

Ertragsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften

Überlegungen zur Umsetzung in der Praxis

Prof. Dr. Clemens Wangler und Sarah-Marie Wagner *

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022 (BGBl 2022 I S. 2294) hat der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen eingeführt. Auch Kapitalgesellschaften sind von der Einführung der Steuerbefreiungsvorschrift nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 3 Nr. 72 EStG sowie § 3c Abs. 1 EStG betroffen. Durch die gesetzlich vorgeschriebene Buchführungspflicht läuft die mit der Einführung angestrebte Steuervereinfachung und Bürokratieentlastung bei Kapitalgesellschaften allerdings häufig ins Leere. Vielmehr führen die erforderlichen Ermittlungen der Hinzurechnungs- und Kürzungsbeträge regelmäßig zu einem erheblichen Mehraufwand.

Martz, Fotovoltaik-Anlage, Grundlagen, NWB ZAAAE-28828

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

I. Betrieb von Photovoltaikanlagen durch Kapitalgesellschaften

Durch das Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022 (BGBl 2022 I S. 2294) hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab dem 1.1.2022 (§ 52 Abs. 4 Satz 28 EStG) eine Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen eingeführt. Betroffen sind natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Körperschaften (BMF-Schreiben v. 17.7.2023, BStBl 2023 I S. 1494, Rz. 1).

Abgrenzungsprobleme bei natürlichen Personen/Personengesellschaften: Einheitlicher Gewerbebetrieb oder zwei eigenständige Betriebe?

Beindet sich eine Photovoltaikanlage im Betriebsvermögen eines Betriebs, dessen Zweck sich nicht ausschließlich auf den Betrieb einer (nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigten) Photovoltaikanlage beschränkt und wird der mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom vom Betreiber teilweise betrieblich verbraucht, ist bei natürlichen Personen und Personengesellschaften zunächst nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu differenzieren, ob es sich um zwei eigenständige Betriebe oder einen einheitlichen Gewerbebetrieb handelt (BMF-Schreiben v. 17.7.2023, Rz. 24, 26; zu den Abgrenzungsproblemen bei natürlichen Personen ausführlich Wangler/Wagner, NWB 2/2025 S. 101).

Kapitalgesellschaften unterhalten immer und in vollem Umfang einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG. Damit finden bei Kapitalgesellschaften die Negativmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG keine Anwendung und die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft gilt stets als einheitlicher Gewerbebetrieb (vgl. auch R 2.4 Abs. 4 GewStR). Der Betrieb einer Photovoltaikanlage durch eine Kapitalgesellschaft, deren originärer Gesellschaftszweck sich nicht auf den Betrieb der Photovoltaikanlage beschränkt, wird somit immer Teil des (vorhandenen) einheitlichen Gewerbebetriebs. Damit ergeben sich bei Kapitalgesellschaften im Gegensatz zu der steuerlichen Behandlung bei natürlichen Personen und Personengesellschaften keine Abgrenzungsprobleme hinsichtlich der Frage, ob zwei eigenständige Gewerbebetriebe begründet werden.

Kapitalgesellschaften unterhalten kraft Gesetzes einen einheitlichen Gewerbebetrieb

* Clemens Wangler ist Professor an der DHBW Villingen-Schwenningen, Sarah-Marie Wagner hat dort ihren Bachelorabschluss im Studiengang RSW – Steuern und Prüfungswesen erworben und arbeitet in der Steuerkanzlei Kiener, Ege und Schirling Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft mbB in Rottweil.

II. Begünstigungen für Photovoltaikanlagen von Kapitalgesellschaften

Körperschaften, welche ihren Sitz (§ 11 AO) oder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland haben, unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 KStG. Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich nach § 1 Abs. 2 KStG auf sämtliche Einkünfte der Kapitalgesellschaft, welche gem. § 8 Abs. 2 KStG als gewerblich gelten.

