

Einzelfragen zum Steuerrecht

Verfasser: WP Dr. Johann **Pentenrieder**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Steuerrechtliche Beurteilung der Entsorgung von Gewerbemüll	53
1.1 Entsorgung durch Übertragung der Entsorgungspflichten auf einen privaten Dritten	53
1.2 Entsorgung durch öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger	54
2. Setzt der Betrieb von Parkuhren und Parkscheinautomaten im Rahmen eines Hoheitsbetriebs die Widmung der Parkflächen zum Gemeingebrauch voraus?	55
3. Steuerrechtliche Beurteilung einzelner Aktivitäten im Krankenhausbereich	56
3.1 Personalgestellungen	56
3.1.1 Gestellung von medizinischem Hilfspersonal im Zusammenhang mit Großgerätekooperationen	56
3.1.2 Gestellung von Apothekern und Apothekenhilfspersonal an die Krankenhausapotheke anderer Träger	57
3.2 Nutzungsüberlassung von medizinisch-technischen Großgeräten durch niedergelassene Ärzte an Krankenhäuser	57
3.3 Übernahme von zentralen Dienstleistungsaufgaben für das Krankenhaus eines anderen Trägers	58

1. Steuerrechtliche Beurteilung der Entsorgung von Gewerbemüll

Bereits in unserem Geschäftsbericht 1996 haben wir auf einige steuerrechtliche Probleme im Zusammenhang mit der Entsorgung von Gewerbemüll hingewiesen (vgl. Ziffer 3 des Aufsatzes „Die Abfall- und Abwasserentsorgung im Steuerrecht - Viele Fragen, wenig Antworten -“). Zwischenzeitlich liegen hierzu einige Äußerungen der Finanzverwaltung vor, auf die wir im folgenden kurz eingehen wollen.

1.1 Entsorgung durch Übertragung der Entsorgungspflichten auf einen privaten Dritten

Die Entsorgungspflicht für Abfälle zur **Beseitigung** aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen (**Gewerbeabfälle**) kann nach §§ 16, 17 oder 18 KrW-/AbfG ganz oder teilweise auf privatrechtlich organisierte Dritte übertragen werden. In diesem Fall tritt der eingeschaltete Unternehmer aus eigenem Recht unmittelbar mit dem gewerblichen Abfallbesitzer in Rechtsbeziehungen. Er ist Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG, unabhängig davon, ob er als „beliehener“ Unternehmer hoheitlich oder auf rein privatrechtlicher Ebene tätig wird (Schreiben des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 20.03.1997, Umsatzsteuer- und Verkehrs-Rundschau, UVR 1997 S. 221, abgestimmt mit dem Bundesministerium der Finanzen). Die den gewerblichen Abfallbesitzern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, als Vorsteuer abgezogen werden. Auch der zur Abfallentsorgung eingeschaltete Unternehmer ist grundsätzlich befugt, den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten und aus dem Betrieb der Entsorgungsanlagen geltend zu machen.

Eine Übertragung der Entsorgungspflichten bei Abfällen aus **privaten Haushalten** auf einen privatrechtlich organisierten Dritten wird als nicht zulässig angesehen (Schreiben des Bayerischen Staatsministeriums für Landesentwicklung und Umweltfragen vom 11.03.1997, Az.: 8121-8/61-11452). Private Dritte werden insoweit lediglich als sogenannte Erfüllungsgehilfen im Sinne des § 16 Abs. 1 KrW-/AbfG tätig und dann steuerrechtlich nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 27.12.1990 (BStBl 1991 II S. 81) behandelt. Das heißt, als Erfüllungsgehilfe erbringt er seine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen gegenüber dem öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger. Dieser kann die Umsatzsteuer **nicht** als Vorsteuer abziehen.

Beispiel:

Ein Landkreis läßt die Abfallentsorgung durch eine von ihm gegründete Abfallentsorgungsgesellschaft mbH durchführen. Der angelieferte Abfall umfaßt Abfälle aus privaten Haushalten und aus Gewerbebetrieben. Der Landkreis überträgt die Entsorgungspflicht hinsichtlich der Gewerbeabfälle zur Beseitigung auf die GmbH. Dadurch erhält die GmbH die Möglichkeit, ihre Entsorgungsleistungen unmittelbar mit den gewerblichen Anlieferern abzurechnen, unabhängig davon, ob es sich bei den gewerblichen Abfällen um solche zur Beseitigung oder um solche zur Verwertung handelt. Die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer kann, soweit keine Ausschlußgründe vorliegen, von den Gewerbebetrieben als Vorsteuer abgezogen werden. Im übrigen, also hinsichtlich der Abfälle aus Haushalten, rechnet die GmbH ihre Entsorgungsleistungen mit dem Landkreis ab (vgl. BMF-Schreiben vom 27.12.1990, a.a.O.). Der Hoheitsträger hat insoweit kein Recht zum Vorsteuerabzug. Er kalkuliert die Umsatzsteuer in die Abfallgebühren ein.

