



Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

2. Juli 2026

**Betreff: Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)**

Bezug: TOP I/11 und I/12 der Sitzung KSt/GewSt I/2026

GZ: IV D 5 - S 0170/00082/004/015

DOK: COO.7005.100.2.15160435

Seite 1 von 9

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 17. März 2026 (BStBl I S. 292) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Der **AEAO zu § 51** wird wie folgt geändert:

In der Nummer 2 wird der letzte Satz „Zweck, Aufgaben und Organisation der Untergliederungen können sich auch aus der Satzung des Hauptvereins ergeben.“ gestrichen.

2. Der **AEAO zu § 52** wird wie folgt geändert:

- a) Der zweite Satz des dritten Absatzes der Nummer 5 wird wie folgt gefasst:  
„Bei Kinderbetreuungseinrichtungen kann eine Förderung der Allgemeinheit angenommen werden, wenn in der Satzung der Körperschaft festgelegt ist, dass mindestens 25 % der Betreuungsplätze nicht an Kinder von Beschäftigten von Vertragspartnern vergeben werden.“
- b) In Absatz 2 der Nummer 9 wird folgender neuer Satz 2 eingefügt:  
„Der Begriff des demokratischen Staatswesens in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 Halbsatz 1 AO ist unter Berücksichtigung der Strukturprinzipien der bundesstaatlichen Verfassung in Art. 20 GG zu ermitteln. (BFH-Urteil vom 12.12.2024, V R 28/23, BStBl 2025 II S. 431).“
- c) Die bisherigen Sätze 2 bis 4 des Absatzes 2 der Nummer 9 werden zu einem neuen Absatz 3.



Seite 2 von 9

3. Der **AEAO zu § 53** wird wie folgt geändert:

Absatz 3 der Nummer 13 wird wie folgt gefasst:

„Sofern Leistungen von dritter Seite, auf die ein Anspruch besteht, zeitlich verzögert geleistet werden, sind die betroffenen Personen für den dadurch entstehenden Überbrückungszeitraum als hilfebedürftig anzusehen. Steuerbegünstigte Körperschaften können in diesem Fall für den Überbrückungszeitraum zwischen Schadenseintritt und Zahlung von dritter Seite zinslose Darlehen geben oder ihre Zahlungen unter die Bedingung der nachträglichen Verrechnung mit möglichen Ansprüchen stellen. Weiterhin können auch unentgeltliche Nutzungsüberlassungen für den Überbrückungszeitraum erfolgen.“

4. Der **AEAO zu § 55** wird wie folgt geändert:

a) Nummer 3 wird wie folgt gefasst:

„Nach § 55 Abs. 1 AO dürfen sämtliche Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (Ausnahmen siehe § 58 AO). Auch der Gewinn aus dem Zweckbetrieb und aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2 AO) sowie der Überschuss aus der Vermögensverwaltung dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

Es ist damit grundsätzlich nicht zulässig, Mittel des steuerbegünstigten Bereichs (ideeller Bereich und Gewinne aus Zweckbetrieben), für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder die Vermögensverwaltung zu verwenden.

Der Einsatz von nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln (z. B. aus der freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Bereich der Vermögensverwaltung zur Beschaffung weiterer Mittel ist jedoch zulässig.

Zeitnah zu verwendende Mittel können vorübergehend dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung überlassen werden, wenn im Überlassungszeitpunkt sichergestellt ist, dass sie innerhalb der Verwendungsfrist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO bzw. bei Rücklagen nach § 62 Nr. 1, 2 oder 4 AO bis zum vorgesehenen Verwendungszeitpunkt für die satzungsmäßigen Zwecke wieder zur Verfügung stehen.“

b) Nummer 4 wird wie folgt gefasst:

„Ausgehend davon, dass die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen, führt der Ausgleich eines Verlustes im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung grundsätzlich zu einer Mittelfehlverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO. Für das Vorliegen eines Verlustes ist beim steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb das Ergebnis des einheitlichen



steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 Abs. 2 AO) und bei der Vermögensverwaltung das Ergebnis des gesamten Bereichs der Vermögensverwaltung nach ertragsteuerlichen Grundsätzen maßgeblich. Ein Verlust liegt damit nicht vor, falls der Verlust bereits im Entstehungsjahr mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verrechnet werden kann. Das gleiche gilt entsprechend für Verlustverrechnungen bei mehreren vermögensverwaltenden Tätigkeiten.

