

Rechtssache C-363/20

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

5. August 2020

Vorlegendes Gericht:

Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtischer Gerichtshof, Ungarn)

Datum der Vorlageentscheidung:

29. Juni 2020

Klägerin:

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Beklagte:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung,
Ungarn)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Gerichtliche Überprüfung einer Verwaltungsentscheidung der Nemzeti Adó- és
Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen
Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn)

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auf die buchhalterische Rechnungslegung von Lizenzgebühreneinnahmen
angewandte Grundsätze der Rechnungslegung – Bei der nachträglichen Prüfung
der Steuererklärung ergangener Bescheid der Steuerbehörde, mit dem ein
Steuerfehlbetrag festgestellt wird – Recht auf ein faires Verfahren im
Steuerprüfungsverfahren – Rechtssicherheit – Verbot des Rechtsmissbrauchs –
Steuerbuße – Verhältnismäßigkeit – Anrechnung des in Bezug auf das dem
Referenzjahr vorhergehende Jahr mittels Eigenrevision festgestellten
Steuerüberschusses auf den im Referenzjahr festgestellten Steuerfehlbetrag –

Ausweitung der Prüfung der Steuerbehörde auf das dem Referenzjahr vorhergehende oder nachfolgende Jahr – Vertrauensschutz – Berechtigtes Vertrauen begründendes Verhalten der Steuerbehörde

Rechtsgrundlage: Art. 267 AEUV

Zur Vorabentscheidung vorgelegte Fragen

1. Ist das Verfahren einer mitgliedstaatlichen Steuerbehörde mit dem als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannten Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) sowie mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes vereinbar, wenn bei der nachträglichen Prüfung der Erklärung des Steuerpflichtigen – ohne dass ein Verstoß gegen eine konkrete Rechnungslegungsvorschrift oder gegen eine Bestimmung des materiellen Rechts über die prüfungsgegenständliche Steuer durch den Steuerpflichtigen festgestellt werden würde bzw. der Betrag der zu entrichtenden Steuer in den Jahren der wirtschaftlichen Tätigkeit im Vergleich zu den Angaben in der Erklärung geändert werden würde – ohne Angabe von Gründen ausschließlich deshalb eine Steuerdifferenz zulasten des Steuerpflichtigen festgestellt wird, weil der Steuerpflichtige bei der Erstellung seiner Erklärung von den Rechnungslegungsgrundsätzen des mitgliedstaatlichen Rechnungslegungsgesetzes nicht die zwei von der Steuerbehörde vorausgesetzten Steuergrundsätze zu Grunde gelegt hat, sondern sich unter Geltendmachung des Grundsatzes des Ermessensspielraums auf andere für die Rechnungslegung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit maßgeblich erachtete Grundsätze berufen hat?

2. Kann Art. 2 Abs. 3 und 31 der Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates unter Berücksichtigung des in Art. 47 der Charta verankerten Grundsatzes des Rechts auf ein faires Verfahren und der als allgemeine Rechtsgrundsätze der Union anerkannten Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes dahin ausgelegt werden, dass im Fall einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstreckt, die Steuerbehörde, wenn sie von den vom Steuerpflichtigen gewählten Rechnungslegungsgrundsätzen zu anderen Rechnungslegungsgrundsätzen übergeht und infolgedessen eine auch seine Steuererklärungen der unmittelbar vorangehenden oder nachfolgenden Jahre betreffende Umbuchung durchführt, verpflichtet ist, ihre Prüfung auch auf die Wirtschaftsjahre auszudehnen, auf die sich die wirtschaftliche Tätigkeit erstreckt, so dass auch die Feststellungen der Steuerbehörde bezüglich des prüfungsgegenständlichen Zeitraums Auswirkungen haben? Muss die Steuerbehörde bei der nachträglichen Prüfung der Erklärung des Steuerpflichtigen im prüfungsgegenständlichen Jahr in Bezug auf das frühere Jahr durch Eigenrevision geänderte Posten berücksichtigen, durch die beim Steuerpflichtigen infolge der Entrichtung der Steuer vor Fälligkeit eine Überzahlung eingetreten ist bzw. ist das Verfahren, mit dem die Steuerbehörde trotz der Überzahlung einen Steuerfehlbetrag zulasten des Steuerpflichtigen

feststellt, mit den oben genannten Grundsätzen und dem in Art. 54 der Charta verankerten Verbot des Missbrauchs der Rechte vereinbar?

