

**Stiftungs**  
*Position*

---

## Revision des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung

Als Interessenvertretung der gemeinnützigen Stiftungen in Deutschland ist die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements im Bereich des gemeinwohlorientierten Stiftungswesens unser Anliegen. Die steuerlichen Rahmenbedingungen werden dabei u. a. von der Abgabenordnung (AO) und dem dazu gehörenden Anwendungserlass zur Abgabenordnung bestimmt. Nach unserem Kenntnisstand wird letzterer zurzeit reformiert. Aus diesem Grund erlauben wir uns, rein vorsorglich auf einige Punkte hinzuweisen, die aus unserer Sicht in einer revidierten Fassung Berücksichtigung finden sollten.

Im Einzelnen geht es dabei um folgende Punkte:

Zu § 51 Abs. 2 AO

Der Anwendungserlass sollte die in der Gesetzesbegründung ausdrücklich enthaltene Vermutung einer Ansehensförderung bei der Tätigkeit inländischer Einrichtungen im Ausland übernehmen, so dass praktisch auf eine separate Prüfung des Kriteriums „**Ansehensförderung**“ **verzichtet wird**.

**Nach dem Gesetzeswortlaut des § 5' Abs. 2 AO setzt die Steuerbegünstigung für die Verwirklichung von steuerbegünstigten Zwecken im Ausland voraus, dass diese auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann. Abgesehen davon, dass mit dem Inlandsbezug und dem Kriterium der Ansehensförderung das falsche politische Signal vermittelt wird, gemeinnütziges Handeln im Ausland sei nur ein bloßes Instrument staatlicher Imagepflege, sorgt die Regelung des § 51 Abs. 2 AO in der Stiftungspraxis immer wieder für**

Verunsicherung. Hier stellt sich vor allem die Frage, wie im konkreten Fall von der Finanzverwaltung überprüft wird, ob eine Auslandstätigkeit tatsächlich dem Ansehen der Bundesrepublik Deutschland dient? Auch hat sich herausgestellt, dass die Finanzverwaltung den Umgang mit dieser Vorschrift höchst unterschiedlich handhabt. Um Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland auf Seiten der Stiftungen wie auch bei der Prüfung durch die Finanzverwaltung zukünftig zu vermeiden, sollte die in der Gesetzesbegründung ausdrücklich enthaltene Vermutung einer Ansehensförderung bei der Tätigkeit inländischer Einrichtungen in den Anwendungserlass übernommen werden. Praktisch würde damit auf eine separate Prüfung dieses Kriteriums verzichtet, weil stets davon auszugehen ist, dass eine Einrichtung, die gemeinnützige Zwecke verfolgt, auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.

Zu § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO

Der Anwendungserlass sollte klarstellen, dass die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements (52 Abs. 2 Nr. 25 AO) einen eigenen gemeinnützigen Zweck darstellt.

Die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements ist 2007 ausdrücklich in den neuen Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO eingefügt worden. Durch diese Gesetzesänderung wurde das politische Signal transportiert, dass die Förderung bürgerschaftlichen Engagements genauso wichtig ist wie das gemeinnützige Handeln - z. B. im Bereich der Kultur, der Wissenschaft etc. - selbst. Nach Ansicht von Teilen der Finanzverwaltung soll sich aber gleichwohl an der bisherigen Rechtslage nichts geändert haben: Die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements sei -so der Anwendungserlass zur Abgabenordnung 2008 - kein eigenständiger gemeinnütziger Zweck, sondern nur in Kombination mit einem anderen Zweck - z. B. der Bildung - anerkennungsfähig. Damit wird der Zweck der Reform **von 2007 („Förderung ...“)** **negiert. Der Bundesverband Deutscher Stiftungen** hält daher eine Klarstellung im Anwendungserlass für geboten. Die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements ist als eigenständiger gemeinnütziger Zweck anzuerkennen (vgl. dazu auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2009, § 3 Rz. 146). Das Gebot der Unmittelbarkeit wird dabei insoweit modifiziert, als die Körperschaft nicht auch noch selbst andere Zwecke (nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 bis 24 AO) erfüllen muss.

