

novus

ÖFFENTLICHE HAND & GEMEINNÜTZIGKEIT

Handlungsbedarf für Bestandsstiftungen vor Inkrafttreten der Stiftungsrechtsreform

Formelle Satzungsmaßigkeit der Satzung einer ausländischen Körperschaft

Photovoltaikanlagen als Selbstversorger-Zweckbetriebe



Vorwort



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

in der neuen Ausgabe unseres novus Öffentliche Hand & Gemeinnützigkeit stellen wir Ihnen wieder aktuelle und praxisrelevante Themen, diesmal insbesondere aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht vor.

Die Stiftungsrechtsreform befindet sich nach langen Jahren der Vorbereitung auf der Zielgeraden und wird zu großen Teilen im Juli 2023 in Kraft treten. Sofern Bestandsstiftungen noch von den bis dahin geltenden landesgesetzlichen Regelungen zu Satzungsänderungen Gebrauch machen wollen, ist jetzt Eile geboten. In einem ausführlichen Artikel haben wir Ihnen wesentlichen Punkte, bei denen Anpassungen sinnvoll sein können, dargestellt. Sie finden außerdem einen Beitrag zu einer interessanten Entscheidung über die satzungsmäßigen Voraussetzungen ausländischer Stiftungen. Das Urteil ist auch für inländische Stiftungen von Belang, die mit ausländischen Stiftungen zusammenarbeiten sowie für den Spendenabzug von Zuwendungen.

Im Gemeinnützigkeitsrecht haben wir Ihnen diesmal Verwaltungsanweisungen und Entscheidungen mit dem Schwerpunkt Zweckbetrieb dargestellt. Zukünftig werden wir in loser Folge auch immer wieder über Themen berichten, die in unserer Praxis vermehrt auftreten. Den Anfang machen wir in dieser Ausgabe mit einem Beitrag zu Photovoltaikanlagen im Zweckbetrieb.

Die Frage, welche Leistungen eng mit der Sozialfürsorge und sozialer Sicherheit verbunden und deshalb von der Umsatzsteuer befreit sind, ist Gegenstand eines BMF-Schreibens und einer Entscheidung, über die wir berichten. Weitere Themen sind der aktuelle Katastrophenerlass zu dem verheerenden Erdbeben in der Türkei und Syrien, Inflationsausgleichszahlungen durch gemeinnützige Körperschaften sowie eine äußerst praxisrelevante Gesetzesänderung zu hybriden Mitgliederversammlungen von Vereinen.

Und auch wenn die Corona-Pandemie zu unser aller Erleichterung langsam, aber sicher abklingt, ist sie steuerlich noch nicht ganz abgeschlossen, denn bestimmte Erleichterungen von Seiten der Finanzverwaltung wurden bis Ende 2023 verlängert. Wir haben diese noch einmal für Sie zusammengefasst.

Wie immer wünschen wir Ihnen eine anregende und interessante Lektüre. Für ergänzende Fragen können Sie sich gerne an die Autoren wenden.

Susanne Weigenand

Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht bei Ebner Stolz in Stuttgart



■ ZIVILRECHT

Stiftungs- und Vereinsrecht

Handlungsbedarf für Bestandsstiftungen vor Inkrafttreten der Stiftungsrechtsreform	4
Gesetz zur digitalen Mitgliederversammlung	7

■ STEUERRECHT

Gemeinnützigkeitsrecht

Katastrophenerlass des BMF zum Erdbeben in der Türkei und in Syrien	8
Formelle Satzungsmäßigkeit der Satzung einer ausländischen Körperschaft	9
Inflationsausgleichsprämie: Besonderheiten bei gemeinnützigen Körperschaften	10
Voraussetzungen für die Begünstigungen eines Zweckbetriebs	10
Photovoltaikanlagen als Selbstversorger-Zweckbetriebe	11
Änderung AEAO zu §§ 67 und 67a zu Katalogzweckbetrieben	12
Ablösung des Standardkontenrahmens SKR49	12
Verlängerung der gemeinnützigkeits- und umsatzsteuerrechtlichen Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene	13

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerbefreiung für eng mit Sozialfürsorge und sozialer Sicherheit verbundene Leistungen	14
Leistungen im Zusammenhang mit betreutem Wohnen	14

Registerrecht

Vereinsregister-Abrufe seit 01.08.2022 kostenfrei	15
Uneingeschränkte Einsichtsrechte der Öffentlichkeit in das Transparenzregister verstößt laut EuGH gegen EU-Grundrechte	15

■ INTERN



STIFTUNGS- UND VEREINSRECHT

Handlungsbedarf für Bestandsstiftungen vor Inkrafttreten der Stiftungsrechtsreform

Bereits im Juni 2021 wurde das Gesetzgebungsverfahren zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes verabschiedet. Das Gesetz wurde am 16.07.2021 im Bundesgesetzblatt (BGBl. I 2021, S. 2947) veröffentlicht. Der überwiegende Teil der Änderungen im Stiftungsrecht tritt zum 01.07.2023 in Kraft. Für Bestandsstiftungen stellt sich nun die Frage, welches Recht auf ihre Verhältnisse Anwendung findet und ob vor Inkrafttreten der Reform möglicherweise noch Anpassungen der Satzung sinnvoll und möglich sind.

Angesichts der unterschiedlichen landesrechtlichen Regelungen, unter denen Bestandsstiftungen errichtet wurden, sowie der Individualität und der Vielzahl möglicher Satzungsregelungen, soll dieser Beitrag – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – einen Überblick darüber geben, welches Recht zukünftig maßgeblich ist und wo ggf. Handlungsbedarf für ggf. noch kurzfristige Anpassungen besteht.

Bundeseinheitliche Regelung

Kernpunkt der Reform ist die nunmehr bundeseinheitliche Regelung des Stiftungszivilrechts. Bislang regelten die Landesstiftungsgesetze neben den klassischen Themen der Stiftungsaufsicht insb. die Frage der Satzungsänderung sowie daran anknüpfend die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Zulegung zu oder die Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung möglich ist, höchst unterschiedlich. Daraus ergab sich u. a. eine stark unterschiedliche, länderspezifische Rechtsprechung, die einer modernen Fortentwicklung des Rechtsinstituts der Stiftung im Wege stand.

Durch die Reform des Stiftungsrechts werden jetzt der gesamte „Lebenszyklus“ der Stiftung und damit einhergehend auch solche „umwandlungsnahen“ Vorgänge im BGB einheitlich geregelt. Dort sind auch die Verfahrensregelungen zentral erfasst.

Die Landesstiftungsgesetze haben für alle Bereiche, die durch das Gesetz geregelt wurden, ihre Berechtigung verloren, weil der Bundesgesetzgeber nunmehr von seiner vorrangigen Gesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht hat.

Die Länder haben nun die Aufgabe, ihre Landesstiftungsgesetze an die bundesgesetzlichen Vorgaben anzupassen, weil dem Bundesrecht widersprechende Regelungen mit dem Inkrafttreten der Reform nichtig sind.

Die Gesetzgebungsaktivitäten der Länder befinden sich allerdings in höchst unterschiedlichen Stadien. Das Land Brandenburg hat bereits im Juni 2022 ein neues Stiftungsgesetz beschlossen, in Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein und Hessen sind Gesetzentwürfe veröffentlicht, in Niedersachsen ist der Gesetzentwurf Ende Februar zur Vorlage an die Verbände zur Stellungnahme freigegeben worden. In den übrigen Bundesländern sind bisher keine Gesetzentwürfe zugänglich.

Anwendbares Recht für Bestandsstiftungen

Was bedeutet aber dieser Zustand nun ganz praktisch für bereits bestehende Stiftungen? Gilt für sie das Recht im Zeitpunkt der Errichtung weiter? Gibt es Übergangsfristen?

Diese Fragen beantwortet das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts selbst. Nach dessen Artikel 2 sind die §§ 82a bis 88 BGB n. F. – und damit das neu geltende Bundesrecht – ab Inkrafttreten der Stiftungsrechtsreform auch für Stiftungen anzuwenden, die bereits vor dem 01.07.2023 anerkannt wurden (§ 59 EGBGB n. F.). Als Grundsatz gilt dann: Wenn keine ausdrückliche Regelung in der Stiftungsverfassung oder Satzung vorhanden ist, gilt die bundesgesetzliche Regelung laut BGB.

