

# Non-Profit & Gemeinnützigkeitsrecht

Neue Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht

# 1

# 2020

**THEMA 1:**

Körperschaftsteuerpflicht  
von Stiftungen

---

**THEMA 2:**

Erste Anpassungen  
Datenschutzrecht

---

**THEMA 3:**

Transparenzregister – auch  
Vereine müssen zahlen



Liebe Leserin, lieber Leser,

bereits zum Ende des vergangenen Jahres plante die Bundesregierung verschiedene Neuregelungen für gemeinnützige Einrichtungen. Man darf gespannt sein, ob der Gesetzgeber in 2020 dementsprechend tätig wird. Um es vorweg zu nehmen: Die Übungsleiterpauschale und der Ehrenamtsfreibetrag bleiben in seiner bisherigen Höhe unverändert.

Es ist aber davon auszugehen, dass nun endlich verschiedene Umsatzsteuervorschriften an die EuGH-Rechtsprechung angepasst werden. Dies gilt für die Steuerbefreiung für Bildungsveranstaltungen, Erziehungs- und Betreuungsleistungen von Kindern und Jugendliche sowie für Leistungen für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege. Ob auch nach der Ankündigung aus dem Finanzministerium eine Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts für Kampagnenorganisationen wie Campact erfolgen wird, darf mit Spannung abgewartet werden. Wir halten Sie auf dem Laufenden.

Wir wünschen Ihnen einen guten Start in ein neues erfolgreiches Jahr 2020 und freuen uns mit Ihnen auf viele Neuigkeiten aus dem Gemeinnützigkeitsbereich.

Mit den besten Empfehlungen

Ihr Dr. Christoph Averdiek-Bolwin und Ihre Anne Joswig

## INHALT

### ERTRAGSTEUERN

Thesaurierungsbegünstigung bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung	3
Zur Körperschaftsteuerpflicht von Stiftungen	3
Feiertags- und Nachtzuschläge für Profisportler sind lohnsteuerfrei	4
Keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer bei Übertragung von Vermögensgegenständen auf eine nicht rechtsfähige gemeinnützige Stiftung	4

### UMSATZSTEUER

Umsatzsteuerliche Beurteilung von platzierungsabhängigen Preisgeldern	4
Tätigkeit als Mitglied im Aufsichtsrat einer Stiftung umsatzsteuerpflichtig?	5
Verwaltungsgebühren für Stiftungsfonds – kein Vorsteuerabzug	6
Neues zum Thema Umsatzsteuer und Zytostatika	6
Umsatzsteuerermäßigung von Inklusionsbetrieben	7
Wann sind Leistungen an Verbandsmitglieder umsatzsteuerbar?	7
Anteilige Vorsteuerkürzung bei Finanzierung durch echte, nicht steuerbare Zuschüsse der Gesellschafter	8
Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz für Leistungen einer Kfz-Werkstatt	9

### SONSTIGES

IPSC-Schießen ist gemeinnützig	9
Verein bekommt öffentlichen Zuschuss: Wann kann das ertragsteuerliche Folgen haben?	10
Eine Gewinnpauschalierung nach § 64 Abs. 6 AO – zulässig auch bei wissenschaftlichen Tagungen	11
Wann ist Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb?	11
Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb bei einer gemeinnützigen Stiftung für Verbraucherschutz	12
Krankenhaus gGmbH umfassend steuerlich begünstigt	12
Ein Dialyseverein ist ein Zweckbetrieb	13
„gUG (haftungsbeschränkt)“ ist kein zulässiger Namenszusatz	13
Bundesratsinitiative: Förderung des Journalismus soll gemeinnützig werden	13
Erneut: Musterklauseln zur Gemeinnützigkeit sind verbindlich	14
Auch Vereine müssen Gebühren für das Transparenzregister zahlen	14
Erste Anpassungen des neuen Datenschutzrechts	14
Jahressteuergesetz 2019: Erleichterungen für gemeinnützige Organisationen (teilweise) vertagt	15

## ERTRAGSTEUERN

### Thesaurierungsbegünstigung bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung

Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung löst keine Nachversteuerung von in der Vergangenheit nach § 34a EStG begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinnen aus. Eine analoge Anwendung des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG kommt nach einem Urteil des BFH vom 17.01.2019 (Az.: III R 49/17) nicht in Betracht.

Der BFH widerspricht damit der Verwaltungsauffassung zur damaligen Rechtslage, die eine analoge Anwendung des § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG befürwortet hat. Inzwischen wurde die Nr. 3 in § 34a Abs. 6 S. 1 EStG eingefügt, sodass auch die Übertragung auf eine Stiftung die Nachversteuerung auslöst. Die Finanzverwaltung ist nunmehr der Ansicht, dass auch der vorstehende Sachverhalt, der dem BFH-Urteil zugrunde lag, von der Neuregelung umfasst ist. Das geht aus einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 20.08.2019 (S 2290a A-002-St 517) hervor.

### Zur Körperschaftsteuerpflicht von Stiftungen

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 06.06.2019 (Az.: V R 50/17), dass die Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung bereits mit dem Tode des Stifters beginnt. Die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB sei jedoch nicht auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG angeordnete Steuerbefreiung auszudehnen.

Die Klägerin ist eine Stiftung, welche gem. § 80 BGB am 26.01.2007 als rechtsfähig anerkannt wurde. Der Stifter, der im November 2004 verstarb, hatte die Stiftung durch Testament als Erbin eingesetzt. Der Anerkennung der Stiftung lag die Satzung der Klägerin vom 19.01.2007 zugrunde. Nach einer Außenprüfung setzte das Finanzamt für die Jahre 2005 und 2006 Körperschaftsteuer fest und erkannte die Stiftung nicht als gemeinnützig an. Der anschließende Einspruch und die Klage der Stiftung blieben erfolglos.

Der BFH bestätigt das Urteil des Finanzgerichts. Die Klägerin sei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Steuerpflicht beginne mit der zivilrechtlich wirksamen Gründung. Gemäß § 84 BGB gelte eine Stiftung, die erst nach dem Tod des Stifters als rechtfähig anerkannt wird, für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden. Diese Regelung gelte auch im Steuerrecht. Die Körperschaftsteuerpflicht der Klägerin beginne also schon rückwirkend mit dem Tode des Stifters.

Eine Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG komme nicht in Betracht. Dieser nehme unmittelbar Bezug auf §§ 51 bis 68 AO. Nach § 59 AO komme eine Steuervergünstigung nur in Betracht, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung ergebe, dass der von der Körperschaft verfolgte Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspreche und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt werde. Nach § 60 Abs. 2 AO müsse die Satzung den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums entsprechen. Die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB wirke sich nach Ansicht des BFH aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 60 Abs. 2 AO nicht auf die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG angeordnete Steuerbefreiung aus. Dazu wäre eine eigenständige steuerrechtliche Anordnung der Rückwirkung notwendig.

#### Für Einrichtungen, denen Mitunternehmeranteile übertragen werden:

Die Thesaurierungsbegünstigung entfällt laut BFH nicht bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung.

Für Übertragungen nach dem 05.07.2017 kommt es aufgrund der Neuregelung des § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 EStG zur Nachversteuerung.

#### Für Stiftungen:

Die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB gilt nicht für Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

Das Finanzamt und das Finanzgericht erkannten die Stiftung nicht als gemeinnützig an.

Der BFH geht ebenso von einer Körperschaftsteuerpflicht aus.

§ 84 BGB gilt grundsätzlich auch im Steuerrecht. Aufgrund des eindeutigen Wortlauts von § 60 Abs. 2 AO ist die Rückwirkungsfiktion des § 84 BGB allerdings nicht auf die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auszudehnen.

#### **Für Einrichtungen mit Profisportlern:**

Das FG Düsseldorf hat Feiertags- und Nachtzuschläge für Profisportler als lohnsteuerfrei eingestuft.

#### **Für nicht rechtsfähige gemeinnützige Stiftungen:**

Das Finanzministerium Brandenburg erweitert § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auf Übertragungen auf nicht rechtsfähige gemeinnützige Stiftungen.

#### **Für Einrichtungen, die Preisgelder vergeben:**

Das Bundesministerium der Finanzen hat den UStAE an die Rechtsprechung des BFH angepasst.

Eine Turnierteilnahme zur Erzielung von platzierungsabhängigen Preisgeldern ist kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch.

Die Urteilsgrundsätze gelten nicht für Glücksspielbetreiber, da deren Leistung in der Zulassung zum Spiel mit Gewinnchance besteht und der Spieleinsatz entgeltliche Gegenleistung ist.