1.2 Entsorgung durch öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger

Steuerrechtlich wird bei der Entsorgung von gewerblichen Abfällen durch die zuständigen öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger unterschieden zwischen Abfällen zur **Beseitigung** und Abfällen zur **Verwertung**. Hinsichtlich der Abfälle zur Beseitigung besteht nach § 13 Abs. 1 Satz 2 KrW-/AbfG eine Überlassungspflicht an den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger, soweit der Besitzer diese Abfälle nicht selbst beseitigt oder überwiegende öffentliche Interessen eine Überlassung erfordern. Die Überlassungspflicht besteht ferner nicht, wenn die Entsorgungspflicht nach § 16 Abs. 2 KrW-/AbfG auf einen Dritten übertragen wird. Die Annahmeverpflichtung für die öffentliche Hand ergibt sich aus § 15 Abs. 1 Satz 2 KrW-/AbfG. Steuerrechtlich führt dies, nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung in Bayern, zu einer Zuordnung dieser Abfälle zum Hoheitsbereich des Entsorgungsträgers. Die Entsorgungsleistungen werden über die nach Satzung zu erhebenden Abfallgebühren an die gewerblichen Abfall-„Lieferanten“ weiterverrechnet. Umsatzsteuer entsteht insoweit nicht. Jedoch kann auch keine Vorsteuer abgezogen werden.

Abfälle zur Verwertung brauchen der entsorgungspflichtigen Körperschaft nicht überlassen zu werden. Sogenannte vermischte hausmüllähnliche Gewerbeabfälle müssen laut Merkblatt des Bayerischen Staatsministeriums für Landesentwicklung und Umweltfragen vom 29.10.1996 stets den Abfällen zur Beseitigung zugeordnet werden. Eine andere Auffassung vertritt hierzu das VG Düsseldorf in seinem Beschluß vom 11.03.1997 (Az.: 17 L 1216/97, VKU - Nachrichtendienst Ausgabe 582, Juni 1997 S. 12).

Die Finanzverwaltung in Bayern hat zwischenzeitlich in mehreren nicht veröffentlichten Schreiben zur steuerrechtlichen Beurteilung dieser Entsorgungsleistungen Stellung genommen. Unter anderem heißt es dort:

„Seit Inkrafttreten des Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetzes - KrW-/AbfG - zum 07.10.1997 zerfällt die Abfallentsorgung - abweichend von Abschnitt 5 Abs. 24 KStR 1995, welcher die Abfallentsorgung allgemein noch dem Hoheitsbereich zuordnet, in zwei Bereiche:

- In einen (verbleibenden) Hoheitsbereich, soweit die Körperschaft des öffentlichen Rechts weiterhin entsorgungspflichtig ist und die Erzeuger und Besitzer von Abfällen verpflichtet sind, die Abfälle nach dem KrW-/AbfG und im Rahmen der Gebührensatzung dem öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger zu überlassen. Es handelt sich insoweit um Abfälle aus privaten Haushalten und um Abfälle aus anderen Herkunftsbereichen, die nach den Regelungen der KrW-/AbfG (§§ 10-12) zu beseitigen sind und von den Erzeugern bzw. Besitzern der Abfälle nicht in eigenen Anlagen beseitigt werden können, und*
- in einen gewerblichen Bereich, soweit die Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen privatschriftlicher Vereinbarungen Abfälle zur Verwertung (§§ 4-7 KrW-/AbfG) gegen Entrichtung eines frei vereinbarten Entgelts entgegennimmt.“*

Weiter heißt es, die Entgegennahme und Entsorgung (durch Verwertung) dieses gewerblichen Abfalls sei der Körperschaft des öffentlichen Rechts nicht eigentümlich und vorbehalten. Der Gesetzgeber habe vielmehr den Erzeuger/Besitzer des Abfalls zur ordnungsgemäßen Verwertung verpflichtet. Es bestehe eine erhöhte Selbstverantwortung der Wirtschaft und insoweit keine öffentliche Pflichtaufgabe mehr.

