

## FG Baden-Württemberg Urteil vom 14.10.2019, 10 K 1033/19

Keine Gemeinnützigkeit bei einem Betrieb zur fachlichen Prüfung und Freigabe von eingereichten Autorenbeiträgen (sog. wissenschaftliches Editieren) - Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

### Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.
3. Die Revision wird nicht zugelassen.

### Tatbestand

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin gemeinnützig ist.
- 2 Die Klägerin wurde am 24. Februar 2017 als „Gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ mit Sitz in A gegründet und am 20. April 2017 in das Handelsregister (HR B XXX) eingetragen. Das Stammkapital der Klägerin betrug zunächst 50.000 Euro und wurde mit Gesellschafterbeschlüssen vom 10. November 2017 auf 300.000 Euro und vom 14. September 2018 auf 500.000 Euro erhöht. Alleinige Gesellschafterin ist die Z GmbH mit Sitz in A, die Wissenschaftler fördert. Diese Gesellschaft wurde vom Beklagten als gemeinnützig anerkannt. Deren Gesellschafterin wiederum ist die Y Organization (Y) mit Sitz in T (Ausland) und Geschäftsführung in A.
- 3 Nach § 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin ist deren Gesellschaftszweck die Förderung von Wissenschaft und Forschung sowie die Mittelbeschaffung hierfür. Der Zweck wird insbesondere verwirklicht durch die Veröffentlichung wissenschaftlicher Beiträge und Zurverfügungstellung von Techniken zur Informationsfindung.
- 4 Die wissenschaftlichen Beiträge werden nicht unmittelbar von der Klägerin, sondern von der W Company (W) mit Sitz in den USA verlegt. Die Veröffentlichung erfolgt in dem von W betriebenen Online-journal. Gesellschafter der W sind zu je einem Drittel die Klägerin, die a University (USA) und b Laboratory (USA). Das Online-Journal soll durch wissenschaftliche Manuskripte von Y, a University und b Laboratory bedient werden, die ihrerseits eigene wissenschaftliche Fachzeitschriften herausgeben, aber darin nicht alle eingereichten Beiträge veröffentlichen können. Des Weiteren ist eine unmittelbare Einreichung von Beiträgen durch Autoren bei W möglich (vgl. Schriftsatz des Bevollmächtigten der Klägerin vom 16. Mai 2019, Seite 2 f., elektronische Gerichtsakte -eAkte- Bl. 26 f.).
- 5 Die Klägerin übernimmt in diesem Zusammenhang nach der „Vereinbarung zur editorielle Begutachtung“ (Akte Verbindliche Auskunft Bl. 68 ff.) als Dienstleister für W die fachliche Prüfung und Freigabe der von den Autoren eingereichten Beiträge (sog. wissenschaftliches Editieren).
- 6 Der Editiervorgang vollzieht sich im sog. Peer-Review-Verfahren in drei Schritten (vgl. Schreiben Director der Y GmbH, vom 7. Oktober 2019, eAkte Bl. 81 f.):
  - Im ersten Schritt liest der Editor die Arbeit und prüft, ob wissenschaftliche Mindestanforderungen erfüllt sind und ob die Arbeit anderen Ansprüchen der Zeitschrift genügt. Aufgrund dieser Prüfung entscheidet der Editor, ob die Arbeit zur fachspezifischen Prüfung an externe Gutachter weitergeleitet oder wegen sachlicher Mängel oder mangelndem wissenschaftlichen Fortschritt an die Autoren zurückgeschickt wird.
  - Im zweiten Schritt sucht der Editor geeignete Gutachter, kontaktiert diese und führt ggf. mit ihnen Diskussionen über die Arbeit. Dies erfordert breite Sachkenntnis des Editors. Der Editor muss sich in den Fachgebieten im Groben selber auskennen. Es werden normalerweise mindestens zwei unbefangene Gutachter befragt. Die Gutachter gehen die Experimente in der Arbeit Schritt für Schritt durch, um zu beurteilen, ob sie korrekt durchgeführt wurden, den gültigen wissenschaftlichen Standards genügen und ausreichend sind, um die Interpretation zu stützen. Die Gutachter werden aufgefordert, in einem angemessenen Zeitraum ihre Gutachten beim Editor einzureichen.
  - Im dritten Schritt entscheidet der Editor auf Grundlage der Gutachten und deren Analyse über das weitere Vorgehen. Er kann zwischen drei Möglichkeiten auswählen:

