



# Vereine und Steuern

Informationen über die Besteuerung  
gemeinnütziger Vereine





# Vereine und Steuern

Informationen über die Besteuerung  
gemeinnütziger Vereine

Rechtsstand: 1. Juli 2023

# Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung .....	6
II.	Allgemeines .....	7
	1. Corona-Pandemie, Hochwasserkatastrophe im Juli 2021 sowie Krieg in der Ukraine ..	8
III.	Die steuerliche Gemeinnützigkeit.....	9
	1. Bedeutung.....	9
	2. Rechtsgrundlagen.....	9
	3. Steuerbegünstigte Zwecke.....	9
	Gemeinnützige Zwecke.....	9
	Mildtätige Zwecke .....	12
	Kirchliche Zwecke .....	13
	Zweckverwirklichung im Ausland.....	13
	4. Selbstlosigkeit.....	13
	Angemessenheit der Ausgaben für allgemeine Verwaltung und Spendenwerbung.....	14
	Vergütungen für Vorstandsmitglieder.....	15
	Zuwendungen an Vereinsmitglieder.....	15
	Ausgleich von Verlusten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und von Verlusten der Vermögensverwaltung.....	16
	Zeitnahe Mittelverwendung .....	17
	Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung.....	17
	Vergabe von Darlehen und zeitnahe Mittelverwendung.....	19
	Bildung von Rücklagen .....	19
	Verwendungsüberhang .....	21
	Verstöße gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung.....	21
	Grundsatz der Vermögensbindung.....	21
	5. Ausschließlichkeit.....	22
	6. Unmittelbarkeit .....	23
	Hilfspersonentätigkeit.....	23
	Kooperationen mit anderen Körperschaften.....	23
	Holdingstrukturen .....	24
	Besonderheiten bei Fördervereinen.....	24
	Ausstattung anderer steuerbegünstigter Körperschaften mit Vermögen.....	25
	7. Satzung und tatsächliche Geschäftsführung .....	26
	Formelle Satzungsmäßigkeit .....	26
	Materielle Satzungsmäßigkeit.....	27
	Verstöße gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Grundsätze .....	27
	8. Aufzeichnungen.....	28
	9. Überprüfung und Anerkennung der Gemeinnützigkeit durch das Finanzamt .....	29
	Allgemeines.....	29
	Elektronische Steuererklärung.....	29
	Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen.....	30
	Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung (Veranlagungsverfahren).....	30
	Zuständiges Finanzamt.....	30

<b>IV. Grundlagen der Vereinsbesteuerung .....</b>	<b>31</b>
<b>1. Tätigkeitsbereiche eines gemeinnützigen Vereins .....</b>	<b>31</b>
Der steuerfreie ideelle Bereich.....	31
Die steuerfreie Vermögensverwaltung.....	32
Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb .....	32
Der steuerbegünstigte Zweckbetrieb .....	32
Sonderregelungen für bestimmte Zweckbetriebe.....	33
Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb.....	34
ABC der typischen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe .....	34
Entscheidung für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. für die Anlage von Mitteln (Vermögensverwaltung); Finanzierung dieser Maßnahmen.....	35
Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb.....	36
Werbung und Sponsoring.....	38
Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro.....	40
Verhinderung von Missbräuchen.....	42
Gewinnermittlung bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze.....	42
Betriebeinnahmen, Betriebsausgaben .....	43
Absetzung für Abnutzung (AfA) .....	44
Pauschale Gewinnermittlung bei Werbeeinnahmen, Totalisatorbetrieben und Blutspendediensten.....	45
Pauschale Gewinnermittlung bei Altmaterialsammlungen.....	45
Sonderregelungen für Sportveranstaltungen.....	46
<b>2. Körperschaftsteuer.....</b>	<b>50</b>
<b>3. Gewerbesteuer .....</b>	<b>50</b>
<b>4. Umsatzsteuer .....</b>	<b>51</b>
Der Verein als Unternehmer.....	51
Steuerbare Umsätze .....	52
Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen.....	53
Ermäßigter und allgemeiner Steuersatz bei Lieferungen und sonstigen Leistungen.....	53
Inneregemeinschaftlicher Erwerb.....	54
Kleinunternehmerregelung .....	55
Berechnung der Umsatzsteuer.....	56
Vorsteuerabzug .....	57
Aufteilung der Vorsteuer.....	58
Berechnung nach dem Gesamteinnahmeverhältnis .....	58
Aufteilung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit .....	58
Pauschaler Vorsteuerabzug.....	58
Aufzeichnungspflichten.....	59
Vorankündigungen und Steuererklärungen.....	59
Verlagerung der Steuerschuldnerschaft.....	60
<b>5. Grundsteuer .....</b>	<b>60</b>
Umfang der Steuerpflicht .....	60
Besteuerungsgrundlage und Höhe der Grundsteuer.....	60
Befreiung von der Grundsteuer.....	61
<b>6. Erbschaft- und Schenkungsteuer .....</b>	<b>61</b>
Umfang der Steuerpflicht .....	61
Steuerbefreiung.....	61
<b>7. Grunderwerbsteuer.....</b>	<b>62</b>

8. Lotteriesteuer .....	62
9. Kapitalertragsteuer .....	62
<b>V. Spenden und Mitgliedsbeiträge</b>	
<b>(Zuwendungen).....</b>	<b>64</b>
1. Spendenbegünstigte Vereine.....	64
2. Spenden.....	64
3. Mitgliedsbeiträge .....	65
4. Zuwendungsbestätigung.....	65
5. Aufzeichnungspflichten.....	66
6. Haftung.....	66
7. Höhe des Spendenabzugs .....	67
<b>VI. Lohnsteuer.....</b>	<b>68</b>
1. Verein als Arbeitgeber.....	68
2. Arbeitnehmer.....	68
3. Steuerbefreiung für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag eines steuerbegünstigten Vereins .....	69
Übungsleiterpauschale.....	69
Ehrenamtspauschale.....	70
Nebenberufliche Tätigkeiten .....	71
4. Arbeitgeberpflichten .....	71
5. Geringfügig entlohnte Beschäftigungsverhältnisse (sogenannte Minijobs).....	72
6. Steuerabzug nach allgemeinen Grundsätzen.....	74
7. Pauschalierung der Lohnsteuer.....	75
8. Berücksichtigung der Übungsleiterpauschale und der Ehrenamtspauschale beim Steuerabzug.....	78
9. Steuerfreier Kostenersatz.....	79
10. Steuerfreiheit bestimmter Zuschläge .....	80
11. Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer .....	80
Übersicht über wesentliche Arbeitgeberpflichten bei langfristig Beschäftigten.....	81
12. Anrufungsauskunft.....	81
13. Prüfung durch das Finanzamt.....	81
<b>VII. Steuerabzug bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen ausländischen Künstlern und Sportlern.....</b>	<b>83</b>
<b>VIII. Steuerliche Vergünstigungen im Überblick.....</b>	<b>85</b>
<b>Anlagen.....</b>	<b>86</b>
<b>Anlage 1 .....</b>	<b>87</b>
Mustersatzung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Vereine .....	87
<b>Anlage 2 .....</b>	<b>88</b>
Auszug aus der Abgabenordnung und aus dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung.....	88
§ 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.....	88
§ 51 Allgemeines.....	88
§ 52 Gemeinnützige Zwecke.....	91
§ 53 Mildtätige Zwecke .....	101
§ 54 Kirchliche Zwecke.....	104

§ 55 Selbstlosigkeit.....	104
§ 56 Ausschließlichkeit.....	112
§ 57 Unmittelbarkeit.....	112
§ 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen.....	116
§ 58a Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben.....	120
§ 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung.....	121
§ 60 Anforderungen an die Satzung.....	122
§ 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen.....	125
§ 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung.....	127
§ 62 Rücklagen und Vermögensbildung.....	128
§ 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung.....	133
§ 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.....	134
§ 66 Wohlfahrtspflege.....	142
§ 67a Sportliche Veranstaltungen.....	145
§ 68 Einzelne Zweckbetriebe.....	152
<b>Anlage 3</b> .....	<b>160</b>
Muster einer Überschussermittlung am Beispiel eines Sportvereins.....	160
<b>Anlage 4</b> .....	<b>163</b>
Muster einer Vermögensübersicht zum 31. Dezember.....	163
<b>Anlage 5</b> .....	<b>164</b>
Optionsmöglichkeiten bei sportlichen Veranstaltungen eines Sportvereins mit Jahreseinnahmen von bis zu oder über 45.000 Euro.....	164
<b>Anlage 6.1</b> .....	<b>166</b>
§ 10b EStG – Steuerbegünstigte Zwecke.....	166
<b>Anlage 6.2</b> .....	<b>168</b>
§ 50 EStDV – Zuwendungsbestätigung.....	168
<b>Anlage 7.1</b> .....	<b>170</b>
Muster Bestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag.....	170
<b>Anlage 7.2</b> .....	<b>171</b>
Muster Bestätigung über Sachzuwendungen.....	171
<b>Anlage 7.3</b> .....	<b>172</b>
Muster Sammelbestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge.....	172
Anlage zur Sammelbestätigung.....	173
<b>Anlage 8</b> .....	<b>174</b>
Muster für Zuwendungsbestätigungen (§ 10b EStG).....	174
BMF-Schreiben vom 7. November 2013, BStBl I 2013, S. 1333	
<b>Anlage 9</b> .....	<b>178</b>
Sponsoring-Erlass - Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings.....	178
(BMF-Schreiben vom 18. Februar 1998, BStBl I S. 212)	
<b>Anlage 10</b> .....	<b>180</b>
Muster der Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt zur Religionszugehörigkeit für die Erhebung der pauschalen Lohnsteuer nach §§ 40, 40a Abs. 1, 2a und 3 und § 40b EStG und der pauschalen Einkommensteuer nach §§ 37a und 37b EStG.....	180
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	<b>181</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>183</b>
<b>Impressum</b> .....	<b>184</b>

# 1. Einleitung

Die Broschüre gibt einen aktuellen Überblick über die wichtigsten steuerlichen Bestimmungen für die Vereinsarbeit. Praxisnahe Informationen und zahlreiche Tipps sollen den Verantwortlichen ihre Arbeit erleichtern. Darüber hinaus sind die Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts und verschiedene Muster, z. B. für die Vereinssatzung, Zuwendungsbestätigungen und die Überschussermittlung eines Vereins enthalten. Die Publikation gibt den Rechtsstand zum 1. Juli 2023 wieder und berücksichtigt die durch das Jahressteuergesetz

2020 erfolgten umfangreichen Änderungen und Neuregelungen im Gemeinnützigkeitsrecht. Wenn Sie auf Ihre Frage nachfolgend keine Antwort finden, wenden Sie sich in steuerlichen Angelegenheiten bitte an Ihr zuständiges Finanzamt – dort gibt man Ihnen gern Auskunft. Steuerliche Fragen beantwortet Ihnen auch das Info-Telefon der Finanzämter. Es ist unter der Telefonnummer 0351 7999 7888 von Montag bis Donnerstag von 8 bis 17 Uhr und am Freitag von 8 bis 12 Uhr erreichbar.



## II. Allgemeines

Ein Verein ist

- ein freiwilliger Zusammenschluss mehrerer Personen,
- der auf Dauer angelegt ist,
- einen gemeinsamen Zweck verfolgt,
- unter einem eigenen Namen auftritt,
- nach außen durch einen Vorstand vertreten wird und
- unabhängig vom Wechsel seiner Mitglieder besteht.

Die wichtigsten zivilrechtlichen Vorschriften über Vereine sind in den §§ 21 bis 79a BGB geregelt. Daneben sind die Vorschriften des Vereinsgesetzes zu beachten. Das Sächsische Staatsministerium der Justiz und für Demokratie, Europa und Gleichstellung hat die → Broschüre „Alles zum Verein“ aufgelegt, die einen Überblick über die zivilrechtlichen Grundsätze gibt, die bei der Gründung eines Vereins und im Vereinsalltag zu beachten sind. In dieser Broschüre, die Sie auch als Download unter → <https://publikationen.sachsen.de> erhalten können, ist z. B. der Unterschied zwischen rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Vereinen erläutert, der im Zivilrecht von großer Bedeutung ist.

**TIPP:** Im Steuerrecht spielt es dagegen keine Rolle, ob ein Verein die Rechtsfähigkeit erlangt hat oder nicht. Rechtsfähige und nichtrechtsfähige Vereine werden in der Regel steuerlich gleichbehandelt. Die Eintragung eines Vereins in das Vereinsregister ist deshalb auch nicht Voraussetzung für die Anerkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit.

**TIPP:** Einzelne Abteilungen eines Vereins, z. B. die selbständig organisierte Tennisabteilung eines Turn- und Sportvereins, sind keine eigenständigen Steuersubjekte. Sie teilen gemeinnützigkeitsrechtlich den Status des Gesamtvereins.

Regionale Untergliederungen von landesweit tätigen Großvereinen können eigenständige Einrichtungen sein, wenn sie über eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten sowie eine eigene Kassenführung haben. Solche Untergliederungen können nur dann als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie eine eigene Satzung haben, die den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entspricht.

Fördervereine werden nicht selten von Vereinsmitgliedern nur zu dem Zweck gegründet, einen Hauptverein finanziell zu unterstützen. Sie sind selbständige Steuersubjekte, wenn sie mit hinreichender Selbständigkeit ausgestattet sind (eigene Satzung, eigene satzungsmäßige Organe und eigene Kassenführung).

**TIPP:** Sind die Vorstände von Haupt- und Förderverein nicht vollständig personenidentisch, spricht dies für eigene satzungsmäßige Organe von Haupt- und Förderverein.

Neben dem (eingetragenen oder nicht eingetragenen) Verein können auch juristische Personen in anderen Rechtsformen als gemeinnützig anerkannt werden. Dies gilt etwa für bestimmte Kapitalgesellschaften (z. B. GmbH), Stiftungen oder auch sogenannte Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts wie z. B. kommunale Museen, Theater und Kindergärten. Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundregeln sind für alle gleich. Da sich diese Broschüre jedoch nur an die Mitglieder und Verantwortlichen in Vereinen wendet, geht sie auf etwaige steuerliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten bei diesen Rechtsformen nicht ein.

## 1. Corona-Pandemie, Hochwasserkatastrophe im Juli 2021 sowie Krieg in der Ukraine

Viele Vereine engagieren sich seit Beginn der Corona-Pandemie persönlich und finanziell. Sie sind außerdem in besonderem Maße an der Bewältigung der Folgen der Hochwasserkatastrophe im Juli 2021 und des Krieges in der Ukraine beteiligt. In Zusammenhang mit diesen Ereignissen wurden für gemeinnützige Vereine spezielle Regelungen erlassen, die zeitlich begrenzt gültig sind. Aufgrund ihres Umfangs können diese Vorschriften in dieser Broschüre nicht gesondert dargestellt werden. Bitte informieren Sie sich hierzu auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen (→ [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)).

# III. Die steuerliche Gemeinnützigkeit

## 1. Bedeutung

Vereine werden vom Finanzamt als gemeinnützig anerkannt, wenn sie nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich, unmittelbar und selbstlos gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern. Mit der Anerkennung als steuerbegünstigter Verein sind bei allen wichtigen Steuerarten Steuervergünstigungen verbunden, z. B.:

- Steuerfreiheit der Zweckbetriebe bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer;
- Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, unterliegen nicht 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 Grundsteuer sowie von der Erbschaft- und Schenkungsteuer;
- Steuerfreiheit für Einnahmen bis 3.000 Euro im Jahr bei bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich (sogenannte Übungsleiterpauschale);
- Steuerbefreiung für Einnahmen aus anderen nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich bis 840 Euro im Jahr (sogenannte Ehrenamtspauschale).

Die steuerlichen Vergünstigungen sind im Abschnitt VIII im Überblick dargestellt. Darüber hinaus darf ein gemeinnütziger Verein unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen Zuwendungsbestätigungen erteilen, die den Spender zum Sonderausgabenabzug berechtigen.

Gemeinnützigen Vereinen werden teilweise auch in außersteuerlichen Bereichen Vergünstigungen gewährt. So ist die steuerliche Gemeinnützigkeit häufig Voraussetzung für die Mitgliedschaft in ebenfalls gemeinnützigen Spitzen- oder Dachverbänden, z. B. dem Deutschen Sportbund, oder für die Gewährung öffentlicher Zuschüsse.

## 2. Rechtsgrundlagen

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht ist in der Abgabenordnung (§§ 51 bis 68 AO - vgl. Anlage 2) geregelt. Weitere Einzelheiten, insbesondere Hinweise auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, enthält der Anwendungserrlass zur Abgabenordnung (AEAO - vgl. Anlage 2). Der Anwendungserrlass ist eine Verwaltungsanweisung, die bundesweit eine einheitliche Anwendung der Vorschriften der Abgabenordnung durch die Finanzverwaltung sicherstellen soll. An diesen Erlass sind die Finanzämter gebunden.

## 3. Steuerbegünstigte Zwecke

Die Zwecke der gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich ausgerichteten Vereine sind unter dem Begriff „steuerbegünstigte Zwecke“ zusammengefasst. Im allgemeinen Sprachgebrauch wird der Begriff „gemeinnützig“ auch oft in einem weiten Sinn verwendet, der diese drei steuerbegünstigten Zwecke umfasst.

### Gemeinnützige Zwecke

Ein Verein dient gemeinnützigen Zwecken, wenn seine Tätigkeit nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

Die gemeinnützigen Zwecke sind in § 52 Abs. 2 AO aufgezählt. Zu ihnen gehören:

- die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
- die Förderung der Religion;
- die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten und Tierseuchen;
- die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;
- die Förderung von Kunst und Kultur;
- die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
- die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
- die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege, des Umweltschutzes, einschließlich des Klimaschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
- die Förderung des Wohlfahrtswesens;
- 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;
- die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
- Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
- die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
- die Förderung des Tierschutzes;
- die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;

- die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
- die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
- die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
- die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
- die Förderung der Kriminalprävention;
- die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
- die Förderung der Heimatpflege, Heimatkunde und der Ortsverschönerung;
- 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;
- die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich der Abgabenordnung; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;
- die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke;
- die Förderung der Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen und die Förderung der Unterhaltung von Gedenkstätten für nichtbestattungspflichtige Kinder und Föten.

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.

Die Aufzählung im Gesetz ist abschließend. Nur unter engen Voraussetzungen können andere, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichen Gebiet selbstlos fördernde Zwecke als gemeinnützig erklärt werden.

Bei **Sportvereinen** wird als gemeinnütziger Zweck nur die Förderung des Amateursports anerkannt. Die Förderung des erwerbswirtschaftlichen Sports ist nicht gemeinnützig, da dadurch die eigenwirtschaftlichen Zwecke der Profisportler gefördert werden. Es steht der Gemeinnützigkeit eines Sportvereins aber in der Regel nicht entgegen, wenn ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert. Ein wesentliches Element des Sports ist die körperliche Ertüchtigung. Fehlt es an der körperlichen Ertüchtigung, kann eine Betätigung nicht als Sport angesehen werden. Das gilt vor allem bei Denksportarten sowie Brett- und Kartenspielen. Eine Ausnahme ist in der Abgabenordnung für das Schachspiel geregelt, das danach als Sport gilt. Damit können Schachvereine gemeinnützig sein. Zum Sport gehört auch der Motorsport in allen seinen Erscheinungsformen.

**Rechtsquellen:** §§ 52 und 58 Nr. 8 AO, AEAO zu § 52, Nrn. 7 und 8

**Politische Zwecke** (z. B. Beeinflussung der politischen Meinungsbildung, Gestaltung der öffentlichen Meinung oder Förderung politischer Parteien) zählen nicht zu den gemeinnützigen Zwecken. Eine gewisse Beeinflussung der politischen Meinungsbildung schließt die Gemeinnützigkeit aber auch nicht aus, wenn sie dem Verein zur Verwirklichung seiner eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecke dient. Der Verein muss dabei parteipolitisch neutral bleiben.

**Rechtsquellen:** § 52 AO, AEAO zu § 52, Nrn. 9 und 16

In § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO ist die Förderung verschiedener **Freizeitaktivitäten** außerhalb des Sports als gemeinnützig anerkannt (Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateursports, des Freifunks, des Modellflugs und des Hundesports). Die Förderung ähnlicher Freizeitaktivitäten ist nur dann gemeinnützig, wenn diese hinsichtlich der Merkmale, die ihre steuerliche Förderung rechtfertigen, mit den in § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO genannten Freizeitbetätigungen identisch sind. Dies ist z. B. bei der Förderung des Baus und Betriebs von Schiffs-, Auto-, Eisenbahn- und Drachenflugmodellen der Fall. Dagegen ist die Förderung von Kartenspielen (z. B. Skat), des Kochens und des Sammelns von Gegenständen (z. B. Briefmarken, Münzen, Autogrammkarten) nicht mit den in § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO genannten Freizeitbetätigungen gleichzustellen. Dasselbe gilt für die Tätigkeit von Reise- und Touristik-, Sauna-, Geselligkeits- und Kosmetikvereinen. Bei Vereinen, die das Amateurfilm- und -fotografieren fördern und bei Oldtimer-Vereinen kann eine Steuerbegünstigung wegen Förderung der Kunst oder (technischen) Kultur in Frage kommen. Freifunk ist die nichtkommerzielle Förderung der Einrichtung und Unterhaltung von Kommunikationsnetzwerken, die der Allgemeinheit offenstehen. Die Weitergabe oder Verwendung von Nutzerdaten für gewerbliche Zwecke fällt allerdings nicht darunter. Die Pflege der Geselligkeit ist mit keinem der in § 52 Abs. 2 Nr. 23 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.

**Rechtsquellen:** §§ 52 und 58 Nr. 7 AO, AEAO zu § 52, Nrn. 2, 7, 10 bis 14 und zu § 58, Nr. 15

Gemeinnützige Zwecke werden nur dann verfolgt, wenn dadurch die **Allgemeinheit** gefördert wird. Von Bedeutung ist dabei, ob der geförderte Personenkreis als Ausschnitt aus der Allgemeinheit angesehen werden kann. Von einer Förderung der Allgemeinheit kann nicht mehr ausgegangen werden, wenn der Kreis der geförderten Personen fest abgeschlossen ist (z. B. durch die Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens) oder infolge örtlicher, beruflicher oder sonstiger Abgrenzung dauernd nur klein sein kann. Je nach Zielsetzung des Vereins kann der Kreis der geförderten Personen mit dem Mitgliederkreis übereinstimmen (z. B. bei Sportvereinen). Er kann auch darüber hinausgehen oder es können für die Förderung nur Außenstehende in Betracht kommen. Bei Vereinen, deren steuerbegünstigte Tätigkeit Außenstehenden zugutekommt (z. B. karitative Organisationen), kommt es für die Gemeinnützigkeit nicht auf den Kreis ihrer Mitglieder, sondern auf den Personenkreis an, den der Verein mit seiner Tätigkeit erreichen möchte. Vereine, deren Tätigkeit ganz oder zum Teil den Mitgliedern zugutekommt (z. B. Sportvereine, Tier- und Pflanzenzuchtvereine, Faschingsvereine), fördern u. a. dann nicht die Allgemeinheit, wenn sie Personen ohne sachlich zwingenden Grund, beispielsweise nur wegen des Geschlechts, der Abstammung oder der religiösen Anschauung, von der Mitgliedschaft ausschließen. Schädlich ist es auch, wenn sich ein Verein einen exklusiven Charakter beilegt. Letzteres kann dadurch geschehen, dass die Voraussetzungen für den Beitritt sehr streng sind. Eine für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit schädliche Begrenzung des Mitgliederkreises kann auch dadurch herbeigeführt werden, dass die Allgemeinheit durch hohe Aufnahmegebühren, Mitgliedsbeiträge oder -umlagen, die nur für wohlhabende Personen tragbar sind, von der Förderung durch den Verein praktisch ausgeschlossen wird. Eine Förderung der Allgemeinheit wird von den Finanzbehörden noch angenommen, wenn

- die Mitgliedsbeiträge und sonstigen Mitgliederumlagen zusammen im Durchschnitt 1.023 Euro je Mitglied und Jahr und
- die Aufnahmegebühren für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 1.534 Euro nicht übersteigen.

Außerdem darf der Verein eine Investitionsumlage zur Finanzierung eines konkreten Vorhabens des Vereins von höchstens 5.113 Euro innerhalb von zehn Jahren je Mitglied erheben.

**Rechtsquellen:** § 52 Abs. 1 AO, AEA0 zu § 52, Nrn. 1 bis 1.3.2

### Mildtätige Zwecke

Ein Verein fördert mildtätige Zwecke, wenn seine Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder die wirtschaftlich hilfebedürftig sind. Der entscheidende Unterschied zu den gemeinnützigen Zwecken ist, dass bei der Förderung mildtätiger Zwecke eine Förderung der Allgemeinheit nicht gefordert wird. Die mildtätigen Aktivitäten können sich deshalb auch auf einen begrenzten Personenkreis (z. B. ehemalige Mitarbeiter eines Unternehmens) erstrecken. Voraussetzung ist aber, dass die unterstützten Personen hilfebedürftig sind bzw. dass mindestens zwei Drittel der Leistungen einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege hilfebedürftigen Personen zugutekommen. Außerdem muss die Unterstützung selbstlos erfolgen. Das setzt aber nicht völlige Unentgeltlichkeit voraus.

**Beispiel:** Ein Verein, der einen Mahlzeitendienst (z. B. „Essen auf Rädern“) unterhält, kann wegen der Förderung mildtätiger Zwecke als steuerbegünstigt anerkannt werden, wenn die Tätigkeit nicht um des Entgelts willen erfolgt. Der Verein muss dem Finanzamt nachweisen, dass die Mahlzeiten an hilfebedürftige Personen geliefert werden.

Erbringt ein Verein seine Leistungen an wirtschaftlich hilfebedürftige Personen, muss er anhand seiner 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. Hierfür ist auch eine Berechnung der maßgeblichen Einkünfte und Bezüge vorzulegen. Hierauf kann verzichtet werden, wenn die zu unterstützenden Personen Leistungen nach den Sozialgesetzbüchern II und XII, dem Wohngeldgesetz, § 27a Bundesversorgungsgesetz oder § 6a Bundeskindergeldgesetz beziehen, weil bereits die zuständige Sozialbehörde deren Vermögens- und Einkommensverhältnisse prüft. Es ist daher ausreichend, wenn die hilfebedürftigen Personen ihren für den Unterstützungszeitraum maßgeblichen Leistungsbescheid oder eine Bescheinigung des Sozialleistungsträgers über den Leistungsbezug bei dem Verein vorlegen. Dieser hat eine Ablichtung des Bescheides oder der Bescheinigung aufzubewahren. Auf Antrag des Vereins kann auf einen Nachweis der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit verzichtet werden, wenn auf Grund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistungen sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen im vorstehenden Sinne unterstützt werden.

**Rechtsquellen:** § 53 und 66 AO, AEAO zu § 53

**TIPP:** Im Regelfall müssen Kleiderkammern, Suppenküchen, Obdachlosenasyile und die sogenannten Tafeln keine Nachweise erbringen, wenn sie den erforderlichen Antrag beim zuständigen Finanzamt stellen.

### Kirchliche Zwecke

Ein kirchlicher Zweck liegt vor, wenn die Tätigkeit eines Vereins darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft des öffentlichen Rechts (z. B. evangelische und katholische Kirche, jüdische Gemeinden) selbstlos zu fördern. Bei Religions-

gemeinschaften, die nicht Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, liegt keine Förderung kirchlicher Zwecke vor. Vereine, die derartige Religionsgemeinschaften unterstützen, können aber wegen der Förderung religiöser Zwecke als gemeinnützig anerkannt werden.

**Rechtsquellen:** § 54, AEAO zu § 54 AO

### Zweckverwirklichung im Ausland

Verwirklicht ein Verein seine steuerbegünstigten Zwecke im Ausland, müssen dadurch natürliche Personen mit Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt im Inland gefördert werden oder die Vereinstätigkeit neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen können.

**Rechtsquellen:** § 51 Abs. 2 AO, AEAO zu § 51 AO, Nr. 7

**TIPP:** Die steuerbegünstigte Tätigkeit im Ausland ist durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben nachzuweisen. Es besteht für den Verein eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

**Rechtsquellen:** §§ 63 Abs. 3 und 90 Abs. 2 AO

## 4. Selbstlosigkeit

Ein Verein handelt selbstlos, wenn er durch seine Tätigkeit nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – z. B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – des Vereins selbst oder seiner Mitglieder fördert. Selbstlosigkeit kann mit Uneigennützigkeit gleichgesetzt werden.

Dies schließt ein gewisses ideelles Eigeninteresse der Mitglieder nicht aus; so treiben die meisten Sportler Sport aus eigenem Interesse. Die Verfolgung von vorwiegend eigenwirtschaftlichen Interessen, wie z. B. in einem Sparverein, ist aber nicht begünstigt. Schädlich wäre es deshalb beispielsweise auch, wenn ein Tennisverein in erster Linie

seinen Mitgliedern die Möglichkeit gibt, entgeltlich Trainerstunden zu erteilen.

Ein Verein ist außerdem nur dann selbstlos tätig, wenn er

- seine gesamten Mittel, z. B. Spenden, Mitgliedsbeiträge, Gewinne aus Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, nur für seine satzungsmäßigen Zwecke verwendet;
- keine Zuwendungen an Mitglieder gewährt (unschädlich sind lediglich Aufmerksamkeiten oder Annehmlichkeiten, wie sie bei der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach der Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind);
- seine Mittel nicht für die Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet;
- keine Person durch Ausgaben, die dem Vereinszweck fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt. (Das gilt auch für Vergütungen, die ein steuerbegünstigter Verein in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zahlt);
- sein Vermögen, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, bei seiner Auflösung oder Aufhebung oder bei Wegfall seines bisherigen Zwecks nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet (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;
- seine Mittel zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke einsetzt.

**Rechtsquellen:** § 55 AO, AEO zu § 55

### **Angemessenheit der Ausgaben für allgemeine Verwaltung und Spendenwerbung**

Ein Verein verstößt gegen das Gebot der Selbstlosigkeit und kann nicht als steuerbegünstigt behandelt werden, wenn seine Ausgaben für die allgemeine Verwaltung einschließlich der Werbung um Spenden einen angemessenen Rahmen übersteigen. Dieser Rahmen ist in jedem Fall überschritten, wenn ein Verein, der 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. Ob die Verwaltungsausgaben einschließlich Spendenwerbung den angemessenen Rahmen überschreiten, ist anhand des Verhältnisses dieser Ausgaben zu den gesamten vereinnahmten Mitteln (Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben usw.) zu beurteilen. Für die Frage der Angemessenheit der Verwaltungsausgaben kommt es entscheidend auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls an, insbesondere auch darauf, welche Dienste mit der Vergütung konkret abgegolten werden. Eine für die Steuerbegünstigung schädliche, da unangemessen hohe Mittelverwendung kann deshalb auch schon dann vorliegen, wenn der prozentuale Anteil der Verwaltungsausgaben einschließlich der Spendenwerbung deutlich geringer als 50 Prozent ist. Für die Verhältnisrechnung können sogenannte Aufwands- oder Rückspenden nicht als vereinnahmte Mittel berücksichtigt werden.

**Rechtsquellen:** § 55 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 AO, AEO zu § 55, Nr. 19

**Beispiel:** Ein Verein vereinbart mit den Vorstandsmitgliedern A, B und C jeweils eine Aufwandspauschale in Höhe von 500 Euro und hat somit Verwaltungsausgaben in Höhe von insgesamt 1.500 Euro. Nach Entstehen des An-



spruchs verzichten A, B und C auf die Auszahlung. Der Verein hat (andere) Mittel in Höhe von lediglich 2.000 Euro vereinnahmt. Aufwendungen für die allgemeine Verwaltung einschließlich der Werbung um Spenden sind ansonsten nicht angefallen.

Verwaltungs- ausgaben:	1.500 Euro
Vereinnahmte Mittel im Sinne von Nr. 19 des AEAO zu § 55:	2.000 Euro (nicht: 3.500 Euro)
Verhältnis:	75 Prozent (nicht: 42,8 Prozent)

Es liegt eine für die Selbstlosigkeit des Vereins schädliche Mittelverwendung vor.

**TIPP:** Der Verein darf auch keine Verträge abschließen, die zu zweckfremden und überhöhten Kosten führen. Dies betrifft Geschäfte aller Art wie Kauf-, Miet-, Pacht-, Arbeits- oder Dienstleistungsverträge. Die Regelung gilt für Geschäfte mit Dritten in gleicher Weise wie für den Bezug von Waren oder Dienstleistungen aus dem Unternehmen eines Mitglieds.

### Vergütungen für Vorstandsmitglieder

Die Mitglieder des Vorstands sind in der Regel unentgeltlich tätig. Soll dennoch eine Vergütung für den Arbeits- oder Zeitaufwand (Tätigkeitsvergütung) eines Vorstandmitglieds gezahlt werden, bedarf es hierfür einer ausdrücklichen Regelung in der Satzung. Eine solche Tätigkeitsvergütung ist mit dem Grundsatz der Selbstlosigkeit nur dann zu vereinbaren, wenn die Vergütung eine angemessene Höhe hat und die Zahlung auf einer zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung beruht.

**TIPP:** Zivilrechtlich unwirksam wäre also ein bloßer Beschluss des Vorstandes, dass einzelne Mitglieder des Vorstandes oder alle Vorstandsmitglieder eine Tätigkeitsvergütung erhalten. Auf dieser Grundlage geleistete Zahlungen wären mit dem Grundsatz der Selbstlosigkeit nicht zu vereinbaren.

**Rechtsquelle:** § 27 Abs. 3 BGB

**TIPP:** Vergütungszahlungen sind für die Vorstandsmitglieder bis zur Höhe von 840 Euro im Jahr regelmäßig steuerfreie Einnahmen (sogenannte Ehrenamtspauschale).

**Rechtsquelle:** § 3 Nr. 26a EStG

### Zuwendungen an Vereinsmitglieder

Vereine dürfen die ihnen zur Verfügung stehenden Mittel nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Vereinsmitglieder dürfen aufgrund ihrer Mitgliedschaft im Verein keine Zuwendungen erhalten. Zuwendungen in diesem Sinne sind wirtschaftliche Vorteile, die der Verein allen oder einzelnen Mitgliedern unentgeltlich oder gegen ein zu geringes Entgelt zukommen lässt.

**TIPP:** Zuwendungen an Mitglieder sind dann unbedenklich, wenn sie in Erfüllung des Satzungszwecks erfolgen. Das ist z. B. dann der Fall, wenn Mitglieder eines Sportvereins dessen Sportanlagen nutzen oder eine Vereinszeitschrift kostenlos erhalten.

Das Gebot der satzungsmäßigen Mittelverwendung schließt es nicht aus, dass der Verein Aufwandsersatz leistet. Der Verein kann auch Mitglieder als Arbeitnehmer (z. B. Übungsleiter, Aushilfen) beschäftigen, wenn der Arbeitsvertrag übliche Bedingungen bezüglich der Arbeitsleistung und des Lohnes vorsieht. Eine Satzungsregelung ist hierfür nicht notwendig.

**TIPP:** Vergütungen aus der Tätigkeit als Übungsleiter sind bis zur Höhe von 3.000 Euro im Jahr regelmäßig steuerfreie Einnahmen (sogenannte Übungsleiterpauschale).

Mit den gemeinnützigen Zwecken vereinbar ist die Ehrung von Mitgliedern durch angemessene Aufwendungen bei besonderen Jubiläen, die Bewirtung mit Speisen und Getränken als Gegenleistung für Aktivitäten besonders engagierter Mitglieder oder die Kranzspende beim Tod eines Vereinsmitglieds. Zulässig sind solche Zuwendungen aber nur, soweit es sich um Annehmlichkeiten handelt, die bei der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind. Eine allgemeine Betragsgrenze dafür ist nicht festgelegt. Die Finanzverwaltung orientiert sich hier jedoch an der lohnsteuerlichen Freigrenze für Aufmerksamkeiten eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer (60 Euro aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses).

**Rechtsquellen:** § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO, AEAO zu § 55, Nr. 11

### **Ausgleich von Verlusten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und von Verlusten der Vermögensverwaltung**

Ein Verein handelt nicht selbstlos, wenn er z. B. Spenden, Mitgliedsbeiträge, Überschüsse aus der Vermögensverwaltung oder Gewinne aus Zweckbetrieben zum Ausgleich von Verlusten seines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einsetzt. Eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich des Verlustes eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt hingegen nicht vor, soweit der Verlust bereits im Entstehungsjahr mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verrechnet werden kann (sogenannter einheitlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb). Verbleibt danach ein Verlust, nimmt das

Finanzamt keine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für dessen Ausgleich an, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind. Ein nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelter Verlust eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist unschädlich für die Gemeinnützigkeit des Vereins, 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. Der Verein 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.
- Der Verein 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.

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

- der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht,
- der Verein innerhalb von 12 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 Vermögensverwaltung, aus Beiträgen oder aus anderen Zuwendungen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke des Vereins bestimmt sind, stammen.

Die Zuführungen zum ideellen Bereich können demnach aus dem Gewinn des (einheitlichen) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der in dem Jahr 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.

Bei dem Aufbau eines neuen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich von Verlusten auch dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn mit Anlaufverlusten zu rechnen war. In diesem Fall muss der Verein aber in der Regel innerhalb von drei Jahren nach dem Ende des Entstehungsjahres des Verlustes dem ideellen Bereich wieder Mittel, die gemeinnützigkeitsunschädlich dafür verwendet werden dürfen, zuführen.

Die vorgenannten Regelungen gelten entsprechend für Verluste, die im Bereich der Vermögensverwaltung entstehen.

**Rechtsquellen:** § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, AEAO zu § 55, Nrn. 4 bis 9

### Zeitnahe Mittelverwendung

Die von einem steuerbegünstigten Verein vereinnahmten Mittel, das sind z. B. Mitgliedsbeiträge, Spenden, Sponsoringeinnahmen, Zuschüsse, Ver-

mögenserträge, Gewinne aus Zweckbetrieben oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, müssen laufend (zeitnah) für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Sie sollen nicht auf die „hohe Kante“ gelegt werden, um nur mit ihren Erträgen dem steuerbegünstigten Zweck zu dienen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf das Jahr des Zuflusses folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Als zeitnahe Mittelverwendung gilt auch die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, die der Verwirklichung der gemeinnützigen Satzungszwecke dienen (z. B. Anschaffung von Notenblättern durch einen Musikverein; Kauf eines Kleinbusses, mit dem eine Amateurmansschaft zu auswärtigen Punktspielen fährt). Werden die Wirtschaftsgüter später veräußert, unterliegt der erzielte Erlös allerdings wiederum der zeitnahen Verwendungspflicht.

**Rechtsquellen:** § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, AEAO zu § 55, Nrn. 28 bis 32

**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 Rücklagenbildung - spätestens bis zum Ablauf des zweiten auf die Veräußerung folgenden Jahres für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke des Vereins zu verwenden.

### Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung

Gemeinnützige Vereine, deren jährliche Einnahmen die Grenze von 45.000 Euro nicht übersteigen, sind nicht verpflichtet, ihre Mittel zeitnah für ihre steu-

erbegünstigten Satzungszwecke zu verwenden. Für die Ermittlung dieser Grenze sind alle Einnahmen zu berücksichtigen, die dem Verein zufließen. In dem Kalenderjahr, in dem die Einnahmen des Vereins unter dieser Grenze bleiben, ist für sämtliche vorhandenen Mittel die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgesetzt.

**Rechtsquellen:** § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO, AEAO zu § 55, Nr. 31

**Beispiel 1:** Ein gemeinnütziger Verein hat im Jahr 2020 Einnahmen aus Spenden und Mitgliedsbeiträgen in Höhe von 80.000 Euro und im Jahr 2021 von 70.000 Euro erzielt. Zum 31. Dezember 2021 sind noch 50.000 Euro vorhanden, die der Verein zeitnah zu verwenden hat. Im Jahr 2022 erzielt der Verein nur noch Einnahmen in Höhe von 30.000 Euro. Der Verein unterliegt im Jahr 2022 nicht mehr der Verpflichtung, seine Mittel zeitnah zu verwenden. Da diese Pflicht für sämtliche zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Mittel ausgesetzt wird, muss er weder die verfügbaren Mittel aus den Vorjahren in Höhe von 50.000 Euro noch die im Jahr 2022 vereinnahmten Mittel in Höhe von 30.000 Euro zeitnah verwenden.

Unterliegt ein Verein später wieder der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung, weil er in einem Kalenderjahr Einnahmen von mehr als 45.000 Euro erzielt, unterliegen alle Mittel, die er vor diesem Kalenderjahr angesammelt hat, nicht erneut dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

**Beispiel 2:** Wie Beispiel 1; im Jahr 2023 erzielt der Verein Einnahmen aus Spenden, Mitgliedsbeiträgen und einer Sportveranstaltung in Höhe von insgesamt 55.000 Euro. Nur diese Einnahmen unterliegen der zeitnahen Mittelverwendung, nicht aber die Mittel, die der Verein in den Jahren 2020 bis 2022 vereinnahmt hat.

Eine dauerhafte Zuführung von Mitteln zum Vermögen des steuerbegünstigten Vereins ist in der Regel ausgeschlossen. In bestimmten Fällen kann der Verein jedoch die von ihm vereinnahmten Mittel ohne Gefährdung seiner Gemeinnützigkeit dem Vermögen zuführen. Dies gilt insbesondere für

- Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung des Vereins mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind,
- Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs auch ohne ausdrückliche Erklärung des Zuwendenden, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden,
- Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand des Vereins vorgeschrieben hat,
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach der Vermögensbildung dienen (z. B. Schenkung eines Mietwohngrundstücks),
- der freien Rücklage zugeführte Mittel.

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 in der Regel zeitnah zu verwenden. Dies gilt jedoch nicht für Erträge aus der bloßen Umschichtung von Vermögen.

**Rechtsquellen:** § 62 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 3 AO, AEAO zu § 62, Nrn. 9 bis 11 und 16, AEAO zu § 55, Nr. 32

**Beispiel:** Ein steuerbegünstigter Verein veräußert ein Grundstück, das er im Wege der Schenkung erworben hatte. Das Grundstück gehört in der Regel zum nicht zeitnah zu verwendenden Vermögen des Vereins. Durch die Veräußerung wird lediglich Vermögen umgeschichtet, der Veräußerungserlös unterliegt daher ebenfalls nicht der zeitnahen Verwendungspflicht.

## Vergabe von Darlehen und zeitnahe Mittelverwendung

Ein gemeinnütziger Verein darf Darlehen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln nur dann vergeben, wenn er mit der Darlehensvergabe unmittelbar seine steuerbegünstigten Satzungszwecke verfolgt. Voraussetzung ist, dass sich die Darlehensvergabe von einer gewerbsmäßigen Kreditvergabe dadurch unterscheidet, dass sie zu günstigeren Konditionen als zu den allgemeinen Bedingungen am Kapitalmarkt erfolgt (z. B. Zinslosigkeit, Zinsverbilligung).

### Beispiele:

- Darlehen im Zusammenhang mit einer Schuldnerberatung zur Ablösung von Bankschulden
- Darlehen an Nachwuchskünstler für die Anschaffung von Instrumenten
- Vergabe eines Stipendiums für eine wissenschaftliche Ausbildung teilweise als Darlehen

Daneben können Darlehen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln an andere steuerbegünstigte Einrichtungen vergeben werden, wenn diese die darlehensweise erhaltenen Mittel unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke innerhalb der für eine zeitnahe Mittelverwendung vorgeschriebenen Frist verwenden.

Die Vergabe von Darlehen aus Mitteln, die nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, ist dann zulässig, wenn sich die Zinsen in dem auf dem Kapitalmarkt üblichen Rahmen halten. Ein Verzicht auf die üblichen Zinsen kann dann eine nach den Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts und der Satzung des Vereins zulässige Zuwendung darstellen, wenn der Darlehensempfänger eine ebenfalls steuerbegünstigte Einrichtung oder eine hilfebedürftige Person ist.

**Rechtsquellen:** § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 58 Nr. 1 AO, AEAO zu § 55, Nrn. 16 bis 18

## Bildung von Rücklagen

Vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung sind weiterhin die Mittel ausgenommen, die zulässigerweise einer Rücklage zugeführt werden. Das Gemeinnützigkeitsrecht akzeptiert eine Rücklagenbildung (= Maßnahme der Ergebnisverwendung) als Durchbrechung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung, wenn

- entsprechende Mittel auch tatsächlich nach Ablauf des betreffenden Rechnungslegungszeitraums (in der Regel: Kalenderjahr) noch vorhanden sind,
- das zuständige Organ die Rücklagenbildung beschließt,
- dieser Beschluss zivilrechtlich wirksam ist und
- die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 und 2 AO erfüllt sind (zweckgebundene Rücklage, Wiederbeschaffungsrücklage, freie Rücklage, Rücklagen zum Erwerb von Geschäftsanteilen) oder Rücklagen zulässigerweise in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung gebildet werden dürfen.

Rücklagen sind aufzulösen, sobald der Grund für ihre Bildung entfallen ist. Die freigewordenen Mittel sind in der Regel zeitnah, also spätestens in den zwei folgenden Kalenderjahren nach Auflösung, für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden.

Ein steuerbegünstigter Verein darf Mittel einer **zweckgebundenen Rücklage** zuführen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO). Diese Rücklage wird auch als Projekt- oder Investitionsrücklage bezeichnet. 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. Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO sind u. a. folgende Rücklagen zulässig:

- Rücklagen zur Ansammlung von Mitteln für die Erfüllung des steuerbegünstigten satzungsmä-

Bigen Zwecks (z. B. für die Errichtung, Erweiterung oder Instandsetzung einer Sportanlage eines Sportvereins);

- Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z. B. Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode (sogenannte Betriebsmittlrücklagen). In gleicher Weise können auch Rücklagen für wiederkehrende Ausgaben zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks (z. B. Gewährung von Stipendien) gebildet werden.

Eine Rücklagenbildung ist nur dann zulässig, wenn dies zur Durchführung eines bestimmten, zeitlich festgelegten 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. Die Rücklagenbildung ist nicht zulässig.

Eine **Wiederbeschaffungsrücklage** für Fahrzeuge und andere Wirtschaftsgüter, für deren Anschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichen, ist nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO zulässig. Hierfür muss eine Wiederbeschaffungsabsicht vorliegen, d. h. eine Neuanschaffung des einzelnen Wirtschaftsguts muss tatsächlich geplant und in einem angemessenen Zeitraum möglich sein. 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, können auch höhe-

re Mittel der Rücklage zugeführt werden. Der Nachweis hierfür ist vom Verein zu erbringen. Darüber hinaus darf ein Verein höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung einer **freien Rücklage** zuführen (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO). Zusätzlich dürfen in die freie Rücklage noch höchstens 10 Prozent der übrigen zeitnah zu verwendenden Mittel (z. B. Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Überschüsse bzw. Gewinne aus Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) eingestellt werden. Die Verwendung der Mittel zur Bildung der freien Rücklage und die Entwicklung der Rücklage im Laufe der Jahre sind dem Finanzamt im Einzelnen zu erläutern. Ist der Höchstbetrag für die Einstellung in die freie Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden. Solange der steuerbegünstigte Verein besteht, braucht die freie Rücklage nicht aufgelöst zu werden. Der Verein kann die in die Rücklage eingestellten Mittel entweder im ideellen Bereich bzw. im Zweckbetrieb verwenden oder dem Vermögen bzw. einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuführen.

Daneben dürfen Rücklagen gebildet werden, wenn dies

- im Bereich der Vermögensverwaltung zur Durchführung konkreter Reparatur- und Erhaltungsmaßnahmen (Beispiel: Dachreparatur an einem Mietwohngrundstück) oder
- im Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aus konkretem Anlass aufgrund einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung notwendig erscheint oder
- dem Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften dienen soll.

**Rechtsquellen:** § 62 AO, AEAO zu § 62 AO

**TIPP:** In der Steuererklärung wird die (bereits erfolgte) Bildung von Rücklagen lediglich nachrichtlich mitgeteilt. Der Verein muss die Gründe für die Bildung einer Rücklage und den Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung insoweit den notwendigen Erfordernissen entspricht, dem zuständigen Finanzamt bei Abgabe der Steuererklärung im Einzelnen durch Vorlage von Unterlagen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen (sogenannter Rücklagenpiegel) darlegen.

### Verwendungsüberhang

Der steuerbegünstigte Verein kann in einem Jahr, in dem er nicht ausreichend verwendungsfähige Einnahmen erzielt, „von der Substanz leben“, z. B. durch Entnahmen aus Rücklagen oder dem Vermögen. Es entsteht dann ein sogenannter Verwendungsüberhang, der mit Einnahmen aus späteren Jahren aufgefüllt werden kann. In diesem Fall ist es unschädlich, dass die Mittel in entsprechender Höhe nicht zeitnah für satzungsmäßige Zwecke eingesetzt werden.

### Verstöße gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung

Hat ein Verein 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 zeitgerecht verwendet, ansonsten aber seine steuerbegünstigten Zwecke verfolgt hat.

**Rechtsquelle:** § 63 Abs. 4 AO

**TIPP:** Die Vorschrift sollte jedoch keinen Verein dazu verleiten, Mittel bewusst ohne die genannten Voraussetzungen 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.

