18/2017
5. Mai 2017

wts TAX LEGAL CONSULTING

wts klient newsletter

WTS Klient.
Die Brücke.

Liebe Leserinnen, liebe Leser,
Es gab, gibt und es wird auch in Zukunft immer wieder Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerzahlern und Steuerbehörden geben. Durch unsere Erfahrungen aus der Praxis als Steuerberater können wir feststellen, dass die Steuerbehörde bei der Steuerprüfung in vielen Fällen nach solchen Fehlertypen sucht, die „Strafpotenzial" aufweisen könnten. Zum besten Jagdgebiet zählt hierbei zweifellos die **Steuerart der Mehrwertsteuer**, und darunter die Fragen im Hinblick auf „**Reverse-Charge-Verfahren oder die normale Steuerschuldnerschaft**". Wenn ein Steuerpflichtiger statt der normalen Steuerschuldnerschaft die Regelungen des Reverse-Charge-Verfahrens angewendet hat und seine Rechnung dementsprechend ausstellt, kann die Steuerbehörde eine Steuerschuld feststellen und dabei eine Strafe von höchstens 50% verhängen. Auf Seiten des Rechnungsempfängers können wir genau die umgekehrte Feststellung beobachten.
Das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 26. April 2017 gilt unserer Meinung nach aus mehreren Gesichtspunkten als Meilenstein. Auf Seite 3 unseres Artikels zu diesem Thema heben wir die wichtigsten Punkte aus dem langen Urteil hervor, die den Steuerzahlern von Nutzen sein könnten.

Tamás Gyányi
Partner

Umsatzsteuerliche feste Niederlassung

Bei Prüfung der umsatzsteuerlichen festen Niederlassungen ist die Definitionsprüfung vorrangig, dies klärt aber nicht, welcher Zeitraum die Entstehung einer Betriebsstätte auslöst. » Seite 1

Steuerstrafe der NAV ist nicht rechtmäßig

Das Urteil des Europäischen Gerichtshofs muss von der Steuerbehörde in Ungarn beachtet und im Verfahren der Steuerstrafe der NAV sichtbar werden. » Seite 3

Umsatzsteuerliche feste Niederlassung – die Mängel bei der Definition

Umsatzsteuerliche feste Niederlassung – die ungarischen Regelungen

- nachhaltiger Zeitraum
- geographisch abgegrenzt
- die notwendigen Bedingungen zur selbstständigen Tätigkeit stehen zur Verfügung
- wirtschaftliche Tätigkeit
- vom Standort unabhängige Bedingungen

Autor: **Tamás László**
tamas.laszlo@wtsklient.hu

Alle, die sich näher mit der Umsatzsteuer beschäftigen, wissen ganz genau, was für eine wichtige Bedeutung die Begriffe „feststeständige Betriebstätte" oder „umsatzsteuerliche feste Niederlassung" bei der mehrwertsteuerlichen Behandlung von internationalen Transaktionen haben. Dies kann sich auf den Mehrwertsteuersatz der erbrachten Dienstleistungen auswirken. Aber auch bei der im Ausland aufkommenden Umsatzsteuerrückerstattung muss berücksichtigt werden, ob für die Gesellschaft eine Betriebsstätte im gegebenen Land entstanden ist. Wenn für ein ausländisches Unternehmen eine Betriebsstätte in Ungarn entsteht, kann die Umsatzsteuerregistrierung und die damit verbundene zusätzliche Administration nicht vermieden werden. In unserem nachfolgenden Artikel werden wir uns auch mit diesen Themen beschäftigen, aber sehen wir uns erstmal an, was die größte Herausforderung bei der Definition ist.

Umsatzsteuerliche feste Niederlassung – die ungarische Definition

Nach dem in Ungarn geltenden Umsatzsteuergesetz gilt außer dem Firmensitz der ortsgebundene, auf **nachhaltig**es Ausüben der Geschäftstätigkeit angelegte (oder dafür vorgesehene) geografisch abgegrenzte Ort als ständige Betriebsstätte, wo auch **anderweitige Bedingungen zum selbstständigen Ausüben der Wirtschaftstätigkeit – im Vergleich zum Firmensitz - tatsächlich zur Verfügung stehen**. In bestimmten Fällen kann auch die Handelsvertretung der Steuerpflichtigen als ständige Betriebsstätte gelten.