Zu § 55 AO und § 6 AO

Die Geprägetheorie ist aufzugeben, und die entsprechenden Passagen bei § AO sind zu streichen.

Allein dies entspricht der schon heute im Anwendungserlass zitierten BFH-Entscheidung v. 4.4.2007. Stattdessen ist in § 56 AO unter Hinweis auf diese Entscheidung ein Hinweis aufzunehmen, dass die Vermögensverwaltung und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht zum Selbstzweck werden dürfen.

#### Zu § 55 Satzungsvorbehalt für Organvergütung

Der Anwendungserlass sollte klarstellen, dass der Satzungsvorbehalt für die Zahlung von Organvergütungen nur für Vereine, nicht aber für Stiftungen gilt.

Mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements von 2007 wurde § 3 Nr. 26a EStG eingeführt. Das Bundesministerium der Finanzen hat in mittlerweile vier Schreiben zu dieser Vorschrift Stellung genommen. In diesen hat das Bundesministerium der Finanzen es unter Hinweis auf die zivilrechtlichen Vorschriften für pflichtwidrig erklärt, Organmitglieder zu vergüten, wenn diese laut Satzung ehrenamtlich oder unentgeltlich tätig sind. Für Vereine wird darüber hinaus verlangt, dass die Satzung ausdrücklich die Bezahlung des Vorstandes erlauben muss, ansonsten liege ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit vor (§ 55 AO) vor. Das Erfordernis eines Satzungsvorbehalts ist nach Auffassung des Bundesverbandes nur für Vereine gegeben. Für Stiftungen gilt dieser nicht, da § 40 BGB nicht auf Stiftungen anzuwenden ist (Hüttemann, Ehrenamt, Organvergütung und Gemeinnützigkeit, Der Betrieb 2009, S. 1205 ff.). Um weiteren Unsicherheiten entgegenzuwirken, wäre ein entsprechender, klarstellender Hinweis im Anwendungserlass geboten.

#### Zu § 58 Nr. 6 AO

Im Anwendungserlass sollte klargestellt werden, dass gemeinnützige Körperschaften mit nutzungsgebundenem Vermögen auch weiterhin Mittel in Höhe der jährlichen Abschreibung einer Wiederbeschaffungsrücklage zuführen können, und zwar auch dann, wenn laufende Erhaltungsaufwendungen gemacht werden.

Nach der bislang gängigen Praxis ist es erlaubt, dass gemeinnützige Körperschaften mit nutzungsgebundenem Vermögen Mittel in Höhe der jährlichen Abschreibung einer Wiederbeschaffungsrücklage zuführen, und zwar auch dann, wenn laufende Erhaltungsaufwendungen gemacht werden. Entgegen dieser Praxis vertritt ein Teil der Finanzverwaltung die Auffassung, dass keine Wiederbeschaffungsrücklage nach § 8 Nr. 6 AO gebildet werden darf. Danach dürfen Abschreibungen auf das sog. nutzungsgebundene Kapital einer gemeinnützigen Stiftung nicht einer Rücklage zugeführt werden, um damit Vorsorge zu treffen, nach Ende des Abschreibungszeitraums das genutzte Wirtschaftsgut, typischerweise eine Immobilie, entweder grundlegend zu sanieren oder sich neu zu beschaffen. Diese Auffassung ist insoweit bedenklich, weil Stiftungen danach gezwungen sind, entgegen dem Nachhaltigkeitsgrundsatz Mittel zeitnah für gemeinnützige Zwecke zu verwenden, obwohl ein Ansparen von Mitteln geboten wäre, um die Grundlage der Tätigkeit dauerhaft zu sichern. Im Zusammenhang mit § 58 Nr. 6 AO ist daher klarzustellen, dass gemeinnützige Körperschaften mit nutzungsgebundenem Vermögen entsprechend der bisherigen Praxis Mittel in Höhe der jährlichen Abschreibung einer Wiederbeschaffungsrücklage zuführen können, und zwar auch dann, wenn laufende Erhaltungsaufwendungen gemacht werden.

Zu § 60 Abs. 1 S. 2 AO

Der Anwendungserlass sollte eine Regelung enthalten, dass die in der Mustersatzung (Anlage i zu § 60 AO) enthaltenen Bestimmungen nur sinngemäß in den Satzungen gemeinnütziger Körperschaften vorhanden sein müssen.

