

## 2.2 Gemeinnützige Zwecke

### 2.2.1 Grundsätzliches

Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, **die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos** zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Begriff „Allgemeinheit“ steht im Gegensatz zu „exklusive Kreise“ (z.B. Familienzugehörigkeit oder Belegschaft eines Unternehmens) oder „Bestrebungen von Außenseitern mit einseitigen oder extremen Sonderinteressen“. Dennoch ist unter „Allgemeinheit“ nicht etwa die Gesamtheit der Bürger der Bundesrepublik Deutschland zu verstehen. Eine Förderung der „Allgemeinheit“ i.S.d. § 52 Abs. 1 S. 1 AO ist vielmehr bereits gegeben, wenn auch nur ein fest umgrenzter Kreis von Personen, die nach objektiven Kriterien ausgewählt wurden (z.B. besondere Bedürftigkeit), gefördert werden soll.

Bei dem Tatbestandsmerkmal einer **Förderung der »Allgemeinheit«** handelt es sich allerdings um einen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen Gehalt wesentlich geprägt wird durch die objektive Wertordnung, wie sie insbesondere im Grundrechtskatalog der Artikel 1 bis 19 GG zum Ausdruck kommt. Eine Tätigkeit, die mit diesen Wertvorstellungen nicht vereinbar ist, ist keine Förderung der Allgemeinheit (BFH vom 11.4.2012, I R 11/11, BStBl II 2013 S. 146; BFH vom 13.12.1978, I R 39/78, BStBl II 1979 S. 482). Nicht als Förderung der Allgemeinheit gelten daher Bestrebungen, die sich gegen die freiheitlich demokratische Grundordnung der Bundesrepublik Deutschland oder gegen verfassungsrechtlich garantierte Freiheiten richten.

Gleiches gilt für einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz. Ein Verein, der entgegen Art. 3 Abs. 3 GG die wesensmäßige Gleichheit aller Menschen in Abrede stellt, ist daher mangels Förderung der Allgemeinheit nicht als gemeinnützig einzustufen. In diesem Sinne hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.5.2017 (V R 52/15, BStBl II 2018 S. 218) klargestellt, dass eine Freimaurerloge, die **Frauen** von der Mitgliedschaft **ausschließt, nicht gemeinnützig** sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit scheidet ebenfalls aus, wenn die Veranstaltung geselliger Zusammenkünfte (vor allem) der Vereinsmitglieder im Vordergrund steht (FG Baden-Württemberg vom 7.6.2016, 6 K 2803/15, EFG 2017 S. 1).

Der Gesetzgeber hat durch das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements“ den Katalog der begünstigten Zwecke abschließend geregelt. Zum Ausgleich wurde jedoch eine Öffnungsklausel in § 52 Abs. 2 S. 2 AO für weitere gemeinnützige Zwecke eingefügt, die neben den Katalogzwecken als gemeinnützig anerkannt werden können. Denn die Auffassung, was als gemeinnützig anerkannt werden kann, ist einem stetigen Wandel unterworfen. Nicht anders aber als die Katalogzwecke nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO müssen die nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO genehmigten Zwecke die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet fördern und die übrigen Kriterien des § 52 Abs. 1 AO erfüllen. Zudem lässt § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO weiteren Spielraum für zukünftige neue Zwecke.

Im Übrigen sind **Zuwendungen**, also Spenden und Mitgliedsbeiträge, an gemeinnützige Organisationen nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG für den Leistenden als Sonderausgabe **steuerlich abziehbar** (zu den Voraussetzungen zuletzt: BFH vom 16.3.2021, X R 37/19, NJW 2021 S. 3142). Die hierfür notwendige Zuwendungsbestätigung darf von der gemeinnützigen Orga-

nisation ausgestellt werden. Statt einer Zuwendungsbestätigung genügt bei betragsmäßig geringen Zuwendungen bis 300 € im Rahmen eines vereinfachten Zuwendungsnachweises der Einzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstitutes (§ 50 Abs. 4 EStDV).

**Sonderregelung in der Corona-Krise!** Für Spenden zur Corona-Hilfe gilt der vereinfachte Zuwendungsnachweis in Form eines Überweisungs- oder Einzahlungsbeleges (BMF vom 9.4.2020, IV C 4 – S 2223/19/10003 :003; BMF vom 18.12.2020, V C 4 – S 2223/19/10003 :006). Mit dem BMF-Schreiben (koordinierter Ländererlass) vom 15.12.2021, IV C 4 – S-2223/19/10003 :006, ist eine Verlängerung des zeitlichen Anwendungsbereichs des BMF-Schreibens vom 9.4.2020 (IV C 4 – S 2223/19/10003 :003) und dessen Ergänzungen vom 26.5.2020 (IV C 4 – S 0174/19/10002 :008) und vom 18.12.2020 (IV C 4 – S 2223/19/10003 :006) insofern erfolgt, die coronabedingten Verwaltungs- und Vollzugserleichterungen der Jahre 2020 und 2021 auch im Jahr 2022 zur Anwendung zu bringen.

