

Vorwort: Neue Orientierung für gemeinnützige Organisationen

Gemeinnützige Organisationen verfolgen Ziele, die der Allgemeinheit zugutekommen. Doch auch Vereine, Stiftungen und gemeinnützige Gesellschaften müssen sich im Alltag mit wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Fragen auseinandersetzen. Das gilt beispielsweise dann, wenn sie Räume oder Personal nicht ausschließlich für den ideellen Bereich einsetzen, entgeltliche Leistungen anbieten, Beteiligungen an anderen Organisationen halten oder mit Verlusten aus wirtschaftlichen Tätigkeiten umgehen müssen.

Gerade an den Übergängen zwischen gemeinnütziger Arbeit und wirtschaftlicher Betätigung entstehen häufig schwierige Abgrenzungsfragen: Unter welchen Voraussetzungen darf ein Verlust ausgeglichen werden, ohne die Gemeinnützigkeit zu gefährden? Wann können vorhandene Kapazitäten zusätzlich zur Mittelbeschaffung eingesetzt werden? Welche Regeln gelten für Beteiligungen an anderen steuerbegünstigten Körperschaften? Und wann kann eine wirtschaftliche Tätigkeit noch als steuerbegünstigter Zweckbetrieb anerkannt werden?

Für Vorstände, Geschäftsführungen und andere Verantwortliche ist es deshalb wichtig, die Maßstäbe zu kennen, nach denen die Finanzverwaltung solche Sachverhalte beurteilt. Denn nicht allein das wirtschaftliche Ergebnis ist entscheidend. Ebenso kommt es auf die konkrete Ausgestaltung einer Tätigkeit, die Umstände des Einzelfalls und die Nachvollziehbarkeit wirtschaftlicher Entscheidungen an.

Mit der Überarbeitung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung wurden die Verwaltungsgrundsätze in mehreren dieser praxisrelevanten Bereiche neu geordnet und präzisiert. Was sich im Einzelnen geändert hat und welche Voraussetzungen dabei zu beachten sind, zeigt der folgende Fachbeitrag.

Wichtige Änderungen für gemeinnützige Körperschaften

Das Bundesministerium der Finanzen hat gemeinsam mit den Ländern den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) überarbeitet. Die Änderungen sollen einen bundeseinheitlichen Verwaltungsvollzug sicherstellen und der Finanzverwaltung einheitliche Maßstäbe für die Anwendung und Auslegung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften geben.

Ein Schwerpunkt der Überarbeitung liegt auf dem Umgang mit Verlusten im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und in der Vermögensverwaltung. Dabei geht es um Fälle, in denen der Verlustausgleich des steuerpflichtigen Bereichs mit Mitteln des ideellen Bereichs zulässig ist. Ausnahmeregelungen wurden neu geordnet und verständlicher formuliert.

„Sechs-Jahresausgleich aus Vorgewinnen“

Ein Verlustausgleich kann zunächst dann unschädlich sein, wenn dem steuerbegünstigten Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind. Der Verlustausgleich im Jahr seiner Entstehung wird in diesem Fall als Rückgabe früherer Gewinnabführungen angesehen, die nach dem Gemeinnützigkeitsrecht vorgenommen werden mussten. Entsprechendes gilt für Verluste in der Vermögensverwaltung.

Regelung zu „Buchverlusten“

Auch sogenannte Buchverluste können unschädlich sein. Entsteht ein Verlust durch die Abschreibung eines Wirtschaftsguts, dessen tatsächlicher Teilwert über dem Buchwert liegt, gefährdet dies die Gemeinnützigkeit nicht. Die steuerbegünstigte Körperschaft muss den höheren Teilwert allerdings glaubhaft machen. Bei Gebäuden kann insoweit unterstellt werden, dass der Verlust allein auf der Abschreibung beruht.

Regelungen zur „Kapazitätsauslastung“

Eine weitere Ausnahme betrifft die bessere Auslastung vorhandener Kapazitäten. Ein Verlust aufgrund anteiliger Aufwendungen für ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut ist unschädlich, wenn das Wirtschaftsgut für den steuerbegünstigten Bereich angeschafft oder hergestellt wurde und nur teilweise oder zeitweise zur Mittelbeschaffung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung eingesetzt wird. Voraussetzung ist, dass marktübliche Entgelte vereinbart werden. Außerdem darf die Körperschaft nicht bereits mit Blick auf die wirtschaftliche Nutzung ein größeres Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt haben, als für ihre steuerbegünstigte Tätigkeit erforderlich war. Diese Grundsätze gelten auch für andere gemischte Aufwendungen. Ein Beispiel ist der zeitweise Einsatz von Personal des steuerbegünstigten Bereichs in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Neue Regelung: „Business Judgement Rule“

Neu aufgenommen wurde zudem eine an die sogenannte Business Judgement Rule angelehnte Beurteilung wirtschaftlicher Entscheidungen. Dabei kommt es auf eine Betrachtung aus der Sicht des Entscheidungszeitpunkts an. Ein Verlust, der auch nach Anwendung der zuvor genannten Ausnahmen verbleibt, ist unschädlich, wenn die zugrunde liegenden Entscheidungen auf Grundlage angemessener Informationen getroffen wurden und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich vertretbar waren.

Der für den Verlustausgleich verwendete Betrag muss regelmäßig innerhalb von 24 Monaten nach dem Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, in den steuerbegünstigten Bereich zurückgeführt werden.

Die Rückführung kann aus Gewinnen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen. Bei Verlusten aus der Vermögensverwaltung können Überschüsse aus der Vermögensverwaltung verwendet werden. Zulässig sind außerdem Umlagen und Zuschüsse, die ausdrücklich für den Verlustausgleich bestimmt sind. Solche Zuwendungen sind jedoch keine steuerbegünstigten Spenden.