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde § 60 Abs. 1 AO, der die Anforderungen an die Satzung für die Erlangung von Steuervergünstigungen regelt, um einen Satz 2 ergänzt. Danach muss die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten. Die Erfahrungen des Bundesverbandes zeigen, dass die Finanzverwaltung die Anwendung der Mustersatzung durchaus unterschiedlich handhabt. Ein Teil der Finanzverwaltung geht davon aus, dass die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft nur die grundlegenden Festlegungen der Mustersatzung enthalten muss, ohne dass es auf die wörtliche Wiedergabe des Textes ankommt. Der andere Teil interpretiert die Mustersatzung auch im Wortlaut als verbindlich, so dass sich die Regelungen der § i bis exakt in den Satzungen der steuerbegünstigten Körperschaften wiederfinden müssen. Entsprechend der letzteren Ansicht wären zahlreiche Stiftungen zur flächendeckenden Satzungsänderung verpflichtet, was einen erheblichen Bürokratieaufwand bedeuten würde. Dieser Auffassung muss daher widersprochen werden. Zum einen spricht gegen diese Auslegung die eindeutige Bezeichnung als **„Mustersatzung“**. Eine Mustersatzung nennt eben nur musterhafte bzw. beispielhafte Formulierungen und kann daher keine verbindlichen Bestimmungen dem Wortlaut nach aufstellen. Im Übrigen würde die exakte Übernahme des Wortlauts der Mustersatzung bei Vereinen dazu führen, dass diese eine Bestimmung aufnehmen müssten, die zivilrechtlich **unsinnig ist. Denn soweit die Mustersatzung auch den Fall einer „Aufhebung“ regelt**, handelt es sich um eine Maßnahme, die das Vereinsrecht gar nicht kennt. Daher sollte im Anwendungserlass (ebenso zum alten Recht AEAO Nr. 2 ZU § 60 AO) eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass die Verwendung der Mustersatzung nicht gesetzlich vorgeschrieben **ist bzw. eine Satzung die erforderlichen „Festlegungen“ auch dann „enthält“, wenn sich diese nicht wörtlich, aber sinngemäß in der Satzung wiederfinden.**

Vermögensstockspenden nach der Großspendenregelung

Schließlich empfehlen wir eine klarstellende Regelung zur Behandlung von Erträgen aus Vermögensstockspenden, für die vor dem 1.1.2007 die Großspendenregelung in Anspruch genommen wurde.

Nach dem bis zum 31.12.2006 geltenden Spendenrecht konnten Spender für Zuwendungen zugunsten wissenschaftlicher, mildtätiger oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke die sog. Großspendenregelung in Anspruch nehmen (§ 10b Abs. 1 Satz 4 EStG a. F.; § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 KStG; § 9 Nr. 5 Satz 4 GewStG). Der Anwendungserlass sollte

klarstellen, dass Erträge aus Zustiftungen, für die nach altem Recht die Großspendenregelung in Anspruch genommen wurde, für sämtliche steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden dürfen, sofern keine zivilrechtlichen Gründe dagegen sprechen. Das dauerhafte Nachhalten dieser Zustiftungen für ehemals besonders spendenbegünstigte Zwecke in der Rechnungslegung ist für die betroffenen steuerbegünstigten Körperschaften mit einem nicht unerheblichen Verwaltungsaufwand verbunden, der sich durch die Klarstellung vermeiden lässt. Die Klarstellung entspricht auch der gesetzgeberischen Wertung, wonach heute alle steuerbegünstigten Zwecke gleichwertig sind, um die Arbeit Spenden sammelnder Organisationen zu erleichtern. Der Bundesverband Deutscher Stiftungen ist jederzeit bereit, den Prozess der Neufassung des Anwendungserlasses aktiv zu begleiten und konkrete Lösungsvorschläge zu unterbreiten. Insoweit würden wir es begrüßen, wenn uns die konkrete Entwurfsfassung eines revidierten Anwendungserlasses zur Abgabenordnung verbunden mit der Gelegenheit zur Stellungnahme zugeleitet würde.