3. Sind die Feststellung einer als Steuerfehlbetrag zu betrachtenden Steuerdifferenz, die diesbezügliche Festsetzung der Verpflichtung zur Zahlung einer Steuerbuße bis zu 10 % sowie die Verhängung eines Verspätungszuschlags eine verhältnismäßige Sanktion für die Wahl einer möglicherweise unrichtigen Buchführungsmethode, wenn die streitgegenständliche Steuer vor Fälligkeit entrichtet wurde und sich während des gesamten Verfahrens als Überzahlung auf dem Steuerkonto der Klägerin befand, dem Haushalt mithin kein Steuerausfall entstanden ist und keine Anhaltspunkte für einen Missbrauch vorliegen?

4. Kann der Grundsatz des berechtigten Vertrauens (Vertrauensschutz) dahin ausgelegt werden, dass seine objektive Grundlage, d. h. die Erwartung des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seiner buchhalterischen Rechnungslegung, begründet ist, wenn die Steuerbehörde zuvor beim Steuerpflichtigen eine Prüfung durchgeführt hat und die Erstellung und das Führen von Belegen, Büchern und Registern womöglich ohne konkrete Feststellung bzw. durch konkludentes Handeln als vorschriftsmäßig erachtet hat, oder kann sich der Steuerpflichtige nur dann auf den Grundsatz des berechtigten Vertrauens berufen, wenn die Steuerbehörde eine nachträgliche Prüfung der abgeschlossenen Zeiträume bewirkenden Steuererklärungen in Bezug auf alle Steuerarten durchführt und in Bezug auf die Rechnungslegungspraxis des Steuerpflichtigen eine ausdrücklich positive Feststellung trifft[?] Handelt die Steuerbehörde im Einklang mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, wenn sie in ihrer späteren Entscheidung wegen der Vorschriftswidrigkeit der Buchführung steuerrechtliche Rechtsfolgen so anwendet, dass sie unter Verweis auf den formalen oder unvollständigen Charakter der früheren Prüfung bzw. das Fehlen einer ausdrücklichen positiven Feststellung nicht anerkennt, dass die Klägerin zu Recht auf die Ordnungsmäßigkeit ihrer früheren Rechnungslegungspraxis vertraute?

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

- Art. 16 und 17 der Siebenten Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (ABl. 1983, L 193, S. 1) (im Folgenden: Siebente Richtlinie)
- Art. 2 und 31 der Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrags über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (ABl. 1978, L 222, S. 11) (im Folgenden: Vierte Richtlinie)
- Art. 47 und 54 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union

