

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, ***Bf1-Adr*** vertreten durch GRS Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH, Stelzhamerstraße 14b, 4400 Steyr, und Univ.-Prof. Dr. Christoph Urtz, Wollzeile 1-3, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. Dezember 2021 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird infolge der zu berücksichtigenden Progressionseinkünfte abgeändert, ansonsten werden die Bemessungsgrundlagen aus dem bekämpften Bescheid vom 3.12.2021 übernommen.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Verwendete Abkürzungen

LuF: Land- und Forstwirt (luf: land- und forstwirtschaftlich)

Kft 1: Betriebs-Kft

Kft 2: BesitzKft

Bf: Beschwerdeführer Bf; es wird nicht unterschieden, welcher Vertreter des Bf etwas übermittelt oder sonst kundgetan hat. „Bf“ wird immer im Sinn „beschwerdeführende Partei“ verwendet.

GuB: Grund und Boden

DBA Ungarn: Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen vom 25.2.1975.

Bisheriger Verfahrensgang

Strittig ist bzw. war, ob die vom Bf im Jahr 2018 verkauften Beteiligungen an den ungarischen Gesellschaften Kft1 und Kft2 im Privatvermögen des Bf oder im Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Einzelunternehmens des Bf waren. Sollten die Beteiligungen zu einem Betriebsvermögen gehören, stellen sich weitere Fragen: Gehören diese zum öst. Stammhaus oder zur Niederlassung der LuF des Bf in Ungarn? Kann eine LuF eine Betriebsstätte eines Unternehmens iSd im Jahr 1975 geschlossenen und per 9.2.1976 in Kraft getretenen DBA Ungarn haben? Je nach Lösung der strittigen Fragen steht das Besteuerungsrecht am Erlös der Veräußerung der Beteiligungen und an den Ausschüttungen der beiden Gesellschaften dem Ansässigkeitsstaat Österreich oder dem Quellenstaat Ungarn zu.

Am 3.12.2021 erging der nun bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2018, dem zu entnehmen ist, dass für „Einkünfte aus Kapitalvermögen mit besonderem Steuersatz“ € 3.777.597,24 und eine anrechenbare ausländische Quellensteuer iHv € 168.486,89 zum Ansatz kamen. Aus welchen Informationsquellen diese Beträge stammen und wie sich diese zusammensetzen, ist weder dem Bescheid noch der am 7.12.2021 ergangenen gesonderten Bescheidebegründung zu entnehmen.

Aus dem vom Finanzamt übermittelten Akteninhalt ergibt sich auch kein Hinweis, in wie weit der Bescheid von der Steuererklärung des Bf abwich und ob diese Abweichung dem Bf vor der Bescheiderlassung mitgeteilt wurde.

Begründet wurde der Ansatz der genannten Einkünfte aus Kapitalvermögen unter Zitierung vieler VwGH Erkenntnisse wenig nachvollziehbar im Wesentlichen damit, dass sich aus der „Sachverhaltsdarstellung“ (Anm. d. Ri.: vermutlich in der EAS Anfrage und der Offenlegung des Bf vom 15.12.2020) ergebe, dass die Beteiligung in wirtschaftlicher Betrachtung einer „funktionsschwachen Betriebsstätte“ in Ungarn nicht zugerechnet werden könne, sich der Ort der geschäftlichen Oberleitung mangels ungarischer Büroräume am Wohnsitz in Österreich befinden müsse, die Aufgabe der Beteiligung aus persönlichen Gründen erfolgt und daher „die Kapitalbeteiligung dem Stammhaus in Österreich (am Wohnsitz des Bf) zuzurechnen sei“. Das Besteuerungsrecht an den Dividenden käme nach Art. 10 DBA Ungarn Österreich zu, wobei

aber die in Ungarn (wahrscheinlich wie im Vorjahr) entrichtete Quellensteuer, anzurechnen sei. Das Recht zur Besteuerung des Veräußerungserlöses ergebe sich aus Art. 13 DBA Ungarn.

Der der Begründung des Finanzamtes zugrunde gelegte Sachverhalt ergibt sich nach der oben angeführten Vermutung bzw. aufgrund der Aktenlage (andere Hinweise sind nicht vorhanden) **aus einer EAS Anfrage des Bf an das BMF vom 9.9.2019** bzw. aus einer „**Offenlegung Sachverhalt bezüglich Einkünfte aus Kapitalvermögen**“ gegenüber dem Finanzamt vom **15.12.2020**.

In diesen Schreiben wird ausgeführt, dass der Bf neben den seit Jahren von den bestehenden Gesellschaften betriebenen Landwirtschaften als natürliche Person einen ungarischen landwirtschaftlichen Betrieb eröffnet habe, da es ihm damit infolge der ungarischen gesetzlichen Bodenreform durch die Bevorzugung natürlicher Personen gegenüber Kapitalgesellschaften ermöglicht worden sei, weitere Grundstücke zu erwerben. Die für diesen eigenen landwirtschaftlichen Betrieb erforderlichen Anlagen und Maschinen würden aber weiterhin im Eigentum der beiden Kft bleiben. Der „größere Teil“ der Ernte sei auch durch die beiden Kft vertrieben worden. Vor Ort habe der Bf aber hinsichtlich seiner eigenen landwirtschaftlichen Flächen näherhin angeführte Konzeptarbeiten, Anweisungen und wesentliche landwirtschaftliche Entscheidungen (betreffend z.B. Fruchtfolge, Zupachtungen, Dünge- und Pflanzenschutzmittel, Aussaat, Ernte, Qualitätskontrolle, Trocknung, Bodenuntersuchungen) höchstpersönlich durchgeführt bzw. getroffen. Zudem hätte es auch Direktverkäufe durch den Bf an Dritte gegeben.

Entscheidend für die Zurechnung der Einkünfte aus LuF sei, wer das Unternehmerrisiko trage, die Unternehmerinitiative entfalte und die maßgeblichen Anregungen für die Bearbeitung gebe.

In Ungarn wird nun die Rechtsansicht vertreten, dass ein ungarischer landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt und dass dieser Betrieb ohne die Kfts und deren wirtschaftliche Funktionen (Eigentümer der Anlagen und Maschinen, Mitarbeiter) nicht betrieben werden könne, so dass durch den engen funktionellen und organisatorischen Zusammenhang zwischen den Kapitalanteilen des Mehrheitsgesellschafters und dem ungarischen landwirtschaftlichen Betrieb der Betriebsstättenvorbehalt, zB in Art 10 Abs 4 DBA Ungarn, bzw. bei einer Veräußerung von Geschäftsanteilen Art 13 Abs 2 DBA Ungarn anzuwenden sei.

Weiters wird ausgeführt, dass nach dem OECD-Betriebsstättenbericht vom 31.1.2013 eine Landwirtschaft auch für Fragen des Betriebsstättenvorbehaltes als Betriebsstätte gelte.

Im Ergebnis bestehe ein enger funktioneller Zusammenhang zwischen dem ungarischen landwirtschaftlichen Betrieb und den Beteiligungen des Bf. Der Bf trage das Risiko eines Ernteausfalls, finanziere die Anschaffungen, kaufe die notwendigen operativen Leistungen von den Kfts zu und verkaufe die Ernte zum größten Teil an die Kfts, damit die Ernte im Rahmen von Gesamtverträgen an Großabnehmer veräußert werden könnten. Als Geschäftsführer treffe der Bf die Entscheidungen für die Gesellschaften. Ohne die Anlagegüter und Leistungen der Kfts könne die eigene Landwirtschaft nicht betrieben werden.

Ergänzend dazu wurde in der „Offenlegung Sachverhalt bezüglich Einkünfte aus Kapitalvermögen“ gegenüber dem Finanzamt vom 15.12.2020 ausgeführt: Die Landwirtschaft in Ungarn werde „bis heute“ als Einzelunternehmer geführt. Der genaue Sachverhalt könne der beiliegenden EAS Anfragebeantwortung entnommen werden. Infolge der geschilderten Tätigkeit des Bf betreibe dieser in Ungarn eine Landwirtschaft und die fraglichen Beteiligungen stünden im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dieser Tätigkeit, sodass diese im Notwendigen BV der Landwirtschaft seien und könne mangels einer weiteren Betriebsstätte nur der Betriebsstätte in Ungarn zugerechnet werden. Der Erlös aus der Veräußerung der Anteile iHv € 12.051.848,59 und die Dividendenausschüttung von Brutto € 1.684.868,68 werde nicht in Österreich erklärt.

Beschwerde vom 21.12.2021

Die Behörde habe die erforderlichen Erhebungen unterlassen und sei daher zu unzutreffenden Schlussfolgerungen gelangt. Infolge der –trotz erheblichen Abweichens von der Steuererklärung und der Offenlegung- erfolgten Nichtgewährung von Parteiengehör sei es dem Bf auch nicht möglich gewesen, weitere Belege zur Untermauerung seiner Ausführungen vorzulegen.

So sei nicht berücksichtigt worden, dass der Bf in 25 Km Entfernung vom Betrieb über eine Eigentumswohnung und in unmittelbarer Nähe zum Betrieb über eine Mietwohnung verfüge, die beide auch als Büro benützt würden. Der Bf sei auch weiterhin ein ungarischer Kleinlandwirt mit einem aktiven landwirtschaftlichen Betrieb in Ungarn. Aus den angeführten Aufenthaltstagen in Ungarn sei ersichtlich, dass der Bf in den Jahren 2014 bis 2018 im Schnitt 160 Tage/Jahr, im Jahr 2019 99 Tage und in 2020 coronabedingt 24 Tage in Ungarn gewesen sei. Keinesfalls seien daher die strategischen Entscheidungen in Österreich getroffen worden.

Nach einem ersten schriftlichen Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 23.3.2022, welches nach der Aktenlage zunächst unbeantwortet blieb, **erging am 20.7.2022 ein zweites Ersuchen, welches der Bf mit einem Schreiben vom 29.7.2022 wie folgt beantwortete:**

Die Kft2 sei eine Besitzgesellschaft und die Kft1 eine Betriebsgesellschaft. Aufgrund von gesetzlichen und wirtschaftlichen Überlegungen sei es am xx.03.2014 zu einer Spaltung der ursprünglich einen Kft gekommen. Die Kft1 bewirtschaftet im Auftrag der Kft2 deren Flächen.

Alle drei Betriebe würden sich am selben Ort in Ungarn befinden. Die Entlohnung als Geschäftsführer beider Kft betrage monatlich ca. EUR 250 netto.

Von der ungarischen Landwirtschaft, welche als Einzelunternehmen betrieben werde, gäbe es Jahresabschlüsse. Sämtliche Einkünfte, sowohl die als Geschäftsführer als auch jene aus Land- und Forstwirtschaft würden in Ungarn als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft versteuert werden.

Die Jahresabschlüsse der beiden Kft sowie die Einkommensteuererklärung für die Landwirtschaft würden beiliegen. Es gäbe für das Einzelunternehmen eine Buchhaltung, jedoch keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Diese sei in Ungarn nicht gefordert.

Der ausdrücklich geforderte Nachweis der buchmäßigen Erfassung der Beteiligungen im Betriebsvermögen der Landwirtschaft wurde nicht vorgelegt.

Die Eigentumswohnung sei im Privatbesitz. Die Mietzahlungen für die Mietwohnung seien vom landwirtschaftlichen Konto bezahlt und als Betriebsausgaben behandelt worden. Die Wohnung sei ausschließlich dem Bf zur Nutzung zur Verfügung gestanden.

Gewinnausschüttungen aus den beiden Gesellschaften habe es erst ab dem Jahr 2014 gegeben. In den Jahren 2014, 2015, 2017 und 2018 seien Gewinnausschüttungen getätigt worden. Die Versteuerung sei in Ungarn erfolgt.

Die Kft1 verfüge auch über ein österreichisches Bankkonto. Aus diesem Grund seien Überweisungen der Nettobeträge direkt auf ein Privatkonto in Österreich erfolgt, damit die Auszahlung in Euro habe erfolgen und Bankspesen vermieden werden könnten. Die Kft2 habe ausschließlich ungarische Bankkonten gehabt, weshalb die Zahlungen von ungarischen Konten erfolgt seien. Auch hier sei die Überweisung auf ein österreichisches Privatkonto erfolgt.

Dem Prinzip des Fremdvergleiches folgend, habe es keine unterschiedlichen Betreuungsleistungen der Kft1 gegenüber den verbundenen Unternehmen oder Dritten gegeben. Für sämtliche Kunden und Lieferanten hätten die gleichen Bedingungen gegolten. Dies habe aber nichts daran geändert, dass sich für das Einzelunternehmen durch diese Konstellation massive Vorteile ergeben hätten. Das Splitting auf drei Betriebe beruhe auf der wirtschaftlichen Notwendigkeit. Die Flächenbewirtschaftung sei in Ungarn pro Betrieb limitiert gewesen. Durch die drei Betriebe und deren räumliche Nähe sei die Bewirtschaftung von größeren zusammenhängenden Flächen möglich gewesen und sei es zu Effizienzsteigerungen in der Bewirtschaftung sowie zu einem konstanten Wachstum gekommen. Auch die Planung der Fruchtfolge sei so in einer Hand gewesen und es sei möglich gewesen, gesamthaft über die Art der Bewirtschaftung zu bestimmen, wodurch Synergien gehoben und die Ertragschancen maximiert werden hätten können.

Oft sei es auch wichtig gewesen, als Einzelunternehmer aufzutreten, da man dadurch eine Besserstellung gegenüber Kapitalgesellschaften erfahren habe. Als ungarischer Landwirt (Einzelunternehmer) habe man wesentlich mehr Rechte als eine Gesellschaft. Beispielsweise werde die Feldverpachtung nach einer Rangordnung vergeben und man werde als Einzelunternehmer vor Kapitalgesellschaften gereiht. Es sei somit die Chance genutzt worden, als Einzelunternehmer Flächen zu pachten und durch die Kft1 bewirtschaften zu lassen.

Im Ergebnis hätten große zusammenhängende Flächen effizient bewirtschaftet werden können. Rahmenvereinbarungen zwischen Vertragspartnern habe es ausschließlich mündlich gegeben. Die Abrechnung sei nach der Ernte erfolgt. Im ersten Schritt seien sämtliche erbrachten Leistungen der Kft 1 mittels Listen dokumentiert (Traktorstunden, Saatgut, Arbeitsleistung, Dünger, Spritzmittel) und zu ortsüblichen Preisen an die auftraggebenden Landwirte (u.a. auch an die Landwirtschaft des Bf) verrechnet (siehe Beilage) worden. Im nächsten Schritt werde der Ernteertrag von der Kft1 angekauft. Auch hier sei wieder der ortsübliche Preis herangezogen worden. Dieser habe für sämtliche Landwirte, d.h. auch für die Landwirtschaft des Bf gegolten (siehe Beilage). Die Kft 1 habe schlussendlich den gesamten Ernteertrag am freien Markt veräußert. Durch die Beteiligung des Einzelunternehmens an den Kft seien somit unzählige Vorteile entstanden

Durch die gewählte Vorgehensweise seien Ergebnisse erzielt worden, die ohne diese Beteiligungen nie hätten erreicht werden können. Aufgrund all dieser Gründe würden die Beteiligungen notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens darstellen.

Eine Beteiligung gehöre zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck fördere (VwGH 18.9.03, 2001/15/0008, Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft) Der Rechtsprechung (Doralt, EStG7, § 4 Tz.52, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 Tz 11.3.1.) folgend würden Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, sowie die Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstige Einkaufsmöglichkeiten biete, als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen.

Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 6.12.2022

Nach der in der BVE dargestellten Ansicht des Finanzamtes hätte der Bf zwar mit einer Betriebsstätte in Ungarn eine Landwirtschaft betrieben, die fraglichen Beteiligungen hätten aber infolge des überwiegenden privaten Interesses des Bf an diesen Beteiligungen nicht zum notwendigen Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte gehört.

Auch in der BVE wird bereits –ohne diese Schlüsse zu ziehen- ausgeführt, dass im Fall einer bloßen Vermögensverwaltung, wenn etwa die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit ausschließlich über eine dem Unternehmer gehörende Gesellschaft ausgeübt wird, keine betriebliche Tätigkeit und somit auch keine Betriebsstätte vorliegen könne. Im Ergebnis wird aber ausgeführt, dass keine bloße passive Nutzungsüberlassung sondern der Betrieb einer aktiven Land- und Forstwirtschaft vorliege, da der Bf die wesentlichen Entscheidungen treffe und die Verwaltung sowie die erforderlichen landwirtschaftlichen Tätigkeiten vertraglich ausgelagert habe. Es liege somit eine Betriebsstätte des Bf in Ungarn vor.

Obwohl die Zuordnung der Beteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen der ungarischen Betriebsstätte prima vista aufgrund des funktionalen Zusammenhangs

naheliegender wäre, wären die Beteiligungen dennoch im Privatvermögen gehalten worden. Dies insbesondere, weil der Lebensmittelpunkt des Bf in Österreich sei, die Erträge aus den Beteiligungen auf ein öst. Privatkonto überwiesen worden sei, die Beteiligungen seit 1993 als Privatvermögen behandelt worden seien und sich in den Aufzeichnungen kein Hinweis auf eine Einbringung der Beteiligungen oder eine Erfassung der Beteiligungen finden würden. Die Beteiligungen würden somit nicht der operativen Tätigkeit der Landwirtschaft dienen. Diesen Schlussfolgerungen lagen die oben als unstrittig dargestellten Umstände und der Annahmen, dass der Bf seit dem Erwerb der landwirtschaftlichen Flächen als Landwirt und Einzelunternehmer in Ungarn aktiv tätig sei, zugrunde.

