

Umsatzsteuer

Neues aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung



2022

THEMA 1:
E-Invoicing

THEMA 2:
Umsatzsteuroption bei
Grundstückslieferungen

THEMA 3:
Aktuelle gesetzliche
Änderungen im Bereich
der Umsatzsteuer

INHALT

Editorial

3 Aktuelles zur Rechnungsberichtigung **13**

UMSATZSTEUER

E-Invoicing – Entwicklung in Deutschland und im europäischen Vergleich

4 Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften mit Zwischengesellschaft **15**

Nichtunternehmerische Bruchteilsgemeinschaft – BMF reagiert auf BFH-Rechtsprechung

5 Vorsteuerabzug trotz unentgeltlicher Überlassung – Unerwarteter Geldsegen für die öffentliche Hand **16**

Umsatzbesteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern – BMF-Schreiben vom 29.3.2022

6 Aktuelle gesetzliche Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer **17**

Feste Niederlassung durch Zurechnung fremder Personal- und Sachmittel

7

Umsatzsteueroption bei Grundstückslieferungen im Licht der aktuellen Rechtsprechung des BFH

7

BFH ändert Rechtsprechung zur Steuerbefreiung für den Sport

8

Umsatzsteuerbefreiung für Privatkliniken ohne Zulassung nach § 108 SGB V

9

BMF-Einführungsschreiben zur Steuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften

10

Erleichterung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Fristgerechte Abgabe der Zusammenfassenden Meldung keine Voraussetzung für Steuerbefreiung

10

Entwurfsschreiben des BMF zur bewegten Lieferung bei Reihengeschäften

11

Steuerermäßigung für Hotels – Aufteilungsgebot auf dem Prüfstand

12

Neuregelung des Leistungsorts bei Präsenzveranstaltungen

12



EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

im vorliegenden Rundschreiben haben wir für Sie wieder eine große Vielfalt an informativen Themen zusammengestellt, die im unternehmerischen Alltag relevant sind.

Seit der letzten Ausgabe hat sich einiges getan: Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich einiger Zweifelsfragen angenommen und hierzu Klarstellungen formuliert.

Weiterhin ist erfreulicherweise zu berichten, dass die aktuelle Rechtsprechung auch positive Ansätze für die Steuerpflichtigen verspricht, worüber wir ebenfalls in diesem Schreiben berichten.

Zudem gibt es einen Ausblick auf ausgewählte Gesetzesvorhaben, sodass Sie bestens informiert in den Herbst starten.

Wir wünschen Ihnen eine gute Lektüre und viele schöne Herbsttage!

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Carsten Ruder

FÜR UNTERNEHMER

E-Invoicing – Entwicklung in Deutschland und im europäischen Vergleich

E-Invoicing – das Ausstellen von Rechnungen im elektronischen Format – schreitet in vielen EU-Ländern immer weiter voran. Auch die deutsche Bundesregierung hat in ihrem Koalitionsvertrag die Absicht bekundet, E-Invoicing bundeseinheitlich verpflichtend einzuführen, jedoch gibt es bis dato noch keine konkreten Umsetzungspläne für dieses Vorhaben. Allerdings lassen sich durch einen internationalen Vergleich mit Vorreitern wie Italien bereits verschiedene Handlungsalternativen aufzeigen.

Das Ausstellen von Rechnungen im elektronischen Format, das sog. „E-Invoicing“, gewinnt insbesondere durch die Absichtserklärung der Bundesregierung, ein solches System einheitlich einführen zu wollen, in Deutschland immer mehr an Relevanz.

Grundsätzlich versteht man unter dem Begriff der sog. „E-Rechnung“ jede Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt, übertragen und empfangen wird. Der Übertragungsweg, wie E-Mail oder Webservice, spielt keine Rolle. Jedoch gilt eine in Papierform erstellte Rechnung, die in ein elektronisches Format umgewandelt und beispielsweise als PDF per E-Mail versendet wird, nicht als E-Rechnung.

Für die Finanzverwaltung hat E-Invoicing im Rahmen der Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug einen hohen Stellenwert, aber auch Unternehmen würden von der Einführung profitieren, denn E-Invoicing verschlankt und digitalisiert die gesamte Rechnungsstellung und alle damit verbundenen Prozesse.

Konkrete und einheitliche Vorgaben und Pläne vonseiten der Bundesregierung gibt es allerdings trotz dieser Vorteile bisher nicht. Zwar wurde im sog. „Business-to-Government-Bereich“ für Leistungen an den Bund die E-Rechnung bereits verpflichtend eingeführt, unterschiedliche Regelungen auf Landesebene führten hier aber bislang eher zu einem Durcheinander als zu einer Erleichterung. Als Standard für die Rechnungsstellung von Unternehmen an den Bund ist die sog. „XRechnung“ eingeführt worden. Hierbei handelt es sich um eine Rechnung im XML-Format, also einen reinen Datensatz, der nur maschinell lesbar ist.

Möglich und denkbar für die weitere Ausweitung der E-Invoicing-Pflicht wäre demgegenüber auch die Nutzung eines hybriden Formates. Ein Beispiel hierfür ist das in der freien Wirtschaft eingeführte und weiter verbreitete Format „Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland“ (ZUGFeRD), bei dem strukturierte Rechnungsdaten im XML-Format in ein PDF-Dokument integriert werden. Auf diese Art und Weise kann die erstellte E-Rechnung von Menschen und Maschinen gleichermaßen gelesen und wahlweise zum Teil oder vollständig automatisiert weiterverarbeitet werden. Der Versand kann zudem auf verschiedenen Wegen erfolgen, beispielsweise als E-Mail oder über eine Schnittstelle.

Während in Deutschland bislang noch kein einheitliches System für alle Rechnungen und Wirtschaftssubjekte geschaffen werden konnte, sind andere EU-Länder schon deutlich weiter, was die Verpflichtung zur Ausstellung von E-Rechnungen betrifft.

Grundsätzlich lassen sich dabei zwei verschiedene Modelle unterscheiden:

1) Im sog. „Clearance-Modell“ (auch „V-Modell“) müssen Rechnungssteller ihre E-Rechnungen zunächst an die Steuerbehörde versenden. Die Rechnungsdatensätze werden dann entweder von der Finanzbehörde selbst oder einem Dienstleister validiert und ggf. digital signiert an den Rechnungssteller zurückgeschickt. Möglich ist auch die direkte Weiterleitung an den Rechnungsempfänger. Mithilfe eines solchen Systems wäre die sofortige Berechnung, Übermittlung und Anmeldung der Steuerschuld durch das Finanzamt möglich.

2) Dem gegenüber steht das sog. „Y-Modell“, bei dem die E-Rechnung auch über private Kanäle übermittelt werden kann. Geschieht dies, muss die E-Rechnung dann in einem zweiten Schritt noch zusätzlich an die Finanzverwaltung übermittelt werden.

Im EU-Vergleich nimmt besonders Italien im Bereich der E-Rechnung eine Vorreiterrolle ein. Bereits seit dem 1.1.2019 müssen dort alle Rechnungen in den Bereichen Business-to-Business (B2B) und Business-to-Consumer (B2C), die von ansässigen Unternehmen ausgestellt werden, als E-Rechnung versendet werden. Dies geschieht über das sog. „Sistema di Interscambio“ (SdI), einen zentralen Server der Finanzverwaltung (V-Modell). Die Rechnungen werden durch das SdI hinsichtlich verschiedener Merkmale geprüft, beispielsweise der Gültigkeit bestimmter Daten (z.B. der

Steuernummer) oder des Vorhandenseins aller notwendigen Informationen. Das Sdl stellt die Rechnung im Anschluss daran dem Rechnungsempfänger zu. Seit dem 1.7.2022 ist es zudem verpflichtend, für Ein- und Ausgangsrechnungen aus dem Ausland selbst eine elektronische Rechnung zu erstellen, die der erhalten/versendeten Rechnung entsprechen muss. Diese sog. „self invoice“ muss elektronisch generiert und an das Sdl zugestellt werden. Da ausländische Unternehmen keinen Zugang zur Sdl-Plattform haben, muss ihnen für Ausgangsrechnungen zusätzlich eine Rechnung in Papierform ausgestellt werden.

