

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

Düsseldorf, 3. März 2010

515

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0)211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0)211 / 454 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
BLZ 300 700 10  
Kto.-Nr. 7480 213

## **Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 60 Abs. 1 Satz 2 AO und der in der Anlage zu § 60 AO enthaltenen Mustersatzung für gemeinnützige Körperschaften**

Sehr geehrte Damen und Herren,

durch das Jahressteuergesetz 2009 wurde § 60 Abs. 1 AO um einen Satz 2 ergänzt, wonach die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten muss. Die Neufassung des § 60 Abs. 1 Satz 2 AO ist auf Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 gegründet wurden, sowie auf Satzungsänderungen bestehender Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 wirksam werden, anzuwenden (Art. 97 § 1f Abs. 2 EGAO).

Die Neuregelung wirft in der Praxis Fragen auf, die aus Gründen der Rechtssicherheit im Rahmen der Überarbeitung des AEAO durch die Finanzverwaltung geklärt werden sollten. Im Einzelnen regen wir Folgendes an:

### **1. Übernahme des Wortlauts der Mustersatzung**

Zunächst stellt sich die Frage, ob aufgrund der im Gesetz enthaltenen Regelung eine Pflicht zur wörtlichen Übernahme der Mustersatzung besteht. Unseres Erachtens lässt sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck der Regelung eine solche Pflicht herleiten.

Allein der Umstand, dass § 60 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt, dass die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft bestimmte Festlegungen enthalten muss, vermag keine Pflicht zur wörtlichen Übernahme dieser Festlegungen zu recht-

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;  
Manfred Hamannt, RA

**Seite 2/5** zum Schreiben vom 03.03.2010 an das Bundesministerium der Finanzen

fertigen. Der Gesetzgeber verwendet zwar in § 60 Abs. 1 Satz 2 AO den Begriff „muss“, überschreibt den Text, in dem die Festlegungen enthalten sind, aber mit „Mustersatzung“. Daraus ergibt sich, dass die Satzungen der in der Überschrift genannten Körperschaften Regelungen enthalten müssen, die zwar inhaltlich den Bestimmungen der Mustersatzung, nicht aber wörtlich entsprechen müssen. Eine inhaltliche Entsprechung genügt auch dem Zweck der Regelung, die Einhaltung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts bereits anhand der Satzung als Buchnachweis überprüfen zu können (vgl. BFH-Urteil vom 21.07.1999, BFH/NV 2000, 297).

Diese Auffassung steht auch in Einklang mit der bisherigen Verfahrensweise. Die durch das Jahressteuergesetz 2009 als Anlage zu § 60 Abs. 1 Satz 2 AO eingefügte Mustersatzung entspricht nahezu wörtlich der seit langem von der Finanzverwaltung verwendeten Mustersatzung (AEAO Anlage 1 zu § 60 AO), zu der der BFH entschieden hatte, dass keine Verpflichtung zur wörtlichen Übernahme der Regelungen der Mustersatzung bestand. Es genügte, dass sich eindeutig aus der Satzung ergab, dass die Anforderungen der §§ 51 ff. erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2006, DStR 2007, 438).

Dessen ungeachtet bestehen europarechtliche Bedenken gegen eine Verpflichtung zur wörtlichen Übernahme. Durch das Jahressteuergesetz 2009 wurde § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG dahingehend geändert, dass nunmehr auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit werden können. Würden die Steuervergünstigungen nach §§ 51 ff. AO von einer wörtlichen Übernahme der Mustersatzung abhängig sein, müssten auch ausländische Körperschaften ihre Satzung in deutscher Sprache abfassen. Eine bloße Übersetzung der Mustersatzung in eine andere Sprache hätte aufgrund des bestehenden Spielraums bei der Übersetzung einzelner Begriffe zur Folge, dass lediglich eine inhaltliche Entsprechung der Mustersatzung vorläge. Die Verpflichtung, die Satzung auf Deutsch abzufassen, würde jedoch im Hinblick auf Körperschaften mit Sitz in EU/EWR-Staaten eine unverhältnismäßige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EG-Vertrag i.V.m. Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag bedeuten. Der grenzüberschreitende Spendenabzug würde damit praktisch ausgeschlossen.

Angesichts der unklaren Rechtslage halten wir es aus Gründen der Rechtssicherheit für geboten, in der Neufassung des AEAO ausdrücklich klarzustellen, dass eine wörtliche Übernahme der Mustersatzung nicht erforderlich ist.

Seite 3/5 zum Schreiben vom 03.03.2010 an das Bundesministerium der Finanzen

## 2. Zuwendungen an Mitglieder einer gemeinnützigen Körperschaft

### Zuwendungen, die den Mitgliedern nicht in ihrer Eigenschaft als Mitglied gewährt werden

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO setzt die für eine gemeinnützige Körperschaft erforderliche Selbstlosigkeit u.a. voraus, dass die Mitglieder „in ihrer Eigenschaft als Mitglieder“ keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Einschränkung „in ihrer Eigenschaft als Mitglieder“ bedeutet, dass die Gewährung einer Zuwendung an Mitglieder unschädlich ist, wenn der Leistung der Körperschaft eine Gegenleistung des Empfängers gegenübersteht (z.B. Dienstvertrag) und Leistung und Gegenleistung nach wirtschaftlichen Grundsätzen gleichwertig sind (vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz. 11). Demgegenüber enthält die Mustersatzung in § 3 Satz 2 die einschränkungslose Regelung, dass die Mitglieder keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Nach dem Wortlaut könnten demnach auch solche Zuwendungen unzulässig sein, die den Mitgliedern nicht in ihrer Eigenschaft als Mitglied gewährt werden. Dies ginge jedoch über die Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO hinaus und kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein. § 3 Satz 2 der Mustersatzung sollte geändert und an die gesetzliche Regelung angepasst werden. Bis zu einer Gesetzesänderung sollte zur Klarstellung in den AEAO ein Hinweis aufgenommen werden, dass die Mitglieder lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten dürfen.