- o die Arbeit abzulehnen, weil sich bei der Begutachtung erhebliche Mängel gezeigt haben, die nicht durch Überarbeitung zu beheben sind;
  - o die Arbeit vorbehaltlich weiterer Verbesserungen anzunehmen;
  - o in extrem seltenen Fällen die Arbeit ohne weitere Überarbeitung durch die Autoren zur Publikation anzunehmen.
- 7 Die Klägerin erhält von W für ihre Dienstleistung eine Vergütung. Neben jährlich festgelegten Gebühren ist bei Überschreiten bestimmter Mengengrenzen eine Zusatzgebühr vereinbart (vgl. 4.b. der „Vereinbarung zur editorielle Begutachtung“, Akte Verbindliche Auskunft Bl. 70 f.). Die Klägerin beschäftigt eine wissenschaftliche Editorin in Vollzeit sowie eine Assistentin.
- 8 Mit Verwaltungsakt vom 16. März 2018 erteilte der Beklagte auf Antrag eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 Abgabenordnung (AO). Danach sei die Klägerin hinsichtlich ihrer tatsächlichen Geschäftsführung aus der Editorentätigkeit für die W nicht gemeinnützig. Die Tätigkeit sei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und nicht dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzuordnen. Der ausschließliche Tätigkeitsbereich der Klägerin sei nicht auf die Verwirklichung von gemeinnützigen Zwecken, hier der Förderung der Wissenschaft und Forschung, gerichtet. Tatsächlich werde durch die Klägerin maßgeblich der Betrieb der editorielle Begutachtungstätigkeit verfolgt. Sie beschäftige Editoren, die eingereichte wissenschaftliche Werke an fachliche Gutachter weiterleiteten und die Kommunikation zwischen Gutachter und Wissenschaftler bis zum Vorschlag der Veröffentlichung an die W oder der Ablehnung des Werkes leisten sollten. Ob diese Tätigkeit unter die Förderung der Wissenschaft und Forschung zu fassen sei, könne hier offen bleiben. Die editorielle Tätigkeit zur Herausgabe einer Fachzeitschrift stelle jedenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 Satz 1 AO) dar, ohne ein Zweckbetrieb gemäß § 65 Nr. 3 AO zu sein. Denn der Geschäftsbetrieb trete zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art im Verlags- und Lektoratswesen in größerem Umfang in Wettbewerb, als es bei Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks vermeidbar wäre. Die Klägerin nehme neben der editorielle Begutachtungstätigkeit keine weiteren Aufgaben wahr, welche auf die Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks gerichtet wären. Daher sei die Unterhaltung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der editorielle Begutachtungstätigkeit in der Gesamtschau bloßer Selbstzweck.
- 9 Die Beteiligung der Klägerin an der W könne nicht der Vermögensverwaltung zugeordnet werden, da die Klägerin keine gemeinnützigen Zwecke verfolge und es demnach keine Aufteilung nach Vermögenssphären gebe.
- 10 Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe teilte im Rahmen der Fachaufsicht mit Schreiben vom 2. August 2018 in Abstimmung mit dem Finanzministerium Baden-Württemberg die Rechtsauffassung des Beklagten. Das reine Editieren von fachwissenschaftlichen Beiträgen gegenüber W stelle keine Förderung von Wissenschaft und Forschung dar. Zudem werde die Klägerin hierbei auch nicht unmittelbar fördernd tätig, da sie selbst lediglich als Dienstleister für die W auftrete. Die Wissenschaftler bzw. die Autoren der Beiträge erhielten in diesem Zusammenhang nur eine Zustimmung oder eine Ablehnung. Eine unmittelbare Förderung gegenüber den Wissenschaftlern bzw. Autoren finde nicht statt.
- 11 Mit Schreiben vom 26. Februar 2019 an das Registergericht wies der Beklagte darauf hin, dass die Klägerin einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalte, der nicht die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfülle. Es werde um Prüfung gebeten, ob die Führung des Zusatzes „gemeinnützig“ im Firmennamen zu versagen sei.
- 12 Im Lagebericht des Jahresabschlusses 2017 (Bilanzakte Bl. 8) wird ausgeführt, bei der Klägerin bestünden Gewinnchancen bei einer Vielzahl zu editierender und durch die W zu publizierender Manuskripte. Laut Finanzplan würden solche Gewinne aber nicht vor 2020 erwartet.
- 13 Der Beklagte erließ am 15. März 2019 einen Körperschaftsteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2017, der unter Zugrundelegung des im Jahresabschluss der Klägerin ausgewiesenen Jahresfehlbetrags von XXX Euro eine Körperschaftsteuer von 0 Euro festsetzte. Zudem ergingen die weiteren streitgegenständlichen Bescheide.