Auch in Frankreich sind bereits konkrete E-Invoicing-Regularien geplant. So soll ab dem 1.7.2024 die obligatorische Einführung schrittweise und abhängig von der Unternehmensgröße erfolgen. Die Unternehmen können dabei selbst wählen, ob sie die öffentliche Plattform „Chorus Pro“ oder einen zertifizierten privaten Anbieter nutzen wollen (Y-Modell). Betroffen sind hier von grundsätzlich zunächst nationale B2B-Geschäfte. Zudem soll die elektronische Berichterstattung, das sog. „E-Reporting“, für B2C- und grenzüberschreitende B2B-Geschäfte eingeführt werden.

In Polen ist es seit dem 1.1.2022 möglich, freiwillig E-Rechnungen zu versenden. Auch hier wird, wie in Italien, ein V-Modell verwendet. Die Rechnungen werden in strukturierter Form im XML-Format ausgestellt und über die zentrale Plattform „Krajowy System e-Faktur“ (KSeF) versendet. Zunächst war die verpflichtende Einführung ab dem 1.1.2023 geplant, diese Pläne wurden nun aber um ein Jahr auf den 1.1.2024 verschoben.

Weitere EU-Länder, wie beispielsweise Belgien, Lettland, Spanien, die Slowakei, Rumänien oder Portugal, sind ebenfalls bereits dabei, die E-Rechnung verpflichtend einzuführen oder haben zumindest konkrete Pläne. Auch wenn es auf EU-Ebene Bemühungen gibt, die Einführung der E-Rechnung auch EU-einheitlich weiter voranzutreiben und die Systeme der einzelnen Länder ggf. einander anzupassen – die Initiative „VAT in the Digital Age“ ist momentan mit diesen Bemühungen betraut –, ist in dieser Hinsicht allerdings wenig Konkretes geschehen. Bisher entwickeln die Länder jeweils nationale Lösungen.



FAZIT: Noch ist in Deutschland keine klare Linie bezüglich des E-Invoicing erarbeitet worden, allerdings lassen sich durch den Vergleich mit anderen EU-Ländern bereits mögliche Ausprägungen ableiten;

mit den Formaten XRechnung und ZUGFeRD existieren zudem schon zwei verschiedene technische Ressourcen zur E-Rechnungsstellung.

Unternehmer tun gut daran, sich bereits jetzt auf die kommenden Herausforderungen der Digitalisierung der Prozesse vorzubereiten.

FÜR UNTERNEHMER/BRUCHTEILSGEMEINSCHAFTEN

Nichtunternehmerische Bruchteilsgemeinschaft – BMF reagiert auf BFH-Rechtsprechung

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich mit Schreiben vom 27.10.2021 in dem Teilbereich einer nichtunternehmerischen Bruchteilsgemeinschaft der höchstrichterlichen Rechtsprechung angeglichen.

Im Jahr 2018 hat der Bundesfinanzhof (BFH) seine bisherige Rechtsprechung dahin gehend geändert, dass eine Bruchteilsgemeinschaft generell kein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sei. Vielmehr lägen zivil- und umsatzsteuerrechtlich durch die Gemeinschaftler als jeweilige Unternehmer anteilig erbrachte Leistungen vor. Weitere Unsicherheit bestand dadurch, dass die Finanzverwaltung einerseits der Auffassung des BFH nicht folgte und zum anderen zwischen einer unternehmerischen und einer nichtunternehmerischen Bruchteilsgemeinschaft unterschied.

In all den Konstellationen einer Bruchteilsgemeinschaft stellt sich umsatzsteuerlich immer die Frage, ob der jeweilige Eingangs- und Ausgangsumsatz umsatzsteuerlich der Gemeinschaft oder dem Gemeinschaftler zuzurechnen ist und welche Konsequenzen sich hieraus im Einzelnen ergeben.

Mit Schreiben des BMF vom 27.10.2021 hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung zumindest für den Teilbereich der nichtunternehmerischen Bruchteilsgemeinschaft nunmehr an die höchstrichterliche Rechtsprechung angeglichen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) an mehr als zehn Stellen geändert.

Danach sind bei dem Erwerb eines Gegenstandes die einzelnen Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen. Sie können ohne Zwischenerwerb durch die Gemeinschaft über ihren Anteil am Gegenstand verfügen und diesen auch veräußern.

Sind bei einer Vermietung an mehrere Personen die einzelnen Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen, kann der Vermieter nur insoweit zur Umsatzsteuer optieren, soweit der Vermietungsumsatz auch an einen unternehmerisch tätigen Gemeinschaftler ausgeführt wird.

Sind die einzelnen Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen, genügt für Zwecke des Vorsteuerabzugs des einzelnen Gemeinschaftlers grundsätzlich eine Rechnung an die Gemeinschaft, die den vollständigen Namen und die vollständige Adresse der Gemeinschaft enthalten muss. Aus den dann notwendigen Aufzeichnungen müssen sich die Namen und die Anschriften der übrigen Gemeinschaftler und deren Anteile am Gemeinschaftsvermögen ergeben.



FAZIT: Die Anpassung des UStAE an die Rechtsprechung im Teilbereich der nichtunternehmerischen Bruchteilsgemeinschaft war überfällig. Da sich die Finanzverwaltung aber zur unternehmerischen Bruchteilsgemeinschaft bisher nicht geäußert hat, bleiben Unsicherheiten, für die eine umsatzsteuerliche Beratung auch weiterhin empfehlenswert ist.

FÜR UNTERNEHMER / MITGLIEDER VON GREMIEN

Umsatzbesteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern – BMF-Schreiben vom 29.3.2022

Mit Schreiben vom 29.3.2022 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) erneut zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsmitgliedern (bzw. Gremiumsmitgliedern im Allgemeinen) Stellung genommen und in diesem Zusammenhang den Abschnitt 2.2 Abs. 3a des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) angepasst.

Zum Hintergrund: Zur Beurteilung der Frage, ob ein Gremiumsmitglied selbstständig tätig und damit Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist, hatte sich die Finanzverwaltung unter Berücksichtigung der Art der Vergütung als Gremiumsmitglied bereits mit Schreiben vom 8.7.2021 der geänderten Rechtsprechung angeschlossen.

Bei einer reinen Festvergütung ist das Mitglied eines Gremiums seither nicht selbstständig tätig; bei einem variablen Anteil der Vergütung von mindestens 10% ist das Mitglied eines Gremiums hingegen selbstständig tätig und es kommt zur Umsatzbesteuerung.

Durch das o. g. BMF-Schreiben von Ende März 2022 wurde nun nur noch einmal klargestellt, dass

- der Leistungszeitpunkt der Tätigkeit des Gremiumsmitglieds – sofern es selbstständig i. S. d. Umsatzsteuergesetzes (UStG) tätig ist – nicht der Zeitpunkt der Hauptversammlung ist, in der das Mitglied für seine Tätigkeit entlastet wird, sondern grundsätzlich der Ablauf des in Rede stehenden Geschäftsjahres;
- wenn ein Gremiumsmitglied Auslagenersatz und Sitzungsgelder erhält, der Leistungszeitpunkt hierbei der Tag der entsprechenden Ratssitzung ist;
- hinsichtlich der Berechnung der 10%-Grenze im Vorfeld des Geschäftsjahres eine Prognose anzustellen ist, die auf die geplanten Sitzungen – also nicht auf die tatsächliche Teilnahme des in Rede stehenden Gremiumsmitglieds – abstellt.

Zur Vermeidung von „Übergangsschwierigkeiten“ bleibt es bei Leistungen, die in einem Geschäftsjahr erbracht wurden, das vor dem 1.1.2022 begonnen hat, dabei, dass sich ein Gremiumsmitglied auch bei reiner Fixvergütung auf seine Selbstständigkeit berufen kann. Für Geschäftsjahre der Gesellschaft, die vor dem 1.1.2022 endeten, wird es ferner weiterhin nicht beanstandet, wenn als Leistungszeitpunkt für die allgemeine Tätigkeit des Gremiumsmitglieds auf die Hauptversammlung abgestellt wird.



HINWEIS: Unternehmen mit Gremien jeglicher Art sollten, wenn sie es bislang noch nicht getan haben, schnellstmöglich ihre Vertragskonstellationen mit ihren Gremiumsmitgliedern prüfen und etwaig, wenn beiderseitig gewünscht, anpassen. In jedem Fall ist auf mutmaßlich unrichtig ausgestellte Rechnungen durch Gremiumsmitglieder schnellstmöglich zu reagieren.