Damit besteht für die Gremien der bereits errichteten Stiftungen vor allem die Aufgabe, ihre Satzungen dahingehend zu überprüfen, ob hierin entweder auslegungsbedürftige Regelungen enthalten sind, die durch die Reform eine vom Stifterwillen abweichende Auslegung erfahren oder bestimmte Punkte nach dem Willen des Stifters möglicherweise abweichend von der Neuregelung geregelt sein sollen.

Änderungen beim Recht der Satzungsänderungen

Durch die Reform wurden die Voraussetzungen für Satzungsänderungen abschließend geregelt und die Anforderungen hierfür zumindest abstrakt definiert. Zukünftig sind Satzungsänderungen abhängig von der Eingriffstiefe im Rahmen eines dreistufigen Systems an unterschiedliche Bedingungen geknüpft.

Die §§ 85 und 85a BGB n. F. unterscheiden bei den Anforderungen für eine Satzungsänderung hinsichtlich der Tiefe des Eingriffs in den Bestand der Stiftung. Zweckänderungen und Einschränkungen des Zwecks sind insb. nur möglich, wenn der Stiftungszweck ohne die Änderung nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann. Dies kann vor allem von der Ertragskraft der Stiftung abhängen. Andere Satzungsänderungen insb. prägender Bestimmungen, also zum Namen, Sitz, der Verwaltung des Grundstockvermögens aber vor allem auch zu der Art und Wei-

se der Zweckverwirklichung sind nur möglich, wenn sich die Verhältnisse nach Errichtung der Stiftung wesentlich verändert haben und die Änderung erforderlich ist, um die Stiftung an die veränderten Verhältnisse anzupassen. Andere Satzungsänderungen sollen bereits dann vorgenommen werden, wenn dies der Erfüllung des Stiftungszwecks dient.

Das neue Stiftungsrecht sieht vor, dass der Stifter die Kompetenzen zur Änderung der Satzung ausschließen und beschränken kann. Hinreichend bestimmte Erweiterungen der Kompetenzen durch den Stifter sind zwar zukünftig möglich, allerdings nur im Stiftungsgeschäft, also im Gründungsakt.

Für eine Bestandsstiftung bedeutet dies: war es vom Stifter gewünscht und sind in der Satzung ausreichende Anhaltspunkte vorhanden, dass die Satzungsänderungskompetenz der Stiftungsorgane über die Regelungen in § 85 BGB n. F. abweichen sollen, ist zu prüfen, ob diese hinreichend bestimmt sind. Ggf. sollten hier über Satzungsanpassungen noch Klarstellungen vor dem Inkrafttreten der Reform vorgenommen werden.

Hinweis: Dass Klarstellungen erforderlich sein können, zeigt sich bei einem Blick in die Landesstiftungsgesetze, deren Regelungen für die Errichtung von Bestandsstiftungen maßgeblich waren. Das Stiftungsgesetz von Baden-Württemberg lässt dem Wortlaut nach eine Änderung des Stiftungszwecks, die Zusammenlegung oder Aufhebung durch die Stiftungsorgane zu, soweit dies in der Satzung vorgesehen ist (§ 14 StiftG BW). Andere Stiftungsgesetze sehen Satzungsänderungen vor, wenn dies in der Satzung der betroffenen Stiftung geregelt ist und sich die Verhältnisse seit der Errichtung der Stiftung wesentlich geändert haben (§ 7 NStiftG bzw. § 8 Bremisches StiftG) oder es werden Satzungsänderungen durch die zuständigen Organe zugelassen, wenn der Stiftungszweck und die Gestaltung der Stiftung nicht oder nur unwesentlich verändert werden oder dies wegen einer wesentlichen Veränderung gegenüber den im Zeitpunkt der Entstehung der Stiftung bestehenden Verhältnissen angebracht erscheint (§ 5 StiftG Schleswig-Holstein). Hinsichtlich der Zweckänderung oder -beschränkung sind die landesgesetzlichen Voraussetzungen geringer, hinsichtlich der einfachen Satzungsänderung z. T. strenger.

Zwar können ggf. im Wege der Auslegung auch die erleichterten Voraussetzungen für „einfache“ Satzungsänderungen später angewandt werden, wenn Anknüpfungspunkte in der Satzung zu finden sind und ein entsprechender Stifterwille nachweisbar ist. Gleichwohl empfiehlt es sich für Bestandsstiftungen, die unter einem strengeren Regime errichtet wurden, Anpassungen an die Neuregelungen für einfache Satzungsänderungen noch vor Inkrafttreten der Reform vorzunehmen. Die Legitimation für die Satzungsänderung liegt darin, dass davon auszugehen ist, dass der Stifter, sofern er bei Errichtung der Stiftung die Gesetzesänderung und insb. die erleichterten gesetzlichen Voraussetzungen zur Veränderbarkeit der Stiftungssatzung vorausgesehen hätte, diese in der Satzung angelegt hätte.

Eine solche Satzungsänderung muss auf Basis der aktuellen noch anwendbaren Landesstiftungsgesetze herbeigeführt werden, denn das BGB lässt Erleichterungen der Änderungsvoraussetzungen – wie bereits ausgeführt – nur im Stiftungsgeschäft zu. Daher ist zu befürchten, dass nach dem Inkrafttreten der Reform eine solche Änderung nicht mehr möglich sein wird. Findet sich jedoch bereits eine ausdrückliche Regelung zur Satzungsänderungskompetenz in der Satzung, dürfte diese bei Inkrafttreten des Gesetzes Bestandsschutz genießen.

Umgekehrt könnte es auch dem Stifterwillen bei Errichtung entsprochen haben, dass Zweckänderungen und Zweckeinschränkungen bereits bei einer wesentlichen Veränderung der Verhältnisse möglich sein sollen, wie es dem Wortlaut der jeweiligen Landesstiftungsgesetze entspricht. In diesem Fall unterlägen die Zweckänderungen und -einschränkungen weniger strengen Voraussetzungen als in § 85 Abs. 1 BGB n. F. Auch hier könnte eine klarstellende Abgrenzung zur Neuregelung noch vor Inkrafttreten erwogen werden.

Hinweis: Für Stiftungen mit Sitz in Ländern mit liberalerem Stiftungsgesetz wie z. B. Hamburg ist die Thematik noch gravierender. Nach § 7 Hamburgisches StiftG kann die Stiftung eine Änderung der Satzung beschließen, soweit in der Satzung nicht etwas anderes bestimmt ist, hierfür ein sachlicher Grund besteht, insb. sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse nachhaltig geän-

dert haben und der tatsächliche oder mutmaßliche Wille des Stifters nicht entgegensteht. Es war also bisher aufgrund der landesrechtlichen Vorgaben nicht erforderlich, dass die Stiftungssatzung eine Satzungsänderung ausdrücklich zulässt. Insofern könnten Satzungen von Bestandsstiftungen nach dem Hamburgischen StiftG auch gar keine Regelungen hierzu enthalten, da kein Regelungsbedarf gesehen wurde. Da nach § 85 Abs. 4 BGB n. F. aber der Stifter die dann neuen Regelungen abbedingen kann, könnte hier das Risiko bestehen, dass je nach Gestaltung der Satzung davon ausgegangen wird, dass der Stifter tatsächlich keinerlei Satzungsänderung zulassen wollte. Hier könnte also u. U. Klarstellungsbedarf bestehen, wenn der Stifter Satzungsänderungen zulassen wollte.

Bei allen angestrebten Satzungsänderungen, gleichgültig ob vor oder nach Inkrafttreten der Reform, gilt unverändert, dass es stets auf den tatsächlichen oder mutmaßlichen Willen des Stifters im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung ankommt. Die Berücksichtigung nachträglicher Motivänderungen ist dem Stiftungsrecht nach wie vor fremd. Vorrangig ist immer der im Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts und der Satzungserrichtung geäußerte Wille. Leben der oder die Stifter nicht mehr, ist nach altem wie nach neuem Recht der mutmaßliche Stifterwille als Auslegungsmaßstab zugrunde zu legen, ggf. unter Berücksichtigung wesentlicher nachfolgender Veränderungen: Was hätte der Stifter verfügt, wenn er die Veränderung hätte vorhersehen können? Gerade der mutmaßliche Stifterwille kann sich auch aus anderen, außerhalb der Satzung liegenden Quellen ergeben. Zu denken wäre etwa an ergänzende Dokumente aus der Zeit der Stiftungserrichtung, aber auch an die Beschlusspraxis der Stiftungsgremien, denen der Stifter zu Lebzeiten angehörte.

Die Stiftungsrechtsreform kann jedoch nicht zum Anlass genommen werden, nachträglich erkannten Änderungsbedarf in der Satzung zu beseitigen, soweit dieser nicht vom ursprünglichen Stifterwillen gedeckt ist.