- 14 Gegen diese Bescheide reichte die Klägerin am 17. April 2019 Sprungklage gemäß § 45 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) ein, die dem Beklagten am 25. April 2019 zugestellt wurde.
- 15 Der Beklagte stimmte der Sprungklage am 7. Mai 2019 zu.
- 16 Nach Auffassung der Klägerin sei ihre Tätigkeit zur Förderung von Wissenschaft und Forschung als gemeinnützig einzuordnen. Es liege bereits kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, da die Klägerin nicht selbständig im Sinne von § 14 Satz 1 AO tätig sei. Die Klägerin erbringe keine Leistung, die vom wissenschaftlichen Prozess trennbar sei. Zumindest sei von einem begünstigten Zweckbetrieb (§ 65 AO) auszugehen.
- 17 Ziel der Zusammenarbeit zwischen der Klägerin und US-amerikanischen Institutionen (a University und b Laboratory) sei es, ein neuartiges Modell im wissenschaftlichen Publikationsbereich zu etablieren, um hoch qualitative Forschungsergebnisse auf dem Gebiet der Lebenswissenschaften beschleunigt zur Veröffentlichung zu bringen. Hierfür sei eine neue Einrichtung (W) gegründet worden, deren alleinige Gesellschafter die Klägerin und die beiden genannten US-Institutionen seien. Nach dem Konzept gäben sowohl die beiden US-amerikanischen Gesellschafter als auch die Y eigene wissenschaftliche Fachzeitschriften heraus. Den Autoren werde von der Klägerin die Möglichkeit angeboten, ihre Artikel durch W veröffentlichen zu lassen. Für die Veröffentlichung zahlten die Autoren an W eine Gebühr (rd. 2.400 USD), während die Allgemeinheit die veröffentlichten Artikel als Open Access-Angebot kostenlos nutzen könne. Inzwischen seien rd. 100 Beiträge veröffentlicht worden.
- 18 Da die Beiträge im Online-Journal der W zitierbar, auffindbar und dauerhaft verfügbar gemacht würden, diene dies der Wissenschaft und Forschung in ihrer Gesamtheit und verbessere den Wissensfluss in der Wissenschaft. In diesen Fällen liege die Förderung bereits in der Bereitstellung von wissenschaftlichen Werken.
- 19 Wissenschaftler bauten ihre Forschung auf vorhandenes, publiziertes Wissen auf. Der sich daraus ergebenden Verantwortung für die Wissenschaft, aber auch für die Gesellschaft, werde die Klägerin dadurch gerecht, dass die eingereichten Forschungsergebnisse von ihr mittels eines Peer-Review-Verfahrens methodisch kontrolliert, verwertungs- und bewertungsorientiert gesammelt und ausgewertet würden. Es bestehe darin, dass die Klägerin die eingereichten Artikel wissenschaftlich bewerte und externen Sachverständigen zur Begutachtung vorlege. Das Editierverfahren sei damit Teil der Wissenschaft.
- 20 Zwar gebe es weitere wissenschaftliche Zeitschriften aus dem Bereich der Lebenswissenschaften, wie z.B. „Science“ der American Association for the Advancement of Science, „Cell“ von Elsevier oder „Nature“ des Springer-Verlags. Auch dort würden externe Gutachten für die Qualitätsprüfung herangezogen werden. Im Unterschied zum vorliegenden Modell erfolge z.B. die Finanzierung der Zeitschrift „Nature“ durch Zahlungen der Abonnenten. Ein weiterer Unterschied zum Springer-Verlag ergebe sich aus dem Umstand, dass im Falle der Klägerin die Aufgabenbereiche auf zwei rechtlich selbständige Organisationen aufgeteilt worden seien. Das wissenschaftliche Editieren leiste die Klägerin. Die verlegerische Tätigkeit werde von W wahrgenommen. Dagegen würden beim Springer-Verlag die Aufgaben unter einem Dach bearbeitet. Es gebe aber auch bei anderen Verlagen Open Access-Angebote.
- 21 Die Klägerin sei aus Haftungsgründen gegründet worden. Die Gemeinnützigkeit werde zum einen wegen der Reputation angestrebt. Zum anderen würde möglicherweise die Gemeinnützigkeit der Muttergesellschaft der Klägerin, der Z GmbH in Gefahr geraten, wenn sie potenzielle Verluste der Klägerin trage und diese nicht gemeinnützig sei. Hierin könnte eine schädliche Mittelverwendung liegen.
- 22 Die im Lagebericht 2017 geäußerten Gewinnerwartungen der Klägerin bezögen sich auf die Gewinnausschüttungen der W an die Klägerin. Bei der Klägerin selbst bestehe aus ihrer Tätigkeit keine Gewinnerzielungsabsicht.
- 23 Die Klägerin beantragt,  
folgende Bescheide vom 15. März 2019 aufzuheben:
  - Körperschaftsteuerbescheid 2017

