

Ständige Betriebsstätten in der Ukraine: Steuerrisiken für ausländische Unternehmen

1. Was ist eine ständige Betriebsstätte in der Ukraine?
2. Arten ständiger Betriebsstätten in der Ukraine
3. Tätigkeiten, die keine Betriebsstätte begründen
4. Registrierungspflichten für Betriebsstätten in der Ukraine
5. Besteuerung ständiger Betriebsstätten in der Ukraine
6. Risiken einer Tätigkeit ohne steuerliche Registrierung
7. Praktische Empfehlungen für internationale Unternehmen

À

1. Was ist eine ständige Betriebsstätte in der Ukraine?

Die ukrainischen Steuerbehörden haben ihre Kontrolle über die Tätigkeit ausländischer Unternehmen in der Ukraine in den letzten Jahren erheblich verschärft, insbesondere wenn lokale Mitarbeiter, Repräsentanzen, abhängige Vertreter oder andere Formen wirtschaftlicher Präsenz vorliegen.

Die ukrainische Gesetzgebung wurde unter dem Einfluss der von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung entwickelten internationalen Regeln zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erheblich geändert.

In der Praxis hat dies zu einer deutlichen Verstärkung der Kontrolle über die Tätigkeit ausländischer Unternehmen und ständiger Betriebsstätten in der Ukraine geführt. Die Steuerbehörden analysieren zunehmend nicht nur das formale Bestehen einer Repräsentanz oder eines Büros, sondern auch den tatsächlichen Charakter der Tätigkeit des Nichtansässigen, die Funktionen des lokalen Personals und den Grad seiner wirtschaftlichen Präsenz in der Ukraine.

Eine ständige Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Nichtansässigen in der Ukraine ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dazu gehören insbesondere ein Sitz der Leitung der Betriebsstätte; eine Zweigniederlassung; ein Büro; eine Fabrikationsstätte; eine Werkstatt; eine Anlage oder Einrichtung zur Erkundung natürlicher Ressourcen; ein Bergwerk, eine ?-l- oder Gasquelle, ein Steinbruch oder eine andere Stätte zur Gewinnung natürlicher Ressourcen; ein Lager oder eine Räumlichkeit, die für die Lieferung von Waren genutzt wird; ein Server.

Für steuerliche Zwecke umfasst der Begriff "ständige Betriebsstätte":

- eine Baustelle, ein Bau-, Montage- oder Installationsobjekt oder damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeiten. Dabei muss die Gesamtdauer der mit einer solchen Baustelle, einem solchen Objekt oder einer solchen Tätigkeit verbundenen Arbeiten, die der Nichtansässige durch Arbeitnehmer oder sonstiges von ihm zu diesem Zweck eingesetztes Personal ausführt, mehr als zwölf Monate betragen.
- die Erbringung von Dienstleistungen durch einen Nichtansässigen (mit Ausnahme von Personalüberlassungsleistungen), einschließlich Beratungsleistungen, durch Arbeitnehmer, die er zu diesem Zweck beschäftigt hat. Dabei muss eine solche Tätigkeit in der Ukraine während eines Zeitraums bzw. mehrerer Zeiträume ausgeübt werden, deren Gesamtdauer in einem beliebigen Zwölfmonatszeitraum mehr als 183 Tage beträgt;
- Personen, die aufgrund eines Vertrags, eines anderen Rechtsgeschäfts oder tatsächlich befugt sind und diese Befugnis gewöhnlich ausüben, Verhandlungen über wesentliche Bedingungen von Rechtsgeschäften zu führen (in deren Folge der Nichtansässige Verträge/Kontrakte ohne wesentliche Änderung dieser Bedingungen abschließt) und/oder Verträge/Kontrakte im Namen des Nichtansässigen abzuschließen. Diese Tätigkeit muss von der Person im Interesse, auf Rechnung und/oder zugunsten ausschließlich eines Nichtansässigen und/oder mit ihm verbundener nichtansässiger Personen ausgeübt werden.
- Personen, die aufgrund eines Vertrags, eines anderen Rechtsgeschäfts oder tatsächlich befugt sind und diese Befugnis gewöhnlich ausüben, Bestände (Waren), die dem Nichtansässigen gehören und aus deren Bestand die Lieferung von Beständen (Waren) im Namen des Nichtansässigen erfolgt, zu lagern. Ausgenommen sind in der Ukraine ansässige Betreiber von Lagern für eine nur vorübergehende Verwahrung oder in der Ukraine ansässige Betreiber von Zolllagern.