FÜR UNTERNEHMER

Feste Niederlassung durch Zurechnung fremder Personal- und Sachmittel

Für eine feste Niederlassung in einem weiteren EU-Mitgliedstaat ist es ausreichend, wenn die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen über fremde Mittel vergleichbar ist mit der über die eigenen Personal- und Sachmittel.

Mit dem Urteil vom 7.4.2022 (Rs. C-333/20) setzt sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) erneut mit den Voraussetzungen für die Begründung einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte bzw. festen Niederlassung auseinander. Dabei ging es explizit um eine deutsche Muttergesellschaft, die durch die Unterstützung ihrer Tochtergesellschaft in Rumänien den Vertrieb von Arzneimitteln vornahm und vermarktete. Unter der Annahme, die Leistungen unterlägen in Deutschland dem Reverse-Charge-Verfahren, stellte die rumänische Tochtergesellschaft die Rechnungen an die deutsche Mutter ohne Umsatzsteuer aus. Gegensätzlich dazu vertrat die rumänische Finanzverwaltung die Auffassung, die Mutter begründe eine feste Niederlassung in Rumänien, wodurch die Leistungen in Rumänien der Umsatzsteuer unterlägen.

Der EuGH bestätigt in seinem Urteil erneut, dass der Besitz einer Tochtergesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat allein nicht ausreichend für die Begründung einer festen Niederlassung ist. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Gegebenheiten zu prüfen, ob eine geeignete Struktur vorliegt, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweist.

Nach ständiger Rechtsprechung verlangt der Begriff „feste Niederlassung“ einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand. Somit ist für die feste Niederlassung eine erkennbare Struktur erforderlich, die nicht nur punktuell besteht.

Eine feste Niederlassung ist somit u. a. dann möglich, wenn die Muttergesellschaft im selben Rahmen über die personelle und sachliche Ausstattung der Tochtergesellschaft verfügt wie über ihre eigene Ausstattung. Dies kann u. a. durch vertragliche Festlegungen oder Weisungsrechte realisiert werden.

Zusätzlich ist jedoch die Abgrenzung der Nutzung dieser Ressourcen ausschlaggebend. Demnach können dieselben Mittel, die zur Erbringung einer Leistung durch die Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft verwendet werden, nicht zum Empfang dieser Leistung durch die Muttergesellschaft eingesetzt werden.



FAZIT: Der EuGH äußert zwar deutlich, dass fremde Sachmittel und fremdes Personal dem Steuerpflichtigen dann zuzurechnen sind, wenn ihm diese aufgrund einer vergleichbaren Verfügungsmacht zur Verfügung stehen wie eigene Ressourcen. Eine praxistaugliche Abgrenzung, wann dies der Fall ist, ist aus der bisherigen Rechtsprechung jedoch noch nicht abzuleiten.

FÜR UNTERNEHMER

Umsatzsteueroption bei Grundstückslieferungen im Licht der aktuellen Rechtsprechung des BFH

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann die gewählte Umsatzsteueroption bei Grundstückslieferungen bisher nicht rückgängig gemacht werden. Dem ist der Bundesfinanzhof (BFH) mit seinem Beschluss vom 2.7.2021 entgegengetreten und gewährt – unter bestimmten Voraussetzungen –, die Umsatzsteuerbefreiung zu widerrufen und somit flexibel auf Änderungen der umsatzsteuerrechtlichen Situation zu reagieren.

Damit eine Doppelbesteuerung von Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer vermieden wird, regelt das Umsatzsteuergesetz (UStG) die Möglichkeit einer Steuerbefreiung beim Grundstücksverkauf. Auf die Umsatzsteuerbefreiung kann der Grundstücksverkäufer, wenn er Unternehmer ist, unter bestimmten Voraussetzungen verzichten und den Verkauf umsatzsteuerpflichtig behandeln. Die Option zur Umsatzsteuerpflicht empfiehlt sich besonders in solchen Fällen, in denen der Käufer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Sie muss bereits im notariell beurkundeten Kaufvertrag erklärt werden; eine nachträgliche Optionsausübung ist nicht möglich.

Der Widerruf der erklärten Umsatzsteueroption wird von der Finanzverwaltung abgelehnt. Nach deren Auf-

fassung muss auch die Rücknahme der Option in dem notariell beurkundeten Kaufvertrag erklärt werden, der der Grundstückslieferung zugrunde liegt. Eine spätere Rücknahme der Option nach Abschluss des Kaufvertrags ist somit faktisch ausgeschlossen.

Im vorliegenden Sachverhalt erwarb der Käufer im Jahr 2009 ein Grundstück, um dieses zu sanieren und umsatzsteuerpflichtig weiterzuverkaufen; die Option zum Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung wurde im notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrag vereinbart. Im Jahr 2011 veräußerte der Käufer eine Teilfläche des Grundstücks steuerfrei. Daraufhin vereinbarten die ursprünglichen Vertragspartner im Jahr 2012 die Rückgängigmachung des im Grundstückskaufvertrag aus 2009 erklärten Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung.

Im Beschluss vom 2.7.2021 hat der BFH nun entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden, dass der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung widerrufen werden kann. Voraussetzung dafür ist, dass die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung (der Grundstückslieferung) noch anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung änderbar ist.

Besonders für die Immobilien-Projektentwicklung bringt diese Entscheidung in der Praxis erhebliche Erleichterungen mit sich. Derzeit bedarf es einer Vorhersage zur zukünftigen umsatzsteuerlichen Situation in Bezug auf das Grundstück bzw. dessen Mieter. Künftig kann flexibel auf Änderungen der Mieter unter Vermeidung von Vorsteuerschäden reagiert werden. Springt ein umsatzsteuerpflichtiger Mieter ab und kann kein umsatzsteuerpflichtiger Ersatz gefunden werden, besteht nun die Möglichkeit eines Widerrufs der Umsatzsteueroption.

Allerdings gehen mit der Entscheidung auch neue Herausforderungen einher. Die Frist für den Widerruf ist einzuhalten, die mit dem Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung endet. Im Einzelfall kann geprüft werden, ob ein Einspruch sinnvoll ist, um die Steuerfestsetzung offen zu halten. Zudem ist die Form des Widerrufs noch nicht geklärt. Aus dem Beschluss des BFH geht nicht hervor, ob der Widerruf durch eine notarielle Vertragsänderung oder eine einfache Erklärung des Verkäufers umgesetzt werden kann.



HINWEIS: Die Entscheidung des BFH ist sehr zu begrüßen und verhilft zu mehr Flexibilität. Es sollten jedoch die zeitlichen Grenzen für den Widerruf beachtet und bis auf Weiteres die Rückgängigmachung notariell beurkundet werden.

FÜR SPORTVEREINE

BFH ändert Rechtsprechung zur Steuerbefreiung für den Sport

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nunmehr eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) aus dem Jahr 2020 umgesetzt, sodass Klarheit darüber besteht, dass nicht jedwede Leistung im Zusammenhang mit dem Sport steuerfrei ist und dass eine Einrichtung ohne Gewinnstreben nicht zwingend nur eine als gemeinnützig anerkannte Einrichtung sein kann.

Das nationale Recht regelt, dass Umsätze im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen steuerfrei sind, wenn sie von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen, erzielt werden.

Demgegenüber befreit die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport und Körperertüchtigung ausüben.

Fraglich war nun, ob Umsätze aus der Greenfee und leihweisen Überlassung von Golfbällen eines nicht gemeinnützigen Vereins steuerfrei sein können.

Das BFH-Urteil aus April 2022 klärt auf Basis der zunächst vom V. Senat des BFH eingeholten Entscheidung über die Reichweite der unionsrechtlichen Steuerbefreiung, dass

- Deutschland zutreffend seinen Ermessensspielraum ausgeübt hat, sodass nicht jedwede Leistung im Zusammenhang mit dem Sport steuerfrei ist, sondern nur Umsätze im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen, und
- die Einengung auf als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen nicht rechtmäßig ist – erforderlich ist lediglich, dass im Fall einer Auflösung des Vereins die Mitglieder hiervon nicht profitieren können.