Zu Dauerverlusten siehe Nr. 1 des AEAO zu § 56.“

- c) Nummer 5 wird wie folgt gefasst:  
„**5. Ausnahmeregelungen**  
In den nachfolgenden Fällen wird ein nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelter Verlust ausnahmsweise nicht beanstandet.“
- d) Es wird eine neue Nummer 5.1 mit folgendem Inhalt ergänzt:  
„**5.1 Sechs-Jahresausgleich aus Vorgewinnen**  
Wenn dem steuerbegünstigten Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind, ist der Verlustausgleich im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Gewinnabführungen anzusehen. Entsprechendes gilt für Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung.“
- e) Es wird eine neue Nummer 5.2 mit folgendem Inhalt ergänzt:  
„**5.2 Buchverluste**  
Entsteht ein Verlust aufgrund einer Abschreibung eines Wirtschaftsguts, welches aber tatsächlich einen den Buchwert übersteigenden höheren Teilwert hat, ist dieser unschädlich. Der höhere Teilwert ist durch die steuerbegünstigte Körperschaft glaubhaft zu machen. Bei Gebäuden kann insoweit unterstellt werden, dass der Verlust allein auf einer Abschreibung beruht.“
- f) Es wird eine neue Nummer 5.3 mit folgendem Inhalt ergänzt:  
„**5.3 Kapazitätsauslastung**  
Unschädlich ist ein Verlust aufgrund von anteiligen Aufwendungen auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter, wenn diese für den steuerbegünstigten Bereich angeschafft oder hergestellt wurden, nur zur besseren Kapazitätsauslastung für Zwecke der Mittelbeschaffung teil- oder zeitweise im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung genutzt und marktübliche Entgelte vereinbart werden. Die Körperschaft darf nicht schon im Hinblick auf eine zeit- oder teilweise Nutzung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein größeres Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt haben, als es für die steuerbegünstigte Tätigkeit notwendig war.

Diese Grundsätze gelten entsprechend für die Berücksichtigung anderer



gemischter Aufwendungen (z. B. zeitweiser Einsatz von Personal des steuerbegünstigten Bereichs in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) bei der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung von Verlusten.“

- g) Es wird eine neue Nummer 5.4 mit folgendem Inhalt ergänzt:

„5.4 **Ex ante Betrachtung**

Der Ausgleich eines nach Anwendung der Nummern 5.1 bis 5.3 verbleibenden Verlustes ist darüber hinaus als unschädlich anzusehen, wenn die den Verlusten zugrunde liegenden Entscheidungen zum Entscheidungszeitpunkt (ex ante Betrachtung) auf Grundlage angemessener Informationen getroffen wurden und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich vertretbar waren. Der zum Verlustausgleich verwendete Betrag muss regelmäßig innerhalb von 24 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung in den steuerbegünstigten Bereich zurückgeführt werden.

Die Rückführung kann aus Gewinnen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen. Bei Verlusten aus der Vermögensverwaltung kann die Rückführung aus Überschüssen aus der Vermögensverwaltung erfolgen. Außerdem dürfen für den Ausgleich des Verlustes Umlagen und Zuschüsse, die dafür bestimmt sind, verwendet werden. Derartige Zuwendungen sind jedoch keine steuerbegünstigten Spenden. Ebenfalls kann die Rückführung auch durch Aufnahme eines betrieblichen Darlehens erfolgen, falls Tilgung und Zinsen für das Darlehen ausschließlich aus Mitteln des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geleistet werden. Eine Darlehensaufnahme ist jedoch ausgeschlossen, wenn im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme auch in Zukunft nicht mit Gewinnen zu rechnen ist.

