



# Vereine & Steuern

Arbeitshilfe für Vereinsvorstände  
und Mitglieder, Ausgabe 12.2

**Herausgeber**

Ministerium der Finanzen  
des Landes Nordrhein-Westfalen  
Pressereferat  
Jägerhofstraße 6  
40479 Düsseldorf  
Telefon: 0211 4972-2325  
[www.finanzverwaltung.nrw.de](http://www.finanzverwaltung.nrw.de)

**Redaktion**

Steuerabteilung des Ministeriums der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen

**Gestaltung und Satz**

satz & grafik Jürgen Krüger, 40468 Düsseldorf  
[www.non0815.de](http://www.non0815.de)

**Bildnachweis**

Titel: [matimix/Shutterstock.com](https://www.shutterstock.com)

Stand: Januar 2025

**Hinweis zum Urheberrecht**

Die Broschüre „Vereine & Steuern“ unterliegt uneingeschränkt dem Schutz des Urheberrechtsgesetzes. Es ist insbesondere untersagt, ohne schriftliche Genehmigung des Urhebers den Inhalt der Broschüre vollständig oder auszugsweise zu vervielfältigen, zu reproduzieren, weiterzugeben, neu zu veröffentlichen, zum Herunterladen bereitzustellen, anzuzeigen, bekannt zu machen oder zu übertragen.



## Liebe Leserinnen und Leser,

in einer sich ständig wandelnden Welt sind die Vereine in unserem Land Stabilitätsanker für zahlreiche Menschen. Angesichts der enormen gesellschaftlichen Herausforderungen und sich zuspitzender geopolitischer Konflikte bieten sie Halt und Zuversicht. Die vielen Engagierten vor Ort sind eindeutig das Rückgrat unserer Gesellschaft. Ihr unermüdliches ehrenamtliches Engagement verdient größte Anerkennung und größten Respekt!

Damit sich die Vereine auf ihre wertvolle Arbeit konzentrieren können, stärkt die Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen ihnen den Rücken. In enger Zusammenarbeit mit den Vereinen setzen wir uns dafür ein, bürokratische Hürden zu minimieren und praxisorientierte Lösungen zu finden. Dabei nutzen wir die Chancen der Digitalisierung gezielt, um Prozesse zu vereinfachen und den Verwaltungsaufwand zu reduzieren. So schaffen wir beste Voraussetzungen, damit sich die Vereine voll und ganz auf ihre gemeinnützigen Aufgaben konzentrieren können – effizient, nachhaltig und zukunftsorientiert.

Seit 2024 hat jedes Finanzamt eine feste Ansprechperson, die den engagierten Menschen bei Fragen rund um die Gemeinnützigkeit oder zu Spenden und Mitgliedsbeiträgen zur Seite steht. Denn der direkte Ehrenamts-Draht ins Finanzamt hält Vereinen und Engagierten den Rücken frei für das, was sie gut können und gern tun: in ihrer Heimat etwas für die Menschen bewegen.

Auch mit dieser Broschüre möchten wir als Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen die Vereine bei der Verwaltungsarbeit unterstützen. Auf den folgenden Seiten erhalten Sie zahlreiche Hinweise, die Ihnen das Vereinsleben vereinfachen sollen. Weitere nützliche Informationen finden Sie auf der Homepage der Finanzverwaltung und des Ministeriums der Finanzen unter [www.finanzverwaltung.nrw.de](http://www.finanzverwaltung.nrw.de)

Für die Arbeit in Ihrem Verein wünsche ich Ihnen viel Freude und Erfolg.

Herzlichen Dank für Ihr Engagement!

Ihr

**Dr. Marcus Optendrenk**

Minister der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen

<b>GEMEINNÜTZIGKEIT</b> .....	<b>8</b>
Erste Schritte zur Gründung eines gemeinnützigen Vereins .....	8
Zentrale Ansprechperson für das Ehrenamt im Finanzamt .....	10
Kommt es auf die Rechtsform an? .....	10
Bedeutung der Gemeinnützigkeit .....	11
Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit .....	12
Gemeinnützige Zwecke .....	12
Förderung der Allgemeinheit .....	15
Selbstlosigkeit .....	16
Zeitnahe Mittelverwendung .....	18
Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung .....	19
Bildung von Rücklagen .....	20
Verstöße gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung .....	22
Ausschließlichkeit .....	23
Unmittelbarkeit .....	23
Satzung und tatsächliche Geschäftsführung .....	25
Mustersatzung .....	27
Wie erlangt man die Steuervergünstigung? .....	28
Was ist bei einer Auflösung des Vereins zu beachten? .....	29
<b>SPENDEN UND MITGLIEDSBEITRÄGE</b> .....	<b>31</b>
Voraussetzungen für den Spendenabzug .....	31
• Aufwandsspenden .....	31
• Abzug bei der Steuer – unterschiedliche Möglichkeiten .....	31
• Wichtig: Datum des Steuer- oder Freistellungsbescheids .....	32
• Die 300,-Euro-Schwelle .....	32
• Steuerbegünstigte Zwecke .....	32
• Mitgliedsbeiträge .....	32
• Amtliche Muster .....	33
• Spendenhaftung .....	34
• Stiftungsförderung .....	34
• Zuwendungen an ausländische Empfänger .....	34
• Gesetzliche Grundlagen .....	34
Musterbestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag (an Vereine) .....	35
Musterbestätigung über Sachzuwendungen (an Vereine) .....	36
<b>KÖRPERSCHAFTSTEUER</b> .....	<b>37</b>
Die Tätigkeitsbereiche eines gemeinnützigen Vereins .....	37
Der steuerfreie ideelle Vereinsbereich .....	38
Die steuerfreie Vermögensverwaltung .....	38
• Sponsoring .....	39
Der steuerbegünstigte Zweckbetrieb .....	39
Sonderregelungen für bestimmte Zweckbetriebe .....	40
Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb .....	41
Die Besteuerungsgrenze .....	42
Gewinnermittlung bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze .....	43
Muster einer Überschussermittlung .....	44
• Betriebseinnahmen .....	46

• Betriebsausgaben .....	46
• Werbung im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit .....	47
• Absetzung für Abnutzung .....	47
• Geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten .....	48
• Altmaterialsammlungen .....	49
Benefiz- und Wohltätigkeitsveranstaltungen .....	50
Verluste des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs .....	50
Sonderregelungen für Sportveranstaltungen .....	52
• Anwendung der Zweckbetriebsgrenze .....	53
• Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze .....	54
Überblick über die verschiedenen Optionsmöglichkeiten bei sportlichen Veranstaltungen .....	56
• Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen .....	58
• Bezahlte Sportler .....	58
Aufbewahrungsfristen für Geschäftsunterlagen .....	59
Verwendung einer Registrierkasse bzw. „offenen Ladenkasse“ .....	60
Bemessung der Körperschaftsteuer .....	60
<b>GEWERBESTEUER .....</b>	<b>61</b>
Gewerbsteuerpflicht des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs .....	61
<b>UMSATZSTEUER .....</b>	<b>62</b>
Allgemeines zur Umsatzsteuerpflicht von Vereinen .....	62
Der Verein als Unternehmer .....	62
Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) .....	63
Steuerbefreiungen .....	64
Steuersätze .....	65
Berechnung der Umsatzsteuer .....	66
Steuerschuldnerschaft bei Leistungen ausländischer Unternehmer .....	67
Rechnung .....	67
Vorsteuer .....	68
Durchschnittssatz für abziehbare Vorsteuern .....	69
Kleinunternehmerbesteuerung .....	69
Regelbesteuerung .....	70
Umsatzsteuererklärung .....	71
Aufzeichnungen .....	71
Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) .....	72
<b>LOHNSTEUER .....</b>	<b>73</b>
Der Verein als Arbeitgeber .....	73
Wer ist Arbeitnehmer? .....	73
Pflichten des Vereins als Arbeitgeber .....	75
Geringfügige Beschäftigung (Mini-Jobs) .....	75
Steuerabzug nach allgemeinen Grundsätzen .....	77
Sonderregelungen für Übungsleiter und vergleichbare Personen als Arbeitnehmer .....	77
Steuerfreibetrag für andere nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeiten .....	78
Pauschalierung der Lohnsteuer .....	79
Übernahme der pauschalierten Lohnsteuer durch den Arbeitgeber .....	80
Lohnsteuerliche Behandlung der Amateurfußballspieler .....	80
Besondere Pflichten des Arbeitgebers .....	81

<b>KAPITALERTRAGSTEUER</b> .....	<b>82</b>
<b>STEUERABZUG FÜR AUSLÄNDISCHE KÜNSTLER UND SPORTLER</b> .....	<b>84</b>
<b>STEUERABZUG BEI BAULEISTUNGEN</b> .....	<b>85</b>
<b>GRUNDSTEUER</b> .....	<b>86</b>
<b>GRUNDERWERBSTEUER</b> .....	<b>87</b>
<b>ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER</b> .....	<b>88</b>
<b>KRAFTFAHRZEUGSTEUER</b> .....	<b>89</b>
<b>LOTTERIESTEUER</b> .....	<b>90</b>
<b>ANHANG</b> .....	<b>91</b>
Auszug aus der Abgabenordnung und dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung .....	91
Einkommensteuergesetz (§ 10b EStG) .....	158
Steuerliche Anerkennung sogenannter Aufwandsspenden an gemeinnützige Vereine .....	160
Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen .....	162
Übergangsfrist und Verwendung der Muster für Zuwendungsbestätigungen .....	166
Musterbestätigung über Geldzuwendungen (an Stiftungen) .....	167
Musterbestätigung über Sachzuwendungen (an Stiftungen) .....	168
Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring .....	169
Allgemeine Erlaubnis für kleine Lotterien und Ausspielungen .....	171
Geldauflagen in Ermittlungs-, Straf- und Gnadenverfahren zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen .....	174
<b>INFO-HINWEISE</b> .....	<b>175</b>
Engagementförderung des Landes .....	175
Sie haben weitere Fragen rund um des Ehrenamt? .....	175

## GLOSSAR

AO	Abgabenordnung
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
BVerfSchG	Bundesverfassungsschutzgesetz
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
ELStAM	Elektronische LohnSteuerAbzugsMerkmale
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
GemV	Gemeinnützigkeitsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
StAnpG	Steuer-Anpassungsgesetz
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

## » Erste Schritte zur Gründung eines gemeinnützigen Vereins

**Sie möchten etwas für das Gemeinwohl tun und dafür mit einigen Gleichgesinnten einen gemeinnützigen Verein gründen? Eine gute Idee! Im Folgenden werden grob die ersten Schritte auf dem Weg zur Vereinsgründung dargestellt.**

### 1. Satzung

Als erstes braucht Ihr Verein eine Satzung, quasi die Verfassung des Vereins.

Zunächst ist zu prüfen, ob es sich bei dem beabsichtigten Zweck um einen steuerbegünstigten, d.h. gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck nach den §§ 52, 53 oder 54 der Abgabenordnung handelt ([vergleiche](#) Kapitel „Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit“ und „Gemeinnützige Zwecke“ ab Seite 12).

Ist dies der Fall, müssen in die Vereinssatzung zwingend die Festlegungen der so genannten Muster-satzung nach Anlage 1 zu § 60 der Abgabenordnung aufgenommen werden ([vergleiche](#) dazu das Kapitel „Satzung und tatsächliche Geschäftsführung“ ab Seite 25).

Zu den weiteren, insbesondere aus zivilrechtlicher Sicht notwendigen Satzungsbestimmungen für einen Verein mit eigener Rechtspersönlichkeit, den so genannten eingetragenen Verein oder kurz „e.V.“, finden Sie diverse Vorlagen im Internet, zum Beispiel auch auf der [Internetseite des Ministeriums der Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen](#). Dort finden Sie neben weiteren Informationen in diesem Zusammenhang auch die vom Ministerium der Justiz herausgegebene Broschüre „Der Verein“ [Broschürens-service NRW](#).

Soll der Verein ins Vereinsregister eingetragen werden („e.V.“), d.h. Rechtspersönlichkeit erlangen, muss sich auch dies aus der Satzung ergeben. Für diesen Fall sind zumindest sieben Gründungsmitglieder erforderlich, bei einem nicht eingetragenen Verein reichen bereits zwei Mitglieder. Für die Gemeinnützigkeit ist die konkrete Vereinsform unerheblich ([siehe](#) Kapitel „Kommt es auf die Rechtsform an?“ auf Seite 10). Entscheidend ist die Unterscheidung allerdings für die Haftung des Vorstands für Schulden des Vereins. Bei einem Verein ohne Rechtspersönlichkeit haftet derjenige, der im Namen des Vereins einen Vertrag schließt, persönlich für die sich daraus ergebenden Verbindlichkeiten (§ 54 Absatz 2 BGB). Bei einem „e.V.“ haftet dagegen nur der Verein.

### 2. Abstimmung des Satzungsentwurfs mit dem Finanzamt

Herrscht weitgehende Einigkeit über die Satzung, sollte der Entwurf noch vor der offiziellen Gründungsversammlung mit dem für den Verein voraussichtlich örtlich zuständigen Finanzamt abgestimmt werden. Gleiches gilt bei späteren maßgeblichen Änderungen, zum Beispiel im Rahmen der Gründungsversammlung. Zuständig ist das Finanzamt, in dessen Bezirk der Ort liegt, in dem die Entscheidungen für die Geschäftsleitung Ihres Vereins getroffen werden sollen. Dieser Ort kann vom satzungsmäßigen Sitz des Vereins abweichen. Bei kleineren Vereinen wird dafür in der Regel der Wohnsitz der ersten Vorsitzenden bzw. des ersten Vorsitzenden angenommen.

Für Ihre Fragen steht Ihnen in jedem Finanzamt eine zentrale Ansprechperson ([vergleiche](#) Kapitel „Zentrale Ansprechperson für das Ehrenamt“ auf Seite 10) zur Verfügung. Die Ansprechpersonen prüfen den Satzungsentwurf daraufhin, ob alle gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind und werden Ihnen gegebenenfalls entsprechende Anregungen geben, wenn dies einmal nicht der Fall sein sollte.

### 3. Gründungsversammlung und Gründungsprotokoll

Danach können Sie zur offiziellen Gründungsversammlung einladen, bei der der erste Vorstand gewählt und die Satzung offiziell beschlossen wird.

Die Satzung eines zur Eintragung ins Vereinsregister vorgesehenen Vereins muss von mindestens sieben Gründungsmitgliedern unterschrieben werden. Über die Gründungsversammlung ist ein Protokoll zu fertigen. Auch dafür finden Sie diverse Vorlagen im Internet.

Ergeben sich im Rahmen der Gründungsversammlung noch Änderungen zur Vereinssatzung, können Sie die beschlossene Satzung noch einmal mit dem zuständigen Finanzamt abstimmen.

### 4. Anmeldung beim Finanzamt und Antrag auf Anerkennung als steuerbegünstigter Verein

Mit der Gründung unterliegt der Verein der Steuerpflicht. Daher müssen Sie den Verein nun beim örtlich zuständigen Finanzamt (siehe oben) anmelden. Dies erfolgt durch formlosen Antrag auf Anerkennung des Vereins als steuerbegünstigte Körperschaft oder kurz auf Gemeinnützigkeit. Dem Antrag sind die beschlossene Vereinssatzung einschließlich eventueller Anlagen (zum Beispiel Beitragsordnung) und das Gründungsprotokoll beizufügen.

Ihr Finanzamt nimmt die Unterlagen per Post oder elektronisch entgegen. Die elektronische Übermittlung erfolgt grundsätzlich über das ElsterOnline-Portal. Weitere Informationen zur Registrierung entnehmen Sie dem Merkblatt „Info-Flyer zur Registrierung in Mein ELSTER“, welches im ElsterOnline-Portal in der Rubrik „Flyer und Merkblätter“ zu finden ist <https://www.elster.de/eportal/infoseite/flyer>.

**Tipp:** Bei Fragen rund um das Thema ELSTER erreichen Sie für Nordrhein-Westfalen das ELSTER Team NRW unter 0251 934-1954 (montags bis donnerstags von 8.00 bis 15.30 Uhr, freitags von 8.00 bis 15.00 Uhr) oder über das ELSTER-Kontaktformular.

Das Finanzamt prüft den Antrag und erteilt, wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind, einen Feststellungsbescheid über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a der Abgabenordnung. Der Feststellungsbescheid berechtigt den neuen Verein zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen für Spenden und – je nach Zweck des Vereins – Mitgliedsbeiträge (vergleiche Kapitel „Wie erlangt man die Steuerbegünstigung“ Seite 28).

### 5. Anmeldung zur Eintragung im Vereinsregister

Soweit die Satzung dies vorsieht, haben anschließend die Vorstandsmitglieder, die den Verein nach den Satzungsregelungen nach außen vertreten, den Verein zur Eintragung in das Vereinsregister anzumelden. Zuständig ist dafür das Amtsgericht, in dessen Bezirk der Verein seinen satzungsmäßigen Sitz hat. Der Anmeldung sind beizufügen:

- eine Abschrift der von mindestens sieben Vereinsmitgliedern unterschriebenen Satzung, die den Tag der Errichtung angeben muss, und
- eine Abschrift der Urkunde über die Bestellung des Vorstands. In der Regel ist das das Gründungsprotokoll.

Gemeinnützige Vereine können in Nordrhein-Westfalen eine Befreiung von den Gerichtsgebühren für die Eintragung ins Vereinsregister beantragen. Dazu ist der Anmeldung neben dem Antrag eine beglaubigte Kopie des oben genannten Feststellungsbescheids des Finanzamts beizufügen.

Die Anmeldung des Vereins muss öffentlich beglaubigt sein; hierfür sind Notarinnen und Notare zuständig. Diese können die Unterlagen sodann auf Wunsch des Vereins dem Amtsgericht elektronisch übermitteln.

Erst mit der Eintragung ins Vereinsregister erlangt der Verein seine Rechtspersönlichkeit.

## » **Zentrale Ansprechperson für das Ehrenamt im Finanzamt**

Den Ehrenamtlern und Vereinen stehen in allen Finanzämtern in Nordrhein-Westfalen feste Ansprechpersonen für Fragen rund um die Rechte und Pflichten im Besteuerungsverfahren zur Seite.

Sie können sich mit den Ansprechpersonen telefonisch innerhalb der Servicezeiten Ihres Finanzamts verbinden lassen. Außerhalb der Servicezeiten können Sie Ihr Anliegen auch jederzeit über das Kontaktformular auf der Internetseite unter [www.finanzamt.nrw.de](http://www.finanzamt.nrw.de) übermitteln. Selbstverständlich sind die Ansprechpersonen gerne auch persönlich für Sie da. Wir empfehlen, vorab zwecks Terminabstimmung telefonisch Kontakt mit der Ansprechperson aufzunehmen.

Einen Ersatz für eine Steuerberatung kann und soll die Unterstützung durch die Ansprechpersonen nicht darstellen. Es geht vielmehr um das allgemeine Verständnis und offene Fragen im Einzelfall. Was ist beispielsweise bei der Satzung zu beachten, damit die Gemeinnützigkeit anerkannt wird? Bei vielen Fragen werden Ihnen bereits die vorliegende Broschüre oder – bei der Erstellung der elektronischen Steuererklärung – die Broschüre „Mein ELSTER für Vereine“ weiterhelfen. Diese sowie weitere Informationen rund um Vereine und das Ehrenamt finden Sie auf der [Internetseite der Finanzverwaltung](#). Bei weiteren Fragen steht Ihnen die zentrale Ansprechperson in Ihrem Finanzamt gerne zur Verfügung.

## » **Kommt es auf die Rechtsform an?**

**Neben rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Vereinen können auch Stiftungen und Kapitalgesellschaften gemeinnützig sein.**

Für die Rechtsbeziehungen der Vereinsmitglieder untereinander und zu Außenstehenden unterscheidet das bürgerliche Recht den Verein mit eigener Rechtspersönlichkeit (bisher rechtsfähiger Verein), der in das Vereinsregister eingetragen wird, und den Verein ohne eigene Rechtspersönlichkeit (bisher nichtrechtsfähiger Verein). Für das Finanzamt kommt es dagegen nicht auf die Rechtsfähigkeit an. Für die Besteuerung ist es ohne Bedeutung, ob es sich um einen eingetragenen oder nichteingetragenen Verein handelt.

Für die Frage, ob und in welchem Umfang Steuern zu entrichten sind, sind allein der Vereinszweck und die Betätigung des Vereinsentscheidend.

Neben den Vereinen können als gemeinnützige Körperschaften auch Stiftungen und Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) auftreten. Dies gilt auch für die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Körperschaften und Vermögensmassen, die in Deutschland mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig sind (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG)).

Einzelpersonen, Personengesellschaften des Handelsrechts (zum Beispiel offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft) und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts können dagegen die Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit nicht in Anspruch nehmen.

## » Bedeutung der Gemeinnützigkeit

### Mit der Gemeinnützigkeit sind Steuervergünstigungen bei allen wichtigen Steuerarten verbunden.

Wenn jemand Geld bekommt, also Einnahmen erzielt, sollte er stets an den „stillen Teilhaber“, das Finanzamt, denken. Auch bei Vereinen können Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer und Lohnsteuer ebenso wie Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kraftfahrzeugsteuer oder Lotteriesteuer anfallen.

Doch Bund, Länder und Gemeinden wissen, wie wichtig die Vereine für das Gemeinschaftsleben sind. Der Gesetzgeber hat daher zahlreiche steuerliche Vergünstigungen geschaffen.

Die meisten dieser Vergünstigungen setzen jedoch voraus, dass der Verein gemeinnützig ist, also gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient. Mit der Gemeinnützigkeit sind Steuervergünstigungen bei allen wichtigen Steuerarten verbunden:

- Steuerfreiheit der Zweckbetriebe von der Körperschaft- und Gewerbesteuer;
- Steuerfreiheit der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, von der Körperschaft- und Gewerbesteuer, wenn die Einnahmen insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen;
- Besteuerung der Umsätze der Zweckbetriebe mit dem ermäßigten Steuersatz bei der Umsatzsteuer;
- Befreiung von der Grund- und Erbschaft-/Schenkungssteuer;
- Befreiung von der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge;
- Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 26 bzw. 26 a Einkommensteuergesetz (EStG) für Aufwandsentschädigungen bis 3.000 Euro bzw. 840 Euro im Jahr bei bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich.

Die Definition von Zweck- und Geschäftsbetrieb lesen Sie bitte im Kapitel „Körperschaftsteuer“ (siehe Seite 37 ff.) nach.

Darüber hinaus ist ein gemeinnütziger Verein unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen zum Empfang von Spenden berechtigt, die auf Geberseite steuerlich abziehbar sind.

Gemeinnützigen Vereinen werden häufig auch in außersteuerlichen Bereichen Vergünstigungen gewährt. So ist die Gemeinnützigkeit zum Beispiel Voraussetzung

- für die Mitgliedschaft in ebenfalls gemeinnützigen Spitzen- oder Dachverbänden, zum Beispiel dem Deutschen Sportbund,
- für die Zuteilung öffentlicher Zuschüsse,
- für die Befreiung von bestimmten staatlichen Gebühren und Kosten,
- Geldauflagen in Straf- und Gnadenverfahren zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen (zu näheren Informationen siehe Seite 174).

- NRW-Landesversicherungen bieten Unfall- und Haftpflichtversicherungsschutz für ehrenamtlich tätige Menschen (nähere Informationen dazu bietet Ihnen das Engagement-Portal des Landes NRW unter [www.engagiert-in-nrw.de](http://www.engagiert-in-nrw.de); siehe dazu Seite 175).
- Ehrenamtskarte für freiwillig ehrenamtlich Engagierte (Auch dazu finden Sie nähere Informationen auf dem Engagement-Portal des Landes NRW unter [www.engagiert-in-nrw.de](http://www.engagiert-in-nrw.de); siehe dazu Seite 175).

### » Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

#### Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit sind in der Abgabenordnung (AO) geregelt.

Die weitreichenden Steuervergünstigungen und anderen Vorteile haben dazu geführt, dass sich die unterschiedlichsten Vereine um die Gemeinnützigkeit bemühen.

Der Gesetzgeber hat die Gewährung der Steuervergünstigungen nicht dem Ermessen der Steuerverwaltung überlassen, sondern in der Abgabenordnung (AO) – [vergleiche Anhang](#) Seite 94 ff. – die mildtätigen (§ 53 AO), kirchlichen (§ 54 AO) und insbesondere die gemeinnützigen Zwecke (§ 52 AO) möglichst genau umschrieben. Danach dient ein Verein gemeinnützigen Zwecken, wenn seine

„Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO).“

Nachfolgend werden die steuerlichen Anforderungen an einen gemeinnützigen Verein näher erläutert. Weitestgehend gelten diese Anforderungen auch für Vereine, die mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern. Weitere Einzelheiten, insbesondere auch Hinweise auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, enthält der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO). Diesen finden Sie im **Anhang** zu dieser Broschüre in Verbindung mit den Vorschriften der AO.

Der Anwendungserlass ist eine Verwaltungsanweisung, die eine einheitliche Anwendung der Vorschriften der Abgabenordnung und damit auch des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung sicherstellen soll. An die Anweisungen sind alle Finanzämter im Bundesgebiet gebunden.

### » Gemeinnützige Zwecke

#### In § 52 Abs. 2 Satz 1 AO werden die gemeinnützigen Förderzwecke abschließend aufgeführt.

Zur Erleichterung der Beurteilung, ob ein Zweck der oben bereits zitierten allgemeinen Definition der gemeinnützigen Tätigkeiten entspricht, hat der Gesetzgeber in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 – 25 AO eine Liste der entsprechenden Zwecke aufgenommen. Gemeinnützig sind danach die folgenden Zwecke:

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 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, rassisch 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, 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 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. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zu Gunsten 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.

Diese Aufzählung der gemeinnützigen Zwecke ist grundsätzlich abschließend. Allerdings sind auch solche Zwecke gemeinnützig, die zwar nicht ausdrücklich in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nrn. 1 – 25 AO aufgeführt sind, die jedoch hinsichtlich der die steuerrechtliche Förderung rechtfertigenden Merkmale mit einem dieser Zwecke identisch sind. Zentrale Ansprechperson für das Ehrenamt im Finanzamt

#### **Beispiel**

Die Förderung des Modellflugs ist in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO als gemeinnütziger Zweck aufgeführt. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs ist die Förderung des Modellschiffbaus mit diesem Zweck identisch. Sie ist daher ebenfalls gemeinnützig.

Die Pflege der Geselligkeit ist mit keinem der in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke identisch. Vereine, bei denen die Geselligkeit im Vordergrund steht, können daher nicht gemeinnützig sein. Gelegentliche gesellige Zusammenkünfte, die im Vergleich zur steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind, schließen die Gemeinnützigkeit jedoch nicht aus.

Politische Zwecke, d.h. die Beeinflussung der politischen Meinungs- und Willensbildung, zählen nicht zu den gemeinnützigen Zwecken i. S. d. § 52 AO. Insbesondere ist die spezifisch parteipolitische Betätigung immer unvereinbar mit der Gemeinnützigkeit.

Eine politische Betätigung ist jedoch dann und insoweit zulässig, wie dies der Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke, z.B. der Förderung des Umweltschutzes, dient und parteipolitisch neutral bleibt. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn durch die kritische öffentliche Information und Diskussion ein den gemeinnützigen Satzungszweck begünstigendes Anliegen der Öffentlichkeit und auch Politikern nahegebracht werden soll.

Unschädlich ist es auch, wenn ein Verein außerhalb seiner eigentlichen Satzungszwecke vereinzelt zu tagespolitischen Themen Stellung nimmt. Danach ist selbstverständlich ein Aufruf eines Sportvereins für den Klimaschutz oder gegen Rassismus unproblematisch. ([vergleiche](#) hierzu auch Nr. 16 AEAO zu § 52 - Anhang Seite 103).

Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter die Katalogzwecke fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck ausnahmsweise für gemeinnützig erklärt werden (§ 52 Abs. 2 Satz 2 AO; abgedruckt auf Seite 94). Die Entscheidung darüber trifft in Nordrhein-Westfalen das Finanzministerium in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der anderen Bundesländer. Diesbezügliche Anträge sind ausschließlich an das für die Körperschaft örtlich zuständige Finanzamt zu richten, das die Frage dem Finanzministerium auf dem Dienstweg vorlegt.

### **Wesentliches Element bei der Förderung des Sports ist die körperliche Ertüchtigung.**

Für alle Sportvereine ist wichtig, dass die Förderung des Sports zu den gemeinnützigen Zwecken gehört. 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 Sportlerinnen und Sportler teilnehmen, sind jedoch unter Umständen als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln ([vergleiche](#) im Einzelnen das Kapitel „Sonderregelungen für Sportveranstaltungen“ auf Seite 52 ff.).

Ein wesentliches Element des Sports ist die körperliche Ertüchtigung. Zum Sport in diesem Sinne gehört auch der Motorsport in allen seinen Erscheinungsformen. Fehlt es bei Betätigungen an einer körperlichen Ertüchtigung, so können sie im steuerlichen Sinne nicht als Sport angesehen werden, auch wenn sie nach allgemeinem Sprachgebrauch als Sport bezeichnet werden. Denksportarten wie das Skat- oder Gospiel oder der Automatenport gehören deshalb ebensowenig zum Sport wie andere Freizeitbetätigungen wie zum Beispiel Paintball oder Tipp-Kick.

Eine Ausnahme gilt für das Schachspiel. Die Abgabenordnung regelt ausdrücklich, dass Schach als Sport gilt. Damit können Schachvereine oder Sportvereine mit Schachabteilungen gemeinnützig sein.

### **Die Förderung von Kunst und Kultur umfasst sämtliche Bereiche in diesem Zusammenhang.**

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 Theatern und Museen sowie von kulturellen Veranstaltungen wie Konzerten und Kunstaustellungen ein. Zur Förde-

rung 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**.

### **Verwirklichung des Satzungszwecks durch journalistische Betätigungen**

Steuerbegünstigte satzungsmäßige Zwecke können auch durch journalistische Betätigungen in allen Medienbereichen und Publikationsformen (Print, Online/Digital, Hörfunk, TV, etc.) verwirklicht werden. Zu den journalistischen Tätigkeiten gehört insbesondere die Beschaffung, Sammlung und Aufbereitung von Informationen mit dem Ziel der öffentlichen Berichterstattung, Wissensvermittlung und Aufklärung unter Einhaltung der journalistischen Sorgfaltspflichten.

Angefangen mit Vereins- oder Jubiläumszeitschriften können fast alle Katalogzwecke auch auf journalistischem Wege mit Leben erfüllt werden. Beispielsweise kann eine Förderung von Wissenschaft und Forschung auch durch die Herausgabe einer wissenschaftlichen Fachzeitschrift, Kunst und Kultur durch eine Zeitschrift, die zum Beispiel auf lokaler Ebene über entsprechende noch anstehende oder bereits stattgefundene Veranstaltungen u. ä. berichtet, umgesetzt werden. Die Bildung – ggf. auch im Verbund mit Jugend- und/oder Altenhilfe – kann beispielsweise im Wege der Förderung der Medienkompetenz durch die Schaffung und Unterhaltung eines örtlichen Bürgerradios oder Bürgerpodcasts o.ä. verwirklicht werden. Auch können zum Beispiel der Betrieb eines Recherchenetzwerks oder die Herausgabe einer Lokalzeitung oder anderer Medienprojekte der beruflichen Aus- und Weiterbildung von Journalistinnen und Journalisten dienen. Diese Aufzählung ist nicht abschließend.

Sollten Sie im konkreten Einzelfall weitere Fragen haben oder eine entsprechende Vereinsatzung vorab gemeinnützigkeitsrechtlich überprüfen lassen wollen, hilft Ihnen die zentrale Ansprechperson für das Ehrenamt des für den Verein örtlich zuständigen Finanzamts ([vergleiche](#) entsprechendes Kapitel Seite 10) gerne weiter.

### **Verwirklichung von steuerbegünstigten Zwecken im Ausland.**

Grundsätzlich können alle gemeinnützigen (und mildtätigen) Zwecke auch im Ausland verwirklicht werden. Zusätzliche Voraussetzung ist in diesem Fall, dass entweder Personen gefördert werden, die in Deutschland wohnen, oder die Tätigkeit auch zum Ansehen Deutschlands im Ausland beiträgt. Letzteres wird bei inländischen Vereinen – ohne besonderen Nachweis – unterstellt, wenn sie sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung der gemeinnützigen Zwecke im Ausland beteiligen ([vergleiche](#) im Einzelnen Nr. 7 AEAO zu § 51 Abs. 2 – **Anhang** Seite 92 f.).

## **» Förderung der Allgemeinheit**

### **Hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge eines Vereins können zur Versagung bzw. zum Verlust der Steuerbegünstigung führen.**

Eine Förderung der Allgemeinheit liegt vor, wenn die Fördertätigkeit des Vereins nicht nur einem kleinen, begrenzten Personenkreis zugute kommt. Ein geschlossener Personenkreis, wie ihn eine Familie oder die Belegschaft eines Unternehmens darstellt, genügt nicht. So erfüllt zum Beispiel eine Betriebssportgemeinschaft, die lediglich auf die Förderung der Belegschaft eines Unternehmens ausgerichtet ist, nicht das Merkmal der Förderung der Allgemeinheit. Der Mitgliederkreis darf nicht infolge örtlicher oder beruflicher Abgrenzung „dauernd nur klein sein“, wie es im Gesetz heißt.

Bei Vereinen, deren Tätigkeit in erster Linie den Mitgliedern zugute kommt (zum Beispiel Sportvereine, Musik- bzw. Gesangsvereine, Tier- und Pflanzenzuchtvereine, Karnevalsvereine usw.) kann eine für die Gemeinnützigkeit schädliche Begrenzung des Mitgliederkreises auch dadurch herbeigeführt werden, dass der Allgemeinheit durch hohe Aufnahmegebühren bzw. Mitgliedsbeiträge und -umlagen der Zugang zu dem Verein praktisch verwehrt wird. Bei Sportvereinen wird eine Förderung der Allgemeinheit noch angenommen, wenn die Beiträge und Umlagen zusammen im Durchschnitt 1.440 Euro je Mitglied und Jahr und die Aufnahmegebühr für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 2.200 Euro nicht übersteigen. Bei der Durchschnittsberechnung sind sogenannte Firmenmitgliedschaften nicht zu berücksichtigen. Darlehen, die von den Mitgliedern zu leisten sind, stellen grundsätzlich keine Mitgliedsbeiträge bzw. Aufnahmegebühren dar. Werden die Darlehen jedoch zinslos oder zinsverbilligt gewährt, stellt der jährliche Zinsverzicht einen zusätzlichen Mitgliedsbeitrag dar. Als üblicher Zinssatz ist dabei in der Regel von 5,5 Prozent auszugehen. Daneben kann ein Sportverein unter bestimmten Voraussetzungen sogenannte Investitionsumlagen (oder auch -darlehen) erheben, die höchstens 7.200 Euro innerhalb von zehn Jahren je Mitglied betragen dürfen. Die Erhebung einer Investitionsumlage bzw. eines Investitionsdarlehens ist nur zur Finanzierung konkreter Vorhaben des Vereins zulässig. Die betroffenen Mitglieder können die Umlage nicht als Spende steuerlich abziehen. Bei der Berechnung der durchschnittlichen Höhe der Mitgliedsbeiträge sind zulässige Investitionsumlagen nicht zu berücksichtigen.

Weitere Einzelheiten zur Ermittlung der gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Höhe der Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren und Investitionsumlagen enthält der Anwendungserlass zur Abgabenordnung unter [Nr. 1 zu § 52 AO](#) (Seite 95 ff.).

### » Selbstlosigkeit

**Die Mittel eines gemeinnützigen Vereins dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.**

Selbstlosigkeit ist gleichbedeutend mit Uneigennützigkeit. Dies schließt ein gewisses Eigeninteresse der Mitglieder zwar nicht aus – zum Beispiel wird in Sportvereinen der Sport ja auch zum eigenen Vergnügen oder zur eigenen Ertüchtigung betrieben –, aber die Verfolgung von vorwiegend eigenwirtschaftlichen Interessen, wie zum Beispiel bei einem Sparverein, ist nicht begünstigt.

Hinsichtlich des Einsatzes der Vereinsmittel und des Vermögens setzt Selbstlosigkeit außerdem voraus, dass sowohl nach der Satzung als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung die Mittel nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden und das Vereinsvermögen bei Auflösung oder Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nur steuerbegünstigten Zwecken zugeführt wird.

Zuwendungen an Außenstehende unterliegen weitreichenden Beschränkungen, Zuwendungen an Mitglieder sind unzulässig. Keine Zuwendung in diesem Sinne liegt jedoch vor, wenn der Leistung der Körperschaft eine entsprechende Gegenleistung gegenübersteht (Beispiel: Der Inhaber eines Sportgeschäftes ist Mitglied in einem Fußballverein und verkauft diesem Verein Trikots zum üblichen Verkaufspreis) oder wenn es sich um eine Aufwandsentschädigung handelt (siehe dazu im Einzelnen die folgenden Unterkapitel). Soweit es sich bei den Zuwendungen an die Mitglieder lediglich um Annehmlichkeiten handelt, wie sie im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung angemessen sind, wird die Steuerbegünstigung dadurch nicht beeinträchtigt.

Eine gemeinnützige Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.

Der Einsatz von Mitteln zum Ausgleich von Verlusten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist ebenfalls grundsätzlich unzulässig ([vergleiche](#) hierzu das Kapitel „Verluste des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“ auf Seite 50ff.).

