichnet werden müssten, führte zu einem ganz erheblichen Aufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen, zumal Satzungsänderungen der (kostenpflichtigen) notariellen Form sowie der Eintragung bei dem Registergericht bedürfen. Soweit - wie vorliegend - auch die Satzung einer Stiftung geändert werden müsste, wären zudem die besonderen Voraussetzungen des § 85 n.F. des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) zu beachten.
- 59 So wäre beispielsweise - was auch nach dem AEO (Nr. 6 zu § 57 Abs. 3 AO) ausdrücklich zulässig sein soll - in dem Fall, dass mehrere Körperschaften für ein einzelnes Projekt eine gemeinsame Service-Körperschaft gründen und mit dieser kooperieren wollen, die Änderung aller Satzungen erforderlich, was jedenfalls die beabsichtigte Flexibilisierung und Entbürokratisierung einschränken dürfte. Zu Recht wird daher darauf hingewiesen, dass die Auffassung des Beklagten unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten dazu führen dürfte, dass Kooperationen nach § 57 Abs. 3 AO "in vielen Fällen faktisch verhindert" (so Binger/Röglin, DStR 2022, 240, 243; vgl. auch Exner, in npoR 2022, 77, 80; Imberg/Brox, NWB 2022, 1964, 1969; Zimmermann/Raddatz, NJW 2022, 517, 522) oder jedenfalls auf größere dauerhafte Kooperationen beschränkt werden würden. Dem beabsichtigten Ziel der Norm würde dadurch stark entgegengewirkt.
- 60 (bb) Die Gesetzssystematik spricht - entgegen der Ansicht der Klägerin - nicht gegen die vom Beklagten vertretene Auffassung (a.A.: Binger/Röglin, DStR 2022, 240, 243; Binger/Friedmann, das Krankenhaus 2021, 1145), jedoch spricht die Systematik nach Auffassung des Gerichts auch nicht für eine einschränkende Auslegung des Wortlautes. In diesem Zusammenhang wird vertreten, dass es einen Fremdkörper bei der Anerkennung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach §§ 60, 60a AO darstelle, die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit auch von den Satzungen anderer Körperschaften abhängig zu machen (Binger/Röglin, DStR 2022, 240, 243). Diese Auffassung verkennt jedoch, dass die Regelung des § 57 Abs. 3 AO selbst eine Ausnahme im Bereich des Gemeinnützigkeitsrecht darstellt und eine (mangels Unmittelbarkeit) an sich nicht gemeinnützig tätige Körperschaft aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens steuerliche Begünstigungen erhält. In diesem Zusammenhang erscheint daher auch eine Anknüpfung an die Satzung der Körperschaft, mit der kooperiert werden soll, nicht vollkommen systemwidrig, wenn gleich letztere selbst einer Berufung auf § 57 Abs. 3 AO freilich nicht bedarf. Etwas Anderes folgt auch nicht aus einem Vergleich mit § 58 Nr. 1 Satz 1 und 4 AO, da dort Konstellationen geregelt werden, die mit der Regelung in § 57 Abs. 3 S. 1 AO nicht vergleichbar sind.
- 61 (cc) Für eine einschränkende Auslegung im Sinne der Auffassung des Beklagten lässt sich auch aus der Historie des Gesetzes nichts herleiten. So befindet sich in den Gesetzgebungsmaterialien, worauf die Klägerin zurecht hinweist, kein Anhaltspunkt dafür, dass

ein "doppeltes Satzungserfordernis" erforderlich sein könnte. Insbesondere in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/25160, S. 202) wird ganz wesentlich auf das tatsächliche Handeln der Beteiligten Körperschaften abgestellt; formale Voraussetzungen werden hingegen nicht genannt.

- 62 (dd) Letztlich sind auch keine sonstigen Gründe erkennbar, die für eine Auslegung im Sinne des Beklagten sprechen, insbesondere keine der Missbrauchsvermeidung. So könnte nach Auffassung des Gerichts für eine einschränkende Auslegung mit dem Erfordernis, die Satzungen aller Beteiligten anzupassen, sprechen, dass allein dadurch effektiv missbräuchliche Gestaltungen verhindert werden könnten. Dies ist jedoch nicht der Fall. Denn der Finanzbehörde bleibt es unbenommen, im Rahmen des Verfahrens nach § 60a AO zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 57 Abs. 3 AO - insbesondere auch auf Seiten der leistungsempfangenden Körperschaft - vorliegen. Hierzu kann die Finanzbehörde Verträge und ggf. auch die Satzungen aller Beteiligten anfordern. Ein "Mehrwert" für die Finanzbehörde tritt durch ein "doppeltes Satzungserfordernis" nicht ein.
- 63 (ee) Auch bei einer Gesamtschau der dargestellten Auslegungsmethoden und Ergebnisse erscheint eine einschränkende Auslegung des Wortlautes nicht überzeugend.
- 64 3. Aspekte des unionsrechtlichen Beihilferechts, insbesondere das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (AEUV, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47), stehen dem Erfolg der Klage nicht entgegen (kritisch: Exner, npoR 2022, 77, 80, der (wohl) davon ausgeht, dass die begünstigende Regelung des § 57 Abs. 3 AO nur bei der im AEAO vorgegebenen engen Auslegung beihilferechtlich unbedenklich ist).
- 65 Gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV darf ein Mitgliedstaat eine Beihilfe nicht einführen oder umgestalten, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat. Dieses Verbot gilt allein für neue Beihilfen; demgegenüber dürfen bestehende Beihilfen regelmäßig durchgeführt werden, solange die Kommission nicht ihre Unionsrechtswidrigkeit festgestellt hat. Bestehende Beihilfen sind insbesondere die Beihilferegelungen, die vor dem 1. Januar 1958 eingeführt wurden und auch danach noch anwendbar sind (BFH, Urteil vom 27. November 2013, I R 17/12, BFHE 244, 194, BStBl. II 2016, 68).
- 66 § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG i.V.m. §§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 3, 5 AO sind eine bestehende Beihilfe ("Alt-Beihilfe"), für die das Durchführungsverbot nicht gilt. Die hier in Rede stehende Steuerbefreiung bestand schon vor dem 1. Januar 1958 (zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG BFH, Urteil vom 27. November 2013, I R 17/12, BFHE 244, 194, BStBl. II 2016, 68). § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 3, 5 AO (Förderung der Wissenschaft und Forschung, des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, der Kunst und Kultur als Förderung der Allgemeinheit) geht zurück auf § 17 Abs. 3 Nr. 1 und 2 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 (Reichsgesetzblatt Teil I -RGBl. I- 1934, 925), in dem ebenfalls bereits geregelt wurde, dass die steuerbegünstigten Zwecke ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden müssen (vgl. § 17 Abs. 1 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934; nunmehr §§ 57, 59