Ob die Politik nun den geklärten unionsrechtlichen Ermessensspielraum nutzt und die Steuerbefreiungsvorschrift für Leistungen im Zusammenhang mit Sport großzügiger fasst, bleibt abzuwarten.



FAZIT: Eine Steuerbefreiung kommt zukünftig für die Überlassung von Golfbällen, Golfeinzelunterricht und die Pferdepensionshaltung sowie für die Überlassung von Sportanlagen unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL nicht mehr infrage.

FÜR UNTERNEHMER / PRIVATE KRANKENHÄUSER

Umsatzsteuerbefreiung für Privatkliniken ohne Zulassung nach § 108 SGB V

Mit Urteil vom 7.4.2022 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) in der Rechtssache C-228/20 entschieden, dass die bis 2019 geltende Regelung des § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa Umsatzsteuergesetz (UStG) unionsrechtswidrig war, indem der deutsche Gesetzgeber Privatkliniken die Möglichkeit verwehrt, steuerfreie Leistungen zu erbringen. Privatkliniken könnten durch dieses Urteil nun die Chance erhalten, doch die Steuerfreiheit für ihre Leistungen in Anspruch zu nehmen.

Im Streitfall erbrachte die Klägerin Krankenhausleistungen i. S. d. deutschen Rechts, war aber nicht als Plankrankenhaus nach § 108 Sozialgesetzbuch (SGB) Fünftes Buch (V) zugelassen. Sie erbrachte Leistungen an alle möglichen Patienten (u. a. an Beihilfeberechtigte, gesetzlich und privat Versicherte, Selbstzahler, Angehörige der Bundeswehr), wobei sie mit tagesgleichen Pflegesätzen wie vergleichbare, nach § 108 SGB V zugelassene Krankenhäuser abrechnete.

Der EuGH kam deshalb unter Heranziehung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität und Gleichbehandlung zu dem Entschluss, dass die deutsche Regelung mit dem Unionsrecht und der zugrunde liegenden Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) nicht vereinbar ist.

Als Folge können sich betroffene private Krankenhäuser unmittelbar auf die Steuerbefreiungsnorm des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen. Hier ist allerdings Vorsicht und eine genaue Prüfung geboten, denn nicht alle privaten Kliniken können die Steuerbefreiung für sich in Anspruch nehmen, sondern nur solche, bei denen die Bedingungen der Leistungserbringung in sozialer Hinsicht vergleichbar sind mit den Bedingungen in öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern.

Die wesentliche Frage der Steuerbefreiung ist damit, wann private Krankenhäuser ihre Leistungen unter Bedingungen erbringen, die in sozialer Hinsicht mit denen öffentlich-rechtlicher Krankenhäuser vergleichbar sind.

Die Finanzverwaltung stützt sich für die Beurteilung der Vergleichbarkeit auf das Kriterium der Vergleichbarkeit der Höhe des Preises für die Behandlung durch das Krankenhaus. Die nationale Rechtsprechung leitet die Kriterien aus § 108 SGB V ab und stellt auf die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit ab.

Der EuGH hat in seinem Urteil hierzu ergänzend aber noch weitere Kriterien angedacht. Hierzu zählen z. B. das Ziel des Krankenhauses, die Kosten für die Heilbehandlung zu senken und den Patienten dennoch eine qualitativ hochwertige Behandlung zugänglich zu machen, die Vergleichbarkeit der Berechnung der Tagessätze, die Kostenübernahme durch das soziale Sicherheitssystem und die Leistungsfähigkeit in Sachen Personal, Räumlichkeiten und Ausstattung.

Da der Gesetzgeber die unionsrechtswidrige Regelung bereits mit Wirkung zum 1.1.2020 geändert hat, können private Krankenhäuser steuerfreie Leistungen jedenfalls bei Einhaltung einer der beiden 40%-Quoten des neuen § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG erbringen. Allerdings bleibt auch hier, unter Beachtung der aktuellen Rechtsprechung, die Frage offen, ob diese neu eingeführte Regelung ebenfalls unionsrechtswidrig ist. Da der EuGH im vorliegenden Urteil allein auf die Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht abstellt und nicht auf konkrete 40%-Quoten eingeht, scheint es dem EuGH darauf anzukommen, Umsätze von der Steuer zu befreien, bei denen die Preisgestaltung in sozialen Gesichtspunkten denen öffentlicher Einrichtungen vergleichbar ist. Eine abschließende Beurteilung, wann dies der Fall ist, bringt damit auch das Urteil nicht.



FAZIT: Die Steuerbefreiung privater Krankenhäuser ist nicht abschließend geklärt. Es bleibt zu hoffen, dass in naher Zukunft auch ein Urteil zur aktuellen Regelung des § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG ergeht oder die Finanzverwaltung zum Urteil des EuGH Stellung nimmt.

FÜR UNTERNEHMER / KOSTENTEILUNGSGEMEINSCHAFTEN

BMF-Einführungsschreiben zur Steuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften

Mit Wirkung zum 1.1.2020 wurde in das deutsche Umsatzsteuergesetz (UStG) eine Regelung über sog. „umsatzsteuerliche Kostenteilungsgemeinschaften“ aufgenommen. Dabei handelt es sich um eine Regelung, die besondere Befreiungsvorschriften für von Personenzusammenschlüssen erbrachte Leistungen vorsieht. Im Rahmen der Ausgabe 1/2022 von „Umsatzsteuer – Neues aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung“ berichteten wir bereits ausführlich über den Entwurf des nunmehr (endlich) final vorliegenden Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF), das die Finanzverwaltung mit Datum vom 19.7.2022 veröffentlicht hat.

§ 4 Nr. 29 UStG befreit Dienstleistungen von selbstständigen Personenzusammenschlüssen gegenüber ihren Mitgliedern, die selbst Tätigkeiten erbringen, die von der Umsatzsteuer befreit sind bzw. mit denen sie gar nicht erst der Umsatzsteuer unterliegen (nicht steuerbare Tätigkeiten), von der Umsatzsteuer. Diese vom Zusammenschluss gegenüber seinen Mitgliedern erbrachten Dienstleistungen müssen unmittelbar den originären Tätigkeiten der Mitglieder dienen, deren Aufgaben insgesamt dem Gemeinwohl gewidmet sind, was folglich auch für die Leistungen des Personenzusammenschlusses gilt. Überdies sind zwei weitere Voraussetzungen für die Anwendung von § 4 Nr. 29 UStG von Bedeutung:

1) Dem Zusammenschluss dürfen lediglich die seitens der Mitglieder tatsächlich verursachten Kosten erstattet werden.

2) Die Steuerbefreiung der Kostenteilungsgemeinschaft darf nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Ziel der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 29 UStG ist somit, die umsatzsteuerbedingte Verteuerung der genannten Leistungen für Unternehmer zu vermeiden, die dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten erbringen, da ein Zukauf von Leistungen grundsätzlich immer der Umsatzsteuer unterliegt, jedoch mit dem gleichzeitigen Versagen des Vorsteuerabzugs einhergeht.

Das BMF-Schreiben vom 19.7.2022 beantwortet nun auf acht Seiten zahlreiche praxisrelevante Fragen – hierbei stehen wohl insbesondere die Themenkomplexe „Dem Gemeinwohl dienen“ und „Wettbewerbsverzerrungen“ im Fokus der Betrachter, da beide Punkte in der Vergangenheit im Hinblick auf ihre Auslegung stark umstritten waren und man in weiten Teilen eher mit einer restriktiven Auslegung der Begriffe rechnete.



FAZIT: Insgesamt scheint sich abzuzeichnen, dass Kostenteilungsgemeinschaften – entgegen den Erwartungen – doch eine größere Bedeutung für die Praxis spielen könnten und dass die Regelungen des § 4 Nr. 29 UStG auch in einigen Fällen „Abhilfe“ für die aufgrund von § 2b UStG entstehenden Umsatzsteuerlasten bedeuten könnten.

FÜR UNTERNEHMER

Erleichterung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Fristgerechte Abgabe der Zusammenfassenden Meldung keine Voraussetzung für Steuerbefreiung

Die im Jahr 2020 eingeführten Quick Fixes brachten neue materielle Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Demnach wird eine Steuerbefreiung nur gewährt, wenn die entsprechende Zusammenfassende Meldung vollständig, richtig und fristgerecht abgegeben bzw. fristgerecht korrigiert wurde. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat nun klargestellt, dass allein die Fristversäumnis bei der Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nicht zu einer Versagung der Steuerbefreiung führt.