2. Arten ständiger Betriebsstätten in der Ukraine

In der Praxis kann eine ständige Betriebsstätte nicht nur durch eine offiziell registrierte Repräsentanz oder Zweigniederlassung entstehen, sondern auch durch Bauprojekte, lokale Mitarbeiter, Lager, abhängige Vertreter oder operative Tätigkeiten im Interesse eines ausländischen Unternehmens.

Die Steuerbehörden analysieren zunehmend nicht nur die formale Struktur der Tätigkeit eines Nichtansässigen, sondern auch die tatsächliche operative Kontrolle, die Unternehmenskommunikation, die Rolle des lokalen Personals und die wirtschaftliche Präsenz des ausländischen Unternehmens in der Ukraine.

Insbesondere besteht ein nicht abschließender Katalog von Anzeichen für eine ständige Betriebsstätte:

- Systematische verbindliche Anweisungen: Erteilung von für die Ausführung verbindlichen Anweisungen durch den Nichtansässigen (auch über elektronische Kommunikationsmittel) und deren Ausführung durch eine Person;
- Unternehmenskommunikationsmittel und Domains: Vorhandensein und Nutzung der Unternehmens-E-Mail-Adresse des Nichtansässigen durch eine Person für die Kommunikation mit dem Nichtansässigen und/oder mit Dritten, mit denen der Nichtansässige Verträge oder andere Rechtsgeschäfte abgeschlossen hat oder abschließen wird;
- Verwaltung von Vermögenswerten: Ausübung des Rechts durch eine Person, Vermögenswerte des Nichtansässigen in der Ukraine auf Grundlage

entsprechender Anweisungen des Nichtansässigen zu besitzen oder über diese zu verfügen;

- Tatsächliche operative Kontrolle: Ausübung des Rechts durch eine Person, Bestände (Waren) oder andere Vermögenswerte des Nichtansässigen in der Ukraine oder einen erheblichen Teil davon auf Grundlage entsprechender Anweisungen des Nichtansässigen zu besitzen oder über diese zu verfügen;
- Anmietung von Räumlichkeiten für das Geschäft des Nichtansässigen: Vorhandensein von im eigenen Namen gemieteten Räumlichkeiten bei einer Person zur Lagerung von Vermögen des Nichtansässigen, das auf Anweisung des Nichtansässigen an Dritte zu übertragen ist, oder dessen Lagerung für andere vom Nichtansässigen bestimmte Zwecke.

3. Tätigkeiten, die keine Betriebsstätte begründen

Nicht jede Tätigkeit eines ausländischen Unternehmens in der Ukraine führt automatisch zur Entstehung einer ständigen Betriebsstätte. Unterstützende oder vorbereitende Tätigkeiten sowie unabhängige Vermittlungsmodelle können außerhalb der Betriebsstättenregelungen liegen.

Insbesondere entsteht keine ständige Betriebsstätte eines Nichtansässigen, wenn der Nichtansässige seine Tätigkeit in der Ukraine über einen unabhängigen Vermittler - einen Residenten - ausübt, der im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und zu marktüblichen Bedingungen handelt; wenn der Vermittler seine Tätigkeit selbständig organisiert, dem Nichtansässigen nicht untergeordnet ist und keine Leitungsfunktionen für ihn ausübt.

Kauft beispielsweise eine ukrainische Vertriebsgesellschaft Waren von einem Nichtansässigen und verkauft sie diese anschließend im eigenen Namen und auf eigenes Risiko weiter, begründet eine solche Tätigkeit in der Regel keine ständige Betriebsstätte. Die Situation ändert sich jedoch, wenn dieser Vermittler tatsächlich ausschließlich für einen Nichtansässigen tätig ist, dessen Anweisungen ausführt und keine eigenen kommerziellen Risiken trägt. In einem solchen Fall können die Steuerbehörden ihn als abhängigen Vertreter ansehen.

Auch die Nutzung von Räumlichkeiten oder eine Präsenz in der Ukraine begründet gesondert keine ständige Betriebsstätte, wenn diese Tätigkeit ausschließlich vorbereitenden oder unterstützenden Charakter hat.

Beispiele hierfür sind Marktanalysen, das Sammeln von Informationen, technische Unterstützung, administrative Begleitung oder andere Hilfsfunktionen, die nicht unmittelbar mit dem Abschluss von Verträgen oder der Erzielung von Einkünften des Nichtansässigen verbunden sind.

Die Grenze zwischen unterstützender und wesentlicher Tätigkeit wird jedoch unter Berücksichtigung der tatsächlichen Rolle dieser Funktion im Geschäft der Gruppe beurteilt. Wenn eine vorbereitende Tätigkeit faktisch zu einem wesentlichen Teil des operativen Prozesses wird oder im Interesse mehrerer verbundener Nichtansässiger innerhalb eines einheitlichen Geschäftsmodells ausgeübt wird, können die Steuerbehörden eine solche Struktur als ständige Betriebsstätte betrachten.

