



Schleswig-Holstein  
Finanzministerium

# Steuertipps für Vereine



**Herausgeber: Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein**

**Düsternbrooker Weg 64, 24105 Kiel | Telefon: 0431 988-0 | pressestelle@fimi.landsh.de**

**Die Landesregierung im Internet: [www.landesregierung.schleswig-holstein.de](http://www.landesregierung.schleswig-holstein.de)**

**Titelfoto: Regatta auf der Ostsee. Irk Boockhoff, YCLL e.V.**

**Stand: Juni 2023**

Diese Druckschrift wird im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit der schleswig-holsteinischen Landesregierung herausgegeben. Sie darf weder von Parteien noch von Personen, die Wahlwerbung oder Wahlhilfe betreiben, im Wahlkampf zu Zwecken der Wahlwerbung verwendet werden. Auch ohne zeitlichen Bezug zu einer bevorstehenden Wahl darf die Druckschrift nicht in einer Weise verwendet werden, die als Parteinahme der Landesregierung zu Gunsten einzelner Gruppen verstanden werden könnte. Den Parteien ist es gestattet, die Druckschrift zur Unterrichtung ihrer eigenen Mitglieder zu verwenden.

# Inhalt

Vorwort	2
Vereine und Steuern	3
Die Vereinssatzung	14
Körperschaftsteuer	18
Sportliche Veranstaltungen	30
Gewerbesteuer	33
Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)	35
Bauabzugsteuer	57
Lohnsteuer	58
Grundsteuer	69
Grunderwerbsteuer	71
Erbschaft- und Schenkungsteuer	72
Lotteriesteuer	73
Zuwendungen	74
Kapitalertragsteuer	81
Zuständigkeiten der Finanzämter	86
Adressen der Finanzämter	88
Anlage 1	
Auszüge aus der Abgabenordnung (AO) und aus dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)	91
Anlage 2	233
Mustersatzung für einen gemeinnützigen Verein	
Anlage 3	235
Liste der Zuwendungsbestätigungen	

Liebe Leserinnen und Leser,

landesweit engagieren sich viele Bürgerinnen und Bürger in den zahlreichen gemeinnützigen Vereinen in Schleswig-Holstein. Sport und Kultur, Umweltschutz, Bildung und Heimatpflege, Feuer- und Katastrophenschutz, Opfer- und Flüchtlingshilfe sowie Jugend- und Altenarbeit sind nur einige der Bereiche, in denen Menschen mit einem hohen persönlichen Einsatz tätig sind.

Für das kulturelle und gesellschaftliche Leben in unseren Städten und Dörfern sind Vereine unverzichtbar. In der Vereinstätigkeit übernehmen Schleswig-Holsteinerinnen und Schleswig-Holsteiner zudem Verantwortung, geben Erfahrungen weiter, motivieren andere zum Mitmachen und bringen ihre individuellen Vorstellungen von einem Leben in der und für die Gemeinschaft ein.

Der Staat fördert Vereine durch weitreichende steuerrechtliche Vergünstigungen. Die Broschüre „Steuertipps für Vereine“ hat sich über die Jahre zu einer gefragten Orientierungshilfe entwickelt. Die nun aktualisierte und überarbeitete Neuauflage erläutert die wichtigsten steuerrechtlichen Regelungen und Bestimmungen in praxisgerechter Form. Sie soll den mit den finanziellen Angelegenheiten der Vereine betrauten Personen, aber auch allen interessierten Bürgerinnen und Bürgern helfen, sich schnell sachkundig zu machen.

Für die Arbeit in den Vereinen wünsche ich Ihnen von Herzen viel Erfolg.

Monika Heinold  
Finanzministerin des Landes  
Schleswig-Holstein



# Vereine und Steuern

Da Vereine für das Gemeinschaftsleben von großer Bedeutung sind, hat der Gesetzgeber zahlreiche steuerliche Vergünstigungen geschaffen. Ob und in welchem Umfang ein Verein Steuern zu entrichten hat, hängt entscheidend vom Vereinszweck und von der konkreten Betätigung des Vereins ab.

Gemeinnützige (§ 52 Abgabenordnung, nachfolgend: AO), mildtätige (§ 53 AO) oder kirchliche Vereine (§ 54 AO) werden vom Finanzamt steuerlich in großem Umfang begünstigt: Sie sind grundsätzlich von der Körperschaftsteuer und von der Gewerbesteuer befreit. Bei der Umsatzsteuer gibt es eine Vielzahl von Befreiungsmöglichkeiten, teilweise wird sie nur mit dem ermäßigten Steuersatz erhoben. Bei der Erbschaftsteuer, der Schenkungsteuer und der Grundsteuer können diese Vereine begünstigt werden.

Spenden an Vereine werden unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich anerkannt. Entsprechendes gilt für Mitgliedsbeiträge, wenn der Verein bestimmte Zwecke verfolgt. Überdies können steuerbegünstigte Vereine in den Genuss öffentlicher Mittel kommen und von staatlichen Gebühren befreit werden.

## Gemeinnützigkeit

Die meisten Vergünstigungen für Vereine setzen voraus, dass der Verein gemeinnützig ist. Deshalb bemühen sich viele Vereine darum, als gemeinnützig anerkannt zu werden. Die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit durch das Finanzamt sind in der AO geregelt. Für die gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen

Vereine ist vor allem der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) von Bedeutung (siehe Anlage 1).

Für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist es nicht entscheidend, ob der Verein in das Vereinsregister eingetragen und damit rechtsfähig ist. Entscheidend sind vielmehr seine Aktivitäten. Bei der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) gibt es allerdings eine Besonderheit für eingetragene Vereine, wenn sie Gegenstände aus anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) erwerben (vergl. hierzu S. 51). Es können im Übrigen auch Stiftungen, Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Unternehmergesellschaften (haftungsbeschränkt), Genossenschaften) und gewerbliche Betriebe juristischer Personen des öffentlichen Rechts (beispielsweise Schwimmbäder, Altenheime, Kindergärten) als gemeinnützig anerkannt werden. Dabei sind die gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundregeln für alle gleich. Da sich diese Broschüre in erster Linie an Mitglieder von Vereinen richtet, wird auf die steuerlichen bzw. gemeinnützigkeitsrechtlichen Besonderheiten bei diesen Rechtsformen nachfolgend nur am Rande eingegangen.

Nicht als gemeinnützig anerkannt werden können Personengesellschaften des Handelsrechts (also die Offene Handelsgesellschaft oder die Kommanditgesellschaft) und die Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts.

## **Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit**

Nach der AO verfolgt ein Verein gemeinnützige Zwecke, wenn seine Tätigkeit dazu dient, „die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern“ (§ 52 AO). Die gemeinnützigen Zwecke müssen in der Satzung bestimmt werden. Sie müssen zudem ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden.

Um einen Anhaltspunkt dafür zu geben, was gemeinnützig ist, führt § 52 Abs. 2 AO eine Liste der gemeinnützigen Zwecke auf:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
2. die Förderung der Religion;
3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO, und von Tierseuchen;
4. die Förderung der Jugend- und der Altenhilfe;
5. die Förderung der Kunst und Kultur;
6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, einschließlich des Klimaschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtung und Anstalten;
10. Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsopfer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes

für Vermisste, Förderung der Hilfe für Menschen, die aufgrund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden;

11. Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. Förderung des Tierschutzes;
15. Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
18. Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
19. Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. Förderung der Kriminalprävention;
21. Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. Förderung der Heimatpflege, Heimatkunde und der Ortsverschönerung;
23. Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Freifunks, des Modellflugs und des Hundesports;
24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes;



hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;

25. Förderung des bürgerlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke.
26. die Förderung der Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen und die Förderung der Unterhaltung von Gedenkstätten für nichtbestattungspflichtige Kinder und Föten.

Ebenso steuerbegünstigt sind nach § 53 AO mildtätige Zwecke und nach § 54 AO kirchliche Zwecke.

## Sportvereine

Die Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) zählt zu den gemeinnützigen Zwecken. Zum Sport in diesem Sinne gehört stets der Amateursport. Die Förderung des bezahlten Sports ist kein gemeinnütziger Zweck. Es steht der Gemeinnützigkeit aber nicht entgegen, wenn ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert.

Sportliche Veranstaltungen eines gemeinnützigen Sportvereins, an denen bezahlte Sportler:innen teilnehmen, sind jedoch unter Umständen als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln (siehe S. 30).

Ein wesentliches Element des Sports ist es, dass eine Tätigkeit zur körperlichen Ertüchtigung geeignet ist. Zum Sport in diesem Sinne gehört auch der Motorsport in allen seinen Erscheinungsformen. Denksportarten wie das Skat-, Bridge- oder Go-Spiel oder der Automaten-sport zählen ebenso wenig zum Sport wie andere Freizeitbetätigungen (zum Beispiel Tipp-Kick). Eine Ausnahme gilt für das Schachspiel. Die AO regelt ausdrücklich, dass Schach als Sport gilt. Damit können Schachvereine oder Sportvereine mit Schachabteilungen gemeinnützig sein.

## Förderung der Allgemeinheit

Wegen der Verpflichtung zur Förderung der Allgemeinheit ist ein Verein, dessen Aktivitäten nur einem kleinen begrenzten Kreis von Personen zugutekommen (beispielsweise nur den Angehörigen einer Familie oder der Belegschaft eines Unternehmens), nicht gemeinnützig. Auch ein Kindergarten, in dem nur die Kinder der Angehörigen eines bestimmten Betriebes betreut werden, ist nicht gemeinnützig.

Außerdem schließen hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge die Gemeinnützigkeit aus. Eine Förderung der Allgemeinheit kann z. B. bei einem Sportverein noch angenommen werden, wenn die Mitgliedsbeiträge und sonstigen Mitgliederumlagen zusammen im Durchschnitt 1.023 Euro je Mitglied und Jahr und die Aufnahmegebühren für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 1.534 Euro nicht übersteigen.

## Zeitnahe Mittelverwendung

Entscheidend für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist nicht nur die Art und Weise der Verwendung der finanziellen Mittel des Vereins (z. B. Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Überschüsse aus der Vermögensverwaltung oder Gewinne aus eventuellen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, siehe S. 23), sondern auch der Zeitraum, in dem sie ausgegeben werden.

Die Mittel müssen grundsätzlich zeitnah für die in der Satzung festgelegten Zwecke verwendet werden. Der Verein darf die ihm zur Verfügung stehenden Gelder also nicht horten. Die Mittelverwendung ist noch als zeitnah anzusehen, wenn die in einem Geschäftsjahr vereinnahmten Mittel im Laufe des übernächsten Jahres für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke tatsächlich verwendet werden.

Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung gilt nicht für steuerbegünstigte Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 Euro.

Ferner sind daneben weitere Ausnahmen von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung zugelassen: So kann ein Verein mit Mitteln, die von einem Spender stammen, sein Vermögen mehren, wenn der Spender eine entsprechende ausdrückliche Erklärung abgegeben hat.

Eine solche Erklärung ist nicht erforderlich im Falle eines Spendenaufrufs, aus dem ersichtlich ist, dass die gespendeten Gelder der Mehrung des Vermögens dienen sollen.

Geld und Sachen, die ein Verein auf Grund eines Testaments (Erbe) erhält, sind grundsätzlich als Zuwendung zum Vermögen anzusehen, es sei denn, der oder die Verstorbene hat eine Verwendung für die laufenden Ausgaben ausdrücklich im Testament vorgeschrieben. Darüber hinaus darf der Verein, ohne die Gemeinnützigkeit zu gefährden, Sachen dem Vermögen zuordnen, die normalerweise der Vermögensbildung dienen (zum Beispiel ein Mietwohngrundstück).

Ein gemeinnütziger Verein darf die ihm zufließenden Mittel seinem Vermögen zuordnen, wenn die Vermögensbildung selbst eine satzungsmäßige Mittelverwendung ist. Dies ist zum Beispiel bei einem Verein der Fall, der die Kunst und Kultur fördert und ein Kunstwerk für sein Museum kauft. Gleiches gilt für einen Verein zur Förderung der Denkmalpflege, der ein Gebäude kauft, um es denkmalpflegerisch wiederherzustellen.

## Bildung von Rücklagen

Gemeinnützige Vereine können überdies in begrenztem Umfang Rücklagen bilden. Die AO erlaubt gewisse zweckgebundene Rücklagen.

Das sind:

- Rücklagen, die dem steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck dienen (gemeint sind beispielsweise Gelder für die Errichtung, den Ausbau oder die Instandsetzung des Vereinsheimes);
- Rücklagen für wiederkehrende Ausgaben (Löhne, Gehälter, Mieten) als sogenannte Betriebsmittelrücklagen;
- Rücklagen für die Pflege des Vereinsvermögens (beispielsweise für die Reparatur eines geerbten Mietwohngrundstücks);
- Rücklagen für den Ersatz oder den Austausch älterer Wirtschaftsgüter, wie zum Beispiel eines Fahrzeuges. Dabei muss aber tatsächlich die Absicht bestehen, einzelne Wirtschaftsgüter neu anzuschaffen. Diese Absicht ist gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen. Die Höhe der Rücklage bemisst sich grundsätzlich nach den Abschreibungen für das zu ersetzende Wirtschaftsgut. Legt der Verein allerdings dar, dass die Anschaffungskosten für das neue Wirtschaftsgut höher sind als die für das bisher genutzte Wirtschaftsgut, ist auch eine höhere Rücklage zulässig.

Kann der Zeitraum bis zur Verwendung der Mittel noch nicht konkret angegeben werden, ist eine Rücklagenbildung nur dann zulässig, wenn dies zur Durchführung eines bestimmten Vorhabens notwendig, die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen des Vereins in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Neben derartigen Rücklagen darf ein gemeinnütziger Verein ohne Zweckbindung bis zu einem Drittel des Überschusses aus seiner Vermögensverwaltung und darüber hinaus bis zu 10 Prozent der sonstigen Erträge zurücklegen, die neben der Vermögensverwaltung eigentlich der zeit-

nahen Mittelverwendung unterliegen. Hierzu zählen Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse sowie die Überschüsse aus Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Wurde dieser Höchstbetrag in einem Jahr von einem Verein nicht vollständig in Anspruch genommen, ist es möglich, den nicht ausgeschöpften Betrag in den nächsten beiden Jahren zusätzlich für eine Zuführung zur freien Rücklage zu nutzen.

Stellt das Finanzamt fest, dass gegen diese Grundsätze verstoßen wurde, kann es dem Verein eine Frist zur Verwendung der unzulässig angesammelten Vermögenswerte setzen. Bei entsprechender Mittelverwendung bleiben dann die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen erhalten.

## Selbstlosigkeit

Der Verein muss seine gemeinnützigen Zwecke selbstlos, das heißt uneigennützig, verwirklichen. Das schließt ein Eigeninteresse der Mitglieder zwar nicht aus (schließlich erfolgt der Beitritt z. B. zu einem Musik- oder Sportverein zumeist im Wesentlichen zur eigenen Ertüchtigung), der Verein darf aber nicht in erster Linie eigene wirtschaftliche Interessen oder eigenwirtschaftliche Interessen seiner Mitglieder verfolgen. So kann etwa ein Verein zur Förderung der örtlichen Interessen des Fachhandels nicht gemeinnützig sein, weil er in erster Linie der Steigerung des Umsatzes seiner Mitglieder dient.

Selbstlosigkeit setzt auch voraus, dass

- kein Mitglied aus den Mitteln des Vereins Zuwendungen erhält,
- der Verein keine Person durch zweckfremde Ausgaben oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt,

- das Vermögen des Vereins auch nach dessen Auflösung oder bei Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird.

Es ist jedoch zulässig, dass Vereinsmitglieder Aufwandsentschädigungen, Sitzungsgelder, Reisekosten oder andere Vergütungen für konkrete Arbeitsleistungen (z. B. für eine Lehrtätigkeit, für Helferdienste und Organisations-tätigkeiten) im üblichen Rahmen erhalten.

Sollen für Vorstandsmitglieder Vergütungen für die Tätigkeit als Vorstandsmitglied (für Arbeits- und Zeitaufwand) zugelassen werden, muss dies in der Satzung geregelt sein.

Zulässig sind auch Annehmlichkeiten, die im Rahmen der Mitgliederbetreuung allgemein üblich sind (z. B. Blumen oder Pralinen als Geschenke aus besonderen persönlichen Anlässen).

## **Ausschließlichkeit**

Der Verein muss seine steuerbegünstigten, in der Satzung festgelegten Zwecke ausschließlich verfolgen. Er kann auch mehrere gemeinnützige Aktivitäten entfalten, z. B. die Förderung von Bildung und Erziehung bei gleichzeitigen mildtätigen Aktivitäten.

Die Förderung der Geselligkeit gehört nicht zu den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken. Sie darf deshalb im Vergleich zu den steuerbegünstigten Zwecken des Vereins nur eine Nebensache sein.

Die Verpflichtung, ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke zu verfolgen, schließt eine wirtschaftliche Betätigung nicht aus. So steht etwa der Betrieb einer Vereinsgaststätte der Gemeinnützigkeit nicht entgegen, solange diese wirtschaftliche Betätigung nicht Selbstzweck wird bzw. im Mittelpunkt der Vereinsaktivitäten steht.

## Unmittelbarkeit

Überdies muss der Verein seine gemeinnützigen Zwecke unmittelbar verfolgen, d. h. er muss sie selbst verwirklichen. Das schließt nicht aus, dass er sich von anderen helfen lässt. So kann beispielsweise ein Verein zur Förderung der Denkmalpflege Zuschüsse an den oder die Eigentümer:in eines Baudenkmals vergeben, der die notwendigen Reparaturen am Denkmal nach Weisung und unter Kontrolle des Vereins durchführt. Entscheidend ist also, dass der Verein in tatsächlicher wie rechtlicher Hinsicht „das Sagen behält“.

Vereine dürfen unter bestimmten Voraussetzungen Mittel an Dritte vergeben, ohne ihre Steuervergünstigungen zu gefährden.

Erlaubt sind z. B.:

- die Weitergabe von Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke. So können sogenannte Fördervereine oder Spendensammelvereine als gemeinnützig anerkannt werden, bei denen die Weitergabe von Mitteln als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung festgelegt ist;
- die Überlassung von eigenen Arbeitskräften (z. B. von Krankenpfleger:innen oder Lehrer:innen) und von Arbeitsmitteln an andere Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke;
- die Überlassung von eigenen Räumen an andere steuerbegünstigte Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken (z. B. die Überlassung von Ausstellungsräumen an einen Kulturförderverein).

# Die Vereinssatzung

Ein Verein kann nur als gemeinnützig anerkannt werden, wenn er eine eigene Satzung hat und daraus eindeutig hervorgeht, welche gemeinnützigen Zwecke er verfolgt und auf welche Art und Weise er sie verfolgt.

Ein Verein, der z. B. den Begriff „Sport“ als Satzungszweck angibt, kann nur dann als gemeinnützig anerkannt werden, wenn er in seiner Satzung auch beschreibt, auf welche Art und Weise dieser Zweck gefördert werden soll.

Es reicht nicht aus, wenn der Verein sich selbst als gemeinnützig einschätzt oder nur auf die Satzungen Dritter verweist.

Die Satzung muss bestimmte Klauseln enthalten (siehe Anlage 2 Mustersatzung, S. 233). Es empfiehlt sich deshalb, vor der Beschlussfassung der Satzung durch die Mitgliederversammlung und vor der Eintragung ins Vereinsregister mit dem zuständigen Finanzamt Kontakt aufzunehmen.

Eine vom Finanzamt nicht beanstandete Satzung genügt noch nicht, um den Status der Gemeinnützigkeit zu erlangen. Vielmehr muss die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins dieser Satzung auch entsprechen. Die tatsächliche Geschäftsführung muss ausschließlich und unmittelbar der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke dienen.

Durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben muss das Vereinsgebahren nachgewiesen werden.



## Für die Geschäftsunterlagen der Vereine gelten folgende Aufbewahrungsfristen:

### 10 Jahre

- Kassenbücher, Konten, Inventare, Vermögensaufstellungen, Bilanzen und ähnliche Unterlagen,
- Doppel aller ausgestellten Rechnungen und aller empfangenen Rechnungen einschließlich Gutschriften (siehe auch Abschnitt Umsatzsteuer, S. 56.)

### 6 Jahre

- Geschäftsbriefe, und andere Belege über Einnahmen und Ausgaben sowie die Doppelausfertigungen der ausgestellten Zuwendungsbestätigungen (Spendenbescheinigungen)

Die Aufbewahrungsfrist beginnt zum Ende des Jahres, in dem die jeweilige Unterlage zuletzt bearbeitet wurde.

Für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit gibt es bei bestehenden Vereinen kein besonderes Anerkennungsverfahren. Ob ein Verein die Kriterien erfüllt, entscheidet das Finanzamt im Rahmen des Veranlagungsverfahrens. Falls die Gemeinnützigkeit des Vereins besteht, erhält der Verein einen so genannten Freistellungsbescheid. Damit kann er auch gegenüber anderen Behörden seine Gemeinnützigkeit nachweisen.

Bei neu gegründeten Vereinen, die ihre Geschäftstätigkeit noch nicht aufgenommen haben, überprüft das Finanzamt zunächst lediglich anhand der Vereinsatzung, ob diese den gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung genügt. Nach Abschluss der Prüfung erteilt das Finanzamt einen Bescheid über die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen.

Mit dem Feststellungsbescheid wird rechtsverbindlich festgestellt, dass die Satzung des Vereins den Bestimmungen des Gemeinnützigkeitsrechts entspricht. Der Verein ist dann berechtigt, Zuwendungsbestätigungen (Spendenbescheinigungen) auszustellen. Mit dem Feststellungsbescheid wird aber nicht bestätigt, dass der Verein auch tatsächlich gemeinnützig tätig ist und als steuerbegünstigt anerkannt wird. Dies erfolgt ausschließlich im Rahmen der sogenannten turnusmäßigen Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung (Gemeinnützigkeitsüberprüfung).

Diese Überprüfung erfolgt durch die Finanzämter regelmäßig. Deshalb erhalten Vereine, die nicht bereits wegen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (siehe S. 23) laufend Steuern zahlen, ungefähr alle drei Jahre vom Finanzamt die Aufforderung, eine Körperschaftsteuererklärung „KSt 1“ gemeinsam mit der „Anlage Gem“ (und ggf. weiterer für den Verein zutreffenden Anlagen) auf elektronischem Weg an das Finanzamt zu übermitteln.

Die Verpflichtung der Vereine, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, ihre Körperschaftsteuererklärung auf elektronischem Weg an das Finanzamt zu übermitteln, ergibt sich aus § 31 Abs. 1a Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG).

Für die elektronische Übermittlung steht Ihnen als Vereinsvertreter das ElsterOnline-Portal unter [www.elster.de](http://www.elster.de) zur Verfügung. Mithilfe dieses Portals können Sie die Steuererklärung für Ihren Verein kostenlos und ohne Zusatzprogramme erstellen und an das Finanzamt übermitteln.

Zur Unterstützung bei möglicherweise auftretenden Unsicherheiten oder Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Erstellung und Übermittlung der Körperschaftsteuererklärung mittels „Mein ELSTER“ hat die Finanzverwaltung einen Leitfaden erarbeitet, der einen Überblick über die einzelnen Schritte bis zur abgeschlossenen Körperschaftsteuererklärung bietet. Der Leitfaden ist online als Broschüre unter <https://t1p.de/ybcgo> abrufbar.

Um die Vereine zu entlasten, greift das Finanzamt bei der Prüfung soweit wie möglich auf die beim Verein ohnehin vorhandenen Unterlagen zurück. Die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben, Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Kassenberichte usw. müssen deshalb der Steuererklärung beigelegt werden.

# Körperschaftsteuer

Gemeinnützige Vereine sind grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit. Falls sie sich jedoch wirtschaftlich betätigen, sind die dabei erzielten Einkünfte nur teilweise und in gewissen Grenzen steuerfrei. Mit anderen Worten: Beteiligen sich Vereine wie andere Unternehmen am Wirtschaftsleben, sind die dabei erzielten Einkünfte – aus Wettbewerbsgründen – nur unter bestimmten Voraussetzungen oder in bestimmten Grenzen steuerfrei.

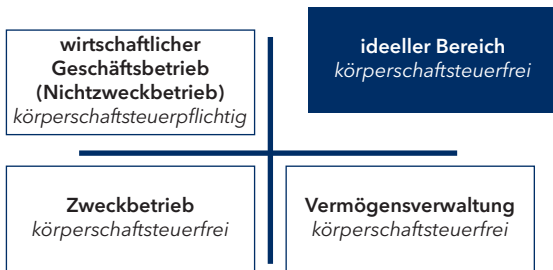
## Die Tätigkeitsbereiche gemeinnütziger Vereine

Abhängig vom Grad der Beteiligung am Wirtschaftsverkehr (also: der Außenwirkung) sind bei den gemeinnützigen Vereinen in körperschaftsteuerlicher Hinsicht folgende vier Bereiche zu unterscheiden:

- der steuerfreie ideelle Bereich,
- die steuerfreie Vermögensverwaltung,
- der steuerbegünstigte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, der so genannte „Zweckbetrieb“,
- der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb.



# 1. Der steuerfreie ideelle Bereich



Der körperschaftsteuerfreie ideelle Bereich wird geprägt durch die Tätigkeiten und Aktivitäten des Vereins, die der Erfüllung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke dienen, z. B. die Geschäftsführung, die Darstellung der Vereinsziele in der Öffentlichkeit, die Werbung neuer Mitglieder.

Zum körperschaftsteuerbefreiten ideellen Bereich gehören damit folgende Einnahmen:

- Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren,
- Zuschüsse von Bund, Land, Gemeinden oder anderen öffentlichen Körperschaften, soweit diese für den ideellen Bereich bestimmt sind,
- Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse.

## 2. Die steuerfreie Vermögensverwaltung



Verfügt ein gemeinnütziger Verein über Vermögen (Sparguthaben, Wertpapiere oder Grundbesitz), sind die Erträge daraus (also die Zins-, Miet- oder Pachteinnahmen) grundsätzlich körperschaftsteuerfrei.

Allerdings gibt es auch hier Ausnahmen. So stellt eine Vermietung nur dann eine - körperschaftsteuerfreie - bloße Vermögensverwaltung dar, wenn sie auf Dauer angelegt ist. Werden Räume oder Plätze hingegen laufend kurzfristig an wechselnde Mieter vergeben (z. B. Vermietung von Tennisplätzen), dann liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, die als Zweckbetrieb (bei Vermietung an Mitglieder) oder als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (bei Vermietung an Nichtmitglieder) zu bewerten ist.

### 3. Der Zweckbetrieb



Eine wirtschaftliche Tätigkeit eines Vereins, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, führt nicht zwangsläufig zur Steuerpflicht. Handelt es sich bei der wirtschaftlichen Betätigung um einen so genannten Zweckbetrieb, der dazu dient, die steuerbegünstigten Vereinszwecke zu verwirklichen, wird er wie der ideelle Bereich des Vereins behandelt.

Voraussetzung ist, dass die wirtschaftliche Betätigung unmittelbar der Verwirklichung der gemeinnützigen Satzungszwecke dient und diese Betätigung für die Zweckverwirklichung unentbehrlich ist. Auch darf der Zweckbetrieb nicht mehr als unbedingt notwendig mit anderen Steuerpflichtigen in Wettbewerb treten.

#### Beispiele für Zweckbetriebe

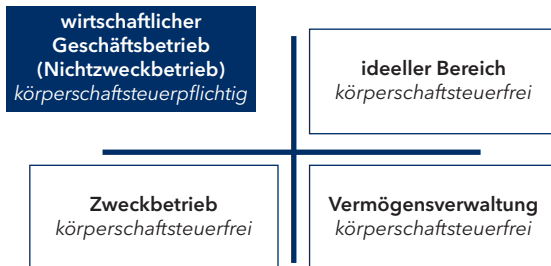
- Der Verkauf von Ausstellungskatalogen durch einen Kunstverein,
- der Verkauf einer Vereinszeitschrift, in der über die satzungsmäßigen Aktivitäten des Vereins berichtet wird,
- der Musikunterricht, der von einer gemeinnützigen Musikschule entgeltlich erteilt wird.

Der Gesetzgeber hat in §§ 66 bis 68 AO einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetriebe benannt, die als Zweckbetriebe gelten, auch wenn die vorstehenden allgemeinen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Das sind unter anderem:

- Einrichtungen der Wohlfahrtspflege,
- Werkstätten für Behinderte,
- Altenwohn- und Pflegeheime,
- Kindergärten, Studentenheime,
- Volkshochschulen und ähnliche Bildungseinrichtungen,
- kulturelle Einrichtungen wie Museen, Theater,
- sportliche Veranstaltungen (siehe hierzu S. 30)
- oder von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird.



## 4. Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb („Nichtzweckbetrieb“)



Ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb, muss der Verein für die daraus erzielten Einkünfte grundsätzlich Körperschaft- und Gewerbesteuer zahlen. Das gebietet der Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit. Zu den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gehören unter anderem:

- Vereinsgaststätten,
- öffentliche Festveranstaltungen,
- gesellige Veranstaltungen,
- Verkauf von Speisen und Getränken bei öffentlichen Veranstaltungen,
- Verkaufsveranstaltungen (Basare),
- Werbung in Vereinszeitschriften, Programmheften und auf Eintrittskarten; Sportplatz-, Trikot- oder Gerätewerbung durch den Verein selbst (vergleiche Ausführungen zum Sponsoring),
- Verkauf von Programmheften,
- Vermittlungsgeschäfte gegen Provision,
- Altmaterialsammlungen mit Ausnahme der Sammlungen von gebrauchten Kleidungsstücken, die

unmittelbar für gemeinnützige Zwecke verwendet werden (z. B. für die vereinseigene Kleiderkammer).

Die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe müssen auf Dauer gesehen zumindest kostendeckend arbeiten. Werden gemeinnützigkeitsrechtlich gebundene Mittel (wie z. B. Spenden, Mitgliedsbeiträge) zum Ausgleich von Verlusten aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt, ist die Gemeinnützigkeit gefährdet.

Mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gelten als ein Betrieb, sodass Überschüsse und Verluste aus den einzelnen Geschäftsbetrieben miteinander verrechnet werden können.

## **Sonderfall: Sponsoring**

Die Vereinsfinanzierung im Wege des Sponsorings hat in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen. In der Regel handelt es sich dabei um finanzielle Unterstützungen zur allgemeinen Förderung des Vereinszwecks, häufig aber auch um Zuwendungen im Zusammenhang mit öffentlichkeitswirksamen Projekten oder Veranstaltungen, die der Verein im Rahmen seiner steuerbegünstigten Satzungszwecke durchführt.

Erzielt ein steuerbegünstigter Verein durch Sponsoring Einnahmen, können diese – je nach Sachverhalts- und Vertragsgestaltung – dem steuerfreien oder dem steuerpflichtigen Bereich zuzurechnen sein.

So liegt zum Beispiel kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn der steuerbegünstigte Verein Sponsor:innen nur die Nutzung seines Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass diese selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf ihre Leistungen an den Verein hinweisen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt auch dann nicht vor, wenn der Empfänger:in der Leistung z. B. auf

Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch eine:n Sponsor:in lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos der Sponsor:innen, jedoch ohne besondere Hervorhebung, erfolgen.

### **Beispiele für Körperschaftsteuerfreie Nennung von Sponsor:innen**

1. In einem Museum wird als Gegenleistung für eine Geldzuwendung ein Saal nach Sponsor:innen benannt.
2. Das Logo von Sponsor:innen wird auf der Rückseite des Programmhefts für eine kulturelle Veranstaltung gedruckt.
3. Das Logo von Sponsor:innen wird ohne besondere Hervorhebung auf der Internetseite des Vereins abgebildet.

Die Einnahmen sind dem steuerfreien Bereich zuzurechnen.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt hingegen vor, wenn der Verein an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn auf der Homepage des Vereins auf die Sponsor:innen nicht nur hingewiesen wird, sondern ein entsprechender Link direkt auf die Homepage der Sponsor:innen führt.

### **Beispiele für Körperschaftsteuerpflichtige Nennung von Sponsor:innen**

1. Im Programmheft einer Veranstaltung des Vereins wird eine ganzseitige Werbeanzeige von Sponsor:innen abgedruckt.
2. Das Logo von Sponsor:innen wird ohne besondere Hervorhebung auf der Internetseite des Vereins abgebildet, allerdings ist ein Link auf die Internetseite der Sponsor:innen vorhanden.

In beiden Beispielen ist eine Mitwirkung des Vereins an der Werbung der Sponsor:innen gegeben, so dass die Einnahmen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind.

## Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro

Aus Vereinfachungsgründen hat der Gesetzgeber eine Besteuerungsgrenze festgelegt, die ab dem Veranlagungszeitraum 2020 45.000 Euro beträgt. Gemeinnützige Vereine brauchen danach keine Körperschaft- und Gewerbesteuer zahlen, wenn ihre Bruttoeinnahmen (das sind die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer) aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen.

Bei der Ermittlung dieser Grenze müssen

- Einnahmen aus dem ideellen Bereich (z. B. Spenden oder Mitgliedsbeiträge),
- Einnahmen aus der steuerfreien Vermögensverwaltung (z. B. Zinseinnahmen) und
- Einnahmen aus Zweckbetrieben

nicht berücksichtigt werden.

Wird die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro überschritten, ist von dem steuerpflichtigen Gewinn ein Freibetrag von 5.000 Euro abzuziehen. Die Körperschaftsteuer beträgt 15 Prozent des verbleibenden Betrages. Beispiele dafür finden Sie auf der nächsten Seite.

### Beispiel: Einnahmen unterhalb der Besteuerungsgrenze

Ein Museumsverein hat 2022 folgende Einnahmen:

Mitgliedsbeiträge	1.000 Euro
Spenden	5.000 Euro
Eintrittsgelder für Ausstellungen	4.000 Euro
Einnahmen aus einer Cafeteria	40.000 Euro

Körperschaft- und Gewerbesteuer müssen nicht gezahlt werden, weil die Einnahmen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Cafeteria“ nur 40.000 Euro betragen und damit unter der Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro liegen. Bei der Berechnung, inwieweit Einnahmen die Besteuerungsgrenze (= 45.000 Euro) unter- bzw. überschreiten, bleiben im Beispielsfall die Mitgliedsbeiträge, Spenden im Sinne des § 10b Einkommensteuergesetz (EStG) und Eintrittsgelder für Ausstellungen (hier: = Zweckbetrieb) außer Ansatz.

### Beispiel: Einnahmen oberhalb der Besteuerungsgrenze

Ein Schulförderverein hat 2022 folgende Einnahmen:

Mitgliedsbeiträge	500 Euro
Spenden	6.500 Euro
Weihnachtsbasar	46.500 Euro
davon Gewinn	12.000 Euro

Da die Einnahmen aus dem Basar die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro übersteigen, muss der Gewinn versteuert werden. Von dem steuerpflichtigen Einkommen (hier: = Gewinn) in Höhe von 12.000 Euro wird ein Freibetrag in Höhe von 5.000 Euro abgezogen. Die Körperschaftsteuer beträgt 15 Prozent von 7.000 Euro. Das sind 1.050 Euro. Zusätzlich zur Körperschaftsteuer wird der Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent von 1.050 Euro = 57,75 Euro) erhoben.

## Hinweis

Es ist sinnvoll, für jeden einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb den Gewinn gesondert zu ermitteln. Dafür genügt gewöhnlich eine Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben des einzelnen Betriebes oder der Veranstaltung.

Überschreiten die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben 45.000 € im Jahr, ist zusätzlich zur Steuererklärung eine Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (amtlicher Vordruck „Einnahmenüberschussrechnung - Anlage EÜR“) durch Datenfernübertragung (elektronisch) an die Finanzverwaltung zu übermitteln (§ 60 Abs. 4 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung). Informationen hierzu und ausfüllbare und elektronisch übermittelbare Formulare sind unter der Internet-Adresse [www.elster.de](http://www.elster.de) erhältlich.

Eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (sogenannte Buchführungspflicht; Aufstellung von Bilanzen mit Gewinn- und Verlustrechnungen) ist nur erforderlich, wenn die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt mehr als 60.000 Euro Gewinn erzielen oder der Gesamtumsatz im Sinne von § 19 Abs. 3 Satz 1 UStG 600.000 Euro übersteigt. In solchen Fällen wird der Verein vom Finanzamt auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen.

Eine Besonderheit gilt für die Sammlung und Verwertung von Lumpen, Altpapier und Schrott. Hier kann zur Vereinfachung der Überschuss in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden. Er beträgt bei der Verwertung von Altpapier 5 Prozent und bei der Verwertung von anderem Altmaterial 20 Prozent der Einnahmen (ohne Umsatzsteuer).

Eine weitere Besonderheit gilt für die selbstbetriebene Werbung im Zusammenhang mit Zweckbetrieben (u. a. Bandenwerbung bei Sportveranstaltungen). In diesem Fall kann der Gewinn der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe in Höhe von 15 Prozent der Nettoeinnahmen geschätzt werden.

# Sportliche Veranstaltungen

Nach § 67a Abs. 1 AO sind sportliche Veranstaltungen grundsätzlich als Zweckbetriebe zu behandeln, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45.000 Euro (Zweckbetriebsgrenze) im Jahr nicht übersteigen.

Die Zweckbetriebsgrenze bezieht sich auf die Einnahmen aus der reinen sportlichen Betätigung. Das sind insbesondere die Eintrittsgelder bei Spielen. Weiter gehören dazu Startgelder sowie Einnahmen aus Sportkursen und Sportlehrgängen und auch Ablösezahlungen, die dem Verein für die Freigabe von Sportler:innen zufließen.

Nicht zu den Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen gehören insbesondere Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken und aus der Werbung bei den Veranstaltungen. Diese Tätigkeiten sind gesonderte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.

Wenn die Einnahmen des Vereins aus den sportlichen Veranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 Euro im Jahr übersteigen, liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

Ein Sportverein hat die Möglichkeit, auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze zu verzichten (Option nach § 67a Abs. 2 AO):

## Grundzüge des Verzichts

- Sportliche Veranstaltungen sind auch bei Einnahmen von mehr als 45.000 Euro ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb, wenn und soweit an den Veranstaltungen keine bezahlten Sportler:innen teilnehmen.



- Sportliche Veranstaltungen, an denen bezahlte Sportler:innen teilnehmen, sind - auch bei Einnahmen unter 45.000 Euro - ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Ein Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze bietet sich insbesondere an, wenn bei einem Sportverein

- die Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze übersteigen,
- keine bezahlten Sportler:innen an den Veranstaltungen teilnehmen und bei den sportlichen Veranstaltungen
  - a) Überschüsse erwirtschaftet werden und Verluste aus anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, mit denen die Überschüsse verrechnet werden können, nicht vorhanden sind oder
  - b) Verluste erwirtschaftet werden, die auf Dauer nicht mit Überschüssen aus anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder mit zweckgebundenen Zuschüssen Dritter abgedeckt werden können.

Im Fall a) würden die Überschüsse bei Anwendung der Zweckbetriebsgrenze der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen. Im Fall b) wäre die Gemeinnützigkeit des Vereins gefährdet, da steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe keine Dauerverluste erwirtschaften dürfen und ein Einsatz gemeinnützigkeitsrechtlich gebundener Mittel zur Verlustabdeckung unzulässig ist.

Der Verzicht muss gegenüber dem Finanzamt erklärt werden. Entsprechende Angaben können auf der Anlage Gem zur Körperschaftsteuererklärung gemacht werden.

Der Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze kann auch formlos bis zur Unanfechtbarkeit des Körper-

schaftsteuerbescheides für das entsprechende Jahr erklärt werden.

Die Erklärung bindet den Verein für mindestens fünf Veranlagungszeiträume.

Sportler:innen des Vereins gelten auch dann als bezahlt, wenn sie Vergütungen für die Ausübung ihres Sports von Dritten erhalten. Nicht als Bezahlung gilt die Erstattung von Aufwand. Pauschale Zahlungen des Vereins an eine oder einen seiner Sportler:innen sind als Aufwandsentschädigung anzusehen, wenn sie 520 Euro je Monat im Jahresdurchschnitt nicht übersteigen. Höhere Zahlungen können nur bei Einzelnachweis der gesamten Aufwendungen des Sportlers oder der Sportlerin als Aufwandsentschädigung anerkannt werden.

Zu beachten ist, dass diese Ausführungen nur für die Zweckbetriebsbeurteilung gelten. Unabhängig davon können Zahlungen an Sportler:innen bei diesen zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Der Verein ist verpflichtet zu prüfen, ob es sich insoweit um Arbeitslohn handelt (vergleiche die Ausführungen im Kapitel Lohnsteuer).

# Gewerbsteuer

Gemeinnützige Vereine brauchen nur für Gewinne aus ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Gewerbsteuer zu zahlen. Für die ideelle Tätigkeit des Vereins, die bloße Vermögensverwaltung und die Zweckbetriebe muss keine Gewerbsteuer gezahlt werden. Wie bei der Körperschaftsteuer gilt aber auch bei der Gewerbsteuer die Besteuerungsgrenze, d. h., ein Verein braucht keine Gewerbsteuer zu zahlen, wenn die Einnahmen aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen.

Grundlage der Besteuerung ist der Gewerbeertrag. Der Gewerbeertrag errechnet sich aus der Summe der Überschüsse aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach Ausgleich mit Verlusten, bestimmter Hinzurechnungen und bestimmter Kürzungen. Das Steuerfestsetzungsverfahren wird vom Finanzamt und von der Gemeinde, in der der Verein seinen Sitz hat, durchgeführt. Das Finanzamt setzt zuerst den Steuermessbetrag fest. Das sind 3,5 Prozent des Gewerbeertrages. Der Gewerbeertrag wird um einen Freibetrag von 5.000 Euro (höchstens jedoch um die Höhe des Gewerbeertrages) gekürzt.

## Gewerbsteuerbescheid

Auf der Grundlage des vom Finanzamt festgestellten Gewerbsteuermessbetrages setzt die Gemeinde die Gewerbsteuer fest und erlässt einen entsprechenden Gewerbsteuerbescheid. Der Hebesatz der Gemeinde bestimmt schließlich die Höhe der Gewerbsteuer.

### Beispiel für die Gewerbesteuerermittlung

Ein Sportverein erzielt in 2022 einen Gewinn aus dem Betrieb einer Gaststätte in Höhe von 21.000 Euro. Die Bruttoeinnahmen betragen 50.000 Euro und überschreiten damit die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro. Deshalb ist der Gewinn in Höhe von 21.000 Euro gewerbesteuerpflichtig.

Gewinn (Gewerbeertrag)	21.000 Euro
Freibetrag	5.000 Euro

Zu versteuern sind also 16.000 Euro

3,5 Prozent dieses Betrages ergeben den Gewerbesteuermessbetrag = 560 Euro

Auf diesen Betrag wird der Hebesatz der Gemeinde angewendet. Im Beispiel soll er 400 Prozent betragen.

Der Verein muss also 400 Prozent von 560 Euro = 2.240 Euro an Gewerbesteuer zahlen.

# Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)

Die Begriffe Umsatzsteuer und Mehrwertsteuer werden in Deutschland gleichbedeutend benutzt.

## Grundsätzliches

Bei einem Verein wird steuerlich danach unterschieden, ob er im ideellen oder im wirtschaftlichen Bereich tätig ist. Das gilt auch und gerade für die Umsatzsteuer.

Während viele Steuerarten den Verein nur berühren, wenn er wirtschaftlich erfolgreich ist, also Überschüsse erwirtschaftet, richtet sich die Umsatzbesteuerung danach, ob der Verein in gewissem Umfang dadurch Einnahmen (Entgelte) erzielt, dass er an andere Personen Lieferungen und sonstige Leistungen ausführt. Der Verein ist in diesem Fall selbst dann steuerpflichtiger Unternehmer, wenn seine Ausgaben höher als die Einnahmen sind. Auch die Gemeinnützigkeit des Vereins ändert daran nichts.

**Hinweis:** Bei den Einnahmen (Entgelten) muss es sich nicht um Geldzahlungen handeln. Auch Sachwerte oder andere geldwerte Vorteile können Einnahmen (Entgelte) sein.

Eine unternehmerische Tätigkeit liegt beispielsweise vor, wenn der Verein jedes Jahr ein Stiftungsfest veranstaltet und dafür Eintrittsgelder verlangt. Auch die Bewirtschaftung einer Vereinsgaststätte, die Werbung für andere und die Erteilung von Unterricht gehören hierzu. Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen, öffentlichen Zuschüssen und Spenden werden nicht besteuert. Anders verhält es sich, wenn der Verein dafür eine konkrete geldwerte Leistung erbringt. Wird beispielsweise ein Vereinsmitglied für seinen Mitgliedsbeitrag rechtlich oder wirtschaftlich beraten unterliegt der Beitrag oder ein Teil davon der Umsatzsteuer.

Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Mitgliedsbeiträgen können sich im Hinblick auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH-Urteil vom 23. 02. 2002; Rs. C-174/00) und der nachfolgenden Entscheidungen des Bundesfinanzhofes künftig Änderungen ergeben.

Dass ein Verein Unternehmer ist, bedeutet nicht, dass er für jeden Umsatz den Regelsteuersatz von zurzeit 19 Prozent Umsatzsteuer bezahlen muss. Etliche Umsatzarten sind von der Steuer befreit. Im gemeinnützigen Bereich unterliegen viele Umsätze, wenn sie nicht schon befreit sind, einer ermäßigten Steuer von 7 Prozent. Näheres zum Steuersatz auf S. 38.

## Steuerpflichtige Umsätze

Steuerpflichtig sind zum Beispiel die Einnahmen aus

- sportlichen und kulturellen Veranstaltungen,
- dem Verkauf von Abzeichen,
- dem Verkauf von Festschriften und Vereinszeitungen,
- Anzeigen in Druckschriften des Vereins,
- anderen Werbetätigkeiten, z. B. aktive Werbung im Zusammenhang mit Sponsoring,
- der Überlassung des Rechts am Vereinsnamen zu Werbezwecken oder zur Imagepflege an Sponsor:innen,
- dem Verkauf von Speisen und Getränken, z. B. bei Veranstaltungen in der Vereinsgaststätte und in Schulen,
- der Vermietung oder Verpachtung technischer Einrichtungen, Anlagen oder Einrichtungsgegenstände, z. B. in Vereinsgaststätten und
- der Vermietung von Fahrzeugstellflächen, etwa Park- oder Bootsliegeplätzen.