### 2.2.2 Katalogzwecke nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO

Als Förderung der Allgemeinheit i.S.v. § 52 AO wird angesehen:

1. die Förderung von **Wissenschaft und Forschung**. Wissenschaft ist schöpferische oder forschende Arbeit unter Einhaltung entsprechender methodischer Standards. Von wissenschaftlichem Arbeiten kann insoweit nur gesprochen werden, wenn grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Sinnzusammenhang gebracht werden (BFH vom 7.3.2007, I R 90/04, BStBl II 2007 S. 628). Neben der Forschung sind folgende Tätigkeiten **steuerbegünstigt**:
  - die Veranstaltung von wissenschaftlichen Tagungen und Kongressen,
  - die Unterhaltung von wissenschaftlichen Sammlungen und Archiven,
  - die Herausgabe wissenschaftlicher Werke,
  - die Anfertigung von Prototypen und Nullserien (BMF vom 22.9.1999, BStBl I 1999 S. 944) und
  - Gutachten zu neuartigen Sachverhalten.
 Folgende Tätigkeiten sind **nicht steuerbegünstigt**:
  - Tätigkeiten und Gutachten, die sich auf die bloße Anwendung gesicherter Erkenntnisse beschränken,
  - die Übernahme von Projektträgerschaften (BMF vom 22.9.1999, BStBl I 1999 S. 944).
2. die Förderung der **Religion**. Die Religion wird vorwiegend durch die Kirchen und andere anerkannte Religionsgemeinschaften gefördert. Der verfassungsrechtlich weite Religionsbegriff meint zunächst die großen Weltreligionen, aber auch Glaubensprogramme religiöser Sekten. Eine Steuerbegünstigung zweifelhafter Vereinigungen wird jedoch durch die Bedingungen des § 52 Abs. 1 AO beschränkt. Die Verwirklichung von Vereinszielen durch Gewalt, die vorrangige Verfolgung wirtschaftlicher Interessen, die Missachtung der grundgesetzlichen Werteordnung, aber auch ein Wirken außerhalb des Gewährleistungsbereiches des Art. 4 GG lassen die Steuervergünstigungen entfallen. Entscheidend ist letztlich jedoch eine Einzelfallbetrachtung, so wurden z.B. eine alt-buddhistische Gemeinde (BFH vom

15.6.1973, BStBl II 1973 S. 850) sowie eine Meditationsgesellschaft (BFH vom 20.1.1972, BStBl II 1972 S. 440) als gemeinnützig anerkannt. Abgelehnt wurde dagegen die Anerkennung eines esoterischen Vereins (FG Baden-Württemberg vom 4.2.1988, X K 196/85, EFG 1988 S. 270) und der Scientology-Kirche (BFH vom 6.2.1992, BFH/NV 1993 S. 102).

**Beachte!** § 51 Abs. 3 AO ist die entscheidende Vorschrift zur Beurteilung, ob Körperschaften verfassungsfeindlichen Bestrebungen anhängen. Insoweit wird eine Steuerbegünstigung ausgeschlossen. Die Nennung eines gemeinnützigen Vereins, der nach seiner Satzung religiöse Zwecke fördert, im Verfassungsschutzbericht des Bundes, kann den Widerruf der Gemeinnützigkeit zur Folge haben. Die in das Gemeinnützigkeitsrecht ausstrahlende Beweislastwirkung des Verfassungsschutzberichtes ist allerdings eng begrenzt: Nur bei einer dort ausdrücklich als extremistisch bezeichneten Organisation, also keine Verdachtsfälle und auch keine beiläufig erwähnten Organisationen, wird widerlegbar vermutet, dass verfassungsfeindliche Bestrebungen verfolgt werden (BFH vom 14.3.2018, V R 36/16, BStBl II 2018 S. 422).