Erbringt ein ukrainisches Büro beispielsweise Marketingdienstleistungen, beschäftigt sich tatsächlich jedoch mit der Abstimmung von Vertragsbedingungen, der Kommunikation mit Kunden und nimmt Einfluss auf den Abschluss von

Vereinbarungen, kann eine solche Tätigkeit über den Rahmen einer Hilfstätigkeit hinausgehen.

4. Registrierungspflichten für Betriebsstätten in der Ukraine

Ausländische Unternehmen, die ihre Geschäftstätigkeit in der Ukraine über eine Betriebsstätte ausüben, müssen in der Regel eine steuerliche Registrierung in der Ukraine vornehmen und lokale steuerliche Verpflichtungen erfüllen.

Der Antrag auf Registrierung ist innerhalb von zehn Kalendertagen ab dem Datum der Registrierung der Repräsentanz einzureichen.

Dem Antrag sind Dokumente beizufügen, die den rechtlichen Status des Nichtansässigen im Land seiner Registrierung, seine Identifikationsdaten sowie die Befugnisse der Person bestätigen, die den Nichtansässigen in der Ukraine vertritt. Im Falle einer ständigen Betriebsstätte ist zusätzlich ein Dokument über deren Akkreditierung oder Registrierung auf dem Territorium der Ukraine einzureichen. Alle Dokumente ausländischen Ursprungs unterliegen der ordnungsgemäßen Legalisierung und Übersetzung ins Ukrainische, sofern internationale Verträge der Ukraine nichts anderes vorsehen.

Das könnte Sie auch interessieren: Gründung einer ukrainischen GmbH

Die Gesetzgebung folgt zudem dem Ansatz, dass eine Registrierungspflicht entstehen kann, wenn ein Nichtansässiger in der Ukraine einzelne wirtschaftlich erhebliche Handlungen vornimmt.

Dies betrifft insbesondere den Erwerb von unbeweglichem Vermögen oder von Vermögensrechten daran, die Eröffnung von Konten oder elektronischen Geldbörsen in der Ukraine sowie die Durchführung von Investitionstransaktionen mit Gesellschaftsrechten ukrainischer Unternehmen. In solchen Fällen entsteht die Pflicht zur Registrierung vor dem Abschluss der jeweiligen Transaktion oder vor der Vornahme der ersten Zahlung.

Besondere Aufmerksamkeit ist Situationen zu widmen, in denen Anzeichen für die Tätigkeit eines Nichtansässigen in der Ukraine im Rahmen einer Steuerkontrolle ohne vorherige Registrierung festgestellt werden. In solchen Fällen kann die Steuerbehörde eine Prüfung der tatsächlichen Tätigkeit einleiten, insbesondere wenn Residenten im Interesse des Nichtansässigen über separate Unterabteilungen oder andere Strukturen tätig werden, die Anzeichen einer ständigen Betriebsstätte aufweisen können.

5. Besteuerung ständiger Betriebsstätten in der Ukraine

Ständige Betriebsstätten von Nichtansässigen werden in der Ukraine grundsätzlich nach den allgemeinen Regeln der Körperschaftsteuer unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes besteuert, was eine Analyse der Funktionen, Risiken und Vermögenswerte der Betriebsstätte erfordert.

Dieser Grundsatz sieht vor, dass der Gewinn der ständigen Betriebsstätte dem Gewinn eines unabhängigen Unternehmens entsprechen muss, das eine vergleichbare Tätigkeit unter vergleichbaren Bedingungen ausübt und nicht der Kontrolle des Nichtansässigen unterliegt. Im Rahmen dieses Ansatzes wird eine

Funktionsanalyse der Tätigkeit der Betriebsstätte unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, der eingesetzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken durchgeführt.

6. Risiken einer Tätigkeit ohne steuerliche Registrierung

Wird eine verdeckte Betriebsstätte festgestellt, können erhebliche Steuernachforderungen, Geldbußen, Dokumentenprüfungen und langwierige Steuerstreitigkeiten mit ukrainischen Steuerbehörden entstehen.

Erhält die Steuerbehörde Informationen, die darauf hinweisen, dass ein Nichtansässiger eine Geschäftstätigkeit über eine ständige Betriebsstätte auf dem Territorium der Ukraine ausübt, führt sie eine außerplanmäßige Dokumentenprüfung dieser Tätigkeit durch.

Zu beachten ist, dass Prüfungen in Bezug auf Nichtansässige, die auf dem Territorium der Ukraine eine Geschäftstätigkeit ausüben und sich hätten registrieren lassen müssen, sowie in Bezug auf deren separate Unterabteilungen, einschließlich registrierter ständiger Betriebsstätten, bereits seit dem 1. Juli 2021 angeordnet werden können.

