



RUB

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

VERTRAUENSSCHUTZ IN DER UMSATZSTEUER

Dr. Markus Müller, LL.M.

Agenda

- 1 Herleitung**
- 2 Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes
- 3 Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht nach Widmann
- 4 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer-Rspr.
- 5 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell
- 6 Zusammenfassung

Herleitung **Grundlagen**

Herleitung | Grundlagen

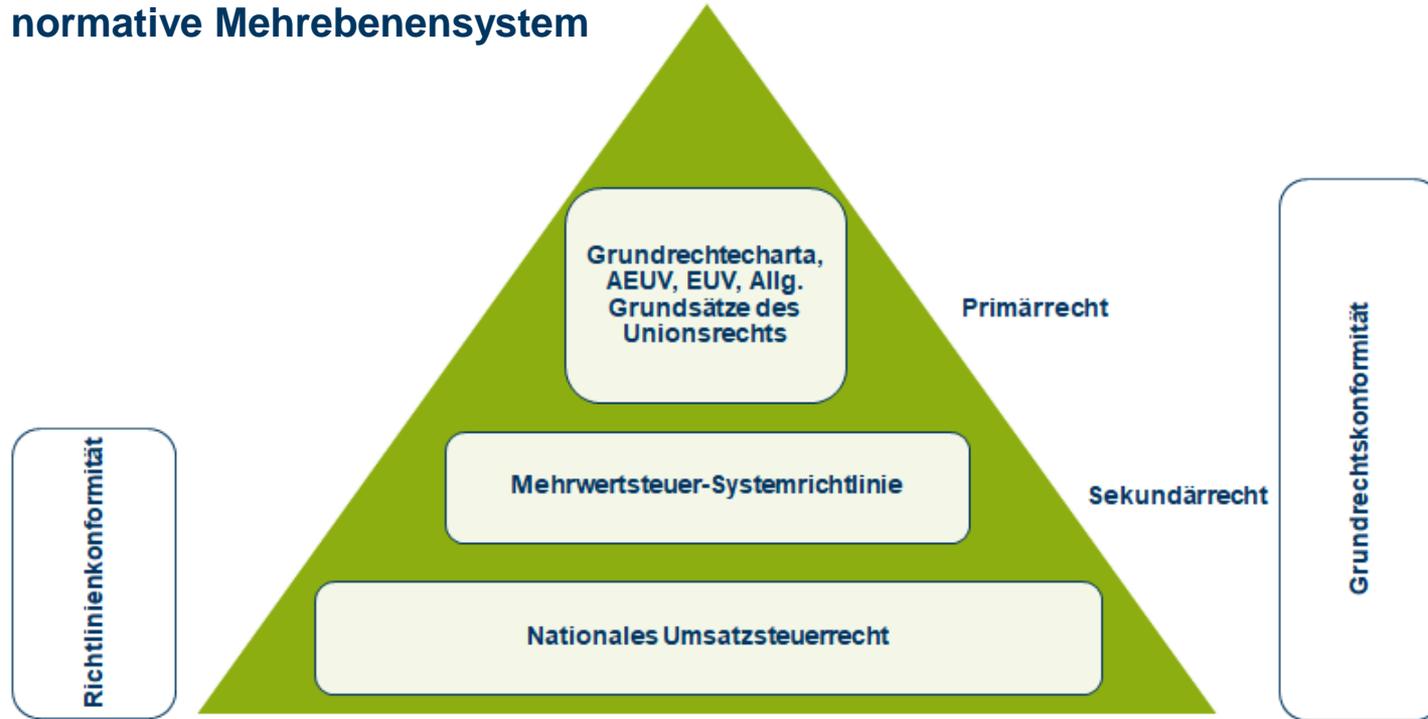
- Art. 20 Abs. 3 GG – Rechtsstaatsprinzip vs. Gesetzmäßigkeit der Verwaltung
- Gleichheitssatz
 - Rechtsanwendungsgleichheit
 - Rechtssetzungsgleichheit
 - Folgerichtigkeit

Leistungsfähigkeitsprinzip

- Allgemeine Bedeutung
- Umsatzsteuer

Herleitung | Grundlagen

Das normative Mehrebenensystem



Herleitung Wirkung der Unionsgrundrechte

Herleitung | Wirkung der Unionsgrundrechte

Grundlagen der Unionsgrundrechte

- Rechtsquellen und Rechtserkenntnisquellen
- Entwicklung der Gemeinschaftsgrundrechte
- Vertrag von Lissabon
- Die GrCh im System des europäischen Grundrechtsschutzes – Art. 6 Abs. 1 EUV

Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte

- Art. 51 Abs. 1 S. 1 GrCh: „Diese Charta gilt für [...] die Union [...] und für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der **Durchführung des Rechts der Union**“
 - ➔ Organe der Union: unbeschränkt
 - ➔ Mitgliedstaaten: ?

Herleitung | Wirkung der Unionsgrundrechte

„Durchführung von Unionsrecht“



Herleitung | Wirkung der Unionsgrundrechte

EuGH Rs. Åkerberg Fransson

Sachverhalt

- Schwedischer Fischer begeht (versuchte) Steuerhinterziehung
- Strafzuschlag im Besteuerungsverfahren sowie Strafverfahren
- Vorlage: Verletzung des Grundsatzes ne bis in idem – Art. 50 GrCh

Begründung der Anwendung der GrCh durch den EuGH

- Mehrstufiges Verfahren
 - Stufe 1: Vom Unionsrecht erfasst
 - Art. 325 AEUV: Betrugsvermeidungspflicht und Mehrwertsteuer
 - Stufe 2: Existenz Vorschriften zur Betrugsbekämpfung und Mehrwertsteuererhebung
 - Art. 2, 250 Abs. 1 und 273 MwStSystRL; Art. 4 Abs. 3 EUV (Unionstreue)

Herleitung | Wirkung der Unionsgrundrechte

EuGH Rs. Åkerberg Fransson

Schlussfolgerung

- Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Erhebung Mehrwertsteuer und Haushalt der Union
 - Versäumnis bei Mehrwertsteuererhebung → Verringerung Haushalt der Union
 - Steuerliche Sanktionen und Strafverfahren = Durchführung von Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 MwStSystRL, sowie von Art. 325 AEUV
 - ➔ Durchführung des Unionsrechts i.S.d. Art. 51 Abs. 1 GrCh
- Erhebung der Mehrwertsteuer für Mitgliedstaaten verpflichtend
 - ➔ Keine Konstellation, in der kein Unionsrecht „durchgeführt“ wird

Kritik / konsistenter Kurs des EuGH?