Beispiel:

Ein Abfallzweckverband betreibt eine Müllverbrennungsanlage. Angenommen werden Abfälle aus privaten Haushalten sowie gewerbliche Abfälle. Letztere werden, soweit sie zur energetischen Verwertung bestimmt sind, bereits an der Anfallstelle getrennt erfaßt und in eigenen Behältern gesammelt. Sie werden nicht mit Abfällen zur Beseitigung, insbesondere mit Hausmüll und hausmüllähnlichen Gewerbeabfällen, vermischt. Der Zweckverband rechnet die zur energetischen Verwertung bestimmten Abfälle gesondert gegen privatrechtlich vereinbarte Entgelte ab und weist die Umsatzsteuer aus. Die gewerblichen Anlieferer ziehen die Vorsteuer unter den Voraussetzungen des § 15 UStG ab.

Zum Vorsteuerabzug aus den laufenden Betriebskosten berechtigt ist auch der Zweckverband, soweit Lieferungen oder sonstige Leistungen für sein Unternehmen ausgeführt werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Ob ein partieller Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten der Müllverbrennungsanlage zulässig ist, hängt vom Einzelfall ab. Ist die Anlage nach dem Inkrafttreten des KrW-/AbfG zum 07.10.1996 in Betrieb gegangen und wurde in der Anlage von Anfang an auch gewerblicher Abfall zur Verwertung entsorgt, steht dem Zweckverband auch ein anteiliger Vorsteuerabzug aus den Baukosten zu. Im Zweifelsfall ist es angezeigt, sich steuerlich beraten zu lassen.

2. Setzt der Betrieb von Parkuhren und Parkscheinautomaten im Rahmen eines Hoheitsbetriebs die Widmung der Parkflächen zum Gemeingebrauch voraus?

Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer sowie im Anschluß daran die Finanzverwaltung die Auffassung, daß die Zuordnung eines Betriebs von Parkuhren und Parkscheinautomaten zum Hoheitsbereich einer Gemeinde die Widmung der benötigten Parkflächen zum Gemeingebrauch (Art. 6 BayStrWG) voraussetze.

Die Rechtslage ist wie folgt:

Nach § 4 Abs. 5 KStG gehören Hoheitsbetriebe nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Hoheitsbetriebe sind Einrichtungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (R 5 Abs. 13 Satz 1 KStR). Ausübung öffentlicher Gewalt ist eine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist (R 5 Abs. 13 Satz 2 KStR). Dazu zählt auch der Betrieb von Parkuhren oder von Parkscheinautomaten, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt wird (R 5 Abs. 21 Satz 1 KStR).

Die sachliche Zuständigkeit für die Regelungen des Haltens, Parkens und der Schaffung von Einrichtungen zur Überwachung der Parkzeit liegt bei den Straßenverkehrsbehörden (§ 44 Abs. 1 StVO). Als örtliche Straßenverkehrsbehörden sind in Bayern die Gemeinden und als untere Straßenverkehrsbehörden die kreisfreien Gemeinden, Großen Kreisstädte und die Landratsämter zuständig (Art. 2 des Gesetzes über Zuständigkeiten im Verkehrswesen - ZustGVerk - vom 28.06.1990, GVBl S. 220, zuletzt geändert durch Gesetz vom 24.07.1996, GVBl S. 295). Das Straßenverkehrsgesetz wiederum regelt die Zulässigkeit der Erhebung von Parkgebühren auf öffentlichen Wegen und Plätzen, soweit das Parken nur während des Laufs einer Parkuhr oder anderer Vorrichtungen zulässig ist (§ 6 a Abs. 6 StVG). Für den Fall, daß

höhere als die in § 6 a Abs. 6 Satz 3 Straßenverkehrsgesetz festgelegten Gebühren erhoben werden sollen, werden die Landesregierungen ermächtigt, Gebührenordnungen zu erlassen. Dies hat Bayern getan (vgl. Verordnung über Parkgebühren vom 06.06.1981, GVBl S. 132, geändert durch VO vom 03.07.1991, GVBl S. 185). Im Rahmen dieser Verordnung werden die örtlichen und die unteren Straßenverkehrsbehörden ermächtigt, in ihrem Zuständigkeitsbereich höhere als die in § 6 a Abs. 6 Satz 3 StVG bestimmten Parkgebühren festzusetzen.

Nach Auffassung des Bayerischen Staatsministeriums des Innern (vgl. IMS vom 04.07.1990 Nr. IC4 - 3612.12/14 sowie IMS vom 30.01.1997 Nr. IC4 - 3612.13-46-Krä) gelten die Vorschriften über Parkgebühren (§ 6 a Abs. 6 StVG in Verbindung mit der VO über Parkgebühren) auf allen öffentlichen Wegen und Plätzen, gleich ob diese Flächen straßenrechtlich dem Gemeingebrauch gewidmet sind oder ob es sich nur um tatsächlich öffentliche Flächen handelt.