Im **Vorlageantrag vom 11.1.2023** verwies der Bf auf sein bisheriges Vorbringen und führte aus, dass die ungarische Landwirtschaft eine Betriebsstätte des österreichischen Unternehmers Bf sei und dieser infolge der engen wirtschaftlichen Verflechtung zwischen den Beteiligungs-Gesellschaften und der Landwirtschaft die Beteiligungen zuzuordnen seien. Der österreichische Lebensmittelpunkt sei irrelevant, weil der Bf seine Tätigkeit von seinen beiden Wohnungen in Ungarn aus betriebe habe. Die Zahlungen auf das Privatkonto des Bf würden lediglich eine Abkürzung des Zahlungsweges darstellen, um so Spesen bzw. Kursverluste vermeiden zu können. Die Landwirtschaft in Ungarn hätte keine weitere Kapitalausstattung benötigt und die Kft1 hätte auch in Österreich ein €-Konto gehabt, sodass direkt auf das Konto des Bf überwiesen worden sei.

Mit 9.5.2005 sei die Tätigkeit als Einzelunternehmer in Ungarn aufgenommen worden. Infolge der engen wirtschaftlichen Verflechtung dieses Einzelunternehmens mit der Kft1 sei mit diesem Stichtag auch die Beteiligung an der Kft 1 vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen „gewechselt“. Aus dieser Zeit würden aber keine Unterlagen mehr existieren. Ein in einem Anlageverzeichnis vergleichbarer Nachweis der Zugehörigkeit der Beteiligungen zum Betriebsvermögen würde ehestmöglich nachgereicht werden.

Ergänzend sei festgehalten, dass im Geschäftsanteilskaufvertrag vom xx.08.2018 der Bf (wie auch seine Gattin) mit seiner öst. Anschrift als Verkäufer aufscheint.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Die Beschwerde wurde dem BFG mit einem **Vorlagebericht vom 15.6.2023** zur Entscheidung vorgelegt. Darin verwies das Finanzamt zunächst auf die Ausführungen in der BVE und ergänzte, dass der Bf nicht offengelegt habe, in welchem Ausmaß das ungar. Einzelunternehmen Bf bzw. die Privatperson Bf Dividenden oder Anteile am Veräußerungserlös erhalten habe.

Darüber hinaus stehe auch die Angehörigenjudikatur einer Zurechnung der Anteile zur ungarischen Betriebsstätte entgegen. Der Beschwerdeführer habe nicht belegen können, dass er die Kft-Beteiligungen jemals in die Betriebsstätte eingelegt/eingebracht habe. Das bei einer buchmäßig ordnungsgemäß durchgeführten Einlage vorausgesetzte Mindestmaß an Publizität

und an klarem Vereinbarungsinhalt sei bei den behaupteten Einlagevorgängen der Kft Anteile in die ungarische Betriebsstätte keinesfalls erfüllt.

In einem Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter des Bf mit dem Richter bestätigte dieser den in der BVE unterstellten Sachverhalt als richtig. Im Vorhalt vom 14.7.2023 an die Parteien ging der Richter somit auch davon aus, dass der Bf in Ungarn eine landwirtschaftliche Tätigkeit in einer dort befindlichen Betriebsstätte aktiv ausübe (dies wurde erst später im ausdrücklichen Widerspruch zur BVE von der Amtspartei bestritten).

Davon ausgehend wurde im **Vorhalt vom 14.7.2023** die bei gegenständlicher Sachlage zu 100% erfüllten Kriterien der Judikatur des VwGH zur Zugehörigkeit einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen angeführt und angegeben, aus welchen Gründen die Argumente der Amtspartei für die Nichtzugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen nicht greifen würden. Da ein Verkauf von im Betriebsvermögen befindlichen Vorgängen immer ein betrieblicher Vorgang sei (ohne vorhergehende Entnahme), müsse der Veräußerungserlös und die Dividenden dem Betrieb zugerechnet werden. Um eine Stellungnahme wurde ersucht.

In der **Stellungnahme des Finanzamtes vom 26.7.2023** wird ausgeführt, dass die Kriterien hinsichtlich der Zurechnung von Beteiligungen zum Betriebsvermögen ebenso für den Geschäftsführungsbetrieb des Bf zutreffen würden. Da objektiv nicht erkennbar sei, welchem Betriebsvermögen die Beteiligungen zuzurechnen seien, würde die Zurechnung zu einem der beiden Betriebe des Bf ohne wirklichen und ausreichenden Nachweis erfolgen. Eine funktionale Zurechnung könne somit zu keiner Betriebsstätte vorgenommen werden. Bei sowohl privat als auch betrieblich nutzbaren Wirtschaftsgütern habe eine Zuordnung nach dem Überwiegensprinzip zu erfolgen. Aus den bereits vorgebrachten Gründen sei die Amtspartei der Ansicht, dass die private Veranlassung überwiege und die Beteiligungen daher zum Privatvermögen des Bf gehören würden. Ergänzend wurde vorgebracht und durch erklärungsgemäß ergangene Bescheide belegt, dass der Bf in den Jahren 2015 und 2017 die Ausschüttungen der Beteiligungen als außerbetriebliche Kapitaleinkünfte unter Anrechnung der ausländischen Quellensteuer (Kz 863 und 998) erklärt habe. Darüber hinaus sei zu beachten, dass auch die verfahrensgegenständlichen Kapitaleinkünfte offenbar (zumindest betraglich) nicht in der ungarischen Steuererklärung enthalten seien.

Mit einem **Schreiben vom 1.8.2023** wurde dieses Schreiben samt Beilagen dem Bf mit dem Ersuchen übermittelt, im Rahmen der Beantwortung des Vorhaltes vom 14.7.2023 zum Schreiben des Finanzamtes Stellung zu nehmen.

Diesem Ersuchen kam der **Bf mit einer Eingabe vom 14.9.2023** nach. Bezüglich der Kft2 gab der Bf an, dass diese am xx.03.2014 aus der Kft1 infolge wirtschaftlicher und rechtlicher Notwendigkeiten herausgelöst und der Kft2 die gesamte Eigenfläche von ca. 800 Ha zugewiesen worden sei. Durch diese Maßnahmen hätten weitere Grundstücke erworben,

Förderungen lukriert werden, die Effizienz gesteigert und höhere Renditen erzielt werden können.

[...]

In weiterer Folge bestreitet der Bf ausführlich die Zugehörigkeit der Beteiligung zum Geschäftsführungsbetrieb des Bf.

Wie oben bereits aufgezeigt wurde, stimmt der Richter der Ansicht zu, dass die Beteiligung nicht dazu gedient hat, eine fremdübliche Geschäftsführungsposition zu erlangen.

Hinsichtlich der Zuordnung der Beteiligungen zum BV vertritt der Bf die Ansicht, dass –selbst wenn man nach dem Überwiegensprinzip vorgeht- die betrieblichen Interessen der Landwirtschaft die privaten Interessen überlagern.

Hinsichtlich der Zahlungen auf das Privatkonto des Bf verwies der Bf auf seine Ausführungen im Vorlageantrag.

Die erfolgte Einlage der Beteiligung sei aus der vorgelegten analytischen Aufzeichnung der Beteiligungen ersichtlich.

In der beiliegend übermittelten EAS Anfrage vom 9.9.2019 sei nicht davon die Rede, dass die Beteiligung im Privatvermögen sei.

Nach Einholung der Rechtsmeinung des BMF zu den gegenständlichen Fragestellungen nahm das **FAÖ schriftlich am 30.11.2023 Stellung**.

Zunächst verwies das FA auf die Beantwortung der EAS-Anfrage, nach der eine Betriebsstätte jedenfalls auch voraussetze, dass eine unternehmerische Tätigkeit und keine bloße Vermögensverwaltung vorliege. Letzteres wäre gegeben, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit ausschließlich im Wege der Kft ausgeübt werden würde und das Einzelunternehmen nur dazu diene, Grundstücke bevorzugt ankaufen zu können, um diese dann wieder der Kft zu überlassen.

Genau dies sei hier das Ergebnis des bisherigen Ermittlungsverfahrens, sodass lediglich eine Vermögensverwaltung vorliege. Der Bf habe selber eingeräumt, dass er sämtliche wesentlichen Funktionen insbesondere auch die Veräußerung des gesamten Ernteertrages ausgelagert habe.

Der Bf habe zugestanden, dass er selbst keine landwirtschaftliche Tätigkeit verrichte und der Zukauf der Grundstücke im Privateigentum erforderlich gewesen seien, weil die Rechtslage in Ungarn ab 2005 keine Grundstückszukäufe durch eine Kft zugelassen habe. Dem Bf seien nur Entscheidungen verblieben, die die Verwaltung seines Vermögens betreffen würden. Alles

andere sei von der Kft 1 bzw. vom Bf in seiner Funktion als Geschäftsführer der Kft1 entschieden worden. In wirtschaftlicher Betrachtung würden der Kft1 lediglich die Grundflächen zu deren optimalen Auslastung zur Verfügung gestellt. Dazu passe auch die Überweisung großer Teile der Kapitalerträge auf das österreichische Privatkonto des Bf und die Versteuerung dieser Erträge in Österreich bis 2017.

Wenn aber in Ungarn keine betriebliche Tätigkeit ausgeführt werde, könnte eine dort gelegene Einrichtung des Bf mangels Funktion für einen Betrieb (fehlendes funktionelles Betriebsstättenelement) keine Betriebsstätte darstellen. Insoweit sei die Begründung in der BVE vom 6.12.2022 unrichtig. Ebenso sei nicht aufrecht zu halten, dass der Bf in seiner Funktion als Landwirt die Planung der Feldarbeit übernommen hätte. Wenn aber die Kft1 diese Planung für 30 Landwirte übernommen habe, sei naheliegend, dass dies auch bei den Flächen des Bf der Fall gewesen sei. Dies werde dann eben der Bf als Geschäftsführer der Kft1 für allen betreuten Landwirten und auch hinsichtlich seiner Liegenschaft vorgenommen haben.

Seit der Gründung der Kft1 im Jahr 1993 sei der Bf Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaft gewesen. Bis 2014 war die Kft 1 auch Eigentümerin ihrer bewirtschafteten Liegenschaften (neben Liegenschaften anderer Unternehmen). Die Kft 1 sei mit ihren Mitarbeitern und dem Bf als Geschäftsführer landwirtschaftlich tätig gewesen. Nach den Angaben des Bf sei es im Jahr 2005 aus rechtlichen Gründen für eine Ausweitung des Betriebes bzw. eines Zuerwerbs von Liegenschaften und einer damit verbundenen Effizienzsteigerung erforderlich gewesen, weitere landwirtschaftliche Flächen anzuschaffen. Da der Erwerb von Liegenschaften nach den Angaben des Bf in Ungarn einer natürlichen Person leichter möglich gewesen sei, habe der Bf als natürliche Person seine landwirtschaftlichen Flächen in Ungarn erworben. Diese wären dann als Einheit mit den bereits bestehenden Flächen einheitlich durch die Kft1 bewirtschaftet worden. Durch den Zuerwerb sollten lediglich die Nutzflächen der Kft1 erweitert werden. Keinesfalls hätte der Zuerwerb der Förderung seiner eigenen Landwirtschaft (diese sei erst gegründet worden) sondern vielmehr der optimalen Flächennutzung der Kft 1 und damit der Wertsteigerung seines Kapitalvermögens und Vergrößerung seines Privatvermögens gedient.

In weiterer Folge stellt das FA den Beweisantrag, das BFG möge erheben, ob es in Ungarn zu einer korrespondierenden Einordnung der Beteiligung als Betriebsvermögen und Besteuerung der Dividenden und Beteiligungsveräußerung gekommen sei, da ansonsten einer negativer Qualifikationskonflikt vorliege. Trotz erhöhter Mitwirkungspflicht hätte der Bf diese Nachweise nicht erbracht.

Anm. d. Ri.: Nach dem Erkenntnisstand des Richters gibt es mit Ungarn kein Rechtshilfekommen, nach dem Gerichte Informationen aus Ungarn anfordern könnten. Es wäre Aufgabe der Behörde gewesen, diese Erhebungen durchzuführen. Nach der EU Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der

Besteuerung und deren Umsetzung in Österreich (EU-AHG) sind nur Behörden berechtigt mit Behörden eines anderen EU-Staates zu Zwecken der Informationsbeschaffung in Kontakt zu treten. Gleiches gilt nach Art 25f DBA Ungarn.

Würde hingegen das BFG - entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung - die Kft- Beteiligungen als (notwendiges) Betriebsvermögen einer der beiden Betriebstätten qualifizieren, so würde im Falle der innerstaatlichen Auslegung (Art 3 Abs. 2 DBA-Ungarn) der Art 22 Abs. 1 DBA-Ungarn dem Ansässigkeitsstaat Österreich das Recht zuweisen, die betrieblichen Einkünfte aufgrund der Nichtbesteuerung in Ungarn von der Befreiung auszunehmen und dennoch zu besteuern. Die betrieblichen Einkünfte (Dividenden und je nach Einstufung durch das BFG Veräußerungserlös) wären dann österreichischem Steuerrecht als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Landwirtschaft) iSd § 2 Abs. 3 Z 1 iVm § 21 EStG oder Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Geschäftsführung) iSd § 2 Abs. 3 Z 2 iVm § 22 EStG zu besteuern.

In weiterer Folge musste dieses Beschwerdeverfahren kurzfristig bis Anfang September 2024 unterbrochen werden (wie auch dem Bf mitgeteilt wurde), weil der Richter durch eine Verfügung des BFG-GV-Ausschusses mit dringend zu erledigenden „Altfällen“ betraut wurde.

Mit **Anschreiben vom 2.9.2024** wurden die Parteien von der nun möglichen Fortsetzung des Verfahrens informiert und dem Bf die Stellungnahme des FA vom 30.11.2023 zur Gegenäußerung übermittelt.

Am 7.10.2024 erging die Ladung an die Parteien für die mündliche Verhandlung am 14.11.2024.

In der **Replik vom 18.10.2024 (auf die Stellungnahme des FAÖ vom 30.11.2023)** ergänzte der **Bf sein** bisheriges Vorbringen und führte aus, dass es unstrittig sei, dass der Bf in Ungarn ein landwirtschaftliches Unternehmen betreibe und dabei seit dem Verkauf der Beteiligungen in gleicher Weise und in gleichem Umfang wie vor dem Verkauf als Einzelunternehmer (Landwirt) tätig sei. Auch das Auftragsverhältnis mit der Kft1 sei in gleicher Weise aufrecht.

Ausdrücklich werde bestritten, dass der in der EAS Auskunft angenommene Sachverhalt mit gegenständlichem ident sei.

Anm. d. Ri: Darauf verweist aber der Bf ausdrücklich in einem seiner früheren Schreiben.

Weiters werde bestritten, dass der Bf ausgeführt habe, das Einzelunternehmen diene im Wesentlichen dazu, Grundstücke bevorzugt ankaufen zu können und diese dann der Kft zur Verfügung zu stellen und er habe sämtliche wesentliche Funktionen ausgelagert. Betont wurde, dass er jedenfalls einen kleinen Teil der Ernte selber verkaufe.

Durch die Kft1 habe lediglich eine Bearbeitung der Flächen des Bf stattgefunden, diese habe aber keine Verfügungsmöglichkeit über die Flächen gehabt. Eine Beauftragung mit der Bearbeitung sei nicht gleichzusetzen mit einer „Zurverfügungstellung“. Da deshalb auch die Fördermittel beim Bf geblieben seien, hätte man auch nie an eine Verpachtung gedacht.

Richtig sei vielmehr –wie auch in der BVE festgestellt-, dass der Bf im Rahmen seines Einzelunternehmens unternehmerisch tätig gewesen sei und auch eine Betriebsstätte iSd Art 5 DBA Ungarn vorliege. Der Bf treffe im Gegensatz zu anderen Landwirten, die diese Entscheidungen der Kft1 überlassen hätten, die Entscheidungen hinsichtlich Fruchtfolge, eingesetzte Dünge- und Pflanzenschutzmittel, Saatgut, prüfe die Bodenbeschaffenheit und entscheide den Erntezeitpunkt. Ebenso entscheide er über die jährlichen Entgelt für die Kft1. Der Bf verfüge auch über eine facheinschlägige Ausbildung, die als Indiz für das Vorliegen betrieblicher Einkünfte aus LuF spreche. Den Bf treffe auch das volle wirtschaftliche Risiko, weil der Kft 1 alle Aufwendungen plus Gewinnaufschlag zu ersetzen seien und er auch andere Kosten wie z.B. die Hagelversicherung trage. Die Kft 1 sei in etwa mit einem externen „Maschinenring“ vergleichbar.

Auch dass der Bf über keine wesentlichen Betriebsmittel verfügt habe, sei ohne Bedeutung, weil es üblich sei, diese extern zuzukaufen.

Auch seitens des FAÖ werde zugestanden, dass infolge des Betriebes einer Landwirtschaft in Ungarn Einkünfte iSd Art 6 DBA Ungarn vorliegen würden. Dabei sei eine Betriebsstätte ohne Bedeutung. Allenfalls bei der Prüfung eines Betriebsstättenvorbehaltes iS der Art 10 und 13 DBA Ungarn iZm der Prüfung des Besteuerungsrechtes von Dividenden oder Veräußerungserlösen könne eine Betriebsstätte eine Rolle spielen. Eine Land- und Forstwirtschaft stelle nach dem Musterabkommen der OECD und nach dem OECD Betriebsstättenbericht vom 31.1.2013 eine Betriebsstätte dar.