§ 3 Nr. 72 EStG gilt über § 8 Abs. 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften

1. Umfang der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG

Die Steuerbefreiung umfasst nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG alle Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb einer begünstigten Photovoltaikanlage (BMF-Schreiben v. 17.7.2023, Rz. 9). Zu den begünstigten Einnahmen zählen insbesondere

Steuerbefreiung erfasst grundsätzlich alle Einnahmen und Entnahmen aus der PV-Anlage

- die Einspeisevergütung,
- Entgelte für anderweitige Stromlieferungen (z. B. an Mieter),
- Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen,
- Zuschüsse und
- in Fällen einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung die vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer.

Eine Entnahme des erzeugten Stroms liegt vor, wenn dieser für betriebsfremde Zwecke genutzt wird. Nach der Rz. 10 des BMF-Schreibens v. 17.7.2023 ist dies der Fall, wenn der erzeugte Strom neben der teilweisen Netzeinspeisung

- in zu eigenen Wohnzwecken genutzten oder zur unentgeltlichen Nutzung überlassenen Räume verwendet wird,
- in Räumen verwendet wird, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen,
- zum Aufladen eines privat genutzten Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs genutzt wird.

Das BMF-Schreiben v. 17.7.2023 geht leider nicht auf mögliche Probleme ein, die sich daraus ergeben können, dass Kapitalgesellschaften mangels eines privaten Bereichs keine Entnahmen in eine außerbetriebliche Sphäre (d. h. an die Gesellschafter) kennen.

Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften mangels eines privaten Bereichs

Hinweis:

Begünstigt werden nur bestimmte Photovoltaikanlagen, die sich auf, an oder in einem in § 3 Nr. 72 EStG genannten Gebäude befinden und die weiteren Voraussetzungen der Vorschrift erfüllen. Mit dem JStG 2024 wurde die objektbezogene Steuerfreiheit ab dem 1.1.2025 einheitlich für alle Gebäudearten auf 30 kWp festgelegt (§ 3 Nr. 72 Satz 1 EStG n. F.). Die Freigrenze von 100 kWp je Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft bleibt jedoch unverändert bestehen (s. dazu auch Seifert, NWB 44/2024 S. 3052, 3055).

S. 522

2. Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG

Alle Betriebsausgaben, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb der nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG begünstigten Photovoltaikanlage stehen, unterliegen nach

Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG

Maßgabe des § 3c Abs. 1 EStG dem Betriebsausgabenabzugsverbot (BMF-Schreiben v. 17.7.2023, Rz. 21).

Die eigenbetriebliche Nutzung des Stroms ist nicht von der Steuerfreiheit erfasst. Insoweit bleibt auch der Betriebsausgabenabzug für die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage erhalten (BMF-Schreiben v. 17.7.2023, Rz. 24).

Zur Ermittlung der unbeschränkt abzugsfähigen Betriebsausgaben ist der Anteil der eigenbetrieblichen Stromnutzung zu ermitteln. Die ermittelte eigenbetrieblich genutzte Strommenge in kWh ist hierbei in das Verhältnis zu der insgesamt erzeugten Strommenge zu setzen:

Eigenbetriebliche Nutzung weiterhin steuerpflichtig

Berechnung des eigenbetrieblichen Stromanteils

eigenbetrieblicher Stromanteil in % =

eigenbetrieblich genutzte Strommenge

insgesamt erzeugte Strommenge

Der ermittelte Prozentsatz wird mit den Gesamtkosten der Photovoltaikanlage multipliziert. Der sich ergebende Betrag kann schließlich als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden.

Der Betriebsausgabenabzug ist allerdings wohl nicht zwingend auf den Umfang der eigenbetrieblichen Nutzung beschränkt, denn nach der Formulierung des BMF greift das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG (BMF-Schreiben v. 17.7.2023, Rz. 24). Eine Begrenzung des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 3c Abs. 1 EStG auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen und Entnahmen ist in der Literatur allerdings umstritten. Unserer Auffassung nach bilden die steuerfreien Einnahmen – in Anlehnung an die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung – die Obergrenze der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (vgl. zu § 3 Nr. 26 EStG BFH-Urteil v. 20.12.2017 - III R 23/15, BStBl 2019 II S. 469, Rz. 18).