Herleitung

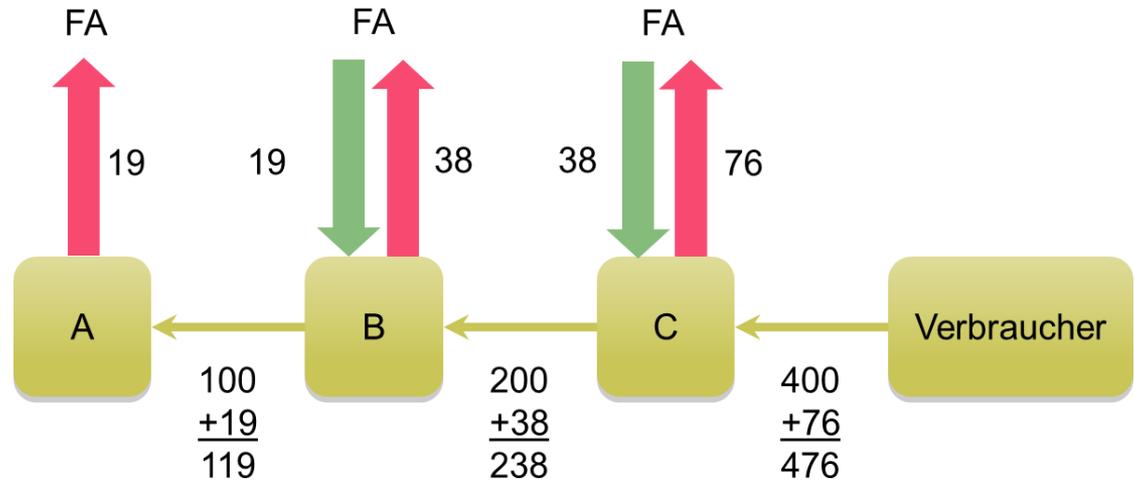
**Neutralitätsprinzip in der
Umsatzsteuer**

Herleitung | Neutralitätsprinzip in der USt

Wesensgehalt als Grundlage für Gleichbehandlung und Vertrauensschutz

Der Wesensgehalt der Umsatzsteuer

- Historie
- Merkmale des Systems
 - Steuersystematik
 - Vorsteuerabzug
 - Unternehmer
 - Verbrauchsteuer



Agenda

- 1 Herleitung
 - 2 Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes**
 - 3 Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht nach Widmann
 - 4 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer-Rspr.
 - 5 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell
 - 6 Zusammenfassung
-

Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes

Herleitung

Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes

Herleitung

- Nach Art. 6 Abs. 3 EUV sind die Grundrechte nach der EMRK sowie die den **gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen** der Mitgliedstaaten zu entnehmenden Grundrechte als allgemeine Grundsätze Primärrecht der Union.
- Vertrauensschutz ist ein Unterprinzip des Prinzips der Rechtssicherheit
- Rechtssicherheit: Soll den Bürger/Unternehmer vor Überraschung und Überforderung schützen
- Richtet sich an
 - Alle drei Gewalten
 - Die Unionsorgane
 - Die Mitgliedstaaten
- Gilt für das gesamte Unionsrecht

Unionsrechtlicher Grundsatz
des Vertrauensschutzes

**Begründung des
Vertrauens**

Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes

Begründung des Vertrauens

- durch die Union:
 - Beruhen auf Zusicherung / Rechtsakt
 - Zuständigkeit des Organs
 - Klar, bestimmt, präzise, konkret und unbeding
 - Vorstellung eines umsichtigen und besonnenen Wirtschaftsteilnehmer: Begründung vernünftiger Erwartungen
 - Form irrelevant

Grundsätze
ähneln denjenigen
über die
Rücknahme /
Widerruf von
Verwaltungsakten
im deutschen
Recht

Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes

- durch die Mitgliedstaaten:
 - Unionsrecht wird regelmäßig von den nationalen Behörden durchgeführt.
 - Verwaltungsakte oder schlichte Handlungen können Vertrauen begründen
 - Bei schlichten Handlungen müssen vernünftige Erwartungen begründet werden
 - Kein Berufen auf Vertrauensschutz bei klarem Verstoß gegen Unionsrecht

Unionsrechtlicher Grundsatz
des Vertrauensschutzes

**Schutzwürdigkeit des
Vertrauens**

Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes

Schutzwürdigkeit des Vertrauens

- Zum Zeitpunkt seiner Betätigung
- Setzt Gutgläubigkeit voraus → ausgeschlossen bei:
 - Falschen / unvollständigen Angaben
 - Missbrauch und Betrug
 - „Wissenmüssen“
 - Problem: Sorgfaltspflichten nicht europäisch festgelegt / geregelt!

Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes

Im Zusammenhang mit dem Rückwirkungsverbot

- Rückwirkungsverbot = (grundsätzlich) keine ex-tunc-Wirkung von Gesetzen
- Grundsatz des Vertrauensschutzes darf aber auch nicht so weit ausgedehnt werden, dass Anwendung einer neuen Regelung auf künftige Folgen eines Sachverhalts, der unter einer früheren Regelung entstanden ist, komplett ausschließt
 - Neue Regelung soll auf künftige Folgen des Sachverhalts anwendbar sein
 - Vertrauensschutz soll nur verhindern, dass ein Recht rückwirkend genommen wird
 - Beachte: Übergangsregelungen könnten geboten sein!

Agenda

-
- 1 Herleitung
 - 2 Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes
 - 3 Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht nach Widmann**
 - 4 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer-Rspr.
 - 5 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell
 - 6 Zusammenfassung
-

Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht

Widmann, Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht, FS Lang, 913 (2010)

- Vertrauensschutz im Steuerrecht durchaus ein Thema, z.B. in der Ertragsteuer
- Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer dabei lange ausgeklammert
 - EU-MwSt-Richtlinien kennen keinen Vertrauensschutz
- **Rechtsstaatliches Gebot, den guten Glauben des redlichen Unternehmers zu schützen**

„Das ist keine Schwäche des Steuerstaates, sondern dies ist die zwingende Folge einer Systemschwäche der Mehrwertsteuer mit ihrem Allphasenprinzip“



Agenda

-
- 1 Herleitung
 - 2 Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes
 - 3 Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht nach Widmann
 - 4 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer-Rspr.**
 - 5 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell
 - 6 Zusammenfassung
-

Vertrauensschutz in der
Umsatzsteuer-Rspr.

Urteile des EuGH

Vertrauensschutz in der Rechtsprechung | EuGH

Urt. v. 06.11.2003 – C-78/02 – Rs. *Karageorgou* (C-79/02 – Rs. *Petrova*; C-80/02 – Rs. *Vlachos*)

- Wird von einem Nichtunternehmer in einer Rechnung Steuer ausgewiesen, dann ist diese nicht als Mehrwertsteuer zu qualifizieren
- Rückerstattung der Steuer an den Rechnungsaussteller bei Berichtigung der Steuer
- Guter Glaube des Rechnungsausstellers in seine Unternehmereigenschaft wird geschützt
 - Aber nicht der gute Glaube des Empfängers
 - Administrativer Aufwand / keine Schadensbetrachtung
 - Neutralitätsgrundsatz?



Vertrauensschutz in der Rechtsprechung | EuGH

Urt. v. 19.09.2000 – C-454/98 – Rs. *Schmeink & Cofreth und Strobel*

- Rechnungsberechtigung auch bei Bösgläubigkeit des Rechnungsausstellers
- Voraussetzung ist, dass die Gefährdung des Steueraufkommens, die von der Rechnung ausgeht, „rechtzeitig und vollständig beseitigt“ wird
- Zur Sicherstellung des Grundsatzes der Neutralität darf es nicht auf den guten Glauben des Rechnungsstellers ankommen
 - Rein objektive Beurteilung des **Neutralitätsgrundsatzes**
 - Kein Vorteil für den Gutgläubigen gegenüber einem Bösgläubigen

Neutralität



Vertrauensschutz in der
Umsatzsteuer-Rspr.