- der Verpflichtung eines (Sport-) Vereins gegenüber einer Kommune, eine Sportanlage gegen Entgelt in Stand zu halten.

Die Entnahme von Gegenständen für Zwecke, die außerhalb des unternehmerischen Bereichs des Vereins liegen, und andere unentgeltliche Zuwendungen sind entgeltlichen Lieferungen gleichgestellt. Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Sonstigen Leistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt

- die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für Zwecke, die außerhalb des unternehmerischen Bereichs des Vereins liegen.
- die unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung durch den Verein für Zwecke, die außerhalb des unternehmerischen Bereichs des Vereins liegen.

Der Umsatzsteuer unterliegt auch der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen. Diese besondere Form der Umsatzsteuer („Erwerbsteuer“) fällt nicht beim Verkauf, sondern beim Kauf an. Kauft der Verein in einem anderen Mitgliedstaat der EU bei einem Unternehmer Waren und gelangen diese von dem anderen EU-Staat in das Inland, liegt grundsätzlich ein innergemeinschaftlicher Erwerb des Vereins vor. Er muss den Erwerb beim Finanzamt anmelden und die hierfür geschuldete Steuer abführen. Dies gilt bei rechtsfähigen (eingetragenen) Vereinen auch bei Anschaffungen für den ideellen Bereich.

Näheres zum innergemeinschaftlichen Erwerb ist auf S. 51 nachzulesen.

## Steuersätze

Wenn ein Verein seine unternehmerische Tätigkeit zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke (Zweckbetrieb; siehe S. 21) oder nur durch die Nutzung seines Vermögens (Vermögensverwaltung; siehe S. 20) ausübt, werden die daraus erzielten Entgelte mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent versteuert. Das gilt beispielsweise für Einnahmen aus dem Verkauf von Ausstellungskatalogen durch einen Kunstverein, wenn dieser Verkauf im Rahmen eines Zweckbetriebes vor sich geht. Auch Einnahmen aus der Vermietung von Grundstücken fallen unter den ermäßigten Steuersatz, wenn der Verein mit einer Erklärung auf die Steuerbefreiung verzichtet hat oder Fahrzeugstellplätze vermietet (siehe auch S. 41 Verzicht auf die Steuerbefreiung).

Für Leistungen, die im Rahmen des Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt der ermäßigte Steuersatz jedoch nur, wenn die Umsätze des Zweckbetriebs nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dienen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Leistungen anderer Unternehmer:innen ausgeführt werden, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen (sog. Wettbewerbsklausel).

Leistungen von Vereinen, die nach §§ 66 bis 68 AO als Zweckbetrieb gelten, unterliegen nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn damit die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke (§ 65 AO) selbst verwirklicht werden.

Wie bei allen anderen Unternehmern auch werden zudem bestimmte Gegenstände bei der Veräußerung und beim innergemeinschaftlichen Erwerb ermäßigt besteuert. Das gilt zum Beispiel für fast alle Speisen und für Milch. Daher sind beim Verkauf von Brötchen und Milch, etwa in Schulen, lediglich 7 Prozent Steuer abzuführen (allerdings nur, wenn der Verein keine Abstellmöglichkeiten für Speisen und Getränke mit Sitzgelegenheit zum Verzehr der verkauften Speisen bereitstellt). Auch auf die Verkäufe und den inner-



gemeinschaftlichen Erwerb von Pflanzen, Nutztieren und Büchern oder Zeitschriften wird der ermäßigte Steuersatz angewandt.

Darüber hinaus werden auch bestimmte Dienstleistungen, wie z. B. die Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte an schriftstellerischen und künstlerischen Werken, die Umsätze von Schwimm- und Heilbädern oder die Überlassung von Büchern oder Zeitschriften in elektronischer Form, ermäßigt besteuert.

Ebenso können die von mehreren Vereinen gebildeten Spielgemeinschaften, die umsatzsteuerlich als selbstständige Unternehmer:innen auftreten, für ihre Umsätze den ermäßigten Steuersatz in gleichem Umfang in Anspruch nehmen wie die Vereine, die die Spielgemeinschaft bilden.

Die übrigen Umsätze (Umsätze im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, der kein Zweckbetrieb ist, z. B. der eigene Betrieb einer Vereinsgaststätte, sowie die innergemeinschaftlichen Erwerbe) unterliegen im Allgemeinen dem Regelsteuersatz von zurzeit 19 Prozent.

Dabei ist zu beachten, dass für in der Zeit vom 01. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2024 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen - mit Ausnahme der Abgabe von Getränken - ein Steuersatz von 7 Prozent gilt.

## Steuerbefreiungen

Viele Aktivitäten von Vereinen gehören zwar zu ihrer unternehmerischen Tätigkeit, sind jedoch von der Umsatzsteuerpflicht ausgenommen. Dazu gehören:

- Veräußerungen von Grundstücken. Diese fallen unter das Grunderwerbsteuergesetz und sind deshalb von der Umsatzsteuer freigestellt;
- Umsätze aus Lotterie- und Rennwetteinnahmen, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen;

- Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, wenn die dabei erzielten Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden;
- die Beförderung von kranken und verletzten Personen in Krankenfahrzeugen;
- eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen von Vereinen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben;
- Leistungen von Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles, Chören, Museen, botanischen und zoologischen Gärten, Tierparks, Archiven, Büchereien sowie Denkmälern der Bau- und Gartenbaukunst, wenn sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie vergleichbare staatliche Einrichtungen erfüllen. Die Befreiung gilt auch, wenn der Verein nur der Veranstalter ist;
- die Durchführung von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen, soweit das Entgelt in Teilnahmegebühren besteht (beispielsweise Startgeld);
- allgemeinbildende oder berufsbildende Schul- und Bildungsleistungen von Vereinen, wenn der Verein eine Ersatzschule betreibt oder die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass eine ordnungsgemäße Vorbereitung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung erfolgt;
- Jugendhilfeleistungen eines Vereins, der als Träger der freien Jugendhilfe anerkannt ist oder dessen Jugendhilfeleistungen im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder überwiegend durch Träger der öffentlichen oder freien Jugendhilfe vergütet wurden;
- die Verpachtung des Grundstücksanteils der Vereinsgaststätten (siehe unten);

- die Vermietung von Grund und Boden und Gebäuden (einschließlich dazugehöriger Fahrzeugstellplätze).

Die Steuerbefreiung ist grundsätzlich vorteilhaft, hat aber den Nachteil, dass die Vorsteuer auf Leistungen, die zu den betreffenden Umsätzen verwendet werden, nicht abgezogen werden darf (siehe hierzu Abschnitt Vorsteuer).

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden ist grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit.

Umsatzsteuerpflichtig ist dagegen die Vermietung von Inventar und Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören (so genannte Betriebsvorrichtungen), auch wenn diese mit dem Grund und Boden fest verbunden sind.

Die Nutzungsüberlassung von Sportanlagen an Endverbraucher ist regelmäßig umsatzsteuerpflichtig.

Steuerpflichtig ist auch die alleinige Vermietung von Stellflächen für Fahrzeuge.

## **Verzicht auf die Steuerbefreiung**

Vermietet oder verpachtet der Verein Grundstücke oder Teile davon an andere Unternehmer:innen, beispielsweise an eine/n Pächter:in der Vereinsgaststätte oder an das Unternehmen eines anderen Vereins, kann er auf die Steuerbefreiung verzichten. Sein Umsatz ist dann umsatzsteuerpflichtig. Der Verzicht kann durch eine formlose Erklärung gegenüber dem Finanzamt ausgesprochen werden. Durch den Verzicht ergibt sich für den Verein die Möglichkeit, die Grundstücksaufwendungen, vor allem Baukosten, durch den dann zulässigen Vorsteuerabzug zu entlasten (siehe Abschnitt Vorsteuer). Hierdurch können sich erhebliche Erstattungen ergeben. Diese „Option“ ist nicht in allen Fällen möglich.

## Ermittlung der Umsatzsteuer

Die Einnahmen des Vereins sind Bruttoeinnahmen, das heißt, sie enthalten bereits die Umsatzsteuer.

$\text{Nettoeinnahme} + \text{Umsatzsteuer} = \text{Bruttoeinnahme}$ .

Beträgt der Steuersatz 19 Prozent, darf der Verein, wenn er 119 Euro brutto einnimmt, die Nettoeinnahme 100 Euro behalten und schuldet dem Finanzamt davon 19 Prozent Umsatzsteuer (mithin 19 Euro). Die Umsatzsteuer muss also aus den steuerpflichtigen Einnahmen herausgerechnet werden. Hierbei ist rechnerisch zu beachten, dass 19 Euro nicht 19 Prozent der Bruttoeinnahme (119 Euro) sind, sondern nur 15,9664 Prozent. Für Einnahmen, die mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent versteuert werden, beträgt die Umsatzsteuer 6,5421 Prozent der Bruttoeinnahmen. Mit den o. a. Prozentwerten können Sie die Umsatzsteuer aus einem Bruttobetrag herausrechnen.

**Achtung:** Viele gewerbliche Anbieter:innen nennen in ihren Angeboten Nettopreise. Sind Sie nicht sicher, ob die Umsatzsteuer im genannten Preis enthalten ist, fragen Sie nach. Sonst ist ggf. der Endpreis für Sie 19 Prozent höher als erwartet.

Nimmt also der Verein aus einem steuerpflichtigen Umsatz 1.000 Euro ein, muss er zunächst klären, welcher Steuersatz maßgebend ist. Beim Regelsteuersatz von 19 Prozent kommt es zu einer Steuer in Höhe von 159,66 Euro, bei dem ermäßigten Steuersatz zu einer Steuer von 65,42 Euro. Die so berechnete und geschuldete Umsatzsteuer darf in Rechnungen gesondert ausgewiesen werden, wenn der Verein nicht zu den Kleinunternehmern gehört (siehe hierzu S. 47).

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb muss die Umsatzsteuer dem Einkaufspreis für den Gegenstand hinzurechnet werden, weil die Lieferung des/der Verkäufer:in in seinem Land steuerfrei ist. Für Erwerbe, die dem Regelsteuersatz unterliegen, beträgt die Umsatzsteuer zurzeit 19 Prozent des Einkaufspreises, bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes dagegen 7 Prozent des Einkaufspreises.

## Vorsteuer

Vorsteuer ist die vom Verein beim Erwerb von Waren oder Dienstleistungen an den oder die Leistenden gezahlte Umsatzsteuer. In der Voranmeldung wird die Summe der Vorsteuern von der berechneten Umsatzsteuer (siehe vorherigen Abschnitt) abgezogen. Man ermittelt die Vorsteuer anhand von Einzelnachweisen (Rechnungen) oder in Form einer Pauschale.

## Einzelnachweis

Die Umsatzsteuerbeträge, die der/die Vertragspartner:in des Vereins in seiner Rechnung zutreffend gesondert ausweist (Rechnung mit gesondertem Steuerausweis), stellen für den Verein abziehbare Vorsteuern dar, soweit die Leistungen des Vertragspartners/ der Vertragspartnerin den unternehmerischen Bereich des Vereins betreffen (beispielsweise Getränkeeinkauf für die Vereinsgaststätte) und mit diesen steuerpflichtige Umsätze erzielt werden. Auch die auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Umsatzsteuer kann in diesen Fällen als Vorsteuer abgezogen werden. Eine Rechnung ist hierfür nicht erforderlich.

Ein Vorsteuerabzug ist aber ausgeschlossen, soweit die Leistungen für den nichtunternehmerischen gemeinnützigen Bereich des Vereins bezogen werden oder bereits bei Leistungsbezug die Absicht besteht, die bezogene Leistung ausschließlich für die Erbringung nicht entgeltlicher Leistungen zu verwenden.

### Beispiel für Vorsteuerabzug bei unternehmerischer und ideeller Nutzung

Ein Verein erwirbt einen PKW für 30.000 Euro zuzüglich 5.700 Euro Umsatzsteuer, den er sowohl für den unternehmerischen Bereich, mit dem er steuerpflichtige Umsätze erzielt (60 Prozent), als auch für seinen ideellen Bereich (40 Prozent) zu verwenden beabsichtigt.

Der Verein kann aus der Anschaffung des PKW anteilig Vorsteuern in Höhe von 3.420 Euro geltend machen, weil der PKW insoweit für die unternehmerische Tätigkeit verwendet werden soll. Der PKW kann nur zu 60 Prozent dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

Bei sogenannten Kleinbetragsrechnungen (Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250 Euro nicht übersteigt,) ist ein gesonderter Steuerausweis in den Eingangsrechnungen nicht nötig. Hier genügt es, wenn Entgelt- und Steuerbetrag in einer Summe und daneben der Steuersatz angegeben werden.

### Beispiel für Kleinbetragsrechnungen

Wareneinkauf	Bruttoeinkaufspreis	Steuersatz
Bier	83,30 Euro	19 %
Selter	141,65 Euro	19 %
Limo	17,85 Euro	19 %
Tee	7,20 Euro	7 %
<b>Gesamt</b>	<b>250,00 Euro</b>	

Und so wird die Steuer dann berechnet:

Prozent	Euro	Euro
15,9664 von	83,30	= 13,30
15,9664 von	141,65	= 22,62
15,9664 von	17,85	= 2,85
6,5421 von	7,20	= 0,47
<b>insgesamt</b>		<b>= 39,24</b>

Die Vorsteuer beträgt in diesem Beispiel 39,24 Euro.

Oft ist die richtige Zuordnung der Vorsteuern zum unternehmerischen und zum nichtunternehmerischen Bereich des Vereins und innerhalb des unternehmerischen Bereichs zu den steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen nur schwer möglich. Es ist deshalb sinnvoll, in solchen Fällen die Aufteilung der Vorsteuerbeträge mit dem Finanzamt abzustimmen.

## Pauschalierung

Gemeinnützige Vereine können unter bestimmten Bedingungen ihre Vorsteuern pauschal ermitteln. Dies ist der Fall, wenn

- der steuerpflichtige Vorjahresumsatz (ohne Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe) nicht höher als 45.000 Euro war (bis einschließlich Besteuerungszeitraum 2022 galt eine Umsatzgrenze von 35.000 Euro),
- der Verein nicht verpflichtet ist, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen und
- der Verein dem Finanzamt seine Pauschalierungsabsicht als Monatszahler (siehe Besteuerungsverfahren, S. 47) bis zum 10. Februar oder als Vierteljahreszahler bis zum 10. April des laufenden Jahres erklärt.

Die pauschale Vorsteuer beträgt 7 Prozent der steuerpflichtigen Umsätze, mit Ausnahme der Einfuhr und des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Ein weiterer Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen. Dies gilt auch für die anlässlich eines innergemeinschaftlichen Erwerbs geschuldete Umsatzsteuer.

Der Verein ist an die Pauschalierungserklärung fünf Kalenderjahre gebunden. Sind innerhalb dieser fünf Jahre größere Investitionen geplant, kann eine Pauschalierung für den Verein durch die fehlende Möglichkeit des weiteren Vorsteuerabzugs nachteilig wirken.

## Beispiele zur Pauschalierung der Vorsteuer

### Beispiel 1:

Ein Kunstverein nimmt bei dem Verkauf von Ausstellungskatalogen 1.000 Euro brutto ein. Beim Umsatzsteuersatz von 7 Prozent beträgt die Umsatzsteuer 6,5421 Prozent von 1.000 Euro = 65,42 Euro.

Die pauschalierte Vorsteuer beträgt 7 Prozent von den Nettoeinnahmen. Diese betragen 934,58 Euro (1.000 Euro abzüglich 65,42 Euro). Somit beträgt die pauschalierte Vorsteuer 7 Prozent von 934,58 Euro = 65,42 Euro.

In diesem Beispiel muss der Verein keine Umsatzsteuer mehr abführen.

### Beispiel 2:

Anders sieht es aus, wenn der Verein beispielsweise aus Getränkeverkäufen in der Vereinsgaststätte Einnahmen in Höhe von 1.000 Euro hat. Bei einem Steuersatz von 19 Prozent beträgt die Umsatzsteuer 15,9664 Prozent der Einnahmen (1.000 Euro) = 159,66 Euro. Die Nettoeinnahmen betragen 840,34 Euro.

Die pauschalierte Vorsteuer beträgt 7 Prozent der Nettoeinnahmen, in diesem Fall also 58,82 Euro.

Die zu zahlende Umsatzsteuer wird ermittelt, indem die pauschalierte Vorsteuer von der Umsatzsteuer abgezogen wird. In diesem Fall zahlt der Verein also noch eine Umsatzsteuer in Höhe von 100,84 Euro (159,66 Euro abzüglich 58,82 Euro). Die Pauschalierung führt somit zu einer Zahllast von 12 Prozent auf den Nettoumsatz, im obigen Beispiel 12 Prozent von 840,34 Euro.



## Der Verein als Kleinunternehmer

Der Verein muss grundsätzlich keine Umsatzsteuer zahlen, wenn der Umsatz nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG zzgl. der darauf entfallenden Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr höchstens 22.000 Euro betrug und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird. Die innergemeinschaftlichen Erwerbe sind hierbei nicht zu berücksichtigen. Der Verein ist dann ein sogenannter Kleinunternehmer.

Der Verein darf als Kleinunternehmer keine Steuerbeträge gesondert in Rechnung stellen. Auch darf er keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Schließlich muss der Verein als Kleinunternehmer in jedem Fall die Umsatzsteuer zahlen, die sich aus einem innergemeinschaftlichen Erwerb ergibt.

Die Nichterhebung der Steuer kann für einen Kleinunternehmer nachteilig sein, etwa wenn er in einem bestimmten Zeitabschnitt hohe Investitionen aufgebracht hat, für die ihm der Abzug der Vorsteuern verwehrt wäre. Dem kann der Verein entgehen, indem er gegenüber dem Finanzamt den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung erklärt. Der Verein kann dann die geschuldete Umsatzsteuer gesondert in Rechnung stellen. Außerdem darf er die Umsatzsteuer, die ihm andere Unternehmen in Rechnung gestellt haben, und die Umsatzsteuer, die er für seinen innergemeinschaftlichen Erwerb schuldet, als Vorsteuer von der eigenen Steuerschuld abziehen. Der Verein ist mindestens fünf Kalenderjahre an diese Entscheidung gebunden.

## Besteuerungsverfahren

Vereine, die eine unternehmerische Tätigkeit ausüben (siehe S. 35) ohne Kleinunternehmer zu sein, haben grundsätzlich vierteljährlich Voranmeldungen zu übermitteln. Sofern die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 Euro beträgt, ist nicht das Kalenderviertel-

jahr, sondern der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum. Monatliche Voranmeldungen sind auch zu übermitteln im Jahr der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit und im darauffolgenden Kalenderjahr (gilt allerdings nicht für die Jahre 2021 bis 2026).

Die Vereine müssen grundsätzlich bis zum zehnten Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Umsatzsteuer-Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln. Informationen zur elektronischen Übermittlung sind unter der Internet-Adresse [www.elster.de](http://www.elster.de) abrufbar.

In der Voranmeldung müssen die steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze einschließlich der innergemeinschaftlichen Erwerbe und die nach Abzug der Vorsteuern zu zahlende Steuer eingetragen sein. Die Vereine müssen diese Berechnung selbst vornehmen.

Auch ein eingetragener Verein, der sonst keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen übermitteln muss (weil er kein Unternehmer oder Kleinunternehmer ist oder nur steuerfreie Umsätze tätigt) hat im Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs und im Fall des Übergangs der Steuerschuldnerschaft für die betreffenden Voranmeldungszeiträume Voranmeldungen zu übermitteln.

Wenn der Verein fortlaufend Voranmeldungen abgeben muss, kann er beim Finanzamt für die Abgabe der Voranmeldungen und für die Entrichtung der Vorauszahlungen eine Dauerfrist-Verlängerung um einen Monat beantragen. Ist der Kalendermonat der Voranmeldungszeitraum, ist für die Fristverlängerung eine Sondervorauszahlung zu entrichten. Die Sondervorauszahlung beträgt ein Elftel der Summe der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr. Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Informationen zur elektronischen Übermittlung sind unter der Internet-Adresse [www.elster.de](http://www.elster.de) abrufbar.

Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 Euro, kann das Finanzamt den Verein von der Verpflichtung zur Abgabe einer Voranmeldung und zur Entrichtung der Vorauszahlungen befreien.

Der steuerpflichtige Verein muss spätestens sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, das heißt bis zum 31. Juli des Folgejahres, eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung (Jahresanmeldung) abgeben.

In der Jahresanmeldung berücksichtigt der Verein seine Vorauszahlungen aus den Voranmeldungen und hat noch einmal Gelegenheit, etwaige Fehler aus dem abgelaufenen Kalenderjahr zu berichtigen. Die auf diese Weise errechnete restliche Steuer ist innerhalb eines Monats nach Übermittlung der Steuererklärung beim Finanzamt zu bezahlen. Zu viel gezahlte Steuer wird nach Überprüfung erstattet.

## Umsatzsteuer bei grenzüberschreitenden Leistungen, Lieferungen und Erwerben

### Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG (Scheitler:schuldnerschaft des Leistungsempfängers)

Vereine mit einem unternehmerischen Bereich schulden als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer, wenn sie von einem im Ausland ansässigen Unternehmen Werklieferungen oder sonstige Leistungen erhalten.

In bestimmten Fällen schuldet der Verein die Umsatzsteuer für die Leistung des ausländischen Unternehmens auch dann, wenn er selbst nicht unternehmerisch tätig ist. Das gilt insbesondere für Bauleistungen am inländischen Vereinsgrundstück (zum Beispiel Errichtung eines Gebäudes, Reparaturarbeiten an einem Gebäude, Bau eines Sportplatzes) oder künstlerische Leistungen im Inland.

#### **Beispiel für die Verpflichtung ausländischer Künstler:innen**

Ein Verein engagiert anlässlich einer Festveranstaltung ausländische Künstler:innen (z. B. eine österreichische Show-Band). Der Auftritt der Künstler:innen ist umsatzsteuerfrei, wenn sie über eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde verfügen, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie eine entsprechende öffentlich-rechtliche kulturelle Einrichtung erfüllen. Wurde eine solche Bescheinigung nicht erteilt, unterliegt die Vergütung der Künstler:innen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 Prozent. Die Steuerschuld hierfür geht nach § 13b UStG auf den Leistungsempfänger (= Verein als Veranstalter und Schuldner der Vergütung) über. Der Verein muss die auf die Vergütung der Künstler:innen entfallende Umsatzsteuer an sein Finanzamt abführen.

## Steuervergütung

Gemeinnützigen Vereinen kann das Finanzamt eine Umsatzsteuer, die im Kaufpreis eines Gegenstandes enthalten ist oder die für einen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldet wird, auch dann erstatten, wenn der Gegenstand nicht für das Unternehmen des Vereins verwendet wird. Das kommt in Frage, wenn der Verein nachweist, dass der Gegenstand in einen Staat gelangt ist, der nicht Mitglied der EU ist, und dass der Gegenstand dort zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken verwendet wird. Auch muss der Verein über den Einkauf - nicht aber über den innergemeinschaftlichen Erwerb - eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis (siehe unter Einzelnachweis) erhalten haben. Die Steuervergütung kann auf einem beim Finanzamt erhältlichen amtlichen Vordruck oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz per ELSTER beantragt werden.

## Innergemeinschaftlicher Erwerb

Der nachfolgende Abschnitt ist nur für den Kauf von Gegenständen in anderen EU-Mitgliedstaaten von Bedeutung. Den Verein können in diesen Fällen als Käufer der Waren in Deutschland zu erfüllende umsatzsteuerliche Pflichten treffen. Der Kauf der Ware im anderen EU-Mitgliedstaat unterliegt als innergemeinschaftlicher Erwerb in Deutschland der Umsatzsteuer, wenn der Gegenstand aus dem anderen EU-Mitgliedstaat in das Inland verbracht wird.

Der Erwerb und die Umsatzsteuer sind in der Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt anzugeben.

## Wann liegt ein Erwerbsfall vor?

Der Umsatzsteuer unterliegt

- der Erwerb von Gegenständen aus anderen Mitgliedstaaten der EU für die unternehmerische Tätigkeit des Vereins, wenn die Einnahmen des Vereins teilweise umsatzsteuerpflichtig sind und
- der Erwerb von Gegenständen aus Mitgliedstaaten der EU durch einen eingetragenen Verein, der Kleinunternehmer ist oder nur steuerfreie Umsätze erzielt, oder der die erworbenen Gegenstände für seine nicht-unternehmerische Tätigkeit verwendet, wenn er
  - a) im Vorjahr oder voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr Gegenstände für mehr als 12.500 Euro (Erwerbsschwelle) oder verbrauchsteuerpflichtige Waren (Mineralöle, Tabakwaren und Alkoholika) oder neue Fahrzeuge aus anderen EU-Mitgliedstaaten erwirbt oder
  - b) dem Finanzamt gegenüber erklärt, den innergemeinschaftlichen Erwerb freiwillig zu versteuern. Hieran ist er für mindestens zwei Jahre gebunden. Eine solche Option kann sich empfehlen, weil in Deutschland die Umsatzsteuer im Vergleich zu vielen anderen EU-Mitgliedstaaten - insbesondere den skandinavischen - niedriger ist. Der Verein braucht hierfür eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, deren Erhalt und Bedeutung nachfolgend beschrieben wird.

## Was ist beim Lieferer zu beachten?

Der oder die ausländische Verkäufer:in liefert regelmäßig steuerfrei, wenn sein Vertragspartner, der Verein, den Erwerb besteuert. Der Verein sollte in einem solchen Fall keine ausländische Steuer akzeptieren.

Wenn der Verein bei einem oder einer gewöhnlichen ausländischen Unternehmer:in einkauft, hängt die Steuerfreiheit der Lieferung, die den ausländischen Nettopreis garantiert, u. a. davon ab, dass der Verein bei der Bestellung gegenüber dem oder der ausländischen Unternehmer:in für die bestellte Ware eine im Zeitpunkt der Lieferung gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet.

Wird der Verein bereits beim Finanzamt umsatzsteuerlich geführt, kann er die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer online unter dem Kurzlink <https://t1p.de/chi90> beantragen oder auf schriftlichem Wege beim Bundeszentralamt für Steuern, Dienstsitz Saarlouis, 66738 Saarlouis.

Anderenfalls kann der Verein beim Finanzamt gleichzeitig einen Antrag auf Erteilung einer Steuernummer und einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer stellen. In dem Fall wird das Finanzamt wegen der Vergabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer alles Weitere veranlassen.

Der/die Vertragspartner:in des Vereins wird in der Rechnung auf die Steuerfreiheit der Lieferung hinweisen und seine/ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und die des Vereins gesondert aufführen.

## **Wie ist die Steuer auf den Erwerb zu berechnen?**

Steht die Steuerpflicht des innergemeinschaftlichen Erwerbs fest, ist die Steuer zu berechnen. Sie ergibt sich aus der Bemessungsgrundlage und dem Steuersatz. Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Erwerbs ist der Einkaufspreis.

## Beispiele für innergemeinschaftlichen Erwerb

- Der Verein erwirbt für seine Vereinsgaststätte, die zu seinem Unternehmen gehört, neue Möbel bei einem Handel in Dänemark zum Preis von 5.000 Euro. Es gilt der Regelsteuersatz. Die Umsatzsteuer beträgt 19 Prozent von 5.000 Euro. Der Verein schuldet dem Finanzamt 950 Euro Umsatzsteuer.
- Ein eingetragener Kunstverein erwirbt für seine Bibliothek bei einem Buchhandel in Dänemark Bücher zum Preis von 1.000 Euro. Der Verein hat bereits die Erwerbsschwellen im Vorjahr und im laufenden Kalenderjahr überschritten (siehe S. 52). Für die Bücher gilt der ermäßigte Steuersatz. Die Steuer beträgt 7 Prozent von 1.000 Euro. Der Verein schuldet dem Finanzamt 70 Euro Umsatzsteuer.

Ist der Rechnungsbetrag über den innergemeinschaftlichen Erwerb in fremder Währung ausgewiesen, so muss er in Euro umgerechnet werden, um die Höhe der Umsatzsteuer oder Vorsteuer zu ermitteln. Auskunft über den Kurs gibt das Finanzamt oder das Bundesministerium der Finanzen auf seiner Internetseite unter Service / Publikationen / Umsatzsteuer-Umrechnungskurse, Kurzlink: <https://t1p.de/5vy70>.

Wenn die für einen innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehbar ist, kann sie in derselben Voranmeldung, die für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs maßgeblich ist, abgezogen werden.



## Beispiele

- Ein Verein erwirbt im Mai 2022 für die Vereinsgaststätte, die zum Unternehmen gehört, bei einem Bürowarenhandel in Dänemark eine neue Kasse für 500 Euro. Der Vereinsvorsitzende befördert die Kasse von Dänemark nach Deutschland. Der dänische Handel erteilt ihm sofort eine Rechnung ohne gesonderten Steuerausweis.

Der Verein schuldet für den Monat Mai 2022 Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb in Höhe von 95 Euro (19 Prozent von 500 Euro). Der Verein kann für denselben Monat eine Vorsteuer in Höhe von 95 Euro von der Steuerschuld abziehen, da er die Kasse für seinen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmensbereich einsetzt. Im Ergebnis verbleibt beim Verein keine Belastung.

- Ein eingetragener Verein erwirbt für seinen nicht-unternehmerischen gemeinnützigen Bereich bei einem Elektrofachhandel in Dänemark einen Computer zum Preis von 600 Euro. Der oder die Händler:in transportiert ihn nach Deutschland. Der Verein hat durch Option (siehe S. 52) die Erwerbsbesteuerung in Deutschland gewählt. Die Rechnung enthält alle erforderlichen Angaben.

Der Verein schuldet dem Finanzamt für den innergemeinschaftlichen Erwerb eine Umsatzsteuer in Höhe von 114 Euro (19 Prozent von 600 Euro). Der Verein kann sie nicht als Vorsteuer abziehen, da er den Computer für seine nichtunternehmerische Tätigkeit erworben hat. Er muss also 114 Euro an das Finanzamt zahlen. Hätte der Verein nicht die Erwerbsbesteuerung in Deutschland gewählt, müsste der dänische Elektrofachhandel ihm 150 Euro (25 Prozent von 600 Euro) dänische Umsatzsteuer berechnen. Durch die „Option“ hat der Verein 36 Euro (150 Euro abzüglich 114 Euro) gespart.

## Aufzeichnungspflichten für Zwecke der Umsatzsteuer

Der Unternehmer muss für die Zwecke der Umsatzsteuer jeweils getrennt aufzeichnen:

- den Zeitpunkt der ausgeführten Umsätze und der innergemeinschaftlichen Erwerbe,
- das Nettoentgelt für die ausgeführten Umsätze und die innergemeinschaftlichen Erwerbe, wobei ersichtlich zu machen ist, wie sich die Entgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien Umsätze verteilen,
- den Nettorechnungsbetrag der Eingangsumsätze sowie
- die Vorsteuerbeträge.

Zu empfehlen ist, diese Aufzeichnungen bereits bei der Kassenführung des Vereins zu machen. Bei freiwilliger Buchführung sind die Mindestanforderungen ohnehin erfüllt.

Die getrennte Aufzeichnung der Eingangsumsätze und der Vorsteuerbeträge entfällt, wenn der Verein die abziehbare Vorsteuer pauschal ermittelt.

Sofern der Verein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist, hat er alle Eingangsrechnungen und ein Doppel aller ausgestellten Rechnungen sowie alle ihm erteilten Belege über Gutschriften 10 Jahre lang aufzubewahren (§ 14b UStG).

Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.

# Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG)

Vereine, die für ihren unternehmerischen Bereich Bauleistungen im Inland beziehen, haben grundsätzlich einen Steuerabzug in Höhe von 15 Prozent der Gegenleistung (Rechnungsbetrag einschließlich Umsatzsteuer) für die Rechnung des die Bauleistung erbringenden Unternehmens vorzunehmen.

Die Steuer ist bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung erbracht worden ist, anzumelden und an das für das Unternehmen zuständige Finanzamt abzuführen. Ab dem 1. Januar 2025 ist die Anmeldung elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich vorgeschriebene Schnittstelle zu übermitteln.

Der Steuerabzug kann unterbleiben, wenn das Bauunternehmen dem Verein eine gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt, oder wenn die zu erbringende Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 5.000 Euro nicht übersteigen wird. Diese Freigrenze erhöht sich auf 15.000 Euro, wenn der Verein ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nummer 12 Satz 1 des UStG erzielt. Bei der Prüfung dieser Grenzen sind die im laufenden Kalenderjahr bereits erbrachten und voraussichtlich noch zu erbringenden Bauleistungen zusammenzurechnen.

# Lohnsteuer

Ein Verein, der in seiner Gaststätte, in der Geschäftsstelle oder für die Durchführung von Vereinsaufgaben Arbeitskräfte (z. B. Trainer:innen, Platzwart:innen) gegen Entgelt beschäftigt, ist Arbeitgeber und muss sich als solcher seiner lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Pflichten bewusst sein. Das ist unabhängig davon, ob er die Beschäftigten in seinem ideellen Bereich oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb beschäftigt. Unter bestimmten Voraussetzungen können bei Verletzung dieser Pflichten sowohl der Verein als Arbeitgeber als auch die verantwortlichen Vorstandsmitglieder persönlich in Haftung genommen werden.

In gewissen Zeitabständen überwacht das Finanzamt die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer durch eine Prüfung (Außenprüfung) der Arbeitgeber:innen. Solchen Prüfungen unterliegen auch Vereine.

## Der Verein als Arbeitgeber

Arbeitnehmer:innen im steuerlichen Sinne sind Personen, die zum Verein in einem Arbeitsverhältnis stehen und dafür Lohn erhalten. Dies kann auch für Aushilfen und für Personen zutreffen, die ihre Arbeit für den Verein nur nebenberuflich ausüben. Die Bezeichnung des Beschäftigungsverhältnisses oder dessen Dauer ist nicht entscheidend. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob die Beschäftigten geschäftlichen Weisungen über Ort, Zeit und Art der Tätigkeit folgen müssen und dem Verein die eigene Arbeitskraft schulden.

Arbeitnehmer:innen in diesem Sinne sind beispielsweise Personen, die

- beim Verein fest angestellt sind (z. B. Hausmeister:in, Platzwart:in, hauptberufliche Trainer:in),
- innerhalb des vom Verein unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes beschäftigt werden (z. B. bei der Reinigung der Vereinsgaststätte),
- für die Erfüllung der satzungsmäßigen Vereinszwecke haupt- oder nebenberuflich verpflichtet werden (z. B. für die Geschäftsführung oder Jugendbetreuung)

oder

- kurzfristig oder als Aushilfen für den Verein unter Vereinsaufsicht arbeiten.

Pächter:innen von Vereinsgaststätten sind keine Arbeitnehmer:innen, sondern gewerbliche Unternehmer:innen.

## Kostenerstattung

Erstattet der Verein seinen Beschäftigten pauschal Reisekosten (beispielsweise in Form von Verzehrgeld oder Fahrtkosten), muss dafür keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden, wenn bestimmte Grenzen nicht überschritten werden. Bei der Fahrtkostenerstattung liegt diese Grenze bei 0,30 Euro pro Kilometer für Fahrten mit dem privaten Auto. Bei einer eintägigen Reise für den Verein von mehr als acht Stunden dürfen bis zu 14 Euro Verpflegungskostenersatz steuerfrei gezahlt werden.

Fahrtkosten für die Fahrt zur ersten Tätigkeitsstätte dürfen nicht steuerfrei erstattet werden.

## Steuerbefreiung für Einnahmen von nebenberuflich Tätigen

### Besteuerung von Übungsleiter:innen, Ausbilder:innen, Erzieher:innen und Betreuer:innen

Vergütungen für die gemeinnützige Arbeit im Verein sind ab 2021 bis zu 3.000 Euro im Jahr steuerfrei (sogenannter Übungsleiterfreibetrag), wenn sie gezahlt werden für:

- die Tätigkeit als Übungsleiter:in (z. B. als Chor- oder Kapellenleiter:in bei Gesang- oder Musikvereinen), Ausbilder:in, Erzieher:in oder Betreuer:in,
- eine Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung (z. B. Kurse und Vorträge an Volkshochschulen, Mütterberatung, Erste-Hilfe-Kurse) oder im Rahmen der beruflichen Fort- und Ausbildung,
- eine künstlerische Tätigkeit (z. B. als Musiker:in) oder
- die Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen.

Die Tätigkeit darf nicht mehr als ein Drittel der üblichen Arbeitszeit von Vollbeschäftigten mit vergleichbarer Tätigkeit in Anspruch nehmen. Anderenfalls handelt es sich nicht um eine „nebenberufliche“ Tätigkeit.

Auch Hausfrauen und Hausmänner, Rentner:innen, Student:innen können nebenberuflich tätig sein, obwohl sie hauptberuflich keiner entlohnten Tätigkeit nachgehen. Die begünstigten Nebentätigkeiten können selbständig oder im Angestelltenverhältnis ausgeübt werden. Nebenberufliche Übungsleiter:innen sind grundsätzlich als selbständig anzusehen, wenn sie in der Woche durchschnittlich nicht mehr als sechs Stunden tätig werden.

Der Verein, für den jemand selbständig tätig ist, muss für die gezahlten Vergütungen keine Lohnsteuer einbehalten. Die Vergütungen sind von dem/der Vergütungsempfänger:in in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben und werden im Rahmen einer Veranlagung zur Einkommensteuer versteuert. Dabei wird der steuerfrei bleibende Betrag von 3.000 Euro berücksichtigt.

Anders sieht es aus, wenn jemand nebenberuflich beim Verein als Arbeitnehmer:in tätig ist. Dann muss der Verein grundsätzlich Lohnsteuer einbehalten. Dabei kann der Verein allerdings den steuerfreien Betrag berücksichtigen, der jedoch nicht gleichmäßig auf das Jahr verteilt werden muss. So kann der steuerfreie Betrag beispielsweise von den ersten Lohnzahlungen solange abgezogen werden, bis der Betrag von 3.000 Euro ausgeschöpft ist. Für den darüber hinausgehenden Betrag ist der Steuerabzug vorzunehmen. Auch wer für mehrere Vereine tätig ist, kann den steuerfreien Betrag insgesamt nur einmal pro Jahr geltend machen. Der steuerfrei bleibende Betrag kann insgesamt nur bei einem Arbeitsverhältnis oder verteilt bei mehreren Arbeitsverhältnissen berücksichtigt werden. Gemäß R 3.26 Abs. 10 Satz 3 der Lohnsteuerrichtlinien hat sich der Arbeitgeber (Verein) von dem/der Beschäftigten bestätigen zu lassen, dass diese:r die Steuerbefreiung nicht bereits bei einem/einer anderen Arbeitgeber:in in Anspruch genommen hat. Diese Bestätigung muss der Verein als Beleg zum Lohnkonto nehmen.

Der über eine Vergütung von 3.000 Euro im Jahr hinausgehende Betrag muss versteuert werden. Soweit die Aufwendungen, die bei der Tätigkeit entstehen, mehr als 3.000 Euro betragen, können sie als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten geltend gemacht werden. Aufwendungen können auch insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie die Einnahmen übersteigen; Voraussetzung ist allerdings, dass die Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt wird.

Personen, die für den Verein nebenberuflich als Arbeitnehmer:innen tätig und nicht bei einem/einer anderen Arbeitgeber:in abhängig beschäftigt sind (Hausfrauen und Hausmänner, Rentner:innen, Student:innen), erhalten neben dem Freibetrag von 3.000 Euro nach § 3 Nr. 26 EStG auch den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.230 Euro (ab 2023, 2022: 1.200 Euro; vor 2022: 1.000 Euro). Höhere Werbungskosten müssen von diesem Personenkreis nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Sie werden berücksichtigt, wenn sie den Betrag von 4.230 Euro (3.000 Euro steuerfreie Einnahmen und 1.230 Euro Arbeitnehmer-Pauschbetrag) übersteigen.

## **Besteuerung sonstiger nebenberuflicher Tätigkeit**

Einnahmen aus einer sonstigen nebenberuflichen Tätigkeit für einen Verein zur Förderung gemeinnütziger Zwecke, die nicht bereits unter den oben dargestellten Übungsleiterfreibetrag fallen, sind ab 2021 bis zu einer Höhe von 840 Euro im Jahr steuerfrei.

Steuerbegünstigt sind z. B. die Tätigkeiten als Vorstandsmitglied, als Kassenbeauftragte:r, als Reinigungskraft und als Platzwart:in. Die Tätigkeit als Amateursportler:in ist nicht begünstigt; ehrenamtliche Schiedsrichter:innen können hingegen im Regelfall den Freibetrag bei einer Tätigkeit für einen Verein, der die o. g. Voraussetzungen erfüllt, in Anspruch nehmen.

Erhalten die Personen für diese Tätigkeiten Vergütungen von mehr als 840 Euro im Jahr, ist der übersteigende Betrag zu versteuern.

Soweit Aufwendungen in Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen aus den sonstigen nebenberuflichen Tätigkeiten entstehen, ist ein Abzug als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zulässig, wenn die Ausgaben den



Freibetrag von 840 Euro übersteigen. Aufwendungen können auch insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie die Einnahmen übersteigen; Voraussetzung ist allerdings, dass die Tätigkeit mit Einkünfterzielungsabsicht ausgeübt wird.

In Arbeitnehmerfällen wird von den Einnahmen in jedem Fall der Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1.230 Euro abgezogen, soweit er nicht bei einem anderen Dienstverhältnis (zum Beispiel einer hauptberuflichen Tätigkeit) verbraucht ist.

## Steuerabzug

Der Verein hat als Arbeitgeber die Pflicht, die Lohn- und Kirchensteuer sowie ggf. den Solidaritätszuschlag vom Arbeitslohn seiner Beschäftigten (wenn sie nicht selbstständig tätig sind) einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Anderslautende Absprachen mit Beschäftigten sind unwirksam und schließen die Haftung des Vereins nicht aus.

Ein Verein kann beispielsweise mit einem/einer Arbeitnehmer:in nicht verabreden, dass diese:r selbst seine/ihre Steuern an das Finanzamt zahlt. Die Lohnsteuer wird vom Verein nach den von der Finanzverwaltung bereitgestellten elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (ELStAM) berechnet.

Weitere Informationen zu den ELStAM erhalten Beschäftigte und Arbeitgeber unter [www.elster.de](http://www.elster.de).

Die Vereine sind verpflichtet, Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohnes und die einbehaltenen oder übernommenen Steuerabzugsbeträge in Lohnkonten aufzuzeichnen und die Steuerabzugsbeträge bei dem zuständigen Finanzamt anzumelden und an dieses abzuführen.

Die Lohnsteuer ist bei einer Steuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr

- von mehr als 5.000 Euro monatlich,
- von mehr als 1.080 Euro vierteljährlich,
- und von nicht mehr als 1.080 Euro jährlich

anzumelden.

Die einbehaltene oder übernommene Lohnsteuer ist gleichzeitig mit der Anmeldung an das Finanzamt abzuführen.

Die Vereine sind als Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer-Anmeldungen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Ausnahmen davon sind nur in Härtefällen auf Antrag möglich.

Für die elektronische Übermittlung der Lohnsteuer-Anmeldungen steht das so genannte ELSTER-Verfahren unter [www.elster.de](http://www.elster.de) kostenlos zur Verfügung.

## Pauschalierung der Lohnsteuer

### Geringfügige Beschäftigung (sogenannte Minijobs)

Eine geringfügige Beschäftigung liegt vor, wenn das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig im Monat 520 Euro (ab 1. Oktober 2022, vor 1. Oktober 2022: 450 Euro pro Monat) nicht übersteigt.

Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen im Sinne des § 8 Abs. 1 bzw. § 8a Viertes Buch Sozialgesetzbuch, bei denen der Arbeitgeber für das Arbeitsentgelt Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu entrichten hat (§ 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c, bzw. § 172 Abs. 3 oder 3a oder § 276a Absatz 1 Sechstes Buch Sozialgesetzbuch), kann der Arbeitgeber unter Verzicht auf Anwendung der persönlichen ELStAM des/der Beschäftigten eine pauschale Steuer von 2 Prozent vom Arbeitsentgelt erheben. Damit sind sowohl die Lohnsteuer als auch die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag abgegolten.

Dieser einheitliche Pauschsteuersatz von 2 Prozent ist auch anzuwenden, wenn der/die Arbeitnehmer:in keiner erhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehört.

Die Durchführung des Beitrags- und Meldeverfahrens für geringfügig Beschäftigte obliegt der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See. Auch die Anmeldung und Abführung der einheitlichen Pauschsteuer in Höhe von 2 Prozent hat an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See zu erfolgen.

Hat der Arbeitgeber keine Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu entrichten, kann er Arbeitslohn aus einer geringfügigen Beschäftigung unter Verzicht auf Anwendung der persönlichen ELStAM des/der Beschäftigten mit einem Pauschsteuersatz von 20 Prozent versteuern. Die pauschale Lohnsteuer in Höhe von 20 Prozent ist an

das Finanzamt abzuführen. Die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See ist nicht in das Verfahren eingebunden.

## Kurzfristige Beschäftigung

Bei kurzfristiger Beschäftigung von Beschäftigten kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz erheben. Der Pauschsteuersatz beträgt in solchen Fällen 25 Prozent.

Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor, wenn

- die Tätigkeit nur gelegentlich und unregelmäßig ausgeübt wird,
- die Beschäftigung nicht länger als 18 zusammenhängende Arbeitstage dauert und
- der Arbeitslohn während dieser Zeit durchschnittlich pro Tag 150 Euro (ab 2023, vor 2023: 120 Euro) nicht übersteigt oder die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird.

Bei Personen, die begünstigte, den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienende Tätigkeiten ausüben (siehe Ausführungen zur Steuerbefreiung von Einnahmen von nebenberuflich Tätigen), wird der Arbeitslohn für die vorgenannten Möglichkeiten der Berechnung der Pauschalsteuer und der Pauschalierungsgrenzen um den steuerfrei bleibenden Betrag von 3.000 Euro bzw. 840 Euro gekürzt. Neben der pauschal ermittelten Lohnsteuer sind auch Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent der Lohnsteuer) und Kirchensteuer abzuführen.