Das Finanzgericht Baden-Württemberg (Urteil vom 5.3.2018, 10 K 3622/16, LEXinform 5021275) hat zur Gemeinnützigkeit eines der Förderung des Islams und dem Betrieb einer Moschee dienenden eingetragenen Vereins, dessen Satzung nur muslimische Mitglieder zuließ, entschieden. Das Gericht sah die Förderung der Religion nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO als gegeben an, da bei einer Aufnahme von Personen nichtmuslimischen Glaubens die Gefahr bestünde, dass die Erreichung der o.g. Vereinszwecke erschwert oder sogar vereitelt werden könnte. Ein Verstoß gegen das Gebot der Förderung der Allgemeinheit im Sinne von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO wurde insofern verneint, weil sachliche Gründe im Zusammenhang mit der Art des gemeinnützigen Zwecks eine Beschränkung des Kreises der Mitglieder eines Vereins erforderlich machen können.

**Praktischer Hinweis!** Aus dem Urteil des Finanzgerichtes Baden-Württemberg geht außerdem hervor, dass im Rahmen des Feststellungsverfahrens gemäß § 60a AO lediglich die Satzung geprüft werden soll, nicht jedoch die tatsächliche Geschäftsführung. Die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung erfolgt erst im Zuge des steuerlichen Veranlagungsverfahrens.

3. die Förderung des **öffentlichen Gesundheitswesens** und der öffentlichen **Gesundheitspflege**, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten und Tierseuchen. Als gemeinnützige Einrichtungen kommen z.B. Krankenhäuser i.S.d. § 67 AO, Sanatorien, Pflegeheime oder Rehabilitationsstätten in Betracht. Die Tätigkeiten müssen eine von der individuellen Hilfeleistung losgelöste, auf das öffentliche Gesundheitswesen bezogene, übergreifende Wirkung haben (BFH vom 7.3.2007, I R 90/04, BStBl II 2007 S. 628; BFH vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl II 2016 S. 68). Die Hilfe in individuellen Krankheitsfällen fällt nicht darunter (BFH vom 6.2.2013, I R 59/11, BStBl II 2013 S. 603), weswegen z.B. Rettungsfahrten und Krankentransporte nicht zur gemeinnützig anerkannten Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens zählen.

**Beachte!** Zur gemeinnützigkeitsschädlichen politischen Betätigung eines Vereins, der nach seiner Satzung u.a. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der Gesundheitspflege verfolgt, ist im Kontext der Bekämpfung der Corona-Pandemie beim BFH unter dem Aktenzeichen V B 25/21 Beschwerde gegen die Entscheidung des FG München vom 30.3.2021, 7 V 2583/20, EFG 2021 S. 917 anhängig.

4. die Förderung der **Jugend- und Altenhilfe**. Die Jugendhilfe und Jugendfürsorge umfasst zunächst das gesamte Gebiet der Fürsorgemaßnahmen i.S.d. § SGB VIII. Im Rahmen der Altenhilfe kann z.B. die Errichtung und Unterhaltung von Senioren(wohn)heimen und Pflegeeinrichtungen als gemeinnützig anerkannt werden.

**Hinweis!** Für die Finanzverwaltung gelten alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres als Jugendliche (AEAO zu § 52 Nr. 2.1). Personen, die das 75. Lebensjahr vollendet haben, zählen immer – ohne Nachprüfung der individuellen Gegebenheiten – zum begünstigten Personenkreis (AEAO zu § 53 Nr. 4 S. 4).

5. die Förderung von **Kunst und Kultur**. 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 (Theater, Museen) sowie von kulturellen Veranstaltungen (Konzerte, Kunstaussstellungen) 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 (AEAO zu § 52 Nr. 2.2).
6. die Förderung des **Denkmalschutzes** und der **Denkmalpflege**. 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.
7. die Förderung der **Erziehung, Volks- und Berufsbildung** einschließlich der Studentenhilfe. Erziehung und Bildung sind zentrale Zwecke gemeinnütziger Organisationen. Voraussetzung für eine steuerliche Privilegierung ist ein erkennbares und über die Satzung nachprüfbares Konzept, das sich an allgemeingültigen Regeln der Wissensvermittlung und der Charakterbildung sowie der verfassungsmäßigen Ordnung orientieren muss (FG Hamburg vom 8.12.1997, EFG 1998 S. 916). Erziehung steht in engem Zusammenhang mit der Formung junger Menschen, umfasst aber auch alle Formen des Schulwesens. Bildung wiederum meint die allgemeine und berufliche Bildung.

**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 oder den Unterhalt entsprechender Netze zur privaten und geschäftlichen Nutzung durch die Mitglieder oder andere Personen dient (s. zu den **Freifunkvereinen** die durch das JStG 2020 erfolgte Einfügung in

Nr. 23). **Freiwilligenagenturen** können regelmäßig wegen der Förderung der Bildung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO) als gemeinnützig behandelt werden, wenn das Schwergewicht ihrer Tätigkeit in der Aus- und Weiterbildung der Freiwilligen liegt (AEAO zu § 52 Nr. 3).

