

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Spezialwissen Gemeinnützigkeit

**Zu den steuerbegünstigten Zwecken von
Körperschaften**

Von

Detlef Pieske-Kontny

Dipl.-Volkswirt, Dipl.-Kaufmann

2., neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-24169-9>

Zitiervorschlag:

Pieske-Kontny, Spezialwissen Gemeinnützigkeit, 2. Auflage 2026

1. Auflage 2023 unter dem Titel „Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften“
2. Auflage 2026

ISBN 978-3-503-24169-9 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-24170-5 (eBook)

DOI <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-24170-5>

Alle Rechte vorbehalten.

© 2026 Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG

Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin

info@ESVmedien.de, www.ESV.info

Die Nutzung für das Text und Data Mining ist ausschließlich dem Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b UrhG ausdrücklich.

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort zur 2. Auflage

Das Gemeinnützigkeitsrecht stellt innerhalb der Abgabenordnung ein eigenständiges Regelwerk dar, das weitreichende Rechtsfragen für Körperschaften aufwirft, die nach ihrer Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.

Hierzu gehört auch die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, wenn dieser betrieben wird, um der Körperschaft Mittel für ihre gemeinnützigen Zwecke zu verschaffen und die erwirtschafteten Überschüsse dem steuerbegünstigten Zweck zugutekommen. Handelt es sich jedoch um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, unterliegen die Einkünfte hieraus der Ertragsbesteuerung; nur soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein Zweckbetrieb i. S. der §§ 65 bis 68 AO ist, bleiben die erzielten Einkünfte ertragsteuerfrei. Die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe von steuerbegünstigten Körperschaften stehen daher auch in der Neuauflage im Mittelpunkt der Betrachtung.

Die Entscheidungen des BFH v. 10.01.2019 – V R 60/17 und v. 10.12.2020 – V R 14/20 zur Einflussnahme auf die politische Willensbildung und öffentliche Meinung durch eine steuerbegünstigte Körperschaft sind inzwischen rechtsanhängig beim BVerfG unter dem Aktenzeichen 1 BvR 697/21. Es bleibt abzuwarten, wie das Verfassungsgericht entscheiden wird. In seiner Entscheidung v. 18.08.2021 – V B 25/21 (AdV) wies der BFH erneut darauf hin, dass es der Steuerbegünstigung nicht entgegensteht, wenn eine nach § 52 Abs.2 AO begünstigte Tätigkeit im Einzelfall mit einer gewissen politischen Zielsetzung verbunden ist. Die Finanzverwaltung beanstandet es daher nicht (mehr), wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft außerhalb ihrer Satzungszwecke vereinzelt zu tagespolitischen Themen Stellung nimmt, solange die Tagespolitik nicht im Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft steht.

Die Neuauflage ist darüber hinaus erweitert worden um Ausführungen zu den gemeinnützigen Zwecken wie der Förderung des demokratischen Staatswesens, der Religion, der Wissenschaft und Forschung, der Erziehung, Volks- und Berufsbildung, des Gesundheitswesens, der Verbraucherberatung und des Verbraucherschutzes, der internationalen Gesinnung, der Toleranz und des Völkerverständigungsgedankens, des Naturschutzes, der Landschaftspflege, des Umwelt- und Klimaschutzes sowie des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes, des Sports, der Jugend- und Altenhilfe, von Kunst und Kultur sowie der Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen und Gedenkstätten für nichtbestattungspflichtige Kinder und Föten.

Die Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) hinsichtlich des Zusammenwirkens mit weiteren steuerbegünstigten Körperschaften gem. § 57 Abs. 3 AO und des Haltens und Verwaltens von Anteilen an steuerbe-

günstigten Kapitalgesellschaften gem. § 57 Abs. 4 AO ist in der Neuauflage umfassender berücksichtigt worden. Ob das von der Finanzverwaltung verlangte sog. „doppelte Satzungserfordernis“ Bestand haben wird, ist nach der Entscheidung des FG Hamburg v. 26. 09. 2023 allerdings fraglich geworden.

