

# Non-Profit-Organisationen

Erneute Aktualisierung des Anwendungserlasses zu einzelnen gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen der Abgabenordnung durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.1.2019



## Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren, das Steuerrecht der steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften ist - in formaler Hinsicht („Satzung“) wie auch bei der materiellen Umsetzung im Tagesgeschäft („Tatsächliche Geschäftsführung“) - überaus vielschichtig, auch wenn die maßgeblichen Regelungen in einer überschaubaren Zahl von Vorschriften (§§ 51 bis 68 AO) zusammengefasst sind.

Diese Vorschriften haben seit ihrer Schaffung (zum 1.1.1977) wiederholte Anpassungen und Änderungen seitens des Gesetzgebers erfahren, teilweise mit Wirkung auch für längst abgelaufene Kalenderjahre.

Weitere Gesetzesänderungen sind von Seiten der Bundesregierung in Aussicht gestellt; sie beabsichtigt, zeitnah das Ehrenamt (weiter) zu entbürokratisieren und das ehrenamtliche Engagement (noch) besser zu fördern, u. a. durch solche Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts, die entsprechende Absichtserklärungen im Koalitionsvertrag umsetzen. Auch der Bundesrat möchte Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht; ein Gesetzesentwurf der Bundesländer (BR-Drucksache 19/6925) sieht eine Ergänzung des § 52 Abs. 2 AO um die „Förderung von Freifunk-Initiativen“ vor durch ausdrückliche Aufnahme der „Einrichtung und Unterhaltung von Kommunikationsnetzwerken, die (Forts. nächste Seite)

## ÜBER BDO

BDO zählt mit über 1.900 Mitarbeitern an 27 Standorten zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory Services in Deutschland.

Die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist Gründungsmitglied von BDO International (1963), der mit heute über 80.000 Mitarbeitern in 162 Ländern einzigen weltweit tätigen Prüfungs- und Beratungsorganisation mit europäischen Wurzeln.

## HERAUSGEBER

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Im Zollhafen 22  
50678 Köln  
www.bdo.de

© 2019 BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

der Allgemeinheit ohne Gegenleistung offenstehen (Freifunk-Netze)“. Die Schaffung und Unterhaltung von Freifunk-Netzen ist derzeit (noch) kein gemeinnütziger Zweck; Freifunk-Organisationen können derzeit nur ausnahmsweise gemeinnützig sein, z. B. wenn sie die Volks- und Berufsbildung durch Bildungsmaßnahmen zu Fragen der Hard- und Software fördern.

Die Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 51 bis 68 AO) sind zumeist durch eher abstrakte Formulierungen geprägt, was die unmittelbare Anwendung auf konkrete Sachverhalte praktisch häufig schwierig macht, auch wenn der Gesetzgeber gelegentlich versucht - z. B. beim zentralen Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 AO), welches die satzungsgemäße gemeinnützige Mittelverwendung in unterschiedlichen Ausprägungen beschreibt -, seine Vorstellungen und Absichten durch weniger abstrakte, eher pragmatische Formulierungen zu verdeutlichen.

Folge dieser dem Grunde nach abstrakten Form der Darstellung sind - mit zunehmender Anzahl - finanzgerichtliche Entscheidungen, in denen insbesondere der Bundesfinanzhof (BFH) eine konkrete Anwendung der „Spielregeln“ auf praktische Sachverhalte vorzunehmen versucht, sowie zahlreiche Veröffentlichungen einzelner Finanzbehörden zu konkreten Einzelatbeständen und deren (aus fiskalischer Sicht) sachgerechte gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung (von einem mittlerweile sehr intensiven steuerlichen Schrifttum einmal ganz abgesehen).

Rechtsanwendern und deren Beratern droht durch die mehr abstrakte Formulierungstechnik häufig genug ein Verlust des „roten Fadens“, welcher gerade hier von besonderer Bedeutung ist.

Die Schwierigkeit der „Übersetzung“ abstrakter gesetzlicher Vorgaben in praktische Anwendungs- und Ausführungsbestimmungen für konkrete Praxisfälle wird insbesondere beim Gebot der Selbstlosigkeit derzeit einmal mehr durch das beim BFH anhängige Verfahren mit dem Aktenzeichen V R 5/17 deutlich, welches die - für die Praxis überaus bedeutsame - Frage betrifft, ob bei zu hohen Gehältern der Geschäftsführer einer gGmbH ein Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot (i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) vorliegt, welcher die Aberkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit rechtfertigt.

Das Gebot der Selbstlosigkeit gibt diese Konsequenz eigentlich zwingend vor. Andererseits verzichtet der Gesetzgeber auf die Vorgabe eindeutiger Kriterien zur Bemessung der „Angemessenheit“ von Gehältern, was die Umsetzung der Rechtsnorm im Einzelfall überaus schwierig macht. Eine möglichst objektive Abwägung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls ist in jedem Einzelfall unverzichtbar.

Nach dem erstinstanzlichen Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 21.12.2016 (Az.: 3 K 272/13, EFG 2017 S. 1137), welches derzeit beim BFH im Revisionsverfahren rechtlich überprüft wird, soll zur Prüfung der Angemessenheit auf die (ertragsteuerlichen) Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen, die von der Rechtsprechung für Sachverhalte außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts entwickelt worden sind, zurückgegriffen werden. Ob dabei die Angemessenheit nur anhand der Vergütungen anderer gemeinnütziger Organisationen oder auch anhand der Gehälter für vergleichbare Tätigkeiten oder Leistungen auch von nicht steuerbegünstigten Einrichtungen zu beurteilen ist, blieb erstinstanzlich offen.

Bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die allerdings bei gemeinnützigen Einrichtungen eher die Ausnahme sind, sollen deren Tätigkeiten für weitere Unternehmen regelmäßig mindernd zu berücksichtigen sein, soweit nicht gerade die anderweitige Tätigkeit des Geschäftsführers für die gemeinnützigkeitsrechtlich zu beurteilende gGmbH von Vorteil ist (wofür wiederum geeignete Maßstäbe zu definieren wären). Ob dieser Aspekt auch für Geschäftsführer gilt, die nicht auch Gesellschafter sind, müsste ggf. zusätzlich geprüft werden, ebenso die Frage, ob bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer die Höhe der Beteiligungsquote eine Rolle spielt.

Aus einem sprunghaften, erheblichen Gehaltsanstieg gegenüber dem Vorjahr, für den keine plausiblen Gründe ersichtlich sind, soll sich zumeist eine Unangemessenheit der Vergütung ergeben; allerdings müssten auch hier belastbare Kriterien zur Bemessung dieser „Plausibilität“ gefunden werden.

Die beschriebene Schwierigkeit der „Übersetzung“ abstrakter gesetzlicher Vorgaben in praktische Anwendungs- und Ausführungsbestimmungen für konkrete Praxisfälle hat die Finanzbehörden seit längerem veranlasst, insbesondere durch den Anwendungserlass zur Abgabenordnung („AEAO“) des Bundesfinanzministeriums einen „Leitfaden“ durch das Gestrüpp der Gemeinnützigkeitsnormen zu schaffen. Er gibt die auf Bund-Länder-Ebene abgestimmte Rechtsauffassung der Finanzbehörden wieder und bindet die (nachgeordneten) Finanzbehörden.

Auch die betroffenen Körperschaften und deren Berater greifen regelmäßig auf ihn zurück, auch wenn sie - anders als die Finanzbehörden - formal nur an die gesetzlichen Vorgaben der AO gebunden sind und die Hinweise und Vorgaben des AEAO häufig genug angesichts der manchmal erkennbaren fiskalistisch geprägten Ausrichtung eher als „Leidfaden“ empfinden dürften.

