

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Ausschluss der Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen an Körperschaften, deren Zweck nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach Nr. 1 bis 4 fördert.
- ▶ Entspricht der inhaltsgleichen Änderung von § 10b EStG zum Abzug bei der ESt.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

§ 9

Abziehbare Aufwendungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) ¹Abziehbare Aufwendungen sind auch:

1. bei Kommanditgesellschaften auf Aktien und bei vergleichbaren Kapitalgesellschaften der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird;
2. vorbehaltlich des § 8 Absatz 3 Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung bis zur Höhe von insgesamt
 - a) 20 Prozent des Einkommens oder
 - b) 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

²Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen

- a) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder

- b) an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
- c) an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden (Zuwendungsempfänger). ³Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. ⁴Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes. ⁵Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. ⁶Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Buchstabe a nur im Ausland verwirklicht, ist für die Abziehbarkeit der Zuwendungen Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. ⁷Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden. ⁸Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften,

1. die den Sport (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 der Abgabenordnung),
 2. die kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
 3. die die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 22 der Abgabenordnung),
 4. die Zwecke im Sinne des § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 23 der Abgabenordnung
- fördern oder

5. deren Zweck nach § 52 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Nummern 1 bis 4 fördert.

⁹Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. ¹⁰§ 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(2) *unverändert*

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

...

(6b) § 9 Absatz 1 Satz 8 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist erstmals auf Mitgliedsbeiträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 gezahlt werden.

...

Autor: Prof. Dr. Klaus-Dieter *Drüen*, Ludwig-Maximilians-Universität
München, Richter am FG Düsseldorf

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Verfolgt eine Körperschaft Zwecke, die mit einem Katalogzweck des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO vergleichbar und deshalb als gemeinnützig anzuerkennen sind, ist ein Abzug von Mitgliedsbeiträgen an diese Körperschaft als SA nach der neuen Nr. 5 ausgeschlossen, wenn auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die einen mit Abs. 1 Satz 8 Nr. 1 bis 4 vergleichbaren Katalogzweck verfolgen, nicht als Aufwendungen abgezogen werden können (BTDrucks. 19/13436, 130). Die Nr. 1 bis 4 wurden durch die Neufassung des Abs. 1 Satz 8 lediglich redaktionell angepasst.

J 20-1

Rechtsentwicklung:

J 20-2

► *Zur Gesetzesentwicklung bis 2019* s. § 9 Anm. 2–4.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Neue Fassung von Abs. 1 Satz 8 mit einer neuen Nr. 5.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Nach § 34 Abs. 6b ist Abs. 1 Satz 8 idF des Art. 6 des WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) erstmals auf Mitgliedsbeiträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 gezahlt werden.

J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

► **Grund der Änderungen:** Die Änderungen durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) verfolgen eine Fehlerkorrektur in Form des Schließens einer unbeabsichtigten, planwidrigen Regelungslücke (BTDrucks. 19/13436, 130). Ab dem 1.1.2020 sind nach Abs. 1 Satz 8 Nr. 5 durch die Finanzbehörden mittels separaten Verwaltungsakts (vgl. *Seer in Tipke/Kruse*, § 52 AO Rz. 72 [Stand Jan. 2016]) nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO als gemeinnützig erklärten Körperschaften gezahlte Mitgliedsbeiträge nicht mehr abzugsfähig. Damit wird eine Gleichbehandlung von Körperschaften, die einen gemeinnützigen Zweck iSd. Abs. 1 Satz 8 Nr. 1 bis 4 verfolgen, und Körperschaften, deren Zweck nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Katalogzweck der Nr. 1 bis 4 fördert, bezweckt (BTDrucks. 19/13436, 130). Die Änderung entspricht der inhaltsgleichen Änderung des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG und des § 9 Nr. 5 Satz 12 GewStG (BTDrucks. 19/13436, 130, 135). Die Änderung ist eine gesetzgeberische Reaktion auf die die Regelungslücke aufdeckende Rspr. des BFH. Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 19/13436, 110) verweist exemplarisch auf das Ur. des BFH v. 9.2.2017 (BFH v. 9.2.2017 – V R 70/14, BStBl. II 2017, 1106) zur Gleichstellung von Turnierbridgevereinen mit gemeinnützigen Schachvereinen (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO). Mitgliedsbeiträge an einen Schachverein sind nach § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 1 EStG nicht als SA abziehbar. Hingegen können Mitglieder eines Turnierbridgevereins nach bisheriger Rechtslage bis zum 31.12.2019 gezahlte Mitgliedsbeiträge als SA abziehen. Durch die Rechtsänderung ist es zukünftig auch Mitgliedern des Turnierbridgevereins nicht mehr möglich, Mitgliedsbeiträge als SA abzuziehen (BTDrucks. 19/13436, 110). Abs. 1 Satz 8 Nr. 5 erstreckt die Gleichstellung beim Nichtabzug auf Körperschaften. Es handelt sich nicht um eine rechtsprechungskorrigierende Gesetzesänderung, sondern um eine folgerichtige Rechtsfolgenanpassung an die neue Rspr. zum Gemeinnützigkeitsrecht.