Bei dem Aufbau eines neuen Betriebs ist die Entstehung von Anlaufverlusten innerhalb der ersten drei Jahre regelmäßig als wirtschaftlich vertretbar anzusehen. In diesen Fällen muss die Körperschaft aber regelmäßig innerhalb von drei Jahren nach dem Ende des letzten Verlustjahres die zum Verlustausgleich verwendeten Mittel in den steuerbegünstigten Bereich zurückführen.“

- h) Nummer 6 wird wie folgt gefasst:  
„[Einstweilen frei]“
- i) Nummer 7 wird wie folgt gefasst:  
„[Einstweilen frei]“
- j) Nummer 8 wird wie folgt gefasst:  
„[Einstweilen frei]“
- k) Nummer 9 wird wie folgt gefasst:  
„[Einstweilen frei]“



Seite 5 von 9

- l) In der Nummer 30 wird die Angabe „45.000 €“ durch „100.000 €“ ersetzt.
- m) In der Nummer 31 wird die Angabe „45.000 €“ durch „100.000 €“ ersetzt.
- n) In der Nummer 32 wird folgender neuer dritter Absatz angefügt:  
„Wechselt eine Körperschaft von der Steuerpflicht in die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG unterliegen die bis zum Eintritt in die Steuerbefreiung angesammelten Mittel nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.“

5. Der **AEAO zu § 56** wird wie folgt geändert:

Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„Das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO besagt, dass eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt ist, wenn sie neben ihrer steuerbegünstigten Zielsetzung weitere Zwecke verfolgt und diese Zwecke nicht steuerbegünstigt sind. Im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung und **steuerpflichtigen** wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben folgt daraus, dass deren Unterhaltung der Steuerbegünstigung einer Körperschaft entgegensteht, wenn sie in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft tritt.

Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sowie die Vermögensverwaltung nur unterhalten, um dadurch zusätzliche Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke zu beschaffen. Eine dauerhaft verlustbringende Tätigkeit ist nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung einzustellen oder das Betriebskonzept anzupassen, sobald erkennbar ist, dass in angemessener Zeit nicht mit Gewinnen zu rechnen ist.

Ist die Vermögensverwaltung bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, so scheidet deren Steuerbegünstigung an § 56 AO. In einem solchen Fall kann die Betätigung der Körperschaft nicht in einen steuerfreien und in einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden; vielmehr ist dann die Körperschaft insgesamt als steuerpflichtig zu behandeln. Bei steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere Förderkörperschaften, die sich in ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die in ihrer Satzung enthaltene Pflicht zur Verwendung sämtlicher Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke halten, ist das Ausschließlichkeitsgebot selbst dann erfüllt, wenn sie sich vollständig aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. Auf das BFH-Urteil vom 4.4.2007, I R 76/05, BStBl II S. 631, wird hingewiesen.“

6. Der **AEAO zu § 57** wird wie folgt geändert:

- a) Nummer 14 wird wie folgt gefasst:  
„Eine Beteiligung nach § 57 Abs. 4 AO ist unter den Voraussetzungen der Nr. 3 des AEAO zu § 64 AO dem ideellen Bereich zuzuordnen.“