### **Tätigkeitsvergütungen**

Tätigkeitsvergütungen an Mitglieder, die für den Verein tätig sind (zum Beispiel Bürokräft, Reinigungspersonal, Platzwart), sind zulässig, wenn sie durch das hierfür zuständige Gremium (zum Beispiel Mitgliederversammlung) beschlossen wurden.

Handelt es sich allerdings um Vorstandsmitglieder, sind Tätigkeitsvergütungen nur zulässig, wenn eine entsprechende Satzungsregelung besteht. Ein Verein, der nicht ausdrücklich die Bezahlung des Vorstands regelt und dennoch Tätigkeitsvergütungen an Mitglieder des Vorstands zahlt, verstößt gegen das Gebot der Selbstlosigkeit. Die regelmäßig in den Satzungen enthaltene Aussage: „Es darf keine Person ... durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden“ ([vergleiche](#) § 4 der Muster-satzung) ist keine satzungsmäßige Zulassung von Tätigkeitsvergütungen an Vorstandsmitglieder.

Eine Vergütung ist auch dann anzunehmen, wenn sie nach der Auszahlung an den Verein zurückgespendet oder durch Verzicht auf die Auszahlung eines entstandenen Vergütungsanspruchs an den Verein gespendet wird (zu den Voraussetzungen des Spendenabzugs in diesen Fällen siehe das Kapitel „Voraussetzungen für den Spendenabzug“, Unterpunkt „Aufwandsspenden“ auf Seite 31).

Die gezahlte Tätigkeitsvergütung darf darüber hinaus nicht unangemessen hoch sein. Auch satzungsgemäß erlaubte, aber überhöhte Zahlungen gefährden die Gemeinnützigkeit des Vereins. Die Höhe der Tätigkeitsvergütung für ein Vereinsmitglied sollte sich höchstens an den Beträgen orientieren, die der Verein einem Nichtmitglied für dieselbe Tätigkeit üblicherweise zu zahlen hätte.

Die Finanzverwaltung schreibt keine bestimmte Formulierung in der Satzung vor. Vielmehr kann der Verein die Regelung einer Tätigkeitsvergütung angepasst nach ihren Gegebenheiten selbst formulieren. Mögliche Formulierungen könnten wie folgt lauten:

„Die Mitgliederversammlung kann eine jährliche pauschale Tätigkeitsvergütung für Vorstandsmitglieder beschließen.“

oder

„Vorstandsmitglieder können für die Vorstandstätigkeit eine von der Mitgliederversammlung festzusetzende pauschale Tätigkeitsvergütung von bis zu ... Euro im Jahr erhalten.“

Es empfiehlt sich, eine den einzelnen Gegebenheiten angepasste Formulierung vorab mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen.

### **Zahlung von Aufwandsersatz**

Der Ersatz tatsächlich entstandener Auslagen, zum Beispiel Reisekosten, Übernachtungskosten, Büromaterial, Telefonkosten oder Beschaffungskosten im Auftrag der Körperschaft, ist - unabhängig davon, ob es sich um ein Mitglied des Vorstands handelt oder nicht - auch ohne entsprechende Regelung in der Satzung zulässig. Ein pauschaler „Kostenersatz“ bei zu Fuß zurückgelegten Strecken ist mangels tatsächlich entstandener Kosten allerdings nicht zulässig.

Die entsprechenden Zahlungen dürfen allerdings nicht unangemessen hoch sein. Bei der Erstattung von Reisekosten ist zudem Grundvoraussetzung, dass die Reise nur in Angelegenheiten des Vereins stattfindet und dafür auch notwendig ist.

Der Verein muss sich die Aufwendungen, z.B. die Kosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel, grundsätzlich im angemessenen Umfang glaubhaft machen lassen. Auf einen Einzelnachweis kann beim Aufwandsersatz dann verzichtet werden, wenn pauschale Zahlungen den tatsächlichen Aufwand offensichtlich nicht übersteigen. Es ist aber regelmäßig unproblematisch, wenn die Erstattung von Reisekosten zum Beispiel in Höhe der pauschalen Sätze nach dem Landesreisekostenrecht erfolgt. Die Pauschalen nach dem Landesreisekostengesetz NRW stellen sich beispielhaft wie folgt dar:

- Fahrtkosten mit dem Pkw: 30 Cent, für zweirädrige Kraftfahrzeuge und Fahrräder: 20 Cent je gefahrenem Kilometer (für Dienstreisen im Zeitraum vom 1. Januar 2023 bis zum 31. Dezember 2024: 35 Cent bzw. 23 Cent je gefahrenem Kilometer).
- Die Kosten für ein privat angeschafftes Monats- oder Deutschlandticket dürfen regelmäßig dann erstattet werden, wenn sie sich durch die im monatlichen Geltungszeitraum durchgeführten Dienstreisen vollständig amortisiert haben. Eine teilweise Erstattung der für das Monats- oder Deutschlandticket entstandenen Kosten sieht das Reisekostenrecht nicht vor. In diesem Fall sind die Dienstreisenden verpflichtet, ihr Monats- oder Deutschlandticket ohne entsprechenden Kostenersatz einzusetzen.
- Tagegeld für Mehraufwendungen für Verpflegung für jeden Kalendertag bei Abwesenheitszeiten von 24 Stunden: 24 Euro, über 11 Stunden: 12 Euro, über 8 Stunden: 6 Euro, ggf. anteilig gekürzt bei unentgeltlich zur Verfügung gestellten Mahlzeiten (20% Frühstück, Mittag- und Abendessen jeweils 40%).

### **Übungsleiter- bzw. Ehrenamtspauschale**

Vergütungen für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten im Auftrag einer gemeinnützigen Körperschaft können ganz oder teilweise steuerfrei sein. Siehe dazu im Einzelnen die Kapitel „Sonderregelungen für Übungsleiter und vergleichbare Personen als Arbeitnehmer“ (Seite 77 f.) sowie „Steuerfreibetrag für andere nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeiten“ (Seite 78 f.).

## » Zeitnahe Mittelverwendung

### **Der gemeinnützige Verein muss seine vereinnahmten Mittel grundsätzlich laufend (zeitnah) für die satzungsmäßigen Zwecke verausgaben.**

Es ist ein tragender Grundsatz des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, dass die von einer steuerbegünstigten Körperschaft vereinnahmten Mittel (insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Vermögenerträge, Gewinne aus Zweckbetrieben oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) laufend (zeitnah) für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Sie sollen nicht auf die „hohe Kante“ gelegt werden und nur mit ihren Erträgen dem steuerbegünstigten Zweck dienen.

Die Mittelverwendung ist im Allgemeinen noch als zeitnah anzusehen, wenn die in einem Geschäftsjahr vereinnahmten Mittel im Laufe der zwei folgenden Jahre für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden, [vergleiche](#) dazu im Einzelnen die Nrn. 28, 29 und 32 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 im **Anhang** Seite 112 f..

Als zeitnahe Mittelverwendung gilt auch die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, die der Verwirklichung der gemeinnützigen Satzungszwecke dienen. Werden die Wirtschaftsgüter später veräußert, unterliegt der erzielte Erlös allerdings wiederum der zeitnahen Verwendungspflicht.

**Beispiel**

Ein steuerbegünstigter Verein fördert den Zweck der Altenhilfe und will diesen durch den Bau und den Betrieb von zwei Altenpflegeheimen verwirklichen. Für den Bau und die Ausstattung werden zeitnah zu verwendende Mittel eingesetzt. Jahre später wird eines der Altenpflegeheime veräußert.

Der Erlös aus der Veräußerung ist – vorbehaltlich einer zulässigen Rücklagebildung ([vergleiche](#) hierzu das Kapitel „Bildung von Rücklagen“ auf Seite 20 f.) – spätestens bis zum Ablauf des übernächsten auf die Veräußerung folgenden Jahres für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke des Vereins zu verwenden.

Die Vergabe von Darlehen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln ist nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig ([vergleiche](#) dazu im Einzelnen die Nrn. 16 – 18 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 im **Anhang** Seite 110 f.).

### **Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung gilt nicht für Vereine mit nur geringen Einnahmen.**

Für alle Vereine, bei denen die jährlichen Einnahmen 45.000 Euro nicht überschreiten, gilt keine Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung. Der mit dem Jahressteuergesetz 2020 geregelte Verzicht auf die Mittelverwendungspflicht gilt in diesen Fällen rückwirkend für alle verfahrensmäßig noch offenen Jahre. Zu den Einnahmen in diesem Sinne gehören alle Mittelzugänge des Vereins in einem Kalenderjahr, das heißt neben den Betriebseinnahmen aus wirtschaftlichen Aktivitäten (einschließlich Umsatzsteuer) auch die Einnahmen aus der Vermögensverwaltung (zum Beispiel Zinsen, Mieten) und aus dem ideellen Bereich (zum Beispiel Spenden, Mitgliedsbeiträge und Zuschüsse).

Bei Vereinen, bei denen die Einnahmen erstmals in einem Kalenderjahr unter dem Grenzbetrag von 45.000 Euro bleiben, gilt die Ausnahme von der zeitnahen Verwendungspflicht nicht nur für die Einnahmen dieses Jahres, sondern für sämtliche zu Beginn des Jahres noch vorhandene Mittel, auch wenn sie zum Beispiel in eine Rücklage ([vergleiche](#) Kapitel „Bildung von Rücklagen“) eingestellt sind.

Steigen in einem Folgejahr die Einnahmen wieder über die Grenze, lebt die zeitnahe Verwendungspflicht für die bis zum Ende des Vorjahrs angesammelten Mittel nicht wieder auf. Das heißt alle vorhandenen Mittel sind wie zulässiges Vermögen auf Dauer der zeitnahen Verwendungspflicht entzogen. Nur die ab Beginn des Jahres der Überschreitung des Grenzbetrags eingegangenen Einnahmen sind grundsätzlich wieder zeitnah für die begünstigten Satzungszwecke zu verwenden.

Aber Achtung: Egal ob Mittel der zeitnahen Verwendungspflicht unterliegen oder nicht, letztlich sind sämtliche Mittel des Vereins für die gemeinnützigen Satzungszwecke zu verwenden.

## **» Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung**

### **Unter bestimmten Voraussetzungen dürfen Spenden ausnahmsweise zur Bildung von Vereinsvermögen eingesetzt werden.**

Eine Zuführung von Mitteln zum Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft ist grundsätzlich ausgeschlossen. In bestimmten Fällen kann ein Verein jedoch die von ihm vereinnahmten Zuwendungen (Spenden) ohne Gefährdung seiner Gemeinnützigkeit dem Vermögen zuführen.

Dies gilt nach § 62 Abs. 3 AO insbesondere für:

- Einzelzuwendungen, bei denen die Geberseite ausdrücklich erklärt, dass sie zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;
- Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs auch ohne ausdrückliche Erklärung der Geberseite, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens der steuerbegünstigten Körperschaft erbeten werden;
- Zuwendungen von Todes wegen; sie sind grundsätzlich als Zuwendungen zum Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft anzusehen, wenn die Erblasserin oder der Erblasser nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt;
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (Beispiel: Auf einen gemeinnützigen Verein geht im Wege der Schenkung ein Mietwohngrundstück über.).

Mittel, die danach nicht der zeitnahen Verwendungspflicht unterliegen, gehören zum sogenannten zulässigen Vermögen des Vereins. Wie alle Vermögenserträge sind allerdings auch die Erträge aus diesem Vermögen grundsätzlich zeitnah zu verwenden. Dies gilt jedoch nicht für Erträge aus der bloßen Umschichtung von Vermögen, wie das folgende Beispiel zeigt.

### Beispiel

Ein steuerbegünstigter Verein veräußert ein Grundstück, das er im Wege der Schenkung erworben hatte.

Das Grundstück gehört (grundsätzlich) zum nicht zeitnah zu verwendenden Vermögen des Vereins. Durch die Veräußerung wird lediglich Vermögen umgeschichtet; der Veräußerungserlös unterliegt daher ebenfalls nicht der zeitnahen Verwendungspflicht.

## » Bildung von Rücklagen

**Die Bildung von Rücklagen ist nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zulässig.**

Vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung gibt es weitere Ausnahmen, die der Gesetzgeber unmittelbar in der Abgabenordnung geregelt hat:

Nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO darf eine steuerbegünstigte Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung einer freien Rücklage zuführen.

Nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO können darüber hinaus bis zu 10 Prozent der sonstigen grundsätzlich zeitnah zu verwendenden Mittel der freien Rücklage zugeführt werden. Der Überschuss aus der Vermögensverwaltung ist bei der Berechnung der 10 Prozent-Grenze nicht nochmals zu berücksichtigen.

Wird der Höchstbetrag für die freie Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann das verbleibende Volumen noch in den nächsten beiden Jahren zur Rücklagenbildung genutzt werden.

### Beispiel

Ein Sportverein dürfte im Jahr 01 eine freie Rücklage in Höhe von 5.000 Euro bilden. Tatsächlich werden der freien Rücklage lediglich 1.000 Euro zugeführt. Im Jahr 02 soll die freie Rücklage unverändert bleiben. Im Jahr 03 möchte der Verein seine freie Rücklage um

10.000 Euro erhöhen. Die Begrenzungen des § 62 Abs. 3 AO lassen für 03 an sich nur eine Rücklagenbildung in Höhe von 6.000 Euro zu, unter Ausnutzung des aus dem Jahr 01 verbliebenen Volumens in Höhe von 4.000 Euro darf der Verein seiner freien Rücklage jedoch insgesamt 10.000 Euro zuführen.

So können auch vermögenslose steuerbegünstigte Vereine aus ihren Mitgliedsbeiträgen und Spenden sowie aus den Gewinnen aus dem Zweckbetrieb oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine freie Rücklage aufbauen. Zuwendungen, die nach dem vorhergehenden Kapitel („Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung“) unmittelbar dem zulässigen Vermögen zugeführt wurden, sind bei der Berechnung der 10 Prozent-Grenze nicht nochmals zu berücksichtigen.

Die Verwendung von Mitteln zur Bildung freier Rücklagen und die Entwicklung der Rücklage im Laufe der Jahre sind dem Finanzamt im Einzelnen zu erläutern. Solange die steuerbegünstigte Körperschaft besteht, braucht die freie Rücklage nicht aufgelöst zu werden. Die in die Rücklage eingestellten Mittel können auch dem Vermögen zugeführt werden.

Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist es in besonders gelagerten Fällen zulässig, die Mittel nicht sofort auszugeben, sondern sie zunächst einer zweckgebundenen Rücklage zuzuführen. Voraussetzung für eine solche Rücklagenbildung ist in jedem Fall, dass ohne sie die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig nicht erfüllt werden können. Die Mittel müssen für bestimmte Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Es sind unter anderem folgende Rücklagen zulässig:

- Rücklagen zur Ansammlung von Mitteln für die Erfüllung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks (zum Beispiel für die Errichtung, Erweiterung oder Instandsetzung einer Sportanlage bei einem Sportverein);
- Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (zum Beispiel Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode (sogenannte Betriebsmittelrücklage). In der gleichen Weise können auch Rücklagen für wiederkehrende Ausgaben zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks (zum Beispiel Gewährung von Stipendien) gebildet werden.

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 ist, die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen des Vereins in einem angemessenen Zeitraum möglich ist.

### Beispiel

Ein Sportverein benötigt eine Sporthalle. Unter Berücksichtigung öffentlicher Zuschüsse ist ein erheblicher Teil der Herstellungskosten vom Verein selbst zu tragen. Wegen der schwankenden Erträge des Vereins ist nicht abzusehen, wann die erforderlichen Mittel für den Bau der Halle vorhanden sein werden. Der Verein kann aber glaubhaft machen, dass er die Mittel innerhalb von fünf bis zehn Jahren ansparen kann.

Zudem kann nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO eine sogenannte Wiederbeschaffungsrücklage gebildet werden. Voraussetzung ist die beabsichtigte Wiederbeschaffung eines Wirtschaftsgutes. Die Wiederbeschaffung muss für die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sein. Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzungen ([vergleiche](#) dazu Seite 47 f.). Sind im Einzelfall höhere Zuführungen erforderlich, sind die Gründe hierfür dem Finanzamt nachzuweisen.

Die Gründe für die Bildung von Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO und die Entwicklung der Rücklage hat die steuerbegünstigte Körperschaft dem zuständigen Finanzamt im Einzelnen darzulegen und in ihrer Rechnungslegung – gegebenenfalls in einer Nebenrechnung – gesondert auszuweisen, damit eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist.

Kann später das geplante Vorhaben, für das eine zweckgebundene Rücklage gebildet wurde, dann doch nicht umgesetzt werden, ist die Rücklage aufzulösen. Die angesparten Mittel sind zeitnah, das heißt im Laufe der beiden Jahre, die auf das Geschäftsjahr der Rücklagenauflösung folgen, zu verwenden.

Ferner besteht für Stiftungen die Möglichkeit, die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus Zweckbetrieben und dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren ganz oder teilweise dem zulässigen Vermögen zuzuführen (§ 62 Abs. 4 AO). Für Spenden gilt diese Regelung dagegen nicht. Sie dürfen jedoch unter den Voraussetzungen des § 62 Abs. 3 AO dem Vermögen zugeführt werden ([vergleiche](#) dazu Kapitel „Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung“ auf Seite 19).

Daneben dürfen Rücklagen nur dann gebildet werden, wenn dies

- im Bereich der Vermögensverwaltung zur Durchführung konkreter Reparatur- und Erhaltungsmaßnahmen notwendig ist, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstandes zu erhalten oder wiederherzustellen (Beispiel: Dachreparatur an einem geerbten Mietwohnhaus) oder
- im Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aus konkretem Anlass aufgrund einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung notwendig erscheint.

([vergleiche](#) Nr. 1 AEAO zu § 62 AO – **Anhang** Seite 130)

### » Verstöße gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung

**Hat ein Verein seine Mittel aus Unkenntnis der Rechtslage nicht zeitnah verwendet, kann eventuell das Finanzamt helfen.**

Hat eine Körperschaft Mittel angesammelt, ohne dass die Voraussetzungen dafür vorgelegen haben, kann das Finanzamt eine Frist für die Verwendung der unzulässig angesammelten Mittel setzen. Der Verein kann seine Gemeinnützigkeit erhalten, wenn er die Mittel innerhalb der gesetzten Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet. Über die Anwendung der Vorschrift entscheidet das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen. Eine Fristsetzung kommt insbesondere in den Fällen in Betracht, in denen ein Verein in Unkenntnis der Rechtslage Mittelüberhänge nicht zeitnah verwendet, ansonsten aber seine steuerbegünstigten Zwecke verfolgt hat. Die Vorschrift sollte jedoch keinen Verein dazu verleiten, Mittel nunmehr planmäßig anzusammeln. Stellt das Finanzamt eine planmäßige unzulässige Mittelansammlung fest, kann es in Ausübung seines Ermessens von einer Fristsetzung absehen und dem Verein die Steuerbegünstigung für den gesamten Zeitraum des schädlichen Verhaltens versagen.

## » Ausschließlichkeit

**Die wirtschaftliche Betätigung eines gemeinnützigen Vereins darf nicht zum Selbstzweck werden und daher auch nicht als Vereinszweck in die Satzung aufgenommen werden.**

Die selbstlose Förderung gemeinnütziger Zwecke darf nicht nur ein Ziel unter anderen Vereinszielen sein. Gemeinnützig ist ein Verein nur, wenn er ausschließlich die in seiner Satzung aufgeführten steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecke verfolgt. Dies bedeutet aber nicht, dass dem Verein jede wirtschaftliche Betätigung versagt wäre. Das vielschichtige Gebiet der Werbung, der Verkauf von Sportartikeln, der Betrieb einer Vereinsgaststätte oder ähnlichem stehen der Gemeinnützigkeit nicht entgegen, soweit diese wirtschaftliche Betätigung nicht Selbstzweck wird (sie darf deshalb auch nicht in der Satzung als Vereinszweck bezeichnet werden!). Entsprechendes gilt für gesellige Veranstaltungen des Vereins – zum Beispiel ist Tanzsport daher nur begünstigt, wenn er turnier- und wettkampfmäßig betrieben wird und die Pflege der Geselligkeit von untergeordneter Bedeutung bleibt.

Der Verein darf allerdings für seine wirtschaftlichen Aktivitäten keine Mittel einsetzen, die er für seine satzungsmäßigen (begünstigten) Zwecke verwenden muss. Er verstößt grundsätzlich gegen das bereits erwähnte Gebot der Selbstlosigkeit, wenn er solche Mittel zum Ausgleich von Verlusten aus nicht begünstigten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, zum Beispiel aus der Vereinsgaststätte, verwendet ([vergleiche](#) im Einzelnen Kapitel „Verluste des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“ auf Seite 50 ff.).

## » Unmittelbarkeit

**Ein gemeinnütziger Verein muss seine steuerbegünstigten Ziele grundsätzlich unmittelbar selbst verwirklichen.**

Der Verein muss seine Ziele unmittelbar, das heißt selbst in eigenem Namen verfolgen. Es genügt nicht, wenn er sich von Fall zu Fall zur Unterstützung anderer Vereine oder Institutionen entschließt, auch wenn diese die gleichen Zwecke fördern.

Ausdrücklich anerkannt ist jedoch die Zuwendung von Mitteln für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch andere steuerbegünstigte Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts (zum Beispiel Kommunen). Als zuwendungsfähige Mittel kommen dabei nicht nur Geld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte in Betracht, zum Beispiel Ausstattungsgegenstände oder unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassungen oder Dienstleistungen. Danach können zum Beispiel Fördervereine von Sport- oder Musikvereinen und von Kindergärten, Schulen oder auch Museen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft als gemeinnützig anerkannt werden (§ 58 Nr. 1 AO).

Eine ausdrückliche Festlegung in der Satzung ist in diesen Fällen nur dann vorgeschrieben, wenn der Verein seine Zwecke ausschließlich auf diese Weise zu verwirklichen beabsichtigt. Will der Verein seine Zwecke daneben auch noch unmittelbar selbst verwirklichen, ist eine Mittelzuwendung an andere steuerbegünstigte Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts unabhängig vom Zweck der Empfängerkörperschaft und - im Gegensatz zum bis 2019 geltenden Recht - auch dann ohne ausdrückliche Satzungsregelung zulässig, wenn einmalig oder auch regelmäßig mehr als die Hälfte der gesamten Vereinsmittel weitergegeben werden sollen.

§ 58a AO enthält dazu eine besondere Vertrauensschutzregelung. Überzeugt sich der Verein vor der Mittelzuwendung von der bestehenden Steuerbegünstigung der Empfänger Körperschaft, indem er sich die in § 58a Abs. 2 AO näher bezeichneten Unterlagen:

- Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid über die Steuerbegünstigung, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
- Freistellungsbescheid, dessen Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
- wenn beides noch nicht erteilt wurde, Bescheid über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Absatz 1, dessen Datum nicht länger als drei Jahre zurückliegt,

vorlegen lässt, kann er regelmäßig darauf vertrauen, dass die Empfänger Körperschaft steuerbegünstigt ist und die zugewendeten Mittel tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet. Der Verein ist dann davor geschützt, dass ihm eine eventuelle Mittelfehlverwendung durch die Empfänger Körperschaft zugerechnet und dadurch seine eigene Steuerbegünstigung gefährdet wird. Aus Nachweisgründen hat der Verein eine (elektronische) Kopie dieser Unterlagen vorzuhalten, auf der vermerkt werden sollte, wann die Unterlagen vorgelegt haben. Außerdem ist darauf zu achten, dass die Unterlagen auf dem aktuellen Stand gehalten werden, z.B. jeweils der neueste Freistellungsbescheid der Empfänger Körperschaft vorliegt.

### Weitere Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgebot

Darüber hinaus sind, auch ohne ausdrückliche Satzungsregelung und unabhängig vom jeweiligen Zweck der Empfänger Körperschaft, ausnahmsweise folgende mittelbare Fördermaßnahmen zulässig:

- die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Arbeitskräften einschließlich Arbeitsmitteln (zum Beispiel der Mitglieder eines Ordens oder der Sanitäterinnen und Sanitäter des DRK einschließlich Krankenwagen) an andere Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke (§ 58 Nr. 4 AO);
- die unentgeltliche Überlassung von eigenen Räumen – dazu gehören beispielsweise auch Sportstätten, Sportanlagen und Freibäder – an andere ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu deren steuerbegünstigten Zwecken (§ 58 Nr. 5 AO).

Darüberhinaus verfolgt eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar, wenn:

- sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht (§ 57 Abs. 3 AO);
- sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet (§ 57 Abs. 4 AO).

Weitere Erläuterungen und Ausführungen zu den insoweit zu erfüllenden Voraussetzungen enthalten hierzu die Nrn. 4 – 11 AEAO zu § 57 Abs. 3 beziehungsweise Nrn. 12 – 15 AEAO zu § 57 Abs. 4 – im **Anhang** Seite 115 ff..

## » Satzung und tatsächliche Geschäftsführung

**Die gemeinnützigen Zwecke und die beabsichtigte Art und Weise ihrer Verwirklichung müssen in der Satzung genau festgelegt werden.**

Die steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit setzt nicht nur voraus, dass der Verein tatsächlich gemeinnützige Zwecke verfolgt, sondern er muss auch in seiner Satzung festlegen, welche gemeinnützigen Zwecke er verfolgen möchte und auf welche Art und Weise die Zwecke insbesondere verwirklicht werden sollen (formelle Satzungsmaßigkeit). Ferner muss in der Satzung zum Ausdruck kommen, dass

1. der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt, wobei diese abschließend aufzuführen sind;
2. diese Zwecke durch bestimmte Maßnahmen verwirklicht werden, wobei einige bezeichnende Beispiele für die beabsichtigte Art und Weise der Zweckverwirklichung in die Satzung aufzunehmen sind;
3. der Verein selbstlos tätig ist und nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt;
4. die Mittel des Vereins nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden dürfen und die Mitglieder keine Zuwendungen aus Mitteln des Vereins erhalten;
5. der Verein keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck des Vereins fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt;
6. bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf (Grundsatz der Vermögensbindung).

Steuervergünstigungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn die Satzung während des ganzen Kalenderjahres bzw. ab Gründung des Vereins diesen Anforderungen entsprochen hat. Dies ist besonders bei Satzungsänderungen zu berücksichtigen.

Für neu gegründete steuerbegünstigte Körperschaften ist nach § 60 Abs. 1 Satz 2 AO eine **Mustersatzung** gesetzlich vorgeschrieben, die alle aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht notwendigen Bestimmungen enthält (hier abgedruckt auf Seite 27).

Alle in der Mustersatzung bezeichneten Festlegungen müssen in die Satzung des gemeinnützigen Vereins aufgenommen werden, soweit sie für den jeweiligen Verein maßgeblich sind. Unter anderem sind in den folgenden Fällen Abweichungen von der Mustersatzung möglich:

- Bei Körperschaften, die ihre steuerbegünstigten Zwecke ausschließlich im Wege von Zuwendungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts nach § 58 Nr. 1 AO verwirklichen ([vergleiche](#) Kapitel „Unmittelbarkeit“ auf Seite 23 f.) kann entgegen § 1 der Mustersatzung auf das Gebot der Unmittelbarkeit verzichtet werden.
- Vereine, deren Mitglieder ausschließlich andere steuerbegünstigte Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, die die Mittel nur für steuerbegünstigte Zwecke verwenden, können auf die Regelung in § 3 Satz 2 der Mustersatzung verzichten.
- Da Vereine nicht aufgehoben werden können, kann in § 5 der Mustersatzung die Alternative der Aufhebung entfallen.

Derselbe Aufbau und dieselbe Reihenfolge der Bestimmungen wie in der Mustersatzung werden nicht verlangt.

Eine ordnungsgemäße Satzung ist eine der entscheidenden Voraussetzungen für die Gewährung der entsprechenden Steuervergünstigungen. Nicht zuletzt zur Vermeidung von zusätzlichen Kosten empfiehlt es sich, den Satzungsentwurf vor Beschlussfassung durch die Mitgliederversammlung und vor Eintragung ins Vereinsregister dem Finanzamt zur Prüfung vorzulegen. Dasselbe gilt für Satzungsänderungen, die – wie die Satzung selbst – ebenfalls dem Finanzamt vorzulegen sind. Die Finanzämter in Nordrhein-Westfalen sind gerne behilflich und werden auf steuerliche Mängel im Satzungsentwurf hinweisen.

Insbesondere bei bereits länger bestehenden Vereinen entsprechen die Satzungsformulierungen vielfach nicht in allen Punkten der seit dem 1. Januar 2009 gesetzlich vorgeschriebenen Mustersatzung. Zwar besteht für Vereine, die vor diesem Stichtag gegründet worden sind, grundsätzlich kein Zwang, die Satzung allein aus diesem Grund zu ändern. Wird die Satzung jedoch nach dem oben genannten Stichtag geändert, müssen in diesem Zuge auch alle notwendigen Anpassungen an die Mustersatzung vorgenommen werden. Auch in diesem Fall sollten die Satzungsänderungen vorab mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden.

Für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen bei Gemeinnützigkeit reicht es allerdings nicht aus, dass nur die Satzung den steuerlichen Erfordernissen entspricht. Die tatsächliche Geschäftsführung muss mit den Satzungsbestimmungen in Einklang stehen. Den Nachweis darüber hat der Verein durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über sämtliche Einnahmen und Ausgaben zu führen. Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst auch die Ausstellung steuerlicher Zuwendungsbescheinigungen ([vergleiche](#) Kapitel „Voraussetzungen für den Spendenabzug“ auf Seite 31 ff.). Steuerbegünstigte Vereine sind verpflichtet, ein Doppel jeder von ihnen erstellten Zuwendungsbestätigung aufzubewahren bzw. in elektronischer Form zu speichern. Bei Missbräuchen auf diesem Gebiet, zum Beispiel bei Ausstellung von Gefälligkeitsbescheinigungen, ist die Gemeinnützigkeit zu versagen.

Die Gemeinnützigkeit kann auch versagt werden, wenn der Verein sich im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung nicht im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung bewegt. Ein Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung liegt nicht nur bei extremistischen oder Vereinen vor, die dem Gedanken der Völkerverständigung zuwiderhandeln ([vergleiche](#) § 51 Abs. 3 AO – **Anhang** Seite 91). Die Gemeinnützigkeit ist vielmehr auch dann gefährdet, wenn der Verein vorsätzlich oder grob fahrlässig steuerliche Pflichten verletzt (zum Beispiel bewusste Verletzung der Einbehaltungs- und Abführungspflichten im Bereich der Lohnsteuer).

**Mustersatzung  
für Vereine, Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen  
des öffentlichen Rechts, geistliche Genossenschaften und Kapitalgesellschaften**

(nur aus steuerlichen Gründen notwendige Bestimmungen  
ohne Berücksichtigung der Vorschriften des BGB)

**§ 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, Unterstüt-  
zung hilfsbedürftiger Personen). Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch .....  
.....  
(zum Beispiel Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungs-  
aufträgen, 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 kei-  
ne 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

a) an – den – die – das .....  
.....  
(Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körper-  
schaft)  
– der – die – das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu ver-  
wenden hat.

**oder**

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

**Anmerkung**

Für

- Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts,
- von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltete unselbständige Stiftungen,
- geistliche Genossenschaften (Orden, Kongregationen) und
- Kapitalgesellschaften

wird auf die weiteren Hinweise auf Seite 119 verwiesen.

## » Wie erlangt man die Steuervergünstigung?

**Das Finanzamt überprüft die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit in der Regel alle drei Jahre anhand einer vom Verein einzureichenden Steuererklärung.**

### **Feststellungsverfahren**

Reicht ein neu gegründeter Verein seine Satzung ein, prüft das Finanzamt auf Antrag, ob die Satzung die Voraussetzungen nach

- § 51 AO (Extremismusverbot)
- § 59 AO (Zweckbenennung)
- § 60 AO (Mustersatzung)
- § 61 AO (Vermögensbindung)

einhält. Ist das der Fall, erlässt das Finanzamt einen entsprechenden Feststellungsbescheid. Dieser berechtigt zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen ([vergleiche](#) Kapitel „Voraussetzungen für den Spendenabzug“ auf Seite 31 ff.).

Entspricht die Satzung nicht den gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen, erlässt das Finanzamt einen negativen Feststellungsbescheid. Hiergegen kann der Verein Einspruch einlegen und später gegebenenfalls Klage erheben.

### **Veranlagungsverfahren**

Die Finanzämter sind gehalten, in gewissen Zeitabständen zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit satzungsgemäß und tatsächlich weiterhin erfüllt sind. Zu diesem Zweck haben Vereine, soweit sie nicht bereits mit einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der laufenden Besteuerung unterliegen, alle drei Jahre eine Erklärung zur Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung abzugeben.

Auch steuerbegünstigte Körperschaften ohne wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb haben im Dreijahresturnus eine Körperschaftsteuererklärung grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln ([vergleiche](#) Seite 60). Die für die Überprüfung der Steuerbegünstigung maßgeblichen gemeinnützigkeitsrechtlichen Angaben werden auf einer besonderen Anlage zum Mantelbogen der Körperschaftsteuererklärung (Anlage Gem) abgefragt.

Bei einer teilweisen Steuerpflicht (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mit (Brutto-) Einnahmen über 45.000 Euro (bis 2019: 35.000 Euro) und bei Überschreiten des Freibetrags nach § 24 KStG; [vergleiche](#) Kapitel „Bemessung der Körperschaftsteuer“ ab Seite 60) sind daneben die Anlagen GK und ZVE einzureichen. Als Hilfestellung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit dem ElsterOnline-Portal steht Ihnen zusätzlich die Broschüre „Mein Elster für Vereine“ zur Verfügung. Die Broschüre sowie weitere Informationen rund um Vereine und das Ehrenamt finden Sie [hier](#).

Auf Antrag des Vereins kann das Finanzamt ausnahmsweise auf eine elektronische Übermittlung – nicht jedoch auf die generelle Abgabe der Steuererklärung – zur Vermeidung unbilliger Härten verzichten.

Vereine, deren tatsächliche Geschäftsführung sich mit den erklärten gemeinnützigen Zielen deckt und die durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen ihrer Einnahmen und Ausgaben den entsprechenden Nachweis leicht und einwandfrei führen können, werden einer solchen gelegentlichen Überprüfung ihrer Gemeinnützigkeit mit Gelassenheit entgegensehen.

## » Was ist bei der Auflösung des Vereins zu beachten?

**Für die Auflösung eines Vereins kann es vielfältige Gründe geben. Im Folgenden werden grob die notwendigen Schritte für die Auflösung und Beendigung eines Vereins mit eigener Rechtspersönlichkeit durch Mitgliederbeschluss dargestellt.**

### 1. Auflösungsbeschluss

Zunächst ist entsprechend den dafür vorgesehenen Satzungsregularien eine Mitgliederversammlung einzuberufen. Die Mitgliederversammlung beschließt die Auflösung des Vereins. Soweit die Satzung insoweit keine abweichende Regelung vorsieht, ist dafür eine Mehrheit von drei Vierteln der abgegebenen Stimmen erforderlich (§ 41 BGB).

Die Auflösung führt das Ende des Vereins noch nicht unmittelbar herbei. In der Regel ist noch seine Liquidation erforderlich (siehe unten).

Auch nach der Auflösung und der endgültigen Löschung des Vereins aus dem Vereinsregister müssen Geschäftsunterlagen und Nachweise über den Verein grundsätzlich 10 Jahre lang aufbewahrt werden. Die Mitgliederversammlung muss daher zusätzlich eindeutig regeln, wie die Unterlagen und Geschäftsbücher des Vereins archiviert werden. Auch hier gibt es wieder gesetzliche Vorgaben, die beachtet werden müssen ([vergleiche](#) dazu §§ 146 ff. der Abgabenordnung).

### 2. Anmeldung der Auflösung zur Eintragung in das Vereinsregister

Danach ist die Auflösung beim zuständigen Registergericht zur Eintragung anzumelden. Dies geschieht durch den (bisherigen) Vorstand des Vereins. Die Anmeldung ist notariell zu beglaubigen. Anzumelden sind auch die Personen der Liquidatoren und der Umfang ihrer Vertretungsmacht.

Dem Registergericht ist eine Kopie des Protokolls der Mitgliederversammlung mit dem Auflösungsbeschluss und gegebenenfalls der Bestellung der Liquidatoren vorzulegen.

### 3. Bekanntmachung der Auflösung

Die Auflösung ist von den Liquidatoren öffentlich bekanntzumachen. Durch die Bekanntmachung sind zugleich die Gläubiger des Vereins aufzufordern, ihre Ansprüche anzumelden. Soweit in der Satzung nichts anderes bestimmt ist, wird die Auflösung des Vereins in dem Bekanntmachungsblatt des Amtsgerichts veröffentlicht, in dessen Bezirk der Verein seinen Sitz hat (§ 50a BGB). Wichtig: Es empfiehlt sich, ein Belegexemplar der Veröffentlichung der Auflösung nebst Gläubigeraufruf für die abschließende Löschung des Vereins aufzubewahren.

Bekannte Gläubiger sind durch besondere Mitteilung zur Anmeldung aufzufordern.

### 4. Information des Finanzamts

Innerhalb eines Monats nach dem Auflösungsbeschluss sind auch das zuständige Finanzamt sowie ggf. die Realsteuer (Gewerbsteuer und Grundsteuer) erhebende Gemeinde formlos über die Vereinsauflösung und die vom Verein bestimmten Liquidatoren zu unterrichten.