- Bescheid zum 31. Dezember 2017 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG
- Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2017
- Bescheid für 2017 über den Gewerbesteuermessbetrag
- Bescheid ab 2019 über den Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke der Vorauszahlungen
- Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2017

24 Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

25 Zur Begründung beruft er sich auf seine verbindliche Auskunft vom 16. März 2018 und das Schreiben der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 2. August 2018.

26 Der Senat hat am 14. Oktober 2019 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift verwiesen.

27 Dem Senat lagen bei seiner Entscheidung die den Streitfall betreffenden Akten des Beklagten vor (1 Bd. Vertragsakten; 1 Bd. Allgemeine Akten - verbindliche Auskunft; 1 Bd. Körperschaftsteuerakten; 1 Bd. Bilanzakten).

## **Entscheidungsgründe**

28 Die zulässige Klage ist unbegründet.

29 Die angefochtenen Bescheide vom 15. März 2019 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

30 I. Die Klage ist zulässig.

31 1. Nach § 45 Abs. 1 Satz FGO ist die Klage ohne Vorverfahren zulässig, wenn die Behörde, die über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zu entscheiden hat, innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift dem Gericht gegenüber zustimmt.

32 Der Beklagte stimmte der ihm am 25. April 2019 zugestellten Sprungklage am 7. Mai 2019 und damit innerhalb der Monatsfrist zu.

33 2. Die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid und den Gewerbesteuermessbescheid 2017 sowie den Bescheid ab 2019 über den Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke der Vorauszahlungen ist zulässig, obwohl die festgesetzte Steuer bzw. die festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge jeweils 0 Euro betragen. Durch den Erlass der Festsetzungsbescheide hat der Beklagte der Klägerin die Steuerbefreiung versagt, wodurch diese beschwert ist (Urteile des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 13. Juli 1994 I R 5/93, Sammlung der Entscheidungen des BFH -BFHE- 175, 484, Bundessteuerblatt -BStBl- II 1995, 134; vom 21. Oktober 1999 I R 14/98, BFHE 190, 372, BStBl II 2000, 325; vom 27. November 2013 I R 17/12, BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68).

34 Nichts Anderes gilt, soweit sich die Klägerin gegen den Bescheid zum 31. Dezember 2017 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG sowie die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer wehrt. Auch die Feststellung eines Verlustes setzt die Bejahung der - von der Klägerin in Abrede gestellten - persönlichen Steuerpflicht voraus (BFH-Urteil vom 15. November 2017 I R 39/15, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2018, 611).