Erhält jeder Teilnehmer ein Preisgeld, liegt ein Leistungsaustausch vor.

## **Feiertags- und Nachtzuschläge für Profisportler sind lohnsteuerfrei**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 11.07.2019 (Az.: 14 K 1653/17 L; Revision am BFH unter Az.: VI R 28/19) entschieden, dass Feiertags- und Nachtzuschläge für Profisportler lohnsteuerfrei sind. Die Reise im Mannschaftsbus für Profisportler gilt als Arbeitszeit, und zwar auch die Fahrt an einem Sonn- oder Feiertag oder über Nacht. Der zusätzlich zum regulären Lohn gezahlte Zuschlag ist lohnsteuerfrei.

## **Keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer bei Übertragung von Vermögensgegenständen auf eine nicht rechtsfähige gemeinnützige Stiftung**

In einem Erlass vom 02.05.2019 (36-S 3840-2018#001) teilt das Finanzministerium Brandenburg mit, dass nach einer Entscheidung der obersten Finanzbehörden der Länder die Erbschaft- und Schenkungsteuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch dann erlischt, wenn die von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworbenen Vermögensgegenstände auf eine nicht rechtsfähige gemeinnützige Stiftung übertragen werden.

# **UMSATZSTEUER**

## **Umsatzsteuerliche Beurteilung von platzierungsabhängigen Preisgeldern**

Mit Schreiben vom 27.05.2019 (III C 2 - S 7100/19/10001:005) hat das Bundesministerium der Finanzen den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) an die Urteilsgrundsätze des BFH in den Urteilen vom 30.08.2017 (Az.: XI R 37/14) und vom 02.08.2018 (Az.: V R 21/16) angepasst.

Der BFH hatte in seiner Entscheidung vom 02.08.2018 unter Bezugnahme auf das Urteil vom 30.08.2017 ausgeführt, dass die Teilnahme an Turnieren zur Erzielung von platzierungsabhängigen Preisgeldern bei Pferderennen und Pokerturnieren, bei sportlichen Wettbewerben, Schönheitskonkurrenzen und Ähnlichem nicht im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches erfolgt.

Das Bundesministerium der Finanzen hat nunmehr klargestellt, dass die bisherige Verwaltungsauffassung in Abschn. 12.2 Abs. 5 S. 2 UStAE im Widerspruch zu diesen Urteilsgrundsätzen stand und diese entsprechend angepasst. Zusätzlich hat es in dem Abschn. 1.1 UStAE einen klarstellenden Absatz zur Nichtsteuerbarkeit von platzierungsabhängigen Preisgeldern eingefügt und darauf hingewiesen, dass die Urteilsgrundsätze nicht für Leistungen eines Geldspielautomatenaufstellers oder Spielbankbetreibers gelten, da deren Leistung in der Zulassung zum Spiel mit Gewinnchance besteht und der Spieleinsatz der Teilnehmer hierfür entgeltliche Gegenleistung ist. Des Weiteren erfolgt in Abschnitt 12.3 Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 UStAE eine Klarstellung dahingehend, dass Züchterprämien regelmäßig kein Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs darstellen.

Wettbewerbe mit platzierungsabhängigen Preisgeldern sind weiterhin von solchen zu unterscheiden, in denen jeder Teilnehmer eines Wettbewerbs eine Zahlung seitens des Veranstalters erhält und nur die Höhe der Zahlung ungewiss ist. Die Ungewissheit beseitigt den Leistungsaustausch in diesen Fällen nicht, da die vom Veranstalter geleistete

Zahlung die tatsächliche Gegenleistung für die Teilnahme am Wettbewerb und nicht für das Erreichen einer bestimmten Platzierung ist.

Die Rechtsprechung ist ferner nicht auf alle Arten von Leistungen zu übertragen, die gegen Zahlung einer erfolgsabhängigen Vergütung erbracht werden. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die MwStSystRL etwa Bestimmungen zu Vermittlungsleistungen enthält, deren Gegenleistung typischerweise erfolgsabhängig ist. Die Ungewissheit der Zahlung eines Entgelts beseitigt den unmittelbaren Zusammenhang nicht ausnahmslos.

Im Regelfall werden auch erfolgsabhängige Vergütungen als Gegenleistung für eine steuerbare Leistung (z.B. Vermittlung, Verkaufsförderung, Versteigerung, Währungsumtausch o.Ä.) gezahlt. Es ist bei erfolgsabhängigen Vergütungen im Hinblick auf den Leistungsaustausch zukünftig danach zu differenzieren, ob die Zahlung für einen (ungewissen) Erfolg oder aufgrund einer tatsächlich erbrachten Leistung gezahlt wird.

### **Tätigkeit als Mitglied im Aufsichtsrat einer Stiftung umsatzsteuerpflichtig?**

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in seinem Urteil vom 13.06.2019 (Az.: C-420/18) entschieden, dass die Artikel 9 und 10 MwStSystRL dahin auszulegen sind, dass ein Aufsichtsratsmitglied einer Stiftung, das weder dem Vorstand noch dem Aufsichtsrat der Stiftung hierarchisch untergeordnet ist, jedoch nicht im eigenem Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt und auch nicht das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit trägt, da es eine feste und leistungsunabhängige Vergütung erhält, nicht selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Kläger war ein Aufsichtsratsmitglied einer in den Niederlanden ansässigen Stiftung. Der Aufsichtsrat hatte nach der Satzung die Aufgabe, die Geschäftsführung der Stiftung zu überwachen, über die Zusammensetzung des Vorstands und des Aufsichtsrats zu entscheiden und die Jahresabschlüsse festzustellen. Die Vertretung der Stiftung oblag dem Vorstand. Nur in Ausnahmefällen durften Mitglieder des Aufsichtsrats die Stiftung vertreten. Der Kläger erhielt für das Mandat eine Fixvergütung, die nicht an bestimmte Handlungen, wie etwa die Teilnahme an Sitzungen, geknüpft war.

In seinem Urteil bejaht der EuGH zunächst die Ausübung einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Klägers gegen Entgelt. Das Gericht hält hierbei eine Tätigkeitsvergütung unabhängig von individueller Leistung ebenso für unerheblich wie die Anzahl insgesamt wahrgenommener Mandate durch den Kläger oder das Fehlen von aktiven Schritten zur Erzielung von Einnahmen.

Abgelehnt wird jedoch die Selbstständigkeit der Tätigkeit. Der Kläger stand in einem Unterordnungsverhältnis zum Aufsichtsrat der Stiftung, da die einzelnen Aufsichtsräte ihre Befugnisse nicht individuell ausüben konnten. Sie wurden regelmäßig nur für Rechnung und unter Verantwortung des gesamten Aufsichtsrats tätig. Zudem hafteten sie nicht für Schäden, die sie Dritten in Wahrnehmung ihrer Aufgaben verursachten. Mit der Tätigkeit ging schließlich kein wirtschaftliches Risiko einher. Im Unterschied zu einem Unternehmer hatte der Kläger keinen Einfluss auf seine Einnahmen oder Ausgaben. Er bezog eine feste Vergütung, die weder von seiner Teilnahme an Sitzungen noch von seinen tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhing, so dass er nicht als Steuerpflichtiger i.S.d. der Richtlinie anzusehen ist.

Die Rechtsprechung ist nicht auf alle Arten von Leistungen mit erfolgsabhängiger Vergütung übertragbar.

Zukünftig ist eine Differenzierung danach nötig, ob die Zahlung für einen (ungewissen) Erfolg oder aufgrund einer tatsächlich erbrachten Leistung getätigt wird.

**Für Stiftungen und deren Aufsichtsratsmitglieder:**

Der EuGH nimmt nicht bei jeder Aufsichtsratsmitgliedschaft eine unternehmerische Tätigkeit an.

Der Kläger erhielt als Mitglied des Aufsichtsrats einer niederländischen Stiftung eine feste Vergütung.

Die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit wird durch eine leistungsunabhängige Vergütung nicht beseitigt.

Handelt das Mitglied nicht im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung, spricht vieles gegen seine Selbstständigkeit.

### **Für Stiftungsfonds:**

Es erfolgt kein Vorsteuerabzug für die Kosten der Vermögensverwaltung, wenn die Erträge auch zur Deckung mehrwertsteuerfreier Tätigkeiten verwendet werden.

Der EuGH erläutert die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug.

Spendensammlung ist nach der MwStSystRL keine wirtschaftliche Tätigkeit.