Im Falle der Pauschalierung beträgt die Kirchensteuer grundsätzlich 6 Prozent der Lohnsteuer für alle Arbeit-

nehmer:innen. Sofern für einzelne Arbeitnehmer:innen nachgewiesen wird, dass sie keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgesellschaft angehören, ist für sie keine pauschale Kirchensteuer abzuführen. Für die übrigen Arbeitnehmer:innen erhöht sich die pauschale Kirchensteuer dann aber auf 9 Prozent.

In den Lohnsteuer-Anmeldungen muss die Lohnkirchensteuer getrennt nach Konfessionen erfasst werden. Im Falle der Pauschalierung ist die Kirchensteuer im Verhältnis 85 zu 15 auf die evangelische und katholische Kirche aufzuteilen.

Wenn der Verein die Lohn- und Kirchensteuer pauschal ermittelt, ist er Schuldner dieser Beträge. Die pauschal besteuerten Löhne und die darauf gezahlten Steuerbeträge werden bei einer eventuellen Veranlagung des Beschäftigten zur Einkommensteuer nicht berücksichtigt. Der/die Beschäftigte kann in diesen Fällen keine mit diesem Arbeitslohn zusammenhängenden Werbungskosten absetzen.

Tipp: Der Steuerabzug nach den persönlichen ELStAM des /der Beschäftigten kann in bestimmten Fällen (z. B. bei Studierenden ohne weitere steuerpflichtige Einkünfte) steuerlich günstiger sein.

## Anrufungsauskunft

Auf Anfrage teilt das Finanzamt, an das Lohn- und Kirchensteuer abgeführt werden müssen (Betriebsstättenfinanzamt), dem / der Arbeitgeber:in oder dem/der Arbeitnehmer:in mit, ob und in welcher Weise im Einzelfall die lohnsteuerrechtlichen Vorschriften angewendet werden müssen. Nicht zuletzt im Hinblick auf die Haftung des Arbeitgebers / der Arbeitgeberin für nicht oder nicht vorschriftsmäßig einbehaltene Lohn- und Kirchensteuer empfiehlt es sich, in Zweifelsfällen beim Finanzamt anzufragen. Das Finanzamt ist dann auch bei späteren Lohnsteuer-Außenprüfungen an die schriftlich erteilte Auskunft gebunden.

# Grundsteuer

Gemeinnützige Vereine sind mit ihrem Grundbesitz von der Grundsteuer befreit, soweit dieser steuerbegünstigten Zwecken einschließlich Zweckbetrieben dient.

Zum Beispiel sind bei gemeinnützigen Sportvereinen daher neben den Sportanlagen und Sportplätzen mit Zuschauerplätzen auch Unterrichts- und Ausbildungsräume, Übernachtungs-, Umkleide-, Erfrischungsräume oder Abstellräume für Sportgeräte befreit.

Werden Grundstücke allerdings für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oder zu Wohnzwecken genutzt, fällt Grundsteuer an. Dieses gilt auch für die Überlassung des Grundbesitzes an nichtbegünstigte Dritte oder bei der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung. Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist der Einheitswert, der für den steuerpflichtigen Teil festgestellt wird. Für den befreiten Teil wird ein Einheitswert von vornherein nicht festgestellt.

Das Finanzamt wendet auf den festgestellten Einheitswert die Messzahl (in der Regel 3,5 Promille) an und teilt den Grundsteuermessbetrag dem Verein und der Gemeinde mit. Die Gemeinde erlässt nach Anwendung ihres Hebesatzes auf den Steuermessbetrag den Grundsteuerbescheid.

Sind die Befreiungsvoraussetzungen gegeben, sollte der Verein einen entsprechenden Befreiungsantrag beim zuständigen Finanzamt einreichen. Über eine Befreiung des Vereins von der Grundsteuer entscheidet das Finanzamt im Rahmen der Grundsteuermessbetragsveranlagung.

Ab 2025 wird die Grundsteuer neu berechnet.  
Dafür werden ab 2022 alle Grundstücke in Deutschland neu bewertet.

Zum ersten Mal wird die auf den neuen Grundsteuerwerten basierende Grundsteuer ab dem 1. Januar 2025 zu zahlen sein. Bis dahin gelten die bisherigen Einheitswerte und Grundsteuermessbeträge weiter.

Bis zum 31. Januar 2023 mussten alle Eigentümer eine sogenannte Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts abgeben.

Weitere Informationen finden Sie hierzu unter [www.schleswig-holstein.de/Grundsteuer](http://www.schleswig-holstein.de/Grundsteuer)



# Grunderwerbsteuer

Der Erwerb eines Grundstücks durch einen und von einem gemeinnützigen Verein unterliegt der Grunderwerbsteuer.

Gem. § 13 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) sind Steuerschuldner:innen die an einem Erwerbsvorgang beteiligten Personen. Der Steuersatz beträgt 6,5 Prozent vom Wert der Gegenleistung für das erworbene Grundstück.

Gegenleistung ist jede Leistung, die der/die Erwerber:in aufwendet und die dem/der Veräußer:in zu Gute kommt, um den Anspruch auf Eigentumsübertragung zu erwerben (z. B. Kaufpreis, übernommene Verbindlichkeiten).

In Sonderfällen (s. § 8 Abs. 2 GrEStG) wird die Steuer auch vom steuerlichen Wert des Grundstücks berechnet.

# Erbschaft- und Schenkungsteuer

Wenn ein gemeinnütziger Verein Geld- oder Sachwerte durch Erbfall, Vermächtnis oder Schenkung erhält, ist keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu entrichten.

Voraussetzung ist allerdings, dass die Anerkennung des Vereins als gemeinnützig zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung vorliegt und auch in den folgenden zehn Jahren die Gemeinnützigkeit erhalten bleibt.

Wird dem Verein innerhalb dieser zehn Jahre die Anerkennung als gemeinnützig entzogen oder der Verein aufgelöst und das Vermögen des Vereins nicht steuerbegünstigten Zwecken zugeführt, so entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend.

# Lotteriesteuer

Wenn ein gemeinnütziger Verein öffentliche Lotterien und Ausspielungen veranstaltet, kann Lotteriesteuer anfallen. Sie beträgt 20 Prozent der von den Spielern geleisteten Lospreise abzüglich der Lotteriesteuer.

Die öffentlichen Veranstaltungen müssen von der Ordnungsbehörde oder dem Ministerium für Inneres, Kommunales, Wohnen und Sport des Landes Schleswig-Holstein genehmigt werden.

Die Lotteriesteuer ist bis zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Steuer entsteht, beim Finanzamt Kiel anzumelden und zu entrichten.

Eine genehmigte Lotterie bleibt jedoch steuerfrei, wenn der Gesamtbetrag der geleisteten Lospreise 1.000 Euro nicht übersteigt. Wenn eine solche Veranstaltung ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient und der Gesamtbetrag der geleisteten Lospreise nicht mehr als 40.000 Euro beträgt, ist ebenfalls keine Lotteriesteuer zu zahlen.

Nichtöffentliche Lotterien und Ausspielungen sind steuerfrei. Sie gelten als nichtöffentlich, wenn nur die Mitglieder des Vereins und deren Familienangehörige daran teilnehmen können.

# Zuwendungen

## Allgemeines

Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke kann der/die Steuerpflichtige in der Einkommensteuererklärung als Sonderausgaben geltend machen (§ 10b EStG). Der Höchstbetrag beläuft sich

- auf 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder, wenn dies günstiger ist,
- auf 4 Promille der Summe aller Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

Zuwendungen, die diese Höchstbeträge übersteigen, können - zeitlich unbegrenzt - in nachfolgende Jahre vorgetragen und dort bis zu den entsprechenden Höchstgrenzen abgezogen werden.

Siehe unten: Zuwendungsbestätigung

## Stiftungsförderung

Bei Stiftungen können Zuwendungen in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) über den im vorstehenden Abschnitt beschriebenen Abzugsrahmen hinaus abgezogen werden: Bei Stiftungen des privaten Rechts, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO fördern und bei Stiftungen des öffentlichen Rechts ist dies bis zu einem Betrag von 1 Million Euro möglich. Bei Eheleuten bzw. Lebenspartner:innen, die zusammenveranlagt werden, können bis zu 2 Millionen Euro abgezogen werden. Der steuermindernde Ansatz ist auf Antrag des/der Zuwendenden auf maximal zehn Jahre verteilbar. Es sind

alle gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Förderzwecke begünstigt. Der Abzugsbetrag kann innerhalb eines Zehnjahreszeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. Die Abzugsmöglichkeit besteht für natürliche Personen bei der Einkommensteuer sowie für Einzelunternehmen und Personengesellschaften auch bei der Gewerbesteuer. Sie gilt nicht für Körperschaften.

## Zuwendungsbestätigungen

Eine unverzichtbare sachliche Voraussetzung für den steuermindernden Abzug ist der Nachweis durch eine Zuwendungsbestätigung, die der/die Empfänger:in unter Berücksichtigung des § 63 Abs. 5 AO nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat. Dies gilt bis zum 31. Dezember 2024 nicht für Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger:innen.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 ist es ausreichend, wenn der/die Zuwendende die entsprechenden Unterlagen für den steuermindernden Abzug aufbewahrt; er muss sie nicht mehr zusammen mit der Einkommensteuererklärung einreichen (Belegvorhaltepflicht).

Zuwendungsbestätigungen eines gemeinnützigen Vereins, in denen das angegebene Datum des Steuer- oder Freistellungsbescheids länger als fünf Jahre beziehungsweise das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als drei Jahre zurückliegt, genügen nicht den Anforderungen und können daher nicht als ausreichender Nachweis für den Spendenabzug anerkannt werden. Den Spender:innen wird empfohlen, sich in diesen Fällen an den Verein zu wenden und auf Ausstellung einer neuen Zuwendungsbestätigung mit aktuellem Inhalt hinzuwirken.

Die Bestätigung muss grundsätzlich von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von

Zahlungen berechtigten Person unterschrieben sein. Unter ganz bestimmten Voraussetzungen, die bei dem für den Verein zuständigen Finanzamt erfragt werden können, können Zuwendungsbestätigungen auch maschinell ohne eigenhändige Unterschrift erstellt und auf elektronischem Weg in Form schreibgeschützter Dokumente vom Verein an die Zuwendenden übermittelt werden.

Eine Liste der Zuwendungsbestätigungen ist in der Anlage 3 (S. 235 f.) abgedruckt. Die Zuwendungsbestätigungen können unter [www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de) als ausfüllbare Formulare heruntergeladen werden.

## **Vereinfachter Nachweis bei Zuwendungen bis zu 300 Euro**

Bei Zuwendungen bis zu einem Betrag von 300 Euro genügt anstelle einer förmlichen Zuwendungsbestätigung der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Verein ist berechtigt, Zuwendungsbestätigungen zu erteilen (s. Abschnitt Zuwendungsbestätigungen).
- Der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Vereins von der Körperschaftsteuer sind auf einem von ihm hergestellten Beleg aufgedruckt. Zusätzlich ist darauf anzugeben, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt.
- Aus der Buchungsbestätigung müssen Name und Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers /der Auftragsgeberin und des Empfängers/der Empfängerin, der Betrag,

der Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung ersichtlich sein. Der Zuwendende muss zusätzlich den von dem/der Zuwendungsempfänger:in hergestellten Beleg vorlegen.

- Im Fall des Lastschriftverfahrens muss die Buchungsbestätigung Angaben über den steuerbegünstigten Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und über die Steuerbegünstigung des Vereins enthalten.

## Geld- und Sachspenden

Abziehbar sind Geld- und Sachspenden. Auch Mitgliedsbeiträge können abziehbar sein. Nicht begünstigt ist hingegen die Zuwendung von Nutzungen und Leistungen.

Erhält ein gemeinnütziger Verein Sachspenden, sind in der Zuwendungsbestätigung Angaben über den zugewendeten Gegenstand aufzunehmen. Auch die Wertermittlung (z. B. Angaben zu Alter, Zustand, ehemaligem Neupreis) ist zu dokumentieren. Der Verein haftet für die Richtigkeit der Angaben. Zusätzlich ist der Verein verpflichtet, in der Zuwendungsbestätigung anzugeben, ob die Sachspende aus dem Privat- oder Betriebsvermögen des/der Spender:in stammt. Bei Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen bemisst sich die Zuwendungshöhe nach dem bei der Entnahme angesetzten Wert (grundsätzlich Teilwert) und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt. Der Entnahmewert kann auch der Buchwert sein, wenn der zugewendete Gegenstand unmittelbar nach der Entnahme für steuerbegünstigte Zwecke gespendet wird.

## Mitgliedsbeiträge

Beiträge für die Mitgliedschaft in Vereinen, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, sind grundsätzlich wie Spenden abzugsfähig. Davon ausgenommen sind jedoch Mitgliedsbeiträge an Vereine, die folgende Zwecke fördern:

- den Sport,
- kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- die Heimatpflege und Heimatkunde

sowie

- die so genannten Freizeitwecke, dazu gehören
  - die Tierzucht,
  - die Pflanzenzucht,
  - die Kleingärtnerei,
  - das traditionelle Brauchtum einschließlich Karneval, Fastnacht und Fasching,
  - die Soldaten und Reservistenbetreuung,
  - das Amateurfunkn,
  - der Modellflug,
  - der Hundesport.

## **Verzicht als Spende (Aufwandsspenden)**

Spenden, die in dem Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen oder von Vergütungen bestehen, sind nur abziehbar, wenn der/die Spender:in einen durch Vertrag oder Satzung des Vereins eingeräumten Rechtsanspruch auf die Erstattung seiner Aufwendungen oder seiner Vergütungen hat. Dieser darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein. Einzelheiten ergeben sich aus dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25. November 2014, veröffentlicht im Bundessteuerblatt (BStBl) I 2014 S. 1584.

Tz. 3 dieses Schreibens wurde durch das BMF-Schreiben vom 24. August 2016, veröffentlicht im BStBl I 2016 S. 994, neu gefasst. Danach ist die Verzichtserklärung auf Aufwendersatzansprüche oder auf Vergütungen noch als zeitnah anzusehen, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von drei Monaten und bei Ansprüchen aus einer regelmäßigen Tätigkeit innerhalb eines Jahres nach Fälligkeit



keit des Anspruchs verzichtet wird. Regelmäßig ist eine Tätigkeit, wenn sie gewöhnlich monatlich ausgeübt wird.

## Sponsoring-Aufwendungen

Aufwendungen des Sponsors/der Sponsorin sind Betriebsausgaben, wenn der/die Sponsor:in wirtschaftliche Vorteile für sein/ihr Unternehmen, die insbesondere in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens in der Öffentlichkeit liegen können, erstrebt oder für Produkte des Unternehmens werben will. Regelmäßig wird über die gegenseitigen Leistungen von Sponsor:in und Verein ein Sponsoring-Vertrag geschlossen, wobei dem Sponsoring eine gewisse Förderabsicht zugrunde liegt.

Für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben kommt es deshalb nicht darauf an, ob die Leistungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind; die Aufwendungen dürfen auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors/der Sponsorin und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig sind. Bei einem krassen Missverhältnis zwischen den Leistungen des/der Sponsor:in und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil wird der Betriebsausgabenabzug allerdings vom Finanzamt abgelehnt.

Zuwendungen des oder der Sponsor:in, die keine Betriebsausgaben sind, sind als Spenden zu behandeln, wenn sie zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig erbracht werden und kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind.

Weitere Fragen zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings regelt das Schreiben des BMF vom 18. Februar 1998, veröffentlicht im BStBl I 1998 S. 212.

Werden dem/der Sponsor:in auch Eintrittskarten für VIP-Logen überlassen, die diesen zum Besuch einer Veranstal-

tung in einer Sportstätte mit der Möglichkeit der Bewirtung berechtigen, so richtet sich die ertragsteuerliche Behandlung der Aufwendungen nach den Schreiben des BMF vom 22. August 2005 und 11. Juli 2006, veröffentlicht jeweils im BStBl I 2005 S. 845 bzw. BStBl I 2006 S. 447. Ab dem 1. Januar 2007 ist zudem das Schreiben des BMF vom 29. April 2008, veröffentlicht im BStBl I S. 566 und ab dem 19. Mai 2015 das Schreiben des BMF vom 19. Mai 2015, veröffentlicht im BStBl I 2015 S. 468, zu beachten.

## **Aufzeichnungen**

Die steuerbegünstigte Körperschaft (der Verein) hat den Erhalt der Zuwendung und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzuzeichnen und ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Es ist in diesem Zusammenhang zulässig, das Doppel in elektronischer Form zu speichern. Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwand müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den von dem/der Empfänger:in bestätigten Wert der Zuwendung ergeben.

## **Vertrauensschutz, Haftung**

Spender:innen dürfen grundsätzlich auf die Richtigkeit der Zuwendungsbestätigung vertrauen (Vertrauensschutz). Der Vertrauensschutz besteht aber nicht, wenn sie die Zuwendungsbestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt haben oder ihnen die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder wegen grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet mit 30 Prozent des zugewendeten Betrages für die entgangene Steuer.

# Kapitalertragsteuer

## Allgemeines

Inländische Kreditinstitute haben auf Zins- und Beteiligungserträge (z. B. Guthabenzinsen aus Tages- oder Festgeldkonten, Dividenden) sowie auf Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanlagen grundsätzlich eine Kapitalertragsteuer von 25 Prozent einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (sog. Abgeltungsteuer). Eine Steuerbescheinigung wird nur auf Verlangen des Vereins ausgestellt.

## Freistellungsmöglichkeiten

Von der Verpflichtung, den Kapitalertragsteuerabzug durch das Kreditinstitut hinzunehmen, können sich Vereine unter bestimmten Voraussetzungen freistellen lassen.

Die Freistellung kann von allen Vereinen – also sowohl von körperschaftsteuerpflichtigen (nicht gemeinnützigen) als auch von körperschaftsteuerbefreiten (gemeinnützigen) Vereinen – beantragt werden.

## Körperschaftsteuerbefreite Vereine

Kapitalerträge, die körperschaftsteuerbefreite Vereine beziehen und die nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, sind von der Kapitalertragsteuer befreit, vorausgesetzt, dem Kreditinstitut wird eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung (eine sogenannte NV-Bescheinigung, Vordruck NV 2 B) nach § 44a Abs. 4 und 7 EStG vorgelegt. Die Ausstellung einer entsprechenden NV-Bescheinigung ist beim Finanzamt mittels des Vordrucks NV 2 A zu beantragen. Die Gültigkeitsdauer der

NV-Bescheinigung ist grundsätzlich auf drei Jahre begrenzt. Es sollte deshalb rechtzeitig vor deren Ablauf eine neue NV-Bescheinigung beantragt werden.

Es wird nicht beanstandet, wenn dem Kreditinstitut statt der NV-Bescheinigung eine amtlich beglaubigte Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheids überlassen wird. Dieser Freistellungsbescheid darf nicht älter als fünf Jahre sein. Das heißt, für Zinszuflüsse im Jahr 2023 muss der Freistellungsbescheid für den Veranlagungszeitraum 2018 bzw. für die jeweils nachfolgenden Veranlagungszeiträume 2019, 2020, 2021 oder 2022 ausgestellt sein. Die Vorlage des Freistellungsbescheides ist unzulässig, wenn die Erträge in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Körperschaftsteuerbefreiung ausgeschlossen ist, oder wenn sie in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art anfallen.

Für neu gegründete körperschaftsteuerbefreite Vereine gilt das Verfahren zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO. Zur Freistellung der Kapitalerträge reicht in diesen Fällen auch die Vorlage einer amtlich beglaubigten Kopie des Feststellungsbescheides nach § 60a AO des Finanzamts aus, dessen Erteilung nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt. Endet diese Drei-Jahresfrist unterjährig (d. h. nicht zum Jahresende), kann eine Freistellung der Kapitalerträge vom Kapitalertragsteuerabzug nur für das Kalenderjahr erfolgen, in dem die Voraussetzungen ganzjährig erfüllt waren. Wird der Feststellungsbescheid nach § 60a AO unterjährig erteilt, kann er mit Wirkung ab dem 1. Januar des Erteilungsjahres angewendet werden.

Unterhalten körperschaftsteuerbefreite Vereine einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, bei dem die Freibeträge und Freigrenzen überschritten sind, sind sie jährlich zur Körperschaftsteuer zu veranlagern. In diesen Fällen ist die Steuerbefreiung für den steuerbegünstigten Bereich des

Vereins in Form einer Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid zu bescheinigen und diese dem Kreditinstitut abweichend von der Vorlage eines Freistellungsbescheids vorzulegen. Dann nimmt das Kreditinstitut keinen Kapitalertragsteuerabzug vor - und zwar bis zum Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, für das der Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

## **Besonderheiten bei Dividendenerträgen über 20.000 Euro**

Erzielt ein körperschaftsteuerbefreiter Verein Dividendenerträge aus Aktien von mehr als 20.000 Euro jährlich, so ist die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug auf 2/5 des Steuerbetrages begrenzt, wenn der Verein nicht seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien ist. Wird im Nachgang zum Kapitalertragsteuereinbehalt der Nachweis erbracht, dass die Voraussetzungen für eine vollständige Abstandnahme von der Kapitalertragsteuer vorlagen, können die einbehaltenen Beträge auf Antrag vom Finanzamt erstattet werden.

Die Möglichkeit der Erteilung eines Freistellungsauftrages an das Kreditinstitut haben körperschaftsteuerbefreite Vereine nicht.

## **Körperschaftsteuerpflichtige Vereine**

Ein körperschaftsteuerpflichtiger Verein kann den Kapitalertragsteuerabzug durch Vorlage einer NV-Bescheinigung (Vordruck NV 3 B) beim Kreditinstitut vermeiden. Eine solche wird vom Finanzamt ausgestellt, wenn ein Anspruch auf den Freibetrag nach § 24 KStG besteht und das steuerpflichtige Einkommen nicht mehr als 5.000 Euro beträgt.

Gehören die Kapitalerträge zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und wird der Verein wahrscheinlich zur

Körperschaftsteuer veranlagt, darf das Finanzamt eine NV-Bescheinigung nicht erteilen. Das Kreditinstitut hat in diesem Fall Kapitalertragsteuer einzubehalten. Die Abzugsbeträge sind auf die Körperschaftsteuer anzurechnen, wenn der körperschaftsteuerpflichtige Verein die Steuerbescheinigung seiner Körperschaftsteuererklärung beifügt. Die Anrechnung erfolgt auch, wenn die Körperschaftsteuer im Bescheid auf null Euro festgesetzt wird. In diesem Fall erhält der Verein eine Steuererstattung in Höhe der Abzugsbeträge.

Die Möglichkeit der Erteilung eines Freistellungsauftrages an das Kreditinstitut haben körperschaftsteuerpflichtige Vereine ebenfalls nicht.

## **Erstattung einbehaltener Kapitalertragsteuer**

Sollte die Kapitalertragsteuer bereits vom Kreditinstitut einbehalten worden sein, obwohl eine Freistellung möglich gewesen wäre, kann das Kreditinstitut den Einbehalt korrigieren, sobald ihm eine NV-Bescheinigung oder ein aktueller Freistellungsbescheid überlassen wird. Es ist hierzu längstens bis zur Erteilung der Steuerbescheinigung verpflichtet.

Falls aufgrund des Ablaufs dieses Zeitfensters das Kreditinstitut nicht bereit sein sollte, die verspätet vorgelegten Unterlagen zu berücksichtigen und den Abzug von Kapitalertragsteuer rückgängig zu machen, kann wie folgt vorgegangen werden: Beim körperschaftsteuerpflichtigen Verein kann die einbehaltene Kapitalertragsteuer im Veranlagungsverfahren auf die Steuerschuld angerechnet und gegebenenfalls erstattet werden. Hierzu ist die Abgabe einer Steuererklärung und des Originals der Steuerbescheinigung erforderlich. Bei körperschaftsteuerbefreiten Vereinen findet eine Veranlagung nicht statt.

Deshalb lässt die Finanzverwaltung in diesen Fällen im Billigkeitswege eine Erstattung der Kapitalertragsteuer durch das zuständige Finanzamt zu.

## Möglichkeiten der Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug

Art des Freistellungsnachweises	steuerbefreiter Verein	nicht steuerbefreiter Verein
<b>1. Freistellungsauftrag</b>	nicht möglich	Freistellung von Kapitalerträgen bis zu 1.000 Euro nicht möglich
<b>2. NV-Bescheinigung</b>  Vordruck: NV 2 B oder NV 3 B	Freistellung von der Kapitalertragsteuer Antragsvordruck: NV 2 A Voraussetzung: Steuerbefreiung	Freistellung von der Kapitalertragsteuer Antragsvordruck: NV 3 A Voraussetzung: Einkommen < 5.000 Euro
<b>3. Freistellungsbescheid</b>  Vordruck: Gem 2	Freistellung von der Kapitalertragsteuer Erklärungsvordruck: Gem 1 Voraussetzung: Gemeinnützigkeit	nicht möglich
<b>4. Feststellungsbescheid nach § 60a AO</b>	Freistellung von der Kapitalertragsteuer Vordruck: Gem 7 Voraussetzung: Gemeinnützigkeit	nicht möglich

# Zuständigkeit der Finanzämter

Landesweit sind sechs sogenannte Körperschaftsteuer-Finanzämter für die steuerliche Betreuung der Vereine zuständig. Vier von diesen Körperschaftsteuer-Finanzämtern sind auch zuständig für die gegebenenfalls als Arbeitgeber abzuführende Lohnsteuer.

<b>Geschäftsleitung / Sitz des Vereins befindet sich im Bezirk</b>	<b>ggf. regionale Differenzierung</b>	<b>zuständiges Finanzamt für Körperschaftsteuer</b>	<b>zuständiges Finanzamt für Lohnsteuer</b>
Stadt Flensburg		(Kontaktdaten siehe nachfolgende Übersicht)	
Stadt Flensburg		Finanzamt Flensburg	
Kreis Nordfriesland		Finanzamt Flensburg	
Kreis Schleswig-Flensburg		Finanzamt Flensburg	
Kreis Rendsburg-Eckernförde	Stadt Eckernförde, Ämter Hüttener Berge und Schlei-Ostsee	Finanzamt Flensburg	
	im übrigen Kreis	Finanzamt Kiel	
Stadt Kiel		Finanzamt Kiel	
Kreis Plön		Finanzamt Kiel	
Kreis Ostholstein	Stadt Eutin, Gemeinden Bad Malente, Ahrensböök und Stockelsdorf	Finanzamt Kiel	
	im übrigen Kreis	Finanzamt Lübeck	
Stadt Neumünster		Finanzamt Kiel	



Geschäftsleitung / Sitz des Vereins be- findet sich im Bezirk	ggf. regionale Differenzierung	zuständiges Finanzamt für Körperschaftsteuer <small>(Kontaktdaten siehe nachfolgende Übersicht)</small>	zuständiges Finanzamt für Lohnsteuer
Kreis Dithmarschen		Finanzamt Itzehoe	
Kreis Steinburg		Finanzamt Itzehoe	
Kreis Pinneberg		Finanzamt Itzehoe	
Kreis Segeberg	Gemeinden Bad Bramstedt, Boostedt, Groß Kummerfeld, Latendorf, Heid- mühlen, Ämter Bad Bramstedt-Land, Bornhöved (ohne die Gemeinde Trappenkamp) und Kaltenkirchen-Land (ohne die Gemeinde Alvesloe)	Finanzamt Kiel	
	im übrigen Kreis	Finanzamt Bad Segeberg	Finanzamt Itzehoe
Stadt Lübeck		Finanzamt Lübeck	
Kreis Stormarn		Finanzamt Stormarn	Finanzamt Lübeck
Kreis Herzogtum Lauenburg		Finanzamt Lübeck	

Zuständigkeit der Finanzämter

# Adressen der Finanzämter

## **Bad Segeberg**

Theodor-Storm-Straße 4-10  
23795 Bad Segeberg  
Telefon (0 45 51) 54-0  
Email: poststelle@  
fa-bad-segeberg.landsh.de

## **Dithmarschen**

Berliner Str. 19  
25746 Heide  
Telefon: (0 4 81) 4 21 55-0  
Email: poststelle@  
fa-dithmarschen.landsh.de

## **Eckernförde-Schleswig**

Bergstraße 50  
24340 Eckernförde  
Telefon (0 43 51) 7 56-0  
Email: poststelle@  
fa-eck-sl.landsh.de

## **Elmshorn**

Friedensallee 7 - 9  
25335 Elmshorn  
Telefon (0 41 21) 4 81-0  
Email: poststelle@  
fa-elmshorn.landsh.de

## **Flensburg**

Duburger Straße 58 - 64  
24939 Flensburg  
Telefon (0 4 61) 8 13-0  
Email: poststelle@fa-  
flensburg.landsh.de

## **Itzehoe**

Fehrsstraße 5  
25524 Itzehoe  
Telefon (0 48 21) 66-0  
Email: poststelle@  
fa-itzehoe.landsh.de

## **Kiel**

Feldstraße 23  
24105 Kiel  
Telefon (0 4 31) 6 02-0  
Email: poststelle@  
fa-kiel.landsh.de

## **Lübeck**

Possehlstraße 4  
23560 Lübeck  
Telefon (0 4 51) 1 32-0  
Email: poststelle@  
fa-luebeck.landsh.de

## **Neumünster**

Bahnhofstraße 9  
24534 Neumünster  
Telefon (0 43 21) 4 96-0  
Email: poststelle@  
fa-neumuenster.landsh.de

## **Nordfriesland**

Eesackerstraße 11 a  
25917 Leck  
Telefon (0 46 62) 85-0  
Email: poststelle@  
fa-nordfriesland.landsh.de

### **Ostholstein**

Lankenstraße 1  
23758 Oldenburg i. H.  
Telefon (0 43 61) 4 97-0  
Email: poststelle@  
fa-ostholstein.landsh.de

### **Pinneberg**

Friedrich-Ebert-Straße 29  
25421 Pinneberg  
Telefon (0 41 01) 54 72-0  
Email: poststelle@  
fa-pinneberg.landsh.de

### **Plön**

Fünf-Seen-Allee 1  
24306 Plön  
Telefon (0 45 22) 5 06-0  
Email: poststelle@  
fa-ploen.landsh.de

### **Ratzeburg**

Bahnhofsallee 20  
23909 Ratzeburg  
Telefon (0 45 41) 8 82-01  
Email: poststelle@  
fa-ratzeburg.landsh.de

### **Rendsburg**

Kieler Straße 19  
24768 Rendsburg  
Telefon (0 43 31) 5 98-0  
Email: poststelle@  
fa-rendsburg.landsh.de

### **Stormarn**

Berliner Ring 25  
23843 Bad Oldesloe  
Telefon (0 45 31) 5 07-0  
Email: poststelle@  
fa-stormarn.landsh.de

### **Finanzamt für Zentrale Prüfungsdienste**

Hopfenstr. 2a  
24114 Kiel  
Telefon (0 4 31) 5 50 62-0  
Email: poststelle@  
fa-zpd.landsh.de

# Notizen



# Anlage 1

## Auszüge aus der Abgabenordnung (AO)

Auszüge aus der Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) - und aus dem Anwendungserlass (AEAO) zum Dritten Abschnitt der Abgabenordnung - Steuerbegünstigte Zwecke unter Berücksichtigung aller Änderungen - zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 23. Januar 2023 (BStBl I S. 184)

### § 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

<sup>1</sup> Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. <sup>2</sup> Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. <sup>3</sup> Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

### § 51 Allgemeines

**(1)** <sup>1</sup> Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften.

<sup>2</sup> Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen.

<sup>3</sup> Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuersubjekte.

**(2)** Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

**(3)**<sup>1</sup> Eine Steuervergünstigung setzt zudem voraus, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung keine Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes fördert und dem Gedanken der Völkerverständigung nicht zuwiderhandelt.<sup>2</sup> Bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, ist widerlegbar davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind.<sup>3</sup> Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht von Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes oder des Zuwiderhandelns gegen den Gedanken der Völkerverständigung begründen, der Verfassungsschutzbehörde mit.

## AEAO zu § 51 - Allgemeines

### Zu § 51 Abs. 1 AO

1. Unter Körperschaften i.S.d. § 51 AO, für die eine Steuervergünstigung in Betracht kommen kann, sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. KStG zu verstehen. Dazu gehören auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG), nicht aber die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solche.
2. Regionale Untergliederungen (Landes-, Bezirks-, Ortsverbände) von Großvereinen sind als nichtrechtsfähige Vereine (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) selbständige Steuersubjekte i.S.d. Körperschaftsteuerrechts, wenn sie
  - a) über eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten und
  - b) eine eigene Kassenführung haben.

Die selbständigen regionalen Untergliederungen können nur dann als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie eine eigene Satzung haben, die den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entspricht. Zweck, Aufgaben und Organisation der Untergliederungen können sich auch aus der Satzung des Hauptvereins ergeben.

3. Über die Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Förderung steuerbegünstigter Zwecke ist stets für einen bestimmten Veranlagungszeitraum zu entscheiden (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung). Eine Körperschaft kann nur dann nach dieser Vorschrift von der Körperschaftsteuer befreit werden, wenn sie in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum alle Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt. Die spätere Erfüllung einer der Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung kann nicht auf frühere, abgelaufene Veranlagungszeiträume zurückwirken.
4. Wird eine bisher steuerpflichtige Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, ist eine Schlussbesteuerung nach § 13 KStG durchzuführen.
5. Für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft reichen Betätigungen aus, mit denen die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke nur vorbereitet wird. Die Tätigkeiten müssen ernsthaft auf die Erfüllung eines steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks gerichtet sein. Die bloße Absicht, zu einem ungewissen Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen, genügt nicht (BFH-Urteil vom 23.7.2003, I R 29/02, BStBl II S. 930).
6. Die Körperschaftsteuerbefreiung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, endet, wenn die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt und über das Vermögen der Körperschaft das Konkurs- oder Insolvenzverfahren eröffnet wird (BFH-Urteil vom 16.5.2007, I R 14/06, BStBl II S. 808).

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung von Todes wegen beginnt, unabhängig vom Zeitpunkt der zivilrechtlichen Anerkennung, bereits mit dem Tode des Stifters. Die Ausdehnung einer solchen Rückwirkungsfiktion auf die Steuerbegünstigung nach §§ 51 ff. AO kommt aber nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 6.6.2019, V R 50/17, BStBl II S. 782). Eine Steuerbegünstigung ab dem Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ist damit nur möglich, falls zum Zeitpunkt des Todes des Stifters eine ordnungsgemäße Satzung vorliegt.

## Zu § 51 Abs. 2 AO

7. Verwirklicht die Körperschaft ihre förderungswürdigen Zwecke nur außerhalb von Deutschland, setzt die Steuerbegünstigung - neben den sonstigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO - zusätzlich den so genannten Inlandsbezug nach § 51 Abs. 2 AO voraus. Dieser liegt zum einen vor, wenn natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, gefördert werden. Auf die Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen kommt es dabei nicht an.

Falls durch die Tätigkeit im Ausland keine im Inland lebenden Personen gefördert werden, ist ein Inlandsbezug gegeben, wenn die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zur Verbesserung des Ansehens Deutschlands im Ausland beitragen kann. Dabei bedarf es keiner spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands im Ausland. Bei im Inland ansässigen Körperschaften ist der mögliche Beitrag zum Ansehen Deutschlands im Ausland - ohne besonderen Nachweis - bereits dadurch erfüllt, dass sie sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke im Ausland beteiligen (Indizwirkung). Der Feststellung der positiven Kenntnis aller im Ausland Begünstigten oder aller Mitwirkenden von der Beteiligung deutscher Organisationen bedarf es dabei nicht.

Ausländische Körperschaften können den Inlandsbezug ebenfalls erfüllen, beispielsweise indem sie ihre steuerbegünstigten Zwecke zum Teil auch in Deutschland verwirklichen oder - soweit sie nur im Ausland tätig sind - auch im Inland lebende natürliche Personen fördern, selbst wenn die Personen sich zu diesem Zweck im Ausland aufhalten. Bei der Tatbestandsalternative des möglichen Ansehensbeitrags zugunsten Deutschlands entfällt zwar bei ausländischen Körperschaften die Indizwirkung, die Erfüllung dieser Tatbestandsalternative durch ausländische Einrichtungen ist aber nicht grundsätzlich ausgeschlossen.

Der nach § 51 Abs. 2 AO bei Auslandsaktivitäten zusätzlich geforderte Inlandsbezug wirkt sich nicht auf die Auslegung der weiteren, für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit notwendigen Voraussetzungen aus. Deren Vorliegen ist weiterhin unabhängig von der Frage, ob die Tätigkeit im In- oder Ausland ausgeübt wird, zu prüfen. Der Inlandsbezug hat somit



insbesondere keine Auswirkung auf Inhalt und Umfang der in den §§ 52 bis 53 AO beschriebenen förderungswürdigen Zwecke. Daher können beispielsweise kirchliche Zwecke weiterhin nur zugunsten inländischer Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, verfolgt werden; andererseits kann die Förderung der Religion nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO wie bisher auch im Ausland erfolgen; auch kann wie bisher z.B. eine hilflose Person im Ausland unterstützt werden (§ 53 Nr. 1 AO).

Mit der Prüfung des Inlandsbezugs selbst ist keine zusätzliche inhaltliche Prüfung der Tätigkeit der Körperschaft verbunden. Das heißt, es ist weder ein weiteres Mal zu ermitteln, ob die Körperschaft gemeinnützige oder mildtätige Zwecke i.S.d. §§ 52 und 53 AO fördert, noch kommt es darauf an, ob die Tätigkeit mit den im Ausland geltenden Wertvorstellungen übereinstimmt und somit nach ausländischen Maßstäben ein Beitrag zum Ansehen Deutschlands geleistet werden kann. Falls die Verfolgung der in den §§ 52 und 53 AO genannten förderungswürdigen Zwecke zu bejahen ist, ist daher davon auszugehen, dass eine solche Tätigkeit dem Ansehen Deutschlands im Ausland nicht entgegensteht.

### Zu § 51 Abs. 3 AO

8. Der Ausschluss so genannter extremistischer Körperschaften von der Steuerbegünstigung ist in § 51 Abs. 3 AO gesetzlich geregelt.
9. Die Ergänzung des § 51 AO soll klarstellen, dass eine Körperschaft nur dann als steuerbegünstigt behandelt werden kann, wenn sie weder nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung Bestrebungen i.S.d. § 4 des BVerfSchG verfolgt noch dem Gedanken der Völkerverständigung zuwiderhandelt. § 4 BVerfSchG ist im Zusammenhang mit § 3 BVerfSchG zu lesen, der die Aufgaben der Verfassungsschutzbehörden des Bundes und der Länder und die Voraussetzungen für ein Tätigwerden des Verfassungsschutzes festlegt. Die Aufgabe besteht in der Sammlung und Auswertung von Informationen über die in § 3 Abs. 1 BVerfSchG erwähnten verfassungsfeindlichen Bestrebungen, die § 4 BVerfSchG zum Teil definiert. So beinhaltet § 4 BVerfSchG im ersten Absatz eine Legaldefinition von Bestrebungen
  - a) gegen den Bestand des Bundes oder eines Landes
  - b) gegen die Sicherheit des Bundes oder eines Landes
  - c) gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung.

Im zweiten Absatz des § 4 BVerfSchG werden die grundlegenden Prinzipien der freiheitlichen demokratischen Grundordnung aufgeführt.

Gem. § 51 Abs. 3 Satz 1 AO ist eine Steuervergünstigung auch ausgeschlossen, wenn die Körperschaft dem Gedanken der Völkerverständigung zuwiderhandelt. Diese Regelung nimmt Bezug auf § 3 Abs. 1 Nr. 4 BVerfSchG, der wiederum auf Artikel 9 Abs. 2 GG (gegen den Gedanken der Völkerverständigung gerichtete Bestrebungen) sowie Artikel 26 Abs. 1 GG (Störung des friedlichen Zusammenlebens der Völker) verweist. Im Rahmen des § 51 Abs. 3 Satz 1 AO sind die Leistungen einer Körperschaft für das Gemeinwohl nicht im Wege einer Gesamtschau gegen Anhaltspunkte für eine verfassungsfeindliche tatsächliche Geschäftsführung abzuwägen (BFH-Urteil vom 14.3.2018, V R 36/16, BStBl II S. 422).

10. Der Tatbestand des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO ist nur bei solchen Organisationen erfüllt, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes für den zu beurteilenden Veranlagungszeitraum ausdrücklich als extremistisch eingestuft werden (BFH-Urteil vom 11.4.2012, I R 11/11, BStBl 2013 II S. 146). Die Widerlegung der Vermutung erfordert den vollen Beweis des Gegenteils; eine Erschütterung ist nicht ausreichend (BFH-Urteil vom 14.3.2018, V R 36/16, BStBl II S. 422). Hat das Finanzamt die Körperschaft bisher als steuerbegünstigt behandelt und wird später ein Verfassungsschutzbericht veröffentlicht, in dem die Körperschaft als extremistisch aufgeführt wird, kommt ggf. eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht.
11. Bei Organisationen, die nicht unter § 51 Abs. 3 Satz 2 AO fallen, ist eine Prüfung nach § 51 Abs. 3 Satz 1 AO vorzunehmen (vgl. Nr. 9 des AEAO zu § 51). Insbesondere eine Erwähnung als „Verdachtsfall“ oder eine nur beiläufige Erwähnung im Verfassungsschutzbericht, aber auch sonstige Erkenntnisse bieten im Einzelfall Anlass zu weitergehenden Ermittlungen der Finanzbehörde, z.B. auch durch Nachfragen bei den Verfassungsschutzbehörden.
12. Die Finanzbehörden sind befugt und verpflichtet, den Verfassungsschutzbehörden Tatsachen i.S.d. § 51 Abs. 3 Satz 3 AO unabhängig davon mitzuteilen, welchen Besteuerungszeitraum diese Tatsachen betreffen.

## § 52 Gemeinnützige Zwecke

**(1)** <sup>1</sup> Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. <sup>2</sup>Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. <sup>3</sup>Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

**(2)** <sup>1</sup> Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
2. die Förderung der Religion;
3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen;
4. die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;
5. die Förderung von Kunst und Kultur;
6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes einschließlich des Klimaschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;

10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste; Förderung der Hilfe für Menschen, die aufgrund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. die Förderung des Tierschutzes;
15. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
18. die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
19. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. die Förderung der Kriminalprävention;
21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde und der Ortsverschönerung;
23. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Freiflugs, des Modellflugs und des Hundesports;

24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;
25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke;
26. die Förderung der Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen und die Förderung der Unterhaltung von Gedenkstätten für nichtbestattungspflichtige Kinder und Föten.

<sup>2</sup> Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter Satz 1 fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden. <sup>3</sup> Die obersten Finanzbehörden der Länder haben jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach Satz 2 zuständig ist.

## AEAO zu § 52 - Gemeinnützige Zwecke

1. Die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft setzt voraus, dass ihre Tätigkeit der Allgemeinheit zugutekommt (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO). Dies ist nicht gegeben, wenn der Kreis der geförderten Personen infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO). Hierzu gilt Folgendes:

### 1.1 Allgemeines

Ein Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugute kommt (insbesondere Sportvereine und Vereine, die in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO genannte Freizeitbetätigungen fördern), fördert nicht die Allgemeinheit, wenn er den Kreis der Mitglieder durch hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge (einschließlich Mitgliedsumlagen) klein hält.

Bei einem Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugute kommt, ist eine Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO anzunehmen, wenn

- a) die Mitgliedsbeiträge und Mitgliedsumlagen zusammen im Durchschnitt 1.023 € je Mitglied und Jahr und
- b) die Aufnahmegebühren für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 1.534 € nicht übersteigen.

## **1.2 Investitionsumlage**

Es ist unschädlich für die Gemeinnützigkeit eines Vereins, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugutekommt, wenn der Verein neben den o.a. Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträgen (einschließlich sonstiger Mitgliedsumlagen) zusätzlich eine Investitionsumlage nach folgender Maßgabe erhebt:

Die Investitionsumlage darf höchstens 5.113 € innerhalb von zehn Jahren je Mitglied betragen. Die Mitglieder müssen die Möglichkeit haben, die Zahlung der Umlage auf bis zu zehn Jahresraten zu verteilen. Die Umlage darf nur für die Finanzierung konkreter Investitionsvorhaben verlangt werden. Unschädlich ist neben der zeitnahen Verwendung der Mittel für Investitionen auch die Ansparung für künftige Investitionsvorhaben im Rahmen von nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässigen Rücklagen und die Verwendung für die Tilgung von Darlehen, die für die Finanzierung von Investitionen aufgenommen worden sind. Die Erhebung von Investitionsumlagen kann auf neu eintretende Mitglieder (und ggf. nachzahlende Jugendliche, vgl. Nr. 1.3.1.2 des AEAO zu § 52) beschränkt werden. Investitionsumlagen sind keine steuerlich abziehbaren Spenden.

## **1.3 Durchschnittsberechnung**

Der durchschnittliche Mitgliedsbeitrag und die durchschnittliche Aufnahmegebühr sind aus dem Verhältnis der zu berücksichtigenden Leistungen der Mitglieder zu der Zahl der zu berücksichtigenden Mitglieder zu errechnen.

### **1.3.1 Zu berücksichtigende Leistungen der Mitglieder**

#### *1.3.1.1 Grundsatz*

Zu den maßgeblichen Aufnahmegebühren bzw. Mitgliedsbeiträgen gehören alle Geld- und geldwerten Leistungen, die ein Bürger aufwenden muss, um in den Verein aufgenommen zu werden bzw. in ihm verbleiben zu können. Umlagen, die von den Mitgliedern erhoben werden, sind mit

Ausnahme zulässiger Investitionsumlagen (vgl. Nr. 1.2 des AEAO zu § 52) bei der Berechnung der durchschnittlichen Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge zu berücksichtigen.

#### *1.3.1.2 Sonderentgelte und Nachzahlungen*

So genannte Spielgeldvorauszahlungen, die im Zusammenhang mit der Aufnahme in den Verein zu entrichten sind, gehören zu den maßgeblichen Aufnahmegebühren. Sonderumlagen und Zusatzentgelte, die Mitglieder z.B. unter der Bezeichnung Jahresplatzbenutzungsgebühren zahlen müssen, sind bei der Durchschnittsberechnung als zusätzliche Mitgliedsbeiträge zu berücksichtigen.