In weiterer Folge führt der Bf umfangreich aus, dass es dahin gestellt bleiben könne, ob die Beteiligungen als Zubehör zur LuF des Bf gehören würden, da sie jedenfalls funktionell notwendiges Betriebsvermögen des LuF Betriebes in Ungarn sein würden. Ob dies im Anlageverzeichnis festgehalten sei oder die Erträge auf das Privatkonto des Bf geflossen seien, sei für die Beurteilung des Vorliegens eines notwendigen Betriebsvermögens irrelevant.

Das **BFG übermittelte am 23.10.2024** das Schreiben des Bf vom 18.10.2024 dem FAÖ zur Kenntnisnahme mit dem Hinweis, dass eine weitere Stellungnahme im Vorfeld der mündlichen Verhandlung nicht erforderlich sei.

Am **4.11.2024 teilte der Richter den Parteien schriftlich mit**, dass nach dem vorläufigen Ergebnis seines Studiums der Akten- und Rechtslage die entscheidende und nach innerstaatlichem Recht zu klärende Frage sein werde, ob die Betätigung des Bf in Ungarn eine Vermögensverwaltung oder eine betrieblich Land- und Forstwirtschaft darstelle. Da auf das objektive Erscheinungsbild abzustellen sei, werde es erforderlich sein, dass der Bf nachweise,

dass das Vorliegen einer luf Betätigung zumindest den höheren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich habe.

In weiterer Folge wurde der steuerliche Vertreter des Bf am 12.11.2024 ersucht, darzulegen, wie sich die Dividenden und Veräußerungserlöse auf die beiden Kft verteilen, wieviel Quellensteuer der Bf tatsächlich in Ungarn für die Beteiligungserträge abgeführt hat und wie sich die Umsatz- und Gewinnzahlen bei den beiden Kft und dem Einzelunternehmen in den Jahren 2014 bis 2018 darstellen.

Seitens des steuerlichen Vertreters des Bf wurde zugesagt, die Unterlagen –soweit vorhanden– aufzubereiten.

Am 13.11.2024 legte der steuerliche Vertreter des Bf zum Beweis der Ausübung einer luf Tätigkeit des Bf (und des Nichtvorliegens einer bloßen Vermögensverwaltung) folgende Unterlagen vor:

- Mehrere Rechnungen des Bf mit der **Anschrift** östOrt an die Kft 1 über den Ernteverkauf in den Jahren 2014 bis 2018.
- Mehrere Rechnungen der Kft 1 an den **Bf mit Anschrift** östOrt über die erfolgten entgeltlichen Lohnarbeiten in den Jahren 2014. 2015 und 2018.

Eine Beschreibung des Bf hinsichtlich seiner Tätigkeit: Er habe im Jahr 2005 mit 26 ha Pachtfläche in Ungarn eine Kleinlandwirtschaft begonnen. Ab 2011 habe er in vier Tranchen 20 ha als Eigenfläche zugekauft und im Jahr 2015 habe er nochmals 60 ha zugepachtet. Die Köft 1 habe dagegen 2500 ha selbst bewirtschaftet, die Lohnbearbeitung der Flächen des Bf seien erlösmäßig nicht ins Gewicht gefallen. Es habe keinesfalls eine bloße Vermögensverwaltung des Bf für die Köft 1 stattgefunden. Die Tätigkeit als Kleinlandwirt könne auch durch folgende Ausgaben und Einnahmen belegt werden: Kammerumlage, Versicherungen, Pachtzahlungen ab 2016, Abrechnungen mit der Kft 1, Stromrechnungen und die Steuer für Kleinlandwirte in Ungarn; Erträge aus dem Ernteverkauf und EU-Förderungen. Hinsichtlich der erforderlichen Verwaltungsarbeiten sei eine Unterstützung durch eine namentlich genannte Frau erfolgt, was diese auch als Zeugin bestätigen könne. Rechtlich sei er ebenfalls durch einen namentlich angeführten Herrn Name1 unterstützt worden.

Anm. d. Ri.: Die genannten Personen wurden nicht als Zeugen stellig gemacht. Da mittlerweile sachverhaltsmäßig infolge der vorgelegten Unterlagen davon ausgegangen wird, dass die Tätigkeit des Bf keine Vermögensverwaltung darstellt, kann von einer weiteren Befragung dieser genannten Personen ohnehin abgesehen werden.

Der Amtsvertreter teilte dem Richter am 22.11.2024 seine Ansicht hinsichtlich der Mitwirkungs- und Ermittlungspflichten mit: *„In Bezug auf ausländisches Recht gilt der Grundsatz „iura novit curia“ nicht, sodass dieses in einem – grundsätzlich amtswegigen –*

Ermittlungsverfahren festzustellen ist. Dabei ist aber hier die Mitwirkung der Beteiligten erforderlich, soweit eine Mitwirkungspflicht besteht (z.B. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0117; 4.7.2024, Ra 2024/01/0136; 24.10.2024, Ra 2023/15/0048). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde tritt bei Auslandssachverhalten entsprechen der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. 25.4.2002, 95/15/0197; 19.10.2006, 2006/14/0109) gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug – wie im vorliegenden Beschwerdefall – besteht nach § 115 Abs. 1 BAO diesbezüglich eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die eine entsprechende Beweisvorsorgepflicht mitumfasst (VwGH 16.4.2024, Ro 2022/13/0017 mwN). Der eine Begünstigung (gegenständlich in Form einer DBA-Befreiung) in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (z.B. VwGH 18.11.2003, 98/14/0008; 17.12.2003, 99/13/0070; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).“

Mündliche Verhandlung vom 14.11.2024

Einleitend erläuterte der steuerliche Vertreter des Bf die versehentlich nicht vorgelegten Unterlagen in Mail 2 vom 13.11.2024. Der Richter stellte die weiters vorgelegten Unterlagen und Schilderungen der Tätigkeit des Bf dar.

Anm. d. Ri.: Da der Bf in der Zwischenzeit durch Vorlage weiterer Unterlagen (zB Verkaufsrechnungen an Dritte) nachgewiesen hat, dass keine bloße Vermögensverwaltung vorliegt, werden die dazu gestellten Fragen und Antworten nicht mehr näher dargestellt. Festgehalten werden muss aber, dass diese Verkaufsrechnungen an Dritte allesamt als Anschrift des rechnungslegenden Bf die öst. Anschrift in östOrt aufweisen.

Es werden hier auch nur die Ausführungen des Richters und der Parteien wiedergegeben, die für das weitere Verfahren von Bedeutung sind. Insbesondere werden rechtliche Ausführungen des Richters, die im weiteren Verfahren infolge des mittlerweile erfolgten Parteinvorbringens nicht mehr von Bedeutung sind, nicht dargestellt.

Der Richter führte dann aus: Wenn zunächst die Parteien bekannt gaben, dass der Sachverhalt laut BVE unstrittig richtig festgestellt sei und dem Erkenntnis zugrunde gelegt werden könne, wick die Amtspartei zuletzt von ihrer eigenen Sachverhaltsfeststellung in der BVE ab, sodass dieser nunmehr wieder strittig ist und jener Sachverhalt festzustellen ist, der mit höchster Wahrscheinlichkeit dem tatsächlichen Geschehensablauf entspricht. Sollte dies heute in dieser Verhandlung nicht möglich sein und weitere Erhebungen erforderlich sein, die in der ersten Instanz kostensparender und effizienter durchgeführt werden können, ist auch die Möglichkeit einer Aufhebung unter Zurückverweisung mitzudenken. Dies insbesondere auch deshalb, weil es dem BFG im Gegensatz zur Verwaltungsbehörde mangels einer rechtlichen Grundlage nicht möglich ist, Ungarn um Informationen zu ersuchen.

Weiters wies der Richter auf die Mitwirkungspflichten des Bf, welche bei einem gegebenen Auslandsbezug eventuell erhöht sein können, hin.

Nach dem Vortrag des Richters hinsichtlich eines möglicherweise bestehenden Geschäftsführungsbetriebes des Bf, der die Beteiligungen halten könnte, und dem Verweis auf VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0020 (Nur wenn die Beteiligung zur Erlangung der Gefü-Position mit fremdüblichem Inhalt angeschafft wurde oder gehalten werden musste, kann nBV vorliegen.) stimmten die Parteien der Ansicht des Richters zu, dass dieses Thema nicht weiter von Relevanz ist. Bei einem monatlichen Bezug von ca. € 250 für die Geschäftsführung beider Kft kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Beteiligungen zur Erlangung der Geschäftsführerpositionen angeschafft wurden.

Hinsichtlich der Umsatz und Gewinnzahlen der LuF in Ungarn gab der Bf an:

Bf: 2017 und 2018 betrug der Umsatz beim ungarischen Einzelunternehmen HUF 46.000.000 (€ 120.000) und HUF 30.000.000 (€ 75.000). Die Gewinne betrugen 2017 HUF 6,2 Mio. (€ 15.000) und 2018 HUF 4,8 Mio (€ 12.000). Diese Umsätze und Gewinne betreffen rein die ungarische Kleinlandwirtschaft, die Beteiligungserträge sind darin nicht enthalten. In 2015, 2017 und 2018 (Anm. d. Ri.: 2018 wurde offensichtlich irrtümlich angeführt oder protokolliert, da 2018 ja das strittige Jahr ist, in dem in Österreich diese Einkünfte nicht erklärt wurden) wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich erklärt und versteuert.

Der Richter führte sodann jene Punkte an, die seines Erachtens unstrittig waren und ersuchte die Parteien gegebenenfalls um Widerspruch. Unstrittig sei demnach, dass

der Bf infolge seines Wohnsitzes und seines Mittelpunkts der Lebensinteressen in Österreich ansässig ist und in Österreich keine Betriebsstätte für die Tätigkeit des Bf in Ungarn existiert,

der Bf an der Kft1 seit 1993 und an der Kft2 seit 2014 zu je 89% und dessen Gattin zu je 11% beteiligt und der Bf bei beiden Kft Geschäftsführer war und der Bf für die Geschäftsführungstätigkeiten insgesamt ca. € 250,00 per Monat erhielt,

es im Jahr 2014 aus rechtlichen Gründen in Ungarn zur Gründung der Kft2 kam, die als Besitzgesellschaft ebenso wie der Bf und etwa 30 weitere Landwirte ihre Liegenschaften von der Kft1 bewirtschaften ließen,

der Bf seinen landwirtschaftlichen Betrieb in Österreich im Jahr 2005 familienintern übertragen hat,

der Bf ebenfalls im Jahr 2005 in Ungarn landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften erwarb und in Ungarn über eine Eigentumswohnung und eine Mietwohnung in der Nähe der Liegenschaft verfügt, wobei die Mietzahlungen vom ungarischen Konto des Bf bezahlt und diese in Ungarn als Betriebsausgaben erfasst sind,

der Bf in Ungarn im Jahr 2018 über ca. 20 ha Eigengrund (zugekauft in den Jahren 2011 bis 2016) und ca. 86 ha an zugepachteten Gründen verfügte

der Bf selbst in Ungarn keine Mitarbeiter beschäftigte, in Ungarn seit 2005 als aktiver Landwirt angemeldet und sozialversichert ist, die erforderlichen Leistungen für die im Zusammenhang mit den ungarischen Liegenschaften erforderlichen Verwaltungsarbeiten, die Buchhaltung und die rechtliche Beratung auf Werkvertragsbasis und die erforderlichen Feldarbeiten auf Basis eines landwirtschaftlichen Lohnarbeitsvertrages an die Kft1 vergeben wurde,

die Kft1 in etwa 20 Mitarbeiter ganzjährig beschäftigte und im Wesentlichen mit ihren Maschinen und ihrem Personal die gesamte Feldarbeit, Trocknung, Lagerung, Verladung und den Verkauf übernahm,

der Bf als Einzelunternehmer in Ungarn die Einkünfte aus der Landwirtschaft erklärte und versteuerte und die fraglichen Beteiligungen in den Jahren vor 2018 als Privatvermögen behandelte (die Einkünfte daraus wurden als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt), die Dividenden aus den Beteiligungen in Österreich versteuerte und sowohl der Veräußerungserlös als auch die Dividenden immer auf ein „Privat-Konto“ des Bf in Österreich und nie auf ein in Ungarn existierendes betriebliches Konto des Bf (von dem aus z.B. die Miete bezahlt wurde) oder Österreich überwiesen wurden.

Nicht geklärt werden konnte, ob der Erlös aus den Veräußerungen und den Ausschüttungen im Jahr 2018 und in den Vorjahren in Ungarn versteuert wurden.

Wie heute bekannt gegeben wurde, fand eine Versteuerung der Ausschüttungen und Veräußerungserlöse in Ungarn nicht statt.

Stellungnahme des Bf: Die ungarische Finanzverwaltung wurde mit eigenen Steuererklärungen über die erfolgten Dividenden informiert und in Ungarn wurde daraufhin 10% Quellensteuer einbehalten. Diese Erklärungen wurden auch dem FAÖ für die Berücksichtigung der einbehaltenen Quellensteuer übermittelt. Man kann somit davon ausgehen, dass der ungarischen Finanzverwaltung bekannt war, dass es diese gab. Hinsichtlich des Veräußerungserlöses muss ich zugestehen, dass dieser in Ungarn nicht erklärt wurde und der Bf den Steuerberater angewiesen hat, diese Beträge in Österreich zu versteuern. Ob die ungarische Finanzverwaltung Kenntnis von der Veräußerung hat, kann nicht mit Sicherheit gesagt werden.

Auf Frage des Richters, ob die Besteuerung auf Beteiligungserträge in Ungarn günstiger ist als in Österreich, gibt der Amtsvertreter an, dass dies bei Dividenden der Fall ist und er diesbezüglich zum Veräußerungserlös keine genauen Informationen hat.

Die Frage des Richters, ob somit weder die Beteiligungserträge noch der Veräußerungserlös in den Betriebseinnahmen in Ungarn enthalten sei oder ob deren Nichterklärung in Ungarn nach

Ansicht des steuerlichen Vertreters unter die irrtümliche Behandlung der Beteiligung als Privatvermögen falle, bejahte der Bf die irrtümliche Behandlung.

Auf die Frage des Richters nach der Höhe der Gewinne in den Jahren bis 2018 bei der Kft1 und Kft2 gab der Bf an: Verwiesen werde auf die heute übergebene Unterlage: Gewinn bei Kft2 2017 HUF 75.000.000, 2018 HUF 18.000.000, Kft 1 2017 HUF 184.000.000 und 2018 HUF 141.000.000 lt. vorgelegten Bilanzen

Der Amtsvertreter wies darauf hin, dass die allgemeine Lebenserfahrung nahe lege, dass alles einheitlich als Geschäftsführer der Kft1 entschieden worden sei. Das FA hält fest, dass die erklärten Einkünfte aus der LuF sehr stabil bei ca. € 3.200 jährlich gelegen seien. Dies spreche dagegen, dass aktiv Marktchancen wahrgenommen worden seien. Die Gewinnzahlen aus Ungarn seien erklärungskgemäß veranlagt worden. Es zeige sich, dass die in Österreich erklärten ausländischen Einkünfte (mutmaßlich aus LuF) aus Ungarn nicht mit den Gewinnzahlen aus der Buchhaltung in Ungarn übereinstimmen. Hier würden sich für 2017 € 15.000 und für 2018 € 12.000 als Gewinn ergeben. Diese Differenzen ließen sich im Moment nicht aufklären.

Der Bf sagte daraufhin eine Aufklärung zu und verwies darauf, dass es mehr Schwankungen gebe.

Der Richter wies darauf hin, dass das Beweisverfahren heute nicht abgeschlossen werden könne und noch weitere Nachweise benötigt werden würden. Die beschwerdeführende Partei sagt zu, alle offen gebliebenen Fragen bzw. die Beleganforderungen, sofern die Belege gefunden werden könnten, bis Ende Dezember 2024 zu beantworten bzw. vorzulegen.

Hinsichtlich der Frage ob die Beteiligung der Kft2 aus innerstaatlicher Sicht zum BV des Bf gehört, äußert sich der Amtsvertreter nicht bzw. führt er hinsichtlich der abkommensautonomen Auslegung aus, dass aus dem DBA nicht ersichtlich sei, welche Kriterien für die Zurechnung maßgeblich seien. Es stehe fest, dass Ungarn die Dividenden nur mit 10% Quellensteuer und nicht mit den sonst möglichen 15% besteuert habe. Daraus sei zu schließen, dass Ungarn bekannt sei, dass es diese Beteiligungen gebe. Wenn auch nicht mit Sicherheit gesagt werden könne, dass Ungarn auch von den Veräußerungen der Beteiligungen Kenntnis habe, so habe der Bf. doch angeführt, dass er davon ausgehe, dass Ungarn diese Kenntnis habe. Es sei daher davon auszugehen, dass Ungarn der Ansicht sei, dass diese Beteiligungen im PV seien und nicht primär in Ungarn zu versteuern seien. Daraus sei zu schließen, dass Ungarn die Beteiligung an den Kft's dem Privatvermögen des Bf zurechnen würde. Dies bedeute wiederum, dass die Beteiligungserträge nicht einer ungarischen Betriebsstätte zugerechnet worden wären. Dies führe dazu, dass Österreich das Besteuerungsrecht nach Art. 3 Abs. 2 DBA Ungarn zukomme. Bestimmungen aus dem OECD Kommentar oder ähnlichen Materialien, die eine abkommensrechtliche Zurechnung abweichend vom österreichischen Rech, anordnen würden, seien nicht bekannt. Umgekehrt seien auch keine Regelungen bekannt, die dies vorschreiben würden.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung (die Besteuerung in Ungarn ist Teil des Sachverhaltes) würden die Umstände dafür sprechen, dass Ungarn hier kein Besteuerungsrecht sehe.