Interessant zu beobachten ist hierbei, dass die Definition der Niederlassung im früheren Umsatzsteuergesetz vor 2008 einen ganz anderen Ansatz hatte:

Als Niederlassung zählte demzufolge eine gesonderte Produktions- oder Geschäftseinrichtung, in der der Steuerpflichtige eine ortsgebundene und eine **nachhaltig** einnahmeerzielende Tätigkeit ausübte, insbesondere nachfolgender Auflistung:

- Sitz der Geschäftsleitung;
- Zweigniederlassung;
- Fertigungswerk;
- Werkstatt oder Lager;
- Bergwerk, Steinbruch, Ölfeld oder andere Niederlassung zum Abbau der natürlichen Ressourcen;
- Anlage zur Bau-, Erstellungs-, Montage- und Überwachungstätigkeit.

Glücklicherweise konnte diese Definition nach 2008 wieder außer Acht gelassen werden, und in der bereits erwähnten und aktuell geltenden Definition hinsichtlich der Betriebsstätte gibt es keine taxative Auflistung mehr.

Das größte Problem mit der Definition für die umsatzsteuerliche feste Niederlassung ist vielleicht, dass es nicht gelungen ist, genau zu bestimmen, **welcher Zeitraum als „nachhaltig" gilt**. Dies hat eine enorme Bedeutung, weil dadurch bestimmt wird, ob die ausländische Gesellschaft in Ungarn hinsichtlich der Umsatzsteuer registriert werden muss oder nicht. Lassen Sie uns einen Blick auf die EU-Regelung werfen! Wird uns die Definition dann klarer erscheinen?

Umsatzsteuerliche feste Niederlassung nach den EU-Verordnungsvorschriften

Aufgrund der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates hinsichtlich des Dienstleistungsempfängers gilt als „feste Niederlassung" jede Niederlassung, die **einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden**. Hinsichtlich des Dienstleistungserbringers gilt als „feste Niederlassung" jede Niederlassung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen.

Über den Zeitraum ist in dieser Verordnung ebenfalls nicht die Rede, darüber hinaus gibt es sogar Unterschiede zwischen den ungarischen Verordnungen und den EU-Bestimmungen. Hierbei möchten wir Sie darauf hinweisen, dass die in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung festgelegten Definitionen über die Betriebsstätte (permanent establishment) und die umsatzsteuerliche feste Niederlassung (fixed establishment) nicht dasselbe sind. Während im Hinblick auf die direkte Steuer die Bestimmung der Betriebsstätte auch durch Beispiele in der Musterabkommen unterstützt wird, stellt die Bestimmung der Betriebsstätte hinsichtlich der indirekten Steuer keine leichte Aufgabe dar und es kommt vor, dass Rechtsfälle aus der EU den einzigen Anhaltspunkt geben können (z.B. in Sachen ARO Lease, Berkholz oder Welmory).

Fortsetzung auf Seite 3

„Die größte Erneuerung ist ein sogenanntes Country-by-Country-Reporting und der Automatismus."

András Szadai, WTS Klient Ungarn Senior Manager

Quelle: inforadio.hu

Schon gehört?

András Szadai, Senior Manager von WTS Klient Ungarn, sprach im InfoRadio über die Verrechnungspreisregelungen und deren bevorstehenden Änderungen. „Der Schlüssel ist das Sammeln von Informationen, d.h., dass die nationalen Steuerbehörden gleichzeitig von möglichst vielen Stellen und auch so viele detaillierte Informationen wie möglich automatisch erhalten sollen", betonte der Experte.
Hören Sie sich unter diesem Link das Gespräch an!
Das Gespräch ist nur auf Ungarisch erreichbar.

Wie schaut das in der Praxis der ungarischen Steuerbehörde NAV aus?