Zulegung und Zusammenlegung

Hinsichtlich der Neuregelung der Zulegung oder Zusammenlegung einer Stiftung besteht nur Handlungsbedarf, wenn der Stifter dies ausdrücklich ausschließen wollte. Anders als die bisherigen Landesstiftungsgesetze, die allenfalls diese Vorgänge als zulässig erwähnten, ohne sie spezifizierter zu regeln, enthält das BGB n. F. nunmehr an das Umwandlungsgesetz angelehnte Verfahrensvorschriften sowie Regelungen zum Zulegungs- oder Zusammenlegungsvertrag. Die gesetzlichen Neuregelungen sind zwingend; abweichende Satzungsregelungen sind nicht zulässig. Eine Zulegung oder Zusammenlegung ist allerdings nicht gegen den historischen, ggf. mutmaßlichen Willen eines Stifters möglich. Ausweislich der Gesetzesbegründung kann ein Stifter eine Zulegung oder Zusammenlegung in der Satzung ausschließen. Auch hier bedarf es, wie bei allen Satzungsänderungen, eines dokumentierten historischen Stifterwillens.

Änderung in eine Verbrauchsstiftung

Erstmals geregelt sind die Voraussetzungen für die Änderung einer Ewigkeitsstiftung in eine Verbrauchsstiftung. Nach § 85 Abs. 1 S. 1 und 3 BGB n. F. kann anstelle einer Zweckänderung oder Zweckbeschränkung auch die Stiftung als Verbrauchsstiftung ausgestaltet werden. Dies ist insb. dann eine Option, wenn die Stiftung keine ausreichenden Mittel mehr hat und auch nicht zu erwarten ist, dass sie entsprechende Mittel generieren kann, um den Ewigkeitszweck dauernd und nachhaltig zu erfüllen. Es sind dann die allgemeinen Voraussetzungen für eine Verbrauchsstiftung im Rahmen der Satzungsänderung aufzunehmen. Die Änderung in eine Verbrauchsstiftung führt zu einer Vielzahl von Folgefragen, insb. hinsichtlich der erforderlichen Mindstdauer nach § 82 S. 2 BGB n. F. und der zwingenden Auflösung nach Ablauf der satzungsmäßig festgelegten Lebensdauer nach § 87 BGB n. F.. In dem hier dargestellten Kontext ist von Bedeutung, dass für die Änderung in eine Verbrauchsstiftung die gleichen strengen Voraussetzungen wie für eine Zweckänderung oder Zweckbeschränkung gelten. Sollen nach dem Stifterwillen geringere Anforderungen bestehen, wie sie sich aus den Stiftungsgesetzen für Zweckänderungen bisher ergaben, sollte dies unbedingt vor Inkrafttreten der Reform in der Satzung klargestellt werden.

Ob eine Verlängerung der Lebensdauer tatsächlich möglich ist, ist noch unklar. Allerdings gehören nach der Gesetzesbegründung die besonderen Regelungen für Verbrauchsstiftungen zu den prägenden Bestimmungen im Sinne von § 85 Abs. 2 BGB n. F.. Dann müsste trotz der Regelung des § 87 BGB n. F. eine Änderung unter den hierfür geltenden Voraussetzungen möglich sein.

Stiftungsvermögen und Umschichtungsgewinne

Der Grundsatz der Erhaltung des Grundstockvermögens, der sich bisher in ganz verschiedenen Ausprägungen in den Landesstiftungsgesetzen findet, wird in das einheitliche Stiftungszivilrecht im BGB aufgenommen. Es bleibt jedoch dabei, dass bundesgesetzlich nicht näher konkretisiert wird, ob ein realer oder nominaler Kapitalerhalt verlangt wird. Gegenständlicher Kapitalerhalt kann wohl nur dann verlangt werden, wenn der Stifter oder Zustifter dies bei der Zuwendung ausdrücklich bestimmt hat oder wenn der Vermögensgegenstand notwendigerweise im Stiftungsvermögen verbleiben muss. Dies ist der Fall, wenn der Zweck der Stiftung hierauf gerichtet ist. Im Übrigen ist für die Frage des realen oder nominalen Kapitalerhalts – wie bisher auch – der Stifterwille zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung maßgeblich.

Hinweis: Auch wenn sich die Zinssituation aktuell etwas zu verbessern scheint, wird es insb. Kapitalstiftungen nur sehr schwer möglich sein, realen Kapitalerhalt umzusetzen. Gleichwohl haben die Stiftungsbehörden bei Neuerrichtungen die Tendenz, den Stiftungen realen Kapitalerhalt „in die Satzung schreiben“ zu wollen oder Satzungen, die ohne nähere Spezifizierung Kapitalerhalt regeln, so auszulegen, dass darunter realer Kapitalerhalt zu verstehen ist. Hier ist Vorsicht geboten. Denn wenn der Gesetzgeber auf eine Festlegung verzichtet hat, lässt sich daraus ableiten, dass er dem Stifter offensichtlich eine gewisse Freiheit zubilligt. Ob natürlich auf Dauer nominaler Kapitalerhalt sinnvoll ist, kann dahingestellt bleiben, denn es steht der Stiftung frei, nach Möglichkeit realen Kapitalerhalt anzustreben. Dies bedeutet jedoch nicht, dass sich die Stiftung hierauf von vornherein festlegen muss. Am Ende müssen die Stiftungsorgane in der Lage sein, nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, welche Art und Weise der Ver-

mögenserhaltung den Erfordernissen der Stiftung und der Verwirklichung der Zwecke entspricht. Tatsächlich dürfte eine Satzungsänderung dahingehend, dass der Zusatz „nominal“ beim Kapitalerhalt aufgenommen werden soll, kaum erfolgreich sein. Allerdings kommt es in der Praxis vor, dass die Stiftungsaufsicht anlässlich einer anderen Satzungsänderung versucht, den Zusatz „real“ einzuführen. Sofern sich hierfür keine Rechtfertigung aus dem Stifterwillen ergibt, sollte diesem Ansinnen mit der vorstehenden Begründung entgegengetreten und nicht über den Wortlaut des Gesetzes hinaus geregelt werden.

Ein weiteres Thema, das Anlass für eine Satzungsänderung noch vor Inkrafttreten der Reform sein könnte, ist die Neuregelung zu den Umschichtungsgewinnen. Bereits bisher war es zwar überwiegend Gegenstand systematischer Diskussionen, jedoch grundsätzlich möglich, Umschichtungsgewinne zur Verwirklichung der Stiftungszwecke zu verwenden: Man denke etwa an Stiftungen mit umfangreichen Wertpapierbesitz, die einen erheblichen Teil ihrer Erträge aus der Realisation von Kursgewinnen erzielen. Nach bisheriger, wenn auch strittiger Praxis sollten diese Umschichtungsgewinne auch ohne ausdrückliche Satzungsregelung zur Zweckverwirklichung eingesetzt werden können. Gerade bei älteren Bestandsstiftungen fehlen solche Regelungen häufig.

In § 83c Abs. 1 BGB n. F. ist diese bisherige Praxis nun in den Gesetzeswortlaut eingeflossen: Der Verbrauch der Umschichtungsgewinne ist grundsätzlich möglich, es sei denn, dies ist durch die Satzung ausdrücklich ausgeschlossen. Sollte der Stifter eine Zuführung auch der Gewinne aus der Umschichtung von Wirtschaftsgütern des Grundstockvermögens zum Grundstockvermögen wünschen, sollte dies ggf. im Rahmen einer Satzungsänderung klargestellt werden, weil nunmehr die bisherigen Zweifel an der Zulässigkeit der Zuführung durch das Gesetz obsolet geworden sind und der Stiftungsvorstand diese Mittel andernfalls verwenden könnte.

Hinweis: Allerdings ist in diesem Kontext zu beachten, dass die Finanzverwaltung im AEAO weiterhin von der Verwendung der Umschichtungsgewinne ausgeht. Ob die Finanzverwaltung dem Zivilrecht zu einem späteren Zeitpunkt folgen wird, bleibt abzuwarten. Es muss deshalb aber nicht auf eine entsprechende Satzungsänderung verzichtet werden. Um sich den Weg der Zuführung der Umschichtungsgewinne zum Vermögen offen zu halten, kann im Zweifel in Abstimmung mit dem Finanzamt ein Vorbehalt gemeinnützigkeitsrechtlicher Anforderungen ergänzt werden. Bei einer späteren Änderung des AEAO an das Stiftungszivilrecht wird dann die Zuführung auch der Umschichtungsgewinne zum Vermögen ermöglicht.