Urteile des BFH

Vertrauensschutz in der Rechtsprechung | BFH

Urt. v. 19.04.2007 – VR 48/04 (vorangegangen: EuGH, Urt. v. 06.07.2006 – C-439/04, C-440/04 – Rs. *Axel Kittel und Recolta Recycling*)

- Verdacht auf Vorliegen eines Mitwirkens bei einem Umsatzsteuerbetrug kann nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen, wenn alle Maßnahmen getroffen worden sind, die zur Sicherstellung, dass man nicht an einem solchen Betrug beteiligt ist, dienen.
 - Vernünftigerweise zu treffende Maßnahmen
 - Folge: Vertrauenkönnen in die Rechtmäßigkeit des Umsatzes



Vertrauensschutz in der Rechtsprechung | BFH

BFH, Urt. V. 30.04.2009 – VR 15/07

- Kein Berufen auf guten Glauben hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs
 - Vorliegend fehlte die Angabe der Anschrift des Leistenden
- § 15 UStG schützt nicht den guten Glauben → rein formal zu verstehen
- **Aber: Billigkeitsverfahren nach §§ 163, 227 AO möglich**
 - Entscheidung über das Verfahren kann mit der Steuerfestsetzung verbunden werden, § 163 Abs. 2 AO
 - Billigkeitsverfahren beruht auf den Grundsätzen des Vertrauensschutzes
 - Problem: Ermessen der Finanzverwaltung



Vertrauensschutz in der Rechtsprechung | BFH

- Abgrenzung zu BFH, Urt. v. 30.04.2009 – VR 48/04 und EuGH, Urt. 06.07.2006 – C-439/04, C-440/04
 - Rechtsprechung ≠ Erweiterung des Rechts aus § 15 UStG durch Berufen auf Vertrauensschutz
 - Rechtsprechung = systematische Begrenzung von missbräuchlichem Berufen auf Gemeinschaftsrecht

Agenda

-
- 1 Herleitung
 - 2 Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes
 - 3 Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht nach Widmann
 - 4 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer-Rspr.
 - 5 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell**
 - 6 Zusammenfassung
-

Vertrauensschutz in der
Umsatzsteuer aktuell

§ 6a Abs. 4 UStG

Vertrauensschutz in der USt aktuell | § 6a Abs. 4 UStG

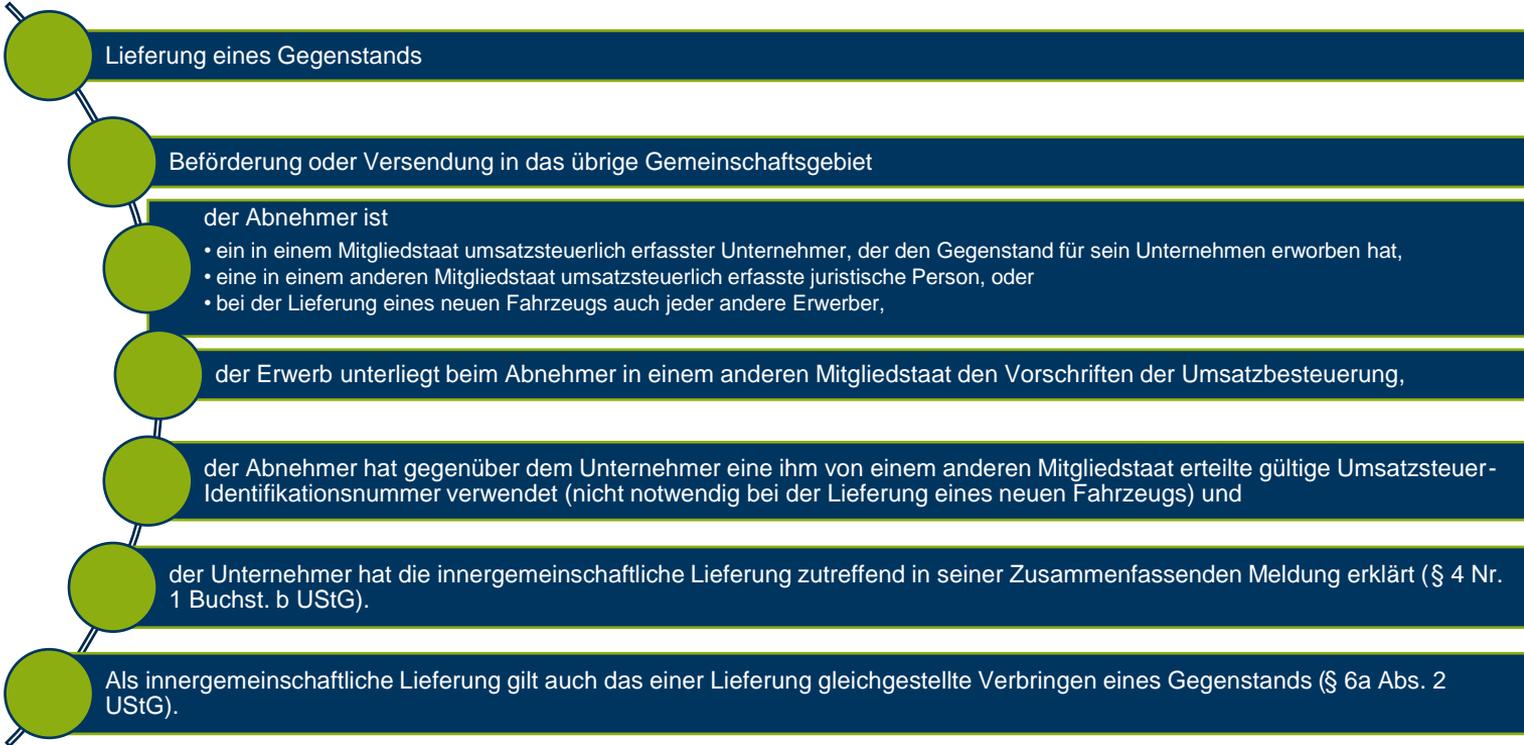
§ 6a Abs. 4 UStG

„¹Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.

²In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer.“

Exkurs: Innergemeinschaftliche Lieferung

§§ 4 Nr. Buchst. b, 6a Abs. 1 UStG



Vertrauensschutz in der USt aktuell |

§ 6a Abs. 4 UStG

Voraussetzungen

- Aufgrund unrichtiger Angaben des Abnehmers liegen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vor.
- Unternehmer konnte trotz Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns die Unrichtigkeit der Angaben nicht erkennen

Rechtsfolge

- Die Lieferung bleibt steuerfrei



→ **Guter Glaube in Form der Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns verlangt**