### Zuwendungen an Mitglieder, die ihrerseits gemeinnützig sind

Nach den „weiteren Hinweisen“ zu der Mustersatzung ist bei Kapitalgesellschaften ergänzend die Bestimmung aufzunehmen, dass die Gesellschafter keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Diese Regelung steht u.E. in Widerspruch zu § 58 Nr. 1 und 2 AO. Danach ist es zulässig, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft zur Verwendung für ihre steuerbegünstigten Zwecke zuwenden darf. Unerheblich ist insoweit, ob die Empfängerkörperschaft Mitglied der zuwendenden Körperschaft ist oder nicht. In sinngemäßer Anwendung des § 58 Nr. 1 und 2 AO ist es darüber hinaus nach allgemeiner Ansicht zulässig, dass eine gemeinnützige Kapitalgesellschaft Mittel im Wege der Gewinnausschüttung solchen Gesellschaften (Mitgliedern) zuwendet, die ihrerseits gemeinnützig sind (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 2 Satz 2). Unseres Erachtens sollte in den „weiteren Hinweisen“ zu der Mustersatzung auf diese Ausnahme hingewiesen werden. Bis zu einer entsprechenden Änderung sollte in der Neufassung des AEAO geregelt werden, dass eine gemeinnützige Körperschaft solchen Mitgliedern Mittel zuwenden darf, die ihrer-

**Seite 4/5** zum Schreiben vom 03.03.2010 an das Bundesministerium der Finanzen

seits gemeinnützig sind, und dass dies bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften auch für Gewinnausschüttungen an einen gemeinnützigen Gesellschafter gilt.

### **3. Satzungsregelung für pauschale Vergütungen an Organe einer gemeinnützigen Körperschaft**

Das BMF hat mit Schreiben vom 14.10.2009 zu den gemeinnützigkeitsrechtlichen Folgerungen der Zahlung pauschaler Tätigkeitsvergütungen an Mitglieder des Vorstands eines gemeinnützigen Vereins Stellung genommen. Danach ist die Zahlung von pauschalen Tätigkeitsvergütungen an den Vorstand nur dann zulässig, wenn dies durch bzw. aufgrund einer Satzungsregelung ausdrücklich zugelassen ist. Fehlt eine solche Regelung, stellt die Zahlung der Tätigkeitsvergütung einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit dar.

Das BMF-Schreiben vom 14.10.2009 bezieht sich ausschließlich auf Vereine. Um sicherzustellen, dass sich die Finanzverwaltung bei der Anwendung dieses BMF-Schreibens auf Vereine beschränkt, sollte in der Neufassung des AEAO ausdrücklich klargestellt werden, dass die Regelung nicht für Tätigkeitsvergütungen an ehrenamtlich oder hauptamtlich tätige Organe anderer gemeinnütziger Körperschaften, wie einer gemeinnützigen GmbH oder einer gemeinnützigen Stiftung gilt.

### **4. Satzungsregelung zur Vermögensnachfolge für den Fall der Aufhebung und Zweckänderung**

Der BFH hat mit Urteil vom 23.07.2009, BFH/NV 2009, 1918, die Steuerbegünstigung eines Vereins nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG nicht anerkannt, weil die Satzung des Vereins zwar eine Regelung für den Fall seiner Auflösung vorsah, nicht aber für den Fall der Aufhebung und Zweckänderung. Nach Auffassung des BFH ist der ermäßigte Steuersatz für gemeinnützige Körperschaften nur zu gewähren, wenn die Satzung eine Regelung sowohl hinsichtlich der Aufhebung und Auflösung als auch der Zweckänderung beinhaltet. § 5 der Mustersatzung enthält eine Regelung zur Vermögensnachfolge bei „Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke“. Diese bedeutet jedoch u.E. nicht zwingend, dass die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft eine Regelung sowohl hinsichtlich der Aufhebung und Auflösung als auch der Zweckänderung aufweisen muss. Sollte die Finanzverwaltung gleichwohl die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung anwenden, regen wir an, zur Vermeidung

**Seite 5/5** zum Schreiben vom 03.03.2010 an das Bundesministerium der Finanzen

dung unbilliger Ergebnisse in dem AEAO eine Übergangsfrist vorzusehen. Die Vorgaben des BFH-Urteils sollten ausschließlich für Körperschaften gelten, die nach dem 31.12.2009 gegründet wurden, sowie für Satzungsänderungen bestehender Körperschaften, die nach dem 31.12.2009 wirksam werden.

Mit freundlichen Grüßen

Hamannt

Rindermann, RA StB  
Fachleiterin Steuern und Recht