► **Bedeutung der Änderungen:** Durch die Rechtsänderung sind zukünftig nicht mehr nur Mitgliedsbeiträge an die in Abs. 1 Satz 8 Nr. 1–4 genannten Körperschaften abzugsfähig, sondern darüber hinausgehend auch an nach § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO gemeinnützig erklärte Körperschaften, die Zwecke iSd. Nr. 1–4 fördern. Nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO bedarf es der

„Entscheidung“ einer FinBeh. (s. OFD Koblenz v. 11.1.2010 – S 0171 A - St 33.1, DB 2010, 756) in Form der „Erklärung“ der Gemeinnützigkeit der Körperschaft. Insoweit besteht kein Beurteilungsspielraum der FinVerw., weil nach (zutr.) herrschender Ansicht der Behörde trotz des Wortlauts des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO („kann“) kein Ermessen hinsichtlich der Feststellung der Gemeinnützigkeit zusteht (BFH v. 9.2.2017 – V R 70/14, BStBl. II 2017, 1106 mwN; vgl. auch § 10b EStG Anm. 35; aA *Jachmann in Gosch*, § 52 AO Rz. 127 [Stand Nov. 2007]: Ermessensentscheidung). Insoweit steht auch die nunmehr durch Abs. 1 Satz 8 Nr. 5 angeordnete Rechtsfolge des Abzugsverbots entsprechender Mitgliedsbeiträge nicht im Ermessen der FinBeh.

Da es sich bei der Entsch. über die Gemeinnützigkeitsfähigkeit bei katalogfremden Zwecken um einen eigenständigen Verwaltungsakt der FinBeh. handelt (vgl. FG Köln v. 17.10.2013 – 13 K 3949/09, EFG 2014, 484, rkr.; aA *Jachmann in Gosch*, § 52 AO Rz. 125 [Stand Nov. 2007]: kein Verwaltungsakt), stellen sich auch wegen des nunmehrigen Abzugsverbots Fragen zum Rechtsschutz und zur Anfechtbarkeit der Gemeinnützigkeitserklärung durch die FinBeh. Die behördliche Entsch. über die Gemeinnützigkeit hat nicht nur Innenwirkung gegenüber den FinBeh., sondern bildet einen selbständig anfechtbaren Teil der Begr. des KStBescheids des FA (BFH v. 9.2.2017 – V R 70/14, BStBl. II 2017, 1106 mwN; *Seer in Tipke/Kruse*, § 52 AO Rz. 72 [Stand Jan. 2016]).

Für den Tatbestand des Abzugsverbots ist entscheidend, was unter der vom Wortlaut des Abs. 1 Satz 8 Nr. 5 vorausgesetzten „Entsprechung“ des Zwecks mit den Nr. 1–4 zu verstehen ist. Angelehnt an die Maßstäbe, die der BFH (BFH v. 9.2.2017 – V R 70/14, BStBl. II 2017, 1106) für § 52 Abs. 2 Satz 2 AO aufgestellt hat, ist keine Zweckidentität erforderlich, sondern eine Gleichartigkeit (Vergleichbarkeit der Zwecke) ausreichend, die aufgrund der Wertungen der Nr. 1–4 festzustellen ist. Die vergleichende Wertung ist an Art. 3 Abs. 1 GG auszurichten. Der von der Körperschaft verfolgte Zweck muss sich folgerichtig in das Förderprogramm des Gesetzes einpassen, wie es in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO zum Ausdruck kommt.

Aufgrund des primär auf natürliche Personen ausgerichteten Abzugsverbots für „Mitgliedsbeiträge mit Eigeninteresse“ (s. § 9 Anm. 44), ist Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 rein deklaratorischer Natur, denn wegen der (nach hM) fehlenden außerbetrieblichen Sphäre der KapGes. stellen derartige Mitgliedsbeiträge regelmäßig eine vGA des Gesellschafters dar (*Mai in Fortscher/Drüen*, § 9 Rz. 31 [Stand Sept. 2018]). Die stl. Auswirkung bleibt demnach hinter dem parallel eingeführten Abzugsverbot bei der ESt nach § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG zurück. Hinsichtlich passiver Mitgliedsbeiträge einer Körperschaft wirkt Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 konstitutiv (s. § 9 Anm. 44; sowie § 10b EStG Anm. 35). Aufgrund dieser insgesamt be-

schränkten Wirkung des Abzugsverbots für „Mitgliedsbeiträge mit Eigeninteresse“ bei Körperschaften ist die Bedeutung der Neuregelung des Abs. 1 Satz 8 Nr. 5 verhältnismäßig gering.

J 20-5 **Kritik:** Insgesamt bringt das WElektroMobFördG („JStG 2019“) nur eine punktuelle Änderung und keine umfassende Erneuerung der Vorschrift. Insbesondere die von Wissenschaft und Praxis (*Krämer* in *DPM*, § 9 Rz. 42g mwN [Stand Febr. 2019]) nachdrücklich geforderte Reform der Besteuerung der Komplementäre einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) steht weiterhin aus. Ohne eine – auch mit den Parallelvorschriften (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG; § 8 Nr. 4 GewStG) abgestimmte – Reform des § 9 KStG ist indes wegen der deutungs offenen Gesetzeslage eine Einheitlichkeit der Vollzugspraxis bei der Besteuerung der KGaA aber nicht gewährleistet (s. § 9 Anm. 35a).