### 5. Liquidation

Grundsätzlich erfolgt die Abwicklung durch die Mitglieder des bisherigen Vorstands, die als Liquidatoren, grds. gemeinschaftlich, das gesetzliche Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan des aufgelösten Vereins darstellen. Ein Bestellungsakt ist für diese so genannten geborenen „Liquidatoren“ nicht notwendig (§ 48 BGB). Abweichend können in der Satzung oder durch die Mitgliedsversammlung andere Personen als Liquidatoren bestimmt bzw. bestellt werden. Auch kann die Satzung oder die Mitgliederversammlung eine Einzelvertretungsbefugnis der Liquidatoren bestimmen.

Die Liquidatoren wickeln die laufenden Geschäfte des Vereins ab, setzen das vorhandene Vereinsvermögen in Geld um, treiben ausstehende Forderungen ein, begleichen die bekannten Verbindlichkeiten

und erledigen die noch ausstehenden steuerrechtlichen Angelegenheiten (zum Beispiel Steuererklärungen). Wichtig: Für Kosten, die im Zuge der Beendigung der Liquidation noch anfallen (zum Beispiel Notarkosten, Gebühren, Veröffentlichung), müssen die Liquidatoren entsprechende Beträge zurückbehalten.

### **6. Auskehrung des Restvermögens**

Nach Ablauf des nach der Bekanntmachung der Auflösung einzuhaltenden Sperrjahrs (§ 51 BGB) nehmen die Liquidatoren die Auszahlung des verbleibenden Vermögens an die in der Satzung bestimmten Vermögensempfänger (siehe § 5 der Mustersatzung im Kapitel „Satzung und tatsächliche Geschäftsführung“) vor.

Soweit das Restvermögen an eine ihrerseits steuerbegünstigte Körperschaft geht, haben sich die Liquidatoren vor der Mittelweitergabe die weiterhin bestehende Steuerbegünstigung dieser Körperschaft nachweisen zu lassen (vergleiche dazu die Ausführungen zum Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben im Kapitel „Unmittelbarkeit“ auf den Seiten 23 und 24). Sollte die ursprünglich als Vermögensempfängerin eingesetzte Körperschaft ihre Steuerbegünstigung zwischenzeitlich verloren haben oder nicht mehr existieren, sollten sich die Liquidatoren vor der Weiterleitung des Vermögens mit dem zuständigen Finanzamt abstimmen.

Die Mittelweitergabe hat unter der Auflage zu erfolgen, dass die Vermögensempfängerin die Mittel unmittelbar und ausschließlich für ihre bzw. die konkret in den Satzungsbestimmungen zur Vermögensbindung vorgesehenen steuerbegünstigten Zwecke einsetzt.

### **7. Unterrichtung des zuständigen Finanzamts**

Das Finanzamt ist formlos über das Ende der Abwicklung zu informieren und die Auskehrung des Restvermögens an die in der Satzung benannten Empfänger ist nachzuweisen.

### **8. Anmeldung der Beendigung zur Eintragung in das Vereinsregister**

Nach Beendigung der Liquidation und nach Ablauf des Sperrjahres ist die Beendigung der Liquidation und damit das Erlöschen des Vereins von den Liquidatoren in öffentlich (notariell) beglaubigter Form zur Eintragung in das Vereinsregister anzumelden.

Zu weiteren Einzelheiten der nach dem Zivilrecht zu beachtenden Regelungen (§§ 41 ff. BGB) vergleiche die Broschüren des Ministeriums der Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen (Broschürenservice NRW : [Ministerium der Justiz Shop – Der Verein](#)) sowie des Bundesministeriums der Justiz (Leitfaden\_Vereinsrecht.pdf).

## » Voraussetzungen für den Spendenabzug

**Neben den unmittelbaren Steuervergünstigungen hat der Gesetzgeber in Form des Spendenabzugs einen beachtlichen steuerlichen Anreiz zur Finanzierung gemeinnütziger, kirchlicher oder mildtätiger Vereine und von Stiftungen geschaffen.**

Freiwillige unentgeltliche Zuwendungen (Spenden) sowie Mitgliedsbeiträge können Spendende in ihrer Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung und als Arbeitnehmende auch schon im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren steuermindernd geltend machen. Zu den begünstigten Spenden gehören sowohl Geld- als auch Sachleistungen, nicht aber Nutzungsüberlassungen oder Dienstleistungen.

Zu einem verbilligten (ermäßigten) Preis gewährte Sachleistungen können nicht – auch nicht teilweise – als Spenden behandelt werden.

### **Aufwandsspenden**

Unter Aufwandsspenden versteht man Aufwendungen (zum Beispiel Fahrtkosten), die einem Vereinsmitglied für eine Tätigkeit zu Gunsten eines spendenempfangsberechtigten Vereins entstehen. Sie sind nur abzugsfähig, wenn gegenüber dem Verein ein vertraglich vereinbarter oder in der Satzung verankerter Anspruch auf Erstattung der Aufwendungen besteht und von dem Vereinsmitglied auf die Erstattung verzichtet worden ist. Nach den Erfahrungen spricht allerdings eine (widerlegbare) Vermutung dafür, dass Leistungen ehrenamtlich tätiger Mitglieder regelmäßig ohne Aufwendungsersatzanspruch erbracht werden ([vergleiche](#) dazu im Einzelnen die Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. November 2014 und vom 24. August 2016 im **Anhang**, Seite 160 f.).

### **Abzug bei der Steuer – unterschiedliche Möglichkeiten**

Der Abzug bei der Einkommensteuer ist wahlweise begrenzt entweder auf 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze (zum Beispiel aus gewerblicher, freiberuflicher oder land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit) und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter ([vergleiche](#) § 10b EStG; siehe **Anhang** Seite 158 f.). Dieselben Abzugsbegrenzungen gelten auch bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer, allerdings mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Gesamtbetrags der Einkünfte bei der Körperschaftsteuer das Einkommen und bei der Gewerbesteuer der Gewinn aus Gewerbebetrieb tritt.

Die Zuwendungen sind im Rahmen dieser Höchstsätze im Kalenderjahr des Abflusses (der Zahlung) abziehbar. Zuwendungen, die diese Höchstsätze überschreiten oder die im Jahr der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können, sind im Rahmen der Höchstsätze in den folgenden Jahren abziehbar. Hierdurch sollen hohe Zuwendungen begünstigt werden, die sich ansonsten im Hinblick auf die Höchstsätze in einem Kalenderjahr steuerlich nur teilweise auswirken würden.

Voraussetzung für die Anerkennung der Spende durch das Finanzamt ist grundsätzlich eine förmliche (von einer zeichnungsberechtigten Person unterschriebene) Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster ([vergleiche](#) hierzu Seite 33).

Unter ganz bestimmten Voraussetzungen, die Sie bei Ihrem Finanzamt erfragen können, kann auch eine maschinell erstellte (EDV-gefertigte) Zuwendungsbestätigung ohne eigenhändige Unterschrift ausreichend sein.

Entsprechende Belege müssen Sie nur dann einreichen, wenn Sie dazu von Ihrem Finanzamt aufgefordert werden. Bitte bewahren Sie aber Ihre Belege auf jeden Fall bis zum Ablauf eines Jahres nach

Erhalt Ihres Steuerbescheides auf. Die bis zum 31. Dezember 2016 geltende Belegvorlagepflicht für Spenden ist entfallen.

### **Wichtig: Datum des Steuer- oder Freistellungsbescheids**

Zuwendungsbestätigungen eines gemeinnützigen Vereins, in denen das angegebene Datum des Steuer- oder Freistellungsbescheids länger als fünf Jahre bzw. das Datum des Feststellungsbescheides nach § 60a AO länger als drei Jahre seit dem Tag der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung zurückliegt, genügen nicht den Anforderungen und können daher grundsätzlich nicht als ausreichender Nachweis für den Spendenabzug anerkannt werden. Den Spendenden wird empfohlen, sich in diesen Fällen an den Verein zu wenden und auf Ausstellung einer neuen Zuwendungsbestätigung mit aktuellem Inhalt hinzuwirken.

### **Die 300,-Euro-Schwelle**

Nur wenn die Zuwendung 300,- Euro nicht übersteigt, genügt als Nachweis (anstelle einer förmlichen Zuwendungsbestätigung) der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (zum Beispiel Kontoauszug oder Lastschriftinzugsbeleg) eines Kreditinstituts, sofern der Spendenempfänger eine steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist und der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Spendenempfängers von der Körperschaftsteuer auf einem von ihm hergestellten Beleg (zum Beispiel Überweisungsvordruck) aufgedruckt sind; ferner muss darauf angegeben sein, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt.

Hat der Spendende die Zuwendung unter Verwendung eines vom Spendenempfänger hergestellten Überweisungsvordrucks geleistet, muss er dem Finanzamt auf dessen Verlangen die für ihn bestimmte Durchschrift des Überweisungsauftrags (Durchschrift für Kontoinhaber) zusammen mit der Buchungsbestätigung vorlegen. Aus der Buchungsbestätigung (in der Regel Kontoauszug) müssen Name und Kontonummer des Spendenden und Spendenempfängers, der zugewendete Betrag sowie der Buchungstag ersichtlich sein. Im Fall des Lastschriftverfahrens muss die Buchungsbestätigung die erforderlichen Angaben über die Steuerbegünstigung der spendenempfangenden Körperschaft und die von ihr verfolgten steuerbegünstigten Zwecke enthalten.

### **Steuerbegünstigte Zwecke**

Die Steuerbegünstigung nach den §§ 52 bis 54 AO hat zur Folge, dass für Zuwendungen an die betreffende Körperschaft der Spendenabzug möglich ist. Zu den gemeinnützigen Zwecken [siehe](#) Seite 12 ff..

### **Zuwendungsempfängerregister**

Einen Überblick über steuerbegünstigte Organisationen gewährt das beim Bundeszentralamt für Steuern eingerichtete Zuwendungsempfängerregister (Zuwendungsempfängerregister des Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)). Darin kann anhand des Namens der Einrichtung, des von der Einrichtung verfolgten steuerbegünstigten Zwecks und/oder mittels der Anschrift recherchiert werden. Das Zuwendungsempfängerregister hat allerdings keine konstitutive Wirkung. Das heißt: „Ist eine Organisation nicht im Register aufgelistet, bedeutet das nicht, dass die betreffende Organisation nicht doch steuerbegünstigt sein kann. Maßgebend ist der durch das zuständige Finanzamt festgestellte gemeinnützigkeitsrechtliche Status.“

### **Mitgliedsbeiträge**

Beiträge für die Mitgliedschaft in Vereinen, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, sind grundsätzlich wie Spenden abzugsfähig.

Hiervon ausgenommen sind jedoch Mitgliedsbeiträge an Vereine, die die folgenden unter § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 1 bis 5 EStG aufgeführten Zwecke fördern:

- den Sport,
- kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- die Heimatpflege und -kunde,
- sowie Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO,
- oder deren Zweck nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig erklärt worden ist, weil er einem der vorgenannten Zwecke entspricht.

Dies gilt auch dann, wenn diese Vereine daneben noch andere Zwecke fördern, bei denen die Abziehbarkeit der Mitgliedsbeiträge gegeben wäre. Die Mitgliedsbeiträge sind in diesen Fällen gänzlich vom Spendenabzug ausgeschlossen; ein Teilabzug kommt nicht in Betracht.

So sind Mitgliedsbeiträge an Vereine, die kulturelle Zwecke fördern, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, wie zum Beispiel Theater- und Gesangsvereine, vom Spendenabzug ausgeschlossen. Weder öffentliche Auftritte noch das Erreichen einer gewissen künstlerischen Gestaltungshöhe ändern daran etwas.

#### **Amtliche Muster**

Die Zuwendungsbestätigungen sind unter Verwendung verbindlicher, amtlich vorgeschriebener Muster auszustellen. Diese Muster hat das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bestimmt.

**Muster 1** ([siehe](#) Seite 35) gilt für Geldspenden und Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Körperschaften.

Fördert eine steuerbegünstigte Körperschaft nur Zwecke, die nicht in § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 1 bis 5 EStG ([siehe Anhang](#) Seite 158 f.) genannt sind, so muss sie bestätigen, dass die Zuwendung (Geldspende, Mitgliedsbeitrag) nur zu dem von ihr verfolgten steuerbegünstigten Zweck verwendet wird; in diesen Fällen sind Geldspenden und Mitgliedsbeiträge steuerlich abziehbar.

Fördert die steuerbegünstigte Körperschaft hingegen auch Zwecke, die in § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 1 bis 5 EStG genannt sind, so hat sie darüber hinaus zu bestätigen, dass es sich bei der Zuwendung nicht um Mitgliedsbeiträge, sonstige Mitgliedsumlagen oder Aufnahmegebühren handelt. In diesen Fällen sind nur Geldspenden, aber keine Mitgliedsbeiträge steuerlich abziehbar.

Schließlich hat die gemeinnützige Körperschaft auch noch zu bestätigen, ob der Geldzuwendung ein Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen (sogenannte Aufwandsspenden – [vergleiche](#) Seite 31) zugrunde liegt.

**Muster 2** ([siehe](#) Seite 36) gilt speziell für Sachzuwendungen an gemeinnützige Körperschaften. Darin ist die genaue Bezeichnung des zugewendeten Gegenstandes mit Alter, Zustand, Kaufpreis, aktuellem Wert usw. zu bestätigen.

Die Vereine müssen sich die Vordrucke anhand der Muster selbst herstellen; sie werden nicht vom Finanzamt zur Verfügung gestellt. Die Vordrucke finden sich zum Beispiel im Formular-Management-System der Bundesfinanzverwaltung ([www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de)) unter der Rubrik Formularcenter/ Steuerformulare/Gemeinnützigkeit als ausfüllbare PDF-Dateien.

Weitere wichtige Hinweise zur Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen enthält ein ausführliches Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 7. November 2013 ([vergleiche Anhang](#) Seite 162 ff.).

### **Spendenhaftung**

Gutgläubig Spendende dürfen grundsätzlich auf die Richtigkeit einer Zuwendungsbestätigung vertrauen – mit der Folge, dass ihnen der Spendenabzug erhalten bleibt, auch wenn die Bestätigung in irgendeinem Punkt unzutreffend sein sollte. Wenn ein Verein vorsätzlich oder grob fahrlässig eine falsche Bestätigung ausstellt, haftet er für den durch den Spendenabzug eingetretenen Steuerausfall bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer mit 30 Prozent und bei der Gewerbesteuer mit 15 Prozent des Spendenbetrags.

### **Stiftungsförderung**

Über den auf Seite 25 f. beschriebenen Abzugsrahmen hinaus können Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen oder privaten Rechts, die steuerbegünstigte Zwecke fördert, bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro (bei zusammen veranlagten Eheleuten und eingetragenen Lebenspartnern 2 Millionen Euro) abgezogen werden. Der Abzug kann auf Antrag im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Jahren erfolgen. Der Betrag von 1 Million Euro bezieht sich auf den gesamten 10-Jahreszeitraum und kann in dieser Zeit nur einmal in Anspruch genommen werden. Es sind alle gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Förderzwecke begünstigt. Die Abzugsmöglichkeit besteht für natürliche Personen bei der Einkommensteuer sowie für Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei der Gewerbesteuer. Sie gilt nicht für dem Körperschaftsteuergesetz unterfallende Körperschaften.

Um eine zutreffende steuerliche Berücksichtigung von Zuwendungen an Stiftungen zu gewährleisten, gibt es hierfür besondere verbindliche Vordruckmuster ([vergleiche Anhang](#) Seite 167 f.).

### **Zuwendungen an ausländische Empfänger**

Unter bestimmten Voraussetzungen können Spenden auch dann berücksichtigt werden, wenn sie geleistet werden

- an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder
- an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde.

### **Gesetzliche Grundlagen**

Die gesetzlichen Regelungen zum Spendenabzug sind im Einzelnen enthalten in:

- § 10b EStG
- § 9 Abs. 1 Nr. 2 sowie Abs. 2 und 3 KStG
- § 9 Nr. 5 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG)
- § 60b der Abgabenordnung;

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der steuerbegünstigten Einrichtung)

**Bestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag**

im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an eine der in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Betrag der Zuwendung - in Ziffern -	- in Buchstaben -	Tag der Zuwendung:
-------------------------------------	-------------------	--------------------

Es handelt sich um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen Ja  Nein

- Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) ..... nach dem Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes ..... StNr. .... vom ..... für den letzten Veranlagungszeitraum ..... nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.
- Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO wurde vom Finanzamt....., StNr. .... mit Bescheid vom..... nach § 60a AO gesondert festgestellt. Wir fördern nach unserer Satzung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) .....

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

verwendet wird.

**Nur für steuerbegünstigte Einrichtungen, bei denen die Mitgliedsbeiträge steuerlich nicht abziehbar sind:**

- Es wird bestätigt, dass es sich nicht um einen Mitgliedsbeitrag handelt, dessen Abzug nach § 10b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ausgeschlossen ist.

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

**Hinweis:**

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der steuerbegünstigten Einrichtung)

**Bestätigung über Sachzuwendungen**

im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an eine der in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Wert der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

Genaue Bezeichnung der Sachzuwendung mit Alter, Zustand, Kaufpreis usw.

- Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Betriebsvermögen. **Die Zuwendung wurde nach dem Wert der Entnahme (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert) und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt, bewertet.**
- Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Privatvermögen.
- Der Zuwendende hat trotz Aufforderung keine Angaben zur Herkunft der Sachzuwendung gemacht.
- Geeignete Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, z. B. Rechnung, Gutachten, liegen vor.
  
- Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) ..... **nach dem** Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes ..... StNr. ...., vom ..... **für den letzten Veranlagungszeitraum** ..... nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.
- Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO wurde vom Finanzamt....., StNr. .... mit Bescheid vom..... nach § 60a AO gesondert festgestellt. Wir fördern nach unserer Satzung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) .....**

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks /der begünstigten Zwecke)

verwendet wird.

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

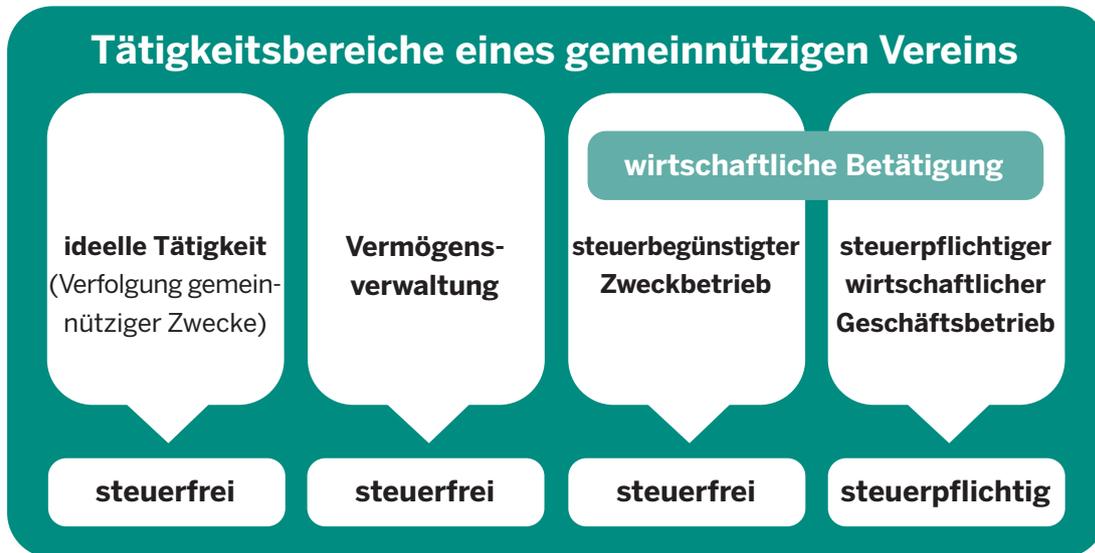
**Hinweis:**

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. **das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).**

## » Die Tätigkeitsbereiche eines gemeinnützigen Vereins

Soweit sich Vereine wirtschaftlich betätigen, sind die Einkünfte unter anderem aus Wettbewerbsgründen nur teilweise oder in bestimmten Grenzen steuerfrei.



Während Gewerbetreibende und Privatpersonen der Einkommensteuer unterliegen, findet auf Vereine das Körperschaftsteuerrecht Anwendung. Es gilt für alle einschlägigen Einkunftsarten (zum Beispiel für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung).

Gemeinnützige Vereine (ebenso mildtätige und kirchliche Vereine) sind von der Körperschaftsteuer befreit. Doch keine Regel ohne Ausnahme:

Soweit sich Vereine wirtschaftlich betätigen, sind die Einkünfte unter anderem aus Wettbewerbsgründen nur teilweise oder in bestimmten Grenzen steuerfrei. Vereine sind zur Finanzierung ihrer Aufgaben auf die verschiedensten Geldquellen angewiesen. Außer Zuschüssen und Mitgliedsbeiträgen können Zinsen und Pachteinnahmen anfallen; mit Annoncen, Spruchbändern, Werbetafeln und anderen Einnahmen aus Werbung werden zunehmend weitere Quellen erschlossen; aber auch Eintrittsgelder bei den verschiedensten Veranstaltungen oder Überschüsse der Vereinsgaststätte stellen bei manchen Vereinen einen fest eingeplanten Etatposten dar.

Nach dem Grad der Beteiligung am Wirtschaftsverkehr (Außenwirkung) sind bei den gemeinnützigen Vereinen folgende vier Tätigkeitsbereiche zu unterscheiden:

- der steuerfreie ideelle Bereich,
- die steuerfreie Vermögensverwaltung,
- der steuerbegünstigte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (Zweckbetrieb),
- der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb.

Diese kompliziert wirkende Abgrenzung soll durch die folgenden Erläuterungen verständlicher gemacht werden.

## » Der steuerfreie ideelle Vereinsbereich

### **Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren, Zuschüsse und Spenden gehören zum steuerfreien ideellen Vereinsbereich.**

Zu dem von allen Steuern befreiten engeren Vereinsbereich, dem eigentlichen oder ideellen Bereich, gehören insbesondere:

- Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren, die nach Art und Höhe in der Satzung festgelegt oder durch ein satzungsmäßig bestimmtes Organ festgesetzt sind, sofern ihre Höhe und die Zweckbestimmung den allgemeinen Anforderungen der Gemeinnützigkeit gerecht wird;
- Zuschüsse von Bund, Land und Gemeinde oder anderen öffentlichen Körperschaften, soweit diese für den ideellen Vereinsbereich bestimmt sind;
- Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse.

## » Die steuerfreie Vermögensverwaltung

### **Die Abgrenzung der steuerfreien Vermögensverwaltung von der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Betätigung kann im Einzelfall schwierig sein. Es empfiehlt sich, etwaige Zweifelsfragen rechtzeitig mit dem Finanzamt zu klären.**

Die steuerfreie Vermögensverwaltung umfasst Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zinsen aus Bank- und Sparguthaben, Wertpapiererträge etc.) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Einzelnen kann die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb Schwierigkeiten bereiten. Verpachtet der gemeinnützige Verein beispielsweise die Vereinsgaststätte oder die Kantine an eine Pächterin oder einen Pächter, so gehört der vereinbarte Pachtzins grundsätzlich zu den begünstigten Einnahmen aus Vermögensverwaltung. Betreibt er dagegen dieselbe Einrichtung in eigener Regie, also durch Angestellte oder Vereinsmitglieder, handelt es sich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auch wenn sich das Angebot nur an die Mitglieder richtet. Gleiches gilt für die Verpachtung des Bewirtungsrechts zum Beispiel bei einem Schützenfest.

Ähnlich verhält es sich mit dem Inseratengeschäft in Vereinszeitschriften oder Programmheften: Überträgt der Verein diese Tätigkeit gegen Entgelt einem Werbeunternehmen, sind die Erträge für ihn steuerfrei, andernfalls werden sie als steuerpflichtige gewerbliche Einnahmen behandelt.

Auch die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen in vereinseigenen oder gemieteten Sportstätten (zum Beispiel an der Bande) sowie von Lautsprecheranlagen zu Werbezwecken an Werbeunternehmer kann Vermögensverwaltung sein. Voraussetzung ist jedoch, dass der Pächterin oder dem Pächter (Werbeunternehmerin/Werbeunternehmer) ein angemessener Gewinn verbleibt. Die entgeltliche Nutzung von Werbeflächen auf Sportkleidung (zum Beispiel auf Trikots, Sportschuhen, Helmen) ist dagegen stets als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.

Die Vermietung eines Sportplatzes, einer Turnhalle, von Räumen oder Einrichtungen gehört wiederum zur steuerfreien Vermögensverwaltung, wenn es sich um Dauervermietung handelt.

Die laufende kurzfristige Vermietung, bei der der Verein für die jederzeitige Benutzbarkeit Sorge zu tragen hat, gilt hingegen als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (die kurzfristige Vermietung von Sportstätten an Vereinsmitglieder für sportliche Zwecke – zum Beispiel Tennisplätze – stellt allerdings einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb dar).

### **Sponsoring**

Immer größere Bedeutung erhält in den letzten Jahren die Vereinsfinanzierung im Wege des Sponsoring. Darunter wird üblicherweise die Gewährung von Geld durch Unternehmen zur Förderung von gemeinnützigen Körperschaften verstanden, mit der das Unternehmen regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele (zum Beispiel Werbung, Imagepflege) verfolgt. Die Frage, ob die Sponsoring-erträge bei dem gemeinnützigen Empfänger dem steuerpflichtigen oder dem steuerfreien Bereich zuzurechnen sind, kann nicht pauschal beantwortet werden. Es kommt dabei auf die jeweilige Sachverhalts- bzw. Vertragsgestaltung an. Es würde den Rahmen dieser Broschüre sprengen, auf sämtliche Gestaltungen in diesem Bereich näher eingehen zu wollen. Einen Überblick bietet jedoch der sogenannte **Sponsoring-Erlass** des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Februar 1998 ([vergleiche Anhang](#) Seite 169 f.). Bei Fragen zu speziellen Gestaltungen in diesem Bereich wird Ihnen das für Ihren Verein zuständige Finanzamt gerne weitere Auskünfte erteilen.

## » Der steuerbegünstigte Zweckbetrieb

**Eine wirtschaftliche Betätigung ist nicht bereits deshalb ein Zweckbetrieb, weil die erwirtschafteten Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden.**

Die allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Zweckbetriebs sind in § 65 AO geregelt. Danach ist eine wirtschaftliche Betätigung, die über den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht, ein Zweckbetrieb, wenn

- sie der unmittelbaren Verwirklichung der gemeinnützigen Satzungszwecke dient,
- die wirtschaftliche Betätigung für die Zweckverwirklichung unentbehrlich ist,
- der Verein nicht mehr als unbedingt notwendig in Wettbewerb mit anderen Steuerpflichtigen tritt (wie zum Beispiel durch den Verkauf einer Vereinszeitschrift, die über die satzungsmäßigen Aktivitäten des Vereins berichtet).

Dass die Einnahmen lediglich für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden, reicht allein für die Steuerfreiheit als Zweckbetrieb nicht aus. Mittelbeschaffungsbetriebe sind deshalb keine Zweckbetriebe.

## » Sonderregelungen für bestimmte Zweckbetriebe

**Die in den §§ 66, 67, 67a und 68 AO genannten wirtschaftlichen Betätigungen können auch dann als Zweckbetriebe behandelt werden, wenn die vorstehenden allgemeinen Voraussetzungen nicht oder nicht alle erfüllt sind.**

Für bestimmte wirtschaftliche Betätigungen gibt es Sonderregelungen, die in den §§ 66, 67, 67a und 68 AO enthalten sind und den allgemeinen Bestimmungen des § 65 AO vorgehen. Je nach Satzungszweck des einzelnen Vereins können danach zu den Zweckbetrieben gehören:

- Einrichtungen der Wohlfahrtspflege;
- Krankenhäuser;
- sportliche Veranstaltungen, die nicht als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln sind (vergleiche im Einzelnen Kapitel „Sonderregelungen für Sportveranstaltungen“ auf Seite 52 ff.);
- Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste;
- Kindergärten, Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen;
- Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen;
- Selbstversorgungsbetriebe (zum Beispiel landwirtschaftliche Betriebe, Tischlereien);
- Werkstätten für behinderte Menschen;
- Volkshochschulen und ähnliche Bildungseinrichtungen.
- Kulturelle Einrichtungen wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen wie Konzerte, Kunstausstellungen sind unabhängig von der Höhe der erzielten Überschüsse stets als Zweckbetriebe zu behandeln, wenn die Förderung der Kultur Satzungszweck des Vereins ist. Erbringt ein solcher Verein (zum Beispiel Musikverein) im Rahmen einer Veranstaltung einer anderen Person oder Körperschaft gegen Entgelt eine kulturelle Darbietung (zum Beispiel Konzertauftritt im Rahmen einer geselligen Veranstaltung eines anderen Vereins), so liegt auch insoweit eine kulturelle Veranstaltung des Musikvereins vor.

Der Verkauf von Speisen und Getränken gehört nicht zu den kulturellen Einrichtungen und Veranstaltungen. Insoweit ist ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben. Wird für den Besuch einer kulturellen Veranstaltung mit Bewirtung ein einheitlicher Eintrittspreis bezahlt, so ist dieser gegebenenfalls durch Schätzung in einen Entgeltanteil für den Besuch der Veranstaltung (Zweckbetrieb) und für die Bewirtungsleistungen (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) aufzuteilen.

Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt auch vor, wenn der Verein im Rahmen dieser Einrichtungen und Veranstaltungen gegen Entgelt für andere Unternehmen Werbung betreibt.

- Von der zuständigen Behörde genehmigte Lotterien, Tombolas und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird.

Zuständig für die Genehmigung ist in Nordrhein-Westfalen grundsätzlich die Bezirksregierung bzw. – wenn sich die Veranstaltung über das Gebiet mehrerer Regierungsbezirke erstreckt – das Ministerium des Innern.

Eine Ausnahme gilt allerdings für sogenannte „kleine Lotterien, Tombolas und Ausspielungen“ nach der Bekanntmachung des Ministeriums des Innern vom 6. August 2021 ([vergleiche Anhang Seite 171 f.](#)). Sind die dort genannten Voraussetzungen (insbesondere Spielkapital maximal 40.000 Euro) erfüllt, gelten entsprechende Veranstaltungen als allgemein genehmigt, wenn sie mindestens zwei Wochen vor Beginn beim Ordnungsamt der Gemeinde angezeigt werden. Fehlt die Genehmigung oder die Anzeige, ist jedoch ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen ([vergleiche](#) das nachfolgende Kapitel). Zur Lotteriesteuerpflicht wird auf das Kapitel „Lotteriesteuer“ auf Seite 90 verwiesen.

## » Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb

**Gemeinnützige Vereine unterliegen mit ihren Überschüssen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nur dann der Besteuerung, wenn die erzielten Einnahmen die Besteuerungsgrenze übersteigen.**

Vereine, die nicht gemeinnützig oder steuerbegünstigt sind, weil sie beispielsweise nur den Interessen ihrer Mitglieder statt denen der Allgemeinheit dienen, unterliegen in vollem Umfang der Körperschaftsteuerpflicht.

Gemeinnützige, kirchliche oder mildtätige Vereine werden dagegen nur mit den Überschüssen aus ihren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer herangezogen, wenn die Einnahmen aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe im Jahr insgesamt 45.000 Euro (bis Veranlagungszeitraum 2019: 35.000 Euro) übersteigen (Besteuerungsgrenze).

Zu den Einkünften aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gehören alle Erträge, die weder im ideellen Bereich noch im Rahmen der Vermögensverwaltung oder eines Zweckbetriebs anfallen. Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind zum Beispiel

- sportliche Veranstaltungen, die nicht als Zweckbetrieb zu behandeln sind ([vergleiche](#) im Einzelnen Kapitel „Sonderregelungen für Sportveranstaltungen“ auf Seite 52 ff.);
- der Verkauf von Speisen und Getränken;
- gesellige Veranstaltungen, für die Eintrittsgeld erhoben wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Teilnehmer Vereinsmitglieder oder Nichtmitglieder sind;
- stundenweise Vermietung von Sportanlagen und Sportgeräten an Nichtmitglieder;
- Vereinsgaststätten, Erfrischungshallen usw. in Vereinsregie;
- Verkauf von Sportartikeln;
- Werbung in Vereinszeitschriften und Programmheften, Sportplatz-, Trikot- oder Gerätewerbung durch den Verein selbst;

- Sammlung und Verwertung von Altmaterialien zur Mittelbeschaffung ([vergleiche](#) Absatz „Altmaterialsammlungen“ auf Seite 49);
- Veranstaltung von Basaren, Flohmärkten und Straßenfesten.

## » Die Besteuerungsgrenze

**Ein gemeinnütziger Verein braucht keine Körperschaftsteuer zu zahlen, wenn die Bruttoeinnahmen aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen.**

Ein gemeinnütziger Verein braucht keine Körperschaftsteuer zu zahlen, wenn die aus dem laufenden Geschäft stammenden leistungsbezogenen Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt die Besteuerungsgrenze in Höhe von 45.000 Euro im Jahr (bis einschließlich 2019: 35.000 Euro) nicht übersteigen.

Bei der Prüfung, ob die Besteuerungsgrenze überschritten ist, werden nicht berücksichtigt:

- die Einnahmen im ideellen Bereich, also zum Beispiel die Mitgliedsbeiträge und Spenden;
- die Einnahmen aus der steuerfreien Vermögensverwaltung, zum Beispiel Zinseinnahmen, Dividenden;
- die Einnahmen aus einem Zweckbetrieb;
- die Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen, die als Zweckbetrieb anzusehen sind ([vergleiche](#) im Einzelnen Kapitel „Sonderregelungen für Sportveranstaltungen“ auf Seite 52 ff.);
- Einnahmen, die entweder nicht leistungsbezogen sind (zum Beispiel Steuererstattungen) oder nicht aus dem laufenden Geschäft stammen (zum Beispiel Erlöse aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens). Zu weiteren Beispielen [siehe](#) Nr. 20 AEAO zu § 64 Abs. 3 (siehe **Anhang** Seite 135). Die Regelung gilt allerdings nur für die Prüfung der Besteuerungsgrenze. Es bleibt jedoch bei der grundsätzlichen Steuerpflicht dieser Einnahmen, wenn die Besteuerungsgrenze durch andere Einnahmen überschritten ist.

Liegen die Einnahmen aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auch nur geringfügig über 45.000 Euro (bzw. bis 2019: 35.000 Euro), unterliegen die Überschüsse insgesamt der Körperschaftsteuer, nicht nur der 45.000 Euro (bzw. bis 2019: 35.000 Euro) übersteigende Betrag. Im Übrigen bleibt jedoch die Steuerfreiheit des gemeinnützigen Vereins erhalten.

Ein gemeinnütziger Sportverein erzielt im Kalenderjahr 2020 folgende Bruttoeinnahmen:

• aus Beiträgen	25.000 Euro
• aus sportlichen Veranstaltungen (ohne bezahlte Sportler)	15.000 Euro
• aus Verkauf von Speisen + Getränken während der sportlichen Veranstaltungen	10.000 Euro
• aus der selbstbewirtschafteten Vereinigaststätte	26.000 Euro
darin enthalten: Einnahmen aus dem Verkauf der gebrauchten Theke	1.000 Euro
• aus der Bandenwerbung	7.000 Euro
• aus dem Vereinsfest	3.000 Euro
• aus Bank- und Sparguthaben	500 Euro

**Steuerliche Behandlung**

Körperschaft- und Gewerbesteuer fallen nicht an, weil die Bruttoeinnahmen aus den wirtschaftlichen Betätigungen nur 45.000 Euro betragen (Verkauf von Speisen und Getränken 10.000 Euro + Vereinsgaststätte 25.000 Euro (ohne Verkaufserlös der gebrauchten Theke, 1.000 Euro) + Bandenwerbung 7.000 Euro + Vereinsfest 3.000 Euro), mithin 45.000 Euro nicht übersteigen. Die Beiträge – ideeller Bereich – (25.000 Euro), die Einnahmen der sportlichen Veranstaltungen – Zweckbetrieb nach § 67a Abs. 1 oder Abs. 3 AO – (15.000 Euro) und die Zinseinnahmen – Vermögensverwaltung – (500 Euro) sind ohnehin steuerfrei und zählen daher bei der Besteuerungsgrenze nicht mit. Die Einnahmen aus dem Verkauf der gebrauchten Theke (1.000 Euro) sind nicht dem laufenden Geschäft zuzurechnen und bleiben daher bei der Prüfung der Besteuerungsgrenze ebenfalls außen vor. Würden allerdings die Einnahmen aus der Bandenwerbung nur geringfügig höher ausfallen, wäre die Besteuerungsgrenze überschritten. In diesem Fall würde auch der Erlös aus dem Verkauf der Theke den steuerpflichtigen Gewinn erhöhen.

## » Gewinnermittlung bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze

**In der Regel genügt die Überschussermittlung, bei der die Betriebseinnahmen den Betriebsausgaben gegenübergestellt werden.**

Für die Gewinnermittlung genügt allgemein die Überschussermittlung, bei der die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben des Einzelbetriebs (oder der Veranstaltung) gegenüber gestellt werden. Das Muster einer Überschussermittlung finden Sie auf Seite 44 – 45.

Überschreiten die Bruttoeinnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro, ist mit der Steuererklärung der Vordruck Einnahmeüberschussrechnung (Anlage EÜR) abzugeben. Bei mehreren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist eine einheitliche Anlage EÜR für sämtliche wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einzureichen.