Wenn jugendliche Mitglieder, die zunächst zu günstigeren Konditionen in den Verein aufgenommen worden sind, bei Erreichen einer Altersgrenze Aufnahmegebühren nach zu entrichten haben, sind diese im Jahr der Zahlung bei der Berechnung der durchschnittlichen Aufnahmegebühr zu erfassen.

#### *1.3.1.3 Auswärtige Mitglieder*

Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren, die auswärtige Mitglieder an andere gleichartige Vereine entrichten, sind nicht in die Durchschnittsberechnungen einzubeziehen. Dies gilt auch dann, wenn die Mitgliedschaft in dem anderen Verein Voraussetzung für die Aufnahme als auswärtiges Mitglied oder die Spielberechtigung in der vereinseigenen Sportanlage ist

#### *1.3.1.4 Juristische Personen und Unternehmen in anderer Rechtsform*

Leistungen, die juristische Personen und Unternehmen in anderer Rechtsform für die Erlangung und den Erhalt der eigenen Mitgliedschaft in einem Verein aufwenden (so genannte Firmenmitgliedschaften), sind bei den Durchschnittsberechnungen nicht zu berücksichtigen (vgl. Nr. 1.3.2 des AEAO zu § 52).

#### *1.3.1.5 Darlehen*

Darlehen, die Mitglieder dem Verein im Zusammenhang mit ihrer Aufnahme in den Verein gewähren, sind nicht als zusätzliche Aufnahmegebühren zu erfassen. Wird das Darlehen zinslos oder zu einem günstigeren Zinssatz, als er auf dem Kapitalmarkt üblich ist, gewährt, ist der jährliche Zinsverzicht als zusätzlicher Mitgliedsbeitrag zu berücksichtigen.

Diese Grundsätze gelten auch, wenn Mitgliedsbeiträge oder Mitgliedsumlagen (einschließlich Investitionsumlagen) als Darlehen geleistet werden.

#### *1.3.1.6 Beteiligung an Gesellschaften*

Kosten für den zur Erlangung der Spielberechtigung notwendigen Erwerb von Geschäftsanteilen an einer Gesellschaft, die neben dem Verein besteht und die die Sportanlagen errichtet oder betreibt, sind mit Ausnahme des Agios nicht als zusätzliche Aufnahmegebühren zu erfassen.

Ein Sportverein kann aber mangels Unmittelbarkeit dann nicht als gemeinnützig behandelt werden, wenn die Mitglieder die Sportanlagen des Vereins nur bei Erwerb einer Nutzungsberechtigung von einer neben dem Verein bestehenden Gesellschaft nutzen dürfen.

#### *1.3.1.7 Spenden*

Wenn Bürger im Zusammenhang mit der Aufnahme in einen Sportverein als Spenden bezeichnete Zahlungen an den Verein leisten, ist zu prüfen, ob es sich dabei um freiwillige unentgeltliche Zuwendungen, d.h. um Spenden, oder um Sonderzahlungen handelt, zu deren Leistung die neu eintretenden Mitglieder verpflichtet sind.

Sonderzahlungen sind in die Berechnung der durchschnittlichen Aufnahmegebühr einzubeziehen. Dies gilt auch, wenn kein durch die Satzung oder durch Beschluss der Mitgliederversammlung festgelegter Rechtsanspruch des Vereins besteht, die Aufnahme in den Verein aber faktisch von der Leistung einer Sonderzahlung abhängt.

Eine faktische Verpflichtung ist regelmäßig anzunehmen, wenn mehr als 75 % der neu eingetretenen Mitglieder neben der Aufnahmegebühr eine gleich oder ähnlich hohe Sonderzahlung leisten. Dabei bleiben passive oder fördernde, jugendliche und auswärtige Mitglieder sowie Firmenmitgliedschaften außer Betracht. Für die Beurteilung der Frage, ob die Sonderzahlungen der neu aufgenommenen Mitglieder gleich oder ähnlich hoch sind, sind die von dem Mitglied innerhalb von drei Jahren nach seinem Aufnahmeantrag oder, wenn zwischen dem Aufnahmeantrag und der Aufnahme in den Verein ein ungewöhnlich langer Zeitraum liegt, nach seiner Aufnahme geleisteten Sonderzahlungen, soweit es sich dabei nicht um von allen Mitgliedern erhobene Umlagen handelt, zusammenzurechnen.



Die 75 %-Grenze ist eine widerlegbare Vermutung für das Vorliegen von Pflichtzahlungen. Maßgeblich sind die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls. Sonderzahlungen sind deshalb auch dann als zusätzliche Aufnahmegebühren zu behandeln, wenn sie zwar von weniger als 75 % der neu eingetretenen Mitglieder geleistet werden, diese Mitglieder aber nach den Umständen des Einzelfalls zu den Zahlungen nachweisbar verpflichtet sind.

Die vorstehenden Grundsätze einschließlich der 75 %-Grenze gelten für die Abgrenzung zwischen echten Spenden und Mitgliedsumlagen entsprechend. Pflichtzahlungen sind in diesem Fall in die Berechnung des durchschnittlichen Mitgliedsbeitrags einzubeziehen.

Nicht bei der Durchschnittsberechnung der Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträge zu berücksichtigen sind Pflichteinzahlungen in eine zulässige Investitionsumlage (vgl. Nr. 1.2 des AEAO zu § 52).

Für Leistungen, bei denen es sich um Pflichtzahlungen (z.B. Aufnahmegebühren, Mitgliedsbeiträge, Ablösezahlungen für Arbeitsleistungen und Umlagen einschließlich Investitionsumlagen) handelt, dürfen keine Zuwendungsbestätigungen i.S.d. § 50 EStDV ausgestellt werden.

### **1.3.2 Zu berücksichtigende Mitglieder**

Bei der Berechnung des durchschnittlichen Mitgliedsbeitrags ist als Divisor die Zahl der Personen anzusetzen, die im Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) Mitglieder des Vereins waren. Dabei sind auch die Mitglieder zu berücksichtigen, die im Laufe des Jahres aus dem Verein ausgetreten oder in ihn aufgenommen worden sind. Voraussetzung ist, dass eine Dauermitgliedschaft bestanden hat bzw. die Mitgliedschaft auf Dauer angelegt ist.

Divisor bei der Berechnung der durchschnittlichen Aufnahmegebühr ist die Zahl der Personen, die in dem Veranlagungszeitraum auf Dauer neu in den Verein aufgenommen worden sind. Bei den Berechnungen sind grundsätzlich auch die fördernden oder passiven, jugendlichen und auswärtigen Mitglieder zu berücksichtigen. Unter auswärtigen Mitgliedern sind regelmäßig Mitglieder zu verstehen, die ihren Wohnsitz außerhalb des Einzugsgebiets des Vereins haben und/oder bereits ordentliches Mitglied in einem gleichartigen anderen Sportverein sind und die deshalb keine oder geringere Mitgliedsbeiträge oder Aufnahmegebühren zu

zahlen haben. Nicht zu erfassen sind juristische Personen oder Firmen in anderer Rechtsform sowie die natürlichen Personen, die infolge der Mitgliedschaft dieser Organisationen Zugang zu dem Verein haben.

Die nicht aktiven Mitglieder sind nicht zu berücksichtigen, wenn der Verein ihre Einbeziehung in die Durchschnittsberechnung missbräuchlich ausnutzt. Dies ist z.B. anzunehmen, wenn die Zahl der nicht aktiven Mitglieder ungewöhnlich hoch ist oder festgestellt wird, dass im Hinblick auf die Durchschnittsberechnung gezielt nicht aktive Mitglieder beitragsfrei oder gegen geringe Beiträge aufgenommen worden sind. Entsprechendes gilt für die Einbeziehung auswärtiger Mitglieder in die Durchschnittsberechnung.

## **Gemeinnützige Zwecke**

2. Bei § 52 Abs. 2 AO handelt es sich grundsätzlich um eine abschließende Aufzählung gemeinnütziger Zwecke. Die Allgemeinheit kann allerdings auch durch die Verfolgung von Zwecken, die hinsichtlich der Merkmale, die ihre steuerrechtliche Förderung rechtfertigen, mit den in § 52 Abs. 2 AO aufgeführten Zwecken identisch sind, gefördert werden.

**2.1** Jugendliche i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO bzw. des § 68 Nr. 1 Buchstabe b AO sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres.

**2.2** Die Förderung von Kunst und Kultur umfasst die Bereiche der Musik, der Literatur, der darstellenden und bildenden Kunst und schließt die Förderung von kulturellen Einrichtungen, wie Theater und Museen, sowie von kulturellen Veranstaltungen, wie Konzerte und Kunstausstellungen, ein. Zur Förderung von Kunst und Kultur gehört auch die Förderung der Pflege und Erhaltung von Kulturwerten. Kulturwerte sind Gegenstände von künstlerischer und sonstiger kultureller Bedeutung, Kunstsammlungen und künstlerische Nachlässe, Bibliotheken, Archive sowie andere vergleichbare Einrichtungen. Das Vorführen von Filmen allein ist noch keine gemeinnützige Tätigkeit. Die Gemeinnützigkeit kommunaler Kinos ist jedoch zu bejahen, wenn bestimmte zusätzliche Kriterien erfüllt sind. Hierzu zählt, ob ein kommunaler Kinoverein öffentliche Zuschüsse erhält, ob er in die gesamte Kulturarbeit der Kommune integriert ist, ob sich das Programm

inhaltlich, konzeptionell und formal von etwa vorhandenen gewerblichen Kinos am Ort unterscheidet, ob die Filme in bestimmten Sachzusammenhängen gezeigt und ob sie inhaltlich aufbereitet werden, z.B. durch begleitende Vorträge. Dabei reicht es aus, wenn ein kommunaler Kinoverein einige der genannten Kriterien erfüllt. Auf die künstlerische Qualität der einzelnen gezeigten Filme kommt es nicht an.

- 2.3** Die Förderung der Denkmalpflege bezieht sich auf die Erhaltung und Wiederherstellung von Bau- und Bodendenkmälern, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften anerkannt sind. Die Anerkennung ist durch eine Bescheinigung der zuständigen Stelle nachzuweisen.
- 2.4** Vereine, deren satzungsmäßiger Zweck die Förderung der nicht-gewerblichen Fischerei ist (Anglervereine), können unter dem Gesichtspunkt der Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege als gemeinnützig i.S.d. § 52 AO anerkannt werden. Ihre Tätigkeit ist im Wesentlichen auf die einheitliche Ausrichtung und Vertretung der Mitgliederinteressen bei der Hege und Pflege des Fischbestandes in den Gewässern in Verbindung mit Maßnahmen zum Schutz und zur Reinhaltung dieser Gewässer, sowie die Erhaltung der Schönheit und Ursprünglichkeit der Gewässer i.S.d. Naturschutzes und der Landschaftspflege gerichtet. Wettfischveranstaltungen sind grundsätzlich als nicht mit dem Tierschutzgesetz und mit der Gemeinnützigkeit vereinbar anzusehen.

Fischen und Angeln bedarf in jedem Fall einer besonderen Genehmigung, für private Gewässer der des Eigentümers, für öffentliche Gewässer der der zuständigen öffentlichen Körperschaft (z.B. Gemeinde). Der Verkauf von Angelkarten durch Vereine an Vereinsmitglieder wird im Rahmen eines steuerbegünstigten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (= Zweckbetrieb) durchgeführt. Der Verkauf von Angelkarten an Nichtmitglieder hingegen stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.

- 2.5** Zur Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer gehört auch die Errichtung von Ehrenmalen und Gedenkstätten.

Zur Förderung der Tier- bzw. Pflanzenzucht gehört auch die Förderung der Erhaltung vom Aussterben bedrohter Nutztierassen und Nutzpflanzen.

Körperschaften, die nationale Minderheiten und Volksgruppen sowie die nachfolgenden Regionalsprachen fördern, können gemeinnützige Zwecke i. S. v. § 52 AO verfolgen. Die Förderung des Einsatzes für nationale Minderheiten im Sinne des durch Deutschland ratifizierten Rahmenabkommens zum Schutz nationaler Minderheiten und die Förderung des Einsatzes für die gem. der von Deutschland ratifizierten Charta der Regional- und Minderheitensprachen geschützten Sprachen sind - je nach Betätigung im Einzelnen - Förderung von Kunst und Kultur, Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde oder Förderung des traditionellen Brauchtums. Bei den nach der Charta geschützten Sprachen handelt es sich um die Regionalsprache Niederdeutsch sowie die Minderheitensprachen Dänisch, Friesisch, Sorbisch und das Romanes der deutschen Sinti und Roma.

Für die Gemeinnützigkeit eines Vertriebenenverbands ist es unschädlich, wenn er nach seiner Satzung allgemein - im Sinne einer Wiederherstellung der allgemeinen Gerechtigkeit - auch Zwecke wie „Wiedergutmachung des Vertreibungsunrechts“ oder „Rückgabe des konfiszierten Vermögens auf der Basis eines gerechten Ausgleichs“ fördert. Bei derartigen Formulierungen in der Satzung kann angenommen werden, dass sich der Verband bei seiner Betätigung im Rahmen des gemeinnützigen Zwecks „Fürsorge für Vertriebene“ hält und die Verfolgung individueller Rechtsansprüche der Mitglieder nicht Satzungszweck ist.

Zu beanstanden sind jedoch Formulierungen, die nach Satzungszweck z.B. mit „Anspruch der Volksgruppen und der einzelnen Landsleute auf Rückerstattung des geraubten Vermögens und die sich daraus ergebenden Entschädigungsansprüche zu vertreten“ definieren. Vertriebenenverbände mit diesem oder einem ähnlich formulierten Satzungszweck können nicht als gemeinnützig behandelt werden, weil sie gegen die Gebote der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) und der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) verstoßen.

Satzungszwecke wie „Wiedervereinigung mit den Vertreibungsgebieten“ oder „Eingliederung der Vertreibungsgebiete“ sind ebenfalls schädlich für die Gemeinnützigkeit eines Vertriebenenverbandes. Die Verfolgung dieser Ziele ist keine Förderung der Allgemeinheit, weil solche Bestrebungen im Widerspruch zu den völkerrechtlich verbindlichen Verträgen der Bundesrepublik Deutschland mit ihren östlichen Nachbarstaaten und zum Grundgesetz stehen (vgl. BFH-Beschluss vom 16.10.1991, I B 16/91, BFH/NV 1992 S. 505).

- 2.6** Zur Förderung der Ortsverschönerung gehören u. a. auch grundlegende Maßnahmen der Landschafts-, Heimat-, und Denkmalpflege sowie des Naturschutzes zur Verbesserung der örtlichen Lebensqualität (z. B. Unterhaltung von öffentlichen Parkanlagen und Lehrpfaden zur Regionalgeschichte). Aspekte der Wirtschafts- und Tourismusförderung fallen nicht darunter.
- 2.7** Der Begriff Freifunk bezieht sich auf die nichtkommerzielle Förderung der Einrichtung und Unterhaltung von Kommunikationsnetzwerken, die der Allgemeinheit offenstehen. Die Weitergabe oder Verwendung der Nutzerdaten für gewerbliche Zwecke fällt nicht unter den Begriff des steuerlich begünstigten Freifunks.
- 2.8** Unter dem Begriff „bürgerschaftliches Engagement“ versteht man eine freiwillige, nicht auf das Erzielen eines persönlichen materiellen Gewinns gerichtete, auf die Förderung der Allgemeinheit hin orientierte, kooperative Tätigkeit. Die Anerkennung der Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke dient der Hervorhebung der Bedeutung, die ehrenamtlicher Einsatz für unsere Gesellschaft hat. Eine Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke ist damit nicht verbunden.
- 2.9** Soweit eine Körperschaft die Friedhofsverwaltung, einschließlich der Pflege und Unterhaltung des Friedhofsgeländes und seiner Baulichkeiten, selbstlos, ausschließlich und unmittelbar wahrnimmt, kann dies als Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 AO eingeordnet werden.

Dazu können auch die Aufgaben des Bestattungswesens zählen, wie etwa der Bestattungsvorgang, die Grabfundamentierung, das

Vorhalten aller erforderlichen Einrichtungen und Vorrichtungen sowie die notwendigerweise anfallenden Dienstleistungen wie Wächterdienste, Sargaufbewahrung, Sargtransportdienste im Friedhofsbereich, Totengeleit, Kranzannahme, Graben der Gruft und ähnliche Leistungen. Weiterhin sind auch die Tätigkeiten umfasst, die kraft Herkommens oder allgemeiner Übung allein von der Friedhofsverwaltung erbracht oder allgemein als ein unverzichtbarer Bestandteil einer würdigen Bestattung angesehen werden, wie z. B. Läuten der Glocken, übliche Ausschmückung des ausgehobenen Grabes oder musikalische Umrahmung der Trauerfeier.

Der Zweck umfasst auch die Unterhaltung von Gedenkstätten für sogenannte „Sternenkinder“, die nach dem jeweiligen Landesbestattungsgesetz nicht bestattet werden können, als einen Ort der Trauer für die betroffene Familie. Die seelsorgerische Betreuung der Angehörigen ist wie bisher als Förderung mildtätiger Zwecke gemäß § 53 AO anzusehen.

**2.10** Durch § 52 Abs. 2 Satz 2 AO wird die Möglichkeit eröffnet, Zwecke auch dann als gemeinnützig anzuerkennen, wenn diese nicht unter den Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO fallen. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit solcher gesellschaftlicher Zwecke wird bundeseinheitlich abgestimmt. Satz 2 gilt auch für den Fall, dass die zuständige Finanzbehörde den Antrag ablehnen möchte, es sei denn es ergibt sich aus anderen, nicht aus der Regelung des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO resultierenden Gründen, dass der Antragsteller die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht erfüllt.

**2.11** Folgende Zwecke wurden als vergleichbare Zwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 2 AO anerkannt:

- Turnierbridge nach dem Regelwerk der World Bridge Federation (BFH-Urteil vom 9.2.2017, V R 70/14, BStBl II S. 1106).

**3.** Internetvereine können wegen Förderung der Volksbildung als gemeinnützig anerkannt werden, sofern ihr Zweck nicht der Förderung der (privat betriebenen) Datenkommunikation durch Zurverfügungstellung von Zugängen zu Kommunikationsnetzwerken sowie durch den Aufbau, die Förderung und den Unterhalt entsprechender Netze zur privaten und geschäftlichen Nutzung durch die Mitglieder oder andere Personen dient. Zur steuerbegünstigten Förderung des Freifunks vgl. Nr. 2.7 des AEAO zu § 52.

Freiwilligenagenturen sind Körperschaften, die Menschen für freiwilliges, unentgeltliches Engagement bei steuerbegünstigten Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts qualifizieren und ihnen die entsprechenden Tätigkeiten vermitteln. Sie treten auch unter anderen Bezeichnungen auf, z.B. Freiwilligenzentren oder Ehrenamtsbörsen. Freiwilligenagenturen können regelmäßig wegen der Förderung der Bildung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO) als gemeinnützig behandelt werden, weil das Schwergewicht ihrer Tätigkeit in der Aus- und Weiterbildung der Freiwilligen liegt. Die Vermittlung der Freiwilligen in das gewünschte Betätigungsfeld ist lediglich Endpunkt und Abschluss eines Qualifizierungsprozesses, nicht jedoch der vorrangige und überwiegende Tätigkeitsbereich.

Erhält eine Freiwilligenagentur im Zusammenhang mit der Vermittlung von Freiwilligen ein Entgelt für ihre Leistungen, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO vor, der sowohl die Ausbildungsleistung als auch die Vermittlung umfasst. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist als Zweckbetrieb (§ 65 AO) zu behandeln, weil das Entgelt für die Gesamtleistung - mit Schwergewicht bei der Ausbildung - gezahlt wird.

4. Erfinderclubs verfolgen in der Regel die Förderung von Bildung nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO. Eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit wegen der Förderung der Forschung nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ist nur dann möglich, wenn der Verein selbst forscht (Gebot der Unmittelbarkeit, § 57 AO).

Nicht gemeinnützig ist die Förderung einer eigenen gewerblichen Tätigkeit oder die Förderung der gewerblichen Tätigkeit der Mitglieder. Es ist entscheidend, dass es sich bei dem Verein nicht lediglich um einen Zusammenschluss von Personen handelt, die durch Erfindungen, Patente und ihre Verwertung persönliche Einkünfte erzielen wollen. Die für die Gemeinnützigkeit geforderte Selbstlosigkeit eines Erfindervereins schließt zwar ein gewisses Eigeninteresse der Mitglieder an der Vereinstätigkeit nicht aus, allerdings verstößt die Verfolgung von vorwiegend eigenwirtschaftlichen Interessen gegen das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 AO. An der gebotenen Selbstlosigkeit fehlt es, wenn der Verein nach seiner Satzung die Patentierung und Verwertung von Erfindungen seiner Mitglieder fördert, sie also bei einer im Grundsatz gewerblichen Tätigkeit unterstützt. Dies gilt auch, wenn der Verein die Patente für seine Mitglieder anmeldet und hält. Unschädlich ist die allgemeine Information der Mitglieder, z.B. durch Lehrveranstaltungen oder Merkblätter zum Patentrecht.

Bei einem Verein, der selbst forscht, ist es unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn er Forschungsergebnisse zum Patent anmeldet. Er muss die Forschungsergebnisse aber veröffentlichen und damit der Allgemeinheit zugänglich machen. Erlegt die Satzung den Mitgliedern eine Geheimhaltungsverpflichtung auf, ist dies ein Indiz dafür, dass nicht die Allgemeinheit, sondern (nur oder in erster Linie) die Mitglieder gefördert werden sollen.

Eine gemeinnützigkeitskonforme Zweckverwirklichung kann beispielhaft durch folgende Maßnahmen erfolgen:

- Förderung des Wissens über den Zusammenhang zwischen Erfindungen, Schutzrechten und Innovationen,
- Förderung des Erfahrungsaustausches im Zusammenhang mit Erfindungen, Innovationen und Patenten sowie
- Öffentlichkeitsarbeit, Durchführung von Veranstaltungen, Fortbildungsmaßnahmen, Vorhaben, Projekten, die den satzungsmäßigen Zwecken (und nicht nur Einzelnen) dienen.

5. Der Träger einer Privatschule fördert mit dem Schulbetrieb nicht die Allgemeinheit, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebots zur Folge hat, dass die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt (BFH-Beschluss vom 26.5.2021, V R 31/19, BStBl II S. 835).

Bei Körperschaften, die Privatschulen betreiben oder unterstützen, ist zwischen Ersatzschulen und Ergänzungsschulen zu unterscheiden. Die Förderung der Allgemeinheit ist bei Ersatzschulen stets anzunehmen, weil die zuständigen Landesbehörden die Errichtung und den Betrieb einer Ersatzschule nur dann genehmigen dürfen, wenn eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern nicht gefördert wird (Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG und die Privatschulgesetze der Länder). Bei Ergänzungsschulen kann eine Förderung der Allgemeinheit dann angenommen werden, wenn in der Satzung der Körperschaft festgelegt ist, dass bei mindestens 25 % der Schüler keine Sonderung nach den Besitzverhältnissen der Eltern i.S.d. Art. 7 Abs. 4 Satz 3 GG und der Privatschulgesetze der Länder vorgenommen werden darf.

6. Nachbarschaftshilfevereine, Tauschringe und ähnliche Körperschaften, deren Mitglieder kleinere Dienstleistungen verschiedenster Art



gegenüber anderen Vereinsmitgliedern erbringen (z.B. kleinere Reparaturen, Hausputz, Kochen, Kinderbetreuung, Nachhilfeunterricht, häusliche Pflege) sind grundsätzlich nicht gemeinnützig, weil regelmäßig durch die gegenseitige Unterstützung in erster Linie eigenwirtschaftliche Interessen ihrer Mitglieder gefördert werden und damit gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 AO) verstoßen wird. Solche Körperschaften können jedoch gemeinnützig sein, wenn sich ihre Tätigkeit darauf beschränkt, alte und hilfebedürftige Menschen in Verrichtungen des täglichen Lebens zu unterstützen und damit die Altenhilfe gefördert bzw. mildtätige Zwecke (§ 53 AO) verfolgt werden. Soweit sich der Zweck der Körperschaften zusätzlich auf die Erteilung von Nachhilfeunterricht und Kinderbetreuung erstreckt, können sie auch wegen Förderung der Jugendhilfe anerkannt werden. Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit solcher Körperschaften ist, dass die aktiven Mitglieder ihre Dienstleistungen als Hilfspersonen der Körperschaft (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO) ausüben.

Vereine, deren Zweck die Förderung esoterischer Heilslehren ist, z. B. Reiki-Vereine, können nicht wegen Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens oder der öffentlichen Gesundheitspflege als gemeinnützig anerkannt werden.

7. Ein wesentliches Element des Sports (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) ist die körperliche Ertüchtigung. Motorsport fällt unter den Begriff des Sports (BFH-Urteil vom 29.10.1997, I R 13/97, BStBl 1998 II S. 9), ebenso Ballonfahren. Dagegen sind Skat (BFH-Urteil vom 17.2.2000, I R 108, 109/98, BFH/NV S. 1071), Bridge, Gospels, Gotcha, Paintball, und Tipp-Kick kein Sport i.S.d. Gemeinnützigkeitsrechts. Dies gilt auch für Amateurfunk, Modellflug und Hundesport, die jedoch eigenständige gemeinnützige Zwecke sind (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO). Schützenvereine können auch dann als gemeinnützig anerkannt werden, wenn sie nach ihrer Satzung neben dem Schießsport (als Hauptzweck) auch das Schützenbrauchtum (vgl. Nr. 12 des AEAO zu § 52) fördern. Die Durchführung von volksfestartigen Schützenfesten ist kein gemeinnütziger Zweck.

Die Förderung des IPSC-Schießens (International Practical Shooting Confederation - IPSC) kann gemeinnützig sein (BFH-Urteil vom 27.9.2018, V R 48/16, BStBl II 2019, S. 790). Es ist dabei aber in jedem Einzelfall zu prüfen, ob nach dem konkret vorliegenden Sachverhalt bei Veranstaltungen des

betreffenden IPSC-Vereins oder bei Wettkämpfen, zu denen der Verein seine Mitglieder entsendet, das Schießen auf Menschen simuliert wird, bzw. die beim IPSC-Schießen aufgebauten Szenarien als „Häuserkampf“ mit der Imitation eines Schusses auf Menschen interpretiert werden müssen. Liegt ein derartiger Sachverhalt vor, ist dem betreffenden IPSC-Verein der Status der Gemeinnützigkeit zu versagen bzw. abzuerkennen.

8. Die Förderung des bezahlten Sports ist kein gemeinnütziger Zweck, weil dadurch eigenwirtschaftliche Zwecke der bezahlten Sportler gefördert werden. Sie ist aber unter bestimmten Voraussetzungen unschädlich für die Gemeinnützigkeit eines Sportvereins (s. § 58 Nr. 8 AO und § 67a AO).
9. Aus dem Begriff der politischen Bildung von § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO (Förderung der Volksbildung) und Nr. 24 AO (allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens) ergibt sich kein eigenständiger steuerbegünstigter Zweck der Einflussnahme auf die politische Willensbildung und auf die Gestaltung der öffentlichen Meinung in beliebigen Politikbereichen im Sinne eines „allgemeinpolitischen Mandats“ (BFH-Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301 und BFH-Beschluss vom 10.12.2020, V R 14/20, BStBl 2021 II S. 739; Nr. 16 des AEAO zu § 52).

Eine steuerbegünstigte allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens ist nur dann gegeben, wenn sich die Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt (BFH-Beschluss vom 18.8.2021, V B 25/21 (AdV), BStBl II S. 931). Ist hingegen Zweck der Körperschaft die politische Bildung, der es auf der Grundlage der Normen und Vorstellungen einer rechtsstaatlichen Demokratie um die Schaffung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins in geistiger Offenheit geht, liegt Volksbildung vor. Diese muss nicht nur in theoretischer Unterweisung bestehen, sie kann auch durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden. Politische Bildung ist nicht förderbar, wenn sie eingesetzt wird, um die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung im Sinne eigener Auffassungen zu beeinflussen, z. B. durch einseitige Agitation oder unkritische Indoktrination (BFH-Urteile vom 23.9.1999, XI R 63/98, BStBl 2000 II S. 200 und vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301).

10. Die Förderung von Freizeitaktivitäten außerhalb des Bereichs des Sports ist nur dann als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen, wenn die Freizeitaktivitäten hinsichtlich der Merkmale, die ihre steuerrechtliche Förderung rechtfertigen, mit den im Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO genannten Freizeitgestaltungen identisch sind. Es reicht nicht aus, dass die Freizeitgestaltung sinnvoll und einer der in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO genannten ähnlich ist (BFH-Urteil vom 14.9.1994, I R 153/93, BStBl 1995 II S. 499). Die Förderung des Baus und Betriebs von Schiffs-, Auto-, Eisenbahn- und Drachenflugmodellen ist identisch im vorstehenden Sinne mit der Förderung des Modellflugs, die Förderung des CB-Funkens mit der Förderung des Amateurfunkens. Diese Zwecke sind deshalb als gemeinnützig anzuerkennen.

Nicht identisch im vorstehenden Sinne mit den in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO genannten Freizeitaktivitäten und deshalb nicht als eigenständige gemeinnützige Zwecke anzuerkennen sind z.B. die Förderung des Amateurfilms und -fotografierens, des Kochens, von Brett- und Kartenspielen und des Sammelns von Gegenständen, wie Briefmarken, Münzen und Autogrammkarten, sowie die Tätigkeit von Reise- und Touristik-, Sauna-, Geselligkeits-, Kosmetik-, und Oldtimer-Vereinen. Bei Vereinen, die das Amateurfilmen und -fotografieren fördern, und bei Oldtimer-Vereinen kann aber eine Steuerbegünstigung wegen der Förderung von Kunst oder (technischer) Kultur in Betracht kommen.

11. Obst- und Gartenbauvereine fördern i.d.R. die Pflanzenzucht i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO. Die Förderung der Bonsaikunst ist Pflanzenzucht, die Förderung der Aquarien- und Terrarienkunde ist Tierzucht i.S.d. Vorschrift.
12. Historische Schützenbruderschaften können wegen der Förderung der Brauchtumpflege (vgl. Nr. 7 des AEAO zu § 52), Freizeitwinzervereine wegen der Förderung der Heimatpflege, die Teil der Brauchtumpflege ist, als gemeinnützig behandelt werden. Dies gilt auch für Junggesellen- und Burschenvereine, die das traditionelle Brauchtum einer bestimmten Region fördern, z.B. durch das Setzen von Maibäumen (Maiclubs). Die besondere Nennung des traditionellen Brauchtums als gemeinnütziger Zweck in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO bedeutet jedoch keine allgemeine Ausweitung des Brauchtumsbegriffs i.S.d. Gemeinnützigkeitsrechts. Studentische Verbindungen, z.B. Burschenschaften, ähnliche Vereinigungen, z.B. Landjugend-

vereine, Country- und Westernvereine und Vereine, deren Hauptzweck die Veranstaltung von örtlichen Volksfesten (z.B. Kirmes, Kärwa, Schützenfest) ist, sind deshalb i.d.R. nicht gemeinnützig.

13. Bei Tier- und Pflanzenzuchtvereinen, Freizeitwinzervereinen sowie Junggesellen- oder Burschenvereinen ist besonders auf die Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und die Ausschließlichkeit (§ 56 AO) zu achten. Eine Körperschaft ist z.B. nicht selbstlos tätig, wenn sie in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke ihrer Mitglieder fördert. Sie verstößt z.B. gegen das Gebot der Ausschließlichkeit, wenn die Durchführung von Festveranstaltungen (z.B. Winzerfest, Maiball) Satzungszweck ist. Bei der Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung von Freizeitwinzer, Junggesellen- und Burschenvereinen ist außerdem besonders darauf zu achten, dass die Förderung der Geselligkeit nicht im Vordergrund der Vereinstätigkeit steht.
14. Soldaten- und Reservistenvereine verfolgen i.d.R. gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO, wenn sie aktive und ehemalige Wehrdienstleistende, Zeit- und Berufssoldaten betreuen, z.B. über mit dem Soldatsein zusammenhängende Fragen beraten, Möglichkeiten zu sinnvoller Freizeitgestaltung bieten oder beim Übergang in das Zivilleben helfen. Die Pflege der Tradition durch Soldaten- und Reservistenvereine ist weder steuerbegünstigte Brauchtumpflege noch Betreuung von Soldaten und Reservisten i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO. Die Förderung der Kameradschaft kann neben einem steuerbegünstigten Zweck als Vereinszweck genannt werden, wenn sich aus der Satzung ergibt, dass damit lediglich eine Verbundenheit der Vereinsmitglieder angestrebt wird, die aus der gemeinnützigen Vereinstätigkeit folgt (BFH-Urteil vom 11.3.1999, V R 57, 58/96, BStBl II S. 331).
15. Einrichtungen, die mit ihrer Tätigkeit auf die Erholung arbeitender Menschen ausgerichtet sind (z.B. der Betrieb von Freizeiteinrichtungen wie Campingplätze oder Bootsverleihe), können nicht als gemeinnützig anerkannt werden, es sei denn, dass das Gewähren von Erholung einem besonders schutzwürdigen Personenkreis (z.B. Kranken oder der Jugend) zugutekommt oder in einer bestimmten Art und Weise (z.B. auf sportlicher Grundlage) vorgenommen wird (BFH-Urteile vom 22.11.1972, I R 21/71, BStBl 1973 II S. 251, und vom 30.9.1981, III R 2/80, BStBl 1982 II S. 148). Wegen Erholungsheimen wird auf § 68 Nr. 1 Buchstabe a AO hingewiesen.

## 16. Politik kein eigenständiger steuerbegünstigter Zweck

Politische Zwecke (Beeinflussung der politischen Meinungs- und Willensbildung, Gestaltung der öffentlichen Meinung oder Förderung politischer Parteien) zählen nicht zu den gemeinnützigen Zwecken i. S. d. § 52 AO (BFH-Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301 und BFH-Beschlüsse vom 10.12.2020, V R 14/20, BStBl 2021 II S. 739 und vom 18.8.2021, V B 25/21 (AdV), BStBl II S. 931).

Parteipolitische Betätigung ist immer unvereinbar mit der Gemeinnützigkeit (BFH-Urteil vom 20.3.2017, X R 13/15, BStBl II S. 1110).

### **Politische Betätigung als Mittel zur Verwirklichung satzungsmäßiger steuerbegünstigter Zwecke**

Es ist einer steuerbegünstigten Körperschaft gleichwohl gestattet, auf die politische Meinungs- und Willensbildung und die Gestaltung der öffentlichen Meinung Einfluss zu nehmen, wenn dies der Verfolgung ihrer steuerbegünstigten Zwecke dient und parteipolitisch neutral bleibt (BFH-Urteile vom 29.8.1984, I R 203/81, BStBl II S. 844; vom 23.11.1988, I R 11/88, BStBl 1989 II S. 391; vom 20.3.2017, X R 13/15, BStBl II S. 1110; vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301; BFH-Beschlüsse vom 10.12.2020, V R 14/20, BStBl 2021 II S. 739 und vom 18.8.2021, V B 25/21 (AdV), a. a. O.

Die Beschäftigung mit politischen Vorgängen muss im Rahmen dessen liegen, was das Eintreten für die steuerbegünstigten Zwecke und deren Verwirklichung erfordert. Zur Förderung der Allgemeinheit gehört die kritische öffentliche Information und Diskussion dann, wenn ein nach § 52 Abs. 2 AO begünstigtes Anliegen der Öffentlichkeit und auch Politikern nahegebracht werden soll (BFH-Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II, S. 301; siehe aber zur Förderung der Volksbildung und der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens Nr. 9 des AEAO zu § 52). Unschädlich sind danach etwa die Einbringung von Fachwissen auf Aufforderung in parlamentarischen Verfahren oder gelegentliche Stellungnahmen zu tagespolitischen Themen im Rahmen der steuerbegünstigten Satzungszwecke. Eine derart dienende und damit ergänzende Einwirkung muss aber gegenüber der unmittelbaren Förderung des steuerbegünstigten Zwecks in den Hintergrund treten. Bei Verfolgung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke darf die Tagespolitik nicht im Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft stehen.

### **Politische Betätigung außerhalb der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke**

In Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips (vgl. Nr. 6 des AEAO zu § 63) ist es nicht zu beanstanden, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft außerhalb ihrer Satzungszwecke vereinzelt zu tagespolitischen Themen Stellung nimmt (z. B. ein Aufruf eines Sportvereins für Klimaschutz oder gegen Rassismus).

## § 53 Mildtätige Zwecke

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen,

1. die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; beim Alleinstehenden oder Alleinerziehenden tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes.<sup>2</sup> Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden.<sup>3</sup> Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen.<sup>4</sup> Bezüge im Sinne dieser Vorschrift sind
  - a) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und
  - b) andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge,

aller Haushaltsangehörigen.<sup>5</sup> Zu berücksichtigen sind auch gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen.<sup>6</sup> Die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit im vorstehenden Sinne ist bei Empfängern von Leistungen nach dem Zweiten oder Zwölften Buch Sozialgesetzbuch, des Wohngeldgesetzes, bei Empfängern von Leistungen nach § 27a des Bundesversorgungsgesetzes oder nach § 6a des Bundeskindergeldgesetzes als nachgewiesen anzusehen.<sup>7</sup> Die Körperschaft kann den Nachweis mit Hilfe des jeweiligen Leistungsbescheids, der für den Unterstützungszeitraum maßgeblich ist, oder mit Hilfe der Bestätigung des Sozialleistungsträgers führen.<sup>8</sup> Auf Antrag der Körperschaft kann auf einen Nachweis der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit verzichtet werden, wenn auf Grund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen im vorstehenden Sinne unterstützt werden; für den Bescheid über den Nachweisverzicht gilt § 60a Absatz 3 bis 5 entsprechend.

## AEAO zu § 53 - Mildtätige Zwecke

1. Der Begriff „mildtätige Zwecke“ umfasst auch die Unterstützung von Personen, die wegen ihres seelischen Zustands hilfebedürftig sind. Das hat beispielsweise für die Telefonseelsorge Bedeutung.
2. Völlige Unentgeltlichkeit der mildtätigen Zuwendung wird nicht verlangt. Die mildtätige Zuwendung darf nur nicht des Entgelts wegen erfolgen.
3. Eine Körperschaft, zu deren Satzungszwecken die Unterstützung von hilfebedürftigen Verwandten der Mitglieder, Gesellschafter, Genossen oder Stifter gehört, kann nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden. Bei einer derartigen Körperschaft steht nicht die Förderung mildtätiger Zwecke, sondern die Förderung der Verwandtschaft im Vordergrund. Ihre Tätigkeit ist deshalb nicht, wie es § 53 AO verlangt, auf die selbstlose Unterstützung hilfebedürftiger Personen gerichtet. Dem steht bei Stiftungen § 58 Nr. 6 AO nicht entgegen. Diese Vorschrift ist lediglich eine Ausnahme von dem Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 AO), begründet aber keinen eigenständigen gemeinnützigen Zweck. Bei der tatsächlichen Geschäftsführung ist die Unterstützung von hilfebedürftigen Angehörigen grundsätzlich nicht schädlich für die Steuerbegünstigung. Die Verwandtschaft darf jedoch kein Kriterium für die Förderleistungen der Körperschaft sein.
4. Hilfen nach § 53 Nr. 1 AO (Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind) dürfen ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Unterstützungsbedürftigkeit gewährt werden. Bei der Beurteilung der Bedürftigkeit i.S.d. § 53 Nr. 1 AO kommt es nicht darauf an, dass die Hilfebedürftigkeit dauernd oder für längere Zeit besteht. Hilfeleistungen wie beispielsweise „Essen auf Rädern“ können daher steuerbegünstigt durchgeführt werden. Bei Personen, die das 75. Lebensjahr vollendet haben, kann körperliche Hilfebedürftigkeit ohne weitere Nachprüfung angenommen werden.
5. § 53 Nr. 2 AO legt die Grenzen der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit fest. Danach können ohne Verlust der Steuerbegünstigung Personen unterstützt werden, deren Bezüge das Vierfache, beim Alleinstehenden oder Alleinerziehenden das Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe i.S.d. § 28 SGB XII (jeweilige Regelbedarfsstufe) nicht übersteigen. Etwaige Mehrbedarfszuschläge zum Regelsatz sind nicht zu berücksichtigen. Leistungen für die Unterkunft werden nicht gesondert berücksichtigt. Für



die Begriffe „Einkünfte“ und „Bezüge“ sind die Ausführungen in R 33a.1 EStR maßgeblich.

6. Zu den Bezügen i.S.d. § 53 Nr. 2 AO zählen neben den Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG auch alle anderen für die Bestreitung des Unterhalts bestimmten oder geeigneten Bezüge aller Haushaltsangehörigen. Hierunter fallen auch solche Einnahmen, die im Rahmen der steuerlichen Einkünftermittlung nicht erfasst werden, also sowohl nicht steuerbare als auch für steuerfrei erklärte Einnahmen (BFH-Urteil vom 2.8.1974, VI R 148/71, BStBl 1975 II S. 139). Gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen sind bei der Einkommensberechnung zu berücksichtigen.

Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit von unverheirateten minderjährigen Schwangeren und minderjährigen Müttern, die ihr leibliches Kind bis zur Vollendung seines 6. Lebensjahres betreuen, und die dem Haushalt ihrer Eltern oder eines Elternteils angehören, sind die Bezüge und das Vermögen der Eltern oder des Elternteils nicht zu berücksichtigen.

7. Bei Renten zählt der über den von § 53 Nr. 2 Buchstabe a AO erfassten Anteil hinausgehende Teil der Rente zu den Bezügen i.S.d. § 53 Nr. 2 Satz 4 Buchstabe b AO.
8. Bei der Feststellung der Bezüge i.S.d. § 53 Nr. 2 Satz 4 Buchstabe b AO sind aus Vereinfachungsgründen insgesamt 180 € im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.
9. Als Vermögen, das zur nachhaltigen Verbesserung des Unterhalts ausreicht und dessen Verwendung für den Unterhalt zugemutet werden kann (§ 53 Nr. 2 Satz 2 AO), ist in der Regel ein Vermögen mit einem gemeinen Wert (Verkehrswert) von mehr als 15.500 € anzusehen. Dabei bleiben außer Ansatz:
  - Vermögensgegenstände, deren Veräußerung offensichtlich eine Verschleuderung bedeuten würde oder die einen besonderen Wert, z.B. Erinnerungswert, für die unterstützte Person haben oder zu seinem Hausrat gehören

- ein angemessenes Hausgrundstück i.S.d. § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII, das die unterstützte Person allein oder zusammen mit Angehörigen, denen es nach dem Tod der unterstützten Person weiter als Wohnraum dienen soll, bewohnt.

Die Grenze bezieht sich auch bei einem Mehrpersonenhaushalt auf jede unterstützte Person. H 33a.1 (Geringes Vermögen - „Schonvermögen“) EStH gilt entsprechend.

10. Erbringt eine Körperschaft ihre Leistungen an wirtschaftlich hilfbedürftige Personen, muss sie anhand ihrer Unterlagen nachweisen können, dass die Höhe der Einkünfte und Bezüge sowie das Vermögen der unterstützten Personen die Grenzen des § 53 Nr. 2 AO nicht übersteigen. Eine Erklärung, in der von der unterstützten Person nur das Unterschreiten der Grenzen des § 53 Nr. 2 AO mitgeteilt wird, reicht allein nicht aus. Eine Berechnung der maßgeblichen Einkünfte und Bezüge sowie eine Berechnung des Vermögens sind stets beizufügen.
11. Auf diesen Nachweis ist zu verzichten, wenn die Leistungsempfänger Leistungen nach dem SGB II, SGB XII, WoGG, § 27a BVG oder nach § 6a BGGG beziehen. Bei Beantragung dieser Sozialleistungen prüft die zuständige Sozialbehörde sowohl die Vermögens- als auch die Einkommensverhältnisse der antragstellenden Personen. Verfügen sie über ausreichend finanzielle Mittel (Einkommen oder einzusetzendes Vermögen), dann werden die beantragten Leistungen nicht bewilligt.

Es ist also ausreichend, wenn Empfänger der in § 53 Nr. 2 Satz 6 AO benannten Leistungen ihren für den Empfangszeitraum maßgeblichen Leistungsbescheid oder eine Bescheinigung des Sozialleistungsträgers über den Leistungsbezug bei der Körperschaft einreichen. Die Körperschaft hat eine Ablichtung des Bescheids oder der Bestätigung aufzubewahren.

12. Beantragt eine Körperschaft die Befreiung von der Nachweispflicht nach § 53 Nr. 2 Satz 8 AO, muss sie nachweisen, dass aufgrund ihrer besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen unterstützt werden. Auf die Nachweisführung kann verzichtet werden, wenn aufgrund der Art der Unterstützungsleistungen typischerweise davon auszugehen ist, dass nur bedürftige Menschen unterstützt werden. Hierbei sind die besonderen Gegebenheiten vor Ort sowie Inhalte und Bewerbungen des konkreten Leistungsangebotes zu berücksichtigen. Im Regelfall müssen Kleiderkammern, Suppenküchen, Obdachlosenasyile und die sogenannten Tafeln keine Nachweise erbringen.

Dagegen reicht die pauschale Behauptung, dass die Leistungen sowieso nur von Hilfebedürftigen in Anspruch genommen werden, nicht aus. Werden z.B. bei einem Sozialkaufhaus Leistungen an jeden erbracht, der sie in Anspruch nehmen möchte, dann kommt eine Befreiung nicht in Betracht.

Der Bescheid über den Nachweisverzicht kann befristet ergehen oder mit anderen Nebenbestimmungen (§ 120 AO) versehen werden. Treten Änderungen im rechtlichen oder tatsächlichen Bereich ein, dann gelten die Absätze 3 bis 5 des § 60a AO entsprechend. Dies gilt auch bei materiell-rechtlich fehlerhaften Bescheiden (vgl. Nrn. 6 bis 8 des AEAO zu § 60a).