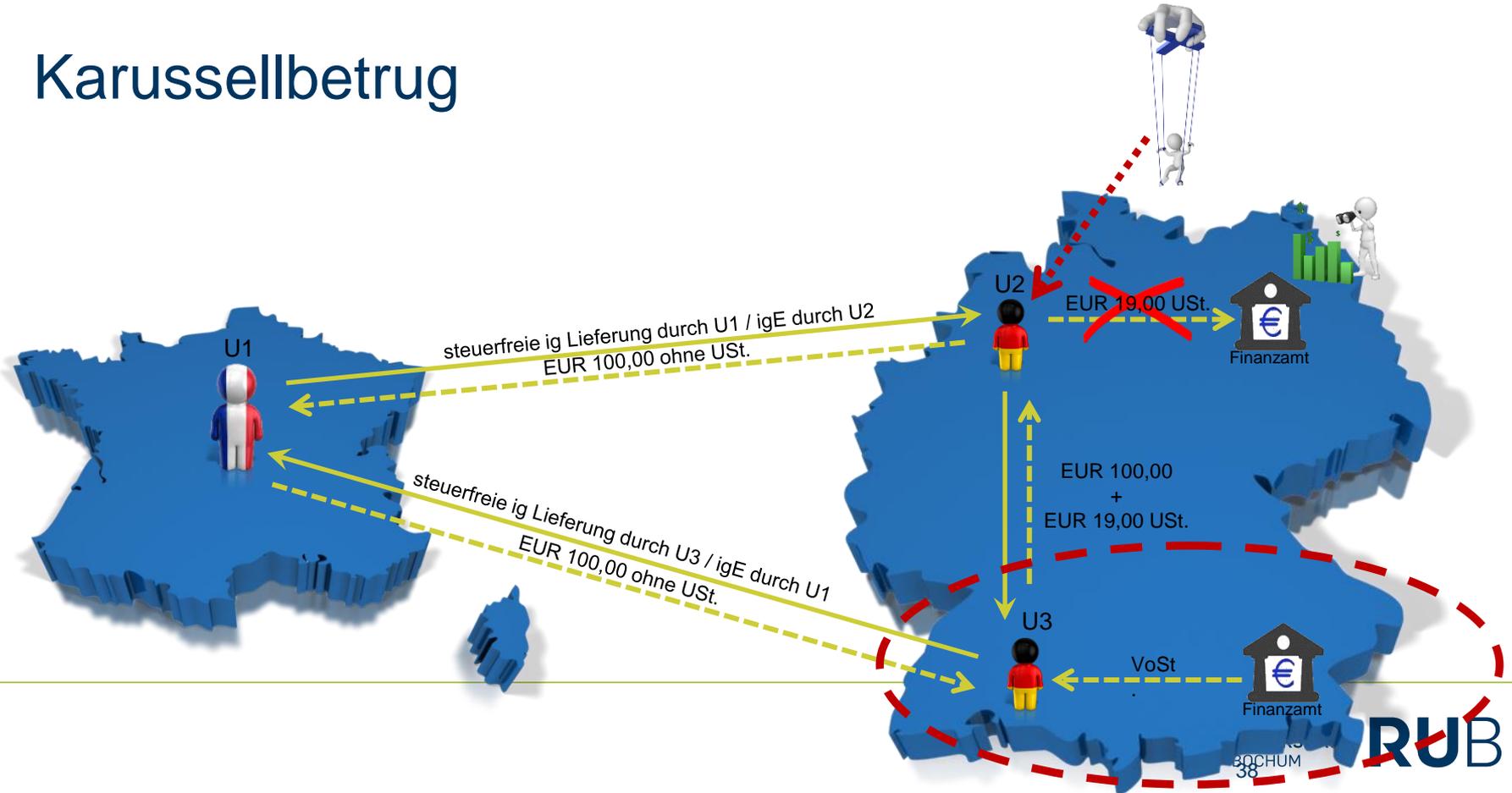
- Beweis ist schwer zu erbringen
- Beweislast liegt beim Unternehmer

Vertrauensschutz in der USt aktuell |

§ 6a Abs. 4 UStG

- Eingeführt durch das USt-Binnenmarktgesetz v. 25.08.1992 (BGBl. I 1992, S. 1548); keine entsprechende Vorlage in der MwStSystRL, nur in AT vergleichbare Regelung
- Durch EuGH, Urt. v. 27.09.2007 – C-184/07 – Rs. *Teleos* (indirekt) bestätigt:
 - Bezieht sich auf Art. 28c Teil A Buchst. A Unterabs. 1 RL 77/388/EWG (→ heute: Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL)
 - Vertrauensschutzregelung wird vom EuGH bestätigt
 - Steuerfreiheit muss grds. vom Unternehmer bewiesen werden
 - Wenn alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen worden sind, dann darf die später festgestellte Fälschung der Beweise sich nicht negativ für den Lieferanten auswirken (Gelangensbestätigung)
 - Qualifizierte Prüfung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und Handlungsvollmacht → hoher bürokratischer Aufwand

Karussellbetrug



Karussellbetrug

- U1 liefert die Waren innergemeinschaftlich an den U2.
- U2 verkauft die Waren lokal an den U3. In der Rechnung weist er – zutreffend – Umsatzsteuer aus. Diese Steuer führt der U2 aber nie an das Finanzamt ab.
- U2 verschwindet sodann von der Bildfläche, er ist der sog. „missing trader“.
- U3 macht den Vorsteuerabzug aus der Lieferung des U2 geltend.
 - Das kann er, auch wenn U3 die Ware danach steuerfrei innergemeinschaftlich an den U1 zurück liefert (Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ist eine echte Steuerbefreiung!)

Karussellbetrug

- Problem: Steuerbetrüger beziehen häufig auch größere, seriöse Unternehmer in die Karussellfakturierungen mit ein.
- Diese fungieren dann – ungewollt – als sog. „Buffer“.
- So soll der „Eindruck der Legalität“ erweckt werden.
- Typisch: hochpreisige Ware (in der Vergangenheit: Mobiltelefone, Redbulldosen, AirPods etc.)
- Fiskus entsteht dadurch jährlich mind. ein Schaden in zweistelliger Milliardenhöhe.

Umsetzung der Rechtsprechung - § 25f UStG

„(1) Sofern der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit der von ihm erbrachten Leistung oder seinem Leistungsbezug an einem Umsatz beteiligt, bei dem der Leistende oder ein anderer Beteiligter auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe in eine begangene Hinterziehung von Umsatzsteuer oder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzugs im Sinne des § 370 der Abgabenordnung oder in eine Schädigung des Umsatzsteueraufkommens im Sinne der §§ 26a, 26c einbezogen war, ist Folgendes zu versagen:

1. die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 1 Buchstabe b in Verbindung mit § 6a,
2. der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1,
3. der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 sowie
4. der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4.

Wortlaut des § 25f UStG

- Gefährdet sind die folgenden Steuerbegünstigungen
 - Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen.
 - Vorsteuerabzug aus Leistungen anderer Unternehmer.
 - Vorsteuerabzug aus innergemeinschaftlichen Erwerben.
 - Vorsteuerabzug aus Reverse-Charge-Umsätzen.
 - Vorsteuerabzug des letzten Abnehmers beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft.
 - Der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft gilt nicht als besteuert.

BMF-Schreiben Versagung Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung

BMF-Schreiben vom 15.06.2022 – III C 5 – S 7429 – b/21/10003 :001, BStBl. 2022, 1002:

- BMF macht wichtige Ausführungen zur Neureglung des § 25f UStG (Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung – seit 1.1.2020).
- Zurechnung von Wissen von Angestellten analog § 166 BGB.
- Unternehmer muss alle Maßnahmen ergreifen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können.

BMF-Schreiben Versagung Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung

BMF-Schreiben vom 15.06.2022 – III C 5 – S 7429 – b/21/10003 :001, BStBl. 2022, 1002:

- Bei Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten in der Lieferkette muss Unternehmer Maßnahmen ergreifen (und diese auch dokumentieren) oder Geschäftsbeziehung unterlassen. Falls er dagegen verstößt ist von einem Wissen oder Wissen müssen auszugehen.
- Finanzverwaltung muss Nachweis des „Wissens oder Wissenmüssens“ führen.
- Bußgeld- oder Straftatbestand iSd §§ 26a, 26c UStG oder § 370 AO muss auf mindestens einer Umsatzstufe vorliegen.