### Grundsatz der Vermögensbindung

Der Grundsatz der Vermögensbindung besagt, dass das Vermögen eines gemeinnützigen Vereins nicht nur zeitweilig, sondern dauerhaft für die Verwendung zu gemeinnützigen Zwecken gebunden ist. Ein Verein, der als gemeinnützig anerkannt werden will, muss deshalb in seiner Satzung regeln, dass sein Vermögen im Fall seiner Auflösung oder bei Wegfall seiner gemeinnützigen Zwecke weiterhin nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf. Eine steuerlich ausreichende Regelung der Vermögensbindung liegt dann vor, wenn anhand der Vereinssatzung vom Finanzamt genau geprüft werden kann, für welchen Zweck das Vermögen des Vereins zu verwenden ist und ob dieser Zweck steuerbegünstigt ist. Es müssen die folgenden zwei Voraussetzungen erfüllt sein:

- Der Vermögensempfänger ist eine (andere) steuerbegünstigte Körperschaft (z. B. ein gemeinnütziger Verein oder eine gemeinnützige GmbH) oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts (z. B. die Gemeinde, in welcher der Verein seinen Sitz hat).
- Der Vermögensempfänger muss das Vermögen des Vereins zu steuerbegünstigten Zwecken verwenden.

Die als Anlage 1 zu § 60 AO abgedruckte Musteratzung (siehe auch → Anlage 1 dieser Broschüre) für gemeinnützige Vereine enthält in § 5 zwei Varianten für die notwendige Vermögensbindungsregelung. Danach besteht entweder die Möglichkeit, eine bestimmte andere steuerbegünstigte

Körperschaft oder eine bestimmte juristische Person des öffentlichen Rechts als Vermögensempfänger zu benennen und den Verwendungszweck nicht näher zu bezeichnen, sondern nur allgemein eine ausschließliche und unmittelbare Verwendung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke vorzuschreiben. Oder es wird umgekehrt geregelt, für welchen bestimmten steuerbegünstigten Zweck das Vermögen des Vereins von einer nicht konkret benannten anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts zu verwenden ist. Als Empfänger des Vermögens des Vereins kommen neben inländischen Körperschaften auch die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Steuerpflichtigen oder eine in einem anderen EU-/ EWR-Staat ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts in Betracht.

Wird die Vermögensbindung in der Satzung nachträglich geändert und erfüllt sie dann nicht mehr die gesetzlichen Anforderungen, so gilt sie von Anfang an als nicht ausreichend. Das hat zur Folge, dass der Verein seine Gemeinnützigkeit rückwirkend verliert und die Steuern, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der schädlichen Satzungsänderung entstanden sind, nacherhoben werden. Diese Nachversteuerung wird auch dann durchgeführt, wenn der Verein in seiner tatsächlichen Geschäftsführung gegen die (korrekte) Vermögensbindungsregelung seiner Satzung verstößt. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn ein Verein das Vereinsvermögen bei seiner Auflösung an seine Mitglieder verteilt, anstatt es dem in der Satzung vorgesehenen Vermögensempfänger zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke zu übertragen.

**Rechtsquellen:** § 55 Abs. 1 Nr. 4 und § 61 AO, AEO zu § 55, Nr. 26 und § 61

## 5. Ausschließlichkeit

Gemeinnützig ist ein Verein nur, wenn er ausschließlich die in seiner Satzung aufgeführten steuerbegünstigten Zwecke verfolgt. Will ein Verein steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, die nicht in seiner Satzung genannt sind, muss er deshalb zunächst eine Satzungsänderung vornehmen.

Der Grundsatz der ausschließlichen Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke bedeutet aber nicht, dass dem Verein wirtschaftliche Betätigungen generell untersagt wären. Die Vermögensverwaltung sowie die Unterhaltung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts aber 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, und nicht zum Selbstzweck werden. Sind die Vermögensverwaltung bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar Hauptzweck der Betätigung des Vereins, so kann der Verein nicht (mehr) als gemeinnützig anerkannt werden.

**Rechtsquellen:** §§ 56 und 59 AO, AEO zu § 56 und zu § 59, Nr. 1

**TIPP:** Die wirtschaftliche Betätigung darf nur dann in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung benannt werden, wenn sie einen sogenannten Zweckbetrieb darstellt. Die Satzung darf aber das Unterhalten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erlauben bzw. vorsehen, ohne dass hierdurch die Steuerbegünstigung des Vereins ausgeschlossen wird.

**Beispiel:** Ein Verein, dessen Satzungszweck vorsieht, jährlich u. a. ein Stadtfest auszurichten, kann nicht als gemeinnützig anerkannt werden, da die Ausrichtung des



Stadtfestes einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt. Es liegt ein Verstoß gegen das Gebot der satzungsmäßig ausschließlichen Förderung gemeinnütziger Zwecke vor.

## 6. Unmittelbarkeit

Der Verein muss seine Ziele unmittelbar, d. h. selbst und in eigenem Namen verfolgen. Das Wirken eines Dritten ist nicht ausreichend. Der Verein muss seine Satzungszwecke durch eigenes Tätigwerden umsetzen. Ausdrücklich anerkannt sind aber folgende mittelbare Maßnahmen zur Förderung anderer Einrichtungen:

- das Beschaffen von Mitteln (z. B. Geld) für die steuerbegünstigten Zwecke anderer Körperschaften; wenn ein Satzungszweck ausschließlich durch die Weitergabe von Mitteln verfolgt wird, ist dies in der Satzung ausdrücklich festzulegen (sogenannte Förderkörperschaften, z. B. Fördervereine, Spendensammelvereine),

**TIPP:** Werden Mittel für eine Körperschaft des privaten Rechts gesammelt, muss diese ebenfalls als gemeinnützig anerkannt sein.

- das Zurverfügungstellen von eigenen Arbeitskräften einschließlich Arbeitsmitteln (z. B. Überlassung von Pflegepersonal oder von Sanitätern einschließlich Krankenwagen) an andere Personen (Einzelpersonen, Unternehmen, Einrichtungen, juristische Personen des öffentlichen Rechts) für steuerbegünstigte Zwecke,
- die Überlassung von eigenen Räumen, dazu gehören beispielsweise auch Sportstätten, Sportanlagen und Freibäder, an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken.

Die steuerlichen Vergünstigungen werden auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verein, der kein Förderverein ist, gelegentlich einen Teil seiner Mittel einer anderen ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke zuwendet. Dieser Nebenbetätigung braucht, im Gegensatz zu der oben erwähnten Mittelbeschaffung für andere Körperschaften, nicht in der Satzung enthalten zu sein.

**Rechtsquellen:** § 57 Abs. 1 Satz 1 und § 58 Nr. 1 AO

### Hilfspersonentätigkeit

Wenn sich der Verein bei der Erfüllung seiner gemeinnützigen Zwecke einer Hilfsperson bedienen möchte, muss er die rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen zu dieser Hilfsperson so gestalten, dass das Wirken der Hilfsperson wie das eigene Wirken des Vereins anzusehen ist. Die Hilfsperson muss nach Weisungen des Vereins (Vorstand) einen konkreten Auftrag erfüllen. Der Verein muss also möglichst umfassend auf das Handeln der Hilfsperson einwirken und deren Tätigkeit auch überwachen. Ist die eingeschaltete Hilfsperson eine Körperschaft (z. B. eine gemeinnützige GmbH oder ein Verein), dann kann auch sie als gemeinnützig anerkannt werden, wenn sie mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen gemeinnützigen Einrichtung unterstützt, sondern zugleich ihre eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecke erfüllt und ihren Beitrag im Außenverhältnis selbständig und eigenverantwortlich erbringt.

**Rechtsquellen:** § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, AEAO zu § 57, Nr. 2

### Kooperationen mit anderen Körperschaften

Ein Verein verfolgt auch dann unmittelbar seine steuerbegünstigten Zwecke, wenn er mit mindestens einer anderen Körperschaft (z. B. Verein oder GmbH) planmäßig zusammenwirkt, um einen ge-

meinsamen steuerbegünstigten Zweck zu verwirklichen. Voraussetzung ist u. a., dass alle Kooperationspartner in ihren Satzungen die Beteiligten sowie die Art und Weise der Kooperation bezeichnen. Alle an der Kooperation Beteiligten müssen zudem auch alle anderen Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erfüllen.

**TIPP:** Die erforderliche Satzungsänderung kann, wie jede andere Satzungsänderung auch, vor Beschluss durch die Mitgliederversammlung mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden. Es ist in dieser Broschüre nicht möglich, auf sämtliche denkbare Gestaltungen in diesem Bereich näher einzugehen. Bei konkreten Fragen wird das für Ihren Verein zuständige Finanzamt gern weitere Auskünfte erteilen.

**Rechtsquellen:** § 57 Abs. 3 AO, AEAO zu § 57, Nrn. 4 bis 12

### Holdingsstrukturen

Eine unmittelbare Zweckverwirklichung liegt auch dann vor, wenn ein Verein ausschließlich Anteile an mindestens einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft (z. B. gemeinnützige GmbH) hält und verwaltet (sogenannte Holdingstruktur).

**Rechtsquellen:** § 57 Abs. 4 AO, AEAO zu § 57, Nrn. 13 bis 16

### Besonderheiten bei Fördervereinen

Als Fördervereine (auch Förderkörperschaften) werden Vereine bezeichnet, deren Hauptzweck das Sammeln von Mitteln für die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Einrichtung ist. So gibt es beispielsweise Fördervereine für Schulen, Theater, Museen. Fördervereine müssen in ihrer Satzung ausdrücklich regeln, dass sie ihre Mittel für andere beschaffen und weitergeben wollen. Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurden die Vorschriften zur Weitergabe von Mitteln ver-

einheitlicht. Aus diesem Grund ist der Begriff „Mittelbeschaffungskörperschaft“ weggefallen und durch den Begriff „Förderkörperschaft“ ersetzt worden. Förderkörperschaften und somit auch Fördervereine müssen festlegen, für welchen steuerbegünstigten Zweck die Mittel verwendet werden sollen. Dagegen ist es nicht erforderlich, die Einrichtung, für die Mittel beschafft werden sollen, namentlich in der Satzung aufzuführen. Wird dennoch ein Empfänger konkret benannt, dann dürfen Mittel nur an diesen weitergeleitet werden. Eine Mittelweitergabe an einen anderen Empfänger ist dann nur nach Änderung der Satzung zulässig. Ein Förderverein darf sämtliche ihm zur Verfügung stehende Mittel weitergeben, wenn er im Zeitpunkt der Mittelweitergabe über eine entsprechende Satzungsbestimmung verfügt und seine Satzungszwecke mit denen des Empfängers übereinstimmen.

### Beispiel für eine Satzungsklausel eines Fördervereins:

„Zweck des Vereins ist die Beschaffung und Weiterleitung von Mitteln zur ... (Benennung eines steuerbegünstigten Zwecks, z. B. Förderung der Kunst und Kultur) durch eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die diese Mittel zur Verwirklichung dieses steuerbegünstigten Zwecks zu verwenden hat. Dieser Satzungszweck wird insbesondere durch die Weiterleitung der Mittel an ... (Bezeichnung des Empfängers) verwirklicht. Daneben kann der Verein auch andere steuerbegünstigte oder ausländische Körperschaften sowie juristische Personen des öffentlichen Rechts unterstützen.“

Werden nicht zeitnah zu verwendende Mittel weitergegeben, sind diese Mittel von der empfangenden Körperschaft zeitnah zu verwenden, es sei denn, der Verein erklärt ausdrücklich, dass die Mittel zur Ausstattung mit Vermögen oder zur

Erhöhung des Vermögens bestimmt sind. Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit von Fördervereinen ist, dass die Körperschaft des privaten Rechts (z. B. Vereine, GmbH, Stiftungen), für die der Verein Mittel sammelt, selbst als gemeinnützig anerkannt und damit von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit ist. Die Förderung von steuerpflichtigen, also nicht gemeinnützigen, inländischen Körperschaften des privaten Rechts ist nicht zulässig. Das gilt auch dann, wenn eine solche Körperschaft gefördert wird, die zwar eine gemeinnützige Tätigkeit ausübt, jedoch - aus welchen Gründen auch immer - die übrigen Anforderungen der Gemeinnützigkeit (z. B. entsprechende Satzungsgestaltung) nicht erfüllt und deshalb nicht steuerbegünstigt ist. Die Beschaffung von Mitteln für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts unterliegt hingegen nicht dieser Einschränkung.

**Beispiel:** Der Förderverein für eine privatrechtlich organisierte Schule kann nur gemeinnützig sein, wenn auch der Trägerverein der Schule als gemeinnützig anerkannt ist. Hingegen muss diese Voraussetzung bei einem Förderverein für eine Schule in kommunaler Trägerschaft nicht erfüllt sein; der Schulförderverein muss hier lediglich darauf hinweisen, dass die von ihm zur Verfügung gestellten Mittel von der Schule tatsächlich ausschließlich für gemeinnützige Zwecke (hier die Förderung der Bildung) verwendet werden.

Bei der Unterstützung ausländischer Körperschaften, die nicht in Deutschland steuerpflichtig sind und deshalb nicht als gemeinnützig anerkannt werden können, ist es ausreichend, wenn diese Körperschaften die vom Förderverein gesammelten Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Der inländische Förderverein hat aber nachzuweisen, dass die von ihm unterstützte aus-

ländische Körperschaft eine steuerbegünstigte Tätigkeit entfaltet.

**Rechtsquellen:** § 58 Nr. 1, AEAO zu § 58, Nr. 1

**TIPP:** Ein Verein, der ausländische Einrichtungen unterstützt, hat nach dem Gesetz erweiterte Mitwirkungspflichten, d. h. er muss diesbezügliche Sachverhalte aufklären und die hierzu erforderlichen Beweismittel beschaffen. Unsicherheiten gehen zu seinen Lasten. Er sollte deswegen rechtzeitig Beweismittel beschaffen.

**Rechtsquelle:** § 90 Abs. 2 AO

### **Ausstattung anderer steuerbegünstigter Körperschaften mit Vermögen**

Vereine können ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich Zweckbetrieben) ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 Prozent der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel anderen Einrichtungen zur dauerhaften Vermögensausstattung zuwenden. Voraussetzung ist, dass es sich beim Empfänger um

- eine gemeinnützige, mildtätige, kirchliche Einrichtung oder
- eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt. Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke des Empfängers müssen mit den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken des zuwendenden Vereins übereinstimmen. Beide können neben diesen Zwecken aber auch noch weitere fördern. Maßgebend für die Ermittlung der zulässigen Höhe der Vermögensausstattung sind die Verhältnisse des vorangegangenen Kalender- oder Wirtschaftsjahres. Beabsichtigt ein Verein eine solche Mittelweitergabe zur Vermögensausstattung, darf er hierfür keine zweckgebundene Rücklage bilden. Die zugewandten Mittel und deren Erträge müssen vom

Empfänger selbst verwendet werden und dürfen nicht noch einmal an andere zur Vermögensausstattung weitergeleitet werden.

**Rechtsquellen:** § 58 Nr. 3 AO, AEAO zu § 58, Nr. 8, AEAO zu § 62, Nr. 4

**TIPP:** Erlaubt ist auch die Vermögensausstattung einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft (z. B. gemeinnützige GmbH), die denselben steuerbegünstigten Zweck verfolgt, durch die Hingabe von Kapital bei Neugründung oder bei einer Kapitalerhöhung, nicht aber der Erwerb von Anteilen an einer bereits bestehenden Körperschaft.

**TIPP:** Daneben können nicht zeitnah zu verwendende Mittel (z. B. freie Rücklagen) nach § 58 Nr. 1 AO zur Ausstattung anderer steuerbegünstigter Körperschaften mit Vermögen übertragen werden.

## 7. Satzung und tatsächliche Geschäftsführung

### Formelle Satzungsmäßigkeit

Die Anerkennung der steuerlichen 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 Satzungsmäßigkeit). Darüber hinaus muss die Satzung aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht zwingend weitere Bestimmungen enthalten, welche aus der gesetzlichen Mustersatzung (siehe Anlage 1) ersichtlich sind. Danach muss in der Satzung zum Ausdruck kommen, dass

- der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige (mildtätige, kirchliche) Zwecke verfolgt, wobei diese abschließend aufzuführen sind (z. B. Förderung der Jugendhilfe),

- diese Zwecke durch bestimmte Maßnahmen verwirklicht werden, wobei einige bezeichnende Beispiele für die beabsichtigte Art und Weise der Zweckverwirklichung in die Satzung aufzunehmen sind (z. B. Betrieb eines Kindergartens),
- der Verein selbstlos tätig ist und nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt,
- die Mittel des Vereins nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden dürfen und die Mitglieder keine Zuwendungen aus Mitteln des Vereins erhalten,
- der Verein keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck des Vereins fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt,
- bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf (Grundsatz der Vermögensbindung).

**Rechtsquellen:** § 60 AO, Anlage 1 zu § 60 AO, AEAO zu § 60

**TIPP:** Nach dem 31. Dezember 2008 neu gegründete gemeinnützige Vereine müssen die gesetzliche Mustersatzung (siehe Anlage 1) beachten. Für Vereine, die zu diesem Zeitpunkt bereits bestanden haben, gilt die Übergangsregelung, dass die gesetzliche Mustersatzung bei der ersten nach dem 31. Dezember 2008 wirksam werdenden Satzungsänderung zu beachten ist. Eine Überprüfung der kompletten Satzung sollte daher bei dieser Gelegenheit nicht versäumt werden. Die Mustersatzung enthält allerdings nur die aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht notwendigen Bestimmungen.

**TIPP:** Eine ordnungsgemäße Satzung ist eine der entscheidenden Voraussetzungen für die Gewährung der entsprechenden Steuervergünstigungen. Nicht zuletzt zur Vermeidung

von Zeitverzug und 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 im Freistaat Sachsen sind gern behilflich und werden auf steuerliche Mängel im Satzungsentwurf hinweisen.

### **Materielle Satzungsmäßigkeit**

Für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen reicht es allerdings nicht aus, dass nur die Satzung den steuerlichen Erfordernissen entspricht. Die tatsächliche Geschäftsführung muss mit den Satzungsbestimmungen in Einklang stehen. Dazu gehört auch, dass der Verein nur die in der Satzung festgelegten gemeinnützigen Zwecke verfolgt. Eine Übereinstimmung von Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ist deshalb auch dann nicht gegeben, wenn Zwecke verfolgt werden, die nicht in der Satzung genannt sind. Das gilt selbst dann, wenn es sich dabei um andere steuerbegünstigte Zwecke handelt. Das Unterhalten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und die Vermögensverwaltung dürfen aufgrund des Gebots der Ausschließlichkeit nicht als Satzungszweck in der Satzung genannt werden. In der tatsächlichen Geschäftsführung stehen diese Tätigkeiten der Gemeinnützigkeit aber nicht entgegen, soweit sie nicht Selbstzweck werden.

Die Steuervergünstigungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn die satzungsmäßigen und tatsächlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerbegünstigung

- bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer während des ganzen Jahres bzw. ab Gründung des Vereins,

- bei der Grundsteuer zum Beginn des Kalenderjahres,
- jeweils bei Entstehung der Umsatzsteuer bzw. der Erbschaftsteuer erfüllt sind. Dies ist besonders bei Satzungsänderungen zu berücksichtigen.

**Rechtsquellen:** §§ 63, 60 AO, AEAO zu § 60

**TIPP:** Bei Vereinen, die bereits vor Beginn des laufenden Veranlagungszeitraums (Kalender- oder Wirtschaftsjahr) existierten und erstmalig als steuerbegünstigt (gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich) anerkannt werden wollen und deshalb ihre Satzung ändern sowie die tatsächliche Geschäftsführung umstellen, kann die Steuerbegünstigung erst ab dem auf das Jahr der Satzungsänderung folgenden Jahr anerkannt werden.

### **Verstöße gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Grundsätze**

Die Gemeinnützigkeit ist ausgeschlossen, wenn der Verein nach seiner Satzung oder/und tatsächlichen Geschäftsführung nicht alle Voraussetzungen für die Steuervergünstigung erfüllt. Bereits kleinere Verstöße gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Grundsätze (z. B. Zahlung von unangemessen hohen Vergütungen an Mitglieder) können dazu führen, dass der Verein in dem Jahr, in dem der Verstoß begangen wurde, seine Gemeinnützigkeit verliert. Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst auch das Ausstellen steuerlicher Spendenbescheinigungen. Bei Missbräuchen auf diesem Gebiet, z. B. bei Ausstellung von Gefälligkeitsbescheinigungen, liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht vor. Die Steuervergünstigung kann auch dann nicht gewährt werden, wenn der Verein steuerliche Pflichten verletzt (z. B. Verletzung der Steuererklärungs- und Einbehaltungs- und Abführungspflichten im Bereich der Lohnsteuer). Bei Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögens-

bindung ist eine rückwirkende Nachversteuerung der Einnahmen der letzten 10 Jahre durchzuführen.

**Rechtsquellen:** §§ 59, 60, 61, 63 AO, AEAO zu §§ 59, 60, 61, 63

## 8. Aufzeichnungen

Die Organe des Vereins sind im Innenverhältnis (z. B. gegenüber der Mitgliederversammlung) zivilrechtlich zu Aufzeichnungen verpflichtet. Zudem hat der Verein steuerlich den Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Satzung und den Vorgaben des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts entspricht, durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen zu führen. Die Grundregeln für jede Rechnungslegung sind, dass die Aufzeichnungen

- wahr, vollständig und zeitnah (laufend) erfolgen,
- ausreichende Erläuterungen zu den Einnahmen und Ausgaben enthalten,
- für die einzelnen Bereiche getrennt erfolgen (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetriebe, steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe),
- für zulässige Rücklagen jeweils den Bestand, die Zuführungen und den Verbrauch ausweisen.

Sämtliche Belege sind geordnet aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfristen betragen für

- Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
- Rechnungen,
- Kontoauszüge sowie
- Buchungsbelege

### 10 Jahre

und für

- die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe,

- Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe sowie
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind,

### 6 Jahre.

Für elektronische Belege (z. B. Rechnungen, Kontoauszüge) gelten in der Regel dieselben Aufbewahrungspflichten wie für Papierbelege. Alle elektronischen Belege sind für die Dauer der Aufbewahrungsfrist zu archivieren. Dabei müssen die elektronischen Belege in dem Format archiviert werden, in dem sie eingegangen sind. Die elektronischen Belege müssen zudem jederzeit lesbar und maschinell auswertbar sein. Es genügt nicht, die elektronischen Belege auszudrucken und in Papierform aufzubewahren.

**TIPP:** Es ist Aufgabe der Finanzämter, die tatsächliche Geschäftsführung auf ihre Vereinbarkeit mit den steuerlichen Regelungen zur Gemeinnützigkeit zu prüfen. Achten Sie deshalb darauf, dass sich die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins mit den erklärten gemeinnützigen Zielen deckt und dies durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen leicht und einwandfrei nachweisbar ist.

Die weitaus meisten Vereine können die Überschussermittlung anwenden. Zur Buchführung und Bilanzierung ist ein steuerbegünstigter Verein nur dann verpflichtet, wenn er durch einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelsrechtlich als Kaufmann Rechnung legen muss oder bestimmte steuerliche Buchführungsgrenzen überschritten hat. Hiervon sind jedoch nur wenige Vereine betroffen. Hat ein Verein die steuerlichen Buchführungsgrenzen überschritten, wird er vom Finanzamt ausdrücklich zur Buchführung und Bilanzierung aufgefordert. Die Buchführungsgrenzen beziehen sich auf den einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbe-

trieb, zu dem die einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe zusammengefasst werden. Darüber hinaus bestehenden besondere umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten.

**Rechtsquellen:** § 63 Abs. 3 AO, § 64 Abs. 2, § 140, § 141, § 147 AO, AEAO zu §§ 63, 147, § 238 ff. HGB, § 27 Abs. 3, § 666 BGB, § 22 UStG, §§ 63 bis 68 UStDV

**TIPP:** Das Muster einer Überschussermittlung für einen Sportverein ist in Anlage 3 abgedruckt. Dieses kann entsprechend für auf anderen Gebieten tätige Vereine verwendet werden.

## 9. Überprüfung und Anerkennung der Gemeinnützigkeit durch das Finanzamt

### Allgemeines

Wenn der Verein die satzungsmäßigen und tatsächlichen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt, stehen ihm die steuerlichen Vergünstigungen kraft Gesetzes zu. Ein eigenständiges Anerkennungsverfahren für die Gemeinnützigkeit eines Vereins ist nicht vorgesehen. Allerdings muss das Finanzamt zum Vermeiden von Missbräuchen die Tätigkeit der gemeinnützigen Vereine regelmäßig überprüfen. Der Verein ist deswegen verpflichtet, genaue Angaben zu seinen Betätigungen zu machen. Soweit der Verein nicht jährlich Steuererklärungen abgibt bzw. abgeben muss, erhält er vom Finanzamt im dreijährigen Turnus eine Aufforderung, die Steuererklärung für das letzte Jahr des 3-Jahres-Zeitraums einzureichen.

**Rechtsquellen:** §§ 63 und 93 AO, AEAO zu § 63

### Elektronische Steuererklärung

Die Körperschaftsteuer-, die Gewerbesteuer- sowie die Umsatzsteuererklärung sind nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf elektronischem Weg an das zuständige Finanzamt zu übermitteln. Dies

ist beispielsweise über „ELSTER: Ihr Online-Finanzamt“ (→ [www.elster.de](http://www.elster.de)) möglich. Das Finanzamt kann auf Antrag zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; die Steuererklärungen sind in diesem Fall wie früher nach amtlich vorgeschriebenen Vordrucken abzugeben. Eine unbillige Härte wird das Finanzamt bei einem gemeinnützigen Verein insbesondere dann annehmen, wenn der Verein bzw. der Verantwortliche im Verein nicht über die technischen Voraussetzungen zur elektronischen Übermittlung verfügt (z. B. kein Computer, kein Internetanschluss) und eine Anschaffung unzumutbar ist.

**Rechtsquellen:** § 31 Abs. 1a KStG, § 14a GewStG, § 18 Abs. 3 UStG, § 150 Abs. 8 AO

Zur Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung muss der Verein dem Finanzamt zusammen mit der Steuererklärung für jedes Kalenderjahr insbesondere vorlegen:

- Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben (Muster einer Überschussermittlung Anlage 3),
- Tätigkeitsbericht,
- Vermögensübersicht,
- gegebenenfalls Nachweise über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen.

**TIPP:** Der Verein muss keinen speziellen Tätigkeitsbericht für das Finanzamt erstellen. Vielmehr wird es häufig ausreichen, den gegenüber der Mitgliederversammlung abgegebenen ordnungsgemäßen Rechenschaftsbericht in schriftlicher Form beim Finanzamt einzureichen, wenn dieser die vom Verein entfalteten Aktivitäten zutreffend und vollständig schildert.

**TIPP:** Die Vermögensübersicht wird auch als Aufstellung über das Vermögen, Vermögensrechnung oder Vermögensstatus bezeichnet. In einem Verein ist der Vorstand bereits zivilrechtlich verpflichtet, im Zuge der Rechen-

schaftslegung gegenüber der Mitgliederversammlung ein „Verzeichnis des Bestandes“ zu erstellen und vorzulegen (§§ 27, 260, 666 BGB). Dies kann auch als Grundlage bzw. Ausgangspunkt für die Vermögensübersicht dienen. Ein Muster ist als → Anlage 4 dieser Broschüre beigefügt.

## Feststellung der satzungsmäßigen

### Voraussetzungen

Das Finanzamt erteilt gemäß § 60a AO bei Gründung des Vereins oder bei Änderung der Satzung einen Bescheid zur gesonderten Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO. Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung des Vereins und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an den Verein erbringen, bindend. Sie erfolgt auf - formlosen - Antrag des Vereins oder von Amts wegen bei der Bearbeitung der Steuererklärung (Veranlagungsverfahren), wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist. Ändert ein Verein gemeinnützigkeitsrechtlich relevante Bestimmungen seiner Satzung (z. B. Satzungszwecke, Regelung der Vermögensbindung, Anpassung an die Mustersatzung), ist die bisherige Feststellung mit Datum des Inkrafttretens der Satzungsänderung aufzuheben und ein neuer Bescheid über die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen zu erlassen. Beruht die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen auf einem materiellen Fehler, kann sie nur mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben werden.

**Rechtsquellen:** §§ 59 bis 61 AO, AEAO zu §§ 60 und 60a AO

**TIPP:** Die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen kann bereits vor der Registereintragung des Vereins erfolgen, sofern zu diesem Zeitpunkt bereits eine Körperschaftsteuerpflicht besteht.

**TIPP:** 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 der Verein in der Zwischenzeit keine nach außen gerichteten Tätigkeiten entfaltet und keine Mittelverwendung stattgefunden hat. Es empfiehlt sich, den Satzungsentwurf vorab mit dem Finanzamt abzustimmen.

## Überprüfung der tatsächlichen

### Geschäftsführung (Veranlagungsverfahren)

Das Finanzamt hat von Amts wegen die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit zu prüfen und die tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln. Haben sich bei der Bearbeitung der Steuererklärung und der zugehörigen Unterlagen keine Beanstandungen ergeben, so erteilt das Finanzamt im Veranlagungsverfahren für den überprüften Zeitraum einen Freistellungsbescheid bzw. einen Körperschaftsteuerbescheid nebst Anlage, aus der sich die partielle Steuerbefreiung ergibt.

**Rechtsquellen:** § 63 Abs. 3 AO, AEAO zu §§ 59, 63

### Zuständiges Finanzamt

Für die Überprüfung und Anerkennung der Gemeinnützigkeit sowie gegebenenfalls für das weitere Besteuerungsverfahren ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Vereins befindet. Das ist regelmäßig der Ort, an dem die Vorstandssitzungen stattfinden. Bei kleineren Vereinen wird der Ort der Geschäftsleitung häufig mit dem Wohnort des Vereinsvorsitzenden übereinstimmen.

**Rechtsquelle:** § 20 AO



# IV. Grundlagen der Vereinsbesteuerung

## 1. Tätigkeitsbereiche eines gemeinnützigen Vereins

Der Geschäftskreis eines gemeinnützigen Vereins lässt sich in vier Tätigkeitsbereiche unterteilen:

- die steuerfreie ideelle Tätigkeit (Verfolgung gemeinnütziger Zwecke - nichtwirtschaftlicher Bereich)
- die steuerfreie Vermögensverwaltung
- die steuerbegünstigten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe = Zweckbetriebe
- die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe

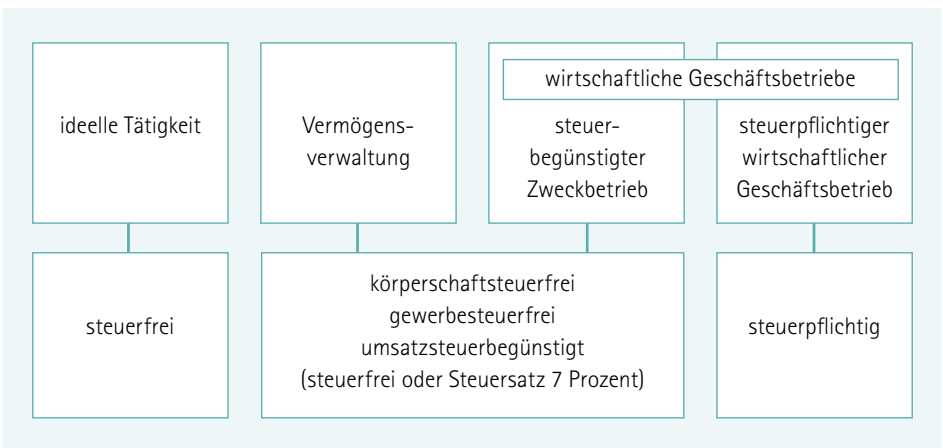
Die Geschäftsführung eines gemeinnützigen Vereins muss auf die Erfüllung seines steuerbegünstigten Zwecks gerichtet sein und der Satzung entsprechen. Die Tätigkeit in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nur eingeschränkt zulässig. Sobald diese Tätigkeit in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird, muss das

Finanzamt die Anerkennung der Gemeinnützigkeit wegen Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot versagen.

### Der steuerfreie ideelle Bereich

Dem ideellen Vereinsbereich werden die Tätigkeiten des Vereins zugeordnet, die unmittelbar der Erfüllung der satzungsmäßig beschriebenen, steuerbegünstigten Zwecke dienen und die nicht der Vermögensverwaltung oder den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zuzuordnen sind. Dem ideellen Bereich sind insbesondere folgende Einnahmen zuzuordnen:

- 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 werden;
- Zuschüsse von Bund, Land und Gemeinde oder anderen öffentlichen Körperschaften, soweit



diese für den ideellen Vereinsbereich bestimmt sind. Nicht zu den Einnahmen im ideellen Bereich gehören deshalb Zuschüsse, die ausdrücklich für den Bereich der Vermögensverwaltung (z. B. Zuschuss für die Dachreparatur eines vermieteten Wohnhauses), für einen Zweckbetrieb (z. B. Zuschuss für die Renovierung eines vom Verein betriebenen Kindergartens) oder für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (z. B. Zuschuss für die Anschaffung einer neuen Kücheneinrichtung in einer vom Verein selbst betriebenen Vereinsgaststätte) bestimmt sind;

- Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse.

### Die steuerfreie Vermögensverwaltung

Steuerfreie Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder Grundstücke vermietet oder verpachtet werden. Sie umfasst also Einkünfte aus Kapitalvermögen (z. B. Zinsen aus Bank- und Sparguthaben oder Festgeldern, Wertpapiererträge, Beteiligungserträge) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Innerhalb seiner zulässigerweise gebildeten Rücklagen wie auch im Bereich der Vermögensverwaltung kann der Verein Mittel und Vermögen z. B. in risikoreichen Wertpapieren (auch soliden Aktien), Grundvermögen oder auf Sparkonten anlegen. Möglich ist auch die Gewährung von verzinsten Darlehen an Dritte oder Vereinsmitglieder zu marktüblichen Konditionen (dazu gehören auch geeignete Sicherheiten). Gemeinnützigkeitsschädlich kann jedoch das Spekulieren mit besonders risikobehafteten Anlageformen sein.

**Rechtsquelle:** § 14 Satz 3 AO

### Der wirtschaftliche 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. Für die steuerliche Behandlung ist zu unterscheiden, ob die wirtschaftliche Betätigung einen Zweckbetrieb oder einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet.

**Rechtsquellen:** § 14 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG

### Der steuerbegünstigte Zweckbetrieb

Eine wirtschaftliche Betätigung, die über den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht, ist ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb, wenn

- sie der unmittelbaren Verwirklichung der gemeinnützigen Satzungszwecke dient,
- sie für die Zweckverwirklichung unentbehrlich ist und
- der Verein mit dieser Tätigkeit nicht mehr als unbedingt notwendig in tatsächlichen oder potenziellen Wettbewerb mit anderen, nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt.

Es ist nicht ausreichend, dass lediglich die durch die ausgeübte Tätigkeit erzielten Einnahmen für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Tätigkeit muss in ihrer Gesamtrichtung den steuerbegünstigten Zwecken dienen. Reine Mittelbeschaffungsbetriebe stellen daher keine Zweckbetriebe dar.

**Rechtsquellen:** § 65 AO, AEAO zu § 65

### Beispiele für steuerbegünstigte Zweckbetriebe:

- Ein Verein stellt eine Vereinszeitschrift her, in der lediglich über die satzungsmäßigen Zwecke des Vereins berichtet wird und verkauft diese.
- Ein Angelverein verkauft Angelkarten an Vereinsmitglieder.
- Im Tierheim lebende Tiere werden durch den Verein gegen eine pauschale, nach Art, Alter und Abstammung gestaffelte Vermittlungsgebühr abgegeben.

Bei folgenden entgeltlichen Tätigkeiten handelt es sich nicht um steuerbegünstigte Zweckbetriebe, sondern um steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:

- Ein Jugendzentrum betreibt ein Café.
- Ein Verein vermietet seine Kegelbahn stundenweise an Nichtmitgliedern.
- Ein Tierschutzverein unterhält eine Tierpension.

### Sonderregelungen für bestimmte Zweckbetriebe

Für bestimmte wirtschaftliche Betätigungen gibt es gesetzliche Sonderregelungen, die 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;
- Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime und Mahlzeitendienste;
- Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen;
- Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen;
- Selbstversorgungsbetriebe (z. B. landwirtschaftliche Betriebe, Gärtnereien, Tischlereien);
- Werkstätten für behinderte Menschen, Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, Inklusionsbetriebe im Sinne des Sozialgesetzbuches IX;
- Einrichtungen der Fürsorge für blinde und körperbehinderte Menschen;
- Einrichtungen der Heimerziehung und sonstige betreute Wohnformen;
- von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen (Tombola, Versteigerung, Losverkauf), wenn der Reinertrag ausschließlich und unmittelbar zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke verwendet wird;

- kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, Bibliotheken, Sammlungen, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte und Kunstausstellungen;
- Volkshochschulen und ähnliche Bildungseinrichtungen;
- Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert.

Kulturvereine (z. B. Musikgruppen, Volkstanzgruppen, Theatervereine) dürfen – entgeltlich oder unentgeltlich – auf Veranstaltungen anderer Personen Konzerte geben, Theater spielen oder sonstige kulturelle Darbietungen erbringen. Auch das sind kulturelle Veranstaltungen des Vereins, also bei Entgeltlichkeit Zweckbetriebe.

#### Beispiele:

- Ein steuerbegünstigter Tanzsportverein tritt bei der geselligen Veranstaltung eines Berufsverbands mit Tanzsporteinlagen (Schauauftritt) gegen Entgelt auf. Der Auftritt gehört als sportliche Veranstaltung zum Zweckbetrieb des Tanzsportvereins.
- Ein Verein, der der Förderung der volkstümlichen Musik dient, gibt gegen Entgelt im Festzelt einer Brauerei ein volkstümliches Musikkonzert. Der Auftritt des Musikvereins gehört als kulturelle Veranstaltung zum Zweckbetrieb.

Einnahmen aus kulturellen Veranstaltungen sind nur dann als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn die Förderung der Kultur Satzungszweck ist.

**Beispiel:** Ein Verein, dessen einziger Satzungszweck die Förderung des Sports ist, veranstaltet zur Finanzierung der Anschaffung von Sportgeräten ein Konzert und verlangt von den Besuchern Eintrittsgeld. Da die Förderung der

Kultur nicht Satzungszweck ist, ist das Konzert kein Zweckbetrieb, sondern ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Der Verkauf von Speisen und Getränken gehört nicht zu den jeweiligen Einrichtungen und Veranstaltungen, die Zweckbetriebe sind. Insoweit liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Wird z. B. 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.

**Rechtsquellen:** §§ 66 bis 68 AO, AEAO zu §§ 66 bis 68

### **Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb**

Geht eine wirtschaftliche Tätigkeit eines Vereins über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus und erfüllt sie nicht alle Voraussetzungen für das Vorliegen eines Zweckbetriebs, liegt insoweit ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb des Vereins vor. Zu den Einkünften aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gehören deshalb alle Erträge, die weder im ideellen Bereich noch innerhalb der Vermögensverwaltung oder eines Zweckbetriebs anfallen. Ein Verein kann mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben. Für Zwecke der Besteuerung werden diese aber als ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt. Dazu werden die Gewinne und Verluste aller einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten des Vereins zusammengerechnet.

Liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wird die Steuervergünstigung des Vereins insoweit eingeschränkt; die Vergünstigungen für den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung und die Zweckbetriebe bleiben erhalten. Zu beachten ist jedoch, dass der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet sein muss, also nicht zum Selbstzweck werden darf.

**Rechtsquellen:** §§ 64 bis 68 AO, AEAO zu §§ 64 bis 68, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG

### **ABC der typischen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe**

Bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze führen die folgenden Geschäftsbetriebe regelmäßig zu einer Steuerpflicht:

- Altkleidersammlungen, auch wenn sich die Mitwirkung des Vereins im Wesentlichen auf die Vermietung von Container-Standplätzen und die Überlassung des Vereinsnamens oder -logos auf den Containern beschränkt
- Altmaterialsammlungen
- Altpapiersammlungen
- Angelkartenverkauf durch Angelvereine an Nichtmitglieder
- Basare, auch wenn dort nur gespendete Gegenstände veräußert werden
- Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), dagegen nicht die Beteiligung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Beispiel: eine GmbH & Co. KG vermietet ein Grundstück)
- Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH), wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens genommen wird, ansonsten steuerfreie Vermögensverwaltung
- Casinos
- Dritte-Welt-Läden

- Faschingsveranstaltungen, bei denen die Tanzveranstaltung im Vordergrund steht
- Flohmärkte
- Gaststätten
- Geschäftsbesorgungen (entgeltlich)
- Geschäftsführung (entgeltlich)
- Gesellige Veranstaltungen (z. B. Straßenfest) mit Eintrittsgeld, unabhängig davon, ob die Teilnehmer Vereinsmitglieder oder Nichtmitglieder sind
- Kantinen
- Kioske
- Kirmes-Veranstaltungen
- Pensionsstall eines Reitvereins
- Schützenfeste
- Speisen- und Getränkeverkauf (bei Veranstaltungen)
- Sportliche Veranstaltungen, die nicht als Zweckbetrieb zu behandeln sind, z. B. weil die Einnahmen 45.000 Euro überschreiten und nicht optiert worden ist
- Reisen, bei denen die Erholung der Teilnehmer bzw. der touristische Aspekt im Vordergrund steht (typische Touristkreisen, wie sie auch von gewerblichen Reiseveranstaltern angeboten werden), ebenso z. B. der von den Mitgliedern (teil)finanzierte Jahresausflug des Vereins; hingegen können z. B. Reisen eines Sportvereins zu Wettkämpfen oder Konzertreisen eines Musikvereins Zweckbetriebe sein
- Sterbekassen
- Straßenfeste
- Tanzveranstaltungen
- Totalisatorbetriebe
- Verkaufsstände
- Verkauf von Sportartikeln
- Vermietung von Sportstätten und Sporteinrichtungen an Nichtmitglieder, wenn sie kurzfristig erfolgt (z. B. stundenweise Tennisplatzvermietung)
- Verpachtung eines vorher selbst betriebenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (z. B. Gast-

- stätte), wenn keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben wurde, sonst Vermögensverwaltung
- Versicherungen, Vermittlung von Versicherungen an Mitglieder
- Werbung in Vereinszeitschriften und Programmheften, Sportplatz-, Trikot- oder Bandenwerbung, Werbung auf Sportgeräten und Ausrüstungsgegenständen (z. B. Sportschuhen) durch den Verein selbst

### **Entscheidung für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. für die Anlage von Mitteln (Vermögensverwaltung); Finanzierung dieser Maßnahmen**

Für einen gemeinnützigen Verein dürfen die Bereiche der Vermögensverwaltung und der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe kein Selbstzweck sein. Vielmehr müssen die so erzielten Erträge zeitnah ideellen Zwecken zugutekommen. Außerdem sind die hierfür eingesetzten Mittel (das in diesen Bereichen eingesetzte Kapital) ebenfalls gemeinnützigkeitsrechtlich gebunden, müssen also nach Beendigung der vermögensverwaltenden Tätigkeit bzw. des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs selbst wieder gemeinnützigen Zwecken zur Verfügung stehen. Für die Entscheidung, Mittel im Bereich der Vermögensverwaltung oder in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (erstmalig oder weiterhin) einzusetzen, bedeutet dies:

- Die Tätigkeiten sollten ausreichend ertragbringend sein, damit auch das in den beiden Bereichen eingesetzte Kapital durch die so erzielte Rendite (also mittelbar) steuerbegünstigten Zwecken zugutekommt.
- Der Verein darf das Kapital in diesen beiden Bereichen nur einsetzen, wenn es nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (Prognose erforderlich) dort gegen Substanzverluste ausreichend geschützt ist. Das (nie völlig ausgeschlossene) Risiko von Substanzverlusten

und die Chance, aus der eingegangenen Aktivität Erträge zu erzielen, müssen zueinander in einem angemessenen Verhältnis stehen.

- Diese Entscheidung sollte periodisch bzw. aus gegebenem Anlass überprüft werden, etwa wenn sich aus einer zunächst sicheren Geldanlage zu einem späteren Zeitpunkt neue Risiken ergeben.

Umschichtungen, d. h. die Umwidmung von Mitteln aus dem Bereich der Vermögensverwaltung in den Bereich eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und umgekehrt, sind unter Beachtung der vorstehend dargestellten Grundsätze zulässig.

Darüber hinaus müssen die Aktivitäten gemeinnützigkeitsunschädlich finanziert werden. Der Verein darf hierfür im Regelfall nicht verwenden

- im ideellen Bereich oder in einem Zweckbetrieb gebundene Mittel (das dort eingesetzte Vermögen genauso wenig wie in einem Zweckbetrieb erzielte Gewinne),
- Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse und andere Mittelzuführungen von außen,
- Erträge aus dem Bereich der Vermögensverwaltung oder einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Statthaft ist insoweit jedoch die Finanzierung aus folgenden Quellen:

- Dritte (auch Vereinsmitglieder) stellen einem Verein speziell für diesen Zweck Mittel zur Verfügung (z. B. in Form sogenannter Umlagen). Wegen der Einzelheiten wird auf § 62 Abs. 3 AO verwiesen.
- Ein Verein hat zulässigerweise freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet.
- Ein Verein hat zulässigerweise gebundene Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO gebildet, die im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb erst zu einem späteren Zeitpunkt benötigt werden. Es muss jedoch darauf geachtet

werden, dass die Mittel rechtzeitig wieder für die Verwendung zu satzungsmäßigen Zwecken zur Verfügung stehen.

- Ein Verein nimmt ein Darlehen auf. Die Belastung von Vermögen des ideellen Bereichs mit einer Sicherheit für ein betriebliches Darlehen (z. B. durch Eintragung einer Grundschuld) ist noch keine Mittelverwendung. Diese tritt erst bei Inanspruchnahme und Abfluss der Mittel ein.
- Mit Mitteln des ideellen Bereichs bzw. des Zweckbetriebs dürfen Verluste (z. B. Anlaufverluste aus einer neu aufgenommenen wirtschaftlichen Tätigkeit) nur vorübergehend unter engen Voraussetzungen ausgeglichen werden.

### **Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb**

Im Einzelnen kann die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb Schwierigkeiten bereiten. Verpachtet der gemeinnützige Verein beispielsweise die **Vereinsgaststätte** oder die Kantine an einen Pächter, so gehört der vereinbarte Pachtzins in der Regel zu den begünstigten Einnahmen aus der 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.

**TIPP:** Die Besteuerung der Erträge wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe kann oftmals dadurch vermieden werden, dass der Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verpachtet:

- Verpachtung ohne Betriebsaufgabeerklärung: Der Verein kann die bisher selbstbewirtschaftete Vereinsgaststätte an einen fremden Pächter verpachten, ohne dass eine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben

wird. In diesem Fall müssen die Pachteinnahmen jedoch weiterhin im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „verpachtete Vereinsgaststätte“ erfasst und in die Besteuerungsgrenze einbezogen werden. Die Höhe der Pachteinnahmen ist aber regelmäßig geringer als die in der Vereinsgaststätte erzielten Umsätze.

**Rechtsquelle:** AEAO zu § 64, Nr. 2

- **Verpachtung mit Betriebsaufgabeerklärung:** Die Pachteinnahmen sind im Bereich der ertragsteuerfreien Vermögensverwaltung zu erfassen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung führt die Überführung des einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienenden Vermögens aus dem steuerpflichtigen in den ertragsteuerfreien Bereich (ideeller Bereich oder Vermögensverwaltung) nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven, wenn das überführte Vermögen steuerlich eine selbständige Einheit, also einen eigenständigen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt. Werden lediglich einzelne Wirtschaftsgüter überführt, so hat dies weiterhin die Versteuerung der stillen Reserven zur Folge. Wird also die bisher selbst bewirtschaftete Gaststätte unter gleichzeitiger Erklärung der Betriebsaufgabe und Überführen sämtlicher Wirtschaftsgüter in den Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung verpachtet, so unterliegen die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven nicht der Besteuerung.

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 ertragsteuerfrei und damit der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Betreibt der Verein das Inseratengeschäft hingegen selbst, gehören die Einnah-

men zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Auch die **entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen** in Sportstätten (z. B. an der Bande) oder von Lautsprecheranlagen zu Werbezwecken an Werbeunternehmen kann Vermögensverwaltung sein. Voraussetzung ist jedoch, dass dem Pächter (Werbeunternehmen) ein angemessener Gewinn verbleibt.

**Rechtsquelle:** AEAO zu § 67a, Nr. 9

Die **Vermietung** eines Sportplatzes, einer Turnhalle, von Räumen oder Einrichtungen gehört zur steuerfreien Vermögensverwaltung, wenn es sich um Dauervermietung handelt und der Verein keine Nebenleistungen übernimmt, die der Vermietung einen gewerblichen Charakter verleihen (z. B. Bereitstellen von Verpflegung, Wachdienste, Reinigung). Die 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 – z. B. Tennisplätze, Kegelbahnen – stellt allerdings einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb dar).

**Rechtsquelle:** AEAO zu § 67a, Nr. 12

Die **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** (beispielsweise Aktiengesellschaft, GmbH) oder an einer Genossenschaft ist in der Regel dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen. Die Anteile gehören aber zum Betriebsvermögen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, wenn die Beteiligung mit diesem Betrieb zusammenhängt. Die Verwaltung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt aber selbst einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn der Verein entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Gesellschaft ausübt oder ein Fall der Betriebsaufspaltung vorliegt. Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung

sind nicht anzuwenden, wenn sowohl das Betriebs- als auch das Besitzunternehmen steuerbegünstigt sind und die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden.

**Rechtsquellen:** § 14 AO, AEAO zu § 64, Nr. 3

Die Errichtung altersgerechter Wohnungen und die anschließende **Vermietung an hilfebedürftige Personen** (z. B. alte Menschen mit geringen Einkünften) stellt bei entsprechendem Satzungszweck keine Vermögensverwaltung, sondern selbst die steuerbegünstigte Betätigung (ideelle Tätigkeit) dar. Ein Verein fördert mildtätige Zwecke, wenn er Wohnraum vorrangig an Personen vermietet, die persönlich oder wirtschaftlich hilfebedürftig im Sinne des § 53 Nr. 1 oder 2 AO sind. Als zeitnahe Verwendung von Mitteln ist in diesen Fällen auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung der Wohnungen anzusehen, da diese den satzungsmäßigen Zwecken dienen.