Fazit

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Stiftungsrechtsreform in einigen Punkten, die wir exemplarisch herausgegriffen haben, durchaus zur Flexibilisierung führt. Da die Regelungen aber z. T. erheblich – sowohl erleichternd als auch verschärfend – von den Landesstiftungsgesetzen abweichen, unter deren Regime eine bestehende Stiftung errichtet wurde, ist anhand des historischen Stifterwillens zu prüfen, ob dieser unter der Anwendung des neuen Rechts noch zutreffend in der Satzung abgebildet ist. Eventuelle Abgrenzungen und Präzisierungen sollten zeitnah, in jedem Fall vor Inkrafttreten der Reform umgesetzt sein. Erforderliche Anpassungen an das Gesetz können auf Basis des mutmaßlichen Stifterwillens erreicht werden, wenn man davon ausgehen kann, dass der Stifter, hätte er eine entsprechende gesetzliche Regelung vorausgesehen, diese Regel in die Satzung aufgenommen hätte.

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194

Gesetz zur digitalen Mitgliederversammlung

Während der Corona-Pandemie wurden zeitlich befristete Ausnahmeregelungen zu virtuellen Mitgliederversammlungen von Stiftungen und Vereinen geschaffen. Dadurch wurde die Abhaltung der Mitgliederversammlung als virtuelle oder hybride Versammlung ermöglicht, auch wenn die Satzung selbst virtuelle Mitgliederversammlungen nicht vorsieht. Diese Möglichkeit wird auch künftig fortgeführt.

Es zeigte sich, dass ein Bedarf für die Abhaltung von Mitgliederversammlungen in dieser Form bestand, so dass die Ermöglichung hybrider und digitaler Mitgliederversamm-

lungen im Rahmen des „Gesetzes zur Ermöglichung hybrider und virtueller Mitgliederversammlungen im Vereinsrecht“ (BGBl. 2023 I Nr. 72 vom 20.03.2023) in einem neuen § 32 Abs. 2 BGB gesetzlich geregelt wurde.

Demnach kann seit 21.03.2023 bei der Einberufung von Versammlungen vorgesehen werden, dass Mitglieder auch ohne Anwesenheit am Versammlungsort im Wege der elektronischen Kommunikation an der Versammlung teilnehmen und andere Mitgliederrechte ausüben können. Dabei handelt es sich um eine hybride Versammlung.

Die Mitglieder können beschließen, dass künftige Versammlungen als virtuelle Versammlungen einberufen werden können. Bei virtuellen Versammlungen können die Mitglieder ohne Anwesenheit am Versammlungsort an der Veranstaltung im Wege der elektronischen Kommunikation teilnehmen und ihre anderen Mitgliederrechte ausüben.

Bei Einberufung einer hybriden oder virtuellen Versammlung muss angegeben werden, wie die Mitglieder ihre Rechte im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben können.

Katrin Schinagl, Tel.: 0711/2049-1301



GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT

Katastrophenerlass des BMF zum Erdbeben in der Türkei und in Syrien

Das verheerende Erdbeben im Februar 2023 in der Türkei und in Syrien führte zu großer Anteilnahme und Spendenbereitschaft. Wie bei vorangegangenen Katastrophen hat das BMF mit Schreiben vom 27.02.2023 (Az. IV C 4 – S 2223/19/10003:019) bekanntgegeben, welche Regelungen für unterstützende Maßnahmen gelten, die vom 06.02.2023 bis zum 31.12.2023 umgesetzt werden.

Als Nachweis für steuerbegünstigte Zuwendungen zur Unterstützung in den Erdbeben-Katastrophenfällen genügt bis zum 31.12.2023 entweder ein Bareinzahlungsbeleg oder eine Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts für Einzahlungen auf ein dafür eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, öffentlichen Dienststelle oder eines anerkannten Verbands der freien Wohlfahrtspflege. Falls die Zuwendung über ein Treuhandkonto eines Dritten geleistet wurde, ist zusätzlich eine Kopie des Bareinzahlungsbelegs oder der Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Dritten erforderlich. Bei Zuwendungen über ein Konto eines Dritten

an eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist eine Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers ausreichend, wenn eine Liste mit den einzelnen Zuwendenden und ihrem Anteil an der Zuwendungssumme übergeben wurde. Als Verwendungszweck der Zuwendung genügt die Angabe „Förderung mildtätiger Zwecke“.

Hinweis: Die erforderlichen Unterlagen sind auf Verlangen der Finanzbehörde vorzulegen und müssen bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung aufbewahrt werden.

Steuerbegünstigte Körperschaften können auch außerhalb ihres Satzungszwecks steuerlich unschädlich Spendenaktionen zur Unterstützung der durch das Erdbeben Geschädigten durchführen und vorhandene Mittel hierfür einsetzen.

Auch ohne Änderung der Satzung ist es ausnahmsweise für die steuerbegünstigte Körperschaft zulässig, neben der Verwendung der eingeworbenen Spendenmittel auch an-

dere Mittel, die keine anderweitigen Bindungen haben, sowie Personal und Räumlichkeiten zur Hilfe für die Geschädigten des Erdbebens einzusetzen. Es ist jedoch erforderlich, dass die Körperschaft die Bedürftigkeit der unterstützten Person oder Einrichtung selbst prüft und dokumentiert, da sie mildtätige Zwecke fördert.

Die Zuwendungen von Wirtschaftsgütern oder betrieblichen Nutzungen und Leistungen können als Betriebsausgaben behandelt und ohne Rücksicht auf spezifische gesetzliche Vorgaben abgezogen werden. Allerdings müssen die Zuwendungen beim Empfänger als Betriebseinnahmen versteuert werden.

Hinweis: Darüber hinaus enthält der Katastrophenerlass des BMF auch Bestimmungen zur Unterstützung von betroffenen Arbeitnehmern sowie Arbeitslohnspenden.

Natalja Schröder, Tel.: 0711/2049-1577

Formelle Satzungsmäßigkeit der Satzung einer ausländischen Körperschaft

Mit Urteil vom 18.08.2022 (Az. V R 15/20, DStRE 2023, S. 167) hat sich der BFH zu den Voraussetzungen für die Anerkennung der formellen Satzungsmäßigkeit der Satzung einer ausländischen Stiftung geäußert.

Österreichische Stiftung begehrt Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit

Im Streitfall beehrte eine nach österreichischem Recht errichtete Stiftung die Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit in Deutschland nach § 60a AO. Mit einer solchen Bescheinigung bestätigt das Finanzamt, dass die Satzung einer neu gegründeten Körperschaft die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung aufgrund gemeinnütziger, kirchlicher oder mildtätiger Zwecke erfüllt. Die Körperschaft ist damit auch berechtigt, Zuwendungsbestätigungen auszustellen; Erbschaften, die die Körperschaft erhält, sind von der Erbschaftsteuer befreit.

Das Finanzamt und anschließend der BFH hatten also zu prüfen, ob die Satzung der Stiftung die nach deutschem Steuerrecht vorgegebenen Voraussetzungen erfüllte. Die Stiftung förderte laut ihrer Satzung Kunst und Kultur sowie (in diesem Zusammenhang) mildtätige Zwecke i. S. d. österreichischen BundesAO (BAO). Problematisch war, dass die Vorgaben der BAO zur Mildtätigkeit nicht dem deutschen Pendant entsprechen.

Deutsches Recht entscheidet über mildtätigen Zweck

In § 53 AO (Deutschland) wird der hilfsbedürftige Personenkreis genau abgegrenzt. Hingegen werden in § 37 BAO (Österreich) nur ganz allgemein „hilfsbedürftige Personen“ erwähnt. Auch aus den übrigen Satzungsformulierungen ergab sich keine den deutschen Regelungen entsprechende Differenzierung. Doch die Unterstützung einer „hilfsbedürftigen Person“, die nicht zu dem in § 53 AO abgegrenzten Personenkreis gehört, fällt nicht unter die mildtätigen Zwecke nach deutschem Steuerrecht. Letztlich

wurden daher in der Satzung die nationalen Regelungen zur Erlangung der Steuerbefreiung nicht eingehalten. Dies führte dazu, dass der BFH die Erteilung einer Bescheinigung nach § 60a AO ablehnte.

Zur Begründung führte er aus, dass die Mitgliedstaaten in den Grenzen des EU-Rechts selbst entscheiden dürfen, welche Interessen der Allgemeinheit sie wie fördern möchten und welche Voraussetzungen durch die Körperschaften für die Erlangung der Steuerbefreiung zu erfüllen sind. Der nationale Gesetzgeber sei in der Folge auch unionsrechtlich nicht dazu verpflichtet, den Gemeinnützigkeitsstatus nach ausländischem Recht im Inland anzuerkennen.