Der Vorsteuerabzug ist bei Eingangsumsätzen, die nicht direkt vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätzen zuzuordnen sind, nur möglich, wenn die angefallenen Kosten zu den Gemeinkosten zu rechnen sind.

### **Für Krankenhäuser, die mit patientenindividuell hergestellten Zytostatika behandeln:**

Der BGH erklärt die Rückforderung der tatsächlich nicht angefallenen Umsatzsteuer für möglich.

Nach einem Urteil des BFH ist die Verabreichung der Zytostatika durch die Krankenhausapotheke umsatzsteuerfrei.

## **Verwaltungsgebühren für Stiftungsfonds – kein Vorsteuerabzug**

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 03.07.2019 (Az.: C-316/18) entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der sowohl mehrwertsteuerpflichtige als auch mehrwertsteuerbefreite Tätigkeiten ausübt, nicht berechtigt ist, die auf die Kosten der eigenen Vermögensverwaltung entfallende Vorsteuer als Gemeinkosten abzuziehen, wenn er die Vermögenserträge dazu verwendet, die Kosten aller Tätigkeiten zu decken.

Der EuGH führt aus, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 MwStSystRL voraussetzt, dass der Betroffene „Steuerpflichtiger“ i.S.d. Richtlinie ist und dass die angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen von ihm auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sind.

Um als Steuerpflichtiger angesehen werden zu können, muss eine Tätigkeit wirtschaftlicher Art erbracht werden, d.h. eine Tätigkeit vorliegen, die gegen Entgelt ausgeübt wird. Die im Rechtsstreit betroffene Universität handelte bei der streitgegenständlichen Sammlung und Vereinnahmung von Spenden schon nicht als Steuerpflichtige, da Spenden nicht als Gegenleistung einer wirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sind. Sie werden im Wesentlichen aus persönlichen Motiven, zu wohltätigen Zwecken und in nicht vorhersehbarer Weise geleistet. Ihre Sammlung und Vereinnahmung fällt nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie.

Dieser Umstand, dass die Kosten für den Erwerb einer Dienstleistung im Rahmen einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit anfallen, schließt für sich allein nicht aus, dass im Rahmen der daneben existierenden wirtschaftlichen Tätigkeit der Universität das Recht auf Vorsteuerabzug doch noch eröffnet wird. Bei Eingangsumsätzen, die nicht direkt vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätzen zuzuordnen sind, ist die Vorsteuer aber nur dann abzugsfähig, wenn die entsprechenden Kosten den Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze finden und die insoweit angefallenen Kosten somit zu den Gemeinkosten zu rechnen sind. Eine Qualifizierung der Verwaltungsaufwendungen für das Anlegen der eingesammelten Spendengelder als Gemeinkosten war zu verneinen, da die Aufwendungen nicht Preisbestandteil von Ausgangsumsätzen geworden sind. Die Erträge aus den Kapitalanlagen dienten vielmehr dazu, die Kosten aller Tätigkeiten zu decken.

Der Vorsteuerabzug wurde daher final versagt.

## **Neues zum Thema Umsatzsteuer und Zytostatika**

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat in mehreren Urteilen (Az.: VIII ZR 115/18, VIII ZR 66/18, VIII ZR 189/18) klargestellt, dass eine tatsächlich nicht angefallene Umsatzsteuer, die für für Patienten individuell hergestellte Zytostatika im Rahmen einer ambulanten Krankenhausbehandlung als Teil der geschuldeten Vergütung berechnet worden ist, unter bestimmten Voraussetzungen abzüglich des nachträglich entfallenden Vorsteuerabzugs zurückzugewähren ist.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte im Jahr 2014 entschieden, dass die Verabreichung von individuell für den einzelnen Patienten in einer Krankenhausapotheke hergestellten Zytostatika im Rahmen einer ambulant in einem Krankenhaus durchgeführten Heilbehandlung als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. (entspricht § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG n.F.) steuerfrei ist.

In dem zu beurteilenden Sachverhalt hatten die Krankenhausträger für die Jahre 2012 und 2013 für die durch die hauseigenen Apotheken patientenindividuell erfolgte Herstellung von Zytostatika Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Schließlich waren die Finanzämter zu dem Zeitpunkt von einer Umsatzsteuerpflicht ausgegangen. Nachdem auch die Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses der Rechtsprechung des BFH folgte, machten private Krankenversicherer Rückforderungsansprüche hinsichtlich der Umsatzsteuer aus übergegangenem Recht der bei ihnen versicherten Patienten geltend. Die Berufungsgerichte beurteilten die Fälle unterschiedlich, da die jeweiligen vertraglichen Preisabreden zwischen den Krankenhausträgern und den Patienten unterschiedlich ausgelegt wurden.

Der BGH hat die Berufungsurteile aufgehoben und diese jeweils an das Berufungsgericht zurückverwiesen. Nach Ansicht des Gerichts waren die Vereinbarungen zwischen Patient und Krankenhausträger hinsichtlich der Vergütung für die Verabreichung von Zytostatika in den zu beurteilenden Fällen als Bruttopreisabreden einzuordnen. Dies stünde einer (teilweisen) Rückforderung des gezahlten Umsatzsteueranteils nicht entgegen. Im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung sei die hypothetische Vergütung zu bestimmen, die bei Kenntnis der wahren Steuerrechtslage vereinbart worden wäre. Diese sei jedoch nicht ohne weiteres mit dem Nettopreis gleichzusetzen. Vielmehr hätten die Vertragsparteien hypothetisch einen um die Differenz zwischen Umsatzsteueranteil und vorgenommener Vorsteuerabzug verminderten Preis vereinbart. Dabei seien aber auch etwaige Nachzahlungszinsen nach §§ 233a, 238 AO, welche die Krankenhausträger möglicherweise zu entrichten haben, einzubeziehen.

Somit mussten die Berufungsgerichte die Vorsteuerabzüge ermitteln und gegebenenfalls Auskünfte bei den Finanzämtern über Nachzahlungszinsen einholen. Angesichts der Schwierigkeiten bei der Berechnung der Anspruchshöhe besteht deswegen bei vielen Krankenkassen Vergleichsbereitschaft hinsichtlich der Rückzahlung von Umsatzsteuerbeträgen.

## Umsatzsteuerermäßigung von Inklusionsbetrieben

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 23.05.2019 (III C 2 – S 7242-a/19/10001: 001) eine Ergänzung in Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE vorgenommen, welche die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes für Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG betrifft.

Der Anwendungserlass sieht für Inklusionsbetriebe nach § 215 Abs. 1 SGB IX bestimmte Kriterien vor, anhand derer zu prüfen ist, ob die Einrichtungen in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen dienen. Der Kreis der in diesem Zusammenhang zu berücksichtigenden Beschäftigten eines Inklusionsbetriebs wird neben besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen i.S.d. § 215 Abs. 1 SGB IX auf psychisch kranke Menschen i.S.d. § 215 Abs. 4 SGB IX (bis 31.12.2017: § 132 Absatz 4 SGB IX) ausgedehnt.

## Wann sind Leistungen an Verbandsmitglieder umsatzsteuerbar?

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 11.04.2019 (Az.: 7 K 7194/17) entschieden, dass für die Frage, ob im Verhältnis zwischen einer Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) und ihren Mitgliedern entgeltliche Leistungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen, keine Besonderheiten gelten.

Nach der entfallenen Umsatzsteuerpflicht machten die Krankenkassen Erstattungsansprüche gegen die Krankenhausträger geltend. Die zivilgerichtlichen Verfahren wurden bis zum BGH geführt.

Die Vereinbarungen über die Vergütung für die Verabreichung von Zytostatika sind als Bruttopreisabreden einzuordnen. Zu berücksichtigen sind jedoch ein fälschlich vorgenommener Vorsteuerabzug und etwaige Nachzahlungszinsen des Krankenhausträgers.

Die schwierige Berechnungsgrundlage schafft Vergleichsbereitschaft bei den Krankenkassen.

### Für Inklusionsbetriebe:

Das Bundesfinanzministerium hat den UStAE hinsichtlich der Steuerermäßigung für Inklusionsbetriebe erweitert.

Die Prüfung nach Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE erfolgt nunmehr unter Berücksichtigung psychisch kranker Menschen i.S.d. § 215 Absatz 4 SGB IX.

### Für Vereinigungen, die Mitgliedsbeiträge erheben:

Es gelten keine Besonderheiten für Leistungen zwischen einer EWIV und ihren Mitgliedern.

Bei einem Leistungsaustausch innerhalb der Gesellschaft ist die Rechtsnatur der zugrundeliegenden Vereinbarung irrelevant.