Begrenzung des Abzugsverbots auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen und Entnahmen strittig

Hinweis:

Im Rahmen der Diskussionen um das JStG 2024 forderte der Bundesrat (s. Stellungnahme des Bundesrats v. 27.9.2024, BR-Drucks. 369/24 [Beschluss]), mit einem neuen § 3c Abs. 5 EStG-E eine eindeutige gesetzliche Regelung zu schaffen. Dieser Vorschlag hat letztendlich nicht den Weg in das JStG 2024 gefunden (s. Seifert, NWB 44/2024 S. 3052, 3054).

III. Gewinnermittlungspflicht für begünstigte Photovoltaikanlagen einer Kapitalgesellschaft

1. Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften

Jeder Kaufmann ist gem. § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet Bücher zu führen und darin seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Kapitalgesellschaften sind kraft Rechtsform sonstige Handelsgesellschaften gem. § 6 Abs. 1 HGB i. V. mit § 3 Abs. 1 AktG, § 13 Abs. 3 GmbHG. Folglich sind sie unabhängig davon, ob sie ein Handelsgewerbe ausüben, buchführungspflichtig. Die handelsrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten finden über § 140 AO auch steuerrechtlich Anwendung.

Kapitalgesellschaften als Formkaufleute nach § 6 Abs. 1 HGB

Die Regelung des § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG, nach welcher bei einem insgesamt steuerfreien Betrieb von Photovoltaikanlagen keine Gewinnermittlung zu erfolgen hat, kommt bei Kapitalgesellschaften

Pflicht zur Gewinnermittlung

S. 523 ten aufgrund der bestehenden gesetzlichen Buchführungspflicht nicht zur Anwendung. Kapitalgesellschaften sind verpflichtet, alle Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen. Dies gilt auch für alle Einnahmen und Ausgaben in Zusammenhang mit einer nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreiten Photovoltaikanlage, die sowohl im handelsrechtlichen Jahresabschluss als auch über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 EStG) für steuerliche Zwecke zunächst berücksichtigt werden müssen.

Die Steuerfreiheit der Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG begründet nicht das Erfordernis der Erstellung einer abweichenden Steuerbilanz oder einer steuerlichen Überleitungsrechnung. Letztere sind nur erforderlich, sofern steuerliche Ansätze bzw. Bewertungen von jenen in der Handelsbilanz abweichen, was im Hinblick auf den Ansatz und die Bewertung von Photovoltaikanlagen in der Regel nicht der Fall sein wird. Eine Photovoltaikanlage wird handels- und steuerrechtlich grundsätzlich als Vermögensgegenstand/abnutzbares Wirtschaftsgut über die gesamte Nutzungsdauer von 20 Jahren gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG planmäßig abgeschrieben (vgl. amtliche AfA-Tabelle v. 15.12.2000, BStBl 2000 I S. 1532, laufende Nummer 3.1.6). Eine (inner-)bilanzielle Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV erfolgt aufgrund der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 EStG also nicht.

Steuerrechtlich dürfen sich die Einnahmen und Ausgaben, die im Zusammenhang mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage stehen, aber nach § 3 Nr. 72 EStG i. V. mit § 3c Abs. 1 EStG grundsätzlich nicht auf das Einkommen einer Kapitalgesellschaft auswirken und bedürfen entsprechend einer außerbilanziellen Hinzurechnung bzw. Kürzung. Daher empfiehlt es sich, die Einnahmen und Ausgaben buchhalterisch getrennt von den übrigen Geschäftsvorfällen aus dem originären Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft zu erfassen. Dadurch erleichtert sich die Ermittlung der Hinzurechnungs- und Kürzungsbeträge.

„Insoweit“ kein Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz (außerbilanzielle Korrektur)

Empfehlung: getrennte Erfassung der Einnahmen und Ausgaben aus dem Betrieb der PV-Anlage

2. Buchhalterische Erfassung

Im Hinblick auf die Einnahmen gestaltet sich die buchhalterische Erfassung einfach. Die steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG können auf ein separates Konto gebucht werden, auf welchem ausschließlich die steuerfreien Erlöse aus dem Betrieb der Photovoltaikanlagen erfasst werden. Damit ergibt sich im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses ein relativ geringer Aufwand zur Ermittlung des Kürzungsbetrags der steuerfreien Einnahmen. Bereits im Jahr 2023 wurden aufgrund des umsatzsteuerlichen Nullsteuersatzes nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 UStG spezielle Konten in den SKR 03/04 aufgenommen (vgl. Riepolt, BBK 8/2024 S. 378, 382):