- 35 3. Die negative verbindliche Auskunft des Beklagten vom 16. März 2018 steht einer Anfechtungsklage gegen die ergangenen Steuerbescheide nicht entgegen (vgl. hierzu Gräber/Rätke, FGO, 14. Auflage 2018, § 89 Rn. 38; vgl. auch BFH-Urteil vom 29. Februar 2012 IX R 11/11, BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651 zur eingeschränkten gerichtlichen Überprüfbarkeit einer erteilten verbindlichen Auskunft).
- 36 II. Die Klage ist jedoch unbegründet.
- 37 1. Die Klägerin ist nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit.
- 38 Danach sind Körperschaften, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftsteuer befreit.
- 39 Für die Gewerbesteuer ist eine entsprechende Steuerbefreiung in § 3 Nr. 6 Satz 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) geregelt.
- 40 Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (vgl. § 14 AO) unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG; § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG). Die Körperschaft verliert die Steuerbegünstigung jedoch nur, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) ist (§ 64 Abs. 1 AO).
- 41 2. Die Klägerin verfolgt nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung (§ 63 AO) nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke.
- 42 a) Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 43 b) Unter diesen Voraussetzungen ist die Förderung von Wissenschaft und Forschung als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen.
- 44 aa) Kennzeichnend für Wissenschaft und Forschung ist der ernsthafte, planmäßige Versuch der Erforschung der Wahrheit auf dem Gebiet der Geistes- und Naturwissenschaften, der theoretischen und der angewandten Wissenschaften, der methodisch nachprüfbar und logisch-objektiv nachvollziehbar sein muss. Dabei kann es um grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge gehen. Wissenschaftlich tätig wird aber nicht nur, wer schöpferische oder forschende Arbeit leistet - reine Wissenschaft -, sondern auch, wer das aus der Forschung hervorgegangene Wissen und Erkennen auf konkrete Vorgänge anwendet - angewandte Wissenschaft - (vgl. BFH-Urteile vom 30. März 1976 VIII R 137/75, BFHE 118, 473, BStBl II 1976, 464; vom 24. Februar 1965 I 349/61 U, BFHE 82, 46, BStBl III 1965, 263; vom 30. April 1952 IV 73/52 U, BFHE 56, 425, BStBl III 1952, 165; vom 13. November 1952 IV 104/52 U, BFHE 57, 83, BStBl III 1953, 33). Auch nach dieser Rechtsprechung müssen jedoch stets grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Verständniszusammenhang gebracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. März 2007 I R 90/04, BFHE 217, 413, BStBl II 2007, 628).
- 45 Fördern bedeutet, dass etwas vorangebracht, vervollkommen oder verbessert wird (BFH-Urteil vom 13. Dezember 1978 I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482).
- 46 Danach könnte die Tätigkeit der Klägerin in der Form des wissenschaftlichen Editierens als Förderung der Wissenschaft und Forschung anzusehen sein, denn dadurch wird es Wissenschaftlern ermöglicht, ihre Forschungsergebnisse öffentlich zugänglich zu machen. Hieraus könnten sich z.B. Auswirkungen auf die weitere wissenschaftliche Entwicklung infolge der Auseinandersetzung mit den veröffentlichten Ergebnissen ergeben.
- 47 bb) Die Tätigkeit der Klägerin dient jedoch nicht der Allgemeinheit, sondern in erster Linie der Erfüllung ihrer vertraglichen Verpflichtungen als Dienstleister gegenüber der W aus der „Vereinbarung zur editorialen Begutachtung“. Damit verfolgt sie nicht ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke (§§ 56, 57 AO).