Die Anlage EÜR ist grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Der Datenübermittler hat sich hierzu elektronisch zu authentifizieren. Nähere Einzelheiten erfahren Sie bei Ihrem Finanzamt oder unter [www.elster.de](http://www.elster.de). Das Finanzamt kann zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. In diesem Fall ist die Erklärung weiterhin auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck in Papierform abzugeben.

In den Vordruck sind nur die Angaben aufzunehmen, die die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe betreffen. Selbstverständlich können Sie zusätzlich – jedoch nicht anstelle des Vordrucks – Abschnitt D des Musters der Überschussermittlung ([vergleiche](#) Seite 44 - 46) nutzen, um zu ermitteln, ob die Bruttoeinnahmen aus den steuerpflichtigen Tätigkeiten die Besteuerungsgrenze übersteigen. Bilanzen mit Gewinn- und Verlustrechnungen sind nur erforderlich, wenn nach dem zusammengefassten Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der Gesamtgewinn 80.000 Euro (für bis zum 31.12.2023 endende Wirtschaftsjahre: 60.000 Euro) oder der Umsatz 800.000 Euro (für bis zum 31.12.2023 endende Wirtschaftsjahre: 600.000 Euro) übersteigt und das Finanzamt den Verein zur Bilanzierung aufgefordert hat.

Der Gewinn oder Verlust aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist einheitlich zu ermitteln, das heißt dem zusammengefassten Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe dürfen entweder nur Einnahmeüberschussrechnungen oder nur Bilanzen mit Gewinn- und Verlustrechnungen zu Grunde liegen.

<b>Muster einer Überschussermittlung</b>		
Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben		
<b>A. Ideeller Tätigkeitsbereich</b>		
Beitragseinnahmen		_____ €
Spenden, staatliche Zuschüsse u. ä.		_____ €
Ausgaben im Rahmen der Zweckerfüllung, die nicht unter Buchstabe C. fallen		_____ €
Überschuss/Verlust		_____ €
<b>B. Vermögensverwaltung</b>		
Einnahmen:		
Zinsen und sonstige Kapitalerträge	_____ €	
Miet- und Pachteinnahmen, sonstige Erlöse	_____ €	_____ €
Ausgaben		_____ €
Reinertrag		_____ €
<b>C. Zweckbetriebe</b>		
1. Sportliche Veranstaltungen, soweit nicht unter D 2 zu erfassen		
Einnahmen		_____ €
Ausgaben		
(für Spielgegner, Schiedsrichter und Linienrichter, Kassen-, Ordnungs- und Sanitätsdienst, Werbeaufwand, Verbandsabgaben, Reisekosten, Kosten für Trainer, Masseur, für Beschaffung und Instandhaltung von Sportmaterialien, Unkosten anderer Sportabteilungen, Umsatzsteuer u. ä.)		
		_____ €
Überschuss/Verlust		_____ €
2. Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen		
Einnahmen		_____ €
Ausgaben:		
Saalmiete	_____ €	
Künstler	_____ €	
Musik	_____ €	
Sonstiges	_____ €	_____ €
Überschuss/Verlust		_____ €
3. Genehmigte Lotterien und Auspielungen		
Einnahmen (zum Beispiel aus Losverkauf)		_____ €
Ausgaben (zum Beispiel für Preise, Umsatzsteuer u. ä.)		_____ €
Überschuss/Verlust		_____ €
4. Kurzfristige Sportstättenvermietung an Mitglieder		
Einnahmen		_____ €
Ausgaben		_____ €
Überschuss/Verlust		_____ €

(Fortsetzung nächste Seite)

Die unter A und B aufgeführten Tätigkeitsbereiche führen beim gemeinnützigen Verein nicht zu einer Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht.

Auch die Überschüsse unter C 1 bis C 4 bleiben ertragsteuerfrei, soweit die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllt sind. Zu den Voraussetzungen, unter denen sportliche Veranstaltungen als steuerbegünstigter Zweckbetrieb zu behandeln sind, vergleiche im Einzelnen die Ausführungen im Kapitel „Sonderregelungen für Sportveranstaltungen“ auf Seite 52 ff.

(Fortsetzung Muster Überschussermittlung)

**D. Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**

## 1. Selbstbewirtschaftete Vereinsgaststätte

Einnahmen		_____ €
Ausgaben		
Waren	_____ €	
Löhne und Gehälter	_____ €	
Heizung und Beleuchtung	_____ €	
Betriebssteuern	_____ €	
Reinigung	_____ €	
Telefon/Porto	_____ €	
Büromaterial	_____ €	
Miete und Pacht	_____ €	
Schuldzinsen	_____ €	
Reparaturen	_____ €	
Absetzung für Abnutzung	_____ €	
Geringwertige Anlagegüter	_____ €	
sonstige Kosten	===== €	===== €
Überschuss/Verlust		===== €

## 2. Sportliche Veranstaltungen, die nicht als steuerbegünstigte Zweckbetriebe zu behandeln sind

Einnahmen (zu erfassen sind auch die Einnahmen aus der mit den sportlichen Veranstaltungen zusammenhängenden Werbung in den Sportstätten oder am Sportler)	_____ €
Ausgaben (für Sportler, Schiedsrichter und Linienrichter, Kassen-, Ordnungs- und Sanitätsdienst, Werbeaufwand, Reisekosten, Kosten für Trainer und Masseur, für Beschaffung und Instandhaltung von Sportmaterialien, Umsatzsteuer u. ä.)	===== €
Überschuss/Verlust	===== €

## 3. Sonstige wirtschaftliche Betätigungen (z. B. Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Banden- und Trikotwerbung, die mit den sportlichen Veranstaltungen unter C 1 zusammenhängt\*), Inseratengeschäft, kurzfristige Sportstättenvermietung an Nichtmitglieder)

Einnahmen	_____ €
Ausgaben	===== €
Überschuss/Verlust	===== €

**Gesamtüberschuss (Verlust)**

sämtlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe Summe D 1 – D 3 \_\_\_\_\_ €

4. **Einnahmen** (einschl. Umsatzsteuer) aus sämtlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben \_\_\_\_\_ €

- mehr als 45.000 Euro (bis einschließlich 2019: 35.000 Euro)
  - = Die Überschüsse aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer.

In diesem Fall ist zusätzlich oder anstelle des Abschnitts D des oben abgedruckten Musters der Vordruck Einnahmeüberschussrechnung – EÜR – auszufüllen und elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln.

- bis 45.000 Euro (bis einschließlich 2019: 35.000 Euro)
  - = Es fällt weder Körperschaft- noch Gewerbesteuer an.

\*) Der Gewinn aus derartigen Werbeveranstaltungen kann mit 15 Prozent der Netto-Einnahmen angesetzt werden.

**Beispiel**

Ein gemeinnütziger Karnevalsverein hat im Kalenderjahr 2020 für seine steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (bei Einnahmen von insgesamt mehr als 45.000 Euro) folgende Überschüsse/Verluste ermittelt:

Verkauf von Speisen und Getränken bei Sitzungen	+ 12.000 Euro
Werbung im Rahmen des Karnevalsumzugs	+ 20.000 Euro
Maskenbälle und Tanzveranstaltungen	- 7.000 Euro

**Steuerliche Behandlung**

Der steuerpflichtige Überschuss beträgt 25.000 Euro. Nach Abzug des Freibetrages von 5.000 Euro ([vergleiche](#) Kapitel „Bemessung der Körperschaftsteuer“ auf Seite 60) ergibt sich ein körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen von 20.000 Euro.

**Betriebseinnahmen**

Betriebseinnahmen sind sämtliche mit dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Zusammenhang stehenden Erlöse wie Eintrittsgelder, Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken in Vereinsgaststätten, Einnahmen aus dem selbstbetrieblenen Anzeigen- oder Werbege-  
schäft, aber auch der Erlös aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen, die zu dem Betriebsvermögen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gehören.

**Betriebsausgaben**

Betriebsausgaben sind nur tatsächlich geleistete Zahlungen, also nicht etwa fiktive Kosten für unentgeltliche Mitarbeit von Vereinsmitgliedern. Wenn sich Mitglieder ihre Leistungen im Rahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs angemessen bezahlen lassen, bestehen steuerlich keine Bedenken gegen die Anerkennung. Dies gilt auch, wenn später derselbe Betrag dem Verein als Spende zugewendet wird.

Zu den Betriebsausgaben rechnen beispielsweise Aufwendungen für Personal, Waren, Porto, Büromaterial oder Reparaturen sowie betriebliche Steuern (Umsatz-, Getränke- und Grundsteuer). Nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist jedoch die Gewerbesteuer. Die Rückzahlung von Darlehen gilt aber nicht als Ausgabe (ebensowenig stellt der Darlehensempfang eine Einnahme dar). Die Betriebsausgaben müssen mit den Betriebseinnahmen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ursächlich im Zusammenhang stehen. Ausgaben, die dem ideellen Bereich, der Vermögensverwaltung oder einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzurechnen sind, dürfen bei der steuerlichen Gewinnermittlung prinzipiell nicht berücksichtigt werden.

Die Ausgaben sind jeweils dem Tätigkeitsbereich zuzurechnen, in dem sie angefallen sind. Handelt es sich um sogenannte gemischte Aufwendungen, die verschiedenen Bereichen zuzurechnen sind, ist eine Berücksichtigung bei der Gewinnermittlung des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur zulässig, wenn und soweit die Aufwendungen ohne diesen Betrieb nicht oder zumindest nicht in dieser Höhe angefallen wären.

**Beispiel**

Ein steuerbegünstigter Musikverein unterhält bei einer Konzertveranstaltung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Ausschank“. Die Kosten zur Durchführung des Konzerts wären auch ohne den Geschäftsbetrieb angefallen. Sie stellen daher keine Betriebsausgaben des steuerpflichtigen Bereichs dar.

Ein anteiliger Abzug von gemischten Aufwendungen im steuerpflichtigen Bereich kommt jedoch dann in Betracht, wenn sich der auf diesen Bereich entfallende Anteil nach objektiven und sachgerechten Maßstäben ermitteln lässt.

#### **Beispiel**

Eine Arbeitnehmerin des Vereins ist sowohl im ideellen Bereich als auch in der selbstbetriebenen Vereinsgaststätte tätig. Der Arbeitslohn lässt sich sachgerecht im Verhältnis der anteiligen Arbeitszeit aufteilen und wäre insoweit ohne den Betrieb der Vereinsgaststätte nicht angefallen. Der anteilige Arbeitslohn ist als Betriebsausgabe des steuerpflichtigen Bereichs abzugsfähig.

Die dargestellten Grundsätze gelten auch für die im Folgenden noch gesondert dargestellte Absetzung für Abnutzung.

#### **Werbung im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit**

Der Gewinn bestimmter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe kann auf Antrag in Höhe von 15 Prozent der Einnahmen geschätzt werden (§ 64 Abs. 6 AO). Der Antrag bindet den Verein jeweils nur für dieses Kalenderjahr und gilt einheitlich für alle derartigen Tätigkeiten in diesem Jahr. Zu den maßgeblichen Einnahmen gehört nicht die in den Bruttoeinnahmen enthaltene Umsatzsteuer. Mit dem Ansatz des pauschal ermittelten Gewinns sind sämtliche mit der wirtschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Ausgaben abgegolten.

Die auf die maßgeblichen Einnahmen entfallende Umsatzsteuer bzw. die auf die mit der Pauschalierung abgegoltenen Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer wirkt sich nicht auf die Höhe des pauschal ermittelten Gewinns aus. Für die Frage, ob die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro (bzw. bis 2019: 35.000 Euro) überschritten ist, sind jedoch auch bei Anwendung der Vereinfachungsregelung die Bruttoeinnahmen einschließlich Umsatzsteuer maßgeblich.

Besondere Bedeutung hat die Regelung für die von gemeinnützigen Vereinen selbstbetriebene Werbung im Zusammenhang mit Zweckbetrieben, zum Beispiel die Banden- und Trikotwerbung bei Sportveranstaltungen, die Zweckbetriebe darstellen ([vergleiche](#) Kapitel „Sonderregelungen für Sportveranstaltungen“ auf Seite 52 ff.). Wird die Werbemaßnahme dagegen im Zusammenhang mit einer steuerpflichtigen Tätigkeit durchgeführt, zum Beispiel bei einer Sportveranstaltung, die wegen Überschreitens der Zweckbetriebsgrenze in Höhe von 45.000 Euro oder Teilnahme von bezahlten Sportlern einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, kommt die Pauschalierungsregelung nicht in Betracht.

Falls daneben noch weitere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten werden, für die der Gewinn nicht pauschal angesetzt wird, sind die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit den der Gewinnpauschalierung unterliegenden Geschäftsbetrieben gesondert aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungen sind erforderlich, da diese Ausgaben das Ergebnis der anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht mindern dürfen und die genaue Höhe der Einnahmen als Bemessungsgrundlage zur Ermittlung des Gewinns benötigt wird.

#### **Absetzung für Abnutzung**

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden und deren Nutzungsdauer mehr als ein Jahr beträgt (zum Beispiel Sportgeräte, Fahrzeuge, Gebäude usw.), dürfen bei der Ermittlung der Ausgaben grundsätzlich nicht im vollen Umfang im Jahr der Anschaffung oder Herstellung berücksichtigt werden. Sie

sind vielmehr – abgesehen von der in Rechnung gestellten Vorsteuer – mit einem jährlichen Anteil, der der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts entspricht, anzusetzen, das heißt abzuschreiben (Absetzung für Abnutzung).

Eine Ausnahme gilt für sogenannte „geringwertige Wirtschaftsgüter“ bzw. bei Bildung von „Sammelposten“.

### **Geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten**

Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, die selbständig nutzbar sind, gilt – alternativ zur Abschreibung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer – folgendes:

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 250 Euro

Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die – ohne Vorsteuer – nicht mehr als 250 Euro betragen, können im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr in voller Höhe als Betriebsausgabe abgezogen werden (sogenanntes geringwertiges Wirtschaftsgut). Das Wahlrecht kann für jedes Wirtschaftsgut individuell in Anspruch genommen werden. Die Führung eines besonderen Verzeichnisses ist nicht erforderlich.

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 250 Euro und nicht mehr als 800 Euro

#### a) Erstes Wahlrecht

Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die – ohne Vorsteuer – mehr als 250 Euro und nicht mehr als 800 Euro betragen, können im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden (sogenanntes geringwertiges Wirtschaftsgut). Hierfür ist die Führung eines besonderen, laufend zu führenden Verzeichnisses erforderlich.

#### b) Zweites Wahlrecht

Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die – ohne Vorsteuer – mehr als 250 Euro und nicht mehr als 800 Euro betragen, können im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr in einem jahrgangsbezogenen Sammelposten erfasst werden. Dieser ist gleichmäßig über fünf Jahre verteilt gewinnmindernd aufzulösen, so dass – beginnend mit dem Anschaffungs- oder Herstellungsjahr – jährliche Betriebsausgaben in Höhe eines Fünftels des gebildeten Sammelpostens abzuziehen sind. Dies gilt unabhängig davon, ob die in den Sammelposten erfassten Wirtschaftsgüter während des Fünfjahreszeitraums tatsächlich weiter im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden.

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 800 Euro und nicht mehr als 1.000 Euro

Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die – ohne Vorsteuer – mehr als 800 Euro (bis 2017: 410 Euro) und nicht mehr als 1.000 Euro betragen, können im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr in einem jahrgangsbezogenen Sammelposten erfasst werden, für den die vorstehend dargestellten Grundsätze ebenfalls gelten.

Das Wahlrecht zur Bildung eines jahrgangsbezogenen Sammelpostens kann nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter eines Jahres mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 250 Euro und nicht mehr als 1.000 Euro in Anspruch genommen werden.

**Beispiel**

Ein gemeinnütziger Verein erwirbt zur Nutzung in seinem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Januar 01 einen PKW (30.000 Euro zuzüglich 5.700 Euro Vorsteuer, Nutzungsdauer sechs Jahre) und ein Notebook (300 Euro zuzüglich 57 Euro Vorsteuer, Nutzungsdauer drei Jahre).

In der Überschussermittlung für das Jahr 01 ist die gezahlte Vorsteuer in Höhe von 5.757 Euro als Betriebsausgabe abzuziehen. Die Absetzung für Abnutzung für den PKW ist mit 5.000 Euro anzusetzen (30.000 Euro x 1/6).

Bei der Berücksichtigung des Kaufpreises für das Notebook (ohne Vorsteuer) bestehen alternativ folgende Möglichkeiten:

- Ansatz im Wege der Absetzung für Abnutzung. Hiernach ergibt sich im Jahr 01 eine Betriebsausgabe in Höhe von 100 Euro (300 Euro x 1/3).
- Berücksichtigung als geringwertiges Wirtschaftsgut. In diesem Fall ist der Kaufpreis im Jahr 01 in voller Höhe als Betriebsausgabe anzusetzen.
- Einstellen in einen jahrgangsbezogenen Sammelposten. Der Betriebsausgabenabzug im Jahr 01 beträgt dann 60 Euro (300 Euro x 1/5).

**Altmaterialsammlungen**

Der Verkauf von unentgeltlich erworbenem Altmaterial stellt in der Regel einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Lediglich der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke im Rahmen des Satzungszwecks in einer Kleiderkammer oder ähnlichen Einrichtung kann im Einzelfall als steuerfreier Zweckbetrieb anzusehen sein. Voraussetzung dafür ist, dass die Leistungen zu mindestens zwei Dritteln dem hilfsbedürftigen Personenkreis nach § 53 AO ([vergleiche Anhang](#) Seite 104) zugute kommen ([vergleiche](#) hierzu Nr. 9 AEAO zu § 66 – Anhang Seite 144).

Der Überschuss aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist grundsätzlich nach den allgemeinen Regeln durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben zu ermitteln. Dies hat aber in der Regel eine verhältnismäßig hohe Belastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer zur Folge. Denn wegen des oft ehrenamtlichen Helfereinsatzes fallen keine oder nur geringe Betriebsausgaben an und der Überschuss entspricht daher in etwa dem Netto-Veräußerungserlös. Der Gesetzgeber hat aus diesem Grund eine Vereinfachungsregelung geschaffen, nach der der Überschuss auf Antrag in Höhe des (in der Regel wesentlich niedrigeren) branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden kann. Weitere Voraussetzung ist, dass das Altmaterial nicht im Rahmen einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle gesammelt und verwertet wird.

Die Vereinfachungsregelung gilt nur für Altmaterialsammlungen (Sammlung und Verwertung von Lumpen, Altpapier, Schrott) und nicht für Verkaufsveranstaltungen (Basare, Flohmärkte usw.) oder den gelegentlichen Gebrauchtwarenhandel (Second-Hand-Waren wie alte Möbel oder noch gebrauchsfähige Kleider).

Der branchenübliche Reingewinn ist bei der Verwertung von Altpapier mit 5 Prozent und bei der Verwertung von anderem Altmaterial (Altkleider, Lumpen, Schrott) mit 20 Prozent der Einnahmen anzusetzen. Im Übrigen gelten die Ausführungen zur vereinfachten Ermittlung des Gewinns aus der Werbung im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit ([vergleiche](#) Seite 47) entsprechend.

## » **Benefiz- und Wohltätigkeitsveranstaltungen**

**Benefiz- oder Wohltätigkeitsveranstaltungen sollten wegen der nicht immer unkomplizierten steuerrechtlichen Abgrenzung im Vorhinein mit dem Finanzamt abgestimmt werden.**

Unter Benefizveranstaltungen werden Veranstaltungen verstanden, bei denen die Mitwirkenden auf ihre Gage verzichten. Eine Wohltätigkeitsveranstaltung liegt vor, wenn nur die Eintrittserlöse einem guten Zweck dienen sollen. Aber nicht jede derartige Veranstaltung ist ertragsteuerfrei. Vielmehr müssen dazu zusätzlich die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs vorliegen. Veranstaltet zum Beispiel ein steuerbegünstigter Musikverein ein Benefizkonzert und leitet die erzielten Überschüsse an eine andere gemeinnützige Einrichtung weiter, ist die Veranstaltung als Zweckbetrieb anzusehen. Körperschaft- und Gewerbesteuer fallen nicht an, die Eintrittsgelder unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Veranstaltet der Musikverein dagegen ein Benefizfußballspiel, liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, da die Förderung des Sports nicht zu seinen Zwecken gehört. Erst recht gilt dies bei der Veranstaltung eines Vereinsfestes, bei dem Speisen und Getränke verkauft werden. Die Einnahmen aus dem Spiel bzw. dem Vereinsfest sind bei der Prüfung der Besteuerungsgrenze zu berücksichtigen.

Da die Abgrenzung nicht in jedem Fall unkompliziert ist, sollte der Verein die Veranstaltung im Vorhinein mit seinem zuständigen Finanzamt abstimmen.

Für die Eintrittsgelder anlässlich derartiger Veranstaltungen dürfen keine Spendenbestätigungen ausgestellt werden. Auch eine Aufteilung in einen Spenden- und einen Entgeltteil ist nicht zulässig. Selbstverständlich können für Spenden, die zum Beispiel im Wege einer Saalsammlung bei solchen Veranstaltungen gegeben werden, Spendenbestätigungen erstellt werden.

Vorsicht ist auch bei der unmittelbaren Weiterleitung der erzielten Überschüsse an hilfsbedürftige Personen geboten. Dies ist grundsätzlich nur steuerbegünstigten Körperschaften erlaubt, die entsprechende mildtätige Zwecke fördern. Die erzielten Überschüsse sollten daher einer solchen Körperschaft mit einer konkreten Zweckbindung zugeleitet werden.

## » **Verluste des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs**

**Die Gemeinnützigkeit eines Vereins ist gefährdet, wenn gemeinnützigkeitsrechtlich gebundene Mittel zum Ausgleich von Verlusten aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden.**

Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe dienen nur mittelbar, das heißt mit den durch sie erwirtschafteten Überschüssen, der Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke. Das Gemeinnützigkeitsrecht lässt es zwar zu, dass sich gemeinnützige Vereine auch wirtschaftlich betätigen, keinesfalls dürfen jedoch Mittel in diesem Bereich eingesetzt werden, die gesetzlich für die Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken gebunden sind. Zu den in dieser Weise gebundenen Mitteln gehören nicht nur die Mittel aus dem eigentlichen ideellen Bereich (insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Gewinne aus Zweckbetrieben, Rücklagen), sondern auch die Erträge aus der Vermögensverwaltung. Wird gegen dieses Verwendungsverbot verstoßen, ist die Gemeinnützigkeit des Vereins gefährdet. Bedeutung hat dies insbesondere dann, wenn aus dem steuerpflichtigen wirt-

schaftlichen Geschäftsbetrieb Verluste erwirtschaftet werden, da dann in der Regel zum Ausgleich nur Mittel aus dem ideellen Bereich oder Erträge aus der Vermögensverwaltung zur Verfügung stehen.

Für die Frage, ob steuerschädliche Verluste vorliegen, sind zunächst die Gewinne und Verluste sämtlicher von dem gemeinnützigen Verein unterhaltenen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe zu verrechnen. Bei Werbung im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit bzw. bei Altmaterialsammlungen ([vergleiche](#) Seite 49) sind dabei nicht die gegebenenfalls auf Antrag pauschal ermittelten, sondern die nach allgemeinen Grundsätzen ermittelten Gewinne zu berücksichtigen. Ergibt sich danach noch ein Gewinn oder zumindest ein ausgeglichenes Ergebnis, ist der in dem einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallende Verlust gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich. Nach den vorgenannten Grundsätzen ist auch dann zu verfahren, wenn die Verluste auf der Absetzung für Abnutzung beruhen.

Eine Ausnahmeregelung gilt dann, wenn ein dem ideellen Bereich dienendes Wirtschaftsgut zur besseren Kapazitätsauslastung auch zeitweise im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt wird. Ein ausschließlich durch die Berücksichtigung von anteiligen Abschreibungen auf solche gemischt genutzten Wirtschaftsgüter entstandener Verlust ist dann unschädlich, wenn zusätzlich die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Verein verlangt für die Leistungen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs marktübliche Preise.
- Im Hinblick auf eine teilweise Nutzung für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wurde kein größeres Wirtschaftsgut (zum Beispiel Gebäude) angeschafft oder hergestellt, als es für die gemeinnützige Tätigkeit notwendig ist.
- Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bildet keinen eigenständigen Sektor eines Gebäudes (zum Beispiel Gaststättenbetrieb in einer Sporthalle).

Dies gilt entsprechend für andere gemischte Aufwendungen (zum Beispiel zeitweiser Einsatz von Personal des ideellen Bereichs in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb).

Sollte sich auch unter Anwendung dieser Grundsätze weiterhin ein Verlust ergeben, ist dieser nicht in jedem Fall gemeinnützigkeitsschädlich. Zum einen wird keine schädliche Mittelverwendung angenommen, wenn in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne aus dem (einheitlichen) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in mindestens gleicher Höhe erzielt und an den ideellen Bereich abgeführt worden sind. Liegen in den Vorjahren keine entsprechenden Gewinne vor oder reichen diese nicht aus, um den Verlust auszugleichen, kann der gemeinnützige Verein den Verlust ausnahmsweise mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln ausgleichen, wenn

- der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht,
- der Verein dem ideellen Tätigkeitsbereich innerhalb des auf das Verlustjahr folgenden Wirtschaftsjahrs wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt und
- diese zugeführten Mittel aus dem Gewinn des (einheitlichen) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des folgenden Wirtschaftsjahrs oder aus dafür bestimmten Zuschüssen oder Umlagen der Mitglieder stammen. Diese Umlagen und Zuschüsse stellen keine steuerbegünstigten Spenden dar. Spendenbestätigungen dürfen daher für diese Zuwendungen nicht ausgestellt werden.

Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe werden von den Vereinen in der Regel unterhalten, um zusätzliche Mittel zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke zu beschaffen. Bei bereits

längere Zeit bestehenden Betrieben kann daher grundsätzlich unterstellt werden, dass ein etwaiger Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht. Eine Sonderregelung gilt für Anlaufverluste eines im Aufbau befindlichen neuen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. In diesem Fall darf der Verlust im Entstehungsjahr selbst dann mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln ausgeglichen werden, wenn mit dem Anlaufverlust zu rechnen war. Auch in diesem Fall muss der Verein aber in der Regel innerhalb von drei Jahren nach dem Verlustentstehungsjahr dem ideellen Bereich wieder Mittel, die nach den vorgenannten Grundsätzen dafür verwendet werden dürfen, in entsprechender Höhe zuführen.

In allen anderen Fällen führt der Ausgleich von Verlusten aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln grundsätzlich zum Verlust der Steuerbegünstigung. Dies gilt auch dann, wenn die zusammengefassten Einnahmen aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro (bis 2019: 35.000 Euro) nicht überschreiten und daher nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen.

Beruhend Verluste und Gewinnminderungen in den einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf der Begünstigung der Mitglieder der Körperschaft oder auf unverhältnismäßig hohen Vergütungen, sind diese steuerrechtlich nicht anzuerkennen, so dass insoweit die vorgenannten Grundsätze nicht zur Anwendung kommen. In diesen Fällen ist die Steuerbegünstigung jedoch ebenfalls gefährdet, da derartige Begünstigungen der Mitglieder oder Dritter gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstoßen ([vergleiche](#) hierzu das Kapitel „Selbstlosigkeit“ auf Seite 16 ff.).

## » Sonderregelungen für Sportveranstaltungen

**Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb, wenn die Bruttoeinnahmen insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen.**

Die steuerliche Behandlung sportlicher Veranstaltungen ist in § 67a AO geregelt. Zur Abgrenzung des steuerbegünstigten Zweckbetriebs vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist danach eine Zweckbetriebsgrenze von 45.000 Euro zu beachten (§ 67a Abs. 1 AO). Die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze kann in bestimmten Fällen auch ungünstiger sein. Auf Antrag kann der Verein daher auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten (Optionsmöglichkeit). In diesen Fällen ist nach § 67a Abs. 3 AO zu verfahren. Der Verein sollte genau prüfen, welche Regelung jeweils für ihn die günstigere ist. Wird allerdings auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichtet, ist der Verein an diese Wahl für mindestens fünf Jahre gebunden.

### Beispiel

Ein gemeinnütziger Fußballsportverein erzielt im Kalenderjahr folgende Bruttoeinnahmen:

• Mitgliedsbeiträge	20.000 Euro
• Spenden	10.000 Euro
• Eintrittsgelder Meisterschaftsspiele	20.000 Euro
• Ablösezahlungen	5.000 Euro
• Verkauf von Speisen und Getränken während der Spiele	10.000 Euro
• vom Verein selbstbetriebene Werbung während der Spiele	5.000 Euro

**Steuerliche Behandlung**

Die Mitgliedsbeiträge und Spenden sind steuerfreie Einnahmen des ideellen Bereichs und daher bei der Ermittlung der Zweckbetriebsgrenze nicht zu berücksichtigen.

Die sportlichen Veranstaltungen sind als ein Zweckbetrieb zu behandeln, da die Bruttoeinnahmen in Höhe von 25.000 Euro (Eintrittsgelder 20.000 Euro + Ablösezahlungen 5.000 Euro) die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 Euro nicht übersteigen.

Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung sind steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Diese Einnahmen sind bei der Ermittlung der Zweckbetriebsgrenze ebenfalls nicht zu berücksichtigen. Auch insoweit fallen keine Körperschaft- und Gewerbesteuer an, weil die Einnahmen aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben mit 15.000 Euro die Besteuerungsgrenze nicht übersteigen.

**Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (§ 67a Abs. 1 AO)****Grundzüge:**

- Alle sportlichen Veranstaltungen (vergleiche Absatz „Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen“ auf Seite 53) eines Sportvereins begründen einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer (Bruttoeinnahmen) insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen (Zweckbetriebsgrenze).
- Wird die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 Euro überschritten, sind alle sportlichen Veranstaltungen eines Sportvereins ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Dabei kommt es nicht darauf an, ob bei der Veranstaltung bezahlte oder unbezahlte Sportler (vergleiche Absatz „Bezahlte Sportler“ auf Seite 53 f.) eingesetzt werden. In diesem Fall darf der Verein für die Bezahlung von Sportlern jedoch keine gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mittel verwenden, da die Mittel insoweit nicht im steuerbegünstigten gemeinnützigen Bereich des Vereins, sondern in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden.

In der Regel erwirtschaften die Vereine mit ihren sportlichen Veranstaltungen keine Überschüsse, sondern Verluste. Die Behandlung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei Überschreiten der Zweckbetriebsgrenze kann dann für die Vereine vorteilhaft sein, wenn neben den verlustbringenden sportlichen Veranstaltungen noch andere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe vorhanden sind, in denen Überschüsse erwirtschaftet werden. In diesem Fall kann der Verein sein körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen mindern, da die Verrechnung von Überschüssen und Verlusten aus verschiedenen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zulässig ist.

Nachteilig ist jedoch, dass die Umsätze aller sportlichen Veranstaltungen dann mit dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 Prozent statt mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent zu versteuern sind.

Die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 Euro besteht neben der Besteuerungsgrenze von ebenfalls 45.000 Euro (bzw. bis 2019: 35.000 Euro). Das Zusammenwirken von Zweckbetriebsgrenze und Besteuerungsgrenze soll im folgenden Beispiel verdeutlicht werden:

**Beispiel**

	Sportliche Veranstaltungen	Werbung und Getränkeverkauf	
	Einnahmen in 2020 in Euro		
Verein A	10.000		5.000
B	20.000		30.000
C	25.000		50.000
D	50.000		5.000

**Steuerliche Behandlung**

**Verein A:** Zweckbetriebsgrenze und Besteuerungsgrenze werden nicht überschritten. Die sportlichen Veranstaltungen sind deshalb ein Zweckbetrieb. Für die Werbung und den Getränkeverkauf fallen keine Körperschaft- und Gewerbesteuer an.

**Verein B:** Wie beim Verein A. Es ist ohne Bedeutung, dass die Einnahmen aus allen Betrieben zusammen höher sind als 45.000 Euro.

**Verein C:** Die sportlichen Veranstaltungen sind ein Zweckbetrieb und unterliegen deshalb nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die Einnahmen aus der Werbung und dem Getränkeverkauf übersteigen zusammen die Besteuerungsgrenze. Der genaue Überschuss daraus muss ermittelt werden und unterliegt der Körperschaft- und Gewerbesteuer.

**Verein D:** Die sportlichen Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, weil die Einnahmen die Zweckbetriebsgrenze überschreiten. Dadurch ist zugleich auch die Besteuerungsgrenze überschritten (Einnahmen aus steuerpflichtigen Betrieben insgesamt 55.000 Euro). Der Verein muss den Überschuss aus allen Betrieben ermitteln und versteuern.

**Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (Option nach § 67a Abs. 2 AO)**

**Grundzüge:**

- Sportliche Veranstaltungen ([vergleiche](#) nachfolgenden Absatz „Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen“) begründen einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb, wenn und soweit an den Veranstaltungen keine bezahlten Sportler ([vergleiche](#) Absatz „Bezahlte Sportler“ auf Seite 58 f.) teilnehmen. Das gilt auch dann, wenn die Einnahmen 45.000 Euro übersteigen!
- Sportliche Veranstaltungen, an denen bezahlte Sportler teilnehmen, begründen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Das gilt auch dann, wenn die Einnahmen unter 45.000 Euro liegen!

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 an den Veranstaltungen teilnehmen und
  - a) bei den sportlichen Veranstaltungen Überschüsse erwirtschaftet werden und Verluste aus anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, mit denen die Überschüsse verrechnet werden könnten, nicht vorhanden sind oder

- b) bei den sportlichen Veranstaltungen 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.

Die nachfolgenden **Schaubilder** auf den Seiten 51 und 52 geben einen Überblick über die verschiedenen Optionsmöglichkeiten bei Jahreseinnahmen aus sportlichen Veranstaltungen von unter oder über 45.000 Euro und die damit verbundenen steuerlichen Folgen und Möglichkeiten.

**Optionsmöglichkeiten bei sportlichen Veranstaltungen eines Sportvereins mit Jahreseinnahmen von unter oder über 45.000 Euro**

– Jahreseinnahmen **unter** 45.000 Euro –

nur Veranstaltungen mit **unbezahlten** Sportlern

nur Veranstaltungen mit **bezahlten** Sportlern

neben Veranstaltungen mit **unbezahlten** Sportlern auch Veranstaltungen mit **bezahlten** Sportlern

A keine Option	B Option	C keine Option	D Option	E keine Option	F Option
<b>steuerliche Folgen und Möglichkeiten</b>					
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO</li> <li>– Behandlung als Zweckbetrieb</li> <li>– Gewinne unterliegen nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer</li> <li>– keine Verlustverrechnung möglich</li> <li>– Verlustabdeckung mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln zulässig</li> <li>– ermäßigter Umsatzsteuersatz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO</li> <li>– wie A, da die Option ins Leere geht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO</li> <li>– Behandlung als Zweckbetrieb</li> <li>– Gewinne unterliegen nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer</li> <li>– keine Verlustverrechnung möglich</li> <li>– Verlustabdeckung und Bezahlung der Sportler mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln zulässig</li> <li>– ermäßigter Umsatzsteuersatz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO</li> <li>– Behandlung als steuerpflichtiger wirtschaftl. Geschäftsbetrieb</li> <li>– Gewinne unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, wenn Besteuerungsgrenze überschritten wird</li> <li>– Verlustverrechnung möglich</li> <li>– Verlustabdeckung und Bezahlung der Sportler mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln unzulässig</li> <li>– Bezahlung der Sportler aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder durch Dritte</li> <li>– voller Umsatzsteuersatz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO</li> <li>– alle Veranstaltungen sind ein Zweckbetrieb (weitere steuerliche Folgen wie C)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO</li> <li>– alle Veranstaltungen mit <b>unbezahlten</b> Sportlern sind ein Zweckbetrieb (weitere steuerl. Folgen wie A)</li> <li>– alle Veranstaltungen mit <b>bezahlten</b> Sportlern sind ein steuerpflichtiger wirtschaftl. Geschäftsbetrieb (weitere steuerliche Folgen wie D)</li> </ul>

– Jahreseinnahmen **über** 45.000 Euro –

nur Veranstaltungen mit **unbezahlten** Sportlern

nur Veranstaltungen mit **bezahlten** Sportlern

neben Veranstaltungen mit **unbezahlten** Sportlern  
auch Veranstaltungen mit **bezahlten** Sportlern

A keine Option	B Option	C keine Option	D Option	E keine Option	F Option
<b>steuerliche Folgen und Möglichkeiten</b>					
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO</li> <li>– Behandlung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb</li> <li>– Gewinne unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, da Besteuerungsgrenze überschritten</li> <li>– Verlustverrechnung möglich</li> <li>– Verlustabdeckung mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln unzulässig</li> <li>– voller Umsatzsteuersatz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO</li> <li>– Behandlung als Zweckbetrieb</li> <li>– Gewinne unterliegen nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer</li> <li>– keine Verlustverrechnung möglich</li> <li>– Verlustabdeckung mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln zulässig</li> <li>– ermäßigter Umsatzsteuersatz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO</li> <li>– Behandlung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb</li> <li>– Gewinne unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, da Besteuerungsgrenze überschritten</li> <li>– Verlustverrechnung möglich</li> <li>– Verlustabdeckung und Bezahlung der Sportler mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln unzulässig</li> <li>– Bezahlung der Sportler aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder durch Dritte</li> <li>– voller Umsatzsteuersatz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO</li> <li>– wie C, da die Option ins Leere geht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO</li> <li>– alle Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftl. Geschäftsbetrieb (weitere steuerliche Folgen wie C)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO</li> <li>– alle Veranstaltungen mit <b>unbezahlten</b> Sportlern sind ein Zweckbetrieb (weitere steuerl. Folgen wie B)</li> <li>– alle Veranstaltungen mit <b>bezahlten</b> Sportlern sind ein steuerpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb; Gewinne unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, wenn Besteuerungsgrenze überschritten wird (weitere steuerliche Folgen wie C)</li> </ul>

### **Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen**

Zu den Einnahmen aus Sportveranstaltungen gehören neben den Eintrittsgeldern auch Startgelder, Meldegebühren, Unkostenbeiträge, Einnahmen aus dem Verkauf von Programmheften, Festschriften und Festabzeichen. Als Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen sind auch die Ablösesummen zu erfassen, die einem Sportverein für die Freigabe von Sportlern zufließen ([vergleiche](#) im Einzelnen Nr. 39 AEAO zu § 67 a Abs. 3, **Anhang** Seite 150 f.).