Hinweis: Unerheblich war, dass neben dem vorliegend nicht begünstigten Zweck der Mildtätigkeit noch der begünstigte Zweck der Förderung von Kunst und Kultur verfolgt wurde, da die Satzung insgesamt gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit verstieß.

Wirtschaftliche und rechtliche Struktur wie bei Körperschaftsteuersubjekt erforderlich

Aus Sicht des Finanzamtes kam noch ein weiterer Aspekt hinzu, der die Erteilung einer Bescheinigung nach § 60a AO ausschloss. Für die Anerkennung einer ausländischen Einrichtung als gemeinnützig nach deutschem Recht sei eine weitere Voraussetzung, dass sie nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur einem Körperschaftsteuersubjekt entspricht (BFH, Urteil vom 25.10.2016, Az. I R 54/14, BStBl. II 2017, S. 1216). Dies hatte das Finanzamt im vorliegenden Fall ebenfalls infrage gestellt. Das Vermögen der Stiftung durfte laut Satzung bis zu einem Restbetrag von 50.000 Euro zur Zweckerreichung eingesetzt werden. Unterschritt das Vermögen diesen Betrag, war die Klägerin in einen Fonds i. S. d. österreichischen Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes 2015 umzuwandeln. Nach Auffassung des Finanzamtes widersprach dies dem deutschen Stiftungsrecht, weshalb die Körperschaft nach einem Typenvergleich nicht als Stiftung anzusehen sei.

Der BFH hatte die Steuerbegünstigung der Stiftung in Deutschland bereits wegen der fehlenden Eingrenzung der mildtätigen Zwecke ausgeschlossen. Er konnte daher ausdrücklich offenlassen, ob die Stiftung aufgrund dieser Regelungen zur Umwandlung bei Unterschreiten der Grenze von 50.000 Euro nach einem Typenvergleich überhaupt einer Stiftung nach nationalem Recht entsprach. Darüber hinaus hat er bewusst nicht beantwortet, ob die Satzung gegebenenfalls zusätzlich aufgrund der genannten Regelungen zur Vermögensbindung sowie durch die grundsätzliche Abweichung von der in der AO vorgegebenen Muttersatzung die Anforderungen an die formelle Satzungsmäßigkeit verfehlte.

Auswirkungen auch für deutsche Spender

Neben der fehlenden Steuerbefreiung der Stiftung für deren inländische Einkünfte hat das Urteil auch Auswirkungen für inländische Spender. Da die Satzung den inländischen Anforderungen nicht entsprach, konnten weder ein Spendenabzug noch die Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer geltend gemacht werden. Dies ist besonders problematisch, wenn die Gründung – wie im Urteilsfall – auf einer letztwilligen Verfügung beruht. In der Praxis empfielt es sich daher ganz grundsätzlich (auch im reinen Inlandsfall), Stiftungen mit geringerem Kapital bereits zu Lebzeiten zu gründen und die Satzung im Vorhinein mit dem Finanzamt abzustimmen. Anschließend kann die Stiftung im Testament als Erbin eingesetzt werden. Aufgrund der hohen formellen Anforderungen bei Spenden an ausländische Körperschaften wird daneben in der Praxis regelmäßig empfohlen, Zuwendungen zunächst an eine inländische Förderkörperschaft zu erbringen, die sie an die ausländische Empfängerin weiterleitet.

Dr. Sabine Simon, Tel.: 0221/20643-476

Inflationsausgleichsprämie: Besonderheiten bei gemeinnützigen Körperschaften

Bis Ende 2024 dürfen Arbeitgeber ihren Mitarbeitern eine lohnsteuer- und sozialversicherungsfreie Inflationsausgleichsprämie von insgesamt maximal 3.000 Euro ausbezahlen. Dies kann auch für den gemeinnützigen Sektor eine interessante Option sein.

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 12.03.2020 (Az. V R 5/17, BStBl 2021 II, S. 55) klargestellt, dass gemeinnützige Arbeitgeber in Bezug auf die Vergütung ihrer Angestellten wie gewerbliche Arbeitgeber zu behandeln sind, da sie wie diese auf demselben Arbeitsmarkt um dieselben Arbeitnehmer konkurrieren.

Bei gemeinnützigen Arbeitgebern kommt allerdings erschwerend hinzu, dass die Gesamtvergütung angemessen sein muss. Die vorgesehene Inflationsausgleichsprämie darf also nicht zu einem unverhältnismäßigen Anstieg der Gesamtvergütungshöhe führen und ist in Verbindung mit den gestiegenen Verbraucherpreisen zu sehen.

Eine Erhöhung im Bereich der gestiegenen Energiekosten und der allgemeinen Preissteigerungen erscheint unproblematisch. Ein Zuschlag von 10 v. H. bis 20 v. H. auf die Vergütung im Zeitraum der Inflationsausgleichsprämie ist daher möglich. Denkbar sind auch Einmalzahlungen in dieser Größenordnung. Unangemessen wäre es jedoch, wenn

einem Minijobber über mehrere Monate die doppelte Vergütung ausbezahlt würde (bspw. 400 Euro statt 200 Euro).

Hinweis: In der Praxis empfehlen wir, die Grenzbereiche nicht auszuloten, da es schlussendlich um den Erhalt der Gemeinnützigkeit geht. Dies gilt insb. auch dann, wenn augenscheinlich ein Missbrauch beim Einsatz der Inflationsausgleichsprämie erkennbar ist. Das wäre bspw. dann der Fall, wenn die Vergütung eines neuen Minijobbers zum überwiegenden Teil aus der Inflationsausgleichsprämie besteht oder das Arbeitsverhältnis nur pro forma geschlossen wird.

Dr. Jörg Sauer, Tel.: 0711/2049-1281

Voraussetzungen für die Begünstigungen eines Zweckbetriebs

Gemeinnützige Organisationen können im Rahmen eines Zweckbetriebs wirtschaftlich tätig werden, ohne den Gewinn versteuern zu müssen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Zweckbetrieb die Vorschriften der §§ 65 bis 68 AO erfüllt. Beziehen sich die wirtschaftlichen Tätigkeiten auf Geschäftsfelder, die auch von steuerpflichtigen Betrieben ausgeführt werden, bestehen stets Abgrenzungsschwierigkeiten, da die gemeinnützigen Organisationen mit ihren Tätigkeiten in Wettbewerb zu kommerziellen Betrieben treten könnten.

Sind die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb erfüllt, unterliegt der Betrieb nicht der Körperschaft- sowie Gewerbesteuer und auf die Erlöse ist nur der ermäßigte Umsatzsteuersatz anzuwenden.

Mit den Voraussetzungen eines Zweckbetriebes musste sich der BFH jüngst in zwei Urteilen auseinandersetzen.

Verkauf von Hilfsmitteln für Blinde

Im Urteil vom 17.11.2022 (Az. V R 12/20, BFH/NV 2023, 392) hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob der Verkauf von Hilfsmitteln für blinde oder sehbehinderte Menschen über ein Ladengeschäft ein Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 4 AO darstellt. Der BFH entschied, dass typische Handelstätigkeiten, inklusive einer Produktberatung nur dann als Zweckbetrieb angesehen werden können, wenn daneben eine fürsorgeorientierte Hilfestellung geboten wird oder der Verkauf im Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Kursangebot zur Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit steht. Der bloße Verkauf von Blindenhilfsmitteln ist nicht begünstigt, wenn dieser mit im Fachhandel üblichen produkt- und anwendungsbezogenen Beratungen einhergeht.

Allgemeiner Zweckbetrieb einer Beschäftigungsgesellschaft

Mit Urteil vom 18.08.2022 (Az. V R 49/19, BStBl. II 2023, 298) hat der BFH die bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach entgelt-

liche Dienstleistungen einer arbeitstherapeutischen Beschäftigungsgesellschaft einen Zweckbetrieb nach § 65 AO nur dann begründen, wenn die gegenüber einem Auftraggeber erbrachten Leistungen das ausschließliche Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendig die Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Satzungszwecks sind, Menschen in den allgemeinen Arbeitsmarkt einzugliedern. Ob die Marktteilnahme den für die Integrationsarbeit „notwendigen Umfang“ überschreitet, ist Einzelfallfrage.