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. Der Naturschutz umfasst alle Tätigkeiten zur Erhaltung der ursprünglichen Landschaft mit ihrer Pflanzen- und Tierwelt, während Landschaftspflege dagegen mehr der Wahrung des ursprünglichen Landschaftsbildes dient. Unter Umweltschutz sind alle Maßnahmen zur Schaffung, Erhaltung und Verbesserung lebensgerechter Umweltbedingungen für Menschen, Tiere und Pflanzen zu verstehen. Nach der Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 11.10.2018 (Kurzinformation KSt Nr. 05/2018) bestehen keine Bedenken, **Foodsharing-Vereine** – bei entsprechender Ausgestaltung der Satzung – wegen Förderung des Umweltschutzes mittels Schonung von bereits für die Herstellung von Lebensmitteln verwendeten Ressourcen und die Vermeidung von (Essens-)Müll (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO) von der Körperschaft- und Gewerbesteuer freizustellen. Foodsharing-Vereine sensibilisieren Menschen hinsichtlich der Lebensmittelverschwendung und organisieren die Weitergabe bzw. Verteilung überschüssiger (privater wie gewerblicher) Lebensmittel. Die Rettung von noch essbaren Lebensmitteln – ggf. auch nach Ablauf der Mindesthaltbarkeit – steht hier im Vordergrund. Der Empfängerkreis ist jedoch nicht auf wirtschaftlich hilfebedürftige Personen i.S.d. § 53 Nr. 2 AO beschränkt. Zu beachten gilt es jedoch, dass für die dem Verein überlassenen Lebensmittel keine Zuwendungsbestätigungen ausgestellt werden dürfen. Denn die für den Handel wertlos gewordene Ware ist mit dem gemeinen Wert der zugewendeten Wirtschaftsgüter (= Sachzuwendung) von 0,00 € anzusetzen, was die Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung ausschließt (s.a. OFD Niedersachsen vom 9.2.2016 zu den Tafeln, S 2223-324-St235/S0185-7-St 245/S7100-674-St 171/G1412-27-St 251).
9. die Förderung des **Wohlfahrtswesens**, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 UStDV i.V.m. 4.18.1 Abs. 1 UStAE), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten. Die nachstehenden Vereinigungen gelten als amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege:
  - Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung e.V.,
  - Deutscher Caritasverband e.V.,
  - Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband – Gesamtverband e.V.,
  - Deutsches Rotes Kreuz e.V.,
  - Arbeiterwohlfahrt Bundesverband e.V.,
  - Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland e.V.,
  - Deutscher Blinden- und Sehbehindertenverband e.V.,
  - Bund der Kriegsblinden Deutschlands e.V.,
  - Verband deutscher Wohltätigkeitsstiftungen e.V.,
  - Bundesarbeitsgemeinschaft Selbsthilfe von Menschen mit Behinderung und chronischer Erkrankung und ihren Angehörigen e.V.,

Schülerschaft einen Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt (BFH vom 26.5.21, V R 31/19, DStR 2021 S. 2237; s. auch AEAO zu § 52 Nr. 5).

### **Rechtsprechung zu § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO (Staatswesen)**

Einer Steuerbegünstigung ist möglich, wenn eine nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO begünstigte Tätigkeit im Einzelfall zwangsläufig mit einer gewissen politischen Zielsetzung verbunden ist. Die allgemeinpolitische Betätigung im Rahmen des steuerbegünstigten Zwecks darf aber nicht über das hinausgehen, was das Eintreten für diesen jeweiligen Zweck und dessen Verwirklichung erfordert (BFH vom 18.8.2021, V B 25/21, FR 2021 S. 1131). Zu beachten ist jedoch, dass nach ständiger BFH-Rechtsprechung – unter Beachtung der sich aus § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO ergebenden Wertungen – die Verfolgung politischer Zwecke nicht als Förderung der Allgemeinheit gilt. Aus diesem Grund darf weder ein politischer Zweck als alleiniger und ausschließlicher bzw. überwiegender Zweck in der Satzung niedergelegt werden, noch darf der Verein mit seiner tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend einen politischen Zweck verfolgen. Hiervon zu unterscheiden ist die steuerunschädliche Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung zur Verfolgung der in § 52 Abs. 2 AO ausdrücklich genannten Zwecke (BFH vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II 2019 S. 301; BFH vom 10.12.2020, V R 14/20, BFH/NV 2021 S. 463 sowie das anhängige Verfahren beim Bundesverfassungsgericht unter Az. 1 BvR 697/21 – attac). Zur Förderung der Allgemeinheit gehört nämlich auch die kritische öffentliche Auseinandersetzung, um ein nach § 52 Abs. 2 AO begünstigtes Anliegen der Öffentlichkeit und auch Politikern nahezubringen, wenn die unmittelbare Einwirkung auf politische Parteien und die staatliche Willensbildung gegenüber der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks in den Hintergrund tritt. Demnach ist die Beschäftigung mit politischen Vorgängen zulässig, wenn diese im direkten Zusammenhang mit den steuerbegünstigten Satzungszielen und deren Verwirklichung stehen. Im vorliegenden Urteil vom 18.8.2021 hatte ein Verein, dessen Satzungszweck die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und des demokratischen Staatswesens war, im Internet u.a. die Effektivität von Masken hinsichtlich ihres Schutzes vor Viren infrage gestellt. Politische Forderungen zur Beendigung der Corona-Maßnahmen wurden mit dem Hinweis auf den Einfluss „anderer Mächte“ und ohne erkennbare sachliche Abwägung unterschiedlicher wissenschaftlicher Erkenntnisse öffentlich kommuniziert. Von der Meinungsfreiheit mögen solche Äußerungen gedeckt sein – mangels Förderung der Allgemeinheit kam eine Steuerbegünstigung hingegen nicht in Betracht.