- 48 aaa) Die Klägerin verfolgt nicht „ausschließlich“ die Förderung von Wissenschaft und Forschung.
- 49 Wie aus dem Einleitungssatz des § 52 Abs. 2 AO ersichtlich, ist die Förderung von Wissenschaft und Forschung nur dann gemeinnützig, wenn sie die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO erfüllt, also der Allgemeinheit dient. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist, z.B. Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 50 Im Urteil in BFHE 217, 413, BStBl II 2007, 628 entschied der BFH über die Gemeinnützigkeit einer GmbH, die kraft Satzung durch wirtschaftsberatende Tätigkeit im Zusammenhang mit der Entwicklung eines Krankenhausfinanzierungssystems für ihre Gesellschafter und die von diesen zu verwirklichenden gemeinnützigen Zwecke tätig wurde. Zu der Frage, ob die GmbH Forschung und Wissenschaft fördere, führte der BFH aus, zwar stelle die GmbH ihre Ergebnisse der Allgemeinheit zur Verfügung. Auch solle das von ihr entwickelte Vergütungssystem Gegenstand wissenschaftlicher Arbeiten sein. Insoweit fördere sie Wissenschaft und Forschung für die Allgemeinheit. Dieser Bereich lasse sich jedoch von der Forschungstätigkeit im Dienst ihrer Gesellschafter nicht trennen. Die GmbH ziele bei der von ihr ausgeübten Tätigkeit primär auf eine Förderung und Unterstützung ihrer Gesellschafter bei der ihnen obliegenden Aufgabe, ein pauschalierendes Vergütungssystem zu entwickeln, und sei damit in ihrer Gesamtrichtung nicht darauf angelegt, Wissenschaft und Forschung für die Allgemeinheit, sondern für ihre Gesellschafter zu fördern. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung für die Allgemeinheit sei lediglich ein der nicht steuerbefreiten Tätigkeit untergeordneter Nebenzweck, der nicht zur Steuerbefreiung führen könne (§ 56 AO).
- 51 Unter Übertragung dieser Grundsätze auf den vorliegenden Streitfall ist festzustellen, dass die Klägerin die Ergebnisse des wissenschaftlichen Editierens nicht der Allgemeinheit, sondern W in einem Leistungsaustauschverhältnis zur Verfügung stellt. Erst W veröffentlicht die Artikel im von ihr betriebenen Online-journal. Damit zielt die Klägerin bei der von ihr ausgeübten entgeltlichen Tätigkeit primär auf eine Förderung und Unterstützung der W bei der ihr obliegenden Aufgabe, wissenschaftliche Arbeiten zu veröffentlichen, und ist damit in ihrer Gesamtrichtung nicht darauf angelegt, Wissenschaft und Forschung für die Allgemeinheit zu fördern. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung für die Allgemeinheit ist lediglich ein der nicht steuerbefreiten Tätigkeit untergeordneter Nebenzweck, der nicht zur Steuerbefreiung führen kann. Denn „Ausschließlichkeit“ im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG liegt nach § 56 AO lediglich dann vor, wenn die Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.
- 52 bbb) Die Klägerin verfolgt nicht „unmittelbar“ die Förderung von Wissenschaft und Forschung.
- 53 Eine weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, dass die Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke „unmittelbar“ erfüllt. Das ist gemäß § 57 Abs. 1 Satz 1 AO der Fall, wenn sie die steuerbegünstigten Zwecke selbst erfüllt, gegebenenfalls und nach Maßgabe von § 57 Abs. 2 Satz 2 AO unter Hinzuziehung von Hilfspersonen.
- 54 Das Handeln als Hilfsperson allein begründet keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit; denn die Hilfsperson verwirklicht fremde gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers. Sie fördert damit nur mittelbar steuerbefreite Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO. Dies reicht für die Steuerbefreiung nicht aus. Eine Ausnahme hält der BFH nur für gerechtfertigt, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele verfolgt. Hiervon ist jedenfalls dann auszugehen, wenn mehrere nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaften arbeitsteilig zur Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks zusammenwirken. Dies betrifft z.B. Zusammenschlüsse auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage. Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Hilfsperson ist aber nach der Rechtsprechung des BFH, dass deren Tätigkeit bei isolierter Betrachtung ihrerseits die „übrigen Voraussetzungen“, d.h. auch das Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 AO, erfüllt. Handelt es sich demgegenüber auch bei Außerachtlassung der zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen um Handlungen, die als Dienstleistung gegenüber dem „eigentlichen“ Leistungserbringer zu charakterisieren sind, fehlt es an der erforderlichen Unmittelbarkeit (BFH-Urteil vom 6. Februar 2013 I R 59/11, BFHE 241, 101, BStBl II 2013, 603).