Eine entgeltliche Leistung erfordert auch nicht, dass jedes Mitglied gleichermaßen profitiert.

Ausreichend sind die mögliche Inanspruchnahme angebotener Leistungen und ein für diese Möglichkeit entrichteter Mitgliedsbeitrag.

**Für Gesellschaften, die sich durch Zuschüsse ihrer Gesellschafter finanzieren:**

Wird eine GmbH durch echte Zuschüsse finanziert, wird der Vorsteuerabzug anteilig gekürzt.

Laut Finanzamt sei für Eingangsleistungen, die nicht direkt dem unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind, nur ein anteiliger Vorsteuerabzug möglich.

Nach Ansicht des Finanzgerichts kann ein Vorsteuerabzug nur erfolgen, soweit der Unternehmer Leistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden beabsichtigt.

Auch bei Gesellschafterbeiträgen, die zur Finanzierung beider Bereiche dienen, ist die Vorsteuer anteilig zu kürzen.

Aus der Tatsache, dass es sich um eine EWIV handelt, ergibt sich daher für die Frage, ob sie an ihre Mitglieder steuerbare Leistungen erbringt, für sich genommen nichts. Es kommt für die Steuerbarkeit eines Leistungsaustausches nur darauf an, ob zwischen dem Leistendem und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert begründet. Ob dieses Rechtsverhältnis auf schuld- oder gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beruht, ist dabei unerheblich.

Der Annahme eines Leistungsaustauschs steht nicht entgegen, dass eine EWIV durch ihre Tätigkeit Leistungen gleichzeitig für alle Mitglieder erbringt und dass nicht jedes Mitglied eines Verbands gleichermaßen von dessen jeweiligen Tätigkeiten profitiert und nicht im gleichen Umfang die Leistungsangebote abrufen darf.

Für die Steuerbarkeit der Leistungen reicht es vielmehr aus, wenn eine EWIV ihren Mitgliedern wirtschaftliche Vorteile in Form der möglichen Inanspruchnahme angebotener Leistungen zur Verfügung stellt und die Mitglieder für diese Möglichkeiten zur Zahlung von Mitgliedsbeiträgen und Aufnahmegebühren bereit sind.

### **Anteilige Vorsteuerkürzung bei Finanzierung durch echte, nicht steuerbare Zuschüsse der Gesellschafter**

Finanziert sich eine GmbH teilweise durch echte Zuschüsse der Gesellschafter, kommt nach einem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 30.01.2019 (Az.: 11 K 87/18) für den Vorsteuerabzug nur eine anteilige Kürzung in Betracht.

Die Klägerin ist eine GmbH, die ihre Tätigkeiten zur allgemeinen Förderung des Tourismus in der Region zu einem erheblichen Teil aus echten Zuschüssen ihrer Gesellschafter finanziert. Das Finanzamt kam im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu dem Ergebnis, dass die Gesellschaft ihre Gesellschaftszwecke zum Teil durch entgeltlich gegenüber Dritten erbrachten Leistungen und teilweise durch Tätigkeiten verfolge, die nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht wurden. Die zuletzt genannten Tätigkeiten unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer. Damit sei für diesen Bereich kein Vorsteuerabzug möglich. Eingangsleistungen, die nicht direkt dem unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden können, seien anteilig abziehbar. Gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid legte die Klägerin Einspruch ein und erhob, nachdem das Finanzamt diesen als unbegründet zurückwies, Klage.

Das Finanzgericht bestätigt in seinem Urteil die Ansicht des Finanzamts. Der Unternehmer sei nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen und damit für seine wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtige. Dazu sei ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz erforderlich.

Eingangsleistungen, die nicht direkt den wirtschaftlichen oder nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten zugeordnet werden könnten, seien entsprechend dem Verhältnis von steuerpflichtigen und nicht steuerbaren Umsätzen aufzuteilen, wobei auf § 15 Abs. 4 S. 1 UStG zurückgegriffen werde. Nach Ansicht des Gerichts sei für solche Gesellschafterbeiträge, die sowohl der Finanzierung der Tätigkeiten zur Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen als auch der Erfüllung des nichtunternehmerischen Bereichs zuzuordnen sind und auch für beide Bereiche verwendet werden, die Vorsteuer anteilig zu kürzen. Da die – nicht steuerbaren – Zuschüsse oder sonstige Zahlungen der Gesellschafter den Umfang der nicht steuerbaren



Tätigkeit widerspiegeln, seien diese bei der Frage der Abgrenzung wirtschaftlicher und nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten mit einzubeziehen.

Zwar enthalte weder das Unionsrecht in der MwStSystRL noch das nationale Recht eine Regelung zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei wirtschaftlicher und nichtwirtschaftlicher Tätigkeit. Die Festlegung stehe aber im Ermessen der Mitgliedstaaten. Könne ein Teil der Umsätze nicht direkt aufgeteilt werden, sind nach Ansicht des Gerichts die Vorsteuerbeträge anhand der Gesamtumsätze aufzuteilen, wobei auch Zuschüsse zu berücksichtigen seien, die im Zusammenhang mit nicht steuerbaren Tätigkeiten stehen.

## Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz für Leistungen einer Kfz-Werkstatt

Das FG Münster hatte einen Fall zu entscheiden, wonach Leistungen einer Kfz-Werkstatt grundsätzlich mit dem Regelsteuersatz und nicht mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG besteuert werden müssen. Ein Verein war gemeinnützig tätig, indem er Jugendliche in Familien und in von ihm unterhaltenen und betreuten Wohngruppen unterbrachte. Der Verein betrieb außerdem eine Kfz-Werkstatt und ermöglichte den Jugendlichen, in der Kfz-Werkstatt zu arbeiten. Das Finanzgericht entschied mit Urteil vom 18.06.2019 (Az.: 15 K 1952/15 U), dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz hier nicht greife, da die Werkstatt mit den Kfz-Reparaturen in erster Linie zusätzliche Einnahmen aus Leistungen erziele, die zu einer Wettbewerbsverzerrung für andere Werkstätten führten. Darüber hinaus verwirklicht der Verein auch nicht unmittelbar seine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke mit den Kfz-Reparaturen.

## SONSTIGES

### IPSC-Schießen ist gemeinnützig

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 09.04.2019 (Az.: 8 K 8242/15) festgestellt, dass ein Verein, dessen Zweck in der Förderung des Schießsportes und insbesondere des IPSC-Schießens besteht, die satzungsmäßigen Anforderungen an die Feststellung der Gemeinnützigkeit erfüllt. Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung war das IPSC-Schießen dagegen nicht als gemeinnützige Betätigung anzuerkennen (AEAO Nr. 6 zu § 52 AO). Das FG hat im Anschluss an das Urteil des BFH vom 27.09.2018 (Az.: V R 48/16) festgestellt, dass IPSC-Schießen die Voraussetzungen von „Sport“ im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO erfülle und zugleich die Allgemeinheit fördere. Nach Auffassung des Gerichts diene IPSC-Schießen der körperlichen Ertüchtigung und sei damit Sport, da die Ausübung äußerlich zu beobachtende körperliche Anstrengungen und dem persönlichen Können des Spielers zurechenbare Kunstbewegungen erfordere. Eine „kriegerische“ Auseinandersetzung wie beim Paintball finde beim IPSC-Schießen nicht statt, da die Teilnehmer nicht in Teams gegeneinander, sondern nacheinander antreten. Dass das IPSC-Schießen möglicherweise einem Kriegsspiel ähnelt, mit großkalibrigen Waffen betrieben wird und durch den Waffenbesitz eine abstrakte Gefahr für die Allgemeinheit durch einen nicht satzungsgemäßen Gebrauch der Waffen besteht, führt nach Auffassung des Gerichts nicht zu einem Ausschluss der Gemeinnützigkeit.

Die Vorsteuerbeträge sind anhand der Gesamtumsätze aufzuteilen.

**Für Einrichtungen, die auch eine Kfz-Werkstatt betreiben:**

Die Leistungen eines gemeinnützigen Vereins, der eine Kfz-Werkstatt betreibt, unterfallen dem Regelsteuersatz und nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

**Für Einrichtungen, die sich für die Förderung des Schießsports einsetzen:**

Im Anschluss an eine Entscheidung des BFH hat auch das FG Berlin-Brandenburg festgestellt, dass IPSC-Schießen „Sport“ im Sinne der AO sei und die Allgemeinheit fördere mit der Folge, dass IPSC-Schieß-Vereine gemeinnützig sind.