## § 54 Kirchliche Zwecke

(1) Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.

(2) Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

### AEAO zu § 54 - Kirchliche Zwecke

Ein kirchlicher Zweck liegt nur vor, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft des öffentlichen Rechts zu fördern. Bei Religionsgemeinschaften, die nicht Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, kann wegen Förderung der Religion eine Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft in Betracht kommen.

## § 55 Selbstlosigkeit

(1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. <sup>1</sup> Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. <sup>2</sup> Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. <sup>3</sup> Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.
2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.
3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.
4. <sup>1</sup> Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). <sup>2</sup> Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.
5. <sup>1</sup> Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. <sup>2</sup> Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. <sup>3</sup> Eine zeitnahe

Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

<sup>4</sup> Satz 1 gilt nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45 000 Euro.

**(2)** Bei der Ermittlung des gemeinen Werts (Absatz 1 Nr. 2 und 4) kommt es auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind.

**(3)** Die Vorschriften, die die Mitglieder der Körperschaft betreffen (Absatz 1 Nr. 1, 2 und 4), gelten bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben, bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts für die Körperschaft sinngemäß, jedoch mit der Maßgabe, dass bei Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes aus einem Betriebsvermögen zum Buchwert entnommen worden sind, an die Stelle des gemeinen Werts der Buchwert der Entnahme tritt.

## **AEAO zu § 55 - Selbstlosigkeit**

### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO**

1. Eine Körperschaft handelt selbstlos, wenn sie weder selbst noch zugunsten ihrer Mitglieder eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Ist die Tätigkeit einer Körperschaft in erster Linie auf Mehrung ihres eigenen Vermögens gerichtet, so handelt sie nicht selbstlos. Eine Körperschaft verfolgt z.B. in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie ausschließlich durch Darlehen ihrer Gründungsmitglieder finanziert ist und dieses Fremdkapital satzungsgemäß tilgen und verzinsen muss (BFH-Urteile vom 13.12.1978, I R 39/78, BStBl 1979 II S. 482, vom 26.4.1989, I R 209/85, BStBl II S. 670, und vom 28.6.1989, I R 86/85, BStBl 1990 II S. 550).
2. Eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts kann nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG steuerbegünstigt sein. Das gilt auch, soweit sie in die Erfüllung hoheitlicher Pflichten der Trägerkörperschaft (z. B. Durchführung des bodengebundenen Rettungsdienstes) eingebunden ist. Sie verfolgt keine vordergründig eigennützigen Interessen ihres Gesellschafters.

Eine Steuerbegünstigung der Eigengesellschaft kommt aber grundsätzlich nur in Betracht, wenn die von ihr erbrachten Leistungen angemessen vergütet werden. Maßstab ist die Höhe des Entgelts, das von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auch mit einem Nicht-gesellschafter als Auftraggeber vereinbart worden wäre. Dazu muss das Entgelt regelmäßig die Kosten ausgleichen und einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl 2016 II S. 68). Bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnerorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich. Dies gilt nicht für Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtung aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO).

3. Nach § 55 Abs. 1 AO dürfen sämtliche Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (Ausnahmen siehe § 58 AO). Auch der Gewinn aus dem Zweckbetrieb und aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2 AO) sowie der Überschuss aus der Vermögensverwaltung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dies schließt die Bildung von Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und im Bereich der Vermögensverwaltung nicht aus.
4. Es ist grundsätzlich nicht zulässig, Mittel des ideellen Bereichs (insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Rücklagen), Gewinne aus Zweckbetrieben, Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verwenden, z.B. zum Ausgleich eines Verlustes. Für das Vorliegen eines Verlustes ist das Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 Abs. 2 AO) maßgeblich.

Eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich des Verlustes eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt deshalb nicht vor, soweit der Verlust bereits im Entstehungsjahr mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verrechnet werden kann. Verbleibt danach ein Verlust, ist keine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für dessen Ausgleich anzunehmen, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in

mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind. Insoweit ist der Verlustausgleich im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Gewinnabführungen anzusehen.

5. Ein nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelter Verlust eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn er ausschließlich durch die Berücksichtigung von anteiligen Abschreibungen auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter entstanden ist und wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Das Wirtschaftsgut wurde für den ideellen Bereich angeschafft oder hergestellt und wird nur zur besseren Kapazitätsauslastung und Mittelbeschaffung teil- oder zeitweise für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt. Die Körperschaft darf nicht schon im Hinblick auf eine zeit- oder teilweise Nutzung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein größeres Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt haben, als es für die ideelle Tätigkeit notwendig war.
- Die Körperschaft verlangt für die Leistungen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs marktübliche Preise.
- Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bildet keinen eigenständigen Sektor eines Gebäudes (z.B. Gaststättenbetrieb in einer Sporthalle).

Diese Grundsätze gelten entsprechend für die Berücksichtigung anderer gemischter Aufwendungen (z.B. zeitweiser Einsatz von Personal des ideellen Bereichs in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) bei der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung von Verlusten.

6. Der Ausgleich des Verlustes eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln des ideellen Bereichs ist außerdem unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn

- der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht,
- die Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt und



- die zugeführten Mittel nicht aus Zweckbetrieben, aus dem Bereich der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung, aus Beiträgen oder aus anderen Zuwendungen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind, stammen (BFH-Urteil vom 13.11.1996, I R 152/93, BStBl 1998 II S. 711).

Die Zuführungen zum ideellen Bereich können demnach aus dem Gewinn des (einheitlichen) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der in dem Wirtschaftsjahr nach der Entstehung des Verlustes erzielt wird, geleistet werden. Außerdem dürfen für den Ausgleich des Verlustes Umlagen und Zuschüsse, die dafür bestimmt sind, verwendet werden. Derartige Zuwendungen sind jedoch keine steuerbegünstigten Spenden.

7. Eine für die Steuerbegünstigung schädliche Verwendung von Mitteln für den Ausgleich von Verlusten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt auch dann nicht vor, wenn dem Betrieb die erforderlichen Mittel durch die Aufnahme eines betrieblichen Darlehens zugeführt werden oder bereits in dem Betrieb verwendete ideelle Mittel mittels eines Darlehens, das dem Betrieb zugeordnet wird, innerhalb der Frist von zwölf Monaten nach dem Ende des Verlustentstehungsjahres an den ideellen Bereich der Körperschaft zurückgegeben werden.

Voraussetzung für die Unschädlichkeit ist, dass Tilgung und Zinsen für das Darlehen ausschließlich aus Mitteln des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geleistet werden.

Die Belastung von Vermögen des ideellen Bereichs mit einer Sicherheit für ein betriebliches Darlehen (z.B. Grundschuld auf einer Sporthalle) führt grundsätzlich zu keiner anderen Beurteilung. Die Eintragung einer Grundschuld bedeutet noch keine Verwendung des belasteten Vermögens für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

8. Steuerbegünstigte Körperschaften unterhalten steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe regelmäßig nur, um dadurch zusätzliche Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke zu beschaffen. Es kann deshalb unterstellt werden, dass etwaige Verluste bei Betrieben, die schon längere Zeit bestehen, auf einer Fehlkalkulation beruhen. Bei dem Aufbau eines neuen Betriebs ist eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich von Verlusten auch dann unschädlich für die Steuer-

begünstigung, wenn mit Anlaufverlusten zu rechnen war. Auch in diesem Fall muss die Körperschaft aber i.d.R. innerhalb von drei Jahren nach dem Ende des Entstehungsjahres des Verlustes dem ideellen Bereich wieder Mittel, die gemeinnützigkeitsunschädlich dafür verwendet werden dürfen, zuführen.

9. Die Regelungen in den Nrn. 4 bis 8 des AEAO zu § 55 gelten entsprechend für die Vermögensverwaltung.
10. Veräußert ein steuerpflichtiger Anteilseigner seine Anteile an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft an einen steuerbegünstigten Erwerber liegt regelmäßig eine Mittelfehlverwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO vor, wenn der Veräußerungspreis über dem Wert der eingezahlten Kapitalanteile und dem gemeinen Wert der Sacheinlagen der Anteile liegt (vgl. BFH-Beschluss vom 12.10.2010, I R 59/09, BStBl 2012 II S. 226).
11. Mitglieder dürfen keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Dies gilt nicht, soweit es sich um Annehmlichkeiten handelt, wie sie im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind.
12. Keine Zuwendung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO liegt vor, wenn der Leistung der Körperschaft eine Gegenleistung des Empfängers gegenübersteht (z.B. bei Kauf-, Dienst- und Werkverträgen) und die Werte von Leistung und Gegenleistung nach wirtschaftlichen Grundsätzen gegeneinander abgewogen sind.
13. Ist einer Körperschaft zugewendetes Vermögen mit vor der Übertragung wirksam begründeten Ansprüchen (z.B. Nießbrauch, Grund- oder Rentenschulden, Vermächtnisse aufgrund testamentarischer Bestimmungen des Zuwendenden) belastet, deren Erfüllung durch die Körperschaft keine nach wirtschaftlichen Grundsätzen abgewogene Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens darstellt, mindern die Ansprüche das übertragene Vermögen bereits im Zeitpunkt des Übergangs. Wirtschaftlich betrachtet wird der Körperschaft nur das nach der Erfüllung der Ansprüche verbleibende Vermögen zugewendet. Die Erfüllung der Ansprüche aus dem zugewendeten Vermögen ist deshalb keine Zuwendung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Dies gilt auch, wenn die Körperschaft die Ansprüche aus

ihrem anderen zulässigen Vermögen einschließlich der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO erfüllt.

14. Soweit die vorhandenen flüssigen Vermögensmittel nicht für die Erfüllung der Ansprüche ausreichen, darf die Körperschaft dafür auch Erträge verwenden. Ihr müssen jedoch ausreichende Mittel für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke verbleiben. Diese Voraussetzung ist als erfüllt anzusehen, wenn für die Erfüllung der Verbindlichkeiten höchstens ein Drittel des Einkommens der Körperschaft verwendet wird. Die Ein-Drittel-Grenze umfasst bei Rentenverpflichtungen nicht nur die über den Barwert hinausgehenden, sondern die gesamten Zahlungen. Sie bezieht sich auf den Veranlagungszeitraum.
15. § 58 Nr. 6 AO enthält eine Ausnahmeregelung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO für Stiftungen. Diese ist nur anzuwenden, wenn eine Stiftung Leistungen erbringt, die dem Grunde nach gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO verstoßen, also z.B. freiwillige Zuwendungen an den in § 58 Nr. 6 AO genannten Personenkreis leistet oder für die Erfüllung von Ansprüchen dieses Personenkreises aus der Übertragung von Vermögen nicht das belastete oder anderes zulässiges Vermögen, sondern Erträge einsetzt. Im Unterschied zu anderen Körperschaften kann eine Stiftung unter den Voraussetzungen des § 58 Nr. 6 AO auch dann einen Teil ihres Einkommens für die Erfüllung solcher Ansprüche verwenden, wenn ihr dafür ausreichende flüssige Vermögensmittel zur Verfügung stehen. Der Grundsatz, dass der wesentliche Teil des Einkommens für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke verbleiben muss, gilt aber auch für Stiftungen. Daraus folgt, dass eine Stiftung insgesamt höchstens ein Drittel ihres Einkommens für unter § 58 Nr. 6 AO fallende Leistungen und für die Erfüllung von anderen durch die Übertragung von belastetem Vermögen begründeten Ansprüchen verwenden darf. Das dem entgegenstehende BFH-Urteil vom 21.1.1998, II R 16/95, BStBl II S. 758 ist insoweit über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.
16. Die Vergabe von Darlehen aus Mitteln, die zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, ist unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn die Körperschaft damit selbst unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwirklicht. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn die Körperschaft im Rahmen ihrer jeweiligen steuerbegünstigten Zwecke Darlehen im Zusammenhang mit einer Schuldnerberatung zur Ablösung von Bank-

schulden, Darlehen an Nachwuchskünstler für die Anschaffung von Instrumenten oder Stipendien für eine wissenschaftliche Ausbildung teilweise als Darlehen vergibt. Voraussetzung ist, dass sich die Darlehensvergabe von einer gewerbsmäßigen Kreditvergabe dadurch unterscheidet, dass sie zu günstigeren Bedingungen erfolgt als zu den allgemeinen Bedingungen am Kapitalmarkt (z.B. Zinslosigkeit, Zinsverbilligung).

Die Vergabe von Darlehen aus zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwendenden Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften ist im Rahmen des § 58 Nrn. 1 und 2 AO zulässig (mittelbare Zweckverwirklichung), wenn die andere Körperschaft die darlehensweise erhaltenen Mittel unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke innerhalb der für eine zeitnahe Mittelverwendung vorgeschriebenen Frist verwendet.

Darlehen, die zur unmittelbaren Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke vergeben werden, sind im Rechnungswesen entsprechend kenntlich zu machen. Es muss sichergestellt und für die Finanzbehörde nachprüfbar sein, dass die Rückflüsse, d.h. Tilgung und Zinsen, wieder zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden.

17. Aus Mitteln, die nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen (Vermögen einschließlich der zulässigen Zuführungen und der zulässig gebildeten Rücklagen), darf die Körperschaft Darlehen nach folgender Maßgabe vergeben:

Die Zinsen müssen sich in dem auf dem Kapitalmarkt üblichen Rahmen halten, es sei denn, der Verzicht auf die üblichen Zinsen ist eine nach den Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts und der Satzung der Körperschaft zulässige Zuwendung (z.B. Darlehen an eine ebenfalls steuerbegünstigte Mitgliedsorganisation oder eine hilfebedürftige Person). Bei Darlehen an Arbeitnehmer aus dem Vermögen kann der (teilweise) Verzicht auf eine übliche Verzinsung als Bestandteil des Arbeitslohns angesehen werden, wenn dieser insgesamt, also einschließlich des Zinsvorteils, angemessen ist und der Zinsverzicht auch von der Körperschaft als Arbeitslohn behandelt wird (z.B. Abführung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen).

Maßnahmen, für die eine Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO gebildet worden ist, dürfen sich durch die Gewährung von Darlehen nicht verzögern.

18. Die Vergabe von Darlehen ist als solche kein steuerbegünstigter Zweck. Sie darf deshalb nicht Satzungszweck einer steuerbegünstigten Körperschaft sein. Es ist jedoch unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn die Vergabe von zinsgünstigen oder zinslosen Darlehen nicht als Zweck, sondern als Mittel zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks in der Satzung der Körperschaft aufgeführt ist.
19. Eine Körperschaft kann nicht als steuerbegünstigt behandelt werden, wenn ihre Ausgaben für die allgemeine Verwaltung einschließlich der Werbung um Spenden einen angemessenen Rahmen übersteigen (§ 55 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 AO). Dieser Rahmen ist in jedem Fall überschritten, wenn eine Körperschaft, die sich weitgehend durch Geldspenden finanziert, diese - nach einer Aufbauphase - überwiegend zur Bestreitung von Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung statt für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet (BFH-Beschluss vom 23.9.1998, I B 82/98, BStBl 2000 II S. 320). Die Verwaltungsausgaben einschließlich Spendenwerbung sind bei der Ermittlung der Anteile ins Verhältnis zu den gesamten vereinnahmten Mitteln (Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben usw.) zu setzen.

Für die Frage der Angemessenheit der Verwaltungsausgaben kommt es entscheidend auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls an. Eine für die Steuerbegünstigung schädliche Mittelverwendung kann deshalb auch schon dann vorliegen, wenn der prozentuale Anteil der Verwaltungsausgaben einschließlich der Spendenwerbung deutlich geringer als 50 % ist.

20. Während der Gründungs- oder Aufbauphase einer Körperschaft kann auch eine überwiegende Verwendung der Mittel für Verwaltungsausgaben und Spendenwerbung unschädlich für die Steuerbegünstigung sein. Die Dauer der Gründungs- oder Aufbauphase, während der dies möglich ist, hängt von den Verhältnissen des Einzelfalls ab.

Der in dem BFH-Beschluss vom 23.9.1998, I B 82/98, BStBl 2000 II S. 320 zugestandene Zeitraum von vier Jahren für die Aufbauphase, in der höhere anteilige Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung zulässig sind, ist durch die Besonderheiten des entschiedenen Falles begründet (insbesondere zweite Aufbauphase nach Aberkennung der Steuerbegünstigung). Er ist deshalb als Obergrenze zu verstehen. I.d.R. ist von einer kürzeren Aufbauphase auszugehen.

21. Die Steuerbegünstigung ist auch dann zu versagen, wenn das Verhältnis der Verwaltungsausgaben zu den Ausgaben für die steuerbegünstigten Zwecke zwar insgesamt nicht zu beanstanden, eine einzelne Verwaltungsausgabe (z.B. das Gehalt des Geschäftsführers oder der Aufwand für die Mitglieder- und Spendenwerbung) aber nicht angemessen ist (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).
22. Bei den Kosten für die Beschäftigung eines Geschäftsführers handelt es sich grundsätzlich um Verwaltungsausgaben. Eine Zuordnung dieser Kosten zu der steuerbegünstigten Tätigkeit ist nur insoweit möglich, als der Geschäftsführer unmittelbar bei steuerbegünstigten Projekten mitarbeitet. Entsprechendes gilt für die Zuordnung von Reisekosten.
23. Eine Unternehmergesellschaft i.S.d. § 5a Abs. 1 GmbHG ist gesetzlich verpflichtet, von ihrem um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschuss bis zum Erreichen des Stammkapitals von 25.000 € mindestens 25 % in eine gesetzliche Rücklage einzustellen (§ 5a Abs. 3 GmbHG). Mit der Bildung dieser Rücklage verstößt die Unternehmergesellschaft grundsätzlich nicht gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO**

24. Die in § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO genannten Sacheinlagen sind Einlagen i.S.d. Handelsrechts, für die dem Mitglied Gesellschaftsrechte eingeräumt worden sind. Insoweit sind also nur Kapitalgesellschaften, nicht aber Vereine angesprochen. Unentgeltlich zur Verfügung gestellte Vermögensgegenstände, für die keine Gesellschaftsrechte eingeräumt sind (Leihgaben, Sachspenden), fallen nicht unter § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO. Soweit Kapitalanteile und Sacheinlagen von der Vermögensbindung ausgenommen werden, kann von dem Gesellschafter nicht die Spendenbegünstigung des § 10b EStG (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) in Anspruch genommen werden. Eingezahlte Kapitalanteile i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO liegen nicht vor, soweit für die Kapitalerhöhung Gesellschaftsmittel verwendet wurden (z.B. nach § 57c GmbHG).

## Zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO

25. Bei Vorstandsmitgliedern von Vereinen sind Tätigkeitsvergütungen gemeinnützigkeitsrechtlich nur zulässig, wenn eine entsprechende Satzungsregelung besteht. Zu Einzelheiten bei Zahlungen an den Vorstand steuerbegünstigter Vereine siehe BMF-Schreiben vom 21.11.2014, BStBl I S. 1581.

Diese Regelung gilt für Stiftungen entsprechend.

Zur Feststellung von Mittelfehlverwendungen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO durch überhöhte Vergütungen an den Geschäftsführer einer gemeinnützigen Körperschaft ist ein Fremdvergleich anzustellen. Dabei sind die Grundsätze der vGA zu berücksichtigen. "Unverhältnismäßig" in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO hat im Grundsatz dieselbe Bedeutung wie „unangemessen“ im Bereich der vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Zur Feststellung einer vGA durch überhöhte Vergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers kann die Vergütung entweder mit den Entgelten verglichen werden, die Geschäftsführer oder Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens beziehen (interner Fremdvergleich) oder mit den Entgelten, die unter gleichen Bedingungen an Fremdgeschäftsführer anderer Unternehmen gezahlt werden (externer Fremdvergleich). Maßstab des externen Fremdvergleichs können dabei auch die für vergleichbare Tätigkeiten von Wirtschaftsunternehmen gewährten Vergütungen sein.

Da nicht nur ein bestimmtes Gehalt als „angemessen“ angesehen werden kann, sondern der Bereich des Angemessenen sich auf eine gewisse Bandbreite erstreckt, sind unangemessen nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen. Eine nur geringfügige Überschreitung der Angemessenheitsgrenze begründet noch keine vGA; diese liegt erst bei einem „krassen Missverhältnis“ der Gesamtvergütung vor. Dies ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 % überschritten wird (BFH-Urteil vom 12.3.2020, V R 5/17, BStBl 2021 II S. 55).

## Zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO

26. Eine wesentliche Voraussetzung für die Annahme der Selbstlosigkeit bildet der Grundsatz der Vermögensbindung für steuerbegünstigte Zwecke im

Falle der Beendigung des Bestehens der Körperschaft oder des Wegfalles des bisherigen Zwecks (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO).

Hiermit soll verhindert werden, dass gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenes Vermögen später zu nicht begünstigten Zwecken verwendet wird. Die satzungsmäßigen Anforderungen an die Vermögensbindung sind in § 61 AO geregelt.

Das Vermögen einer Körperschaft, das vor dem Eintritt in die Steuerbegünstigung nach §§ 51 ff. AO angesammelt wurde, unterliegt ebenso der Vermögensbindung des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO wie das Vermögen, welches seit dem Eintritt in die Steuerbegünstigung gebildet wurde.

- 27.** Eine Körperschaft ist nur dann steuerbegünstigt i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 AO, wenn sie nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist. Als Empfänger des Vermögens der Körperschaft kommen neben inländischen Körperschaften auch die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften in Betracht.

### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO**

- 28.** Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (z.B. Bau eines Altenheims, Kauf von Sportgeräten oder medizinischen Geräten).

Die Bildung von Rücklagen ist nur unter den Voraussetzungen des § 62 AO zulässig. Davon unberührt bleiben Rücklagen in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung (vgl. Nr. 3 des AEAO zu § 55).



29. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Am Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahrs noch vorhandene Mittel müssen in der Bilanz oder Vermögensaufstellung der Körperschaft zulässigerweise dem Vermögen oder einer zulässigen Rücklage zugeordnet oder als im zurückliegenden Jahr zugeflossene Mittel, die in den folgenden zwei Jahren für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, ausgewiesen sein. Soweit Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt werden, ist ihre zeitnahe Verwendung nachzuweisen, zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung (Mittelverwendungsrechnung). Der Zweck des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung gebietet es, dass bei der Nachprüfung der Mittelverwendung nicht auf die einzelne Zuwendung abzustellen ist, sondern auf die Gesamtheit aller zeitnah zu verwendenden Zuwendungen und sonstigen Einnahmen bzw. Vermögenswerte der Körperschaft (Saldobetrachtung bzw. Globalbetrachtung; BFH-Urteil vom 20.3.2017, X R 13/15, BStBl II S. 1110).
30. Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung besteht nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 €.

Einnahmen im Sinne der Norm sind alle Vermögensmehrungen, die der Körperschaft zufließen. Es gilt das Zuflussprinzip nach § 11 EStG. Dazu zählen die Einnahmen des ideellen Bereichs sowie die Bruttoeinnahmen der Vermögensverwaltung, des Zweckbetriebs und des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Zu den Einnahmen in diesem Sinne gehören auch solche Zuflüsse, die grundsätzlich nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, z. B. Zuwendungen in das Vermögen der Körperschaft (§ 62 Abs. 3 AO). Nicht zu den Einnahmen in diesem Sinne gehören solche Mittel, für die die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung, z. B. wegen eines Sphärenwechsels, grundsätzlich wiederauflebt, ohne dass der Körperschaft insoweit Mittel zufließen.

Die Verpflichtung zur Verwendung für satzungsmäßige steuerbegünstigte Zwecke nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO bleibt unberührt.

31. In dem Veranlagungszeitraum, in dem die Einnahmen einer Körperschaft unter der 45.000 €-Grenze bleiben, ist für sämtliche vorhandene Mittel die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgesetzt. Bei Überschreiten

dieser Grenze unterliegen die in den Jahren des Unterschreitens angesammelten und die übrigen, zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Mittel, nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

32. Nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegt das Vermögen der Körperschaften, auch soweit es durch Umschichtungen innerhalb des Bereichs der Vermögensverwaltung entstanden ist (z.B. Verkauf eines zum Vermögen gehörenden Grundstücks einschließlich des den Buchwert übersteigenden Teils des Preises). Außerdem kann eine Körperschaft die in § 62 Abs. 3 und 4 AO bezeichneten Mittel ohne für die Gemeinnützigkeit schädliche Folgen ihrem Vermögen zuführen.

Werden Vermögensgegenstände veräußert, die satzungsmäßigen Zwecken dienen und aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft worden sind, sind die Veräußerungserlöse zeitnah i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu verwenden. Werden derartige Vermögensgegenstände in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überführt, lebt die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung in Höhe des Verkehrswerts dieser Vermögensgegenstände wieder auf.

### **Zu § 55 Abs. 2 AO**

33. Wertsteigerungen bleiben für steuerbegünstigte Zwecke gebunden. Bei der Rückgabe des Wirtschaftsguts selbst hat der Empfänger die Differenz in Geld auszugleichen.

### **Zu § 55 Abs. 3 AO**

34. Die Regelung, nach der sich die Vermögensbindung nicht auf die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen erstreckt, gilt bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben sinngemäß (§ 55 Abs. 3 erster Halbsatz AO). Es ist also zulässig, das Stiftungskapital und die Zustiftungen von der Vermögensbindung auszunehmen und im Falle des Erlöschens der Stiftung an den Stifter oder seine Erben zurückfallen zu lassen. Für solche Stiftungen und Zustiftungen kann aber vom Stifter nicht die Spendenvergünstigung nach § 10b EStG (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) in Anspruch genommen werden.

**35.** Die Vorschrift des § 55 Abs. 3 zweiter Halbsatz AO, die sich nur auf Stiftungen und Körperschaften des öffentlichen Rechts bezieht, berücksichtigt die

Regelung im EStG, wonach die Entnahme eines Wirtschaftsgutes mit dem Buchwert angesetzt werden kann, wenn das Wirtschaftsgut den in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG genannten Körperschaften unentgeltlich überlassen wird. Dies hat zur Folge, dass der Zuwendende bei der Aufhebung der Stiftung nicht den gemeinen Wert der Zuwendung, sondern nur den dem ursprünglichen Buchwert entsprechenden Betrag zurückerhält. Stille Reserven und Wertsteigerungen bleiben hiernach für steuerbegünstigte Zwecke gebunden. Bei Rückgabe des Wirtschaftsgutes selbst hat der Empfänger die Differenz in Geld auszugleichen.

## § 56 Ausschließlichkeit

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

### AEAO zu § 56 - Ausschließlichkeit

1. Das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO besagt, dass eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt ist, wenn sie neben ihrer steuerbegünstigten Zielsetzung weitere Zwecke verfolgt und diese Zwecke nicht steuerbegünstigt sind. Im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die Nicht-Zweckbetriebe sind, folgt daraus, dass deren Unterhaltung der Steuerbegünstigung einer Körperschaft entgegensteht, wenn sie in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft tritt. Die Vermögensverwaltung sowie die Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs sind gemeinnützigkeitsrechtlich nur dann unschädlich, wenn sie um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen, indem sie z.B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgabe dienen. Ist die Vermögensverwaltung bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, so scheidet deren Steuerbegünstigung an § 56 AO. In einem solchen Fall kann die Betätigung der Körperschaft nicht in einen steuerfreien und in einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden; vielmehr ist dann die Körperschaft insgesamt als steuerpflichtig zu behandeln. Bei steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere Förderkörperschaften, die sich in ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die in ihrer Satzung enthaltene Pflicht zur Verwendung sämtlicher Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke halten, ist das Ausschließlichkeitsgebot selbst dann erfüllt, wenn sie sich vollständig aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. Auf das BFH-Urteil vom 4.4.2007, I R 76/05, BStBl II S. 631, wird hingewiesen.
2. Eine Körperschaft darf mehrere steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verfolgen, ohne dass dadurch die Ausschließlichkeit verletzt wird.

Die verwirklichten steuerbegünstigten Zwecke müssen jedoch sämtlich satzungsmäßige Zwecke sein. Will demnach eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke, die nicht in die Satzung aufgenommen sind, fördern, so ist eine Satzungsänderung erforderlich, die den Erfordernissen des § 60 AO entsprechen muss.

## § 57 Unmittelbarkeit

**(1)** <sup>1</sup>Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. <sup>2</sup> Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

**(2)** Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

**(3)** <sup>1</sup> Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. <sup>2</sup> Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.

**(4)** Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.

### AEAO zu § 57 - Unmittelbarkeit

1. Die Vorschrift stellt in Absatz 1 klar, dass die Körperschaft die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklichen muss, damit Unmittelbarkeit gegeben ist (wegen der Ausnahmen Hinweis auf § 58 AO).
2. Das Gebot der Unmittelbarkeit ist gem. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO auch dann erfüllt, wenn sich die steuerbegünstigte Körperschaft einer Hilfsperson bedient. Hierfür ist es erforderlich, dass nach den Umständen des Falles,

insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist, d.h. die Hilfsperson nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt. Hilfsperson kann eine natürliche Person, Personenvereinigung oder juristische Person sein. Die Körperschaft hat durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann. Die Tätigkeit der Hilfsperson muss den Satzungsbestimmungen der Körperschaft entsprechen. Diese hat nachzuweisen, dass sie die Hilfsperson überwacht. Die weisungsgemäße Verwendung der Mittel ist von ihr sicherzustellen.

Die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die nur über eine Hilfsperson das Merkmal der Unmittelbarkeit erfüllt (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO), ist unabhängig davon zu gewähren, wie die Hilfsperson gemeinnützigkeitsrechtlich behandelt wird.

Die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson ist nicht ausgeschlossen, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt und ihren Beitrag im Außenverhältnis selbstständig und eigenverantwortlich erbringt.

### Zu § 57 Abs. 2 AO

3. Ein Zusammenschluss i.S.d. § 57 Abs. 2 AO ist gegeben, wenn die Einrichtung ausschließlich allgemeine, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung der Mitgliederkörperschaften erwachsene Interessen wahrnimmt. Nach § 57 Abs. 2 AO wird eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, einer Körperschaft gleichgestellt, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Voraussetzung ist, dass jede der zusammengefassten Körperschaften sämtliche Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt. Verfolgt eine solche Körperschaft selbst unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke, ist die bloße Mitgliedschaft einer nicht steuerbegünstigten Organisation für die Steuerbegünstigung unschädlich. Die Körperschaft darf die nicht steuerbegünstigte Organisation

aber nicht mit Rat und Tat fördern (z. B. Zuweisung von Mitteln, Rechtsberatung).

### Zu § 57 Abs. 3 AO

4. Das planmäßige Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, ist ein Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung. Körperschaften können damit steuerbegünstigt arbeitsteilig vorgehen, um gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck zu verfolgen. Wenn mehrere Körperschaften, die außer dem Unmittelbarkeitsgrundsatz alle Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen, satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, ist das Kriterium der Unmittelbarkeit für alle beteiligten Körperschaften erfüllt.
5. Planmäßiges Zusammenwirken bedeutet das gemeinsame, inhaltlich aufeinander abgestimmte und koordinierte Wirken von zwei oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften, um einen ihrer steuerbegünstigten Satzungszwecke zu verwirklichen.

Zusammenwirken umfasst alle Tätigkeiten, die geeignet sind, die Verwirklichung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke in Kooperation mit einer anderen Körperschaft zu erfüllen. Hierzu können neben Dienstleistungen und Warenlieferungen auch Nutzungsüberlassungen gehören. Ein planmäßiges Zusammenwirken liegt z. B. vor, wenn ein Krankenhaus eine zum Zweckbetrieb i. S. d. § 67 AO gehörende Wäscherei auf eine GmbH ausgliedert und die Wäscherei weiterhin Leistungen an das Krankenhaus erbringt.

§ 57 Abs. 3 AO erfordert nicht den Leistungsaustausch zwischen zwei Körperschaften, sondern ein „satzungsmäßiges planmäßiges Zusammenwirken“. Dieses Zusammenwirken kann auch in der Weise erfolgen, dass mehrere Körperschaften unterschiedliche Leistungselemente an einen selbst nicht steuerbegünstigten Dritten erbringen, wenn diese Leistungselemente durch ihr Zusammenwirken in die Förderung eines gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks münden.



6. Die Anforderung an den eigenen Beitrag einer Körperschaft besteht darin, dass sie selbst arbeitsteilig zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke beitragen muss. Eine bloße Vergabe von Aufträgen für ein Projekt, ohne Eigenleistung in diesem Projekt selbst, ist beispielsweise nicht ausreichend. Das planmäßige Zusammenwirken erfordert keine Wiederholungsabsicht und keine finanzielle Eingliederung, so dass auch Kooperationen zwischen gesellschafts- oder verbandsrechtlich nicht verbundenen Körperschaften möglich sind.
7. Ein planmäßiges Zusammenwirken kann auch mit steuerbegünstigten Betrieben gewerblicher Art juristischer Personen des öffentlichen Rechts erfolgen, nicht aber mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solchen.
8. Das Zusammenwirken mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks muss in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein. Die Körperschaften, mit denen kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation müssen in den Satzungen der Beteiligten bezeichnet werden.

Bei mehreren Kooperationspartnern genügt es, wenn diese anhand der Satzung konkret nachvollziehbar sind, beispielsweise bei einer Kooperation innerhalb eines Konzern- oder Unternehmensverbundes durch Bezeichnung des Konzerns oder des Unternehmensverbundes. Eine namentliche Benennung der einzelnen Kooperationspartner muss sich dann aus einer Aufstellung ergeben, die der Finanzverwaltung bei Beginn der Kooperation und bei Änderung der Kooperationspartner zusätzlich zur Satzung vorzulegen ist.

9. Das planmäßige Zusammenwirken kann bereits vor der zivilrechtlichen Wirksamkeit (in der Regel Registereintragung oder Anerkennung / Genehmigung) bei den kooperierenden Körperschaften erfolgen, wenn darüber ein wirksamer Organbeschluss vorliegt, das Verfahren zum Eintritt der zivilrechtlichen Wirksamkeit eingeleitet wurde und diese später auch eintritt. Die zivilrechtliche Wirksamkeit muss aber grundsätzlich zumindest bei der Körperschaft vorliegen, die sich auf § 57 Absatz 3 AO beruft. Bei Neugründungsfällen siehe Nr. 4 des AEAO zu § 60a.

10. Eine Körperschaft, die sich auf § 57 Abs. 3 AO beruft, darf darauf vertrauen, dass die Körperschaft, mit der sie zusammenwirkt, steuerbegünstigt nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist, wenn sie sich deren Satzung und einen der in § 58a Abs. 2 AO genannten Nachweise hat vorlegen lassen. § 58a Abs. 3 Nr. 1 AO ist entsprechend anzuwenden.
11. Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, werden innerhalb eines Zweckbetriebs erbracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO erfüllt sind. Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 ff. AO sind die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit zu beurteilen. Wenn aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. AO erfüllt ist, dann ist diese zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich. Für die Erbringung von Leistungen außerhalb des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks gelten die allgemeinen Regelungen, sodass beispielsweise Leistungen an steuerpflichtige Dritte weiterhin regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen.

Ausschlaggebend für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung ist der Charakter der Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften. Eine isolierende Betrachtung darf nicht vorgenommen werden.

Tätigkeiten werden damit dann noch in Verwirklichung des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks erbracht, wenn diese auch dem steuerbegünstigten Bereich (Zweckbetrieb oder ideelle Tätigkeit) zugeordnet werden könnten, wenn sie alle von einer Körperschaft ausgeübt worden wären. Begünstigt können z. B. gemeinschaftliche Serviceleistungen, wie Buchhaltung oder Beschaffungsstellen sowie Nutzungsüberlassungen und Vermietungen sein.

12. Die beim planmäßigen Zusammenwirken im Zweckbetrieb oder im ideellen Bereich eingesetzten Wirtschaftsgüter (z. B. Grundstücke) sind auch bei den zusammenwirkenden Körperschaften dem Zweckbetrieb bzw. dem ideellen Bereich zuzuordnen. Sie können deshalb mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. Eine Körperschaft darf insoweit zeitnah zu verwendende Mittel auch für die Finanzierung von Wirtschaftsgütern verwenden, die sie einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft in

einer Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO zur Nutzung überlässt oder im Zusammenwirken mit einer anderen gemeinnützigen Körperschaft einsetzt. Beteiligungen an anderen kooperierenden steuerbegünstigten Körperschaften sind dem ideellen Bereich zuzuordnen (vgl. Nr. 14 des AEAO zu § 57 Abs. 4 AO).

### Zu § 57 Abs. 4 AO

13. Nach Absatz 4 wird durch das Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften der Grundsatz der Unmittelbarkeit erfüllt (Holdingstrukturen). Dabei genügt auch die Beteiligung an nur einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft. Eine Mindestbeteiligungsquote ist nicht erforderlich. Das schließt aber nicht aus, dass eine solche steuerbegünstigte Holdinggesellschaft auch Anteile an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften halten kann. Die übrigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO (insbesondere Grundsätze der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit, §§ 55, 56 AO) müssen dennoch vorliegen.
14. Eine Beteiligung, die nach § 57 Abs. 4 AO zur unmittelbaren Verfolgung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft gehalten und verwaltet wird, ist dem ideellen Bereich zuzuordnen, wenn die steuerbegünstigten Zwecke der gehaltenen Beteiligungsgesellschaft in den eigenen steuerbegünstigten Zwecken enthalten sind. Die Einnahmen aus dieser Beteiligung sind dann keine Einnahmen der Vermögensverwaltung, sondern Einnahmen im ideellen Bereich.
15. Bei den Anteilen an den steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften handelt es sich um sogenanntes nutzungsgebundenes Vermögen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO). Damit wird der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel ermöglicht. Die Ausgliederung von Zweckbetrieben auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft, bei der die übertragende Körperschaft als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält und die Beteiligung bei der übertragenden Körperschaft dem ideellen Bereich zugeordnet wird, führt damit nicht zu einem Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.

16. Soweit eine Holdinggesellschaft entgeltliche Leistungen, wie z. B. Buchführung, gegenüber den Kapitalgesellschaften ausführt, an denen sie beteiligt ist, sind diese Leistungen grundsätzlich als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren. Die Möglichkeit der steuerbegünstigten Leistungserbringung innerhalb einer Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO oder einer Dienstleistungserbringung, Nutzungsüberlassung oder Warenlieferung nach § 58 Nr. 1 AO bleibt davon unberührt.

## § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. <sup>2</sup> Mittel sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. <sup>3</sup> Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. <sup>4</sup> Beabsichtigt die Körperschaft, als einzige Art der Zweckverwirklichung Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden, ist die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen,
2. (weggefallen)
3. eine Körperschaft ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwendet. <sup>2</sup> Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke müssen den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. <sup>3</sup> Die nach dieser Nummer zugewandten Mittel und deren Erträge dürfen nicht für weitere Mittelweitergaben im Sinne des ersten Satzes verwendet werden,
4. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,
5. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt,
6. eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten

Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren,

7. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind,
8. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert,
9. eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt,
10. eine Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften im Jahr des Zuflusses verwendet.

<sup>2</sup>Dieser Erwerb mindert die Höhe der Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3.

## **AEAO zu § 58 - Steuerlich unschädliche Betätigungen**

### **Zu § 58 Nr. 1 AO**

1. Diese Ausnahmeregelung ermöglicht es, Körperschaften als steuerbegünstigt anzuerkennen, die andere Körperschaften durch die vollständige oder teilweise Weitergabe bzw. Zuwendung eigener Mittel fördern. Mittel sind nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte. Auch Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen und die Erbringung von Dienstleistungen unterfallen dem Begriff der Mittel. Sind diese Gegenstand einer Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO, richtet sich deren Behandlung nach § 57 Abs. 3 AO.
2. Als Mittelempfänger kommen in Betracht
  - inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
  - in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführte Körperschaften (beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus EU/EWR-Staaten),

- inländische und ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts,
  - ausländische Körperschaften, die nicht beschränkt steuerpflichtig sind, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird, und
  - beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus Nicht-EU/EWR-Staaten, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.
3. Bei der Mittelzuwendung handelt es sich um eine Art der Zweckverwirklichung und nicht um einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck. Der steuerbegünstigte Zweck ist in der Satzung weiterhin separat anzugeben. Ist die einzige Art der Zweckverwirklichung die Weitergabe von Mitteln an andere Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts, muss dies in der Satzung benannt sein (Förderkörperschaft). Es ist nicht erforderlich, die Körperschaften, an die Mittel weitergegeben werden sollen, in der Satzung aufzuführen.

Eine steuerbegünstigte Körperschaft, die einen Satzungszweck unmittelbar verfolgt und einen weiteren Satzungszweck ausschließlich durch Mittelweitergabe verwirklicht, muss sowohl die unmittelbare Zweckverfolgung als auch die Mittelweitergabe in der Satzung abbilden. Beispielsweise muss eine steuerbegünstigte Körperschaft, die satzungsmäßig die Zwecke Sport und Kultur fördert, aber nur den Zweck Sport unmittelbar und den Zweck Kultur durch Mittelweitergabe verwirklicht, auch die Förderung des Zwecks Kultur durch Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in ihre Satzung aufnehmen.

Verwirklicht hingegen eine steuerbegünstigte Körperschaft einen Zweck sowohl unmittelbar als auch durch Mittelweitergabe, ist eine Satzungsklausel zur Mittelweitergabe nicht erforderlich. Beispielsweise muss eine steuerbegünstigte Körperschaft, die satzungsmäßig den Zweck Sport unmittelbar fördert und Mittel an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zur Förderung dieses Zwecks weitergibt, die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung nicht in die Satzung aufnehmen.

Die Zwecke der hingebenden und empfangenden Körperschaft müssen im Übrigen nicht identisch sein. Das bedeutet, dass beispielsweise eine

steuerbegünstigte Körperschaft, die satzungsmäßig unmittelbar nur den Zweck Sport fördert, auch Mittel an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft, die beispielsweise den Zweck Kultur fördert, weitergeben darf, ohne diesen Zweck und die Mittelweitergabe in ihre Satzung aufnehmen zu müssen.

4. Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen einer steuerbegünstigten Körperschaft sind abweichend von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO unschädlich, wenn die Gesellschafter oder Mitglieder als Begünstigte ausschließlich steuerbegünstigte Körperschaften sind. Entsprechendes gilt für Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Zwar ist bei einer Weiterleitung (auch in Form einer verhinderten Vermögenmehrung) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts das Tatbestandsmerkmal „zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken“ nicht erfüllt, wenn die Mittel dem Gesamthaushalt der juristischen Person des öffentlichen Rechts zugutekommen und die juristische Person des öffentlichen Rechts neben den steuerbegünstigten Zwecken auch noch andere Zwecke verfolgt (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl 2016 II S. 68). Dies ist jedoch unschädlich, wenn die Mittel nachweislich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.
5. Die Verwendung der zugewendeten Mittel hat i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu erfolgen. Wird dagegen verstoßen, liegt eine Mittelfehlverwendung bei der Empfängerkörperschaft vor.
6. Nicht zeitnah zu verwendende Mittel der Geberkörperschaft (z. B. freie Rücklage) unterliegen jedoch auch bei der Empfängerkörperschaft nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.
7. Werden unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme Nutzungen überlassen, Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht und diese Nutzungen, Warenlieferungen und Dienstleistungen bei der Empfängerkörperschaft dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet, sind diese bei der Geberkörperschaft dem ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Folglich können die eingesetzten Vermögensgegenstände aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.



Werden Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen oder Dienstleistungen gegen einen die entstandenen Kosten übersteigenden Betrag erbracht, sind diese grundsätzlich dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. der Vermögensverwaltung zuzuordnen und können damit nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. In diesem Fall findet § 58 Nr. 1 AO keine Anwendung.

### Zu § 58 Nr. 3 AO

8. Die Weitergabe der Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich Zweckbetriebe), der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung sowie höchstens 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel zur Vermögensausstattung einer anderen Körperschaft ist unschädlich. Maßgebend für die Ermittlung dieser Grenzen sind die Verhältnisse des vorangegangenen Kalender- oder Wirtschaftsjahres.

#### **Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein:**

- Bei der Empfängerkörperschaft handelt es sich um eine steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts.
- Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke der Empfängerkörperschaft müssen übereinstimmen mit den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der gebenden Körperschaft. Der mit den weitergegebenen Mitteln verfolgte Zweck muss sowohl von der Geber- als auch von der Empfängerkörperschaft gefördert werden. Beide Körperschaften können daneben aber auch noch weitere Zwecke fördern.
- Die zugewandten Mittel und deren Erträge dürfen nicht für weitere Mittelweitergaben nach § 58 Nr. 3 AO zur Vermögensausstattung verwendet werden.
- Die zugewandten Mittel und Erträge unterliegen bei der Empfängerkörperschaft der steuerbegünstigten Mittelverwendungspflicht. Erfolgt eine Verwendung für andere Zwecke, liegt eine Mittelfehlverwendung bei der Empfängerkörperschaft vor.

In diesem Sinne ist auch die Vermögensausstattung einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft (z.B. gGmbH), die denselben steuerbegünstigten

Zweck verfolgt, durch die Hingabe von Kapital bei Neugründung oder im Rahmen einer Kapitalerhöhung erlaubt, nicht aber der Erwerb von Anteilen an einer bereits bestehenden Körperschaft. In den Fällen des § 57 Abs. 4 AO, siehe Nrn. 14 und 15 des AEAO zu § 57 Abs. 4.

#### **Zu § 58 Nr. 4 AO**

9. Eine steuerlich unschädliche Betätigung liegt auch dann vor, wenn nicht nur Arbeitskräfte, sondern zugleich Arbeitsmittel (z.B. Krankenwagen) zur Verfügung gestellt werden.

#### **Zu § 58 Nr. 5 AO**

10. Zu den „Räumen“ i.S.d. § 58 Nr. 5 AO gehören beispielsweise auch Sportstätten, Sportanlagen und Freibäder.

#### **Zu § 58 Nr. 6 AO**

11. Eine Stiftung darf einen Teil ihres Einkommens - höchstens ein Drittel - dazu verwenden, die Gräber des Stifters und seiner nächsten Angehörigen zu pflegen und deren Andenken zu ehren. In diesem Rahmen ist auch gestattet, dem Stifter und seinen nächsten Angehörigen Unterhalt zu gewähren.