Seite 6 von 9

- b) Nummer 15 wird wie folgt gefasst:  
„[Einstweilen frei]“

7. Der **AEAO zu § 64** wird wie folgt geändert:

- a) Der bisherige Satz 4 des Absatzes 1 der Nummer 3 wird zu einem neuen Absatz 2 der Nummer 3.
- b) Die bisherigen Sätze 5 bis 9 des Absatzes 1 der Nummer 3 werden zu einem neuen Absatz 3 der Nummer 3.
- c) Es wird ein neuer Absatz 4 der Nummer 3 mit folgendem Inhalt ergänzt:  
„Die Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft ist dem ideellen Bereich zuzuordnen, wenn die steuerbegünstigten Zwecke der gehaltenen Beteiligungsgesellschaft in den eigenen steuerbegünstigten Zwecken enthalten sind. Die Einnahmen aus dieser Beteiligung sind dann keine Einnahmen der Vermögensverwaltung, sondern Einnahmen im ideellen Bereich. Damit wird der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel ermöglicht. Die Ausgliederung von Zweckbetrieben auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft, bei der die übertragende Körperschaft als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält und die Beteiligung bei der übertragenden Körperschaft dem ideellen Bereich zugeordnet wird, führt damit nicht zu einem Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.“
- d) Absatz 1 der Nummer 13 wird wie folgt gefasst:  
„Unter arbeitstherapeutischen Beschäftigungsgesellschaften sind wegen Förderung des Wohlfahrtswesens nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 AO steuerbegünstigte Körperschaften zu verstehen, die - gegebenenfalls unter Nutzung arbeitsförderungsrechtlicher Instrumente und sonstiger Förderungsmöglichkeiten - schwer vermittelbare Arbeitslose arbeitstherapeutisch beschäftigen und berufs- und sozialpädagogisch betreuen, um dadurch deren Eingliederung in den normalen Arbeitsprozess zu fördern.“
- e) Absatz 5 der Nummer 13 wird wie folgt gefasst:  
„Die Voraussetzungen des § 65 AO für die Zweckbetriebseigenschaft einer wirtschaftlichen Betätigung sind regelmäßig erfüllt, wenn an Dritte Dienstleistungen erbracht oder Waren veräußert werden, die ausschließlich Ergebnis arbeitstherapeutischer Maßnahmen sind und die Marktteilnahme den für die Integrationsarbeit notwendigen Umfang nicht überschreitet (BFH-Urteil vom 18.8.2022, V R 49/19, BStBl 2023 II S. 298). Die arbeitstherapeutischen Maßnahmen selbst müssen jedoch zur (Wieder-)Eingliederung der Klienten der Beschäftigungsgesellschaft notwendig sein, da anderenfalls ein vermeidbarer Wettbewerb zu nicht begünstigten Marktteilnehmern entstehen würde. Die jeweilige Maßnahme ist zur (Wieder-)Eingliederung notwendig, wenn es der Beschäftigungsgesellschaft erst durch die entgeltlich übernommenen Aufträge



ermöglicht wird, ihre Klienten mit Arbeiten zu beschäftigen, die für die Klienten und ihre künftigen Arbeitgeber klar erkennbar wirtschaftlich sinnvoll und damit praxisrelevant sind und ohne die eine Wiedereingliederung in den normalen Arbeitsprozess nicht möglich wäre.“

- f) Nach Absatz 5 wird folgender Absatz 6 in der Nummer 13 ergänzt:  
„Der Einsatz nicht förderungsbedürftiger Mitarbeiter bei der Ausführung von Lohnaufträgen, ist unschädlich für die Qualifizierung als Zweckbetrieb, soweit diese lediglich in einer Weise oder in einem Umfang tätig werden, der zum Erreichen der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist, etwa weil dies vor allem der Ausbildung, Anleitung oder Beaufsichtigung der förderungsbedürftigen Mitarbeiter dient.“
- g) Der bisherige Absatz 6 der Nummer 13 wird zu einem neuen Absatz 7 der Nummer 13.
- h) Absatz 2 der Nummer 18 wird gestrichen.
- i) In der Nummer 23 im letzten Satz des Beispiels wird die Angabe „45.000 €“ durch „50.000 €“ ersetzt.
- j) In der Nummer 27 wird die Angabe „45.000 €“ durch „50.000 €“ ersetzt.

