

MUSTERSATZUNGEN

FG Düsseldorf: Satzungsmäßige Verankerung der Selbstlosigkeit ist zwingend

von RA Dr. Christoph Mecking, Geschäftsführender Gesellschafter des Instituts für Stiftungsberatung, Berlin (www.stiftungsberatung.de)

| Eine Körperschaft kann nicht als steuerbegünstigt behandelt werden, wenn ihre Satzung keine ausdrückliche Regelung enthält, dass sie selbstlos tätig ist. Zwar muss die Stiftung, die Gesellschaft oder der Verein nicht zwingend die Formulierung der amtlichen Mustersatzung verwenden; die Körperschaft muss dann aber auf andere Weise in der Satzung deutlich machen, dass sie keine eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgt. Diese Auffassung vertritt das FG Düsseldorf im Fall eines Vereins. Die Aspekte des Falles gelten in gleicher Weise für steuerbegünstigte Stiftungen. |

Streit um Feststellungsbescheid nach § 60a AO

Ein im Jahre 2018 gegründeter Förderverein einer städtischen Schule klagte gegen die Versagung des von ihm beantragten Bescheids auf Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO (FG Düsseldorf, Urteil vom 20.08.2019, Az. 6 K 481/19 AO, Abruf-Nr. 211310).

Der Förderverein verfolgte nach seiner Satzung gemeinnützige Zwecke. In seiner Satzung fand sich allerdings kein Passus zur Selbstlosigkeit. Das war dem Finanzamt ein Dorn im Auge. Es erließ deshalb einen Ablehnungsbescheid.

Darum geht es beim Feststellungsbescheid nach § 60a AO

Zum Hintergrund: Der Bescheid nach § 60a AO stellt gesondert die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO fest. Als gebundene, ermessensfreie Entscheidung bestätigt er damit als Abschluss eines förmlichen Feststellungsverfahrens, dass die Körperschaft (zumindest) nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Dass sie auch in ihrer tatsächlichen Geschäftsführung den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen entspricht, wird später durch den Freistellungsbescheid nach § 155 Abs. 1 S. 3 AO geklärt.

Die Feststellung der Gemeinnützigkeit hat zum einen die grundsätzliche Freiheit von Ertragsteuern zur Folge. Und sie ermöglicht zum anderen die Entgegennahme bestimmter öffentlicher Leistungen und die Vermittlung von steuerlichen Vorteilen (Spendenabzug, Ehrenamtszuschale) an die Unterstützer der Körperschaft. Davon zu profitieren war auch das Ziel des Vereins, der nach § 60a Abs. 2 Nr. 1 AO die Feststellung der Satzungsmäßigkeit beantragte.

Eine Voraussetzung für die Erteilung des Gemeinnützigkeitsstatus ist, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind; insbesondere muss die

Verein wehrt sich gegen Versagung der steuerlichen Anerkennung als gemeinnützig

Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit ...

... ist Grundlage von Steuerprivilegien

Satzung die in der steuerlichen Mustersatzung bezeichneten Festlegungen enthalten (dazu Mecking SB 7/2016, Seite 134 und 17 weitere Beiträge zu dem Thema auf sb.iww.de).

Der Grundsatz der Selbstlosigkeit

Der Gesetzgeber hat in § 55 Abs. 1 S. 1 AO ausdrücklich vorgeschrieben, dass die Zweckverwirklichung durch selbstloses Handeln zu erfolgen hat. Die Mustersatzung gibt in ihrem § 2 den Kerngehalt des Selbstlosigkeitsprinzips als knappen und prägnanten Programmsatz wieder.

■ § 2 der Mustersatzung

Die Körperschaft ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

Mit einer entsprechenden Satzungsbestimmung legt sich die Körperschaft ausdrücklich die Verpflichtung auf, sich nicht für persönliche wirtschaftliche (nicht ideelle) Interessen der beteiligten Individuen herzugeben. Eine steuerbegünstigte Organisation darf also schon nach der Satzung nicht vorrangig dem wirtschaftlichen Wohlergehen etwa des Stifters, seiner Mitglieder oder einem sonstigen Partikularinteresse dienen. Damit ist aufgrund einer Gesamtschau der Umstände eine Abwägung vorzunehmen zwischen dem Nutzen der Organisation für das Allgemeinwohl und dem Eigennutz der Beteiligten (Hüttemann, in Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 4.82), deren Ergebnis die Uneigennützigkeit der Einrichtung sein muss.