### **2.2.5 ABC der gemeinnützigen Zwecke**

Einen umfassenden Überblick über gemeinnützige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung gibt das folgende ABC der gemeinnützigen Zwecke:

ABC der gemeinnützigen Zwecke	Gemeinnützigkeit	Fundstelle
<b>Abfall, Sammeln und Verwerten</b>	nein	BFH vom 27.10.1993, BStBl II 1994 S. 573

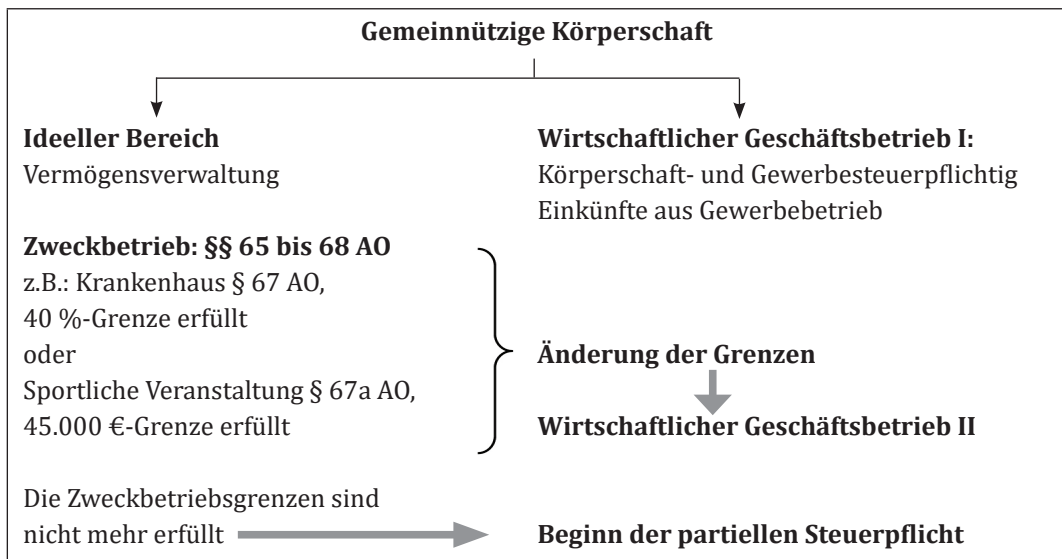
ABC der gemeinnützigen Zwecke	Gemeinnützigkeit		Fundstelle
<b>Abmahnvereine</b>	Einzelfallprüfung		OFD Rostock vom 10.5.2001 (S 0171 – 03/01 – St 242/24 a)
<b>Ärztlicher Notfallpraxis-Verein</b>	ja		OFD Frankfurt/Main vom 16.6.2008 (S 0185 A – 8 – St 53)
<b>Akupunktur</b>	ja		OFD Münster vom 25.6.1980, DB 1980 S. 357
<b>Bekämpfung des Alkoholismus</b>	ja		BFH vom 6.6.1951, BStBl III 1952 S. 148
<b>Altenhilfe</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 4 AO; OFD Frankfurt/Main vom 29.5.2000, S 0171 A – 123 – St II 12, DB 2000 S. 1371
<b>Altersfürsorge</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 4 AO
<b>Amateurfilmen und -fotografieren</b> (bei Förderung von Kunst oder technischer Kultur)	ja		AEAO zu § 52 Nr. 10
<b>Amateurfotografievereine</b>		nein	AEAO zu § 52 Nr. 10
<b>Amateurfunk</b>	ja		§ 52 Nr. 23 AO; AEAO zu § 52 Nr. 10
<b>Anglervereine</b>	ja		AEAO zu § 52 Nr. 2.4
<b>Aquarien- und Terrarienvereine</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 23 AO; AEAO zu § 52 Nr. 11 (Förderung der Tierzucht)
<b>Arbeitnehmerüberlassungsgesellschaften</b>	Einzelfallprüfung		OFD Frankfurt/Main vom 18.7.1997 (S 0171 A – 85 – St II 12); OFD Rheinland vom 16.4.2009 – Kurzinfo KSt 23/2009
<b>Arbeitslosenhilfe</b>	ja		FG Niedersachsen vom 2.6.1983, EFG 1984 S. 49
<b>Arbeitsschutz</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 12 AO
<b>Astrologie</b>		nein	FG Schleswig-Holstein vom 22.3.1996, EFG 1996 S. 940
<b>Förderung der Hilfe von Aussiedlern und Spätaussiedlern</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 10 AO