Zu den Sportveranstaltungen rechnen auch der Sportunterricht (Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder), ferner Trimmveranstaltungen oder Volkswettbewerbe, bei denen Startgelder oder Teilnahmegebühren erhoben werden. Sportreisen sind nur dann als sportliche Veranstaltungen anzusehen, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der Reise ist (zum Beispiel Reise zum Wettkampfort). Reisen, bei denen die Erholung der Teilnehmenden im Vordergrund steht (Touristikreisen), gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen, selbst wenn anlässlich der Reise auch Sport getrieben werden sollte.

Erbringt ein Sportverein im Rahmen einer Veranstaltung einer anderen Person oder Körperschaft gegen Entgelt eine sportliche Darbietung (zum Beispiel Schautanz-Auftritt eines steuerbegünstigten Tanzsportvereins im Rahmen einer geselligen Veranstaltung eines anderen Vereins), so liegt auch insofern eine sportliche Veranstaltung des Tanzsportvereins vor.

Nicht zu den Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen rechnen die durch Werbung für Unternehmen oder den Verkauf von Speisen und Getränken bei den sportlichen Veranstaltungen erzielten Einnahmen. Diese Einnahmen sind daher bei der Ermittlung der Zweckbetriebsgrenze von 45.000 Euro nicht zu berücksichtigen.

Die Einnahmen aus der Werbung im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen sind entweder der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzurechnen oder begründen – wenn die Werbung vom Verein selbst betrieben wird – einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ([vergleiche](#) dazu im Einzelnen das Kapitel „Die steuerfreie Vermögensverwaltung“, Seite 38 f., und den Absatz „Werbung im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit“ auf [Seite 47](#)). Der Verkauf von Speisen und Getränken – auch an Wettkampfteilnehmer, Schiedsrichter, Kampfrichter, Sanitäter usw. – bei sportlichen Veranstaltungen begründet stets einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Wird für den Besuch einer als Zweckbetrieb zu behandelnden sportlichen Veranstaltung mit Bewirtung ein einheitliches Eintrittsgeld bezahlt, so ist dieses – gegebenenfalls im Wege der Schätzung – in einen Entgeltsanteil für den Besuch der sportlichen Veranstaltung (Zweckbetrieb) und für die Bewirtschaftungsleistungen (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) aufzuteilen.

### **Bezahlte Sportler**

Als bezahlte Sportler sind Sportler des Vereins anzusehen, wenn sie für ihre sportliche Betätigung oder als Werbeträger vom Verein oder von Dritten Vergütungen oder andere Vorteile erhalten, die über eine Aufwandsentschädigung hinausgehen. Nach bundeseinheitlichen Verwaltungsanweisungen sind Zuwendungen der Sportvereine an ihre aktiven Sportler bis zu 520 Euro im Durchschnitt pro Monat als unschädliche Aufwandsentschädigung anzusehen. Höhere Zahlungen können nur bei Einzelnachweis der gesamten Aufwendungen des Sportlers als Aufwandsentschädigung anerkannt werden.

Zuwendungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe, Frankfurt, und der Sporthilfe Berlin an Spitzensportler sind auf die Aufwandspauschale in Höhe von 520 Euro nicht anzurechnen. Bei Einzelnachweis der Kosten müssen allerdings auch die durch die Sporthilfe getragenen Aufwendungen im Einzelnen nachgewiesen werden.

Die vorstehende Vereinfachungsregelung gilt nur für Sportler des Vereins, nicht aber für Zahlungen an vereinsfremde Sportler. Jede Zahlung, die der Verein selbst oder im Zusammenwirken mit einem

Dritten an einen vereinsfremden Sportler erbringt und die über eine Erstattung des tatsächlichen Aufwands des Sportlers für diese Veranstaltung hinausgeht, führt – bei Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze – zum Verlust der Zweckbetriebseigenschaft der Veranstaltung.

Bei sportlichen Veranstaltungen, die bei Anwendung der Zweckbetriebsgrenze als Zweckbetrieb zu behandeln sind, können neben unbezahlten auch bezahlte Sportler eingesetzt werden, ohne dass der Verein seine Gemeinnützigkeit gefährdet. Da der Zweckbetrieb dem gemeinnützigen Bereich des Vereins zuzuordnen ist, darf der Verein für die Bezahlung der Sportler auch gemeinnützigkeitsrechtlich gebundene Mittel, wie zum Beispiel Mitgliedsbeiträge, Spenden, Vermögenserträge oder Überschüsse aus anderen Zweckbetrieben, verwenden. Diese Mittel dürfen auch zum Ausgleich von Verlusten verwendet werden, die im Zweckbetrieb „Sportliche Veranstaltungen“ entstehen. Bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens können diese Verluste jedoch nicht mit Gewinnen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verrechnet werden.

Bei Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze sind sportliche Veranstaltungen, bei denen bezahlte Sportler mitwirken, stets steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Diese schließen die Gemeinnützigkeit nicht aus, wenn die Vergütungen oder anderen Vorteile für die Sportler ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, oder von Dritten geleistet werden.

## » Aufbewahrungsfristen für Geschäftsunterlagen

### Auch Vereine unterliegen den gesetzlichen Aufbewahrungsfristen.

Wie alle Steuerpflichtigen muss auch ein gemeinnütziger Verein seine Geschäftsunterlagen mindestens für die folgenden Zeiträume aufbewahren:

- Kassenbücher, Konten, Inventare, Vermögensaufstellungen, Bilanzen und ähnliche Unterlagen 10 Jahre
- Geschäftsbriefe und die Doppel der ausgestellten Spendenbestätigungen 6 Jahre
- Doppel aller ausgestellten Rechnungen und aller empfangenen Rechnungen einschließlich Gutschriften (siehe auch Abschnitt „Umsatzsteuer“ Kapitel „Aufzeichnungen“ auf Seite 71) 8 Jahre

Die Aufbewahrungsfrist beginnt zum Ende des Jahres, in welchem die jeweilige Unterlage zuletzt bearbeitet worden ist.

## » Verwendung einer Registrierkasse bzw. „offenen Ladenkasse“

### Es gibt keine Registrierkassenpflicht.

Es besteht für Vereine keine gesetzliche Pflicht (zum Beispiel bei Sportveranstaltungen, Festen, Basaren oder Flohmärkten) eine elektronische Registrierkasse zu verwenden. Der Einsatz einer sogenannten „offenen Ladenkasse“ (beispielsweise in Form einer einfachen Geldkassette) ist nach wie vor möglich und ausreichend. In diesem Fall muss dem Kunden auch nicht zwingend ein Beleg zur Verfügung gestellt werden. Diese nicht-elektronische Erfassung von Bargeld muss aber, wie bisher auch, die bestehenden steuerlichen Aufzeichnungspflichten erfüllen, das heißt die händische, ordnungsgemäße und tägliche Erfassung der Einnahmen und Ausgaben.

Wird hingegen eine elektronische Registrierkasse oder ein PC-Kassensystem verwendet, muss dieses Gerät über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen. Zudem muss in diesen Fällen ein Beleg ausgestellt und dem Kunden zur Verfügung gestellt werden. Der Beleg kann dabei auch elektronisch bereitgestellt werden.

## » Bemessung der Körperschaftsteuer

### Bei gemeinnützigen Vereinen gilt ein Freibetrag von 5.000 Euro.

Die Körperschaftsteuer beträgt 15 Prozent des zu versteuernden Einkommens, das heißt, bei gemeinnützigen Vereinen 15 Prozent des zusammengefassten Ergebnisses aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Eine Körperschaftsteuer fällt aber nur insoweit an, wie das Einkommen den für Vereine geltenden Freibetrag von 5.000 Euro überschreitet. Beträgt das Einkommen mehr als 5.000 Euro, wird die Körperschaftsteuer nur für das darüber hinausgehende Einkommen berechnet.

In diesem Fall hat der Verein nicht wie sonst üblich nur alle drei Jahre ([vergleiche](#) Seite 28 f.), sondern jährlich eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben.

Die Körperschaftsteuererklärung ist grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Der Datenübermittler hat sich hierzu elektronisch zu authentifizieren. Nähere Einzelheiten erfahren Sie bei Ihrem Finanzamt (oder unter [www.elster.de](http://www.elster.de)).

Als Hilfestellung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit dem ElsterOnline-Portal steht Ihnen zusätzlich die Broschüre „Mein Elster für Vereine“ zur Verfügung. Diese und weitere Informationen rund um Vereine und das Ehrenamt finden Sie [hier](#).

Auf Antrag des Vereins kann das Finanzamt ausnahmsweise auf eine elektronische Übermittlung – nicht jedoch auf die generelle Abgabe der Steuererklärung – zur Vermeidung unbilliger Härten verzichten.

Zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge von Vereinen wird auf das Kapitel „Kapitalertragsteuer“ auf [Seite 82 f.](#) verwiesen.

## » **Gewerbesteuerpflicht des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs**

**Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb unterliegt auch der Gewerbesteuer. Aber auch hier gilt eine großzügige Freibetragsregelung.**

Gewerbsteuer fällt nur in den Bereichen an, die auch der Körperschaftsteuer unterliegen. Für gemeinnützige Vereine bedeutet das: Die Erträge im ideellen Bereich, aus Vermögensverwaltung und aus Zweckbetrieben bleiben steuerfrei. Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist hingegen nicht nur körperschaftsteuerpflichtig, sondern auch gewerbsteuerpflichtig.

Wie bei der Körperschaftsteuer gilt aber auch bei der Gewerbsteuer die Besteuerungsgrenze, das heißt, ein Verein braucht keine Gewerbsteuer zu zahlen, wenn die Einnahmen aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45.000 Euro im Jahr (bis 2019: 35.000 Euro) nicht übersteigen.

Ist die Besteuerungsgrenze überschritten, ermittelt das Finanzamt den Gewerbeertrag, der auf volle 100 Euro nach unten abzurunden ist. Dieser ergibt sich durch Korrektur des Gewinns aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen.

Aber auch hier wird den Vereinen eine Vergünstigung gewährt: Entsprechend der Freibetragsregelung bei der Körperschaftsteuer steht den Vereinen beim Gewerbesteuermessbescheid ein Freibetrag in Höhe von 5.000 Euro zu. Das heißt, der Gewerbeertrag bleibt bis zu 5.000 Euro steuerfrei.

Übersteigt der Gewerbeertrag den Freibetrag von 5.000 Euro, hat der Verein eine Gewerbsteuererklärung abzugeben.

Die Gewerbsteuererklärung ist grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Der Datenübermittler hat sich hierzu elektronisch zu authentifizieren. Nähere Einzelheiten erfahren Sie bei Ihrem Finanzamt (oder unter [www.elster.de](http://www.elster.de)). Auf Antrag des Vereins kann das Finanzamt ausnahmsweise auf eine elektronische Übermittlung – nicht jedoch auf die generelle Abgabe der Steuererklärung – zur Vermeidung unbilliger Härten verzichten. In diesem Fall ist die Gewerbsteuererklärung nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck abzugeben. Den entsprechenden Vordruck sowie eine ausführliche Anleitung zum Ausfüllen erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.

Aus dem so ermittelten Gewerbeertrag ergibt sich durch Anwendung der Steuermesszahl der Steuermessbetrag, der vom Finanzamt mit dem Gewerbesteuermessbescheid festgesetzt wird.

Die eigentliche Gewerbsteuerfestsetzung erfolgt durch die Gemeinde mit Gewerbsteuerbescheid. Die Steuer ergibt sich durch Anwendung eines von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich hohen Vom-Hundert-Satzes, dem sogenannten Hebesatz, auf den vom Finanzamt mitgeteilten Steuermessbetrag.

## » Allgemeines zur Umsatzsteuerpflicht von Vereinen

**Vereine sind anderen Unternehmen umsatzsteuerlich grundsätzlich gleichgestellt.**

Bei Vereinen fällt von den Mitgliedsbeiträgen über Spenden und Eintrittsgelder bis zu Ablösegeldern für Sportler eine Reihe von Einnahmen an, bei denen die Umsatzsteuerpflicht zu prüfen ist. Vereine sind anderen Unternehmen steuerlich grundsätzlich gleichgestellt. Dabei sind die begünstigten Zwecken dienenden Umsätze aber nur mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern. Sofern der Verein im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit Leistungen von anderen Unternehmen bezogen hat, kann er die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (Vorsteuer) von der auf seine eigenen Leistungen entfallenden Umsatzsteuer abziehen.

## » Der Verein als Unternehmer

**Der Umsatzsteuer unterliegen alle Umsätze des Vereins, die in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, in einem Zweckbetrieb oder innerhalb der Vermögensverwaltung anfallen.**

Vereine sind Unternehmer, wenn sie nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt ausführen. Nachhaltigkeit besteht zum Beispiel schon dann, wenn ein Musikverein jährlich ein Musikfest veranstaltet und dabei Eintrittsgeld erhebt.

Zur Unternehmertätigkeit rechnet auch die selbst betriebene Vereinsgaststätte, bei Sportvereinen die Durchführung von Sportveranstaltungen gegen Eintrittsgeld, der Zeitschriften- und Programmverkauf, die Werbung in Sportstätten, an der Bande und am Trikot, die Ablösung von Sportlern gegen Ablösezahlungen, alle kulturellen und geselligen Veranstaltungen gegen Eintrittsgeld sowie die Vermögensverwaltung. Der Umsatzsteuer unterliegen somit alle Umsätze des Vereins, unabhängig davon, ob sie in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, in einem Zweckbetrieb oder innerhalb der Vermögensverwaltung anfallen. Selbstverständlich gelten die verschiedenen Befreiungsvorschriften des Umsatzsteuerrechts ([vergleiche](#) im Einzelnen das Kapitel „Steuerbefreiungen“ auf Seite 64 f.). Zur Anwendung der sogenannten Kleinunternehmerregelung [vergleiche](#) das Kapitel „Kleinunternehmerbesteuerung“ auf Seite 69 f..

Umsatzsteuer ist ferner zu zahlen, wenn der Verein für eine Leistung an sein Mitglied neben dem Mitgliedsbeitrag ein besonderes Entgelt berechnet.

Als Leistungsentgelte für steuerbare Umsätze des Vereins können auch Mitgliedsbeiträge in Betracht kommen, wenn sie mit solchen Leistungen im Zusammenhang stehen, die den Sonderbelangen des einzelnen Mitglieds dienen (sogenannte unechte Mitgliedsbeiträge, zum Beispiel bei der Beratungstätigkeit eines Mietervereins).

Auch Teile der Mitgliedsbeiträge können Entgelte für umsatzsteuerbare Leistungen des Vereins an seine Mitglieder sein. Erbringt ein Verein Sonderleistungen gegenüber allen Mitgliedern, so enthalten die formell als Mitgliedsbeiträge bezeichneten Beträge neben dem reinen Mitgliedsbeitrag auch ein Leistungsentgelt. Die Aufteilung ist nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls – in der Regel im Wege der Schätzung – vorzunehmen.

Der Verein handelt nicht als Unternehmer hinsichtlich seiner Leistungen, die den Gesamtbelangen aller Mitglieder dienen und die mit den Mitgliedsbeiträgen abgegolten sind. Sogenannte echte Mitgliedsbeiträge unterliegen deshalb nicht der Umsatzsteuer. Diese Rechtsauffassung hat sich durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofs insofern geändert, als auch Leistungen eines Vereins zur Erfüllung seiner satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke zu einem steuerbaren Leistungsaustausch führen, wenn diese Leistungen von dem einzelnen Mitglied individuell in Anspruch genommen werden können. Auf den Umfang der tatsächlichen Inanspruchnahme durch das Mitglied kommt es nicht an. Die Folgerungen, die aus dieser Rechtsprechung zu ziehen sind, werden auf Bundesebene geprüft.

Spenden, die unabhängig von einer Leistung des Vereins hingegeben werden, und staatliche Zuschüsse, die zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Vereinszwecke gewährt und eingesetzt werden und nicht an bestimmte Umsätze des Vereins anknüpfen, lösen keine Umsatzsteuer aus.

Sogenannte Hilfsgeschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs mit sich bringt, sind als Geschäfte eines Nichtunternehmers zu behandeln und damit nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Als Hilfsgeschäft in diesem Sinne ist zum Beispiel die Veräußerung von Gegenständen anzusehen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt waren (Verkauf von gebrauchten Kraftfahrzeugen, Einrichtungsgegenständen).

Die Entnahme oder Verwendung von Gegenständen des unternehmerischen Bereichs für nichtunternehmerische Zwecke, zum Beispiel für die ideellen Zwecke, ist als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn der Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

Bei unentgeltlichen Leistungen an die Mitglieder, das heißt Leistungen, die nicht mit den Mitgliedsbeiträgen abgegolten sind und für die Dritte ein Entgelt zahlen würden, unterliegen der Umsatzsteuer mindestens die Selbstkosten oder die vergleichbaren Werte für diese Leistungen. Das gilt auch für verbilligte Leistungen an die Mitglieder.

In bestimmten Fällen schuldet der Verein Umsatzsteuer auch als Leistungsempfänger (Wechsel der Steuerschuld), beispielsweise wenn im Inland umsatzsteuerpflichtige Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmern bezogen werden (zum Beispiel bei der Verpflichtung ausländischer Künstler).

Darüber hinaus unterliegt grundsätzlich auch der Erwerb von Waren aus den übrigen EU-Mitgliedstaaten der Umsatzsteuer.

## » Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)

**Bei Leistungsbeziehungen zu Leistenden oder Leistungsempfängern in anderen EU-Mitgliedstaaten benötigt ein Unternehmer eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.).**

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) wird vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), Dienstsitz Saarlouis, 66738 Saarlouis (Telefax: +49-(0)228406-3801), erteilt und kann auch per Internet über [www.bzst.de](http://www.bzst.de) beantragt werden.

Bei der steuerlichen Neuaufnahme kann der Unternehmer die Erteilung einer USt-IdNr. beim Finanzamt beantragen (§ 27 a Umsatzsteuergesetz (UStG)). Voraussetzung für die Vergabe einer USt-IdNr. ist die umsatzsteuerliche Erfassung beim Finanzamt. Nach dieser Erfassung übermittelt das Finanz-

amt die Daten an das BZSt. Das BZSt teilt dem Unternehmer daraufhin die USt-IdNr. mit. Ein gesonderter Antrag beim BZSt ist daher nicht erforderlich.

Einzelheiten zur USt-IdNr. enthält die Internet-Adresse [https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Identifikationsnummern/Umsatzsteuer-Identifikationsnummer/umsatzsteuer-identifikationsnummer\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Identifikationsnummern/Umsatzsteuer-Identifikationsnummer/umsatzsteuer-identifikationsnummer_node.html).

## » Steuerbefreiungen

**Für Vereine gelten die allgemeinen Befreiungsvorschriften des Umsatzsteuerrechts; für gemeinnützige Vereine daneben einige weitergehende Befreiungen.**

Bei Vereinen sind von den zahlreichen Befreiungsvorschriften insbesondere folgende Steuerbefreiungen von Bedeutung:

- Veräußerung von Grundstücken. Diese fallen unter das Grunderwerbsteuergesetz und sind deshalb von der Umsatzsteuer befreit.
- Umsätze aus Lotterie- und Rennwetteinnahmen, die unter das Rennwett- und Lotteriesteuergesetz fallen; die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen für Umsätze, die von der Rennwett- und Lotteriesteuer befreit sind oder für die diese Steuer allgemein nicht erhoben wird.
- Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Gebäuden und Räumen in Gebäuden. Werden hierbei auch Betriebsvorrichtungen überlassen, ist der Umsatz nur insoweit steuerfrei, als er auf das Grundstück entfällt. Die auf die Betriebsvorrichtungen entfallende Miete oder Pacht ist dagegen steuerpflichtig. Wird zum Beispiel eine Vereinsgaststätte einschließlich der Einrichtung an eine Gastwirtin verpachtet, so ist die auf die Einrichtung entfallende Pacht steuerpflichtig.

Für die Überlassung von Sportanlagen kann regelmäßig die Umsatzsteuerbefreiung für Vermietung und Verpachtung nicht in Anspruch genommen werden. Es handelt sich hierbei vielmehr grundsätzlich um umsatzsteuerpflichtige Leistungen.

- Wohlfahrtsleistungen von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Vereinen, die entweder selbst amtlich anerkannter Verband der freien Wohlfahrtspflege oder einem solchen als Mitglied angeschlossen sind.
- Umsätze aus der Unterhaltung von Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles, Chören, Museen, botanischen Gärten, zoologischen Gärten, Tierparks, Archiven, Büchereien sowie Denkmälern der Bau- und Gartenbaukunst durch Vereine. Die Steuerbefreiung setzt jedoch die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde mit dem Nachweis voraus, dass die Vereine mit den Einrichtungen die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen wie Einrichtungen der öffentlichen Hand. Zuständig für die Erteilung der Bescheinigung sind in Nordrhein-Westfalen die Bezirksregierungen.
- Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von gemeinnützigen Vereinen durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Unter diese Befreiungsvorschrift fällt zum Beispiel die entgeltliche Erteilung von Sportunterricht (Schwimm-, Tennis-, Reit-, Segel-, Skiunterricht).

- Andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von gemeinnützigen Vereinen durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren (zum Beispiel Startgeld) besteht. Darunter fallen zum Beispiel Musikwettbewerbe, Sportwettkämpfe, Trimm-Veranstaltungen und Volkswanderungen. Umsatzsteuerfrei sind die von den aktiven Teilnehmenden erhobenen Teilnehmergebühren. Für die Eintrittsgelder der Zuschauenden kommt dagegen die Steuerbefreiung nicht in Betracht.
- Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und der üblichen Naturalleistungen durch Vereine, die im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung bzw. der Kinder- und Jugenderziehung tätig und mit entsprechenden Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar sind. Die Umsatzsteuerbefreiung kommt in Betracht, wenn derartige Vereine überwiegend Jugendliche für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke bei sich aufnehmen, soweit die Leistungen an Jugendliche oder an die bei ihrer Erziehung, Ausbildung und Fortbildung tätigen Personen ausgeführt werden (zum Beispiel ein Kolpingverein unterhält ein Lehrlingsheim, in dem, auf das jeweilige Kalenderjahr bezogen, überwiegend Jugendliche untergebracht werden).
- Bestimmte Leistungen von Vereinen, die förderungswürdige Träger und Einrichtungen der freien Jugendhilfe oder Organe der öffentlichen Jugendhilfe sind. Dazu gehören unter bestimmten Voraussetzungen insbesondere die Durchführung von Lehrgängen, Freizeiten, Zeltlagern, Fahrten und Treffen sowie von Veranstaltungen, die dem Sport oder der Erholung dienen (zum Beispiel Erteilung von Sportunterricht an Jugendliche), aber auch kulturelle und sportliche Veranstaltungen im Rahmen der Jugendhilfe.

Der Verein kann auf die Steuerbefreiung für die Veräußerung von Grundstücken und die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden verzichten, wenn diese Leistungen gegenüber anderen Unternehmern erbracht werden.

In diesem Fall unterliegen diese Umsätze der Umsatzsteuer. Der Verzicht auf die Steuerbefreiungen kann zur erstmaligen Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs oder zur Vermeidung der Berichtigung eines bereits vorgenommenen Vorsteuerabzugs vorteilhaft sein.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken nur zulässig, soweit der Mieter/Pächter das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Zum Beispiel ist bei der Vermietung eines Wohnhauses der Verzicht auf die Steuerbefreiung ausgeschlossen, bei der Vermietung einer Gewerbe-Immobilie kann auf die Steuerbefreiung gegebenenfalls verzichtet und der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden (siehe Seite 68 „Vorsteuer“). Insbesondere, wenn das Grundstück oder Gebäude verschiedenen Zwecken dient, empfiehlt sich eine Anfrage bei einem Steuerberater.

## » Steuersätze

**Umsätze, die ein gemeinnütziger Verein im Rahmen eines Zweckbetriebs oder der Vermögensverwaltung ausführt, unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent.**

Umsätze von Vereinen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz von zurzeit 7 Prozent, wenn die Umsätze im Rahmen eines Zweckbetriebs oder der Vermögensverwaltung ausgeführt werden.

Der ermäßigte Steuersatz kommt jedoch nur zur Anwendung, soweit der Verein mit den Leistungen im Rahmen seines Zweckbetriebes die satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht. Für die übrigen Umsätze gilt die Steuerbegünstigung nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit den dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden.

Der allgemeine Steuersatz von 19 Prozent ist auch anzuwenden, wenn ein Verein weder gemeinnützig noch mildtätigen noch kirchlichen Zwecken dient oder wenn ein steuerbegünstigter Verein Umsätze im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausführt. Das gilt auch dann, wenn die Bruttoeinnahmen die Besteuerungsgrenze ([vergleiche](#) das Kapitel „Die Besteuerungsgrenze“ auf Seite 42 f.) nicht überschreiten und daher nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen.

Bei bestimmten Leistungen kann jedoch auch aus anderen Gründen ein ermäßigter Steuersatz in Betracht kommen (zum Beispiel bei Leistungen der Theater, Orchester, Museen, zoologischen Gärten usw., soweit hierfür nicht bereits eine Befreiung in Betracht kommt).

Steuerbegünstigte Tätigkeiten, die von mehreren Vereinen gemeinschaftlich ausgeführt werden, zum Beispiel die Veranstaltung einer Lotterie, können ebenso ermäßigt besteuert werden wie gleichartige Leistungen des einzelnen Vereins.

## » Berechnung der Umsatzsteuer

### Für die Steuerberechnung ist die im Preis enthaltene Umsatzsteuer herauszurechnen.

Grundlage für die Steuerberechnung ist das Entgelt ohne Umsatzsteuer, das der Verein für die Leistung vereinbart oder vereinnahmt hat. Ist die Umsatzsteuer im Preis enthalten und nicht offen ausgewiesen, zum Beispiel bei einer Eintrittskarte für eine Veranstaltung, so ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.

Die Umsatzsteuer beträgt

- 6,54 Prozent der Brutto-Einnahmen, wenn der ermäßigte Steuersatz (7 Prozent) anzuwenden ist;
- 15,97 Prozent der Brutto-Einnahmen, wenn der Regelsteuersatz (19 Prozent) anzuwenden ist.

#### Beispiel

Ein gemeinnütziger Sportverein erzielt unter anderem die folgenden Umsätze, bei denen die Umsatzsteuer nicht getrennt ausgewiesen wurde:

a) Einnahmen aus dem Verkauf von Eintrittskarten zu sportlichen Veranstaltungen (Zweckbetrieb) 2.000 Euro. Die Umsatzsteuer beträgt 6,54 Prozent von 2.000 Euro (ermäßigter Steuersatz 7 Prozent) = 130,80 Euro.

b) Einnahmen aus dem Verkauf von Getränken in der selbstbetriebenen Vereinsgaststätte 1.000 Euro. Die Umsatzsteuer beträgt 15,97 Prozent von 1.000 Euro (Steuersatz 19 Prozent) = 159,70 Euro.

## » **Steuerschuldnerschaft bei Leistungen ausländischer Unternehmer**

**Unter bestimmten Voraussetzungen schuldet der Verein als Unternehmer die Umsatzsteuer für von ausländischen Unternehmern bezogene Leistungen.**

Vereine, die unternehmerisch tätig sind ([vergleiche](#) im Einzelnen das Kapitel „Der Verein als Unternehmer“ auf Seite 62 f.) und Dienstleistungen oder Werklieferungen ausländischer Unternehmer beziehen, sind Steuerschuldner für diese von ihnen bezogenen Leistungen. Der ausländische Unternehmer darf, da er selbst keine Umsatzsteuer für seine Leistung schuldet, keine Umsatzsteuer gesondert in seiner Rechnung ausweisen. Der Verein bezahlt nur diesen Netto-Rechnungsbetrag an den ausländischen Unternehmer und meldet die von ihm geschuldete Umsatzsteuer in der Umsatzsteuer-Voranmeldung an.

Die Steuerschuldnerschaft greift auch in den Fällen, in denen die Leistung des ausländischen Unternehmers für den nichtunternehmerischen Bereich des Vereins bezogen wird.

Bezieht der Verein die Leistung für den unternehmerischen Bereich, steht ihm grundsätzlich das Recht auf Vorsteuerabzug zu ([vergleiche](#) im Einzelnen das Kapitel „Vorsteuer“ auf Seite 68).

### **Beispiel**

Ein Sportverein veranstaltet jährlich eine Sportveranstaltung und erhebt hierfür ein Eintrittsgeld. Als besondere Attraktion tritt ein ausländischer Sportler als Gast auf. Dieser erhält für seine Anwesenheit bei der Veranstaltung 1.000 Euro.

### **Steuerliche Behandlung**

Der Verein wird mit der Sportveranstaltung unternehmerisch tätig. In der Abrechnung für die Leistung des ausländischen Gast-Sportlers ist die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen. Die auf den Rechnungsbetrag entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 1.000 Euro x 19 Prozent = 190 Euro schuldet der Verein als Leistungsempfänger. Dem Verein steht grundsätzlich das Recht auf Vorsteuerabzug zu.

## » **Rechnung**

**Auch ein Verein muss für seine unternehmerischen Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilen.**

Der Verein muss für seine unternehmerischen Leistungen, die er an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts erbringt, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistungen Rechnungen erteilen. In Rechnungen für seine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen, deren Gesamtbetrag 250 Euro übersteigt, ist er unter anderem verpflichtet, den Nettorechnungsbetrag, den Umsatzsteuerbetrag und den Gesamtpreis, die ihm von seinem Finanzamt erteilte Steuernummer oder gegebenenfalls die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte USt-IdNr. anzugeben. Ist der Umsatz steuerfrei ([vergleiche](#) das Kapitel „Steuerbefreiungen“ auf Seite 64 f.), muss der Verein in der Rechnung an den genannten Adressatenkreis auf die Steuerbefreiung hinweisen. Zwingend ist in diesen Fällen auch eine Rechnungsnummer (fortlaufende Nummer) anzugeben, die die Einmaligkeit der Rechnung sicherstellt.

Bei einer sogenannten Kleinbetragsrechnung (Rechnung, deren Gesamtbetrag 250 Euro nicht übersteigt) an den genannten Adressatenkreis ist von den vorstehenden Pflichtangaben allein der Hinweis auf die Steuerbefreiung zu beachten, wenn der abzurechnende Umsatz steuerfrei ist. Im Falle der Steuerpflicht ist der gesonderte Ausweis der Umsatzsteuer nicht erforderlich; die Angabe des Steuersatzes genügt.

Hinsichtlich der Regelungen zur Aufbewahrung der Rechnungsdoppel wird auf das Kapitel „Aufzeichnungen“ auf Seite 71 verwiesen.

### » Vorsteuer

**Unter bestimmten Voraussetzungen kann die von anderen Unternehmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als sogenannte Vorsteuer von der Umsatzsteuer des Vereins abgezogen werden.**

Von der berechneten Umsatzsteuer kann der Verein die ihm von anderen Unternehmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (Vorsteuer) abziehen. Diese Rechnungen, die der Verein als Unternehmer erhält, müssen insbesondere die unter dem Kapitel „Rechnung“ auf Seite 62 f. aufgelisteten Pflichtangaben enthalten (Steuernummer oder USt-IdNr. des an den Verein leistenden Unternehmens/der Rechnungsausstellerin oder des Rechnungsausstellers, Rechnungsnummer, Ausweis des Nettorechnungsbetrags, des Umsatzsteuerbetrags und des Gesamtpreises oder einen Hinweis auf die Steuerbefreiung). Auf eine vollständige und richtige Rechnung hat der Verein als Unternehmer einen zivilrechtlichen Anspruch. Ist in einer sogenannten Kleinbetragsrechnung statt des Umsatzsteuerbetrages zu treffend nur der Steuersatz angegeben, muss der Verein die Vorsteuer mit den Prozentsätzen ermitteln, die dem Beispiel im Kapitel „Berechnung der Umsatzsteuer“ auf Seite 61 zu entnehmen sind.

Aber nicht jede dem Verein in Rechnung gestellte Vorsteuer mindert seine Umsatzsteuer. Das Umsatzsteuergesetz unterscheidet zwischen abziehbarer und nichtabziehbarer Vorsteuer.

Soweit die Vorsteuer auf Lieferungen oder sonstige Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich entfällt (zum Beispiel Sportgeräte, Büromaterial für allgemeine Vereinszwecke), ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Der Vorsteuerabzug entfällt darüber hinaus, wenn der Verein unter die Kleinunternehmerregelung fällt und von der Umsatzsteuererhebung freigestellt ist ([vergleiche](#) das Kapitel „Kleinunternehmerbesteuerung“ auf Seite 69 f.).

Die Vorsteuer ist abziehbar, wenn sie mit dem unternehmerischen Bereich des Vereins zusammenhängt (zum Beispiel die in der Getränke-Einkaufsrechnung für die Vereinsgaststätte ausgewiesene oder die bei Errichtung der Vereinsgaststätte von der Bauunternehmerin oder vom Bauunternehmer berechnete Umsatzsteuer).

Sind die Vorsteuern bestimmten steuerfreien Umsätzen ([vergleiche](#) Kapitel „Steuerbefreiungen“ auf Seite 64 f.) zuzuordnen, sind sie insoweit wiederum nicht abziehbar.

## » Durchschnittssatz für abziehbare Vorsteuern

### Kleinere steuerbegünstigte Vereine können ihre abziehbaren Vorsteuern statt im Einzelnachweis mit einem Durchschnittssatz von 7 Prozent berechnen.

Für kleinere steuerbegünstigte Vereine wird die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge wesentlich vereinfacht. Steuerbegünstigte Vereine, deren umsatzsteuerpflichtiger Vorjahresumsatz (Netto-Einnahmen) 45.000 Euro nicht überschritten hat, können ihre abziehbaren Vorsteuern statt im Einzelnachweis nach einem Durchschnittssatz berechnen. Der Durchschnittssatz beträgt 7 Prozent der steuerpflichtigen Umsätze. Ein weiterer Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

Will der steuerbegünstigte Verein die vereinfachte Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge vornehmen, muss er das Finanzamt spätestens bis zum zehnten Tage nach Ablauf des ersten Voranmeldungszeitraums unterrichten. Ist der Verein von der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit, ist die Erklärung bis zum 10. April des Kalenderjahres abzugeben, für das der Durchschnittssatz gelten soll. Die Erklärung bindet den Verein mindestens für fünf Jahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum zehnten Tag nach Ablauf des ersten Voranmeldungszeitraums dieses Kalenderjahres zu erklären. Eine erneute Anwendung des Durchschnittssatzes ist frühestens nach Ablauf von fünf Kalenderjahren zulässig.

#### Beispiel

steuerpflichtige Umsätze 01	30.000 Euro
steuerpflichtige Umsätze 02	20.000 Euro
Umsatzsteuer (19 Prozent von 20.000 Euro)	3.800 Euro
abzüglich Vorsteuern (7 Prozent von 20.000 Euro)	./. 1.400 Euro
zu entrichtende Umsatzsteuer für 02	2.400 Euro

## » Kleinunternehmerbesteuerung

### Vereine, die unter die sogenannte Kleinunternehmerregelung fallen, zahlen keine Umsatzsteuer.

Für viele Vereine können die besonderen Vergünstigungen für die sogenannten Kleinunternehmer in Betracht kommen.

Nach der Regelung für Kleinunternehmer braucht ein Verein keine Umsatzsteuer zu entrichten, wenn die steuerpflichtigen Brutto-Einnahmen einschließlich des sogenannten Eigenverbrauchs und der darauf entfallenden Steuer („Brutto-Gesamtumsatz“) aus seiner gesamten unternehmerischen Betätigung im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 Euro nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr tatsächlich nicht 100.000 Euro übersteigen. Der Verein, der als Kleinunternehmer anzusehen ist, kann jedoch auch auf diese Regelung verzichten (sogenannte Option), um z.B. die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges aus Investitionen in Anspruch zu nehmen. Macht er von dieser Möglichkeit Gebrauch, werden seine Umsätze nach den allgemeinen Grundsätzen der Umsatzsteuer unterworfen (Regelbesteuerung).