Lieferungen von Gegenständen von einem Mitgliedstaat der EU in einen anderen sind als innergemeinschaftliche Lieferungen umsatzsteuerfrei. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist u. a., dass der liefernde Unternehmer eine richtige und vollständige Zusammenfassende Meldung abgibt. Diese Änderung wurde im Rahmen der sog. „Quick Fixes“ im Jahr 2020 in das Umsatzsteuergesetz (UStG) aufgenommen. Entsprechend änderte sich die Verwaltungsauffassung. Neben der Richtigkeit und Vollständigkeit der Zusammenfassenden Meldung ist danach auch die fristgerechte erstmalige Abgabe bzw. fristgerechte Korrektur der Zusammenfassenden Meldung zur Voraussetzung geworden. Bei verspäteter Abgabe der Meldung wäre der Lieferer damit verpflichtet, die Umsätze ohne Möglichkeit der Einreichung einer nachträglichen Korrektur zu versteuern.

Kaum war die Neuerung veröffentlicht, kamen Zweifel auf, ob die deutsche Verwaltungsauffassung unionsrechtlich zulässig ist.

Das BMF äußerte sich vor Kurzem klarstellend zu den Zweifeln und änderte die ursprünglich vertretene Auffassung. Auch eine verspätet abgegebene, allerdings richtige und vollständige Zusammenfassende Meldung ist ausreichend, um rückwirkend die Voraussetzung für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu erfüllen. Unternehmer können insofern aufatmen.

Zu beachten ist jedoch, dass die vollständige und richtige Abgabe der Zusammenfassenden Meldung Voraussetzung für die Steuerbefreiung bleibt. Dies impliziert auch die Meldung im zutreffenden Meldezeitraum. Eine Rückwirkung ist andernfalls, nach Auffassung der Finanzverwaltung, nicht möglich.

Die Neuerungen sind rückwirkend auf alle Lieferungen nach dem 31.12.2019 anzuwenden.

FAZIT: Die Fristversäumnis bei der Abgabe der Zusammenfassenden Meldung hat keine Auswirkungen mehr auf die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen. Zu beachten ist jedoch die Meldung bzw. Korrektur im richtigen Meldezeitraum.

FÜR UNTERNEHMER

Entwurfsschreiben des BMF zur bewegten Lieferung bei Reihengeschäften

Im Rahmen der Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) im Jahr 2020, bekannt unter der Bezeichnung „Quick Fixes“, wurden auch Reihengeschäfte EU-einheitlich geregelt. Insbesondere betrifft dies die Bestimmung der bewegten und der ruhenden Lieferung. Erstmals seit Einführung der EU-Harmonisierung nimmt die Finanzverwaltung in einem Entwurfsschreiben vom 22.6.2022 Stellung zu der Zuordnung der bewegten Lieferung bei Reihengeschäften, um Anwendungsfragen zu klären.

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte ab, wobei der Gegenstand auf direktem Wege vom ersten zum letzten Unternehmer befördert oder versendet wird, gelten die besonderen Ortsbestimmungsregelungen für Reihengeschäfte. Fundamental ist die Zuordnung der bewegten Lieferung zu einem der Umsätze. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann nur diese bewegte Lieferung die Möglichkeit einer Steuerbefreiung in Anspruch nehmen. Welcher Lieferung diese Warenbewegung zuzuordnen ist, hängt maßgeblich von der Transportbeauftragung ab.

Versendet oder befördert der erste Unternehmer die Ware, ist die bewegte Lieferung ihm zuzuordnen. Ähnlich ist die Situation zu bewerten, falls der letzte Unternehmer die Ware befördert oder versendet. Die Warenbewegung ist in diesem Fall der Lieferung an den letzten Unternehmer zuzuordnen.

Bei der Transportbeauftragung durch einen Zwischenhändler sind neben der Frage der Transportverantwortung weitere Voraussetzungen entscheidend, um eine Zuordnungsentscheidung treffen zu können. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kommt u. a. der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) zusätzliche Bedeutung zu. Verwendet der transportverantwortliche Zwischenhändler die USt-IdNr. des EU-Mitgliedstaates, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt, tritt dieser als liefernder Unternehmer auf und führt damit die bewegte Lieferung aus.

Das aktuelle Entwurfsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) klärt Zweifelsfragen, u. a. zu der Frage der Transportbeauftragung sowie des Zeitpunkts der Verwendung der USt-IdNr., und ändert den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) entsprechend.

Ferner wird eine Fülle von Beispielfällen an die aktuelle Rechtslage angepasst.



HINWEIS: Bei Unsicherheiten über die Zuordnung der bewegten Lieferung bei Reihengeschäften lohnt sich ein Blick in das veröffentlichte Entwurfsschreiben des BMF, um Orientierung auf Basis der Fülle von Beispielen zu gewinnen.

FÜR UNTERNEHMER MIT BEHERBERGUNGSUMSÄTZEN

Steuerermäßigung für Hotels – Aufteilungsgebot auf dem Prüfstand

Die Frage der Rechtmäßigkeit des Aufteilungsgebots für Beherbergungsleistungen wird nochmals durch einen Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung angefacht. Streitig ist die Aufteilung der Umsätze aus Hotelunterkünften (ermäßigter Steuersatz), die inklusive Frühstück und Zugang zu einer hoteleigenen Badelandschaft (Regelsteuersatz) angeboten wurden.

Seit dem 1.1.2010 regelt das Umsatzsteuergesetz (UStG) ein Aufteilungsgebot für Beherbergungsleistungen. Demnach unterliegen Übernachtungsleistungen dem ermäßigten Steuersatz. Nebenleistungen wie Frühstück, Parkplatz, WLAN und Fitnesseinrichtungen unterliegen hingegen dem Regelsteuersatz.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nunmehr in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung sehr sorgfältig und überzeugend ausgeführt, dass unter Verweis auf einen Vorlagebeschluss des V. Senats ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Unionsrechtskonformität des Aufteilungsverbots bestehen.

Es handelt sich hier nur um ein Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes. Es ist jedoch nur eine Frage der Zeit, wann sich der BFH in einem Hauptsacheverfahren mit der Frage der Unionsrechtskonformität

dieses Aufteilungsgebots für Beherbergungsumsätze beschäftigen wird, da bereits mehrere Revisionsverfahren anhängig sind.

Unternehmen mit Beherbergungsumsätzen, die das nationale Aufteilungsgebot zu beachten haben, sollten mit Verweis auf das Verfahren des BFH gegen ihre Umsatzsteuererklärungen und -bescheide Einspruch einlegen. Denkbar ist zudem ein Antrag auf Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung.



HINWEIS: Unternehmen mit Umsätzen aus Beherbergungsleistungen, die unter das Aufteilungsgebot fallen, sollten Einspruch gegen die Umsatzsteuerbescheide/Umsatzsteuererklärungen einlegen.

FÜR UNTERNEHMER

Neuregelung des Leistungsorts bei Präsenzveranstaltungen

Bei der für Zwecke der Umsatzsteuer wichtigen Ortsbestimmung für Seminare kam es bisher im Wesentlichen auf den Teilnehmerkreis an. Aufgrund eines Urteils des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) hat die Finanzverwaltung diesen Grundsatz im letzten Jahr geändert. Somit kommt es bei Leistungen an Unternehmer nicht mehr auf den Teilnehmerkreis an, sondern es wird lediglich zwischen Online- und Präsenzseminaren unterschieden.

In der Vergangenheit war die umsatzsteuerlich relevante Ortsbestimmung für Seminare davon abhängig, ob diese der Allgemeinheit oder nur einem eingeschränkten bzw. geschlossenen Teilnehmerkreis zugänglich waren. Soweit ein Seminar für die Öffentlichkeit zugänglich war, war die Durchführung des Seminars umsatzsteuerlich am Veranstaltungsort steuerbar. Sofern nur ein eingeschränkter Teilnehmerkreis eingeladen wurde, z.B. Mitarbeiter eines Unternehmens, galt der Sitz des Empfängers als Leistungsort.