§ 55 Abs. 1 S. 1 AO bestimmt gegenüber § 2 der Mustersatzung etwas ausführlicher in Halbsatz 1: Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, „wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden“. Damit wird schon nach dem Wortlaut („Förderung“) deutlich, dass der Grundsatz nur die Mittelverwendung betrifft, nicht aber die -erwirtschaftung.

Die satzungsmäßige Verfolgung eigenwirtschaftlicher Interessen durch die Körperschaft ist also nicht schlechthin ausgeschlossen. Ob eigenwirtschaftliche Interessen „in erster Linie“ – als vorwiegender Zweck, als Hauptzweck – verfolgt werden, richtet sich nicht nach dem Umfang, sondern nach Ausrichtung und Qualität der wirtschaftlichen Betätigung. Die wirtschaftlichen Aktivitäten dürfen nicht zum Selbstzweck einer steuerbegünstigten Körperschaft werden. Sie gelten aber nicht als schädlich, wenn sie zur Beschaffung von Fördermitteln dienen – selbst wenn sie gegenüber anderen, nicht wirtschaftlichen Beschaffungsmaßnahmen wie z. B. Spendenwerbung überwiegen.

Argumente des Vereins vor FG Düsseldorf ohne Erfolg

Im Fall vor dem FG Düsseldorf hatte der klagende Verein aus seiner Sicht das Erforderliche getan. Er zog es vor, gegen den Ablehnungsbescheid des Finanzamts zu klagen, statt die von der Mustersatzung vorgegebenen Formu-

Keine Instrumentalisierung für Individualinteressen

Nur die Mittelverwendung muss selbstlos sein

Eigenwirtschaftliche Aktivitäten müssen dem steuerbegünstigten Zweck dienen

lierung zu übernehmen. Sonst hätte er seine Satzung nochmals in einer Mitgliederversammlung ändern lassen und erneut beim Vereinsregister anmelden müssen, was mit Zeit- und Kostenaufwand verbunden ist. Mit seinen Argumenten drang er jedoch nicht durch.

Argument 1: Formulierung der Mustersatzung redundant und inhaltsleer

Der Verein weist zunächst darauf hin, dass die Legaldefinition des § 55 AO (Selbstlosigkeit) gelte. Sei aber etwas schon per Legaldefinition beschrieben, müsse der definierte Begriff nicht ausdrücklich in der Satzung auftauchen.

Wichtig | Allerdings ordnet genau das § 60 AO seit 2009 an. Das FG weist darauf hin, dass diese mit dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, Seite 2794) eingeführte Regelung zukünftige Auslegungsschwierigkeiten vermeiden helfen soll(te); und zwar, indem die bisher nur im Anwendungserlass zur Abgabenordnung dargestellte Mustersatzung nun in aktualisierter Fassung in der Abgabenordnung selbst und damit als zwingender Bestandteil der Satzung einer jeden steuerbegünstigten Organisationen gesetzlich festgeschrieben wurde. Es reiche daher nicht mehr aus, dass die Selbstlosigkeit des Vereins aus dem Gesamtkontext und dem Wortlaut der gesamten Vereinsatzung abgeleitet werden kann (Mecking, SB 8/2016, Seite 143).

Der Verein argumentierte weiter, Selbstlosigkeit liege zudem nach der gesetzlichen Formulierung vor, wenn „nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt“ werden. Beide Textbestandteile „die Körperschaft sei selbstlos tätig“ und „die Körperschaft verfolge nicht ausschließlich eigenwirtschaftliche Zwecke“ zu verlangen, sei eine doppelte Anforderung, daher unnötig und rechtswidrig. Was der Verein hier übersah: Die Satzung des Vereins enthielt keine der beiden Passagen.

Zudem trug der Verein vor: Wenn in § 1 Abs. 2 S. 1 der Satzung stehe, dass er ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolge, seien andere – sprich: eigenwirtschaftliche – Zwecke damit schon denknotwendig ausgeschlossen; es „müsse der Laie schmunzeln und der Jurist wittere Widersprüche“.