### Werbung und Sponsoring

Für die Finanzierung von Vereinen ist auch das Sponsoring von Bedeutung. Unter Sponsoring versteht man die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung u. a. auch von gemeinnützigen Vereinen, mit der die Unternehmen neben der Förderung gemeinnütziger Zwecke auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit (z. B. Imagepflege, Mitarbeitermotivation, Kundenkontakte) verfolgen. Es beruht in der Regel auf einem Vertrag zwischen dem Sponsor (Unternehmen) und dem Empfänger der Leistungen (Verein), in dem die Leistungen beider Seiten geregelt werden.

Ob die Sponsoringeinnahmen beim Verein ertragsteuerfrei bleiben oder ob es sich um körperschaft- und gewerbesteuerpflichtige Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt, hängt von der konkreten Gegenleistung des Vereins ab. Dabei kommt es letztlich auf die jeweilige Sachverhalts- bzw. Vertragsgestaltung

### Abgrenzung Spenden – Sponsoring

#### Spenden: Zuwendung von

- Geld oder Sachen/ Wirtschaftsgütern
- freiwillig und
- unentgeltlich
- zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke



#### Sponsoring: Gewährung von

- Geld oder geldwerten Vorteilen
- durch Unternehmen
- zur Förderung von Personen, Gruppen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftlichen Bereichen
- mit der auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden



an (Sponsoring-Erlass, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Februar 1998, Anlage 9).

Wirkt der Verein beispielsweise aktiv an den Werbemaßnahmen mit, z. B. indem er in seiner Vereinszeitschrift auf eigene Rechnung Anzeigen des Sponsors veröffentlicht, auf das Unternehmen des Sponsors und dessen Produkte auf Werbeplakaten oder Werbebannern besonders hinweist oder dem Unternehmen vereinseigene oder gemietete Werbeflächen wie Werbebanden oder Sportbekleidung (z. B. auf Trikots, Sportschuhen, Helmen) zur Verfügung stellt, liegt stets ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Unbeachtlich ist dabei, ob die Kosten für die aktive Mitwirkung des Vereins (z. B. für das Anbringen des Werbebanners, für den Druck der Anzeigen in der Vereinszeitschrift oder für den Werbeaufdruck auf den Trikots) durch den Sponsor oder den Verein getragen werden. Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt ebenso vor, wenn der Sponsor auf Veranstaltungen des Vereins die Gelegenheit

erhält, für seine Produkte zu werben oder sein Unternehmen zu präsentieren. Auch die Veröffentlichung von Image- oder Produktanzeigen des Sponsors durch den Verein in Tageszeitungen oder anderen Medien begründet einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Diese wirtschaftliche Tätigkeit kann kein Zweckbetrieb sein.

Die Ertragsteuerpflicht der Werbeeinnahmen kann jedoch vermieden werden, indem der Verein die Werberechte verpachtet. Unter der Voraussetzung, dass dem Pächter ein angemessener Gewinn verbleibt, führt nämlich die entgeltliche Übertragung von Werberechten (z. B. das Recht zur Nutzung von Werbeflächen wie Werbebanden oder von Lautsprecheranlagen für Werbedurchsagen) zu steuerfreien Einnahmen aus der Vermögensverwaltung. Entsprechendes gilt, wenn der Verein das Verlagsrecht mit Anzeigenteil entgeltlich an einen Verlag überträgt und nicht aktiv am Anzeigengeschäft mitwirkt. Die entgeltliche Überlassung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen auf Sport-

### Einnahmen des Vereins aus Sponsoringleistungen

- bloße Gestattung der Nutzung des Vereinsnamens für Werbezwecke durch den Sponsor
- Verein weist ohne besondere Hervorhebung auf die Unterstützung durch den Sponsor hin

steuerfrei

- aktives Mitwirken des Vereins an den Werbemaßnahmen, z. B. indem ein laufendes Anzeigengeschäft als Teil einer Vereinszeitung unterhalten wird
- Verein stellt dem Sponsor ein werbewirksames Forum zur Präsentation seines Unternehmens zur Verfügung
- eigene Auftritte des Sponsors auf Veranstaltungen des Vereins
- Verein weist z. B. auf Plakaten, in Programmheften oder Veranstaltungshinweisen durch besondere Hervorhebungen auf den Sponsor hin

steuerpflichtig

bekleidung und Sportgeräten ist dagegen stets als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.

Die Sponsoringleistungen führen ebenfalls zu steuerfreien Einnahmen im Bereich der Vermögensverwaltung, wenn der Verein dem Sponsor lediglich gestattet, im Rahmen eigener Werbung oder Imagepflege auf die Leistungen an den Verein unter Nutzung des Vereinsnamens oder -logos hinzuweisen.

Darüber hinaus liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb auch dann nicht vor, wenn der Verein selbst z. B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, in Funk, Fernsehen oder Presse 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. Insoweit liegt zwar eine gewisse, jedoch zu vernachlässigende Mitwirkung des Vereins an den Werbemaßnahmen vor. Diese Einnahmen dürfen dem ideellen Bereich zugerechnet werden.

#### Beispiele:

- a) In einem Museum wird als Gegenleistung für eine Geldzuwendung ein Saal nach dem Sponsor benannt (z. B. Firma Anton-Saal).
- b) Das Logo aller Sponsoren wird auf der Rückseite des Programmhefts für eine kulturelle Veranstaltung gedruckt.
- c) Im Programmheft einer Veranstaltung des Vereins wird eine ganzseitige Werbeanzeige des Sponsors abgedruckt.
- d) Das Logo des Sponsors wird ohne besondere Hervorhebung auf der Internetseite des Vereins abgebildet.
- e) Wie d), jedoch mit Verlinkung auf die Internetseiten des Sponsors.

In den Beispielen a), b) und d) liegt kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. In den Fällen c) und e) ist jedoch eine Mitwirkung

des Vereins an der Werbung des Sponsors gegeben, so dass ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu bejahen ist.

Die steuerliche Behandlung der Zuwendung auf Seiten des Sponsors ist für die Zuordnung der Einnahmen beim Verein ohne Bedeutung.

**Rechtsquellen:** § 64 AO, Nrn. 8 bis 11 des AEAO zu § 64

Es ist nicht möglich, in dieser Broschüre auf sämtliche denkbare Gestaltungen in diesem Bereich näher einzugehen. Bei konkreten Fragen wird das für Ihren Verein zuständige Finanzamt gern weitere Auskünfte erteilen.

#### Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro

Ein gemeinnütziger Verein braucht auch für sein Einkommen aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben keine Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu zahlen, wenn die leistungsbezogenen Bruttoeinnahmen, also die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer, aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (sogenannter einheitlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen. Nicht zu den leistungsbezogenen Einnahmen gehören z. B.:

- Erlöse aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs;
- Betriebskostenzuschüsse sowie Zuschüsse für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs;
- der Zufluss von Darlehen;
- Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG;
- die Auflösung von Rücklagen;
- erstattete Betriebsausgaben, z. B. Umsatzsteuer;
- Versicherungsleistungen mit Ausnahme des Ersatzes von leistungsbezogenen Einnahmen.

Diese Einnahmen werden also nicht bei der Prüfung der Überschreitung der Besteuerungsgrenze einbezogen. Es bleibt jedoch bei der Steuerpflicht dieser Einnahmen, wenn die Besteuerungsgrenze durch andere Einnahmen überschritten ist (vgl. Beispiel unten -Schankanlage-). Bei der Prüfung, ob die Besteuerungsgrenze überschritten ist, werden ferner nicht berücksichtigt:

- die Einnahmen im ideellen Bereich, also z. B. die Mitgliedsbeiträge und Spenden;
- die Einnahmen aus der steuerfreien Vermögensverwaltung, z. B. Zinseinnahmen, Dividenden;
- die Einnahmen aus einem Zweckbetrieb;
- die Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen, die als Zweckbetrieb anzusehen sind.

Liegen die Einnahmen aus dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben insgesamt auch nur geringfügig über 45.000 Euro, unterliegen die Gewinne insgesamt der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Im Übrigen bleibt jedoch die Steuerbegünstigung des gemeinnützigen Vereins erhalten.

**Rechtsquellen:** § 64 Abs. 2 und 3 AO, Nrn. 14 bis 25 des AEAO zu § 64

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 26.500 Euro (ohne Verkaufserlös der alten Schankanlage, 2.000 Euro) + Trikotwerbung 3.500 Euro + Vereinsfest 5.000 Euro), mithin 45.000 Euro nicht übersteigen. Die Einnahmen aus dem Verkauf der alten Schankanlage (2.000 Euro) sind nicht dem laufenden Geschäft zuzurechnen und bleiben daher bei der Prüfung der Besteuerungsgrenze außen vor. Würden allerdings die Einnahmen z. B. aus der Trikotwerbung nur geringfügig höher sein, wäre die Besteuerungsgrenze überschritten. In diesem Fall würde auch der Erlös aus dem Verkauf der alten Schankanlage den steuerpflichtigen Gewinn erhöhen. Die Beiträge - ideeller Bereich - 30.000 Euro, die Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen - Zweckbetrieb nach § 67a Abs. 1 oder Abs. 3 AO - 25.000 Euro und die Zinseinnahmen - Vermögensverwaltung - 500 Euro sind ohnehin steuerfrei und zählen daher bei der Besteuerungsgrenze nicht mit.

**Beispiel: Ein gemeinnütziger Sportverein erzielt im Jahr folgende Bruttoeinnahmen:**

■ Beiträge	30.000 Euro
■ aus sportlichen Veranstaltungen (ohne bezahlte Sportler)	25.000 Euro
■ aus dem Verkauf von Speisen und Getränken während der sportlichen Veranstaltungen	10.000 Euro
■ aus der selbstbewirtschafteten Vereinsgaststätte (darin enthalten: Einnahmen aus dem Verkauf der alten Schankanlage)	28.500 Euro 2.000 Euro
■ aus der Trikotwerbung	3.500 Euro
■ aus dem Vereinsfest	5.000 Euro
■ aus Bank- und Sparguthaben	500 Euro

Wird die 45.000-Euro-Grenze nicht überschritten, fällt zwar keine Körperschaft- und Gewerbesteuer an. Es ergeben sich jedoch folgende steuerliche Konsequenzen:

- Auch für den steuerfrei gebliebenen Betrieb muss der Verein die Einnahmen und Ausgaben aufzeichnen. Diese Verpflichtung ergibt sich aufgrund der Rechnungslegungspflicht des Vorstands nach bürgerlichem Recht sowie aus § 63 Abs. 3 AO.
- Bei der Umsatzsteuer findet - außerhalb der Kleinunternehmergrenze - der Regelsatz von 19 Prozent und nicht der ermäßigte Umsatzsteuersatz Anwendung.
- Gewinne müssen wie auch sonst beim steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

zeitnah im steuerbegünstigten Bereich verwendet werden, soweit sie nicht in eine zulässige Rücklage eingestellt werden können.

- Verluste in diesem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gefährden die Gemeinnützigkeit in gleichem Maße wie Verluste aus einem wegen Überschreitung der Besteuerungsgrenze steuerpflichtigen Betrieb.
- Mittel des ideellen Bereichs (z. B. Mitgliedsbeiträge und Spenden), Gewinne aus Zweckbetrieben sowie Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen dürfen in der Regel nicht zum Ausgleich von Verlusten des wegen der Grenze unbesteuert bleibenden Betriebs verwendet werden.

### Verhinderung von Missbräuchen

Um Missbräuche durch vielfache Inanspruchnahme der Besteuerungsgrenze zu verhindern, gelten funktionale Untergliederungen, wie Fußball-, Handball- oder Tennisabteilungen von Sportvereinen, nicht als selbständige Steuersubjekte und können die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro nicht gesondert in Anspruch nehmen. Die Besteuerungsgrundlagen sind damit beim Hauptverein zu erfassen.

Die Aufteilung eines Vereins in mehrere selbständige Untergliederungen (z. B. Abteilungen) zum Zwecke der mehrfachen Inanspruchnahme der Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro gilt als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Eine Aufteilung allein mit dieser Zielrichtung wird von der Finanzverwaltung nicht anerkannt. Hierfür müssen außersteuerliche Gründe vorliegen.

**Rechtsquellen:** § 51 Abs. 1 Satz 3, § 64 Abs. 4 AO

### Gewinnermittlung bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze

Der Verein muss dem Finanzamt als Nachweis dafür, dass seine Geschäftsführung der Satzung entspricht, auch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über seine Einnahmen und Ausgaben vorlegen.

Diese Aufzeichnungen werden auch benötigt um zu prüfen, ob die Besteuerungsgrenze überschritten ist.

**TIPP:** Zweckmäßigerweise ist für jeden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine eigene Gewinnermittlung durchzuführen. Die Ergebnisse aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (Gewinne und Verluste) sind für die Berechnung der Körperschaftsteuer (Körperschaftsteuer-Veranlagung) zusammenzufassen (einheitlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb).

**Beispiel:** Ein gemeinnütziger Karnevalsverein hat 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: 9.000 Euro
- Werbung beim Karnevals- umzug: 12.000 Euro
- Maskenbälle und Tanzveranstaltungen: -6.000 Euro

Die Gewinne und Verluste aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind zusammenzurechnen. Der steuerpflichtige Überschuss beträgt damit 15.000 Euro. Nach Abzug des Freibetrags von 5.000 Euro gemäß § 24 Satz 1 KStG ergibt sich ein körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen von 10.000 Euro.

Für die Gewinnermittlung genügt in der Regel eine Einnahmenüberschussrechnung, bei der die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben des Einzelbetriebs gegenübergestellt werden. Bilanzen mit Gewinn- und Verlustrechnungen sind nur erforderlich, wenn nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen (z. B. nach dem HGB) eine Buchführungspflicht besteht oder wenn nach dem zu-

sammengefassten Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der Gesamtgewinn 60.000 Euro oder der Umsatz 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, d. h. dem zusammengefassten Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe dürfen entweder nur Einnahmenüberschussrechnungen oder nur Bilanzen mit Gewinn- und Verlustrechnungen zugrunde liegen. Steuerpflichtige, die den Gewinn durch den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln, haben ihrer Steuererklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz beizufügen und an die Finanzverwaltung **elektronisch zu übermitteln**. Steuerbegünstigte Vereine brauchen den Datensatz nur dann zu übermitteln, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Besteuerungsgrenze von insgesamt 45.000 Euro im Jahr übersteigen. Einzutragen sind in den Datensatz nur die Daten des einheitlichen steuerpflichtigen Geschäftsbetriebs.

Bilanzierende Vereine müssen den Jahresabschluss nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln. Auf Vereine, die persönlich und vollumfänglich von der Körperschaftsteuer befreit sind, findet die elektronische Übermittlungspflicht keine Anwendung.

Eine Übersicht von Angeboten kommerzieller Hersteller zur elektronischen Übermittlung finden Sie unter → [www.elster.de](http://www.elster.de).

**Rechtsquellen:** § 63 Abs. 3, § 140, § 141 AO, AEAO zu §§ 63, 140, 141, § 4 Abs. 3 EStG, § 5b EStG, § 60 Abs. 4 EStDV

### **Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben**

Betriebseinnahmen sind alle Einnahmen, die im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen. Hierzu gehören z. B.

- Erlöse aus dem Verkauf von Speisen und Getränken in Vereinsgaststätten sowie bei Vereinsveranstaltungen,
- Einnahmen aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (z. B. Verkauf von gebrauchtem Inventar),
- Einnahmen aus dem selbst betriebenen Anzeigen- oder Werbegeschäft,
- vom Finanzamt erstattete Vorsteuer.

Betriebsausgaben sind alle Ausgaben, die durch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst sind, z. B.

- Ausgaben für Waren,
- Ausgaben für Löhne und Gehälter,
- Heizungs- und Beleuchtungskosten,
- Betriebssteuern wie an das Finanzamt gezahlte Umsatzsteuer und Grundsteuer,
- Miet- und Pachtzinsen,
- Schuldzinsen,
- Reinigungskosten,
- Aufwendungen für Reparaturen,
- Büromaterial, Porto, Telefongebühren,
- Absetzung für Abnutzung (AfA) für Gebäude und bewegliche Anlagegüter.

Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben. Darlehensaufnahmen sind nicht als Einnahmen, Darlehensrückzahlungen nicht als Betriebsausgaben zu behandeln.

Bei sogenannten 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 aus, wenn sie ihren primären Anlass im

steuerfreien Bereich haben. Unabhängig von ihrer primären Veranlassung ist eine anteilige Berücksichtigung von gemischt veranlassten Aufwendungen 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.

**Beispiel:** Ein Arbeitnehmer des Vereins ist sowohl im ideellen Bereich als auch in der selbst betriebenen Vereinsgaststätte tätig. Der Arbeitslohn für diese beiden Tätigkeiten lässt sich sachgerecht im Verhältnis der anteiligen Arbeitszeit aufteilen. Da die Zahlung des Arbeitslohns auch durch den Betrieb der Vereinsgaststätte veranlasst ist, kann der anteilige Arbeitslohn als Betriebsausgabe des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abgezogen werden.

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

### Absetzung für Abnutzung (AfA)

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden und deren Nutzungsdauer mehr als ein Jahr beträgt (z. B. Sportgeräte, Fahrzeuge, Gebäude), dürfen bei der Ermittlung der Ausgaben in der Regel nicht in vollem Umfang im Jahr der Anschaffung oder Herstellung berücksichtigt werden. Sie sind vielmehr - abgesehen von der in Rechnung gestellten Vorsteuer - mit einem jährlichen Anteil, der sich aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts ergibt, anzusetzen, d. h. abzuschreiben (Absetzung für Abnutzung - AfA). Dabei wird die Absetzung für Abnutzung im Jahr der

Anschaffung oder Herstellung nur zeitanteilig berücksichtigt (Minderung des Absetzungsbetrages um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat vor Anschaffung oder Herstellung). Darüber hinaus gilt für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Wahlrecht zwischen der sogenannten GWG-Regelung und der sogenannten Sammelpostenmethode.

Für Computerhardware sowie Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung kann eine Nutzungsdauer von einem Jahr angenommen werden. In diesem Fall können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung die Kosten steuerlich in vollem Umfang abgesetzt werden. Anschaffungs- oder Herstellungskosten für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) können sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden (**GWG-Regelung**). Ein GWG liegt vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines betrieblich genutzten, abnutzbaren beweglichen Gegenstandes des Anlagevermögens nicht mehr als 800 Euro (ohne Umsatzsteuer) betragen.

**Beispiel:** Ein gemeinnütziger Verein erwirbt im März 2022 zur Nutzung in seinem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einen Pkw (15.480,00 Euro zzgl. 2.941,20 Euro Umsatzsteuer, Nutzungsdauer 6 Jahre), eine Registrierkasse (799,00 Euro zzgl. 151,81 Euro Umsatzsteuer) sowie ein Notebook (1.000,00 Euro zzgl. 190,00 Euro Umsatzsteuer). In der Einnahmeüberschussrechnung des Anschaffungsjahres sind folgende Ausgaben zu berücksichtigen:

■ Umsatzsteuer	3.283,01 Euro
■ Absetzung für Abnutzung:	
– Pkw (15.480 Euro x 1/6 x 10/12)	2.150,00 Euro
– Registrierkasse (geringwertiges Wirtschaftsgut)	799,00 Euro
– Notebook (Computerhardware)	1.000,00 Euro

Entscheidet sich der Verein dafür, anstelle der GWG-Regelung die **Sammelpostenmethode** anzuwenden, können Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 250 Euro (ohne Umsatzsteuer) betragen, sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 250 Euro, jedoch nicht mehr als 1.000 Euro betragen, ist in diesen Fällen ein Sammelposten zu bilden. Der Sammelposten ist im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr und den folgenden vier Wirtschaftsjahren unabhängig von der Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter um jeweils ein Fünftel abzuschreiben.

**Rechtsquellen:** § 4 Abs. 3, §§ 6, 7 EStG

### **Pauschale Gewinnermittlung bei Werbeeinnahmen, Totalisatorbetrieben und Blutspendediensten**

Bei bestimmten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nachfolgend abschließend aufgezählt sind, kann auf eine gesonderte Gewinnermittlung verzichtet werden. Der Besteuerung kann bei diesen Betrieben ein Gewinn in Höhe von 15 Prozent der Einnahmen zugrunde gelegt werden. Diese Sonderregelung kann nur angewandt werden bei

- der Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet (z. B. Trikotwerbung bei Jugend- oder Amateurmanschaften, nicht jedoch bei Trikotwerbung von Profimanschaften eines Vereins),
- Totalisatorbetrieben,
- der zweiten Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

Vereine, die die o. g. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterhalten, müssen von der Sonderregelung jedoch nicht Gebrauch machen. Sie können ihre Gewinne auch nach den allgemeinen Regeln ermitteln.

**Rechtsquelle:** § 64 Abs. 6 AO

### **Pauschale Gewinnermittlung bei Altmaterialsammlungen**

Der Verkauf von unentgeltlich erworbenem Altmaterial stellt in der Regel einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Lediglich der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke innerhalb des Satzungszwecks in einer Kleiderkammer, einem Sozialkaufhaus oder einer ähnlichen Einrichtung kann im Einzelfall als steuerbegünstigter Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO (Einrichtung der Wohlfahrtspflege) anzusehen sein. Voraussetzung dafür ist, dass die Leistungen zu mindestens zwei Dritteln persönlich oder wirtschaftlich hilfebedürftigen Personen im Sinne des § 53 AO zugutekommen.

Der Gewinn aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist in der Regel nach den allgemeinen Vorschriften durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben zu ermitteln. Dies hat aber oft eine verhältnismäßig hohe Belastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer zur Folge. Denn wegen des oft ehrenamtlichen Helfereinsatzes bei Altmaterialsammlungen fallen keine oder nur geringe Betriebsausgaben an und der Überschuss entspricht 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 in einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle gesammelt und verwertet wird.

Die Vereinfachungsregelung gilt nur für Altmaterialsammlungen (Sammlung und Verwertung von Lumpen, Altpapier, Schrott, nicht jedoch Zahngold) und nicht für Verkaufsveranstaltungen (Basare, Flohmärkte usw.) oder den gelegentlichen Gebrauchtwarenhandel (Secondhandwaren, wie z. B. alte Möbel oder noch gebrauchsfähige Kleider). Der branchenübliche Reingewinn ist bei der Ver-

wertung von Altpapier mit 5 Prozent und bei der Verwertung von anderem Altmaterial (Altkleider, Lumpen, Schrott) mit 20 Prozent der Einnahmen anzusetzen. Zu den maßgeblichen Einnahmen gehört nicht die im Bruttopreis enthaltene Umsatzsteuer.

Bei Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung dürfen die im Zusammenhang mit der Altmaterialsammelung tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben die Ergebnisse anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe nicht mindern. Ferner hat die Anwendung der Vereinfachungsregelung keinen Einfluss auf die Berechnung der Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro, d. h. die (Brutto-) Verkaufserlöse sind bei der Berechnung mit den tatsächlich angefallenen Beträgen zu berücksichtigen.

**Rechtsquellen:** § 64 Abs. 5 AO, § 66 AO, AEA0 zu § 64, Nrn. 29 bis 30 und 37 bis 40

### Sonderregelungen für Sportveranstaltungen

Als **Sportveranstaltung** sind organisatorische Maßnahmen eines Vereins anzusehen, die es aktiven Sportlern – die nicht zwangsläufig Mitglieder des Vereins sein müssen – ermöglichen, Sport zu treiben. Dazu gehören z. B. Spiele, Wettkämpfe, Volksläufe, die Erteilung von Sportunterricht und -kursen. Es werden nur geringe Anforderungen an das Vorliegen einer organisatorischen Maßnahme gestellt; danach ist auch ein bloßes Training als sportliche Veranstaltung anzuerkennen. Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist aber unterschritten, wenn sich die organisatorische Maßnahme auf Sonderleistungen für einzelne Personen beschränkt. Das ist z. B. der Fall, wenn die Maßnahme nur eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. -anlagen oder bloß eine konkrete Dienstleistung, wie z. B. die Beförderung zum Ort der sportlichen Betätigung, zum Gegenstand hat.

**Sportreisen** sind nur dann als sportliche Veranstaltung anzusehen, wenn die sportliche Betäti-

gung 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 auch dann nicht zu den sportlichen Veranstaltungen, wenn bei der Reise auch Sport getrieben wird.

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. Wird für den Besuch einer sportlichen Veranstaltung, die Zweckbetrieb ist, mit Bewirtung ein einheitlicher Eintrittspreis bezahlt, so ist dieser – gegebenenfalls im Wege der Schätzung – in einen Entgeltanteil für den Besuch der sportlichen Veranstaltung und in einen Entgeltanteil für die Bewirtungsleistungen aufzuteilen.

Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein **Zweckbetrieb**, wenn die Einnahmen aus allen sportlichen Veranstaltungen 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen (Zweckbetriebsgrenze gemäß § 67a Abs. 1 AO). Zu den bei der Prüfung der Zweckbetriebsgrenze zu berücksichtigenden Einnahmen gehören nur die Einnahmen aus der sportlichen Betätigung, z. B. Startgelder, Eintrittsgelder, Zahlungen für Übertragungsrechte, Lehrgangs- und Kursgebühren, Ablösezahlungen. Einnahmen des ideellen Bereichs (Mitgliedsbeiträge und nicht zweckgebundene Spenden) und von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (Verkauf von Speisen und Getränken, Werbung) gehören nicht dazu. 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 eingesetzt werden.



**Beispiel:** Ein gemeinnütziger Fußballsportverein hat folgende Bruttoeinnahmen:

■ Mitgliedsbeiträge	15.000 Euro
■ Spenden	5.000 Euro
■ Eintrittsgelder Meisterschaftsspiele	35.000 Euro
■ Ablösezahlungen	6.000 Euro
■ Verkauf von Speisen und Getränken während der Spiele	15.000 Euro
■ vom Verein selbst betriebene Werbung während der Spiele	8.000 Euro

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 41.000 Euro (Eintrittsgelder 35.000 Euro zzgl. Ablösezahlungen 6.000 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 für sportliche Veranstaltungen ebenfalls nicht zu berücksichtigen. Auch insoweit fallen keine Körperschaft- und Gewerbesteuer an, weil die Einnahmen aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben mit 23.000 Euro die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro nicht übersteigen.

Die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 Euro gemäß § 67a Abs. 1 AO besteht neben der Besteuerungsgrenze gemäß § 64 Abs. 3 AO von 45.000 Euro. Das Zusammenwirken von Zweckbetriebsgrenze und Besteuerungsgrenze verdeutlicht das folgende Beispiel.

Verein	Einnahmen aus	
	Sportlichen Veranstaltungen	Werbung und Getränkeverkauf
A	10.000 Euro	5.000 Euro
B	20.000 Euro	40.000 Euro
C	25.000 Euro	50.000 Euro
D	46.000 Euro	5.000 Euro

**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 Gewinn 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 51.000 Euro). Der Verein muss den Gewinn aus allen Betrieben ermitteln und versteuern.

**TIPP:** In der Regel erwirtschaften die Vereine mit ihren sportlichen Veranstaltungen keine Gewinne, sondern Verluste. Die Behandlung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei Überschreiten der Zweckbetriebs-

grenze kann dann für die Vereine vorteilhaft sein, wenn neben den verlustbringenden sportlichen Veranstaltungen noch andere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe vorhanden sind, in denen Gewinne erwirtschaftet werden (z. B. Werbung, selbst betriebene Vereinsgaststätte, Verkauf von Speisen und Getränken). In diesem Fall kann der Verein sein körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen mindern, da die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus verschiedenen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zulässig ist. Um dies auch Vereinen zu ermöglichen, deren Einnahmen aus den Sportveranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 Euro nicht übersteigen, ist es möglich, auf Antrag auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze zu verzichten (Optionsmöglichkeit). Prüfen Sie deswegen, welche Regelung jeweils für ihren Verein die günstigere ist. Wird allerdings auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichtet, ist der Verein an diese Wahl für mindestens fünf Jahre gebunden.

Wird auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichtet, gilt Folgendes:

- Sportliche Veranstaltungen begründen – auch bei Einnahmen von mehr als 45.000 Euro – einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb, wenn an den Veranstaltungen keine bezahlten Sportler teilnehmen.
- Sportliche Veranstaltungen, an denen bezahlte Sportler teilnehmen, begründen – auch bei Einnahmen von unter 45.000 Euro – einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.
- Jede sportliche Veranstaltung wird dabei gesondert beurteilt.

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 z. B. 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 Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze sind sportliche Veranstaltungen, bei denen bezahlte Sportler mitwirken, stets steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Diese schließen die Gemeinnützigkeit des Vereins nicht aus, wenn die Vergütungen oder anderen Vorteile für die Sportler ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, oder von Dritten geleistet werden. Gemeinnützigkeitsrechtlich gebundene Mittel dürfen dafür nicht verwendet werden, da die Mittel insoweit nicht im steuerbegünstigten gemeinnützigen Bereich des Vereins, sondern in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden.

**TIPP:** 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 Gewinne erwirtschaftet werden und Verluste aus anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, mit denen die Gewinne verrechnet werden könnten, nicht vorhanden sind oder
  - b) bei den sportlichen Veranstaltungen Verluste erwirtschaftet werden, die auf Dauer nicht mit Gewinnen aus anderen

steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder mit zweckgebundenen Zuschüssen Dritter abgedeckt werden können.

Im **Fall a)** würden die Gewinne 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 Schaubilder in Anlage 5 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.

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. Zuwendungen der Sportvereine an ihre aktiven Sportler sind bis zu 520 Euro pro Monat im Jahresdurchschnitt 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 a. M. und vergleichbarer Einrichtungen der Sporthilfe an Spitzensportler sind nicht auf die zulässige Aufwandsentschädigung anzurechnen. 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

### Verwendung von Mitgliedsbeiträgen und Spenden zur Finanzierung einzelner Betätigungen in einem Sportverein

ideeller Bereich	Zweckbetrieb	steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
keine Körperschaftsteuer, keine Gewerbesteuer Finanzierung durch Mitgliedsbeiträge/Spenden  keine Umsatzsteuer	keine Körperschaftsteuer, keine Gewerbesteuer Verluste und Vergütungen an bezahlte Sportler können auch durch Mitgliedsbeiträge/Spenden ausgeglichen bzw. finanziert werden  ermäßigte Umsatzsteuer	Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer bei Gewinnen Keine Finanzierung durch Mitgliedsbeiträge/Spenden; Verluste und Vergütungen an bezahlte Sportler können nur mit Gewinnen aus anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verrechnet bzw. finanziert werden volle Umsatzsteuer

einen vereinsfremden Sportler erbringt und die über eine Erstattung des tatsächlichen Aufwands des Sportlers für diese Veranstaltung hinausgeht, führt zum Verlust der Zweckbetriebseigenschaft dieser Veranstaltung.

**Rechtsquellen:** § 67a AO, AEAO zu § 67a AO

## 2. Körperschaftsteuer

Vereine unterliegen in der Regel mit ihrem gesamten Einkommen der Körperschaftsteuer. Gemeinnützige Vereine sind jedoch von der Körperschaftsteuer befreit. Die Befreiung gilt insoweit nicht, als ein einheitlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Mit der Besteuerung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der gemeinnützigen Vereine soll vermieden werden, dass steuerpflichtige Unternehmen, die dieselben Leistungen am Markt anbieten (z. B. Verkauf von Speisen und Getränken) Wettbewerbsnachteile erleiden. Die Körperschaftsteuerbefreiung umfasst somit den ideellen Tätigkeitsbereich, die Vermögensverwaltung und die Zweckbetriebe in vollem Umfang. Soweit ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, dessen Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer 45.000 Euro übersteigen, ist der steuerbegünstigte Verein partiell steuerpflichtig.

**Rechtsquellen:** § 1 und § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 64 Abs. 3 AO

Die Steuerbefreiung endet, wenn der Verein seine eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit einstellt. Das ist unter anderem der Fall, wenn über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird und die Betätigung des Vereins nur noch auf die Befriedigung der Gläubiger, jedoch nicht mehr auf die Förderung seiner Satzungszwecke gerichtet ist. Die Körperschaftsteuer beträgt 15 Prozent des Betrages, der für den einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als zu versteuerndes Einkommen ermittelt worden ist (bei gemeinnützigen Vereinen also das zusammenge-

fasste Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe). Körperschaftsteuer fällt aber nur dann an, wenn 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 mit 15 Prozent berechnet. Zusätzlich wird ein Solidaritätszuschlag erhoben. Er beträgt 5,5 Prozent der Körperschaftsteuer.

**Rechtsquellen:** §§ 23, 24 KStG, § 4 SolZG

### Beispiel:

Einkommen	7.620 Euro
abzüglich Freibetrag	-5.000 Euro
zu versteuerndes Einkommen	2.620 Euro
darauf entfallende Körperschaftsteuer (= 15 Prozent von 2.620 Euro)	393 Euro
Solidaritätszuschlag (= 5,5 Prozent von 393 Euro)	21 Euro

## 3. Gewerbesteuer

Gewerbesteuer 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 damit ebenfalls gewerbesteuerfrei. Der einheitliche steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist somit nicht nur körperschaftsteuer-, sondern auch gewerbesteuerpflichtig. Wie bei der Körperschaftsteuer gilt aber auch bei der Gewerbesteuer die Besteuerungsgrenze, d. h., ein gemeinnütziger Verein braucht keine Gewerbesteuer zu zahlen, wenn die Einnahmen aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen. Ist die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro überschritten, wird der Gewerbeertrag unter Berücksichtigung eines Freibetrages von 5.000 Euro zur Gewerbesteuer herangezogen. Zur Ermittlung des

Gewerbeertrags wird der Gewinn aus dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um bestimmte Hinzurechnungen (z. B. Entgelte für Schulden) und Kürzungen (z. B. 1,2 Prozent der Einheitswerte der Grundstücke) korrigiert. Die Hinzurechnung von Entgelten für Geld- und Sachkapitalüberlassungen erfolgt einheitlich in Höhe von einem Viertel des Zinsanteils, jedoch nur, soweit die Summe der Finanzierungsentgelte einen Freibetrag von 200.000 Euro übersteigt. Die meisten Vereine werden daher von dieser Regelung nicht betroffen sein.

Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben. Aus dem Gewerbeertrag wird unter Anwendung der sogenannten Steuermesszahl in Höhe von 3,5 Prozent der Gewerbesteuermessbetrag durch das Finanzamt ermittelt und festgestellt. Aufgrund des Gewerbesteuermessbetrags berechnet die Gemeinde unter Zugrundelegung eines Prozentsatzes (Hebesatz) die Gewerbesteuer und setzt diese im eigentlichen Gewerbesteuerbescheid fest. Die Gewerbesteuer kann sich aufgrund der zum Teil unterschiedlich hohen Hebesätze von Gemeinde zu Gemeinde unterscheiden.

**Rechtsquellen:** § 3 Nr. 6 GewStG, § 4 Abs. 5b EStG, § 64 Abs. 3 AO

**Beispiel:**

Gewerbesteuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag:

Gewinn	7.620 Euro
zuzüglich Hinzurechnungen	0 Euro
abzüglich Kürzungen (z. B. 1,2 % des Einheitswerts des Betriebsgrundstücks)	0 Euro
Gewerbeertrag	7.620 Euro
abgerundet	7.600 Euro
abzüglich Freibetrag	- 5.000 Euro
steuerpflichtiger Gewerbeertrag	2.600 Euro
Messbetrag nach dem Gewerbeertrag 3,5 % (Gewerbesteuermessbetrag)	91 Euro

Die Gewerbebesteuer wird von der Gemeinde berechnet, indem sie auf den Gewerbesteuermessbetrag (im Beispiel 91 Euro) ihren Hebesatz anwendet. Der Hebesatz ist von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich. Für dieses Beispiel würde die Gewerbebesteuer bei einem angenommenen Hebesatz von 400 Prozent 364 Euro betragen.

**TIPP:** Einwendungen hinsichtlich der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags (z. B. unzutreffende Gewinn- oder Gewerbeertragsermittlung) können nur gegenüber dem Finanzamt erhoben werden. Anträge hinsichtlich der Erhebung (z. B. ein Antrag auf Ratenzahlung) sind hingegen an die Gemeinde zu richten.

#### 4. Umsatzsteuer

##### Der Verein als Unternehmer

Vereine sind Unternehmer, wenn sie entgeltliche Lieferungen (z. B. Verkäufe von Vereinselementen) oder entgeltliche sonstige Leistungen (z. B. Erhebung von Eintrittsgeldern bei sportlichen Veranstaltungen) nachhaltig ausführen. Nachhaltigkeit bedeutet dabei die Wiederholung von entgeltlichen Lieferungen oder sonstigen Leistungen (z. B. Musikverein veranstaltet jedes Jahr ein Musikfest und erhebt dabei Eintrittsgelder). Soweit ein Verein solche Tätigkeiten ausübt, handelt er im Rahmen seines Unternehmens, d. h. in seinem unternehmerischen Bereich. Damit gehören zum Unternehmen des Vereins alle Umsätze der Vermögensverwaltung, der Zweckbetriebe und der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.

Führt der Verein Leistungen aus, die durch den allgemeinen Vereinsbeitrag abgegolten sind, ist er in aller Regel in seinem nichtunternehmerischen Bereich tätig (ideeller Bereich). Im ideellen Bereich handelt der Verein als Nichtunternehmer. Hier erfüllt er die im Satzungszweck festgelegte Tätigkeit

gegenüber den Mitgliedern, die durch echte Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren, Spenden und Zuschüsse finanziert wird. Auch gelegentliche Geschäfte (z. B. Verkauf von Inventar), die der nichtunternehmerische Bereich mit sich bringt, sind als Geschäfte außerhalb der Unternehmertätigkeit zu behandeln.

Schließen sich mehrere Vereine zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammen (z. B. Festgemeinschaft) und tätigen sie als Gemeinschaft entgeltliche Lieferungen und entgeltliche sonstige Leistungen, so sind nicht die einzelnen Vereine Unternehmer, sondern die Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Für alle EU-Mitgliedstaaten besteht ein einheitliches Wirtschaftsgebiet, der EU-Binnenmarkt. Innerhalb dieses Gemeinschaftsgebietes werden nicht Einfuhren an den nationalen Grenzen, sondern der Erwerb von Wirtschaftsgütern aus anderen EU-Mitgliedstaaten besteuert. Vereine müssen, auch wenn sie nicht Unternehmer sind oder einen Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, den sogenannten innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen in der Regel der Umsatzsteuer

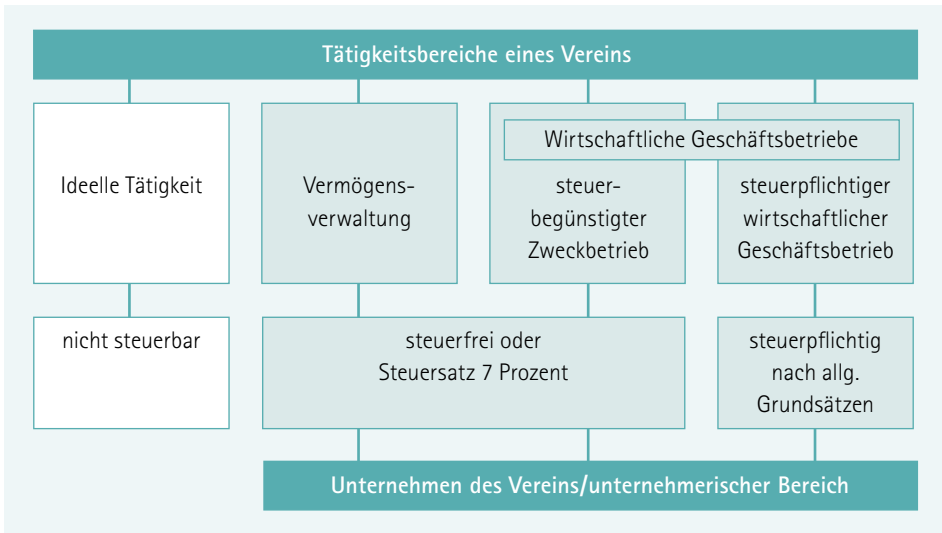
unterwerfen. Das bedeutet, dass Vereine unabhängig von einer Unternehmereigenschaft Steuerpflichtige im Sinne des Umsatzsteuergesetzes werden können.

Rechtsquellen: §§ 2, 1a UStG

### Steuerbare Umsätze

Bei Vereinen ergeben sich steuerbare Umsätze aus

- a) den Lieferungen und sonstigen Leistungen an Abnehmer (einschl. Mitglieder) und Vertragspartner, die im unternehmerischen Bereich gegen Entgelt (Geld oder eingetauschte Leistungen) erbracht werden;
- b) den unentgeltlichen Wertabgaben des Vereins durch unentgeltliche Abgabe von Gegenständen aus dem unternehmerischen Bereich sowie durch die unentgeltliche Erbringung sonstiger Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke, die unentgeltlichen Wertabgaben sind den Lieferungen oder sonstigen Leistungen gleichgestellt;
- c) dem innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland gegen Entgelt.



Die Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung eines Gegenstandes als unentgeltliche Wertabgabe wird nicht durchgeführt, wenn der Gegenstand nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die steuerbaren Umsätze sind entweder steuerfrei oder mit 7 Prozent bzw. mit 19 Prozent steuerpflichtig.

**Rechtsquellen:** §§1, 1a, 3 und 12 UStG

### **Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen**

Bei Vereinen kommen insbesondere folgende Befreiungen in Betracht:

- Veräußerungen von Grundstücken. Diese fallen unter das Grunderwerbsteuergesetz und sind deshalb von der Umsatzsteuer freigestellt;
- Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Gebäuden und Räumen in Gebäuden;
- Durchführung von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen durch Vereine, die gemeinnützigen Zwecken dienen, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht (z. B. Startgeld bei Volkswanderungen; nicht befreit sind hingegen Eintrittsgelder für Zuschauer);
- Erziehung und eng mit der Betreuung von Kindern und Jugendlichen verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen durch bestimmte vom Gesetzgeber näher bestimmte Einrichtungen;
- Leistungen des Deutschen Jugendherbergswerks e. V. (einschließlich der diesem Verband angeschlossenen Untergliederungen) und anderer Vereinigungen, die die gleichen Aufgaben unter denselben Voraussetzungen erfüllen (z. B. Verein verfolgt nach seiner Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung die gleichen Ziele wie das Jugendherbergswerk);
- Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 2 des Sozialgesetzbuchs, Achtes Buch, und die Inobhutnahme nach § 42 des Sozialgesetzbuchs, Achtes Buch, sowie Leistungen der Adoptionsvermittlung nach dem Adoptionsvermittlungs-

gesetz von Vereinen, die Träger der öffentlichen Jugendhilfe oder eine andere Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des § 4 Nr. 25 UStG sind. Zu den Leistungen nach § 2 Abs. 2 des Sozialgesetzbuchs, Achtes Buch, gehören Angebote der Jugendarbeit, der Jugendsozialarbeit und des erzieherischen Kinder- und Jugendschutzes, die Förderung der Erziehung in der Familie und von Kindern in Tageseinrichtungen und in Tagespflege, Hilfe zur Erziehung und ergänzende Leistungen, Hilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche und ergänzende Leistungen sowie Hilfe für junge Volljährige und Nachbetreuung;

- Lieferung von solchen Gegenständen, die der Verein ausschließlich für steuerfreie Zwecke genutzt hat.

Auf die Steuerbefreiung für die Veräußerung von Grundstücken sowie für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Gebäuden oder Räumen in Gebäuden kann verzichtet werden, wenn diese Leistungen an andere Unternehmen erbracht werden und bei Vermietungsumsätzen der Leistungsempfänger das Grundstück (Gebäude, Räume) ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Bei einem Verzicht unterliegen die an sich steuerbefreiten Umsätze der Umsatzsteuer.

**Rechtsquellen:** §§ 4 und 9 UStG

**TIPP:** Der Verzicht auf die Steuerbefreiung kann dann sinnvoll sein, wenn dadurch der volle Vorsteuerabzug erhalten werden kann.

### **Ermäßigter und allgemeiner Steuersatz bei Lieferungen und sonstigen Leistungen**

Nicht steuerfreie (= steuerpflichtige) Umsätze von Vereinen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke

verfolgen, sind in der Regel mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent zu versteuern. Dies gilt auch dann, wenn die Umsätze innerhalb eines sogenannten Zweckbetriebs ausgeführt werden. Nur in Einzelfällen unterliegen solche Leistungen nicht dem ermäßigten Steuersatz. Der Regelsteuersatz von 19 Prozent ist insbesondere in den Fällen anzuwenden, in denen der Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient und damit in Wettbewerb zu nicht begünstigten Unternehmen tritt. Dem ermäßigten Steuersatz unterliegen auch die Umsätze einer Gemeinschaft mehrerer Vereine, wenn der Betrieb der Gemeinschaft bei jedem der beteiligten Vereine ein Zweckbetrieb wäre.

Auf alle steuerbaren Umsätze, die nicht steuerfrei oder mit 7 Prozent zu versteuern sind, ist der allgemeine Steuersatz in Höhe von 19 Prozent anzuwenden. Nicht steuerbefreite Umsätze, die ein Verein in seinem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt, unterliegen in der Regel dem allgemeinen Steuersatz von 19 Prozent. Für folgende Umsätze in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kommt jedoch der ermäßigte Steuersatz in Betracht:

- Verkauf von Büchern;
- Leistungen im Bereich der Viehzucht;
- Umsätze aus der Führung von Theatern usw., wenn Steuerfreiheit nicht gegeben ist;
- Betrieb von Schwimmbädern und die Verabreichung von Heilbädern.

**Rechtsquelle:** § 12 UStG

### **Innergemeinschaftlicher Erwerb**

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor, wenn ein Gegenstand bei der Lieferung an den Verein als Erwerber

- aus dem Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates in das Inland oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (d. h. einem anderen EU-Mitgliedstaat) in ein Zollfreigebiet (z. B. Freihafen) gelangt und

- die Lieferung durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt wird.

Diese Regelung umfasst sowohl Lieferungen für den ideellen (nichtunternehmerischen) als auch für den unternehmerischen Bereich des Vereins.

**Rechtsquelle:** § 1a UStG

Aus Vereinfachungsgründen hat der Gesetzgeber für Vereine, die nicht unternehmerisch tätig sind oder die den Erwerb nicht für ihren unternehmerischen Bereich tätigen, vorgesehen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb erst nach Überschreiten einer bestimmten **Erwerbsschwelle** oder -grenze besteuert wird. Eine Umsatzbesteuerung im Inland für innergemeinschaftliche Erwerbe entfällt, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte für diese Erwerbe den Betrag von 12.500 Euro

- im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überstiegen hat und
- im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Die erworbenen Gegenstände sind dann mit den Steuersätzen des liefernden EU-Mitgliedstaates belastet. Vereine können allerdings auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichten und zu einer uneingeschränkten Erwerbsbesteuerung optieren. Die Verzichtserklärung ist dem zuständigen Finanzamt formlos mitzuteilen und gilt mindestens für die Dauer von zwei Kalenderjahren.

Zur Teilnahme am grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr benötigt der Verein eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird ausschließlich vom Bundeszentralamt für Steuern erteilt.

Das Bundeszentralamt für Steuern darf eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nur demjenigen erteilen, der bei dem zuständigen Finanzamt umsatzsteuerlich geführt wird. Wird der Verein bislang nicht bei einem Finanzamt unter einer Steu-



ernummer umsatzsteuerlich geführt, so hat er sich bei dem zuständigen Finanzamt anzumelden und gleichzeitig die Erteilung

- einer Steuernummer und
- der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu beantragen.

Das Finanzamt teilt dem Verein die Steuernummer mit, unter der er umsatzsteuerlich geführt wird. Gleichzeitig übermittelt es dem Bundeszentralamt für Steuern den Antrag auf Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Dieses erteilt die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Eines besonderen Antrags an das Bundeszentralamt für Steuern bedarf es dazu in diesem Fall nicht.

Unabhängig von einer Erwerbsgrenze und ohne Rücksicht auf die Person des Erwerbers unterliegt der innergemeinschaftliche **Erwerb bestimmter neuer Fahrzeuge** (motorbetriebene Landfahrzeuge, Wasser- und Luftfahrzeuge) in jedem Fall der Umsatzsteuer im Bestimmungsland. Als „neu“ klassifiziert wird z. B. ein Pkw mit einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt, dessen erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt oder - bei einem späteren Erwerb - der nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat.

**Beispiel:** Für Vereinszwecke wird ein neues Fahrzeug angeschafft. Dieser Kauf wird nicht in Deutschland, sondern in Dänemark getätigt. Der Verein bezahlt für das Fahrzeug in Dänemark den Netto-Verkaufspreis (also ohne die 25 Prozent dänische Umsatzsteuer) und versteuert den Erwerb - spätestens 10 Tage nach dem Erwerb in Deutschland - mit der 19-prozentigen deutschen Umsatzsteuer.

Uneingeschränkt umsatzsteuerpflichtig im Bestimmungsland ist ebenfalls der innergemeinschaftliche Erwerb folgender verbrauchsteuerpflichtiger Waren:

- Mineralöle (z. B. auch Benzin),
- Alkohol,
- alkoholische Getränke und
- Tabakwaren.

**Rechtsquellen:** § 1a Abs. 5, § 1b und § 3d UStG

### Kleinunternehmerregelung

Ein Kleinunternehmer braucht keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der Verein ist jeweils für ein Jahr ein Kleinunternehmer, wenn

- der Bruttoumsatz des Vorjahres 22.000 Euro nicht überschritten hat und
- der Bruttoumsatz des laufenden Jahres voraussichtlich 50.000 Euro nicht übersteigen wird.