- 55 Im vorliegenden Streitfall erbringt die Klägerin ausschließlich Leistungen gegenüber W. Eine unmittelbare, wenn auch nur faktische Beziehung der Klägerin zu den wissenschaftlichen Autoren besteht nicht. Diese reichen ihre wissenschaftlichen Beiträge direkt bei W bzw. bei Y, a University oder b Laboratory ein, die sie ggf. wiederum an W weitergeben. Die Tätigkeiten der Klägerin sind nur als Dienstleistung gegenüber dem „eigentlichen“ Leistungserbringer W zu charakterisieren.
- 56 cc) Die Klägerin ist nicht selbstlos tätig.
- 57 Gemäß § 55 Abs. 1 AO ist die Förderung begünstigter Zwecke selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und die besonderen Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO erfüllt sind. Eine Körperschaft verfolgt in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie vorrangig und somit nicht nur nebenbei ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen oder die ihrer Mitglieder oder Gesellschafter fördert (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1991 I R 19/91, BFHE 165, 484, BStBl II 1992, 62). Allerdings führt nicht jede auf Verbesserung der Einkünfte oder des Vermögens gerichtete Tätigkeit zum Ausschluss der Selbstlosigkeit. Maßgeblich ist, ob das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft zweckgerichtet für die ideellen Zwecke eingesetzt wird und die Einnahmen aus der nicht begünstigten Tätigkeit für die begünstigte Tätigkeit verwendet werden (BFH-Urteil vom 4. April 2007 I R 76/05, BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631). Bei vielen Körperschaften ist die Förderung der Mitglieder oder Gesellschafter notwendiges Nebenprodukt der Tätigkeit. An der Selbstlosigkeit fehlt es erst dann, wenn der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt (BFH-Urteile vom 27. November 2013 I R 17/12, BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68; vom 13. Dezember 1978 I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482).
- 58 Danach erweist sich die Tätigkeit der Klägerin nicht als selbstlos. Sie verfolgt vorrangig ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen und lediglich nachrangig die Förderung der Wissenschaft und Forschung für die Allgemeinheit. Aus ihrem Lagebericht 2017 (Bilanzakte Bl. 8) wird deutlich, dass sie mit Gewinnerzielungsabsicht handelt. Es wird darin ausgeführt, bei der Klägerin bestünden Gewinnchancen bei einer Vielzahl zu editierender und durch die W zu publizierender Manuskripte. Aus den Gebühren der Autoren, die bei W veröffentlichen, sollen sich – wie die Klägerin selbst einräumt – für die W und aufgrund von Ausschüttungen an die Gesellschafter auch für die Klägerin Gewinnchancen ergeben. Zudem erhält die Klägerin nach der Regelung unter 4.b) der „Vereinbarung zur editoriiellen Begutachtung“ (Akte Verbindliche Auskunft Bl. 71) bei bestimmten Mengen editierter Beiträge eine Zusatzgebühr.
- 59 3. Ungeachtet dessen, dass die Klägerin nicht unmittelbar, ausschließlich und selbstlos gemeinnützige Ziele verfolgt, wäre eine Steuerbefreiung wegen des Unterhaltens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG).
- 60 Gemäß § 14 Satz 1 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). Abweichend von § 15 Abs. 2 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) verlangt § 14 AO keine Teilnahme am (allgemeinen) wirtschaftlichen Verkehr (BFH-Urteil vom 27. März 2001 I R 78/99, BFHE 195, 239, BStBl II 2001, 449; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 157. Lieferung 08.2019, § 14 AO, Rn. 5).
- 61 Die Klägerin erfüllt mit ihrer Betätigung des wissenschaftlichen Editierens sämtliche Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Insbesondere handelt sie auch selbständig.
- 62 a) Selbständig ist eine Tätigkeit, wenn sie nicht mit anderweitigen Betätigungen der Körperschaft dergestalt zusammenhängt, dass ihre Ausübung ohne die anderweitige Betätigung nicht möglich wäre (BFH-Urteile vom 15. Oktober 1997 I R 2/97, BFHE 184, 222, BStBl II 1998, 175; vom 18. Januar 1984 I R 138/79, BFHE 140, 463, BStBl II 1984, 451). Die Tätigkeit der Klägerin besteht ausschließlich aus dem wissenschaftlichen Editieren und kann daher mit keinen anderen Betätigungen zusammenhängen.
- 63 b) Die Tätigkeit der Klägerin ist nachhaltig, weil sie von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen, und weil sie sich objektiv als nachhaltig darstellt (vgl. zum Begriff der Nachhaltigkeit BFH-Urteil vom 12. Juli 1991 III R 47/88, BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143).

- 64 c) Schließlich ist die Tätigkeit der Klägerin, aus der sie aufgrund der „Vereinbarung zur editoriiellen Begutachtung“ von W eine Vergütung erhält, auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet. Die Absicht, einen Totalgewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Unerheblich ist auch, ob tatsächlich Gewinne erwirtschaftet oder erzielt werden können. Die Steuerpflichtigkeit eines Gewinns aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Gewinn von der Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird (vgl. BFH-Urteil vom 13. März 1991 I R 8/88, BFHE 164, 57, BStBl II 1992, 101; Klein/Gersch, 14. Auflage 2018, AO § 14 Rn. 12, m.w.N.)
- 65 d) Die Tätigkeit der Klägerin ging auch über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinaus. Nach der Rechtsprechung des BFH wird der Bereich der Vermögensverwaltung überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von vorhandenem Vermögen i. S. einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten in den Vordergrund tritt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 149/90, BFHE 167, 147, BStBl II 1992, 693). Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Die Klägerin nutzte kein vorhandenes Vermögen, sondern betätigte sich aufgrund ihres originären Betriebs unternehmerisch. Es kann daher dahin gestellt bleiben, ob die Beteiligung an W als lediglich vermögensverwaltend einzustufen wäre.
- 66 e) Die wirtschaftliche Aktivität der Klägerin ist deren Selbstzweck. Damit verstößt sie gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO.
- 67 Dieses Gebot besagt, dass eine Körperschaft nicht gemeinnützig ist, wenn sie neben ihrer gemeinnützigen Zielsetzung weitere Zwecke verfolgt und diese Zwecke nicht gemeinnützig sind. Im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben folgt daraus, dass deren Unterhaltung der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft entgegensteht, wenn sie in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und in diesem Sinne neben die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks der Körperschaft tritt. Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist mithin aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts nur dann unschädlich, wenn sie um des gemeinnützigen Zwecks willen erfolgt, indem sie z.B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der gemeinnützigen Aufgabe dient. Ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen nicht dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar der Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, so scheidet deren Gemeinnützigkeit an § 56 AO. Die Klägerin unterhält ausschließlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in der Form des wissenschaftlichen Editierens. In einem solchen Fall kann die Betätigung der Körperschaft nicht in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden; vielmehr ist dann die Körperschaft insgesamt steuerpflichtig (BFH-Urteil vom 4. April 2007 I R 76/05, BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631).
- 68 4. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb stellt keinen steuerbegünstigten Zweckbetrieb dar.
- 69 Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird – wie durch § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG geschehen –, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) ist (§ 64 Abs. 1 AO).
- 70 a) Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach § 65 AO Zweckbetrieb, wenn er in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, wenn diese Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.
- 71 Es ist allein auf die Tätigkeit in dem Betrieb abzustellen. Wird eine Tätigkeit um des Erwerbs willen durchgeführt, so liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor (BFH-Beschluss vom 18. September 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126). Umgekehrt liegt ein Zweckbetrieb nur vor, wenn ihn eine steuerbegünstigte Körperschaft führt (BFH-Beschluss vom 21. September 2016 XI R 2/15, BFH/NV 2017, 168). Betreibt eine Körperschaft ausschließlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nicht Zweckbetrieb ist, so