ABC der gemeinnützigen Zwecke	Gemeinnützigkeit		Fundstelle
Förderung des <b>Austauschs von Informationen über Deutschland und das Ausland</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 13 AO
<b>Autogrammkartensammelvereine</b>		nein	AEAO zu § 52 Nr. 10
<b>Ballonfahren</b>	ja		AEAO zu § 52 Nr. 7
<b>Basketballvereine</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO (Förderung des Sports)
Förderung der <b>Begegnung zwischen Deutschen und Ausländern in Deutschland</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 13 AO
Förderung der Hilfe für <b>Behinderte</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 10 AO
<b>Bekämpfung von Seuchen und seuchenähnlichen Krankheiten</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO
Förderung der <b>Berufsbildung</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO
<b>Berufssport</b>	Einzelfallprüfung		§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO; siehe auch § 58 Nr. 9 und § 67a AO
Arbeitstherapeutische <b>Beschäftigungsgesellschaften</b>	ja		BFH vom 26.4.1995, BStBl II 1995 S. 767
<b>Beschäftigungsgesellschaften</b>	Einzelfallprüfung		OFD Frankfurt/Main vom 18.7.1997, S 0171 A – 85 – St II 12
<b>Betreuung ausländischer Besucher in Deutschland</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 13 AO
<b>Bildung</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO
<b>Billardvereine</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO (Förderung des Sports)
<b>Blindenfürsorge</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 10 AO
<b>Bonsai</b>	ja		AEAO zu § 52 Nr. 11; § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (Förderung der Pflanzenzucht)
Förderung des traditionellen <b>Brauchtums</b>	ja		§ 52 Abs. 2 Nr. 23 AO
<b>Brett- und Kartenspielvereine</b>		nein	AEAO zu § 52 Nr. 10



#### 4.4.9.6 Zusammenfassende Übersichten



Nach § 13 Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 KStG ist mit Beginn der partiellen Steuerpflicht eine Anfangsbilanz zu erstellen, wenn der Verein mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zur Buchführung verpflichtet ist oder freiwillig Bücher führt. Maßgeblich sind dabei die Werte der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe I und II.

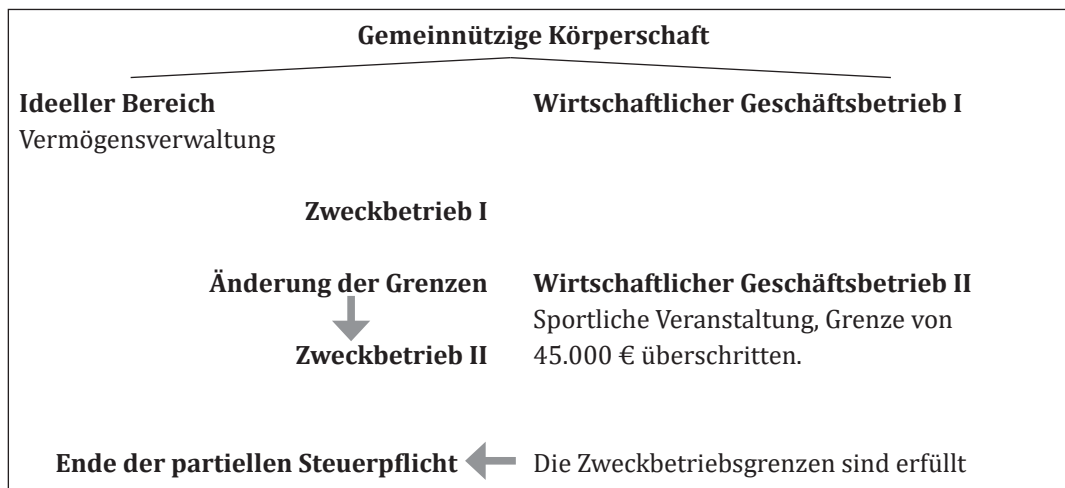
Nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwertansatz bewirkt die steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven, die während der Steuerbefreiung gebildet wurden.