Die Rückführung kann auch durch die Aufnahme eines betrieblichen Darlehens erfolgen. Voraussetzung ist, dass Tilgung und Zinsen ausschließlich aus Mitteln des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geleistet werden. Ein Darlehen darf nicht aufgenommen werden, wenn bereits im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme auch für die Zukunft nicht mit Gewinnen zu rechnen ist.

Beim Aufbau eines neuen Betriebs gelten Anlaufverluste innerhalb der ersten drei Jahre regelmäßig als wirtschaftlich vertretbar. Die für den Verlustausgleich verwendeten Mittel müssen in diesen Fällen regelmäßig innerhalb von drei Jahren nach dem Ende des letzten Verlustjahres in den steuerbegünstigten Bereich zurückgeführt werden.

Wirtschaftliche Tätigkeiten und Dauerverluste

Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und eine Vermögensverwaltung nur unterhalten, um dadurch zusätzliche Mittel für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke zu beschaffen.

Eine dauerhaft verlustbringende Tätigkeit muss nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eingestellt oder in ihrem Betriebskonzept angepasst werden, sobald erkennbar ist, dass innerhalb angemessener Zeit nicht mit Gewinnen zu rechnen ist.

Beteiligungen an anderen steuerbegünstigten Körperschaften

Liegt eine Zweckkongruenz vor, sind Anteile an anderen steuerbegünstigten Körperschaften dem ideellen Bereich zuzuordnen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Voraussetzungen für ein planmäßiges Zusammenwirken mit anderen Körperschaften erfüllt sind.

Zweckkongruenz liegt vor, wenn die steuerbegünstigten Zwecke der Beteiligungsgesellschaft in den eigenen steuerbegünstigten Zwecken der beteiligten Körperschaft enthalten sind. Einnahmen aus einer solchen Beteiligung gehören nicht zur Vermögensverwaltung, sondern zum ideellen Bereich. Dadurch können für die Beteiligung auch zeitnah zu verwendende Mittel eingesetzt werden.

Wird ein Zweckbetrieb auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft ausgegliedert und erhält die übertragende Körperschaft dafür Anteile an der übernehmenden Gesellschaft, führt die

Zuordnung dieser Beteiligung zum ideellen Bereich nicht zu einem Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.

Modernisierte Wettbewerbsprüfung bei Zweckbetrieben

Wirtschaftliche Tätigkeiten können steuerlich als Zweckbetrieb begünstigt sein. Eine Voraussetzung dafür ist, dass sie zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Die Wettbewerbsprüfung wurde auf Grundlage der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs genauer gefasst. Erfasst wird nicht nur ein tatsächlich bestehender Wettbewerb. Auch ein möglicher Wettbewerb ist zu berücksichtigen.

Zunächst ist zu prüfen, ob nach den sachlichen, räumlichen und konkreten Gegebenheiten überhaupt ein voll steuerpflichtiger Wettbewerber vorhanden ist oder vorhanden sein könnte. Dabei sind insbesondere lokale und regionale Unterschiede, der angesprochene Kundenkreis sowie die angebotenen Waren und Dienstleistungen zu berücksichtigen.

Besteht ein tatsächlicher oder möglicher Wettbewerb, muss anschließend geprüft werden, ob dieser zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Die wirtschaftliche Tätigkeit muss auf das Maß begrenzt sein, das für die Verwirklichung dieser Zwecke notwendig ist.

Die Prüfung hängt stets vom Einzelfall ab. Dabei ist das Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb gegen das Interesse an der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten abzuwägen. Eine steuerliche Bevorzugung ist nur gerechtfertigt, wenn dafür ein hinreichender sachlicher Grund besteht.

Der Schutz des Wettbewerbs tritt zurück, wenn die gemeinnützige Körperschaft ihre Waren oder Dienstleistungen einem Kundenkreis anbietet, der das Angebot steuerpflichtiger Unternehmen überwiegend nicht in Anspruch nimmt. Das gilt auch, wenn die angebotenen Leistungen ein notwendiges Mittel zur Erreichung eines ideellen Zwecks sind, den die Wettbewerber selbst nicht verfolgen.

Können die steuerbegünstigten Zwecke dagegen auch ohne die steuerlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit erreicht werden, ist die Beeinträchtigung des Wettbewerbs aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht vermeidbar.

Für Vorstände und Verantwortliche gemeinnütziger Körperschaften empfiehlt es sich daher, die neuen Verwaltungsgrundsätze zum Anlass zu nehmen und bestehende Strukturen und Entscheidungsprozesse kritisch zu hinterfragen. Insgesamt tragen die Änderungen dazu bei, bestehende Auslegungsfragen zu präzisieren und den gemeinnützigen Körperschaften in wichtigen Praxisbereichen mehr Orientierung zu geben.

Dieser Beitrag beschränkt sich auf einen Überblick über ausgewählte praxisrelevante Änderungen und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Für die rechtliche Beurteilung im Einzelfall bleiben das BMF-Schreiben vom 2. Juli 2026 sowie der Anwendungserlass zur Abgabenordnung in seiner jeweils geltenden Fassung maßgeblich.

Hier finden Sie weiterführende Informationen zum Anwendungserlass zur Abgabenordnung:
[https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung-Steuerrecht/Abgabeordnung/AO Anwendungserlass AEAO/ao anwendungserlass aeao.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung-Steuerrecht/Abgabeordnung/AO_Anwendungserlass_AEAO/ao_anwendungserlass_aeao.html)

Dort ist auch das BMF-Schreiben vom 2. Juli 2026 abrufbar.