Angeführte nationale Vorschriften

- §§ 1 und 7 des Gesetzes Nr. LXXXI von 1996 über die Körperschaftssteuer und die Dividendensteuer (A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény) (im Folgenden: Körperschafts- und Dividendensteuergesetz). Gemäß seines § 1 ist dieses Gesetz unter Berücksichtigung der und im Einklang mit den Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes auszulegen. Wird von den Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes im Interesse der Sicherung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes abgewichen, darf dies keine Änderung der Steuerpflicht zur Folge haben. Gemäß § 7 Abs. 1 Buchst. s wird das Ergebnis vor Steuern um 50 % der zugunsten des Ergebnisses vor Steuern des Steuerjahres angerechneten Einkünfte aus erhaltenen Lizenzgebühren gesenkt.
- §§ 15 und 16 des Gesetzes Nr. C von 2000 über die Rechnungslegung (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény; im Folgenden: Rechnungslegungsgesetz). Die genannten Bestimmungen enthalten die vom Steuerpflichtigen bei der Erstellung des Abschlusses und der Buchführung einzuhaltenden Grundsätze, zu denen unter anderem der Grundsatz der Vollständigkeit und der Grundsatz der sachlichen Abgrenzung gehören.
- §§ 44, 49, 87, 165, 170 und 171 des Gesetzes Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) (im Folgenden: alte Besteuerungsordnung) § 44 betrifft die Art und Weise des Führens der Bücher und Register und ihren beleggestützten Charakter. § 49 betrifft die Möglichkeit der Änderung der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen mittels Eigenrevision. § 87 zählt die Arten der Prüfung auf und betont, dass durch die Prüfung zur nachträglichen Überprüfung der Steuererklärungen ein mit einer Prüfung abgeschlossener Zeitraum bewirkt wird. § 165 regelt den bei verspäteter Entrichtung der Steuer zu zahlenden Verspätungszuschlag. § 170 definiert den Begriff des Steuerfehlbetrags und regelt darüber hinaus die Berücksichtigung der Überzahlung als Erfüllung der Steuerzahlungspflicht. § 171 regelt die Möglichkeit der Herabsetzung der Steuerbuße.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Klägerin, die MARCAS MC Szolgáltató Zrt. (im Folgenden: MARCAS MC) überließ ihren verbundenen Unternehmen die Marke, deren Inhaber sie ist, gegen Lizenzgebühr zur Nutzung. Zwischen den Parteien erfolgte die Abrechnung durch die vierteljährliche Ausstellung von Rechnungen durch die MARCAS MC auf der Grundlage der von den verbundenen Unternehmen für das betreffende Quartal geschätzten Verkaufszahlen. In diesen Rechnungen berichtete die MARCAS MC die Zahlungsverpflichtungen unter Berücksichtigung der Differenz zwischen den geschätzten Angaben des vorhergehenden Quartals und den tatsächlichen

Verkaufszahlen, indem sie diese Differenz vom Betrag der Rechnungen des Referenzquartals abzog oder hinzufügte.

- 2 Am 11. März 2014 leitete die Steuerbehörde erster Instanz bei der MARCAS MC eine Prüfung für den Zeitraum Januar 2010 bis Dezember 2013 ein. Nach dem Prüfungsprotokoll vom 24. Juli 2015 bezog sich die Prüfung ausschließlich auf die Lizenzgebührengeschäfte und wurde auf Grundlage der Prüfung der beigebrachten Unterlagen und Erklärungen mit der Feststellung abgeschlossen, dass die Praxis der MARCAS MC den Bestimmungen der alten Besteuerungsordnung entsprach.
- 3 Am 18. September 2014 leitete die Steuerbehörde erster Instanz bei der MARCAS MC eine Prüfung zur nachträglichen Überprüfung der Steuererklärungen für das Steuerjahr 2013 ein. Diese Prüfung erstreckte sich auf alle Steuern und öffentlichen Subventionen. Die Behörde stellte fest, dass die MARCAS MC in Bezug auf die Methode der Abrechnung der Lizenzgebühren die im Rechnungslegungsgesetz aufgestellten Grundsätze der Vollständigkeit und der sachlichen Abgrenzung nicht beachtet habe, da sie unter anderem in ihrer Rechnung für das erste Quartal 2013 die bereits im vierten Quartal 2012 abgerechneten (und sich aufgrund der tatsächlichen Daten als überhöht erweisenden) Lizenzgebühreneinnahmen als die Lizenzgebühr mindernde Posten berücksichtigt habe. Mit Bescheid vom 4. April 2016 stellte die Steuerbehörde erster Instanz eine Steuerdifferenz zulasten der MARCAS MC fest und verhängte gegen sie eine Steuerbuße in Höhe von 50 % des festgestellten Steuerfehlbetrags sowie einen Verspätungszuschlag.
- 4 Nachdem der Bescheid der Steuerbehörde erster Instanz ergangen war, veranlasste die MARCAS MC eine Eigenrevision im Hinblick auf ihre Steuerpflicht für die Jahre 2011 und 2012. Als Ergebnis dieser Eigenrevision erwies sich die Steuerpflicht niedriger als der für das Jahr 2012 angegebene Betrag, wobei sie die Differenz jedoch als Überzahlung auf ihrem Steuerkonto beließ.
- 5 Auf den Rechtsbehelf der MARCAS MC setzte die Steuerbehörde zweiter Instanz (im Folgenden: Rechtsbehelfsdirektion) die Steuerbuße auf 10 % des Steuerfehlbetrags herab.
- 6 Die MARCAS MC erhob gegen den zweitinstanzlichen Bescheid Klage. Das angerufene Gericht hob den zweitinstanzlichen Bescheid auf und verpflichtete die Rechtsbehelfsdirektion zum Erlass eines neuen zweitinstanzlichen Bescheids. Der im wiederholten Verfahren am 22. August 2018 ergangene zweitinstanzliche Bescheid änderte den erstinstanzlichen Bescheid dahin ab, dass die Steuerbuße auf 10 % des Steuerfehlbetrags und der Betrag des Verspätungszuschlags herabgesetzt wurden; im Übrigen wurde der erstinstanzliche Bescheid bestätigt.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 7 Die MARCAS MC macht unter Berufung auf einen Verstoß gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des fairen Verfahrens geltend, dass die im