Das bewusste Wahrnehmen des AEAO ändert aber nichts daran, dass betroffene steuerbegünstigte Körperschaften in Einzelfällen - zulässigerweise - abweichende Rechtsauffassungen jedenfalls dann vertreten dürfen (oder auch sollten), wenn die im AEAO vertretene Rechtsmeinung nicht durch die Rechtsprechung des BFH gedeckt ist bzw. von ihr sogar (zu Lasten der betroffenen Steuerpflichtigen) abweicht. Im neuen AEAO i. d. F. des Schreibens vom 31.1.2019 wird wiederholt ausdrücklich von der BFH-Rechtsprechung abgewichen; hierauf wird im Rahmen der später darzustellenden Einzelheiten jeweils hingewiesen. Allerdings sollten derartige abweichende Rechtsauffassungen stets (z. B. in schriftlichen Erläuterungen zu den Steuererklärungen) kenntlich gemacht werden, um nicht dem (späteren) - gemeinnützigkeitsrechtlich und steuerstrafrechtlich relevanten - Vorwurf ausgesetzt zu werden, aus steuerlich erheblichen Tatbeständen unzutreffende Konsequenzen (zu Lasten der Finanzbehörden) gezogen bzw. veranlasst zu haben, und zwar auch dann, wenn insoweit die BFH-Rechtsprechung „genutzt“ wird.

Der AEAO wird in regelmäßigen Abständen vom Bundesfinanzministerium, abgestimmt mit den Landesfinanzministerien, aktualisiert bzw. an neue Rechtsentwicklungen, z. B. an die fortentwickelte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, angepasst.

Seit 2014 bis heute sind auch bei den Erläuterungen zu §§ 51 bis 68 AO wiederholt Anpassungen erfolgt, die teilweise sehr weitgehende Eingriffe in das Verständnis einzelner Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts bedeuteten und die wiederholte Überprüfungen eigener Handlungs- und Sichtweisen bei den betroffenen steuerbegünstigten Trägern erforderlich machten, um sich nicht der Gefahr auszusetzen, unverhofft z. B. im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung mit unerwarteten und unerwünschten geänderten Rechtsmeinungen der zuständigen Finanzbehörden konfrontiert zu werden. Über einzelne dieser AEAO-Änderungen haben wir im Rahmen unserer „Aktuellen Informationen“ der letzten Jahre immer wieder berichtet.

Deren Anwendung kann im Übrigen nicht nur für die Zukunft wirken, sondern auch rückwirkend, z. B. wenn eine Anwendung „in allen offenen Fällen“ vorgesehen ist. Die aktuellen Änderungen gemäß Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 31.1.2019 erfolgen „mit sofortiger Wirkung“; sie sind demnach also wohl grundsätzlich (erst) ab dem Veranlagungszeitraum 2019 zu beachten.

Die letzte gravierende Neufassung des AEAO zu §§ 51 bis 68 AO datiert vom 31.1.2014 (BStBl 2014 I S. 290); sie betraf ganz überwiegend die Auswirkungen des sog. Ehrenamtsstärkungsgesetzes vom 21.3.2013 (BGBl 2013 I S. 556). Die Änderungen der Erläuterungen zu §§ 51 bis 68 AO im AEAO durch die folgenden BMF-Schreiben vom 14.1.2015 (BStBl 2015 I S. 76) und vom 26.1.2016 (BGBl 2016 I S. 155) hatten vor allem eine (erstmalige) Kommentierung der für Krankenhäuser zentralen Vorschrift des § 67 AO zum Inhalt bzw. eine erneute inhaltliche Veränderung einzelner AEAO-Regelungen zum Gemeinnützigkeitsrecht, wobei insbesondere die noch nicht berücksichtigte BFH-Rechtsprechung verarbeitet wurde. Eine weitere Änderung durch ein BMF-Schreiben vom 6.12.2017 (BStBl 2017 I S. 1603) betraf „Vollzugsfragen“ bei Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO bzw. das Kriterium „nicht des Erwerbs wegen“ im Sinne des § 66 Abs. 2 AO; eine Änderung vom 24.1.2018 (BStBl 2018 I S. 258) enthielt redaktionelle Anpassungen in den Erläuterungen zu § 52 AO und § 64 AO ohne materielle neue Rechtsentwicklungen.

Aktuell hat das BMF mit Schreiben vom 31.1.2019 (BStBl 2019 I S. 71) den AEAO zu §§ 51 bis 68 AO erneut und teilweise gravierend verändert; hierüber ist im Rahmen dieser „Aktuellen Information“ nachfolgend näher zu berichten. Die Änderungen bzw. Ergänzungen betreffen zum einen Rechtsentwicklungen aufgrund von aktuellen Erkenntnissen der Rechtsprechung, insbesondere des BFH, und zum anderen sachliche Entwicklungen z. B. infolge politischer Veränderungen oder zunehmender Digitalisierung des Alltags (auch im gemeinnützigen Umfeld).

Im Einzelnen betreffen die Änderungen und Ergänzungen die AEAO-Erläuterungen zu

- § 51 AO („Allgemeines“),
- § 52 AO („Gemeinnützige Zwecke“),
- § 55 AO („Selbstlosigkeit“),
- § 58 AO („Steuerlich unschädliche Betätigungen“),
- § 59 AO („Voraussetzungen der Steuervergünstigung“),
- § 60a AO („Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen“),
- § 61 AO („Satzungsmäßige Vermögensbindung“),
- § 64 AO („Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“),
- § 66 AO („Wohlfahrtspflege“),
- § 67 AO („Krankenhäuser“),
- § 67a AO („Sportliche Veranstaltungen“) und

- § 68 AO („Einzelne Zweckbetriebe“).

Sie sind durchaus vielfältig und betreffen - jedenfalls auf den ersten Blick - so unterschiedliche Themen wie z. B.

- die „Verfassungsmäßigkeit der tatsächlichen Geschäftsführung“ (§ 51 AO),
- die Gemeinnützigkeit von kommunalen Kinovereinen, Anglervereinen, Vertriebenenverbänden, Bridge-Vereinen, Freiwilligenagenturen und Erfinderclubs (§ 52 AO),
- die gemeinnützigkeitsrechtlichen und ertragsteuerlichen Auswirkungen von Leistungen gemeinnütziger Körperschaften an andere Körperschaften desselben Unternehmensverbundes und die Einführung bzw. Bestätigung der sog. „Saldobetrachtung“ bzw. „Globalbetrachtung“ bei der Nachprüfung der zeitnahen satzungsmäßigen Mittelverwendung (§ 55 AO),
- gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenkliche Mittelweitergaben durch Förderkörperschaften bzw. Mittelbeschaffungskörperschaften (§ 58 Nr. 1 AO),
- die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der Tätigkeiten sog. Beschäftigungsgesellschaften und die Veranstaltung von Trabrennen im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Totalisators als einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 64 AO),
- der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke in einer Kleiderkammer als Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO),
- die Kriterien für die Zuordnung von Leistungen zum Krankenhaus-Zweckbetrieb (§ 67 AO),
- die Zweckbetriebseigenschaft sog. Inklusionsbetriebe und sog. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen (§ 68 AO).

Zu den hier angesprochenen Themen geben Ihnen die Fachleute der BDO gerne weitere Auskünfte und beraten Sie gern, auch und gerade im Hinblick auf etwaige „steueroptimierte“ Gestaltungen.

## INHALTSVERZEICHNIS

### Einzelheiten zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung durch das BMF-

Schreiben vom 31.1.2019.....	5
1.1. § 51 AO („Allgemeines“) .....	5
1.2. § 52 AO („Gemeinnützige Zwecke“) .....	5
1.3. § 55 AO („Selbstlosigkeit“).....	8
1.4. § 58 AO („Steuerlich unschädliche Betätigungen“).....	9
1.5. § 59 AO („Voraussetzungen der Steuervergünstigung“) .....	9
1.6. § 60a AO („Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen“) .....	10
1.7. § 61 AO („Satzungsmäßige Vermögensbindung“) .....	10
1.8. § 64 AO („Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“) .....	10
1.9. § 66 AO („Wohlfahrtspflege“) .....	12
1.10. § 67 AO („Krankenhäuser“) .....	12
1.11. § 67a AO („Sportliche Veranstaltungen“) .....	14
1.12. § 68 AO („Einzelne Zweckbetriebe“).....	14

## EINZELHEITEN ZUR ÄNDERUNG DES ANWENDUNGSERLASSES ZUR ABGABENORDNUNG DURCH DAS BMF-SCHREIBEN VOM 31.1.2019

### 1.1. § 51 AO („Allgemeines“)

Die Änderungen betreffen vorrangig redaktionelle Überarbeitungen ohne inhaltliche Auswirkungen.