### Beispiel

In 01 hatte ein Verein, der die Kleinunternehmerregelung beansprucht, folgende Umsätze:

a) Einnahmen aus sportlichen und geselligen Veranstaltungen	9.000 Euro
b) sogenannter Eigenverbrauch	400 Euro
Gesamtumsatz 01	9.400 Euro
tatsächlicher Gesamtumsatz 02	29.000 Euro

### Steuerliche Behandlung

Für das Jahr 02 ist keine Umsatzsteuer zu zahlen. Für das Jahr 03 fällt dagegen Umsatzsteuer an, weil die Bruttoeinnahmen im Jahr 02 tatsächlich 25.000 Euro überstiegen haben.

### Neugründung – Berechnung des sogenannten Brutto-Gesamtumsatzes

Hat der neu gegründete Verein seine unternehmerische Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, so ist er im Jahr der Neugründung nur dann Kleinunternehmer, wenn sein Brutto-Gesamtumsatz 25.000 Euro nicht übersteigt. Eine anteilige Berechnung dieser Umsatzgrenze für die Monate, in denen der Verein tatsächlich erstmals tätig war (Zwölfteilung) muss nicht vorgenommen werden.

### Allgemeine Hinweise

Um zu beurteilen, ob die Anwendung der Kleinunternehmerregelung möglich ist, ist die Prüfung dieser Grenzen für jedes Jahr zu wiederholen. Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung muss keine Umsatzsteuerjahreserklärung übermittelt werden. Ein Kleinunternehmer darf seinen Kunden die Umsatzsteuer nicht in Rechnung stellen und ist selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

## » Regelbesteuerung

**Wenn der Vorsteuerabzug höher ist als die für die Umsätze zu entrichtende Umsatzsteuer, kann es vorteilhaft sein, auf die Kleinunternehmerregelung zu verzichten.**

Die Umsätze der Vereine werden zur Umsatzsteuer herangezogen, wenn

- der Brutto-Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 22.000 Euro betragen hat;
- der Brutto-Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 22.000 Euro betragen hat, im laufenden Kalenderjahr aber voraussichtlich 50.000 Euro übersteigen wird;
- die Vereine die Voraussetzungen eines Kleinunternehmers erfüllen, sie aber auf die Nichterhebung der Umsatzsteuer (Option zur Regelbesteuerung) verzichtet haben. Der Verzicht ist dem Finanzamt gegenüber zu erklären. Für die Erklärung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. An diesen Verzicht ist der Verein für mindestens fünf Kalenderjahre gebunden. Der Verzicht auf die Nichterhebung der Umsatzsteuer kann dann vorteilhaft sein, wenn der Verein zum Beispiel bei größeren Anschaffungen Anspruch auf den Vorsteuerabzug hat und der Vorsteuerabzug höher ist als die für die Umsätze zu entrichtende Umsatzsteuer. Der Verein erhält in diesem Fall in Höhe des Vorsteuerüberschusses eine Erstattung.

## » Umsatzsteuererklärung

**Nach Ablauf eines jeden Voranmeldungszeitraumes und jeden Kalenderjahres muss die Umsatzsteuer beim zuständigen Finanzamt angemeldet werden.**

Vereine, die sich unternehmerisch betätigen, haben grundsätzlich innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf eines jeden Kalendervierteljahrs ihrem Finanzamt Umsatzsteuer-Voranmeldungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg zu übermitteln, in denen die Steuer selbst berechnet ist. Im Internet erhalten Sie dazu unter [www.elster.de](http://www.elster.de) bzw. [www.finanzamt.de](http://www.finanzamt.de) nähere Informationen. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Die Umsätze, Vorsteuerbeträge etc. sind dann bis zum 10. April, 10. Juli, 10. Oktober und 10. Januar anzumelden und die entsprechende Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist zu entrichten.

Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 Euro, ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum. Für einen neu gegründeten Verein gelten diese Betragsgrenzen in den ersten beiden Jahren für den erwarteten Umsatz. Die Umsatzsteuer ist in diesen Fällen bis zum 10. Tag des Folgemonats anzumelden und zu zahlen.

Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 Euro, so kann das Finanzamt einen Verein von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen befreien. Dies hat insbesondere Bedeutung für Vereine, die als Kleinunternehmer gelten. Diese 1.000-Euro-Grenze gilt nicht in den ersten zwei Jahren nach Vereinsgründung.

Nach Ablauf eines jeden Kalenderjahres hat der Unternehmer (Verein) eine (Jahres-)Umsatzsteuererklärung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei seinem zuständigen Finanzamt abzugeben. Ergibt sich in der Jahresumsatzsteuererklärung gegenüber der Summe der vorangemeldeten Umsatzsteuer-Vorauszahlungen eine Nachzahlung, so ist dieser Betrag einen Monat nach Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärung an das Finanzamt zu entrichten.

Ein Steuerbescheid mit gesonderter Zahlungsaufforderung ergeht nur, sofern von den Angaben in der Umsatzsteuer-Voranmeldung oder Jahresumsatzsteuererklärung abgewichen wird.

Die Frist zur Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen kann durch Beantragung einer Dauerfristverlängerung jeweils um einen Monat verlängert werden. Hierfür müssen 1/11 der Vorjahressteuer als Sondervorauszahlung bis zum 10. Februar geleistet werden.

## » Aufzeichnungen

**Vereine, die die abziehbaren Vorsteuern nach einem Durchschnittssatz berechnen, brauchen Aufzeichnungen nur bezüglich der von ihnen ausgeführten Umsätze zu machen.**

Zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung sind die Vereine – wie jeder Unternehmer – verpflichtet, Aufzeichnungen zu machen. Diese müssen so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, einen Überblick über die

Umsätze und die abziehbaren Vorsteuern zu erhalten und die Grundlagen für die Besteuerung festzustellen. Bei den Aufzeichnungen sind zu unterscheiden

- der Ausgangsbereich (von den Vereinen ausgeführte Umsätze)
- der Eingangsbereich (an die Vereine ausgeführte Umsätze).

In beiden Bereichen müssen jeweils das Entgelt für den Umsatz sowie der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag aus den Aufzeichnungen zu ersehen sein. Die Aufzeichnungen können in der Weise erfüllt werden, dass Entgelt und Steuerbetrag, getrennt nach Steuersätzen, jeweils in einer Summe aufgezeichnet werden. Am Schluss jedes Voranmeldungszeitraums sind die Summe der Entgelte und die Summe der Steuer- und Vorsteuerbeträge zu errechnen und aufzuzeichnen.

Die Aufzeichnungen sind mit den zugehörigen Belegen geordnet aufzubewahren.

Vereine, die die abziehbaren Vorsteuern nach einem Durchschnittssatz berechnen, brauchen insoweit keine Aufzeichnungen zu machen.

Der Verein hat

- ein Doppel der Rechnung, die er als Unternehmer ausgestellt hat, sowie
- alle Rechnungen, die er als Unternehmer erhalten hat (einschließlich Gutschriften),

acht Jahre lang aufzubewahren. Die Rechnungen müssen für den gesamten Zeitraum lesbar sein. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.

In bestimmten Fällen ist der Hinweis auf die Aufbewahrungspflichten in den Rechnungen über Leistungsbezüge aufgeführt (ausgenommen sogenannte Kleinbetragsrechnungen = Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250 Euro nicht übersteigt). Es handelt sich um Rechnungen über steuerpflichtige Werklieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, die der Verein als Nichtunternehmer oder für seinen nichtunternehmerischen Bereich bezieht. Die Aufbewahrungsfrist auch für sogenannte Kleinbetragsrechnungen beträgt hier zwei Jahre.

## » Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)

**Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) hat die Finanzverwaltung zu einer Vielzahl von Fragen zum Umsatzsteuerrecht Stellung genommen.**

Eine elektronische Version der jeweils aktuellen amtlichen Umsatzsteuer Handausgabe des Bundesministeriums der Finanzen mit dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass, dem Umsatzsteuergesetz und weiteren Verlautbarungen ist unter der URL <https://usth.bundesfinanzministerium.de> sowie auf [https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Identifikationsnummern/Umsatzsteuer-Identifikationsnummer/umsatzsteuer-identifikationsnummer\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Identifikationsnummern/Umsatzsteuer-Identifikationsnummer/umsatzsteuer-identifikationsnummer_node.html) abrufbar. Es steht eine Suchfunktion zur Verfügung.

## » Der Verein als Arbeitgeber

### Ein Verein hat wie jeder Arbeitgeber die lohnsteuerlichen Bestimmungen zu beachten.

Wenn ein Verein in seiner Gaststätte, in der Geschäftsstelle oder für die Durchführung von Vereinsaufgaben Arbeitskräfte (zum Beispiel Trainerin, Platzwarte) gegen Entgelt beschäftigt, hat er wie jeder Arbeitgeber die lohnsteuerlichen Bestimmungen zu beachten. Soweit derartige Aufgaben durch Vereinsmitglieder gegen Entgelt erfüllt werden, kann dies bei ihnen eine Steuerpflicht auslösen. Aber es kommt nicht nur darauf an, dass die Empfängerinnen und Empfänger diese Einnahmen steuerlich zutreffend erfassen, sondern es ist ebenso wichtig, dass sich der Verein seiner lohnsteuer- und versicherungsrechtlichen Pflichten bewusst ist. Denn unter bestimmten Voraussetzungen muss das Finanzamt bzw. der Sozialversicherungsträger den Verein und auch die verantwortlichen Vorstandsmitglieder persönlich als Haftungsschuldner in Anspruch nehmen.

## » Wer ist Arbeitnehmer?

### Die unentgeltliche Ausübung eines Ehrenamtes (zum Beispiel als Vereinsvorsitzende) begründet kein Arbeitsverhältnis.

Die unentgeltliche Ausübung eines Ehrenamtes begründet nicht ohne weiteres ein Dienstverhältnis im steuerlichen Sinne. Dies gilt auch, wenn ehrenamtlich Tätigen ihre tatsächlich entstandenen Aufwendungen ersetzt werden – etwa wenn einer Vereinsvorsitzenden oder einer Kassiererin lediglich die tatsächlich entstandenen Aufwendungen wie zum Beispiel Fahrtkosten, Portokosten oder Telefongebühren erstattet werden. Da nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auch eine geringfügig über die „Selbstkosten“ hinausgehende Erstattung nicht zu einer steuerrelevanten „Überschusserzielungsabsicht“ führt, lässt es die Finanzverwaltung zu, dass Aufwendungsersatz an ehrenamtlich Tätige, der über die als Werbungskosten abziehbaren Beträge hinaus geleistet wird, nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führt, wenn er im Kalenderjahr unter einem Betrag von 256 Euro bleibt. Hierbei handelt es sich um eine Freigrenze. Wird daher im Kalenderjahr Aufwendungsersatz – gegebenenfalls mit weiteren Vergütungen – über den als Werbungskosten abziehbaren Betrag von 256 Euro hinaus gewährt, dann ist der gesamte Betrag steuerpflichtig. Werden ehrenamtlich Tätige im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses tätig, sind die Einnahmen als Arbeitslohn zu behandeln.

Für die Beurteilung der Frage, wer Arbeitnehmer ist, kommt es wesentlich darauf an, ob die Tätigkeit gegenüber dem Verein selbständig oder nicht selbständig ausgeübt wird. Dies wiederum hängt von der Vertragsgestaltung und ihrer praktischen Durchführung ab.

Das Finanzamt wird im Allgemeinen der Entscheidung der Beteiligten folgen. Haben die Beteiligten ihre Beziehungen zueinander jedoch nicht eindeutig geregelt, orientiert sich das Finanzamt an folgenden Merkmalen:

Eine nicht selbständige Tätigkeit kommt in Betracht, wenn Beschäftigte dem Verein „ihre Arbeitskraft schulden“, besonders wenn

- dies in einer Weisungsbefugnis des Vereins hinsichtlich der Art und Weise der Ausführung der Tätigkeit zum Ausdruck kommt und/oder

- eine Tätigkeit übernommen wird, die einen Teil des Geschäftsbetriebs des Vereins ausmacht (das ist zum Beispiel der Fall, wenn Beschäftigte durchschnittlich mehr als sechs Wochenstunden für den Verein tätig sind) und/oder
- Sozialversicherungspflicht besteht, der Verein Urlaub gewährt oder die Vergütung während des Urlaubs oder bei Krankheit weiter bezahlt.

Eine selbständige Tätigkeit kommt in Betracht, wenn die obigen Merkmale einer nicht selbständigen Tätigkeit nicht vorliegen – besonders, wenn die Tätigkeit für den Verein in der Woche durchschnittlich nicht mehr als sechs Stunden dauert.

Die Entscheidung für eine selbständige oder nicht selbständige Tätigkeit besagt noch nichts darüber, was steuerlich günstiger ist. Dies hängt vom Einzelfall ab.

Als Arbeitnehmer sind zum Beispiel Personen anzusehen,

- die in einem festen Anstellungsverhältnis zum Verein stehen (zum Beispiel Hausmeisterin);
- die innerhalb eines vom Verein selbst unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (zum Beispiel Vereinsgaststätte) beschäftigt werden (zum Beispiel Köchinnen, Kellner, Raumpflegerinnen);
- die für die Verwirklichung des satzungsmäßigen Vereinszwecks haupt- und nebenberuflich verpflichtet werden (zum Beispiel Trainer und Übungsleiter bei Sportvereinen);
- die als Kassiererin und Platzwarte bei Sportvereinen tätig werden;
- die als Sportler dem Sportverein ihre Arbeitskraft für eine Zeitdauer, die eine Reihe von sportlichen Veranstaltungen umfasst, gegen Entgelt zur Verfügung stellen (zum Beispiel Teilnahme an Trainings- und Sportveranstaltungen).

Personen sind zum Beispiel als selbständig tätig anzusehen, wenn keine Anstellung als Arbeitnehmer vereinbart ist:

- Trainer und Übungsleiter von Turn- und Sportvereinen, Chorleiter und Leiter von Kapellen bei Gesang- und Musikvereinen, wenn der Umfang ihrer Tätigkeit durchschnittlich sechs Stunden in der Woche nicht übersteigt;
- Musiker, die nur gelegentlich – zum Beispiel anlässlich einer Vereinsveranstaltung – verpflichtet werden;
- Pächter von Vereinsgaststätten.

Die für die „selbständige“ Tätigkeit gezahlten Vergütungen unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern der Einkommensteuer.

Zu beachten ist jedoch, dass die Einnahmen für die „selbständig“ ausgeübten nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für vergleichbare nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten oder für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG befreiten Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung bis zur Höhe von 3.000 Euro im Kalenderjahr steuerfrei sind (§ 3 Nr. 26 EStG). Wird die nebenberufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wird

die Steuerfreiheit unter den gleichen Voraussetzungen im gleichen Umfang gewährt ([vergleiche](#) „Sonderregelungen für Übungsleiter und vergleichbare Personen als Arbeitnehmer“, Seite 77 f.).

Vergütungen für andere nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeiten, zum Beispiel als Vereinsvorsitzender, sind bis zu einer Höhe von 840 Euro steuerfrei (§ 3 Nr. 26 a EStG, [vergleiche](#) „Steuerfreibetrag für andere nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeiten“, Seite 78 f.).

Vereinsmitglieder, deren Tätigkeit bei besonderen Anlässen eine bloße Gefälligkeit oder eine gelegentliche Hilfeleistung darstellt, die als Ausfluss persönlicher Verbundenheit und nicht zu Erwerbszwecken erbracht wird, sind nicht als Arbeitnehmer anzusehen. Das ist zum Beispiel dann der Fall, wenn sich Vereinsmitglieder bei einer einmal im Jahr stattfindenden Vereinsfeier zu Arbeiten zur Verfügung stellen oder bei sportlichen Veranstaltungen als Helferinnen oder Helfer einspringen.

## » Pflichten des Vereins als Arbeitgeber

**Als Arbeitgeber ist der Verein verpflichtet, den Steuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen und die einbehaltene Lohn- und Kirchensteuer sowie den Solidaritätszuschlag an das Finanzamt abzuführen.**

Begründen bei einem Verein Beschäftigte ein Arbeitsverhältnis im steuerlichen Sinne, hat der Verein als Arbeitgeber unter anderem die Pflicht,

- den Steuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen und
- die einbehaltene Lohn- und Kirchensteuer sowie gegebenenfalls den Solidaritätszuschlag an das Finanzamt abzuführen.

Eine Vereinbarung der Art, dass Arbeitnehmer ihre steuerlichen Verpflichtungen selbst regeln, ist steuerlich unbeachtlich und würde die mögliche Haftung des Vereins in seiner Eigenschaft als Arbeitgeber nicht ausschließen.

Auch bei Lohnzahlungen von dritter Seite hat der Verein unter den Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG steuerliche Pflichten zu erfüllen.

## » Geringfügige Beschäftigung (Mini-Jobs)

**Pauschalabgaben des Arbeitgebers in Höhe von 30 Prozent des Arbeitsentgelts für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse.**

Eine geringfügige Beschäftigung liegt vor, wenn

- der Arbeitslohn seit dem 01.01.2025 regelmäßig nicht mehr als 556 Euro (bis zum 31.12.2024: 538 Euro) im Monat beträgt
- oder die Beschäftigung innerhalb eines Kalenderjahres auf längstens drei Monate oder 70 Arbeitstage begrenzt ist (kurzfristige Beschäftigung).

Eine kurzfristige Beschäftigung ist unabhängig von der Höhe des Verdienstes versicherungsfrei, sofern sie nicht berufsmäßig ausgeübt wird. Sie darf also für die Sicherung des Lebensunterhaltes nicht bestimmend sein.

Für geringfügig entlohnte Beschäftigungen zahlen Arbeitgeber in der Regel eine pauschale Abgabe von maximal 30 Prozent (15 Prozent Rentenversicherung, 13 Prozent Krankenversicherung, 2 Prozent Pauschsteuer) des Arbeitsentgelts. Hinzu kommen gegebenenfalls Beiträge zur Unfallversicherung, Umlagen nach dem Aufwandsausgleichsgesetz und eine Insolvenzgeldumlage. Für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten gelten reduzierte Beiträge (5 Prozent Rentenversicherung, 5 Prozent Krankenversicherung, 2 Prozent Pauschsteuer).

Die Erhebung der niedrigen Pauschsteuer in Höhe von 2 Prozent ist nur zulässig, wenn Arbeitgeber die oben genannten pauschalen Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung von 15 Prozent bzw. 5 Prozent zu entrichten haben. Bei privater Krankenversicherung wird der Pauschalbeitrag zur Krankenversicherung nicht fällig. Für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse besteht grundsätzlich Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung. Das bedeutet, dass der Arbeitnehmer den Differenzbetrag zwischen dem allgemeinen Beitragssatz in der gesetzlichen Rentenversicherung und dem Pauschalbeitrag des Arbeitgebers zu tragen hat. Auf Antrag ist eine Befreiung von der Versicherungspflicht möglich.

Die Abgaben sind von Arbeitgeberseite insgesamt an die Einzugsstelle der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (Minijobzentrale) abzuführen. Weitere Informationen und Vordrucke erhalten Sie direkt bei der Minijob-Zentrale, Telefon: 0355 2902-70799, Montag bis Freitag: 7.00 – 17.00 Uhr und im Internet unter [www.minijob-zentrale.de](http://www.minijob-zentrale.de).

Weder die Pauschsteuer noch das Arbeitsentgelt aus der geringfügigen Beschäftigung sind im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu erfassen. Anstelle der pauschalen Besteuerung kann das Arbeitsentgelt aber auch individuell nach den Lohnsteuerabzugsmerkmalen versteuert werden. Dies ist insbesondere bei den Steuerklassen I, II, III und IV manchmal sinnvoll, da in diesen Steuerklassen bei einem Arbeitsentgelt bis zu 556 Euro (bis zum 31.12.2024: 538 Euro) keine Lohnsteuer anfällt.

Werden mehrere geringfügige Beschäftigungen nebeneinander ausgeübt, sind diese für die Beurteilung, ob die Geringfügigkeitsgrenze von 556 Euro (bis zum 31.12.2024: 538 Euro) überschritten ist, zusammenzurechnen. Bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze entfallen die Pauschalabgaben und es besteht Versicherungspflicht in allen Zweigen der Sozialversicherung. Lohnsteuerlich kann in diesen Fällen die Lohnsteuer auf das Arbeitsentgelt mit einem Pauschsteuersatz von 20 Prozent (zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer) erhoben werden, wenn der Arbeitslohn beim einzelnen Beschäftigungsverhältnis 556 Euro (bis zum 31.12.2024: 538 Euro) nicht übersteigt. Anderenfalls sind Sie als Arbeitgeber zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs verpflichtet. Arbeitnehmer können eine solche geringfügige Beschäftigung auch neben ihrer versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung ausüben. Für diese Nebenbeschäftigung muss die Arbeitgeberseite dann die oben genannten Pauschalabgaben abführen.

## » Steuerabzug nach allgemeinen Grundsätzen

### Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale.

Bei Arbeitnehmern, die in einem Dienstverhältnis stehen und bei denen die Voraussetzungen einer geringfügigen Beschäftigung nicht vorliegen, hat der Arbeitgeber grundsätzlich einen Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen. Zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs werden Arbeitnehmer in Steuerklassen eingeteilt.

Verheiratete Arbeitnehmer, die nicht dauernd getrennt leben, können die Steuerklassenkombinationen „III“/„V“, „IV“/„IV“ oder das „Faktorverfahren“ wählen. Die Steuerklasse „VI“ ist bei Arbeitnehmern anzuwenden, die nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn beziehen. Ledige Arbeitnehmer erhalten grundsätzlich die Steuerklasse I.

Die abzuführende Lohnsteuer bemisst sich nach dem bezogenen Arbeitslohn und den zu berücksichtigenden Besteuerungsmerkmalen. Beim Lohnsteuerabzug werden bereits eine Reihe von Frei- und Pauschbeträgen (zum Beispiel der Grundfreibetrag, der Arbeitnehmer-Pauschbetrag für Werbungskosten, die Vorsorgepauschale für Versicherungsbeiträge und der Sonderausgaben-Pauschbetrag sowie bei Steuerklasse II der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende) steuermindernd berücksichtigt. Nach Beendigung des Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres bescheinigt der Arbeitgeber unter anderem die Höhe des Arbeitslohns sowie die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge (Lohn- und Kirchensteuer sowie gegebenenfalls den Solidaritätszuschlag).

Diese Lohnsteuerbescheinigung überspielt der Arbeitgeber auf elektronischem Weg an die Finanzverwaltung. Arbeitnehmer erhalten einen Ausdruck dieser Lohnsteuerbescheinigung.

Die für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs erforderlichen Daten (ELStAM = Elektronische LohnSteuerAbzugsMerkmale) des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber bei der Finanzverwaltung abzurufen und der Lohnabrechnung zugrunde zu legen. Für weitere Fragen hierzu stehen Ihnen die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in den Finanzämtern zur Verfügung.

## » Sonderregelungen für Übungsleiter und vergleichbare Personen als Arbeitnehmer

### Vergütungen für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Dienst oder Auftrag eines gemeinnützigen Vereins sind bis zur Höhe von 3.000 Euro im Jahr steuerfrei.

Bei nebenberuflich tätigen Übungsleitern (zum Beispiel Sporttrainern, Chorleitern oder Dirigenten), Ausbildern, Erziehern, Betreuern oder Personen mit einer vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeit (zum Beispiel die Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung – wie Kurse und Vorträge an Schulen und Volkshochschulen, Mütterberatung, Erste-Hilfe-Kurse, Schwimmunterricht – oder der beruflichen Ausbildung und Fortbildung) sowie bei Personen, die nebenberuflich zur Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen eingesetzt werden, sind Vergütungen für die genannten Tätigkeiten bis zu einer Höhe von insgesamt 3.000 Euro (§ 3 Nr. 26 EStG) im Kalenderjahr von der Einkommensteuer (Lohnsteuer) befreit.

Der Staat trägt damit der Bedeutung der Vereine in unserem gesellschaftlichen Leben Rechnung.

Voraussetzung ist, dass die nebenberufliche Tätigkeit zur Förderung gemeinnütziger, kirchlicher oder mildtätiger Zwecke im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG befreiten Körperschaft ausgeübt wird. Der Verein kann diese begünstigende Regelung bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen; eine dem Lohnzahlungszeitraum entsprechende zeitanteilige Aufteilung ist nicht vorzunehmen, selbst wenn feststeht, dass das Dienstverhältnis nicht bis zum Ende des Kalenderjahres besteht. Entsprechendes gilt, wenn das Dienstverhältnis erst im Laufe des Kalenderjahres aufgenommen wird.

Die Steuerfreiheit ist auch bei Vergütungen aus mehreren nebenberuflichen Tätigkeiten für verschiedene Vereine auf einen einmaligen Jahresbetrag von 3.000 Euro begrenzt („insgesamt“ 3.000 Euro). Wenn der Verein sicher sein will, dass er zum Beispiel für eine nicht selbständig tätige Übungsleiterin keine Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen braucht, hat er sich bestätigen zu lassen, dass die Steuerbefreiung nicht bereits anderweitig (zum Beispiel gegenüber einem anderen Verein) in Anspruch genommen wird. Diese Bestätigung des Arbeitnehmers ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen.

Bei nebenberuflich tätigen Übungsleitern und vergleichbaren Personen, die im Hauptberuf bereits Arbeitnehmer sind, wendet der Verein grundsätzlich die ELStAM mit der Steuerklasse VI an (es besteht auch die Möglichkeit, die Tätigkeit in Form einer geringfügigen Beschäftigung neben dem Hauptberuf auszuüben – [vergleiche](#) das Kapitel „Geringfügige Beschäftigung (Mini-Jobs)“ auf Seite 75 f.). Es ist aber auch denkbar, dass der Verein für die ihm gegenüber zu erbringende Tätigkeit die ELStAM für ein erstes Dienstverhältnis (zum Beispiel Steuerklasse I oder III) anwendet (zum Beispiel die freiberuflich tätige Architektin ist als nebenberuflich tätige Übungsleiterin Arbeitnehmerin des Sportvereins). Die Tätigkeit wird unter anderem dann nebenberuflich ausgeübt, wenn sie nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Bei der Prüfung der Ein-Drittel-Grenze sind die tariflichen Arbeitszeiten aus Vereinfachungsgründen unbeachtlich. Daher ist bei einer Wochenarbeitszeit von maximal 14 Stunden pauschalierend von einer nebenberuflichen Tätigkeit auszugehen. Auch solche Personen können „nebenberuflich“ tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinn streng genommen keinen Hauptberuf ausüben (zum Beispiel Rentner). In diesen Fällen werden, sobald der steuerfreie Betrag von 3.000 Euro ausgeschöpft ist, bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugs - ebenso wie bei anderen Arbeitnehmern im ersten Dienstverhältnis - der Arbeitnehmerpauschbetrag von 1.230 Euro (bis 2022: 1.200 Euro) sowie die Vorsorgepauschale bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt.

Übersteigt die Vergütung für die nebenberufliche Tätigkeit den steuerfreien Jahresbetrag und gegebenenfalls den Arbeitnehmerpauschbetrag, kann der als Arbeitnehmer nebenberuflich Tätige dem Finanzamt gegenüber die tatsächlichen Werbungskosten geltend machen, soweit sie den Betrag von 3.000 Euro übersteigen. Verluste aus einer begünstigten nebenberuflichen Tätigkeit können auch berücksichtigt werden, wenn die Einnahmen den steuerfreien Betrag von 3.000 Euro nicht übersteigen. Dies setzt allerdings voraus, dass hinsichtlich der Tätigkeit eine Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht besteht.

## » Steuerfreibetrag für andere nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeiten

**Vergütungen für andere nebenberufliche Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich sind bis zu einer Höhe von 840 Euro steuerfrei.**

Die sogenannte Übungsleiterpauschale erfasst aber nicht alle ehrenamtlichen oder gemeinnützigen Tätigkeiten in einem Verein, sondern nur bestimmte, pädagogisch ausgerichtete Tätigkeiten. Damit

aber auch dem Engagement der anderen ehrenamtlich tätigen Menschen Rechnung getragen wird, können alle, die vom Verein eine Vergütung für ihre nebenberufliche Tätigkeit erhalten haben, einen Steuerfreibetrag von bis zu 840 Euro im Jahr geltend machen (§ 3 Nr. 26 a EStG), sofern sie nicht bereits von anderen Regelungen, insbesondere der Übungsleiterpauschale, profitieren.

Begünstigt werden dadurch zum Beispiel Hausnotrufdienste bzw. Mahlzeitendienste bei gemeinnützigen Hilfsorganisationen und Fahrtätigkeiten beim Behindertentransport, aber auch die Aufwandsentschädigungen von Vereinsvorständen.

Bei Ausübung mehrerer ehrenamtlicher Tätigkeiten kann es im Einzelfall durchaus zu einem Zusammentreffen mehrerer Vergünstigungen bei einem Steuerpflichtigen kommen:

### Beispiel

T ist Jugendtrainer eines Fußballvereins. Für seine nebenberufliche Tätigkeit bekommt er eine monatliche Aufwandsentschädigung in Höhe von 250 Euro. Fahrt- und/oder Verpflegungskosten sind mit dieser Pauschale abgegolten.

Wegen seines herausragenden Engagements wird T zum Vorsitzenden seines Fußballvereins ernannt. Der Verein beschließt eine Satzungsänderung, nach der alle Vorstandsmitglieder des Vereins für ihre Tätigkeiten eine Aufwandsentschädigung von jährlich 840 Euro erhalten.

Die Aufwandsentschädigung für die Trainertätigkeit ist in voller Höhe von 3.000 Euro steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG. Auch die Aufwandsentschädigung für die Vorstandstätigkeit ist in voller Höhe von 840 Euro steuerfrei, weil für diese Tätigkeit § 3 Nr. 26 a EStG anwendbar ist. Diese Regelung wird nicht durch die gleichzeitige Anwendung der Übungsleiterpauschale ausgeschlossen, weil es sich bei Trainertätigkeit und Vorstandsarbeit um zwei unterschiedliche Tätigkeiten handelt.

## » Pauschalierung der Lohnsteuer

**Wenn der Lohn bestimmte Grenzen nicht übersteigt, kann die Lohnsteuer bei gelegentlichen kurzfristigen Tätigkeiten pauschal mit 25 Prozent des Arbeitslohns an das Finanzamt abgeführt werden.**

Aus Vereinfachungsgründen kann ein Arbeitgeber auf die Durchführung des Lohnsteuerabzugs verzichten und die Lohnsteuer pauschal in Höhe von 25 Prozent des Arbeitslohns zuzüglich Kirchensteuer in Höhe von in der Regel 7 Prozent der Lohnsteuer (in Nordrhein-Westfalen) und den Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 Prozent der Lohnsteuer an das Finanzamt abführen, wenn es sich um eine gelegentliche kurzfristige Tätigkeit handelt und der Arbeitslohn bestimmte Grenzen nicht übersteigt (da gleichwohl Versicherungspflicht gegeben sein kann, sind die Beschäftigungsverhältnisse der Krankenkasse oder Ersatzkasse zu melden).

Eine gelegentliche kurzfristige Tätigkeit, zum Beispiel für eine bestimmte Veranstaltung, ist anzunehmen, wenn sie nicht länger als 18 zusammenhängende Arbeitstage dauert. Der Lohn darf 19 Euro je Stunde und 150 Euro je Arbeitstag (im Durchschnitt) nicht übersteigen. Nur bei unvorhergesehenem und unaufschiebbarem kurzfristigem Einsatz, beispielsweise zur Beseitigung von Unwetterschäden, kann ausnahmsweise die 150-Euro-Grenze überschritten werden.

Bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugs für diese Bezüge ist es unzulässig, lediglich für einen Teil dieser Bezüge (zum Beispiel für eine bestimmte Tätigkeit) die Lohnsteuer zu pauschalieren. Eine

Pauschalierung kommt in solchen Fällen nur in Betracht, wenn die steuerpflichtigen Bezüge im Lohnzahlungszeitraum insgesamt innerhalb der oben dargestellten Grenzen der Pauschalierung liegen.

Bei nebenberuflich tätigen Übungsleitern und vergleichbaren Personen wirkt sich der steuerfreie Betrag von 3.000 Euro nach § 3 Nr. 26 EStG auch im Rahmen der Lohnsteuerpauschalierung zum Vorteil des Arbeitnehmers aus: Um diesen Betrag werden die Bezüge sowohl für die Berechnung der Pauschsteuer als auch bei der Prüfung der Frage, ob die Pauschalierungsgrenzen eingehalten werden, gekürzt.

Bezüglich der Pauschalierung der Lohnsteuer bei geringfügigen Beschäftigungen (einheitliche Pauschsteuer) [vergleiche](#) Kapitel „Geringfügige Beschäftigung (Mini-Jobs)“ auf Seite 75 f.

## » Übernahme der pauschalierten Lohnsteuer durch den Arbeitgeber

**Bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer bleiben sowohl der pauschal besteuerte Arbeitslohn als auch die pauschale Lohnsteuer außer Betracht.**

Bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer bleiben sowohl der pauschal besteuerte Arbeitslohn für die Besteuerung als auch die pauschale Lohnsteuer für die Steueranrechnung (einschließlich der Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlags) außer Betracht. Der Arbeitnehmer kann in diesen Fällen selbstverständlich keine mit diesem Arbeitslohn zusammenhängenden Werbungskosten absetzen.

## » Lohnsteuerliche Behandlung der Amateurfußballspieler

**Amateurfußballspieler können Arbeitnehmer des Sportvereins sein.**

Amateurfußballspieler, die für ihre Tätigkeit eine Vergütung erhalten, sind Arbeitnehmer des Sportvereins. Der Sportverein darf ihnen, ohne damit die Zweckbetriebseigenschaft seiner sportlichen Veranstaltungen (§ 67a Abs. 3 AO) zu beeinträchtigen, im Jahresdurchschnitt Vergütungen bis zu 556 Euro (bis zum 31.12.2024: 538 Euro) monatlich zuwenden. Diese Vergütungen, besonders Entschädigungen für Zeitaufwand oder Verdienstausschlag, sind der Lohnsteuer zu unterwerfen. Der Lohnsteuerabzug darf nur unterbleiben, soweit der Betrag der Vergütung aufgrund nachprüfbarer Einzelabrechnungen als steuerfreier Auslagenersatz anzusehen ist. Der Ersatz von Aufwendungen, die der Arbeitnehmer sonst als Werbungskosten abziehen könnte, ist ebenfalls lohnsteuerpflichtig, soweit er nicht aufgrund gesetzlicher Regelung steuerfrei bleibt (zum Beispiel Reisekosten).

## » Besondere Pflichten des Arbeitgebers

### **Auch der Verein als Arbeitgeber hat bei der Überprüfung des Lohnsteuerabzugs durch das Finanzamt besondere Pflichten zu erfüllen.**

In gewissen Zeitabständen überwacht das Finanzamt die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer durch eine Prüfung (Außenprüfung) der Arbeitgeber.

Solchen Prüfungen unterliegen auch Vereine. Im Rahmen der Prüfung sind die Arbeitgeber insbesondere verpflichtet,

- den mit der Nachprüfung beauftragten Bediensteten des Finanzamts das Betreten der Geschäftsräume in den üblichen Geschäftsstunden zu gestatten;
- der prüfenden Person Einsicht in die Lohnunterlagen, Lohnkonten, Lohnbücher sowie in die Geschäftsbücher und sonstigen Unterlagen zu gewähren;
- jede gewünschte Auskunft zu den Buchaufzeichnungen zu geben;
- auf Verlangen den Prüfenden zur Feststellung der Steuerverhältnisse Auskunft auch über Personen zu geben, bei denen es umstritten ist, ob sie Arbeitnehmer des Vereins sind.

## » Kapitalertragsteuer

**Gemeinnützige Vereine können die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer von ihren Kapitalerträgen dadurch vermeiden, dass sie ihrem Kreditinstitut eine amtlich beglaubigte Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheides überlassen, der für einen Veranlagungszeitraum erteilt worden ist, der, vom Zeitpunkt des Kapitalertrags gesehen, nicht länger als fünf Jahre zurückliegt.**

Auch die Kapitalerträge von Vereinen unterliegen vom Grundsatz her dem Kapitalertragsteuerabzug.

Bestehen Kapitalanlagen eines Vereins bei einem inländischen Kreditinstitut, unterliegen die hieraus erzielten Kapitalerträge dem Kapitalertragsteuerabzug von 25 Prozent (zuzüglich Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent).

Zu den steuerpflichtigen Kapitalerträgen zählen unter anderem:

- Zinsen (aus Spareinlagen, Bausparguthaben, festverzinslichen Wertpapieren, Wandelanleihen, Gewinnobligationen und Genussrechten),
- Erträge aus Investmentfonds
- Dividenden.

Seit dem 1. Januar 2009 unterliegen auch Gewinne, die aus der Veräußerung von Kapitalanlagen entstehen, dem Kapitalertragsteuerabzug.

Im Einzelfall können jedoch Übergangsregelungen Anwendung finden, wie zum Beispiel bei Aktien, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden.

Die Vereine können unter bestimmten Voraussetzungen die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer vermeiden. Diese Voraussetzungen sind unterschiedlich und davon abhängig, ob der Verein wegen Gemeinnützigkeit von der Körperschaftsteuer befreit ist oder nicht.