Bei dieser Entscheidung war strittig, ob die Beschäftigungsgesellschaft die Voraussetzungen des § 65 AO erfüllt. Danach ist ein Zweckbetrieb gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb insgesamt darauf ausgerichtet ist, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

In dem genannten Fall stellte die Finanzverwaltung auf abstrakt-generelle Überlegungen ab, ob mit der Tätigkeit in größerem Umfang in Wettbewerb getreten wird. Richtigerweise müsste es nach Auffassung des BFH auf die konkreten Verhältnisse am räumlich relevanten Markt ankommen. Der BFH hatte allerdings bei der Beurteilung der Wettbewerbslage die sozialrechtlichen Besonderheiten ausgeblendet.

Der BFH stellte in dem Urteil zudem klar, dass die gemeinnützigkeitsrechtlichen Restriktionen, die für die Gewinnerzielung im Bereich

der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO) aufgestellt wurden, für Zweckbetriebe nach § 65 AO nicht gelten. Die Voraussetzungen des § 66 Abs. 2 Satz 1 AO, dass der Zweckbetrieb nicht des Erwerbs wegen ausgeführt werden darf, dürften nicht in § 65 AO interpretiert werden. Demnach kann die Zweckbetriebseigenschaft nach § 65 AO auch dann vorliegen, wenn eine gemeinnützige Organisation aus der zu beurteilenden Tätigkeit nachhaltig hohe Gewinne erzielt, die den konkreten Finanzierungsbedarf dieses Zweckbetriebs übersteigen.

Hinweis: Die beiden Urteile zeigen, dass der BFH die Voraussetzungen der Zweckbetriebseigenschaft detailliert überprüft, da stets die Gefahr besteht, dass durch die Steuerbefreiung und die Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes die gemeinnützigen Organisationen gegenüber kommerziellen Anbietern unbegründet bevorzugt werden. Sollten daher die Tätigkeiten einen allgemeinen Zweckbetrieb nach § 65 AO darstellen oder Zweckbetriebe im Sinne des § 68 AO zu nah am allgemeinen Markt tätig sein, ist stets Vorsicht geboten und die Vergünstigungen sind in Gefahr.

Katharina Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1245

Photovoltaikanlagen als Selbstversorger-Zweckbetriebe

Die Stromeinspeisung von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) führt ertragsteuerlich in der Regel zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die neu eingeführte Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 72 EStG für kleine PV-Anlagen greift (zumindest noch) nicht für Körperschaften. Folglich sind die Einnahmen aus der Stromeinspeisung grundsätzlich in voller Höhe der Körperschaft- und Gewerbesteuer (nebst Solidaritätszuschlag) zu unterwerfen, zumindest sofern die Grenzen des § 64 Abs. 3 AO von 45.000 Euro überschritten sind.

Stromeinspeisung ins allgemeine Stromnetz

Wie ist die steuerliche Behandlung, wenn der Strom insgesamt im Rahmen der eigenen gemeinnützigen Zwecke verwendet wird oder lediglich in geringem Umfang ins allgemeine Stromnetz eingespeist wird?

§ 68 Nr. 2 Buchst. b) AO definiert den sog. Selbstversorger-Zweckbetrieb für „Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien oder Schlossereien, wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 % der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen [...] nicht übersteigen“. AEAO ergänzt, dass Arbeitnehmer Außenstehende im Sinne dieser Vorschrift sind. Die Vorschrift zielt in erster Linie auf Hand-

werks- und Dienstleistungsbetriebe ab. Die OFD Frankfurt hat jedoch bereits im Jahr 2013 auch ein Blockheizkraftwerk als eine potenzielle Selbstversorgungseinrichtung i. S. d. § 68 Nr. 2 Buchst. b) AO anerkannt (Rundvfg v. 01.10.2013, DStR 2013, S. 2634). Die Parallelen zu PV-Anlagen sind u. E. unzweifelhaft gegeben, sodass die grundsätzliche Anwendbarkeit der Vorschrift nicht von der Hand zu weisen ist.

Sofern also die Verwendung des Stroms zu mindestens 80 % im Rahmen der eigenen gemeinnützigen Zwecke (und nicht für die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe) erfolgt, dürfte u. E. eine Zuordnung der PV-Anlage in die steuerbefreite Sphäre des Zweckbetriebs möglich sein.

Stromweiterleitung an eine andere gemeinnützige Körperschaft

Wie ist indes der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der Strom nachweisbar an eine andere gemeinnützige Körperschaft weitergeleitet wird, die mit Hilfe des Stroms wiederum ihre eigenen gemeinnützigen Zwecke verfolgt? Diesbezüglich wertet der AEAO recht eindeutig auch andere steuerbegünstigte Körperschaften als „Außenstehende“ im Rahmen der 20 % – Grenze. Das hierfür zugrunde gelegte BFH-Urteil vom 18.10.1990 (Az. V R 35/85, BStBl. 1991 II S. 157) bezog sich dabei auf Leistungen einer Krankenhauswäscherei. Gerade diese Tätigkeiten wurden mit Einführung des § 57 Abs. 3 AO im JStG 2020 bei planmäßigem Zusammenwirken und entsprechenden Sat-

zungsregelungen jedoch als unmittelbare gemeinnützige Zweckverwirklichung anerkannt. Zumindest sofern folglich die Stromlieferung an sog. Kooperationskörperschaften erfolgt, sollten diese u. E. in die Eigenverbrauchsgrenze von 80 % eingerechnet werden.

Fazit

Die Überprüfung der Vorschrift des § 68 Nr. 2 Buchst. b) AO führt zu einem einheitlichen steuerlichen Ergebnis: Die Einnahmen der PV-Anlage sind somit insgesamt dem steuerbefreiten Zweckbetrieb oder insgesamt dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Eine Aufteilung wird nicht vorgenommen.

Hinweis: Bei § 68 Nr. 2 Buchst. b) AO handelt es sich um eine Vermutungsregelung. Wir empfehlen unbedingt eine Abstimmung mit dem Finanzamt vorab oder spätestens im Rahmen der jährlichen Steuerdeklaration.

Die Sphärenzuordnung hat auch Relevanz für die Mittelherkunft. So dürfte die Errichtung der PV-Anlage aus zeitnah zu verwendenden Mitteln erfolgen, wenn die Zuordnung zum Zweckbetrieb gegeben ist. Im Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs muss die Finanzierung hingegen aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln erfolgen oder aber Mittel aus der freien Rücklage aufgebracht werden.

Inken Grieser, Tel.: 0711/2049-1116

Änderung AEAO zu §§ 67 und 67a zu Katalogzweckbetrieben

Durch das BMF-Schreiben vom 23.01.2023 (Az. IV A 3 – S 0062/22/10006:001) erfolgten u. a. Änderungen im AEAO zu den §§ 67 (Krankenhäuser) und 67a AO (sportlichen Veranstaltungen).

Krankenhaus als Zweckbetrieb

§ 67 AO regelt, wann ein Krankenhaus einen Zweckbetrieb darstellt. Einerseits hängt dies von der Abrechnungsart der Belegungstage ab. So liegt ein Zweckbetrieb vor, wenn mind. 40 % der jährlichen Belegungstage durch Patienten belegt wird, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden.

Dem Zweckbetrieb des Krankenhauses sind alle Einnahmen und Ausgaben zuzuordnen, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten des Krankenhauses zusammenhängen.

Gemäß der Änderung AEAO zu § 67 AO gilt Folgendes:

Die Zurechnung zum Zweckbetrieb erfolgt auch dann, wenn die Leistungen durch einen ermächtigten Arzt erbracht werden, solange dies eine nicht selbstständige Tätigkeit (Einkünfte nach § 19 EStG) darstellt.

Dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden hingegen grundsätzlich Leistungen zugerechnet, die ein Krankenhaus an einen selbstständig tätig werdenden Arzt erbringt. Davon ausgenommen ist die Abgabe von Zytostatika, sofern der selbstständige Arzt sie unmittelbar bei einer ambulanten Behandlung im Krankenhaus verabreicht.

Sportverein als Zweckbetrieb

Gemäß § 67a AO sind die sportlichen Veranstaltungen eines Sportvereins grundsätzlich ein Zweckbetrieb, wenn die jährlichen Einnahmen daraus inkl. Umsatzsteuer nicht mehr als 45.000 Euro betragen. Abgestellt wird aber auch auf die Bezahlung der Sportler. So liegt ein Zweckbetrieb vor, auch wenn ein Verein auf die Zweckbetriebsgrenze ver-

zichtet, sofern an einer sportlichen Veranstaltung keine bezahlten Sportler teilnehmen.