Ergänzt wurde Nr. 9 der Erläuterungen durch einen neuen letzten Satz, der auf ein aktuelles BFH-Urteil zu § 51 Abs. 3 Satz 1 AO Bezug nimmt, wonach eine Steuervergünstigung (wegen Gemeinnützigkeit) auch voraussetzt, 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. Hierzu bestimmt Nr. 9 im neuen letzten Satz nunmehr zusätzlich:

„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 2018 II S. 422).“

Eine **verfassungsfeindliche tatsächliche Geschäftsführung** macht den Status der Gemeinnützigkeit damit generell unmöglich, auch wenn die Aktivitäten der Körperschaft im Übrigen gemeinnützigkeitsrechtlich „vorbildlich“ sein sollten.

In Nr. 10 wurden die Erläuterungen zu § 51 Abs. 3 Satz 2 AO ergänzt, wonach bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, widerlegbar davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind. Nach der jetzt vorgenommenen Ergänzung der Nr. 10 des AEAO zu § 51 AO erfordert diese Widerlegung der Vermutung den „**vollen Beweis des Gegenteils**“; eine Erschütterung ist nicht ausreichend (BFH-Urteil vom 14.3.2018, V R 36/16, BStBl 2018 II S. 422).

Auch diese - durch die Rechtsprechung initiierte - Verschärfung der bisherigen Vorgaben dokumentiert die **Notwendigkeit der konsequenten Umsetzung der Verfassungsmäßigkeit des tatsächlichen Handelns**; für einen Vertrauensvorschuss oder ein Abwägen positiver und negativer Umstände ist kein Raum.

### 1.2. § 52 AO („Gemeinnützige Zwecke“)

Sehr umfangreich sind die Ergänzungen bzw. Änderungen der Erläuterungen zu § 52 AO.

a) Die Erläuterungen in Nr. 2.2 zur „**Förderung von Kunst und Kultur**“ sind um Hinweise zum Vorführen von Filmen und zu kommunalen Kinos ergänzt worden.

Danach ist das **Vorführen von Filmen allein** noch keine gemeinnützige Tätigkeit.

Die Gemeinnützigkeit **kommunaler Kinos** ist jedoch zu bejahen, wenn - ganz oder teilweise (aber möglicherweise mehr als nur mittels eines Kriteriums) - bestimmte zusätzliche Kriterien erfüllt sind. Hierzu zählt,

- ob ein kommunaler Kinoverein öffentliche Zuschüsse erhält,
- ob sich das Programm inhaltlich, konzeptionell oder 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.

Auf die künstlerische Qualität der einzelnen gezeigten Filme kommt es im Übrigen nicht an. Diese Klarstellung ist mangels objektiver steuerlicher Kriterien zur Messung der „künstlerischen Qualität“ eines Filmes zu begrüßen.

b) Eine neue Nummer 2.4. betrifft Vereine, deren satzungsmäßiger Zweck die **Förderung der nichtgewerblichen Fischerei** ist (**Anglervereine**). Diese können unter dem Gesichtspunkt der **Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege** als gemeinnützig i. S. d. § 53 AO anerkannt werden.

Ihre Tätigkeit ist dann 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. Diese Zielsetzung sollte in der Satzung eines gemeinnützigen Anglervereins (mit diesen oder ähnlichen Formulierungen) deutlich gemacht werden.

**Wettfischveranstaltungen** sind aber grundsätzlich als nicht mit dem Tierschutzgesetz und mit der Gemeinnützigkeit vereinbar anzusehen. Ob bzw. in welchen Fallkonstellationen Ausnahmen von diesem Grundsatz denkbar sind (was die Formulierung der neuen Nr. 2.4 des AEO zu § 52 AO zulässt), bleibt abzuwarten.

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. der Gemeinde. Es ist zu vermuten, dass die Finanzbehörden die Vorlage dieser besonderen Genehmigung bei gemeinnützigen Anglervereinen künftig grundsätzlich fordern werden, spätestens im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung.

Der **Verkauf von Angelkarten an Nichtmitglieder** stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (i. S. d. § 64 AO) dar. Ggf. kann eine Besteuerung daraus erzielter Gewinne aber durch die Anwendung der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO in Höhe von jährlich (brutto) € 35.000,-, gemessen an der Summe aller steuerpflichtigen Einnahmen (nicht: Gewinne!) des gemeinnützigen Anglervereins, vermieden werden.

c) Die Erläuterungen in Nr. 2.5 (bisher: Nr. 2.4) des AEO zu § 52 AO betreffen unterschiedliche gemeinnützige Zwecke in der Form

- der Förderung des Andenkens an Verfolgte und an Kriegs- und Katastrophenopfer,
- der Förderung der Tier- und Pflanzenzucht (incl. der Förderung der Erhaltung vom Aussterben bedrohter Nutztierarten und Nutzpflanzen)
- und der Förderung des Einsatzes für nationale Minderheiten.

Diese - auf den ersten Blick einigermaßen willkürliche - Ansammlung gemeinnütziger Zwecke, die erkennbar inhaltlich nichts miteinander zu tun haben, ist ergänzt worden durch ausführliche Erläuterungen zur „**Gemeinnützigkeit eines Vertriebenenverbands**“.

Danach ist es für die Gemeinnützigkeit eines Vertriebenenverbands 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 den Satzungszweck z. B. mit der Vorgabe, den „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. Diese Regelung entspricht der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 16.10.1991, I B 16/91, BFH/NV 1992, S. 505).

Bei Vertriebenenverbänden ist also besondere Sorgfalt bei der Formulierung der Satzungszwecke notwendig. Im Übrigen muss die tatsächliche Geschäftsführung die festgelegten Satzungszwecke konsequent umsetzen. Vor dem Hintergrund der neuen Vorgaben dürfte die Übereinstimmung von Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung bei Vertriebenenverbänden einer erhöhten Aufmerksamkeit der Finanzbehörden unterliegen.

d) Der AEO zu § 52 AO hat eine weitere neue Nummer - Nr. 2.8 - erhalten. Diese übernimmt inhaltlich eine aktuelle BFH-Entscheidung (Urteil vom 9.2.2017, V R 70/14, BStBl 2017 II S. 1106) und erkennt als „vergleichbaren Zweck i. S. d. § 52 Abs. 2 Satz 2 AO) ausdrücklich an „**Turnierbridge nach dem Regelwerk der World Bridge Federation**“. Der BFH hatte sich nur mit „Turnierbridge“ befasst; ob die Beschränkung der Anwendung auf Turnierbridge „nach dem Regelwerk der World Bridge Federation“ zutreffend ist, bleibt abzuwarten.

e) In Nr. 7 (vormals: Nr. 6) des AEO zu § 52 AO wird an der Auffassung festgehalten, dass Bridge kein Sport i. S. d. Gemeinnützigkeitsrechts ist, ebenso wie Skat, Gospiel, Gotcha, Paintball, IPSC-Schießen und Tipp-Kick. Damit wird jedenfalls für das ISPC-Schießen die gegenteilige Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 27.9.2018, V R 48/16, BFH/NV 2019, S. 144, nicht (oder noch nicht) berücksichtigt. Hiernach erfüllt nämlich ein Verein, dessen Zweck in der Förderung des Schießsportes, insbesondere des IPSC-Schießens, besteht, (entgegen Nr. 6 - heute: Nr. 7 - des AEO zu § 52 AO) die

satzungsmäßigen Anforderungen an die Feststellung der Gemeinnützigkeit.

Schach ist demgegenüber bekanntlich in § 52 Abs. 2 Nr. AO ausdrücklich genannt (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO: „Schach gilt als Sport“).

Weitere Rechtsstreitigkeiten zu der Frage, was möglicherweise über „Turnierbridge nach dem Regelwerk der World Bridge Federation“ hinaus ein „vergleichbarer Zweck i. S. d. § 52 Abs. 2 Satz 2 AO ist oder sein könnte, sind wohl vorprogrammiert.

f) Nr. 3 des AEAO zu § 52 AO betrifft sog. **Internetvereine** und **Freiwilligenagenturen**. Die bisherigen Regelungen zu den letztgenannten Agenturen sind neu gefasst bzw. ausgebaut worden. Die bisherige Bezugnahme auf ein älteres Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 15.9.2003 ist ersetzt worden durch eigenständige Erläuterungen ohne eine solche Bezugnahme.