Wenn Ungarn hinsichtlich der Dividenden von Privatvermögen ausgehe, sei anzunehmen, dass Ungarn dies auch im Fall der Veräußerung der Beteiligung mache.

Der Bf replizierte darauf, dass in Ungarn keine Veranlagungsentscheidung vorliege, die Veranlagung sei nur erklärungsgemäß durchgeführt worden.

Der Amtsvertreter wies nochmals darauf hin, dass seitens des Bf die Dividenden eben so behandelt worden wären, als würden die Beteiligungen im Privatvermögen sein.

Der steuerliche Vertreter des Bf kündigte zu diesen Ausführungen noch eine Stellungnahme an.

Zur Frage des Richters, ob festgestellt werden müsse welche Anteile bei den Dividenden und Veräußerungserlösen jeweils auf die Kft1 oder Kft2 entfallen würden, gibt der Amtsvertreter an, dass aus seiner Sicht ohnehin alles Privatvermögen gewesen sei und der Bf gibt an, dass aus seiner Sicht alles Betriebsvermögen gewesen sei.

Der Richter verkündete die Vertagung der mündlichen Verhandlung und dass das Beweisverfahren nicht abgeschlossen sei und fordert die Parteien nochmals auf, bis Ende 2024 Unterlagen und Ausführungen, die zur Lösung der gegenständlichen Fragen beitragen, vorzulegen.

Mit einem **Anschreiben vom 26.11.2024** teilte der Richter den Parteien einen „Zwischenbericht“ mit und ersuchte um Stellungnahme zu seiner Absicht, infolge der vielen ungeklärten Fragen den bekämpften Bescheid unter Zurückverweisung an das Finanzamt aufzuheben.

Für Österreich in seiner Rolle als Ansässigkeitsstaat eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sei zunächst nur relevant, ob ein innerstaatliches Besteuerungsrecht durch eine abkommensrechtliche Verteilungsnorm eingeschränkt werde oder ob sich eine Entlastungsverpflichtung nach dem jeweiligen Methodenartikel (Art 23) ergebe.

Grundsätzlich würden hinsichtlich der beiden strittigen Einnahmen die *leges speciales* der Art 10 und Art 13 Vorrang vor Art 6 Abs. 2 haben. Dies gelte zunächst einmal unabhängig davon, ob die Beteiligungen aus ungarischer Sicht zum unbeweglichen Vermögen gehören oder nicht. Im DBA Ungarn ist auch nicht wie im aktuellen (Ergänzung des Ri im Nachhinein) OECD MA von Einkünften aus LuF sondern von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen die Rede.

In weiterer Folge werden seitens des Richters rechtliche Gedanken festgehalten, die infolge des mittlerweile erfolgten Parteilenvorbringens nicht mehr relevant sind.

Hinsichtlich des Betriebsstättenvorbehaltes wird den Parteien dann mitgeteilt, dass das DBA Ungarn für das Vorliegen einer Betriebsstätte jedenfalls das Bestehen eines Unternehmens erfordere. Aus den angeführten Bestimmungen ließe sich der Schluss ziehen, dass unter einem Unternehmen laut DBA Ungarn nur ein Gewerbebetrieb zu verstehen sei. Auch nach BFH 27.10.2011, I R 26/11, könne ein LuF Betrieb nicht unter den Begriff des Unternehmens fallen und daher auch keine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründen. Die Bedeutung des Begriffs des Unternehmens ist unter Berücksichtigung des Wortlauts und Zwecks des Art 5 DBA sowie seines systematischen Zusammenhangs mit anderen Abkommensbestimmungen zu ermitteln. Die in Art 6 Abs. 4 DBA erfolgte Abgrenzung zwischen Einkünften aus unbeweglichen Vermögen generell (inkl LuF) sowie eines Unternehmens bzw. unbeweglichen Vermögens, welches der Ausübung eines freien Berufes dient, weise eindeutig in die Richtung, dass ein LuF Betrieb nicht unter dem Begriff Unternehmen falle. Die Anordnung des Art 6 für EK aus unbeweglichem Vermögen, zu denen jedenfalls auch die EK aus einer LuF gehören, solle eben auch für unbewegliches Vermögen eines Unternehmens und eines Freiberuflers gelten.

Wenn man dieser Ansicht folge, dass ein LuF Betrieb keine Betriebsstätte eines Unternehmens iSd DBA Ungarn haben könne, würde auch kein Betriebsstättenvorbehalt greifen.

Eine andere Ansicht vertrete aber offenbar die OECD (ein Bauernhof könne demnach sehr wohl ein Unternehmen sein und somit eine Betriebsstätte begründen, für die Anwendung des Art 6 sei das Vorliegen einer Betriebsstätte irrelevant, sehr wohl aber relevant für die Anwendung eines allfälligen Betriebsstättenvorbehaltes.) und zumindest tlw die Literatur, nach der jede selbständige, nachhaltig auf Gewinn gerichtete Tätigkeit eine Geschäftstätigkeit und damit ein Unternehmen begründen würde.

Das FA vertrete dazu folgende Ansicht: Da der Begriff des Unternehmens weder im DBA noch im OECD Musterabkommen definiert sei, sei ungarisches Recht maßgeblich. Ungarn habe die Dividenden nicht voll besteuert sondern lediglich die 10% Quellensteuer eingehoben. Ungarn habe somit die Beteiligung jedenfalls als nicht zu einer Betriebsstätte eines Unternehmens in Ungarn gehörend eingestuft. Diese Beurteilung schlage dann eben auch auf die Erlöse aus der Veräußerung der Beteiligung durch, sodass sämtliche Einkünfte in Österreich zu besteuern seien.

Infolge des Art 3 Abs 2 haben die im Abkommen definierten Begriffe die dort festgelegten Bedeutungen.

Hinsichtlich einer erhöhten Mitwirkungspflicht des Bf teilte der Richter mit, dass, wenn der Beschwerdeführer seine Einkünfte im Inland freigestellt haben möchte, den Bf eine erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweisvorsorgepflicht treffen werde. Dies werde insbesondere auch hinsichtlich jener Tatsachen zutreffen, deren Beweisbarkeit durch den Bf infolge dessen Nähe zu den Vorkommnissen und Nachweisen wesentlich einfacher sei als für die Behörde. Allerdings werde auch der Bf nicht darlegen können, wie Ungarn die Begriffe „Unternehmen“,

„Geschäftstätigkeit“, „Betriebsstätte“ oder „zu einer Betriebsstätte gehört“ auslegt oder welche Sachverhaltselemente der ungar. Finanzverwaltung bekannt waren und diese ihren Entscheidungen zugrunde legen konnte.

Es sei aber auch zu beachten, dass das Finanzamt erst während des Verfahrens beim BFG seine Argumentation änderte. Bis dahin ging das FA davon aus, dass der Bf in Ungarn einen LuF Betrieb führe und dort demgemäß auch eine Betriebsstätte vorhanden sei. Nach der früheren Ansicht des FA gehörten die Beteiligungen aber zum Privatvermögen des Bf, sodass die Betriebsstättenvorbehalte nicht greifen und Österreich das Besteuerungsrecht hätte. Erst später argumentierte das FA mit dem Vorliegen einer bloßen Vermögensverwaltung und dem Nichtbestehen einer Betriebsstätte in Ungarn, zu der die Beteiligungen allenfalls gehören könnten. Begründet wurde diese Ansicht nach Meinung des Bf mit Indizien und Vermutungen aufgrund eventuell missverständlicher und widersprüchlicher Angaben des Bf. Diese Angaben seien laut Bf erfolgt, weil man auch die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligung an der Kft 2 argumentieren wollte.

Es wäre somit zuerst zu klären, ob ein LuF überhaupt eine Betriebsstätte eines Unternehmens haben kann und sodann festzustellen, ob der Bf nur eigenes Vermögen in Ungarn verwaltet hat oder als Landwirt nach Außen erkennbar betrieblich tätig geworden sei.

Fraglich könnte die Beurteilung aber hinsichtlich der Beteiligung an der Kft 2 sein. Wirtschaftliches Eigentum (VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162) des Betriebsinhabers werde auch hier gegeben sein. Nicht eindeutig erkennbar sei aber,

dass die Beteiligung funktional der operativen Tätigkeit der Betriebsstätte diene.

dass die Beteiligung Grundlage wesentlicher Mitarbeiterfunktionen sei

dass die Beteiligung objektiv dazu bestimmt sei, dem Betrieb zu dienen und diesem auch tatsächlich diene (VwGH 25.10.1994, 94/14/0071; VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008)

dass die Beteiligung den Betriebszweck der Betriebsstätte fördere (VwGH 22.11.1995, 94//15/0147)

dass es zwischen der Betriebsstätte und der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen (VwGH 22.11.1995, 94//15/0147) gebe

Laut Literatur seien Beteiligungen an Gesellschaften auch dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn die Gesellschaft die Produkte der Betriebsstätte vertreibe oder der Betriebsstätte günstige Einkaufsmöglichkeiten biete (VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008). Aber auch diese Kriterien wären nicht zu erkennen.

Zudem sei auch nicht bekannt, welche Beträge im Fall einer unterschiedlichen Behandlung jeweils auf die einzelnen Beteiligungen entfallen würden.

Nach Ansicht des Richters bestehe neben den nicht geklärten Fragen zum Sachverhalt hinreichend Zweifel an der Anwendung des DBA Ungarn und somit am Bestehen des Besteuerungsrechtes Österreichs, sodass grundsätzlich schon ein Verständigungsverfahren nach Art 24 Abs. 3 durchzuführen wäre. Dies gelte umso mehr als nach der gegenwärtigen Aktenlage nicht bekannt sei, in wie weit Ungarn der maßgebliche Sachverhalt überhaupt bekannt war bzw. wesentliche Sachverhaltselemente überhaupt nur im Amtshilfeweg (im Wege eines Verständigungsverfahrens nach Art 24 oder eines Informationsaustausches nach Art 25 oder nach dem EU-Amtshilfegesetz) geklärt werden können.

Die Parteien seien sich bei der mündlichen Verhandlung am 14.11.2024 darüber einig gewesen, dass dieser Beschwerdefall die Lösung erheblicher Rechtsfragen erfordere. Insbesondere auch deshalb erscheine es erforderlich, dass der maßgebliche Sachverhalt eindeutig geklärt sei und nicht auf bloße Vermutungen aufgebaut werde. Die zudem aufgetretenen Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung des DBA Ungarn würden ebenfalls eine Lösung auf Behördenebene verlangen.

Erhebungen zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes und der rechtlichen Verhältnisse iZm der Beurteilung der Fragen zum DBA seien vor allem in Ungarn erforderlich, die vom Finanzamt rascher, effizienter und kostensparender durchgeführt werden könnten bzw. dem BFG mangels Rechtshilfemöglichkeiten nicht möglich seien.

Eine Unterlassung von Ermittlungen könne sich auch daraus ergeben, dass erstmals in einer Beschwerde oder erstmals in einem Vorlageantrag oder in einem den Vorlageantrag ergänzenden Schriftstück (hier: Vorlageantrag zum BFG) wesentliche Umstände releviert werden würden und die Abgabenbehörde vor der Vorlage der Beschwerde keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hätte (vgl. dazu Ritz, BAO6, Tz 11 zu § 278 BAO und die dort zitierte Judikatur sowie Fachliteratur).

Gleiches müsse vice versa gelten, wenn das FA seiner aktuellen Begründung im BFG Verfahren erstmals einen neuen Sachverhalt zugrunde lege, der dem Bescheid und der BVE so nicht zu entnehmen sei.

Zu den erforderlichen Ermittlungen gehöre nach § 115 BAO auch die Erhebung der wesentlichen rechtlichen Verhältnisse. Die bei gegenständlicher Sachlage maßgeblichen rechtlichen Verhältnisse und Zweifel bei der Anwendung des DBA könnten nur im Wege eines von der Abgabenbehörde einzuleitenden Verständigungsverfahrens ermittelt bzw. beseitigt werden. Wenn sich nach § 278 BAO die Ermessenskriterien (Raschheit und Kostenersparnis) für eine Aufhebung und Zurückverweisung wörtlich auch nur auf die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes beziehen würden, würde man diese Kriterien doch auch

hinsichtlich der Feststellung der rechtlichen Verhältnisse iSd § 115 BAO berücksichtigen müssen.

Mangels eines Rechthilfevertrages mit Ungarn hätte das BFG gar keine Möglichkeit für eine direkte Kontaktaufnahme mit den ungarischen Behörden.

Schreiben FAÖ zur Ermittlungspflicht vom 29.11.2024

Der Amtsvertreter und die Zentrale Fachstelle der FinVerw sehe gegenständlich einen Fall der erhöhten Mitwirkungspflichten, bei dem die amtswegige Ermittlungspflicht zurücktrete: In Bezug auf ausländisches Recht gelte der Grundsatz „iura novit curia“ nicht, sodass dieses in einem – grundsätzlich amtswegigen – Ermittlungsverfahren festzustellen sei. Dabei sei aber hier die Mitwirkung der Beteiligten erforderlich, soweit eine Mitwirkungspflicht bestehe (zB VwGH 27.8.2008, 2006/15/0117; 4.7.2024, Ra 2024/01/0136; 24.10.2024, Ra 2023/15/0048).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde trete bei Auslandssachverhalten entsprechend der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. 25.4.2002, 95/15/0197; 19.10.2006, 2006/14/0109) gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug – wie im vorliegenden Beschwerdefall – bestehe nach § 115 Abs. 1 BAO diesbezüglich eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die eine entsprechende Beweisvorsorgepflicht mitumfasse (VwGH 16.4.2024, Ro 2022/13/0017 mwN).

Der eine Begünstigung (gegenständlich in Form einer DBA-Befreiung) in Anspruch nehmende Abgabepflichtige habe selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (z.B. VwGH 18.11.2003, 98/14/0008; 17.12.2003, 99/13/0070; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bewirke nach dem Willen der Gesetzgebung (ErläutRV 1660 BlgNR 24. GP 24) insbesondere, „dass es am Abgabepflichtigen liegt, – Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. – im Ausland lebende Zeugen zu kontaktieren und stellig zu machen. – bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind. – alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind.“ Eine Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hat etwa zur Folge, dass beantragte Begünstigungen nicht zuzuerkennen seien (ErläutRV 1660 BlgNR 24. GP 24 f).