- a) Die als gemeinnützig anerkannten und daher von der Körperschaftsteuer befreiten Vereine können die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer von ihren Kapitalerträgen dadurch vermeiden, dass sie ihrem Kreditinstitut durch eine Bescheinigung des für den Verein zuständigen Finanzamtes ihren Status als körperschaftsteuerbefreite inländische Körperschaft im Sinne des § 44 a Abs. 4 Nr. 1 EStG bzw. § 44 a Abs. 7 Nr. 1 EStG nachweisen (sogenannte NV 2 B-Bescheinigung). Neben dem Original der NV-Bescheinigung kann auch eine amtlich beglaubigte Ausfertigung für steuerliche Zwecke anerkannt werden. Anstelle dieser Bescheinigung können diese Vereine ihrem Kreditinstitut jedoch auch eine amtlich beglaubigte Kopie des für sie zuletzt erteilten Freistellungsbescheides (zum Beispiel Gem 2 für gemeinnützige Körperschaften) überlassen. Diese Möglichkeit gilt aber nur dann, wenn der Freistellungsbescheid für einen Veranlagungszeitraum erteilt worden ist, der vom Zeitpunkt des Kapitalertrages gesehen nicht länger als fünf Jahre zurückliegt. Ebenso besteht die Möglichkeit, dem Kreditinstitut eine amtlich beglaubigte Kopie des Feststellungsbescheides nach § 60 a AO zu überlassen, wenn das Datum des Feststellungsbescheides nicht weiter als drei Jahre vor dem Zeitpunkt des Kapitalertrages liegt. Vereine, die nicht im Besitz eines aktuellen Freistellungsbescheides sind, weil sie entweder steuerlich noch nicht erfasst waren oder ihr letzter Freistellungsbescheid älter als fünf Jahre ist, wären im Interesse einer Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug gehalten, bei dem für sie zuständigen Finanzamt die Erteilung eines Freistellungsbescheides oder einer NV 2 B-Bescheinigung zu beantragen. Auf diesen Antrag hin hat das Finanzamt zu überprüfen, ob der Verein die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt und die

Kapitalerträge im Rahmen der Vermögensverwaltung, mithin nicht im Rahmen eines sogenannten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, angefallen sind. Seit 2019 gelten für Dividenden Besonderheiten beim Kapitalertragsteuerabzug. Auskünfte erteilt das für den Verein zuständige Finanzamt. Die Möglichkeit der Erteilung eines Freistellungsauftrages unmittelbar an das Kreditinstitut haben die gemeinnützigen Vereine nicht.

- b) Nicht als gemeinnützig anerkannte und daher nicht von der Körperschaftsteuer befreite Vereine können von ihren Einnahmen aus Kapitalvermögen einen Sparer-Pauschbetrag von 1.000 Euro abziehen. Neben dem Sparer-Pauschbetrag wird den nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Vereinen ein Freibetrag von 5.000 Euro gewährt ([vergleiche](#) Kapitel „Bemessung der Körperschaftsteuer“ auf Seite 60). Um eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug zu erreichen, haben nicht von der Körperschaftsteuer befreite Vereine, deren Einkommen (nach Abzug des Sparer-Pauschbetrages) den Freibetrag von 5.000 Euro nicht übersteigt, Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung (Vordruck NV 3 B). Auf der Grundlage dieser Nichtveranlagungsbescheinigung ist das Kreditinstitut berechtigt, bei Kapitalerträgen vom Steuerabzug Abstand zu nehmen. Nicht steuerbefreite Vereine dürfen seit 2023 jedoch keinen Freistellungsauftrag mehr erteilen.

## » Steuerabzug für ausländische Künstler und Sportler

**Mit einem besonderen Abzugsverfahren wird sichergestellt, dass für das im Inland erzielte Einkommen ausländischer Künstler und Sportler Steuern entrichtet werden.**

Wenn ein Verein für Veranstaltungen (wie zum Beispiel Vereinsfeste, Tennisturniere etc.) nicht in Deutschland wohnhafte Künstler oder Sportler engagiert, muss er als inländischer Vertragspartner von dem für diesen Auftritt zu zahlenden Honorar, Antritts- oder Preisgeld einen im Gesetz näher bestimmten Teil einbehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) abführen (§ 50a EStG).

Die Kontaktdaten der bundesweit zuständigen Behörde lauten wie folgt:

Bundeszentralamt für Steuern  
Referat St II 9 – Abzugsteuern  
An der Kuppe 1  
53225 Bonn  
Telefon: (+49) 228 406–1200  
Fax: (+49) 228 406–3200

Mit dem Abzugsverfahren wird sichergestellt, dass für das im Inland erzielte Einkommen der Künstler und Sportler Steuern entrichtet werden. Weitergehende Informationen sowie die erforderlichen Merkblätter und Formulare finden Sie unter:

[https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Abzugsteuern/Abzugsteuer/Steuerabzugsverfahren/steuerabzugsverfahren\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Abzugsteuern/Abzugsteuer/Steuerabzugsverfahren/steuerabzugsverfahren_node.html)

Steueranmeldung sind grundsätzlich auf elektronischem Wege an das BZSt zu übermitteln. Hierfür stehen das BZSt-Online-Portal unter [www.elsteronline.de/bportal/](http://www.elsteronline.de/bportal/) oder das ElsterOnline-Portal unter [www.elsteronline.de/eportal/](http://www.elsteronline.de/eportal/) zur Verfügung.

Hinweise zur elektronischen Übermittlung der Steueranmeldungen und zum dafür erforderlichen Software-Zertifikat sind verfügbar unter

[https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Abzugsteuern/Abzugsteuer/Elektronische\\_Datenebermittlung/elektronische\\_datenebermittlung\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Abzugsteuern/Abzugsteuer/Elektronische_Datenebermittlung/elektronische_datenebermittlung_node.html)

Wird der Steuerabzug nicht vorgenommen, muss das BZSt unter bestimmten Umständen den Verein und auch die verantwortlichen Vorstandsmitglieder als Haftungsschuldner in Anspruch nehmen.

## » Steuerabzug bei Bauleistungen

### **Auch Vereine haben grundsätzlich den Steuerabzug bei Bauleistungen vorzunehmen.**

Vereine, die für ihren unternehmerischen Bereich ([vergleiche](#) Kapitel „Der Verein als Unternehmer“ auf Seite 62 f.) Bauleistungen im Inland beziehen, haben grundsätzlich einen Steuerabzug in Höhe von 15 Prozent der hierfür zu erbringenden Gegenleistung (= Entgelt für die Bauleistung zuzüglich Umsatzsteuer) für Rechnung des Erbringers der Bauleistung (= Leistender) vorzunehmen. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das Steuerabzugsverfahren ist unabhängig davon durchzuführen, ob der Leistende im Inland oder im Ausland ansässig ist.

Die Steuer ist bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem das Entgelt für die Bauleistung zuzüglich Umsatzsteuer erbracht worden ist, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt des Leistenden anzumelden und der Steuerabzug ebendort zu entrichten.

Der Steuerabzug kann unterbleiben, wenn der Leistende dem Verein eine im Zeitpunkt der Gegenleistung gültige Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 48 b Abs. 1 Satz 1 EStG vorlegt oder wenn die an den Leistenden für die Bauleistung zu erbringende Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 5.000 Euro nicht übersteigt. Sofern der Verein ausschließlich umsatzsteuerfreie Vermietungs- oder Verpachtungsumsätze erbringt, beträgt diese Freigrenze 15.000 €. Bei der Prüfung dieser Grenzen sind die für denselben Leistungsempfänger bereits erbrachten und voraussichtlich noch zu erbringenden Bauleistungen zusammenzurechnen.

Zu beachten ist, dass der Verein als Leistungsempfänger grundsätzlich für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag haftet, § 48a Abs. 3 EStG.

Weitere Einzelheiten erfahren Sie bei Ihrem Finanzamt.

## » Grundsteuer

### **Für gemeinnützige Vereine gelten weitreichende Steuerbefreiungen, wenn die Grundstücke steuerbegünstigten Zwecken dienen.**

Grundsteuer kann für alle Grundstücke, Grundstücksteile und Gebäude anfallen. Für gemeinnützige, kirchliche oder mildtätige Vereine gelten allerdings weitreichende Steuerbefreiungen, wenn die Grundstücke steuerbegünstigten Zwecken einschließlich Zweckbetrieben dienen ([vergleiche](#) hierzu das Kapitel zur Körperschaftsteuer Seite 37 ff.). Bei gemeinnützigen Sportvereinen sind also nicht nur die Sportanlagen und Sportplätze einschließlich Zuschauertribünen, sondern auch Unterrichts- und Ausbildungsräume, Übernachtungs-, Umkleide- oder Erfrischungsräume, Gerätedepots, Schutzhütten von Bergsteiger- oder Wandervereinen und Aufenthaltsräume befreit.

Grundstücke, die für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe genutzt werden, sind grundsteuerpflichtig. Dies gilt auch bei Sportveranstaltungen, die als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln sind (Ausnahme: Anlagen, die überwiegend von Amateur- und Jugendmannschaften zu Trainingszwecken oder zu Amateursportveranstaltungen ohne Eintrittsgeld verwendet werden).

Im Gegensatz zur körperschaftsteuerlich begünstigten Vermögensverwaltung wird Grundsteuer erhoben, wenn die Grundstücke nichtbegünstigten Dritten überlassen werden. Ebenso ist Grundbesitz steuerpflichtig, der zu Wohnzwecken oder land- und forstwirtschaftlich genutzt wird.

Wenn Grundbesitz als unbebautes Grundstück bewertet ist, besteht Grundsteuerpflicht, solange das Grundstück nicht für steuerbegünstigte Zwecke hergerichtet wird.

Ist nur ein abgrenzbarer Teil steuerbegünstigt genutzt, bleibt dieser Teil steuerfrei. Ist die Abgrenzung nicht möglich, kommt es auf die überwiegende Nutzung an, und zwar so, wie sie sich zu Beginn des Kalenderjahres bzw. aufgrund der Verhältnisse des Vorjahres ergibt.

#### Bis 2024

Das Verfahren ist vergleichbar mit der Erhebung der Gewerbesteuer. Das Finanzamt stellt die Einheitswerte fest, wendet darauf die Messzahl an (in der Regel 3,5 Prozent) und teilt den Grundsteuermessbetrag sowohl dem Verein als auch der Gemeinde mit, die nach Anwendung ihres Hebesatzes den Grundsteuerbescheid erlässt.

#### Ab 2025

Auf den 1.1.2022 ist eine neue Hauptfeststellung durchzuführen. Das bedeutet, das Finanzamt stellt den neuen Grundsteuerwert fest, wendet darauf - zum 1.1.2025 die Messzahl an (in der Regel 0,31 bzw 0,34 Promille) und teilt den Grundsteuermessbetrag sowohl dem Verein als auch der Gemeinde mit, die nach Anwendung ihres Hebesatzes ab dem Jahr 2025 entsprechend den Grundsteuerbescheid erlässt.

Eine Mindestgrenze für steuerfreies Grundvermögen gibt es nicht. Die Grundsteuerbefreiung für gemeinnützige Vereine muss beim Finanzamt geltend gemacht werden, solange der Grundsteuermessbescheid noch nicht bestandskräftig ist.

## » Grunderwerbsteuer

### **Auch bei gemeinnützigen Vereinen fällt beim Erwerb eines Grundstücks in der Regel Grunderwerbsteuer an.**

Grundstückserwerbe des Vereins unterliegen – von Ausnahmen wie zum Beispiel Schenkungen oder Erwerben von Todes wegen abgesehen – der Grunderwerbsteuer.

Dies gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für die Übertragung (Vereinigung) von Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften.

Die Grunderwerbsteuer beträgt 6,5 Prozent der maßgeblichen Bemessungsgrundlage. In den erstgenannten Fällen wird die Grunderwerbsteuer grundsätzlich von der Gegenleistung (zum Beispiel Kaufpreis) berechnet.

In Fällen der Anteilsübertragung/Anteilsvereinigung ist der Bedarfswert Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer.

## » Erbschaft- und Schenkungsteuer

**Für gemeinnützige Vereine, die nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten Zwecken dienen, ist in der Regel jeder Vermögenserwerb steuerfrei.**

Vermögensübergänge auf einen rechtsfähigen Verein aufgrund von Erbfall, Vermächtnis oder Schenkung unterliegen der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer, soweit der maßgebliche Freibetrag in Höhe von 20.000 Euro überschritten wird.

Für steuerpflichtige Erwerbe bis einschließlich 75.000 Euro ist eine Steuer in Höhe von 30 Prozent zu entrichten.

Für gemeinnützige Vereine, die nach der Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, sind Vermögenserwerbe steuerfrei, es sei denn, der Verein würde innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb die Steuerbegünstigung verlieren und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zuführen.

## » Kraftfahrzeugsteuer

**Für Fragen rund um die Kraftfahrzeugsteuer ist das jeweilige Hauptzollamt zuständig.**

Die Kraftfahrzeugsteuer ist seit 2009 als Bundessteuer ausgestaltet. Seit dem 13. Februar 2014 verwaltet der Bund die Kraftfahrzeugsteuer auch selbst. In Nordrhein-Westfalen ist nunmehr die Bundesfinanzverwaltung (Hauptzollämter) für die Bearbeitung der Kraftfahrzeugsteuer zuständig.

Bitte wenden Sie sich für Fragen rund um die Kraftfahrzeugsteuer ausschließlich an Ihr Hauptzollamt und **nicht** mehr an das Finanzamt.

Eine aktuelle Übersicht über die neu zuständigen Hauptzollämter sowie weitergehende Informationen seitens des Zolls finden Sie auf den Internetseiten des Zolls ([www.zoll.de](http://www.zoll.de)) oder des Bundesfinanzministeriums ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)).

## » Lotteriesteuer

**Die von einem Verein veranstaltete Tombola ist von der Lotteriesteuer befreit, wenn der Gesamtpreis der Lose 1.000 Euro nicht übersteigt.**

Veranstaltet ein Verein Lotterien oder Ausspielungen (zum Beispiel eine Tombola), kann Lotteriesteuer anfallen. Sie beträgt 20 Prozent des geleisteten Teilnahmeentgelts abzüglich der Lotteriesteuer.

Von der Lotteriesteuer befreit ist eine von der zuständigen Behörde erlaubte öffentliche Lotterie oder Ausspielung, bei der der Gesamtbetrag der geleisteten Teilnahmeentgelte den Wert von 1.000 Euro nicht übersteigt.

Eine von der zuständigen Behörde erlaubte öffentliche Lotterie oder Ausspielung bleibt auch dann steuerfrei, wenn sie ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, der Gesamtpreis der Lose 40.000 Euro nicht übersteigt und der Reinertrag für die genannten Zwecke verwendet wird ([vergleiche](#) Kapitel „Sonderregelungen für bestimmte Zweckbetriebe“, Seite 40 f., letzter Aufzählungspunkt).

Für welche Veranstaltungen Vergnügungsteuer anfällt, ist bei der zuständigen Gemeinde zu erfahren.

## **Auszug aus der Abgabenordnung (AO) und dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)**

(Stand nach BMF-Schreiben vom 10.12.2024 – IV D 1 – S 0062/24/10003 :001 (2024/1095288))

### **§ 14 – Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

**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. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. 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) Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbständige 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) 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. 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. 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.**

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 nicht-rechtsfähige 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 sogenannten 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 Kenntnisse 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 ([vergleiche](#) 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) Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. 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. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.**

**(2) 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 auf Grund 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, 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 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. 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;
27. die Förderung wohngemeinnütziger Zwecke; dies ist die vergünstigte Wohnraumüberlassung an Personen im Sinne des § 53. § 53 Nummer 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Bezüge nicht höher sein dürfen als das Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; beim Alleinstehenden oder Alleinerziehenden tritt an die Stelle des Fünffachen das Sechsfache des Regelsatzes. Die Hilfebedürftigkeit muss zu Beginn des jeweiligen Mietverhältnisses vorliegen.

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. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach Satz 2 zuständig ist.

Zu § 52 AO – 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 zugutekommt (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 zugutekommt, ist eine Förderung der Allgemeinheit i. S. d. § 52 Abs. 1 AO anzunehmen, wenn

- a) die Mitgliedsbeiträge und Mitgliedsumlagen zusammen im Durchschnitt 1.440 Euro je Mitglied und Jahr und
- b) die Aufnahmegebühren für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 2.200 Euro 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 Euro 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 Anspargung 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 auf-

genommen worden sind. Die Erhebung von Investitionsumlagen kann auf neu eintretende Mitglieder (und ggf. nachzahlende Jugendliche, [vergleiche](#) 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 ([vergleiche](#) 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 ([vergleiche](#) 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 Prozent 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 Prozent-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 Prozent 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 Prozent-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 ([vergleiche](#) 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 Kunstaustellungen, 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 nichtgewerblichen 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 Nutzierrassen 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 (vergleiche 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 [vergleiche](#) 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 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 Prozent 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, Gospiel, 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 ([vergleiche](#) 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 (siehe § 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 Amateurfilmens 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 ([vergleiche](#) 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. Landjugendvereine, 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 außer-

dem 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 ([vergleiche](#) 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. Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. 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. Zu berücksichtigen sind auch gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen. 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. Die Körperschaft kann den Nachweis mit Hilfe des jeweiligen Leistungsbescheids, der für den Unterstützungszeitraum maßgeblich ist, oder mit Hilfe der Bestätigung des Sozialleistungsträgers führen. 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 oder**
- 3. deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist. Als besondere Gründe gelten insbesondere Katastrophen, die durch Erlass des Bundesministeriums der Finanzen oder einer obersten Finanzbehörde der Länder festgestellt wurden. In diesen Fällen reicht es für den Nachweis der Hilfebedürftigkeit aus, wenn die durch die Katastrophe entstandene Notlage sowie die Mehraufwendungen glaubhaft gemacht werden.**

Zu § 53 AO – 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 Satz 4 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 Euro 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 Euro 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 hilfebedürftige 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 BKGG 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 ([vergleiche](#) Nrn. 6 bis 8 des AEAO zu § 60a).
13. Besondere Gründe i. S. d. § 53 Nr. 2 Satz 3 AO sind insbesondere Katastrophen, die durch Erlass des Bundesministeriums der Finanzen oder einer der obersten Finanzbehörden der Länder festgestellt wurden.  
Handelt es sich um eine Notlage, sind Personen unabhängig von ihren Einkommens- und Vermögensgrenzen nach § 53 Nr. 2 Satz 1 und 2 AO hilfebedürftig, soweit durch die Katastrophen unvorhersehbare Mehraufwendungen verursacht werden, denen keine Ansprüche auf Leistungen von dritter Seite (beispielsweise Versicherungsleistungen oder staatliche Ansprüche) gegenüberstehen. Die durch die jeweilige Katastrophe entstandene Notlage sowie die Mehraufwendungen sind glaubhaft zu machen.  
Sofern Leistungen von dritter Seite, auf die ein Anspruch besteht, zeitlich verzögert geleistet werden, sind die betroffenen Personen für den dadurch entstehenden Überbrückungszeitraum als hilfebedürftig anzusehen. Die dadurch entstehenden Liquiditätseinbußen oder sonstige erlittene Nachteile können somit von steuerbegünstigten Körperschaften, beispielsweise durch die Auszahlung zinsloser Darlehen oder vorübergehende unentgeltliche Nutzungsüberlassungen, ausgeglichen werden.

## § 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.**

Zu § 54 AO – 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. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. 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. 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. 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). 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. Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 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. 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. 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.**

Zu § 55 AO – 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 Pflichtaufgaben der Trägerkörperschaft (z. B. Durchführung des bodengebundenen

Rettungsdiensts) 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 Nichtgesellschafter 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 Gewinnorientierung 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, BStBI 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 Steuerbegünstigung, 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 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 (vergleiche BFH-Beschluss vom 12.10.2010, I R 59/09, BStBI 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 Bankschulden, 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 Nr. 1 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 Prozent 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 Unternehmersgesellschaft i. S. d. § 5 a Abs. 1 GmbHG ist gesetzlich verpflichtet, von ihrem um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschuss bis zum Erreichen des Stammkapitals von 25.000 Euro mindestens 25 Prozent in eine gesetzliche Rücklage einzustellen (§ 5 a Abs. 3 GmbHG). Mit der Bildung dieser Rücklage verstößt die Unternehmersgesellschaft 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 Mittel Fehlverwendungen 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 Prozent 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 ([vergleiche](#) 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 Euro.

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 wieder auflebt, 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 Euro-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.**

Zu § 56 AO – 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) Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. 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) 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. 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.**

Zu § 57 Abs. 1 AO:

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 Abs. 3 AO beruft. Bei Neugründungsfällen siehe Nr. 4 des AEAO zu § 60 a.
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 ([vergleiche](#) Nr. 14 des AEAO zu § 57 Abs. 4).

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. Mittel sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. 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. Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke müssen den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. 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. Dieser Erwerb mindert die Höhe der Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3.**

Zu § 58 AO – 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 Vermögensmehrung) 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 Prozent 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 Empfänger Körperschaft 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 Empfänger Körperschaft 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 Empfänger Körperschaft der steuerbegünstigten Mittelverwendungspflicht. Erfolgt eine Verwendung für andere Zwecke, liegt eine Mittelverwendungsfehler bei der Empfänger Körperschaft 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, Grabbpflege 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 ([vergleiche](#) 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 Steuervergünstigung aus.

Zu § 58 Nr. 9 AO:

16. Diese Ausnahmeregelung ermöglicht es den ausschließlich von einer oder mehreren Gebietskörperschaften errichteten rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen 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 im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO:

Überschuss Vermögensverwaltung: 21.000 Euro  
Mittel im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO: 30.000 Euro

Im Jahr 01 werden 2.500 Euro 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.

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

		Freie Rücklage
Überschuss Vermögensverwaltung	21.000 Euro	7.000 Euro
Mittel im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO	30.000 Euro	3.000 Euro
Gesamt		10.000 Euro

Der Höchstbetrag für die freie Rücklage im Jahr 01 in Höhe von 10.000 Euro 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 Euro 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 ([vergleiche](#) Nr. 7 des AEAO zu § 58 Nr. 1) der 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.

### **§ 58 a 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**
- 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 § 58 a – 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 § 58 a 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 § 58 a 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.**

Zu § 59 AO – 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 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) 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. 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

(Die Mustersatzung ist in dieser Broschüre auf [Seite 27](#) abgedruckt.)

### 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.

Zu § 60 AO – 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 ([vergleiche](#) 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 (vergleiche § 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 (vergleiche § 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 Zeitpunkten erfüllt 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 29.12.2020 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.

## § 60a – Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

**(1) Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 wird gesondert festgestellt. 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) Materielle Fehler im Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit können mit Wirkung ab dem Kalenderjahr beseitigt werden, das auf die Bekanntgabe der Aufhebung der Feststellung folgt. § 176 gilt entsprechend, außer es sind Kalenderjahre zu ändern, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes beginnen.**

**(6) 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. Satz 1 gilt entsprechend für die Aufhebung bestehender Feststellungen nach § 60a.**

Zu § 60a AO – Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen:

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

Zu § 60 a 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 § 60 a 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 § 60 a AO ist ein Annexverfahren zur Körperschaftsteuerveranlagung. Eine Feststellung nach § 60 a 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 § 60 a 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 § 60 a 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 § 60 a 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 § 60 a AO erheblichen Verhältnissen mit dem zivilrechtlichen Inkrafttreten (z. B. Eintragung in das Vereinsregister) eintritt, ist erst dann die Feststellung nach § 60 a Abs. 4 AO aufzuheben (BFH-Urteil vom 23.7.2020, V R 40/18, BStBl 2021 II S. 3).

Zu § 60 a 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 § 60 a 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 § 60 a Abs. 6:

9. Die tatsächliche Geschäftsführung ist grundsätzlich kein Prüfungsgegenstand im Verfahren zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60 a 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 § 60 a Abs. 1 AO.

## § 60b – Zuwendungsempfängerregister

**(1) Das Bundeszentralamt für Steuern führt ein Register, in dem Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts geführt werden, an die steuerbegünstigt Zuwendungen nach den §§ 10b, 34g des Einkommensteuergesetzes geleistet werden können (Zuwendungsempfängerregister).**

**(2) Im Zuwendungsempfängerregister speichert das Bundeszentralamt für Steuern zu Zwecken des Sonderausgabenabzugs nach § 10b des Einkommensteuergesetzes und der Steuerermäßigung nach § 34g des Einkommensteuergesetzes automatisiert folgende Daten:**

1. **Wirtschafts-Identifikationsnummer,**
2. **Name,**
3. **Anschrift,**
4. **steuerbegünstigte Zwecke nach den §§ 52 bis 54,**
5. **Datum der Anerkennung als Partei im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes,**
6. **Datum der Anerkennung als Wählervereinigung,**
7. **Status als juristische Person des öffentlichen Rechts,**
8. **zuständige Finanzbehörde,**
9. **Datum der Erteilung des letzten Freistellungsbescheides, der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Feststellungsbescheides nach § 60a,**
10. **Kontoverbindungen bei Banken/Kreditinstituten und Bezahl dienstleistern.**

**(3) Die für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzbehörde übermittelt dem Bundeszentralamt für Steuern die Daten nach Absatz 2 sowie unverzüglich jede Änderung dieser Daten.**

**(4) Das Bundeszentralamt für Steuern ist befugt, die Daten nach Absatz 2 Dritten zu offenbaren. § 30 steht dem nicht entgegen.**

**(5) Die im Zuwendungsempfängerregister Geführten können Änderungen und Ergänzungen der Eintragungen nach Absatz 2 Nummer 10 mit Hilfe eines amtlich vorgeschriebenen Datensatzes durch Datenfernübertragung bewirken.**

#### **§ 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) 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. § 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.**

Zu § 61 AO – 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 Zeitpunkt 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 zugriffen 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 (vergleiche 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 nach dem Stand der Planung zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung nachhaltig zu erfüllen;
2. einer Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zuführen, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (Rücklage für Wiederbeschaffung). Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen;
3. 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. 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) Die Bildung von Rücklagen nach Absatz 1 hat innerhalb der Frist des § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu erfolgen. Rücklagen nach Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 sind unverzüglich aufzulösen, so-**

**bald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. 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.**

Zu § 62 AO – 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, [vergleiche](#) 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 ge-

nannte 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 Prozent 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 einzu beziehen. 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 nicht ausgeschöpften Betrages zusätzlich in den beiden Folgejahren in die freie Rücklage eingestellt werden. Eine Körperschaft hätte im Jahr 01 beispielsweise 30.000 Euro in die freie Rücklage einstellen können. Tatsächlich stellte sie aber nur 25.000 Euro 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 Euro in die freie Rücklage des jeweiligen Jahres einstellen. Die Körperschaft kann diesen Betrag auf beide Jahre aufteilen (02: 3.000 Euro, 03: 2.000 Euro) 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

Beispiel für eine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 AO:

VZ 01	
Spenden	10.000 Euro
Einnahmen aus Vermögensverwaltung	12.000 Euro
Ausgaben in der Vermögensverwaltung	9.000 Euro
Gewinne aus	
– Zweckbetrieben	2.500 Euro
– steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	3.000 Euro
> 10 Prozent von (10.000 Euro + 2.500 Euro + 3.000 Euro) =	1.550 Euro
> 1/3 von (12.000 Euro – 9.000 Euro) =	1.000 Euro
= Potenzial zur Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO	2.550 Euro
Tatsächliche Rücklagenbildung im VZ 01:	
nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:	3.000 Euro
nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:	0 Euro
Überhang nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 im Verhältnis zu Nr. 3 AO:	450 Euro
VZ 02	
Spenden	20.000 Euro
Einnahmen aus Vermögensverwaltung	16.000 Euro
Ausgaben in der Vermögensverwaltung	10.000 Euro
Gewinne aus	
– Zweckbetrieben	1.000 Euro
– steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	5.000 Euro
> 10 Prozent von (20.000 Euro + 1.000 Euro + 5.000 Euro) =	2.600 Euro
> 1/3 von (16.000 Euro – 10.000 Euro) =	2.000 Euro
abzgl. Überhang nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 im Verhältnis zu Nr. 3 AO	450 Euro
= Potenzial zur Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO	4.150 Euro
Tatsächliche Rücklagenbildung im VZ 02:	
nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:	1.000 Euro
nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:	3.150 Euro

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

**(5) 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.**

**Die Frist ist taggenau zu berechnen.**

Zu § 63 AO – 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 einer 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 (gegebenenfalls mit 0 Euro) 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 Haftungsinanspruchnahme 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 (vergleiche 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.**

Zu § 64 AO – Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:

Zu § 64 AO Abs. 1:

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-Urteile 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 Vermögensverwaltung (§ 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 (vergleiche 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 (vergleiche 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 Besitzunternehmen 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 [vergleiche](#) 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 steuer-

pflichtigen 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 Vereinsthemen 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 abziehbare 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 Werbezwecken 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 Prozent 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 (vergleiche 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 Spenders 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. aufgehoben

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 ([vergleiche](#) 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 ([vergleiche](#) 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 ([vergleiche](#) Nr. 20 des AEAO zu § 64).  
Die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro ist erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden. Für Veranlagungszeiträume vor 2020 ist die bisherige Besteuerungsgrenze von 35.000 Euro 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 ([vergleiche](#) 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 (Zweckbetriebsgrenze) verzichtet hat, erzielt im Jahr 01 folgende Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben:

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

Die Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, betragen 25.000 Euro (20.000 Euro + 5.000 Euro). Die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro 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 überschlüssiger 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 Euro 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 (vergleiche 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 Prozent und bei der Verwertung von u. a. Altmaterial mit 20 Prozent 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 Prozent 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 § 67 a Abs. 1 AO oder wegen des Einsatzes bezahlter Sportler ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sind, ist § 64 Abs. 6 AO nicht anzuwenden.
35. Das Veranstalten 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 Prozent 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 Prozent 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 ([vergleiche](#) 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.**

Zu § 65 AO – 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 (vergleiche 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) Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.**

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

Zu § 66 AO – 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 im Sinne des § 66 AO,
  - b) Zweckbetriebe im Sinne des § 68 AO, soweit diese auch die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen,
  - c) Zweckbetriebe im Sinne des § 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 Prozent 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 Grundver-

sorgung 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.

## § 67 – Krankenhäuser

**(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.**

Zu § 67 AO – 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) Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen. Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.**

**(2) Der Sportverein kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet. Die Erklärung bindet den Sportverein für mindestens fünf Veranlagungszeiträume.**

**(3) 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.**

**Andere sportliche Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. 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) Organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes zur Durchführung von sportlichen Veranstaltungen sind ein Zweckbetrieb, wenn an der sportlichen Veranstaltung überwiegend Sportler teilnehmen, die keine Lizenzsportler sind. Alle sportlichen Veranstaltungen einer Saison einer Liga gelten als eine sportliche Veranstaltung im Sinne des Satzes 1. Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.**

Zu § 67a AO – 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 Euro im Jahr nicht übersteigen (§ 67a Abs. 1 Satz 1 AO). Übersteigen die Einnahmen die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 Euro, liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

Der Verein kann auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten (§ 67 a Abs. 2 AO). Die steuerliche Behandlung seiner sportlichen Veranstaltungen richtet sich dann nach § 67 a 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). § 67 a 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. – Liga-Verband“ 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 § 67 a 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 AEO 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 Euro 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 Fernsehen, Lehrgangsgebühren und Ablösezahlungen. Zum allgemeinen Einnahmegriff 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 Körperschaftsteueranmeldung 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 Euro 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 Euro im Monat als Ausgaben des steuerbegünstigten Bereichs und nur die 520 Euro 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 ([vergleiche](#) 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 Euro 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 Euro 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 teil-

nimmt, kann also nicht ein Betrag bis zu 6.240 Euro 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 Zweckbetriebseigenschaft 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 Euro 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 Sportler 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 ([vergleiche](#) 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 ([vergleiche](#) 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 Euro 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 [vergleiche](#) 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 Prozent, 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, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),**  
b) **Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen,**
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 Betriebes – einschließlich der an die Körperschaft 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, 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. Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.**

Zu § 68 AO – 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 WBVG). 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 Schullandheimen 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 (vergleiche 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 Prozent der gesamten Lieferungen und Leistungen der begünstigten Körperschaft ausmachen, bleibt die Zweckbetriebseigenschaft 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 Prozent und sollen in der Regel nicht mehr als 50 Prozent 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 Prozent 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 Prozent 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 AEO 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 AEO zu § 68 darstellen, können als Inklusionsbetrieb ([vergleiche](#) Nr. 7 des AEO 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. d. § 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 aufgrund 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 Satz 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 Lotteriegesezt 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 ([vergleiche](#) 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 wirtschaftlicher 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

<b>Jahr</b>	<b>Zuwendungen und Vermögensverwaltung</b>	<b>Andere Finanzierung</b>	<b>Gesamt- finanzierung</b>
	Euro	Euro	Euro
01	1.000	1.100	2.100
02	1.400	1.000	2.400
03	<u>1.200</u>	<u>1.300</u>	<u>2.500</u>
<b>Zusammen</b>	<b>3.600</b>	<b>3.400</b>	<b>7.000</b>

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 Zweckbetriebseigenschaft 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.

## Einkommensteuergesetz

### § 10b – Steuerbegünstigte Zwecke

(1) Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung können insgesamt bis zu

1. 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
2. 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen

1. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder
2. an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
3. an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden. Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes. Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Nummer 1 nur im Ausland verwirklicht, ist für den Sonderausgabenabzug Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden. Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften,

1. die den Sport (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 der Abgabenordnung),
2. die kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 22 der Abgabenordnung),
4. die Zwecke im Sinne des § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 23 der Abgabenordnung fördern oder
5. deren Zweck nach § 52 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Nummern 1 bis 4 fördert.

Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten oder die den um die Beträge nach § 10 Absatz 3 und 4, § 10c und § 10d verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen. § 10d Absatz 4 gilt entsprechend.

(1a) Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung, welche die

Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 6 erfüllt, können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen veranlagt werden, bis zu einem Gesamtbetrag von 2 Millionen Euro, zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Absatz 1 Satz 1 abgezogen werden. Nicht abzugsfähig nach Satz 1 sind Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung. Der besondere Abzugsbetrag nach Satz 1 bezieht sich auf den gesamten Zehnjahreszeitraum und kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. § 10d Absatz 4 gilt entsprechend.

(2) Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes sind, sofern die jeweilige Partei nicht gemäß § 18 Absatz 7 des Parteiengesetzes von der staatlichen Teilfinanzierung ausgeschlossen ist, bis zur Höhe von insgesamt 1.650 Euro und im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zur Höhe von insgesamt 3.300 Euro im Kalenderjahr abzugsfähig. Sie können nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als für sie nicht eine Steuerermäßigung nach § 34g gewährt worden ist.

(3) Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden, so bemisst sich die Zuwendungshöhe nach dem Wert, der bei der Entnahme angesetzt wurde und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt. Ansonsten bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat. Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, können nur abgezogen werden, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(4) Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer. Diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen. In den Fällen des Satzes 2 zweite Alternative (Veranlasserhaftung) ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handelnden natürlichen Personen sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind. Die Festsetzungsfrist für Haftungsansprüche nach Satz 2 läuft nicht ab, solange die Festsetzungsfrist für von dem Empfänger der Zuwendung geschuldete Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum nicht abgelaufen ist, in dem die unrichtige Bestätigung ausgestellt worden ist oder veranlasst wurde, dass die Zuwendung nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet worden ist; § 191 Absatz 5 der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(§ 10b EStG in der Fassung vom 18. Juli 2017)

**Steuerliche Anerkennung von Spenden durch den Verzicht auf  
einen zuvor vereinbarten Aufwändungsersatz (Aufwandsspende)  
bzw. einen sonstigen Anspruch (Rückspende)**

**Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25.11.2014**

**IV C 4 – S 2223/07/0010 :005 (2014/0766502)**

**Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24.08.2016**

**IV C 4 – S 2223/01/0010 :007 (2016/0528723)**

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur steuerlichen Anerkennung von Aufwandsspenden und Rückspenden als Sonderausgabe nach § 10b EStG Folgendes:

1. Aufwändungsersatzansprüche können Gegenstand sogenannter Aufwandsspenden gemäß § 10b Absatz 3 Satz 5 und 6 EStG sein. Das gilt auch im Verhältnis eines Zuwendungsempfängers zu seinen ehrenamtlich tätigen Mitgliedern. Nach den Erfahrungen spricht aber eine tatsächliche Vermutung dafür, dass Leistungen ehrenamtlich tätiger Mitglieder und Förderer des Zuwendungsempfängers unentgeltlich und ohne Aufwändungsersatzanspruch erbracht werden. Diese Vermutung ist allerdings widerlegbar. Dafür ist bei vertraglichen Ansprüchen eine schriftliche Vereinbarung zwischen Zuwendendem und Zuwendungsempfänger vorzulegen, die vor der zum Aufwand führenden Tätigkeit getroffen sein muss.
2. Hat der Zuwendende einen Aufwändungsersatzanspruch gegenüber dem Zuwendungsempfänger und verzichtet er darauf, ist ein Spendenabzug nach § 10b Absatz 3 Satz 5 EStG allerdings nur dann rechtlich zulässig, wenn der entsprechende Aufwändungsersatzanspruch durch einen Vertrag oder die Satzung eingeräumt worden ist, und zwar bevor die zum Aufwand führende Tätigkeit begonnen worden ist. Die Anerkennung eines Aufwändungsersatzanspruches ist auch in den Fällen eines rechtsgültigen Vorstandsbeschlusses möglich, wenn der Vorstand dazu durch eine Regelung in der Satzung ermächtigt wurde. Eine nachträgliche rückwirkende Begründung von Ersatzpflichten des Zuwendungsempfängers, zum Beispiel durch eine rückwirkende Satzungsänderung, reicht nicht aus. Aufwändungsersatzansprüche aus einer auf einer entsprechenden Satzungsermächtigung beruhenden Vereinsordnung (zum Beispiel Reisekostenordnung) sind Ansprüche aus einer Satzung im Sinne des § 10b Absatz 3 Satz 5 EStG. Der Verzicht auf bestehende sonstige Ansprüche (Rückspende), wie z. B. Lohn- oder Honorarforderungen oder gesetzliche Ansprüche (die keine Aufwändungsersatzansprüche sind), ist unter den nachstehend unter 3. aufgeführten Voraussetzungen als Spende im Sinne des § 10b EStG abziehbar.
3. Ansprüche auf einen Aufwändungsersatz oder auf eine Vergütung müssen ernsthaft eingeräumt sein und dürfen nicht von vornherein unter der Bedingung des Verzichts stehen. Wesentliche Indizien für die Ernsthaftigkeit von Ansprüchen auf Aufwändungsersatz oder auf eine Vergütung sind auch die zeitliche Nähe der Verzichtserklärung zur Fälligkeit des Anspruchs und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers. Die Verzichtserklärung ist dann noch zeitnah, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von drei Monaten und bei Ansprüchen aus einer regelmäßigen Tätigkeit innerhalb eines Jahres nach Fälligkeit des Anspruchs der Verzicht erklärt wird. Regelmäßig ist eine Tätigkeit, wenn sie gewöhnlich monatlich ausgeübt wird. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist anzunehmen, wenn der Zuwendungsempfänger ungeachtet eines späteren Verzichts durch den Zuwendenden bei prognostischer Betrachtung zum Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf den Aufwändungsersatz oder die Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen. Wird auf einen Anspruch verzichtet, muss dieser auch im Zeitpunkt des Verzichts tatsächlich werthaltig sein. Nur dann kommt ein Abzug als steuerbegünstigte Zuwendung in Betracht.  
Sofern der Verein im Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf einen Aufwändungsersatz oder eine Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen, kann regel-

mäßig davon ausgegangen werden, dass der Anspruch im Zeitpunkt des Verzichts noch werthaltig ist. Etwas anderes gilt nur dann, wenn sich die finanziellen Verhältnisse des Vereins im Zeitraum zwischen der Einräumung des Anspruchs und dem Verzicht wesentlich verschlechtert haben.