Separates Erlöskonto für steuerfreie Einnahmen

Konto SKR 03	Konto SKR 04	Bezeichnung
8290	4290	Erlöse 0 % USt
8400	4400	Erlöse 19 % USt

Da es sich bei dem Konto 8290/4290 (SKR 03/SKR 04) standardmäßig um ein Konto mit Automatikfunktion handelt, wird in der Buchungszeile der Bruttobetrag erfasst. Unabhängig von dem Leistungsdatum und Belegdatum werden bei Buchungen auf diesem Konto 0 % Umsatzsteuer errechnet.

Zudem empfiehlt es sich, die Aufwendungen/Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit einer steuerbefreiten Photovoltaikanlage nach § 3 Nr. 72 EStG stehen, ebenfalls separat zu erfassen. Der separaten Erfassung der Aufwendungen kommt nicht nur im Hinblick auf die steuerrechtliche Hinzurechnung der nach § 3c Abs. 1 EStG nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben Bedeutung zu. Unterliegen nicht die gesamten Aufwendungen dem Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG (aufgrund der Nutzung des erzeugten Stroms zu eigenbetrieblichen Zwecken), können die

Gesonderte Erfassung der Aufwendungen aus dem Betrieb der PV-Anlage

S. 524

insgesamt angefallenen Aufwendungen schließlich mit dem Prozentsatz der eigenbetrieblichen Nutzung multipliziert werden, um den Betrag der abzugsfähigen Betriebsausgaben zu ermitteln.

3. Umsetzung der außerbilanziellen Korrekturen

Die Korrekturen nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 3 Nr. 72 EStG und § 3c Abs. 1 EStG erfolgen außerhalb der doppelten Buchführung, weshalb im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung Hinzurechnungen und Kürzungen als Korrekturen des steuerbilanziellen Ergebnisses vorzunehmen sind.

Außerbilanzielle Korrekturen im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung

Statistische Konten

Ab dem Jahr 2024 wurden in den SKR 03/04 neue Konten zur buchhalterischen Erfassung der nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen eingeführt. Diese sind als sogenannte statistische Konten vorgesehen, sodass diese keinem Posten der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordnet sind. Die Erfassung der steuerfreien Einnahmen oder Entnahmen sowie der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben auf den statistischen Konten wirkt sich lediglich für Zwecke der außerbilanziellen Hinzurechnungen bzw. Kürzungen aus (vgl. Riepolt, BBK 8/2024 S. 378, 381). Die entsprechenden Konten können nachfolgender Tabelle entnommen werden:

Konto SKR 03	Konto SKR 04	Bezeichnung
9906	9906	Steuerfreie Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG (Soll)
9907	9907	Gegenkonto zu steuerfreien Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG (Haben)
9908	9908	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG i. V. mit § 3 Nr. 72 EStG (Haben)
9909	9909	Gegenkonto zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG i. V. mit § 3 Nr. 72 EStG (Soll)

Die neu eingeführten statistischen Konten sind ausschließlich für eine Buchung mit dem Abschlusszweck Steuerbilanz (Kennung „SB“ in den SKR) vorgesehen. Damit müssen im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses zwei Bereiche angelegt werden: Handels- und Steuerrecht.

Die jeweiligen Primärkonten (9906/9908) sind in den SKR 03/04 auch mit der Programmverbindung „G“ und „K“ (Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer) versehen, sodass die Verkehrszahlen über die Programmschnittstellen zu einer automatisierten Befüllung der entsprechenden Zeilen in der Körperschaftsteuererklärung (Zeile 102 in der Anlage GK) verwendet werden können (vgl. Riepolt, BBK 8/2024 S. 378, 381 f.). Die automatische Befüllung ist insofern von Vorteil, als der Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung“ der E-Bilanz-Taxonomie 6.7 um eine entsprechende Taxonomie-Position zur Übermittlung des steuerfreien Betrags „Abrechnungen, nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Erträge (Photovoltaikanlagen)“ ergänzt wurde (s. Riepolt, StuB 17/2023 S. 688, 690 f.). Die Taxonomie 6.7 ist verpflichtend für die Bilanzen der Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen (BMF, Schreiben v. 9.6.2023, BStBl 2023 I S. 994).