Trotz der klaren Rechtsprechung müssen Schießsportvereine gegen eine Ablehnung der Anerkennung als gemeinnützig Einspruch einlegen.

#### **Für Vereine, die öffentliche Zuschüsse erhalten:**

Das FG Münster beschäftigte sich mit der Steuerbarkeit von Zuschüssen an einen gemeinnützigen Verein.

Die Finanzverwaltung rechnete die Zuschüsse auf Basis der nordrhein-westfälischen Richtlinien über die Gewährung von Zuwendungen aus Mitteln der Jagdabgabe dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Jagd- und Naturschutzvereins zu.

Nach Ansicht des FG sind hingegen öffentliche Mittel, die aufgrund von Förderrichtlinien ergehen, deren Gegenstand die Förderung der satzungsmäßigen Zwecke des Begünstigten sind, dem ideellen Bereich zuzuordnen.

Das Urteil ist rechtskräftig. Die Revision wurde nicht zugelassen, da die Sache nach der Entscheidung des BFH vom 27.09.2018 keine grundsätzliche Bedeutung mehr habe. AEAO Nr. 6 zu § 52 AO enthält bislang weiterhin den Hinweis, dass es sich bei IPSC-Schießen nicht um Sport im gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinne handelt. Die Finanzämter sind gegenwärtig noch an diese Rechtsauffassung gebunden; betroffene Vereine werden gegen die Ablehnung der Anerkennung als gemeinnützig durch das Finanzamt unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH Einspruch einlegen müssen.

#### **Verein bekommt öffentlichen Zuschuss: Wann kann das ertragsteuerliche Folgen haben?**

Das Finanzgericht Münster hatte mit Urteil vom 24.05.2019 (Az.: 10 K 477/16 K, G, F) darüber zu entscheiden, ob Zuschüsse, die vom Landesbetrieb Wald und Holz Nordrhein-Westfalen gewährt wurden, dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines gemeinnützig anerkannten Vereins zuzuordnen sind.

Der Verein, der nach Art. 2 Abs. 1 seiner Satzung u.a. die Förderung des Natur-, Umwelt- und Tierschutzes verfolgte, unterhielt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, mit dem er Einnahmen aus Eintrittsgeldern, aus Sponsoring, Verkaufsabrechnungen und Provisionen sowie aus Mieten und Zinsen erzielte. Der Verein erhielt vom Landesbetrieb Wald und Holz Nordrhein-Westfalen Zuschüsse, die aufgrund der Richtlinien über die Gewährung von Zuwendungen aus Mitteln der Jagdabgabe vom 24.09.2000 (III B 6-71-60-00.03) ergingen. Gegenstand der Förderung waren nach Nr. 2.1 und 2.3 der Richtlinien die Personal- und Sachausgaben der Landesvereinigung der Jäger für die Geschäftsstellen sowie die Redaktions-, Herstellungs- und Versandkosten der Mitteilungsblätter der Landesvereinigung der Jäger. Diese Zuschüsse ordnete der Verein im Rahmen seiner Gewinnermittlung vollständig dem ideellen Bereich zu, was Gegenstand des Rechtsstreites mit der Finanzverwaltung war, welche die Zuschüsse anteilig dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zurechnete.

Das Finanzgericht kommt zu dem Ergebnis, dass die Zuschüsse nicht durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst sind. Sie sind dem ideellen Bereich zuzuordnen und beruhen vielmehr auf dem Betrieb der Geschäftsstelle und der Herausgabe des Mitteilungsblattes, denn dieses sind die Projekte, die gemäß Nr. 2.1 und Nr. 2.3 der Richtlinien über die Gewährung von Zuwendungen aus Mitteln der Jagdabgabe gefördert werden. Die Zuwendungen differenzieren zwar nicht danach, ob die Tätigkeit dieser Projekte auf die ideelle Tätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft allein oder auch auf deren Geschäftsbetrieb entfällt. Gleichwohl ist nicht davon auszugehen, dass durch die öffentlichen Mittel der Geschäftsbetrieb gefördert werden soll, was sich bereits aus der Ermächtigungsgrundlage der Förderrichtlinien ergibt, die auf § 57 Landesjagdgesetz NRW a.F. beruhen. Das Aufkommen der Jagdabgabe ist hiernach zur Förderung des Jagdwesens und zur Verhütung von Wildschäden zu verwenden, worunter in diesem Zusammenhang nur maximal die satzungsmäßigen Zwecke des Klägers verstanden werden können. Die fehlende Zurechenbarkeit der Zuschüsse zum Geschäftsbetrieb folgt ferner daraus, dass die Gesamtaufwendungen des Vereins für die Herausgabe des Mitteilungsblattes und den Betrieb der Geschäftsstelle den Zuschuss jeweils deutlich überstiegen haben.

## Eine Gewinnpauschalierung nach § 64 Abs. 6 AO – zulässig auch bei wissenschaftlichen Tagungen

Grundsätzlich kann der Gewinn aus Werbemaßnahmen gemäß § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO pauschal mit 15 % der Einnahmen ermittelt werden. Der BFH hat in seinem Urteil vom 26.06.2019 (Az.: V R 70/17) nunmehr bestätigt, dass ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Werbemaßnahme und der steuerbegünstigten Tätigkeit genügt. Die Werbung muss also nicht (wie z.B. bei Bandenwerbung) in einem räumlichen Zusammenhang mit der Zweckbetriebsveranstaltung stehen. In dem zu entscheidenden Fall veranstaltete ein gemeinnütziger Verein wissenschaftliche Kongresse, die Gemeinnützigkeits-rechtlich als begünstigte Zweckbetriebe einzuordnen waren. Im Rahmen dieser Veranstaltungen erzielte der Verein durch die Vermietung von Informationsständen an Pharmaunternehmen Standmieten. Der BFH entschied, dass diese Standmieten zwar nicht zum Zweckbetrieb gehörten und diese im eigentlichen Sinne keine Werbung darstellen, deren Gewinn aber gleichwohl pauschal ermittelt werden kann.

## Wann ist Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb?

Das FG Düsseldorf entschied mit Urteil vom 12.04.2019 (Az.: 6 K 3664/16 K F AO) im Zusammenhang mit einem Pflegedienst zum einen, dass die Erbringung unentgeltlicher Pflegeleistungen zugunsten des Geschäftsführers einen Verstoß gegen die Selbstlosigkeit darstellt. Zum anderen hat das FG Düsseldorf konkretisiert, wann eine zweckbetriebsschädliche Erwerbsabsicht für einen Betrieb der Wohlfahrtspflege (hier: ein Pflegedienst) vorliegt.

Dem Pflegedienst wurde die Gemeinnützigkeit aberkannt, da der Geschäftsführer in erheblichem Umfang unentgeltliche Pflegeleistungen erhalten hatte. Dies ist ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit im Sinne des § 55 Abs. 1 AO.

Darüber hinaus urteilte das FG Düsseldorf, dass steuerpflichtige Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vorliegen, und zwar aus dem folgenden Grund:

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sind nach § 66 AO ein besonderer Zweckbetrieb. Diese Zweckbetriebe dürfen nicht des Erwerbs wegen betrieben werden. Dies sei dann der Fall, wenn – so die Auffassung der Finanzverwaltung – der Betrieb in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen Gewinne erwirtschaftet, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre übersteigen. Unschädlich sei – so die Finanzverwaltung –, wenn die Gewinne unbeabsichtigt entstehen (Marktschwankungen, staatlich regulierte Preise/feste Pflegesätze). In dem zu entscheidenden Fall hatte die Pflegeeinrichtung eine Betriebsmittelrücklage gebildet.

Das Finanzgericht erkannte allerdings diese Betriebsmittelrücklage in der Höhe nicht an, weil es den konkreten Finanzierungsbedarf als geringer ansah. Der konkrete Finanzierungsbedarf umfasst die Erträge, die für den Betrieb notwendig sind sowie eine Rücklage in zulässiger Höhe. Das Gericht argumentierte, dass Leistungen der Pflegeeinrichtung nach den üblichen Tarifen laufend vergütet werden und daher eine Betriebsmittelrücklage allenfalls in einer niedrigeren Höhe gerechtfertigt sei. Insofern bleibt festzuhalten, dass auch der laufende Finanzierungsbedarf zu dokumentieren ist, wenn eine Pflegeeinrichtung eine Betriebsmittelrücklage bildet.

### Für Einrichtungen, die Werbung schalten:

Für die Ermittlung des Gewinns aus Werbemaßnahmen nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO genügt ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Werbemaßnahme und der steuerbegünstigten Tätigkeit.