Bei Neugründung des Vereins kommt es darauf an, ob der Bruttoumsatz des Vereins nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahres die Grenze von 22.000 Euro voraussichtlich nicht überschreitet. Unter Bruttoumsatz ist die Summe aus allen steuerpflichtigen Umsätzen des unternehmerischen Bereichs einschließlich der unentgeltlichen Wertabgaben und der Umsatzsteuer zu verstehen. Steuerfreie Umsätze und Umsätze aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehören nicht dazu.

<b>Beispiel:</b>	
Ein Verein hatte 2022 folgende Umsätze:	
Bruttoeinnahmen aus steuerpflichtigen Veranstaltungen	12.500 Euro
Unentgeltliche Wertabgaben	300 Euro
+ Umsatzsteuer 21 Euro	321 Euro
Maßgebender Umsatz des Jahres 2022	12.821 Euro
Voraussichtlicher Umsatz des Jahres 2023	25.000 Euro

In diesem Fall fällt im Jahr 2023 keine Umsatzsteuer an. Im Jahr 2024 wäre aber Umsatzsteuer zu erheben, falls der Umsatz 2023 tatsächlich 22.000 Euro übersteigt.

Besteht die Unternehmereigenschaft nicht während des ganzen Kalenderjahres (z. B. Verein wurde im Laufe des Jahres gegründet), ist der tatsächliche Bruttoumsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen.

Im Falle der Nichterhebung der Umsatzsteuer infolge der Kleinunternehmerregelung kann der Verein nicht auf die Steuerfreiheit bestimmter Umsätze verzichten. Zudem darf er keine Umsatzsteuer gesondert in Rechnung stellen und hat auch keinen Vorsteuerabzug.

Der Verein kann auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung gegenüber dem Finanzamt verzichten; er optiert in diesem Fall zur Regelbesteuerung. Dies kann von Vorteil sein, wenn hohe Vorsteuerüberschüsse zu erwarten sind. Der Verein ist dann jedoch für mindestens fünf Jahre an die Option gebunden. Im Übrigen schließt die Kleinunternehmerregelung die Erwerbsbesteuerung nicht aus. Für Kleinunternehmer gilt jedoch – in gleicher Weise wie für nicht unternehmerisch tätige Vereine – die Erwerbsschwellenregelung.

**Rechtsquelle:** § 19 UStG

### **Berechnung der Umsatzsteuer**

Wird bei einem Verein die Kleinunternehmerregelung nicht angewendet (weil er darauf verzichtet oder weil sein Umsatz die Betragsgrenzen übersteigt), so hat er seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (Regelbesteuerung) zu versteuern. Die Umsatzsteuer wird durch Anwendung des jeweiligen Steuersatzes auf die sogenannte Bemessungsgrundlage errechnet. Diese ist bei entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen das sogenannte Nettoentgelt. Ist für eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht das Nettoentgelt, sondern ein Bruttopreis vereinbart und gezahlt worden, muss die Umsatzsteuer herausgerechnet werden. Dies geschieht bei einem Steuersatz von 7 Prozent mit 6,54 Prozent und bei einem Steuersatz von 19 Prozent mit 15,97 Prozent des Bruttobetrages.

**Beispiel:** Der Verein „Sport frei“ hat im Jahr 2023 Einnahmen aus dem Verkauf von Eintrittskarten zu Sportveranstaltungen von 20.000 Euro (Zweckbetrieb) und aus dem Verkauf von Sportartikeln von 30.000 Euro (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb).

Nettoentgelt =  
20.000 Euro abzüglich 6,54 Prozent  
= 18.692 Euro  
30.000 Euro abzüglich 15,97 Prozent  
= 25.209 Euro

Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Zuwendungen von Gegenständen sind der Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder – falls ein Einkaufspreis nicht vorhanden ist – die Selbstkosten jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes (Entnahme oder Zuwendung des Gegenstandes). Bei der Verwendung von Gegenständen aus dem unternehmerischen Bereich für nichtunternehmerische Zwecke sind die bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Ausgaben, soweit sie ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Bemessungsgrundlage bei der unentgeltlichen Erbringung einer anderen sonstigen Leistung sind die bei der Ausführung dieser Leistung entstandenen Ausgaben. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

**Beispiel:** Der Verein „Sport frei“ hatte ein Sportgerät im Wert von 2.000 Euro zuzüglich 380 Euro Umsatzsteuer (19 Prozent) für seinen unternehmerischen Bereich eingekauft und die 380 Euro als Vorsteuer abgezogen. Später verwendet er dieses Gerät ausschließlich in der zu seinem nichtunternehmerischen Bereich gehörenden Gymnastikabteilung für Senioren. Im Zeitpunkt der Überführung vom unternehmerischen in den nicht unternehmerischen Bereich hätte der Einkaufspreis für das (ge-

brauchte) Gerät 500 Euro (ohne Umsatzsteuer) betragen. Der Verein tätigt damit eine unentgeltliche Wertabgabe. Der Steuersatz beträgt 19 Prozent, die Bemessungsgrundlage 500 Euro. Es ergibt sich eine Umsatzsteuer von 95 Euro.

Bemessungsgrundlage beim innergemeinschaftlichen Erwerb ist das Entgelt, das der Erwerber bezahlt. Die für den Erwerb zu entrichtende Umsatzsteuer rechnet nicht dazu.

**Beispiel:** Der Verein „Sport frei“ möchte in Dänemark Büromöbel für netto 10.000 Euro (ohne die 25 Prozent dänische Umsatzsteuer) kaufen. In Deutschland beträgt der Steuersatz für Büromöbel 19 Prozent. Der Verein kauft unter Vorlage seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und muss in Deutschland den innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern (Erwerbsteuer 1.900 Euro).

Aus der Zusammenfassung der Beispiele ergibt sich für den Verein „Sport frei“ folgende Zahllast:

Umsätze	Entgelt	Umsatzsteuer
steuerpflichtig 7 % Sportveranstaltung	18.692 Euro	1.308,44 Euro
steuerpflichtig 19 % Verkauf von Sportartikeln	25.209 Euro	4.789,71 Euro
steuerpflichtig 19 % unentgeltliche Wertabgabe	500 Euro	95,00 Euro
steuerpflichtig 19 % innergemeinschaftlicher Erwerb	10.000 Euro	1.900,00 Euro
Summe der Umsatzsteuer		8.093,15 Euro

Die Umsatzsteuer für Reisen, die der Verein selbst veranstaltet, wird nach besonderen Regeln berechnet, die das Finanzamt auf Anfrage erläutert.

**Rechtsquellen:** §§ 10 und 25 UStG

### Vorsteuerabzug

Von der errechneten Umsatzsteuer können die in Eingangsrechnungen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge und die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, wenn diese Einkäufe bzw. in Anspruch genommenen Leistungen den unternehmerischen Bereich des Vereins betreffen (z. B. Getränkeeinkäufe für die Vereinsgaststätte) und diese Eingangsleistungen in umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze eingehen. Dagegen ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn Gegenstände oder Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich angeschafft (z. B. Sportgeräte für ideelle Vereinszwecke) oder wenn mit den bezogenen Gegenständen oder Leistungen steuerfreie Umsätze ausgeführt werden (z. B. Anstrich eines steuerfrei vermieteten Raums). Die Vorsteuer ist bei den von inländischen Unternehmern bezogenen Leistungen in der Regel der auf der Rechnung angegebene Betrag der Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer. Fehlt diese Angabe, ist aber der Steuersatz angegeben, so kann bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250 Euro nicht übersteigt, die Vorsteuer mit 6,54 Prozent bzw. 15,97 Prozent des Rechnungsbetrages (je nach Steuersatz 7 oder 19 Prozent) herausgerechnet werden. Fehlt die Steuerangabe in höheren Rechnungen, muss der Verein eine Rechnung mit ordnungsgemäßem Steuerausweis verlangen. Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen ist Vorsteuer der Betrag, der sich als Umsatzsteuer für den Erwerb ergibt. Die Vorlage einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ist in diesen Fällen nicht erforderlich.

**Rechtsquellen:** §§ 14, 15 UStG, §§ 33, 35 UStDV

## Aufteilung der Vorsteuer

Dient ein Einkauf (Erwerb) oder eine in Anspruch genommene Leistung sowohl zur Ausübung von Tätigkeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen als auch für solche, für die ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist, muss die Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt werden. Für die Berechnung der abziehbaren Vorsteuer gibt es drei Methoden:

- a) nach dem Verhältnis aller Einnahmen des Vereins (Berechnung nach dem Gesamteinnahmeverhältnis),
- b) genaue Trennung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Aufteilung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit) oder
- c) pauschale Berechnung mit 7 Prozent vom Umsatz (Pauschaler Vorsteuerabzug).

## Berechnung nach dem Gesamteinnahmeverhältnis

Die Methode wird anhand eines Rechenbeispiels erklärt:

Ein Verein hat im Jahr 2023 Einnahmen aus Beiträgen und Spenden in Höhe von 10.000 Euro und aus Lieferungen und sonstigen Leistungen in Höhe von netto 40.000 Euro. Aus allen an den Verein gerichteten Rechnungen ergibt sich ein Vorsteuerbetrag von 5.000 Euro. Die Vorsteuer wird im Verhältnis der unternehmerischen (hier 40.000 Euro) zu den nichtunternehmerischen Einnahmen (hier 10.000 Euro) aufgeteilt. Die abziehbare Vorsteuer beträgt 4.000 Euro. Diese Methode hat den Vorteil, dass die Vorsteuern nicht exakt nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten aufgeteilt werden müssen. Darüber hinaus braucht die Nutzung eines Gegenstandes, bei dessen Einkauf die abziehbare Vorsteuer auf diese Art ermittelt worden ist, für Zwecke des ideellen Bereichs nicht als unentgeltliche Wertabgabe versteuert zu werden. Die Besteuerung der Entnahme dieses Gegenstandes als unentgeltliche Wertabgabe bleibt jedoch unberührt.

**Rechtsquelle:** Abschnitt 2.10 UStAE

## Aufteilung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit

Bei dieser Methode scheiden zunächst die Vorsteuern, die für den nichtunternehmerischen Bereich (ideellen Bereich) angefallen sind, ganz als nicht abziehbar aus. Die übrigen Vorsteuern sind, wenn der Verein sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze (z. B. steuerpflichtige Umsätze) als auch den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze (z. B. steuerfreie Umsätze) ausführt, in abzugsfähige und nicht abzugsfähige aufzuteilen. Bei der Aufteilung ist auf den einzelnen Vorsteuerabzug abzustellen. Handelt es sich um einen Vorsteuerbetrag, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise

- ausschließlich den Umsätzen zuzurechnen ist, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, kann er in voller Höhe abgezogen werden;
- ausschließlich den Umsätzen zuzurechnen ist, die den Vorsteuerabzug ausschließen, kann er in voller Höhe nicht abgezogen werden;
- sowohl die Umsätze betrifft, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch die Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, muss ein den sachlichen Gegebenheiten gerecht werdender Aufteilungsmaßstab gefunden werden. Ist eine Aufteilung der Vorsteuern unter Beachtung der aufgezeigten Grundsätze schwierig, sollte mit dem zuständigen Finanzamt Kontakt aufgenommen werden.

**Rechtsquelle:** § 15 UStG

## Pauschaler Vorsteuerabzug

Vereine, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, können die Vorsteuer für das ganze Unternehmen pauschal mit 7 Prozent des Netto-Umsatzes, mit Ausnahme der Einfuhr und des innergemeinschaftlichen Erwerbs, berechnen, wenn der steuerpflichtige Netto-Umsatz im Vorjahr einschließlich steuerpflichtigem Eigenverbrauch 45.000 Euro nicht überschritten hat. Die

steuerfreien Umsätze bleiben unberücksichtigt. Der Verein muss diese Methode fristgerecht beantragen. Die Antragsfristen lauten

- bei bisher monatlicher Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen: 10. Februar
- bei bisher vierteljährlicher Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. wenn der Verein keine Voranmeldungen (sondern nur die Umsatzsteuer-Jahreserklärung) abgegeben hat: 10. April

des betreffenden Kalenderjahres.

Der Verein ist an die pauschale Ermittlung bis zum Widerruf, mindestens jedoch für fünf Jahre gebunden. Der Widerruf wirkt ab dem 1. Januar des Jahres des Widerrufs, wenn der Verein den Termin 10. Februar oder 10. April – sinngemäß wie beim Pauschalierungsantrag – einhält. Diese Methode hat den Vorteil, dass die Vorsteuer nicht mehr centweise aus jeder einzelnen Rechnung herausgerechnet werden muss. Nachteile können sich für den Verein jedoch ergeben, wenn die tatsächlich angefallene Vorsteuer höher ist als die pauschalierte. Dies kann beispielsweise bei Bau- oder Anschaffungsmaßnahmen eintreten.

**Rechtsquelle:** § 23a UStG

### **Aufzeichnungspflichten**

Vereine sind als Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlage ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Aus diesen Aufzeichnungen muss insbesondere Folgendes ersichtlich sein (nicht abschließend):

- das Nettoentgelt für die ausgeführten Umsätze, wobei ersichtlich zu machen ist, wie sich die Entgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien Umsätze verteilen,
- das Nettoentgelt beim innergemeinschaftlichen Erwerb, den Zeitpunkt des Erwerbs sowie die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes,

- den Nettorechnungsbetrag der Eingangsumsätze,
- die Vorsteuerbeträge.

Zu empfehlen ist, diese Aufzeichnungen bereits bei der Kassenführung des Vereins zu machen; bei freiwilliger Buchführung sind die Mindestanforderungen ohnehin erfüllt. Die getrennte Aufzeichnung der Eingangsumsätze und der Vorsteuerbeträge entfällt, wenn der Verein die abziehbare Vorsteuer pauschal ermittelt.

**Rechtsquellen:** § 22 UStG, § 66a UStDV

### **Voranmeldungen und Steuererklärungen**

Vereine, die steuerpflichtige Umsätze erzielen oder innergemeinschaftliche Erwerbe tätigen, müssen, wenn die Umsatzsteuer nicht unerhoben bleibt (Kleinunternehmerregelung), die abzuführende Umsatzsteuer bereits während des Jahres anmelden und an das zuständige Finanzamt abführen, und zwar

- monatlich bis zum 10. des folgenden bzw. bei Dauerfristverlängerung des übernächsten Monats, wenn die abzuführende Umsatzsteuer abzüglich der Steuer für Umsätze des innergemeinschaftlichen Erwerbs im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 7.500 Euro beträgt;
- vierteljährlich zum 10. April, 10. Juli, 10. Oktober und 10. Januar, wenn die abzuführende Umsatzsteuer abzüglich der Steuer für Umsätze des innergemeinschaftlichen Erwerbs im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 7.500 Euro beträgt.

Für die Umsatzsteuer ist das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk aus der Verein sein Unternehmen ganz oder überwiegend betreibt (stimmt häufig mit dem Ort der Geschäftsleitung überein). Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärungen sind dem Finanzamt auf elektronischem Weg zu übermitteln. Für die Übermittlung steht beispielsweise „ELSTER: Ihr Online-Finanzamt“ (→ [www.elster.de](http://www.elster.de)) zur Verfügung. In

begründeten Ausnahmen kann das Finanzamt auf Antrag gestatten, dass die Umsatzsteuer-Voranmeldungen in Papierform abgegeben werden. Hat die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr aber nicht mehr als 1.000 Euro betragen, kann das Finanzamt den Verein von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlung befreien. Unabhängig von den Voranmeldungen ist die Umsatzsteuer-Jahreserklärung – ebenfalls auf elektronischem Weg – nach Ablauf des Jahres abzugeben. Bitte wenden Sie sich bei etwaigen Zweifelsfragen an Ihr zuständiges Finanzamt.

**Rechtsquellen:** § 18 UStG, § 21 AO

### **Verlagerung der Steuerschuldnerschaft**

Vereine schulden als Leistungsempfänger die Steuer z. B. bei.:

- Werklieferungen (z. B. Errichtung eines Gebäudes, Bau eines Sportplatzes) eines im Ausland ansässigen Unternehmers
- sonstigen Leistungen (z. B. Dienstleistungen) eines im Ausland ansässigen Unternehmers
- sonstigen Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers,
- umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

Voraussetzung ist, dass die Umsätze in Deutschland der Umsatzsteuer unterliegen. Das führt dazu, dass der Verein die auf diese Leistungen entfallende Umsatzsteuer zu berechnen, einzubehalten und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen hat. In Zweifelsfällen sollte das zuständige Finanzamt um Rat gefragt werden.

**Rechtsquellen:** § 13b UStG, § 30a UStDV

## **5. Grundsteuer**

### **Umfang der Steuerpflicht**

Der Grundbesitz von inländischen Vereinen ist von der Grundsteuer befreit, wenn der Grundbesitz

- dem gemeinnützigen oder mildtätigen Verein gehört und

- von dem Eigentümer selbst oder von einem anderen begünstigten Rechtsträger ausschließlich und unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke genutzt wird.

Grundbesitz eines inländischen gemeinnützigen oder mildtätigen Vereins ist grundsteuerpflichtig, soweit er einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, also nicht unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken, dient. Außerdem ist für Grundbesitz in der Regel Grundsteuer zu erheben, der zu Wohnzwecken oder land- und forstwirtschaftlich genutzt wird. Unter die land- und forstwirtschaftliche Nutzung fallen in der Regel auch Kleingärten in Kleingartenanlagen. In den ostdeutschen Bundesländern gilt noch bis einschließlich 2024 für land- und forstwirtschaftlich genutztes Vermögen die Besonderheit, dass die Grundsteuer hierfür häufig der jeweilige Nutzer zu zahlen hat (z. B. Kleingartenvereine). Ab 2025 ist der Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens verpflichtet, die Grundsteuer zu zahlen.

**Rechtsquellen:** §§ 3 ff., 40 GrStG, § 262 BewG

### **Besteuerungsgrundlage und Höhe der Grundsteuer**

Bei steuerpflichtigem Grundbesitz in den ostdeutschen Bundesländern ist als Besteuerungsgrundlage maßgebend:

Mit Wirkung bis einschließlich 2024:

- der Einheitswert, soweit dieser festgestellt oder noch festzustellen ist oder
- der Ersatzwirtschaftswert bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen oder
- die Ersatzbemessungsgrundlage (diese ist jedoch nur bei Mietwohngrundstücken und Einfamilienhäusern anzuwenden, für die ein Einheitswert nicht festgestellt oder festzustellen ist).

Mit Wirkung ab 2025:

- der Grundsteuerwert

**Rechtsquellen:** §§ 13, 41 und 42 GrStG, § 266 BewG

Durch Anwendung einer Steuermesszahl auf den Einheits- oder Ersatzwirtschafts- bzw. Grundsteuerwert wird der Grundsteuermessbetrag ermittelt. Der Einheits- oder Ersatzwirtschaftswert bzw. der Grundsteuerwert und der Grundsteuermessbetrag werden dem Steuerpflichtigen mit zwei getrennten Bescheiden durch das Finanzamt bekanntgegeben. Aufgrund des festgesetzten Grundsteuermessbetrages erteilt dann die Gemeinde den Grundsteuerbescheid. Die Höhe der Grundsteuer ergibt sich durch Anwendung des Hebesatzes auf den Messbetrag.

**Beispiel:**

Messbetrag:	100 Euro	
Hebesatz:	300 Prozent	
Grundsteuer:		
100 Euro x 300 Prozent	=	300 Euro

Bis einschließlich 2024 ist in den Fällen der Ersatzbemessungsgrundlage die Höhe der Grundsteuer aus Vereinfachungsgründen nach § 42 Abs. 2 GrStG zu ermitteln. Es ist hierbei zu beachten, dass sich die dort angegebenen Jahresbeträge auf einen Hebesatz von 300 Prozent beziehen. Hat die Gemeinde einen höheren oder niedrigeren Hebesatz, so sind diese Beträge entsprechend umzurechnen. Der Verein erhält in diesen Fällen nur den Grundsteuerbescheid.

**Beispiel** für die Berechnung bei einem Mietwohngrundstück (gute Ausstattung):  
 Wohnfläche: 150 m<sup>2</sup>  
 Hebesatz der Gemeinde: 400 Prozent  
 Grundsteuerberechnung:  
 150 m<sup>2</sup> x 1,00 Euro/m<sup>2</sup>=  
 150 Euro x 400 Prozent/300 Prozent  
 festzusetzende Grundsteuer: 200 Euro

**Befreiung von der Grundsteuer**

Über eine Grundsteuerbefreiung entscheidet in der Regel das Finanzamt im Grundsteuermessbetrags-

verfahren. Sind die Befreiungsvoraussetzungen gegeben, sollte der Verein unverzüglich einen entsprechenden Befreiungsantrag beim zuständigen Finanzamt einreichen. Eine rückwirkende Befreiung von der Grundsteuerpflicht ist insoweit möglich, als auf den Zeitpunkt, auf den die Befreiung beantragt wird, noch keine rechtskräftige Festsetzung eines Grundsteuermessbetrages vorliegt und die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. In den Fällen, in denen die Ersatzbemessungsgrundlage zur Anwendung kommt, entscheidet die Gemeinde über die Grundsteuerbefreiung. Eine rückwirkende Grundsteuerbefreiung ist auch hier möglich.

**Rechtsquelle:** § 3 GrStG

**6. Erbschaft- und Schenkungsteuer**

**Umfang der Steuerpflicht**

Die Erbschaft- oder Schenkungsteuerpflicht entsteht, wenn ein Verein als Erbe oder Vermächtnisnehmer oder aufgrund einer Zuwendung unter Lebenden (Schenkung, freigebige Zuwendung) Vermögen erwirbt.

**Rechtsquellen:** §§ 1, 2, 3, 7, 9, 10 ErbStG

**Steuerbefreiung**

Zuwendungen an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Vereine sind befreit, wenn der Verein im Besteuerungszeitpunkt steuerbegünstigten Zwecken dient. Die Art des erworbenen Vermögens (z. B. Grund- oder Kapitalvermögen) ist ohne Bedeutung für die Steuerbefreiung. Entscheidend ist lediglich, dass im Zeitpunkt des Erwerbs die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit des Vereins gegeben sind. Die Steuerbefreiung fällt jedoch mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn beim Verein innerhalb von 10 Jahren nach der Zuwendung die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Institution entfallen und das Vermögen nicht steuerbegünstigten Zwecken zugeführt wird. Bei Zuwendungen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

des gemeinnützigen Vereins zugutekommen, ist die Steuerbefreiung stets ausgeschlossen.

**Rechtsquelle:** § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe b ErbStG

## 7. Grunderwerbsteuer

Gemeinnützige Vereine sind nicht von der Grunderwerbsteuer befreit. Die Grunderwerbsteuer beträgt in Sachsen 5,5 Prozent der Bemessungsgrundlage. Bemessungsgrundlage ist die Gegenleistung des Grundstückserwerbers, also im Regelfall der Kaufpreis. Aber auch andere Leistungen, wie z. B. die Übernahme von auf dem Grundstück ruhenden Hypotheken, rechnen zur Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage.

## 8. Lotteriesteuer

Veranstaltet ein Verein eine öffentliche Lotterie bzw. eine öffentliche Ausspielung (Tombola), so kann Lotteriesteuer anfallen. Besteuert wird das Teilnahmeentgelt, also der vom Spieler zur Teilnahme geleistete Lospreis zuzüglich möglicher vom Veranstalter festgelegter Gebühren. Die Lotteriesteuer beträgt 20 Prozent. Der Lospreis (gegebenenfalls zuzüglich Gebühren) ist als Bruttobetrag zu verstehen, aus dem der Steuerbetrag herauszurechnen ist; die Steuer beträgt folglich  $16 \frac{2}{3}$  Prozent des Lospreises.

Lotterien und Ausspielungen sind steuerbefreit, wenn:

- der Gesamtbetrag der geleisteten Teilnahmeentgelte den Wert von 1.000 Euro nicht übersteigt oder
- der Gesamtbetrag der geleisteten Teilnahmeentgelte einer öffentlichen Lotterie oder Ausspielung zu ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken den Wert von 40.000 Euro nicht übersteigt und der Reinertrag für die genannten Zwecke verwendet wird.

**Rechtsquellen:** §§ 26 ff. RennwLottG

## 9. Kapitalertragsteuer

Die Kapitalerträge von Vereinen unterliegen in der Regel dem Kapitalertragsteuerabzug. Inländische Kreditinstitute, bei denen Kapitalanlagen eines Vereins bestehen, haben bei jeder Auszahlung oder Gutschrift von Zinsen auf Spareinlagen, Bausparguthaben und festverzinsliche Wertpapiere eine Kapitalertragsteuer von 25 Prozent einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Gemeinnützige Vereine können unter den folgenden Voraussetzungen die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer vermeiden.

Im ideellen Bereich, im Zweckbetrieb und im Bereich der Vermögensverwaltung wird keine Kapitalertragsteuer einbehalten, wenn dem Schuldner der Kapitalerträge oder der auszahlenden Stelle (z. B. Sparkasse, Bank) im Zeitpunkt der Auszahlung alternativ folgende Unterlagen vorliegen:

- eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung mit Vordruck NV 2B,
- eine Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheids, der für einen nicht länger als fünf Jahre zurückliegenden Veranlagungszeitraum vor dem Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge erteilt worden ist,
- eine Kopie der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid; eine Abstandnahme ist damit bis zum Ablauf des dritten Kalenderjahres zulässig, das auf das Kalenderjahr folgt, für das der Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde; der Verein hat dem zum Steuerabzug Verpflichteten in Schriftform zusätzlich mitzuteilen, ob die Kapitalerträge im steuerfreien Bereich angefallen sind,
- eine Kopie des Feststellungsbescheids nach § 60a AO; die damit verbundene Erlaubnis zur Abstandnahme vom Steuerabzug gilt höchstens für drei Jahre, die Frist endet jeweils am Schluss des Kalenderjahres.

Für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Vereine gelten besondere Regelungen. Sind Kapitalerträge diesem Bereich



zuzuordnen, so ist der Steuerabzug in der Regel vorzunehmen. Übersteigen die Einnahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro nicht bzw. bleibt der Gewinn unter dem Körperschaftsteuer-Freibetrag von 5.000 Euro, erhält der Verein auf Antrag vom Finanzamt eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung. Bei deren Vorlage verzichtet das Kreditinstitut auf den Steuerabzug.

**Beispiel:** Kapitaleinkünfte sind dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, wenn ein Verein Mittel für eine bevorstehende, größere Reparatur im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zurückstellt und diese verzinslich anlegt.

**TIPP:** Wurde die Kapitalertragsteuer vom Kreditinstitut einbehalten, obwohl eine Freistellung möglich gewesen wäre, hat das Kreditinstitut den Kapitalertragsteuerabzug in der Regel zu korrigieren, sobald ihm eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung, ein aktueller Freistellungs- oder Feststellungsbescheid vorgelegt wird.

Ist eine Korrektur des Kapitalertragsteuerabzugs nicht möglich, kann wie folgt vorgegangen werden: Findet eine Veranlagung statt, kann die einbehaltene Kapitalertragsteuer im Veranlagungsverfahren auf die Steuerschuld angerechnet und gegebenenfalls erstattet werden. Hierzu ist die Abgabe einer Steuererklärung erforderlich. Eine Veranlagung wird beispielsweise bei gemeinnützigen Vereinen dann durchgeführt, wenn die Einnahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs 45.000 Euro übersteigen.

Findet eine Veranlagung nicht statt, wie beispielsweise bei gemeinnützigen Vereinen, deren Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die 45.000-Euro-Grenze nicht übersteigen, lässt die Finanzverwaltung eine Erstattung der Kapitalertragsteuer durch das zuständige Finanzamt zu.

**Rechtsquellen:** § 8 Abs. 10 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 7, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 44a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 u. 4 EStG

# V. Spenden und Mitgliedsbeiträge (Zuwendungen)

Vereine sind zur Finanzierung ihrer Aufgaben auf die finanzielle Unterstützung durch Mitglieder und Spender angewiesen. Diese machen eine Zuwendung (Spende, Mitgliedsbeitrag) oft von einer steuerlichen Berücksichtigung, d. h. von einer Zuwendungsbestätigung abhängig. Dazu ist es wichtig zu wissen, ob überhaupt eine als Spende abzugsfähige Ausgabe des Förderers vorliegt, ob Mitgliedsbeiträge abgezogen werden dürfen, wie und unter welchen Voraussetzungen Zuwendungsbestätigungen ausgestellt werden können, welche Pflichten einzuhalten sind und welche Fehler es zu vermeiden gilt, damit die Verantwortlichen nicht für entgangene Steuern haften müssen oder der Verlust der Gemeinnützigkeit droht.

## 1. Spendenbegünstigte Vereine

Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) sind dem Grunde nach steuerbegünstigt, wenn der Verein

- einen steuerbegünstigten Zweck im Sinne der §§ 52 bis 54 AO verfolgt und
- vom Finanzamt als steuerbegünstigt im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannt wurde.

## 2. Spenden

Spenden sind freiwillige und unentgeltliche Ausgaben, die an einen steuerbegünstigten Verein zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke geleistet werden. Unter Ausgaben sind Geld- und Sachzuwendungen zu verstehen. Nicht darunter fallen unentgeltliche Arbeits- und Dienstleistungen – auch unter Einsatz privater

Fahrzeuge oder Geräte – sowie unentgeltliche Nutzungsüberlassungen, z. B. die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern oder Räumen. Etwas anderes gilt, wenn ein Anspruch auf die Erstattung von Aufwendungen bzw. ein sonstiger Anspruch im Vorhinein durch Vertrag oder Satzung ernsthaft eingeräumt und nach Entstehung des Anspruchs auf dessen Erfüllung verzichtet worden ist (sogenannte **Aufwandsspende** bzw. Rückspende). Ein Anspruch wurde nicht ernsthaft eingeräumt, wenn der Verein ohne Verzicht des Anspruchsberechtigten nicht in der Lage wäre, ihn zu erfüllen. Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein. Unter diesen Voraussetzungen handelt es sich in Höhe des Anspruchs, auf den verzichtet wird, um eine Geldspende des Berechtigten.

Voraussetzungen für eine Aufwandsspende:

- Anspruch im Vorhinein schriftlich eingeräumt, insbesondere
  - nicht unter der Bedingung des Verzichts
  - wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Vereins
- Spender verzichtet nachträglich auf diesen Anspruch
- Zuwendungsbestätigung: Hinweis auf Aufwandsverzicht
- Aufzeichnungen: auch Grundlagen für den vom Verein bestätigten Wert der Zuwendung

**Beispiel:** Ein Übungsleiter verzichtet auf die Erstattung von Fahrtkosten zum Training.

Als **Sachspende** kommen Wirtschaftsgüter aller Art in Betracht. Die Sachspende ist in der Regel mit ihrem zum Zeitpunkt der Zuwendung aktuellen Verkehrs- oder Marktwert (gemeiner Wert) zu bewerten. Dieser kann z. B. durch ein Wertgutachten oder durch Minderung des sich aus der ursprünglichen Rechnung ergebenden historischen Kaufpreises um Absetzungen für Abnutzung geschätzt werden. In Ausnahmefällen bestimmt sich bei der Zuwendung eines Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen die Höhe der Sachspende nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (d. h. ursprüngliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich in Anspruch genommener Abschreibungen). Ist der gespendete Gegenstand unmittelbar vor seiner Zuwendung aus einem Betrieb 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. Die Entnahme kann der Spender wahlweise mit dem Teilwert oder dem Buchwert bewerten.

Die Spenden müssen für die ideellen Aufgaben, das zur Verfolgung dieser Aufgaben benötigte Vermögen oder für den Zweckbetrieb des Vereins bestimmt sein. Spenden für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind nicht begünstigt. Einnahmen eines Vereins, für die dieser eine Leistung erbringt, sind keine Spenden, weil die Ausgabe des Förderers nicht unentgeltlich erfolgt, z. B. Schulgeld für eine Privatschule oder ein Hersteller (Händler) überlässt Geräte und Ausrüstungsgegenstände an den Verein, der sie werbewirksam verwenden muss.

**Rechtsquellen:** § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 10b Abs. 1 und 3 EStG, R 10b.1 Abs. 1 EStR

### 3. Mitgliedsbeiträge

Mitgliedsbeiträge sind in der Regel wie Spenden steuerbegünstigt. Mitgliedsbeiträge an Vereine, die Kunst und Kultur fördern, sind auch dann berücksichtigungsfähig, wenn dem Zuwendenden geldwerte Vergünstigungen (wie z. B. verbilligte Eintrittskarten) gewährt werden. Nicht begünstigt sind Mitgliedsbeiträge an Vereine, die kulturelle Betätigungen fördern, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Die Begünstigung ist ebenso ausgeschlossen, wenn ein Verein den Sport, die Heimatpflege und Heimatkunde sowie Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (z. B. Tier- und Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, Karneval, Amateurfunk, Freifunk, Modellflug, Hundesport) fördert. Umlagen und Aufnahmegebühren werden wie Mitgliedsbeiträge behandelt.

**Rechtsquellen:** § 10b Abs. 1 EStG, R 10b.1 EStR

### 4. Zuwendungsbestätigung

Der Förderer kann seine Zuwendungen nur dann von der Steuer absetzen, wenn er eine Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erhalten hat. Vereine, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO verfolgen, sind zum unmittelbaren Empfang abziehbarer Spenden berechtigt und dürfen selbst Zuwendungsbestätigungen erteilen.

Die für Mitgliedsbeiträge und Geldzuwendungen einerseits sowie Sachzuwendungen andererseits jeweils verbindlichen amtlichen Muster der zu verwendenden Zuwendungsbestätigung sind in den → Anlagen 7.1 bis 7.3 abgedruckt. Für die Bestätigung von Aufwandsspenden sind die amtlichen Muster für Geldzuwendungen bzw. Sammelbestätigungen über Geldzuwendungen zu verwenden. Es ist nicht erforderlich, in die Zuwendungsbestätigung in jedem Fall alle musterhaft vorgesehenen Formulierungen aufzunehmen. Vielmehr können Angaben, die im Einzelfall nicht einschlägig sind, weggelassen werden. Die Zuwendungsbestätigung

darf eine DIN-A4-Seite nicht übersteigen. Unter bestimmten Voraussetzungen können auch Sammelbestätigungen für Geldzuwendungen erstellt werden (Muster siehe → Anlage 7.3). Näheres hierzu können Sie bei Ihrem Finanzamt erfragen. Bei Zuwendungen von nicht mehr als 300 Euro genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, wenn der Empfänger ein steuerbegünstigter Verein ist und der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Vereins von der Körperschaftsteuer auf einem von ihm hergestellten Beleg aufgedruckt sind und darauf angegeben ist, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt. Der Zuwendende hat den Bareinzahlungsbeleg/die Buchungsbestätigung und zusätzlich den vom Zuwendungsempfänger hergestellten Beleg aufzubewahren.

Bei einer Sachspende sind in die Zuwendungsbestätigung genaue Angaben über den zugewendeten Gegenstand aufzunehmen (Bezeichnung, Alter, Zustand, historischer Kaufpreis usw.) und zu belegen.

Die Zuwendungsbestätigung muss von mindestens einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zahlungen berechtigten Person unterschrieben sein. Unter bestimmten Voraussetzungen reichen maschinell erstellte Bescheinigungen ohne eigenhändige Unterschrift aus, wenn der Verein dies dem Finanzamt angezeigt hat. Hat der Verein dem Finanzamt angezeigt, dass er die Zuwendungsbestätigung maschinell erstellt, kann er dem Spender die Zuwendungsbestätigung als schreibgeschützte Datei per E-Mail übermitteln. Der Spender kann sich dann die Zuwendungsbestätigung selbst ausdrucken. Eine Übermittlung mit Brief bleibt nach wie vor möglich.

Es ist darauf zu achten, dass das in der Bestätigung angegebene Datum des Freistellungsbescheides bzw. der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid nicht länger als fünf Jahre bzw. das Datum der

Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO nicht länger als drei Jahre seit dem Tag der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung zurückliegt, da die Bestätigungen ansonsten nicht anerkannt werden.

**Rechtsquellen:** § 50 EStDV, R 10b.1 EStR, § 63 Abs. 5 AO

**TIPP:** Die Zuwendungsbestätigung bzw. der vereinfachte Zuwendungsnachweis muss nicht mit der Steuererklärung vorgelegt werden. Das Finanzamt fordert diese bei Bedarf an. Der Spender muss diese Nachweise bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Steuerbescheids aufbewahren, sofern das Finanzamt die Vorlage nicht schon vorher verlangt hat.

## 5. Aufzeichnungspflichten

Ein steuerbegünstigter Verein hat die Vereinnahmung der Zuwendungen und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzuzeichnen sowie ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwand müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den vom Verein bestätigten Wert der Zuwendung ergeben.

**Rechtsquelle:** § 50 Abs. 7 EStDV

## 6. Haftung

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt (Ausstellerhaftung) oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (Veranlasserhaftung), haftet für die entgangene Steuer. Diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen (ist der Spender eine Körperschaft: mit 15 Prozent). Hinzu kommt gegebenenfalls ein Haftungstatbestand für entgangene Gewerbesteuer. Dieser Haftungsbetrag ist mit 15 Prozent des zugewen-

deten Betrags anzusetzen und fließt der für den Spendenempfänger zuständigen Gemeinde zu. Im Falle eines der Gewerbesteuer unterliegenden Spenders beträgt die Haftung somit insgesamt 45 Prozent (ist Spender eine Körperschaft: 30 Prozent) Diese persönliche Haftung soll dem Missbrauch mit Zuwendungsbestätigungen entgegenwirken. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn

- ein gemeinnütziger Verein Spendenbescheinigungen ausstellt und der Wert der Spende in der Bescheinigung zu hoch angegeben wird,
- Bescheinigungen über nicht gezahlte Spenden erteilt werden,
- Umsätze als Spenden bescheinigt werden,
- Bescheinigungen über Spenden für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgestellt werden oder
- Bescheinigungen über Spenden ausgestellt werden, die an einen nicht gemeinnützigen Verein weiterzuleiten sind (z. B. Förderverein eines nicht steuerbegünstigten Vereins).

In Fällen der Veranlasserhaftung ist vorrangig der Zuwendungsempfänger (der Verein) in Haftung zu nehmen. Die für den Zuwendungsempfänger handelnde natürliche Person ist nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht erlo-

schen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Verein nicht erfolgreich sind. Sofern der Spender die Unrichtigkeit kannte oder in Folge grober Fahrlässigkeit nicht kannte und die Steuerfestsetzung bei ihm noch geändert werden kann, scheidet eine Haftung aus. Ein gutgläubiger Spender genießt jedoch Vertrauensschutz, d. h. bei ihm wird die Steuer trotz der falschen Bescheinigung nicht berichtigt.

**Rechtsquellen:** § 10b Abs. 4 EStG, § 9 Nr. 5 GewStG

## 7. Höhe des Spendenabzugs

Der Zuwendende kann die Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke nicht unbegrenzt, sondern nur bis zu gewissen Grenzen abziehen. Der Abzug der Zuwendungen ist auf eine Höhe von 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte (bei Körperschaften des Einkommens) oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter begrenzt. Spenden, die diese Höchstgrenzen überschreiten oder im Jahr der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können, können in den Folgejahren unter Berücksichtigung der Höchstgrenzen abgezogen werden.

**Rechtsquelle:** § 10b Abs. 1 EStG

# VI. Lohnsteuer

## 1. Verein als Arbeitgeber

Vereine, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben Arbeitnehmer beschäftigen, sind Arbeitgeber und unterliegen als solche den allgemeinen Bestimmungen des Lohnsteuer- und des Sozialversicherungsrechts. Im Folgenden werden neben den steuerlichen Regelungen im Zusammenhang mit geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen auch die Grundlagen des Sozialversicherungsrechts erläutert, da die sozialversicherungsrechtliche Würdigung des Beschäftigungsverhältnisses ausschlaggebend für dessen steuerliche Behandlung ist (geringfügig entlohnte Beschäftigungsverhältnisse [sogenannte Minijobs]).

## 2. Arbeitnehmer

Arbeitnehmer eines Vereins sind alle Personen, die zu diesem in einem Arbeits-/Dienstverhältnis stehen und daraus Arbeitslohn beziehen. Maßgebend für die Einstufung als Arbeitnehmer sind die Vertragsgestaltung und die tatsächliche Durchführung. Die Bezeichnung des Vertrags oder der Zahlungen ist in der Regel nicht entscheidend. Ein Arbeits-/Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Beschäftigte dem Verein die Arbeitskraft schuldet, in den geschäftlichen Organismus eingegliedert ist und somit den ihm gegebenen geschäftlichen Weisungen über Art, Ort und Zeit der Beschäftigung folgen muss. Die Gewährung von Urlaub und Lohnfortzahlung im Krankheitsfall sprechen für eine nichtselbständige Tätigkeit. Auf die Dauer der Beschäftigung kommt es in der Regel nicht an. Auch Personen, die nur eine Aushilfs- oder Nebentätigkeit ausüben, können deshalb Arbeitnehmer sein. Wird die Beschäftigung für einen Verein durchschnittlich an mehr als sechs Stunden wöchentlich ausgeübt, wird in der Regel von einer

nichtselbständigen Tätigkeit ausgegangen. Wird die beschäftigte Person steuerlich als Arbeitnehmer angesehen, unterliegen die Vergütungen dem Lohnsteuerabzugsverfahren.

### Beispiele für Arbeitnehmer:

- Hausmeister, Platzwarte, Kassierer, Ordnungskräfte, die in der Regel in einem festen Arbeits- bzw. Dienstverhältnis stehen,
- Personen, die kurzfristig oder aushilfsweise beschäftigt werden,
- Übungsleiter, Trainer, Ausbilder, Betreuer und Erzieher sowie andere Personen, die vom Verein (zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Aufgaben) hauptberuflich verpflichtet werden oder nebenberuflich mehr als sechs Wochenstunden für den Verein tätig werden,
- Köche, Kellner, Musiker, die im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Vereins (z. B. Vereinsheim, Vereinsgaststätte) beschäftigt sind,
- Sportler, die einem Verein ihre Arbeitskraft für eine Zeitdauer, die eine Reihe von sportlichen Veranstaltungen umfasst, gegen Entgelt zur Verfügung stellen und deshalb verpflichtet sind, an Trainingsveranstaltungen und Sportveranstaltungen teilzunehmen und andererseits berechtigt sind, vom Verein das vereinbarte Entgelt zu fordern. Arbeitnehmer des Vereins sind daher unstrittig Lizenzspieler in der Fußball-Bundesliga, sogenannte Vertragsamateure und bezahlte Sportler im Sinne des § 67a AO.

Schuldet der Beschäftigte einem Verein nicht die Arbeitskraft, sondern einen Arbeitserfolg, kann er

Art, Ort und Zeit der Beschäftigung selbst entscheiden, liegt in der Regel eine selbständige Tätigkeit vor. Vergütungen, die an selbständig Tätige gezahlt werden, unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug. Diese Zahlungen – sowie die mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen – sind vom Empfänger in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben.

#### **Beispiele für selbständige Tätigkeiten:**

- Trainer von Sportvereinen, Chorleiter von Gesangvereinen, Leiter von Musikvereinen, nebenberufliche Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer, die durchschnittlich nicht mehr als sechs Stunden wöchentlich für einen Verein tätig sind,
- Musiker, die vom Verein nur gelegentlich – etwa für einen Abend oder für ein Wochenende – zu vereinseigenen Veranstaltungen (z. B. Faschingsball, Weihnachtsfeier) verpflichtet werden,
- Pächter von Vereinsgaststätten.

**TIPP:** 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 insoweit nicht Arbeitnehmer. Das ist z. B. der Fall, wenn sich Vereinsmitglieder bei einer einmal im Jahr stattfindenden Vereinsfeier zu bestimmten Arbeiten zur Verfügung stellen oder bei sportlichen Veranstaltungen als Helfer einspringen und dafür eine Vergütung erhalten, die offensichtlich nicht mehr als eine Abgeltung entstandener Aufwendungen darstellt.

In gleicher Weise begründet die unentgeltliche Ausübung eines Ehrenamtes (z. B. als Vereinsvorsitzender) kein Arbeits-/Dienstverhältnis im steuerlichen Sinne, wenn diesen ehrenamtlich Tätigen

nur die tatsächlich entstandenen Kosten ersetzt werden (z. B. Reisekosten, Porto, Telefongebühren). Übersteigen die für das Ehrenamt gezahlten Vergütungen die hierdurch veranlassten Aufwendungen nur unwesentlich, so fehlt es an einer Überschusserzielungsabsicht. Das ist dann der Fall, wenn die Vergütungen die tatsächlich entstandenen Kosten um nicht mehr als 256 Euro im Jahr übersteigen. Die gewährten Vergütungen sind dann kein steuerpflichtiger Arbeitslohn. Wird der Betrag von 256 Euro überschritten, handelt es sich bei den Vergütungen hingegen in der Regel in voller Höhe um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Häufig werden ehrenamtliche Funktionen in einem Verein jedoch auch gegen pauschale Entschädigungen ausgeübt. Solche Pauschalen, auch wenn sie vom Verein zur Abgeltung von Aufwendungen gedacht sind, gehören, falls sie die tatsächlichen Kosten nicht nur unwesentlich übersteigen, zu den steuerpflichtigen Einnahmen. Im Regelfall wird eine solche Beschäftigung – entsprechend dem Gesamtbild der Tätigkeit – im steuerlichen Sinn nichtselbständig (im Rahmen eines Dienstverhältnisses) ausgeübt, mit der Folge, dass die gezahlte pauschale Aufwandsentschädigung dem Steuerabzug unterliegt. Der im Gemeinnützigkeitsrecht für Amateursportvereine wichtigen Zuwendungsgrenze von 520 Euro je Monat im Jahresdurchschnitt zur pauschalen Abgeltung von Aufwendungen der Sportler kommt lohnsteuerlich keine Bedeutung zu.

**Rechtsquellen:** §§ 18, 19 EStG, § 1 LStDV, R 19.1 - 19.2 LStR, H 19.1 - 19.2 LStH

### **3. Steuerbefreiung für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag eines steuerbegünstigten Vereins**

#### **Übungsleiterpauschale**

Einnahmen für

- nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit,

- nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten oder
- die nebenberufliche Pflege alter, kranker Menschen oder von Menschen mit Behinderungen u. a.

im Dienst oder im Auftrag eines steuerbegünstigten Vereins zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke sind nach § 3 Nr. 26 EStG bis zur Höhe von insgesamt 3.000 Euro im Jahr steuerfrei – sogenannte Übungsleiterpauschale.

Die Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer haben miteinander gemeinsam, dass sie auf andere Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss nehmen, um auf diese Weise deren geistige und körperliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern. Gemeinsames Merkmal der Tätigkeiten ist eine pädagogische Ausrichtung. Zu den nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigten Tätigkeiten gehören z. B. die Tätigkeit eines Trainers in einem Sportverein oder die Tätigkeit eines Chorleiters oder Dirigenten in einem Musikverein. Auch die Lehr- oder Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung (z. B. Vorträge an Schulen und Volkshochschulen, Erste-Hilfe-Kurse, Schwimmunterricht) oder der beruflichen Ausbildung und Fortbildung gehört dazu; nicht dagegen die Ausbildung von Tieren, z. B. Rennpferden und Diensthunden. Ebenfalls nicht begünstigt sind die Tätigkeiten als Vorstandsmitglied, Vereinskassierer, Platz- und Gerätewart, Hausmeister oder Reinigungskraft. Die Pflege alter, kranker Menschen oder von Menschen mit Behinderungen umfasst außer der Dauerpflege auch Hilfsdienste bei der häuslichen Betreuung durch ambulante Pflegedienste, z. B. Unterstützung bei der Grund- und Behandlungspflege, bei häuslichen Verrichtungen und Einkäufen, beim Schriftverkehr und bei Sofortmaßnahmen gegenüber Schwerkranken und Verunglückten (z. B. durch Rettungssanitäter und Ersthelfer).

## Ehrenamtspauschale

Wird eine nebenberufliche Tätigkeit zwar im Dienst oder im Auftrag eines steuerbegünstigten Vereins ausgeübt, erfüllt sie jedoch nicht die vorstehend genannten Voraussetzungen der Übungsleiterpauschale, sind die Einnahmen bis zu einer Höhe von 840 Euro im Jahr nach § 3 Nr. 26a EStG steuerfrei – sogenannte Ehrenamtspauschale.

Begünstigte Tätigkeiten sind z. B.

- Vorstand, Kassierer,
- Platz- oder Gerätewart,
- Bürokraft,
- Reinigungskraft.

Keine begünstigten Tätigkeiten sind z. B.

- Amateursportler,
- Helfer beim Vereinsfest,
- Helfer Altmaterialsammlung.

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus dieser Tätigkeit bereits die Übungsleiterpauschale gewährt wird. Die Steuerbefreiung kann jedoch neben der Übungsleiterpauschale in Anspruch genommen werden, wenn die Übungsleiterpauschale für eine andere nebenberufliche Tätigkeit (z. B. für einen anderen Verein) gewährt wird.

**TIPP:** Ehrenamtspauschale und Übungsleiterpauschale können nebeneinander in Anspruch genommen werden, wenn

- zwei verschiedene Tätigkeiten (bei derselben oder verschiedenen Körperschaften)
- nebenberuflich ausgeübt werden,
- sie voneinander trennbar sind,
- sie gesondert vergütet werden,
- die dafür getroffenen Regelungen eindeutig sind und
- tatsächlich durchgeführt werden.



Beispiel: A erhält 2022 Vergütungen für seine Trainertätigkeit in Höhe von 3.700 Euro und für seine Tätigkeit als Kassierer in Höhe von 1.000 Euro. Es wurden separate Verträge abgeschlossen.