Steuerrechtlich handelt deshalb eine Gemeinde in Ausübung öffentlicher Gewalt, wenn sie als zuständige Straßenverkehrsbehörde den ruhenden Verkehr in Vollzug der Straßenverkehrsordnung regelt und die Gebühren auf der Grundlage der Verordnung der Bayerischen Staatsregierung über Parkgebühren in Verbindung mit § 6 a Abs. 6 StVG erhebt. Diese hoheitlichen Aufgaben sind ihr sowohl eigentümlich als auch vorbehalten. Sie setzen auch keine straßenrechtliche Widmung der Parkflächen zum Gemeingebrauch voraus.

Gegen die ablehnende Einspruchsentscheidung des Finanzamtes wurde Klage erhoben. Das Verfahren ist beim Finanzgericht München unter dem Aktenzeichen 14 k 3217/97 anhängig.

3. Steuerrechtliche Beurteilung einzelner Aktivitäten im Krankenhausbereich

Der Kostendruck in den Krankenhäusern zwingt vermehrt zu Kooperationen zwischen den Häusern verschiedener Träger oder auch zu Kooperationen mit niedergelassenen Ärzten. Auf einige sich dabei ergebende umsatzsteuerliche Fragen soll nachfolgend näher eingegangen werden:

3.1 Personalgestellungen

3.1.1 Gestellung von medizinischem Hilfspersonal im Zusammenhang mit Großgerätekooperationen

Zu den sogenannten eng verbundenen und damit steuerfreien Umsätzen gehören die Überlassung von Einrichtungen, z.B. Röntgenanlagen, und die Gestellung von medizinischem Personal an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit sowie die Überlassung von medizinisch-technischen Großgeräten, z.B. Computer-Tomographen, an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit, an Krankenhäuser und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung (§ 4 Nr. 16 UStG in Verbindung mit Abschnitt 100 Abs. 2 Nr. 7 UStR).

Zweifelhaft könnte es nach dem Wortlaut des Abschnitts 100 Abs. 2 Nr. 7 UStR sein, ob auch die (entgeltliche) Gestellung von medizinischem Hilfspersonal im Zusammenhang mit der Überlassung von medizinisch-technischen Großgeräten zu den nach § 4 Nr. 16 UStG steuerbefreiten Umsätzen gehört. In einem mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder abgestimmten Erlaß wird dies bejaht (Erl. des FinMin Sachsen-Anhalt vom 16.07.1996, DStR 1996, S. 1328).

Nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16.10.1997, DStR 1997, S. 1729, gelten folgende Geräte als medizinisch-technische Großgeräte:

- Computer-Tomographie-Geräte (CT)
- Magnet-Resonanz-Geräte (MR)
- Linksherzkatheter-Meßplätze (LMH)
- Hochvolttherapie-Geräte: Linearbeschleuniger (LIN) und Telecobalt-Geräte (CO)
- Lithiotripter (LIT)
- Positronen-Emissions-Tomographie-Geräte (PET)
- Diagnostische Bio-Magnetismus-Anlagen (BMA)

3.1.2 Gestellung von Apothekern und Apothekenhilfspersonal an die Krankenhausapotheke anderer Träger

Dem Bayerischen Staatsministerium der Finanzen wurde die Frage vorgelegt, ob auch die Gestellung von Personal einer Krankenhausapotheke (Apotheker und Apothekenhilfspersonal) an die Krankenhausapotheke eines anderen Trägers als eng verbundener Umsatz behandelt werden kann, wenn beide Apotheken im übrigen nur Arzneimittel an das eigene Krankenhaus abgeben. Die Krankenhausapotheke erbringt ihre Leistungen, anders als im Fall von Arzneimittellieferungen an andere Krankenhäuser (vgl. Abschnitt 100 Abs. 3 Nr. 3 UStR), unmittelbar an die Patienten des Krankenhauses und ist damit Teil des steuerbefreiten Krankenhausbetriebs. Das Finanzministerium hat die Annahme steuerbefreiter Umsätze in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder verneint, da die für die Steuerbefreiung maßgeblichen Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie eng auszulegen seien und sich nicht auf Tätigkeiten erstreckten, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Umsatzsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden (Schreiben des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 03.02.1998, Az.: 36-S7172-17/6-52992/97).