### Für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege:

Das FG Düsseldorf beschäftigte sich hinsichtlich der Wohlfahrtspflege mit der Selbstlosigkeit sowie mit der Qualifizierung als Zweckbetrieb.

Das FG Düsseldorf stellte einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit fest.

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege dürfen als besonderer Zweckbetrieb nicht des Erwerbs wegen betrieben werden. Ein solcher Erwerbsbetrieb liegt vor, wenn in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen Gewinne erwirtschaftet werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre übersteigen.

Bei Bildung einer Betriebsmittelrücklage seitens einer Pflegeeinrichtung ist auch der laufende Finanzierungsbedarf zu dokumentieren.

### **Für Einrichtungen, die individuelle Verbraucherberatung betreiben:**

Die Erarbeitung von Finanzanalysen, die eine Stiftung Verbrauchern unentgeltlich zur Verfügung stellt, dient der Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks, wenn der Zweck der Stiftung die Förderung des Verbraucherschutzes ist und die Satzung auch die individuelle Beratung von Verbrauchern vorsieht.

Die Gemeinnützigkeit ist gegeben, wenn ein unbegrenzter Personenkreis auf vergleichbare Informationen zugreifen kann.

### **Für Krankenhäuser, deren Ärzte Patienten in Nebentätigkeit behandeln:**

Eine fehlende Dienstaufgabe des Arztes lässt den Zurechnungszusammenhang zum Zweckbetrieb Krankenhaus bei der Abgabe von Zytostatika nicht entfallen.

In dem zugrundeliegenden Fall wurden die Patienten im Rahmen der Zytostatika-Behandlung größtenteils von bei der Klägerin angestellten Ärzten betreut. Diese handelten im Rahmen einer Nebentätigkeit.

Das Finanzamt nahm hingegen die Körperschaftsteuerpflicht an.

Das Finanzgericht rechnete die Abgabe dem Zweckbetrieb Krankenhaus zu.

Der BFH folgt der Ansicht des FG. Für die Zurechnung zum Zweckbetrieb Krankenhaus ist unerheblich, ob die Abgabe der Zytostatika im Rahmen einer Nebentätigkeit oder

## **Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb bei einer gemeinnützigen Stiftung für Verbraucherschutz**

Das FG Berlin-Brandenburg hatte zu entscheiden, ob die Erarbeitung von Finanzanalysen, die eine Stiftung Verbrauchern unentgeltlich zur Verfügung stellte, dem Zweckbetrieb zuzuordnen war. Das Finanzamt hatte die Umsätze aus der Verbraucherberatung durch Finanzanalysen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg gab der gemeinnützigen Stiftung in seinem Urteil vom 24.01.2019 (Az.: 8 K 8286/17) Recht: Die Erstellung der Finanzanalysen diene der Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks der Stiftung, nämlich der Förderung des Verbraucherschutzes. Die Satzung sah auch die individuelle Beratung von Verbrauchern vor, so dass der steuerbegünstigte Zweck erfüllt war.

Auch eine individuelle Aufklärung und Information des Verbrauchers kann gemeinnützig sein, soweit ein unbegrenzter Personenkreis ebenfalls auf vergleichbare Informationen zugreifen kann. Diese Voraussetzung war im Streitfall gegeben.

## **Krankenhaus gGmbH umfassend steuerlich begünstigt**

Der BFH hat mit Urteil vom 06.06.2019 (Az.: V R 39/17) entschieden, dass für die Zurechnung von Behandlungsleistungen mit Abgabe von Zytostatika zum Zweckbetrieb Krankenhaus nicht erforderlich ist, dass die Behandlung durch einen ermächtigten Arzt als Dienstaufgabe innerhalb einer nichtselbständigen Tätigkeit erbracht wird.

Die Klägerin ist Trägerin eines gemeinnützigen Plankrankenhauses. Dort werden an Krebs erkrankte Patienten stationär und ambulant mit Zytostatika behandelt. Bei dem Krankenhaus handelt es sich um einen Zweckbetrieb im Sinne von § 67 AO, welcher nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist. Die ambulanten Behandlungen erfolgten hauptsächlich durch bei der Klägerin angestellte Ärzte, die insoweit gemäß § 116 SGB V oder nach § 31a Ärzte-ZV zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigt waren. Die Ärzte behandelten die Patienten im Rahmen einer erlaubten Nebentätigkeit. Die Zytostatika wurden von der Krankenhausapotheke, welche von der Klägerin betrieben wurde, geliefert. Die Abrechnung erfolgte durch die Klägerin. Diese behandelte die Abgabe der Zytostatika für die ambulant durchgeführten Chemotherapien als dem Zweckbetrieb Krankenhaus zugehörig.

Das Finanzamt betrachtete die Abgabe der Zytostatika allerdings als körperschaftsteuerpflichtig. Die Abgabe von Medikamenten während der ambulanten Behandlung erfolge im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Schließlich erfolge die Behandlung durch die Ärzte nicht im Rahmen einer Dienstaufgabe, sondern einer erlaubten Nebentätigkeit.

Gegen die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes erhob das Krankenhaus Klage. Das Finanzgericht (FG) rechnete die Abgabe von Zytostatika durch nach § 116 SGB V oder nach § 31 Ärzte-ZV ermächtigte Ärzte allerdings dem Zweckbetrieb Krankenhaus zu. Schließlich sei unerheblich, ob die Krankenhausärzte diese Behandlung im Rahmen einer Nebentätigkeit durchführen.

Der BFH bestätigt in seinem Urteil die Ansicht des FG und wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Dem Zweckbetrieb Krankenhaus seien alle Einnahmen und Ausgaben zuzurechnen, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten zusammenhängen. Der Zurechnungszusammenhang zum Zweckbetrieb Krankenhaus sei nicht dadurch unterbrochen, dass die Ärzte die Behandlung im Rahmen einer

Nebentätigkeit durchführen. Entscheidend sei lediglich, ob die Abgabe der Zytostatika im Rahmen einer nach § 116 SGB V sozialversicherungsrechtlich zulässigen Behandlung erfolge.

## Ein Dialyseverein ist ein Zweckbetrieb

Die Finanzverwaltung stellt fest, dass die Tätigkeit von Dialysevereinen als steuerbegünstigter Zweckbetrieb einzuordnen ist. Dies geht aus einem Schreiben des Finanzministeriums Sachsen-Anhalt vom 21.06.2019 (Az.: 46 – S 0184-27) hervor. Die Anforderungen an einen Zweckbetrieb nach § 65 AO liegen danach auch dann vor, wenn der Dialyseverein im Wettbewerb zu steuerpflichtigen niedergelassenen Ärzten steht.

## „gUG (haftungsbeschränkt)“ ist kein zulässiger Namenszusatz

Nach Auffassung des OLG Karlsruhe in seinem Beschluss vom 26.04.2019 (Az.: 11 W 59/18) ist die Abkürzung „gUG (haftungsbeschränkt)“ keine zulässige Rechtsformangabe einer gemeinnützigen Unternehmergesellschaft (Mini-GmbH). Ein gemeinnütziger Träger in der Rechtsform der Unternehmergesellschaft hatte die Eintragung als „gUG (haftungsbeschränkt)“ beantragt analog der für Gesellschaften mbH geltenden Regelung des § 4 S. 2 GmbHG, die die Abkürzung „gGmbH“ ausdrücklich erlaubt. Nach Ansicht des OLG sei die gesetzliche Vorgabe, welcher Rechtsformzusatz ausgeschrieben oder abgekürzt in der Firma einer Unternehmergesellschaft enthalten sein darf, buchstabengetreu einzuhalten. Da es für die UG – anders als bei der GmbH – keine ausdrückliche Regelung im GmbHG gebe, sei die beantragte Abkürzung unzulässig.

In der Praxis sollten gemeinnützige Unternehmergesellschaften den Rechtsformzusatz „gemeinnützige UG (haftungsbeschränkt)“ wählen; hiergegen bestehen keine Bedenken.

## Bundesratsinitiative: Förderung des Journalismus soll gemeinnützig werden

Der Bundesrat hat einen Gesetzesentwurf (Drucksache 266/19) vorgelegt, mit dem die Abgabenordnung (AO) dahingehend geändert werden soll, dass die Förderung des Journalismus gemeinnützig werden soll.