Nach der Untersuchung der üblichen Handhabung des ungarischen Rechtsanwenders, der Nationalen Steuer- und Zollbehörde in Ungarn (NAV) ist ersichtlich, dass die Steuerfahnder immer in Kenntnis der jeweiligen Transaktion und aller dazugehörenden Umstände feststellen, ob eine ungarische umsatzsteuerliche feste Niederlassung bestimmt werden kann oder nicht. Die Steuerfahnder können neben den in der Definition genannten anderweitigen Bedingungen auch den im Vertrag festgesetzten Zeitraum und den tatsächlichen Zeitraum der Tätigkeit in Ungarn überprüfen. Wir können davon ausgehen, dass **ein Zeitraum von mehr als 12 Monaten ganz sicher eine umsatzsteuerliche feste Niederlassung und damit eine Registrationspflicht bestimmen lässt**, während eine kürzere, eine 3 bis höchstens 6 Monate andauernde Dienstleistungstätigkeit in Ungarn wahrscheinlich keine Niederlassung zur Folge hätte.

Natürlich ist eine tiefgehende Prüfung bei der gegebenen Transaktion und Transaktionsart in Ungarn unverzichtbar, da als Folge **einer falschen Betriebsstättenbeurteilung die NAV eine Steuerschuld feststellen und in diesem Zusammenhang eine Steuerstrafe in Höhe von höchstens 50% und Verzugszinsen verhängen kann**.

Urteil des EU Gerichtshofes – Steuerstrafe der NAV ist nicht rechtmäßig

Dem Urteil zufolge müssen folgende Punkte beachtet werden:

- Gegen den Verkäufer ist ein Liquidationsverfahren eröffnet worden.
- Die Mehrwertsteuer wurde bereits früher entrichtet.
- Es gab keine Anhaltspunkte für die Begehung eines Steuerbetrugs, der Steuerzahler hat gutgläubig gehandelt.
- Das Budget erlitt keinen Schaden.

Autor: **Tamás Gyányi**
tamas.gyanyi@wtsklient.hu

Es ist noch gar nicht so lange her, dass wir in Kenntnis vom Antrag des Generalanwalts über einen auf Ungarn bezogenen Fall vor dem Europäischen Gerichtshof berichteten. Am 26. April wurde nun hierzu auch ein Urteil verkündet und wir können ruhig zugeben, dass es jenseits unserer Vorstellungskraft ist. Die Steuerzahler dürfen sich freuen, die Strafpraxis der ungarischen Steuerbehörde (NAV) hat jedoch eine weitere Rüge erhalten.

Warum ist das gefällte Urteil zur Steuerstrafe der NAV vorteilhaft für die Steuerzahler?

Sich die Beurteilungsschwierigkeiten hinsichtlich des Reverse-Charge-Verfahrens und der normalen Steuerschuldnerschaft zunutze machend, beanstandete die NAV im konkreten Fall den Abzug der Mehrwertsteuer als Vorsteuer beim Kauf eines mobilen Hangars. Obendrein hat die ungarische Steuerbehörde auch eine Steuerstrafe in Höhe von 50% des Mehrwertsteuerbetrags verhängt. Um dem Ganzen die Krone aufzusetzen, wurde gegen den Zulieferer in Ungarn ein Liquidationsverfahren eröffnet und er so nicht in der Lage gewesen wäre, dem Käufer und Steuerzahler die Steuer zurückzuzahlen.

Das Urteil hat beide Hauptprobleme behoben. Es sieht keine Grundlage für die Strafe von 50%, das heißt für die Höchststrafe, und es hält sogar im Zusammenhang mit der Steuerrückzahlung fest, dass der Steuerzahler in Ungarn die Rückerstattung direkt von der NAV geltend machen kann. Dieser letzte Punkt stellt unserer Meinung nach die wirklich große Ohrfeige für die Steuerbehörde in Ungarn dar und schenkt den Steuerzahlern etwas Hoffnung, die sich ungewollt in eine unangenehme Situation fanden.

Wir zitieren selten wortwörtlich, aber in diesem Fall sollten Sie die wichtigsten Punkte des Urteils (ohne juristischen Schnickschnack) kennenlernen.

„Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist dahin auszulegen, dass er dem **entgegensteht**, dass in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren fraglichen **die nationalen Steuerbehörden gegen einen Steuerpflichtigen, der einen Gegenstand erworben hat, dessen Lieferung dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegt, eine Geldbuße in Höhe von 50% des von ihm an die Steuerverwaltung zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrags verhängen, wenn der Steuerverwaltung keine Steuereinnahmen entgangen sind und keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen**, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist."