Am 13.3.2019 entschied der EuGH, dass diese Unterscheidung unzutreffend ist. Vielmehr stellt bei Buchung der Seminarteilnahme durch umsatzsteuerliche Unternehmer der Veranstaltungsort generell den Leistungsort dar. Diesen Grundsatz hat das Bundes-

ministerium der Finanzen (BMF) bereits am 9.6.2021 übernommen, aber bis zum Ende des Jahres 2021 nicht angewendet.

Seit dem 1.1.2022 gilt bei sämtlichen Eintrittsberechtigungen von Unternehmen zu Seminaren, Konferenzen und Veranstaltungen, die in Präsenz stattfinden, der Veranstaltungsort als umsatzsteuerlicher Ort der Leistung.

Dagegen bestimmt sich der umsatzsteuerliche Ort der Leistung bei Online-Seminaren weiterhin nach dem Sitz des Empfängers.



FAZIT: Vor allem bei Seminaren und Veranstaltungen, die außerhalb von Deutschland stattfinden, müssen Anbieter die Umsatzsteuerbarkeit der Leistung am Veranstaltungsort beachten. Die Teilnahme von Unternehmen an Online-Seminaren bleibt dagegen weiterhin am Sitz des Empfängers steuerbar.

FÜR UNTERNEHMER

Aktuelles zur Rechnungsberichtigung

Das Ausstellen und der Besitz von ordnungsgemäßen Rechnungen ist im Umsatzsteuersystem für Lieferanten wie für Abnehmer von erheblicher Bedeutung. Der liefernde Unternehmer ist dem Finanzamt gegenüber i. d. R. diejenige Umsatzsteuer schuldig, die er in seinen Rechnungen ausweist. Für den Leistungsempfänger ist der Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung i. d. R. eine Voraussetzung, um den ihm zustehenden Vorsteuerabzug geltend machen zu können.

Die zuständigen europäischen und nationalen Gerichte haben von diesem Grundsatz des Besitzes der Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug in der Vergangenheit bestimmte Grundsätze zur Erleichterung entwickelt, die Unternehmer für den Fall, dass sie über keine ordnungsgemäße Rechnung verfügen, nutzen können.

Zum einen kann die Verweigerung des Vorsteuerabzugs nicht allein aufgrund formeller Fehler einer Rechnung begründet werden. Zum anderen hat die

Finanzverwaltung Regeln entwickelt, nach denen der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe Rückwirkung zukommen kann.

Voraussetzung für eine solche rückwirkende Rechnungsberichtigung ist zunächst, dass überhaupt eine berichtigungsfähige Rechnung vorliegt. Um eine Rechnung mit Rückwirkung berichtigen zu können, muss das vorliegende Dokument Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten. Diese Angaben dürfen nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sein, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht eine Berichtigung der Rechnung erfolgen. Diese Berichtigung muss einen klaren Bezug zur ursprünglichen Rechnung aufweisen und die fehlerhaften oder fehlenden Angaben berichtigen bzw. ergänzen. Erfolgt die Rechnungsberichtigung rechtzeitig, ist der Vorsteuerabzug aus der ursprünglich ausgestellten Rechnung im entsprechenden Voranmeldungszeitraum möglich. Dies gilt jedoch nicht, wenn die ursprüngliche Rechnung keine Umsatzsteuer ausgewiesen hat.

Auch wenn keine Rechnungsberichtigung erfolgt, kann die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug nicht allein aufgrund einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung versagen, wenn objektiv die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nachgewiesen werden. Auch hier ist es zunächst erforderlich, dass eine Rechnung oder deren Kopie mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer vorliegt. Alle anderen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug müssen dann für die Finanzverwaltung leicht und zweifelsfrei nachprüfbar dargelegt werden. Problematisch ist jedoch, dass die Finanzverwaltung keine Verpflichtung trifft, fehlende Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug von Amts wegen zu ermitteln. Auch gehen Zweifel und Unklarheiten zulasten des den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmers. Daher bleibt die Empfehlung für die Praxis, bei fehlerhaften Rechnungen in jedem Fall zu versuchen, eine Rechnungsberichtigung zu erhalten.

Eine Haftung des ausstellenden Unternehmers für eine falsch ausgewiesene Umsatzsteuer, die insbesondere durch § 14c Umsatzsteuergesetz (UStG) ausgelöst wird, kann mit einer Rechnungsberichtigung hingegen nicht rückwirkend beseitigt werden. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) wird für

solche Konstellationen aber möglicherweise in Kürze einen Ausweg weisen, wie im nachfolgenden Artikel zu lesen ist.



FAZIT: Festzuhalten bleibt, dass eine Rechnungsberichtigung grundsätzlich geeignet ist, den Vorsteuerabzug für den die Leistung beziehenden Unternehmer zu sichern.

FÜR UNTERNEHMER

Schlussanträge der Generalanwältin beim EuGH in Sachen § 14c UStG

Grundsätzlich tragen Unternehmer das steuerliche Risiko einer in ihren Ausgangsrechnungen zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer. Aktuell liegen dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott vor, die eine Vereinfachung für Unternehmer vorsieht, die ihre Rechnungen falsch ausgestellt haben.

Das österreichische Bundesfinanzgericht hat dem EuGH in einem Vorabentscheidungsersuchen (Rs. C-378/21) die Frage vorgelegt, ob die Mehrwertsteuer auch vom Aussteller einer Rechnung gem. Art. 203 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) geschuldet wird, wenn, wie im vorliegenden Fall, keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, da die Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Endverbraucher sind. Dieser Fall ist insbesondere im Online-Handel von hoher praktischer Relevanz, da er bisher bei den Online-Händlern für erhebliche finanzielle Risiken sorgt.

Auf nationaler Ebene ist schuld daran der § 14c Umsatzsteuergesetz (UStG): Rechnet z. B. ein Unternehmer im grenzüberschreitenden Handel mit einem zu hohen Steuersatz ab, so muss jede Rechnung einzeln korrigiert werden. Gelingt dies dem Unternehmer nicht, was im Online-Handel bei einer Vielzahl von Rechnungen die Regel sein wird, erstattet das Finanzamt im betreffenden Land nicht die falsch ausgewiesene Umsatzsteuer für diese Rechnungen. Damit geht eine doppelte Belastung für den Unternehmer einher.

Grund für die Vorschrift ist die Vermeidung eines Steuerschadens. Dieser entsteht, wenn sich der Rech-

nungsempfänger die Vorsteuer aus der falsch ausgestellten Rechnung erstatten lässt. Die Gefahr eines Steuerschadens sieht der Bundesfinanzhof (BFH) laut bisheriger Rechtsprechung auch dann, wenn der Rechnungsempfänger ein privater Endabnehmer ist.

Die Schlussanträge der Generalanwältin beim EuGH sehen u. a. vor, dass der Aussteller der Rechnung die Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn der Leistungsempfänger Endverbraucher ist. Den Schlussanträgen muss der EuGH nicht folgen, er tut dies aber in der Regel.



FAZIT: Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH den Schlussanträgen der Generalanwältin folgt. Dies wäre eine erhebliche Erleichterung für alle Online-Händler.

FÜR UNTERNEHMER

Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Die Art. 184 und 185 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) sind dahin gehend auszulegen, dass kein nachträglicher Vorsteuerabzug im Wege der Vorsteuerberichtigung vorgenommen werden kann. Dies betrifft Fälle, bei denen ein Steuerpflichtiger es versäumt hat, den Vorsteuerabzug auszuüben.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hatte sich mit einem Vorabentscheidungsersuchen (Rs. C-194/21) vom Hoge Raad Den Haag, dem obersten Gericht der Niederlande, zu beschäftigen. Konkret ging es um die Auslegung der Art. 184 und 185 MwStSystRL. Im Jahr 2006 hatte Unternehmer X in den Niederlanden Baugrundstücke umsatzsteuerpflichtig erworben. Ein Vorsteuerabzug war, obwohl X aufgrund der beabsichtigten Verwendung im Zeitraum des Erwerbs dazu berechnete gewesen wäre, versehentlich nicht vorgenommen worden. X veräußerte die Grundstücke im Jahr 2013 umsatzsteuerpflichtig an den ursprünglichen Eigentümer zurück, da aufgrund der wirtschaftlichen Lage die geplante Bebauung nicht realisiert werden konnte. Die Umsatzsteuer führte er nicht an das Finanzamt ab.