Die vorläufige Rechtsansicht des BFG, dass der bloße Auslandsbezug keine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen auslöse, wenn die Behörde Ermittlungsmöglichkeiten im internationalen Amtshilfeweg hätte, widerspreche dem klaren Willen der Gesetzgebung. Aus den parlamentarischen Materialien (ErläutRV 1660 BlgNR 24. GP 24) gehe nämlich hervor, dass rechtliche Amtshilfemöglichkeiten an der grundsätzlich erhöhten

Mitwirkungspflicht bei Auslandsverhalten nichts zu verändern vermag. Überdies spreche auch der Umstand, dass § 115 Abs. 1 BAO ausschließlich Auslandssachverhalte exemplarisch als Anlass für erhöhte Mitwirkungspflichten anführe, dafür, dass es sich um einen idealtypischen Anwendungsfall handle. Wäre es Absicht gewesen, die Anwendung nur auf Auslandssachverhalte ohne Amtshilfemöglichkeit – das ist die absolute Ausnahme, nämlich § 48 Abs. 5 BAO – zu beschränken, würde die Bestimmung des § 115 Abs. 1 BAO wohl ausdrücklich auf „Auslandssachverhalte ohne Amtshilfemöglichkeit“ Bezug nehmen. Sofern man wie das BFG davon ausgehe, dass ein Verständigungsverfahren zur Klärung erforderlich sei, bliebe es un schlüssig, dass das BFG hinsichtlich des Verständigungsverfahrens eine amtswegige Ermittlungspflicht annehme. Art. 24 Abs. 1 DBA-Ungarn räume dem Bf. das Recht ein selbst ein Verständigungsverfahren zu beantragen. Ebenso wie das Verfahren nach § 48 Abs. 5 BAO nicht dazu diene, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Berufungen bzw. Bescheidbeschwerden) nachzuholen (VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025), so könne auch ein amtswegiges Verständigungsverfahren nicht dazu dienen die unterlassene Mitwirkung (Unterlassen eines Antrags auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens) des Bf. zu sanieren. Zuständig für das Verständigungsverfahren sei der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter (im Finanzamt für Großbetriebe). Das FAÖ könnte höchstens ein Verständigungsverfahren anregen. Zudem könne der Bf. besser als das FAÖ schildern, warum er „der Auffassung [ist], dass die Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht.“ Dabei liege es nach dem – wie in Zusammenschau mit Abs. 2 klar zu identifizierenden – Willen der Vertragsstaaten am Steuerpflichten im Antrag seine Einwendungen hinreichend zu begründen. Eine derartige Begründung von Einwendungen falle naturgemäß dem StPfl., der alle Aktivitäten kenne und für die Dokumentation des Sachverhaltes zuständig sei, einfacher als einer Abgabenbehörde. Sofern ein Verständigungsverfahren zur Klärung des relevanten Sachverhaltes notwendig wäre, wäre es folglich dem Bf. objektiv zumutbar, ein solches zu beantragen. Falls er kein Verständigungsverfahren beantragt hätte (wie er außer Protokoll bestätigt habe), so kann dies die Abgabenbehörde – im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht – nicht dazu verpflichten dieses Versäumnis des Bf. amtswegig zu sanieren. Sofern es um das innerstaatliche Recht in Ungarn gehe, so seien diese Informationen für den Bf. leichter als für das FAÖ zu erlangen. Schließlich müsste er ohnehin seine Einkünfte in Ungarn rechtlich korrekt erklären. Entsprechend der aktuellen Rechtsprechung des VwGH vom 24. Oktober 2024 (Ra 2023/15/0048) würden die erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten bereits als verletzt gelten, wenn sich die Ausführungen eines StPfl. bloß darauf beschränken, dass die ausländische Abgabenbehörde antragsgemäß besteuert habe. Umso mehr müsse dieser Grundsatz im Größenschluss gelten, wenn ein Bf. – wie im gegenständlichen Fall – behaupte, die strittigen Einkünfte im Ausland rechtswidrig im Ausland nicht erklärt zu haben und eine Berichtigung der Bescheide vorsätzlich nicht angestrebt zu haben. Ob der Bf. auf Anraten seiner steuerlichen Vertretung so gehandelt habe oder aus eigenem Antritt, ist

abgabenrechtlich unerheblich (allfällige Beratungsfehler wären zivilrechtlich zu klären). Erkläre ein StPfl. Abgabenbehörden aus zwei Staaten Widersprüchliches, so liege es an ihm, die Widersprüche aufzuklären. Unbeschadet davon gehe der Bf. davon aus, dass der ungarischen Finanzverwaltung der Sachverhalt bekannt sein müsse. Im Falle einer wissentlichen Nichtbesteuerung der Veräußerungserlöse bzw. Entlastung der Dividenden in Ungarn müsste allerdings unstrittig sein, dass Ungarn die Beteiligungen nicht einer ungarischen Betriebsstätte zugerechnet habe, sondern direkt dem in Österreich ansässigen Bf. Der Bf. habe mehrfach seine Mitwirkungspflichten verletzt, was sich aus Sicht der Abgabenbehörde aus dem (zumindest weitestgehend) unstrittigen Sachverhalt ergebe, insbesondere in folgenden Angelegenheiten:

1. Sofern man der Ausgangsprämisse des BFG folge, habe der Bf. es verabsäumt, ein Verständigungsverfahren einzuleiten.
2. Ungarische Besteuerungsnachweise seien trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden. Der Bf. behaupte, in Ungarn die strittigen Einkünfte jedenfalls wissentlich nicht erklärt zu haben. Außer Protokoll habe er am 14. November 2024 eingeräumt, dass er in Ungarn dies nicht richtigstellen wolle. Damit wirke er aktiv an der Unterdrückung von möglichen Nachweisen mit, sodass er die Mitwirkungspflichten gröblichst verletzt habe.
3. Der Bf. könne nicht nachweisen, dass Ungarn die Dividenden der Betriebsstätte zugeordnet habe. Die in Österreich erklärten Beträge würden gegen eine Zurechnung zur Betriebsstätte in Ungarn sprechen, sondern für eine rückwirkend aufgesetzte aggressive Steuervermeidungsstrategie.
4. Der Bf. könne keine Auskünfte zur steuerlichen Behandlung in Ungarn geben. Aufgrund der relativen Konstanz der LuF-Gewinne bestehe der Verdacht, dass er einer pauschalen Besteuerung unterliege und die geringen Schwankungen lediglich das Wechselkursrisiko widerspiegeln würden.
5. Die steuerliche Vertretung des Bf. habe in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass nicht belegt werden könne, in welcher Funktion der Bf. jeweils tätig geworden sei. Damit stelle die steuerliche Vertretung ausdrücklich außer Streit, dass der Bf. es diesbezüglich verabsäumt habe, die Sachverhalte zeitnah und nachvollziehbar zu dokumentieren. Mangels Interessensgegensatzes reiche es nicht, dass der Bf. unsubstantiiert nachträglich getroffene Dispositionen behaupte. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 161 Abs. 2 BAO) dürften zwar keine aktenwidrigen Annahmen getroffen werden. Eine an Gewissheit grenzende Wahrscheinlichkeit sehe die freie Beweiswürdigung – anders als im Finanzstrafrecht – jedoch nicht vor. Wie bereits einführend erwähnt bedinge die Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, dass beantragte Begünstigungen nicht zuzuerkennen seien (ErläutRV 1660 BlgNR 24. GP 24 f). Der VwGH (24.10.2024, Ra 2023/15/0048) sehe in vergleichbaren Fällen – zulasten des Bf., der den erhöhten Mitwirkungspflichten nicht hinreichend nachkomme – die Ermittlungspflichten des BFG als erfüllt an. Eine Ermittlungspflicht des FAÖ in Rahmen der internationalen Amtshilfe sei daher

zu verneinen. Wir regen deshalb an von der im Raum stehenden Zurückverweisung der Beschwerdesache an das FAÖ Abstand zu nehmen.

Mit dem Schreiben vom 14.1.2025 legte das FAÖ eine Stellungnahme zur Auslegung des DBA vor. Nach Rückfragen des Richters erläuterte der Amtsvertreter sein Vorbringen ergänzend. Es wird auf die sich daraus ergebenden und unten angeführten Anmerkungen des Richters verwiesen. Vorweg ist auch festzuhalten, dass in diesem Schreiben das FAÖ –der Ansicht des BMF folgend- davon ausgeht, dass der Bf in Ungarn eine DBA-Betriebsstätte hatte.

Nach der Wiedergabe von Art 3 DBA Ungarn und der allgemein anerkannten Regeln für die Auslegung eines DBA stellte das FAÖ fest, dass ein Rückgriff auf das nationale Recht nur möglich sei, wenn der Zusammenhang des DBA nichts anderes erfordere. Da es nach den aufliegenden OECD Papieren keine Vorbehalte von Österreich und Ungarn zu den entwickelten und hier maßgeblichen Grundsätzen der zwischenstaatlichen Besteuerung gebe, könne diesbezüglich von einem grundsätzlichen Konsens zwischen den beiden OECD Staaten ausgegangen werden.

Aus dem “Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments” (OECD) würden sich nur zwei international vorherrschende Ansichten zur Zurechnung von Einkünften zu einer DBA-Betriebsstätte ergeben:

1. “Relevant Business Activity”-Approach

2. Separate-Entity-Approach

Beide Zugänge würden nicht zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen im Rahmen der Einkünfteerzielung unterscheiden. Wäre der Bf. eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft (z.B. Holding), könnte diese unstrittig Beteiligungen in Ungarn halten. Eine Unterscheidung zwischen natürlichen und juristischen Personen bei der Zurechnung von Unternehmensbeteiligungen werde international nicht gesehen, auch ließe sich eine solche Absicht nicht aus dem Abkommen herauslesen.

Der “Relevant Business Activity”-Approach beschränke den Betriebsstättengewinn mit dem Gesamtgewinn des Unternehmens. Auch dabei sei entsprechend der Verrechnungspreisgrundsätze ausdrücklich auf die Fremdüblichkeit abzustellen. Der Separate-Entity-Approach unterscheide zwischen Stammhaus (StPfl. in Österreich) und der DBA-Betriebsstätte. Die Transaktionen seien nach dem Fremdüblichkeitsprinzip (“arm’s length principle”) abzugrenzen.

Anm. d. Ri.: Nach h.A. ist bei DBAs, die vor 2008/2010 abgeschlossen wurden das Konzept der eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion („Relevant Business Activity Approach) anzuwenden. Dies hätte aber nur eine Auswirkung auf die Gewinnermittlung (stark vereinfacht: Berücksichtigung bei internen Geschäftsfällen von

Gewinnkomponenten oder nur von Aufwendungen). Keine Auswirkung hätte diese Unterscheidung darauf, ob die Übertragung von Wirtschaftsgütern vom Stammhaus auf eine Betriebsstätte iSd Angehörigenjudikatur grundsätzlich fremdüblich sein und auch nach Aussen zum Ausdruck gekommen sein muss.

Unter **Fremdüblichkeitsbedingungen** hätte das Stammhaus einer DBA-Betriebsstätte die Unternehmensbeteiligungen veräußern müssen. Kein gewissenhaft nach kaufmännischen Grundsätzen handelnder Geschäftsmann würde unter sonst gleichen Umständen fremden Dritten Unternehmensbeteiligungen unentgeltlich überlassen. Dem liege zu Grunde, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden müssten, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also die Geschäftspartner „nichts schenken wollen“ und dieser Interessengegensatz vielfach bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden fehle (BFG 19.9.2024, RV/5100806/2017).

Anmerkung des Richters: Entgegen oder ergänzend zu den bisherigen Ausführungen im Verfahren, habe eine Funktionsanalyse, bei der die von den Mitarbeitern des Unternehmens (hier nur der Unternehmer) tatsächlich persönlich ausgeübten Funktionen maßgebend seien, ergeben, dass es in Österreich ein Stammhaus und in Ungarn eine Niederlassung gegeben habe. Dieses Stammhaus ergebe sich in Analogie zur Behandlung juristischer Personen in Art 4 Abs. 2 lit a iVm Abs. 4 DBA Ungarn. An das Stammhaus in Österreich seien auch Rechnungen gelegt worden und auch der Bf habe mit seiner öst. Anschrift fakturiert. Es könne auch nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht davon ausgegangen werden, dass der Bf für jede unternehmerische Entscheidung nach Ungarn gereist sei. Vielmehr werde er auch vom öst. Stammhaus aus Entscheidungen getroffen haben und diese dann telefonisch nach Ungarn weitergegeben haben. Da sich der Bf nachweislich überwiegend in Österreich aufgehalten habe, sei auch davon auszugehen, dass er betriebliche Post auch von Österreich aus erledigt habe (siehe auch die öst. Anschrift auf vorgelegte Ein- und Ausgangsrechnungen).

Der Bf habe selbst angegeben, dass Ungarn die Veräußerungsgewinne der Kfts –seiner Erklärung entsprechend- nicht besteuert habe. Korrespondierend dazu hab der Bf. in den Vorjahren durchgehend die Dividenden in Österreich erklärt, wobei er eine anrechenbare Quellen-steuer i.d.H.v. 10% geltend gemacht. In Ungarn sei laut Stellungnahme des Bf. vom 14. November 2024 eine 10%ige Quellensteuer auf die Dividenden einbehalten worden. Dies entspreche zweifelsfrei der Besteuerung nach Art. 10 Abs. 2 DBA Ungarn und nicht dem Betriebstättenvorbehalt des Abs. 4. Der (nicht abkommensrechtlich reduzierte) Steuersatz für Dividenden in Ungarn betrage hingegen 15% (PWC, Hungary Individual – Income determination, <https://taxsummaries.pwc.com/hungary/individual/income-determination>, abgerufen am 23.12.2024). Anzumerken sei, dass die Ehefrau des Bf. die Veräußerung der Unternehmensbeteiligungen in Österreich versteuert habe.

Nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen (Publizitätswirkung) sei eine Übertragung der Kft-Beteiligungen an eine ungarische Betriebsstätte nicht. Aus den Steuererklärungen in Ungarn und Österreich (ausg. der Erklärung zum bekämpften Bescheid) sei dagegen lediglich auf die Zurechnung der Beteiligungen zum Stammhaus zu schließen.

Die Absicht, eine Beteiligung an eine ausländische DBA-Betriebsstätte zu übertragen, sei jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es müsse an Hand objektiver Umstände auf eine angestrebte Übertragung geschlossen werden können (sinngem. VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050; BFG 28.07.2014, RV/7100858/2013). Eine entsprechende Publizitätswirkung sei entsprechend der Angehörigenjudikatur in allen Fällen erforderlich, in denen – wie beim Selbstkontrahieren – die gegensätzlichen Interessen zwischen Fremden fehlen würden (BFG 19.9.2024, RV/5100806/2017).

Vor diesem Hintergrund passe letztlich auch ins Bild, dass in Österreich auch keine Wegzugsbesteuerung i.Z.m. einer Vermögensübertragung an eine ungarische DBA-Betriebsstätte erklärt worden sei.

Aufgrund des vorgelegten Sachverhaltes könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass der Bf. die Kft-Beteiligungen in eine ungarische DBA-Betriebsstätte eingebracht hätte.

Der Bf. ging in der mündlichen Verhandlung am 14. November 2024 davon aus, dass ein Rückgriff auf das innerstaatliche Recht erforderlich sei, ohne dies näher begründet zu haben. Voraussetzung dafür wäre, dass nach Art. 3 Abs. 2 DBA Ungarn mangels Definition im Abkommen oder mangels erforderlichen Zusammenhanges nur mehr der Rückgriff auf das nationale Recht in Frage kommen würde. Dies treffe gegenständlich aber nicht zu.

Selbst wenn man von einem Rückgriff auf das innerstaatliche Recht ausginge, würde das Zusammenspiel zwischen Art. 3 Abs. 2 DBA Ungarn und dem Methodenartikel im Falle eines Qualifikationskonfliktes eine Doppelnichtbesteuerung verhindern.

Der Fall, bei dem der Ansässigkeitsstaat dem Quellenstaat durch Rückgriff auf das innerstaatliche Recht das Besteuerungsrecht zuteilen würde, während der Quellenstaat umgekehrt dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuweisen würde, sei im OECD-MAK Rz. 32.6 und 56.3 zu Art. 23A und 23B beschrieben. Der Methodenartikel in Art. 22 Abs. 1 DBA Ungarn funktioniere gleich wie die entsprechende OECD-Musterbestimmung.

Konkret werde in Bezug auf Art. 13 DBA Ungarn die Doppelbesteuerung nach Art. 22 Abs. 1 DBA Ungarn im Wege der Befreiungsmethode vermieden. Die Befreiung im Ansässigkeitsstaat (gegenständlich Österreich) stehe expressis verbis unter der Bedingung, dass der Quellenstaat (gegenständlich Ungarn) diese Einkünfte besteuern dürfe. Teilt das DBA Ungarn nun **Ungarn** – etwa aufgrund eines Rückgriffes Ungarns auf das nationale Recht nach Art. 3 Abs. 2 DBA

Ungarn – **kein Besteuerungsrecht** zu, so könne aus dem Methodenartikel (Art. 22 DBA Ungarn) auch keine DBA-Entlastungspflicht für Österreich als Ansässigkeitsstaat abgeleitet werden. Ob Österreich bei Rückgriff auf sein innerstaatliches Recht zur selben Auslegung wie Ungarn komme oder nicht, sei aufgrund des eindeutigen Wortlautes des Methodenartikels im Ergebnis vollkommen belanglos; maßgeblich sei für den Methodenartikel nämlich, ob Ungarn DBA-konform besteuern dürfe. Eine solche Auslegung verhindere auch eine (doppelte) Nichtbesteuerung durch einen hybriden Mismatch, was auch der Absicht der beiden Vertragsstaaten (Ziel und Zweck) entspreche. Ziel und Zweck sei die Beseitigung der Doppelbesteuerung, nicht die Herbeiführung einer doppelten Nichtbesteuerung.

Die Behauptung des Bf., wonach Ungarn die Unternehmensbeteiligungen einer DBA-Betriebsstätte i.Z.m. mit den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen zurechnen würde, habe sich – wie oben dargestellt – als unsubstantiiert erwiesen. Die tatsächliche Form der Besteuerung in Ungarn (beschränkte Quellenbesteuerung für Dividenden und komplette Nicht-Besteuerung der Veräußerungserlöse) beweise das Gegenteil.

Die steuerliche Nichterfassung von Gewinnanteilen im DBA-Partnerstaat, deren Steuerfreistellung auf Grund des DBA in Österreich von Parteienseite begehrt werde, könne Indiz dafür sein, dass der DBA-Partnerstaat den internationalen Sachverhalt nicht in gleicher Weise beurteile wie Österreich (UFS 18.11.2003, RV/0306-F/02).

Der Umstand, dass Ungarn das volle Besteuerungsrecht weder für die Dividenden (Art. 7 i.V.m. Art. 10 Abs. 4 DBA Ungarn) noch für die Veräußerungsgewinne (Art. 7 i.V.m. 13 Abs. 2 DBA Ungarn) wahrgenommen habe, widerspreche eindeutig der unsubstantiierten Behauptung des Bf., dass Ungarn die Beteiligungen seiner ungarischen DBA-Betriebsstätte zugerechnet hätte. Die tatsächlich erfolgte Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Unternehmensbeteiligungen zum österreichischen Stammhaus wäre im Einklang mit dem OECD-MAK Rz. 27.1 zu Art. 13, zumal es für natürliche Personen und Körperschaften keine unterschiedlichen Regelungen – wie dies im öEStG der Fall sei – für die Zurechnung von Unternehmensanteilen gebe.