Rechnungslegungsgesetz aufgestellten Grundsätze zusammen zu betrachten seien, sich die Rechtsbehelfsdirektion jedoch ausschließlich auf die Grundsätze der Vollständigkeit und der sachlichen Abgrenzung gestützt habe. Die Rechtsbehelfsdirektion hätte bestimmte im Referenzjahr durch Eigenrevision früherer Jahre geänderte Posten berücksichtigen müssen, wie etwa den Umstand, dass die MARCAS MC ihrer Pflicht zur Entrichtung der Steuern früher nachgekommen sei, als sie tatsächlich fällig gewesen seien. Die MARCAS MC macht ferner einen Verstoß gegen den Grundsatz des berechtigten Vertrauens (Vertrauensschutz) geltend, da sie angesichts der Feststellungen der früheren Prüfungen zu Recht davon habe ausgehen dürfen, dass ihre Verfahrensweise auch weiterhin den Rechtsvorschriften entspreche, so dass von ihr nicht habe erwartet werden können, dass sie ihre von der Steuerbehörde zuvor nicht beanstandete Praxis ändere.

- 8 Nach Ansicht der Rechtsbehelfsdirektion müssten alle im Rechnungslegungsgesetz vorgesehenen Grundsätze der Rechnungslegung gelten, und der Steuerpflichtige könne mit seinem Verfahren auch gegen jeden einzelnen dieser Grundsätze als solchen verstoßen. Die MARCAS MC lege diese Grundsätze falsch aus. Außerdem sei die Feststellung des Protokolls einer früheren Prüfung nur eine formale gewesen, da sich diese Feststellung lediglich auf die Vereinbarkeit mit der alten Besteuerungsordnung bezogen habe.