Hierbei gilt eine pauschale Aufwandsentschädigung von durchschnittlich 520 Euro pro Monat als unbeachtlich, sofern sie Sportlern des eigenen Vereins gezahlt wird.

Durch das BMF-Schreiben wurde die Höhe dieser pauschalen Aufwandsentschädigungen von bisher 400 Euro auf neu 520 Euro geändert. Dies betrifft die Nummern 27, 32, 33, 34 des AEAO zu § 67a. Ebenfalls angepasst wurde der auf das Jahr hochgerechnete Betrag der pauschalen Aufwandsentschädigungen von 5.400 Euro auf nunmehr 6.240 Euro.

Katrin Schinagl, Tel.: 0711/2049-1301

Ablösung des Standardkontenrahmens SKR49

Die DATEV e.G. bietet verschiedene Kontenrahmen für die Buchhaltung an. Neben den gängigen Standardkontenrahmen SKR03 und SKR04 können gemeinnützige Körperschaften bislang den separaten Kontenrahmen SKR49 nutzen. Dieser berücksichtigt die unterschiedlichen gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären (ideell, Zweckbetrieb, Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) und weist diese bei der Gewinnermittlung entsprechend aus. Da der SKR49 jedoch nicht kompatibel ist zu diversen sonstigen Softwareumstellungen (insb. Kontenzweck-Umstellung), wird er voraussichtlich zum 31.12.2024 auslaufen.

Er wird ersetzt durch den neuen SKR42, welcher an den SKR04 angelehnt ist, ergänzt um einige für steuerbegünstigte Körperschaften erforderlichen Konten. Die Sphärenzuordnung wird mithin nicht mehr mittels Kontenklassen, sondern durch die Aufnahme der Sphäre in einem gesonderten Erfassungsfeld (KOST1) erfolgen.

In den Jahren 2023 und 2024 werden beide Branchenpakete noch parallel angeboten. Ab 2025 wird planmäßig nur noch der SKR42 zur Verfügung stehen. Ein Wechsel des Kontenrahmens ist stets nur zu Beginn eines neuen Wirtschaftsjahres möglich, bevor eine Buchung erfasst wird. Eine unterjährige Umstellung ist damit nicht möglich.

Hinweis: Die Standardkontenrahmen SKR03 und SKR04 sind die am häufigsten verwendeten Kontenrahmen. Für diese bietet die DATEV e.G. stets zuerst neue Updates an. Wir empfehlen daher, das Erfordernis des anstehenden Kontenrahmenwechsels zum Anlass zu nehmen, zu den gängigen Kontenrahmen zu wechseln.

Inken Grieser, Tel.: 0711/2049-1116

Verlängerung der gemeinnützigkeits- und umsatzsteuerrechtlichen Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene

Mit Schreiben vom 12.12.2022 (Az. IV C 4 – S 2223/19/10003 :006) hat das BMF die gemeinnützigkeits- und umsatzsteuerrechtlichen Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene bis 31.12.2023 verlängert.

Die Inhalte der seit Beginn der Corona-Krise veröffentlichten sieben BMF-Schreiben fassen wir im Folgenden kurz zusammen:

Spenden und Spendenkonten

Der vereinfachte Zuwendungsnachweis reicht ohne betragsmäßige Beschränkung als Nachweis bei Spenden auf eingerichtete Sonderkonten (oder bis zur Einrichtung eines Sonderkontos auf ein anderes Konto) von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen oder amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege, einschließlich ihrer Mitgliedsorganisationen aus. Es genügt somit der Bareinzahlungsbeleg, die Buchungsbestätigung in Form des Kontoauszugs oder der PC-Ausdruck des Online-Bankings.

Werden von nicht steuerbegünstigten Körperschaften Spendenkonten eingerichtet, sind darauf eingezahlte Spenden mit vereinfachtem Nachweis abziehbar, wenn die Konten als Treuhandkonten geführt und die Spenden auf entsprechenden Spendenkonten der genannten Körperschaften weitergeleitet werden.

Maßnahmen und Mittelverwendung gemeinnütziger Körperschaften

Gemeinnützige Körperschaften, die keine hierfür in Betracht kommenden Zwecke (z. B. mildtätige Zwecke, Wohlfahrtswesen oder öffentliches Gesundheitswesen) fördern, können Mittel, die sie im Rahmen einer Sonderaktion sammeln, ohne Änderung der Satzung für den angegebenen Zweck verwenden.

Des Weiteren ist es unschädlich, wenn steuerbegünstigte Körperschaften sonstige vorhandene Mittel, die keiner anderen Verwendungsabsicht unterliegen, ohne Änderung der Satzung, unmittelbar zur Unterstützung der von der Corona-Krise Betroffenen einsetzen.

Stellen steuerbegünstigte Körperschaften Personal, Räumlichkeiten, Sachmittel oder andere Leistungen entgeltlich für die Bewältigung der Corona-Krise bereit, wird es nicht beanstandet, wenn die Tätigkeit ertrag- und umsatzsteuerlich dem Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO zugeordnet wird. Auf die Satzungszwecke kommt es dabei nicht an. Umsatzsteuerlich können die steuerbaren Umsätze den Steuerbefreiungen (§ 4 Nr. 14, 16, 18, 23 oder 25 UStG) als eng verbundene Umsätze zugeordnet werden. Leistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden, werden als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen angesehen und können nach § 4 Nr. 18 UStG als umsatzsteuerfrei behandelt werden.

Aus Vereinfachungsgründen ist der Ausgleich von Verlusten, die steuerbegünstigten Körperschaften nachweislich aufgrund der Auswirkungen der Corona-Krise im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung (z. B. aufgrund wegfallender Einnahmen wegen Schließungen) entstehen, mit Mitteln aus dem ideellen Bereich oder dem Zweckbetriebs unschädlich.

Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen / Arbeitslohnspenden

Werden Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen als eine Sponsoring-Maßnahme getätigt, sind die Aufwendungen zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Aufwendungen sind dann Betriebsausgaben, wenn der Sponsor einen wirtschaftlichen Vorteil erzielt. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn der Sponsor in der Öffentlichkeit auf seine Leistungen aufmerksam macht.

Besondere Regelungen gibt es zudem, wenn Arbeitnehmer oder Aufsichtsräte auf die Auszahlung (von Teilen) ihrer Vergütung verzichten und diese zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto überwiesen wird. Diese Gehaltsanteile bleiben dann lohnsteuerlich außer Ansatz.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder können aus Billigkeitsgründen Leistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden, als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen angesehen und nach § 4 Nr. 18 UStG als umsatzsteuerfrei behandelt werden.

Katharina Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1245

UMSATZSTEUER

Umsatzsteuerbefreiung für eng mit Sozialfürsorge und sozialer Sicherheit verbundene Leistungen

Das BMF hat den Umsatzsteuer-Anwendungserlass für die Umsatzsteuerbefreiung von eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen nach § 4 Nr. 18 UStG neu gefasst. Nun hat das BMF mit Schreiben vom 14.02.2023 (Az. III C 3 – S 7175/21/10003 :003) die neuen Anwendungsregeln herausgegeben.

Dazu nimmt der UStAE Bezug zu den Urteilen des BFH zu Fragen eines Menüservices, Leistungen im Rahmen eines Jugendfreiwilligendienstes sowie des Betriebs von Flüchtlingsunterkünften. Ebenso wird klargestellt, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG nicht greift, wenn für eine Leistung eine andere Steuerbefreiung nach lex specialis vorgeht.

Die UStAE beschreibt den Umfang der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18. Diese ist möglich, wenn die Leistung eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden

ist, sie im Artikel 132 Abs.1 Buchst. g) MStSystRI genannt ist und keine andere Steuerbefreiung nach § 4 UStG greift. Die Leistung muss unmittelbar an die hilfsbedürftigen Personen erbracht werden. In Abschnitt 4.18.2 wird ausgeführt, welche Leistungen an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen zur Überwindung dieser Bedürftigkeit steuerfrei sind. Der UStAE äußert sich ferner zu der Frage der Steuerbefreiung für Leistungen im Rahmen des Bundesfreiwilligendienstgesetzes (BFDG). Danach sind die Leistungen aufgrund von Verträgen zur Übertragung von Aufgaben im Rahmen des BFDG steuerfrei, sofern die freiwilligen Aufgaben im Bereich der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit erfüllt werden. Nicht befreit sind der Einsatz in anderen Bereichen wie des Umwelt- und Naturschutzes oder des Zivil- und Katastrophenschutzes. Umfasst sind Leistungen im Rahmen des Jugendfreiwilligendienstes, die einem Träger des Jugendfreiwilligendienstes von der Einsatzstelle durch eine Pauschale vergütet wird.