Wichtig | Übersehen wird jedoch, dass durch die Anordnung des Selbstlosigkeitsgrundsatzes die objektive Vorgabe nach § 1 der Mustersatzung, wonach das Gemeinwohl durch die ausschließliche und unmittelbare Verwirklichung von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gefördert werden muss, um eine subjektive Komponente ergänzt wird. Danach darf die Tätigkeit der Körperschaft nicht vorrangig den privaten wirtschaftlichen Interessen von Beteiligten zugutekommen, es der Körperschaft bzw. ihren Akteuren also nicht an „Gemeinsinn“ fehlen. Auf diese Weise sollen die steuerlichen Vergünstigungen verfassungsrechtlich legitimiert und die Spendenbereitschaft zusätzlich motiviert werden (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 1.92, 4.69 ff.).

Zwischen der Regelung zur ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung gemeinnütziger Zwecke in § 1 und der Regelung zur Selbstlosigkeit in § 2 ist daher zu unterscheiden (BFH, Beschluss vom 07.02.2018, Az. V B 119/17, Abruf-Nr. 200384; BFH, Urteil vom 04.04.2007, Az. I R 76/05, Abruf-Nr. 072026).

Legaldefinition – Satzungsbestimmungen entbehrlich

§ 60 AO macht Wiederholung zur Pflicht

§ 2 der Mustersatzung fordert das subjektive Verständnis gemeinnützigen Handelns

Argument 2: Wortlaut der Mustersatzung kann nicht verlangt werden

Der Verein brachte ergänzend vor, dass kein spezieller Wortlaut verlangt werden könne, „da ansonsten der Staat Einfluss auf die Art und Gestaltung von Vereinen und deren Satzungen nehmen könne“.

Wichtig | Ob die Begründung überhaupt passt, mag dahingestellt sein. Jedenfalls ist heute die Meinung herrschend (Mecking, SB 8/2016, Seite 143) – und das FG schließt sich dem an – dass Satzungen schon dann den gesetzlichen Neuregelungen genügen, wenn sie unabhängig vom Aufbau und Wortlaut der Mustersatzung die bezeichneten „Festlegungen“ enthalten (FG Hessen, Urteil vom 28.06.2017, Az. 4 K 917/16, Abruf-Nr. 195922). Nicht gefordert werde, dass die Satzung „Wort für Wort“ einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck bzw. Muster entsprechen muss, was aber erforderlich wäre, wenn der Gesetzgeber tatsächlich eine wortwörtliche Übernahme der Mustersatzung gewollt hätte.

Ob der Begriff „selbstlos“ verwendet werden müsse oder die genaue Wiedergabe des Inhaltes des Begriffs „selbstlos“ ausreiche, lässt das FG offen. In der Vereinssatzung findet sich aber eben weder der Begriff noch die Regelung, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden.

Argument 3: Verletzung der Vereinsautonomie

Soweit sich der Verein auf die grundrechtlich geschützte Vereinigungsfreiheit (Art. 9 GG) beruft, weist das FG zu Recht darauf hin, dass durch die steuerlichen Regelungen zur Gemeinnützigkeit nicht in dessen Schutzbereich eingegriffen werde.

Die Vereinsmitglieder haben das Recht, ihren Verein im Rahmen der Satzungsautonomie frei zu gestalten. Sie können aber nicht verlangen, dass die Allgemeinheit ihr Tun durch Steuerprivilegien nachhaltig unterstütze (BFH, Urteil vom 17.05.2017, Az. V R 52/15, Abruf-Nr. 195587; BFH, Beschluss vom 07.02.2018, Az. V B 119/17, Abruf-Nr. 200384).

Argument 4: Gleichbehandlung

Dann weist der Verein (ohne Nachweise) noch darauf hin, dass „etwa 93 % aller bei dem Beklagten befreiten Fördervereine gleiche oder ähnliche Satzungswortlaute verwenden“.

Dem hält das FG u. a. entgegen, dass § 60 Abs. 1 S. 2 AO nicht für Vereine gelte, die vor dem 31.12.2008 gegründet wurden und Bestandsschutz genießen. Deshalb sehe der Anwendungserlass zu § 60 Nr. 4 AO auch vor, dass eine Satzung nicht allein deswegen geändert werden muss, weil in ihr auf Vorschriften des StAnpG (Steueranpassungsgesetz) oder der GemV (Gemeinnützigkeitsverordnung) verwiesen oder das Wort „selbstlos“ nicht verwandt wird.