Kurze Darstellung der Gründe des Vorabentscheidungsersuchens

- 9 Gegenstand des Rechtsstreits ist die Festsetzung der Grundlage und der Höhe der Körperschaftsteuer. In Ungarn ist die Grundlage der Körperschaftsteuer im Sinne des sich auf die Körperschaftsteuer beziehenden Körperschafts- und Dividendensteuergesetzes das Buchführungsergebnis im Sinne des Rechnungslegungsgesetzes, für das das Körperschafts- und Dividendensteuergesetz Korrekturfaktoren festlegt. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist die buchhalterische Abrechnung der Wirtschaftsvorgänge des Jahres 2013 auf Grundlage der in dem prüfungsgegenständlichen Steuerjahr noch geltenden Vierten und der Siebenten Richtlinie und auf Grundlage des diese Richtlinien umsetzenden Rechnungslegungsgesetzes zu beurteilen.
- 10 Zur Zuständigkeit des Gerichtshofs der Europäischen Union (im Folgenden: Gerichtshof) für die Beantwortung der vorgelegten Fragen weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass es seine Fragen auf allgemeine Grundsätze des Unionsrechts gestützt hat, die im Wesentlichen in der Rechtsprechung des Gerichtshofs entwickelt wurden und deren Grundsätze nunmehr in Art. 6 EUV verankert sind.
- 11 In seinem Urteil in der Rechtssache C-617/10, Fransson, hat der Gerichtshof festgestellt, dass dann, wenn die Gerichte eines Mitgliedstaats zu prüfen haben, ob eine nationale Vorschrift oder Maßnahme, die das Unionsrecht durchführt, mit den Grundrechten vereinbar ist, und sie in diesem Rahmen Bestimmungen der

Charta auslegen sollen, sie die Möglichkeit und gegebenenfalls die Pflicht haben, den Gerichtshof um eine Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV zu ersuchen. Dies ist im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs in der Rechtssache 283/81, CILFIT, dann geboten, wenn die gestellte Frage entscheidungserheblich ist, die betreffende unionsrechtliche Bestimmung noch nicht Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder die richtige Anwendung des Unionsrechts nicht derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.

- 12 Zu den ersten beiden Voraussetzungen führt das vorlegende Gericht aus, dass die Vereinbarkeit der Anwendung der im Rechnungslegungsgesetz aufgestellten Grundsätze durch die Steuerbehörde mit den Bestimmungen in Art. 2 Abs. 3 und Art. 31 Abs. 1 der Vierten Richtlinie Auswirkungen auf die Begründetheit der Rechtssache hat, so dass die Frage entscheidungserheblich ist. Der Gerichtshof hat eine sehr umfangreiche Rechtsprechung zu den Grundsätzen der Rechtssicherheit, des Rechts auf ein faires Verfahren und der Verhältnismäßigkeit entwickelt, die aber auf völlig anderen Tatsachen- und Rechtsfragen beruht, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die fragliche unionsrechtliche Bestimmung vom Gerichtshof noch nicht ausgelegt worden ist.
- 13 Was den Verstoß gegen den Grundsatz des berechtigten Vertrauens der Steuerpflichtigen (Vertrauensschutz) anbelangt, hängt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Möglichkeit der Geltendmachung dieses Grundsatzes von der Begründetheit der bestehenden Erwartung (objektiver Teil) und davon ab, ob die Partei tatsächlich auf den Bestand der bestehenden Situation vertraut (subjektiver Teil). Der Gerichtshof prüft daher erstens, ob die Erwartung der Partei zum einen eine objektive Grundlage hat, die bei ihr zu Recht bestimmte Erwartungen wecken kann, und zweitens, ob dieses Vertrauen zum anderen in irgendeiner Form zum Ausdruck gekommen ist. Die Rechtsprechung der ungarischen Gerichte dazu ist nicht einheitlich. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts kann vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, dass er ohne einschlägige Änderung der Rechtsvorschriften die Praxis der Abrechnung seiner Geschäfte ändert, wenn diese Praxis im Anschluss an eine Gesamtprüfung von der Steuerbehörde nicht beanstandet worden ist. Die Kúria (Oberster Gerichtshof, Ungarn) hat dagegen entschieden, dass der gegen eine zukünftige Änderung schützende Grundsatz des berechtigten Vertrauens nur mit Verweis auf eine tatsächliche und positive Feststellung bzw. einen tatsächlichen und positiven Umstand anspruchsbegründend und eine günstigere Behandlung gestattend sein könne. Der Umstand, dass die Steuerbehörde keine Feststellung getroffen hat, bedeutet somit nicht, dass sie die Rechnungslegungspraxis des Steuerpflichtigen als ordnungsgemäß angesehen hätte. Die mitgliedstaatliche Praxis in Bezug auf die objektive und subjektive Voraussetzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes steht daher nicht mit der im Urteil CILFIT begründeten Lehre vom *acte clair* im Einklang, so dass eine richtige Rechtsanwendung, die für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum lässt, nicht vorliegt. Das Problem der Auslegung des Rechts bei der Anwendung des Grundsatzes des berechtigten Vertrauens wirkt sich unbestreitbar auf die Entscheidung des Rechtsstreits in der Sache aus und ist

daher entscheidungserheblich, kann aber ohne Vorabentscheidungsverfahren nicht entschieden werden.