Danach sind Freiwilligenagenturen „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. als Freiwilligenzentren oder als Ehrenamtsbörsen. Sie können regelmäßig wegen der **Förderung der Bildung** (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 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 (allgemeiner) Zweckbetrieb (i. S. d. § 65 AO) zu behandeln, weil das Entgelt für die Gesamtleistung - mit Schwergewicht bei der Ausbildung - gezahlt wird.

g) Neu eingefügt in den AEAO zu § 52 AO wurde eine neue, textlich sehr umfangreich gestaltete Nr. 4, welche sog. **Erfinderclubs** thematisiert.

Erfinderclubs verfolgen in der Regel die **Förderung von Bildung** (§ 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.** Ob dies im Einzelfall gegeben ist oder nicht, ist nicht immer einfach zu beurteilen. Es kommt entscheidend darauf an, 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. Wann letzteres anzunehmen ist, dürfte Gegenstand künftiger Diskussionen in konkreten Einzelfällen werden. Objektive Kriterien dürften nur schwer zu definieren sein; es wird immer auf die Umstände des jeweiligen konkreten Einzelfalles ankommen.

An der gebotenen Selbstlosigkeit fehlt es jedenfalls, 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 demgegenüber 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.

h) Die Kommentierung in Nr. 7 (vormals Nr. 6) des AEAO zu § 52 AO zur „Förderung des Sports“ (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO) hat redaktionelle Anpassungen, nicht aber inhaltliche Veränderungen erfahren.

### 1.3. § 55 AO („Selbstlosigkeit“)

a) Die Anpassungen des AEAO zu § 55 AO sind diesmal eher überschaubar, gleichwohl aber für die Praxis von großer Bedeutung. Dies gilt insbesondere für eine - auf den ersten Blick eher unscheinbare - Ergänzung der Nr. 2 des AEAO zu § 55 AO um einen weiteren (letzten) Satz. Um die Relevanz dieser Ergänzung zu erkennen, ist auf den Zusammenhang zu den schon bisher dort befindlichen Regelungen nachfolgend näher einzugehen.

b) In Nr. 2 des AEAO zu § 55 AO wird die „Angemessenheit von Vergütungen“ für Leistungen aller Art thematisiert, und zwar grundsätzlich im Zusammenhang mit sog. Eigengesellschaften, also im Zusammenhang mit steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften, deren Anteile vollständig oder überwiegend in der Hand kommunaler Gesellschafter liegen. Die dort zur Angemessenheits-Thematik für Eigengesellschaften maßgeblichen Ausführungen dürften aber darüber hinaus ganz generell für alle gemeinnützigen Körperschaften gelten bzw. von Bedeutung sein.

Danach kommt eine Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit grundsätzlich nur in Betracht, wenn die von der gemeinnützigen Körperschaft an ihre Gesellschafter erbrachten Leistungen „angemessen vergütet“ werden. Maßstab ist dabei 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 als Leistungsempfänger ist allerdings aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich und deshalb auch nicht erforderlich. Dies gilt allerdings - entsprechend der jetzt eingefügten Ergänzung durch das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 31.1.2019 - ganz grundsätzlich nicht für Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtung aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO).

Mit der zuletzt genannten Ergänzung soll möglicherweise eine Regelung der Oberfinanzdirektion NRW vom 18.1.2017 (Az.: S 0174 -

2016/0006 - St 15) zu „Dienstleistungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften“ zumindest relativiert werden.

Nach dieser Regelung führen zwar verbilligte Leistungen gegenüber ebenfalls steuerbegünstigten Schwester- oder Muttergesellschaften nach den allgemeinen Grundsätzen zu einer Einkommenserhöhung nach § 8 Abs. 3 KStG wegen Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe des Differenzbetrags zwischen tatsächlichem und marktüblichem Entgelt, auch wenn der Verzicht auf die Vereinbarung eines marktüblichen Entgelts gemeinnützigkeitsrechtlich nach § 58 Nr. 1 und 2 AO unschädlich sein sollte. Verbilligte oder unentgeltliche Leistungen einer gemeinnützigen Muttergesellschaft an ihre gemeinnützigen Tochter- oder Enkelgesellschaften stellen nach dieser Regelung allerdings mangels Einlagefähigkeit keine verdeckten Einlagen i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 4 KStG dar, so dass sich die Frage einer Einkommenserhöhung in Höhe des (Teil-) Entgeltsverzichts bei der gemeinnützigen Muttergesellschaft nicht stellt bzw. stellen kann.

Möglicherweise werden Finanzbehörden versuchen, die zuletzt genannte Konsequenz wegen der Ergänzung der Nr. 2 des AEAO zu § 55 AO jedenfalls für die Zeit ab 2019 infrage zu stellen mit der Folge, dass auch von steuerbegünstigten Muttergesellschaften für Leistungen an ihre gemeinnützigen Tochter- oder Enkelgesellschaften künftig „angemessene Entgelte“ incl. eines „marktüblichen Gewinnaufschlages“ - wie auch immer dieser Aufschlag konkret oder ggf. pauschal zu ermitteln ist - gefordert werden, und zwar auch dann, wenn die Leistungen unmittelbar für die Umsetzung der steuerbegünstigten Satzungszwecke der Tochter- und Enkelgesellschaften verwendet werden. Erste aktuelle praktische Erfahrungen im Rahmen laufender Betriebsprüfungen lassen dies jedenfalls befürchten.

Diese Rechtsauffassung ist allerdings abzulehnen. Die zitierten Ausführungen der OFD NRW verdeutlichen überzeugend, dass bei einer Verwendung der Leistungen der gemeinnützigen Mutterkörperschaft in den Zweckbetrieben der Tochter- oder Enkelgesellschaften ertragsteuerlich keine Erhöhung des ertragsteuerlich relevanten Einkommens in Höhe eines - wie auch immer zu bemessenden - (Teil-) Entgeltsverzichts bei der steuerbegünstigten Mutterkörperschaft erfolgen kann.

Rechtstreitigkeiten vor den Finanzgerichten sind hier vorprogrammiert.

Nur der Vollständigkeit sei ergänzend angemerkt, dass für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, gleichgültig, ob dieser steuerfrei („Zweckbetrieb“) oder steuerpflichtig ist, ganz generell die



Absicht bestehen muss, Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile zu erzielen (§ 14 Satz 2 AO). Im Falle der Unentgeltlichkeit können somit keine ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben. Die neue Kommentierung in Nr. 2 des AEAO zu § 55 AO stellt diese Konsequenz nicht infrage.

c) In der Nr. 24 des AEAO zu § 55 AO werden **Tätigkeitsvergütungen an Vorstandsmitglieder von Vereinen** angesprochen, welche gemeinnützigkeitsrechtlich nur zulässig sind, wenn eine entsprechende Satzungsregelung besteht.

Bisher wurde wegen der Einzelheiten hierzu auf ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums aus dem Jahre 2009 verwiesen. Dieser Hinweis ist ersetzt worden durch den Hinweis auf ein aktuelles Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums vom 21.11.2014 (BStBl 2014 I S. 1581) zu § 3 Nr. 26a und Nr. 26b EStG bzw. zu „steuerfreien Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit“.

d) Von zentraler Bedeutung ist die (schon wiederholt geänderte) Nr. 28 des AEAO zu § 55 AO zur „**zeitnahen Mittelverwendung**“.

Die bisherige Regelung ist unter Verweis auf ein BFH-Urteil vom 20.3.2017 (X R 13/15, BStBl 2017 II S. 1110) um den Hinweis ergänzt worden, der Zweck des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung gebiete 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 (sog. „**Saldobetrachtung**“ bzw. „**Globalbetrachtung**“).

Damit brauchen gemeinnützige Körperschaften den „Weg der Verwendung“ einzelner zugeflossener Mittel im Rechnungswesen nicht im Detail nachzuhalten (was praktisch wohl auch unmöglich wäre).

e) Die Änderungen im Rahmen der Erläuterungen zu § 55 AO werden durch redaktionelle Hinweise (ohne materielle Veränderungen bzw. Ergänzungen) „abgerundet“. Auf deren Darstellung wird an dieser Stelle verzichtet.

#### 1.4. § 58 AO („Steuerlich unschädliche Betätigungen“)

§ 58 Nr. 1 AO betrifft sog. „**Förderkörperschaften**“ bzw. „**Mittelbeschaffungskörperschaften**“. Die Erläuterungen hierzu in Nr. 1 des AEAO zu § 58 AO sind durch weitere Hinweise ergänzt worden, ohne dass eine Änderung der bisherigen Erläuterungen erfolgte.