Sofern die Aussage des Bf. stimme, dass er die Veräußerungserlöse in Ungarn wissentlich und vorsätzlich falsch erklärt habe, obwohl er von einem ungarischen Besteuerungsrecht ausgegangen sei (offensichtlich eine nachträgliche Schutzbehauptung), so wäre dies ein abträgliches Verhalten in Bezug auf die Beweismittelvorsorge im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten. Eine behördliche Ermittlungspflicht für den Nachweis, dass die Besteuerung in Ungarn unrichtig gewesen sei, bestehe nicht. Schließlich müsste der StPfl. von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden den behaupteten Sachverhalt im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren könne. Es liege somit vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung dieser ausländischen

Sachverhaltselemente zu sichern und im Bedarfsfall beizubringen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 25.9.2001, 97/14/0061).

Anm. d. Ri.: Ergänzend führte der Amtsvertreter auch aus, dass die „tatsächliche“ Zugehörigkeit der Beteiligung auch Voraussetzung für eine Zuordnung des Veräußerungserlöses zur DBA-Betriebsstätte sei. An einem funktionalen Zusammenhang, auf den sich die Annahme der tatsächlichen Zugehörigkeit gründen ließe, könne es auch fehlen, wenn in diesem Sinn „notwendiges“ Betriebsvermögen vorliege (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014). Als Folge dieser funktionalen Zurechnung könnten z.B. Beteiligungen einer Betriebsstätte nur zugerechnet werden, wenn sie funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Betriebsstätte dienen würden. Hierbei werde auf das Gesamtbild der maßgebenden Verhältnisse, auf die Wahrnehmung der Gesellschafterfunktionen, Rücksicht zu nehmen sein (Plansky, SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung, 2016). Dabei sei auch zu bedenken, dass die LuF Betätigung des Bf in Ungarn auch nach dem Verkauf der Beteiligungen faktisch möglich sei. Umgekehrt habe auch die Gattin des Bf Anteile nicht als Inventar einer ungarischen Niederlassung oder DBA-Betriebsstätte gehalten. Es sei daher möglich, dass die Unternehmensanteile sowohl im Privatvermögen als auch im Betriebsvermögen gehalten worden seien. Entscheidend sei daher letztlich die tatsächliche Gestaltung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Stammhaus und Niederlassung. Nach Aktenlage ergebe sich (siehe auch § 167 Abs. 2 BAO), dass der Bf. die Unternehmensbeteiligungen stets im Stammhaus gehalten habe. Eine Vermögensübertragung an die ungarische Niederlassung sei zu keinem Zeitpunkt dokumentiert. Auf die Angehörigenjudikatur bei sog. „In-Sich-Geschäften“ werde verwiesen (z.B. BFG 23.12.2019, RV/7105401/2016).

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes sei im Rahmen der freien Beweiswürdigung unter Berücksichtigung der erhöhten Mitwirkungspflichten davon auszugehen, dass Österreich für die beschwerdegegenständlichen Veräußerungserlöse nach dem DBA Ungarn keine Befreiungsverpflichtung treffe.

Ergänzend führte der Amtsvertreter hinsichtlich der Einkünfte aus LuF in Ungarn aus, dass diesbezüglich unstrittig Ungarn das Besteuerungsrecht zukomme. Nach Art 22 DBA Ungarn seien diese Einkünfte aber bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt). Dazu müssten diese Einkünfte aber nach öst. EStG 1988 ermittelt werden. Diese Überleitung müsse vom Bf angefordert werden. Evtl unter Androhung einer Zwangstarfe oder einer hohen Schätzung

Stellungnahme Bf vom 17.1.2025 mit Beilagen

Anmerkung des Ri vorweg: Infolge des hohen Umfangs der Stellungnahme (36 Seiten) werden Wiederholungen in der Argumentation des Bf hier weitgehend vermieden. Ebenso werden

Rechtsansichten des Bf, die seitens des FAÖ nicht (mehr) bestritten werden und die (mittlerweile) auch vom BFG vertreten werden, nur mehr stark gekürzt angeführt.

Einleitend und auf Seite 9 hält der Bf fest, dass eine Aufhebung unter Zurückverweisung rechtswidrig wäre, weil eine Verständigungs.- oder Amtshilfeverfahren mit Ungarn weder zielführend noch notwendig sei. Dies ergebe sich daraus, dass **die steuerliche Behandlung in Ungarn keine Rolle für die Beantwortung der gegenständlichen Fragen spiele** und sämtliche Begriffe des DBA, die für die gegenständliche Zuordnung der Besteuerungsrechte von Bedeutung seien, **abkommensautonom** ausgelegt werden könnten und auch müssten.

Anm. d. Ri.: Dann stellt sich allerdings die Frage nach dem Sinn der Anfrage an die ungar. FinVerw durch den Bf

Auf das ungarische Rechtsverständnis käme es nur an, **wenn eine abkommensautonome Interpretation nicht möglich wäre. Insbesondere die Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte des Bf und die Frage der Zugehörigkeit der beiden strittigen Beteiligungen zu dieser Betriebsstätte müssten abkommensautonom geklärt werden. Ob unbewegliches Vermögen oder Zubehör dazu vorliege sei irrelevant und daher auch die ungarische Auslegung dieser Begriffe nicht relevant.**

Da aber dem BFG die steuerliche Behandlung in Ungarn von Bedeutung sei, werde man eine entsprechende Anfrage an die ungar. FinVerw stellen und diese als Beilage 3 und in der Folge auch die Antwort übermitteln.

Auf Seite 6 führt der Bf zunächst (unter Zitierung von Literaturstellen) aus, dass das nationale Recht nur als ultimo ratio, wenn sich aus dem Sinn und Vorschriftenzusammenhang des Abkommens kein Auslegungsergebnis erzielen lässt, heranzuziehen sei. Da sämtliche gegenständliche Begriffe abkommensautonom auszulegen seien, verbiete sich ein Rückgriff auf innerstaatliches (ungarisches) Recht. Weiter unten wird als wesentliche Aussage des Bf festgehalten, dass infolge des maßgeblichen und herrschenden **dynamischen Verständnisses**, welches auch von der öst. FinVerw vertreten werde, das jeweils geltende OECD-MA und -MK für die Auslegung des DBA heranzuziehen sei. Die Grenze der Auslegung würde nur der Wortlaut des DBA bilden.

Seiten 7, 8 und 9: **Art 10 und Art 13 seien zwar leges speciales gegenüber Art 6 für Einkünfte aus Beteiligungen bzw. deren Wertsteigerung**, würden aber in Abs. 4 bzw. Abs. 2 einen Betriebsstättenvorbehalt normieren, der im Ergebnis wieder zur Anwendung des Art 6 führe, weil dann eben der Staat der Lage des luf Betriebes diese Einkünfte besteuern dürfe. Die Frage, ob **die beiden Beteiligungen zum unbeweglichen Vermögen (z.B. als Zubehör) gehören, stelle sich daher auch nicht**. Der Betriebsstättenvorbehalt sei insbesondere nach der maßgeblichen Ansicht der OECD und der hM in der Literatur auch bei Einkünften aus LuF zu beachten. Auch zur Vermeidung einer nicht zulässigen nachteiligen Behandlung eines luf Betriebes müsse

dieser als Betriebsstätte iSd DBA anerkannt werden. Sowohl das Erfordernis einer Betriebsstätte als auch die Frage der Zugehörigkeit der beiden Beteiligungen zu diesen Betriebsstätten sei abkommensautonom zu beurteilen.

Sachverhaltsbezogen wird auf Seite 9 unten nochmals bestätigt, dass die **Veräußerungserlöse in Ungarn nicht erklärt worden seien** und daher Ungarn auch nicht bekannt seien. Daher könnten auch **aus deren Nichtbesteuerung in Ungarn keine Schlüsse gezogen werden**.

Unter Punkt 3.1. bis 3.3. (Seite 10 bis 22) führt der Bf umfangreich aus, dass der Bf einen in Ungarn gelegene LuF Betrieb betrieben habe und auch heute noch betreibe und keinesfalls eine bloße Vermögensverwaltung vorliege.

Anm. d. Ri.: Da dies seitens des FAÖ seit der Vorlage entsprechender Unterlagen (wie z.B. Ausgangsrechnungen) nicht mehr bestritten wird und auch vom BFG sachverhaltsmäßig als erwiesen erachtet wird, wird auf diese Ausführungen nicht mehr näher eingegangen.

Auf Seite 11 vertritt der Bf aber auch die Ansicht, dass Art 6 gegenüber Art 7 zwar grundsätzlich eine lex specialis sei, wenn die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens im Vordergrund stehen würden. Dadurch werde dem Lagestaat des GuB auch dann das Besteuerungsrecht eingeräumt, wenn er über keine Betriebsstätte iSd Art 5 verfüge und es werde dadurch infolge der Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat eine Benachteiligung vermieden. Ein LuF könne aber auch als Unternehmer iSd Art 7 qualifiziert werden und damit auch eine Betriebsstätte iSd Art 5 haben.

In Erwiderung der statischen Auffassung des BFG im Schreiben vom 26.11.2024 und dem dort zitierten Urteil des BFH vom 27.10.2011, I R 26/11, wonach eben ein LuF kein Unternehmer iSd Art 7 sei und daher auch keine Betriebsstätte haben könne, führte der Bf aus, dass sich das BFG dabei alleine auf das angeführte BFH Urteil stütze, welches auf einer Sonderregelung im DBA D/Spanien beruhe und daher nicht verallgemeinerbar sei, der Literatur und dem OECD Betriebsstättenbericht widerspreche und zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis führe. Letzteres deshalb, weil die Systematik eines DBA gerade nicht dazu führen soll, Personen mit LuF Einkünften im Vergleich zu „Unternehmensgewinnen“ zu benachteiligen.

Auf den Seiten 20 und 21 werden mit diesem Schreiben vorgelegte Nachweise für die LuF Tätigkeit des Bf, die über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgehe, angesprochen. Der Beilage 1a sei zu entnehmen, dass der Bf jährlich rund 106 ha (20 ha Eigenfläche, Rest zugepachtet) bewirtschaftet habe.

Anm. d. Ri.: der mittlerweile in einer Übersetzung vorgelegten Unterlage ist zu entnehmen, dass diese am 21.11.2024 ausgestellt wurde und die Zupachtung von 40 Verpächtern bestätigt wird. Davon hätten aber nur 9 Verpachtungen vor 2018 und 31

Verpachtungen nach 2018 begonnen. Aus der Unterlage ergibt sich aber jedenfalls, dass es im gegenständlichen Jahr 2018 Zupachtungen gab.

Als Nachweis für das Auftreten des Bf nach Außen als LuF wurde eine Aufstellung über Ausgangsrechnungen des Bf über den Verkauf von Feldfrüchten an dritte fremde Personen (Anlage/Tabelle 2) sowie in der Beilage 1b die diesbezüglichen Belege vorgelegt.

Anm. d. Ri.: Aus diesen Belegen ergibt sich der Verkauf an Dritte. Auffallend ist aber auch, dass auf sämtlichen Rechnungen als Aussteller der Rechnungen der Bf mit der Anschrift in östOrt angeführt ist.

Aus der Schilderung der Tätigkeit des Bf und den vorgelegten Unterlagen ergebe sich auch eindeutig, dass der Bf auch als selbständiger LuF neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Kfts tätig war.

Ab Seite 22 (Punkt 3.4.ff) geht der Bf näher auf die Besteuerung der Veräußerungsgewinne ein. Der Bf führt aus, dass der Quellenstaat Ungarn nach Art 13 DBA Ungarn nur dann ein Besteuerungsrecht habe, wenn sich dort eine Betriebsstätte eines Unternehmens befinde, zu dessen Betriebsvermögen die Beteiligung gehöre. In der Folge werden Literaturstellen und Aussagen der OECD angeführt, nach denen unabhängig davon, ob der LuF Betrieb selbst eine Betriebsstätte darstelle, jedenfalls der Betriebsstättenvorbehalt greifen müsse. Dieser Auffassung liege zugrunde, dass stets die aktuelle Fassung des OECD-MA der Auslegung von DBAs zugrunde zu legen sei. Nach Rz 9 zu Art 5 des OECD-MK und nach dem OECD-Betriebsstättenbericht vom 31.1.2013 könne eine Landwirtschaft grundsätzlich eine Betriebsstätte sein. Das Vorliegen einer Betriebsstätte sei unabhängig von der Art der abkommensrechtlichen Einkünfte zu beurteilen. In weiterer Folge wird ausholend argumentiert, dass der LuF Betrieb des Bf jedenfalls die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfülle.

Der Bf führt dazu aus, dass diese Frage grundsätzlich abkommensautonom und subsidiär nach nationalem Recht zu klären sei. Nach innerstaatlichem Recht könnte es sich sowohl um notwendiges als auch um gewillkürtes Betriebsvermögen handeln. Es müsse aber tatsächlich in einem funktionalen Zusammenhang mit der Betriebsstätte stehen. Nach Rz 32 zu Art 10 des OECD-MK müsse die Beteiligung effektiv mit der Betriebsstätte verbunden sein. Die Förderung des Betriebszwecks z.B. durch eine Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft würde reichen.

Hinsichtlich der erforderlichen möglichen Zuordnung der Beteiligungen zu einer bestehenden Betriebsstätte sei auf den tatsächlichen funktionalen Zusammenhang abzustellen, es müsse eine effektive Verbindung zu ihr geben. Somit könne dahin gestellt bleiben, ob die Beteiligungen zum Inventar oder zum Zubehör des unbeweglichen Vermögens des Bf gehöre, weil diese jedenfalls unter den Betriebsstättenvorbehalt fallen würden.

Für die Betriebszugehörigkeit der Beteiligung an der Kft 2 spreche laut Bf:

Kft 2 sei aus der Kft 1 im Jahr 2014 herausgelöst worden. Dadurch seien die rechtlichen Rahmenbedingungen für weitere Ankäufe gesichert und die förderrechtlichen Vorgaben gesichert worden. Ohne Gründung der Kft 2 hätten nicht weitere Grundstücke erworben und Förderungen lukriert werden können. Zudem seien die Kft 1 und Kft 2 auch wirtschaftlich stark verflochten. Man könne von einer einheitlichen Bewirtschaftung der Flächen des Bf und der Kft 2 durch die Kft 1 sprechen. Dadurch könnten die anfallenden Kosten für den LuF Betrieb des Bf besser aufgeschlüsselt werden (Anm Ri.: gemeint wohl: gesenkt werden).

Laut Schreiben des Bf vom 15.12.2020 betrug der Erlös aus der Veräußerung beider Beteiligungen € 12.051.848,59. An Dividenden hätte der Bf „brutto“ € 1.684.868,68 erhalten (in Summe somit € 13.736.717,30). Im Bescheid vom 3.12.2021 wurde als „Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen mit besonderem Steuersatz“ ein Betrag iHv € 3.777.597,24 (27,50 %) und eine anrechenbare ausländische Quellensteuer iHv € 168.486,89 als Abzugspost zum Ansatz gebracht.

Nach Ansicht des Bf könnte der Kaufpreis wie folgt aufgeteilt werden: Kft 2 besaß nur GuB und keine Betriebsmittel. Unter Heranziehung von Erfahrungswerten (zB einem Grundkauf im Jahr 2017) und dem Ansatz unterschiedlicher Preise für Feld-ha, Kleinflächen-ha und Wald-ha ergäbe sich ein Verkaufserlös für die Kft 2 von € 4.445.968 (32%) für insgesamt 750 ha. Ziehe man diesen Betrag vom Gesamterlös iHv € 14.100.000 (100%) ab, entfielen auf die Kft 1 ein Betrag von € 9.654.032 (68%).

Unter Punkt 3.7. führt der Bf dann aus, dass hinsichtlich der Dividenden –wie oben zu den Veräußerungsgewinnen ausgeführt- auch der Betriebsstättenvorbehalt des Art 10 DBA greife und das Besteuerungsrecht Ungarn zukomme. Daher hätte Ungarn mit 15% besteuern können und das Quellenbesteuerungsrecht wäre nicht schlagend geworden.

In der ungarischen Praxis werde aber wie folgt vorgegangen: Nach der ungar. Rechtslage werde bei einem LuF nicht zwischen betrieblichen und privaten Kapitaleinkünften unterschieden. Daher könne eine in Ö ansässige Person mit Ansässigkeitsbescheinigung die ermäßigte Quellensteuer mit 10% anwenden. Aus diesem Grund sei in Ungarn jahrelang nur die 10%ige Quellensteuer abgeführt worden. Daraus dürfe aber nicht geschlossen werden, dass Ungarn von einer Zugehörigkeit der Beteiligungen zum Privatvermögen ausgegangen sei.

In Anlage 1 wurden dem BFG ungar. Steuererklärungen, mittlerweile auch in übersetzter Form, der Jahre 2014 bis 2019 und 2021 sowie eine diesbezügliche Aufstellung der Jahre 2014 bis 2023 übermittelt.

Anm. d. Ri.: Diesen kann entnommen werden, dass der Bf in den Jahren 2014, 2015 und 2017 Dividenden erklärte und jeweils eine Besteuerung mit 10% erklärt wurde. Im Jahr 2018 wurde in Ungarn weder ein Veräußerungsgewinn noch Dividenden versteuert.

In der Anlage lag noch bei ein Kaufvertrag über den Kauf eines zuvor seit 2005 gepachteten Grundstückes in Größe von ca. 4 ha durch den Bf aus dem Jahr 2017.