- 14 In seinen Ausführungen zur ersten und zur zweiten Frage hebt das vorlegende Gericht hervor, dass das Rechnungslegungsgesetz kein Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen den Grundsätzen der Rechnungslegung herstellt. Jede Regel unterliegt einem einzigen Grundsatz, nach dem die Buchführung so erfolgen muss, dass der daraus erstellte Rechnungslegungsbericht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt. Die Grundlage der Körperschaftsteuer kann daher auch nur das tatsächliche Ergebnis der Tätigkeit sein. Zu diesem Zweck hat der Steuerpflichtige das Recht, unter den zahlreichen möglichen Optionen die Abrechnungsmethode zu wählen, die am besten geeignet ist, um das oben genannte Ziel zu erreichen, und die seinen Geschäften am besten entspricht. Ganz unabhängig von der angewendeten Abrechnungsmethode muss diese zum Nachweis der tatsächlichen Ergebnisse seiner Tätigkeit geeignet sein.
- 15 Die Steuerbehörde ließ die Gesamtheit der im Rechnungslegungsgesetz und in der Vierten Richtlinie aufgezählten, miteinander eng zusammenhängenden Grundsätze sowie die Rechnungslegungspolitik der MARCAS MC außer Acht und leitete ihre Feststellungen ausschließlich aus den Grundsätzen der Vollständigkeit und der sachlichen Abgrenzung ab, ohne jedoch weitere Vorschriftswidrigkeiten festzustellen. Das vorlegende Gericht weist auf die Praxis der nationalen Steuerbehörde hin, nach der diese im Fall einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die auch Auswirkungen auf das vorangehende oder das folgende Wirtschaftsjahr hat, die Erklärung abweichend von den vom Steuerpflichtigen gewählten Grundsätzen der Rechnungslegung regelmäßig auf andere Rechnungslegungsgrundsätze stützt, d. h. sie bucht um, was im geprüften Steuerjahr zu einer als Steuerfehlbetrag eingestuften Steuerdifferenz, in dem dem Steuerjahr vorangehenden oder folgenden Jahr dagegen zu einem Steuerüberschuss führt, ohne dass sich jedoch der Steuerbetrag selbst in Bezug auf die beiden zusammenhängenden Jahre ändern würde; deren gemeinsamen Betrag beanstandet die Steuerbehörde nämlich nicht. Obwohl die Steuerbehörde über eine entsprechende gesetzliche Befugnis verfügt, erstreckt sie ihre Prüfung nicht auf das dem geprüften Jahr unmittelbar vorangehende oder folgende Jahr, das ebenfalls von dem gewählten Grundsatz betroffen ist, obwohl sie andernfalls keine Steuerdifferenz feststellen könnte.
- 16 Zwar kann der Steuerpflichtige den im von der Prüfung nicht betroffenen Jahr festgestellten Überschuss im Wege einer Eigenrevision geltend machen, doch befreit ihn dies lediglich von der doppelten Zahlung der Steuerdifferenz, nicht aber von der Zahlung der Steuerbuße und des Verspätungszuschlags.
- 17 In seinen Ausführungen zur dritten und zur vierten Frage weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass der als Steuerfehlbetrag festgestellte Betrag bereits vor Fälligkeit an die Steuerbehörde abgeführt worden sei. Gleichzeitig berücksichtigte die Steuerbehörde bei der für das Referenzjahr durchgeführten Prüfung nicht den

Umstand und die Feststellungen der Eigenrevision sowie das davon betroffene geänderte Wirtschaftsjahr. Im vorliegenden Fall führte dies dazu, dass das Ergebnis der Prüfung nicht das tatsächliche Ergebnis der Tätigkeit der MARCAS MC widerspiegelt, da diese Gesellschaft ihre Überzahlung für das Jahr 2012 nicht auf den Fehlbetrag von 2013 anrechnen konnte.