**Weitergabefähige Mittel** (i. S. d. § 58 Nr. 1 AO) sind hiernach nicht nur solche, die bereits mit dem Ziel der Weitergabe beschafft wurden. Gemeinnützigkeitsunschädlich weitergegeben werden dürfen vielmehr **sämtliche Mittel, soweit** die Satzung der hingebenden Körperschaft im Zeitpunkt der Weitergabe über eine entsprechende Satzungsbestimmung verfügt und die Zwecke der hingebenden und empfangenden Körperschaft **insoweit identisch** sind.

Bei Mittelbeschaffungskörperschaften ist also im Falle der Mittelweitergabe sicherzustellen, dass die Satzung der Mittelbeschaffungskörperschaften dies zulässt.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf ein BFH-Urteil vom 25.6.2014 (I R 41/12, BFH/NV 2015, S. 235), welches allerdings im AEAO zu § 58 AO nicht ausdrücklich angesprochen ist.

Ist danach im Gesellschaftsvertrag einer sog. Förderkörperschaft festgeschrieben, dass der Satzungszweck der empfangenden Körperschaft mit dem Satzungszweck der Förderkörperschaft übereinstimmen muss, verstößt die tatsächliche Geschäftsführung bei der Förderkörperschaft gegen diese Satzungsbestimmung (mit der Folge einer schädlichen Mittelfehlverwendung), wenn Mittel an eine Körperschaft weitergeleitet werden, die wegen anderer Zwecke als gemeinnützig anerkannt ist.

Unabhängig von § 58 Nr. 1 AO ist bei jeder steuerbegünstigten Körperschaft - auch ohne entsprechende Satzungsbestimmung - nach § 58 Nr. 2 AO eine teilweise Mittelweitergabe an eine andere, ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaft oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zulässig. Diese sog. teilweise Mittelweitergabe ist aber in der Höhe beschränkt auf maximal die Hälfte der im Zuwendungszeitpunkt verfügbaren Mittel, was ggf. rechnerisch zu überprüfen wäre.

#### 1.5. § 59 AO („Voraussetzungen der Steuervergünstigung“)

Der erste Absatz der Nr. 4 des AEAO zu § 59 AO ist redaktionell in der Weise geändert worden, dass der bisher dort enthaltene Hinweis auf eine „vorläufige Bescheinigung“ gestrichen wurde. Die - gesetzlich nicht geregelte - „vorläufige Bescheinigung“ ist schon länger durch den „Bescheid über die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen“ des § 60a AO ersetzt worden; die Streichung der „vorläufigen Bescheinigung“ ist deshalb sachgerecht.

### 1.6. § 60a AO („Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen“)

Satz 1 der Nr. 1 des AEAO zu § 60a AO ist redaktionell geändert worden; materielle Auswirkungen ergeben sich hierdurch nicht.

### 1.7. § 61 AO („Satzungsmäßige Vermögensbindung“)

Nr. 1 des AEAO zu § 61 AO ist (am Ende) durch den Hinweis ergänzt worden, dass die satzungsmäßige Vermögensbindung (nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 AO i. V. m. § 61 Abs. 1 AO) auch dann erfüllt ist, wenn in der Satzung einer Körperschaft als Anfallsberechtigte eine in einem EU-/EWR-Staat ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts aufgeführt wird.

In einem EU-/EWR-Staat ansässige juristische Person des privaten Rechts werden nicht genannt; dies dürfte EU-rechtswidrig sein.

### 1.8. § 64 AO („Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“)

a) Satz 3 der Nr. 3 des AEAO zu § 64 AO betrifft die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft; es wird klargestellt, dass eine solche Beteiligung keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, also der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist. Dabei wurde bisher auf ein BFH-Urteil vom 25.5.2011 (I R 60/10, BStBl 2012 II S. 858) Bezug genommen; die Bezugnahme wurde jetzt erweitert durch einen Verweis auch auf ein BFH-Urteil vom 18.2.2016 (V R 60/13, BStBl 2017 II S. 251). Bedeutsam ist diese Ergänzung vor dem Hintergrund, dass neuerdings nicht mehr der I. Senat des BFH für das Gemeinnützigkeitsrecht zuständig ist, sondern der V. Senat, der im Übrigen (neben dem XI. Senat) für das Umsatzsteuerrecht zuständig ist.

b) An verschiedenen Stellen des AEAO zu § 64 AO sind rein redaktionelle Änderungen erfolgt; hierauf gehen wir an dieser Stelle nicht näher ein. Zusätzlich ist eine neue Nr. 7 eingefügt worden, welche die umfangreichen Ausführungen in den vorangehenden Nummern dieses AEAO zur Gewinnermittlung bei steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bzw. zur

Berücksichtigung sog. „gemischt veranlasster Aufwendungen“ unbeschadet des Prinzips der Zurechnung gemäß „primärer Veranlassung“ im Hinblick auf die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen, die der Förderung der (eigenen) gemeinnützigen Zwecken dienen, ergänzt.

Es wird zunächst betont, dass eine gemeinnützige Körperschaft bereits nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO verpflichtet ist, ihre Mittel ausschließlich zur Förderung gemeinnütziger Zwecke einzusetzen und dass deshalb ein steuerlicher Abzug derartiger Aufwendungen als Betriebsausgaben (im Rahmen der Gewinnermittlung für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) ausscheidet.

Nichtabziehbar sind außerdem 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 schließlich auch nicht aufgrund einer „Auflage“ als abziehbare Betriebsausgaben behandelt werden; das anders lautende BFH-Urteil vom 5.6.2003 (I R 76/01, BStBl 2005 II S. 305) wird für **nicht anwendbar** erklärt, obwohl eine amtliche Veröffentlichung im Bundessteuerblatt erfolgt ist. Nach diesem Urteil sind Ausgaben, die durch das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs veranlasst sind, bei dessen Gewinnermittlung abzuziehen. Die Nichtabzugsfähigkeit gemäß § 10 Nr. 1 KStG betrifft danach nur Aufwendungen, die sich der Art nach als Einkommensverwendung darstellen. Aufwendungen, die den Charakter von Betriebsausgaben haben, sind nach dieser BFH-Rechtsprechung nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen abzusetzen.

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten; eine erneute Befassung durch die Finanzgerichtsbarkeit ist quasi vorprogrammiert. Erste Äußerungen im Schrifttum lassen nämlich die Vermutung zu, dass das Bundesfinanzministerium der „gelockerten“ Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 15.1.2015, I R 48/13, BStBl 2015 II S. 713, nicht uneingeschränkt zu folgen bereit ist. Danach können - in Änderung der bisherigen Rechtsprechung - vorrangig durch den ideellen Bereich veranlasste Aufwendungen, die durch einen Gewerbebetrieb mitveranlasst sind, anteilig dem gewerblichen Bereich jedenfalls dann zuzuordnen sein, weil objektivierbare zeitliche oder quantitative Kriterien für die Abgrenzung der Veranlassungszusammenhänge vorhanden sind. Sind die ideellen und gewerblichen Beweggründe allerdings untrennbar ineinander verwoben, ist auch nach aktueller Rechtsprechung weiterhin nur der primäre Veranlassungszusammenhang zu berücksichtigen.

c) Eine umfangreiche Ergänzung der Erläuterungen zu § 64 AO erfolgt im Hinblick auf sog. **Beschäftigungsgesellschaften**.

Hierzu bestimmt eine neue Nr. 13 des AEAO zu § 64 AO, dass unter „Beschäftigungsgesellschaften“ Körperschaften zu verstehen sind, 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 nämlich mit jeder wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden.

Eine Beschäftigungsgesellschaft kann aber (ausnahmsweise) dann als gemeinnützig anerkannt werden, **wenn das Schwergewicht ihrer Tätigkeit auf der beruflichen Qualifizierung, der Umschulung oder der sozialen Betreuung liegt**, was im konkreten Einzelfall zu prüfen ist. 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 § 65 AO („Allgemeiner Zweckbetrieb“) und § 68 AO (Einzelne besondere Zweckbetriebe“).