Am 4.2.2025 wurde dem BFG vom Amtsvertreter ein Vorhalt des FAÖ vom 3.12.2024 an den Bf betreffend die Überleitung der LuF Gewinne in Ungarn zur Berücksichtigung im Sinn des Progressionsvorbehaltes und die **Antwort darauf** vom 30.12.2024 übermittelt.

Im Antwortschreiben gibt der Bf bekannt, dass er bisher nur die EK aus seiner Geschäftsführungs- und Beratungstätigkeit in Österreich erklärt habe. Die in der übermittelten Aufstellung angeführten Einkünfte aus LuF in Ungarn seien bisher nicht in die öst. Steuererklärungen aufgenommen worden, da der Bf irrtümlich davon ausgegangen sei, dass die in Ungarn vorgenommene Pauschalierung auch in Österreich „durchschlage“ und daher nicht nochmals erklärt werden müssten. Daher habe er auch seine Steuerberatungskanzlei davon nicht informiert.

Am 27.2.2025 teilte der Richter per Mail dem Bf auf dessen Anfrage mit, dass er nur jene Unterlagen als Beweismittel würdigen könne, die in der Amtssprache Deutsch vorliegen würden. Insofern müsse er beurteilen, welche Schriftstücke er in übersetzter Form vorlegen möchte. Überdies wäre auch darzulegen, wann und wie die Beteiligungen aus dem Privatvermögen des Bf in ein eventuell gegebenes Betriebsvermögen gelangt sein könnten. Auch die Beilage 3 (Anfrage an Ungarn) sei entgegen der Ankündigung bis 24.1.2025 nicht vorgelegt worden. Im Anhang wurde dem Bf die Stellungnahme des FAÖ vom 14.1.2025 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Weiters wurde dem Bf am 3.3.2025 mitgeteilt, dass die steuerliche Behandlung der gegenständlichen Einkünfte in Ungarn infolge der bisher erfolgten Angaben des Bf bereits bekannt sei. Ungarn habe erklärungsgemäß wie in den Vorjahren von den erklärten Dividenden 10% Quellensteuer einbehalten. Da die Veräußerungserlöse in Ungarn nicht erklärt worden seien, hätte Ungarn keine Kenntnisse davon. In den Betriebseinnahmen in Ungarn seien weder die Dividenden noch die Veräußerungserlöse erfasst. Es gebe weder eine erkennbare Einlagenhandlung hinsichtlich der Beteiligungen noch eine diesbezügliche Wegzugsbesteuerung.

Am 12.3.2025 langten beim BFG mehrere übersetzte Unterlagen, die bisher nur in ungarischer Sprache vorgelegt waren und bereits oben dargelegt wurden, sowie die übersetzte und die originale Anfrage an die ungarische FinVerw ein.

Anm. d. Ri.: Hinsichtlich der genannten Anfrage ist zunächst auffallend, dass diese in anonymer Form und abstrakt gehalten ist.

In weiterer Folge schildert der Bf den historischen Ablauf der Geschehnisse und fragt sodann im Wesentlichen die ungar. FinVerw, ob seine (auch im gegenständlichen Verfahren vertretenen) Rechsansichten aus ungarischer Sicht unter Zugrundelegung des ungar. EStG und des DBA Ungarn richtig sind. Dies betrifft insbesondere und sinngemäß folgende Fragestellungen:

- 1) Übt der in Österreich ansässige Bf in Ungarn eine unternehmerische Tätigkeit in einer als ungarische Betriebsstätte zu beurteilenden LuF aus?
- 2) Sind die Beteiligungen infolge ihres engen wirtschaftlich-funktionellen Zusammenhanges Teil des Betriebsvermögens der ungar. Betriebsstätte des Bf? Müssen diese somit auch der LuF in Ungarn zugerechnet werden?
- 3) Ist der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligungen in Ungarn als ein der ungar. Betriebsstätte zurechenbarer Gewinn oder im Ansässigkeitsstaat als privater, nicht einer Betriebsstätte zurechenbarer Gewinn, steuerbar?
- 4) Ist für die Beantwortung dieser Fragen die OECD-konforme und abkommensautonome Auslegung entscheidend?
- 5) Müssen die Beteiligungen aufgrund der wirtschaftlichen Realität funktional der ungar. LuF zugerechnet werden?
- 6) Ist es richtig, dass die hier fraglichen Einkünfte aus den Beteiligungen nicht unter die der ungarischen Sonderbesteuerung unterworfenen LuF Einkünfte fallen bzw. nicht in deren diesbezüglichen Aufzeichnungen ausgewiesen werden können; dass diese aus den betrieblichen, der Betriebsstätte zurechenbaren Beteiligungen einheitlich als „gesondert besteuerte Kapitaleinkünfte“ (gemeinsam mit etwaig anderen privat gehaltenen **Beteiligungen**) in der Steuererklärung der Privatperson dargestellt werden?
- 7) Ist es richtig, wenn eine Privatperson mit einer Ansässigkeitsbescheinigung in Österreich Dividenden aus der einer ungar. Betriebsstätte zurechenbaren Beteiligung erhält, dass diese Dividenden gleich wie die im PV dieser Person erzielten Dividenden jedenfalls mit dem 10% igen Quellensteuersatz zu versteuern sind?

In weiterer Folge werden steuerrechtliche Vorschriften aus der Sicht des Bf und deren Bedeutung nach der Rechtsauffassung des Bf dargestellt, wie sie bereits oben geschildert wurden. Insbesondere führt der Bf an, dass seiner Ansicht nach, die Einkünfte aus LuF unter Art 6 DBA Ungarn fallen würden, diese aber auch als unternehmerische Tätigkeit im Sinn des Art 7 DBA Ungarn einzustufen seien und durch eine ungar. Betriebsstätte iSd Art 5 DBA Ungarn ausgeübt werden würde. Dies hätte zwar auf die Anwendung des Art 6 DBA Ungarn keinen

Einfluss, wirke sich aber iZm dem Betriebsstättenvorbehalt der Art 10 und 13 DBA Ungarn aus. Die Gesamtheit der Tätigkeit des Bf sei infolge der Gewinnabsicht, Selbständigkeit und Nachhaltigkeit sowohl nach ungarischem Recht als auch nach dem DBA Ungarn als unternehmerische Tätigkeit iSd DBA Ungarn einzustufen und werde auch in einer ungarischen Betriebsstätte ausgeübt. Ob die jeweiligen Betriebsstättenvorbehalte für die als beweglich einzustufenden Beteiligungen greifen, müsse abkommensautonom entschieden werden. Gemäß den Grundsätzen von Art 7 Abs. 2 DBA Ungarn müssten die Beteiligungen aufgrund ihres funktionalen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der Tätigkeit der ungar. Betriebsstätte in deren Betriebsvermögen einbezogen werden. Dies ergebe sich auch aus Art 10 Punkt 23 des OECD Kommentars. Beide Beteiligungen würden eine Einheit bilden und wesentlich zur Kostenersparnis und Effizienzsteigerung der LuF des Bf beitragen. Im Ergebnis sei daher der bei der Veräußerung der Beteiligungen erzielte Kursgewinn in Ungarn zu versteuern. Die Einkünfte aus Beteiligungen seien nicht als Teil der Urproduktions-Einkünfte aus LuF sondern als „gesondert versteuerte (Kapital-) Einkünfte zu erfassen und zu besteuern. Derartige betriebliche Einkünfte aus Beteiligungen seien in Ungarn einheitlich mit den privaten Beteiligungen zu versteuern. Sofern die auszahlende Gesellschaft im Besitz einer Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Beteiligungsinhabers sei, könne sie den ermäßigten Quellensteuersatz anwenden. Hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes müssten 15% uESt bezahlt werden. Infolge der Besonderheiten des ungarischen Steuerrechts iZm Beteiligungen (keine Unterscheidung zwischen privat und/oder betrieblich gehaltenen Beteiligungen) würden die Aufzeichnungen und Steuererklärungen keinen Aufschluss darüber geben, ob Anteile einer ungarischen Betriebsstätte zuzurechnen seien. Diese Frage werde alleine durch das Ergebnis der funktionell-wirtschaftlichen Analyse entschieden.

Anm. d. Ri.: Ob diese zuletzt getroffenen Ausführungen des Bf iZm der Behandlung privater oder betrieblicher Beteiligungen richtig sind, kann nicht abschließend beurteilt werden, zumal nach Ansicht des Richters auch die Beantwortung der ungar. Finanzverwaltung keinen endgültigen Aufschluss dazu gibt. **Im Ergebnis führt dies allerdings nur dazu, dass die Nichteinbeziehung der Einnahmen aus den Beteiligungen bei der LuF Gewinnermittlung nicht als Argument dafür herangezogen werden kann, dass die Beteiligungen auch nach Ansicht des Bf nicht zum ungarischen Betriebsvermögen gehörten.** Dieser Umstand ergibt sich aber – wie zu zeigen sein wird – auch gestützt auf andere Argumente. Diese dargestellte Rechtslage entspricht jedenfalls auch nicht dem Art 10 DBA Ungarn. Nach dessen Absatz 4 wäre im Fall, dass die Beteiligung zu einer ungar. Betriebsstätte gehört, die Besteuerung nach Art 7 anzuwenden. Demnach müssten die Dividenden in die Gewinnermittlung einbezogen werden. Nur wenn die Beteiligungen nicht zu einer ungar. Betriebsstätte gehört, könnte Ungarn eine Quellensteuer mit maximal 10% einheben. Das bloße Abstellen auf eine Ansässigkeitsbescheinigung des Inhabers der Beteiligung scheint eher seltsam.

Der Amtsvertreter übermittelte dem BFG **am 19.3.2025 eine weitere Vorhaltsbeantwortung des Bf gegenüber dem FAÖ.** In dieser gab dieser im Wesentlichen an:

Besteuerungsnachweise in Form von Steuerbescheiden könnten nicht vorgelegt werden, weil es in Ungarn keine derartigen Bescheide gebe. Die Steuern würden wie in Österreich bei Selbstbemessungsabgaben festgesetzt werden und die diesbezüglichen Erklärungen seien bereits übermittelt worden.

Hinsichtlich der abverlangten Überleitungen der ungar. Einkünfte für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes in Österreich bestätigte der Bf zunächst, dass er dazu verpflichtet sei. Er gab aber dann an, dass dies für ihn einen unzumutbaren Aufwand darstellen würde. Obwohl vermutlich nicht alle als steuerpflichtig behandelten Förderungen nach öEStG erfasst werden müssten, sei er einverstanden, wenn eine Zuschätzung iHv 10% auf die in Ungarn erklärten Gewinne vorgenommen werde.

In weiterer Folge wurden die angefragten Pauschalierungen der Jahre 2015 bis 2022 für die Jahre 2014 und 2018 bekannt gegeben.

Mit **Mail vom 28.3.2025** ersuchte der Richter den Bf um eine kurze Stellungnahme zu den Ausführungen des FAÖ vom 14.1.2025 betreffend die Darstellung der fehlenden fremdüblichen Vorgangsweise bei der angeblich erfolgten Einlage der Beteiligungen bzw. deren Überführung von Österreich nach Ungarn und der fehlenden Wegzugbesteuerung.

Noch am selben Tag sagte der Bf zu, die ersuchte Stellungnahme sowie die Übersetzung der Antwort der ungar. FinVerw spätestens in der KW 15 vorzulegen.

Am 28.3.2025 erläuterte der Amtsvertreter auf Ersuchen des Richters dessen Stellungnahme vom 14.1.2025. Als zusammengefasstes Ergebnis dieser Erläuterungen ergab sich, dass es nach der Analyse der Mitarbeiterfunktionen (die LuF des Bf habe einen Mitarbeiter, den Bf) das Unternehmen des Bf zwei Standorte habe. Aus der erfolgten Rechnungslegung durch den Bf und an den Bf mit der öst. Anschrift und der nach der allgemeinen Lebenserfahrung zu schließenden auch am öst. Wohnsitz erfolgten unternehmerischen Entscheidungen und Kommunikation mit Mitarbeitern der beiden Kft ergäbe sich, dass auch in Österreich ein Standort, bezeichnet als Stammhaus, bestehe. Die vom Bf behauptete Funktion der Beteiligungen (die Einflussnahme auf die beiden Kft zugunsten seiner LuF) könne auch erfüllt werden, wenn die Beteiligungen in Österreich im Stammhaus gehalten werden. Auch bei notwendigem Betriebsvermögen sei für die tatsächliche Zugehörigkeit einer Beteiligung zu einer Betriebsstätte auf deren Funktion abzustellen. Dies ergebe sich auch aus VwGH vom 18.10.2017, Ro 2016/13/0014. Auch der Umstand, dass die Gattin des Bf ihre Anteile in Österreich gehalten habe, weise in diese Richtung. (Anm. d. Ri.: wohl auch der Umstand, dass am Verkaufsvertrag der Bf mit seiner öst. Anschrift aufgetreten ist.) Infolge des insbesondere auch im zwischenstaatlichen Steuerrecht bei Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Standorten eines Unternehmens geltenden Fremdverhaltensgrundsatzes und der auch anzuwendenden Angehörigenjudikatur müsse festgehalten werden, dass es keinen nach Außen ausreichend erkennbaren Übertragungs- oder Einlagevorgang hinsichtlich der Beteiligungen vom öst.

Stammhaus in die ungar. Betriebsstätte gäbe. Ebenso fehle es an einer geforderten Wegzugbesteuerung hinsichtlich der Beteiligungen. Diesbezüglich verwies der Amtsvertreter auf die Konzepte des „Relevant Business Activity Approach“ und des „Seperate Entity Approach“, welche sich aber nur hinsichtlich der Varianten der Gewinnermittlung, nicht aber hinsichtlich der Forderung nach fremdüblichen und nach Außen erkennbaren Gestaltungen von Geschäftsbeziehungen über die Grenze zwischen Standorten eines Unternehmens unterscheiden würden. Diese Anforderungen würden bestehen, auch wenn eine derartige Insich-Vereinbarung zivilrechtlich gar nicht möglich sei.

Am 1.4.2025 ersuchte der Richter den steuerlichen Vertreter des Bf, die für die Ermittlung des Steuersatzes im Sinn des Progressionsvorbehaltes anzusetzenden Einkünfte als Geschäftsführer der beiden Kft (dies sei im Jahr 2018 im Gegensatz zu den Vorjahren nicht erfolgt) und aus der LuF (diese wurden noch nie in Österreich bekannt gegeben) mitzuteilen. Am 2.4. 2025 erfolgte eine weitere diesbezügliche Aufforderung mit der ergänzenden Frage, ob der Bf einverstanden sei, wenn im Sinn einer vom Bf gewünschten verwaltungsökonomischen Vorgangsweise bei der Überleitung auf die nach ungarischem Recht ermittelten Einkünfte 20% zugeschätzt werden würden.

Der steuerliche Vertreter des Bf gab daraufhin bekannt, dass sich der Bf mit der 20%igen Zuschätzung für die Ermittlung des Steuersatzes hinsichtlich der Einkünfte aus LuF einverstanden erkläre. Bezüglich der Einkünfte als Geschäftsführer würde aber aus den angeführten Gründen eine 10%ige Zuschätzung als angemessen erscheinen.

Am 7.4.2025 erging die schriftliche Ladung für die mündliche Verhandlung am 30.4.2025 an die Parteien. Darin wurde festgehalten, dass die persönliche Teilnahme des Bf erforderlich sei. Die Parteien wurden auch aufgefordert, Nachweise, die noch nicht aktenkundig aber zur Untermauerung ihres Standpunktes bedeutsam seien, mitzubringen. Weiters wurden beispielhaft einige Punkte angeführt, die jedenfalls bei der Verhandlung abgeklärt werden müssten. Neben diesen sachverhaltsmäßig zu klärenden Fragen wurde auch angemerkt, welche Erläuterungen zur ungarischen Rechtslage angefordert werden.

Infolge seines ersten und immer gleichem Auftreten des steuerlichen Vertreters des Bf gegenüber dem BFG und seiner Berufung auf die an ihn als Rechtsanwalt erteilte Vollmacht wurde die Ladung an den Bf zu Händen des steuerlichen Vertreters (und Zustellbevollmächtigten) an die von ihm verwendete Anschrift zugestellt. Der Zusatz des Namens der Kanzlei wurde weder vom steuerlichen Vertreter verwendet noch in der Ladung angeführt.

Der Bf übermittelte am 8.4.2025 per Mail die Antwort auf seine Fragen an die ungar. Finanzverwaltung in beglaubigter Übersetzung an den Richter und den Amtsvertreter. Per Post langte diese Unterlage nochmals am 22.4.2025 beim BFG ein. Für das bessere Verständnis der Antwort werden die gestellten Fragen sinngemäß nochmals angeführt und schon hier die

Erläuterungen des steuerlichen Vertreters des Bf in der Replik vom 14.4.2025 hier eingefügt. Ebenso werden –ebenfalls im Interesse eines besseren Verständnisses- bereits hier die Erläuterungen des Bf bei der mündlichen Verhandlung auf Befragung durch den Richter eingefügt.

Einleitend hält die ungar. Finanzverwaltung in deren Antwortschreiben vom 4.4.2025 fest, dass „die folgende Information mit Beachtung der am 4.4.2025 erfolgten telefonischen Abstimmung erteilt“ werde.

Auf die Frage, was dies bedeute, gab der Bf bei der fortgesetzten mündlichen Verhandlung an, dass dies lediglich eine ursprünglich unrichtige Zitierung Z 10 des Kommentars auf Seite 1 letzter Absatz betroffen hätte.