Trainervergütung	3.700 Euro
Übungsleiterpauschale zu versteuern	- 3.000 Euro 700 Euro
Kassiervergütung	1.000 Euro
Freibetrag § 3 Nr. 26a zu versteuern	- 840 Euro 160 Euro

Voraussetzung für die Gewährung der Übungsleiter- bzw. Ehrenamtspauschale ist in jedem Fall, dass diese Tätigkeit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dient. Davon ist allgemein auszugehen, wenn der Verein wegen der Verfolgung dieser Zwecke steuerbegünstigt ist. Dementsprechend werden die Steuerbefreiungen auch gewährt, wenn die Tätigkeit in einem sogenannten Zweckbetrieb ausgeübt wird. Für eine Tätigkeit in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kommen die Steuerbefreiungen dagegen nicht in Betracht.

### Nebenberufliche Tätigkeiten

Begünstigt sind sowohl nach § 3 Nr. 26 EStG als auch nach § 3 Nr. 26a EStG ausdrücklich nur nebenberufliche Tätigkeiten. Eine Tätigkeit wird nebenberuflich ausgeübt, wenn sie nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Nebenberuflich tätig in diesem Sinne können für einen Verein daher auch Nichtberufstätige, Studierende, Rentner und Arbeitslose sein. Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist.

Bei Einnahmen aus mehreren begünstigten nebenberuflichen Tätigkeiten (z. B. für verschiedene gemeinnützige Organisationen/Vereine) werden die Steuerbefreiungen in Höhe von 3.000 Euro bzw. 840 Euro insgesamt nur je einmal gewährt.

Die Höchstbeträge sind Jahresbeträge, sie werden nicht gekürzt, wenn die begünstigte Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt wird. Die Steuerbefreiungen in Höhe von 3.000 Euro und 840 Euro kommen sowohl bei begünstigten Tätigkeiten innerhalb eines Arbeits-/ Dienstverhältnisses zu einem Verein als auch bei Tätigkeiten, die selbständig für einen Verein ausgeübt werden, in Betracht. Erfolgt die Beschäftigung innerhalb eines Arbeits-/Dienstverhältnisses, so kann der entsprechende Höchstbetrag vom Verein bereits bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden. Bei selbständig Tätigen wird die Steuerbefreiung vom Finanzamt gegebenenfalls erst bei der Einkommensteueranmeldung der beschäftigten Person berücksichtigt.

Falls die Einnahmen aus den begünstigten Tätigkeiten über dem Höchstbetrag liegen und gleichzeitig höhere Aufwendungen als 3.000 Euro bzw. als 840 Euro entstanden sind, können die diesen Betrag übersteigenden Aufwendungen in vollem Umfang als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Hierzu ist jedoch der Nachweis der gesamten Aufwendungen erforderlich. Verluste können nur berücksichtigt werden, wenn die Tätigkeit insgesamt mit einer Einkunftszielungsabsicht ausgeübt wird.

**Rechtsquellen:** § 3 Nr. 26 und 26a EStG, R 3.26 LStR, BMF-Schreiben vom 21. November 2014, veröffentlicht im BStBl I S. 1581

### 4. Arbeitgeberpflichten

Ist die Tätigkeit für einen Verein als nichtselbständig (Arbeits-/Dienstverhältnis) anzusehen und kommt eine Steuerbefreiung der Einnahmen (z. B. Übungsleiterpauschale) nicht in Betracht, hat der Verein die Pflicht, den Steuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen und die einbehaltene Lohnsteuer sowie gegebenenfalls Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer an das Finanzamt abzuführen. Der Verein kann mit seinen Arbeitnehmern nicht vereinbaren, dass diese ihre Lohnsteuer

erlichen Verpflichtungen mit dem Finanzamt selbst regeln. Eine solche Vereinbarung wäre steuerrechtlich ohne Bedeutung und könnte die Haftung des Vereins nicht ausschließen.

Der Verein muss für jeden Arbeitnehmer für das jeweilige Kalenderjahr ein Lohnkonto führen. Dort sind z. B. die Art und Höhe des Arbeitslohns (zum Arbeitslohn gehören neben der Vergütung in Geld auch geldwerte Vorteile und Sachbezüge, wie z. B. Wohnung, kostenloses oder verbilligtes Essen/Unterkunft) und die persönlichen Besteuerungsmerkmale des Arbeitnehmers laut den abgerufenen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (ELStAM) einzutragen. Das Lohnkonto ist am Ende des Kalenderjahres oder bei unterjähriger Beendigung des Arbeits-/Dienstverhältnisses abzuschließen.

Aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto ist der Finanzverwaltung in der Regel für jeden Arbeitnehmer eine Lohnsteuerbescheinigung elektronisch zu übermitteln. Die Daten müssen spätestens bis zum letzten Tag des Monats Februar des Folgejahres (z. B. für das Jahr 2023 bis zum 29. Februar 2024) übermittelt werden. Dies kann beispielsweise über „ELSTER: Ihr Online-Finanzamt“ (→ [www.elster.de](http://www.elster.de)) erfolgen. Dem Arbeitnehmer ist ein nach amtlichem Muster gefertigter Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen. Ausgenommen hiervon sind Arbeitnehmer, für die die Lohnsteuer im Kalenderjahr ausschließlich pauschal erhoben wird; für sie sind keine Lohnsteuerbescheinigungen zu erstellen.

**Rechtsquellen:** §§ 38 ff., 41, 41a, 41b EStG, § 4 LStDV, § 93c AO

## 5. Geringfügig entlohnte Beschäftigungsverhältnisse (sogenannte Minijobs)

Auch die Einnahmen aus einer geringfügig entlohnten Beschäftigung im Sinne des Sozialversicherungsrechts (sogenannte Minijobs) sind in der Regel steuerpflichtig. Die darauf entfallende Lohn-

steuer kann entweder nach den persönlichen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers oder mit einem vorgeschriebenen Pauschsteuersatz berechnet werden. Abhängig davon, ob pauschale Beiträge zur Rentenversicherung zu entrichten sind, gibt es zwei Pauschsteuerarten.

Nachfolgend wird ein kurzer Überblick über die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung als Minijob gegeben. Für nähere Auskünfte wenden Sie sich bitte an die Minijob-Zentrale (→ [www.minijob-zentrale.de](http://www.minijob-zentrale.de)), einer Abteilung der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See.

Eine geringfügig entlohnte Beschäftigung im Sinne des Sozialversicherungsrechts liegt vor, wenn das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig im Monat die Geringfügigkeitsgrenze nicht übersteigt. Zum 1. Oktober 2022 wurde die Höhe der Geringfügigkeitsgrenze von 450 Euro auf 520 Euro monatlich angehoben. Die Höhe orientiert sich seitdem an der Höhe des gesetzlichen Mindestlohnes und ändert sich mit jeder Änderung des gesetzlichen Mindestlohnes. Die neue Geringfügigkeitsgrenze gilt für alle Beschäftigungen, die nach dem 30. September 2022 begründet wurden. Die wöchentliche Arbeitszeit ist unerheblich. Steuerfreie Teile des Arbeitslohnes, wie z. B. die Übungsleiterpauschale und die Ehrenamtspauschale, gelten übrigens nicht als Arbeitsentgelt. Überschreitet das Arbeitsentgelt regelmäßig die Geringfügigkeitsgrenze, tritt ab dem Tag des Überschreitens Versicherungspflicht ein. Ein nur gelegentliches und nicht vorhersehbares Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenzen führt nicht zur Versicherungspflicht. Als gelegentlich ist dabei seit dem 1. Oktober 2022 ein Zeitraum bis zu zwei Monaten innerhalb eines Jahres anzusehen. Dabei gilt seit dem 1. Oktober 2022 zudem, dass in diesen bis zu zwei Monaten das Entgelt jeweils höchstens bis zur Höhe der Geringfügigkeitsgrenze überschritten werden darf. Die Überschreitung ist also sowohl zeitlich (zwei Monate) als auch vom Entgelt

her (derzeit maximal 2 x 520 Euro) begrenzt. Der Beschäftigte darf also innerhalb eines Jahres bei einer unvorhergesehenen Überschreitung von bis zu zwei Monaten maximal das 14fache der Geringfügigkeitsgrenze verdienen (bei derzeit 520 Euro x 14 = 7.280 Euro).

Übt der Arbeitnehmer im jeweiligen Monat mehrere geringfügig entlohnte Beschäftigungen bei **verschiedenen** Arbeitgebern nebeneinander aus, sind für die versicherungsrechtliche Beurteilung die Arbeitsentgelte aus den einzelnen Beschäftigungen zusammenzurechnen. Wird in der Summe die Geringfügigkeitsgrenze überschritten, sind alle Beschäftigungen versicherungspflichtig.

Eine Ausnahme gilt für Arbeitnehmer, die bereits einer versicherungspflichtigen Hauptbeschäftigung nachgehen. Sie können daneben einen geringfügig entlohnten Minijob sozialversicherungsfrei ausüben. Zu beachten ist aber, dass unabhängig davon – ohne Rücksicht auf die arbeitsvertragliche Gestaltung – sozialversicherungsrechtlich von einem Arbeitsverhältnis auszugehen ist, wenn gleichzeitig mehrere Beschäftigungen bei **demselben** Arbeitgeber ausgeübt werden. Eine Zusammenrechnung der Arbeitsentgelte ist hingegen nicht vorzunehmen, wenn eine geringfügig entlohnte Beschäftigung mit einer kurzfristigen Beschäftigung zusammentrifft.

Minijobs sind in der Regel sozialversicherungsfrei. Eine Ausnahme gilt in der gesetzlichen Rentenversicherung; hier besteht seit 1. Januar 2013 bei einer geringfügig entlohnten Beschäftigung in der Regel Versicherungspflicht.

Sozialversicherungsfreiheit bedeutet nicht stets Beitragsfreiheit. Für geringfügig entlohnte Beschäftigungen fallen zwar keine Beiträge zur Pflege- und Arbeitslosenversicherung an. Der Arbeitgeber hat aber in der Regel einen Pauschalbeitrag zur Krankenversicherung – derzeit 13 Prozent des Arbeitsentgelts aus dieser Beschäftigung – zu entrichten.

Bei Rentenversicherungspflicht hat der Arbeitgeber einen Beitragsanteil zur Rentenversicherung von 15 Prozent des beitragspflichtigen Arbeitsentgelts zu zahlen. Der restliche Beitragsanteil bis zum geltenden Beitragssatz in der gesetzlichen Rentenversicherung von derzeit 18,6 Prozent ist vom Beschäftigten zu tragen, also somit zurzeit 3,6 Prozent des Arbeitsentgelts. Verdient der Beschäftigte weniger als 175 Euro monatlich (Mindestbemessungsgrundlage), ist als Rentenversicherungsbeitrag ein Mindestbetrag zu zahlen (zurzeit 18,6 Prozent von 175 Euro = 32,55 Euro). Der Verein hat von diesem Mindestbeitrag wiederum nur den Beitragsanteil von 15 Prozent des tatsächlichen Arbeitsentgelts zu tragen; der Beschäftigte muss den Rest zum Mindestbetrag aufbringen.

Minijobber, die nicht der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung unterliegen möchten, können sich jederzeit – auch während des laufenden Beschäftigungsverhältnisses – von der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung befreien lassen. Ausgenommen von dieser Möglichkeit sind Minijobber, die bereits vor dem 1. Januar 2013 Rentenversicherungsbeiträge aufgestockt haben. In diesem Fall bleibt der Minijobber weiterhin versicherungspflichtig und ihm steht kein Befreiungsrecht zu. Die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht ist vom Beschäftigten schriftlich beim Arbeitgeber zu beantragen. Der Befreiungsantrag kann bei mehreren, zeitgleich ausgeübten geringfügig entlohnten Beschäftigungen nur einheitlich (bei allen Arbeitgebern) gestellt werden und ist für die Dauer der Beschäftigung(en) bindend; er kann nicht widerrufen werden. Die Befreiung wirkt in der Regel ab Beginn des Kalendermonats des Eingangs des Befreiungsantrags beim Arbeitgeber, frühestens ab Beschäftigungsbeginn. Trotz der Befreiung zahlt der Arbeitgeber einen Pauschalbeitrag von 15 Prozent des Arbeitsentgelts; die Zahlung eines Eigenanteils durch den Beschäftigten entfällt hierbei.

Für die Erhebung und Verwaltung der pauschalen Sozialversicherungsbeiträge ist die Minijob-Zentrale der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (→ [www.minijob-zentrale.de](http://www.minijob-zentrale.de)) zuständig.

**Rechtsquellen:** § 8 SGB IV, § 249b SGB V, § 168 SGB VI

## 6. Steuerabzug nach allgemeinen Grundsätzen

Um die Lohnsteuer zu berechnen, benötigt der Verein als Arbeitgeber für jeden seiner Arbeitnehmer Informationen zu den sogenannten Lohnsteuerabzugsmerkmalen: Steuerklasse (gegebenenfalls mit Faktor), Zahl der Kinderfreibeträge, gegebenenfalls Religionszugehörigkeit wegen des Kirchensteuerabzugs und gegebenenfalls Frei- und/oder Hinzurechnungsbeträge. Von den Lohnsteuerabzugsmerkmalen hängt maßgeblich ab, ob und in welcher Höhe Steuerabzugsbeträge einbehalten werden müssen.

Die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Arbeitnehmer werden in einer Datenbank der Finanzverwaltung zum elektronischen Abruf für die Arbeitgeber bereitgestellt und als ELStAM (**E**lektronische **L**ohn**S**teuer**A**bzugs**M**erkmale) bezeichnet. Der Verein ist verpflichtet, seine Arbeitnehmer, deren Arbeitslöhne nicht pauschal lohnversteuert werden sollen bzw. können, im ELStAM-Verfahren anzumelden und bei Beendigung des Arbeits-/Dienstverhältnisses unverzüglich abzumelden. Die abzurufenden ELStAM sind für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs anzuwenden bis die Finanzverwaltung geänderte ELStAM bereitstellt oder bis der Verein den betreffenden Arbeitnehmer aufgrund der Beendigung des Arbeits-/Dienstverhältnisses abmeldet. Der Abruf der Lohnsteuerabzugsmerkmale ist beispielsweise über „ELSTER: Ihr Online-Finanzamt“ (→ [www.elster.de](http://www.elster.de)) möglich. Zur Anmeldung der Arbeitnehmer sind folgende Daten für jeden Arbeitnehmer elektronisch zu übermitteln:

- steuerliche Identifikationsnummer (IdNr.),
- Geburtsdatum,
- Tag des Beginns des Arbeits-/Dienstverhältnisses,
- Erklärung, ob es sich um ein Hauptarbeitsverhältnis oder ein weiteres Arbeits-/Dienstverhältnis (Nebenarbeitsverhältnis) handelt,
- gegebenenfalls bei einem Nebenarbeitsverhältnis (falls der Arbeitnehmer hierzu Angaben gemacht hat): die Höhe des hierfür abzurufenden Freibetrags.

Eine Registrierung zur Anmeldung der Arbeitnehmer durch den Verein ist jedoch nicht erforderlich, wenn die Lohnbuchhaltung von einem Vertreter der steuerberatenden Berufe oder einem Dienstleister erledigt wird und dieser als Datenübermittler fungiert. Umfangreiche Informationen zur Authentifizierung, zur Anmeldung und Abmeldung von Arbeitnehmern sowie für den Abruf der ELStAM sind im Internet unter → [www.elster.de](http://www.elster.de) abrufbar.

Die abgerufenen ELStAM müssen in das Lohnkonto übernommen und ab dem entsprechenden Gültigkeitszeitpunkt angewendet werden. Zudem ist der monatliche Abruf von Änderungslisten erforderlich. Da in einer Vielzahl der Fälle monatlich keine Änderungen der Lohnsteuerabzugsmerkmale eintreten, hat die Finanzverwaltung einen Mitteilungsservice eingerichtet, bei dem per E-Mail über die Bereitstellung von Änderungslisten informiert wird. Der Service kann bei „Mein ELSTER“ (→ [www.elster.de](http://www.elster.de)) eingerichtet werden.

Neben der Lohnsteuer muss der Verein gegebenenfalls den Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent der maßgebenden Lohnsteuer und gegebenenfalls Kirchensteuer von 9 Prozent der maßgebenden Lohnsteuer berechnen, einbehalten und an das Finanzamt abführen. Zu beachten ist, dass sich die in den ELStAM vermerkte Kinderfreibetragszahl nur bei der Erhebung der Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) auswirkt. Insoweit muss eine gesonderte Maßstabsteuer ermittelt werden. Ist kein Kinderfreibetrag ver-

merkt, bildet die einzubehaltende Lohnsteuer die Bemessungsgrundlage. Bereits seit 2021 gelten für den Solidaritätszuschlag erheblich höhere Freigrenzen als noch bis 2020. Derzeit beträgt die Freigrenze bei monatlicher Lohnzahlung 1.461,92 Euro (2021 und 2022: 1.413 Euro, ab 2024: 1.510,83 Euro) Lohnsteuer im Falle der Steuerklassen I, II, IV bis VI bzw. 2.923,83 Euro (2021 und 2022: 2.826 Euro, ab 2024: 3.021,67 Euro) Lohnsteuer für Personen mit Steuerklasse III. Bei Überschreiten der Freigrenzen erhöht sich der Solidaritätszuschlag innerhalb einer sogenannten Milderungszone schrittweise auf 5,5 Prozent. Die Freigrenzen gelten nicht im Falle der Lohnsteuerpauschalierung.

Für die Berechnung der Steuerabzugsbeträge muss der Verein zunächst die Höhe des steuerpflichtigen Arbeitslohnes und den Lohnzahlungszeitraum (Jahr, Monat, Woche oder Tag) feststellen. Anhand der persönlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers müssen dann die Beträge für Lohnsteuer, gegebenenfalls Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer ermittelt werden. Das Bundesministerium der Finanzen stellt im Internet unter → [www.bmf-steuerrechner.de](http://www.bmf-steuerrechner.de) ein interaktives Lohnsteuerberechnungsprogramm zur Verfügung. Zudem ist diverse Lohnbuchhaltungssoftware erhältlich, die eine Berechnung der Steuerabzugsbeträge ermöglicht.

Bezieht ein Arbeitnehmer nicht nur vom Verein, sondern nebeneinander aus mehreren Arbeits-/ Dienstverhältnissen von verschiedenen Arbeitgebern Arbeitslohn, so muss er für jedes Arbeits-/ Dienstverhältnis vom jeweiligen Arbeitgeber zum Zweck des ELStAM-Abrufs im elektronischen Verfahren angemeldet werden. Der Arbeitnehmer hat zu entscheiden, welches das erste (beim Hauptarbeitgeber) und welches ein weiteres Arbeits-/ Dienstverhältnis (beim Nebenarbeitgeber) ist, und dies seinen Arbeitgebern mitzuteilen. Dem Arbeitgeber, welcher sich zuletzt als Hauptarbeitgeber anmeldet, wird die Steuerklasse I, II, III, IV oder V

übermittelt. Der andere Arbeitgeber bekommt als Nebenarbeitgeber die Steuerklasse VI bereitgestellt. Wenn der Arbeitnehmer die ihm zugeteilte steuerliche Identifikationsnummer bzw. das Geburtsdatum dem Verein schuldhaft nicht mitteilt, muss der Verein den Steuerabzug ebenfalls nach der Steuerklasse VI berechnen; es sei denn der Arbeitslohn wird zulässigerweise pauschal versteuert. Der Verein hat auch dann die Steuerklasse VI anzuwenden, wenn ein Arbeitnehmer bei seinem Wohnsitzfinanzamt eine Sperrung der ELStAM beantragt hat (fehlende Abrufberechtigung).

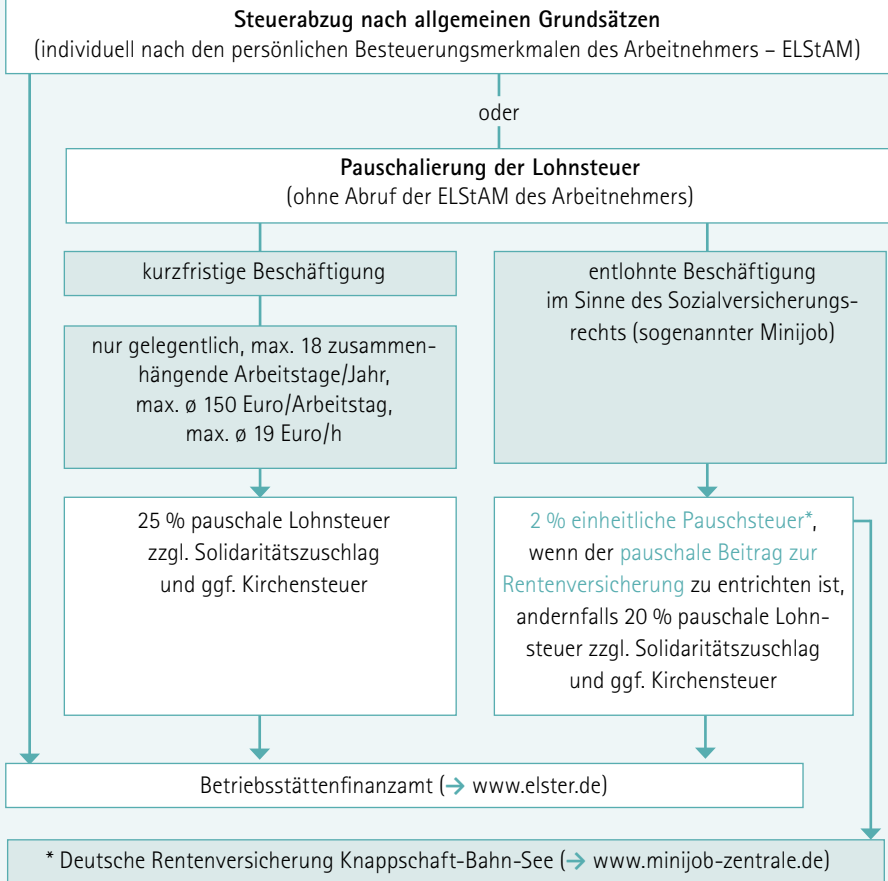
**Rechtsquellen:** §§ 39b, 39c und 39e EStG

## 7. Pauschalierung der Lohnsteuer

Der Verein kann in bestimmten Fällen die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz statt nach den persönlichen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers erheben. Wird der Arbeitslohn nach § 40a EStG pauschal besteuert, darf der Arbeitgeber keine ELStAM abrufen. Voraussetzung ist, dass der Verein als Arbeitgeber die Lohnsteuer und die Zuschlagsteuern übernimmt. Der pauschal besteuerte Arbeitslohn wird nicht in die Lohnsteuerbescheinigung eingetragen und auch nicht bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers erfasst. Werbungskosten des Arbeitnehmers können daher bei der Lohnsteuer-Pauschalierung nicht berücksichtigt werden. Zu beachten ist des Weiteren, dass ein Arbeitnehmer bei demselben Arbeitgeber nicht gleichzeitig in zwei Arbeits-/ Dienstverhältnissen tätig sein kann. Die für Vereine wichtigsten Pauschalierungsmöglichkeiten und deren wesentliche steuerliche Voraussetzungen sind:

- Geringfügig entlohnte Beschäftigung - einheitlicher Pauschsteuersatz 2 Prozent (einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer)
  - es handelt sich um eine geringfügig entlohnte Beschäftigung im Sinne des Sozialversicherungsrechts (sogenannter Minijob) und

## Lohnbesteuerung durch den Verein (Arbeitgeber)



- der Verein hat dafür den pauschalen Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung zu entrichten.

Der einheitliche Pauschsteuersatz beträgt auch dann 2 Prozent des Arbeitsentgelts, wenn der Arbeitnehmer keiner kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört.

**Rechtsquellen:** § 40a Abs. 2 und 6 EStG, R 40a.2 LStR

- Geringfügig entlohnte Beschäftigung - Pauschsteuersatz 20 Prozent (Lohnsteuer)
  - es handelt sich um eine geringfügig entlohnte Beschäftigung im Sinne des Sozialversicherungsrechts (sogenannter Minijob) und
  - der Verein hat für dieses Beschäftigungsverhältnis nicht den pauschalen Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung zu ent-

richten (z. B. weil das Arbeitsentgelt aus mehreren geringfügig entlohnten Beschäftigungsverhältnissen die Geringfügigkeitsgrenze übersteigt).

**Rechtsquellen:** § 40a Abs. 2a EStG, R 40a.2 LStR

- Kurzfristige Beschäftigung – Pauschsteuersatz 25 Prozent (Lohnsteuer)
  - der Arbeitnehmer wird vom Verein nur gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt,
  - die Dauer der Beschäftigung übersteigt nicht 18 zusammenhängende Arbeitstage (ohne allgemein arbeitsfreie Samstage, Sonn- und Feiertage, Krankheits- und Urlaubstage, für die kein Arbeitslohn gezahlt wird),
  - der Arbeitslohn übersteigt während der Beschäftigungsdauer nicht 150 Euro durchschnittlich je Arbeitstag oder die Beschäftigung wird zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich (z. B. zur Beseitigung von Unwetterschäden am Sportplatz) und
  - der durchschnittliche Stundenlohn übersteigt nicht 19 Euro.

**Rechtsquellen:** § 40a Abs. 1 und 3 EStG, R 40a.1 LStR

- Unentgeltliche oder verbilligte arbeitstäglige Mahlzeiten bzw. Mahlzeitengestellung während einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit – Pauschsteuersatz 25 Prozent (Lohnsteuer)  
Ein Verein gibt selbst arbeitstäglich Mahlzeiten unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer ab oder trägt z. B. durch Zuschüsse an ein anderes Unternehmen zur Verbilligung bei. Die Mahlzeiten dürfen nicht als Lohnbestandteile vereinbart sein. Eine Mahlzeit wird verbilligt abgegeben, wenn der Arbeitnehmer nicht mindestens den Sachbezugswert zahlt.

Die Pauschalierungsmöglichkeit besteht auch für die zu steuernden Mahlzeiten, die der Verein oder auf seine Veranlassung ein Dritter anlässlich einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt (z. B. vom Verein gebuchtes/bezahltes Mittagessen während eines halbtägigen Seminars). Voraussetzung ist, dass es sich um eine übliche Beköstigung handelt (Preis der Mahlzeit nicht mehr als 60 Euro einschließlich Umsatzsteuer).

Sachbezugswerte 2023

Frühstück	2,00 Euro
Mittag	3,80 Euro
Abendessen	3,80 Euro

**Rechtsquellen:** § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 1a EStG, R 40.2 LStR, Sozialversicherungsentgeltverordnung

- Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen – Pauschsteuersatz 25 Prozent (Lohnsteuer)  
Der Arbeitnehmer war außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte und seiner Wohnung tätig und hat dafür ein Tagegeld erhalten, das die steuerfreien Beträge von 14 Euro/28 Euro übersteigt. Der übersteigende Betrag kann bis zur Höhe des steuerfreien Tagegeldes pauschal versteuert werden.

**Rechtsquellen:** § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG, R 40.2 LStR

Bei der Pauschalierung der Lohnsteuer fällt (mit Ausnahme bei der einheitlichen Pauschsteuer von 2 Prozent) Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent der pauschalen Lohnsteuer sowie im Regelfall pauschale Kirchenlohnsteuer an.

Die pauschale Kirchenlohnsteuer beträgt in Sachen in der Regel 5 Prozent der pauschalen Lohnsteuer und wird in der Regel für alle Arbeitnehmer, für die die Lohnsteuerpauschalierung angewandt wird, erhoben (vereinfachtes Verfahren). Die so

ermittelte Kirchensteuer ist in der Lohnsteuer-Anmeldung unter der Kirchensteuer-Kennzahl 47 anzugeben; die Aufteilung auf die steuererhebenden Religionsgemeinschaften wird von der Finanzverwaltung übernommen.

Wird nachgewiesen, dass einzelne Arbeitnehmer keiner kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft angehören, hat der Verein die Wahl, für sie keine pauschale Kirchenlohnsteuer abzuführen. Allerdings ist dann bezüglich der übrigen Arbeitnehmer der allgemeine Kirchensteuersatz von 9 Prozent anzuwenden (Nachweisverfahren). Wenn es dem Verein nicht möglich ist, als Bemessungsgrundlage die auf die einzelnen kirchensteuerpflichtigen (evangelischen oder römisch-katholischen) Arbeitnehmer entfallende pauschale Lohnsteuer zu ermitteln, darf er aus Vereinfachungsgründen die gesamte pauschale Lohnsteuer im Verhältnis der kirchensteuerpflichtigen zu den nicht kirchensteuerpflichtigen Arbeitnehmern aufteilen. Die Bemessungsgrundlage für den allgemeinen Kirchensteuersatz von 9 Prozent bildet dann der auf die kirchensteuerpflichtigen Arbeitnehmer entfallende Anteil an der gesamten pauschalen Lohnsteuer. Die so ermittelte Kirchensteuer ist im Verhältnis der Konfessionszugehörigkeit der kirchensteuerpflichtigen Arbeitnehmer auf „römisch-katholisch“ und „evangelisch“ aufzuteilen.

Die im Nachweisverfahren ermittelte Kirchensteuer ist in der Regel entsprechend der Zugehörigkeit zur steuererhebenden Religionsgemeinschaft zuzuordnen und in der Lohnsteuer-Anmeldung unter der jeweiligen Kirchensteuer-Kennzahl anzugeben (z. B. unter 61 die evangelische und unter 62 die römisch-katholische Kirchensteuer). Kann der Verein für einzelne Arbeitnehmer die Zuordnung der Kirchensteuer zur jeweiligen steuererhebenden Religionsgemeinschaft nicht vornehmen, ist die auf diese Arbeitnehmer entfallende Kirchensteuer aus Vereinfachungsgründen ebenfalls in der Lohnsteuer-Anmeldung unter der Kirchensteuer-Kenn-

zahl 47 anzugeben; die Finanzverwaltung teilt dann diese Kirchensteuer auf die steuererhebenden Religionsgemeinschaften auf.

Als Nachweis über die fehlende Kirchensteuerpflicht dienen in der Regel die für den Arbeitnehmer abgerufenen ELStAM (kein Merkmal für den Kirchensteuerabzug). Insbesondere in den Fällen des § 40a Abs. 1, 2a und 3 EStG genügt jedoch als Nachweis eine schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers nach dem in der → Anlage 10 beigefügten Muster. Die vorgenannte Erklärung über die fehlende Kirchensteuerpflicht ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen.

Der Verein kann für jede Pauschalierungsart und für jeden Lohnsteueranmeldungszeitraum neu entscheiden, ob er die Vereinfachungsregelung oder die Nachweisregelung anwendet.

**Rechtsquellen:** § 51a EStG, Solidaritätszuschlaggesetz 1995, Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder betr. Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohn- und Einkommensteuer vom 8. August 2016, veröffentlicht im BStBl I S. 773

## 8. Berücksichtigung der Übungsleiterpauschale und der Ehrenamtspauschale beim Steuerabzug

Der Verein kann bei der Berechnung der Lohnsteuer den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG von 3.000 Euro bzw. den Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG von 840 Euro berücksichtigen, wenn er nicht anderweitig ausgeschöpft wird. Der Arbeitnehmer muss deshalb gegenüber dem Verein schriftlich erklären, ob und in welcher Höhe der entsprechende Steuerfreibetrag bereits anderweitig berücksichtigt worden ist oder berücksichtigt wird.

Der Verein muss diese schriftliche Erklärung zum Lohnkonto nehmen. Die Höchstbeträge sind bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugs nach den allgemeinen Grundsätzen und bei der Prüfung der Arbeitslohngrenze für die geringfügig entlohnte(n) Beschäftigung(en) von Bedeutung. Der steuerfreie



Jahresbetrag von 3.000 Euro bzw. von 840 Euro wirkt sich aber auch bei der Lohnsteuer-Pauschalierung zum Vorteil des Arbeitnehmers und des Vereins aus; um diesen Betrag werden die Bezüge sowohl für die Berechnung der Pauschalsteuer als auch bei der Prüfung der Frage, ob die Pauschalierungsgrenzen eingehalten werden, gekürzt.

Durch den Freibetrag von 3.000 Euro werden im Übrigen andere Vorschriften, nach denen die Erstattung von Aufwendungen ebenfalls steuerfrei ist, nicht berührt. Somit können darüber hinaus einzeln nachgewiesene Aufwendungen (z. B. Reisekosten) innerhalb der gesetzlichen Regelungen steuerfrei ersetzt werden.

Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG von 840 Euro kann nur in Anspruch genommen werden, wenn für dieselbe Tätigkeit nicht bereits – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 oder 26 EStG gewährt wird.

**Rechtsquellen:** § 3 Nr. 16, 26 und 26a EStG, R 3.16, 3.26 LStR, BMF-Schreiben vom 21. November 2014, veröffentlicht im BStBl I S. 1581

## 9. Steuerfreier Kostenersatz

Der Verein kann folgende Aufwendungen steuerfrei ersetzen:

- Auslagen für Portokosten und Telefongebühren, soweit sie einzeln belegbar sind und für den Verein aufgewendet wurden;
- Aufwendungen für Auswärtstätigkeiten (Reisekosten).

Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte für den Verein tätig wird. Zu den Reisekosten gehören Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten sowie die Reisenebenkosten. Bei längeren Auswärtstätigkeiten (über drei Monate) gelten Besonderheiten, die Sie beim Finanzamt erfragen können.

Die tatsächlichen **Fahrtkosten** können steuerfrei erstattet werden; ohne Einzelnachweis werden bei Benutzung eines Kraftwagens (z. B. Pkw) 0,30 Euro bzw. bei der Benutzung eines anderen motorbetriebenen Fahrzeugs (z. B. Motorrad, Motorroller) 0,20 Euro für den gefahrenen Kilometer anerkannt. **Verpflegungsmehraufwendungen** werden nur in Höhe der folgenden Pauschbeträge steuerfrei belassen (ein Einzelnachweis ist nicht zulässig):

Reisedauer (Abwesenheit von Wohnung und erster Tätigkeitsstätte)	Pauschalen Inland
■ 24 Stunden	28 Euro
■ weniger als 24, aber mindestens 8 Stunden	14 Euro
■ An- oder Abreisetag bei einer mehrtägigen Reise mit auswärtiger Übernachtung (ohne Mindestdauer)	14 Euro

Ist ein Arbeitnehmer an einem Kalendertag mehrfach oder über Nacht (an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung) beruflich auswärts tätig, sind die Abwesenheitszeiten dieser Tätigkeiten zusammenzurechnen. Für Auslandsreisen gelten länderunterschiedliche Pauschbeträge, die regelmäßig aktualisiert werden. Die derzeit gültigen Auslands-Pauschbeträge erfahren Sie beim Finanzamt.

Vom Verein können die tatsächlichen Übernachtungskosten ohne Frühstück in der nachgewiesenen Höhe steuerfrei erstattet werden. Wird der Preis für das (enthaltene) Frühstück nicht gesondert ausgewiesen, sind bei einer Übernachtung im Inland dafür 5,60 Euro zu kürzen. Stellt der Verein die Unterkunft weder unentgeltlich noch verbilligt (selbst oder über einen Dritten) zur Verfügung, kann er alternativ für jede Übernachtung im Inland einen Pauschbetrag bis zu 20 Euro steuerfrei erstatten. Bei Auslandsreisen können entweder länderunterschiedliche Pauschbeträge oder die tatsächlichen Kosten (gemindert um [enthaltene] Frühstück, 20 Prozent des vollen Auslands-

Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen) steuerfrei erstattet werden. Bei der Übernachtung in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge in der Regel nicht zulässig. Selbst im Falle der Nutzung von Schlafwagen oder Schiffskabinen dürfen die Pauschbeträge nur steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet wurde.

Reisenebenkosten können bis zur nachgewiesenen Höhe der tatsächlichen Aufwendungen steuerfrei erstattet werden. Hierzu gehören z. B. Aufwendungen für die Beförderung und die Aufbewahrung des Gepäcks, (dienstlich veranlasste) Telefon- und Internetgebühren, Porto sowie Straßenbenutzungsgebühren, Garagen- und Parkplatzkosten während der Auswärtstätigkeit.

**Rechtsquellen:** § 3 Nr. 16 und Nr. 50, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a, 5a und Abs. 4a EStG, R 3.16, 3.50, 9.4 - 9.8 LStR, H 3.16, 3.50, 9.4 - 9.8 LStH

## 10. Steuerfreiheit bestimmter Zuschläge

Folgende Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (bezogen auf den jeweiligen Stundenlohn<sup>1</sup>) können Arbeitnehmern steuerfrei gezahlt werden:

■ für Sonntagsarbeit:	50 Prozent
■ für Arbeiten am 31. Dezember (ab 14 Uhr) und an den gesetzlichen Feiertagen am Ort der Arbeitsstätte, auch wenn diese auf einen Sonntag fallen:	125 Prozent
■ für Arbeiten am 24. Dezember (ab 14 Uhr), an den Weihnachtsfeiertagen und am 1. Mai, auch wenn diese auf einen Sonntag fallen:	150 Prozent

<sup>1</sup> Zuschläge können nur bis zu einem Stundenlohn (Grundlohn) von maximal 50 Euro steuerfrei gewährt werden.

■ für Nachtarbeit von 20 - 6 Uhr:	25 Prozent
■ von 0 - 4 Uhr:	
– wenn die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde:	40 Prozent
– wenn die Arbeit am vorangehenden Sonntag oder Feiertag aufgenommen wurde:	50 Prozent/125 Prozent/150 Prozent

Die Zuschläge müssen gesondert vereinbart und abgerechnet werden. Zudem müssen sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden; sie können nicht herausgerechnet werden. Die steuerfreien Zuschläge bleiben auch bei der Feststellung der Grenzen für die Pauschalversteuerung des Arbeitslohns außer Betracht. Liegen gleichzeitig die Voraussetzungen für Sonntags- bzw. Feiertagsarbeit und Nachtarbeit vor, können die Zuschläge addiert werden, z. B. Sonntagsarbeit und Nachtarbeit = 75 Prozent. Andere Zuschläge, z. B. für Mehrarbeit oder Erschwerniszuschläge, gehören in voller Höhe zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

**Rechtsquellen:** § 3b EStG, R 3b LStR

## 11. Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer

Die in einem Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum einzubehaltenden und zu übernehmenden Steuerbeträge (mit Ausnahme der 2-prozentigen einheitlichen Pauschsteuer)<sup>2</sup> sind vom Verein in einer Lohnsteuer-Anmeldung gegenüber dem Finanzamt, in dessen Bezirk sich seine lohnsteuerliche Betriebsstätte befindet (Betriebsstättenfinanzamt), zu erklären. Lohnsteuerliche Betriebsstätte ist der Betrieb bzw. Betriebsteil, in dem der für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird. Es hängt von der

<sup>2</sup> Die 2-prozentige einheitliche Pauschsteuer ist an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (Minijob-Zentrale, [www.minijob-zentrale.de](http://www.minijob-zentrale.de)) zu entrichten.

Höhe der abzuführenden Lohnsteuer des vorangegangenen Jahres ab, ob die Lohnsteuer-Anmeldung monatlich, vierteljährlich oder jährlich abzugeben ist. Anmeldezeitraum ist

- der Kalendermonat, wenn die Lohnsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 5.000 Euro betragen hat,
- das Kalendervierteljahr, wenn die Lohnsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 1.080 Euro, aber nicht mehr als 5.000 Euro betragen hat, oder
- das Kalenderjahr, wenn die Lohnsteuer des vorangegangenen Kalenderjahres nicht mehr als 1.080 Euro betragen hat.

Bis zum 10. Tag nach Ablauf des Lohnsteuer-Anmeldezeitraums muss der Verein unaufgefordert die Lohnsteuer-Anmeldung elektronisch übermitteln und die angemeldeten Steuerbeträge an das Betriebsstättenfinanzamt abführen. Fällt der maßgebliche Tag auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, so verschiebt sich das Ende der Frist auf den nächstfolgenden Werktag. Die elektronische Übermittlung der Anmeldung ist beispielsweise über „ELSTER: Ihr Online-Finanzamt“ (→ [www.elster.de](http://www.elster.de)) möglich.

Werden nur Arbeitnehmer beschäftigt, für die der Verein lediglich die einheitliche Pauschsteuer (2 Prozent) an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (Minijob-Zentrale) zu entrichten hat oder werden in einzelnen Monaten keine Arbeitnehmer beschäftigt, muss der Verein dies dem Finanzamt (einmalig) anzeigen. Dies gilt auch, wenn für einen Lohnsteuer-Anmeldezeitraum keine Lohnsteuerabzugsbeträge anfallen. Für die Folgezeit müssen dann keine weiteren Lohnsteuer-Anmeldungen abgegeben werden. Sobald wieder Steuerbeträge anfallen, sind zu den oben genannten Terminen unaufgefordert wiederum Lohnsteuer-Anmeldungen abzugeben und die Steuerbeträge abzuführen.

**Rechtsquellen:** § 41a EStG, R 41a.1 LStR, H 41a.1 LStH

### Übersicht über wesentliche Arbeitgeberpflichten bei langfristig Beschäftigten

- Lohnkonto führen (ELStAM abrufen und verwalten)
- Lohnsteuer berechnen<sup>3</sup> + elektronische Lohnsteuer-Anmeldung + abführen
- elektronische Lohnsteuerbescheinigung erstellen

## 12. Anrufungsauskunft

Das Betriebsstättenfinanzamt ist verpflichtet, auf Anfrage darüber Auskunft zu erteilen, ob und inwieweit im Einzelfall die lohnsteuerlichen Vorschriften anzuwenden sind. Anfragen kann sowohl der Verein als Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer. Im Hinblick darauf, dass der Verein als Arbeitgeber für nicht oder nicht vorschriftsmäßig einbehaltene Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer haftet, empfiehlt es sich, in Zweifelsfällen von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen. Das Finanzamt ist in der Regel auch bei einer späteren Lohnsteuer-Außenprüfung an die erteilte Auskunft gebunden. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der in der Anfrage geschilderte Sachverhalt tatsächlich - wie dargestellt - realisiert wurde. Die Bindungswirkung der Anrufungsauskunft erstreckt sich jedoch nicht auf die Einkommensteueranmeldung des Arbeitnehmers.

**Rechtsquellen:** § 42e EStG, H 42e LStH

## 13. Prüfung durch das Finanzamt

Das Finanzamt überwacht die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer durch eine Prüfung (Außenprüfung) der Arbeitgeber, die in gewissen Zeitabständen stattfindet. Das Finanzamt hat auch die Möglichkeit - ohne vorherige Ankündigung - bestimmte steuererhebliche Sach-

<sup>3</sup> z. B. mit [www.bmf-steuerrechner.de](http://www.bmf-steuerrechner.de)

verhalte durch eine sogenannte Lohnsteuer-Nachschau zeitnah aufzuklären. Solchen Prüfungen unterliegen auch Vereine. Sie sind daher verpflichtet, den mit der Nachprüfung beauftragten Bediensteten des Finanzamtes das Betreten der Geschäftsräume während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten zu gestatten, Einsicht in Unterlagen (z. B. in die Lohn- und Gehaltsunterlagen, Bücher und Geschäftspapiere) zu gewähren und Auskünfte zu erteilen. Dabei steht es im Ermessen des Prüfers, welche Unterlagen und Auskünfte für

die bei der Prüfung zu treffenden Feststellungen erforderlich sind. Die Vereine haben jede zum Verständnis der Aufzeichnungen gewünschte Erläuterung zu geben. Außerdem sind die Vereine verpflichtet, dem Prüfer zur Feststellung der Steuerverhältnisse auf Verlangen auch Auskunft über Personen zu geben, bei denen es umstritten ist, ob sie Arbeitnehmer des Vereins sind oder waren.

**Rechtsquellen:** §§ 42f und 42g EStG, R 42f LStR, H 42f und 42g LStH

# VII. Steuerabzug bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen ausländischen Künstlern und Sportlern

Wenn ein Verein für Veranstaltungen (wie z. B. Konzerte, Tennisturniere) nicht in Deutschland wohnhafte Künstler oder Sportler engagiert, muss er als inländischer Vertragspartner in der Regel von dem für diesen Auftritt zu zahlenden Honorar, Antritts- oder Preisgeld 15 Prozent (zuzüglich Solidaritätszuschlag) einbehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) anmelden und abführen. Handelt es sich bei den ausländischen Künstlern bzw. Sportlern um natürliche Personen mit Staatsangehörigkeit und Wohnsitz innerhalb der EU, so mindert sich die Bemessungsgrundlage, soweit von diesen Personen Betriebsausgaben/Werbungskosten geltend gemacht und dem Abzugsschuldner auch nachgewiesen werden. Der Abzugsbetrag beträgt in diesen Fällen 30 Prozent. Zur Förderung des grenzüberschreitenden Austausches und zur gezielten Entlastung kleinerer Veranstaltungen wird für künstlerische bzw. sportliche Darbietungen ein Steuerabzug nicht erhoben, wenn die Einnahmen des Künstlers oder des Sportlers je Darbietung 250 Euro nicht übersteigen. Sofern eine höhere Vergütung geleistet wird, sind alle Einnahmen in den Steuerabzug einzubeziehen. Zur Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug gehören auch erstattete Reisekosten. Die Begünstigungsregelung ist für jeden einzelnen Auftritt tages- und veranstalterbezogen anzuwenden. Sind Gläubiger der Vergütung für eine Darbietung mehrere Personen, ist die Begünstigungsregelung für jede Person für die auf sie entfallende Vergütung anzuwenden. Dabei ist die Gesamtvergütung nach Köpfen aufzuteilen, soweit die Empfänger keinen anderen Aufteilungsmaßstab darlegen. Ist eine beschränkt steuerpflichtige

Körperschaft Gläubiger der Vergütung (z. B. ein Chor oder ein Orchester in der Rechtsform eines Vereins), erzielt diese als juristische Person die Einkünfte aus der Darbietung. Eine Aufteilung auf die beteiligten Personen ist in diesem Fall nicht vorzunehmen.

Eine Förderung erfahren auch ausländische Kulturvereinigungen (z. B. Chöre) und Orchester, die nicht aufgrund der Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens vom Steuerabzug freigestellt sind. Diese können von der inländischen Einkommensteuer befreit werden (sogenannter „Kulturorchestererlass“, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Juli 1983). Voraussetzung ist, dass die Kosten des inländischen Auftritts (z. B. Gage für die Künstler, Reisekosten, Raummiete) mindestens zu einem Drittel aus öffentlichen Mitteln gefördert werden. Die Förderung muss unmittelbar aus öffentlichen Mitteln stammen. Eine „institutionelle Förderung“ z. B. über einen gemeinnützigen Verein reicht für eine Freistellung nicht aus. Zuständig für die Freistellung ist das Finanzamt, in dessen Bezirk die Kulturvereinigung auftritt oder ihre Gastspielreise beginnt.

Die Anmeldung über den Steuerabzug bei Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige ist elektronisch an das BZSt zu übermitteln. Wird der Steuerabzug nicht vorgenommen, muss das BZSt unter bestimmten Umständen den Verein und auch die verantwortlichen Vorstandsmitglieder als Haftungsschuldner in Anspruch nehmen.

Der pauschale Steuerabzug nach § 50a EStG ist nicht vorzunehmen, wenn ein Künstler oder Sport-

ler eine nichtselbständige Tätigkeit für einen inländischen Arbeitgeber ausübt. In diesem Fall unterliegen die Zahlungen wie bei allen anderen Arbeitnehmern dem Lohnsteuerabzugsverfahren. Der Künstler oder Sportler muss bei dem für den Arbeitgeber zuständigen Betriebsstättenfinanzamt eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug beantragen. Auf dieser Bescheinigung - die auch vom Arbeitgeber im Namen des Arbeitnehmers beantragt werden kann - werden die für den Steuerab-

zug maßgebenden Merkmale und evtl. Freibeträge eingetragen. Weitere Auskünfte, auch zu den Voraussetzungen, unter denen der Arbeitslohn von der Lohnsteuer freizustellen ist, erteilt das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers. Dort erhalten Sie auch den Vordruck „Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 20\_\_ für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer“.

**Rechtsquelle:** § 50a EStG

# VIII. Steuerliche Vergünstigungen im Überblick

	ideeller Bereich	Vermögensverwaltung	Zweckbetrieb	steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Körperschaftsteuer	steuerfrei § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG	steuerfrei § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG i. V. m. § 14 AO	steuerfrei § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG i. V. m. §§ 65 – 68 AO	steuerpflichtig <sup>4</sup> § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG i. V. m. §§ 14, 64 AO
Gewerbesteuer	kein Steuergegenstand nach § 2 GewStG		steuerfrei § 3 Nr. 6 S. 1 GewStG i.V.m. §§ 65 – 68 AO	steuerpflichtig <sup>4</sup> § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG
Umsatzsteuer	entfällt	in der Regel steuerfrei (z. B. § 4 Nr. 8, § 4 Nr. 12 UStG); soweit steuerpflichtig (z. B. durch Option nach § 9 UStG) in der Regel ermäßigter Steuersatz	in der Regel ermäßigter Steuersatz, u. U. Steuerbefreiung (z. B. § 4 Nr. 8, 9, 12 UStG); Option eventuell möglich und sinnvoll (§ 9 UStG)	in der Regel Normalsteuersatz, ausnahmsweise ermäßigter Steuersatz; u. U. Steuerbefreiung (z. B. § 4 Nr. 8, 9, 12 UStG); dann eventuell Option möglich u. sinnvoll (§ 9 UStG)
Grundsteuer	in der Regel steuerfrei, Ausnahmen möglich	in der Regel steuerpflichtig, Ausnahmen möglich	steuerfrei § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG	steuerpflichtig § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG i. V. m. Abschn. 12 GrStR
Erbschaft-/Schenkungsteuer	steuerfrei § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG			in der Regel steuerpflichtig, R E 13.8 Abs. 2 ErbStR
Lotteriesteuer	entfällt		steuerpflichtig, Ausnahmen möglich; § 28 RennwLottG	
Spendenbegünstigung	begünstigt § 10b EStG, § 50 EStDV, R 10b.1 und 10b.3 EStR			nicht begünstigt
Steuerfreibetrag für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten bis 3.000 Euro/Jahr bzw. 840 Euro/Jahr	möglich § 3 Nr. 26 und 26a EStG, R 3.26 LStR			nicht möglich
Befreiung von der Kapitalertragsteuer	möglich <sup>5</sup>			nicht möglich

4 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, sind körperschaft- und gewerbesteuerfrei, wenn ihre Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO); außerdem ist ein Freibetrag in Höhe von 5.000 Euro vom Einkommen abziehbar (§ 24 KStG, § 11 GewStG).