Die Neuauflage behandelt auch die sich im Zusammenhang mit dem Beginn oder dem Erlöschen der Steuerbefreiung einer Körperschaft aufgrund der §§ 51 ff. AO ergebenden Rechtsfragen des § 13 Abs. 1 bis 4 KStG; beginnt oder erlischt die Steuerbefreiung nur teilweise wie bei einem Übergang vom Zweckbetrieb zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder umgekehrt, ist § 13 Abs. 5 KStG zu beachten.

Abgerundet wird dieses Handbuch durch zahlreiche Beispiele und Praxishinweise.

Schlüchtern, im Oktober 2025

Detlef Pieske-Kontny

Vorwort zur 1. Auflage

Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, werden steuerlich durch eine Steuerbefreiung oder eine Steuerermäßigung begünstigt. Hierfür hat der Gesetzgeber einen rechtlichen Rahmen geschaffen, den es zu beachten gilt.

Dem einen oder anderen Steuerzahler sind die Begriffe „Gemeinnützigkeit“, „mildtätige Zwecke“ oder „Förderung kirchlicher Zwecke“ wahrscheinlich nur im Zusammenhang mit einer vorgedruckten Spendenquittung auf der Rückseite eines Spenden-Überweisungsbelegs begegnet. Vielleicht ist diesem Steuerzahler sogar bekannt, dass Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bis zu 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgezogen werden können, wenn diese an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft geleistet werden. Weniger bekannt sind vermutlich die gesetzlichen Grundlagen, auf denen das Gemeinnützigkeitsrecht beruht und die vor allem durch das Jahressteuergesetz 2020 weiterentwickelt wurden. Aber selbst für Praktiker sind die steuerlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken, die zu einem erheblichen Teil durch das Sozialrecht geprägt sind, nur schwer verständlich und immer wieder Gegenstand von Rechtsstreitigkeiten vor den Finanzgerichten.

Das vorliegende Fachbuch will daher nicht nur den Sachbearbeitern und Entscheidungsträgern in den steuerberatenden Kanzleien und Finanzämtern, sondern auch den Vorständen und Geschäftsführern der steuerbegünstigten Körperschaften eine Hilfestellung für ihre Tätigkeit bieten und dazu beitragen, die sich aus den §§ 51 ff. AO ergebenden Fragen zum Ertrag-, Umsatz- und Grundsteuerrecht zu beantworten. Grundlage hierfür ist der aktuelle Stand der Gesetzgebung unter Berücksichtigung der Rechtsprechung der Finanzgerichte und der im Anwendungserlass zur Abgabenordnung dargelegten Verwaltungsauffassung.

Über Kritik, Anregungen und Hinweise der Leserschaft würde ich mich freuen.