Wegen des Vorrangs des Gesetzes gebe es auch keine Gleichheit im Unrecht bzw. keinen Anspruch auf Fehlerwiederholung bei der Rechtsanwendung (BFH, Urteil vom 17.05.2017, Az. V R 52/15, Abruf-Nr. 195587).

Nur die Übernahme der „Festlegungen“ ist gefordert

Keine Verletzung der Vereinigungsfreiheit durch die steuerlichen Regelungen

Kein Bestandsschutz

Konsequenzen für die Praxis

Über das Konzept der zwingenden Übernahme der Mustersatzung lässt sich trefflich streiten (Mecking, SB 7/2016, Seite 134, SB 8/2016, Seite 143). Die mit der steuerlichen Anerkennung von Satzungsbestimmungen verbundene Rechtsunsicherheit ist damit jedenfalls nur sehr begrenzt verändert worden.

So hat eine empirische Studie ergeben, dass identische Fälle von den Finanzämtern ausgesprochen unterschiedlich bewertet werden (Bundesnetzwerk Bürgerschaftliches Engagement (Hrsg.): Engagiert euch – nicht? Wie das Gemeinnützigkeitsrecht politisches Engagement erschwert, 2018).

Übernahme der Bestimmungen der Mustersatzung ist anzuraten

De lege lata genügt es jedenfalls nicht, wenn in der Satzung gemeinnützige Zwecke genannt werden. Denn aus deren Verwirklichung folgt nicht die Selbstlosigkeit, weil auch bei gemeinnütziger Zwecksetzung gewerbliche oder sonstige Erwerbstätigkeiten verfolgt werden können.

PRAXISTIPP | Wenn Aufbau, Reihenfolge und Formulierungen von Satzungsbestimmungen von denen der Mustersatzung abweichen, kann dies in der Praxis hingenommen werden. Offen bleibt, ob der Begriff „selbstlos“ verwendet werden muss. In jedem Fall aber muss sich aus der Satzungsformulierung ergeben, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Daher ist auch im Lichte des vorliegenden Falles die Übernahme der Formulierungen zumindest der §§ 2 bis 4 der Mustersatzung zu empfehlen, um Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt und damit verbundene Verzögerungen zu vermeiden.

Notwendigkeit der Übernahme bestimmter Formulierungen offen

Das FG hat die Revision zum BFH zugelassen, damit dieser klären kann, ob und inwieweit die Formulierungen der Mustersatzung in einer Satzung wiedergegeben werden müssen, damit eine Körperschaft als steuerbegünstigt anerkannt werden kann. Dies sei angesichts der Vielzahl steuerbegünstigter Körperschaften von grundsätzlicher Bedeutung.

Wichtig | Von dieser Möglichkeit hat der Verein keinen Gebrauch gemacht, sodass das Urteil rechtskräftig ist. Die Frage, ob und inwieweit bestimmte Formulierungen der Mustersatzung in eine Satzung zu übernehmen sind, bleibt daher zunächst höchstrichterlich ungeklärt.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Mecking, Mustersatzungen Teil 1: Mustersatzungen für Stiftungen: Hilfestellung oder Bevormundung?, SB 7/2016, Seite 134 → Abruf-Nr. 44119690
- Mecking, Mustersatzungen Teil 2: Satzungsmäßige Verankerung gemeinnützigkeitsrechtlicher Grundsätze: Keine Pflicht zur wörtlichen Übernahme, SB 8/2016, Seite 143 → Abruf-Nr. 44185510
- Mecking, Mustersatzungen Teil 3: Auseinandersetzungen um Formulierungen zum Stiftungszweck, SB 9/2016, Seite 173 → Abruf-Nr. 44219136
- Mecking, Mustersatzung Teil 11: Satzungsmäßige Verankerung gemeinnützigkeitsrechtlicher Grundsätze, SB 4/2017, Seite 75 → Abruf-Nr. 44587805

Weiter Rechtsunsicherheit trotz Pflicht zur Übernahme der Mustersatzung

Selbstlosigkeit muss satzungsmäßig verankert sein

§§ 2 bis 4 der Mustersatzung übernehmen



ARCHIV

Mehr zum Thema auf sb.iww.de