Wird im Rahmen der Prüfung festgestellt, dass ein Nichtansässiger eine Geschäftstätigkeit über eine ständige Betriebsstätte auf dem Territorium der Ukraine ohne steuerliche Registrierung aufnimmt und/oder ausübt, kann als außergewöhnliches Mittel zur Sicherstellung der Erfüllung der Pflichten des Steuerpflichtigen eine verwaltungsrechtliche Beschlagnahme des Vermögens des Steuerpflichtigen angewendet werden.

Das Steuerrecht sieht für solche Verstöße eine finanzielle Haftung vor. Insbesondere wird für die Ausübung einer Tätigkeit durch einen Nichtansässigen über eine separate Unterabteilung, einschließlich einer ständigen Betriebsstätte, ohne steuerliche Erfassung eine feste Geldbuße in Höhe von 100.000 Hrywnia verhängt.

In der Praxis kommt es vor, dass eine Geldbuße in Höhe von 100.000 Hrywnia gegen Repräsentanten verhängt wird, deren Tätigkeit Anzeichen eines unterstützenden oder vorbereitenden Charakters aufweist, insbesondere im Rahmen planmäßiger Prüfungen. Die Anwendung einer solchen Sanktion ist jedoch nur möglich, wenn die Steuerbehörde ordnungsgemäß nachweist, dass auf dem Territorium der Ukraine tatsächlich eine geschäftliche (kommerzielle) Tätigkeit ausgeübt wurde und nicht ausschließlich Hilfsfunktionen, die keine eigenständige Erzielung von Einkünften bewirken.

Gleichzeitig sind die Folgen in der Praxis deutlich umfassender als die Geldbuße selbst. Wird das faktische Funktionieren einer verdeckten ständigen Betriebsstätte festgestellt, geht die Steuerbehörde in der Regel zu umfassenden Steuernachforderungen über. Ein gesondertes Risiko besteht in der Anwendung von Geldbußen im Zusammenhang mit der Nachveranlagung von Steuerschulden durch die Steuerbehörde, insbesondere in Fällen, in denen eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlage festgestellt wird.

Die Steuerbehörden treffen nach den Ergebnissen der Prüfung eine Entscheidung über die steuerliche Erfassung des Nichtansässigen als Körperschaftsteuerpflichtiger, wenn festgestellt wird, dass er seine Tätigkeit über eine ständige Betriebsstätte ohne

entsprechende Registrierung ausübt.

7. Praktische Empfehlungen für internationale Unternehmen

Internationale Unternehmen sollten ihre Geschäftsstruktur in der Ukraine regelmäßig analysieren, die Rolle lokaler Mitarbeiter und Vertragspartner bewerten und die Einhaltung ukrainischer Steuer- und Compliance-Vorschriften sicherstellen.

In der Praxis ist besondere Aufmerksamkeit Situationen zu widmen, in denen ukrainisches Personal oder lokale Vertragspartner tatsächlich an Verhandlungen über wesentliche Vertragsbedingungen beteiligt sind, mit Kunden des Nichtansässigen interagieren oder operative Unterstützung für das Geschäft in der Ukraine leisten. Gerade solche Faktoren werden von den Steuerbehörden bei Prüfungen der Tätigkeit internationaler Unternehmensgruppen zunehmend analysiert.

Das könnte Sie auch interessieren: Werkverträge mit ukrainischen Auftragnehmern: 5 rechtliche und steuerliche Risiken für ausländische Unternehmen

Gesonderte steuerliche Risiken können auch bei der Umsetzung langfristiger Bau-, Ingenieur-, Service- oder Infrastrukturprojekte in der Ukraine sowie bei der Nutzung von Lagern, lokalen Büros oder abhängigen Vertretern entstehen. In solchen Situationen wird internationalen Unternehmen empfohlen, bereits vor Aufnahme der operativen Tätigkeit eine vorläufige steuerliche und rechtliche Analyse der Struktur ihrer Tätigkeit in der Ukraine durchzuführen.

DLF attorneys-at-law

DLF attorneys-at-law berät ausländische Unternehmen, internationale Investoren und ukrainische Tochtergesellschaften zu steuerlichen Risiken, ständigen Betriebsstätten, der Strukturierung der Tätigkeit in der Ukraine, Steuer-Compliance und der Zusammenarbeit mit ukrainischen Steuerbehörden. Unsere Rechtsdienstleistungen umfassen die Analyse von Risiken ständiger Betriebsstätten, steuerliche Strukturierung, die Begleitung von Prüfungen sowie die Vertretung der Interessen von Mandanten in Steuerstreitigkeiten.