Berlin, im März 2023

Detlef Pieske-Kontny

Inhaltsübersicht

| | |
|---|-----|
| Vorwort zur 2. Auflage | 5 |
| Vorwort zur 1. Auflage | 7 |
| Inhaltsverzeichnis | 11 |
| Abkürzungsverzeichnis | 17 |
| Schrifttum (Auswahl aus Fachzeitschriften) | 27 |
| A. Überblick über die gesetzlichen Grundlagen | 35 |
| B. Zu den steuerbegünstigten Zwecken einer Körperschaft | 39 |
| C. Die Grundelemente gemeinnützigen Handelns | 107 |
| D. Satzung, Vermögen und Geschäftsführung | 131 |
| E. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb | 173 |
| F. Steuerliches Einlagekonto und Einkünfte aus Kapitalvermögen | 341 |
| G. Schlussbemerkung | 355 |
| Stichwortverzeichnis | 357 |
| Zum Autor | 367 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| Vorwort zur 2. Auflage | 5 |
| Vorwort zur 1. Auflage | 7 |
| Inhaltsübersicht | 9 |
| Abkürzungsverzeichnis | 17 |
| Schrifttum (Auswahl aus Fachzeitschriften) | 27 |
| A. Überblick über die gesetzlichen Grundlagen | 35 |
| B. Zu den steuerbegünstigten Zwecken einer Körperschaft | 39 |
| I. Grundsätze des § 51 AO | 39 |
| 1. Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke | 39 |
| 2. Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland | 39 |
| II. Gemeinnützige Zwecke gem. § 52 AO | 41 |
| 1. Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet | 41 |
| 2. Keine Tätigkeiten, die gegen die Rechtsordnung verstoßen | 42 |
| 3. Die in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 27 AO genannten Zwecke | 43 |
| 4. Aufnahmegebühren, Beiträge und Investitionsumlagen | 88 |
| III. Mildtätige Zwecke gem. § 53 AO | 89 |
| 1. Persönliche Hilfebedürftigkeit | 90 |
| 2. Personen mit wirtschaftlicher Hilfebedürftigkeit | 93 |
| IV. Kirchliche Zwecke gem. § 54 AO | 101 |
| 1. Selbstlose Förderung | 101 |
| 2. Kirchliche Zwecke | 102 |
| 3. Gilt § 54 Abs. 1 AO nur für inländische Religionsgemein- schaften? | 103 |
| 4. Religionsgesellschaften des Privatrechts | 106 |
| 5. Förderung der Religion | 106 |
| C. Die Grundelemente gemeinnützigen Handelns | 107 |
| I. Selbstlosigkeit gem. § 55 AO | 107 |
| 1. Grundsatz | 107 |
| 2. Zum Begriff der Mittel | 110 |
| 3. Mittelverwendung nur für satzungsgemäße Zwecke | 110 |
| 4. Zeitnahe Verwendung der Mittel | 111 |
| 5. Zur Vermögenmehrung einer steuerbegünstigten Körperschaft | 114 |
| 6. Darlehensvergabe | 114 |
| 7. Ausgaben für die allgemeine Verwaltung | 116 |
| 8. Kostenerstattungen | 117 |
| 9. Unverhältnismäßig hohe Vergütungen | 118 |

| | |
|--|------------|
| 10. Zum Verlustausgleich eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs | 120 |
| 11. Ausscheiden aus einer steuerbegünstigten Körperschaft | 122 |
| 12. Auflösung oder Aufhebung einer steuerbegünstigten Körperschaft | 122 |
| II. Ausschließlichkeit gem. § 56 AO | 123 |
| III. Unmittelbarkeit gem. § 57 AO | 124 |
| 1. Grundsatz | 124 |
| 2. Zusammenfassung von Körperschaften | 125 |
| 3. Zusammenwirken mit weiteren steuerbegünstigten Körperschaften | 125 |
| 4. Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften | 129 |
| D. Satzung, Vermögen und Geschäftsführung | 131 |
| I. Steuerlich unschädliche Betätigungen gem. § 58 AO | 131 |
| 1. Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch Zuwendungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts | 131 |
| 2. Vermögensausstattung anderer steuerbegünstigter Körper- schaften oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts | 135 |
| 3. Arbeitskräfteüberlassung für steuerbegünstigte Zwecke | 136 |
| 4. Überlassung von Räumen zur Nutzung für steuerbe- günstigte Zwecke | 137 |
| 5. Zuwendungen an den Stifter | 138 |
| 6. Gesellige Zusammenkünfte von untergeordneter Bedeutung | 139 |
| 7. Förderung des bezahlten Sports | 139 |
| 8. Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen durch eine Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke | 140 |
| 9. Verwendung von Mitteln zum Erwerb von Gesell- schaftsrechten | 140 |
| II. Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben gem. § 58a AO | 141 |
| III. Voraussetzungen des § 59 AO für die Gewährung der Steuerver- günstigungen | 142 |
| IV. Anforderungen an die Satzung gem. § 60 AO | 143 |
| 1. Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung | 143 |
| 2. Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gem. § 60a AO | 146 |
| 3. Zuwendungsempfängerregister gem. § 60b AO | 149 |
| V. Satzungsmäßige Vermögensbindung gem. § 61 AO | 149 |
| 1. Ausreichende Vermögensbindung | 149 |
| 2. Satzungsmäßige Bestimmung bei einem Verein | 150 |
| 3. Empfänger des Vermögens bei einer Auflösung der Körperschaft | 150 |