BMF-Schreiben Versagung Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung

BMF-Schreiben vom 15.06.2022 – Anhaltspunkte für Bösgläubigkeit (1):

- der Unternehmer durch einen Dritten aufgefordert/gebeten wird, sich an Umsätzen zu beteiligen, bei denen der Dritte die Rahmenbedingungen für das Umsatzgeschäft vorgibt (z. B. Vermittlung von Beteiligten, Vorgabe von Einkaufs-/Verkaufspreisen, Zahlungsmodalitäten oder Liefer- bzw. Leistungswegen);
- die Finanzierung des Wareneinkaufs erst nach erfolgtem Warenverkauf möglich ist;
- (angebotene) Mehrfachdurchläufe von Waren festgestellt werden;

BMF-Schreiben Versagung Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung

- dem Unternehmer Waren bzw. Leistungen angeboten werden, deren Preis unter dem Marktpreis liegt;
- branchenunübliche Barzahlungen oder eine ungewöhnliche Zahlungsabwicklung erfolgen;
- die Ansprechpartner in den Unternehmen oder die Ansprechpartner die Unternehmen häufig wechseln;
- bei den Beteiligten berufliche Erfahrung und Branchenkenntnis fehlen;
- die Beteiligten wiederholt ihren Unternehmenssitz verlegen;

BMF-Schreiben Versagung Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung

BMF-Schreiben vom 15.06.2022 – Anhaltspunkte für Bösgläubigkeit (2):

- Zweifel an der Richtigkeit der Angaben der Beteiligten bestehen (z. B. aufgrund von Abweichungen des Gesellschaftszwecks oder der Geschäftsadressen zu den Angaben laut Handelsregister);
- der Gesellschaftszweck laut Handelsregister nicht dem tatsächlich ausgeübten Gesellschaftszweck entspricht;
- dem Unternehmer eine Warenmenge oder ein Leistungsumfang angeboten wird, die für die Größe des Unternehmens in der Branche unüblich ist (z. B. ungewöhnlich hohe Stückzahlen trotz Neugründung);

BMF-Schreiben Versagung Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung

- die Beteiligten über keine ausreichenden Möglichkeiten zur Kontaktaufnahme verfügen (z. B. Website ohne Impressum, Rufnummer oder E-Mail-Adresse);
- ungewöhnliche Leistungsbedingungen vorliegen (z. B. die Leistungen werden von einem oder an einen nicht an dem Umsatz beteiligten Unternehmen erbracht);
- durch den Unternehmer über zugängliche Informationsquellen (z. B. Internetrecherche) festgestellt werden kann, dass die Anlieferung der Waren an die vom Abnehmer angegebene Lieferadresse nicht möglich erscheint.

BMF-Schreiben Versagung Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung

BMF-Schreiben vom 15.06.2022 – Fazit:

- Erstmals Katalog für Bösgläubigkeit in UStAE.
- Implementierung der Vorgaben in Tax Compliance System.
- Lieferanten- und Kundenscreening bei Geschäftsanbahnung (Stammdatenpflege!).
- Vorsicht bei irritierenden/komischen/auffälligen/neuen (!) Geschäftsbeziehungen.

Praxishinweise

Grundproblem: Was kann vernünftigerweise von einem Unternehmer verlangt werden?

Im Ergebnis: Einzelfallabwägung!

Zu Beginn der Geschäftsbeziehungen:

- HR-Auszug prüfen: Stimmt der angegebene Geschäftszweck mit den angedachten Geschäften überein?
- Personalausweiskopien der Verantwortlichen erbitten.
- Adresse des Geschäftspartners überprüfen, ggfs. vor-Ort-Besuch.
- Internetrecherche zum Unternehmen und den Akteuren anstellen.

Praxishinweise

Zu Beginn der Geschäftsbeziehungen:

- Marktüblichkeit der Preise kontrollieren. Bei besonders günstigen Preisen: Plausibilisierung notwendig. Warum ist der Vertragspartner zum Angebot zu einem so günstigen Preis in der Lage?
- Plausibilisierung der angebotenen Warenmengen. Insbesondere: Wenn ein recht neues Unternehmen hohe Warenmengen anbietet, sollte man hier genauer zu den Hintergründen nachfragen.

Praxishinweise

Während laufender Geschäftsbeziehungen:

- Mitarbeiter verschiedener Abteilungen auf Indizien für einen Steuerbetrug sensibilisieren (insbesondere Mitarbeiter aus den Bereichen Einkauf, Vertrieb und Logistik!).
- Kontrolle auf Mehrfachdurchläufe; wo möglich: Seriennummern der Waren immer dokumentieren!
- Zahlungsmodalitäten beachten; insbesondere keine Barzahlungen annehmen oder vornehmen.

Praxishinweise

Während laufender Geschäftsbeziehungen:

- Wenn Ansprechpartner wechseln: Auch von den neuen Ansprechpartnern Kopien des Personalausweises fertigen.
- Leistungsnachweise anfordern; auf Richtigkeit der ausgestellten Dokumente achten (insbesondere wichtig bei Gelangensbestätigungen).
- Häufige Fehler bei Gelangensbestätigungen: Ort, an dem die Waren ankommen, ist nicht genau genug angegeben (anzugeben ist die politische Gemeinde!)
- Gelangensbestätigung von nicht autorisierter Person unterzeichnet (sollte nur von Personen unterzeichnet sein, die das Gelangen bezeugen können – also auch vor Ort sind).

Praxishinweise

Bei auftretenden Unregelmäßigkeiten:

- Auskünfte einholen: Ggfs. bei anderen in der Branche tätigen Unternehmen (wenn möglich).
- Ggfs.: Unbedenklichkeitsbescheinigung anfordern.
- Unklarheiten ggfs. auch mit dem Lieferanten direkt klären.

Achtung: Werden solche Maßnahmen ergriffen, kann das Finanzamt dies auch als Indiz für ein „Hätte-Wissen-Müssen“ auslegen.

Wenn diese Maßnahmen keine Klärung herbeiführen, sind die Geschäftsbeziehungen abubrechen.

Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell

**§ 13b Abs. 5 Satz 8 UStG |
Abschn. 13b.8 Abs. 1
UStAE**

Vertrauensschutz in der USt aktuell | Abschn. 13b.8 Abs. 1 UStAE

Abschn. 13b.8 Abs. 1 UStAE

„¹Haben der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger für einen an ihn erbrachten Umsatz § 13b Abs. 2 Nr. 4, Nr. 5 Buchstabe b oder Nr. 7 bis 12 in Verbindung mit Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz und Sätze 3 bis 6 UStG angewandt, obwohl dies nach Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Voraussetzungen nicht zutreffend war, gilt der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner (§ 13b Abs. 5 Satz 8 UStG).

²Voraussetzung ist, dass durch diese Handhabung keine Steuerausfälle entstehen.

³Dies gilt dann als erfüllt, wenn der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird.“

Vertrauensschutz in der USt aktuell | § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG / Abschn. 13b.8 Abs. 1 UStAE

- Bezieht sich auf das Reverse Charge-Verfahren nach § 13b Abs. 1 Nr. 4, 5 Buchst. b, Nr. 7 bis 12
 - Bauleistungen
 - Gaslieferungen
 - Gebäudereinigung
 - ...
- Als „Vereinfachungsregelung“ überschrieben

→ **Regelung zur Gewährung von Vertrauensschutz**

- Indienstnahme des Unternehmers als „Stellvertreter des Fiskus“
- Nur billig, diesen zu schützen