...es kann nicht beanstandet werden, dass „in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren fraglichen dem Erwerber eines Gegenstands für die Mehrwertsteuer, die er aufgrund einer nach der gewöhnlichen Mehrwertsteuerregelung ausgestellten Rechnung rechtsgrundlos an den Verkäufer gezahlt hat, obwohl der betreffende Umsatz der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) unterlag, das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wird, wenn der Verkäufer diese Steuer an das Finanzamt abgeführt hat. Die genannten Grundsätze **erfordern** allerdings, **dass der Erwerber seinen Anspruch auf Rückzahlung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer unmittelbar gegen die Steuerverwaltung geltend machen kann, soweit die Rückzahlung durch den Verkäufer an den Erwerber unmöglich oder übermäßig schwierig wird, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Verkäufers**."

Der Urteilsbegründung zufolge **müssen die Mitgliedstaaten** im Interesse des Effektivitätsgrundsatzes **solche Instrumente und Verwaltungsregeln einführen, die es ermöglichen, dass der genannte Käufer die rechtsgrundlos in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer zurückfordern kann**.

Folgende Tatsachen müssen demnach beachtet werden:

- Gegen den Verkäufer wurde ein Liquidationsverfahren eröffnet, dass darauf hinweisen könnte, dass es für den Erwerber unmöglich oder übermäßig schwierig wird, die in der Rechnung vom Verkäufer rechtsgrundlos ausgewiesene Mehrwertsteuer von ihm zurückzahlen zu lassen.
- Die Mehrwertsteuer wurde bereits früher an den Verkäufer entrichtet (als weiterer Umstand könnte hierbei untersucht werden, ob der Verkäufer sie tatsächlich an den Staatshaushalt abgeführt hat oder nicht, obwohl das aus dem Gesichtspunkt des Steuerzahlers irrelevant ist).
- Es gab keine Anhaltspunkte für die Begehung eines Steuerbetrugs, der Steuerzahler hat gutgläubig gehandelt.
- Das Budget erlitt keinen Schaden.

Welche Folgen wird das Urteil haben?

Hinsichtlich der **Steuerstrafe der NAV** hätte im gegebenen Fall auch die Steuerbehörde in Ungarn die Steuerstrafe mindern können (oder sogar vollständig erlassen können), da das Gesetz über die Abgabenordung dies ermöglicht. Nach unseren Erfahrungen aus der Praxis erhebt die ungarische NAV sonst nicht sofort eine Strafe in Höhe von 50%, aber auf Grundlage der im Transaktionswert enthaltenen Mehrwertsteuer kann die Strafe auch von 5 oder 10% ebenfalls eine erhebliche Summe darstellen. Wir vertrauen darauf, dass die Steuerfahnder und deren Vorgesetzte diese Gerichtsurteile ebenfalls lesen und in ähnlichen Fällen nicht die Höchststrafe als Grundsatz nehmen.

Gemäß den Gesetzen in Ungarn besteht keine Möglichkeit auf direkte Rückerstattung von der Steuerbehörde, gleichzeitig berücksichtigen jedoch die ungarischen Gerichte in dem einen oder anderen konkreten Fall die Schlussfolgerungen aus den Urteilen des Europäischen Gerichtshofs in Steuerverfahren. Im konkreten Fall sehen wir die Berücksichtigung von solchen Anordnungen in den inländischen Rechtsregelungen in Zukunft als begründet, deren Wesen dem entsprechen würde, dass die Steuerzahler, die sich in einer ähnlichen Situation befinden, einen Antrag an die ungarische Steuerbehörde auf eine direkte Rückerstattung stellen können.

Im Lichte des Urteils ist es empfehlenswert, die eigenen Steuerprüfungen aus der Vergangenheit erneut zu überprüfen, in denen in einer ähnlichen Situation (insolventer Verkäufer) die bereits bezahlte Mehrwertsteuer nicht „zurückgeholt" werden konnte.

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen.

Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen.

Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der unten genannten Kontakte.

Dienstleistungen der WTS Klient Ungarn:

» Steuerberatung
» Financial advisory
» Rechtsberatung
» Buchhaltung
» Lohnverrechnung

WTS Klient Ungarn
1143 Budapest • Stefánia út 101-103. • Ungarn
Telefon: +36 1 887 3700 • Fax: +36 1 887 3799
info@wtsklient.hu • www.wtsklient.hu