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 Arbeitsförderungsgesetzes 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 im Übrigen nach den gleichen Grundsätzen zu verfahren.

d) Eine weitere Ergänzung der Erläuterungen zu § 64 AO betrifft schließlich die **„entgeltliche Übernahme von Verwaltungstätigkeiten** durch Einsatzstellen, Zentralstellen und Träger i. S. d. §§ 6 und 7 Bundesfreiwilligendienstgesetz (BFDG) aufgrund von Verträgen nach § 16 BFDG“. Damit soll nach der neuen Nr. 16 des AEAO zu § 64 AO ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 64 AO begründet werden.

Das BFH-Urteil vom 23.7.2009 (V R 93/07, BStBl 2015 II S. 735) wird insoweit für „teilweise nicht anwendbar“ erklärt. Der BFH hatte in dieser Entscheidung Leistungen, die ein (gemeinnütziger) Verein aufgrund eines nach § 5a Abs. 2 ZDG abgeschlossenen Vertrages erbringt und die dazu dienen, dass Zivildienstleistende für amtliche Beschäftigungsstellen im sozialen Bereich tätig sind, als Leistungen eines Zweckbetriebs beurteilt und deshalb dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterworfen (soweit diese Leistungen nicht als „eng mit der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen“ - zwingend - umsatzsteuerfrei sind).

Es ist davon auszugehen, dass die jetzt getroffene Zuordnung derartiger entgeltlicher Verwaltungstätigkeiten zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb alsbald einer finanzgerichtlichen Überprüfung unterzogen werden wird.

e) Nr. 29 des AEAO zu § 64 AO (bisher: Nr. 26) betrifft die in § 64 Abs. 5 AO gesetzlich eröffnete Möglichkeit, **Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials** außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, in Höhe des branchenüblichen Reingewinns zu schätzen.

Sie hat inhaltliche Änderungen zum einen dadurch erfahren, dass der bisherige Anwendungsbereich (Sammlung und Verwertung von Lumpen, Altpapier, Schrott) ergänzt worden ist um „gesammelte Kleidungsstücke“.

Zum anderen wird klargestellt, dass „Zahngold“ kein Altmaterial (i. S. d. § 64 Abs. 5 AO) ist.

Schließlich ist ein ergänzender Hinweis zu Kleiderkammern und zu den hierfür relevanten Ausführungen in Nr. 9 des AEAO zu § 66 AO aufgenommen worden.

f) Teilweise neu formuliert wurde Nr. 35 (vormals: Nr. 32) des AEAO zu § 64 AO bezüglich der sog. **Totalisatorenbetriebe**.

Es wurde ein neuer (erster) Satz eingefügt, wonach das **Veranstalten von Trabrennen** ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 64 AO sein kann, der **mit dem Betrieb eines Totalisators einen einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bildet**. Mit Verweis auf ein BFH-Urteil vom 22.4.2009 (I R 15/07, BStBl 2011 II S. 475) wird klargestellt, dass diesem Betrieb **grundsätzlich sämtliche** Einnahmen und Ausgaben zuzuordnen sind, die durch ihn veranlasst sind.

### 1.9. § 66 AO („Wohlfahrtspflege“)

Im Bereich des § 66 AO ist eine Ergänzung des AEAO durch Einfügung einer neuer Nr. 9 erfolgt. Danach kann der **Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke in einer Kleiderkammer oder einer ähnlichen Einrichtung** ein Zweckbetrieb i. S. d. § 66 AO sein. Dies setzt allerdings voraus, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen der Einrichtung hilfebedürftigen Personen i. S. d. § 53 AO zugutekommen.

### 1.10. § 67 AO („Krankenhäuser“)

Der AEAO enthielt über viele Jahre keine Hinweise zu § 67 AO. Eine Grundsatzentscheidung des BFH vom 31.07.2013, I R 82/12, BStBl 2015 II S. 123, welche die Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke an ambulant behandelte Patienten des Krankenhauses zur unmittelbaren Verabreichung im Krankenhaus dem Krankenhaus-Zweckbetrieb zurechnete, veranlasste das Bundesfinanzministerium, erstmals (aus fiskalischer Sicht) im AEAO zu § 67 AO bzw. zu den diesbezüglichen Fragen Stellung zu nehmen,

- was unter einem Krankenhaus i. S. d. Gemeinnützigkeitsrechts zu verstehen ist,

- was einen Krankenhausbetrieb zu einem Krankenhaus-Zweckbetrieb i.S.d. § 67 AO macht,
- welche Einnahmen und Ausgaben einem Krankenhaus-Zweckbetrieb zuzuordnen sind.

Dies geschah durch die Einfügung einer Erläuterung zu § 67 AO im AEAO durch das eingangs bereits angesprochene Schreiben vom 14.1.2015.

Die erste der drei Fragen ist seitdem weitgehend geklärt durch die Bezugnahme auf § 2 Nr. 1 Krankenhausfinanzierungsgesetz. Es bleibt dabei aber offen, ob auch § 107 SGB V insoweit von Bedeutung ist oder sein kann; Verfügungen einzelner Finanzbehörden zitieren (jedenfalls im Bereich der Umsatzsteuer) auch diesen Krankenhausbegriff bei der steuerlichen Abgrenzung eines Krankenhauses.

Die zweite Frage wird im AEAO zu § 67 AO allenfalls „gestreift“. Es ist deshalb weiter nicht abschließend geklärt, wie bei der Bemessung der in § 67 AO vorgegeben 40 %-Grenze, bezogen auf die Belegungs- oder Berechnungstage von Patienten, denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden, konkret vorzugehen ist, wenn Patienten einzelne Wahlleistungen, z. B. Telefon- und/oder Fernsehgeräteüberlassung gegen Entgelt, in Anspruch nehmen. Diesbezüglich sind Rechtsstreitigkeiten vor den Finanzgerichten auf Dauer wohl nicht zu vermeiden.

Positioniert hatte sich die Finanzverwaltung (relativ) eindeutig bezüglich der dritten Frage. Zwischenzeitlich hat der BFH allerdings ein weiteres Urteil mit grundsätzlicher Bedeutung zu § 67 AO veröffentlicht, nämlich das Urteil vom 18.10.2017, V R 46/16, BStBl 2018 II S. 672 zur Abgabe von Medikamenten zur Blutgerinnung (sog. Faktorpräparaten) an Hämophiliepatienten, wenn sich der Patient selbst das Medikament im Rahmen einer ärztlich kontrollierten Heimselbstbehandlung verabreicht.

In den AEAO ist ein Verweis auf diese weitere Grundsatzentscheidung aufgenommen worden. Außerdem wurde der Hinweis, dass zu den zum Zweckbetrieb gehörenden Leistungen an ambulant behandelte Patienten (soweit diese Bestandteil des Versorgungsauftrages des Krankenhauses sind) auch die Einnahmen und Ausgaben gehören, „die in Zusammenhang mit der Abgabe von Medikamenten durch Krankenhausärzte an ambulant behandelte Patienten des Krankenhauses zur unmittelbaren Verabreichung im Krankenhaus stehen“, ersetzt durch die Formulierung, dass hierzu die „typischerweise von einem Krankenhaus gegenüber seinen Patienten erbrachten Leistungen gehören, soweit das Krankenhaus zur

Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen zu diesen Leistungen befugt ist und der Sozialversicherungsträger die insoweit entstehenden Kosten trägt“.

Es ist derzeit unsicher, ob nicht demnächst eine weitere Änderung des AEAO zu § 67 AO notwendig wird. Ein weiteres Revisionsverfahren mit grundsätzlicher Bedeutung liegt derzeit unter dem Aktenzeichen V R 39/17 zu folgenden Fragen beim BFH (erstinstanzlich hat das FG Münster mit Urteil vom 17.8.2017, 10 K 2165/15 K, EFG 2017, S. 1689 entschieden):

- Ist die Abgabe von Medikamenten zur Behandlung von Krebserkrankungen (sog. Zytostatika) durch eine Krankenhausapotheke an Patienten zur anschließenden ambulanten Behandlung Teil des Zweckbetriebs der Trägerin eines gemeinnützigen Plankrankenhauses, soweit die Abgabe der Zytostatika zur ambulanten onkologischen Behandlung durch Krankenhausärzte erfolgt, die hierzu gemäß § 116 SGB V bzw. § 31 Ärzte-ZV zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung der Versicherten ermächtigt sind?
- Gilt anderes für die Abgabe von Zytostatika an Patienten, die ambulant durch nicht entsprechend ermächtigte Ärzte behandelt werden?
- Kommt es für die Zurechnung zum Zweckbetrieb zusätzlich darauf an, dass die Ärzte ihre aufgrund der Ermächtigungen gemäß § 116 SGB V bzw. § 31a Ärzte-ZV durchgeführten ambulanten Behandlungen nicht aufgrund eines eigenen Willensentschlusses, sondern aufgrund ihres Dienstvertrages als Dienstaufgabe durchführen?
- Hindert die Behandlung von Privatpatienten die Zurechnung zum Krankenhausbetrieb?