AO). § 57 AO, welcher die Voraussetzungen der "Unmittelbarkeit" näher bestimmt, beruht auf § 11 der Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (Gemeinnützigkeitsverordnung) vom 24. Dezember 1953 (BGBl I 1953, 1592, BStBl I 1954, 6); der hier streitgegenständliche § 57 Abs. 3 AO wurde freilich erst in 2020 normiert.

- 67 Durch die Neuregelung des § 57 Abs. 3 AO wurde jedoch keine "neue Beihilfe" i.S.d. Art. 108 Abs. 3 AEUV eingeführt.
- 68 Um festzustellen, ob eine nationale Regelung zur Änderung einer Beihilferegelung geführt hat, die einen Einfluss auf die Würdigung ihrer Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt haben könnte, so dass sie als eine "Änderung einer bestehenden Beihilfe" und daher als eine der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegende "neue Beihilfe" anzusehen wäre, sind insbesondere die Art und die Tragweite dieser Änderung zu berücksichtigen (vgl. EuGH, Urteil vom 28. Oktober 2021, C-915/19 bis C-917/19, Amtsblatt der Europäischen Union -ABl. EU- 2022, Nr C 2, m.w.N.). Dabei sind erhebliche Änderungen der Beihilfe erforderlich, damit nicht (mehr) von einer Alt-Beihilfe ausgegangen werden kann (Hessisches Finanzgericht, Gerichtsbescheid vom 6. April 2020, 4 K 1112/18, EFG 2020, 1526). Insbesondere sind Änderungen rein formaler oder verwaltungstechnischer Art oder Erhöhungen von weniger als 20 % unschädlich (vgl. EuGH, Urteil vom 20. September 2018, C-510/16, ABl. EU 2018, Nr C 408, 7) unter Bezugnahme auf die Verordnung Nr. 794/2004, ABl. L 140 vom 30. April 2004, S. 1; vgl. auch BFH, Vorlagebeschluss vom 13. März 2019, I R 18/19, BFHE 265, 23).
- 69 Ausgehend von diesen Rechtsmaßstäben geht das Gericht davon aus, dass durch die Einführung des § 57 Abs. 3 AO lediglich eine unbeachtliche Änderung im oben genannten Sinne vorgenommen wurde, die nicht zu einer "neuen Beihilfe", welche der Anwendungssperre des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV unterliegt, führte. Durch die Norm wird lediglich die Kooperation zwischen (bereits bisher steuerbegünstigten) Körperschaften sowie die Auslagerung von Service-Leistungen erleichtert; es liegt daher lediglich eine Änderung der möglichen Strukturen innerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts vor. Insbesondere werden keine bislang nicht steuerbegünstigten Tätigkeiten nunmehr steuerbegünstigt behandelt, der Umfang des Gemeinnützigkeitsrechts wird mithin in materieller Hinsicht nicht wesentlich erweitert. Eine Erweiterung, die einen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit des Gemeinnützigkeitsrechts mit dem Wettbewerb im Binnenmarkt haben könnte, liegt nicht vor (so i.E. auch Hüttemann/Schauhoff, DB 2021, 2580, 2583, die darauf hinweisen, dass durch die von § 57 Abs. 3 AO ermöglichten arbeitsteiligen Kooperationen "regelmäßig ... kein Wettbewerb beeinträchtigt", sondern "nur ein effizienteres Arbeiten zur Zweckverwirklichung ermöglicht" werde).
- 70 4. Es ist weder ersichtlich noch vorgetragen, dass die Befugnis zur Aufhebung des Bescheides vom 17. März 2022 aufgrund einer anderen Änderungsvorschrift, namentlich einer solchen der §§ 172 ff. AO, bestand.

III.

- 71 1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

- 72 2. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 709 Satz 2, 711 Satz 2 der Zivilprozessordnung (ZPO).
- 73 3. Die Revision war nach § 115 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zuzulassen. Zu der Frage der Voraussetzungen für die Annahme der "Unmittelbarkeit" i.S.d. § 57 Abs. 3 Satz 1 AO liegt - soweit ersichtlich - bislang keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor. Zudem weicht die Entscheidung des Senates von der Auffassung der Finanzverwaltung (in AEAO Nr. 8 zu § 57 Abs. 3 AO) ab.