5 Voraussetzung der Befreiung von der Kapitalertragsteuer ist die Vorlage entsprechender Nachweise beim Kreditinstitut.

# Anlagen

Anlage 1	Mustersatzung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Vereine .....	87
Anlage 2	Auszug aus der Abgabenordnung und aus dem Anwendungserslass zur Abgabenordnung .....	88
Anlage 3	Muster einer Überschussermittlung am Beispiel eines Sportvereins .....	160
Anlage 4	Muster einer Vermögensübersicht zum 31. Dezember .....	163
Anlage 5	Optionsmöglichkeiten bei sportlichen Veranstaltungen eines Sportvereins mit Jahreseinnahmen von unter oder über 45.000 Euro.....	164
Anlage 6.1	§ 10b EStG – Steuerbegünstigte Zwecke.....	166
Anlage 6.2	§ 50 EStDV – Zuwendungsbestätigung .....	168
Anlage 7.1	Muster Bestätigung über Geldzuwendungen / Mitgliedsbeitrag.....	170
Anlage 7.2	Muster Bestätigung über Sachzuwendungen.....	171
Anlage 7.3	Muster Sammelbestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge .....	172
Anlage 8	Muster für Zuwendungsbestätigungen (§ 10b EStG).....	174
Anlage 9	Sponsoring-Erlass.....	176
Anlage 10	Muster der Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt zur Religionszugehörigkeit für die Erhebung der pauschalen Lohnsteuer nach §§ 40, 40a Abs. 1, 2a und 3 und § 40b EStG und der pauschalen Einkommensteuer nach §§ 37a und 37b EStG.....	180



# Anlage 1

## Mustersatzung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Vereine

### § 1

Der Verein mit Sitz in \_\_\_\_\_ verfolgt ausschließlich und unmittelbar – gemeinnützige – mildtätige – kirchliche – Zwecke (nicht verfolgte Zwecke streichen) im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.

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

Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch \_\_\_\_\_ (z. B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder-, Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes, eines Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen).

### § 2

Der Verein ist selbstlos tätig; er verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

### § 3

Mittel des Vereins dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln des Vereins.

### § 4

Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck des Vereins fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

### § 5

Bei Auflösung oder Aufhebung des Vereins oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen des Vereins:

1. an – den – die – das – \_\_\_\_\_ (Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), – der – die – das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.  
oder
2. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für \_\_\_\_\_ (Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z. B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen \_\_\_\_\_ bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in ...).

Hinweis: Diese Mustersatzung enthält nur die aus steuerlichen Gründen notwendigen Bestimmungen. Die aufgrund zivilrechtlicher Vorschriften erforderlichen Regelungen finden Sie in der im Anhang der → Broschüre „Alles zum Verein“ des Sächsischen Staatsministeriums der Justiz enthaltenen Mustersatzung.

## Anlage 2

### Auszug aus der Abgabenordnung und aus dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung

#### § 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.

#### AEAO zu § 51 – Allgemeines:

##### Zu § 51 Abs. 1 AO:

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

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

3. Über die Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Förderung steuerbegünstigter Zwecke ist stets für einen bestimmten Veranlagungszeitraum zu entscheiden (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung). Eine Körperschaft kann nur dann nach dieser Vorschrift von der Körperschaftsteuer befreit werden, wenn sie in dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum alle Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt. Die spätere Erfüllung einer der Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung kann nicht auf frühere Veranlagungszeiträume zurückwirken.
4. Wird eine bisher steuerpflichtige Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, ist eine Schlussbesteuerung nach § 13 KStG durchzuführen.
5. Für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft reichen Betätigungen aus, mit denen die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke nur vorbereitet wird. Die Tätigkeiten müssen ernsthaft auf die Erfüllung eines steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks gerichtet sein. Die bloße Absicht, zu einem ungewissen Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen, genügt nicht (BFH-Urteil vom 23.7.2003, I R 29/02, BStBl II S. 930).
6. Die Körperschaftsteuerbefreiung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, endet, wenn die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt und über das Vermögen der Körperschaft das Konkurs- oder Insolvenzverfahren eröffnet wird (BFH-Urteil vom 16.5.2007, I R 14/06, BStBl II S. 808).  
Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung von Todes wegen beginnt, unabhängig vom Zeitpunkt der zivilrechtlichen Anerkennung, bereits mit dem Tode des Stifters. Die Ausdehnung einer solchen Rückwirkungsfiktion auf die Steuerbegünstigung nach §§ 51 ff. AO kommt aber nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 6.6.2019, V R 50/17, BStBl II S. 782). Eine Steuerbegünstigung ab dem Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ist damit nur möglich, falls zum Zeitpunkt des Todes des Stifters eine ordnungsgemäße Satzung vorliegt.

**Zu § 51 Abs. 2 AO:**

7. Verwirklicht die Körperschaft ihre förderungswürdigen Zwecke nur außerhalb von Deutschland, setzt die Steuerbegünstigung - neben den sonstigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO - zusätzlich den so genannten Inlandsbezug nach § 51 Abs. 2 AO voraus. Dieser liegt zum einen vor, wenn natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, gefördert werden. Auf die Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen kommt es dabei nicht an.  
Falls durch die Tätigkeit im Ausland keine im Inland lebenden Personen gefördert werden, ist ein Inlandsbezug gegeben, wenn die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zur Verbesserung des Ansehens Deutschlands im Ausland beitragen kann. Dabei bedarf es keiner spürbaren oder messbaren Auswirkung auf das Ansehen Deutschlands im Ausland. Bei im Inland ansässigen Körperschaften ist der mögliche Beitrag zum Ansehen Deutschlands im Ausland - ohne besonderen Nachweis - bereits dadurch erfüllt, dass sie sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke im Ausland beteiligen (Indizwirkung). Der Feststellung der positiven Kenntnis aller im Ausland Begünstigten oder aller Mitwirkenden von der Beteiligung deutscher Organisationen bedarf es dabei nicht.  
Ausländische Körperschaften können den Inlandsbezug ebenfalls erfüllen, beispielsweise indem sie ihre steuerbegünstigten Zwecke zum Teil auch in Deutschland verwirklichen oder - soweit sie nur im Ausland tätig sind - auch im Inland lebende natürliche Personen fördern, selbst wenn die Personen sich zu diesem Zweck im Ausland aufhalten. Bei der Tatbestandsalternative des möglichen Ansehensbeitrags zugunsten Deutschlands entfällt zwar bei ausländischen Körperschaften die Indizwirkung, die Erfüllung dieser Tatbestandsalternative durch ausländische Einrichtungen ist aber nicht grundsätzlich ausgeschlossen.  
Der nach § 51 Abs. 2 AO bei Auslandsaktivitäten zusätzlich geforderte Inlandsbezug wirkt sich nicht auf

die Auslegung der weiteren, für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit notwendigen Voraussetzungen aus. Deren Vorliegen ist weiterhin unabhängig von der Frage, ob die Tätigkeit im In- oder Ausland ausgeübt wird, zu prüfen. Der Inlandsbezug hat somit insbesondere keine Auswirkung auf Inhalt und Umfang der in den §§ 52 bis 53 AO beschriebenen förderungswürdigen Zwecke. Daher können beispielsweise kirchliche Zwecke weiterhin nur zugunsten inländischer Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, verfolgt werden; andererseits kann die Förderung der Religion nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO wie bisher auch im Ausland erfolgen; auch kann wie bisher z. B. eine hilflose Person im Ausland unterstützt werden (§ 53 Nr. 1 AO).

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

### **Zu § 51 Abs. 3 AO:**

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

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

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

10. Der Tatbestand des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO ist nur bei solchen Organisationen erfüllt, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes für den zu beurteilenden Veranlagungszeitraum ausdrücklich als extremistisch eingestuft werden (BFH-Urteil vom 11.4.2012, I R 11/11, BStBl 2013 II S. 146). Die Widerlegung der Vermutung erfordert den vollen Beweis des Gegenteils; eine Erschütterung ist nicht ausreichend (BFH-Urteil vom 14.3.2018, V R 36/16, BStBl II S. 422). Hat das Finanzamt die Körperschaft bisher als steuerbegünstigt behandelt und wird später ein Verfassungsschutzbericht veröffentlicht, in dem die Körperschaft als extremistisch aufgeführt wird, kommt ggf. eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht.

11. Bei Organisationen, die nicht unter § 51 Abs. 3 Satz 2 AO fallen, ist eine Prüfung nach § 51 Abs. 3 Satz 1 AO vorzunehmen (vgl. Nr. 9 des AEAO zu § 51). Insbesondere eine Erwähnung als „Verdachtsfall“ oder eine nur beiläufige Erwähnung im Verfassungsschutzbericht, aber auch sonstige Erkenntnisse bieten im Einzelfall Anlass zu weitergehenden Ermittlungen der Finanzbehörde, z. B. auch durch Nachfragen bei den Verfassungsschutzbehörden.
12. Die Finanzbehörden sind befugt und verpflichtet, den Verfassungsschutzbehörden Tatsachen i. S. d. § 51 Abs. 3 Satz 3 AO unabhängig davon mitzuteilen, welchen Besteuerungszeitraum diese Tatsachen betreffen.

## § 52 Gemeinnützige Zwecke

- (1) 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, Kriegsopfer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste, Förderung der Hilfe für Menschen, die 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.

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.

### **AEO zu § 52 – Gemeinnützige Zwecke:**

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

#### 1.1 Allgemeines

Ein Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern 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 1.023 € je Mitglied und Jahr und
- b) die Aufnahmegebühren für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 1.534 € nicht übersteigen.

#### 1.2 Investitionsumlage

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

Die Investitionsumlage darf höchstens 5.113 € innerhalb von zehn Jahren je Mitglied betragen. Die Mitglieder müssen die Möglichkeit haben, die Zahlung der Umlage auf bis zu zehn Jahresraten zu verteilen. Die Umlage darf nur für die Finanzierung konkreter Investitionsvorhaben verlangt werden. Unschädlich

ist neben der zeitnahen Verwendung der Mittel für Investitionen auch die Ansparung für künftige Investitionsvorhaben im Rahmen von nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässigen Rücklagen und die Verwendung für die Tilgung von Darlehen, die für die Finanzierung von Investitionen aufgenommen worden sind. Die Erhebung von Investitionsumlagen kann auf neu eintretende Mitglieder (und ggf. nachzahlende Jugendliche, vgl. Nr. 1.3.1.2 des AEO zu § 52) beschränkt werden. Investitionsumlagen sind keine steuerlich abziehbaren Spenden.

### 1.3 Durchschnittsberechnung

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

#### 1.3.1 Zu berücksichtigende Leistungen der Mitglieder

##### 1.3.1.1 Grundsatz

Zu den maßgeblichen Aufnahmegebühren bzw. Mitgliedsbeiträgen gehören alle Geld- und geldwerten Leistungen, die ein Bürger aufwenden muss, um in den Verein aufgenommen zu werden bzw. in ihm verbleiben zu können. Umlagen, die von den Mitgliedern erhoben werden, sind mit Ausnahme zulässiger Investitionsumlagen (vgl. Nr. 1.2 des AEO zu § 52) bei der Berechnung der durchschnittlichen Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge zu berücksichtigen.

##### 1.3.1.2 Sonderentgelte und Nachzahlungen

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

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

##### 1.3.1.3 Auswärtige Mitglieder

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

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

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

##### 1.3.1.5 Darlehen

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

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

#### 1.3.1.6 Beteiligung an Gesellschaften

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

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

#### 1.3.1.7 Spenden

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

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

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

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

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

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

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

#### 1.3.2 Zu berücksichtigende Mitglieder

Bei der Berechnung des durchschnittlichen Mitgliedsbeitrags ist als Divisor die Zahl der Personen anzusetzen, die im Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) Mitglieder des Vereins waren. Dabei sind auch die Mitglieder zu berücksichtigen, die im Laufe des Jahres aus dem Verein ausgetreten oder in ihn aufgenommen



men worden sind. Voraussetzung ist, dass eine Dauermitgliedschaft bestanden hat bzw. die Mitgliedschaft auf Dauer angelegt ist.

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

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

#### Gemeinnützige Zwecke

2. Bei § 52 Abs. 2 AO handelt es sich grundsätzlich um eine abschließende Aufzählung gemeinnütziger Zwecke. Die Allgemeinheit kann allerdings auch durch die Verfolgung von Zwecken, die hinsichtlich der Merkmale, die ihre steuerrechtliche Förderung rechtfertigen, mit den in § 52 Abs. 2 AO aufgeführten Zwecken identisch sind, gefördert werden.
- 2.1 Jugendliche i. S. d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO bzw. des § 68 Nr. 1 Buchstabe b AO sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres.
- 2.2 Die Förderung von Kunst und Kultur umfasst die Bereiche der Musik, der Literatur, der darstellenden und bildenden Kunst und schließt die Förderung von kulturellen Einrichtungen, wie Theater und Museen, sowie von kulturellen Veranstaltungen, wie Konzerte und Kunstausstellungen, ein. Zur Förderung von Kunst und Kultur gehört auch die Förderung der Pflege und Erhaltung von Kulturwerten. Kulturwerte sind Gegenstände von künstlerischer und sonstiger kultureller Bedeutung, Kunstsammlungen und künstlerische Nachlässe, Bibliotheken, Archive sowie andere vergleichbare Einrichtungen. Das Vorführen von Filmen allein ist noch keine gemeinnützige Tätigkeit. Die Gemeinnützigkeit kommunaler Kinos ist jedoch zu bejahen, wenn bestimmte zusätzliche Kriterien erfüllt sind. Hierzu zählt, ob ein kommunaler Kinoverein öffentliche Zuschüsse erhält, ob er in die gesamte Kulturarbeit der Kommune integriert ist, ob sich das Programm inhaltlich, konzeptionell und formal von etwa vorhandenen gewerblichen Kinos am Ort unterscheidet, ob die Filme in bestimmten Sachzusammenhängen gezeigt und ob sie inhaltlich aufbereitet werden, z. B. durch begleitende Vorträge. Dabei reicht es aus, wenn ein kommunaler Kinoverein einige der genannten Kriterien erfüllt. Auf die künstlerische Qualität der einzelnen gezeigten Filme kommt es nicht an.
- 2.3 Die Förderung der Denkmalpflege bezieht sich auf die Erhaltung und Wiederherstellung von Bau- und Bodendenkmälern, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften anerkannt sind. Die Anerkennung ist durch eine Bescheinigung der zuständigen Stelle nachzuweisen.
- 2.4 Vereine, deren satzungsmäßiger Zweck die Förderung der 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 Nutztierassen und Nutzpflanzen.

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

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

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

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

- 2.6 Zur Förderung der Ortsverschönerung gehören u. a. auch grundlegende Maßnahmen der Landschafts-, Heimat-, und Denkmalpflege sowie des Naturschutzes zur Verbesserung der örtlichen Lebensqualität (z. B. Unterhaltung von öffentlichen Parkanlagen und Lehrpfaden zur Regionalgeschichte). Aspekte der Wirtschafts- und Tourismusförderung fallen nicht darunter.
- 2.7 Der Begriff Freifunk bezieht sich auf die nichtkommerzielle Förderung der Einrichtung und Unterhaltung von Kommunikationsnetzwerken, die der Allgemeinheit offenstehen. Die Weitergabe oder Verwendung der Nutzerdaten für gewerbliche Zwecke fällt nicht unter den Begriff des steuerlich begünstigten Freifunks.
- 2.8 Unter dem Begriff „bürgerschaftliches Engagement“ versteht man eine freiwillige, nicht auf das Erzielen eines persönlichen materiellen Gewinns gerichtete, auf die Förderung der Allgemeinheit hin orientierte,

kooperative Tätigkeit. Die Anerkennung der Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke dient der Hervorhebung der Bedeutung, die ehrenamtlicher Einsatz für unsere Gesellschaft hat. Eine Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke ist damit nicht verbunden.

- 2.9 Soweit eine Körperschaft die Friedhofsverwaltung, einschließlich der Pflege und Unterhaltung des Friedhofsgeländes und seiner Baulichkeiten, selbstlos, ausschließlich und unmittelbar wahrnimmt, kann dies als Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 52 AO eingeordnet werden.

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

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

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

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

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

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

Freiwilligenagenturen sind Körperschaften, die Menschen für freiwilliges, unentgeltliches Engagement bei steuerbegünstigten Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts qualifizieren und ihnen die entsprechenden Tätigkeiten vermitteln. Sie treten auch unter anderen Bezeichnungen auf, z. B. Freiwilligenzentren oder Ehrenamtsbörsen. Freiwilligenagenturen können regelmäßig wegen der Förderung der Bildung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO) als gemeinnützig behandelt werden, weil das Schwergewicht ihrer Tätigkeit in der Aus- und Weiterbildung der Freiwilligen liegt. Die Vermittlung der Freiwilligen in das gewünschte Betätigungsfeld ist lediglich Endpunkt und Abschluss eines Qualifizierungsprozesses, nicht jedoch der vorrangige und überwiegende Tätigkeitsbereich. Erhält eine Freiwilligenagentur im Zusammenhang mit der Vermittlung von Freiwilligen ein Entgelt für ihre Leistungen, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. d. § 14 AO vor, der sowohl die Ausbildungsleistung als auch die Vermittlung umfasst. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist als Zweckbetrieb (§ 65 AO) zu behandeln, weil das Entgelt für die Gesamtleistung – mit Schwergewicht bei der Ausbildung – gezahlt wird.

4. Erfinderclubs verfolgen in der Regel die Förderung von Bildung nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO. Eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit wegen der Förderung der Forschung nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ist nur dann möglich, wenn der Verein selbst forscht (Gebot der Unmittelbarkeit, § 57 AO). Nicht gemeinnützig ist die Förderung einer eigenen gewerblichen Tätigkeit oder die Förderung der gewerblichen Tätigkeit der Mitglieder. Es ist entscheidend, dass es sich bei dem Verein nicht lediglich um einen Zusammenschluss von Personen handelt, die durch Erfindungen, Patente und ihre Verwertung persönliche Einkünfte erzielen wollen. Die für die Gemeinnützigkeit geforderte Selbstlosigkeit eines Erfindervereins schließt zwar ein gewisses Eigeninteresse der Mitglieder an der Vereinstätigkeit nicht aus, allerdings verstößt die Verfolgung von vorwiegend eigenwirtschaftlichen Interessen gegen das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 AO. An der gebotenen Selbstlosigkeit fehlt es, wenn der Verein nach seiner Satzung die Patentierung und Verwertung von Erfindungen seiner Mitglieder fördert, sie also bei einer im Grundsatz gewerblichen Tätigkeit unterstützt. Dies gilt auch, wenn der Verein die Patente für seine Mitglieder anmeldet und hält. Unschädlich ist die allgemeine Information der Mitglieder, z. B. durch Lehrveranstaltungen oder Merkblätter zum Patentrecht.

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

Eine gemeinnützigkeitskonforme Zweckverwirklichung kann beispielhaft durch folgende Maßnahmen erfolgen:

- Förderung des Wissens über den Zusammenhang zwischen Erfindungen, Schutzrechten und Innovationen,
  - Förderung des Erfahrungsaustausches im Zusammenhang mit Erfindungen, Innovationen und Patenten sowie
  - Öffentlichkeitsarbeit; Durchführung von Veranstaltungen, Fortbildungsmaßnahmen, Vorhaben, Projekten, die den satzungsmäßigen Zwecken (und nicht nur Einzelnen) dienen.
5. Der Träger einer Privatschule fördert mit dem Schulbetrieb nicht die Allgemeinheit, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebots zur Folge hat, dass die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt (BFH-Beschluss vom 26.5.2021, V R 31/19, BStBl S. 835)

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

6. Nachbarschaftshilfvereine, Tauschringe und ähnliche Körperschaften, deren Mitglieder kleinere Dienstleistungen verschiedenster Art gegenüber anderen Vereinsmitgliedern erbringen (z. B. kleinere Reparaturen, Hausputz, Kochen, Kinderbetreuung, Nachhilfunterricht, 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 (vgl. Nr. 12 des AEAO zu § 52) fördern. Die Durchführung von volksfestartigen Schützenfesten ist kein gemeinnütziger Zweck.

Die Förderung des IPSC-Schießens (International Practical Shooting Confederation – IPSC) kann gemeinnützig sein (BFH-Urteil vom 27.9.2018, V R 8/16, BStBl II 2019, S. 790). Es ist dabei aber in jedem Einzelfall zu prüfen, ob nach dem konkret vorliegenden Sachverhalt bei Veranstaltungen des betreffenden IPSC-Vereins oder bei Wettkämpfen, zu denen der Verein seine Mitglieder entsendet, das Schießen auf Menschen simuliert wird, bzw. die beim IPSC-Schießen aufgebauten Szenarien als „Häuserkampf“ mit der Imitation eines Schusses auf Menschen interpretiert werden müssen. Liegt ein derartiger Sachverhalt vor, ist dem betreffenden IPSC-Verein der Status der Gemeinnützigkeit zu versagen bzw. abzuerkennen.

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

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

10. Die Förderung von Freizeitaktivitäten außerhalb des Bereichs des Sports ist nur dann als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen, wenn die Freizeitaktivitäten hinsichtlich der Merkmale, die ihre steuerrecht-

liche 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 Sammels von Gegenständen, wie Briefmarken, Münzen und Autogrammkarten, sowie die Tätigkeit von Reise- und Touristik-, Sauna-, Geselligkeits-, Kosmetik- und Oldtimer-Vereinen. Bei Vereinen, die das Amateurfilmen und -fotografieren fördern, und bei Oldtimer-Vereinen kann aber eine Steuerbegünstigung wegen der Förderung von Kunst oder (technischer) Kultur in Betracht kommen.

11. Obst- und Gartenbauvereine fördern i. d. R. die Pflanzenzucht i. S. d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO. Die Förderung der Bonsaikunst ist Pflanzenzucht, die Förderung der Aquarien- und Terrarienkunde ist Tierzucht i. S. d. Vorschrift.
12. Historische Schützenbruderschaften können wegen der Förderung der Brauchtumpflege (vgl. Nr. 7 des AEAO zu § 52), Freizeitwinzervereine wegen der Förderung der Heimatpflege, die Teil der Brauchtumpflege ist, als gemeinnützig behandelt werden. Dies gilt auch für Junggesellen- und Burschenvereine, die das traditionelle Brauchtum einer bestimmten Region fördern, z. B. durch das Setzen von Maibäumen (Maic-lubs). 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 außerdem besonders darauf zu achten, dass die Förderung der Geselligkeit nicht im Vordergrund der Vereinstätigkeit steht.
14. Soldaten- und Reservistenvereine verfolgen i. d. R. gemeinnützige Zwecke i. S. d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO, wenn sie aktive und ehemalige Wehrdienstleistende, Zeit- und Berufssoldaten betreuen, z. B. über mit dem Soldatsein zusammenhängende Fragen beraten, Möglichkeiten zu sinnvoller Freizeitgestaltung bieten oder beim Übergang in das Zivilleben helfen. Die Pflege der Tradition durch Soldaten- und Reservistenvereine ist weder steuerbegünstigte Brauchtumpflege noch Betreuung von Soldaten und Reservisten i. S. d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO. Die Förderung der Kameradschaft kann neben einem steuerbegünstigten Zweck als Vereinszweck genannt werden, wenn sich aus der Satzung ergibt, dass damit lediglich eine Verbundenheit der Vereinsmitglieder angestrebt wird, die aus der gemeinnützigen Vereinstätigkeit folgt (BFH-Urteil vom 11.3.1999, V R 57, 58/96, BStBl II S. 331).
15. Einrichtungen, die mit ihrer Tätigkeit auf die Erholung arbeitender Menschen ausgerichtet sind (z. B. der Betrieb von Freizeiteinrichtungen wie Campingplätze oder Bootsverleihe), können nicht als gemeinnützig anerkannt werden, es sei denn, dass das Gewähren von Erholung einem besonders schutzwürdigen Personenkreis (z. B. Kranken oder der Jugend) zugutekommt oder in einer bestimmten Art und Weise (z. B. auf sportlicher Grundlage) vorgenommen wird (BFH-Urteile vom 22.11.1972, I R 21/71, BStBl 1973 II S. 251,

und vom 30.9.1981, III R 2/80, BStBl 1982 II S. 148). Wegen Erholungsheimen wird auf § 68 Nr. 1 Buchstabe a AO hingewiesen.

#### 16. Politik kein eigenständiger steuerbegünstigter Zweck

Politische Zwecke (Beeinflussung der politischen Meinungs- und Willensbildung, Gestaltung der öffentlichen Meinung oder Förderung politischer Parteien) zählen nicht zu den gemeinnützigen Zwecken i. S. d. § 52 AO (BFH-Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301 und BFH-Beschlüsse vom 10.12.2020, V R 14/20, BStBl 2021 II S. 739 und vom 18.8.2021, V B 25/21 (AdV), BStBl II S. 931). Parteipolitische Betätigung ist immer unvereinbar mit der Gemeinnützigkeit (BFH-Urteil vom 20.3.2017, X R 13/15, BStBl II S. 1110).

Politische Betätigung als Mittel zur Verwirklichung satzungsmäßiger steuerbegünstigter Zwecke

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

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

Politische Betätigung außerhalb der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke

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

## § 53 Mildtätige Zwecke

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

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

### **AEAO zu § 53 – Mildtätige Zwecke:**

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



treuen, und die dem Haushalt ihrer Eltern oder eines Elternteils angehören, sind die Bezüge und das Vermögen der Eltern oder des Elternteils nicht zu berücksichtigen.

7. Bei Renten zählt der über den von § 53 Nr. 2 Buchstabe a AO erfassten Anteil hinausgehende Teil der Rente zu den Bezügen i. S. d. § 53 Nr. 2 Satz 4 Buchstabe b AO.
8. Bei der Feststellung der Bezüge i. S. d. § 53 Nr. 2 Satz 4 Buchstabe b AO sind aus Vereinfachungsgründen insgesamt 180 € im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.
9. Als Vermögen, das zur nachhaltigen Verbesserung des Unterhalts ausreicht und dessen Verwendung für den Unterhalt zugemutet werden kann (§ 53 Nr. 2 Satz 2 AO), ist in der Regel ein Vermögen mit einem gemeinen Wert (Verkehrswert) von mehr als 15.500 € anzusehen. Dabei bleiben außer Ansatz:
  - Vermögensgegenstände, deren Veräußerung offensichtlich eine Verschleuderung bedeuten würde oder die einen besonderen Wert, z. B. Erinnerungswert, für die unterstützte Person haben oder zu seinem Hausrat gehören
  - ein angemessenes Hausgrundstück i. S. d. § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII, das die unterstützte Person allein oder zusammen mit Angehörigen, denen es nach dem Tod der unterstützten Person weiter als Wohnraum dienen soll, bewohnt.

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

10. Erbringt eine Körperschaft ihre Leistungen an wirtschaftlich 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, Obdachlosenasyle und die sogenannten Tafeln keine Nachweise erbringen. Dagegen reicht die pauschale Behauptung, dass die Leistungen sowieso nur von Hilfebedürftigen in Anspruch genommen werden, nicht aus. Werden z. B. bei einem Sozialkaufhaus Leistungen an jeden erbracht, der sie in Anspruch nehmen möchte, dann kommt eine Befreiung nicht in Betracht. Der Bescheid über den Nachweisverzicht kann befristet ergehen oder mit anderen Nebenbestimmungen

(§ 120 AO) versehen werden. Treten Änderungen im rechtlichen oder tatsächlichen Bereich ein, dann gelten die Absätze 3 bis 5 des § 60a AO entsprechend. Dies gilt auch bei materiell-rechtlich fehlerhaften Bescheiden (vgl. Nrn. 6 bis 8 des AEAO zu § 60a).

## § 54 Kirchliche Zwecke

- (1) Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.
- (2) Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

### **AEAO zu § 54 – Kirchliche Zwecke:**

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

## § 55 Selbstlosigkeit

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

mäßigen 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.

## **AEAO zu § 55 – Selbstlosigkeit:**

### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO:**

1. Eine Körperschaft handelt selbstlos, wenn sie weder selbst noch zugunsten ihrer Mitglieder eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Ist die Tätigkeit einer Körperschaft in erster Linie auf Mehrung ihres eigenen Vermögens gerichtet, so handelt sie nicht selbstlos. Eine Körperschaft verfolgt z. B. in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie ausschließlich durch Darlehen ihrer Gründungsmitglieder finanziert ist und dieses Fremdkapital satzungsgemäß tilgen und verzinsen muss (BFH-Urteile vom 13.12.1978, I R 39/78, BStBl 1979 II S. 482, vom 26.4.1989, I R 209/85, BStBl II S. 670, und vom 28.6.1989, I R 86/85, BStBl 1990 II S. 550).
2. Eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts kann nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG steuerbegünstigt sein. Das gilt auch, soweit sie in die Erfüllung hoheitlicher Pflichtaufgaben der Trägerkörperschaft (z. B. Durchführung des bodengebundenen Rettungsdienstes) eingebunden ist. Sie verfolgt keine vordergründig eigennützigen Interessen ihres Gesellschafters. Eine Steuerbegünstigung der Eigengesellschaft kommt aber grundsätzlich nur in Betracht, wenn die von ihr erbrachten Leistungen angemessen vergütet werden. Maßstab ist die Höhe des Entgelts, das von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auch mit einem 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 Gewinnerorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich. Dies gilt nicht für Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtung aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO).
3. Nach § 55 Abs. 1 AO dürfen sämtliche Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (Ausnahmen siehe § 58 AO). Auch der Gewinn aus dem Zweckbetrieb und aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2 AO) sowie der Überschuss aus der Vermögensverwaltung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dies schließt die Bildung von Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und im Bereich der Vermögensverwaltung nicht aus.
4. Es ist grundsätzlich nicht zulässig, Mittel des ideellen Bereichs (insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Rücklagen), Gewinne aus Zweckbetrieben, Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verwenden, z. B. zum Ausgleich eines Verlustes. Für das Vorliegen eines Verlustes ist das Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 Abs. 2 AO) maßgeblich. Eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich des Verlustes eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt deshalb nicht vor, soweit der Verlust bereits im Entstehungsjahr mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verrechnet werden kann. Verbleibt danach ein Verlust, ist keine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für dessen Ausgleich anzunehmen, wenn dem ideellen

Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind. Insoweit ist der Verlustausgleich im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Gewinnabführungen anzusehen.

5. Ein nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelter Verlust eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn er ausschließlich durch die Berücksichtigung von anteiligen Abschreibungen auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter entstanden ist und wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
  - Das Wirtschaftsgut wurde für den ideellen Bereich angeschafft oder hergestellt und wird nur zur besseren Kapazitätsauslastung und Mittelbeschaffung teil- oder zeitweise für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt. Die Körperschaft darf nicht schon im Hinblick auf eine zeit- oder teilweise Nutzung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein größeres Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt haben, als es für die ideelle Tätigkeit notwendig war.
  - Die Körperschaft verlangt für die Leistungen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs marktübliche Preise.
  - Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bildet keinen eigenständigen Sektor eines Gebäudes (z. B. Gaststättenbetrieb in einer Sporthalle).

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

6. Der Ausgleich des Verlustes eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln des ideellen Bereichs ist außerdem unschädlich für die Steuerbegünstigung,
  - wenn der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht,
  - die Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt und
  - die zugeführten Mittel nicht aus Zweckbetrieben, aus dem Bereich der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung, aus Beiträgen oder aus anderen Zuwendungen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind, stammen (BFH-Urteil vom 13.11.1996, I R 152/93, BStBl 1998 II S. 711).

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

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

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

schaftlichen 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 den Nrn. 4 bis 8 des AEAO zu § 55 gelten entsprechend für die Vermögensverwaltung.
10. Veräußert ein steuerpflichtiger Anteilseigner seine Anteile an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft an einen steuerbegünstigten Erwerber liegt regelmäßig eine Mittelfehlverwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO vor, wenn der Veräußerungspreis über dem Wert der eingezahlten Kapitalanteile und dem gemeinen Wert der Sacheinlagen der Anteile liegt (vgl. BFH-Beschluss vom 12.10.2010, I R 59/09, BStBl 2012 II S. 226).
11. Mitglieder dürfen keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Dies gilt nicht, soweit es sich um Annehmlichkeiten handelt, wie sie im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind.
12. Keine Zuwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO liegt vor, wenn der Leistung der Körperschaft eine Gegenleistung des Empfängers gegenübersteht (z. B. bei Kauf-, Dienst- und Werkverträgen) und die Werte von Leistung und Gegenleistung nach wirtschaftlichen Grundsätzen gegeneinander abgewogen sind.
13. Ist einer Körperschaft zugewendetes Vermögen mit vor der Übertragung wirksam begründeten Ansprüchen (z. B. Nießbrauch, Grund- oder Rentenschulden, Vermächnisse 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 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 Nrn. 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 % 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 Unternehmungsgesellschaft i. S. d. § 5a Abs. 1 GmbHG ist gesetzlich verpflichtet, von ihrem um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschuss bis zum Erreichen des Stammkapitals von 25.000 € mindestens 25 % in eine gesetzliche Rücklage einzustellen (§ 5a Abs. 3 GmbHG). Mit der Bildung dieser Rücklage verstößt die Unternehmungsgesellschaft grundsätzlich nicht gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

#### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO:**

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

#### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO:**

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

Diese Regelung gilt für Stiftungen entsprechend.

Zur Feststellung von Mittelfehlverwendungen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO durch überhöhte Vergütungen an den Geschäftsführer einer gemeinnützigen Körperschaft ist ein Fremdvergleich anzustellen. Dabei sind

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

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

#### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO:**

26. Eine wesentliche Voraussetzung für die Annahme der Selbstlosigkeit bildet der Grundsatz der Vermögensbindung für steuerbegünstigte Zwecke im Falle der Beendigung des Bestehens der Körperschaft oder des Wegfalles des bisherigen Zwecks (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO).

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

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

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

#### **Zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO:**

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

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

29. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Am Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahrs noch vorhandene Mittel müssen in der Bilanz oder Vermögensaufstellung der Körperschaft zulässigerweise dem Vermögen oder einer zulässigen Rücklage zugeordnet oder als im zurückliegenden Jahr zugeflossene Mittel, die in den folgenden zwei Jahren für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, ausgewiesen sein. Soweit Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt werden, ist ihre zeitnahe Verwendung nachzuweisen, zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung



(Mittelverwendungsrechnung). Der Zweck des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung gebietet es, dass bei der Nachprüfung der Mittelverwendung nicht auf die einzelne Zuwendung abzustellen ist, sondern auf die Gesamtheit aller zeitnah zu verwendenden Zuwendungen und sonstigen Einnahmen bzw. Vermögenswerte der Körperschaft (Saldobetrachtung bzw. Globalbetrachtung; BFH-Urteil vom 20.3.2017, X R 13/15, BStBl II S. 1110).

30. Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung besteht nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 €.

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

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

31. In dem Veranlagungszeitraum, in dem die Einnahmen einer Körperschaft unter der 45.000 €-Grenze bleiben, ist für sämtliche vorhandene Mittel die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgesetzt. Bei Überschreiten dieser Grenze unterliegen die in den Jahren des Unterschreitens angesammelten und die übrigen, zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Mittel, nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

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

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

#### **Zu § 55 Abs. 2 AO:**

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

#### **Zu § 55 Abs. 3 AO:**

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

35. Die Vorschrift des § 55 Abs. 3 zweiter Halbsatz AO, die sich nur auf Stiftungen und Körperschaften des öffentlichen Rechts bezieht, berücksichtigt die Regelung im EStG, wonach die Entnahme eines Wirtschafts-

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

## § 56 Ausschließlichkeit

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

### AEAO zu § 56 – Ausschließlichkeit:

1. Das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO besagt, dass eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt ist, wenn sie neben ihrer steuerbegünstigten Zielsetzung weitere Zwecke verfolgt und diese Zwecke nicht steuerbegünstigt sind. Im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die Nicht-Zweckbetriebe sind, folgt daraus, dass deren Unterhaltung der Steuerbegünstigung einer Körperschaft entgegensteht, wenn sie in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft tritt. Die Vermögensverwaltung sowie die Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs sind gemeinnützigkeitsrechtlich nur dann unschädlich, wenn sie um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen, indem sie z. B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgabe dienen. Ist die Vermögensverwaltung bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, so scheidet deren Steuerbegünstigung an § 56 AO. In einem solchen Fall kann die Betätigung der Körperschaft nicht in einen steuerfreien und in einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden; vielmehr ist dann die Körperschaft insgesamt als steuerpflichtig zu behandeln. Bei steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere Förderkörperschaften, die sich in ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die in ihrer Satzung enthaltene Pflicht zur Verwendung sämtlicher Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke halten, ist das Ausschließlichkeitsgebot selbst dann erfüllt, wenn sie sich vollständig aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. Auf das BFH-Urteil vom 4.4.2007, I R 76/05, BStBl II S. 631, wird hingewiesen.
2. Eine Körperschaft darf mehrere steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verfolgen, ohne dass dadurch die Ausschließlichkeit verletzt wird. Die verwirklichten steuerbegünstigten Zwecke müssen jedoch sämtlich satzungsmäßige Zwecke sein. Will demnach eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke, die nicht in die Satzung aufgenommen sind, fördern, so ist eine Satzungsänderung erforderlich, die den Erfordernissen des § 60 AO entsprechen muss.

## § 57 Unmittelbarkeit

- (1) 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.

### **AEAO zu § 57 – Unmittelbarkeit:**

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

10. Eine Körperschaft, die sich auf § 57 Abs. 3 AO beruft, darf darauf vertrauen, dass die Körperschaft, mit der sie zusammenwirkt, steuerbegünstigt nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist, wenn sie sich deren Satzung und einen der in § 58a Abs. 2 AO genannten Nachweise hat vorlegen lassen. § 58a Abs. 3 Nr. 1 AO ist entsprechend anzuwenden.

11. Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, werden innerhalb eines Zweckbetriebs erbracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen

der §§ 65 ff. AO erfüllt sind. Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 ff. AO sind die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit zu beurteilen. Wenn aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. AO erfüllt ist, dann ist diese zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich.

Für die Erbringung von Leistungen außerhalb des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks gelten die allgemeinen Regelungen, sodass beispielsweise Leistungen an steuerpflichtige Dritte weiterhin regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen.

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

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

12. Die beim planmäßigen Zusammenwirken im Zweckbetrieb oder im ideellen Bereich eingesetzten Wirtschaftsgüter (z. B. Grundstücke) sind auch bei den zusammenwirkenden Körperschaften dem Zweckbetrieb bzw. dem ideellen Bereich zuzuordnen. Sie können deshalb mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. Eine Körperschaft darf insoweit zeitnah zu verwendende Mittel auch für die Finanzierung von Wirtschaftsgütern verwenden, die sie einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft in einer Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO zur Nutzung überlässt oder im Zusammenwirken mit einer anderen gemeinnützigen Körperschaft einsetzt. Beteiligungen an anderen kooperierenden steuerbegünstigten Körperschaften sind dem ideellen Bereich zuzuordnen (vgl. Nr. 14 des AEAO zu § 57 Abs. 4 AO).

#### **Zu § 57 Abs. 4 AO**

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

bringung 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.

### **AEO zu § 58 – Steuerlich unschädliche Betätigungen:**

#### **Zu § 58 Nr. 1 AO:**

1. Diese Ausnahmeregelung ermöglicht es, Körperschaften als steuerbegünstigt anzuerkennen, die andere Körperschaften durch die vollständige oder teilweise Weitergabe bzw. Zuwendung eigener Mittel fördern. Mittel sind nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte. Auch Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen und die Erbringung von Dienstleistungen unterfallen dem Begriff der Mittel. Sind diese Gegenstand einer Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO, richtet sich deren Behandlung nach § 57 Abs. 3 AO.

2. Als Mittelempfänger kommen in Betracht
  - inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
  - in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführte Körperschaften (beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus EU/EWR-Staaten),
  - inländische und ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts,
  - ausländische Körperschaften, die nicht beschränkt steuerpflichtig sind, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird, und
  - beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus Nicht-EU/EWR-Staaten, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.
3. Bei der Mittelzuwendung handelt es sich um eine Art der Zweckverwirklichung und nicht um einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck. Der steuerbegünstigte Zweck ist in der Satzung weiterhin separat anzugeben. Ist die einzige Art der Zweckverwirklichung die Weitergabe von Mitteln an andere Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts, muss dies in der Satzung benannt sein (Förderkörperschaft). Es ist nicht erforderlich, die Körperschaften, an die Mittel weitergegeben werden sollen, in der Satzung aufzuführen.
 

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

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

Die Zwecke der hingebenden und empfangenden Körperschaft müssen im Übrigen nicht identisch sein. Das bedeutet, dass beispielsweise eine steuerbegünstigte Körperschaft, die satzungsmäßig unmittelbar nur den Zweck Sport fördert, auch Mittel an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft, die beispielsweise den Zweck Kultur fördert, weitergeben darf, ohne diesen Zweck und die Mittelweitergabe in ihre Satzung aufnehmen zu müssen.
4. Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen einer steuerbegünstigten Körperschaft sind abweichend von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO unschädlich, wenn die Gesellschafter oder Mitglieder als Begünstigte ausschließlich steuerbegünstigte Körperschaften sind. Entsprechendes gilt für Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Zwar ist bei einer Weiterleitung (auch in Form einer verhinderten 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 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel zur Vermögensausstattung einer anderen Körperschaft ist unschädlich. Maßgebend für die Ermittlung dieser Grenzen sind die Verhältnisse des vorangegangenen Kalender- oder Wirtschaftsjahres.

Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein:

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

In diesem Sinne ist auch die Vermögensausstattung einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft (z. B. gGmbH), die denselben steuerbegünstigten Zweck verfolgt, durch die Hingabe von Kapital bei Neugründung oder im Rahmen einer Kapitalerhöhung erlaubt, nicht aber der Erwerb von Anteilen an einer bereits bestehenden Körperschaft. In den Fällen des § 57 Abs. 4 AO, siehe Nrn. 14 und 15 des AEAO zu § 57 Abs. 4.

#### **Zu § 58 Nr. 4 AO:**

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

#### **Zu § 58 Nr. 5 AO:**

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

#### **Zu § 58 Nr. 6 AO:**

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

Unter Einkommen ist die Summe der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG zu



verstehen, unabhängig davon, ob die Einkünfte steuerpflichtig sind oder nicht. Positive und negative Einkünfte sind zu saldieren. Die Verlustverrechnungsbeschränkungen des EStG sind dabei mit Ausnahme der des § 15a EStG unbeachtlich.

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

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

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

#### **Zu § 58 Nr. 7 AO:**

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

#### **Zu § 58 Nr. 9:**

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 i. S. d. des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO:

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

Im Jahr 01 werden 2.500 € für den Erwerb von Anteilen zum Erhalt der prozentualen Beteiligung eingesetzt. Ermittlung der freien Rücklage im Jahr 01 unter Beachtung des § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO

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

Der Höchstbetrag für die freie Rücklage im Jahr 01 i. H. v. 10.000 € ist um die Mittel zu kürzen, die für den Erwerb der Anteile zum Erhalt der prozentualen Beteiligung eingesetzt wurden.

Im Jahr 01 kann eine freie Rücklage demnach nur in Höhe von 7.500 € gebildet werden.

**Zu § 58 Nr. 2 bis 10 AO:**

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

**§ 58a Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben**

- (1) Wendet eine steuerbegünstigte Körperschaft Mittel einer anderen Körperschaft zu, darf sie unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 darauf vertrauen, dass die empfangende Körperschaft
  1. nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes im Zeitpunkt der Zuwendung steuerbegünstigt ist und
  2. die Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.
- (2) Das Vertrauen der zuwendenden Körperschaft nach Absatz 1 ist nur schutzwürdig, wenn sich die zuwendende Körperschaft zum Zeitpunkt der Zuwendung die Steuerbegünstigung der empfangenden Körperschaft nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes hat nachweisen lassen durch eine Ausfertigung
  1. der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
  2. des Freistellungsbescheids, dessen Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
  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.

### **AEO zu § 58a – Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben:**

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

### **§ 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung**

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

### **AEO zu § 59 – Voraussetzung der Steuervergünstigung:**

1. Die Vorschrift bestimmt u. a., dass die Steuervergünstigung nur gewährt wird, wenn ein steuerbegünstigter Zweck (§§ 52 bis 54 AO), die Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und die ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung (§§ 56, 57 AO) durch die Körperschaft aus der Satzung direkt hervorgehen. Eine weitere satzungsmäßige Voraussetzung in diesem Sinn ist die in § 61 AO geforderte Vermögensbindung. Das Unterhalten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§ 14 Satz 1 und 2 AO und § 64 AO), die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68 AO) sind, und die Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) dürfen nicht Satzungszweck sein. Die Erlaubnis zur Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs und die Vermögensverwaltung in der Satzung können zulässig sein (BFH-Urteil vom 18.12.2002, I R 15/02, BStBl 2003 II S. 384). Bei Körperschaften, die ausschließlich Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuwenden (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO), kann in der Satzung auf das Gebot der Unmittelbarkeit verzichtet werden.
2. Bei mehreren Betrieben gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist für jeden Betrieb gewerblicher Art eine eigene Satzung erforderlich.
3. Ein besonderes Anerkennungsverfahren ist im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht nicht vorgesehen. Ob eine Körperschaft steuerbegünstigt ist, entscheidet das Finanzamt im Veranlagungsverfahren durch Steuerbescheid (ggf. Freistellungsbescheid). Die Steuerbefreiung soll spätestens alle drei Jahre überprüft werden. Der erste Prüfungszeitraum bei neu gegründeten steuerbegünstigten Körperschaften soll im Regelfall mindestens sechs Monate aber maximal 18 Monate betragen. Für im zweiten Halbjahr neu gegründete Körperschaften liegt somit ein jahresübergreifender Prüfungszeitraum vor. Bei der Überprüfung hat das Finanzamt von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Eine Körperschaft, bei der nach dem Ergebnis dieser Prüfung die gesetzlichen Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung als steuerbegünstigte Körperschaft vorliegen, muss deshalb auch als solche behandelt werden, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob ein entsprechender Antrag gestellt worden ist oder nicht. Ein Verzicht auf die Behandlung als steuerbegünstigte Körperschaft ist somit für das Steuerrecht unbeachtlich.
4. Wird bei einer Körperschaft, die bereits nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit war, im Rahmen der Ver-

anlagung 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 beanstanden 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 (nur aus steuerlichen Gründen notwendige Bestimmungen)**

#### § 1

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

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

Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch \_\_\_\_\_ (z. B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder-, Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes, eines Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen).

#### § 2

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

### § 3

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

### § 4

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

### § 5

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

1. an – den – die – das – \_\_\_\_\_ (Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), – der – die – das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.  
oder
2. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für \_\_\_\_\_ (Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z. B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen \_\_\_\_\_ bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in \_\_\_\_\_).

### Weitere Hinweise

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

§ 3 Abs. 2:

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

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

Bei Kapitalgesellschaften sind folgende ergänzende Bestimmungen in die Satzung aufzunehmen:

1. § 3 Abs. 1 Satz 2:  
„Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.“
2. § 3 Abs. 2:  
„Sie erhalten bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurück.“
3. § 5:  
„Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, \_\_\_\_\_.“

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

### **AEAO zu § 60 – Anforderungen an die Satzung:**

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

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

- a) Bei Förderkörperschaften (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO) kann entgegen § 1 der Mustersatzung auf das Gebot der Unmittelbarkeit verzichtet werden (vgl. Nr. 1 des AEAO zu § 59).
- b) Insbesondere bei Stiftungen ist der in § 3 der Mustersatzung verwendete Begriff „Mitglieder“ durch eine andere geeignete Formulierung zu ersetzen (vgl. § 55 Abs. 3 AO).
- c) Körperschaften, deren Gesellschafter oder Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften sind und/oder juristische Personen des öffentlichen Rechts, die die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden, können auf die Regelung in § 3 Satz 2 der Mustersatzung verzichten.
- d) § 5 der Mustersatzung kann in Satzungen von Vereinen ohne die Formulierung „Aufhebung“ verwendet werden.

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

3. Die Bestimmung, dass die Satzung die in der Mustersatzung bezeichneten Festlegungen enthalten muss (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO), gilt für Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 gegründet werden oder die ihre Satzung mit Wirkung nach diesem Zeitpunkt ändern. Die Satzung einer Körperschaft, die bereits vor dem 1.1.2009 bestanden hat, braucht nicht allein zur Anpassung an die Festlegungen in der Mustersatzung geändert zu werden.
4. Eine Satzung braucht nicht allein deswegen geändert zu werden, weil in ihr auf Vorschriften des StAnpG oder der GemV verwiesen oder das Wort „selbstlos“ nicht verwandt wird.
5. Ordensgemeinschaften haben eine den Ordensstatuten entsprechende zusätzliche Erklärung nach dem Muster der Anlage zu Nr. 5 des AEAO zu § 60 abzugeben, die die zuständigen Organe der Orden bindet.
6. Die tatsächliche Geschäftsführung (vgl. § 63 AO) muss mit der Satzung übereinstimmen.
7. Die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Anerkennung der Steuerbegünstigung müssen
  - bei der Körperschaftsteuer vom Beginn bis zum Ende des Veranlagungszeitraums,
  - bei der Gewerbesteuer vom Beginn bis zum Ende des Erhebungszeitraums,
  - bei der Grundsteuer zum Beginn des Kalenderjahres, für das über die Steuerpflicht zu entscheiden ist (§ 9 Abs. 2 GrStG),
  - bei der Umsatzsteuer zu den sich aus § 13 Abs. 1 UStG ergebenden Zeitpunkten,
  - bei der Erbschaftsteuer zu den sich aus § 9 ErbStG ergebenden 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.