Der Entwurf sieht eine Ergänzung der Katalogzwecke durch eine neue Ziffer 26 in § 52 Abs. 2 S. 1 AO vor. Dadurch wird – unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO, insbesondere von § 52 Abs. 1 AO – eine Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit für Initiativen in der Rechtsform einer Körperschaft, z.B. Vereinen, eröffnet, die, geleitet von den journalistischen Maßstäben des Pressekodex des Deutschen Presserates, Beiträge zum Erhalt der journalistischen Medienvielfalt leisten.

Die Aufnahme der Förderung des Journalismus in den Gemeinnützigkeitskatalog begründet der Bundesrat mit der aktuellen Entwicklung der Mediennutzung. Die Digitalisierung verändere Wirtschaft, Bildung, Alltagskultur und auch die gewachsene Medienwelt. In den letzten Jahren sei zu beobachten, dass die etablierten Geschäfts- und Erlösmodelle der Anbieter journalistischer Inhalte unter Druck geraten mit Auswirkungen auf die Medienvielfalt. Es gäbe rückläufige Auflagen im Printbereich bei steigenden Distributionskosten. Insbesondere junge Zielgruppen, die im digitalen Wandel aufwüchsen, würden sich durch ein

als Dienstaufgabe erfolgt.

### Für Dialysevereine:

Die Tätigkeit eines Dialysevereins ist steuerbegünstigt.

### Für gemeinnützige Unternehmergesellschaften:

Die Verwendung des Rechtsformzusatzes „gUG (haftungsbeschränkt)“ in der Firma einer gemeinnützigen Unternehmergesellschaft ist unzulässig.

### Für gemeinnützige Einrichtungen, die den Journalismus fördern:

Der Bundesrat setzt sich für die Anerkennung des Journalismus als gemeinnützig ein.

Dazu soll der Gemeinnützigkeitskatalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO erweitert werden.

Der Journalismus verdient in Zeiten des gesellschaftlichen Wandels aufgrund seiner großen Bedeutung besondere Förderung.

Der Eingriff in den Wettbewerb der Medienmärkte wird durch die Meinungs- und Pressefreiheit gerechtfertigt.

#### **Für alle gemeinnützigen Einrichtungen:**

Musterklauseln für die Satzung gemeinnütziger Körperschaften sind verbindlich.

Die wörtliche Übernahme der Klausel ist deshalb sinnvoll.

#### **Für gemeinnützige Vereine:**

Auf gemeinnützige Vereine kommen nun Gebühren für die Führung des Transparenzregisters zu.

#### **Für alle gemeinnützigen Einrichtungen:**

Die DSGVO hat für viele gemeinnützige Einrichtungen Unsicherheiten hervorgerufen, etwa aufgrund der empfindlichen Bußgelder. Auch bei der Bestellung qualifizierter Datenschutzbeauftragten bestehen Probleme.

volatiles Mediennutzungsverhalten auszeichnen. Diese Entwicklung verändere die Ertrags-situation der Medienhäuser und zwingt sie seit Jahren zu Einsparungen und Kooperationen. Dem müsse die Rechtsordnung dadurch Rechnung tragen, dass sie den sich verändernden Rahmenbedingungen angepasst werde.

Die Verankerung des Förderzwecks „Journalismus, wenn die Körperschaft der Selbstregulierung durch den Pressekodex und der Beschwerdeordnung des Deutschen Presserates unterliegt“ in § 52 Abs. 2 S. 1 AO stellt zwar einen Eingriff in den Wettbewerb der Medienmärkte dar. Das gilt indes auch für andere in § 52 Abs. 2 S. 1 AO verankerte Förderzwecke. Das verfassungsrechtlich in Art. 5 Abs. 1 des Grundgesetzes niedergelegte hohe Gut der Gewährleistung von Meinungs- und Medienvielfalt lässt einen solchen Eingriff aber als zulässig erscheinen.

### **Erneut: Musterklauseln zur Gemeinnützigkeit sind verbindlich**

Erneut hatte ein Gericht darüber zu entscheiden, ob die Musterklauseln für die Satzung gemeinnütziger Körperschaften im Anhang 1 zu § 60 AO verbindlich sind. Dies hat das FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 20.08.2019 (Az.: 6 K 481/19 AO) klargestellt. Eine wörtliche Übernahme ist zwar nicht erforderlich, grundsätzlich jedoch sinnvoll. In dem zu entscheidenden Fall enthielt die Satzung keine Regelung, nach der der Verein – wörtlich – „selbstlos“ tätig ist.

Die Entscheidung zeigt einmal mehr, wie wichtig es ist, die (wenigen) rechtlichen Vorgaben aus der Mustersatzung zu übernehmen. Anderenfalls sind Diskussionen mit dem Finanzamt unvermeidlich.

### **Auch Vereine müssen Gebühren für das Transparenzregister zahlen**

Der Bundesanzeiger-Verlag verschickt auch an gemeinnützige Vereine Gebührenbescheide. Zwar besteht für Vereine keine Meldepflicht zum Transparenzregister, weil sich die dort anzugebenden Informationen bereits aus der Eintragung im Vereinsregister ergeben. Die Gebühr wird aber nicht für die Eintragung erhoben, sondern für die Führung des Transparenzregisters. Insofern müssen die Vereine eine Jahresgebühr von € 2,50 rückwirkend ab dem Jahr 2017 zahlen.

### **Erste Anpassungen des neuen Datenschutzrechts**

Das Inkrafttreten der EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) am 25. Mai 2018 hat bei vielen gemeinnützigen Organisationen und Vereinen jeder Größenordnung für erhebliche Unsicherheit gesorgt. Insbesondere die gegenüber dem zuvor geltenden Datenschutzrecht drastisch erhöhten Bußgelder für Datenschutzverstöße haben den Verantwortlichen vor Augen geführt, dass innerhalb der meisten Organisationen die gesetzlichen Vorgaben des neuen Datenschutzrechts bislang trotz der zweijährigen Vorlaufzeit nicht ansatzweise umgesetzt worden waren. Sowohl der administrative Aufwand als auch die damit verbundenen erheblichen Kosten überfordern viele kleinere gemeinnützige Organisationen, insbesondere wenn die Bestellung eines betrieblichen Datenschutzbeauftragten aus rechtlichen Gründen zwingend vorgegeben ist. Qualifizierte Datenschutzbeauftragte waren ins-

besondere zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der DSGVO schwer zu bekommen und die Nachfrage führte zu einem entsprechend hohen Preisniveau.

Anderthalb Jahre später ist die seinerzeit befürchtete Abmahnwelle aufgrund von Datenschutzverstößen ausgeblieben und auch die Datenschutzbehörden haben in den bislang bekannt gewordenen Fällen Bußgelder eher gegen größere gewerbliche Unternehmen verhängt. Dennoch bleiben die gesetzlichen Verpflichtungen zur Umsetzung der Vorgaben aus der DSGVO auch für gemeinnützige Organisationen und Vereine bestehen. Der Gesetzgeber hat allerdings im Herbst 2019 reagiert und den für die Bestellung eines betrieblichen Datenschutzbeauftragten maßgeblichen Schwellenwert (Anzahl der regelmäßig mit der automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten befassten Personen innerhalb der Organisation) von zehn auf zwanzig Personen angehoben. Erst ab Erreichen dieser neuen Schwelle ist künftig die Bestellung eines Datenschutzbeauftragten erforderlich, sofern die sonstigen gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Mit dieser Neuregelung des § 38 BDSG dürfte für eine Vielzahl von Vereinen und anderen gemeinnützigen Organisationen die Pflicht zur Bestellung eines externen Datenschutzbeauftragten entfallen, was auch zu erheblichen Kosteneinsparungen führt.

Das dieser Neuregelung zugrundeliegende 2. DSAnpUG-EU ist am 26. November 2019 in Kraft getreten. Der neue Schwellenwert gilt also ab diesem Datum.

## Jahressteuergesetz 2019: Erleichterungen für gemeinnützige Organisationen (teilweise) vertagt

Am 05.09.2019 haben sich die Finanzministerien der Länder darauf geeinigt, die Beratungen zum Jahressteuergesetz 2019 um weitere Maßnahmen zur Verbesserung des Gemeinnützigkeitsrechts im Sinne einer Stärkung des Ehrenamts zu erweitern. Dieser Initiative hat die Bundesregierung durch ihre Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates vom 20.09.2019 jedoch zunächst den Wind aus den Segeln genommen: Lediglich einige wenige der vom Bundesrat vorgeschlagenen Änderungen wurden aufgenommen. Das am 12.12.2019 vom Bundestag beschlossene Jahressteuergesetz 2019 enthält lediglich zwei wesentliche Änderungen, die für gemeinnützige Körperschaften insbesondere im Bereich der Umsatzsteuerbefreiungen bedeutsam sind. Für die Reform des Gemeinnützigkeitssektors hat die Bundesregierung einen eigenen Gesetzesentwurf für Anfang 2020 angekündigt. In der Diskussion sind folgende Themen, die aber nicht bereits zum Jahresbeginn 2020 eingeführt wurden:

### ■ Verbesserung der Anreize für ehrenamtlich Tätige

Es wird diskutiert, die steuerfreie Übungsleiterpauschale (§ 3 Nr. 26 EStG) von bisher 2400,00 € p.a. um 600,00 € auf 3.000,00 € p.a. anzuheben. Zugleich soll die steuerfreie Ehrenamtspauschale (§ 3 Nr. 26 a EStG) von bisher 720,00 € p.a. um 120,00 € auf 840,00 € p.a. angehoben werden.