Unter Einkommen ist die Summe der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG zu verstehen, unabhängig davon, ob die Einkünfte steuerpflichtig sind oder nicht. Positive und negative Einkünfte sind zu saldieren. Die Verlustverrechnungsbeschränkungen des EStG sind dabei mit Ausnahme der des § 15a EStG unbeachtlich.

Bei der Ermittlung der Einkünfte sind von den Einnahmen die damit zusammenhängenden Aufwendungen einschließlich der Abschreibungsbeträge abzuziehen.

Zur steuerrechtlichen Beurteilung von Ausgaben für die Erfüllung von Verbindlichkeiten, die durch die Übertragung von belastetem Vermögen begründet worden sind, wird auf die Nrn. 12 bis 14 des AEAO zu § 55 hingewiesen.

12. Der Begriff des nächsten Angehörigen ist enger als der Begriff des Angehörigen nach § 15 AO. Er umfasst:
  - Ehegatten und Lebenspartner,
  - Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel (auch falls durch Adoption verbunden),
  - Geschwister,
  - Pflegeeltern, Pflegekinder.
  
13. Unterhalt, Grabpflege und Ehrung des Andenkens müssen sich in angemessenem Rahmen halten. Damit ist neben der relativen Grenze von einem Drittel des Einkommens eine gewisse absolute Grenze festgelegt. Maßstab für die Angemessenheit des Unterhalts ist der Lebensstandard des Zuwendungsempfängers. Leistungen mit Ausschüttungscharakter, z.B. in Höhe eines Prozentsatzes der Erträge, sind unzulässig.
  
14. § 58 Nr. 6 AO enthält lediglich eine Ausnahmeregelung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO für Stiftungen (vgl. Nr. 15 des AEAO zu § 55), begründet jedoch keinen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck. Eine Stiftung, zu deren Satzungszwecken die Unterstützung von hilfebedürftigen Verwandten des Stifters gehört, kann daher nicht unter Hinweis auf § 58 Nr. 6 AO als steuerbegünstigt behandelt werden.

### **Zu § 58 Nr. 7 AO**

15. Gesellige Zusammenkünfte, die im Vergleich zur steuerbegünstigten Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung sind, schließen die Steuerbegünstigung aus.

### **Zu § 58 Nr. 9**

16. Diese Ausnahmeregelung ermöglicht es den ausschließlich von einer oder mehreren Gebietskörperschaften errichteten rechtsfähigen und nicht-rechtsfähigen Stiftungen, die Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke mittelbar durch Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen zu verwirklichen. Diese mittelbare Zweckverwirklichung muss in der Satzung festgelegt sein. Die Verwendung der Zuschüsse für steuerbegünstigte Satzungszwecke muss nachgewiesen werden.

## Zu § 58 Nr. 10 AO

17. Die Verwendung von Mitteln zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften schließt die Steuervergünstigungen nicht aus (§ 58 Nr. 10 AO). Die Herkunft der Mittel ist dabei ohne Bedeutung. § 58 Nr. 10 AO ist nicht auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften anzuwenden. Hierfür können u.a. freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO eingesetzt werden.

Die Höchstgrenze für die Zuführung zu der freien Rücklage vermindert sich um den Betrag, den die Körperschaft zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ausgibt oder bereitstellt. Übersteigt der für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendete oder bereitgestellte Betrag die Höchstgrenze, ist auch in den Folgejahren eine Zuführung zu der freien Rücklage erst wieder möglich, wenn die für eine freie Rücklage verwendbaren Mittel insgesamt die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder bereitgestellten Mittel übersteigen.

### Beispiel:

Die Körperschaft erzielt im Jahr 01 folgende Überschüsse bzw. vereinnahmt folgende Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO:

Überschuss Vermögensverwaltung:	21.000 €
Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO:	30.000 €

Im Jahr 01 werden 2.500 € für den Erwerb von Anteilen zum Erhalt der prozentualen Beteiligung eingesetzt.

Ermittlung der freien Rücklage im Jahr 01 unter Beachtung des § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO

		Freie Rücklage
Überschuss Vermögensverwaltung	21.000 €	7.000 €
Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO	30.000 €	3.000 €
<b>Gesamt</b>		<b>10.000 €</b>

Der Höchstbetrag für die freie Rücklage im Jahr 01, i. H. v. 10.000 €, ist um die Mittel zu kürzen, die für den Erwerb der Anteile zum Erhalt der prozentualen Beteiligung eingesetzt wurden. Im Jahr 01 kann eine freie Rücklage demnach nur in Höhe von 7.500 € gebildet werden.

### Zu § 58 Nr. 2 bis 10 AO

18. Die in § 58 Nrn. 3 bis 8 AO genannten Ausnahmetatbestände können auch ohne entsprechende Satzungsbestimmung verwirklicht werden. Entgeltliche Tätigkeiten nach § 58 Nr. 4, 5 oder 7 AO begründen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung (z. B. Raumüberlassung), sofern kein Fall des § 58 Nr. 1 AO (vgl. Nr. 7 des AEAO zu § 58 Nr. 1) oder des § 57 Abs. 3 AO vorliegt. Bei den Regelungen des § 58 Nr. 6 und 9 AO kommt es jeweils nicht auf die Bezeichnung der Körperschaft als Stiftung, sondern auf die tatsächliche Rechtsform an. Dabei ist es unmaßgeblich, ob es sich um eine rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Stiftung handelt.

## § 58a Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben

**(1)** Wendet eine steuerbegünstigte Körperschaft Mittel einer anderen Körperschaft zu, darf sie unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 darauf vertrauen, dass die empfangende Körperschaft

1. nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes im Zeitpunkt der Zuwendung steuerbegünstigt ist und
2. die Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

**(2)** Das Vertrauen der zuwendenden Körperschaft nach Absatz 1 ist nur schutzwürdig, wenn sich die zuwendende Körperschaft zum Zeitpunkt der Zuwendung die Steuerbegünstigung der empfangenden Körperschaft nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes hat nachweisen lassen durch eine Ausfertigung

1. der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
2. des Freistellungsbescheids, dessen Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder der
3. des Bescheids über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Absatz 1, dessen Datum nicht länger als drei Jahre zurückliegt, wenn der empfangenden Körperschaft bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

**(3)** Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

1. der zuwendenden Körperschaft die Unrichtigkeit eines Verwaltungsakts nach Absatz 2 bekannt ist oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war oder
2. die zuwendende Körperschaft eine Verwendung für nicht steuerbegünstigte Zwecke durch die empfangende Körperschaft veranlasst hat.

## AEAO zu § 58a - Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben

1. Die Vertrauensschutzregelung gilt für alle Mittelzuwendungen einer steuerbegünstigten Körperschaft an andere, ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften. Sie ist auch auf die Übertragung von Mitteln auf Grundlage der Vermögensbindungsklausel des § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 AO anwendbar.
2. Bei Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke gilt - unabhängig von § 58a AO - stets der Vertrauensschutz, weil die Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes an Gesetz und Recht gebunden ist, so dass Zuwendende darauf vertrauen dürfen, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts die zugewendeten Mittel entsprechend ihrer Bestimmung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.
3. Ausreichend für den Nachweis des geschützten Vertrauens im Sinne des § 58a Abs. 2 AO ist eine (elektronische) Kopie der in Nr. 1 bis 3 genannten Unterlagen.

## § 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

### AEAO zu § 59 - Voraussetzung der Steuervergünstigung

1. Die Vorschrift bestimmt u.a., dass die Steuervergünstigung nur gewährt wird, wenn ein steuerbegünstigter Zweck (§§ 52 bis 54 AO), die Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und die ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung (§§ 56, 57 AO) durch die Körperschaft aus der Satzung direkt hervorgehen. Eine weitere satzungsmäßige Voraussetzung in diesem Sinn ist die in § 61 AO geforderte Vermögensbindung. Das Unterhalten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§ 14 Satz 1 und 2 AO und § 64 AO), die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68 AO) sind, und die Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) dürfen nicht Satzungszweck sein. Die Erlaubnis zur Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs und die Vermögensverwaltung in der Satzung können zulässig sein (BFH-Urteil vom 18.12.2002, I R 15/02, BStBl 2003 II S. 384). Bei Körperschaften, die ausschließlich Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuwenden (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO), kann in der Satzung auf das Gebot der Unmittelbarkeit verzichtet werden.
2. Bei mehreren Betrieben gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist für jeden Betrieb gewerblicher Art eine eigene Satzung erforderlich.
3. Ein besonderes Anerkennungsverfahren ist im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht nicht vorgesehen. Ob eine Körperschaft steuerbegünstigt ist, entscheidet das Finanzamt im Veranlagungsverfahren durch Steuerbescheid (ggf. Freistellungsbescheid). Die Steuerbefreiung soll spätestens alle drei Jahre überprüft werden. Der erste Prüfungszeitraum bei neu gegründeten steuerbegünstigten Körperschaften soll im Regelfall mindestens sechs Monate aber maximal 18 Monate betragen. Für im zweiten Halbjahr



neu gegründete Körperschaften liegt somit ein jahresübergreifender Prüfungszeitraum vor. Bei der Überprüfung hat das Finanzamt von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Eine Körperschaft, bei der nach dem Ergebnis dieser Prüfung die gesetzlichen Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung als steuerbegünstigte Körperschaft vorliegen, muss deshalb auch als solche behandelt werden, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob ein entsprechender Antrag gestellt worden ist oder nicht. Ein Verzicht auf die Behandlung als steuerbegünstigte Körperschaft ist somit für das Steuerrecht unbeachtlich.

4. Wird bei einer Körperschaft, die bereits nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit war, im Rahmen der Veranlagung festgestellt, dass die Satzung nicht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügt, dürfen aus Vertrauensschutzgründen hieraus keine nachteiligen Folgerungen für die Vergangenheit gezogen werden. Die Körperschaft ist trotz der fehlerhaften Satzung für abgelaufene Veranlagungszeiträume und für das Kalenderjahr, in dem die Satzung beanstandet wird, als steuerbegünstigt zu behandeln. Dies gilt nicht, wenn bei der tatsächlichen Geschäftsführung gegen Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts verstoßen wurde. Die Vertreter der Körperschaft sind aufzufordern, die zu beanstandenden Teile der Satzung so zu ändern, dass die Körperschaft die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung erfüllt. Hierfür ist eine angemessene Frist zu setzen. Vereinen soll dabei in der Regel eine Beschlussfassung in der nächsten ordentlichen Mitgliederversammlung ermöglicht werden. Wird die Satzung innerhalb der gesetzten Frist entsprechend den Vorgaben des Finanzamts geändert, ist die Steuervergünstigung für das der Beanstandung der Satzung folgende Kalenderjahr auch dann anzuerkennen, wenn zu Beginn des Kalenderjahres noch keine ausreichende Satzung vorgelegen hat.

Die vorstehenden Grundsätze gelten nicht, wenn die Körperschaft die Satzung geändert hat und eine geänderte Satzungsvorschrift zu beanstanden ist. In diesen Fällen fehlt es an einer Grundlage für die Gewährung von Vertrauensschutz.

## § 60 Anforderungen an die Satzung

(1)<sup>1</sup> Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind.

<sup>2</sup> Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.

(2) Die Satzung muss den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen.

### Anlage 1 (zu § 60)

#### Mustersatzung

**Für Vereine, Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, geistliche Genossenschaften und Kapitalgesellschaften**  
(nur aus steuerlichen Gründen notwendige Bestimmungen)

#### § 1

*Der - Die ..... (Körperschaft) mit Sitz in ..... verfolgt ausschließlich und unmittelbar - gemeinnützige - mildtätige - kirchliche - Zwecke (nicht verfolgte Zwecke streichen) im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.*

*Zweck der Körperschaft ist ..... (z. B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Jugend- und Altenhilfe, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, Kunst und Kultur, Landschaftspflege, Umweltschutz, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Sports, Unterstützung hilfsbedürftiger Personen).*

*Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch .....  
.....  
(z. B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder-, Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes, eines*

*Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen).*

### § 2

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

### § 3

*Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft.*

### § 4

*Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.*

### § 5

*Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft*

1. *an - den - die - das - ..... (Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), - der - die - das - es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.*

oder

2. *an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für ..... (Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z. B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen ... bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in .....).*

## Weitere Hinweise

Bei **Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, bei den von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwalteten unselbständigen Stiftungen und bei geistlichen Genossenschaften** (Orden, Kongregationen) ist folgende Bestimmung aufzunehmen:

§ 3 Abs. 2:

*„Der - die - das ..... erhält bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als - seine - ihre - eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert seiner - ihrer - geleisteten Sacheinlagen zurück.“*

Bei **Stiftungen** ist diese Bestimmung nur erforderlich, wenn die Satzung dem Stifter einen Anspruch auf Rückgewähr von Vermögen einräumt. Fehlt die Regelung, wird das eingebrachte Vermögen wie das übrige Vermögen behandelt.

Bei **Kapitalgesellschaften** sind folgende ergänzende Bestimmungen in die Satzung aufzunehmen:

1. § 3 Abs. 1 Satz 2:

*„Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.“*

2. § 3 Abs. 2:

*„Sie erhalten bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurück.“*

3. § 5:

*„Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt,..“*

§ 3 Abs. 2 und der Satzteil *„soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt,“* in § 5 sind nur erforderlich, wenn die Satzung einen Anspruch auf Rückgewähr von Vermögen einräumt.

## AEAO zu § 60 - Anforderungen an die Satzung

1. Die Satzung muss so präzise gefasst sein, dass aus ihr unmittelbar entnommen werden kann, ob die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung vorliegen (formelle Satzungsmaßigkeit). Die bloße Bezugnahme auf Satzungen oder andere Regelungen Dritter genügt nicht (BFH-Urteil vom 19.4.1989, I R 3/88, BStBl II S. 595).
2. Die Satzung muss die in der Mustersatzung bezeichneten Festlegungen enthalten, soweit sie für die jeweilige Körperschaft im Einzelfall einschlägig sind.

Unter anderem sind in folgenden Fällen Abweichungen vom Wortlaut der Mustersatzung möglich:

- a) Bei Förderkörperschaften (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO) kann entgegen § 1 der Mustersatzung auf das Gebot der Unmittelbarkeit verzichtet werden (vgl. Nr. 1 des AEAO zu § 59).
  - b) Insbesondere bei Stiftungen ist der in § 3 der Mustersatzung verwendete Begriff „Mitglieder“ durch eine andere geeignete Formulierung zu ersetzen (vgl. § 55 Abs. 3 AO).
  - c) Körperschaften, deren Gesellschafter oder Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften sind und/oder juristische Personen des öffentlichen Rechts, die die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden, können auf die Regelung in § 3 Satz 2 der Mustersatzung verzichten.
  - d) § 5 der Mustersatzung kann in Satzungen von Vereinen ohne die Formulierung „Aufhebung“ verwendet werden. Derselbe Aufbau und dieselbe Reihenfolge der Bestimmungen wie in der Mustersatzung werden nicht verlangt.
3. Die Bestimmung, dass die Satzung die in der Mustersatzung bezeichneten Festlegungen enthalten muss (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO), gilt für Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 gegründet werden oder die ihre Satzung mit Wirkung nach diesem Zeitpunkt ändern. Die Satzung einer Körperschaft, die bereits vor dem 1.1.2009 bestanden hat, braucht nicht allein zur Anpassung an die Festlegungen in der Mustersatzung geändert zu werden.

4. Eine Satzung braucht nicht allein deswegen geändert zu werden, weil in ihr auf Vorschriften des StAnpG oder der GemV verwiesen oder das Wort „selbstlos“ nicht verwandt wird.
5. Ordensgemeinschaften haben eine den Ordensstatuten entsprechende zusätzliche Erklärung nach dem Muster der Anlage zu Nr. 5 des AEAO zu § 60 abzugeben, die die zuständigen Organe der Orden bindet.
6. Die tatsächliche Geschäftsführung (vgl. § 63 AO) muss mit der Satzung übereinstimmen.
7. Die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerbegünstigung müssen
  - bei der Körperschaftsteuer vom Beginn bis zum Ende des Veranlagungszeitraums,
  - bei der Gewerbesteuer vom Beginn bis zum Ende des Erhebungszeitraums,
  - bei der Grundsteuer zum Beginn des Kalenderjahres, für das über die Steuerpflicht zu entscheiden ist (§ 9 Abs. 2 GrStG),
  - bei der Umsatzsteuer zu den sich aus § 13 Abs. 1 UStG ergebenden Zeitpunkten,
  - bei der Erbschaftsteuer zu den sich aus § 9 ErbStG ergebenden Zeitpunktenerfüllt sein.
8. Wird bei Neugründungsfällen die Feststellung nach § 60a AO abgelehnt und wird im gleichen Veranlagungszeitraum eine Satzung vorgelegt, die den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen genügt, kann die Steuerbegünstigung erst ab dem darauffolgenden Veranlagungszeitraum gewährt werden. Dies gilt nicht, wenn die Körperschaft in der Zwischenzeit keine nach außen gerichteten Tätigkeiten entfaltet und keine Mittelverwendung stattgefunden hat.

Bei Körperschaften, die bereits vor Beginn des laufenden Veranlagungszeitraums existierten und erstmalig die Steuerbegünstigung oder die Feststellung nach § 60a AO beantragen, kann die Steuerbegünstigung erst ab dem darauffolgenden Veranlagungszeitraum gewährt werden.

9. Eine steuerbegünstigte Körperschaft, deren Satzung bereits vor dem 29.2.2020 bestanden hat, braucht diese nicht allein aufgrund der neuen Regelungen in § 52 Abs. 2 Nr. 8, 10, 22, 23 und 26 AO und § 58 Nr. 1 AO zu ändern, wenn die bisherige satzungsgemäße steuerbegünstigte Tätigkeit weiterhin in gleichem Umfang durchgeführt wird.

**Anlage zu Nr. 5 des AEAO zu § 60**  
**Muster einer Erklärung der Ordensgemeinschaften**

1. Der / Die ..... (Bezeichnung der Ordensgemeinschaft) mit dem Sitz in ..... ist eine anerkannte Ordensgemeinschaft der Katholischen Kirche.

2. Der / Die ..... verfolgt ausschließlich und unmittelbar kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke, und zwar insbesondere durch  
.....  
.....

3. Überschüsse aus der Tätigkeit der Ordensgemeinschaft werden nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet. Den Mitgliedern stehen keine Anteile an den Überschüssen zu. Ferner erhalten die Mitglieder weder während der Zeit ihrer Zugehörigkeit zu der Ordensgemeinschaft noch im Fall ihres Ausscheidens noch bei Auflösung oder Aufhebung der Ordensgemeinschaft irgendwelche Zuwendungen oder Vermögensvorteile aus deren Mitteln. Es darf keine Person durch Ausgaben, die den Zwecken der Ordensgemeinschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

4. Der / Die ..... wird vertreten durch .....

.....  
(Ort) ..... (Datum)

.....  
(Unterschrift des Ordensobern)

## § 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

**(1)** <sup>1</sup> Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 wird gesondert festgestellt. <sup>2</sup> Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung der Körperschaft und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend.

**(2)** Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit erfolgt

1. auf Antrag der Körperschaft oder
2. von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist.

**(3)** Die Bindungswirkung der Feststellung entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert werden.

**(4)** Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung ein, ist die Feststellung mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben.

**(5)** <sup>1</sup> Materielle Fehler im Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit können mit Wirkung ab dem Kalenderjahr beseitigt werden, das auf die Bekanntgabe der Aufhebung der Feststellung folgt. <sup>2</sup> § 176 gilt entsprechend, außer es sind Kalenderjahre zu ändern, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes beginnen.

**(6)** <sup>1</sup> Liegen bis zum Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Körperschaftsteuerbescheids oder Freistellungsbescheids bereits Erkenntnisse vor, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt, ist die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach Absatz 1 Satz 1 abzulehnen. <sup>2</sup> Satz 1 gilt entsprechend für die Aufhebung bestehender Feststellungen nach § 60a.



## AEAO zu § 60a - Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

1. Die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO hat nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu erfolgen.

### Zu § 60a Abs. 1 AO

2. Hält die Satzung einer Körperschaft die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO ein, wird dies durch einen Bescheid gesondert festgestellt. Diese Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung der Körperschaft und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend.

Die Voraussetzungen für die Feststellungen nach § 60a AO liegen auch dann vor, wenn die Körperschaft bereits vor dem 1.1.2009 bestand und daher eine Anpassung an die Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) bisher nicht vornehmen musste (Art. 97 § 1 f EGAO, siehe auch Nr. 3 des AEAO zu § 60).

3. Das Verfahren nach § 60a AO ist ein Annexverfahren zur Körperschaftsteuerveranlagung. Eine Feststellung nach § 60a AO ist für Körperschaften ausgeschlossen, die weder unbeschränkt i.S.d. § 1 KStG noch beschränkt i.S.d. § 2 KStG steuerpflichtig sind.
4. Die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen in Neugründungsfällen kann bereits vor einer Registereintragung oder einer Anerkennung/Genehmigung der Körperschaft erfolgen, sofern zu diesem Zeitpunkt bereits eine Körperschaftsteuerpflicht besteht.

Eine Feststellung darf erst nach einem wirksamen Organbeschluss, beispielsweise über die Satzung, erfolgen.

### Zu § 60a Abs. 2 AO

5. Die Feststellung erfolgt auf Antrag der Körperschaft oder von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist.

### Zu § 60a Abs. 3 AO

6. Werden die Vorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert, dann entfällt die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids ab diesem Zeitpunkt.

### Zu § 60a Abs. 4 AO

7. Treten bei den Verhältnissen, die für die Feststellung erheblich waren, Änderungen ein, so ist diese Feststellung ab dem Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben. Für die Feststellung erheblich sind alle Bestimmungen, die für das Vorliegen der formellen Voraussetzungen gem. §§ 51, 59, 60 und 61 AO von Bedeutung sind (gemeinnützigkeitsrechtliche Bestimmungen). Dies sind beispielsweise:
  - Änderungen der Zwecke
  - Anpassung an die Mustersatzung
  - Änderung der Vermögensbindung

Ändert eine Körperschaft gemeinnützigkeitsrechtlich relevante Bestimmungen ihrer Satzung, so ist die bisherige Feststellung mit Datum des Inkrafttretens der Satzungsänderung aufzuheben. Zivilrechtliche Änderungen ohne steuerliche Relevanz sind unerheblich. Wird auf Antrag der Körperschaft bei steuerlich nicht relevanten Satzungsänderungen eine Feststellung vorgenommen, scheidet eine Aufhebung der vorherigen Feststellung aus.

Da eine Änderung bei den für die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO erheblichen Verhältnissen mit dem zivilrechtlichen Inkrafttreten (z. B. Eintragung in das Vereinsregister) eintritt, ist erst dann die Feststellung nach § 60a Abs. 4 AO aufzuheben (BFH-Urteil vom 23.7.2020, V R 40/18, BStBl 2021 II S. 3).

## Zu § 60a Abs. 5 AO

8. Beruht die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen auf einem materiellen Fehler, kann sie mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben werden. Die Feststellung wird dann ab dem Jahr aufgehoben, das auf die Bekanntgabe der Aufhebungsentscheidung folgt. Stellt sich also beispielsweise im Mai des Jahres 01 heraus, dass der Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen ein materieller Fehler zu Grunde liegt, und ergeht der Bescheid zur Aufhebung der Feststellung nach § 60a AO im August 01, tritt die Aufhebung zum 1.1.02 in Kraft. Die Regelung des § 176 AO ist dabei entsprechend anzuwenden. Dies gilt allerdings nicht für die Kalenderjahre, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes beginnen.

## Zu § 60a Abs. 6 AO

9. Die tatsächliche Geschäftsführung ist grundsätzlich kein Prüfungsgegenstand im Verfahren zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO.
10. Liegen der Finanzverwaltung bis zum Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Körperschaftsteuerbescheids oder Freistellungsbescheids bereits Erkenntnisse über Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen vor, beispielsweise aufgrund von extremistischen Aktivitäten der Körperschaft, ist der Antrag auf Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen abzulehnen. Dies gilt entsprechend auch für die Aufhebung bestehender Feststellungen nach § 60a Abs. 1 AO.

## § 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung

(1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

(2) (weggefallen)

(3)<sup>1</sup> Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend.<sup>2</sup> § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind.

## AEAO zu § 61 - Satzungsmäßige Vermögensbindung

1. Die Vorschrift stellt klar, dass die zu den Voraussetzungen der Selbstlosigkeit zählende Bindung des Vermögens für steuerbegünstigte Zwecke vor allem im Falle der Auflösung der Körperschaft aus der Satzung genau hervorgehen muss (Mustersatzung, § 5). Als Empfänger des Vermögens kommen in Betracht:
  - inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
  - die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften,
  - juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Die satzungsmäßige Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 i.V.m. § 61 Abs. 1 AO ist auch erfüllt, wenn in der Satzung einer Körperschaft als Anfallsberechtigte eine in einem EU-/EWR-Staat ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts aufgeführt wird.

2. Wird die satzungsmäßige Vermögensbindung aufgehoben, gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. Die Regelung greift auch ein, wenn die Bestimmung über die Vermögensbindung erst zu einem Zeit-

punkt geändert wird, in dem die Körperschaft nicht mehr als steuerbegünstigt anerkannt ist. Die entsprechenden steuerlichen Folgerungen sind durch Steuerfestsetzung rückwirkend zu ziehen.

3. Bei Verstößen gegen den Grundsatz der Vermögensbindung bildet die Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) keine Grenze. Vielmehr können nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch Steuerbescheide noch geändert werden, die Steuern betreffen, die innerhalb von zehn Jahren vor der erstmaligen Verletzung der Vermögensbindungsregelung entstanden sind. Es kann demnach auch dann noch zugegriffen werden, wenn zwischen dem steuerfreien Bezug der Erträge und dem Wegfall der Steuerbegünstigung ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren liegt, selbst wenn in der Zwischenzeit keine Erträge mehr zugeflossen sind.

#### **Beispiel**

Eine gemeinnützige Körperschaft hat in den Jahren 01 bis 11 steuerfreie Einnahmen aus einem Zweckbetrieb bezogen und diese teils für gemeinnützige Zwecke ausgegeben und zum Teil in eine Rücklage eingestellt. Eine in 11 vollzogene Satzungsänderung sieht jetzt vor, dass bei Auflösung des Vereins das Vermögen an die Mitglieder ausgekehrt wird. In diesem Fall muss das Finanzamt für die Veranlagungszeiträume 01 ff. Steuerbescheide erlassen, welche die Nachversteuerung aller genannten Einnahmen vorsehen, wobei es unerheblich ist, ob die Einnahmen noch im Vereinsvermögen vorhanden sind.

4. Verstöße gegen § 55 Abs. 1 bis 3 AO begründen die Möglichkeit einer Nachversteuerung innerhalb der Festsetzungsfrist.
5. Die Nachversteuerung gem. § 61 Abs. 3 AO greift nicht nur bei gemeinnützigkeitsschädlichen Änderungen satzungsrechtlicher Bestimmungen über die Vermögensbindung ein, sondern erfasst auch die Fälle, in denen die tatsächliche Geschäftsführung gegen die von § 61 AO geforderte Vermögensbindung verstößt (§ 63 Abs. 2 AO).

#### **Beispiel**

Eine gemeinnützige Körperschaft verwendet bei ihrer Auflösung oder bei Aufgabe ihres begünstigten Satzungszweckes ihr Vermögen entgegen der Vermögensbindungsbestimmung in der Satzung nicht für begünstigte Zwecke.

6. Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO können so schwerwiegend sein, dass sie einer Verwendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkommen. Auch in diesen Fällen ist eine Nachversteuerung nach § 61 Abs. 3 AO möglich (vgl. auch BFH-Urteil vom 12.10.2010, I R 59/09, BStBl 2012 II S. 226).
7. Bei der nachträglichen Besteuerung ist so zu verfahren, als ob die Körperschaft von Anfang an uneingeschränkt steuerpflichtig gewesen wäre. § 13 Abs. 3 KStG ist nicht anwendbar.

## § 62 Rücklagen und Vermögensbildung

### (1) Körperschaften können ihre Mittel ganz oder teilweise

1. einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen;
2. <sup>1</sup>einer Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zuführen, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (Rücklage für Wiederbeschaffung).  
<sup>2</sup>Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts.  
<sup>3</sup>Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen;
3. <sup>1</sup>der freien Rücklage zuführen, jedoch höchstens ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent der sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel. <sup>2</sup>Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden;
4. einer Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften zuführen, wobei die Höhe dieser Rücklage die Höhe der Rücklage nach Nummer 3 mindert.

(2) <sup>1</sup>Die Bildung von Rücklagen nach Absatz 1 hat innerhalb der Frist des § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu erfolgen. <sup>2</sup>Rücklagen nach Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 sind unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. <sup>3</sup>Die freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu verwenden.

(3) Die folgenden Mittelzuführungen unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Absatz 1 Nummer 5:

1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat;
2. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;

3. Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden;
4. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.

**(4)** Eine Stiftung kann im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

## **AEAO zu § 62 - Rücklagen und Vermögensbildung**

1. Im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb können Rücklagen durch Zuführung des Gewinns gebildet werden. Die Rücklagen müssen bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein (entsprechend § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Es muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb rechtfertigt (z.B. eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung oder Kapazitätsausweitung). Eine fast vollständige Zuführung des Gewinns zu einer Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nur dann unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn die Körperschaft nachweist, dass die betriebliche Mittelverwendung zur Sicherung ihrer Existenz geboten war (BFH-Urteil vom 15.7.1998, I R 156/94, BStBl 2002 II S. 162).

Im Bereich der Vermögensverwaltung können Rücklagen durch Zuführung der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung nur für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen i.S.d. § 21 EStG gebildet werden. Die Maßnahmen, für deren Durchführung die Rücklage gebildet wird, müssen notwendig sein, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstandes zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden können (z.B. geplante Erneuerung eines undichten Daches).



## Zu § 62 Abs. 1 AO

2. Die Bildung einer Rücklage kann nicht damit begründet werden, dass die Überlegungen zur Verwendung der Mittel noch nicht abgeschlossen sind.

## Zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO

3. Bei der Bildung der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO kommt es nicht auf die Herkunft der Mittel an. Der Rücklage dürfen also auch zeitnah zu verwendende Mittel wie z.B. Spenden zugeführt werden.
4. Voraussetzung für die Bildung einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist in jedem Fall, dass diese erforderlich ist, um die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft nachhaltig erfüllen zu können. Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu erhalten, reicht für eine steuerlich unschädliche Rücklagenbildung nach dieser Vorschrift nicht aus (hierfür können nur freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet werden, vgl. Nrn. 9 bis 11 des AEAO zu § 62). Vielmehr müssen die Mittel für bestimmte - die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichende - Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist eine Rücklagenbildung dann zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen der steuerbegünstigten Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Die Bildung von Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z.B. Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode zur Sicherstellung der Liquidität ist zulässig (so genannte Betriebsmittelrücklage). Ebenfalls unschädlich ist die vorsorgliche Bildung einer Rücklage zur Bezahlung von Steuern außerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, solange Unklarheit darüber besteht, ob die Körperschaft insoweit in Anspruch genommen wird. Eine beabsichtigte Vermögensausstattung nach § 58 Nr. 3 AO rechtfertigt keine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.
5. Die Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kann unabhängig von dem Vorhandensein und der Höhe einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO (freie Rücklage) gebildet werden.

## Zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO

6. Eine Wiederbeschaffungsrücklage für Fahrzeuge und andere Wirtschaftsgüter, für deren Anschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichen, ist nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO zulässig. Eine Wiederbeschaffungsabsicht liegt nur vor, wenn tatsächlich eine Neuanschaffung des einzelnen Wirtschaftsguts geplant und in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Im Regelfall ist als Nachweis für die Wiederbeschaffungsabsicht ausreichend, dass die Rücklage gebildet wurde. Diese Nachweiserleichterung gilt nicht für Immobilien. Reicht die Zuführung von Mitteln in Höhe der Abschreibungen für eine beabsichtigte Wiederbeschaffung nicht aus, dann können auch höhere Mittel der Rücklage zugeführt werden. Der Nachweis darüber ist durch die Körperschaft zu erbringen.
7. Die Regelungen in den vorstehenden Textziffern zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO gelten auch für Förderkörperschaften i.S.d. § 58 Nr. 1 AO (BFH-Urteil vom 13.9.1989, I R 19/85, BStBl 1990 II S. 28). Voraussetzung ist jedoch, dass die Rücklagenbildung innerhalb der Zweckverwirklichung der Weitergabe von Mitteln für die steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft erfolgt. Diese Voraussetzung ist z.B. erfüllt, wenn die Förderkörperschaft wegen zeitlicher Verzögerung der von ihr zu finanzierenden steuerbegünstigten Maßnahmen angehalten ist, die dafür vorgesehenen Mittel zunächst zu thesaurieren.
8. Unterhält eine steuerbegünstigte Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so können dessen Erträge der Rücklage erst nach Versteuerung zugeführt werden.

## Zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO

9. Der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) darf jährlich höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung zugeführt werden. Unter Ausgaben sind Aufwendungen zu verstehen, die dem Grunde nach Werbungskosten sind.
10. Darüber hinaus kann die Körperschaft höchstens 10 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführen. Mittel i.S.d. Vorschrift sind die Überschüsse bzw.

Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich. Bei Anwendung der Regelungen des § 64 Abs. 5 und 6 AO können in die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Rücklage statt der geschätzten bzw. pauschal ermittelten Gewinne die tatsächlichen Gewinne einbezogen werden.

Verluste aus Zweckbetrieben sind mit entsprechenden Überschüssen zu verrechnen; darüber hinaus gehende Verluste mindern die Bemessungsgrundlage nicht. Das gilt entsprechend für Verluste aus dem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Ein Überschuss aus der Vermögensverwaltung ist - unabhängig davon, inwieweit er in eine Rücklage eingestellt wurde - nicht in die Bemessungsgrundlage für die Zuführung aus den sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln einzubeziehen. Ein Verlust aus der Vermögensverwaltung mindert die Bemessungsgrundlage nicht.

11. Wird der jährliche Höchstbetrag der Mittel, die in die freie Rücklage hätten eingestellt werden können, in einem Jahr nicht ausgeschöpft, können Mittel in Höhe des nichtausgeschöpften Betrages zusätzlich in den beiden Folgejahren in die freie Rücklage eingestellt werden.

Eine Körperschaft hätte im Jahr 01 beispielsweise 30.000 € in die freie Rücklage einstellen können. Tatsächlich stellte sie aber nur 25.000 € ein. In den nächsten beiden Jahren kann die Körperschaft zusätzlich zu dem für das jeweilige Jahr zulässigen Betrag nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO noch weitere 5.000 € in die freie Rücklage des jeweiligen Jahres einstellen. Die Körperschaft kann diesen Betrag auf beide Jahre aufteilen (02: 3.000 €, 03: 2.000 €) oder den ganzen Betrag (entweder 02 oder 03) in die Rücklage einstellen.

Die steuerbegünstigte Körperschaft muss die freie Rücklage während der Dauer ihres Bestehens nicht auflösen. Die in die Rücklage eingestellten Mittel können auch dem Vermögen zugeführt werden.

#### **Zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO**

12. Die Ansammlung von Mitteln zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ist zulässig

(§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO). Die Herkunft der Mittel ist dabei ohne Bedeutung. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO ist nicht auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften anzuwenden. Hierfür können u.a. freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO eingesetzt werden.

13. Die Höchstgrenze für die Zuführung zu der freien Rücklage mindert sich um den Betrag, den die Körperschaft zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ausgibt oder in die Rücklage einstellt. Übersteigt der für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendete oder in eine Rücklage eingestellte Betrag die Höchstgrenze, ist auch in den Folgejahren eine Zuführung zu der freien Rücklage erst wieder möglich, wenn die für eine freie Rücklage verwendbaren Mittel insgesamt die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder in die Rücklage eingestellten Mittel übersteigen. Die Zuführung von Mitteln zu Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO berührt die Höchstgrenze für die Bildung freier Rücklagen dagegen nicht.

## Beispiel für eine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AO

### VZ 01

Spenden	10.000 €
Einnahmen aus Vermögensverwaltung	12.000 €
Ausgaben in der Vermögensverwaltung	9.000 €
Gewinne aus	
- Zweckbetrieben	2.500 €
- steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	3.000 €
10 % von (10.000 € + 2.500 € + 3.000 €) =	1.550 €
1/3 von (12.000 € - 9.000 €) =	1.000 €

**▲ Potenzial zur Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO 2.550 €**

### Tatsächliche Rücklagenbildung im VZ 01

nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:	3.000 €
nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:	0 €
<b>Überhang</b> nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 im Verhältnis zu Nr. 3 AO:	450 €

### VZ 02

Spenden	20.000 €
Einnahmen aus Vermögensverwaltung	16.000 €
Ausgaben in der Vermögensverwaltung	10.000 €
Gewinne aus	
- Zweckbetrieben	1.000 €
- steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	5.000 €
10 % von (20.000 € + 1.000 € + 5.000 €) =	2.600 €
1/3 von (16.000 € - 10.000 €) =	2.000 €
abzgl. Überhang nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 im Verhältnis zu Nr. 3 AO	450 €

**▲ Potenzial zur Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO 4.150 €**

### Tatsächliche Rücklagenbildung im VZ 02

nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:	1.000 €
nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:	3.150 €

## Zu § 62 Abs. 2 AO

14. Rücklagen sind in der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu bilden. Nur tatsächlich vorhandene Mittel können in eine Rücklage eingestellt werden. Ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage vorliegen, hat die steuerbegünstigte Körperschaft dem zuständigen Finanzamt im Einzelnen darzulegen. Weiterhin muss sie die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 AO in ihrer Rechnungslegung - ggf. in einer Nebenrechnung - gesondert ausweisen, damit eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist (BFH-Urteil vom 20.12.1978, I R 21/76, BStBl 1979 II S. 496).

Entfällt der Grund für die Bildung einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO, so ist diese unverzüglich aufzulösen. Die dadurch freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu verwenden.

Die freigewordenen Mittel können auch in die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO eingestellt werden. Bei diesen Mitteln handelt es sich nicht um sonstige nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendende Mittel (§ 58 Nr. 3 AO, § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO).

15. Vorstehende Grundsätze gelten für Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und für Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung entsprechend.

## Zu § 62 Abs. 3 AO

16. Die in § 62 Abs. 3 AO genannten Zuwendungen können dem Vermögen zugeführt werden. Die Aufzählung ist abschließend. Unter Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören, sind Wirtschaftsgüter zu verstehen, die ihrer Art nach von der Körperschaft im ideellen Bereich, im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden können.

Werden Mittel nach dieser Vorschrift dem Vermögen zugeführt, sind sie aus der Bemessungsgrundlage für Zuführungen von sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO herauszurechnen.

## Zu § 62 Abs. 4 AO

17. Stiftungen dürfen im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse und Gewinne aus der Vermögensverwaltung, aus Zweckbetrieb und aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen. Für sonstige Mittel, z.B. Zuwendungen und Zuschüsse, gilt diese Regelung dagegen nicht.

Liegen in einem Kalenderjahr positive und negative Ergebnisse aus der Vermögensverwaltung, aus den Zweckbetrieben und dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vor, ist eine Zuführung zum Vermögen auf den positiven Betrag begrenzt, der nach der Verrechnung der Ergebnisse verbleibt.

## § 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

**(1)** Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.

**(2)** Für die tatsächliche Geschäftsführung gilt sinngemäß § 60 Abs. 2, für eine Verletzung der Vorschrift über die Vermögensbindung § 61 Abs. 3.

**(3)** Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

**(4)** <sup>1</sup> Hat die Körperschaft ohne Vorliegen der Voraussetzungen Mittel angesammelt, kann das Finanzamt ihr eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen. <sup>2</sup> Die tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß im Sinne des Absatzes 1, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

**(5)** <sup>1</sup> Körperschaften im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes dürfen Zuwendungsbestätigungen im Sinne des § 50 Absatz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung nur ausstellen, wenn

1. das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
2. die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Absatz 1 nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

<sup>2</sup> Die Frist ist taggenau zu berechnen.



## AEAO zu § 63 - Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

1. Den Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung den notwendigen Erfordernissen entspricht, hat die Körperschaft durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen (insbesondere Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen) zu führen. Die Vorschriften der AO über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 ff AO) sind zu beachten. Die Vorschriften des Handelsrechts einschließlich der entsprechenden Buchführungsvorschriften gelten nur, sofern sich dies aus der Rechtsform der Körperschaft oder aus ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit ergibt. Bei der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland besteht eine erhöhte Nachweispflicht (§ 90 Abs. 2 AO).
2. Hat das Finanzamt eine Frist nach § 63 Abs. 4 AO gesetzt, gilt die tatsächliche Geschäftsführung als ordnungsgemäß, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der gesetzten Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.
3. Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst auch die Ausstellung steuerlicher Zuwendungsbestätigungen. Zuwendungsbestätigungen dürfen nur dann ausgestellt werden, wenn die Voraussetzungen des § 63 Abs. 5 AO vorliegen. Die Erlaubnis wird an die Erteilung eines Feststellungsbescheids nach § 60a Abs. 1 AO, eines Freistellungsbescheids oder eine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid geknüpft. Ist der Bescheid nach § 60a AO älter als drei Jahre oder ist der Freistellungsbescheid - beziehungsweise sind die Anlagen zum Körperschaftsteuerbescheid - älter als fünf Jahre, darf die Körperschaft keine Zuwendungsbestätigungen mehr ausstellen. Bei Missbräuchen auf diesem Gebiet, z.B. durch die Ausstellung von Gefälligkeitsbestätigungen, ist die Steuerbegünstigung zu versagen.
4. Liegen neuere Erkenntnisse nach Bekanntgabe einer Feststellung nach § 60a AO, eines Freistellungsbescheids oder einer Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vor, dass auf Grund der tatsächlichen Geschäftsführung der Körperschaft die Steuerbegünstigung voraussichtlich nicht gewährt werden kann, kann eine Steuerfestsetzung (ggf. mit 0 €) erfolgen. Für Feststellungen nach § 60a AO wird auf § 60a Abs. 6 AO verwiesen.

Dies kann durch einen Vorauszahlungsbescheid oder einen Körperschaftsteuerbescheid geschehen, in dem jeweils von der vollen Steuerpflicht ausgegangen wird. Dies hat zur Folge, dass die Körperschaft nicht mehr berechtigt ist, Zuwendungsbestätigungen auszustellen.

Die Körperschaft ist auf eine mögliche Haftungsanspruchnahme nach § 10b Abs. 4 EStG hinzuweisen.

5. Die tatsächliche Geschäftsführung muss sich im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten, da die Rechtsordnung als selbstverständlich das gesetzestreue Verhalten aller Rechtsunterworfenen voraussetzt. Als Verstoß gegen die Rechtsordnung, der die Steuerbegünstigung ausschließt, kommt auch eine Steuerverkürzung in Betracht (BFH-Urteil vom 27.9.2001, V R 17/99, BStBl 2002 II S. 169). Die verfassungsmäßige Ordnung wird schon durch die Nichtbefolgung von polizeilichen Anordnungen durchbrochen (BFH-Urteil vom 29.8.1984, I R 215/81, BStBl 1985 II S. 106). Gewaltfreier Widerstand, z.B. Sitzblockaden, gegen geplante Maßnahmen des Staates verstößt grundsätzlich nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10.1.1995, 1 BvR 718/89, 1 BvR 719/89, 1 BvR 722/89, 1 BvR 723/89, BVerfGE 92, S. 1 bis 25).
6. Da es sich beim Entzug der Gemeinnützigkeit nicht um eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung handelt, stellen das Verhältnismäßigkeitsprinzip und der ihm innewohnende Bagatellvorbehalt ein unverzichtbares Korrektiv dar, um in Einzelfällen die einschneidende Rechtsfolge des Verlusts der Gemeinnützigkeit auszuschließen (BFH-Urteil vom 12.3.2020, V R 5/17, BStBl 2021 II S. 55). Geringfügige Verstöße, beispielsweise gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO, rechtfertigen daher nicht den Entzug der Gemeinnützigkeit.

## § 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

(1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.

(2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.

(3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 45.000 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

(4) Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.

(5) Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, können in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden.

(6) Bei den folgenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann der Besteuerung ein Gewinn von 15 Prozent der Einnahmen zugrunde gelegt werden:

1. Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet,
2. Totalisatorbetriebe,
3. Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

# AEAO zu § 64 - Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

## Zu § 64 Abs. 1 AO

1. Als Gesetz, das die Steuervergünstigung teilweise, nämlich für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 Satz 1 und 2 AO), ausschließt, ist das jeweilige Steuergesetz zu verstehen, also § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 UStG, § 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG i.V.m. A 12 Abs. 4 GrStR.
2. Wegen des Begriffs „Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ wird auf § 14 AO hingewiesen. Zum Begriff der „Nachhaltigkeit“ bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben siehe BFH-Urteil vom 21.8.1985, I R 60/80, BStBl 1986 II S. 88. Danach ist eine Tätigkeit grundsätzlich nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Es genügt, wenn bei der Tätigkeit der allgemeine Wille besteht, gleichartige oder ähnliche Handlungen bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen. Wiederholte Tätigkeiten liegen auch vor, wenn der Grund zum Tätigwerden auf einem einmaligen Entschluss beruht, die Erledigung aber mehrere (Einzel-)Tätigkeiten erfordert. Die Einnahmen aus der Verpachtung eines vorher selbst betriebenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unterliegen solange der Körperschaft- und Gewerbesteuer, bis die Körperschaft die Betriebsaufgabe erklärt (BFH-Urteil vom 4.4.2007, I R 55/06, BStBl II S. 725).
3. Ob eine an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft gewerbliche Einkünfte bezieht, wird im gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid der Personengesellschaft bindend festgestellt (BFH-Urteil vom 27.7.1988, I R 113/84, BStBl 1989 II S. 134). Ob ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder ein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) vorliegt, ist dagegen bei der Körperschaftsteuerveranlagung der steuerbegünstigten Körperschaft zu entscheiden. Die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt nicht zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH-Urteil vom 25.5.2011, I R 60/10, BStBl 2012 II S. 858 und vom 18.2.2016, V R 60/13, BStBl 2017 II S. 251). Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich Vermögens-

verwaltung (§ 14 Satz 3 AO). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist es dann, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird oder ein Fall der Betriebsaufspaltung vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 30.6.1971, I R 57/70, BStBl II S. 753; H 15.7 (4) bis H 15.7 (6) EStH). Besteht die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die selbst ausschließlich der Vermögensverwaltung dient, so liegt auch bei Einflussnahme auf die Geschäftsführung kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor (vgl. R 4.1 Abs. 2 Satz 5 KStR 2015 i.V.m. R 5.7 Abs. 5 Satz 4 KStR 2015). Dies gilt auch bei Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft. Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind nicht anzuwenden, wenn sowohl das Betriebs- als auch das Besizunternehmen steuerbegünstigt sind. Dies gilt aber nur insoweit, als die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen bei dem Betriebsunternehmen nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden.