Von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist immer dann auszugehen, wenn die Körperschaft offensichtlich über genügend liquide Mittel bzw. sonstiges Vermögen verfügt, das zur Begleichung der eingegangenen Verpflichtung herangezogen wird. Dabei ist keine Differenzierung nach steuerbegünstigtem Tätigkeitsbereich (ideelle Tätigkeit, Zweckbetrieb), steuerfreier Vermögensverwaltung oder steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vorzunehmen.

4. Der Abzug einer Spende gemäß § 10b EStG setzt voraus, dass die Ausgabe beim Spender zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung führt. Eine endgültige wirtschaftliche Belastung liegt nicht vor, soweit der Wertabgabe aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ein entsprechender Zufluss – im Falle der Zusammenveranlagung auch beim anderen Ehegatten/Lebenspartner – gegenübersteht (BFH-Urteil vom 20. Februar 1991, BStBl II, Seite 690). Die von der spendenempfangsberechtigten Einrichtung erteilten Aufträge und die mit deren Ausführung entstehenden Aufwendungen dürfen nicht, auch nicht zum Teil, im eigenen Interesse des Zuwendenden ausgeführt bzw. getätigt werden. Die Auszahlung von Aufwendungsersatz an den Spender führt insoweit nicht zu einem schädlichen Rückfluss, als der Aufwendungsersatz aufgrund eines ernsthaft eingeräumten Ersatzanspruchs geleistet wird, der nicht unter der Bedingung einer vorhergehenden Spende steht.
5. Bei dem nachträglichen Verzicht auf den Ersatz der Aufwendungen bzw. auf einen sonstigen Anspruch handelt es sich um eine Geldspende, bei der entbehrlich ist, dass Geld zwischen dem Zuwendungsempfänger und dem Zuwendenden tatsächlich hin und her fließt. Dem Zuwendenden ist deshalb eine Zuwendungsbestätigung über eine Geldzuwendung zu erteilen, in der auch ausdrückliche Angaben darüber zu machen sind, ob es sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt.
6. Eine Zuwendungsbestätigung darf nur erteilt werden, wenn sich der Ersatzanspruch auf Aufwendungen bezieht, die zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke des Zuwendungsempfängers erforderlich waren. Für die Höhe der Zuwendung ist der vereinbarte Ersatzanspruch maßgeblich; allerdings kann ein unangemessen hoher Ersatzanspruch zum Verlust der Gemeinnützigkeit des Zuwendungsempfängers führen (§ 55 Absatz 1 Nummer 3 AO). Der Zuwendungsempfänger muss die zutreffende Höhe des Ersatzanspruchs, über den er eine Zuwendungsbestätigung erteilt hat, durch geeignete Unterlagen im Einzelnen belegen können.
7. Dieses BMF-Schreiben ist ab 1. Januar 2015 anzuwenden.

Das BMF-Schreiben vom 7. Juni 1999 – IV C 4 – S 2223 – 111/99 – (BStBl I, Seite 591) findet weiter Anwendung auf alle Zusagen auf Aufwendungsersatz sowie auf alle Zusagen auf Vergütungen, die bis zum 31. Dezember 2014 erteilt werden.

Wird bei einer Körperschaft, die vor dem 1. Januar 2015 gegründet wurde, Aufwendungsersatz lediglich aufgrund eines rechtsgültigen Vorstandsbeschlusses ohne ausdrückliche Satzungsermächtigung eingeräumt, so muss die Satzung nicht allein zur Einräumung dieser Ermächtigung geändert werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zur Ansicht und zum Abruf bereit. Das Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.\*)

---

Die Schreiben sind im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

## **Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen**

**Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 07.11.2013**

**IV C 4 – S 2223/07/0018 :005**

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die in der Anlage beigefügten Muster für Zuwendungen an inländische Zuwendungsempfänger zu verwenden.

Für die Verwendung der aktualisierten Muster für Zuwendungsbestätigungen gilt Folgendes:

1. Die in der Anlage beigefügten Muster für Zuwendungsbestätigungen sind verbindliche Muster (vergleiche § 50 Abs. 1 EStDV). Die Zuwendungsbestätigungen können weiterhin vom jeweiligen Zuwendungsempfänger anhand dieser Muster selbst hergestellt werden. In einer auf einen bestimmten Zuwendungsempfänger zugeschnittenen Zuwendungsbestätigung müssen nur die Angaben aus den veröffentlichten Mustern übernommen werden, die im Einzelfall einschlägig sind. Die in den Mustern vorgesehene Hinweisschrift zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und zur steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung sind stets in die Zuwendungsbestätigungen zu übernehmen.
2. Die Wortwahl und die Reihenfolge der vorgegebenen Textpassagen in den Mustern sind beizubehalten, Umformulierungen sind unzulässig. Auf der Zuwendungsbestätigung dürfen weder Danksagungen an den Zuwendenden noch Werbung für die Ziele der begünstigten Einrichtung angebracht werden. Entsprechende Texte sind jedoch auf der Rückseite zulässig. Die Zuwendungsbestätigung darf die Größe einer DIN A4-Seite nicht überschreiten.
3. Gegen optische Hervorhebungen von Textpassagen beispielsweise durch Einrahmungen und/oder vorangestellte Ankreuzkästchen bestehen keine Bedenken. Ebenso ist es zulässig, den Namen des Zuwendenden und dessen Adresse so untereinander anzuordnen, dass die gleichzeitige Nutzung als Anschriftenfeld möglich ist. Fortlaufende alphanumerische Zeichen mit einer oder mehreren Reihen, die zur Identifizierung der Zuwendungsbestätigung geeignet sind, können vergeben werden; die Verwendung eines Briefpapiers mit einem Logo, Emblem oder Wasserzeichen der Einrichtung ist zulässig.
4. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Zuwendungsempfänger in seinen Zuwendungsbestätigungen alle ihn betreffenden steuerbegünstigten Zwecke nennt. Aus steuerlichen Gründen bedarf es keiner Kenntlichmachung, für welchen konkreten steuerbegünstigten Zweck die Zuwendung erfolgt bzw. verwendet wird.
5. Der zugewendete Betrag ist sowohl in Ziffern als auch in Buchstaben zu benennen. Für die Benennung in Buchstaben ist es nicht zwingend erforderlich, dass der zugewendete Betrag in einem Wort genannt wird; ausreichend ist die Buchstabenbenennung der jeweiligen Ziffern. So kann z. B. ein Betrag in Höhe von 1.322 Euro als „eintausenddreihundertzweiundzwanzig“ oder „eins – drei – zwei – zwei“ bezeichnet werden. In diesen Fällen sind allerdings die Leerräume vor der Nennung der ersten Ziffer und hinter der letzten Ziffer in geeigneter Weise (z. B. durch „X“) zu entwerten.
6. Handelt es sich um eine Sachspende, so sind in die Zuwendungsbestätigung genaue Angaben über den zugewendeten Gegenstand aufzunehmen (z. B. Alter, Zustand, historischer Kaufpreis, usw.). Für die Sachspende zutreffende Sätze sind in den entsprechenden Mustern anzukreuzen.

### Sachspende aus dem Betriebsvermögen:

Stammt die Sachzuwendung nach den Angaben des Zuwendenden aus dessen Betriebsvermögen, bemisst sich die Zuwendungshöhe nach dem Wert, der bei der Entnahme angesetzt wurde und

nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt (§ 10b Abs. 3 Satz 2 EStG). In diesen Fällen braucht der Zuwendungsempfänger keine zusätzlichen Unterlagen in seine Buchführung aufzunehmen, ebenso sind Angaben über die Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, nicht erforderlich. Der Entnahmewert ist grundsätzlich der Teilwert. Der Entnahmewert kann auch der Buchwert sein, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar nach der Entnahme für steuerbegünstigte Zwecke gespendet wird (sog. Buchwertprivileg § 6 Abs. 1 Nummer 4 Satz 4 und 5 EStG).

Sachspende aus dem Privatvermögen:

Handelt es sich um eine Sachspende aus dem Privatvermögen des Zuwendenden, ist der gemeine Wert des gespendeten Wirtschaftsguts maßgebend, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde (§ 10b Abs. 3 Satz 3 EStG). Ansonsten sind die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wert der Zuwendung auszuweisen. Dies gilt insbesondere bei Veräußerungstatbeständen, die unter § 17 oder § 23 EStG fallen [(zum Beispiel Zuwendung einer mindestens 1 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 17 EStG), einer Immobilie, die sich weniger als zehn Jahre im Eigentum des Spenders befindet (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 EStG), eines anderen Wirtschaftsguts im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 EStG mit einer Eigentumsdauer von nicht mehr als einem Jahr)]. Der Zuwendungsempfänger hat anzugeben, welche Unterlagen er zur Ermittlung des angesetzten Wertes herangezogen hat. In Betracht kommt in diesem Zusammenhang zum Beispiel ein Gutachten über den aktuellen Wert der zugewendeten Sache oder der sich aus der ursprünglichen Rechnung ergebende historische Kaufpreis unter Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung. Diese Unterlagen hat der Zuwendungsempfänger zusammen mit der Zuwendungsbestätigung in seine Buchführung aufzunehmen.

7. Die Zeile: „Es handelt sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen Ja  Nein “ ist stets in die Zuwendungsbestätigungen über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge zu übernehmen und entsprechend anzukreuzen. Dies gilt auch für Sammelbestätigungen und in den Fällen, in denen ein Zuwendungsempfänger grundsätzlich keine Zuwendungsbestätigungen für die Erstattung von Aufwendungen ausstellt.
8. Werden Zuwendungen an eine juristische Person des öffentlichen Rechts von dieser an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts weitergeleitet und werden von diesen die steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht, so hat der „Erstempfänger“ die in den amtlichen Vordrucken enthaltene Bestätigung wie folgt zu fassen:  
Die Zuwendung wird entsprechend den Angaben des Zuwendenden an ..... [Name des Letztempfängers verbunden mit dem Hinweis auf dessen öffentlich-rechtliche Organisationsform] weitergeleitet.
9. Erfolgt der Nachweis in Form der Sammelbestätigung, so ist der bescheinigte Gesamtbetrag auf der zugehörigen Anlage in sämtliche Einzelzuwendungen aufzuschlüsseln. Es bestehen keine Bedenken, auf der Anlage zur Sammelbestätigung entweder den Namen des Zuwendenden oder ein fortlaufendes alphanumerisches Zeichen anzubringen, um eine sichere Identifikation zu gewährleisten.
10. Für maschinell erstellte Zuwendungsbestätigungen ist R 10b. 1 Abs. 4 EStR zu beachten.
11. Nach § 50 Abs. 4 EStDV hat die steuerbegünstigte Körperschaft ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Es ist in diesem Zusammenhang zulässig, das Doppel in elektronischer Form zu speichern. Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (BMF-Schreiben vom 7. November 1995, BStBl I, Seite 738) sind zu beachten.
12. Für Zuwendungen nach dem 31. Dezember 1999 ist das Durchlaufspendenverfahren keine zwingende Voraussetzung mehr für die steuerliche Begünstigung von Spenden. Seit 1. Januar 2000 sind alle steuerbegünstigten Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nummer 9 KStG zum unmittelbaren

Empfang und zur Bestätigung von Zuwendungen berechtigt. Dennoch dürfen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen auch weiterhin als Durchlaufstelle auftreten und Zuwendungsbestätigungen ausstellen (*vergleiche* R 10b. 1 Abs. 2 EStR). Sie unterliegen dann aber auch – wie bisher – der Haftung nach § 10b Abs. 4 EStG. Dach- und Spitzenorganisationen können für die ihnen angeschlossenen Vereine dagegen nicht mehr als Durchlaufstelle fungieren.

13. Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21. März 2013 (BGBl. I, Seite 556) wurde mit § 60a AO die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen eingeführt. Nach § 60a AO wird die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gesondert vom Finanzamt festgestellt. Dieses Verfahren löst die sogenannte vorläufige Bescheinigung ab. Übergangsweise bleiben die bislang ausgestellten vorläufigen Bescheinigungen weiterhin gültig und die betroffenen Körperschaften sind übergangsweise weiterhin zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt. Diese Körperschaften haben in ihren Zuwendungsbestätigungen anzugeben, dass sie durch vorläufige Bescheinigung den steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt worden sind. Die Bestätigung ist wie folgt zu fassen:

*Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks/der begünstigten Zwecke) durch vorläufige Bescheinigung des Finanzamtes (Name), StNr. (Angabe) vom (Datum) ab (Datum) als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt.*

Außerdem sind die Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und zur steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung folgendermaßen zu fassen:

*Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nummer 5 GewStG). Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum der vorläufigen Bescheinigung länger als drei Jahre seit Ausstellung der Bestätigung zurückliegt (BMF vom 15.12.1994 – BStBl I, Seite 884).*

In Fällen, in denen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Stiftungen des öffentlichen Rechts Zuwendungen an Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nummer 9 KStG weiterleiten, ist ebenfalls anzugeben, ob die Empfängerkörperschaft durch vorläufige Bescheinigung als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt worden ist. Diese Angabe ist hierbei in den Zuwendungsbestätigungen folgendermaßen zu fassen:

*entsprechend den Angaben des Zuwendenden an (Name) weitergeleitet, die/der vom Finanzamt (Name) StNr. (Angabe) mit vorläufiger Bescheinigung (gültig ab: Datum) vom (Datum) als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt ist.*

Die Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und zur steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung sind dann folgendermaßen zu fassen:

*Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nummer 5 GewStG).*

Nur in den Fällen der Weiterleitung an steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne von § 5 Abs. 1 Nummer 9 KStG:

*Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum der vorläufigen Bescheinigung länger als drei Jahre seit Ausstellung der Bestätigung zurückliegt.*

14. Ist der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bisher weder ein Freistellungsbescheid noch eine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt worden und sieht der Feststellungsbescheid nach § 60a AO die Steuerbefreiung erst für den nächsten Veranlagungszeitraum vor (§ 60 Abs. 2 AO), sind Zuwendungen erst ab diesem Zeitpunkt nach § 10b EStG abziehbar. Zuwendungen, die vor Beginn der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nummer 9 KStG erfolgen, sind steuerlich nicht nach § 10b EStG begünstigt, da die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in diesem Zeitraum nicht die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nummer 2 EStG erfüllt. Zuwendungsbestätigungen, die für Zeiträume vor der Steuerbefreiung ausgestellt werden, sind daher unrichtig und können – bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10b Abs. 4 EStG – eine Haftung des Ausstellers auslösen.
15. Die neuen Muster für Zuwendungsbestätigungen werden als ausfüllbare Formulare unter <https://www.formulare-bfinv.de> zur Verfügung stehen.
16. Für den Abzug steuerbegünstigter Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Empfänger wird auf das BMF-Schreiben vom 16. Mai 2011 – IV C 4 – S 2223/07/ 0005 :008, 2011/0381377 – (BStBl I, Seite 559) hingewiesen.

Das BMF-Schreiben vom 30. August 2012 – IV C 4 – S 2223/07/0018 :005, 2012/ 0306063 – (BStBl I, Seite 884) wird hiermit aufgehoben.

Es wird seitens der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn bis zum 31. Dezember 2013 die bisherigen Muster für Zuwendungsbestätigungen verwendet werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt I veröffentlicht.\*)

\*) Bundessteuerblatt I 2013, Seite 1333

**Übergangsfrist und Verwendung  
der Muster für Zuwendungsbestätigungen  
nach dem BMF-Schreiben vom 7. November 2013 (BStBl I, S. 1333)**

**IV C 4 – S 2223/07/0018**

Die im Bundessteuerblatt (Teil I 2013, S. 1333) veröffentlichten Muster für Zuwendungsbestätigungen sind grundsätzlich für Zuwendungen ab dem 1. Januar 2014 zu verwenden. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bestehen jedoch keine Bedenken, wenn bis zum 31. Dezember 2014 noch die nach bisherigem Muster erstellten Zuwendungsbestätigungen (BMF-Schreiben vom 30. August 2012, BStBl I, S. 884) weiter verwendet werden.

Zur Erläuterung des Haftungshinweises in den veröffentlichten Mustern für Zuwendungsbestätigungen weise ich auf Folgendes hin:

Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst auch die Ausstellung steuerlicher Zuwendungsbestätigungen. Zuwendungsbestätigungen dürfen nur dann ausgestellt werden, wenn die Voraussetzungen des § 63 Absatz 5 Abgabenordnung (AO) vorliegen:

Die Erlaubnis wird an die Erteilung eines Feststellungsbescheides nach § 60a Abs. 1 AO, eines Freistellungsbescheides oder eine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid geknüpft. Ist der Bescheid nach § 60a AO älter als drei Kalenderjahre oder ist der Freistellungsbescheid – beziehungsweise sind die Anlagen zum Körperschaftsteuerbescheid – älter als fünf Jahre, darf die Körperschaft keine Zuwendungsbestätigungen mehr ausstellen (Nummer 3 des AEAO zu § 63).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht\*) und ergänzt das BMF-Schreiben vom 7. November 2013 (BStBl I, S. 1333).

---

\*) Bundessteuerblatt I 2014, Seite 791

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der inländischen Stiftung des privaten Rechts)

### Bestätigung über Geldzuwendungen

im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an inländische Stiftungen des privaten Rechts

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Betrag der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

Es handelt sich um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen

Ja  Nein

- Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) ..... nach dem Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes ..... StNr. ...., vom ..... für den letzten Veranlagungszeitraum ..... nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.
- Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO wurde vom Finanzamt ....., StNr. .... mit Bescheid vom ..... nach § 60a AO gesondert festgestellt. Wir fördern nach unserer Satzung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) .....

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

verwendet wird.

- Die Zuwendung erfolgte in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock).
- Es handelt sich **nicht** um Zuwendungen in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung.

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

#### Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der inländischen Stiftung des privaten Rechts)		
<p><b>Bestätigung über Sachzuwendungen</b> im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an inländische Stiftungen des privaten Rechts</p>		
Name und Anschrift des Zuwendenden:		
Wert der Zuwendung - in Ziffern -	- in Buchstaben -	Tag der Zuwendung:
Genauere Bezeichnung der Sachzuwendung mit Alter, Zustand, Kaufpreis usw.		
<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Betriebsvermögen. <b>Die Zuwendung wurde nach dem Wert der Entnahme (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert) und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt, bewertet.</b></li> <li><input type="checkbox"/> Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Privatvermögen.</li> <li><input type="checkbox"/> Der Zuwendende hat trotz Aufforderung keine Angaben zur Herkunft der Sachzuwendung gemacht.</li> <li><input type="checkbox"/> Geeignete Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, z. B. Rechnung, Gutachten, liegen vor.</li> <li><input type="checkbox"/> Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) ..... <b>nach dem</b> Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes ..... StNr. ...., vom ..... <b>für den letzten Veranlagungszeitraum</b> ..... nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.</li> <li><input type="checkbox"/> <b>Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO wurde vom Finanzamt ....., StNr. .... mit Bescheid vom ..... nach § 60a AO gesondert festgestellt. Wir fördern nach unserer Satzung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) .....</b></li> </ul>		
Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke) verwendet wird.		
<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> Die Zuwendung erfolgte <b>in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock).</b></li> <li><input type="checkbox"/> Es handelt sich <b>nicht</b> um Zuwendungen <b>in das verbrauchbare Vermögen</b> einer Stiftung.</li> </ul>		
----- (Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)		
<p><b>Hinweis:</b> Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).</p> <p>Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. <b>das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).</b></p>		

## Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring

### Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.02.1998

#### IV B 2 – S 2144 – 40/98; IV B 7 – S 0183 – 62/98

Für die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring gelten – unabhängig von dem gesponserten Bereich (z.B. Sport-, Kultur-, Sozio-, Öko- und Wissenschaftssponsoring) – im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder folgende Grundsätze:

#### **I. Begriff des Sponsoring**

- 1 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.

#### **II. Steuerliche Behandlung beim Sponsor**

- 2 Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring gemachten Aufwendungen können
  - Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG,
  - Spenden, die unter den Voraussetzungen der §§ 10b EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, 9 Nr. 5 GewStG abgezogen werden dürfen, oder
  - steuerlich nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG), bei Kapitalgesellschaften verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) sein.

##### 1. Berücksichtigung als Betriebsausgaben

- 3 Aufwendungen des Sponsors sind Betriebsausgaben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können (vergleiche BFH-Urteil vom 03.02.1993, BStBl II, S. 441, 445), für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Empfänger der Leistungen auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf den von ihm benutzten Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen oder auf die Produkte des Sponsors werbewirksam hinweist. Die Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk oder Fernsehen kann einen wirtschaftlichen Vorteil, den der Sponsor für sich anstrebt, begründen, insbesondere wenn sie in seine Öffentlichkeitsarbeit eingebunden ist oder der Sponsor an Pressekonferenzen oder anderen öffentlichen Veranstaltungen des Empfängers mitwirken und eigene Erklärungen über sein Unternehmen oder seine Produkte abgeben kann.
- 4 Wirtschaftliche Vorteile für das Unternehmen des Sponsors können auch dadurch erreicht werden, dass der Sponsor durch Verwendung des Namens, von Emblemen oder Logos des Empfängers oder in anderer Weise öffentlichkeitswirksam auf seine Leistungen aufmerksam macht.
- 5 Für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben kommt es 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 und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig sind. Bei einem krassen Missverhältnis zwischen den Leistungen des Sponsors und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil ist der Betriebsausgabenabzug allerdings zu versagen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG).

- 6 Leistungen des Sponsors im Rahmen des Sponsoring-Vertrags, die die Voraussetzungen der RdNrn. 3, 4 und 5 für den Betriebsausgabenabzug erfüllen, sind keine Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG.

2. Berücksichtigung als Spende

- 7 Zuwendungen des Sponsors, die keine Betriebsausgaben sind, sind als Spenden (§ 10b EStG) zu behandeln, wenn sie zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen (BFH-Urteil vom 25.11.1987, BStBl II 1988, S. 220; vom 12.09.1990, BStBl II 1991, S. 258).

3. Nichtabziehbare Kosten der privaten Lebensführung oder verdeckte Gewinnausschüttungen

- 8 Als Sponsoringaufwendungen bezeichnete Aufwendungen, die keine Betriebsausgaben und keine Spenden sind, sind nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG). Bei entsprechenden Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft können verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, wenn der Gesellschafter durch die Zuwendungen begünstigt wird, z. B. eigene Aufwendungen als Mäzen erspart (vergleiche Abschnitt 31 Abs. 2 Satz 4 KStR 1995).

**III. Steuerliche Behandlung bei steuerbegünstigten Empfängern**

- 9 Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring erhaltenen Leistungen können, wenn der Empfänger eine steuerbegünstigte Körperschaft ist, steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich, steuerfreie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung oder steuerpflichtige Einnahmen eines 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 (vergleiche insbesondere Anwendungserlass zur Abgabenordnung, zu § 67a, Tz. I/9). 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 Werbezwecken 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. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dagegen vor, wenn die Körperschaft an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) sein.

Dieses Schreiben ersetzt das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 09.07.1997 (BStBl I, S. 726). Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I\*) veröffentlicht.

---

\*) Bundessteuerblatt I 1998, Seite 212

## **Allgemeine Erlaubnis für Kleine Lotterien und Ausspielungen**

### **Bekanntmachung des Ministeriums des Innern – 13-38.07.09-12 – vom 06.08.2021**

#### **I.**

Auf Grund des § 18 des Glücksspielstaatsvertrags 2021 vom 29. Oktober 2020 (GV. NRW. 2021 S. 459) in Verbindung mit den §§ 14 und 15 des Ausführungsgesetzes NRW Glücksspielstaatsvertrag vom 13. November 2012 (GV. NRW. S. 524), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 23. Juni 2021 (GV. NRW. S. 772) geändert worden ist, wird Lotterieveranstalterinnen und Lotterieveranstaltern im Sinne des § 14 Absatz 1 des Glücksspielstaatsvertrages 2021 sowie

- a) Institutionen und Organisationen der Kinder- und Jugendhilfe sowie Kinder- und Jugendpflege,
- b) Kirchengemeinden und Religionsgemeinschaften,
- c) Sportvereinen,
- d) Feuerwehren und
- e) Stiftungen

die allgemeine Erlaubnis für Kleine Lotterien (Verlosung von Geldgewinnen) und Ausspielungen (Verlosung von Warengewinnen) für ihren räumlichen Wirkungskreis erteilt,

- 1. die sich nicht über das Gebiet einer kreisfreien Stadt oder eines Kreises hinaus erstrecken,
- 2. bei denen das Spielkapital (= Anzahl der Lose x Lospreis) den Wert von 40.000 Euro nicht übersteigt,
- 3. bei denen der Losverkauf die Dauer von drei Monaten innerhalb eines Jahres nicht überschreitet,
- 4. bei denen keine Prämien- oder Schlussziehungen vorgesehen sind,
- 5. deren Spielplan einen Reinertrag und eine Gewinnsumme von jeweils mindestens einem Drittel der Entgelte (Gesamtpreise der Lose) vorsieht,
- 6. deren Reinertrag gemäß § 14 Absatz 4 des Ausführungsgesetzes NRW Glücksspielstaatsvertrag der Veranstaltung ausschließlich und unmittelbar für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird und
- 7. die keine wirtschaftlichen Zwecke verfolgen.

Allein durch die Zuführung des Ertrages der Veranstaltung zu gemeinnützigen Zwecken wird nicht ausgeschlossen, dass die Organisation wirtschaftliche Zwecke verfolgt. Die Vorgaben des § 15 Absatz 1 des Glücksspielstaatsvertrages 2021 bleiben unberührt. Die allgemeine Erlaubnis wird nur für die Fälle erteilt, die die Voraussetzungen des Satzes 1 Nummern 1. bis 7. erfüllen und in denen die Veranstalterin oder der Veranstalter zu den in Satz 1 genannten Institutionen gehört.

Der Spielplan muss, wenn für die geplanten Gewinne Kosten entstehen, detailliert darlegen, wie sichergestellt wird, dass sowohl die Gewinnsumme als auch der Reinertrag bei weniger verkauften Losen als im Spielplan festgelegt, erzielt werden wird.

Tombolas sind Ausspielungen im Sinne der allgemeinen Erlaubnis.

#### **II.**

Im Zusammenhang mit einer Veranstaltung nach Nummer I. ist das Betreiben von Wirtschaftswerbung zu unterlassen. Davon nicht umfasst ist der bloße Hinweis auf Sponsorinnen und Sponsoren von Warengewinnen.

Kleinen Lotterien und Ausspielungen ist der Vertrieb der Lose über das Internet an Personen erlaubt, die in der Kommune gemäß Nummer I Satz 1 Nummer 1 leben, wenn der Schutz Minderjähriger sichergestellt ist. Auf dem jeweiligen Vertriebsweg ist in verständlicher Sprache gut sichtbar darüber zu informieren, dass

1. die Teilnahme nur Personen gestattet ist, die in der Kommune, in der die Veranstaltung stattfinden soll, ihren Wohnsitz haben,
2. die Teilnahme nur volljährigen geschäftsfähigen Personen gestattet ist und Gewinne nicht an Minderjährige ausgehändigt oder ausgezahlt werden, selbst wenn der Kauf des Loses durch eine volljährige Person erfolgte, und
3. mit der Teilnahme an Glücksspiel die Gefahr verbunden ist, an Glücksspielsucht zu erkranken.

Die Auszahlung oder Übergabe eines Gewinns erfolgt nur nach vorheriger Identifizierung an volljährige Personen gegen Vorzeigen des Personalausweises oder eines vergleichbaren Ausweisdokuments. Das Vorzeigen des Personalausweises oder eines vergleichbaren Ausweisdokuments kann durch eine volljährige Teilnehmerin oder einen volljährigen Teilnehmer der Lotterie auch durch Videoübertragung erfolgen. Soweit die Teilnehmerin oder der Teilnehmer durch persönliches Erscheinen oder durch Videoübertragung optisch wahrgenommen wird und keine Zweifel (zum Beispiel auch durch persönliche Bekanntheit) an der Volljährigkeit bestehen, ist das Vorzeigen des Personalausweises oder eines vergleichbaren Ausweisdokuments entbehrlich. Gleiches gilt, wenn ein Gewinn durch eine volljährige bevollmächtigte Person abgeholt wird und keine Zweifel an der Volljährigkeit bestehen. Die §§ 6 a bis 6 j des Glücksspielstaatsvertrags 2021 finden keine Anwendung.

### **III.**

Die Kleine Lotterie oder Ausspielung ist mindestens zwei Wochen vor Beginn und mindestens vier Wochen vor einem Losverkauf über das Internet der örtlichen Ordnungsbehörde unter Angabe des Spielkapitals und der Dauer der Kleinen Lotterie oder Ausspielung schriftlich anzuzeigen. Die Veranstalterin oder der Veranstalter hat die Unterlagen beizubringen, die der örtlichen Ordnungsbehörde die Prüfung ermöglichen, ob die angezeigte Kleine Lotterie oder Ausspielung die rechtlichen Vorgaben erfüllt. Hierzu gehört unter anderem die Vorlage des Spielplans und im Falle des Losverkaufs über das Internet zusätzlich ein Konzept, aus dem sich ergibt, dass die Vorgaben von Nummer II erfüllt werden und sichergestellt ist, dass keine Minderjährigen an der Veranstaltung teilnehmen. Die zuständige Behörde hat das Recht, weitere Unterlagen nachzufordern, soweit diese zur Prüfung der Voraussetzungen der §§ 14 und 15 des Ausführungsgesetzes NRW Glücksspielstaatsvertrag erforderlich sind.

### **IV.**

Das Recht der örtlichen Ordnungsbehörden zum Erlass nachträglicher Auflagen gemäß § 15 Absatz 1 des Ausführungsgesetzes NRW Glücksspielstaatsvertrag sowie die Möglichkeit eine allgemein erlaubte Veranstaltung im Einzelfall gemäß § 15 Absatz 1 und 2 des Ausführungsgesetzes NRW Glücksspielstaatsvertrag zu untersagen, bleiben unberührt.

### **V.**

Der Widerruf der allgemeinen Erlaubnis sowie die nachträgliche Aufnahme, Änderung oder Ergänzung durch Auflagen bleiben vorbehalten, insbesondere für den Fall, dass die örtliche Ordnungsbehörde Kenntnis über die Nichteinhaltung oder den Wegfall der Erlaubnisvoraussetzungen erlangt.

**VI.**

Die §§ 32 und 33 des Rennwett- und Lotteriegengesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2065) in Verbindung mit den §§ 29 und 30 der Rennwett- und Lotteriegesetz-Durchführungsverordnung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 611-14-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, die zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2075) geändert worden ist, sind hinsichtlich der steuerlichen Pflichten entsprechend anzuwenden. Abweichend von der dort festgelegten Anmeldefrist ist die jeweilige Einzelveranstaltung einer Kleinen Lotterie oder Ausspielung nach dieser allgemeinen Erlaubnis mindestens zwei Wochen vor Beginn und mindestens vier Wochen vor einem Losverkauf über das Internet bei dem landesweit für die Lotteriesteuerung zuständigen Finanzamt Köln-Altstadt, Am Weidenbach 2–4, 50676 Köln unter Angabe des Namens und der Anschrift der Veranstalterin oder des Veranstalters, des Ortes und des Zeitraumes der Veranstaltung, der geplanten Zahl der Lose, der Lospreise und des geplanten Reinertrages sowie unter Beifügung einer Kopie der Anmeldung bei der örtlich zuständigen Ordnungsbehörde anzumelden.

**VII.**

Die allgemeine Erlaubnis wird einen Tag nach der Veröffentlichung wirksam und ist bis zum 30. Juni 2026 befristet.

### **Geldauflagen in Ermittlungs-, Straf- und Gnadenverfahren zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen**

In Ermittlungs-, Straf- und Gnadenverfahren kann den Betroffenen die Zahlung von Geldauflagen zugunsten der Staatskasse oder einer gemeinnützigen Einrichtung auferlegt werden. Letztere können regelmäßig nur bedacht werden, wenn sie in einem zentralen Verzeichnis der Justiz des Landes registriert sind.

Seit dem 1. Oktober 2010 wird diese Registrierung zentral für die Justiz in Nordrhein-Westfalen durch die Generalstaatsanwaltschaft Düsseldorf vorgenommen. Dort wird ein elektronisches Verzeichnis der gemeinnützigen Einrichtungen geführt, zu deren Gunsten Geldauflagen festgesetzt werden können.

Ein Antrag auf Aufnahme in dieses Verzeichnis kann ausschließlich über das angebotene Online-Verfahren erfolgen und ist ausdrücklich solchen Einrichtungen vorbehalten, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 52, 53, 54 der Abgabenordnung erfüllen. Weitere Voraussetzungen sind unter anderem die Vorlage einer Satzung und eines Körperschaftsteuerfreistellungsbescheides, die Entbindung des Finanzamtes vom Steuergeheimnis sowie die jährliche Übersendung eines Rechenschaftsberichts. Weiter zu beachten ist, dass in diesem Fall jährlich, also nicht wie sonst üblich nur alle drei Jahre, eine Körperschaftsteuererklärung beim Finanzamt einzureichen ist.

Weitere Informationen dazu finden Sie unter dem folgenden Link:

<https://www.justiz.nrw.de/BS/formulare/gemeinnuetzige/index.php>

## Engagementförderung des Landes Nordrhein-Westfalen

Das bürgerschaftliche Engagement hat in Nordrhein-Westfalen entsprechend der Engagementstrategie für das Land Nordrhein-Westfalen einen besonderen Stellenwert. Aus diesem Grund bietet das Land zahlreiche Angebote - insbesondere für die Zivilgesellschaft und Kommunen.

Gebündelt werden die Informationen zu den Angeboten des Landes im Engagement-Portal unter [www.engagiert-in-nrw.de](http://www.engagiert-in-nrw.de).

Hier erhalten Sie Auskunft zu allen Fragen rund um die Möglichkeiten der Vernetzung und Qualifizierung sowie zu den Anerkennungsinstrumenten des Landes, wie zum Beispiel der Ehrenamtskarte NRW, dem Engagementnachweis NRW und dem Engagementpreis NRW.



## Sie haben weitere Fragen rund um das Ehrenamt?

Als zentrale Anlaufstelle des Landes bietet die Landesservicestelle Engagierten, Initiativen, Vereinen und weiteren zivilgesellschaftlichen Organisationen vielfältige Angebote, um das Ehrenamt in Nordrhein-Westfalen zu stärken. Auf Basis der Engagementstrategie für das Land Nordrhein-Westfalen bietet die Servicestelle ein kostenfreies Angebot zur Unterstützung der Zivilgesellschaft - insbesondere zu Fragen rund um Fördermittel, allgemeine Rechtsthemen und die Organisations- und Projektentwicklung.

Zum Angebot der Landesservicestelle zählen neben dem umfassenden Informations- und Verweisangebot im Engagement-Portal unter [www.engagiert-in-nrw.de](http://www.engagiert-in-nrw.de) und dem Engagement-Newsletter sowohl die Servicehotline und E-Mail-Beratung als auch das Weiterbildungsangebot „Boxenstopp im Ehrenamt“, im Rahmen dessen Engagierte aus allen Engagementbereichen sich in kostenfreien Webinaren und Workshops zu Fragen rund um das Ehrenamt informieren können.

Weitere Informationen zur Landesservicestelle und ihrem Angebot sind im Engagement-Portal als auch auf Instagram und Facebook erhältlich.

<https://www.engagiert-in-nrw.de/landesservicestelle>