- 18 Zum Grundsatz des berechtigten Vertrauens führt das vorlegende Gericht aus, dass die Steuerbehörde als Ergebnis einer früheren bei der MARCAS MC durchgeführten Prüfung protokolliert feststellte, die Buchführung der MARCAS MC sei gemäß den Vorgaben der alten Besteuerungsordnung erfolgt. Die Steuerbehörde nahm somit nicht nur die Rechnungslegungspraxis der MARCAS MC stillschweigend zur Kenntnis, sondern stellte deren Rechtmäßigkeit positiv fest. Zudem betraf diese Prüfung speziell und ausschließlich eine wirtschaftliche Tätigkeit, die mit der im vorliegenden Rechtsstreit in Rede stehenden wirtschaftlichen Tätigkeit identisch war.
- 19 Die alte Besteuerungsordnung knüpft jedoch unterschiedliche Rechtswirkungen an die verschiedenen Prüfungen. Während die nachträgliche Prüfung der Steuererklärungen zu einem abgeschlossenen Zeitraum mit der Rechtswirkung führt, dass der Steuerpflichtige nach Eröffnung der Prüfung keine Eigenrevision mehr vornehmen kann bzw. die Steuerbehörde keine weitere Prüfung mehr durchführen kann, haben die anderen Prüfungsarten nicht diese Rechtswirkung, und im Fall der Feststellung von Vorschriftswidrigkeiten kann die Steuerbehörde eine nachträgliche Prüfung einleiten.
- 20 Nach alledem lässt sich die Meinungsverschiedenheit zwischen den ungarischen Gerichten dahin zusammenfassen, dass nach Auffassung des vorlegenden Gerichts die objektive Voraussetzung der Anwendbarkeit des Vertrauensschutzes damit erfüllt wird, dass die Steuerbehörde bei in Bezug auf frühere Jahre durchgeführten Steuerprüfungen die Rechnungslegungspraxis der Steuerpflichtigen in der Frage, die sie später für rechtswidrig hält, nicht beanstandet, während die Kúria (Oberster Gerichtshof) auch ihre nachträglichen, abgeschlossenen Zeiträume bewirkende Prüfungsfeststellungen nicht als berechtigtes Vertrauen bewirkend anerkannte. Vor diesem Hintergrund bittet das vorlegende Gericht um Klärung der Frage, ob für den Fall, dass die Steuerbehörde keine Feststellung zur Abrechnungspraxis des Steuerpflichtigen trifft, d. h. diese Praxis nicht beanstandet, es als berechtigtes Vertrauen des Steuerpflichtigen begründende objektive Voraussetzung angesehen werden kann, dass seine von der Steuerbehörde nicht beanstandete Praxis rechtmäßig ist, oder ob hierfür stets eine positive Handlung, Maßnahme oder Entscheidung der Steuerbehörde erforderlich ist. Darüber hinaus ist auch die Frage zu entscheiden, ob für die Anwendbarkeit des Grundsatzes des Vertrauensschutzes ein das berechtigtes Vertrauen auslösender Hoheitsakt oder seine stillschweigende rechtliche Form bzw. sein rechtlicher Charakter von Bedeutung ist und ob es für die Anwendbarkeit dieses Grundsatzes erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige, auf ein unverändertes rechtliches Umfeld vertrauend, aktiv tätig wird oder es für die Erfüllung der subjektiven Voraussetzung auch

ausreicht, dass der Steuerpflichtige, in die Ordnungsmäßigkeit seiner bestehenden Praxis vertrauend, diese nicht ändert.

ARBEITSDOKUMENT