Die Finanzverwaltung macht im derzeit maßgeblichen AEAO zu § 67 AO die Zurechnung der Behandlungsleistungen zum Krankenhaus-Zweckbetrieb (noch) davon abhängig, dass die Behandlungen „als Dienstaufgabe innerhalb einer nichtselbständigen Tätigkeit (Einkünfte nach § 19 EStG) erbracht werden“.

Ergänzt wurde der AEAO zu § 67 O schließlich durch einen abschließenden neuen letzten Satz, wonach für die Beurteilung eines Krankenhauses als Zweckbetrieb allein § 67 AO maßgebend ist und die **Voraussetzungen des § 66 AO nicht zusätzlich erfüllt sein müssen**.

Mit diesem Hinweis wird (erfreulicherweise) sichergestellt, dass der im Bereich des § 66 AO (seit der Neufassung des AEAO zu § 66 AO durch das eingangs bereits angesprochene Schreiben vom 6.12.2017) notwendige Nachweis, „nicht des Erwerbs wegen“ tätig zu sein, bei Krankenhaus-

Zweckbetrieben nicht erforderlich ist. Die Darstellung der Ergebnisse und des konkreten Finanzierungsbedarfs der sog. „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ ist bei Krankenhaus-Zweckbetrieben also entbehrlich, soweit nicht zusätzlich weitere wohlfahrtspflegerische Aktivitäten entfaltet werden, die ganz oder teilweise dem Anwendungsbereich des § 66 AO unterliegen, was z. B. beim Betrieb eines Medizinischen Versorgungszentrums der Fall ist (vgl. die Verfügung der OFD Frankfurt vom 26.9.2006, S 0184 A - 11 - St 53, Der Betrieb 2006, S. 2261).

Zu diesen wohlfahrtspflegerischen Aktivitäten i. S. d. § 66 AO zählen im Übrigen auch Maßnahmen in der Flüchtlingshilfe. Diese sind gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich auch in den Fällen, in denen sie - wie es bei vielen gemeinnützigen Krankenhausträgern der Fall ist - satzungsmäßig nicht ausdrücklich als steuerbegünstigter Zweck vorgegeben sind, jedenfalls bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2021 (vgl. das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5.2.2019, BStBl 2019 I S. 116, zur steuerlichen Behandlung von Leistungen im Rahmen der Flüchtlingshilfe bzw. zur Verlängerung der mit Schreiben vom 9.2.2016 gewährten zeitlich befristeten ergänzenden umsatzsteuerlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Billigkeitsmaßnahmen).

Von Bedeutung ist im Bereich der Umsatzsteuer in diesem Zusammenhang noch eine Ergänzung des Abschnitts 12.9 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 14.12.2018 (BStBl 2018 I S. 1402). Dieser Abschnitt betrifft die umsatzsteuerliche Tarifiermäßigung (auf derzeit 7 %) bei Leistungen eines nicht umsatzsteuerbefreiten Zweckbetriebs.

In Abschn. 12.9 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStAE wurde, konkret bezogen auf Krankenhäuser, ein Klammerzusatz (mit Verweis auf § 67 AO) eingefügt; die entsprechende Regelung lautet nunmehr: „Umsätze auf dem Gebiet der Heilbehandlung sind Leistungen, mit deren Ausführung selbst der steuerbegünstigte Zweck eines in § 67 AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht wird (vgl. AEAO zu § 67)“.

Mit dem Klammerzusatz macht das Bundesfinanzministerium deutlich, dass nach seiner Auffassung der Krankenhaus-Zweckbetrieb im umsatzsteuerlichen Sinne inhaltlich dem Krankenhaus-Zweckbetrieb im gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinne entspricht, und zwar auch schon für die Vergangenheit. Denn das Schreiben vom 14.12.2018 betont ausdrücklich, dass es lediglich redaktionelle Änderungen ohne materiell-rechtliche Auswirkungen beinhaltet (und es deshalb keiner zeitlichen Anwendungsregelung bedarf).

Ob die von den Finanzbehörden vertretene Auffassung der inhaltlichen Identität des Krankenhaus-Zweckbetriebs i. S. d. Gemeinnützigkeitsrechts und i. S. d. Umsatzsteuerrechts EU-rechtlich zutrifft, ist umstritten, weil jeder für Umsatzsteuerzwecke genutzte Begriff grundsätzlich „autonom für Umsatzsteuerzwecke“ zu definieren ist; die weitere Rechtsentwicklung bleibt somit abzuwarten.

### 1.11. § 67a AO („Sportliche Veranstaltungen“)

Die Änderungen des AEAO zu § 67a AO sind rein redaktioneller Art; auf deren Darstellung wird vor diesem Hintergrund an dieser Stelle verzichtet.

### 1.12. § 68 AO („Einzelne Zweckbetriebe“)

a) Die Änderungen bzw. Ergänzungen des AEAO zu § 68 AO sind besonders umfangreich ausgefallen. Sie werden nachfolgend im Wortlaut wiedergegeben, ggf. ergänzt um unsere zusätzlichen Anmerkungen und Hinweisen.

b) Der erste Absatz der Nr. 5 des AEAO zu § 68 AO betrifft sog. „Werkstätten für behinderte Menschen“. Die dort vorgenommenen Bezugnahmen auf bestimmte Vorschriften des SGB IX waren an geänderte Vorgaben des SGB IX redaktionell anzupassen.

c) Entsprechendes gilt für die Erläuterungen in der Nr. 6 des AEAO zu § 66 AO in Bezug auf sog. „Inklusionsbetriebe“ (i. S. d. § 215 SGB IX), vormals sog. „Integrationsprojekte i. S. d. § 132 SGB V“, also für 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 schwerbehinderter 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. Die fett gedruckte Textpassage ist in der Neufassung der Nr. 6 ergänzt worden.

Die gemeinnützigkeitsrechtlich zu erfüllenden Quoten bei der Beschäftigung besonders betroffener schwerbehinderter Personen wurden wie folgt neu festgelegt: 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 aber insgesamt (unverändert) 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, nunmehr auch der Leistungsbescheid des zuständigen Rehabilitationsträgers. Bei der Ermittlung der Beschäftigungsquote von 40 % sind alle schwerbehinderten und psychisch kranken Menschen, für die das jeweils zuständige Integrationsamt bzw. der zuständige Rehabilitationsträger auch Leistungen der begleitenden Hilfe im Arbeitsleben nach § 217 SGB IX erbringen kann, zu berücksichtigen. Dies ist bei Inklusionsbetrieben bei Beschäftigten mit einer wöchentlichen Arbeitszeit ab 12 Stunden möglich. Ein über diese Grenze hinausgehend Teilzeitbeschäftigter wird voll angerechnet.

Für Altfälle bis einschließlich des Veranlagungszeitraumes 2018 wird es nicht beanstandet, wenn die bisherige Fassung der Nr. 6 des AEAO zu § 68 Nr. 3 AO angewendet wird.

d) Die Nummer 7 des AEAO zu § 68 AO hat gleichermaßen teilweise eine textliche Neufassung incl. einer Überarbeitung der Hinweise auf Vorschriften des SGB IX erfahren.

e) Die bisherige Nr. 15 des AEAO zu § 68 AO betraf Zweckbetriebe i. S. d. § 68 Nr. 9 AO (im Bereich der Förderung von Wissenschaft und Forschung) und verwies, teilweise inhaltlich modifiziert, diesbezüglich auf ein älteres Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 22.9.1999. Nunmehr ist in die Nr. 15 des AEAO zu § 68 AO ein Hinweis auf „Veranstaltungen beherrschender Art“ i. S. d. § 68 Nr. 8 AO aufgenommen worden; die Erläuterungen zu § 68 Nr. 9 AO sind in den Nummern 16 bis 20 umfangreich erweitert worden. Die neuen Nummern 15 bis 20 sind nachfolgend im Wortlaut wiedergegeben:

f) 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).

g) 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.

h) § 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 Nr. 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 2007 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.

i) 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.

j) 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 Zweckbetriebseigenschaft im Jahr 04 ist die Finanzierung des Trägers der Forschungseinrichtung in den Jahren 02 bis 04 zugrunde zu legen.

k) 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.