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

1. Der – Die \_\_\_\_\_ (Bezeichnung der Ordensgemeinschaft) mit dem Sitz in ist eine anerkannte Ordensgemeinschaft der Katholischen Kirche.
2. Der – Die \_\_\_\_\_ verfolgt ausschließlich und unmittelbar kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke, und zwar insbesondere durch \_\_\_\_\_.
3. Überschüsse aus der Tätigkeit der Ordensgemeinschaft werden nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet. Den Mitgliedern stehen keine Anteile an den Überschüssen zu. Ferner erhalten die Mitglieder weder während der Zeit ihrer Zugehörigkeit zu der Ordensgemeinschaft noch im Fall ihres Ausscheidens noch bei Auflösung oder Aufhebung der Ordensgemeinschaft irgendwelche Zuwendungen oder Vermögensvorteile aus deren Mitteln. Es darf keine Person durch Ausgaben, die den Zwecken der Ordensgemeinschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.
4. Der – Die \_\_\_\_\_ wird vertreten durch \_\_\_\_\_.

(Ort) (Datum)

(Unterschrift des Ordensobern)

#### **§ 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen**

- (1) 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.
- (7) Auf Anfrage der registerführenden Stelle nach § 18 Absatz 2 des Geldwäschegesetzes kann das für die

Feststellung nach Absatz 1 zuständige Finanzamt der registerführenden Stelle bestätigen, dass eine Vereinigung, die einen Antrag nach § 24 Absatz 1 Satz 2 des Geldwäschegesetzes gestellt hat, die nach den §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung steuerbegünstigten Zwecke verfolgt. Hierzu hat die registerführende Stelle dem zuständigen Finanzamt zu bestätigen, dass das Einverständnis der Vereinigung auf Auskunftserteilung nach § 24 Absatz 1 Satz 3 des Geldwäschegesetzes vorliegt.

### **AEAO zu § 60a – Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen:**

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

#### **Zu § 60a Abs. 1 AO:**

2. Hält die Satzung einer Körperschaft die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO ein, wird dies durch einen Bescheid gesondert festgestellt. Diese Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung der Körperschaft und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend.  
Die Voraussetzungen für die Feststellungen nach § 60a AO liegen auch dann vor, wenn die Körperschaft bereits vor dem 1.1.2009 bestand und daher eine Anpassung an die Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) bisher nicht vornehmen musste (Art. 97 § 1f EGAO, siehe auch Nr. 3 des AEAO zu § 60).
3. Das Verfahren nach § 60a AO ist ein Annexverfahren zur Körperschaftsteuerveranlagung. Eine Feststellung nach § 60a AO ist für Körperschaften ausgeschlossen, die weder unbeschränkt i. S. d. § 1 KStG noch beschränkt i. S. d. § 2 KStG steuerpflichtig sind.
4. Die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen in Neugründungsfällen kann bereits vor einer Registereintragung oder einer Anerkennung/Genehmigung der Körperschaft erfolgen, sofern zu diesem Zeitpunkt bereits eine Körperschaftsteuerpflicht besteht.  
Eine Feststellung darf erst nach einem wirksamen Organbeschluss, beispielsweise über die Satzung, erfolgen.

#### **Zu § 60a Abs. 2 AO:**

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

#### **Zu § 60a Abs. 3 AO:**

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

#### **Zu § 60a Abs. 4 AO:**

7. Treten bei den Verhältnissen, die für die Feststellung erheblich waren, Änderungen ein, so ist diese Feststellung ab dem Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben. Für die Feststellung erheblich sind alle Bestimmungen, die für das Vorliegen der formellen Voraussetzungen gem. §§ 51, 59, 60 und 61 AO von Bedeutung sind (gemeinnützigkeitsrechtliche Bestimmungen). Dies sind beispielsweise:
  - Änderungen der Zwecke
  - Anpassung an die Mustersatzung
  - Änderung der VermögensbindungÄndert eine Körperschaft gemeinnützigkeitsrechtlich relevante Bestimmungen ihrer Satzung, so ist die bisherige Feststellung mit Datum des Inkrafttretens der Satzungsänderung aufzuheben. Zivilrechtliche Änderungen ohne steuerliche Relevanz sind unerheblich. Wird auf Antrag der Körperschaft bei steuerlich



nicht relevanten Satzungsänderungen eine Feststellung vorgenommen, scheidet eine Aufhebung der vorherigen Feststellung aus.

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

#### **Zu § 60a Abs. 5 AO:**

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

#### **Zu § 60a Abs. 6:**

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

### **§ 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung**

- (1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.
- (2) (weggefallen)
- (3) 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.

#### **AEO zu § 61 – Satzungsmäßige Vermögensbindung:**

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

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

2. Wird die satzungsmäßige Vermögensbindung aufgehoben, gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. Die Regelung greift auch ein, wenn die Bestimmung über die Vermögensbindung erst zu einem 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 zugegriffen werden, wenn zwischen dem steuerfreien Bezug der Erträge und dem Wegfall der Steuerbegünstigung ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren liegt, selbst wenn in der Zwischenzeit keine Erträge mehr zugeflossen sind.

Beispiel:

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

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

Beispiel:

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

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

## § 62 Rücklagen und Vermögensbildung

- (1) Körperschaften können ihre Mittel ganz oder teilweise
  1. einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen;
  2. 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, sobald 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.

### **AEO zu § 62 – Rücklagen und Vermögensbildung:**

1. Im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb können Rücklagen durch Zuführung des Gewinns gebildet werden. Die Rücklagen müssen bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein (entsprechend § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Es muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb rechtfertigt (z. B. eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung oder Kapazitätsausweitung). Eine fast vollständige Zuführung des Gewinns zu einer Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nur dann unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn die Körperschaft nachweist, dass die betriebliche Mittelverwendung zur Sicherung ihrer Existenz geboten war (BFH-Urteil vom 15.7.1998, I R 156/94, BStBl 2002 II S. 162).  
Im Bereich der Vermögensverwaltung können Rücklagen durch Zuführung der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung nur für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen i. S. d. § 21 EStG gebildet werden. Die Maßnahmen, für deren Durchführung die Rücklage gebildet wird, müssen notwendig sein, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstandes zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden können (z. B. geplante Erneuerung eines undichten Daches).

### **Zu § 62 Abs. 1 AO:**

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

### **Zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO:**

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

### **Zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO:**

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

### **Zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:**

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

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

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

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

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

#### **Zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:**

12. Die Ansammlung von Mitteln zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ist zulässig (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO). Die Herkunft der Mittel ist dabei ohne Bedeutung. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO ist nicht auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften anzuwenden. Hierfür können u. a. freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO eingesetzt werden.
13. Die Höchstgrenze für die Zuführung zu der freien Rücklage mindert sich um den Betrag, den die Körperschaft zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ausgibt oder in die Rücklage einstellt. Übersteigt der für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendete oder in eine Rücklage eingestellte Betrag die Höchstgrenze, ist auch in den Folgejahren eine Zuführung zu der freien Rücklage erst wieder möglich, wenn die für eine freie Rücklage verwendbaren Mittel insgesamt die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder in die Rücklage eingestellten Mittel übersteigen. Die Zuführung von Mitteln zu Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO berührt die Höchstgrenze für die Bildung freier Rücklagen dagegen nicht.

#### **Beispiel:**

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

VZ 01

Spenden	10.000 €
Einnahmen aus Vermögensverwaltung	12.000 €
Ausgaben in der Vermögensverwaltung	9.000 €
Gewinne aus	
■ Zweckbetrieben	2.500 €
■ steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	3.000 €

➤ 10 % von (10.000 € + 2.500 € + 3.000 €) =	1.550 €
➤ 1/3 von (12.000 € - 9.000 €) =	1.000 €
≙ Potenzial zur Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO	<u>2.550 €</u>
Tatsächliche Rücklagenbildung im VZ 01:	
nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:	3.000 €
nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:	0 €
Überhang nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 im Verhältnis zu Nr. 3 AO:	450 €

#### VZ 02

Spenden	20.000 €
Einnahmen aus Vermögensverwaltung	16.000 €
Ausgaben in der Vermögensverwaltung	10.000 €
Gewinne aus	
■ Zweckbetrieben	1.000 €
■ steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	5.000 €
➤ 10 % von (20.000 € + 1.000 € + 5.000 €) =	2.600 €
➤ 1/3 von (16.000 € - 10.000 €) =	2.000 €
abzgl. Überhang nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 im Verhältnis zu Nr. 3 AO	450 €
≙ Potenzial zur Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO	<u>4.150 €</u>
Tatsächliche Rücklagenbildung im VZ 02:	
nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:	1.000 €
nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:	3.150 €

#### Zu § 62 Abs. 2 AO:

14. Rücklagen sind in der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu bilden. Nur tatsächlich vorhandene Mittel können in eine Rücklage eingestellt werden. Ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage vorliegen, hat die steuerbegünstigte Körperschaft dem zuständigen Finanzamt im Einzelnen darzulegen. Weiterhin muss sie die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 AO in ihrer Rechnungslegung - ggf. in einer Nebenrechnung - gesondert ausweisen, damit eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist (BFH-Urteil vom 20.12.1978, I R 21/76, BStBl 1979 II S. 496).  
Entfällt der Grund für die Bildung einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO, so ist diese unverzüglich aufzulösen. Die dadurch freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu verwenden.  
Die freigewordenen Mittel können auch in die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO eingestellt werden. Bei diesen Mitteln handelt es sich nicht um sonstige nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendende Mittel (§ 58 Nr. 3 AO, § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO).
15. Vorstehende Grundsätze gelten für Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und für Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung entsprechend.

#### Zu § 62 Abs. 3 AO:

16. Die in § 62 Abs. 3 AO genannten Zuwendungen können dem Vermögen zugeführt werden. Die Aufzählung ist abschließend. Unter Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören, sind Wirtschaftsgüter zu verstehen, die ihrer Art nach von der Körperschaft im ideellen Bereich, im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden können.  
Werden Mittel nach dieser Vorschrift dem Vermögen zugeführt, sind sie aus der Bemessungsgrundlage für Zuführungen von sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO herauszurechnen.

#### **Zu § 62 Abs. 4 AO:**

17. Stiftungen dürfen im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse und Gewinne aus der Vermögensverwaltung, aus Zweckbetrieb und aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen. Für sonstige Mittel, z. B. Zuwendungen und Zuschüsse, gilt diese Regelung dagegen nicht.  
Liegen in einem Kalenderjahr positive und negative Ergebnisse aus der Vermögensverwaltung, aus den Zweckbetrieben und dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vor, ist eine Zuführung zum Vermögen auf den positiven Betrag begrenzt, der nach der Verrechnung der Ergebnisse verbleibt.

#### **§ 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung**

- (1) Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.
- (2) Für die tatsächliche Geschäftsführung gilt sinngemäß § 60 Abs. 2, für eine Verletzung der Vorschrift über die Vermögensbindung § 61 Abs. 3.
- (3) Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.
- (4) 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 Satzungsmaßigkeit 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.

#### **AEAO zu § 63 – Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung:**

1. Den Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung den notwendigen Erfordernissen entspricht, hat die Körperschaft durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen (insbesondere Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen) zu führen. Die Vorschriften der AO über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 ff AO) sind zu beachten. Die Vorschriften des Handelsrechts einschließlich der entsprechenden Buchführungsvorschriften gelten nur, sofern sich dies aus der Rechtsform der Körperschaft oder aus ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit ergibt. Bei der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland besteht eine erhöhte Nachweispflicht (§ 90 Abs. 2 AO).
2. Hat das Finanzamt eine Frist nach § 63 Abs. 4 AO gesetzt, gilt die tatsächliche Geschäftsführung als ordnungsgemäß, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der gesetzten Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

3. Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst auch die Ausstellung steuerlicher Zuwendungsbestätigungen. Zuwendungsbestätigungen dürfen nur dann ausgestellt werden, wenn die Voraussetzungen des § 63 Abs. 5 AO vorliegen. Die Erlaubnis wird an die Erteilung eines Feststellungsbescheids nach § 60a Abs. 1 AO, eines Freistellungsbescheids oder eine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid geknüpft. Ist der Bescheid nach § 60a AO älter als drei Jahre oder ist der Freistellungsbescheid – beziehungsweise sind die Anlagen zum Körperschaftsteuerbescheid – älter als fünf Jahre, darf die Körperschaft keine Zuwendungsbestätigungen mehr ausstellen.  
Bei Missbräuchen auf diesem Gebiet, z. B. durch die Ausstellung von Gefälligkeitsbestätigungen, ist die Steuerbegünstigung zu versagen.
4. Liegen neuere Erkenntnisse nach Bekanntgabe einer Feststellung nach § 60a AO, eines Freistellungsbescheids oder einer Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vor, dass auf Grund der tatsächlichen Geschäftsführung der Körperschaft die Steuerbegünstigung voraussichtlich nicht gewährt werden kann, kann eine Steuerfestsetzung (ggf. mit 0 €) erfolgen. Für Feststellungen nach § 60a AO wird auf § 60a Abs. 6 AO verwiesen.  
Dies kann durch einen Vorauszahlungsbescheid oder einen Körperschaftsteuerbescheid geschehen, in dem jeweils von der vollen Steuerpflicht ausgegangen wird. Dies hat zur Folge, dass die Körperschaft nicht mehr berechtigt ist, Zuwendungsbestätigungen auszustellen.  
Die Körperschaft ist auf eine mögliche 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 (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10.1.1995, 1 BvR 718/89, 1 BvR 719/89, 1 BvR 722/89, 1 BvR 723/89, BVerfGE 92, S. 1 bis 25).
6. Da es sich beim Entzug der Gemeinnützigkeit nicht um eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung handelt, stellen das Verhältnismäßigkeitsprinzip und der ihm innewohnende Bagatellvorbehalt ein unverzichtbares Korrektiv dar, um in Einzelfällen die einschneidende Rechtsfolge des Verlusts der Gemeinnützigkeit auszuschließen (BFH-Urteil vom 12.3.2020, V R 5/17, BStBl 2021 II S. 55). Geringfügige Verstöße, beispielsweise gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO, rechtfertigen daher nicht den Entzug der Gemeinnützigkeit.

## § 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

- (1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.
- (2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.
- (3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 45.000 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.
- (4) Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.



- (5) Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, können in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden.
- (6) Bei den folgenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann der Besteuerung ein Gewinn von 15 Prozent der Einnahmen zugrunde gelegt werden:
  1. Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet,
  2. Totalisatorbetriebe,
  3. Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

## **AEAO zu § 64 – Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:**

### **Zu § 64 Abs. 1:**

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 Körperschaftsteueranlagung 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 (vgl. BFH-Urteil vom 30.6.1971, I R 57/70, BStBl II S. 753; H 15.7 (4) bis H 15.7 (6) EStH). Besteht die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die selbst ausschließlich der Vermögensverwaltung dient, so liegt auch bei Einflussnahme auf die Geschäftsführung kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor (vgl. R 4.1 Abs. 2 Satz 5 KStR 2015 i. V. m. R 5.7 Abs. 5 Satz 4 KStR 2015). Dies gilt auch bei Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft. Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind nicht anzuwenden, wenn sowohl das Betriebs- als auch das 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 vgl. Nrn. 32 ff. des AEAO zu § 64).

6. Unabhängig von ihrer primären Veranlassung ist eine anteilige Berücksichtigung von gemischt veranlassten Aufwendungen (einschließlich Absetzung für Abnutzung) als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dann zulässig, wenn ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen (z. B. nach zeitlichen Gesichtspunkten) auf den ideellen Bereich einschließlich der Zweckbetriebe und den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteht.

Danach ist z. B. bei der Gewinnermittlung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Greenfee“ von steuerbegünstigten Golfvereinen wegen der Abgrenzbarkeit nach objektiven Maßstäben (z. B. im Verhältnis der Nutzung der Golfanlage durch vereinsfremde Spieler zu den Golf spielenden Vereinsmitgliedern im Kalenderjahr) trotz primärer Veranlassung durch den ideellen Bereich des Golfvereins ein anteiliger Betriebsausgabenabzug der Aufwendungen (z. B. für Golfplatz- und Personalkosten) zulässig (BFH-Urteil vom 15.1.2015, I R 48/13, BStBl II S. 713). Bei gemeinnützigen Musikvereinen sind Aufwendungen, die zu einem Teil mit Auftritten ihrer Musikgruppen bei eigenen steuerpflichtigen Festveranstaltungen zusammenhängen, anteilig als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abzuziehen. Derartige Aufwendungen sind z. B. Kosten für Notenmaterial, Uniformen und Verstärkeranlagen, die sowohl bei Auftritten, die unentgeltlich erfolgen oder Zweckbetriebe sind, als auch bei Auftritten im Rahmen eines eigenen steuerpflichtigen Betriebs eingesetzt werden. Als Maßstab für die Aufteilung kommt die Zahl der Stunden, die einschließlich der Proben auf die jeweiligen Bereiche entfallen, in Betracht.

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

7. Eine gemeinnützige Körperschaft ist bereits nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO verpflichtet, ihre Mittel ausschließlich zur Förderung gemeinnütziger Zwecke einzusetzen. Ein steuerlicher Abzug derartiger Aufwendungen

- als Betriebsausgaben scheidet aus. Nichtabziehbar sind nach § 10 Nr. 1 KStG auch Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken, die in der Satzung vorgeschrieben sind. Die Aufwendungen für gemeinnützige oder satzungsmäßige Zwecke können auch nicht aufgrund einer „Auflage“ als 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 % der Einnahmen, nicht aber i. H. v. einem Drittel des daraus erzielten Überschusses möglich.
  11. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dagegen vor, wenn die Körperschaft an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Körperschaft dem Sponsor das Recht einräumt, in einem von ihr herausgegebenen Publikationsorgan Werbeanzeigen zu schalten, einschlägige Sponsor-bezogene Themen darzustellen und bei Veranstaltungen der Körperschaft deren Mitglieder über diese Themen zu informieren und dafür zu werben (vgl. BFH-Urteil vom 7.11.2007, I R 42/06, BStBl 2008 II S. 949). Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) sein. Soweit Sponsoringeinnahmen unmittelbar in einem aus anderen Gründen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, sind sie diesem zuzurechnen.
  12. Die Sammlung und Verwertung von Zahngold durch eine steuerbegünstigte Körperschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bildet nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 26.2.1992, I R 149/90, BStBl II S. 693, einen einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§§ 14, 64 AO). Erklären die Spender, dass das Zahngold von der steuerbegünstigten Körperschaft im Namen der Spender und für Rechnung der Spender verwertet werden soll (treuhänderische Verwertung) und wenden die Spender den Verwertungserlös der steuerbegünstigten Körperschaft zu, liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn das Mitwirken der steuerbegünstigten Körperschaft sich darauf beschränkt, das Zahngold lediglich in Vertretung des 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. Die entgeltliche Übernahme von Verwaltungstätigkeiten durch Einsatzstellen, Zentralstellen und Träger i. S. d. §§ 6 und 7 Bundesfreiwilligendienstgesetz (BFDG) aufgrund von Verträgen nach § 16 BFDG begrün-

det einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 64 AO (teilweise Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 23.7.2009, V R 93/07, BStBl 2015 II S. 735).

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

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

### **Zu § 64 Abs. 3 AO:**

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

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

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

23. Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Abs. 1 Satz 1 AO oder - bei einer Option - nach § 67a Abs. 3 AO kein Zweckbetrieb sind, gehören zu den Einnahmen i. S. d. § 64 Abs. 3 AO.

**Beispiel:**

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

Sportliche Veranstaltungen, an denen kein bezahlter Sportler teilgenommen hat: 40.000 €

Sportliche Veranstaltungen, an denen bezahlte Sportler des Vereins teilgenommen haben: 20.000 €

Verkauf von Speisen und Getränken: 5.000 €

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

24. Eine wirtschaftliche Betätigung verliert durch das Unterschreiten der Besteuerungsgrenze nicht den Charakter des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Das bedeutet, dass kein Beginn einer teilweisen Steuerbefreiung i. S. d. § 13 Abs. 5 KStG vorliegt und dementsprechend keine Schlussbesteuerung durchzuführen ist, wenn Körperschaft- und Gewerbesteuer wegen § 64 Abs. 3 AO nicht mehr erhoben werden.
25. Bei Körperschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr sind für die Frage, ob die Besteuerungsgrenze überschritten wird, die in dem Wirtschaftsjahr erzielten Einnahmen maßgeblich.
26. Der allgemeine Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts, dass für die steuerbegünstigten Zwecke gebundene Mittel nicht für den Ausgleich von Verlusten aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verwendet werden dürfen, wird durch § 64 Abs. 3 AO nicht aufgehoben. Unter diesem Gesichtspunkt braucht jedoch bei Unterschreiten der Besteuerungsgrenze der Frage der Mittelverwendung nicht nachgegangen zu werden, wenn bei überschlägiger Prüfung der Aufzeichnungen erkennbar ist, dass in dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2 AO) keine Verluste entstanden sind.
27. Verluste und Gewinne aus Jahren, in denen die maßgeblichen Einnahmen die Besteuerungsgrenze nicht übersteigen, bleiben bei dem Verlustabzug (§ 10d EStG) außer Ansatz. Ein rück- und vortragbarer Verlust kann danach nur in Jahren entstehen, in denen die Einnahmen die Besteuerungsgrenze übersteigen. Dieser Verlust wird nicht für Jahre verbraucht, in denen die Einnahmen die Besteuerungsgrenze von 45.000 € nicht übersteigen.

**Zu § 64 Abs. 4 AO:**

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

**Zu § 64 Abs. 5 AO:**

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

### **Zu § 64 Abs. 6 AO:**

32. Bei den genannten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist der Besteuerung auf Antrag der Körperschaft ein Gewinn von 15 % der Einnahmen zugrunde zu legen. Der Antrag gilt jeweils für alle gleichartigen Tätigkeiten in dem betreffenden Veranlagungszeitraum. Er entfaltet keine Bindungswirkung für folgende Veranlagungszeiträume.
33. Nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO kann der Gewinn aus Werbemaßnahmen pauschal ermittelt werden, wenn sie im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfinden. Beispiele für derartige Werbemaßnahmen sind die Trikot- oder Bandenwerbung bei Sportveranstaltungen, die ein Zweckbetrieb sind, oder die aktive Werbung in Programmheften oder auf Plakaten bei kulturellen Veranstaltungen. Entsprechend begünstigte Werbemaßnahmen können aber auch passive Duldungsleistungen sein, indem beispielsweise eine steuerbegünstigte Körperschaft Standflächen an Unternehmen für deren eigene Werbezwecke vermietet (BFH-Urteil vom 26.6.2019, V R 70/17, BStBl II S. 654). Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für Sponsoring i. S. d. Nr. 10 des AEAO zu § 64.
34. Soweit Werbeeinnahmen nicht im Zusammenhang mit der ideellen steuerbegünstigten Tätigkeit oder einem Zweckbetrieb erzielt werden, z. B. Werbemaßnahmen bei einem Vereinsfest oder bei sportlichen Veranstaltungen, die wegen Überschreitens der Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 AO oder wegen des Einsatzes bezahlter Sportler ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sind, ist § 64 Abs. 6 AO nicht anzuwenden.
35. Das Veranlassen von Trabrennen kann ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 64 AO sein, der mit dem Betrieb eines Totalisators einen einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bildet. Diesem Betrieb sind grundsätzlich sämtliche Einnahmen und Ausgaben zuzuordnen, die durch ihn veranlasst sind (BFH-Urteil vom 22.4.2009, I R 15/07, BStBl 2011 II S. 475).  
Nach § 64 Abs. 6 Nr. 2 AO kann der Gewinn aus dem Totalisatorbetrieb der Pferderennvereine allerdings mit 15 % der Einnahmen angesetzt werden. Die maßgeblichen Einnahmen ermitteln sich insoweit wie folgt:  
Wetteinnahmen  
abzgl. Rennwettsteuer (Totalisatorsteuer)  
abzgl. Auszahlungen an die Wettenden.
36. Nach § 64 Abs. 6 Nr. 3 AO kann bei der Besteuerung aus der Zweiten Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste ein Gewinn von 15 % der Einnahmen zugrunde gelegt werden.  
Einnahmen steuerbegünstigter Körperschaften aus der Weiterveräußerung von im Aphereseverfahren gewonnenen Blutbestandteilen der Ersten Fraktionierungsstufe zur weiteren Fraktionierung sind dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. § 64 Abs. 6 Nr. 3 AO findet in diesem Fall keine Anwendung.

### **Zu § 64 Abs. 5 und 6 AO:**

37. Wird in den Fällen des § 64 Abs. 5 oder 6 AO kein Antrag auf Schätzung des Überschusses oder auf pauschale Gewinnermittlung gestellt, ist der Gewinn nach den allgemeinen Regeln durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben zu ermitteln (vgl. Nrn. 4 bis 6 des AEAO zu § 64).
38. Wird der Überschuss nach § 64 Abs. 5 AO geschätzt oder nach § 64 Abs. 6 AO pauschal ermittelt, sind dadurch auch die damit zusammenhängenden tatsächlichen Aufwendungen der Körperschaft abgegolten; sie können nicht zusätzlich abgezogen werden.
39. Wird der Überschuss nach § 64 Abs. 5 AO geschätzt oder nach § 64 Abs. 6 AO pauschal ermittelt, muss die Körperschaft die mit diesen Einnahmen im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben gesondert aufzeichnen. Die genaue Höhe der Einnahmen wird zur Ermittlung des Gewinns nach § 64 Abs. 5 bzw. 6 AO benötigt. Die mit diesen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zusammenhängenden

Ausgaben dürfen das Ergebnis der anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe – unabhängig vom Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung oder veranlagungszeitraumübergreifend – nicht mindern.

40. Die in den Bruttoeinnahmen ggf. enthaltene Umsatzsteuer gehört nicht zu den maßgeblichen Einnahmen i. S. d. § 64 Abs. 5 und 6 AO.

## § 65 Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

### AEAO zu § 65 – Zweckbetrieb:

1. Der Zweckbetrieb ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. v. § 14 AO. Jedoch wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich dem begünstigten Bereich der Körperschaft zugerechnet.
2. Ein Zweckbetrieb muss tatsächlich und unmittelbar satzungsmäßige Zwecke der Körperschaft verwirklichen, die ihn betreibt. Es genügt nicht, wenn er begünstigte Zwecke verfolgt, die nicht satzungsmäßige Zwecke der ihn tragenden Körperschaft sind. Ebenso wenig genügt es, wenn er der Verwirklichung begünstigter Zwecke nur mittelbar dient, z. B. durch Abführung seiner Erträge (BFH-Urteil vom 21.8.1985, I R 60/80, BStBl 1986 II S. 88). Ein Zweckbetrieb muss deshalb in seiner Gesamtrichtung mit den ihn begründenden Tätigkeiten und nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen den steuerbegünstigten Zwecken dienen (BFH-Urteil vom 26.4.1995, I R 35/93, BStBl II S. 767).
3. Weitere Voraussetzung eines Zweckbetriebes ist, dass die Zwecke der Körperschaft nur durch ihn erreicht werden können. Die Körperschaft muss den Zweckbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke unbedingt und unmittelbar benötigen. Dies ist z. B. nicht der Fall beim Betrieb einer Beschaffungsstelle (zentraler Ein- und Verkauf von Ausrüstungsgegenständen, Auftragsbeschaffung etc.), da dieser weder unentbehrlich noch das einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks ist.
4. Der Wettbewerb eines Zweckbetriebs zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art muss auf das zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbare Maß begrenzt sein. Wettbewerb i. S. d. § 65 Nr. 3 AO setzt nicht voraus, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig ist, in der sie tatsächlich in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt. Der Sinn und Zweck des § 65 Nr. 3 AO liegt in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der auch den potentiellen Wettbewerb umfasst (vgl. BFH-Urteile vom 27.10.1993, I R 60/91, BStBl 1994 II S. 573 und vom 29.1.2009, V R 46/06, BStBl II S. 560). Ein Zweckbetrieb ist daher – entgegen dem BFH-Urteil vom 30.3.2000, V R 30/99, BStBl II S. 705 – bereits dann nicht gegeben, wenn ein Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen lediglich möglich wäre, ohne dass es auf die tatsächliche Wettbewerbssituation vor Ort ankommt. Unschädlich ist dagegen der uneingeschränkte Wettbewerb zwischen Zweckbetrieben, die demselben steuerbegünstigten Zweck dienen und ihn in der gleichen oder in ähnlicher Form verwirklichen.

## § 66 Wohlfahrtspflege

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



- (2) 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.

### **AEAO zu § 66 – Wohlfahrtspflege:**

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

einrichtung zur Verfügung gestellt, so sind die bereitgestellten Pflegekräfte dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen. Erbringt das bereitgestellte Personal z. B. nur Verwaltungsleistungen, sind diese Leistungen nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen.

4. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege liegt regelmäßig vor bei häuslichen Pflegeleistungen durch eine steuerbegünstigte Körperschaft i. R. d. SGB VII, SGB XI, SGB XII oder BVG.
5. Die Belieferung von Studentinnen und Studenten mit Speisen und Getränken in Mensa- und Cafeteria-Betrieben von Studentenwerken ist als Zweckbetrieb zu beurteilen. Der Verkauf von alkoholischen Getränken, Tabakwaren und sonstigen Handelswaren darf jedoch nicht mehr als 5 % des Gesamtumsatzes ausmachen. Auch bei anderen steuerbegünstigten Körperschaften kann entsprechend der Beurteilung bei den Studentenwerken der Betrieb einer Cafeteria für Studierende auf dem Campus ein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege sein. Entsprechendes gilt für die Grundversorgung mit Speisen und Getränken von Schülerinnen und Schülern an Schulen bzw. Kindern in einer Kindertagesstätte.
6. Die bloße Beförderung von Personen, für die der Arzt eine Krankenfahrt (Beförderung in Pkws, Taxen oder Mietwagen) verordnet hat, erfüllt nicht die Kriterien nach § 66 Abs. 2 AO.
7. Werden die Leistungen unter gleichen Bedingungen sowohl gegenüber hilfebedürftigen als auch nicht hilfebedürftigen Personen erbracht, ist ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb „Einrichtung der Wohlfahrtspflege“ anzunehmen. Dieser ist als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn die Zweidrittelgrenze des § 66 AO erfüllt wird. Die Einhaltung dieser Tatbestandsvoraussetzung ist nachzuweisen. Bei Kleiderkammern, Suppenküchen, Obdachlosenasylen und den sogenannten Tafeln kann auf den Nachweis der Zweidrittelgrenze verzichtet werden, wenn ein Bescheid nach § 53 Nr. 2 Satz 8 AO vorliegt.
8. Gesellige Veranstaltungen sind als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln. Veranstaltungen, bei denen zwar auch die Geselligkeit gepflegt wird, die aber in erster Linie zur Betreuung behinderter Personen durchgeführt werden, können unter den Voraussetzungen der §§ 65 und 66 AO Zweckbetrieb sein.
9. Der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke in einer Kleiderkammer oder einer ähnlichen Einrichtung kann ein Zweckbetrieb i. S. d. § 66 AO sein. Dies setzt voraus, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen der Einrichtung hilfebedürftigen Personen i. S. d. § 53 AO zugutekommen.

## § 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.

### **AEO zu § 67 – Krankenhäuser:**

Nach § 2 Nr. 1 KHG sind Krankenhäuser Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können. Krankenhausleistungen sind Leistungen, die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses im Einzelfall nach Art und Schwere der Krankheit für die medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung der Patienten notwendig sind. Es handelt sich u. a. um

- ärztliche und pflegerische Behandlung oder

- Versorgung mit Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln, die für die Versorgung im Krankenhaus notwendig sind, oder
- Unterkunft und Verpflegung.

Zu dem Zweckbetrieb Krankenhaus gehören damit alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen (BFH-Urteil vom 6.4.2005, I R 85/04, BStBl II S. 545). Darunter fallen auch die an ambulant behandelte Patienten erbrachten Leistungen, soweit diese Bestandteil des Versorgungsauftrages des Krankenhauses sind. Gleiches gilt für typischerweise von einem Krankenhaus gegenüber seinen Patienten erbrachte Leistungen, soweit das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen zu diesen Leistungen befugt ist und der Sozialversicherungsträger die insoweit entstehenden Kosten trägt (BFH-Urteile vom 31.7.2013, I R 82/12, BStBl 2015 II S. 123; vom 18.10.2017, V R 46/16, BStBl 2018 II S. 672 und vom 6.6.2019, V R 39/17, BStBl II S. 651). Der Versorgungsauftrag eines Krankenhauses (§ 8 Abs. 1 Satz 4 Krankenhausentgeltgesetz) regelt, welche Leistungen ein Krankenhaus, unabhängig von der Art der Krankenkassenversicherungsträger, 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.

## **AEAO zu § 67a – Sportliche Veranstaltungen:**

### Allgemeines

1. Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind grundsätzlich ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus allen sportlichen Veranstaltungen des Vereins die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 € im Jahr nicht übersteigen (§ 67a Abs. 1 Satz 1 AO). Übersteigen die Einnahmen die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 €, liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.  
Der Verein kann auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten (§ 67a Abs. 2 AO). Die steuerliche Behandlung seiner sportlichen Veranstaltungen richtet sich dann nach § 67a Abs. 3 AO.
2. Unter Sportvereinen i. S. d. Vorschrift sind alle gemeinnützigen Körperschaften zu verstehen, bei denen die Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) Satzungszweck ist; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesem Satzungszweck entsprechen (§ 59 AO). § 67a AO gilt also z. B. auch für Sportverbände. Sie gilt auch für Sportvereine, die Fußballveranstaltungen unter Einsatz ihrer Lizenzspieler nach der „Lizenzordnung Spieler“ der Organisation „Die Liga-Fußballverband e. V. - Ligaverband“ durchführen.
3. Als sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme eines Sportvereins anzusehen, die es aktiven Sportlern (die nicht Mitglieder des Vereins zu sein brauchen) ermöglicht, Sport zu treiben (BFH-Urteil vom 25.7.1996, V R 7/95, BStBl 1997 II S. 154). Eine sportliche Veranstaltung liegt auch dann vor, wenn ein Sportverein in Erfüllung seiner Satzungszwecke im Rahmen einer Veranstaltung einer anderen Person oder Körperschaft eine sportliche Darbietung erbringt. Die Veranstaltung, bei der die sportliche Darbietung präsentiert wird, braucht keine steuerbegünstigte Veranstaltung zu sein (BFH-Urteil vom 4.5.1994, XI R 109/90, BStBl II S. 886).
4. Sportreisen sind als sportliche Veranstaltungen anzusehen, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der Reise ist (z. B. Reise zum Wettkampfort). Reisen, bei denen die Erholung der Teilnehmer im Vordergrund steht (Touristikreisen), zählen dagegen nicht zu den sportlichen Veranstaltungen, selbst wenn anlässlich der Reise auch Sport getrieben wird.
5. Die Ausbildung und Fortbildung in sportlichen Fertigkeiten gehört zu den typischen und wesentlichen Tätigkeiten eines Sportvereins. Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder von Sportvereinen (Sportunterricht) sind daher als „sportliche Veranstaltungen“ zu beurteilen. Es ist unschädlich für die Zweckbetriebsgemeinschaft, dass der Verein mit dem Sportunterricht in Konkurrenz zu gewerblichen Sportlehrern (z. B. Reitlehrer, Skilehrer, Tennislehrer, Schwimmlehrer) tritt, weil § 67a AO als die speziellere Vorschrift dem § 65 AO vorgeht. Die Beurteilung des Sportunterrichts als sportliche Veranstaltung hängt nicht davon ab, ob der Unterricht durch Beiträge, Sonderbeiträge oder Sonderentgelte abgegolten wird.
6. Der Verkauf von Speisen und Getränken – auch an Wettkampfteilnehmer, Schiedsrichter, Kampfrichter, Sanitäter usw. – und die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen. Diese Tätigkeiten sind gesonderte steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Nach § 64 Abs. 2 AO ist es jedoch möglich, Überschüsse aus diesen Betrieben mit Verlusten aus sportlichen Veranstaltungen, die steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind, zu verrechnen.
7. Wird für den Besuch einer sportlichen Veranstaltung, die Zweckbetrieb ist, mit Bewirtung ein einheitlicher Eintrittspreis bezahlt, so ist dieser – ggf. im Wege der Schätzung – in einen Entgeltsanteil für den Besuch der sportlichen Veranstaltung und in einen Entgeltsanteil für die Bewirtungsleistungen aufzuteilen.
8. Zur Zulässigkeit einer pauschalen Gewinnermittlung beim steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ wird auf Nrn. 34 bis 39 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 AEA0 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 SpaBäder) und sich ihre Angebote erheblich von dem im Wesentlichen auf das Schwimmen begrenzten Angebot der Vereinsschwimmbäder unterscheiden.

14. Werden im Zusammenhang mit der Vermietung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen auch bewegliche Gegenstände, z. B. Tennisschläger oder Golfschläger überlassen, stellt die entgeltliche Überlassung dieser Gegenstände ein Hilfsgeschäft dar, das das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt (BFH-Urteil vom 30.3.2000, V R 30/99, BStBl II S. 705). Bei der alleinigen Überlassung von Sportgeräten, z. B. eines Flugzeugs, bestimmt sich die Zweckbetriebseigenschaft danach, ob die Sportgeräte Mitgliedern oder Nichtmitgliedern des Vereins überlassen werden.
15. § 3 Nr. 26 EStG gilt nicht für Einnahmen, die ein nebenberuflicher Übungsleiter etc. für eine Tätigkeit in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“ erhält.
16. Werden sportliche Veranstaltungen, die im vorangegangenen Veranlagungszeitraum Zweckbetrieb waren, zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder umgekehrt, ist grundsätzlich § 13 Abs. 5 KStG anzuwenden.

**Zu § 67a Abs. 1 AO:**

17. Bei der Anwendung der Zweckbetriebsgrenze von 45.000 € sind alle Einnahmen der Veranstaltungen zuzurechnen, 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 Körperschaftsteueranlagung der beteiligten Sportvereine zu entscheiden, ob ein Zweckbetrieb oder ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben ist. Dabei ist für die Beurteilung der Frage, ob die Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO überschritten wird, die Höhe der anteiligen Einnahmen (nicht des anteiligen Gewinns) maßgeblich.

**Zu § 67a Abs. 2 AO:**

21. Ein Verzicht auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO ist auch dann möglich, wenn die Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze von 45.000 € nicht übersteigen.
22. Die Option nach § 67a Abs. 2 AO kann bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids wider-

rufen werden. Die Regelungen in Abschnitt 19.2 Abs. 2 und 6 UStAE sind entsprechend anzuwenden. Der Widerruf ist – auch nach Ablauf der Bindungsfrist – nur mit Wirkung ab dem Beginn eines Kalender- oder Wirtschaftsjahres zulässig.

### **Zu § 67a Abs. 3 AO**

23. Verzichtet ein Sportverein gem. § 67a Abs. 2 AO auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (§ 67a Abs. 1 Satz 1 AO), sind sportliche Veranstaltungen ein Zweckbetrieb, wenn an ihnen kein bezahlter Sportler des Vereins teilnimmt und der Verein keinen vereinsfremden Sportler selbst oder im Zusammenwirken mit einem Dritten bezahlt. Auf die Höhe der Einnahmen oder Überschüsse dieser sportlichen Veranstaltungen kommt es bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO nicht an. Sportliche Veranstaltungen, an denen ein oder mehrere Sportler teilnehmen, die nach § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 oder 2 AO als bezahlte Sportler anzusehen sind, sind steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Es kommt nach dem Gesetz nicht darauf an, ob ein Verein eine Veranstaltung von vornherein als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angesehen oder ob er – aus welchen Gründen auch immer – zunächst irrtümlich einen Zweckbetrieb angenommen hat.
24. Unter Veranstaltungen i. S. d. § 67a Abs. 3 AO sind bei allen Sportarten grundsätzlich die einzelnen Wettbewerbe zu verstehen, die in engem zeitlichen und örtlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Bei einer Mannschaftssportart ist also nicht die gesamte Meisterschaftsrunde, sondern jedes einzelne Meisterschaftsspiel die zu beurteilende sportliche Veranstaltung. Bei einem Turnier hängt es von der Gestaltung im Einzelfall ab, ob das gesamte Turnier oder jedes einzelne Spiel als eine sportliche Veranstaltung anzusehen ist. Dabei ist von wesentlicher Bedeutung, ob für jedes Spiel gesondert Eintritt erhoben wird und ob die Einnahmen und Ausgaben für jedes Spiel gesondert ermittelt werden.
25. Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder von Sportvereinen sind bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn kein Sportler als Auszubildender teilnimmt, der wegen seiner Betätigung in dieser Sportart als bezahlter Sportler i. S. d. § 67a Abs. 3 AO anzusehen ist. Die Bezahlung von Ausbildern berührt die Zweckbetriebseigenschaft nicht.
26. Ist ein Sportler in einem Kalenderjahr als bezahlter Sportler anzusehen, sind alle in dem Kalenderjahr durchgeführten sportlichen Veranstaltungen des Vereins, an denen der Sportler teilnimmt, ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist das abweichende Wirtschaftsjahr zugrunde zu legen. Es kommt nicht darauf an, ob der Sportler die Merkmale des bezahlten Sportlers erst nach Beendigung der sportlichen Veranstaltung erfüllt. Die Teilnahme unbezahlter Sportler an einer Veranstaltung, an der auch bezahlte Sportler teilnehmen, hat keinen Einfluss auf die Behandlung der Veranstaltung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.
27. Die Vergütungen oder anderen Vorteile müssen in vollem Umfang aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder von Dritten geleistet werden (§ 67a Abs. 3 Satz 3 AO). Eine Aufteilung der Vergütungen ist nicht zulässig. Es ist also z. B. steuerlich nicht zulässig, Vergütungen an bezahlte Sportler bis zu 520 € im Monat als Ausgaben des steuerbegünstigten Bereichs und nur die 520 € übersteigenden Vergütungen als Ausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“ zu behandeln.
28. Auch die anderen Kosten müssen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“, anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder von Dritten geleistet werden. Dies gilt auch dann, wenn an der Veranstaltung neben bezahlten Sportlern auch unbezahlte Sportler teilnehmen. Die Kosten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“ sind also nicht danach aufzuteilen, ob sie auf bezahlte oder auf unbezahlte Sportler entfallen. Etwaiger Aufwandsersatz an unbezahlte Sportler für die Teilnahme an einer Veranstaltung mit bezahlten Sportlern ist als eine Ausgabe dieser Veranstaltung zu behandeln. Aus Vereinfachungsgründen

ist es aber nicht zu beanstanden, wenn die Aufwandspauschale (vgl. Nr. 32 des AEAO zu § 67a) an unbezahlte Sportler nicht als Betriebsausgabe des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs behandelt, sondern aus Mitteln des ideellen Bereichs abgedeckt wird.

29. Trainingskosten (z. B. Vergütungen an Trainer), die sowohl unbezahlte als auch bezahlte Sportler betreffen, sind nach den im Einzelfall gegebenen Abgrenzungsmöglichkeiten aufzuteilen. Als solche kommen beispielsweise in Betracht der jeweilige Zeitaufwand oder – bei gleichzeitigem Training unbezahlter und bezahlter Sportler – die Zahl der trainierten Sportler oder Mannschaften. Soweit eine Abgrenzung anders nicht möglich ist, sind die auf das Training unbezahlter und bezahlter Sportler entfallenden Kosten im Wege der Schätzung zu ermitteln.
30. Werden bezahlte und unbezahlte Sportler einer Mannschaft gleichzeitig für eine Veranstaltung trainiert, die als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist, sind die gesamten Trainingskosten dafür Ausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die Vereinfachungsregelung in Nr. 28 letzter Satz des AEAO zu § 67a gilt entsprechend.
31. Sportler des Vereins i. S. d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO sind nicht nur die (aktiven) Mitglieder des Vereins, sondern alle Sportler, die für den Verein auftreten, z. B. in einer Mannschaft des Vereins mitwirken. Für Verbände gilt Nr. 38 des AEAO zu § 67a.
32. Zahlungen an einen Sportler des Vereins bis zu insgesamt 520 € je Monat im Jahresdurchschnitt sind für die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft der sportlichen Veranstaltungen – nicht aber bei der Besteuerung des Sportlers – ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung anzusehen. Werden höhere Aufwendungen erstattet, sind die gesamten Aufwendungen im Einzelnen nachzuweisen. Dabei muss es sich um Aufwendungen persönlicher oder sachlicher Art handeln, die dem Grunde nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben sein können.  
Die Regelung gilt für alle Sportarten.
33. Die Regelung über die Unschädlichkeit pauschaler Aufwandsentschädigungen bis zu 520 € je Monat im Jahresdurchschnitt gilt nur für Sportler des Vereins, nicht aber für Zahlungen an andere Sportler. Einem anderen Sportler, der in einem Jahr nur an einer Veranstaltung des Vereins teilnimmt, kann also nicht ein Betrag bis zu 6.420 € 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 € 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 (vgl. Nr. 32 des AEAO zu § 67a), ist seine Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen unschädlich für die Zweckbetriebseigenschaft.
37. Unbezahlte Sportler werden wegen der Teilnahme an Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern nicht selbst



zu bezahlten Sportlern. Die Ausbildung dieser Sportler gehört nach wie vor zu der steuerbegünstigten Tätigkeit eines Sportvereins, es sei denn, sie werden zusammen mit bezahlten Sportlern für eine Veranstaltung trainiert, die ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist (vgl. Nr. 30 des AEAO zu § 67a).

38. Sportler, die einem bestimmten Sportverein angehören und die nicht selbst unmittelbar Mitglieder eines Sportverbandes sind, werden bei der Beurteilung der Zweckbetriebeigenschaft von Veranstaltungen des Verbandes als andere Sportler i. S. d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO angesehen. Zahlungen der Vereine an Sportler im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen der Verbände (z. B. Länderwettkämpfe) sind in diesen Fällen als „Zahlungen von Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein“ (hier: Verband) zu behandeln.
39. Ablösezahlungen, die einem steuerbegünstigten Sportverein für die Freigabe von Sportlern zufließen, beeinträchtigen seine Gemeinnützigkeit nicht. Die erhaltenen Beträge zählen zu den Einnahmen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „sportliche Veranstaltungen“, wenn der den Verein wechselnde Sportler in den letzten zwölf Monaten vor seiner Freigabe bezahlter Sportler i. S. d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO war. Ansonsten gehören sie zu den Einnahmen aus dem Zweckbetrieb „sportliche Veranstaltungen“.
40. Zahlungen eines steuerbegünstigten Sportvereins an einen anderen (abgebenden) Verein für die Übernahme eines Sportlers sind unschädlich für die Gemeinnützigkeit des zahlenden Vereins, wenn sie aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben für die Übernahme eines Sportlers gezahlt werden, der beim aufnehmenden Verein in den ersten zwölf Monaten nach dem Vereinswechsel als bezahlter Sportler i. S. d. § 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO anzusehen ist. Zahlungen für einen Sportler, der beim aufnehmenden Verein nicht als bezahlter Sportler anzusehen ist, sind bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO nur dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit des zahlenden Vereins, wenn lediglich die Ausbildungskosten für den den Verein wechselnden Sportler erstattet werden. Eine derartige Kostenerstattung kann bei Zahlungen bis zur Höhe von 2.557 € je Sportler ohne weiteres angenommen werden. Bei höheren Kostenerstattungen sind sämtliche Ausbildungskosten im Einzelfall nachzuweisen. Die Zahlungen mindern nicht den Überschuss des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „sportliche Veranstaltungen“.  
Zur steuerlichen Behandlung von Ablösezahlungen bei Anwendung der Zweckbetriebsgrenze des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO vgl. Nrn. 17 und 19 des AEAO zu § 67a.

#### **Zu § 67a Abs. 4 AO**

41. § 67a Abs. 4 AO ist eine spezielle, ab dem 1.1.2021 geltende Regelung für Organisationsleistungen von Sportdachverbänden, die die sportlichen Veranstaltungen ihrer Mitgliedsvereine organisatorisch ermöglicht. Hierunter fällt in aller Regel die Organisation des Ligaspielbetriebes durch den zuständigen Sportdachverband.

Danach sind organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes ein Zweckbetrieb, wenn an der sportlichen Veranstaltung überwiegend, d. h. zu mehr als 50 %, Amateursportler teilnehmen.

Nicht zu den Amateuren gehören die sogenannten „Lizenzsportler“ einer Liga. So ist z. B. im Fußballsport Lizenzspieler, wer das Fußballspiel aufgrund eines mit einem Lizenzverein oder einer Kapitalgesellschaft geschlossenen schriftlichen Vertrages betreibt und durch Abschluss eines schriftlichen Lizenzvertrages mit dem Ligaverband zum Spielbetrieb zugelassen ist. Der Begriff des „Lizenzsportlers“ beschreibt also einen Status unabhängig von vereinbarten oder erhaltenen Zahlungen.

Nicht steuerbegünstigt sind organisatorische Leistungen, die überwiegend den Lizenzsportlern zugutekommen. Organisatorische Leistungen für den Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung sind ebenfalls nicht steuerbegünstigt.

Bei Sportarten mit Ligabetrieb sind alle sportlichen Veranstaltungen einer Liga, z. B. alle Spiele einer Saison,

eine einheitliche sportliche Veranstaltung. Organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes können somit ligaweise dem Zweckbetrieb oder dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden, da die Zusammensetzung der spielberechtigten Sportler nach Amateur- und Lizenzspielern dem Dachverband bekannt ist.

Unberührt von der steuerbegünstigten Einstufung des Ligabetriebs auf Verbandsebene bleibt die steuerliche Behandlung der einzelnen Ligaspiele als sportliche Veranstaltung auf Ebene der beteiligten Sportvereine. Diese richtet sich nach § 67a Abs. 1 oder Abs. 3 AO.