| | | |
|-----------|---|-----|
| 4. | Aufhebung oder nachträgliche Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung | 150 |
| 5. | Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung bei Auflösung oder Aufgabe des begünstigten Satzungszweckes | 151 |
| VI. | Rücklagen und Vermögensbildung gem. § 62 AO | 151 |
| 1. | Grundsätze | 152 |
| 2. | Zweckgebundene Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO | 156 |
| 3. | Rücklage für Wiederbeschaffung gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO | 156 |
| 4. | Die freie Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO | 157 |
| 5. | Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO zum Erwerb von Gesellschaftsrechten | 161 |
| VII. | Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung gem. § 63 AO | 163 |
| 1. | Grundsatz | 163 |
| 2. | Gesetzestreu Verhalten | 164 |
| 3. | Nachweispflichten | 165 |
| 4. | Unzulässige Eigenkapitalbildung | 166 |
| 5. | Zuwendungsbestätigungen | 166 |
| VIII. | Freistellungsbescheid | 169 |
| IX. | Beginn und Ende der Steuerbefreiung | 169 |
| 1. | Beginn der Steuerbefreiung | 169 |
| 2. | Erlöschen der Steuerbefreiung | 170 |
| E. | Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb | 173 |
| I. | Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb i. S. von § 14 AO | 173 |
| 1. | Selbständige nachhaltige Tätigkeit | 173 |
| 2. | Keine Gewinnerzielungsabsicht | 174 |
| 3. | Keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr | 174 |
| 4. | Zum Begriff der Vermögensverwaltung i. S. von § 14 Satz 3 AO | 174 |
| 5. | Zur Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG | 177 |
| 6. | Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder steuerbegünstigter Zweckbetrieb? | 178 |
| 7. | Umsatzsteuerpflicht für Lieferungen und sonstige Leistungen | 178 |
| II. | Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i. S. von § 64 AO | 181 |
| 1. | Zum Wettbewerbsgedanken | 181 |
| 2. | Wenn die wirtschaftliche Betätigung zum Hauptzweck wird | 182 |
| 3. | Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft | 182 |
| 4. | Steuerbegünstigte und steuerpflichtige Tätigkeiten | 183 |