## Unsere Positionierung

BDO ist die fünftgrößte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Deutschland. Wir gehören damit auch zu den führenden Anbietern für prüfungsnahen Dienstleistungen, den Advisory Services sowie in der steuer- und wirtschaftsrechtlichen Beratung. In der Branche Gesundheit und Soziales ist BDO sehr stark vertreten. Zu unseren Mandanten zählen öffentlich-rechtliche, kirchliche, universitäre, freigemeinnützige und private Träger und Betreiber von Einrichtungen im Bereich der Kranken- und Behindertenversorgung und -betreuung sowie Wohlfahrtsverbände und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, Bildungseinrichtungen, Senioreneinrichtungen, ambulante Pflegedienste, Kinder- und Jugendeinrichtungen, Spendensammelnde Organisationen, Einrichtungen der Brauchtumspflege, kulturelle Einrichtungen und national sowie international agierende Hilfsorganisationen (z.B. im Bereich der Entwicklungs- und Katastrophenhilfe), und zwar in allen Rechtsformen des öffentlichen und privaten Rechts.

Über die mit uns assoziierte BDO Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Köln, bilden wir für den Gesundheitsbereich sämtliche relevanten Rechtsgebiete ab. Hier sind insbesondere zu nennen: verwaltungs- und sozialgerichtliche Verfahren, Arbeitsrecht, Organisations- und Gesellschaftsrecht einschließlich der Transaktionsberatung, rechtliche Beratung bei Kooperationen mit anderen Einrichtungen sowie für den Krankenhausbereich die Krankenhausfinanzierung (z.B. Abrechnung von Krankenhausleistungen, insbesondere Wahlleistungen) und Planungsrecht.

## Hinweis an den Leser

Die Aktuelle Information „Non-Profit-Organisationen“ sowie zahlreiche weitere BDO-Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter [www.bdo.de](http://www.bdo.de). Mit unserer Aktuellen Information „Non-Profit-Organisationen“ berichten wir regelmäßig u.a. über neue Gesetze und Gesetzesvorhaben sowie über aktuelle Rechtsprechung oder Verlautbarungen zu einrichtungsbezogenen Themen. Diese Informationen wurden mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass die BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt.

Bitte beachten Sie, dass es sich bei der Aktuellen Information „Non-Profit-Organisationen“ nur um allgemeine Informationen handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.

Haben Sie Fragen oder brauchen Sie weitere Informationen zu den vorstehenden Ausführungen bzw. zu anderen Fragestellungen für Non-Profit-Einrichtungen (und andere Einrichtungen mit sozialen Zielsetzungen), sprechen Sie uns bitte an. Wir sind gerne für Sie da.



Sie erreichen uns telefonisch unter 0221 97357-101 (Ralf Klaßmann) bzw. per FAX unter 0221 97357-223 oder per E-Mail unter [ralf.klassmann@bdo.de](mailto:ralf.klassmann@bdo.de).

## KONTAKT

### HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhrentwiete 12  
20355 Hamburg  
Telefon: +49 40 30293-0  
Telefax: +49 40 337691  
hamburg@bdo.de

### BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1  
10787 Berlin  
Telefon: +49 30 885722-0  
Telefax: +49 30 8838299  
berlin@bdo.de

### BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20  
33602 Bielefeld  
Telefon: +49 521 52084-0  
Telefax: +49 521 52084-84  
bielefeld@bdo.de

### BONN

Godesberger Allee 119  
53175 Bonn  
Telefon: +49 228 9849-0  
Telefax: +49 228 9849-450  
bonn@bdo.de

### BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 128  
28195 Bremen  
Telefon: +49 421 59847-0  
Telefax: +49 421 59847-75  
bremen@bdo.de

### BREMERHAVEN

Grashoffstr. 7/KAP  
27570 Bremerhaven  
Telefon: +49 471 8993-0  
Telefax: +49 471 8993-76  
bremerhaven@bdo.de

### CHEMNITZ

Sophienstraße 7  
09130 Chemnitz  
Telefon: +49 371 4348-0  
Telefax: +49 371 4348-300  
chemnitz@bdo.de

### DORTMUND

Stockholmer Allee 32 b  
44269 Dortmund  
Telefon: +49 231 419040  
Telefax: +49 231 4190418  
dortmund@bdo.de

### DRESDEN

Am Waldschlößchen 2  
01099 Dresden  
Telefon: +49 351 86691-0  
Telefax: +49 351 86691-55  
dresden@bdo.de

### DÜSSELDORF

Georg-Glock-Str. 8  
40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
duesseldorf@bdo.de

### ERFURT

Arnstädter Straße 28  
99096 Erfurt  
Telefon: +49 361 3487-0  
Telefax: +49 361 3487-19  
erfurt@bdo.de

### ESSEN

Max-Keith-Straße 66  
45136 Essen  
Telefon: +49 201 87215-0  
Telefax: +49 201 87215-800  
essen@bdo.de

### FLENSBURG

Am Sender 3  
24943 Flensburg  
Telefon: +49 461 90901-0  
Telefax: +49 461 90901-1  
flensburg@bdo.de

### FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115  
60314 Frankfurt am Main  
Telefon: +49 69 95941-0  
Telefax: +49 69 95941-111  
frankfurt@bdo.de

### FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9  
79098 Freiburg  
Telefon: +49 761 28281-0  
Telefax: +49 761 28281-55  
freiburg@bdo.de

### HANNOVER

Landschaftstraße 2  
30159 Hannover  
Telefon: +49 511 33802-0  
Telefax: +49 511 33802-40  
hannover@bdo.de

### KASSEL

Theaterstraße 6  
34117 Kassel  
Telefon: +49 561 70767-0  
Telefax: +49 561 70767-11  
kassel@bdo.de

### KIEL

Dahlmannstraße 1-3  
24103 Kiel  
Telefon: +49 431 51960-0  
Telefax: +49 431 51960-40  
kiel@bdo.de

### KÖLN

Im Zollhafen 22  
50678 Köln  
Telefon: +49 221 97357-0  
Telefax: +49 221 7390395  
koeln@bdo.de

### LEER

(BDO DPI AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)  
Hauptstraße 1  
26789 Leer  
Telefon: +49 491 978 80 0  
Telefax: +49 491 978 80 199  
info@bdo-dpiag.de

### LEIPZIG

Großer Brockhaus 5  
04103 Leipzig  
Telefon: +49 341 9926600  
Telefax: +49 341 9926699  
leipzig@bdo.de

### LÜBECK

Kohlmarkt 7-15  
23552 Lübeck  
Telefon: +49 451 70281-0  
Telefax: +49 451 70281-49  
luebeck@bdo.de

### MÜNCHEN

Landaubogen 10  
81373 München  
Telefon: +49 89 76906-0  
Telefax: +49 89 76906-144  
muenchen@bdo.de

### OLDENBURG

(BDO Arbicon GmbH & Co KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)  
Moslestraße 3  
26122 Oldenburg  
Telefon: +49 441 98050-0  
Telefax: +49 441 98050-18  
kontakt@bdo-arbicon.de

### ROSTOCK

Freiligrathstraße 11  
18055 Rostock  
Telefon: +49 381 493028-0  
Telefax: +49 381 493028-28  
rostock@bdo.de

### STUTTGART

Augustenstraße 1  
70178 Stuttgart  
Telefon: +49 711 50530-0  
Telefax: +49 711 50530-199  
stuttgart@bdo.de

### WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5  
65189 Wiesbaden  
Telefon: +49 611 99042-0  
Telefax: +49 611 99042-99  
wiesbaden@bdo.de

### WELTWEIT

Brussels Worldwide Services  
BVBA  
Brussels Airport  
The Corporate Village,  
Elsinore Building  
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F  
B-1930 Zaventem  
Telefon: +32 2 778 01 00  
Telefax: +32 2 771 56 56  
www.bdointernational.com

[www.bdo.de](http://www.bdo.de)