## § 68 Einzelne Zweckbetriebe

Zweckbetriebe sind auch:

1. a) Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),  
b) Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen,  
c) Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen. Die Voraussetzungen des § 66 Absatz 2 sind zu berücksichtigen,
2. a) landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,  
b) andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien,  
wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs - einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten - nicht übersteigen,
3. a) Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,  
b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind, und  
c) Inklusionsbetriebe im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind; auf die Quote werden psychisch kranke Menschen im Sinne des § 215 Absatz 4 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch angerechnet,
4. Einrichtungen, die zur Durchführung der Fürsorge für blinde Menschen, 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.

### **AEO zu § 68 – Einzelne Zweckbetriebe:**

#### Allgemeines

1. § 68 AO enthält einen gesetzlichen Katalog einzelner Zweckbetriebe und geht als spezielle Norm der Regelung des § 65 AO vor (BFH-Urteil vom 4.6.2003, I R 25/02, BStBl 2004 II S. 660). Die beispielhafte Aufzählung von Betrieben, die ihrer Art nach Zweckbetriebe sein können, gibt wichtige Anhaltspunkte für die Auslegung der Begriffe Zweckbetrieb (§ 65 AO) im Allgemeinen und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO) im Besonderen.

#### **Zu § 68 Nr. 1 AO:**

2. Unter die Begriffe „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime“ fallen Einrichtungen, die gegenüber denen in § 53 Nr. 1 AO genannten Personen Leistungen der Pflege oder Betreuung sowie der Wohnraumüberlassung erbringen und bei denen die Verträge über die Überlassung von Wohnraum und über die Erbringung von Pflege- oder Betreuungsleistungen voneinander abhängig sind (siehe §§ 1, 2 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 (vgl. BFH-Urteil vom 29.1.2009, V R 46/06, BStBl II S. 560). Außenstehende im Sinne dieser Regelung sind auch Arbeitnehmer der Körperschaft. Bei Lieferungen und Leistungen an Außenstehende tritt die Körperschaft mit Dritten in Leistungsbeziehung. Solange der Umfang dieser Geschäfte an Dritte, hierzu gehören auch Leistungsempfänger, die selbst eine steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. § 68 Nr. 2 AO sind (BFH-Urteil vom 18.10.1990, V R 35/85, BStBl 1991 II S. 157), nicht mehr als 20 % der gesamten Lieferungen und Leistungen der begünstigten Körperschaft ausmachen, bleibt die Zweckbetriebeigenschaft erhalten.

### Zu § 68 Nr. 3 AO:

6. Der Begriff „Werkstatt für behinderte Menschen“ bestimmt sich nach § 219 SGB IX. Werkstätten für behinderte Menschen bedürfen der förmlichen Anerkennung. Anerkennungsbehörde ist die Bundesagentur für Arbeit, die im Einvernehmen mit dem überörtlichen Träger der Sozialhilfe über die Anerkennung einer Einrichtung als Werkstatt für behinderte Menschen durch Anerkennungsbescheid entscheidet (§ 225 SGB IX).

Läden oder Verkaufsstellen von Werkstätten für behinderte Menschen sind grundsätzlich als Zweckbetriebe zu behandeln, wenn dort Produkte verkauft werden, die von der – den Laden oder die Verkaufsstelle betreibenden – Werkstatt für behinderte Menschen oder einer anderen Werkstatt für behinderte Menschen i. S. d. § 68 Nr. 3 Buchstabe a AO hergestellt worden sind.

Werden von dem Laden oder der Verkaufsstelle der Werkstatt für behinderte Menschen auch zugekaufte Waren, die nicht von ihr oder von anderen Werkstätten für behinderte Menschen hergestellt worden sind, weiterverkauft, liegt insoweit ein gesonderter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

Zu den Zweckbetrieben gehören auch die von den Trägern der Werkstätten für behinderte Menschen betriebenen Kantinen, weil die besondere Situation der behinderten Menschen auch während der Mahlzeiten eine Betreuung erfordert.

7. Der Umfang eines Inklusionsbetriebs richtet sich nach der sozialrechtlichen Einordnung. Inklusionsbetriebe i. S. d. § 215 SGB IX sind rechtlich und wirtschaftlich selbständige Unternehmen oder unternehmensinterne oder von öffentlichen Arbeitgebern i. S. d. § 154 Abs. 2 SGB IX geführte Betriebe oder Abteilungen zur Beschäftigung von schwerbehinderten oder diesen gleichgestellten Menschen, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt aufgrund von Art oder Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stößt. Es ist damit möglich, dass ein Inklusionsbetrieb als rechtlich und wirtschaftlich selbständiges Inklusionsunternehmen, unternehmensinterner Inklusionsbetrieb oder unternehmensinterne Inklusionsabteilung ausgestaltet wird. Davon abhängig sind bei der Quotenberechnung jeweils andere Bezugsgrößen bei der Anzahl der Beschäftigten zugrunde zu legen. Inklusionsbetriebe i. S. d. § 215 SGB IX müssen mindestens 30 % und sollen in der Regel nicht mehr als 50 % der genannten Personengruppe beschäftigen, um sozialrechtlich als Inklusionsbetrieb anerkannt werden zu können.

Für die steuerliche Eignung als Zweckbetrieb bedarf es insgesamt einer Beschäftigungsquote von mindestens 40 % der genannten Personengruppen. Auf diese Quoten wird auch die Anzahl der psychisch kranken beschäftigten Menschen angerechnet, die behindert oder von einer Behinderung bedroht sind und deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auf Grund von Art und Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände auf besondere Schwierigkeiten stößt. Für Inklusionsbetriebe wird anders als bei Werkstätten für behinderte Menschen kein förmliches Anerkennungsverfahren durchgeführt. Als Nachweis für die Eigenschaft als Inklusionsbetrieb dient in der Regel der Bescheid des zuständigen Integrationsamtes über erbrachte Leistungen nach § 217 SGB IX (Leistungsbescheid) sowie, im Falle einer Beschäftigung psychisch kranker Menschen, der Leistungsbescheid des zuständigen Rehabilitationsträgers. Bei der Ermittlung der Beschäftigungsquote von 40 % sind alle schwerbehinderten, gleichgestellten und psychisch kranken Menschen zu berücksichtigen, für die das jeweils zuständige Integrationsamt bzw. der zuständige Rehabilitationsträger Leistungen nach § 217 SGB IX erbringen kann. Schwerbehinderte und diesen gleichgestellte Menschen sowie psychisch kranke Beschäftigte von Inklusionsbetrieben, für die dem Arbeitgeber eine Förderung nach § 61 SGB IX (Budget für Arbeit) oder § 61a SGB IX (Budget für Ausbildung) gewährt wird, gehören regelmäßig zur Zielgruppe des § 215 SGB IX und sind entsprechend bei der Quotenberechnung zu berücksichtigen.

Die Ermittlung der Zahl der Beschäftigten erfolgt mittels Kopfzählung. Dabei gilt der Arbeitsplatzbegriff

des § 156 SGB IX. Demnach sind Teilzeitbeschäftigte mit und ohne Behinderung grundsätzlich ab einem wöchentlichen Beschäftigungsumfang von 18 Stunden voll zu berücksichtigen. Schwerbehinderte oder diesen gleichgestellte Teilzeitbeschäftigte sind bereits ab einem Beschäftigungsumfang von 12 Wochenstunden voll zu berücksichtigen (§ 185 Abs. 2 Satz 3 SGB IX).

Für Altfälle bis einschließlich VZ 2018 wird nicht beanstandet, wenn die bis zum 30.1.2019 gültige Fassung der Nr. 6 des AEAO zu § 68 Nr. 3 angewendet wird.

8. Zusätzliche Beschäftigungsmöglichkeiten für (schwer-)behinderte Menschen schaffen Handelsbetriebe, die als wohnortnahe Einzelhandelsgeschäfte beispielsweise mit einem Lebensmittelvollsortiment und entsprechendem Einsatz von Fachpersonal betrieben werden. Mit dieser Beschäftigungsform soll behinderten Menschen eine Möglichkeit zur Teilhabe am Arbeitsleben auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auch außerhalb von Werkstätten für behinderte Menschen geboten werden.

Handelsbetriebe, die keine Läden oder Verkaufsstellen von Werkstätten für behinderte Menschen i. S. d. Nr. 6 des AEAO zu § 68 darstellen, können als Inklusionsbetrieb (vgl. Nr. 7 des AEAO zu § 68) oder als zusätzlicher Arbeitsbereich, zusätzlicher Betriebsteil oder zusätzliche Betriebsstätte einer (anerkannten) Werkstatt für behinderte Menschen gegründet werden. Im letzteren Fall muss die Werkstatt für behinderte Menschen bei den Anerkennungsbehörden (§ 225 SGB IX) die Erweiterung der anerkannten Werkstatt um den zusätzlichen Arbeitsbereich, den Betriebsteil oder die zusätzliche Betriebsstätte „Handelsbetrieb“ anzeigen und um deren Einbeziehung in die Anerkennung nach § 225 SGB IX ersuchen. Die Anerkennungsbehörden prüfen, ob die anerkannte Werkstatt für behinderte Menschen auch mit einer solchen Erweiterung insgesamt noch die Anerkennungsvoraussetzungen als Werkstatt für behinderte Menschen nach § 225 SGB IX erfüllt.

Handelsbetriebe, die von den Sozialbehörden als Inklusionsbetriebe gefördert werden, stellen grundsätzlich einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO dar, wenn die Beschäftigungsquote von 40 % der Personengruppe erreicht ist.

Die von den Sozialbehörden vorgenommene sozialrechtliche Einordnung dieser Handelsbetriebe als Teil einer Werkstatt für behinderte Menschen (§ 68 Nr. 3 Buchstabe a AO) oder als Inklusionsbetrieb (§ 68 Nr. 3 Buchstabe c AO) soll von der zuständigen Finanzbehörde regelmäßig übernommen werden. Dem zuständigen Finanzamt obliegt aber die abschließende rechtsverbindliche Entscheidung im Einzelfall. Dabei kommt den Bescheiden der Sozialbehörden (Anerkennungsbescheid nach § 225 SGB IX bzw. Bescheid über erbrachte Leistungen nach § 217 SGB IX) grundsätzlich Tatbestandswirkung zu. Die Bescheide stellen aber keine Grundlagenbescheide i. S. 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 Lotteriesgesetz nicht genehmigungsfähig ist, z. B. eine Ausspielung anlässlich einer geselligen Veranstaltung, handelt es sich insoweit nicht um einen Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 6 AO.

### **Zu § 68 Nr. 7 AO:**

13. Wegen der Breite des Spektrums, die die Förderung von Kunst und Kultur umfasst, ist die im Gesetz enthaltene Aufzählung der kulturellen Einrichtungen nicht abschließend.
14. Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen i. S. d. § 68 Nr. 7 AO können nur vorliegen, wenn die Förderung der Kultur Satzungszweck der Körperschaft ist. Sie sind stets als Zweckbetrieb zu behandeln. Das BFH-Urteil vom 4.5.1994, XI R 109/90, BStBl II S. 886 zu sportlichen Darbietungen eines Sportvereins (vgl. Nr. 3 des AEAO zu § 67a) gilt für kulturelle Darbietungen entsprechend. Demnach liegt auch dann eine kulturelle Veranstaltung der Körperschaft vor, wenn diese eine Darbietung kultureller Art im Rahmen einer Veranstaltung präsentiert, die nicht von der Körperschaft selbst organisiert wird und die ihrerseits keine kulturelle Veranstaltung i. S. d. § 68 Nr. 7 AO darstellt. Wenn z. B. ein steuerbegünstigter Musikverein, der der Förderung der volkstümlichen Musik dient, gegen Entgelt im Festzelt einer Brauerei ein volkstümliches Musikkonzert darbietet, gehört der Auftritt des Musikvereins als kulturelle Veranstaltung zum Zweckbetrieb.
15. Der Verkauf von Speisen und Getränken und die Werbung bei kulturellen Veranstaltungen gehören nicht zu dem Zweckbetrieb. Diese Tätigkeiten sind gesonderte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Wird für den Besuch einer kulturellen Veranstaltung mit Bewirtung ein einheitliches Entgelt entrichtet, so ist dieses - ggf. im Wege der Schätzung - in einen Entgeltsanteil für den Besuch der Veranstaltung (Zweckbetrieb) und für die Bewirtungsleistungen (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) aufzuteilen.

### **Zu § 68 Nr. 8 AO:**

16. An Veranstaltungen beherrschender Art i. S. d. § 68 Nr. 8 AO sind keine besonderen inhaltlichen Anforderungen zu stellen. Es genügt, dass bei den jeweiligen Veranstaltungen überwiegend Vorträge gehalten werden, die naturgemäß beherrschenden Charakter haben (BFH-Urteil vom 21.6.2017, V R 34/16, BStBl 2018 II S. 55).

### **Zu § 68 Nr. 9 AO:**

17. Bei der Anwendung des § 68 Nr. 9 AO bestehen keine Unterschiede zwischen Wissenschaftseinrichtungen und Forschungseinrichtungen. Die nachfolgenden Erläuterungen zur steuerlichen Behandlung von Forschungseinrichtungen gelten deshalb auch für Wissenschaftseinrichtungen.
18. § 68 Nr. 9 AO gilt nur für Körperschaften, deren satzungsmäßiger Zweck die Förderung von Wissenschaft

und Forschung ist. Fördert die Körperschaft daneben nach ihrer Satzung auch andere steuerbegünstigte Zwecke, ist § 68 Nr. 9 AO nur anzuwenden, wenn die Forschungstätigkeit bei der tatsächlichen Geschäftsführung die Förderung der anderen steuerbegünstigten Zwecke überwiegt.

Die Sonderregelung in § 68 Nr. 9 AO geht der allgemeinen Regelung über die Zweckbetriebseigenschaft wirtschaftlicher Betätigungen in § 65 AO vor. Die Zweckbetriebseigenschaft der Forschungstätigkeit von Forschungseinrichtungen, auf die § 68 Nr. 9 AO anzuwenden ist, richtet sich deshalb ausschließlich nach dieser Vorschrift. Darauf, ob die Forschungstätigkeit die Voraussetzungen des § 65 AO erfüllt, kommt es nicht an. Dies gilt auch dann, wenn die Forschungseinrichtung die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO für die Annahme eines Zweckbetriebs nicht erfüllt. Die gesamte Forschungstätigkeit ist in diesem Fall ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Die steuerliche Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht unmittelbar der Forschung dienen, richtet sich nach den §§ 65 bis 68 Nrn. 1 bis 8 AO. Danach ist z. B. die teilweise Überlassung der Nutzung eines Rechenzentrums für Zwecke Dritter gegen Entgelt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Zweckbetriebe kommen insbesondere bei der Förderung anderer steuerbegünstigter Zwecke in Betracht (z. B. Unterhaltung eines Museums durch den Träger einer Forschungseinrichtung - § 68 Nr. 7 AO).

Betreibt eine steuerbegünstigte Körperschaft, auf die § 68 Nr. 9 AO nicht anzuwenden ist, auch Forschung, ist die Zweckbetriebseigenschaft der Forschungstätigkeit nach § 65 AO zu beurteilen. Hierbei sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 30.11.1995, V R 29/91, BStBl 1997 II S. 189, zu beachten. Danach ist die Auftragsforschung ein steuerpflichtiger 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

Jahr	Zuwendungen und Vermögensverwaltung	Andere Finanzierung	Gesamtfinanzierung
	€	€	€
01	1.000	1.100	2.100
02	1.400	1.000	2.400
03	1.200	1.300	2.500
Zusammen	3.600	3.400	7.000

Im Jahr 03 (zu beurteilender Veranlagungszeitraum) liegt ein Zweckbetrieb vor, weil sich der Träger der Forschungseinrichtung im maßgeblichen Beurteilungszeitraum (Jahre 01 bis 03) überwiegend aus Zuwendungen und der Vermögensverwaltung finanziert hat. Für die Beurteilung der Zweckbetriebeigenschaft im Jahr 04 ist die Finanzierung des Trägers der Forschungseinrichtung in den Jahren 02 bis 04 zugrunde zu legen.

21. Die Anfertigung von Prototypen und die Nullserie gehören noch zur Forschungstätigkeit.

Bei Routinemessungen, dem Routineeinsatz eines Ergebnisses und der Fertigung marktfähiger Produkte ist grundsätzlich anzunehmen, dass sich die Tätigkeit auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränkt. Dies ist eine Vermutung, die im Einzelfall von der Forschungseinrichtung widerlegt werden kann.

Bei der Anfertigung von Gutachten kommt es bei der Zuordnung auf Thema und Inhalt an. Gutachten, in denen lediglich gesicherte wissenschaftliche Erkenntnisse verwertet werden, gehören nicht zur Forschungstätigkeit.

„Projektträgerschaften“ sind von der „Projektförderung“ zu unterscheiden.

„Projektförderung“ ist die Vergabe von Zuwendungen für bestimmte, einzeln abgrenzbare Forschungs- und Entwicklungsvorhaben an Forschungseinrichtungen, z. B. durch Bund, Länder und Europäische Union. Bei der Forschungseinrichtung liegen hierbei Zuwendungen i. S. d. § 68 Nr. 9 Satz 1 AO vor.

„Projektträgerschaft“ ist die fachliche und verwaltungsmäßige Betreuung und Abwicklung der Projektförderung durch Forschungseinrichtungen (Projektträger) im Auftrag des Bundes oder eines Landes. Zu den Aufgaben der Projektträger gehören u. a. die Prüfung und Beurteilung der Förderanträge der Forschungseinrichtungen, die eine Projektförderung beantragen, mit Entscheidungsvorschlag, Verwaltung der vom



Zuwendungsgeber bereitgestellten Mittel, Kontrolle der Abwicklung des Vorhabens, Mitwirkung bei der Auswertung und Veröffentlichung der Arbeitsergebnisse. Die Projektträger erhalten vom Zuwendungsgeber ein Entgelt in Höhe der bei ihnen entstandenen Selbstkosten. Projektträgerschaften sind steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Bei der Beurteilung, wie sich die Forschungseinrichtung überwiegend finanziert, gehören die Einnahmen aus Projektträgerschaften zu den Einnahmen, die den Zuwendungen und den Einnahmen aus der Vermögensverwaltung gegenüber zu stellen sind. Eine Tätigkeit ohne Forschungsbezug ist z. B. der Betrieb einer Kantine.

# Anlage 3

## Muster einer Überschussermittlung am Beispiel eines Sportvereins

### I. Ideeller Tätigkeitsbereich

Einnahmen	z. B. Mitgliedsbeiträge	..... Euro	
	Spenden	..... Euro	
	Staatl. Zuschüsse	..... Euro	..... Euro
Ausgaben	Ausgaben, die nicht mit den Bereichen II. bis IV.		
(bitte einzeln	zusammenhängen (z. B. angemessene Aufwendungen		
aufzählen)	zur Spenden- und Mitgliederwerbung)	..... Euro	- ..... Euro
Ergebnis des ideellen Bereichs			<u>≡ ..... Euro</u>

### II. Vermögensverwaltung

Einnahmen	z. B. Zinsen und sonstige Kapitalerträge	..... Euro	
	Miet- und Pachteinnahmen	..... Euro	
	sonstige Erlöse	..... Euro	..... Euro
Ausgaben	z. B. Bankspesen für Depotverwaltung	..... Euro	
(bitte einzeln	sonstige Gebühren	..... Euro	
aufzählen)	Absetzung für Abnutzung	..... Euro	
	Strom- und Heizungskosten	..... Euro	
	Hauswart	..... Euro	
	Schornsteinfeger	..... Euro	
	Reinigungskosten	..... Euro	- ..... Euro
Überschuss/Verlust			<u>≡ ..... Euro</u>

### III. Zweckbetriebe

#### 1. Sportliche Veranstaltungen, soweit nicht unter IV. 2 zu erfassen

Einnahmen	z. B. Eintrittsgelder	..... Euro	..... Euro
Ausgaben	z. B. gegnerische Mannschaften und Spieler	..... Euro	
(bitte einzeln	Schieds- und Linienrichter	..... Euro	
aufzählen)	Trainer und Masseur	..... Euro	
	Kassen-, Ordnungs- und Sanitätsdienst	..... Euro	
	Verbandsabgaben, Reisekosten	..... Euro	
	Beschaffung und Instandhaltung von Sportmaterialien	..... Euro	
	gezahlte Umsatzsteuer	..... Euro	- ..... Euro
Überschuss/Verlust			<u>≡ ..... Euro</u>

2. Kurzfristige Sportstättenvermietung an Mitglieder

Einnahmen	..... Euro	
Ausgaben (bitte einzeln aufzählen)	- ..... Euro	
Überschuss/Verlust	<u>≡ ..... Euro</u>	

3. Sonstige (bitte erläutern)

Einnahmen	..... Euro	
Ausgaben (bitte einzeln aufzählen)	- ..... Euro	
Überschuss/Verlust	<u>≡ ..... Euro</u>	

IV. Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

1. Selbst bewirtschaftete Vereinsgaststätte

Einnahmen	..... Euro	..... Euro
Ausgaben	z. B. Waren	
(bitte einzeln aufzählen)	Löhne und Gehälter	..... Euro
	Heizung und Beleuchtung	..... Euro
	Betriebssteuern (gezahlte Umsatzsteuer, nicht jedoch Körperschaftsteuer)	..... Euro
	Reinigung	..... Euro
	Telefon/Porto	..... Euro
	Büromaterial	..... Euro
	Miet- und Pachtzahlungen	..... Euro
	Schuldzinsen	..... Euro
	Reparaturen	..... Euro
	Absetzung für Abnutzung	..... Euro
	Geringwertige Anlagegüter	..... Euro
	sonstige Kosten	..... Euro
Überschuss/Verlust		<u>- ..... Euro</u> <u>≡ ..... Euro</u>

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

Einnahmen	z. B. Eintrittsgelder	..... Euro	
	Startgelder	..... Euro	
	Ablösezahlungen	..... Euro	
	Werbeeinnahmen, die in Zusammenhang mit den sportlichen Veranstaltungen erzielt worden sind	..... Euro	..... Euro
Ausgaben	Beispiele siehe III.1		
(bitte einzeln aufzählen)			- ..... Euro
Überschuss/Verlust			<u>≡ ..... Euro</u>

3. *Gesellige Veranstaltungen (Faschingsparty, Sommerfest, Weihnachtsfeier)*

Einnahmen	z. B. Eintritt	..... Euro	
	Verkauf von Speisen und Getränken	..... Euro	..... Euro
Ausgaben	z. B. Saalmiete	..... Euro	
(bitte einzeln	Künstler und Musik	..... Euro	
aufzählen)	Einkauf von Speisen und Getränken	..... Euro	
	Betriebssteuern	..... Euro	- ..... Euro
Überschuss/Verlust			<u>≡ ..... Euro</u>

4. *Sonstige wirtschaftliche Betätigungen*

*(z. B. Verkauf von Speisen und Getränken, Werbung, die mit einem unter III.1 erfassten Zweckbetrieb zusammenhängt, Inseratengeschäft, kurzfristige Vermietung von Sportstätten an Nichtmitglieder)*

Einnahmen		..... Euro	
Ausgaben (bitte einzeln aufzählen)		- ..... Euro	
Überschuss/Verlust			<u>≡ ..... Euro</u>

Gesamtüberschuss/-verlust aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen  
Geschäftsbetrieben (Summe IV.1 bis IV.4) ..... Euro

Einnahmen aus allen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben  
(IV.1 bis IV.4) einschließlich Umsatzsteuer ..... Euro

- mehr als 45.000 Euro  
die Überschüsse aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer
- weniger oder gleich 45.000 Euro  
es fällt unabhängig von der Höhe des Gewinns weder Körperschaft- noch Gewerbesteuer an

# Anlage 4

## Muster einer Vermögensübersicht zum 31. Dezember

### Vermögensgegenstände

- immaterielle Vermögensgegenstände .....
- Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, Bauten .....
- Finanzanlagen .....
- Bauten .....
- Wertpapiere .....
- Schecks, Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten .....
- Forderungen .....
- übrige Vermögensgegenstände .....

Summe der Vermögensgegenstände = Rohvermögen .....

### Schuldposten

- ungewisse Verbindlichkeiten (z. B. Rückstellungen) .....
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten .....
- übrige Verbindlichkeiten .....

Summe Schuldposten .....

Rohvermögen zum 31. Dezember .....

- Schuldposten zum 31. Dezember .....

= Reinvermögen (Kapital) .....

# Anlage 5

## Optionsmöglichkeiten bei sportlichen Veranstaltungen eines Sportvereins mit Jahreseinnahmen von bis zu oder über 45.000 Euro

Jahreseinnahmen bis zu 45.000 Euro					
nur Veranstaltungen mit unbezahlten Sportlern		nur Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern		neben Veranstaltungen mit unbezahlten Sportlern auch Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern	
A	B	C	D	E	F
keine Option	Option	keine Option	Option	keine Option	Option
steuerliche Folgen und Möglichkeiten					
Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO
Behandlung als Zweckbetrieb	wie A, da die Option ins Leere geht	Behandlung als Zweckbetrieb	Behandlung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	alle Veranstaltungen sind ein Zweckbetrieb (weitere Folgen wie C)	alle Veranstaltungen mit unbezahlten Sportlern sind ein Zweckbetrieb (weitere steuerliche Folgen wie A)
Gewinne unterliegen nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer		Gewinne unterliegen nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer	Gewinne unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, wenn Besteuerungsgrenze überschritten wird		alle Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (weitere steuerliche Folgen wie D)
keine Verlustverrechnung möglich		keine Verlustverrechnung möglich	Verlustverrechnung möglich		
Verlustabdeckung mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln zulässig		Verlustabdeckung und Bezahlung der Sportler mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln zulässig	Verlustabdeckung und Bezahlung der Sportler mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln unzulässig		
			Bezahlung der Sportler aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder durch Dritte		
ermäßigter Umsatzsteuersatz		ermäßigter Umsatzsteuersatz	voller Umsatzsteuersatz		

Jahreseinnahmen über 45.000 Euro					
nur Veranstaltungen mit <b>unbezahlten</b> Sportlern	nur Veranstaltungen mit <b>bezahlten</b> Sportlern			neben Veranstaltungen mit <b>unbezahlten</b> Sportlern auch Veranstaltungen mit <b>bezahlten</b> Sportlern	
A	B	C	D	E	F
keine Option	Option	keine Option	Option	keine Option	Option
steuerliche Folgen und Möglichkeiten					
Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 1 AO	Beurteilung nach § 67a Abs. 3 AO
Behandlung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	Behandlung als Zweckbetrieb	Behandlung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	wie C, da die Option ins Leere geht	alle Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (weitere steuerliche Folgen wie B)	alle Veranstaltungen mit <b>unbezahlten</b> Sportlern sind ein Zweckbetrieb (weitere steuerliche Folgen wie B)
Gewinne unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, da Besteuerungsgrenze überschritten	Gewinne unterliegen nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer	Gewinne unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, da Besteuerungsgrenze überschritten		alle Veranstaltungen mit <b>bezahlten</b> Sportlern sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Gewinne unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, wenn Besteuerungsgrenze überschritten wird (weitere steuerliche Folgen wie C)	
Verlustverrechnung möglich	keine Verlustverrechnung möglich	Verlustverrechnung möglich			
Verlustabdeckung mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln unzulässig	Verlustabdeckung mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln zulässig	Verlustabdeckung und Bezahlung der Sportler mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln unzulässig			
		Bezahlung der Sportler aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder durch Dritte			
voller Umsatzsteuersatz	ermäßigter Umsatzsteuersatz	voller Umsatzsteuersatz			

# Anlage 6.1

## § 10b EStG – 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, 26b 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.

## Anlage 6.2

### § 50 EStDV – Zuwendungsbestätigung<sup>1</sup>

- (1) Zuwendungen im Sinne der §§ 10b und 34g des Gesetzes dürfen vorbehaltlich des Absatzes 2 nur abgezogen werden, wenn der Zuwendende eine Zuwendungsbestätigung, die der Zuwendungsempfänger unter Berücksichtigung des § 63 Absatz 5 der Abgabenordnung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat, oder die in den Absätzen 4 bis 6 bezeichneten Unterlagen erhalten hat. Dies gilt nicht für Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 und 3 des Gesetzes.
- (2) Der Zuwendende kann den Zuwendungsempfänger bevollmächtigen, die Zuwendungsbestätigung der für seine Besteuerung nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörde nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung zu übermitteln. Der Zuwendende hat dem Zuwendungsempfänger zu diesem Zweck seine Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) mitzuteilen. Die Vollmacht kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden. Der Zuwendungsempfänger hat dem Zuwendenden die nach Satz 1 übermittelten Daten elektronisch oder auf dessen Wunsch als Ausdruck zur Verfügung zu stellen; in beiden Fällen ist darauf hinzuweisen, dass die Daten der Finanzbehörde übermittelt worden sind. § 72a Absatz 4 der Abgabenordnung findet keine Anwendung.
- (3) In den Fällen des Absatzes 2 ist für die Anwendung des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung (§ 10 der Abgabenordnung) des Zuwendungsempfängers im Inland befindet. Die nach Absatz 2 übermittelten Daten können durch dieses Finanzamt zum Zweck der Anwendung des § 93c Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung bei den für die Besteuerung der Zuwendenden nach dem Einkommen zuständigen Finanzbehörden abgerufen und verwendet werden.
- (4) Statt einer Zuwendungsbestätigung genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, wenn
  1. die Zuwendung zur Hilfe in Katastrophenfällen:
    - a) innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt worden ist oder
    - b) bis zur Einrichtung des Sonderkontos auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger eingezahlt wird; wird die Zuwendung über ein als Treuhandkonto geführtes Konto eines Dritten auf eines der genannten Sonderkonten eingezahlt, genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Zuwendenden zusammen mit einer Kopie des Barzahlungsbelegs oder der Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Dritten, oder
  2. die Zuwendung 300 Euro nicht übersteigt und
    - a) der Empfänger eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle ist oder
    - b) der Empfänger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes ist, wenn der steuerbegünstigte Zweck, für den die Zuwendung verwendet wird, und die Angaben über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer auf einem von ihm hergestellten Beleg aufgedruckt sind und darauf an-

---

<sup>1</sup> in der ab 1. Januar 2020 geltenden Fassung

gegeben ist, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt, oder

c) der Empfänger eine politische Partei im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes ist, die nicht gemäß § 18 Absatz 7 des Parteiengesetzes von der staatlichen Teilfinanzierung ausgeschlossen ist, und bei Spenden der Verwendungszweck auf dem vom Empfänger hergestellten Beleg aufgedruckt ist. Aus der Buchungsbestätigung müssen der Name und die Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers und des Empfängers, der Betrag, der Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung ersichtlich sein. In den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe b hat der Zuwendende zusätzlich den vom Zuwendungsempfänger hergestellten Beleg aufzubewahren.

- (5) Bei Zuwendungen zur Hilfe in Katastrophenfällen innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, die über ein Konto eines Dritten an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, an eine inländische öffentliche Dienststelle oder an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden, genügt das Erhalten einer auf den jeweiligen Zuwendenden ausgestellten Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers, wenn das Konto des Dritten als Treuhandkonto geführt wurde, die Zuwendung von dort an den Zuwendungsempfänger weitergeleitet wurde und diesem eine Liste mit den einzelnen Zuwendenden und ihrem jeweiligen Anteil an der Zuwendungssumme übergeben wurde.
- (6) Bei Zahlungen von Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes genügen statt Zuwendungsbestätigungen Bareinzahlungsbelege, Buchungsbestätigungen oder Beitragsquittungen.
- (7) Eine in § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse hat die Vereinnahmung der Zuwendung und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzuzeichnen und ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Diese Aufbewahrungspflicht entfällt in den Fällen des Absatzes 2. Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwand müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den vom Empfänger bestätigten Wert der Zuwendung ergeben.
- (8) Die in den Absätzen 1, 4, 5 und 6 bezeichneten Unterlagen sind vom Zuwendenden auf Verlangen der Finanzbehörde vorzulegen. Soweit der Zuwendende sie nicht bereits auf Verlangen der Finanzbehörde vorgelegt hat, sind sie vom Zuwendenden bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung aufzubewahren.

# Anlage 7.1

## Muster Bestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag

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).

# Anlage 7.2

## Muster Bestätigung über Sachzuwendungen

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:

Betrag 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 Gewerbesteuer-gesetzes 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).

# Anlage 7.3

## Muster Sammelbestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der steuerbegünstigten Einrichtung)

### Sammelbestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge

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:

Gesamtbetrag der Zuwendung – in Ziffern -	- in Buchstaben	Zeitraum der Sammelbestätigung
---	-----------------	--------------------------------

- 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

Es wird bestätigt, dass über die in der Gesamtsumme enthaltenen Zuwendungen keine weiteren Bestätigungen, weder formelle Zuwendungsbestätigungen noch Beitragsquittungen oder Ähnliches ausgestellt wurden und werden.

Ob es sich um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen handelt, ist der Anlage zur Sammelbestätigung zu entnehmen.

(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).

### Anlage zur Sammelbestätigung

Datum der Zuwendung	Art der Zuwendung <b>(Geldzuwendung/ Mitgliedsbeitrag)</b>	Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen (ja/nein)	Betrag
Gesamtsumme			€

# Anlage 8

## Muster für Zuwendungsbestätigungen (§ 10b EStG)

BMF-Schreiben vom 7. November 2013, BStBl I 2013, S. 1333

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 (vgl. § 50 Absatz 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 vorgesehenen Hinweise 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 A 4 - 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 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 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 (z. B. 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 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG), eines anderen Wirtschaftsguts im Sinne des § 23 Absatz 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 z. B. 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 Absatz 4 EStR zu beachten.

11. Nach § 50 Absatz 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 Absatz 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 (vgl. R 10b.1 Absatz 2 EStR). Sie unterliegen dann aber auch – wie bisher – der Haftung nach § 10b Absatz 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 so genannte 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 Absatz 4 EStG, § 9 Absatz 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 3 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 Absatz 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 Absatz 4 EStG, § 9 Absatz 3 KStG, § 9 Nummer 5 GewStG).*

Nur in den Fällen der Weiterleitung an steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne von § 5 Absatz 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 3 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 Absatz 2 AO), sind Zuwendungen erst ab diesem Zeitpunkt nach § 10b EStG abziehbar. Zuwendungen, die vor Beginn der Steuerbefreiung nach § 5 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 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.

# Anlage 9

## Sponsoring-Erlass – Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings (BMF-Schreiben vom 18. Februar 1998, BStBl I S. 212)

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 Sponsorings

(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. des § 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 abzietbare 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 (vgl. BFH vom 3. Februar 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 RdNr. 3, 4 und 5 für den Betriebsausgabenabzug erfüllen, sind keine Geschenke i. S. des § 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 vom 25. November 1987, BStBl II 1988 S. 220; vom 12. September 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 (vgl. 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 (vgl. 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.

# Anlage 10

Muster der Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt zur Religionszugehörigkeit für die Erhebung der pauschalen Lohnsteuer nach §§ 40, 40a Abs. 1, 2a und 3 und § 40b EStG und der pauschalen Einkommensteuer nach §§ 37a und 37b EStG

## Finanzamt

### Arbeitgeber/Unternehmen/Steuerpflichtiger:

Name der Firma

Anschrift

### Arbeitnehmer/Empfänger der Sachprämien oder Sachzuwendungen:

Name, Vorname

Anschrift

Ich, der vorbezeichnete Arbeitnehmer/Empfänger der Sachprämien oder Sachzuwendungen, erkläre, dass ich

keiner Religionsgemeinschaft angehöre, die Kirchensteuer erhebt, und zwar

- a)  seit Beginn meines Beschäftigungsverhältnisses mit dem oben genannten Arbeitgeber.
- b)  im Zeitpunkt der Gewährung (bitte Datum oder Zeitraum angeben:.....) der Sachprämie oder Sachzuwendung.
- c)  seit dem ..... (bei Änderungen nach dem unter Buchstabe a bzw. b genannten Zeitpunkt).

einer Religionsgemeinschaft angehöre, die Kirchensteuer erhebt

- evangelisch                       römisch-katholisch
- alt-katholisch                       jüdisch/israelitisch                       freireligiös

und zwar seit dem.....\*.

\* Datumsangabe nur erforderlich, wenn Sie gegenüber dem o. g. Arbeitgeber/Unternehmen/Steuerpflichtigen früher erklärt haben, dass Sie keiner Religionsgemeinschaft angehören, die Kirchensteuer erhebt, und zwischenzeitlich in eine solche Religionsgemeinschaft eingetreten sind oder Sie zu einer anderen Kirchensteuer erhebenden Religionsgemeinschaft gewechselt sind.

Ich versichere, die Angaben in dieser Erklärung wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben. Mir ist bekannt, dass die Erklärung als Grundlage für das Besteuerungsverfahren dient.

Ort, Datum

Unterschrift des Arbeitnehmers/  
Empfängers der Sachprämien oder Sachzuwendungen

Diese Erklärung ist vom Arbeitgeber/Unternehmen/Steuerpflichtigen aufzubewahren.

# Stichwortverzeichnis

Ablösezahlungen .....	46 f., 94, 147, 149 f., 159
Absetzung für Abnutzung .....	43 f., 158 f., 173
Allgemeinheit .....	9, 91 ff., 164
Altmaterialsammlungen .....	34, 45, 138
Anerkennung .....	6, 9, 12, 26, 29 f.
Annehmlichkeiten .....	14, 16, 107
Anrufungsauskunft .....	81
Arbeitgeber .....	68, 71 f.
Arbeitnehmer .....	68 f., 72 f.,
Arbeitskräfte .....	23, 116, 118
Arbeitslohngrenze .....	78
Aufmerksamkeiten .....	14, 16
Aufnahmegebühr .....	12, 31, 52, 65, 92 ff.
Aufwandsspende .....	64
Aufzeichnungen .....	13, 28, 59, 64, 66, 132
Ausbilder .....	68
Aushilfe .....	15
Ausländische Künstler und Sportler .....	82
Ausrüstungsgegenstände .....	35, 65, 141
Ausschließlichkeit .....	22, 27, 31, 112
Ausspielung .....	33, 62, 151, 154
Ausstellerhaftung .....	66
Bemessungsgrundlage .....	73, 75, 78, 82
Beschäftigungsverhältnisse .....	68, 72 f.
Besteuerungsgrenze .....	40 ff., 46 f., 50, 63
Betriebsausgaben .....	40, 42 f.
Betriebseinnahmen .....	42 f.
Betriebsmittelrücklage .....	20, 129
bezahlte Sportler .....	48 f., 68, 138, 147, 148
Bilanzierung .....	28, 42 f.
Buchführung .....	28, 42 f., 59, 132, 137, 173
Corona-Pandemie.....	7
Darlehen .....	19, 92 f., 108
Dauerverluste .....	49
Dienstverhältnis .....	68 f., 71 f.
Ehrenamtszuschale .....	70 f., 78
eigenwirtschaftliche Zwecke .....	13, 26, 87, 104 f., 122
Einheitswert .....	51, 60
Einnahmenüberschussrechnung.....	42 ff.
Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale .....	72
Erbschaftsteuer .....	27, 61, 124
Erwerbsschwelle .....	54, 56
Erzieher .....	68 f.
Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen .....	30
Förderkörperschaft .....	7, 24 f.
Freibetrag .....	42, 50 f., 63, 71, 78 f., 85
Freie Rücklage .....	19 f., 129 f.
Freistellungsbescheid .....	30, 66, 125 f., 132
Freizeitaktivitäten .....	11, 99, 100
Gehälter .....	20, 43, 68 ff., 129, 159
Gemeinnützige Zwecke .....	9 ff., 91 ff., 95
Geringfügig entlohnte Beschäftigung .....	68, 72 ff.
Geschäftsführung (tatsächliche) .....	26 ff., 131 f.
Gesellige Veranstaltungen .....	35, 142, 160
Gewerbsteuer .....	40 f., 43, 50 ff.
Gewerbsteuerermessbetrag .....	51
Gewinnermittlung .....	42 ff., 135, 138, 140
Grunderwerbsteuer .....	60, 62
Grundsteuer .....	43, 60, 61
Grundsteuerbescheid .....	61
Haftung .....	66 f., 72, 165, 174 f.
Hilfebedürftigkeit .....	13, 101, 102
Hilfsperson .....	23, 98, 112, 113
Hochwasser.....	8
Ideelle Tätigkeit .....	16, 31, 38, 52, 106, 115, 142
Inneregemeinschaftlicher Erwerb .....	54
Jugend .....	10, 33, 53
Jugendhilfe .....	10, 53, 98
Kapitalertragsteuer .....	62 f., 85
Kirchen(lohn)steuer .....	71, 74 ff., 81, 178
Kirchliche Zwecke .....	9, 13, 53, 86, 104, 122
Kleinunternehmer .....	55 f., 59
Körperschaftsteuer .....	40 ff., 50
Kostensatz .....	79
Krieg in der Ukraine.....	8
kulturelle Veranstaltungen .....	33, 151
Kulturorchestererlass .....	83
Künstler, ausländische .....	82
Kurse .....	46, 145, 146, 147, 151
Leistungen .....	52 ff.

Lieferungen .....	52 ff.	Sportveranstaltung .....	46 ff., 149
Löhne .....	20, 43, 67 ff.	Steuerabzug .....	62 f., 69, 71, 74 ff., 78, 82 f.
Lohnsteuer .....	68 ff.	Überprüfung .....	29 f.
Lohnsteuerabzug .....	72, 74 f., 78, 80 f.	Übungsleiter .....	15, 16, 64, 68 ff.
Lohnsteueranmeldung .....	80 f.	Übungsleiterpauschale .....	9, 16, 69 ff., 78
Lohnsteuerpauschalierung .....	75 ff.	Umlagen .....	12, 17, 65, 92 ff., 106
Lotterien .....	33, 62, 151, 153	Umsätze .....	9, 51 ff., 133
Lotteriesteuer .....	62, 85	Umsatzsteuer .....	40 f., 43 ff., 51 ff., 158, 159 f.
Mildtätige Zwecke .....	12, 38, 101 f.	Umsatzsteuerbefreiung .....	53
Minijob .....	68, 72 ff., 81	Umsatzsteuererklärung .....	29, 59
Mitgliedsbeiträge ...	12, 14, 16, 17 f., 49, 52, 92 ff., 105, 158, 164 f., 168 ff.,	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer .....	54, 55, 57
Mittelverwendung .....	14 f., 17 ff., 21, 36, 104, 108 ff., 117 f., 128	Umsatzsteuervoranmeldung .....	59, 60
Musiker .....	68, 69	Unmittelbarkeit .....	23, 112 f., 140
Muster einer Zuwendungsbestätigung .....	168 ff.	Veranlasserhaftung .....	66 f., 165
Mustersatzung .....	26 f., 30, 87, 122 ff.	Verlust .....	16 f.
Nachhaltigkeit .....	501, 133	Vermächtnis .....	32, 61
Nebentätigkeit .....	68 ff.	Vermietung .....	32, 34 f., 37 f., 53, 159 f.
Option .....	48, 49, 56, 85, 138, 147, 162, 163	Vermögen .....	18, 20 ff., 24 ff., 32, 36 f.
Orchester .....	83	Vermögensbindung .....	14, 21 f., 26 f., 104, 126 f.
Pauschsteuersatz .....	72, 75 f.	Vermögensverwaltung .....	31 ff.
Rücklagen .....	19 ff., 28 f., 32, 105, 110, 127 ff.	Verpachtung .....	32, 35 ff., 53
Rückspenden .....	14, 64	Verpflegungsmehraufwendungen .....	77, 79 f.
Satzung .....	26 f., 30	Vorsteuerabzug .....	57 ff.
satzungsmäßige Voraussetzungen .....	26 f., 30	Vorsteuerpauschalierung.....	58 f.
Selbstlosigkeit .....	13 ff., 104 f.	Vorträge .....	151, 155
Speisen und Getränke .....	16, 34 f., 46, 138, 142, 144 f., 150 f., 155, 160	Werbung .....	34 f., 38 ff., 133, 135, 139, 144 f., 176
Spenden .....	38, 64 ff., 93, 94, 158	Wiederbeschaffungsrücklage .....	19 f., 129
Sponsoring .....	38, 39, 40, 135, 136, 139, 176, 177	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe .....	31, 52, 85, 133
Sportler, ausländische .....	82	Zeitnahe Mittelverwendung .....	17, 19, 108, 110
Sportreisen .....	46, 144	Zinsen .....	32, 62, 158
		Zuschläge .....	80
		Zuschüsse .....	9, 31 f., 40, 52
		Zuwendungen .....	14 ff., 26, 64 ff., 104, 120, 164 ff., 172 ff.



# Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz	GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
AO	Abgabenordnung	GrStG	Grundsteuergesetz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	GWG	Geringwertiges Wirtschaftsgut
AfA	Absetzung für Abnutzung	H	Hinweis
BewG	Bewertungsgesetz	HGB	Handelsgesetzbuch
BFH	Bundesfinanzhof	i. V. m.	in Verbindung mit
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch	KSt	Körperschaftsteuer
BGBI	Bundesgesetzblatt	KStG	Körperschaftsteuergesetz
BMF	Bundesfinanzministerium	LStDV	Lohnsteuer-Durchführungs- verordnung
BStBl	Bundessteuerblatt	LStH	Hinweis in der amtlichen Lohnsteuer-Handausgabe 2017
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern	LStR	Lohnsteuer-Richtlinien 2015
d. h.	das heißt	Nr.	Nummer
ELStAM	Elektronische Lohnsteuerabzugs- merkmale	Nrn.	Nummern
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuerge- setz	R	Richtlinie
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinie	RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung	S.	Seite/Satz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungs- verordnung	SGB	Sozialgesetzbuch
EStG	Einkommensteuergesetz	Tz.	Textziffer
EStH	Einkommensteuer-Hinweise 2016	u. a	unter anderem
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien 2012	u. U.	unter Umständen
EU	Europäische Union	UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungs- verordnung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum	UStG	Umsatzsteuergesetz
GewSt	Gewerbesteuer	UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
GewStG	Gewerbsteuergesetz	vgl.	vergleiche
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	VO	Verordnung
		z. B.	zum Beispiel

# Impressum

**Herausgeber:**

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen  
Referat Presse- und Öffentlichkeitsarbeit  
Carolaplatz 1, 01097 Dresden  
Telefon: +49 351 56440062  
Telefax: +49 351 56440069  
E-Mail: [presse@smf.sachsen.de](mailto:presse@smf.sachsen.de)  
Internet: [www.smf.sachsen.de](http://www.smf.sachsen.de), [www.finanzen.sachsen.de](http://www.finanzen.sachsen.de)  
Bürgerbeauftragte: Sabine Knappe-Ahrenberg  
Telefon: +49 351 56440999  
E-Mail: [info@smf.sachsen.de](mailto:info@smf.sachsen.de)

**Fotonachweis:** © unsplash.com, Serena Repice Lentini

**Gestaltung, Satz:** [www.friebelwv.de](http://www.friebelwv.de)

**Druck:** [www.addprint.de](http://www.addprint.de)

**Auflage:**

10. Auflage, 2023  
Rechtsstand: 1. Juli 2023  
10.000 Stück

**Bezugsbedingungen:**

Diese Broschüre kann kostenlos bezogen werden bei:  
Zentraler Broschürenversand der Sächsischen Staatsregierung  
Hammerweg 30, 01127 Dresden  
Telefon: +49 351 2103671/72  
Telefax: +49 351 2103681  
E-Mail: [publikationen@sachsen.de](mailto:publikationen@sachsen.de)

**Verteilerhinweis:**

Diese Informationsschrift wird von der Sächsischen Staatsregierung im Rahmen ihrer verfassungsmäßigen Verpflichtung zur Information der Öffentlichkeit herausgegeben. Sie darf weder von Parteien noch von deren Kandidaten oder Helfern im Zeitraum von sechs Monaten vor einer Wahl zum Zwecke der Wahlwerbung verwendet werden. Dies gilt für alle Wahlen. Missbräuchlich ist insbesondere die Verteilung auf Wahlveranstaltungen, an Informationsständen der Parteien sowie das Einlegen, Aufdrucken oder Aufkleben parteipolitischer Informationen oder Werbemittel. Untersagt ist auch die Weitergabe an Dritte zur Verwendung bei der Wahlwerbung. Auch ohne zeitlichen Bezug zu einer bevorstehenden Wahl darf die vorliegende Druckschrift nicht so verwendet werden, dass dies als Parteinahme des Herausgebers zu Gunsten einzelner politischer Gruppen verstanden werden könnte. Diese Beschränkungen gelten unabhängig vom Vertriebsweg, also unabhängig davon, auf welchem Wege und in welcher Anzahl diese Informationsschrift dem Empfänger zugegangen ist. Erlaubt ist jedoch den Parteien, diese Informationsschrift zur Unterrichtung ihrer Mitglieder zu verwenden.

**Copyright**

Diese Veröffentlichung ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, auch die des Nachdruckes von Auszügen und der fotomechanischen Wiedergabe, sind dem Herausgeber vorbehalten.

Diese Maßnahme wird mitfinanziert mit Steuermitteln auf Grundlage des von den Abgeordneten des Sächsischen Landtags beschlossenen Haushaltes.



**Herausgeber:**

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen  
Referat Presse- und Öffentlichkeitsarbeit  
Carolaplatz 1, 01097 Dresden  
Telefon: +49 351 56440062  
Telefax: +49 351 56440069  
E-Mail: [presse@smf.sachsen.de](mailto:presse@smf.sachsen.de)

**Gestaltung, Satz:**

[www.friebelwv.de](http://www.friebelwv.de)

**Druck:**

[www.addprint.de](http://www.addprint.de)

**Bezugsbedingungen:**

Diese Broschüre kann kostenlos bezogen werden bei:  
Zentraler Broschürenversand der Sächsischen Staatsregierung  
Hammerweg 30, 01127 Dresden  
Telefon: +49 351 2103671/72  
Telefax: +49 351 2103681

E-Mail: [publikationen@sachsen.de](mailto:publikationen@sachsen.de)