Die Finanzverwaltung erließ daraufhin einen Nachforderungsbescheid über die für die Rückveräußerung angefallene Umsatzsteuer, gegen den sich X sodann

mit dem Argument wehrte, der Nachforderungsbetrag sei um den Betrag der im Zeitpunkt des Erwerbs nicht gezogenen Vorsteuer zu kürzen. Im Verfahren legte das Vorlagegericht dem EuGH die Frage vor, ob die Vorsteuer aus dem Erwerb der Grundstücke im Nachforderungsbescheid als Berichtigungsbetrag i. S. v. Art. 184 und 185 MwStSystRL hätte berücksichtigt werden müssen. Der EuGH stellte daraufhin fest, dass das Vorsteuerabzugsrecht im Jahr 2006 bei der Grundstückslieferung an X entstanden sei. Wenn ein Steuerpflichtiger es versäumt habe, sein Recht auf Vorsteuerabzug auszuüben und dieses auch nicht innerhalb der Ausschlussfrist geltend gemacht habe, so das Gericht, finde der von der MwStSystRL vorgesehene Berichtigungsmechanismus keine Anwendung. Hierbei wiege die hergestellte Rechtssicherheit durch die Ausschlussfrist höher als die materielle Richtigkeit. Durch die Berichtigungsvorschriften kann demnach ein ursprünglich nicht vorgenommener Vorsteuerabzug nicht nachträglich nachgeholt werden.

Der Urteilsfall unterscheidet sich zum einen von solchen Fällen, in denen der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug im Jahr der erstmaligen Verwendung aufgrund einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse zu korrigieren ist. Die tatsächlichen Verhältnisse haben sich bei bloßer Fristversäumung, wie im Falle der aktuellen Entscheidung, aber nicht verändert.

Abzugsgrenzen ist der Fall des unterlassenen Vorsteuerabzugs außerdem vom Fall eines tatsächlich vorgenommenen Vorsteuerabzugs für ein Investitionsgut, bei dem nachfolgend keine tatsächliche Verwendung erfolgt. Bei einer solchen Fehlmaßnahme bleibt der ursprüngliche Vorsteuerabzug grundsätzlich ebenso erhalten.

FAZIT: Festzuhalten bleibt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug unbedingt im Zeitpunkt des Erwerbs zu prüfen und nach Möglichkeit geltend zu machen ist. Mit dem Instrument der Vorsteuerberichtigung kann ein zunächst versäumter berechtigter Vorsteuerabzug nicht nachträglich geltend gemacht werden.

FÜR UNTERNEHMER/HOLDINGGESELLSCHAFTEN

Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften mit Zwischengesellschaft

Eine Tochtergesellschaft, die ausschließlich steuerfreie Ausgangsleistungen erbringt, kann nicht durch eine Sacheinlage von Eingangsleistungen ihrer Holdinggesellschaft den Vorsteuerabzug geltend machen. Dies hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) nach Vorlage durch den Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 8.9.2022 entschieden.

Mit dem Vorschalten einer Holdinggesellschaft zwecks Vorsteuerabzug wollte sich eine Tochtergesellschaft, die ausschließlich steuerfreie Ausgangsleistungen erbracht hatte, das Recht auf den Vorsteuerabzug sichern. Dass dies so nicht möglich ist, hat nun der EuGH mit Urteil vom 8.9.2022 (Rs. C-98/21) bestätigt und räumt damit die Zweifel des BFH aus dem Weg.

In dem vom BFH vorgelegten Fall zur Vorabentscheidung durch den EuGH war die Klägerin, eine Wohnungsbaugesellschaft in Form einer Kommanditgesellschaft, aufgrund ihrer steuerfreien Ausgangsumsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die geschäftsleitende Holding, die steuerpflichtige Ausgangsumsätze an die Tochter ausführte, rechnete diese ihr gegenüber zzgl. Umsatzsteuer ab. Daneben bezog die Holding Eingangsleistungen von Dritten, die sie als unentgeltliche Sacheinlage an die Tochtergesellschaft weitergab. Eine Organschaft i. S. v. § 2 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) bestand nicht.

Der EuGH verneint die Vorlagefrage, ob eine Holdinggesellschaft ein Recht auf Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen hat, die sie als Sacheinlage an eine Tochtergesellschaft weitergibt. Die Unternehmer-eigenschaft der Holdinggesellschaft ist zwar zu bejahen, jedoch verwendet die Holdinggesellschaft die Eingangsleistungen nicht für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze. Es besteht kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den als Sacheinlage verwendeten Eingangsleistungen der Holdinggesellschaft und den entgeltlichen Ausgangsleistungen. Auch gehören die Kosten für die Eingangsleistungen nicht zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die in den Preis der Ausgangsumsätze mit eingehen.

Die Eingangsleistungen der Holdinggesellschaft sind den nicht steuerbaren Gesellschafterbeiträgen zuzu-

rechnen, die die Muttergesellschaft durch die Sacheinlagen in die Tochtergesellschaft erbringt. Das Halten von Gesellschaftsanteilen stellt keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Die Eingangsleistungen werden bezogen, um diese unentgeltlich an die Tochtergesellschaft weiterzugeben. Damit besteht lediglich ein Zusammenhang mit den steuerfreien Ausgangsleistungen der Tochtergesellschaft.

Ob hierin generell ein Gestaltungsmissbrauch zu sehen ist, ließ der EuGH offen.



FAZIT: Ein Vorschalt-Modell, das bei einer Holding mit Zwischengesellschaft den Vorsteuerabzug erreichen soll, ist als Gestaltungsmodell in Zukunft ungeeignet.

FÜR UNTERNEHMER

Vorsteuerabzug trotz unentgeltlicher Überlassung – Unerwarteter Geldsegen für die öffentliche Hand

Derzeit stellt sich die Frage, ob es zu einem Umdenken für den Vorsteuerabzug für die öffentliche Hand kommt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seiner Entscheidung vom 20.10.2021 einer Gemeinde den Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für die Errichtung einer Hängeseilbrücke gewährt, obwohl für die Nutzung der Brücke selbst kein Entgelt verlangt wird.

Grundsätzlich ist jeder Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne dazu berechtigt, Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmen abzuziehen, soweit die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für unternehmerische Zwecke verwendet werden. Neben der Unternehmereigenschaft muss für den Vorsteuerabzug zudem ein unmittelbarer oder mittelbarer Zusammenhang zwischen den Eingangsleistungen und den vorsteuerabzugsberechtigenden Ausgangsumsätzen bestehen. Ein mittelbarer Zusammenhang ist beispielsweise gegeben, wenn das bezogene Investitionsgut dazu dient, steuerpflichtige Umsätze zu erzielen.

Auch eine Gemeinde ist als Körperschaft des öffentlichen Rechts grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit sie eine unternehmerische Tätigkeit ausübt.

Strittig war im Urteilsfall der Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen für den Bau einer Hängeseilbrücke als kostenlose Touristenattraktion.

Die Gemeinde war der Auffassung, dass ein Vorsteuerabzug zu gewähren ist, obwohl die Nutzung der Brücke selbst zu keinen umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen führt. Die Gemeinde begründete den Vorsteuerabzug mit der Tatsache, dass in unmittelbarer Nähe gebührenpflichtige Parkplätze errichtet wurden. Bereits in der Planungsphase versprach sich die Gemeinde durch die Errichtung der Brücke hohe Umsätze aus der Parkraumbewirtschaftung. Demzufolge war die Hängeseilbrücke aus Sicht der Gemeinde der Grund für die steuerpflichtigen Parkumsätze.

Das Finanzamt sah keinen Zusammenhang zwischen den Einnahmen und Ausgaben und versagte der Gemeinde daher den Vorsteuerabzug. Nach dessen Auffassung wird die Brücke ohne Einnahmeerzielungsabsicht betrieben.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz gab hingegen der Gemeinde recht. Die Erhebung von Parkgebühren sei eine unternehmerische Tätigkeit. In Anlehnung an ein früheres Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) hat der BFH diesbezüglich entschieden, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang aufgrund der Nähe der Brücke zu den gebührenpflichtigen Parkplätzen besteht. Ohne den Bau der Hängeseilbrücke wäre es der Gemeinde nicht möglich gewesen, gebührenpflichtige Ausgangsumsätze in Form von Pkw-Parkplatzgebühren zu erheben. Ferner war für den BFH entscheidend, dass bereits vor Baubeginn der Hängeseilbrücke die Erzielung von Einnahmen aus den Pkw-Parkplatzgebühren bei der Finanzierung eine Rolle gespielt hatte. Hierdurch konnte der erforderliche Zusammenhang zwischen der streitigen Eingangsleistung und einer entgeltlichen Leistung dargestellt werden.