Schnittstelle zu den Steuererklärungen und der E-Bilanz

IV. Beurteilung und Ausblick

S. 525 Durch die Einführung der Steuerbefreiungsvorschrift § 3 Nr. 72 EStG beabsichtigte der Gesetzgeber eine Bürokratieerleichterung für die Betreiber von kleinen Photovoltaikanlagen (vgl. BR-Drucks.

Gesetz beabsichtigt Bürokratieentlastung und Steuervereinfachung

[Beschluss] 457/22 S. 15). Die Regelung des § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG, wonach grundsätzlich keine Gewinnermittlung bei begünstigten Photovoltaikanlagen erfolgen soll, sofern aus dem Betrieb insgesamt steuerfreie Einnahmen erzielt werden, leistet den entscheidenden Beitrag zu der vom Gesetzgeber angestrebten Steuervereinfachung und Bürokratieentlastung (vgl. BR-Drucks. 457/22 S. 98 f.). Die gesetzlich vorgeschriebene Buchführungspflicht verhindert für Kapitalgesellschaften allerdings diese vom Gesetzgeber vorgesehene Erleichterung. Das Ziel der Bürokratieentlastung wird bei Kapitalgesellschaften damit regelmäßig verfehlt. Mehr noch führt die Steuerbefreiung bei Kapitalgesellschaften regelmäßig zu einem deutlichen Mehraufwand (durch die Ermittlung des Hinzurechnungs- und Kürzungsbetrags), welcher den (vermeintlichen) Vorteil aus der entfallenden Besteuerung der Einnahmen übersteigen kann. Zumal die Steuerbefreiungsvorschrift nicht als Wahlrecht ausgestaltet ist, sondern kraft Gesetzes zum Tragen kommt, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Dies führt dazu, dass negative Einkünfte aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen nicht verrechnet werden können (vgl. auch Schmidt, NWB 14/2023 S. 965, 967). Da die Steuerbefreiung bei Kapitalgesellschaften in vielen Fällen keine (Bürokratie-)Vorteile bringt, wäre es unseres Erachtens empfehlenswert, die Steuerbefreiung (für alle Steuerpflichtigen oder zumindest für Kapitalgesellschaften) als Wahlrecht auszugestalten (s. dazu auch Schmidt, NWB 14/2023 S. 965, 970).

Steuerbefreiung sollte für Kapitalgesellschaften als Wahlrecht ausgestaltet werden

Fazit

Die Steuerbefreiungsvorschrift nach § 3 Nr. 72 EStG führt bei Kapitalgesellschaften regelmäßig zu erheblichen steuerlichen Herausforderungen. Da Kapitalgesellschaften der Buchführungspflicht unterliegen, findet die Erleichterung des § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG für diese keine Anwendung. Die nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien Einnahmen und Entnahmen sowie die nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben bedürfen daher einer Kürzung bzw. Hinzurechnung außerhalb der Bilanz. Ab dem Wirtschaftsjahr 2024 bringen die im SKR 03 und SKR 04 neu eingeführten Konten aber Erleichterungen im Hinblick auf die Erstellung der Körperschaftsteuererklärung und der E-Bilanz.

AUTOREN



Prof. Dr. Clemens Wangler

leitet den Studiengang RSW – Steuern und Prüfungswesen an der DHBW Villingen-Schwenningen. Arbeitsschwerpunkte sind u. a. Internationales Steuerrecht und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.



Sarah-Marie Wagner

hat an der DHBW Villingen-Schwenningen im September 2024 den Bachelorabschluss im Studiengang RSW – Steuern und Prüfungswesen erworben. Sie arbeitet in der Steuerkanzlei Kienner, Ege und Schirling Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft mbB in Rottweil.

Fundstelle(n):

NWB 2025 Seite 520 - 525

NWB PAAAJ-85214