Ebenso sind nach Abschnitt 4.18.6 Umzugsleistungen, Rechtsberatungsleistungen oder allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungstätigkeiten nicht steuerbefreit, da sie in der Regel nicht mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit eng verbundene Leistungen darstellen. Ein sog. Menüservice oder Mahlzeitendienst (z. B. Essen auf Rädern) ist nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit. Hier gilt allerdings nach §12 Abs 2 Nr. 1 oder 8 UStG der ermäßigte Steuersatz.

Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen sind nur steuerfrei, wenn sie von Einrichtungen erbracht werden, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Dabei kann die Einrichtung zwar systematisch danach streben, Überschüsse zu erwirtschaften, diese dürfen aber nicht als Gewinn ausgeschüttet werden, sondern müssen für die Durchführung der Leistungen der Einrichtung verwendet werden.

Patrizia Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1192

Leistungen im Zusammenhang mit betreutem Wohnen

Mit Urteil vom 25.01.2022 hat das FG Münster (Az. 15 K 3554/18 U) entschieden, dass Leistungen im Zusammenhang mit betreutem Wohnen umsatzsteuerfrei sind.

Die klagende Seniorenresidenz in der Rechtsform einer GmbH betreibt ein Pflegeheim und sieben betreute Wohnungen. Im Pflegeheim werden Leistungen in der Kurzzeitpflege und der vollstationären Pflege erbracht. Es fielen insgesamt weniger als 10 % der gesamten Belegungstage auf die Bewohner des betreuten Wohnens und des Pflegeheims mit anerkannter Pflegestufe 0.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts kam das FG Münster zu dem Ergebnis, dass die Leistungen des betreuten Wohnens steuerfrei nach § 4 Nr. 16 UStG sind, da sie eng mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen verbunden Leistungen erbracht werden.

Hilfsbedürftig sind Personen, die aufgrund ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands der Betreuung oder Pflege bedürfen, weil sie krank, behindert oder von einer Behinderung bedroht sind. Dies erfordert einen Grundpflegebedarf bzw. den Bedarf für eine Haushaltshilfe nach SGB XI. Insoweit

hat die Seniorenresidenz für die Bewohner nach Auffassung des FG Münster eine Hilfsbedürftigkeit ausreichend dargelegt. Daher kann auf die Vorlage weiterer individueller Nachweise wie Feststellungen einer Pflegestufe für besondere Schwere oder Arztberichte verzichtet werden.

Zu den nach § 4 Nr. 16 UStG begünstigten, für die Sozialfürsorge unerlässlichen Leistungen, deren Belastung mit Umsatzsteuer zwangsläufig zu Kostenerhöhungen führen würde, gehören insb. die ambulante Pflege, die hauswirtschaftliche Versorgung, das Einkaufen, Kochen, die Reinigung der Wohnung, das Waschen der Kleidung, die Gestellung

einer Haushaltshilfe, Betreuungsleistungen und die Bereitstellung eines Haus-Notruf-Dienstes. Deshalb zählen die in einem Heim für betreutes Wohnen erbrachten Leistungen grundsätzlich zu den eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen.

Ausgehend von den oben genannten Maßstäben gehören die von der Klägerin im Rahmen der mit den hilfsbedürftigen Bewoh-

nern des betreuten Wohnens abgeschlossenen Betreuungsverträge erbrachten Leistungen, mit Ausnahme der Bereitstellung des Telefonanschlusses, zu den eng mit der Sozialfürsorge verbundenen Leistungen. Die Klägerin ist durch die an die hilfsbedürftigen Bewohner erbrachten Leistungen des betreuten Wohnens als durch deren Vergütung vermittelte Anerkennung als qualifizierte Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 16 S. 1 Buchst. k) UStG anzusehen.

Hinweis: Verpflegungsleistungen im betreuten Wohnen sind nun nach dem Urteil des FG Münster möglicherweise nach § 4 Nr. 16 UStG umsatzsteuerfrei. Einrichtungen und Trägern ist zu raten, gegen dieses Urteil widersprechenden Steuerfestsetzungen Rechtsbehelfe unter Hinweis auf die Entscheidung einzulegen.

Patrizia Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1192

REGISTERRECHT

Vereinsregister-Abrufe seit 01.08.2022 kostenfrei

Seit dem 01.08.2022 sind Abrufe aus dem Registerportal kostenlos.

Das gemeinsame Registerportal der Länder bietet Zugang zum Handels- und Vereinsregister sowie Genossenschafts- und Partnerschaftsregister.

Für die Einsicht in die Register sind keine Zugangsdaten mehr nötig. Registerauszüge sowie ggf. hinterlegte Dokumente können kostenfrei eingesehen und heruntergeladen werden.

Katrin Schinagl, Tel.: 0711/2049-1301

Uneingeschränkte Einsichtsrechte der Öffentlichkeit in das Transparenzregister verstößt laut EuGH gegen EU-Grundrechte

Das Transparenzregister dient der Verhinderung der Geldwäsche und der Terrorisfinanzierung. Ziel ist, die wirtschaftlich berechtigten Personen, die hinter Gesellschaften und sonstigen juristischen Personen stehen (z. B. Vereine, Stiftungen, Trusts) identifizieren zu können.

In Übereinstimmung mit der 5. Geldwäsche-Richtlinie (RL EU 2018/843), die in nationales Recht umgesetzt wurde, ist in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GWG geregelt, dass Informationen über die wirtschaftlich Berechtigten der im Transparenzregister eingetragenen Gesellschaften, Stiftungen, Vereine und anderen juristischen Personen für alle Mitglieder der Öffentlichkeit, also für jeden, uneingeschränkt zugänglich sind. Ausnahmen sind nur auf Antrag eines wirtschaftlichen Berechtigten bei außergewöhnlichen Umständen, also nur in

Einzelfällen, möglich. Gemäß den geltenden Regelungen konnte damit jeder auf elektronischem Wege sehr einfach Daten eines jeweils wirtschaftlich Berechtigten, seiner Investitionen und seiner Vermögenslage erhalten.

Der EUGH hat mit Urteil vom 22.11.2022 (Az. C-37/20 und C-601/20) nun entschieden, dass die Regelungen zum uneingeschränkten Zugang zum Transparenzregister für jedermann ungültig sind, weil sie gegen die Charta der Grundrechte der EU (Art. 7 Achtung des Privatlebens; Art. 8 Schutz personenbezogener Daten) verstoßen.

Die transparenzregisterführende Stelle in Deutschland, der Bundesanzeiger Verlag, hat umgehend reagiert und das Urteil bislang derart umgesetzt, dass die Einsichtnahme der im Transparenzregister erfassten Daten für die

Öffentlichkeit seit Mitte Dezember 2022 nur noch möglich ist, sofern der Antrag begründet und ein berechtigtes Interesse an der Einsichtnahme dargelegt wird.

Hinweis: Der Öffentlichkeit darf aufgrund des Urteils des EuGH vom 22.11.2022 entgegen der noch geltenden Regelung des § 23 Abs. 1 Nr. 3 GWG nur noch Einsicht in das deutsche Transparenzregister gewährt werden, wenn ein berechtigtes Interesse die Einsichtnahme erfordert. An den Meldepflichten für juristische Personen des Privatrechts (GmbH, AG, e.V., Stiftungen, Trusts etc.) hat sich jedoch nichts geändert.

Beate Jost, Tel.: 0721/915705-953

PUBLIKATIONEN

Dr. Jörg Sauer/Lisa Maria Roeder/Katharina Kutteroff

Mitautoren im Nomos Kommentar zum Gemeinnützigkeitsrecht (Gesamtes Gemeinnützigkeitsrechtsrecht), 3. Auflage 2023

TERMINE

JUNI

Stuttgarter Stiftungsfrühstück 2023

29. Juni 2023 von 8:45 bis 11:15 Uhr,
im Hospitalhof in Stuttgart

IMPRESSUM

Herausgeber:

Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft mbB
www.ebnerstolz.de

Ludwig-Erhard-Straße 1, 20459 Hamburg
Tel. +49 40 37097-0

Holzmarkt 1, 50676 Köln
Tel. +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart
Tel. +49 711 2049-0

Redaktion:

Dr. Jörg Sauer, Tel. +49 711 2049-1281
Susanne Weigenand, Tel. +49 711 2049-1194
Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535
gemeinnuetzigkeit@ebnerstolz.de

novus enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

novus unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Fotonachweis:

Titel: © J. Helfenberger – Fotolia.com
Seite 4–8: © www.gettyimages.com