ist sie voll steuerpflichtig, ohne dass es darauf ankäme, ob die formellen und materiellen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit im Übrigen erfüllt sind (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 I R 60/91, BFHE 174, 97, BStBl II 1994, 573).

- 72 b) Im vorliegenden Streitfall verfolgt die Klägerin bereits nach der tatsächlichen Geschäftsführung nicht ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke, deren Verwirklichung der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dienen könnte. Vielmehr betreibt sie ausschließlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.
- 73 c) Zudem tritt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben. Hierzu ist nicht erforderlich, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig ist, in der sie tatsächlich in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt. Der Sinn und Zweck des § 65 Nr.3 AO liegt im Schutz des Wettbewerbs. Durch steuerliche Regelungen sollen weder Marktzutrittsschranken errichtet oder Wettbewerber vom Markt verdrängt werden noch soll in sonstiger Weise der Wettbewerb beeinträchtigt werden. Diesem umfänglichen Wettbewerbsschutz unterliegt daher auch der potentielle Wettbewerb (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 I R 60/91, BFHE 174, 97, BStBl II 1994, 573, m.w.N.).
- 74 Das Bestehen einer tatsächlichen Wettbewerbssituation zu kommerziellen Zeitschriften wurde von den Vertretern der Klägerin in der mündlichen Verhandlung eingeräumt. Danach gebe z.B. der Springer-Verlag die Zeitschrift „Nature“ mit wissenschaftlichen Beiträgen aus dem Bereich der Lebenswissenschaften heraus. Auch dort würden externe Gutachten zur Qualitätsprüfung herangezogen werden. Es gebe noch weitere wissenschaftliche Zeitschriften wie z.B. „Science“ der American Association for the Advancement of Science oder „Cell“ von Elsevier.
- 75 Die von den Vertretern der Klägerin dargestellten Unterschiede zwischen dem Geschäftsmodell der Klägerin zu demjenigen des Springer-Verlages lassen den bestehenden Wettbewerb nicht entfallen. Die Unterschiede betreffen Finanzierungs- und Organisationsfragen. Während sich das Online-Journal der W über Veröffentlichungsgebühren der Autoren zu finanzieren sucht und im Übrigen als Open Access-Angebot kostenlos online zur Verfügung gestellt wird, haben die Abonnenten der Zeitschrift „Nature“ Gebühren für deren Bezug zu entrichten. Ein weiterer Unterschied zum Springer-Verlag ergebe sich nach dem Vortrag der Vertreter der Klägerin in der mündlichen Verhandlung aus dem Umstand, dass im Falle der Klägerin die Aufgabenbereiche auf zwei rechtlich selbständige Organisationen aufgeteilt worden seien. Das wissenschaftliche Editieren leiste die Klägerin. Die verlegerische Tätigkeit werde von W wahrgenommen. Dagegen würden beim Springer-Verlag die Aufgaben unter einem Dach bearbeitet. Auf die Wettbewerbssituation haben diese Unterschiede jedoch keine Auswirkungen.
- 76 III. Die Kosten des Rechtsstreits waren nach § 135 Abs. 1 FGO der Klägerin aufzuerlegen.
- 77 IV. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO bei der hier zu treffenden Einzelfallentscheidung nicht gegeben waren.