Für Beteiligungen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften in den Anwendungsfällen des § 57 Abs. 3 und 4 AO wird auf Nr. 12 des AEAO zu § 57 Abs. 3 und Nr. 14 des AEAO zu § 57 Abs. 4 verwiesen.

4. Bei der Ermittlung des Gewinns aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind die Betriebsausgaben zu berücksichtigen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dazu gehören Ausgaben, die dem Betrieb unmittelbar zuzuordnen sind, weil sie ohne den Betrieb nicht oder zumindest nicht in dieser Höhe angefallen wären.

Vereinbarte Aushilfslöhne für Vereinsmitglieder müssen den Vermögensbereich des Vereins verlassen haben, um als Betriebsausgaben eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des Vereins berücksichtigt zu werden (BFH-Urteil vom 5.12.1990, I R 5/88, BStBl 1991 II S. 308). Bei bedingungslosem Verzicht vor Zufluss können die vereinbarten Aushilfslöhne nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Von einem Abfluss der vereinbarten Aushilfslöhne der Vereinsmitglieder aus dem Vermögensbereich des Vereins ist auszugehen, wenn sich der Verzicht auf die Aushilfslöhne seinem wirtschaftlichen Gehalt nach als Verwendung zugeflossenen Einkommens erweist. Das ist nach dem vorgenannten BFH-Urteil z. B. der Fall, wenn die Vereinsmitglieder den Verzicht auf ihre Löhne gegenüber dem Verein mit der Bedingung verbunden haben, diese Geldbeträge einem Dritten zuzuwenden.

5. Bei so genannten gemischt veranlassten Kosten, die sowohl durch die steuerfreie als auch durch die steuerpflichtige Tätigkeit veranlasst sind, scheidet eine Berücksichtigung als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs grundsätzlich aus, wenn sie ihren primären Anlass im steuerfreien Bereich haben. Werden z.B. Werbemaßnahmen bei sportlichen oder kulturellen Veranstaltungen durchgeführt, sind die Veranstaltungskosten, soweit sie auch ohne die Werbung entstanden wären, keine Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „Werbung“ (BFH-Urteil vom 27.3.1991, I R 31/89, BStBl 1992 II S. 103; zur pauschalen Gewinnermittlung bei Werbung im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben vgl. Nrn. 32 ff. des AEAO zu § 64).
6. Unabhängig von ihrer primären Veranlassung ist eine anteilige Berücksichtigung von gemischt veranlassten Aufwendungen (einschließlich Absetzung für Abnutzung) als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dann zulässig, wenn ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen (z.B. nach zeitlichen Gesichtspunkten) auf den ideellen Bereich einschließlich der Zweckbetriebe und den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteht.

Danach ist z.B. bei der Gewinnermittlung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Greenfee“ von steuerbegünstigten Golfvereinen wegen der Abgrenzbarkeit nach objektiven Maßstäben (z.B. im Verhältnis der Nutzung der Golfanlage durch vereinsfremde Spieler zu den Golf spielenden Vereinsmitgliedern im Kalenderjahr) trotz primärer Veranlassung durch den ideellen Bereich des Golfvereins ein anteiliger Betriebsausgabenabzug der Aufwendungen (z.B. für Golfplatz- und Personalkosten) zulässig (BFH-Urteil vom 15.1.2015, I R 48/13, BStBl II S. 713).

Bei gemeinnützigen Musikvereinen sind Aufwendungen, die zu einem Teil mit Auftritten ihrer Musikgruppen bei eigenen steuerpflichtigen Festveranstaltungen zusammenhängen, anteilig als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abzuziehen. Derartige Aufwendungen sind z. B. Kosten für Notenmaterial, Uniformen und Verstärkeranlagen, die sowohl bei Auftritten, die unentgeltlich erfolgen oder Zweckbetriebe sind, als auch bei Auftritten im Rahmen eines eigenen steuerpflichtigen Betriebs eingesetzt werden. Als Maßstab für die Aufteilung kommt die Zahl der Stunden, die einschließlich der Proben auf die jeweiligen Bereiche entfallen, in Betracht.

Auch die Personal- und Sachkosten für die allgemeine Verwaltung können grundsätzlich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgezogen werden, soweit sie bei einer Aufteilung nach objektiven Maßstäben teilweise darauf entfallen. Bei Kosten für die Errichtung und Unterhaltung von Vereinsheimen gibt es i.d.R. keinen objektiven Aufteilungsmaßstab.

7. Eine gemeinnützige Körperschaft ist bereits nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO verpflichtet, ihre Mittel ausschließlich zur Förderung gemeinnütziger Zwecke einzusetzen. Ein steuerlicher Abzug derartiger Aufwendungen als Betriebsausgaben scheidet aus. Nichtabziehbar sind nach § 10 Nr. 1 KStG auch Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken, die in der Satzung vorgeschrieben sind. Die Aufwendungen für gemeinnützige oder satzungsmäßige Zwecke können auch nicht aufgrund einer „Auflage“ als abzählbare Betriebsausgaben behandelt werden (Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 5.6.2003, I R 76/01, BStBl II 2005 S. 305).
8. Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Leistungen eines Sponsors beruhen häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Sponsor und dem Empfänger der Leistungen (Sponsoring-Vertrag), in dem Art und Umfang der Leistungen des Sponsors und des Empfängers geregelt sind.
9. Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring erhaltenen Leistungen können bei einer steuerbegünstigten Körperschaft steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich, steuerfreie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung oder Einnahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein. Die steuerliche Behandlung der Leistungen beim Empfänger hängt grundsätzlich nicht davon ab, wie die entsprechenden Aufwendungen beim leistenden Unternehmen behandelt werden. Für die Abgrenzung gelten die allgemeinen Grundsätze.
10. Danach liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass der Sponsor selbst zu Werbe-

zwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt auch dann nicht vor, wenn der Empfänger der Leistungen z.B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch einen Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung, erfolgen. Entsprechende Sponsoringeinnahmen sind nicht als Einnahmen aus der Vermögensverwaltung anzusehen. Eine Zuführung zur freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO ist daher lediglich i.H.v. 10 % der Einnahmen, nicht aber i.H.v. einem Drittel des daraus erzielten Überschusses möglich.

11. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dagegen vor, wenn die Körperschaft an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Körperschaft dem Sponsor das Recht einräumt, in einem von ihr herausgegebenen Publikationsorgan Werbeanzeigen zu schalten, einschlägige Sponsor-bezogene Themen darzustellen und bei Veranstaltungen der Körperschaft deren Mitglieder über diese Themen zu informieren und dafür zu werben (vgl. BFH-Urteil vom 7.11.2007, I R 42/06, BStBl 2008 II S. 949). Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) sein. Soweit Sponsoringeinnahmen unmittelbar in einem aus anderen Gründen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, sind sie diesem zuzurechnen.
12. Die Sammlung und Verwertung von Zahngold durch eine steuerbegünstigte Körperschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bildet nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 26.2.1992, I R 149/90, BStBl II S. 693, einen einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§§ 14, 64 AO). Erklären die Spender, dass das Zahngold von der steuerbegünstigten Körperschaft im Namen der Spender und für Rechnung der Spender verwertet werden soll (treuhänderische Verwertung) und wenden die Spender den Verwertungserlös der steuerbegünstigten Körperschaft zu, liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn das Mitwirken der steuerbegünstigten Körperschaft sich darauf beschränkt, das Zahngold lediglich in Vertretung des Sponsors bei der Scheideanstalt einzureichen. Nehmen Spender anonym an der Zahngoldsammlung teil, begründet die steuerbegünstigte Körperschaft, die das Zahngold sammelt



und verwerten lässt, damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

13. Unter Beschäftigungsgesellschaften sind Körperschaften zu verstehen, die - gegebenenfalls unter Nutzung arbeitsförderungsrechtlicher Instrumente und sonstiger Förderungsmöglichkeiten - die Hilfe für früher arbeitslose und von Arbeitslosigkeit bedrohte Menschen insbesondere durch Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen, berufliche Qualifizierungsmaßnahmen und Umschulungen zum Ziel haben.

Beschäftigungsgesellschaften können in der Regel nicht als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie Waren herstellen und vertreiben oder Leistungen an Dritte erbringen, da sie dann wie andere Unternehmen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Dies ist kein gemeinnütziger Zweck. Dass durch die wirtschaftliche Tätigkeit Arbeitsplätze erhalten oder geschaffen werden, rechtfertigt nicht die Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Die Erhaltung und Schaffung von Arbeitsplätzen ist mit jeder wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden.

Eine Beschäftigungsgesellschaft kann aber dann als gemeinnützig anerkannt werden, wenn das Schwergewicht ihrer Tätigkeit auf der beruflichen Qualifizierung, der Umschulung oder der sozialen Betreuung liegt. Werden dabei Waren hergestellt und vertrieben (z.B. im Rahmen einer Ausbildung angefertigte Sachen) oder Leistungen gegenüber Dritten erbracht, liegt insoweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 Satz 1 und 2 AO) vor. Ist dieser steuerpflichtig, darf er weder Satzungszweck noch nach der tatsächlichen Geschäftsführung Selbst- oder Hauptzweck der Gesellschaft sein. Ob der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb steuerpflichtig oder ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb ist, richtet sich nach den §§ 65 und 68 AO.

Ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb liegt insbesondere vor, wenn die Voraussetzungen des § 68 Nr. 3 AO erfüllt sind. Danach sind Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des SGB III förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können, sowie Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, die der Eingliederung von Behinderten dienen, als Zweckbetriebe zu behandeln.

Die Voraussetzungen des § 65 AO für die Zweckbetriebseigenschaft einer wirtschaftlichen Betätigung sind regelmäßig erfüllt, wenn sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in einer aus- oder weiterbildenden Tätigkeit gegen Teilnehmergebühren erschöpft. Sie sind auch erfüllt, soweit als Ausfluss der beruflichen Qualifizierungs- und Umschulungsmaßnahmen Waren hergestellt und veräußert oder Dienstleistungen gegenüber Dritten gegen Entgelt erbracht werden. Dagegen wird ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 64 AO) begründet, wenn die Herstellung und Veräußerung von Waren oder die entgeltlichen Dienstleistungen den Umfang überschreiten, der zur Erfüllung der beruflichen Qualifizierungs- und Umschulungsmaßnahmen notwendig ist.

Bei der gemeinnützigkeitsrechtlichen Behandlung von Körperschaften, die ähnliche Zwecke wie die Beschäftigungsgesellschaft fördern, ist nach den gleichen Grundsätzen zu verfahren.

### **Zu § 64 Abs. 2 AO**

14. Die Regelung, dass bei steuerbegünstigten Körperschaften mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als ein Betrieb zu behandeln sind, gilt auch für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der Körperschaft und für die Beurteilung der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO. Für die Frage, ob die Grenzen für die Buchführungspflicht überschritten sind, kommt es also auf die Werte (Einnahmen, Überschuss) des Gesamtbetriebs an.
15. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 3 AO gilt auch für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Das bedeutet u.a., dass Verluste und Gewinnminderungen in den einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nicht durch Zuwendungen an Mitglieder oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen entstanden sein dürfen.
16. Die entgeltliche Übernahme von Verwaltungstätigkeiten durch Einsatzstellen, Zentralstellen und Träger i.S.d. §§ 6 und 7 Bundesfreiwilligendienstgesetz (BFDG) aufgrund von Verträgen nach § 16 BFDG begründet einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 64 AO (teilweise Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 23.7.2009, V R 93/07, BStBl 2015 II S. 735).

17. Bei einer Körperschaft, die mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, ist für die Frage, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste vorliegen, nicht auf das Ergebnis des einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auf das zusammengefasste Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen. Danach ist die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft gefährdet, wenn die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt Verluste erwirtschaften (vgl. Nrn. 4 ff. des AEAO zu § 55).

In den Fällen des § 64 Abs. 5 und 6 AO ist nicht der geschätzte bzw. pauschal ermittelte Gewinn, sondern das Ergebnis zu berücksichtigen, das sich bei einer Ermittlung nach den allgemeinen Regelungen ergeben würde (vgl. Nrn. 4 bis 6 des AEAO zu § 64).

### Zu § 64 Abs. 3 AO

18. Die Höhe der Einnahmen aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bestimmt sich nach den Grundsätzen der steuerlichen Gewinnermittlung. Bei steuerbegünstigten Körperschaften, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, kommt es deshalb nicht auf den Zufluss i.S.d. § 11 EStG an, so dass auch Forderungszugänge als Einnahmen zu erfassen sind. Bei anderen steuerbegünstigten Körperschaften sind die im Kalenderjahr zugeflossenen Einnahmen (§ 11 EStG) maßgeblich. Ob die Einnahmen die Besteuerungsgrenze übersteigen, ist für jedes Jahr gesondert zu prüfen. Nicht leistungsbezogene Einnahmen sind nicht den für die Besteuerungsgrenze maßgeblichen Einnahmen zuzurechnen (vgl. Nr. 20 des AEAO zu § 64).

Die Besteuerungsgrenze von 45.000 € ist erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden. Für Veranlagungszeiträume vor 2020 ist die bisherige Besteuerungsgrenze von 35.000 € maßgebend.

19. Zu den Einnahmen i.S.d. § 64 Abs. 3 AO gehören leistungsbezogene Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus dem laufenden Geschäft, wie Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken. Dazu zählen auch erhaltene Anzahlungen.

- 20.** Zu den leistungsbezogenen Einnahmen i.S.d. Nr. 19 des AEAO zu § 64 gehören z.B. nicht
- a) der Erlös aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs;
  - b) Betriebskostenzuschüsse sowie Zuschüsse für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs;
  - c) Investitionszulagen;
  - d) der Zufluss von Darlehen;
  - e) Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG;
  - f) die Auflösung von Rücklagen;
  - g) erstattete Betriebsausgaben, z.B. Umsatzsteuer;
  - h) Versicherungsleistungen mit Ausnahme des Ersatzes von leistungsbezogenen Einnahmen.
- 21.** Ist eine steuerbegünstigte Körperschaft an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt, sind für die Beurteilung, ob die Besteuerungsgrenze überschritten wird, die anteiligen (Brutto-)Einnahmen aus der Beteiligung - nicht aber der Gewinnanteil - maßgeblich. Bei Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft sind die Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG und die Erlöse aus der Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG als Einnahmen i.S.d. § 64 Abs. 3 AO zu erfassen, wenn die Beteiligung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt (vgl. Nr. 3 des AEAO zu § 64) oder in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten wird.
- 22.** In den Fällen des § 64 Abs. 5 und 6 AO sind für die Prüfung, ob die Besteuerungsgrenze i.S.d. § 64 Abs. 3 AO überschritten wird, die tatsächlichen Einnahmen anzusetzen.
- 23.** Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Abs. 1 Satz 1 AO oder - bei einer Option - nach § 67a Abs. 3 AO kein Zweckbetrieb sind, gehören zu den Einnahmen i.S.d. § 64 Abs. 3 AO.

**Beispiel:**

Ein Sportverein, der auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO (Zweckbetriebsgrenze) verzichtet hat, erzielt im Jahr 01 folgende Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben:

Sportliche Veranstaltungen, an denen kein bezahlter Sportler teilgenommen hat:	40.000 €
Sportliche Veranstaltungen, an denen bezahlte Sportler des Vereins teilgenommen haben:	20.000 €
Verkauf von Speisen und Getränken:	5.000 €

Die Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, betragen 25.000 € (20.000 € + 5.000 €). Die Besteuerungsgrenze von 45.000 € wird nicht überschritten.

24. Eine wirtschaftliche Betätigung verliert durch das Unterschreiten der Besteuerungsgrenze nicht den Charakter des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Das bedeutet, dass kein Beginn einer teilweisen Steuerbefreiung i.S.d. § 13 Abs. 5 KStG vorliegt und dementsprechend keine Schlussbesteuerung durchzuführen ist, wenn Körperschaft- und Gewerbesteuer wegen § 64 Abs. 3 AO nicht mehr erhoben werden.
25. Bei Körperschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr sind für die Frage, ob die Besteuerungsgrenze überschritten wird, die in dem Wirtschaftsjahr erzielten Einnahmen maßgeblich.
26. Der allgemeine Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts, dass für die steuerbegünstigten Zwecke gebundene Mittel nicht für den Ausgleich von Verlusten aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verwendet werden dürfen, wird durch § 64 Abs. 3 AO nicht aufgehoben. Unter diesem Gesichtspunkt braucht jedoch bei Unterschreiten der Besteuerungsgrenze der Frage der Mittelverwendung nicht nachgegangen zu werden, wenn bei überschlägiger Prüfung der Aufzeichnungen erkennbar ist, dass in dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2 AO) keine Verluste entstanden sind.
27. Verluste und Gewinne aus Jahren, in denen die maßgeblichen Einnahmen die Besteuerungsgrenze nicht übersteigen, bleiben bei dem Verlustabzug

(§ 10d EStG) außer Ansatz. Ein rück- und vortragbarer Verlust kann danach nur in Jahren entstehen, in denen die Einnahmen die Besteuerungsgrenze übersteigen. Dieser Verlust wird nicht für Jahre verbraucht, in denen die Einnahmen die Besteuerungsgrenze von 45.000 € nicht übersteigen.

### **Zu § 64 Abs. 4 AO**

- 28.** § 64 Abs. 4 AO gilt nicht für regionale Untergliederungen (Landes-, Bezirks-, Ortsverbände) steuerbegünstigter Körperschaften.

### **Zu § 64 Abs. 5 AO**

- 29.** § 64 Abs. 5 AO gilt nur für Altmaterialsammlungen (Sammlung und Verwertung von Lumpen, gesammelten Kleidungsstücken, Altpapier, Schrott). Zahngold ist kein Altmaterial (Näheres zu Zahngold: siehe Nr. 12 des AEAO zu § 64 Abs. 1). Die Regelung gilt nicht für den Einzelverkauf gebrauchter Sachen (Gebrauchtwarenhandel). Basare und ähnliche Einrichtungen sind deshalb nicht begünstigt (vgl. BFH-Urteil vom 11.2.2009, I R 73/08, BStBl II S. 516). Zu Kleiderkammern siehe Nr. 9 des AEAO zu § 66.
- 30.** § 64 Abs. 5 AO ist nur anzuwenden, wenn die Körperschaft dies beantragt (Wahlrecht).
- 31.** Der branchenübliche Reingewinn ist bei der Verwertung von Altpapier mit 5 % und bei der Verwertung von u.a. Altmaterial mit 20 % der Einnahmen anzusetzen.

### **Zu § 64 Abs. 6 AO**

- 32.** Bei den genannten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist der Besteuerung auf Antrag der Körperschaft ein Gewinn von 15 % der Einnahmen zugrunde zu legen. Der Antrag gilt jeweils für alle gleichartigen Tätigkeiten in dem betreffenden Veranlagungszeitraum. Er entfaltet keine Bindungswirkung für folgende Veranlagungszeiträume.

- 33.** Nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO kann der Gewinn aus Werbemaßnahmen pauschal ermittelt werden, wenn sie im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfinden. Beispiele für derartige Werbemaßnahmen sind die Trikot- oder Bandenwerbung bei Sportveranstaltungen, die ein Zweckbetrieb sind, oder die aktive Werbung in Programmheften oder auf Plakaten bei kulturellen Veranstaltungen. Entsprechend begünstigte Werbemaßnahmen können aber auch passive Duldungsleistungen sein, indem beispielsweise eine steuerbegünstigte Körperschaft Standflächen an Unternehmen für deren eigene Werbezwecke vermietet (BFH-Urteil vom 26.6.2019, V R 70/17, BStBl II S. 654). Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für Sponsoring i.S.d. Nr. 10 des AEAO zu § 64.
- 34.** Soweit Werbeeinnahmen nicht im Zusammenhang mit der ideellen steuerbegünstigten Tätigkeit oder einem Zweckbetrieb erzielt werden, z.B. Werbemaßnahmen bei einem Vereinsfest oder bei sportlichen Veranstaltungen, die wegen Überschreitens der Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 AO oder wegen des Einsatzes bezahlter Sportler ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sind, ist § 64 Abs. 6 AO nicht anzuwenden.
- 35.** Das Veranstellen von Trabrennen kann ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 64 AO sein, der mit dem Betrieb eines Totalisators einen einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bildet. Diesem Betrieb sind grundsätzlich sämtliche Einnahmen und Ausgaben zuzuordnen, die durch ihn veranlasst sind (BFH-Urteil vom 22.4.2009, I R 15/07, BStBl 2011 II S. 475).

Nach § 64 Abs. 6 Nr. 2 AO kann der Gewinn aus dem Totalisatorbetrieb der Pferderennvereine allerdings mit 15 % der Einnahmen angesetzt werden. Die maßgeblichen Einnahmen ermitteln sich insoweit wie folgt:

Wetteinnahmen

abzgl. Rennwettsteuer (Totalisatorsteuer)

abzgl. Auszahlungen an die Wettenden.

- 36.** Nach § 64 Abs. 6 Nr. 3 AO kann bei der Besteuerung aus der Zweiten Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste ein Gewinn von 15 % der Einnahmen zugrunde gelegt werden.

Einnahmen steuerbegünstigter Körperschaften aus der Weiterveräußerung von im Aphereseverfahren gewonnenen Blutbestandteilen der Ersten

Fraktionierungsstufe zur weiteren Fraktionierung sind dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. § 64 Abs. 6 Nr. 3 AO findet in diesem Fall keine Anwendung.

### **Zu § 64 Abs. 5 und 6 AO**

- 37.** Wird in den Fällen des § 64 Abs. 5 oder 6 AO kein Antrag auf Schätzung des Überschusses oder auf pauschale Gewinnermittlung gestellt, ist der Gewinn nach den allgemeinen Regeln durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben zu ermitteln (vgl. Nrn. 4 bis 6 des AEAO zu § 64).
- 38.** Wird der Überschuss nach § 64 Abs. 5 AO geschätzt oder nach § 64 Abs. 6 AO pauschal ermittelt, sind dadurch auch die damit zusammenhängenden tatsächlichen Aufwendungen der Körperschaft abgegolten; sie können nicht zusätzlich abgezogen werden.
- 39.** Wird der Überschuss nach § 64 Abs. 5 AO geschätzt oder nach § 64 Abs. 6 AO pauschal ermittelt, muss die Körperschaft die mit diesen Einnahmen im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben gesondert aufzeichnen. Die genaue Höhe der Einnahmen wird zur Ermittlung des Gewinns nach § 64 Abs. 5 bzw. 6 AO benötigt. Die mit diesen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zusammenhängenden Ausgaben dürfen das Ergebnis der anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe – unabhängig vom Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung oder veranlagungszeitraumübergreifend – nicht mindern.
- 40.** Die in den Bruttoeinnahmen ggf. enthaltene Umsatzsteuer gehört nicht zu den maßgeblichen Einnahmen i.S.d. § 64 Abs. 5 und 6 AO.



## § 65 Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. 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.

### AEAO zu § 65 - Zweckbetrieb

1. Der Zweckbetrieb ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. v. § 14 AO. Jedoch wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich dem begünstigten Bereich der Körperschaft zugerechnet.
2. Ein Zweckbetrieb muss tatsächlich und unmittelbar satzungsmäßige Zwecke der Körperschaft verwirklichen, die ihn betreibt. Es genügt nicht, wenn er begünstigte Zwecke verfolgt, die nicht satzungsmäßige Zwecke der ihn tragenden Körperschaft sind. Ebenso wenig genügt es, wenn er der Verwirklichung begünstigter Zwecke nur mittelbar dient, z. B. durch Abführung seiner Erträge (BFH-Urteil vom 21.8.1985, I R 60/80, BStBl 1986 II S. 88). Ein Zweckbetrieb muss deshalb in seiner Gesamtrichtung mit den ihn begründenden Tätigkeiten und nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen den steuerbegünstigten Zwecken dienen (BFH-Urteil vom 26.4.1995, I R 35/93, BStBl II S. 767).
3. Weitere Voraussetzung eines Zweckbetriebes ist, dass die Zwecke der Körperschaft nur durch ihn erreicht werden können. Die Körperschaft muss den Zweckbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke unbedingt und unmittelbar benötigen. Dies ist z. B. nicht der Fall beim Betrieb einer Beschaffungsstelle (zentraler Ein- und Verkauf von Ausrüstungsgegenständen, Auftragsbeschaffung, etc.), da dieser weder unentbehrlich noch das einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks ist.

4. Der Wettbewerb eines Zweckbetriebs zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art muss auf das zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbare Maß begrenzt sein. Wettbewerb i. S. d. § 65 Nr. 3 AO setzt nicht voraus, 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 in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der auch den potentiellen Wettbewerb umfasst (vgl. BFH-Urteile vom 27.10.1993, I R 60/91, BStBl 1994 II S. 573, und vom 29.1.2009, V R 46/06, BStBl II S. 560). Ein Zweckbetrieb ist daher - entgegen dem BFH-Urteil vom 30.3.2000, V R 30/99, BStBl II S. 705 - bereits dann nicht gegeben, wenn ein Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen lediglich möglich wäre, ohne dass es auf die tatsächliche Wettbewerbssituation vor Ort ankommt. Unschädlich ist dagegen der uneingeschränkte Wettbewerb zwischen Zweckbetrieben, die demselben steuerbegünstigten Zweck dienen und ihn in der gleichen oder in ähnlicher Form verwirklichen.

## § 66 Wohlfahrtspflege

(1) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dient.

(2) <sup>1</sup> Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. <sup>2</sup> Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.

(3) <sup>1</sup> Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. <sup>2</sup> Für Krankenhäuser gilt § 67.

### AEAO zu § 66 - Wohlfahrtspflege

1. Die Bestimmung enthält eine Sonderregelung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die sich mit der Wohlfahrtspflege befassen.
2. Die Wohlfahrtspflege darf nicht des Erwerbs wegen ausgeübt werden. Eine Einrichtung wird dann „des Erwerbs wegen“ betrieben, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin in erster Linie auf Mehrung des eigenen Vermögens gerichtet ist. Dabei kann die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang - z. B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen - geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl 2016 II S. 68). Werden in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft übersteigen, ist widerlegbar (z.B. unbeabsichtigte Gewinne aufgrund von Marktschwankungen) von einer zweckbetriebsschädlichen Absicht der Körperschaft auszugehen, den Zweckbetrieb des Erwerbs wegen auszuüben. Gewinne aufgrund staatlich regulierter Preise (z. B. auf Grundlage einer Gebührenordnung nach Maßgabe des § 90 SGB XI) sind

kein Indiz dafür, dass der Zweckbetrieb des Erwerbs wegen ausgeübt wird.

Der konkrete Finanzierungsbedarf im Sinne des Satzes 4 umfasst die Erträge, die für den Betrieb und die Fortführung der Einrichtung(en) der Wohlfahrtspflege notwendig sind und beinhaltet auch die zulässige Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nrn. 1 und 2. Zur wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre im Sinne des Satzes 4 gehören

- a) Wohlfahrtspflegeeinrichtungen i.S.d. § 66 AO,
  - b) Zweckbetriebe i.S.d. § 68 AO, soweit diese auch die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen,
  - c) Zweckbetriebe i.S.d. § 67 AO sowie
  - d) ideelle Tätigkeiten, für die die Voraussetzungen des § 66 AO vorlägen, wenn sie entgeltlich ausgeführt würden.
- 3.** Die Tätigkeit muss auf die Sorge für notleidende oder gefährdete Menschen gerichtet sein. Notleidend bzw. gefährdet sind Menschen, die eine oder beide der in § 53 Nr. 1 und 2 AO genannten Voraussetzungen erfüllen. Auf die Vertragsbeziehung, die der Leistungserbringung zu Grunde liegt, kommt es nicht an. Entscheidend ist, dass die Einrichtung der Wohlfahrtspflege zumindest faktisch unmittelbar gegenüber den in § 53 AO genannten Personen tätig wird. Bei Leistungen, die faktisch nicht gegenüber den in § 53 AO genannten Personen erbracht werden, fehlt es an der Unmittelbarkeit (BFH-Urteil vom 6.2.2013, I R 59/11, BStBl II S. 603).

Es ist auch nicht erforderlich, dass die gesamte Tätigkeit auf die Förderung notleidender bzw. gefährdeter Menschen gerichtet ist. Es genügt, wenn zwei Drittel der Leistungen einer Einrichtung notleidenden bzw. gefährdeten Menschen zugutekommen. Auf das Zahlenverhältnis von gefährdeten bzw. notleidenden und übrigen geförderten Menschen kommt es nicht an.

Werden neben Leistungen an die in § 53 AO genannten Personen noch andere Leistungen für einen Dritten erbracht, sind diese

Leistungen, soweit sie nicht zur Organisation des eigentlichen Zweckbetriebes gehören, nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzurechnen. Wird also z. B. durch eine Körperschaft Personal zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke für einen Vertragspartner im Rahmen einer Pflegeeinrichtung zur Verfügung gestellt, so sind die bereitgestellten Pflegekräfte dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen. Erbringt das bereitgestellte Personal z. B. nur Verwaltungsleistungen, sind diese Leistungen nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen.

4. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege liegt regelmäßig vor bei häuslichen Pflegeleistungen durch eine steuerbegünstigte Körperschaft i.R.d. SGB VII, SGB XI, SGB XII oder BVG.
5. Die Belieferung von Studentinnen und Studenten mit Speisen und Getränken in Mensa- und Cafeteria-Betrieben von Studentenwerken ist als Zweckbetrieb zu beurteilen. Der Verkauf von alkoholischen Getränken, Tabakwaren und sonstigen Handelswaren darf jedoch nicht mehr als 5 % des Gesamtumsatzes ausmachen. Auch bei anderen steuerbegünstigten Körperschaften kann entsprechend der Beurteilung bei den Studentenwerken der Betrieb einer Cafeteria für Studierende auf dem Campus ein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege sein. Entsprechendes gilt für die Grundversorgung mit Speisen und Getränken von Schülerinnen und Schülern an Schulen bzw. Kindern in einer Kindertagesstätte.
6. Die bloße Beförderung von Personen, für die der Arzt eine Krankenfahrt (Beförderung in Pkws, Taxen oder Mietwagen) verordnet hat, erfüllt nicht die Kriterien nach § 66 Abs. 2 AO.
7. Werden die Leistungen unter gleichen Bedingungen sowohl gegenüber hilfebedürftigen als auch nicht hilfebedürftigen Personen erbracht, ist ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb „Einrichtung der Wohlfahrtspflege“ anzunehmen. Dieser ist als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn die Zweidrittelgrenze des § 66 AO erfüllt wird. Die Einhaltung dieser Tatbestandsvoraussetzung ist nachzuweisen. Bei Kleiderkammern, Suppenküchen, Obdachlosenasylen und den sogenannten Tafeln kann auf den Nachweis der Zweidrittelgrenze verzichtet werden, wenn ein Bescheid nach § 53 Nr. 2 Satz 8 AO vorliegt.

8. Gesellige Veranstaltungen sind als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln. Veranstaltungen, bei denen zwar auch die Geselligkeit gepflegt wird, die aber in erster Linie zur Betreuung behinderter Personen durchgeführt werden, können unter den Voraussetzungen der §§ 65 und 66 AO Zweckbetrieb sein.
  
9. Der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke in einer Kleiderkammer oder einer ähnlichen Einrichtung kann ein Zweckbetrieb i.S.d. § 66 AO sein. Dies setzt voraus, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen der Einrichtung hilfebedürftigen Personen i.S.d. § 53 AO zugutekommen.

(1) Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes, § 10 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden.

(2) Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird.

### AEAO zu § 67 - Krankenhäuser:

Nach § 2 Nr. 1 KHG sind Krankenhäuser Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können. Krankenhausleistungen sind Leistungen, die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses im Einzelfall nach Art und Schwere der Krankheit für die medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung der Patienten notwendig sind. Es handelt sich u.a. um

- ärztliche und pflegerische Behandlung oder
- Versorgung mit Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln, die für die Versorgung im Krankenhaus notwendig sind, oder
- Unterkunft und Verpflegung.

Zu dem Zweckbetrieb Krankenhaus gehören damit alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen (BFH-Urteil vom 6.4.2005, I R 85/04, BStBl II S. 545). Darunter fallen auch die an ambulant behandelte Patienten erbrachten Leistungen, soweit diese Bestandteil des Versorgungsauftrages des Krankenhauses sind. Gleiches gilt für typischerweise

von einem Krankenhaus gegenüber seinen Patienten erbrachte Leistungen, soweit das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen zu diesen Leistungen befugt ist und der Sozialversicherungsträger die insoweit entstehenden Kosten trägt (BFH-Urteile vom 31.7.2013, I R 82/12, BStBl 2015 II S. 123; vom 18.10.2017, V R 46/16, BStBl 2018 II S. 672 und vom 6.6.2019, V R 39/17, BStBl II S. 651. Der Versorgungsauftrag eines Krankenhauses (§ 8 Abs. 1 Satz 4 Krankenhausentgeltgesetz) regelt, welche Leistungen ein Krankenhaus, unabhängig von der Art der Krankenversicherungsträger, erbringen darf. Für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung folgt daraus, dass für Leistungen, die außerhalb des Versorgungsauftrages erbracht werden, eine Zuordnung zum Zweckbetrieb Krankenhaus ausscheidet.

Für die Zurechnung der Behandlungsleistungen zum Zweckbetrieb Krankenhaus ist es unbeachtlich, wenn die Behandlungen von Patienten des Krankenhauses durch einen ermächtigten Arzt als Dienstaufgabe innerhalb einer nichtselbstständigen Tätigkeit (Einkünfte nach § 19 EStG) erbracht werden. Leistungen, die von einem Krankenhaus an dort selbstständig tätige Ärzte erbracht werden, sind grundsätzlich dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Krankenhauses zuzuordnen. Abweichend davon ist die Abgabe von Zytostatika dem Zweckbetrieb zuzuordnen, wenn sie an einen nach § 116 SGB V ermächtigten selbstständig tätigen Arzt zur unmittelbaren Verabreichung bei der ambulanten Behandlung im Krankenhaus erfolgt (BFH-Urteil vom 6.6.2019, V R 39/17, BStBl II S. 651).

Für die Beurteilung eines Krankenhauses als Zweckbetrieb ist allein § 67 AO maßgebend. Es müssen nicht zusätzlich die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllt sein.



## § 67a Sportliche Veranstaltungen

**(1)**<sup>1</sup> Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45 000 Euro im Jahr nicht übersteigen.<sup>2</sup> Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.

**(2)**<sup>1</sup> Der Sportverein kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet.<sup>2</sup> Die Erklärung bindet den Sportverein für mindestens fünf Veranlagungszeiträume.

**(3)**<sup>1</sup> Wird auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet, sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn

1. kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält und
2. kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

<sup>2</sup> Andere sportliche Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.<sup>3</sup> Dieser schließt die Steuervergünstigung nicht aus, wenn die Vergütungen oder andere Vorteile ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, oder von Dritten geleistet werden.

**(4)**<sup>1</sup> Organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes zur Durchführung von sportlichen Veranstaltungen sind ein Zweckbetrieb, wenn an der sportlichen Veranstaltung überwiegend Sportler teilnehmen, die keine Lizenzsportler sind.<sup>2</sup> Alle sportlichen Veranstaltungen einer Saison einer Liga gelten als eine sportliche Veranstaltung im Sinne des Satzes 1. Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

## AEAO zu § 67a - Sportliche Veranstaltungen

### Allgemeines

1. Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind grundsätzlich ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus allen sportlichen Veranstaltungen des Vereins die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 € im Jahr nicht übersteigen (§ 67a Abs. 1 Satz 1 AO). Übersteigen die Einnahmen die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 €, liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Der Verein kann auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten (§ 67a Abs. 2 AO). Die steuerliche Behandlung seiner sportlichen Veranstaltungen richtet sich dann nach § 67a Abs. 3 AO.
2. Unter Sportvereinen i.S.d. Vorschrift sind alle gemeinnützigen Körperschaften zu verstehen, bei denen die Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) Satzungszweck ist; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesem Satzungszweck entsprechen (§ 59 AO). § 67a AO gilt also z.B. auch für Sportverbände. Sie gilt auch für Sportvereine, die Fußballveranstaltungen unter Einsatz ihrer Lizenzspieler nach der „Lizenzordnung Spieler“ der Organisation „Die Liga-Fußballverband e.V. – Ligaverband“ durchführen.
3. Als sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme eines Sportvereins anzusehen, die es aktiven Sportlern (die nicht Mitglieder des Vereins zu sein brauchen) ermöglicht, Sport zu treiben (BFH-Urteil vom 25.7.1996, V R 7/95, BStBl 1997 II S. 154). Eine sportliche Veranstaltung liegt auch dann vor, wenn ein Sportverein in Erfüllung seiner Satzungszwecke im Rahmen einer Veranstaltung einer anderen Person oder Körperschaft eine sportliche Darbietung erbringt. Die Veranstaltung, bei der die sportliche Darbietung präsentiert wird, braucht keine steuerbegünstigte Veranstaltung zu sein (BFH-Urteil vom 4.5.1994, XI R 109/90, BStBl II S. 886).
4. Sportreisen sind als sportliche Veranstaltungen anzusehen, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der Reise ist (z.B. Reise zum Wettkampfort). Reisen, bei denen die Erholung der Teilnehmer im Vordergrund steht (Touristikreisen), zählen dagegen nicht zu den sportlichen Veranstaltungen, selbst wenn anlässlich der Reise auch Sport getrieben wird.

5. Die Ausbildung und Fortbildung in sportlichen Fertigkeiten gehört zu den typischen und wesentlichen Tätigkeiten eines Sportvereins. Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder von Sportvereinen (Sportunterricht) sind daher als „sportliche Veranstaltungen“ zu beurteilen. Es ist unschädlich für die Zweckbetriebseigenschaft, dass der Verein mit dem Sportunterricht in Konkurrenz zu gewerblichen Sportlehrern (z. B. Reitlehrer, Skilehrer, Tennislehrer, Schwimmlehrer) tritt, weil § 67a AO als die speziellere Vorschrift dem § 65 AO vorgeht. Die Beurteilung des Sportunterrichts als sportliche Veranstaltung hängt nicht davon ab, ob der Unterricht durch Beiträge, Sonderbeiträge oder Sonderentgelte abgegolten wird.
6. Der Verkauf von Speisen und Getränken - auch an Wettkampfteilnehmer, Schiedsrichter, Kampfrichter, Sanitäter usw. - und die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen. Diese Tätigkeiten sind gesonderte steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Nach § 64 Abs. 2 AO ist es jedoch möglich, Überschüsse aus diesen Betrieben mit Verlusten aus sportlichen Veranstaltungen, die steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind, zu verrechnen.
7. Wird für den Besuch einer sportlichen Veranstaltung, die Zweckbetrieb ist, mit Bewirtung ein einheitlicher Eintrittspreis bezahlt, so ist dieser - ggf. im Wege der Schätzung - in einen Entgeltsanteil für den Besuch der sportlichen Veranstaltung und in einen Entgeltsanteil für die Bewirtungsleistungen aufzuteilen.
8. Zur Zulässigkeit einer pauschalen Gewinnermittlung beim steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ wird auf Nrn. 32 bis 34 des AEAO zu § 64 hingewiesen.
9. Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen in vereinseigenen oder gemieteten Sportstätten (z.B. an der Bande) sowie von Lautsprecheranlagen an Werbeunternehmer ist als steuerfreie Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) zu beurteilen. Voraussetzung ist jedoch, dass dem Pächter (Werbeunternehmer) ein angemessener Gewinn verbleibt. Es ist ohne Bedeutung, ob die sportlichen Veranstaltungen, bei denen der Werbeunternehmer das erworbene Recht nutzt, Zweckbetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sind.

Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen auf der Sportkleidung (z.B. auf Trikots, Sportschuhen, Helmen) und auf Sportgeräten ist stets als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.

10. Die Unterhaltung von Club-Häusern, Kantinen, Vereinsheimen oder Vereinsgaststätten ist keine „sportliche Veranstaltung“, auch wenn diese Einrichtungen ihr Angebot nur an Mitglieder richten.
11. Bei Vermietung von Sportstätten einschließlich der Betriebsvorrichtungen für sportliche Zwecke ist zwischen der Vermietung auf längere Dauer und der Vermietung auf kurze Dauer (z.B. stundenweise Vermietung, auch wenn die Stunden für einen längeren Zeitraum im Voraus festgelegt werden) zu unterscheiden. Zur Vermietung öffentlicher Schwimmbäder an Schwimmvereine und zur Nutzung durch Schulen für den Schwimmunterricht siehe Nr. 13 des AEAO zu § 67a.
12. Die Vermietung auf längere Dauer ist dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen, so dass sich die Frage der Behandlung als „sportliche Veranstaltung“ i.S.d. § 67a AO dort nicht stellt.

Die Vermietung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen auf kurze Dauer schafft lediglich die Voraussetzungen für sportliche Veranstaltungen. Sie ist jedoch selbst keine "sportliche Veranstaltung", sondern ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eigener Art. Dieser ist als Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO anzusehen, wenn es sich bei den Mietern um Mitglieder des Vereins handelt. Bei der Vermietung auf kurze Dauer an Nichtmitglieder tritt der Verein dagegen in größerem Umfang in Wettbewerb zu nicht begünstigten Vermietern, als es bei Erfüllung seiner steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). Diese Art der Vermietung ist deshalb als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.

Indizien für eine Mitgliedschaft, die lediglich darauf gerichtet ist die Nutzung der Sportstätten und Betriebsvorrichtungen eines Vereins zu ermöglichen, sind:

- die Zeit der Mitgliedschaft,
- die Höhe der Beiträge, die die Mitglieder zu entrichten haben, oder auch
- zivilrechtlich eingeschränkte Rechte der Mitglieder.

Für die Zuordnung der entgeltlichen Überlassung der Sportstätten und Betriebsvorrichtungen an ein Gastmitglied zum Zweckbetrieb ist es daher nicht zu beanstanden, wenn die Gastmitgliedschaft wie eine Vollmitgliedschaft ausgestaltet ist und diese nicht nur für einen kurzen Zeitraum eingegangen wird.

Dagegen ist die entgeltliche Überlassung der Sportstätten und Betriebsvorrichtungen an ein Gastmitglied dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, wenn das Gastmitglied per Satzung nur eingeschränkte Rechte eingeräumt bekommt oder die Mitgliedschaft lediglich für einen kurzen Zeitraum (weniger als sechs Monate) eingegangen wird.

- 13.** Durch den Betrieb eines öffentlichen Schwimmbads werden gemeinnützige Zwecke (öffentliche Gesundheitspflege und Sport) unabhängig davon gefördert, ob das Schwimmbad von einem Verein oder von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art unterhalten wird.

Die verschiedenen Tätigkeiten eines gemeinnützigen Schwimmvereins sind wie folgt zu beurteilen:

#### **a) Schulschwimmen**

Die Vermietung des Schwimmbads auf längere Dauer an die Träger der Schulen ist als Vermögensverwaltung anzusehen. Eine Vermietung auf längere Dauer ist in Anlehnung an Abschnitt 4.12.3 Absatz 2 UStAE bei stundenweiser Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbads durch die Schulen anzunehmen, wenn die Nutzung mehr als ein Schulhalbjahr (mindestens sechs Monate) erfolgt. Unselbständige Nebenleistungen des Vereins, wie Reinigung des Schwimmbads, gehören mit zur Vermögensverwaltung.

#### **b) Vereinsschwimmen**

Das Vereinsschwimmen und die Durchführung von Schwimmkursen sind nach Maßgabe des § 67a AO Zweckbetriebe (sportliche Veranstaltungen). Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Teilnehmer an den Schwimmkursen Mitglieder des Vereins oder Vereinsfremde sind.

### **c) Jedermannschwimmen**

Das Jedermannschwimmen ist insgesamt als Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO anzusehen, wenn die nicht unmittelbar dem Schwimmen dienenden Angebote (z.B. Sauna, Solarium) von untergeordneter Bedeutung sind. Schwimmbäder, die danach als Zweckbetriebe begünstigt sind, stehen in keinem schädlichen Wettbewerb zu steuerpflichtigen Schwimmbädern (§ 65 Nr. 3 AO), weil sie i.d.R. anders strukturiert sind (so genannte Spaßbäder) und sich ihre Angebote erheblich von dem im Wesentlichen auf das Schwimmen begrenzten Angebot der Vereinsschwimmbäder unterscheiden.

14. Werden im Zusammenhang mit der Vermietung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen auch bewegliche Gegenstände, z. B. Tennisschläger oder Golfschläger überlassen, stellt die entgeltliche Überlassung dieser Gegenstände ein Hilfsgeschäft dar, das das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt (BFH-Urteil vom 30.3.2000, V R 30/99, BStBl II S. 705). Bei der alleinigen Überlassung von Sportgeräten, z.B. eines Flugzeugs, bestimmt sich die Zweckbetriebseigenschaft danach, ob die Sportgeräte Mitgliedern oder Nichtmitgliedern des Vereins überlassen werden.
15. § 3 Nr. 26 EStG gilt nicht für Einnahmen, die ein nebenberuflicher Übungsleiter etc. für eine Tätigkeit in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“ erhält.
16. Werden sportliche Veranstaltungen, die im vorangegangenen Veranlagungszeitraum Zweckbetrieb waren, zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder umgekehrt, ist grundsätzlich § 13 Abs. 5 KStG anzuwenden.