### ■ Vereinfachter Spendennachweis

Es ist vorgesehen, die Grenze für das vereinfachte Verfahren bei der Bestätigung von Spenden (§ 50 Abs. 4 EStDV) anzuheben. Das vereinfachte Verfahren ermöglicht den Spendern, ihre Spenden ohne Zuwendungsbestätigung allein durch Vorlage eines Barzahlungsbelegs oder einer Buchungsbestätigung der Bank (Kontoauszug) im Rahmen der Einkommensteuererklärung als Sonderausgabe steuerlich geltend zu machen. Das Verfahren ist gegenwärtig anwendbar bei Zuwendungen bis zu einem Betrag von 200,00 €. Künftig soll diese Grenze auf 300,00 € angehoben werden.

Die Sorgen vieler Einrichtungen haben sich bisher nicht bestätigt. Dennoch hat der Gesetzgeber nunmehr eine Erleichterung für kleine Organisationen festgelegt, die weniger als 20 Personen ständig mit der Verarbeitung personenbezogener Daten beschäftigen. Diese müssen keinen Datenschutzbeauftragten mehr bestellen.

### Für alle gemeinnützigen Einrichtungen:

Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts wird teilweise erst in einem eigenen Gesetzesentwurf und nicht schon im Jahressteuergesetz 2019 umgesetzt.

Die Anhebung der steuerfreien Übungsleiter- und Ehrenamtspauschale erscheint möglich.

Die Grenze für das vereinfachte Verfahren bei der Bestätigung von Spenden soll auf 300,00 € angehoben werden.

Die Freigrenze für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe soll erhöht werden.

„Männer“-Vereine sollen nicht mehr gemeinnützig sein.

Freifunk bleibt nicht gemeinnützig.

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege müssen nicht mehr Mitglied eines Wohlfahrtsverbandes sein; zudem entfällt das Abstandsgebot.

Unter bestimmten Voraussetzungen erfolgt eine Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen an die Mitglieder von Personenvereinigungen.

#### ■ **Anhebung der Freigrenze für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**

Es wird diskutiert, die Freigrenze für Einnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von gegenwärtig 35.000,00 € p.a. auf 45.000,00 € p.a. anzuheben.

#### ■ **Bundesfinanzminister mit besonderer Ankündigung für („Männer“-) Vereine**

Daneben hat der Bundesfinanzminister angekündigt, Vereinen, die ohne sachlichen Grund keine weiblichen Mitglieder aufnehmen, die Gemeinnützigkeit zu entziehen.

#### ■ **Freifunk weiterhin nicht gemeinnützig**

Der Bundestag hat die Erweiterung der gemeinnützigen Katalogzwecke (§ 52 Abs. 2 AO) um den Freifunk auf Anraten des Finanzausschusses abgelehnt.

Das Jahressteuergesetz 2019 enthält folgende Neuregelungen, die für gemeinnützige Organisationen von Bedeutung sind und die mit Wirkung zum 01.01.2020 in Kraft getreten sind:

#### ■ **Befreiung für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 4 Nr. 18 UStG)**

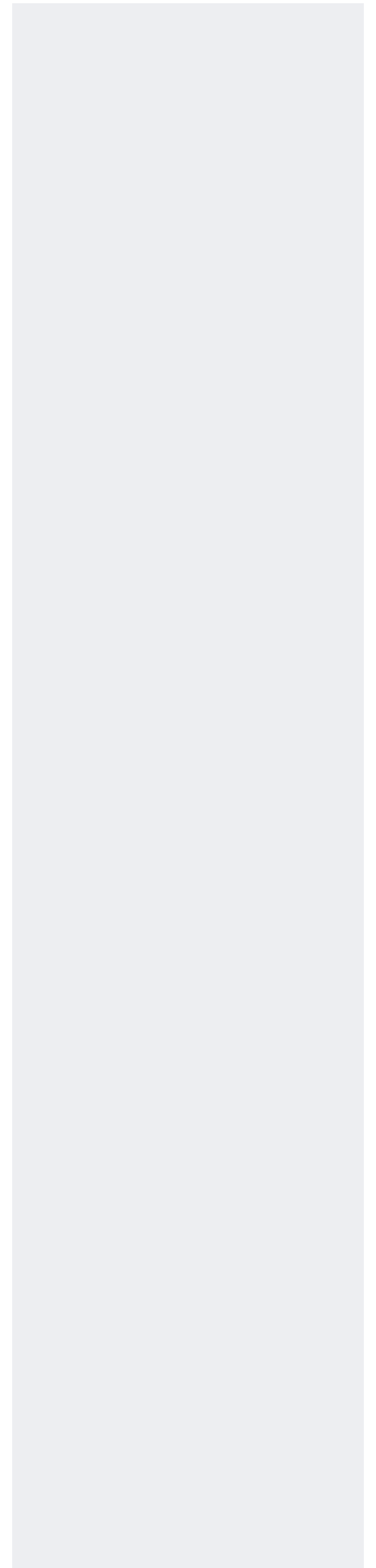
§ 4 Nr. 18 UStG wurde zur Angleichung an die Vorgaben der Europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Art. 132 Abs. 1 lit. G MwStSystRL) praktisch komplett neu gefasst. Umsatzsteuerbefreit sind künftig Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit von Einrichtungen des öffentlichen Rechts bzw. Einrichtungen mit sozialem Charakter. Die bisherige Voraussetzung der Mitgliedschaft in einem Wohlfahrtsverband entfällt künftig. Auch das Abstandsgebot – also das tatbestandliche Erfordernis, dass Entgelte für Leistungen der gemeinnützigen Organisation hinter den Entgelten von gewerblichen Anbietern zurückbleiben müssen – entfällt. Voraussetzung ist künftig, dass die Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt.

#### ■ **Umsatzsteuerbefreiung bei Kooperationen (§ 4 Nr. 29 UStG)**

Mit dem Jahressteuergesetz 2019 wurde § 4 Nr. 29 UStG neu eingeführt. Umsatzsteuerfrei sind seit dem 01.01.2020 die Leistungen von zumeist dem Gemeinwohl dienenden Personenvereinigungen an ihre Mitglieder, soweit es sich nur um eine Kostenerstattung handelt und die weiteren Voraussetzungen vorliegen.

Bisher hatte Deutschland die EU-Vorgaben nicht ausreichend umgesetzt. Der EuGH hatte in seinem Urteil vom 21.09.2017 – C-616/15 (Kommission/Deutschland) in § 4 Nr. 14 UStG eine Vertragsverletzung gesehen.





**Herausgeber:**

Dr. Klein, Dr. Mönstermann + Partner mbB

Wirtschaftsprüfer | Steuerberater | Rechtsanwälte

Möserstraße 8

49074 Osnabrück

**Anschriftenänderung bei Empfängern dieser Information bitte an:**

marketing@kmp-gruppe.de



Wirtschaftsprüfer | Steuerberater |  
Rechtsanwälte

**Osnabrück:**

Möserstraße 8

49074 Osnabrück

Telefon: +49 541/3 31 51-0

Telefax: +49 541/3 31 51-40

E-Mail: osnabrueck@kmp-gruppe.de

**Georgsmarienhütte:**

Schauenroth 11

49124 Georgsmarienhütte

Telefon: +49 5401/86 11-0

Telefax: +49 5401/86 11-99

E-Mail: gmhuette@kmp-gruppe.de

**Berlin:**

Im Kranzler Eck

Kurfürstendamm 22

10719 Berlin

Telefon: +49 30/32 77 77-0

Telefax: +49 30/32 77 77-22

E-Mail: berlin@kmp-gruppe.de

[www.kmp-gruppe.de](http://www.kmp-gruppe.de)

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Redaktionsschluss: 2.12.2019