Der Teilwertansatz kann aber auch zur Aufdeckung eines Wertverlusts führen, der während der Steuerbefreiung entstanden war. Dieser Wertverlust wirkt sich nicht steuermindernd im Rahmen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe I und II i.S.d. § 64 Abs. 2 AO aus.

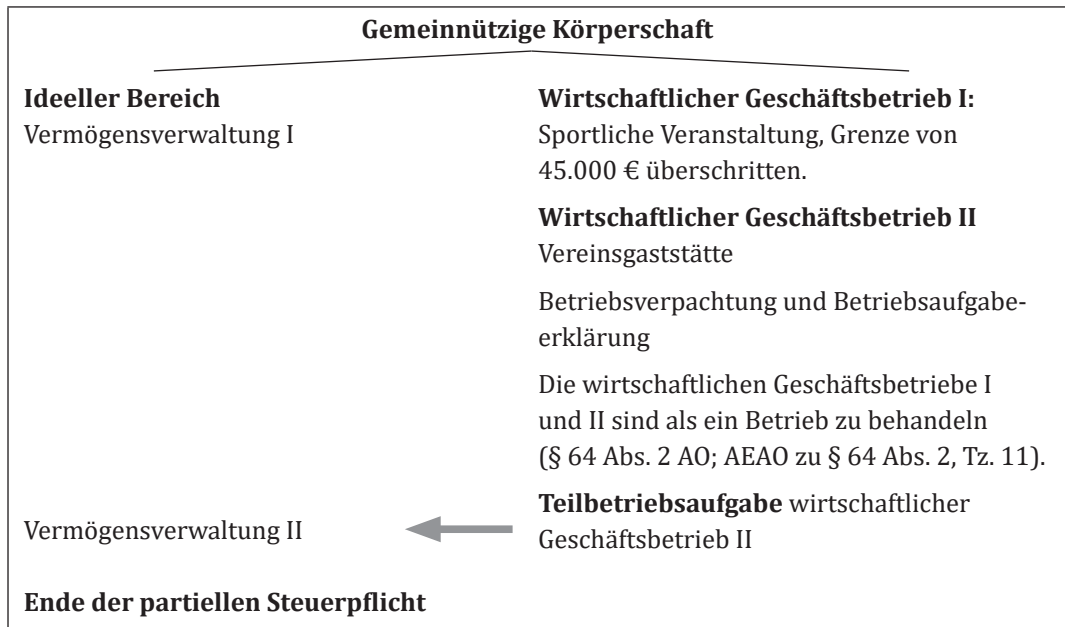
#### Ausnahmen vom Teilwertansatz:

1. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgt nach Wegfall der Steuerbefreiung kein Teilwertansatz. Eine Veräußerung führt zur Realisierung der stillen Reserven, obwohl diese in der Zeit der Steuerbefreiung entstanden sind. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird bei einem Wertverlust nicht der Teilwert, sondern der höhere Buchwert fortgeführt. Im Vergleich zu einer buchführenden Körperschaft führt eine Veräußerung zu einem geringeren Veräußerungsgewinn bzw. sogar zu einem Veräußerungsverlust.
2. Für Wirtschaftsgüter, die bereits bei Beginn der Steuerbefreiung vorhanden waren, sieht § 13 Abs. 4 S. 2 KStG vor, dass diese Wirtschaftsgüter mit dem Wert angesetzt werden, der sich bei ununterbrochener Steuerpflicht ergeben hätte.

<b>Steuerpflichtig</b>	<b>Steuerbefreiung</b>	<b>Steuerpflichtig</b>
Wirtschaftsgut	§ 13 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 KStG:	§ 13 Abs. 4 Satz 2 KStG
Buchwert	Buchwert ansetzen	Ansatz mit dem fortgeführten Wert. Die gesamten stillen Reserven bleiben steuer-verhaftet.