3.2 Nutzungsüberlassung von medizinisch-technischen Großgeräten durch niedergelassene Ärzte an Krankenhäuser

In einem Schreiben des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen an das Bayerische Staatsministerium für Arbeit und Sozialordnung, Familie, Frauen und Gesundheit (Schreiben vom 15.07.1996, Az.: 36-S7170-3/46-2649) wird zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Nutzungsüberlassungen medizinisch-technischer Großgeräte Stellung genommen, die von einem Arzt erworben wurden und neben den eigenen Patienten auch Patienten eines Krankenhauses zur Verfügung stehen (Umkehrfall zu Abschnitt 100 Abs. 2 Nr. 7 UStR). Das Finanzministerium lehnt in diesem Fall die Steuerfreiheit der Nutzungsüberlassung ab und begründet dies wie folgt:

„Die Umsatzsteuerbefreiung für Ärzte nach § 4 Nr. 14 UStG hat im Vergleich zur Umsatzsteuerbefreiung für Krankenhäuser nach § 4 Nr. 16 UStG einen engeren Regelungsinhalt. Dies entspricht Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-Richtlinie, wonach lediglich die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, umsatzsteuerfrei sein können, wohingegen bei Krankenhäusern nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie neben der Krankenhausbehandlung und ärztlichen Heilbehandlung auch die damit eng verbundenen Umsätze (Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 7 UStR) von der Umsatzsteuer befreit sein können.“

3.3 Übernahme von zentralen Dienstleistungsaufgaben für das Krankenhaus eines anderen Trägers

Immer häufiger übernehmen Krankenhäuser aus Kostenersparnisgründen für andere gemeinnützige Krankenhäuser Beratungsaufgaben (z.B. im Zusammenhang mit Pflegegesetzverhandlungen oder beim Abschluß wichtiger Verträge), Aufgaben im Bereich des Rechnungswesens (z.B. Buchführung einschließlich der Lohn- und Gehaltsabrechnung) oder auch den Einkauf von Gegenständen des täglichen Bedarfs (Kleidung, Büromaterial, Heizmaterial u.a.). Zu beachten sind hierbei auch (umsatz-)steuerliche Auswirkungen.

Die Übernahme solcher Tätigkeiten gegen Ersatz der Kosten ist nicht im Sinne des § 4 Nr. 16 UStG eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbunden und damit nicht umsatzsteuerfrei. Nach der Rechtsprechung des BFH sind steuerfrei nur solche Umsätze, die an die Patienten als Benutzer des Krankenhauses ausgeführt werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.10.1990, BStBl 1991 II S. 157). Von Bedeutung für die Höhe des Umsatzsteuersatzes (ermäßigter Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG oder Regelsteuersatz) ist dann, ob die Leistungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder im Rahmen eines Zweckbetriebs erbracht werden. Letzteres könnte der Fall sein, wenn die Dienstleistungen bzw. die Materialbeschaffung als sogenannte Selbstversorgungsbetriebe gewertet würden und diese an Außenstehende nur Leistungen erbringen, die dem Wert nach 20 v.H. der gesamten Leistungen des Selbstversorgungsbetriebs nicht übersteigen (vgl. § 68 Nr. 2 Buchstabe b AO). In einer rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 03.02.1993 (EFG 1993 S. 619) wurde z.B. die zentrale **Gehaltsabrechnungsstelle** eines als gemeinnützig anerkannten Dachverbandes der Wohlfahrtspflege als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb beurteilt. Die Leistungen an Außenstehende überstiegen im Streitfall jedoch dem Wert nach die 20 v.H.-Grenze, so daß über den Tätigkeitsbereich der Gehaltsabrechnungsstelle höchstrichterlich noch nicht entschieden ist. Die Finanzverwaltung unterstellt sowohl bei Dienstleistungen als auch bei Beschaffungen einer gemeinnützigen Einrichtung für andere gemeinnützige Einrichtungen das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (vgl. Vfg der OFD Frankfurt am Main vom 12.08.1992, DB 1992 S. 2064; Erl. des FinMin Thüringen vom 21.07.1994, DB 1994 S. 1700; Vfg der OFD Köln vom 25.03.1996, DStR 748). Auch der BFH hat sich zwischenzeitlich der Auffassung der Finanzverwaltung zur steuerrechtlichen Beurteilung von **Beschaffungsstellen** gemeinnütziger Einrichtungen angeschlossen (BFH-Urteil vom 15.10.1997, Az.: II R 94/94, bisher nicht veröffentlicht; Vorinstanz FG Köln vom 22.06.1993, Az.: 13 k 1700/91).

Es empfiehlt sich deshalb, bei Wirtschaftlichkeitsberechnungen die Belastung mit Umsatzsteuer für den gemeinnützigen Leistungsempfänger zu berücksichtigen.