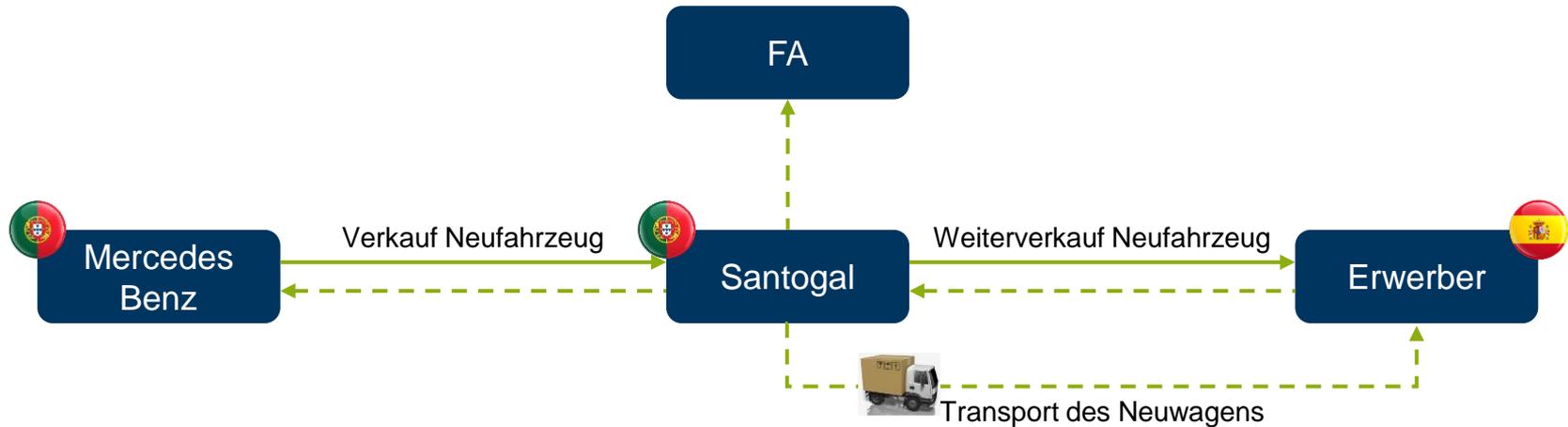


Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell

**EuGH, Urt. v. 14.06.2017 –
C-26/16 – Rs. *Santogal***

Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

Sachverhalt



Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

- Handelsgesellschaft Santogal: Automobilhandel in Portugal
- Kauf eines Neufahrzeugs von Mercedes Benz Portugal (Zollanmeldung wegen Verbringung nach Portugal: 2009) und Verkauf an Erwerber, rd. 450.000 EUR
- Absicht Erwerber: Verwenden des Fahrzeugs zu persönlichem Gebrauch in Spanien
- Vorlage Erwerber an Santogal: spanische Ausländeridentifikationsnummer, Dokument zur Bescheinigung der Eintragung ins Ausländerregister, Kopie seines angolischen Passes
- Santogal behandelt Lieferung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung
- Transport des Fahrzeugs nach Spanien
- Übersendung Erwerber an Santogal: Bescheinigung über die technische Überprüfung und Bescheinigung der Zulassung in Spanien

Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

- Bescheinigung der Zulassung in Spanien = „touristische“ Zulassung: Anschrift stimmt weder mit der beim Verkauf genannten Anschrift noch mit der Anschrift auf Dokument über Ausländeridentifikationsnummer überein
- Touristische Zulassung: Erteilung nur an Personen, deren gewöhnlicher Aufenthalt nicht in Spanien liegt
- Finanzbehörde prüfte Unterlagen im Veranlagungsverfahren und erkannte Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferung an
- Mercedes-Benz änderte Zollanmeldung. Daraufhin erneute Prüfung des Falls durch die Steuer- und Zollverwaltung
 - Festsetzung einer zusätzlichen Mehrwertsteuerschuld und Zinsen
- Santogal: Klage auf Aufhebung dieser Festsetzungen und Schadensersatz
- Aussetzung des Verfahrens und Vorlage an den EuGH

Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

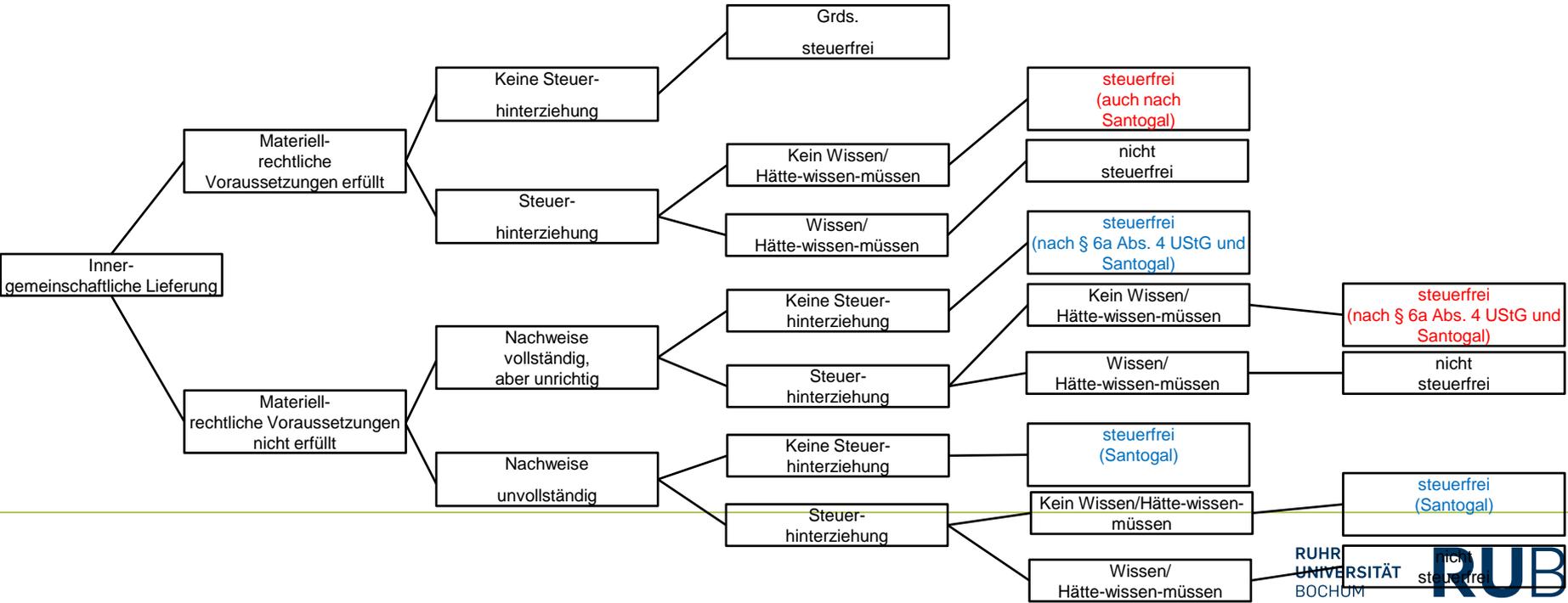
Leitsätze

1. Art. 138 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL steht dem entgegen, dass nationale Vorschriften den Anspruch auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung eines neuen Fahrzeugs von der Voraussetzung abhängig machen, dass der Erwerber dieses Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat des Fahrzeugs niedergelassen oder wohnhaft ist.

2. Art. 138 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass die Befreiung einer Lieferung eines neuen Fahrzeugs von der Steuer im Liefermitgliedstaat nicht allein deshalb verweigert werden darf, weil dieses Fahrzeug Gegenstand einer nur vorübergehenden Zulassung im Bestimmungsmitgliedstaat war.

Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

3. Art. 138 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL steht dem entgegen, dass der Verkäufer eines neuen Fahrzeugs, das vom Erwerber in einen anderen Mitgliedstaat befördert und in diesem Mitgliedstaat zugelassen wird, später verpflichtet ist, die Mehrwertsteuer zu entrichten, wenn nicht bewiesen ist, dass die vorübergehende Zulassung ausgelaufen ist und dass die Mehrwertsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat entrichtet wurde oder wird.



Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

4. Art. 138 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL sowie die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes stehen dem entgegen, dass der Verkäufer eines neuen Fahrzeugs, das vom Erwerber in einen anderen Mitgliedstaat befördert und in diesem Mitgliedstaat vorübergehend zugelassen wird, im Fall eines vom Erwerber begangenen Steuerbetrugs später verpflichtet ist, die Mehrwertsteuer zu entrichten, sofern nicht anhand objektiver Elemente bewiesen ist, dass dieser Verkäufer wusste oder hätte wissen müssen, dass der Umsatz mit einem Steuerbetrug des Erwerbers verknüpft war, und dass er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine Beteiligung an diesem Steuerbetrug zu verhindern. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob dies auf der Grundlage einer umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens der Fall ist.

Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

- Rn. 75: Neben dem Verhalten des Verkäufers ist auch das der portugiesischen Behörden zu berücksichtigen. Für den Fall, dass Santogal die Unterlagen zwecks Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des fraglichen Umsatzes vorgelegt hat und diese Unterlagen durch die zuständige Behörde geprüft und akzeptiert wurden (...) ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit es verwehrt, dass ein Mitgliedstaat, der die vom Verkäufer als Nachweise für den Anspruch auf Steuerbefreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, diesen Verkäufer später wegen eines vom Erwerber begangenen Steuerbetrugs, von dem der Verkäufer weder Kenntnis hatte noch haben konnte, zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten kann.

Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

- Rn. 76: Soweit sich das vorliegende Gericht auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes bezieht, ist darauf hinzuweisen, dass sich nach ständiger Rechtsprechung jeder auf diesen Grundsatz berufen kann, bei dem eine Verwaltungsbehörde aufgrund bestimmter Zusicherungen, die sie ihm gegeben hat, begründete Erwartungen geweckt hat.
- Prüfung von Nachweisen im Rahmen der Veranlagung begründet nach EuGH einen Vertrauensschutz zugunsten des Unternehmers

Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

- M.E. müssen die Ausführungen des EuGH in der Rechtssache *Santogal* auch für die in der Abbildung blau dargestellten Fälle gelten.
- Zwar scheidet nach der Rechtsprechung des BFH und aus Sicht der Finanzverwaltung Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG aus, wenn der Unternehmer die Nachweise nicht ihrer Art nach vollständig – wenn auch unrichtig – erbracht hat (Abschnitt 6a.8 Abs. 1 Satz 3 ff. UStAE; BFH, Urteil v. 12.5.2011 - V R 46/10, BStBl 2011 II S. 957).
- Darauf kommt es dem EuGH in der Rechtssache *Santogal* aber nicht an. Für den EuGH ist entscheidend, dass ein Unternehmer der Finanzbehörde Unterlagen als Nachweise für die Steuerbefreiung vorgelegt hat und die Finanzbehörde sowohl die Nachweise als auch die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung akzeptiert hat.

Vertrauensschutz in der USt aktuell | EuGH, Rs. *Santogal*

Bedeutung für die Praxis

- Bei Prüfung und Akzeptanz der Umsätze und Unterlagen durch das Finanzamt: keine spätere Versagung der Steuerbefreiung
- Einschränkung des EuGH: kein Berufen auf Grundsatz der Rechtssicherheit bei missbräuchlichem Handeln des Unternehmers
- Keine Rechtssicherheit durch Prüfungshandlungen der Finanzbehörde, wenn Unternehmer vom Umsatzsteuerbetrug des Abnehmers
 - Kenntnis hatte oder
 - Kenntnis hätte haben müssen
- Bindungswirkung von Behördenentscheidungen jenseits verbindlicher Auskünfte
- Erwägung Unternehmen: Herbeiführung von Prüfungshandlungen durch das Finanzamt

Vertrauensschutz in der USt
aktuell

Grundsätze der Rs.

***Santogal* vs. deutsches**

Verfahrensrecht

Vertrauensschutz in der USt aktuell | Rs. *Santogal* vs. deutsches Verfahrensrecht

§164 AO

„(1) Die Steuern können, **solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist**, allgemein oder im Einzelfall **unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt** werden, **ohne** dass dies einer **Begründung** bedarf. Die Festsetzung einer Vorauszahlung ist stets eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.

(2) Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden. Der Steuerpflichtige kann die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung jederzeit beantragen. Die Entscheidung hierüber kann jedoch bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalls, die innerhalb angemessener Frist vorzunehmen ist, hinausgeschoben werden.

Vertrauensschutz in der USt aktuell | Rs. *Santogal* vs. deutsches Verfahrensrecht

(3) Der Vorbehalt der Nachprüfung kann jederzeit aufgehoben werden. Die Aufhebung steht einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich; § 157 Abs. 1 Satz 1 und 3 gilt sinngemäß. Nach einer Außenprüfung ist der Vorbehalt aufzuheben, wenn sich Änderungen gegenüber der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nicht ergeben.

(4) Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt, wenn die Festsetzungsfrist abläuft. § 169 Absatz 2 Satz 2, § 170 Absatz 6 und § 171 Absatz 7, 8 und 10 sind nicht anzuwenden.“

Vertrauensschutz in der USt aktuell | Rs. *Santogal* vs. deutsches Verfahrensrecht

§ 164 AO – Vorbehalt der Nachprüfung

- VdN = Nebenbestimmung i. S. d. § 120 AO
- Unter VdN ergangener Steuerbescheid
 - Trifft vorläufige Regelung
 - Hat alle Wirkungen eines Verwaltungsaktes
- Keine Auswirkung auf den Ablauf der Festsetzungsfrist , vgl. § 168 S. 2 AO (≠ vorläufige Festsetzung)
- VdN erstreckt sich auf gesamten Bescheid → keine Beschränkung auf einzelne Grundlagen

Vertrauensschutz in der USt aktuell | Rs. *Santogal* vs. deutsches Verfahrensrecht

Beispiel: Bericht einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung

Auswertung der Feststellungen

Die Auswertung der Prüfungsfeststellungen erfolgt durch das mittlerweile zuständige Finanzamt Düsseldorf-Mitte zu Steuernummer [REDACTED]

Es handelt sich nicht um eine abschließende Prüfung nach § 164 Absatz 3 AO (Abgabenordnung).



Vertrauensschutz in der USt aktuell | Rs. *Santogal* vs. deutsches Verfahrensrecht

Streitiger Sachverhalt

- Verkauf von historischen Büchern an Privatpersonen zu 7%
- 4 USt-Sonderprüfungen im Zeitraum 2014-2016
 - 2-mal expliziter Prüfungsgegenstand: Steuersatz der Bücher
 - Prüfungsergebnis: 7%
 - Andere beiden Sonderprüfungen ohne Feststellungen zum Steuersatz
- 2018: Betriebsprüfung für die Jahre 2014-2016
 - Ergebnis: 19% - siebenstellige Nachzahlung
- Darf das Finanzamt die Steuerfestsetzung ändern?

Vertrauensschutz in der USt aktuell | Rs. *Santogal* vs. deutsches Verfahrensrecht



Vereinbarkeit mit den Grundsätzen der Rs. *Santogal*

EuGH



§ 164 AO

Mitgliedstaaten müssen die
allgemeinen Rechtsgrundsätze
beachten
(Rechtssicherheit,
Verhältnismäßigkeit, Steuerneutralität)

Nachweis der Voraussetzungen zum
Zeitpunkt der Meldung unter
Einhaltung der erforderlichen Sorgfalt
(Zugänglichkeit)

Verhalten der Steuerbehörde ist zu
berücksichtigen
→ Prüfung der Unterlagen und
Akzeptanz dieser

- Der VdN soll gerade einen Vertrauensschutz verhindern 
- Der Steuerbescheid unter VdN hat bereits alle Wirkungen eines Verwaltungsaktes
→ Rechtssicherheit? 