### **Zu § 67a Abs. 1 AO**

17. Bei der Anwendung der Zweckbetriebsgrenze von 45.000 € sind alle Einnahmen der Veranstaltungen zusammenzurechnen, die in dem maßgeblichen Jahr nach den Regelungen der Nrn. 1 bis 15 des AEAO zu § 67a als sportliche Veranstaltungen anzusehen sind. Zu diesen Einnahmen gehören insbesondere Eintrittsgelder, Startgelder, Zahlungen für die Übertragung sportlicher Veranstaltungen in Rundfunk und Fern-

sehen, Lehrgangsgebühren und Ablösezahlungen. Zum allgemeinen Einnahmebegriff wird auf die Nrn. 18 und 19 des AEAO zu § 64 hingewiesen.

18. Die Bezahlung von Sportlern in einem Zweckbetrieb i.S.d. § 67a Abs. 1 Satz 1 AO ist zulässig (§ 58 Nr. 8 AO). Dabei ist die Herkunft der Mittel, mit denen die Sportler bezahlt werden, ohne Bedeutung.
19. Die Zahlung von Ablösesummen ist in einem Zweckbetrieb i.S.d. § 67a Abs. 1 Satz 1 AO uneingeschränkt zulässig.
20. Bei Spielgemeinschaften von Sportvereinen ist - unabhängig von der Qualifizierung der Einkünfte im Feststellungsbescheid für die Gemeinschaft - bei der Körperschaftsteuerveranlagung der beteiligten Sportvereine zu entscheiden, ob ein Zweckbetrieb oder ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben ist. Dabei ist für die Beurteilung der Frage, ob die Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO überschritten wird, die Höhe der anteiligen Einnahmen (nicht des anteiligen Gewinns) maßgeblich.

### **Zu § 67a Abs. 2 AO**

21. Ein Verzicht auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO ist auch dann möglich, wenn die Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 € nicht übersteigen.
22. Die Option nach § 67a Abs. 2 AO kann bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids widerrufen werden. Die Regelungen in Abschnitt 19.2 Abs. 2 und 6 UStAE sind entsprechend anzuwenden. Der Widerruf ist - auch nach Ablauf der Bindungsfrist - nur mit Wirkung ab dem Beginn eines Kalender- oder Wirtschaftsjahres zulässig.

### **Zu § 67a Abs. 3 AO**

23. Verzichtet ein Sportverein gem. § 67a Abs. 2 AO auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (§ 67a Abs. 1 Satz 1 AO), sind sportliche Veranstaltungen ein Zweckbetrieb, wenn an ihnen kein bezahlter Sportler des Vereins teilnimmt und der Verein keinen vereinsfremden Sportler selbst oder

im Zusammenwirken mit einem Dritten bezahlt. Auf die Höhe der Einnahmen oder Überschüsse dieser sportlichen Veranstaltungen kommt es bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO nicht an. Sportliche Veranstaltungen, an denen ein oder mehrere Sportler teilnehmen, die nach § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 oder 2 AO als bezahlte Sportler anzusehen sind, sind steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Es kommt nach dem Gesetz nicht darauf an, ob ein Verein eine Veranstaltung von vornherein als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angesehen oder ob er - aus welchen Gründen auch immer - zunächst irrtümlich einen Zweckbetrieb angenommen hat.

24. Unter Veranstaltungen i.S.d. § 67a Abs. 3 AO sind bei allen Sportarten grundsätzlich die einzelnen Wettbewerbe zu verstehen, die in engem zeitlichen und örtlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Bei einer Mannschaftssportart ist also nicht die gesamte Meisterschaftsrunde, sondern jedes einzelne Meisterschaftsspiel die zu beurteilende sportliche Veranstaltung. Bei einem Turnier hängt es von der Gestaltung im Einzelfall ab, ob das gesamte Turnier oder jedes einzelne Spiel als eine sportliche Veranstaltung anzusehen ist. Dabei ist von wesentlicher Bedeutung, ob für jedes Spiel gesondert Eintritt erhoben wird und ob die Einnahmen und Ausgaben für jedes Spiel gesondert ermittelt werden.
25. Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder von Sportvereinen sind bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn kein Sportler als Auszubildender teilnimmt, der wegen seiner Betätigung in dieser Sportart als bezahlter Sportler i.S.d. § 67a Abs. 3 AO anzusehen ist. Die Bezahlung von Ausbildern berührt die Zweckbetriebseigenschaft nicht.
26. Ist ein Sportler in einem Kalenderjahr als bezahlter Sportler anzusehen, sind alle in dem Kalenderjahr durchgeführten sportlichen Veranstaltungen des Vereins, an denen der Sportler teilnimmt, ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist das abweichende Wirtschaftsjahr zugrunde zu legen. Es kommt nicht darauf an, ob der Sportler die Merkmale des bezahlten Sportlers erst nach Beendigung der sportlichen Veranstaltung erfüllt. Die Teilnahme unbezahlter Sportler an einer Veranstaltung, an der auch bezahlte Sportler teilnehmen, hat keinen Einfluss auf die Behandlung der Veranstaltung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.



27. Die Vergütungen oder anderen Vorteile müssen in vollem Umfang aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder von Dritten geleistet werden (§ 67a Abs. 3 Satz 3 AO). Eine Aufteilung der Vergütungen ist nicht zulässig. Es ist also z. B. steuerlich nicht zulässig, Vergütungen an bezahlte Sportler bis zu 520 € im Monat als Ausgaben des steuerbegünstigten Bereichs und nur die 520 € übersteigenden Vergütungen als Ausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“ zu behandeln.
28. Auch die anderen Kosten müssen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“, anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder von Dritten geleistet werden. Dies gilt auch dann, wenn an der Veranstaltung neben bezahlten Sportlern auch unbezahlte Sportler teilnehmen. Die Kosten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“ sind also nicht danach aufzuteilen, ob sie auf bezahlte oder auf unbezahlte Sportler entfallen. Etwaiger Aufwandsersatz an unbezahlte Sportler für die Teilnahme an einer Veranstaltung mit bezahlten Sportlern ist als eine Ausgabe dieser Veranstaltung zu behandeln. Aus Vereinfachungsgründen ist es aber nicht zu beanstanden, wenn die Aufwandspauschale (vgl. Nr. 32 des AEAO zu § 67a) an unbezahlte Sportler nicht als Betriebsausgabe des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs behandelt, sondern aus Mitteln des ideellen Bereichs abgedeckt wird.
29. Trainingskosten (z.B. Vergütungen an Trainer), die sowohl unbezahlte als auch bezahlte Sportler betreffen, sind nach den im Einzelfall gegebenen Abgrenzungsmöglichkeiten aufzuteilen. Als solche kommen beispielsweise in Betracht der jeweilige Zeitaufwand oder - bei gleichzeitigem Training unbezahlter und bezahlter Sportler - die Zahl der trainierten Sportler oder Mannschaften. Soweit eine Abgrenzung anders nicht möglich ist, sind die auf das Training unbezahlter und bezahlter Sportler entfallenden Kosten im Wege der Schätzung zu ermitteln.
30. Werden bezahlte und unbezahlte Sportler einer Mannschaft gleichzeitig für eine Veranstaltung trainiert, die als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist, sind die gesamten Trainingskosten dafür Ausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die Vereinfachungsregelung in Nr. 28 letzter Satz des AEAO zu § 67a gilt entsprechend.

31. Sportler des Vereins i.S.d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO sind nicht nur die (aktiven) Mitglieder des Vereins, sondern alle Sportler, die für den Verein auftreten, z.B. in einer Mannschaft des Vereins mitwirken. Für Verbände gilt Nr. 38 des AEAO zu § 67a.
32. Zahlungen an einen Sportler des Vereins bis zu insgesamt 520 € je Monat im Jahresdurchschnitt sind für die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft der sportlichen Veranstaltungen - nicht aber bei der Besteuerung des Sportlers - ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung anzusehen. Werden höhere Aufwendungen erstattet, sind die gesamten Aufwendungen im Einzelnen nachzuweisen. Dabei muss es sich um Aufwendungen persönlicher oder sachlicher Art handeln, die dem Grunde nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben sein können.

Die Regelung gilt für alle Sportarten.

33. Die Regelung über die Unschädlichkeit pauschaler Aufwandsentschädigungen bis zu 520 € je Monat im Jahresdurchschnitt gilt nur für Sportler des Vereins, nicht aber für Zahlungen an andere Sportler. Einem anderen Sportler, der in einem Jahr nur an einer Veranstaltung des Vereins teilnimmt, kann also nicht ein Betrag bis zu 6.240 € als pauschaler Aufwandsersatz dafür gezahlt werden. Vielmehr führt in den Fällen des § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO jede Zahlung an einen Sportler, die über eine Erstattung des tatsächlichen Aufwands hinausgeht, zum Verlust der Zweckbetriebs-eigenschaft der Veranstaltung.
34. Zuwendungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe, Frankfurt, und vergleichbarer Einrichtungen der Sporthilfe an Spitzensportler sind i. d. R. als Ersatz von besonderen Aufwendungen der Spitzensportler für ihren Sport anzusehen. Sie sind deshalb nicht auf die zulässige Aufwandspauschale von 520 € je Monat im Jahresdurchschnitt anzurechnen. Weisen Sportler die tatsächlichen Aufwendungen nach, so muss sich der Nachweis auch auf die Aufwendungen erstrecken, die den Zuwendungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe und vergleichbarer Einrichtungen gegenüber stehen.
35. Bei der Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft einer Sportveranstaltung nach § 67a Abs. 3 AO ist nicht zu unterscheiden, ob Vergütungen oder andere Vorteile an einen Sportler für die Teilnahme an sich oder für die erfolgreiche Teilnahme gewährt werden. Entscheidend ist, dass der Sport-

ler aufgrund seiner Teilnahme Vorteile hat, die er ohne seine Teilnahme nicht erhalten hätte. Auch die Zahlung eines Preisgeldes, das über eine Aufwandsentschädigung hinausgeht, begründet demnach einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

36. Bei einem so genannten Spielertrainer ist zu unterscheiden, ob er für die Trainertätigkeit oder für die Ausübung des Sports Vergütungen erhält. Wird er nur für die Trainertätigkeit bezahlt oder erhält er für die Tätigkeit als Spieler nicht mehr als den Ersatz seiner Aufwendungen (vgl. Nr. 32 des AEAO zu § 67a), ist seine Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen unschädlich für die Zweckbetriebseigenschaft.
37. Unbezahlte Sportler werden wegen der Teilnahme an Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern nicht selbst zu bezahlten Sportlern. Die Ausbildung dieser Sportler gehört nach wie vor zu der steuerbegünstigten Tätigkeit eines Sportvereins, es sei denn, sie werden zusammen mit bezahlten Sportlern für eine Veranstaltung trainiert, die ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist (vgl. Nr. 30 des AEAO zu § 67a).
38. Sportler, die einem bestimmten Sportverein angehören und die nicht selbst unmittelbar Mitglieder eines Sportverbandes sind, werden bei der Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft von Veranstaltungen des Verbandes als andere Sportler i.S.d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO angesehen. Zahlungen der Vereine an Sportler im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen der Verbände (z.B. Länderwettkämpfe) sind in diesen Fällen als „Zahlungen von Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein“ (hier: Verband) zu behandeln.
39. Ablösezahlungen, die einem steuerbegünstigten Sportverein für die Freigabe von Sportlern zufließen, beeinträchtigen seine Gemeinnützigkeit nicht. Die erhaltenen Beträge zählen zu den Einnahmen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“, wenn der den Verein wechselnde Sportler in den letzten zwölf Monaten vor seiner Freigabe bezahlter Sportler i.S.d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO war. Ansonsten gehören sie zu den Einnahmen aus dem Zweckbetrieb „sportliche Veranstaltungen“.
40. Zahlungen eines steuerbegünstigten Sportvereins an einen anderen (abgebenden) Verein für die Übernahme eines Sportlers sind unschädlich

für die Gemeinnützigkeit des zahlenden Vereins, wenn sie aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben für die Übernahme eines Sportlers gezahlt werden, der beim aufnehmenden Verein in den ersten zwölf Monaten nach dem Vereinswechsel als bezahlter Sportler i.S.d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO anzusehen ist. Zahlungen für einen Sportler, der beim aufnehmenden Verein nicht als bezahlter Sportler anzusehen ist, sind bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO nur dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit des zahlenden Vereins, wenn lediglich die Ausbildungskosten für den den Verein wechselnden Sportler erstattet werden. Eine derartige Kostenerstattung kann bei Zahlungen bis zur Höhe von 2.557 € je Sportler ohne weiteres angenommen werden. Bei höheren Kostenerstattungen sind sämtliche Ausbildungskosten im Einzelfall nachzuweisen. Die Zahlungen mindern nicht den Überschuss des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“.

Zur steuerlichen Behandlung von Ablösezahlungen bei Anwendung der Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO vgl. Nrn. 17 und 19 des AEAO zu § 67a.

#### **Zu § 67a Abs. 4 AO**

- 41.** § 67a Abs. 4 AO ist eine spezielle, ab dem 1.1.2021 geltende Regelung für Organisationsleistungen von Sportdachverbänden, die die sportlichen Veranstaltungen ihrer Mitgliedsvereine organisatorisch ermöglicht. Hierunter fällt in aller Regel die Organisation des Ligaspielbetriebes durch den zuständigen Sportdachverband.

Danach sind organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes ein Zweckbetrieb, wenn an der sportlichen Veranstaltung überwiegend, d. h. zu mehr als 50%, Amateursportler teilnehmen.

Nicht zu den Amateuren gehören die sogenannten „Lizenzsportler“ einer Liga. So ist z. B. im Fußballsport Lizenzspieler, wer das Fußballspiel aufgrund eines mit einem Lizenzverein oder einer Kapitalgesellschaft geschlossenen schriftlichen Vertrages betreibt und durch Abschluss eines schriftlichen Lizenzvertrages mit dem Ligaverband zum Spielbetrieb zugelassen ist. Der Begriff des „Lizenzsportlers“ beschreibt also einen Status unabhängig von vereinbarten oder erhaltenen Zahlungen.

Nicht steuerbegünstigt sind organisatorische Leistungen, die überwiegend den Lizenzsportlern zugutekommen. Organisatorische Leistungen für den Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung sind ebenfalls nicht steuerbegünstigt.

Bei Sportarten mit Ligabetrieb sind alle sportlichen Veranstaltungen einer Liga, z. B. alle Spiele einer Saison, eine einheitliche sportliche Veranstaltung. Organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes können somit ligaweise dem Zweckbetrieb oder dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden, da die Zusammensetzung der spielberechtigten Sportler nach Amateur- und Lizenzspielern dem Dachverband bekannt ist.

Unberührt von der steuerbegünstigten Einstufung des Ligabetriebs auf Verbandsebene bleibt die steuerliche Behandlung der einzelnen Ligaspiele als sportliche Veranstaltung auf Ebene der beteiligten Sportvereine. Diese richtet sich nach § 67a Abs. 1 oder Abs. 3 AO.

## § 68 Einzelne Zweckbetriebe

Zweckbetriebe sind auch:

1. a) Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeiten-dienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),  
b) Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen,  
c) Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen. Die Voraussetzungen des § 66 Absatz 2 sind zu berücksichtigen,
2. a) landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,  
b) andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien,

wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs - einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten - nicht übersteigen,

3. a) Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,  
b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind, und

- c) Inklusionsbetriebe im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind; auf die Quote werden psychisch kranke Menschen im Sinne des § 215 Absatz 4 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch angerechnet,
4. Einrichtungen, die zur Durchführung der Fürsorge für blinde Menschen und zur Durchführung der Fürsorge für körperbehinderte Menschen und zur Durchführung der Fürsorge für psychische und seelische Erkrankungen beziehungsweise Behinderungen unterhalten werden,
  5. Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstige betreute Wohnformen,
  6. von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird,
  7. kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken,
  8. Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren,
  9. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert.<sup>2</sup> Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung.<sup>3</sup> Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projekträgerchaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

## AEAO zu § 68 - Einzelne Zweckbetriebe

### Allgemeines

1. § 68 AO enthält einen gesetzlichen Katalog einzelner Zweckbetriebe und geht als spezielle Norm der Regelung des § 65 AO vor (BFH-Urteil vom 4.6.2003, I R 25/02, BStBl 2004 II S. 660). Die beispielhafte Aufzählung von Betrieben, die ihrer Art nach Zweckbetriebe sein können, gibt wichtige Anhaltspunkte für die Auslegung der Begriffe Zweckbetrieb (§ 65 AO) im Allgemeinen und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO) im Besonderen.

### Zu § 68 Nr. 1 AO

2. Unter die Begriffe „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime“ fallen Einrichtungen, die gegenüber denen in § 53 Nr. 1 AO genannten Personen Leistungen der Pflege oder Betreuung sowie der Wohnraumüberlassung erbringen und bei denen die Verträge über die Überlassung von Wohnraum und über die Erbringung von Pflege- oder Betreuungsleistungen voneinander abhängig sind (siehe §§ 1, 2 WBG). Eine für die Allgemeinheit zugängliche Cafeteria ist ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Für Körperschaften, die nicht die Voraussetzungen des § 68 Nr. 1 Buchstabe a AO erfüllen, kommt eine Förderung unter den Voraussetzungen des § 66 AO in Betracht.
3. Bei Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheimen sowie bei Schulandheimen und Jugendherbergen müssen die geförderten Personen die Voraussetzungen nach § 53 AO nicht erfüllen. Leistungen, die von Jugendherbergen an allein reisende Erwachsene (= Personen nach Vollendung des 27. Lebensjahres) erbracht werden, begründen einen selbständigen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach §§ 14, 64 AO (BFH-Urteil vom 10.8.2016, V R 11/15, BStBl 2018 II S. 113).
4. Flüchtlinge zählen regelmäßig aufgrund ihrer psychischen, physischen oder wirtschaftlichen Situation zu dem von § 53 AO erfassten Personenkreis. Eine Prüfung der Voraussetzungen des § 53 AO der Flüchtlinge ist deshalb bei Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen nicht erforderlich.



Die Einrichtungen dürfen nicht des Erwerbs wegen betrieben werden (§ 66 Abs. 2 AO).

### Zu § 68 Nr. 2 AO

5. Von § 68 Nr. 2 Buchstabe b AO werden nur solche Selbstversorgungseinrichtungen umfasst, die den darin genannten Handwerksbetrieben vergleichbar sind. Werden auch Leistungen gegenüber Außenstehenden erbracht, sind nur solche Einrichtungen der steuerbegünstigten Körperschaft begünstigt, die nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb gelegentlich auch Leistungen an Außenstehende erbringen, nicht aber solche, die über Jahre hinweg Leistungen an Außenstehende ausführen und hierfür auch personell entsprechend ausgestattet sind (vgl. BFH-Urteil vom 29.1.2009, V R 46/06, BStBl II S. 560). Außenstehende im Sinne dieser Regelung sind auch Arbeitnehmer der Körperschaft. Bei Lieferungen und Leistungen an Außenstehende tritt die Körperschaft mit Dritten in Leistungsbeziehung. Solange der Umfang dieser Geschäfte an Dritte, hierzu gehören auch Leistungsempfänger, die selbst eine steuerbegünstigte Körperschaft i.S.d. § 68 Nr. 2 AO sind (BFH-Urteil vom 18.10.1990, V R 35/85, BStBl 1991 II S. 157), nicht mehr als 20 % der gesamten Lieferungen und Leistungen der begünstigten Körperschaft ausmachen, bleibt die Zweckbetriebs-eigenschaft erhalten.

### Zu § 68 Nr. 3 AO

6. Der Begriff „Werkstatt für behinderte Menschen“ bestimmt sich nach § 219 SGB IX. Werkstätten für behinderte Menschen bedürfen der förmlichen Anerkennung. Anerkennungsbehörde ist die Bundesagentur für Arbeit, die im Einvernehmen mit dem überörtlichen Träger der Sozialhilfe über die Anerkennung einer Einrichtung als Werkstatt für behinderte Menschen durch Anerkennungsbescheid entscheidet (§ 225 SGB IX).

Läden oder Verkaufsstellen von Werkstätten für behinderte Menschen sind grundsätzlich als Zweckbetriebe zu behandeln, wenn dort Produkte verkauft werden, die von der - den Laden oder die Verkaufsstelle betreibenden - Werkstatt für behinderte Menschen oder einer anderen Werkstatt für behinderte Menschen i. S. d. § 68 Nr. 3 Buchstabe a AO hergestellt worden sind.

Werden von dem Laden oder der Verkaufsstelle der Werkstatt für behinderte Menschen auch zugekaufte Waren, die nicht von ihr oder von anderen Werkstätten für behinderte Menschen hergestellt worden sind, weiterverkauft, liegt insoweit ein gesonderter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

Zu den Zweckbetrieben gehören auch die von den Trägern der Werkstätten für behinderte Menschen betriebenen Kantinen, weil die besondere Situation der behinderten Menschen auch während der Mahlzeiten eine Betreuung erfordert.

7. Der Umfang eines Inklusionsbetriebs richtet sich nach der sozialrechtlichen Einordnung. Inklusionsbetriebe i. S. d. § 215 SGB IX sind rechtlich und wirtschaftlich selbständige Unternehmen oder unternehmensinterne oder von öffentlichen Arbeitgebern i. S. d. § 154 Abs. 2 SGB IX geführte Betriebe oder Abteilungen zur Beschäftigung von schwerbehinderten oder diesen gleichgestellten Menschen, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt aufgrund von Art oder Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stößt. Es ist damit möglich, dass ein Inklusionsbetrieb als rechtlich und wirtschaftlich selbständiges Inklusionsunternehmen, unternehmensinterner Inklusionsbetrieb oder unternehmensinterne Inklusionsabteilung ausgestaltet wird. Davon abhängig sind bei der Quotenberechnung jeweils andere Bezugsgrößen bei der Anzahl der Beschäftigten zugrunde zu legen. Inklusionsbetriebe i. S. d. § 215 SGB IX müssen mindestens 30 % und sollen in der Regel nicht mehr als 50 % der genannten Personengruppe beschäftigen, um sozialrechtlich als Inklusionsbetrieb anerkannt werden zu können.

Für die steuerliche Eignung als Zweckbetrieb bedarf es insgesamt einer Beschäftigungsquote von mindestens 40 % der genannten Personengruppen. Auf diese Quoten wird auch die Anzahl der psychisch kranken beschäftigten Menschen angerechnet, die behindert oder von einer Behinderung bedroht sind und deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auf Grund von Art und Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände auf besondere Schwierigkeiten stößt. Für Inklusionsbetriebe wird anders als bei Werkstätten für behinderte Menschen kein förmliches Anerkennungsverfahren durchgeführt. Als Nachweis für die

Eigenschaft als Inklusionsbetrieb dient in der Regel der Bescheid des zuständigen Integrationsamtes über erbrachte Leistungen nach § 217 SGB IX (Leistungsbescheid) sowie, im Falle einer Beschäftigung psychisch kranker Menschen, der Leistungsbescheid des zuständigen Rehabilitationsträgers. Bei der Ermittlung der Beschäftigungsquote von 40 % sind alle schwerbehinderten, gleichgestellten und psychisch kranken Menschen zu berücksichtigen, für die das jeweils zuständige Integrationsamt bzw. der zuständige Rehabilitationsträger Leistungen nach § 217 SGB IX erbringen kann. Schwerbehinderte und diesen gleichgestellte Menschen sowie psychisch kranke Beschäftigte von Inklusionsbetrieben, für die dem Arbeitgeber eine Förderung nach § 61 SGB IX (Budget für Arbeit) oder § 61a SGB IX (Budget für Ausbildung) gewährt wird, gehören regelmäßig zur Zielgruppe des § 215 SGB IX und sind entsprechend bei der Quotenberechnung zu berücksichtigen.

Die Ermittlung der Zahl der Beschäftigten erfolgt mittels Kopfzählung. Dabei gilt der Arbeitsplatzbegriff des § 156 SGB IX. Demnach sind Teilzeitbeschäftigte mit und ohne Behinderung grundsätzlich ab einem wöchentlichen Beschäftigungsumfang von 18 Stunden voll zu berücksichtigen. Schwerbehinderte oder diesen gleichgestellte Teilzeitbeschäftigte sind bereits ab einem Beschäftigungsumfang von 12 Wochenstunden voll zu berücksichtigen (§ 185 Abs. 2 Satz 3 SGB IX).

Für Altfälle bis einschließlich VZ 2018 wird nicht beanstandet, wenn die bis zum 30.1.2019 gültige Fassung der Nr. 6 des AEAO zu § 68 Nr. 3 angewendet wird.

- 8.** Zusätzliche Beschäftigungsmöglichkeiten für (schwer-)behinderte Menschen schaffen Handelsbetriebe, die als wohnortnahe Einzelhandelsgeschäfte beispielsweise mit einem Lebensmittelvollsortiment und entsprechendem Einsatz von Fachpersonal betrieben werden. Mit dieser Beschäftigungsform soll behinderten Menschen eine Möglichkeit zur Teilhabe am Arbeitsleben auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auch außerhalb von Werkstätten für behinderte Menschen geboten werden.

Handelsbetriebe, die keine Läden oder Verkaufsstellen von Werkstätten für behinderte Menschen i.S.d. Nr. 6 des AEAO zu § 68 darstellen, können als Inklusionsbetrieb (vgl. Nr. 7 des AEAO zu § 68) oder als zusätzlicher Arbeitsbereich, zusätzlicher Betriebsteil oder zusätzliche Betriebsstätte

einer (anerkannten) Werkstatt für behinderte Menschen gegründet werden. Im letzteren Fall muss die Werkstatt für behinderte Menschen bei den Anerkennungsbehörden (§ 225 SGB IX) die Erweiterung der anerkannten Werkstatt um den zusätzlichen Arbeitsbereich, den Betriebsteil oder die zusätzliche Betriebsstätte „Handelsbetrieb“ anzeigen und um deren Einbeziehung in die Anerkennung nach § 225 SGB IX ersuchen. Die Anerkennungsbehörden prüfen, ob die anerkannte Werkstatt für behinderte Menschen auch mit einer solchen Erweiterung insgesamt noch die Anerkennungsvoraussetzungen als Werkstatt für behinderte Menschen nach § 225 SGB IX erfüllt.

Handelsbetriebe, die von den Sozialbehörden als Inklusionsbetriebe gefördert werden, stellen grundsätzlich einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO dar, wenn die Beschäftigungsquote von 40 % der Personengruppe erreicht ist.

Die von den Sozialbehörden vorgenommene sozialrechtliche Einordnung dieser Handelsbetriebe als Teil einer Werkstatt für behinderte Menschen (§ 68 Nr. 3 Buchstabe a AO) oder als Inklusionsbetrieb (§ 68 Nr. 3 Buchstabe c AO) soll von der zuständigen Finanzbehörde regelmäßig übernommen werden. Dem zuständigen Finanzamt obliegt aber die abschließende rechtsverbindliche Entscheidung im Einzelfall. Dabei kommt den Bescheiden der Sozialbehörden (Anerkennungsbescheid nach § 225 SGB IX bzw. Bescheid über erbrachte Leistungen nach § 217 SGB IX) grundsätzlich Tatbestandswirkung zu. Die Bescheide stellen aber keine Grundlagenbescheide i.S.v. § 171 Abs. 10 AO dar.

9. Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, die der Eingliederung von behinderten Menschen dienen, sind besondere Einrichtungen, in denen eine Behandlung von behinderten Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen erfolgt. Während eine Beschäftigungstherapie ganz allgemein das Ziel hat, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen, zielt die Arbeitstherapie darauf ab, die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind. Beschäftigungs- und Arbeitstherapie sind vom medizinischen Behandlungszweck geprägt und erfolgen regelmäßig außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung. Ob eine entsprechende Einrichtung vorliegt, ergibt sich auf-

grund der Vereinbarungen über Art und Umfang der Heilbehandlung und Rehabilitation zwischen dem Träger der Einrichtung und den Leistungsträgern.

### Zu § 68 Nr. 4 AO

10. Begünstigte Einrichtungen sind insbesondere Werkstätten, die zur Fürsorge von blinden Menschen, Menschen mit körperlichen Behinderungen sowie Menschen mit psychischen und seelischen Erkrankungen beziehungsweise Behinderungen unterhalten werden.

### Zu § 68 Nr. 6 AO

11. Lotterien und Ausspielungen sind ein Zweckbetrieb, wenn sie von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder nach den jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen wegen des geringen Umfangs der Ausspielung oder Lotterieveranstaltung per Verwaltungserlass pauschal als genehmigt gelten. Die sachlichen Voraussetzungen und die Zuständigkeit für die Genehmigung bestimmen sich nach den lotterierechtlichen Verordnungen der Länder. Der Gesetzeswortlaut lässt es offen, in welchem Umfang solche Lotterien veranstaltet werden dürfen. Da eine besondere Einschränkung fehlt, ist auch eine umfangreiche Tätigkeit so lange unschädlich, als die allgemein durch das Gesetz gezogenen Grenzen nicht überschritten werden. Die jährliche Organisation einer Tombola durch eine reine Förderkörperschaft nach § 58 Abs. 1 S. 4 AO ist im Rahmen der Gesamtbetrachtung selbst dann als steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 6 AO zu beurteilen, wenn die Körperschaft die Mittel überwiegend aus der Ausrichtung der Tombola erzielt.
12. Zur Ermittlung des Reinertrags dürfen den Einnahmen aus der Lotterieveranstaltung oder Ausspielung nur die unmittelbar damit zusammenhängenden Ausgaben gegenübergestellt werden. Führt eine steuerbegünstigte Körperschaft eine Lotterieveranstaltung durch, die nach dem Rennwett- und Lotteriegesetz nicht genehmigungsfähig ist, z. B. eine Ausspielung anlässlich einer geselligen Veranstaltung, handelt es sich insoweit nicht um einen Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 6 AO.

## Zu § 68 Nr. 7 AO

13. Wegen der Breite des Spektrums, die die Förderung von Kunst und Kultur umfasst, ist die im Gesetz enthaltene Aufzählung der kulturellen Einrichtungen nicht abschließend.
14. Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen i.S.d. § 68 Nr. 7 AO können nur vorliegen, wenn die Förderung der Kultur Satzungszweck der Körperschaft ist. Sie sind stets als Zweckbetrieb zu behandeln. Das BFH-Urteil vom 4.5.1994, XI R 109/90, BStBl II S. 886 zu sportlichen Darbietungen eines Sportvereins (vgl. Nr. 3 des AEAO zu § 67a) gilt für kulturelle Darbietungen entsprechend. Demnach liegt auch dann eine kulturelle Veranstaltung der Körperschaft vor, wenn diese eine Darbietung kultureller Art im Rahmen einer Veranstaltung präsentiert, die nicht von der Körperschaft selbst organisiert wird und die ihrerseits keine kulturelle Veranstaltung i.S.d. § 68 Nr. 7 AO darstellt. Wenn z.B. ein steuerbegünstigter Musikverein, der der Förderung der volkstümlichen Musik dient, gegen Entgelt im Festzelt einer Brauerei ein volkstümliches Musikkonzert darbietet, gehört der Auftritt des Musikvereins als kulturelle Veranstaltung zum Zweckbetrieb.
15. Der Verkauf von Speisen und Getränken und die Werbung bei kulturellen Veranstaltungen gehören nicht zu dem Zweckbetrieb. Diese Tätigkeiten sind gesonderte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Wird für den Besuch einer kulturellen Veranstaltung mit Bewirtung ein einheitliches Entgelt entrichtet, so ist dieses - ggf. im Wege der Schätzung - in einen Entgeltsanteil für den Besuch der Veranstaltung (Zweckbetrieb) und für die Bewirtungsleistungen (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) aufzuteilen.

## Zu § 68 Nr. 8 AO

16. An Veranstaltungen beherrschender Art i.S.d. § 68 Nr. 8 AO sind keine besonderen inhaltlichen Anforderungen zu stellen. Es genügt, dass bei den jeweiligen Veranstaltungen überwiegend Vorträge gehalten werden, die naturgemäß beherrschenden Charakter haben (BFH-Urteil vom 21.6.2017, V R 34/16, BStBl 2018 II S. 55).

## Zu § 68 Nr. 9 AO

17. Bei der Anwendung des § 68 Nr. 9 AO bestehen keine Unterschiede zwischen Wissenschaftseinrichtungen und Forschungseinrichtungen. Die nachfolgenden Erläuterungen zur steuerlichen Behandlung von Forschungseinrichtungen gelten deshalb auch für Wissenschaftseinrichtungen.
18. § 68 Nr. 9 AO gilt nur für Körperschaften, deren satzungsmäßiger Zweck die Förderung von Wissenschaft und Forschung ist. Fördert die Körperschaft daneben nach ihrer Satzung auch andere steuerbegünstigte Zwecke, ist § 68 Nr. 9 AO nur anzuwenden, wenn die Forschungstätigkeit bei der tatsächlichen Geschäftsführung die Förderung der anderen steuerbegünstigten Zwecke überwiegt.

Die Sonderregelung in § 68 Nr. 9 AO geht der allgemeinen Regelung über die Zweckbetriebseigenschaft wirtschaftlicher Betätigungen in § 65 AO vor. Die Zweckbetriebseigenschaft der Forschungstätigkeit von Forschungseinrichtungen, auf die § 68 Nr. 9 AO anzuwenden ist, richtet sich deshalb ausschließlich nach dieser Vorschrift. Darauf, ob die Forschungstätigkeit die Voraussetzungen des § 65 AO erfüllt, kommt es nicht an. Dies gilt auch dann, wenn die Forschungseinrichtung die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO für die Annahme eines Zweckbetriebs nicht erfüllt. Die gesamte Forschungstätigkeit ist in diesem Fall ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Die steuerliche Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht unmittelbar der Forschung dienen, richtet sich nach den §§ 65 bis 68 Nrn. 1 bis 8 AO. Danach ist z.B. die teilweise Überlassung der Nutzung eines Rechenzentrums für Zwecke Dritter gegen Entgelt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Zweckbetriebe kommen insbesondere bei der Förderung anderer steuerbegünstigter Zwecke in Betracht (z.B. Unterhaltung eines Museums durch den Träger einer Forschungseinrichtung - § 68 Nr. 7 AO).

Betreibt eine steuerbegünstigte Körperschaft, auf die § 68 Nr. 9 AO nicht anzuwenden ist, auch Forschung, ist die Zweckbetriebseigenschaft der Forschungstätigkeit nach § 65 AO zu beurteilen. Hierbei sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 30.11.1995, V R 29/91, BStBl 1997 II S. 189, zu beachten. Danach ist die Auftragsforschung ein steuerpflichtiger wirtschaft-

licher Geschäftsbetrieb. Falls sich die Auftragsforschung nicht von der Grundlagen- oder Eigenforschung abgrenzen lässt, liegt insgesamt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

Eine Körperschaft ist nicht selbstlos tätig und kann deshalb nicht als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie in erster Linie nicht steuerbegünstigte, sondern eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO). Zweckbetriebe sind bei dieser Abgrenzung dem ideellen steuerbegünstigten Bereich zuzuordnen. Wenn eine Forschungseinrichtung nach § 68 Nr. 9 AO ein Zweckbetrieb ist, besteht deshalb die unwiderlegbare Vermutung, dass das Schwergewicht ihrer Tätigkeit im steuerbegünstigten Bereich liegt. Bei einer Forschungseinrichtung, auf die § 68 Nr. 9 AO anzuwenden ist, deren Träger die Finanzierungsvoraussetzungen der Vorschrift jedoch nicht erfüllt, kann nicht zwingend davon ausgegangen werden, dass sie in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt.

Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 4.4.2007, I R 76/05, BStBl II S. 631, ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob sich die Auftragsforschung von der steuerbegünstigten Tätigkeit trennen lässt. Ist in diesem Fall die Auftragsforschung von untergeordneter Bedeutung, kann der Träger der Einrichtung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gleichwohl steuerbefreit sein und die Auftragsforschung lediglich einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO) darstellen. Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG geht nur dann verloren, wenn die Auftragsforschung als eigenständiger Zweck neben die Eigenforschung (Grundlagenforschung) tritt und somit gegen das Gebot der Ausschließlichkeit des § 56 AO verstoßen wird.

19. Unter „Träger“ einer Forschungseinrichtung ist die Körperschaft (z.B. Verein, GmbH) zu verstehen, die die Einrichtung betreibt. Wie sich die Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft finanzieren, ist ohne Bedeutung.
20. Die überwiegende Finanzierung des Trägers ergibt sich aus der Gegenüberstellung der Zuwendungen an den Träger von dritter Seite zuzüglich der Einnahmen aus der Vermögensverwaltung einerseits und der übrigen Einnahmen des Trägers andererseits. Zuwendungen von dritter Seite sind nur unentgeltliche Leistungen. Dazu gehören z.B. die Projektförderung von Bund, Ländern und der Europäischen Union, Spenden und echte Mitgliedsbeiträge.



Fördert die Körperschaft auch andere steuerbegünstigte Zwecke als die Wissenschaft und Forschung und geschieht dies durch einen Zweckbetrieb, sind die Einnahmen und Überschüsse aus diesem Zweckbetrieb bei der Beurteilung der Frage, aus welchen Mitteln sich der Träger der Forschungseinrichtung überwiegend finanziert, nicht zu berücksichtigen. Die Einnahmen und Überschüsse anderer Zweckbetriebe sind also weder als Zuwendungen noch als andere (schädliche) Mittelzuflüsse zu erfassen. In welchem Jahr die Einnahmen anzusetzen sind, bestimmt sich nach den Grundsätzen der steuerlichen Einkünfteermittlung. Bei Körperschaften, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) ermitteln, sind Forderungszugänge bereits als Einnahmen zu erfassen. Bei anderen Körperschaften sind die im Kalenderjahr zugeflossenen Einnahmen maßgeblich (§ 11 EStG).

Der Beurteilung, ob der Träger einer Forschungseinrichtung sich überwiegend aus Zuwendungen und der Vermögensverwaltung finanziert, ist grundsätzlich ein Dreijahreszeitraum zugrunde zu legen. Dieser umfasst den zu beurteilenden und die beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume.

### Beispiel

Jahr	Zuwendungen und Vermögensverwaltung €	Andere Finanzierung €	Gesamtfinanzierung €
01	1.000	1.100	2.100
02	1.400	1.000	2.400
03	1.200	1.300	2.500
zusammen	3.600	3.400	7.000

Im Jahr 03 (zu beurteilender Veranlagungszeitraum) liegt ein Zweckbetrieb vor, weil sich der Träger der Forschungseinrichtung im maßgeblichen Beurteilungszeitraum (Jahre 01 bis 03) überwiegend aus Zuwendungen und der Vermögensverwaltung finanziert hat. Für die Beurteilung der Zweckbetriebs-eigenschaft im Jahr 04 ist die Finanzierung des Trägers der Forschungseinrichtung in den Jahren 02 bis 04 zugrunde zu legen.

**21.** Die Anfertigung von Prototypen und die Nullserie gehören noch zur Forschungstätigkeit.

Bei Routinemessungen, dem Routineeinsatz eines Ergebnisses und der Fertigung marktfähiger Produkte ist grundsätzlich anzunehmen, dass sich die Tätigkeit auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränkt. Dies ist eine Vermutung, die im Einzelfall von der Forschungseinrichtung widerlegt werden kann.

Bei der Anfertigung von Gutachten kommt es bei der Zuordnung auf Thema und Inhalt an. Gutachten, in denen lediglich gesicherte wissenschaftliche Erkenntnisse verwertet werden, gehören nicht zur Forschungstätigkeit.

„Projektträgerschaften“ sind von der „Projektförderung“ zu unterscheiden. „Projektförderung“ ist die Vergabe von Zuwendungen für bestimmte, einzeln abgrenzbare Forschungs- und Entwicklungsvorhaben an Forschungseinrichtungen, z. B. durch Bund, Länder und Europäische Union. Bei der Forschungseinrichtung liegen hierbei Zuwendungen i.S.d. § 68 Nr. 9 Satz 1 AO vor.

„Projektträgerschaft“ ist die fachliche und verwaltungsmäßige Betreuung und Abwicklung der Projektförderung durch Forschungseinrichtungen (Projektträger) im Auftrag des Bundes oder eines Landes. Zu den Aufgaben der Projektträger gehören u.a. die Prüfung und Beurteilung der Förderanträge der Forschungseinrichtungen, die eine Projektförderung beantragen, mit Entscheidungsvorschlag, Verwaltung der vom Zuwendungsgeber bereitgestellten Mittel, Kontrolle der Abwicklung des Vorhabens, Mitwirkung bei der Auswertung und Veröffentlichung der Arbeitsergebnisse. Die Projektträger erhalten vom Zuwendungsgeber ein Entgelt in Höhe der bei ihnen entstandenen Selbstkosten. Projektträgerschaften sind steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Bei der Beurteilung, wie sich die Forschungseinrichtung überwiegend finanziert, gehören die Einnahmen aus Projektträgerschaften zu den Einnahmen, die den Zuwendungen und den Einnahmen aus der Vermögensverwaltung gegenüber zu stellen sind. Eine Tätigkeit ohne Forschungsbezug ist z.B. der Betrieb einer Kantine.

# Anlage 2

## Mustersatzung für einen gemeinnützigen Verein

(nur aus steuerlichen Gründen notwendige Bestimmungen ohne Berücksichtigung der vereinsrechtlichen Vorschriften des BGB)

### § 1

Der ..... (e. V.) mit Sitz in ..... verfolgt ausschließlich und unmittelbar - gemeinnützige mildtätige - kirchliche - Zwecke (nicht verfolgte Zwecke streichen) im Sinne des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung.

Zweck des Vereins ist ..... (z. B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Jugend- und Altenhilfe, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, Kunst und Kultur, Umweltschutz, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Sports, Unterstützung hilfsbedürftiger Personen).

Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch .....

(z. B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder-, Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes, eines Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen).

### § 2

Der Verein ist selbstlos tätig; er verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

### § 3

Mittel des Vereins dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln des Vereins.

#### § 4

Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der des Vereins fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

#### § 5

Bei Auflösung oder Aufhebung des Vereins oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen des Vereins

a) an - den - die - das .....  
(Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), der - die - das - es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.

oder

b) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für .....  
(Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z. B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 AO persönlich oder wirtschaftlich bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in .....).

# Anlage 3

## Liste der Zuwendungsbestätigungen

Im Formularmanager des Bundesfinanzministeriums lassen sich die nachfolgend aufgeführten Formulare herunterladen: [www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de). Dort klicken Sie sich durch über Steuern / Steuerformulare / Gemeinnützigkeit / Nummer des Vordrucks.

### **Nummer des Vordrucks: 010**

Zuwendungsbestätigung über Geldzuwendungen / steuerbegünstigte Einrichtung / Verein

### **Nummer des Vordrucks: 015**

Zuwendungsbestätigung über Sachzuwendungen / steuerbegünstigte Einrichtung / Verein

### **Nummer des Vordrucks: 040**

Zuwendungsbestätigung über Geldzuwendungen an Stiftung des öffentlichen Rechts

### **Nummer des Vordrucks: 045**

Zuwendungsbestätigung über Sachzuwendungen an Stiftung des öffentlichen Rechts

### **Nummer des Vordrucks: 050**

Zuwendungsbestätigung über Geldzuwendungen an Stiftung des privaten Rechts

### **Nummer des Vordrucks: 055**

Zuwendungsbestätigung über Sachzuwendungen an Stiftung des privaten Rechts

### **Nummer des Vordrucks: 060**

Sammelbestätigung über Geldzuwendungen / steuerbegünstigte Einrichtung

**Nummer des Vordrucks: 080**

Sammelzuwendungsbestätigung über Geldzuwendungen an inländische Stiftungen des öffentlichen Rechts

**Nummer des Vordrucks: 085**

Sammelzuwendungsbestätigung über Geldzuwendungen an inländische Stiftungen des privaten Rechts

## Steuerrecht für Vereine

### Informationsveranstaltung des Finanzministeriums

*Wann ist ein Verein umsatzsteuerpflichtig?*

*Was bedeutet Spendenhaftung?*

*Worauf muss ein Verein achten, der auch Arbeitgeber ist?*

Diese und weitere Fragen stehen auf dem Programm der Informationsveranstaltung „Steuerrecht für Vereine“ von Finanzministerin Monika Heinold.

Fachliches Rückgrat bildet ein Expertenteam des Finanzministeriums, das einen Überblick über das Steuerrecht für Vereine gibt und im Anschluss für Fragen zur Verfügung steht

### Inhalte

- Rund um den Verein (Gemeinnützigkeit, Satzung, Verfahren, zeitnahe Mittelverwendung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)
- Abzug von Spenden und Beiträgen, Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen, Spendenhaftung
- Der Verein als Arbeitgeber (§ 3 Nr. 26 und §3 Nr. 26a EStG)
- Umsatzsteuerfragen

Die Veranstaltungen sind kostenlos und dauern rund zwei Stunden. Eine Anmeldung ist erforderlich.

Termine finden Sie unter [www.schleswig-holstein.de/fm](http://www.schleswig-holstein.de/fm) oder erfragen Sie per Mail oder Telefon ([pressestelle@fimi.landsh.de](mailto:pressestelle@fimi.landsh.de) bzw. 0431-988-8015).

## **Sie möchten Gutes unterstützen? Oder Sie benötigen Unterstützung für ein Projekt?**

Dann gucken Sie doch mal bei der Spendenplattform des Landes vorbei!

Hier treffen Menschen mit guten Ideen auf Menschen, die gute Ideen finanziell unterstützen möchten. Die Plattform basiert auf der sogenannten „Schwarmfinanzierung“: Viele Einzelspenden summieren sich zur benötigten Projektsomme. Ob Kultur, Umwelt oder Sport: Die Plattform ist offen für Projekte aus unterschiedlichsten Bereichen und bietet die Möglichkeit, sich die Spendenaufrufe sortiert nach Thema oder Region anzeigen zu lassen.

Jede Spende fließt zu 100% in das Projekt.

Zuwendungen an anerkannt gemeinnützige Träger werden in Deutschland steuermindernd begünstigt (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz bzw. § 10b Einkommensteuergesetz sowie § 9 Nr. 5 Gewerbesteuergesetz). Wem dies wichtig ist, der sollte bei der Projektbeschreibung darauf achten, dass der Hinweis „Spendenbescheinigung möglich“ aufgeführt ist.

Die Investitionsbank Schleswig-Holstein (IB.SH) betreibt die Spendenplattform im Auftrag des Landes.

**[www.wir-bewegen.sh](http://www.wir-bewegen.sh)**