8. Der **AEAO zu § 65** wird wie folgt geändert:

Die Nummer 4 wird wie folgt gefasst:

„Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Der Sinn und Zweck des § 65 Nr. 3 AO liegt in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der neben der tatsächlichen Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art auch den potentiellen Wettbewerb umfasst (vgl. BFH-Urteile vom 27.10.1993, I R 60/91, BStBl 1994 II S. 573 und vom 29.1.2009, V R 46/06, BStBl II S. 560).

Dabei ist zunächst zu prüfen, ob dem Grunde nach überhaupt ein tatsächlicher oder potentieller Wettbewerb vorliegt (BFH-Urteile vom 30.3.2000, V R 30/99, BStBl II S. 705, vom 12.5.2022, V R 37/20, BStBl II S. 603 und vom 17.11.2022, V R 12/20, BStBl 2023 II S. 367). Das heißt, ob es nach den sachlichen, räumlichen und konkreten Gegebenheiten tatsächlich einen voll steuerpflichtigen Wettbewerber gibt (tatsächlicher Wettbewerb) oder geben könnte (potentieller Wettbewerb). Bei der Beurteilung sind insbesondere lokale und regionale Unterschiede, der Kundenkreis sowie die angebotenen Güter und Leistungen zu berücksichtigen.



Liegt danach ein tatsächlicher oder potentieller Wettbewerb vor, ist anschließend dessen Unvermeidbarkeit zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke zu prüfen.

Die wirtschaftliche Betätigung muss demnach auf das zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbare Maß begrenzt sein. Dabei ist - immer einzelfallabhängig - zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb und an der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten abzuwägen. Ein steuerlicher Eingriff in den Wettbewerb ist nur dann gerechtfertigt, wenn ein hinreichender sachlicher Grund für eine steuerliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung vorliegt. Der Wettbewerbsgedanke tritt auch zurück, wenn die gemeinnützige Körperschaft ihre Dienstleistungen oder Waren einem Kundenkreis anbietet, der das Waren- oder Dienstleistungsangebot der steuerpflichtigen Unternehmen überwiegend nicht in Anspruch nimmt. Gleiches gilt, wenn die Leistungen notwendiges Mittel zur Erreichung eines ideellen Zwecks sind, den Wettbewerber ihrerseits nicht verfolgen (BFH-Urteil vom 17.02.2010, I R 2/08, BStBl II S. 1006). Sind die von der Körperschaft verfolgten steuerbegünstigten Zwecke hingegen auch ohne steuerlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, so ist aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar.“

9. Der **AEAO zu § 66** wird wie folgt geändert:

Absatz 3 der Nummer 3 wird wie folgt gefasst:

„Werden neben Leistungen an die in § 53 AO genannten Personen noch andere Leistungen für einen Dritten erbracht, sind diese Leistungen, soweit sie nicht zur Organisation des eigentlichen Zweckbetriebes gehören, nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzurechnen. Wird also z. B. durch eine Körperschaft Personal zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke für einen Vertragspartner im Rahmen einer Pflegeeinrichtung zur Verfügung gestellt, so sind die bereitgestellten Pflegekräfte dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen. Erbringt das bereitgestellte Personal z. B. nur Verwaltungsleistungen, sind diese Leistungen vorbehaltlich der §§ 57 Abs 3, 58 Nr. 1 AO nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen.“



Seite 9 von 9

10. Der **AEAO zu § 67a** wird wie folgt geändert:

- a) In der Nummer 1 wird die Angabe „45.000 €“ durch „50.000 €“ ersetzt.
- b) In der Nummer 17 wird die Angabe „45.000 €“ durch „50.000 €“ ersetzt.
- c) In der Nummer 21 wird die Angabe „45.000 €“ durch „50.000 €“ ersetzt.

Im Auftrag

*Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.*