HINWEIS: Bei derartigen Projekten ist eine frühzeitige Beweisvorsorge und sorgfältige Beweisführung empfehlenswert, um die Zusammenhänge zwischen einer Eingangsleistung und einer entgeltlichen Leistung darzustellen und den Vorsteuerabzug zu sichern.

FÜR UNTERNEHMER

Aktuelle gesetzliche Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer

Mehrere aktuelle Gesetzesvorhaben bringen Gesetzesänderungen im Bereich der Umsatzsteuer mit sich, die sich größtenteils positiv auf den Steuerpflichtigen auswirken bzw. die derzeitigen krisenbedingten Mehrbelastungen abmildern. U. a. stellte die Bundesregierung am 14.9.2022 ihren Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 2022 vor, der am 14.10.2022 in erster Lesung vom Bundestag beraten wurde. Zudem wurde am 7.10.2022 nach Zustimmung durch den Bundesrat das Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz verabschiedet.

Ausschluss vom Vorsteuervergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 S. 3 des Regierungsentwurfes zum Umsatzsteuergesetz (UStG-E)

Gemäß Art. 8 JStG 2022 soll eine unionsrechtliche Vorgabe zum Ausschluss vom Vorsteuervergütungsverfahren umgesetzt werden. Der Ausschluss soll u. a. gesondert in Rechnung gestellte Steuerbeträge bei innergemeinschaftlichen Lieferungen betreffen, wenn der Abnehmer die ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) nicht angegeben hat, die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung aber objektiv vorliegen.

Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen – § 4 Nr. 1 UStG-E

Mit der Aufhebung von § 4 Nr. 1 Buchst. b S. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) wird klargestellt, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung auch dann vorliegen, wenn eine unzutreffende oder unvollständige Zusammenfassende Meldung innerhalb der Festsetzungsfrist berichtigt wird, auch wenn die Monatsfrist nach § 18a Abs. 10 UStG nicht eingehalten wird. Entsprechendes gilt für eine erstmalige Zusammenfassende Meldung (Art. 9 Nr. 2 JStG 2022).

Fahrzeugeinzelbesteuerung – § 18 Abs. 5a UStG-E

Die Neuregelung eröffnet dem Erwerber die Möglichkeit, die Steuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung (neben der Abgabe nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck) in elektronischer Form abzugeben (Art. 9 Nr. 6 JStG 2022).

Nullsteuersatz auf Photovoltaikanlagen und Speicher – § 12 Abs. 3 UStG-E

Für die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Einfuhr und die Installation von Photovoltaikanlagen und Stromspeichern soll in Zukunft ein umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz gelten. Es ist somit nicht mehr erforderlich, auf die Kleinunternehmerregelung allein aus Gründen der Nutzung des Vorsteuerabzugs zu verzichten.

Voraussetzung für die Anwendung des Nullsteuersatzes ist, dass die Photovoltaikanlage auf und in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen oder anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Aus Vereinfachungsgründen gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt (Art. 9 Nr. 4 JStG 2022).

Abschaffung der pauschalen Vorsteuerermittlung nach Durchschnittssätzen – § 23 UStG-E

Für bestimmte Berufs- und Gewerbebranchen besteht für kleinere Unternehmen nach § 23 UStG i. V. m. §§ 69 und 70 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) die Möglichkeit, die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach allgemeinen Durchschnittssätzen zu ermitteln. Da nur sehr wenige Unternehmer (rd. 11,1 Tsd.) diese Regelung genutzt haben, wird sie abgeschafft (Art. 9 Nr. 8 JStG 2022).

Anhebung der Besteuerungsgrenze – § 23a Abs. 2 UStG-E

Gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. v. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG) können unter bestimmten Voraussetzungen die abziehbare Vorsteuer mit 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes ermitteln. Voraussetzung ist u. a., dass der steuerpflichtige Umsatz im Vorjahr nicht größer als 35.000 € war (§ 23a Abs. 2 UStG). Diese Umsatzgrenze wird auf 45.000 € angehoben (Art. 9 Nr. 9 JStG 2022).

Besondere Pflichten für Zahlungsdienstleister – § 22g UStG-E

Zur Stärkung der innereuropäischen Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der Betrugsbekämpfung sind die EU-Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, Zahlungsinformationen zu erheben und diese an ein zentrales elektronisches Zahlungsinformationssystem (CESOP) zu übermitteln. Durch die Einfügung von § 22g UStG sollen Zahlungsdienstleister, die im Inland

Zahlungsdienste erbringen, bei grenzüberschreitenden Zahlungen bestimmte Aufzeichnungen vornehmen und diese Daten an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übermitteln. Das BZSt speichert die Aufzeichnungen vorübergehend und übermittelt diese sodann zur weiteren Auswertung an das CESOP (Art. 10 JStG 2022).

Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz

Das am 7.10.2022 verabschiedete Gesetz soll zur Abfederung der krisenbedingten Belastungen der Steuerpflichtigen durch die gestiegenen Gaspreise dienen.

Das Gesetz sieht vor, den Umsatzsteuersatz auf die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz (§ 28 Abs. 5 UStG neu) sowie von Wärme über ein Wärmenetz (§ 28 Abs. 6 UStG neu) vom 1.10.2022 bis 31.3.2024 auf 7 % zu reduzieren.

Unter den ermäßigten Steuersatz fällt nicht die Lieferung von Gas/Wärme über andere Vertriebswege, wie z.B. Tankwagen oder Kartuschen. Ebenso wenig erfasst die Regelung den Tatbestand der Einfuhr von Erdgas/Wärme, die unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 6 UStG steuerfrei ist, und den innergemeinschaftlichen Erwerb.



FAZIT: Die begünstigenden und klarstellenden/ vereinfachenden Gesetzesänderungen sind grundsätzlich zu begrüßen, wobei vor dem Hintergrund des Ausmaßes der aktuellen Krisen noch weitere Entlastungen – wie etwa bei den Strompreisen, so wie vom Bundesrat gefordert – notwendig sein dürften.

IMPRESSUM

Herausgeber:

Linn Goppold Treuhand GmbH
Leopoldstr. 175, 80804 München

✉ info@linngoppold.de

🌐 www.linngoppold.de

Ganzheitliche Beratung für Ihren Erfolg

Als erstklassige Kanzlei für Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung in München helfen wir unseren Mandanten dabei, ihre unternehmerischen und finanziellen Ziele zu erreichen. Mit einem klaren Fokus auf Qualität und Professionalität, die uns bereits durch verschiedene Zertifizierungen bestätigt wurden, beraten wir unsere aus dem In- und Ausland stammenden Mandanten bei allen steuerlichen, wirtschaftsrechtlichen und betriebs-wirtschaftlichen Fragestellungen – unabhängig von deren Rechtsform, Größe und Branche.

Dank unseres Teams aus spezialisierten, hoch qualifizierten Mitarbeitern, unserer interdisziplinären Fachkompetenz und unseres umfassenden Leistungsspektrums sind wir immer in der Lage, für Ihre unternehmerische Herausforderung eine individuelle Lösung zu entwickeln. Unterstützt werden wir dabei bei Bedarf auch von unserem leistungsstarken HLB-Netzwerk mit zahlreichen namhaften Steuer- und Wirtschaftsexperten in mehr als 700 Büros in 150 Ländern.

Für weitere Fragen und ein persönliches Gespräch stehen Ihnen die Beratungsexperten der HLB Linn Goppold jederzeit zur Verfügung und freuen sich auf Ihre Anfrage.

www.linngoppold.de/team

Linn Goppold Treuhand GmbH
Leopoldstr. 175, 80804 München

☎ +49 (0)89 179093-0

✉ info@linngoppold.de

🌐 www.linngoppold.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: 18.10.2022