| | | |
|------|--|-----|
| 5. | Ausgewählte Entscheidungen der Finanzgerichte und Anweisungen der Finanzverwaltung | 184 |
| 6. | Gewinnermittlung | 189 |
| 7. | Zusammenfassung mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe | 194 |
| 8. | Verlustausgleich mit Gewinnen aus Zweckbetrieben | 195 |
| 9. | Gewerbsteuerpflicht kraft Fiktion | 195 |
| 10. | Besteuerungsgrenze gem. § 64 Abs. 3 AO | 196 |
| 11. | Gestaltungsmisbrauch gem. § 64 Abs. 4 AO | 198 |
| 12. | Überschüsse aus Altmaterialsammlungen gem. § 64 Abs. 5 AO | 198 |
| 13. | Pauschalbesteuerung gem. § 64 Abs. 6 AO | 199 |
| 14. | Verfahrensfragen | 201 |
| III. | Der Zweckbetrieb gem. § 65 AO | 204 |
| 1. | Grundsatz | 204 |
| 2. | Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebs | 204 |
| 3. | Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft | 205 |
| 4. | Zweckbetrieb als Erfordernis | 207 |
| 5. | Begrenzung des Wettbewerbs zu nicht begünstigten Betrieben | 208 |
| 6. | Aufzeichnungspflichten | 211 |
| 7. | Steuerliche Vergünstigungen eines Zweckbetriebs | 212 |
| 8. | Rechtsmittel gegen die Verletzung der Wettbewerbsneutralität | 220 |
| IV. | Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege gem. § 66 AO | 223 |
| 1. | Grundsatz | 223 |
| 2. | Zwei-Drittel-Regelung | 226 |
| 3. | Personalgestellung zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke Dritter | 227 |
| 4. | Einzelfälle | 227 |
| 5. | Durchführung von Jugendfreiwilligendiensten | 229 |
| 6. | Umsatzsteuerliche Befreiungs- und Ermäßigungstatbestände | 231 |
| V. | Krankenhäuser als Zweckbetriebe gem. § 67 AO | 238 |
| 1. | Definition des Krankenhauses | 238 |
| 2. | Träger eines Krankenhauses | 239 |
| 3. | Krankenhausleistungen | 244 |
| 4. | Zu den Voraussetzungen des § 67 AO | 245 |
| 5. | Einnahmen und Ausgaben des Zweckbetriebs „Krankenhaus“ | 247 |
| 6. | Befreiung von der Gewerbesteuer | 253 |
| 7. | Grundsteuerbefreiung | 255 |
| 8. | Befreiung von der Umsatzsteuer | 260 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| VI. | Sportliche Veranstaltungen gem. § 67a AO | 270 |
| 1. | Grundsätze | 270 |
| 2. | Zu den Einnahmen eines Sportvereins | 273 |
| 3. | Verzicht auf die Anwendung von § 67a Abs. 1 Satz 1 AO | 278 |
| 4. | Ablösezahlungen als Ausgaben | 283 |
| 5. | Leistungen eines Sportdachverbands | 283 |
| 6. | Weitere steuerliche Vergünstigungen | 284 |
| VII. | Weitere Zweckbetriebe gem. § 68 AO | 289 |
| 1. | Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime | 289 |
| 2. | Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen | 298 |
| 3. | Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen | 303 |
| 4. | Selbstversorgungsbetriebe von steuerbegünstigten Körperschaften | 307 |
| 5. | Behinderten-Werkstätten, Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie und Inklusionsbetriebe | 309 |
| 6. | Fürsorge für blinde und körperbehinderte Menschen sowie psychisch und seelisch Erkrankte | 317 |
| 7. | Heimerziehung oder sonstige betreute Wohnformen | 320 |
| 8. | Lotterien | 321 |
| 9. | Kulturelle Einrichtungen | 322 |
| 10. | Volkshochschulen | 326 |
| 11. | Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen | 331 |
| F. | Steuerliches Einlagekonto und Einkünfte aus Kapitalvermögen | 341 |
| I. | Von § 27 Abs. 7 KStG betroffene Körperschaften und Personen- vereinigungen | 341 |
| 1. | Vereine | 341 |
| 2. | Für Vermögensmassen fehlt eine Rechtsgrundlage | 342 |
| 3. | Betriebe gewerblicher Art (BgA) | 342 |
| 4. | Anwendung auch auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe | 343 |
| II. | Das steuerliche Einlagekonto | 343 |
| 1. | Gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos | 343 |
| 2. | Feststellungserklärung im sog. Erstjahr | 344 |
| 3. | Die mit dem Nennkapital vergleichbare Eigenkapital- ausstattung | 345 |
| 4. | Anfangsbestand und Fortschreibung | 346 |
| 5. | Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos | 346 |
| III. | Einkünfte aus Kapitalvermögen einer Trägerkörperschaft | 347 |
| 1. | Einnahmen i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG | 347 |
| 2. | Leistungen i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG | 348 |
| 3. | Gewinne i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei einem BgA | 348 |
| 4. | Gewinne i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb | 351 |

| | |
|---|-----|
| IV. Kapitalertragsteuer | 352 |
| 1. Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG | 352 |
| 2. Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG | 352 |
| 3. Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG | 352 |
| G. Schlussbemerkung | 355 |
| Stichwortverzeichnis | 357 |
| Zum Autor | 367 |