Nach § 13 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 KStG sind die Wirtschaftsgüter, die nach Beginn der Steuerbefreiung der Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dienen, in der Schlussbilanz mit dem Buchwert anzusetzen. Diese Wirkungsweise entspricht dem Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG für die Wirtschaftsgüter, die unmittelbar nach einer Entnahme für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (s.o.). Der Buchwertansatz in der Schlussbilanz verhindert eine Aufdeckung und Versteuerung der während der Steuerpflicht gebildeten stillen Reserven. Bei einer **Teilbetriebsveräußerung** ist **keine Schlussbilanz** zu erstellen (BFH vom 9.5.2012, X R 38/10, BStBl II 2012 S. 725).



#### 4.4.10 Verrechnung von Gewinnen und Verlusten mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe

Erzielt ein Verein mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben über einen längeren Zeitraum Verluste, die mit Mitteln aus dem ideellen Vereinsbereich ausgeglichen werden, ist die Steuerbegünstigung des Vereins wegen zweckfremder Mittelverwendung gefährdet (BFH vom 1.7.2009, I R 6/08, BFH/NV 2009 S. 1837; AEAO zu § 55 Nr. 4). Ein Ausgleich von Verlusten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes mit ideellen Mitteln stellt nur dann keinen Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot dar, wenn die Verluste auf einer Fehlkalkulation beruhen und die Körperschaft bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt. Die zugeführten Mittel dürfen weder aus Zweckbetrieben oder aus dem Bereich der steuerbegünstigten vermögensverwaltenden Tätigkeiten noch aus Beiträgen oder anderen Zuwendungen stammen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind (BFH vom 13.11.1996, I R 152/93, BStBl II 1998 S. 711; AEAO zu § 55 Nr. 6).

**Sonderregelung in der Corona-Krise!** Der Gemeinnützigkeitsstatus wird nicht gefährdet, wenn der Verein Verluste, die nachweislich aufgrund der Auswirkungen der Corona-Pandemie bis zum 31.12.2020 im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung entstanden sind, mit Mitteln des ideellen Bereiches oder aus Überschüssen aus Zweckbetrieben bzw. der Vermögensverwaltung ausgleicht (BMF vom 9.4.2020, IV C 4 – S 2223/19/10003 :003). Mit dem BMF-Schreiben (koordinierter Ländererlass) vom 15.12.2021, IV C 4 – S-2223/19/10003 :006, ist eine Verlängerung des zeitlichen Anwendungsbereichs des BMF-Schreibens vom 9.4.2020 (IV C 4 – S 2223/19/10003 :003) und dessen Ergänzungen vom 26.5.2020 (IV C 4 – S 0174/19/10002 :008) und vom 18.12.2020 (IV C 4 – S 2223/19/10003 :006) insofern erfolgt, die coronabedingten Verwaltungs- und Vollzugserleichterungen der Jahre 2020 und 2021 auch im Jahr 2022 zur Anwendung zu bringen.

**Praxistipp!** Das gilt etwa für Verluste aus gastronomischen Einrichtungen oder Shops, aber auch für Mietausfälle. Der Verein muss allerdings dokumentieren, dass die Verluste durch die Corona-Krise entstanden sind. Es dürfte regelmäßig ausreichen, wenn dem Finanzamt z.B. Umsatzzahlen aus Vergleichszeiträumen der letzten Jahre vorgelegt werden. Probleme sind nur zu erwarten, wenn die wirtschaftlichen Einrichtungen schon vorher Verluste erwirtschaftet haben.

Für das Vorliegen eines Verlustes ist das Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 64 Abs. 2 AO) maßgeblich. Eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich des Verlustes eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes liegt nicht vor, soweit der Verlust bereits im Entstehungsjahr mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verrechnet werden kann. Verbleibt danach ein Verlust, ist eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für dessen Ausgleich nicht anzunehmen, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes in mindestens dieser Höhe zugeführt wurden. Der Verlustausgleich ist im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Abführungen anzusehen (AEAO zu § 55 Nr. 4 und 5). Für den Ausgleich des Verlustes dürfen auch dafür bestimmte Umlagen und Zuschüsse verwendet werden.

Bei dem Aufbau eines neuen Betriebes ist eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich von Verlusten möglich, wenn der Verein mit Anlaufverlusten rechnen konnte. Der Verein muss innerhalb von drei Jahren nach dem Ende des Entstehungsjahres des Verlustes dem ideellen Bereich wieder Mittel, die gemeinnützigkeitsunschädlich verwendet werden können, zuführen (AEAO zu § 55 Nr. 8).

Gewinne und Verluste mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe eines Vereins sind gemäß § 64 Abs. 2 AO miteinander zu verrechnen. Und zwar auch dann, wenn der Verein mit dem verlustbringenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mangels Gewinnerzielungsabsicht sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG erzielt (z.B. bei sportlichen Veranstaltungen), während der gewinnbringende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 15