- Bei Tatsachen, die Grundlage für eine Änderung nach Abs. 2 sind, ist es unerheblich, wenn diese bereits bei Vorbehaltsveranlagung bekannt waren
→ zweierlei Maß? 
- Es dürfen neue Beweismittel und Tatsachen berücksichtigt werden
→ waren diese dem Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Meldung zugänglich? 

- Ein Steuerbescheid unter VdN ergeht zunächst ohne besondere Prüfung 
- Ein VdN, der sich nur auf eine einzelne Besteuerungsgrundlage beschränkt, kommt nicht in Betracht
→ d.h. selbst wenn diese bereits geprüft und akzeptiert worden ist! 

Vertrauensschutz in der
Umsatzsteuer aktuell

BMF-Schreiben v.

29.04.2024

Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

Status Quo Online-Bildung – BMF-Schreiben vom 29.04.2024

- weite Interpretation der Steuerbefreiungen bei Online-Bildung
 - Anbieter behandeln bloße Aufzeichnungen nur tlw. als steuerpflichtig
 - Anbieter behandeln Live-Kurse, Hybrid-Events und im Nachgang bereitgestellte Aufzeichnungen steuerfrei
 - Auch Lernplattformen, App-Kurse, etc. werden steuerfrei behandelt (inkl. Bescheinigung)
- Die gilt für sämtliche Anbieter
 - Gewerbliche Anbieter: Bescheinigung § 4 Nr. 21 UStG
 - Gemeinnützige Anbieter: § 4 Nr. 22 UStG oder keine Deklaration

Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

Inhalt

- Finanzverwaltung äußert sich erstmals umfassend zu Online-Angeboten im B2C-Bereich
 - Änderungen im UStAE an unterschiedlichen Stellen
- Konkrete Unterscheidung zwischen
 - vorproduzierten Inhalten,
 - Live-Streaming und
 - Leistungskombinationen
- Art der Ausführung spielt entscheidende Rolle für die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes und der Steuerbefreiungen für Bildungsleistungen sowie im kulturellen und Gesundheitsbereich

Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

Vorproduzierte Inhalte

- elektronische Dienstleistung: Bereitstellung einer Aufzeichnung in digitaler Form über Internet oder ähnliche elektronische Netze
- Leistungsort richtet sich folglich entsprechend § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG nach dem Wohnsitz des Leistungsempfängers, sofern dieser Nichtunternehmer ist
 - Selbiges ergibt sich für entsprechende Inhalte, die von Rundfunk- und Fernsehsendern bereitgestellt werden

Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

Live-Streaming und hybride Angebote

- Bereitstellung eines Live-Streaming-Angebots durch den Veranstalter parallel zu / anstelle einer Präsenzveranstaltung in Echtzeit
= sonstige Leistung i. S. d. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG
≠ elektronische Dienstleistung
- Ort der Leistung: Tätigkeitsort des Veranstalters
(BMF-Schr.: Wohnsitz des Empfängers)
- Maßgeblich für die Beurteilung: Interaktion mit dem Publikum ausschließlich in Echtzeit
 - Beifall, Zugabe etc., aber auch bloßes Zuhören



Kann das stimmen?
Entwurf des JStG 2024
sieht Einführung des
Empfängerortprinzips vor

Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

Steuerbefreiungen und ermäßigte Steuersätze bei Einzelleistungen (Live / Aufzeichnung)

- Die Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 14 (Gesundheit), Nr. 20 Buchst. a und b (Kunst und Kultur), Nr. 21 (Bildungsleistungen) sowie der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG (Eintrittsberechtigung) finden nur bei Live- und Hybrid-Veranstaltungen Anwendung
- **Aufgezeichnete bzw. vorproduzierte Inhalte werden von der Steuerbefreiung ausgeschlossen**
 - Abschnitt 4.21.2 Abs. 2 Sätze 8 und 9 UStAE neu:
 - „Dagegen sind bloße Streaming-Angebote eines aufgezeichneten Unterrichts oder Onlineübungen und Onlineklausuren mit automatisiert generierter Rückmeldung, wie sie zum Beispiel mit Lern-Apps oder auf Lernplattformen bereitgestellt werden, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen.“

Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

Leistungskombinationen

- Abgrenzung von
 - selbständige, getrennt zu beurteilende Leistung
 - einheitliche Leistung
- Anwendung der allgemeinen Regelungen zur Einheitlichkeit der Leistung, Abschn. 3.10 Abs. 2, 3 UStAE
 - Ermittlung des Wesens des fraglichen Umsatzes
 - Sicht des Durchschnittsverbrauchers
 - Entscheidend: Wirtschaftlicher Gehalt der Leistung

Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

Kombinierte Bereitstellung

- eines Live-Streams – ob mit oder ohne Interaktionsmöglichkeit – und
- einer Aufzeichnung, die zu einem späteren, frei wählbaren Zeitpunkt abgerufen werden kann

Entgelt

Einheitliches Entgelt

Gesonderte Entgelte

= Einheitliche Leistung eigener Art

- eines Live-Streams – ob mit oder ohne Interaktionsmöglichkeit – und
- einer Aufzeichnung, die zu einem späteren, frei wählbaren Zeitpunkt abgerufen werden kann

= Selbständige Leistung

- Sicht des Durchschnittsverbrauchers: weder untrennbar noch ist Aufzeichnung ein Mittel zur optimalen Nutzung
- Leistungen haben jeweils eigenständigen Charakter, auch bei Zahlung eines Gesamtentgelts



Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

- Der (zusätzliche) Zugriff auf eine Aufzeichnung soll eine Leistung eigener Art (sui generis) begründen und die Steuerbefreiung in Gänze ausschließen
- Nachvollziehbar?
 - Fernunterricht
 - Vorbereitungs- und Klausurenkurse im Bereich StB/WP
 - Repetitorien
 - Bildungsakademien
- Wie bewerten Sie das Produkt „Live-Seminar + Aufzeichnung“?

Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

Anwendungsregel

- Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.
- Für Leistungen, die **vor dem 1. Juli 2024** bewirkt werden, wird es nicht beanstandet, wenn die Beteiligten im Hinblick auf den Leistungsort, die Umsatzsteuerbefreiungen nach § 4 Nummer 14, 20, 21 und 22 Buchstabe a UStG bzw. den ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe a UStG übereinstimmend von anderen Grundsätzen ausgegangen sind.
- Wie finden Sie diese Anwendungsregel? Wann erfolgt die Besteuerung?

Vertrauensschutz in der USt aktuell | BMF-Schreiben v. 29.04.2024

Übergangsregel



Agenda

- 1 Herleitung
- 2 Unionsrechtlicher Grundsatz des Vertrauensschutzes
- 3 Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht nach Widmann
- 4 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer-Rspr.
- 5 Vertrauensschutz in der Umsatzsteuer aktuell
- 6 Zusammenfassung**

Zusammenfassung

- Die Gewährung von Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht ist nicht konsistent
- Den Unternehmer trifft keine Schuld an den Schwächen des Systems
- Die formale Strenge des Umsatzsteuerrechts muss durch Vertrauensschutz zugunsten des Unternehmers abgemildert werden