- 1) Übte der in Österreich ansässige Bf in Ungarn eine unternehmerische Tätigkeit in einer als ungarische Betriebsstätte zu beurteilenden LuF aus?
- 2) Sind die Beteiligungen infolge ihres engen wirtschaftlich-funktionellen Zusammenhanges Teil des Betriebsvermögens der ungar. Betriebsstätte des Bf? Müssen diese somit auch der LuF in Ungarn zugerechnet werden?
- 6) Ist es richtig, dass die hier fraglichen Einkünfte aus den Beteiligungen nicht unter die der ungarischen Sonderbesteuerung unterworfenen LuF Einkünfte fallen bzw. nicht in deren diesbezüglichen Aufzeichnungen ausgewiesen werden können; dass diese aus den betrieblichen, der Betriebsstätte zurechenbaren Beteiligungen einheitlich als „gesondert besteuerte Kapitaleinkünfte“ (gemeinsam mit etwaig anderen privat gehaltenen Beteiligungen) in der Steuererklärung der Privatperson dargestellt werden?

Antwort zu 1, 2 und 6: Im Wesentlichen wird Art.7 DBA Ungarn angeführt und darauf verwiesen, dass Art 7 nur auf jene Gewinne anzuwenden sei, die unter keine andere Einkommenskategorie fallen. Hinsichtlich des Begriffs der Betriebsstätte wird auf Art 5 DBA Ungarn verwiesen. Festgehalten wurde auch, dass Sonderartikel, wie jener für Dividenden, Vorrang hätten.

Replik des Bf dazu: Die ungar. Finanzverwaltung würde hier auf die Geltung des Betriebsstättenprinzips verweisen. Bestehe in Ungarn eine Betriebsstätte, so habe Ungarn das Besteuerungsrecht. Aus dem Zusammenhang mit der Anfragestellung und deren Beantwortung ergäbe sich, dass das ungarische Finanzamt die Tätigkeit eines Landwirtes unter die Einkünfte aus Art. 7 OECD MA (= Art 7 DBA Ungarn) subsumiere. Deshalb werde auch an keiner Stelle Art 6 des DBA Ungarn erwähnt. Es sei daher keinesfalls ausgeschlossen, dass ein LuF Betrieb als Unternehmen iSd Art 7 DBA Ungarn anzusehen sei und daher auch eine Betriebsstätte iSd Art 5 DBA Ungarn haben könne. Auch aus der angeführten Literatur ergäbe sich, dass auch ein Unternehmen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen erzielen könne. Damit sei aber auch

der vom BFG unter Verweis auf das Urteil des BFH vom 27.10.2011, I R 26/11, vertretenen statischen Sichtweise, nach der bei Abschluss des DBA Ungarn nur ein Gewerbebetrieb ein Unternehmen mit einer Betriebsstätte iSd DBA Ungarn sein könne, der Boden entzogen. In weiterer Folge verweist die Replik auf den von der ungar. FinVerw angeführten Vorrang der Sonderbestimmungen, wie jene für Dividenden.

Anm. d. Ri.: Wie der steuerliche Vertreter der Antwort Ungarns, die nur allgemein die Bestimmungen des DBA Ungarn ohne jeden Bezug auf den konkreten Fall wiedergibt, diesen Inhalt beilegen kann, ist völlig unverständlich.

3) Ist der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligungen in Ungarn als ein der ungar. Betriebsstätte zurechenbarer Gewinn oder im Ansässigkeitsstaat als privater, nicht einer Betriebsstätte zurechenbarer Gewinn, steuerbar?

Antwort zu 3: Es wird mit eigenen Worten der ungar. Finanzverwaltung der Art 13 des DBA Ungarn sowie ganz allgemein die Bestimmung zum Betriebsstättenvorbehalt wiedergegeben.

Replik zu 3: Diese Antwort bedeute, dass nach Ansicht Ungarns der Betriebsstättenvorbehalt des Art 13 Abs. 2 DBA Ungarn jedenfalls anzuwenden sei. Auch nach Ansicht der ungar. Finverw würden die gegenständlichen Beteiligungen unter den Begriff des „beweglichen“ Vermögens fallen. Mit dem Fazit der ungar. FinVerw, wonach der Gewinn aus der Veräußerung solcher Vermögenswerte in dem Staat besteuert werden könne, in dem die Betriebsstätte liege, was den für Unternehmensgewinne geltenden Vorschriften entspreche, sei alles gesagt.

Anm. d. Ri.: Es ist nicht verständlich, wie man aus der allgemeinen Wiedergabe der Bestimmung des Betriebsstättenvorbehaltes den Schluss ziehen kann, dass dieser hier nach Ansicht der ungar. FinVerw greife.

4) Ist für die Beantwortung dieser Fragen die OECD-konforme und abkommensautonome Auslegung entscheidend?

5) Müssen die Beteiligungen aufgrund der wirtschaftlichen Realität funktional der ungar. LuF zugerechnet werden?

Antwort zu 4 und 5: Das OECD Musterabkommen sei ein Muster für DBA, das von den OECD Mitgliedstaaten verwendet werden könne. Entscheidend sei aber immer das abgeschlossene DBA, in dem die Staaten vom Musterabkommen auch abweichen können. Anhaltspunkte für die Auslegung des Musterabkommens und in der Folge somit auch für die Artikel eines DBA würden sich im Kommentar zum Musterabkommen finden.

Für die Beurteilung der Beitragspflicht zur Einkommensteuer seien die Bestimmungen der Gesetzesverordnung Nr 2 aus dem Jahr 1976 zur Verkündung des am 25.2.1975 in Wien

unterzeichneten Abkommens (Anm. d. Ri.: das hier als DBA Ungarn bezeichnete DBA) zu berücksichtigen.

Replik des Bf dazu: Die ungar. Finanzverwaltung bestätige die Bedeutung des Kommentars zum OECD MA und somit indirekt auch die Bedeutung der OECD-konformen Auslegung.

Anm. d. Ri.: Die Antwort der ungar. FinVerw enthält nur allgemeine Ausführungen ohne jeden Bezug zum Sachverhalt und zur gestellten Frage.

7) Die Fragestellung lautete möglicherweise (und aus der Sicht des Bf auch sinnvollerweise, wörtlich aber anders, siehe gleich unten): Ist es richtig, wenn eine Privatperson mit einer Ansässigkeitsbescheinigung in Österreich Dividenden aus der einer ungar. Betriebsstätte zurechenbaren Beteiligung erhält, dass diese Dividenden gleich wie die im PV dieser Person erzielten Dividenden jedenfalls mit dem 10% igen Quellensteuersatz zu versteuern sind?

Antwort zu 7: Auch hier wird wieder im Wesentlichen Art 10 des DBA Ungarn wiedergegeben und festgehalten, dass die ausschüttende ungar. Gesellschaft, wenn ihr eine Ansässigkeitsbescheinigung einer öst. Steuerbehörde vorliegt, 10% vom Ausschüttungsbetrag einbehält und diese Abgabe bis zum 12. Des Folgemonats abführt.

Anm. d. Ri.: Auf den Umstand, dass die Beteiligung zu einer ungar. Betriebsstätte gehören soll und wie in einem solchen konkreten Fall vorzugehen ist, wird in der Antwort nicht eingegangen.

Replik des Bf zu 7: Die ungar. FinVerw bestätige die Vorgangsweise des Bf. Sofern eine Ansässigkeitsbescheinigung vorliege, seien derartige Dividenden immer mit 10% Quellensteuer zu belegen. Deshalb bestehe bei einem Landwirt kein Unterschied zwischen privaten oder betrieblichen Kapitaleinkünften.

Anm. d. Ri.: Wenn die ungar. FinVerw mit keinem Wort auf die Besteuerung einer laut Bf zu einer ungar. Betriebsstätte gehörenden Beteiligung eingeht, kann der Antwort nicht die vom Bf vertretene Ansicht unterstellt werden.

Anm. d. Ri. Allgemein zu den Ausführungen des Bf zur Antwort der ungar. Finverw: Die Erläuterungen des Bf zur ungar. Beantwortung erscheinen so, als würde er in der bloß abstrakten Wiedergabe der maßgeblichen Bestimmung des DBA Ungarn durch die ungarische FinVerw die Bestätigung seiner Ansicht zur konkreten Fragestellung erblicken. Dazu soll beispielhaft die zu Frage 7 erfolgte Kommunikation wörtlich angeführt werden:

7. Wurde betreffend die Dividenden aus den der Betriebsstätte zurechenbaren Beteiligungen im Besitz einer Ansässigkeitsbescheinigung der Privatperson richtigerweise der 10%-ige Quellensteuersatz laut Art 10 Abs. (2) durch die Gesellschaften verwendet, mit Rücksicht auf Anhang 7 Punkt 2 des uEStG sowie die einheitliche Besteuerung der Einkünfte aus den privaten und aus den betrieblichen Beteiligungen eines Landwirts gemäß dem uEStG?

Diese Fragestellung ist schon vom Wortlaut sehr verwirrend und wird diesbezüglich um Aufklärung ersucht: Was wollte der Bf mit dieser Formulierung wissen?

Antwort des Bf bei der mündlichen Verhandlung: Es wurde angefragt, ob der 10%ige Steuersatz auch anzuwenden ist, wenn die Beteiligung einer Betriebsstätte des Einzelunternehmers in Ungarn zuzurechnen ist und dieser Einzelunternehmer eine Ansässigkeitsbescheinigung eines anderen Staates vorliegt.

Anm. d. Ri.: Die Fragestellung ist auch sonst irreführend. Es wird anscheinend gefragt, ob bei Dividenden aus einer Beteiligung, die einer Betriebsstätte zurechenbar ist, zu Recht der 10%ige Steuersatz laut Art 10 Abs 2 DBA Ungarn angewandt wurde, wenn eine Privatperson im Besitz einer Ansässigkeitsbescheinigung ist. Bei Dividenden, die einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, ist nicht Art 10 Abs 2 sondern Art 10 Abs 4 anzuwenden und Ungarn besteuert nach Art. 7.

Die Antwort aus Ungarn:

Frage Nr. 7:

Falls – nach dem Inhalt Ihres Schreibens – eine ungarische Wirtschaftsgesellschaft Dividendeneinkünfte an eine natürliche Person mit ausländischer Steueransässigkeit ausschüttet, sollten Sie Folgendes berücksichtigen.

Gemäß Artikel 10 des Abkommens wird bestimmt, in welchem Land und in welchem Umfang die Dividende besteuert werden kann. Dementsprechend kann die Dividende, die von einer in Ungarn ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Person gezahlt wird, in Österreich besteuert werden. Diese Dividende kann jedoch auch in Ungarn besteuert werden, wobei die so festgesetzte Steuer 10 % des Bruttobetrags der Dividende nicht überschreiten darf. Um diese Regel durchzusetzen, ist es erforderlich, eine Ansässigkeitsbescheinigung, die durch die österreichische Steuerbehörde ausgestellt wird, einzuholen.

Auf dieser Grundlage kann die an eine in Österreich ansässige natürliche Person erfolgte Dividendenauszahlung mit einem Satz von 10% besteuert werden. Gemäß Anhang 7, Ziffer 2 des Gesetzes Nr. CXVII von 1995 über die Einkommenssteuer setzt der Auszahler des steuerpflichtigen Einkommens einer im Ausland ansässigen natürlichen Person die Steuer auf den gezahlten Betrag fest, zieht diese ab und bezahlt sie bis zum 12. des Monats nach der Auszahlung.

Frage Nr. 3:

Die Antwort gibt dann abstrakt ohne jeden Bezug auf den Sachverhalt Teile des Art 10 wieder und betrifft genau jene Fälle nach Art 10 Abs 1 und 2, bei denen eben der

Betriebsstättenvorbehalt nicht greift, Österreich besteuert und Ungarn 10% Quellensteuer einbehält, wenn Ö eine Ansässigkeitsbescheinigung vorlegt. Ob die Beteiligung zu einer Betriebsstätte gehört oder wie der konkrete Fall beurteilt wird, ist der Antwort nicht zu entnehmen.

Beurteilung der ungar. Antwort durch den Bf:

Das ungarische Finanzamt bestätigt zunächst die Anwendung des Art°10 DBA Österreich-Ungarn (siehe oben) und weiters die Richtigkeit des angewandten Quellensteuersatzes von 10% auf der Grundlage des Art°10 des Abkommens an einen in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen (= den Beschwerdeführer), sofern eine Ansässigkeitsbescheinigung vorlag (was im Fall des Beschwerdeführers natürlich gegeben war).

4

Damit hat das ungarische Finanzamt -°entgegen den Bedenken des FAÖ, das eine Quellensteuer von 15% für richtig hielt (so zuletzt in der Stellungnahme des FAÖ vom 14.01.2025, S.°3)- **die vom Beschwerdeführer langjährig geübte Praxis, 10% Quellensteuer abzuführen, vollinhaltlich bestätigt.** Die Bedenken des FAÖ zur unrichtigen (bzw nach Auffassung des FAÖ sogar missbräuchlichen) Anwendung eines Quellensteuersatzes von 15% anstelle von 10% sind somit vollständig entkräftet (siehe dazu noch unten Abschnitt II).

Ebenso hat das ungarische Finanzamt damit die Ausführungen in unserer Stellungnahme vom 17.01.2025 (Abschnitt 3.7., S.°35°f) vollinhaltlich bestätigt: „In der Praxis [macht] das ungarische Einkommensteuergesetz keinen Unterschied zwischen der Besteuerung von betrieblichen und privaten Kapitaleinkünften bei einem landwirtschaftlichen Unternehmer [...]. In der ungarischen Steuererklärung gibt es zudem auch keine gesonderte Kategorie für solche betrieblichen Kapitaleinkünfte bei einem landwirtschaftlichen Unternehmer. Daher kann, wenn eine in Österreich ansässige Person – so wie der Beschwerdeführer – im Besitz einer Ansässigkeitsbescheinigung ist, diese Person die ermäßigte Quellensteuer laut DBA anwenden. Dementsprechend wurde die Quellensteuer von 10% geltend gemacht. Diese Vorgehensweise wurde aus den oben angeführten Gründen von der ungarischen Steuerberatung des Beschwerdeführers für die vergangenen Jahre auch so gehandhabt.“

Auf die Frage, woraus der Bf diese Schlüsse gezogen werden, gab der Bf in der mündlichen Verhandlung an: Die ungarische Finanzverwaltung wollte damit zum Ausdruck bringen, dass es keine Differenzierung gibt dahingehend, ob die Beteiligung im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen einer ungarischen Betriebsstätte ist. Die Antwort ist etwas kurzgehalten, ist

aber im Zusammenhang mit der Anlage Punkt 6. zur Anfrage an die ungarische Finanzverwaltung zu lesen.

Der Richter gibt dazu an, dass dies der Antwort aus Ungarn so nicht zu entnehmen ist.

Bf: Wie bereits ausgeführt ergibt sich die Antwort aus dem Zusammenhang mit der Anfrage und der Anlage dazu.

FA: Aus dem Umstand, dass Ungarn auf das Erfordernis einer Ansässigkeitsbescheinigung verweist, geht hervor, dass Ungarn vom Besteuerungsrecht Österreichs ausgeht, weil nach einer Besteuerung nach Art. 10 Abs. 4 wäre eine Ansässigkeitsbescheinigung mangels eines Entlastungserfordernisses gar nicht erforderlich.

Bf: Dem letzten Satz zur Antwort aus Ungarn zur Frage Nr. 3 ist zu entnehmen, dass der Gewinn aus der Veräußerung solcher Vermögenswerte in dem Staat besteuert werden kann, in dem die Betriebsstätte liegt, was den für Unternehmensgewinne geltenden Vorschriften entspricht.

FA: Dann wären nach ungarischem Recht 15 % Einkommensteuer zu bezahlen.

Am 14.4.2025 wurde die Ladung an den Bf zu Händen dessen Zustellbevollmächtigten an die von diesem verwendete Anschrift an das BFG mit dem Vermerk „Anschrift ungenügend“ zurück gestellt.

Auf ausdrücklichen Wunsch des steuerlichen Vertreters wurde die Ladung daraufhin am 16.4.2025 per Mail und ein weiteres Mal per Post (nun mit dem zusätzlichen Namen der Kanzlei des steuerlichen Vertreters) zugestellt.

Die angeforderte Stellungnahme des Bf (als **Replik vom 14.4.2025** bezeichnet) zu den Ausführungen des FAÖ vom 14.1.2025 wurde dem BFG und dem Amtsvertreter per Mail am 14.4.2025 und am 15.4. dem BFG nochmals per Post zugestellt.

Replik zu den Ausführungen des FAÖ vom 14.1.2025:

Einleitend stimmt der Bf der Ansicht des FAÖ zu, nach der infolge der vom FAÖ vertretenen dynamischen Sichtweise auch der aktuelle Kommentar zum OECD MA ausführe, dass auch eine Landwirtschaft eine Betriebsstätte sein könne und daher auch der Betriebsstättenvorbehalt greifen könne. Unrichtig sei, dass der Bf der Ansicht wäre, das DBA Ungarn sei primär unter Rückgriff auf das innerstaatliche Recht auszulegen. Da – wie der Beantwortung der ungar. FinVerw zu entnehmen sei, Ungarn das Besteuerungsrecht zustehe- könne auch infolge einer Nichtbesteuerung in Ungarn kein Besteuerungsrecht an Österreich zurückfallen.

Richtigerweise gehe das FAÖ davon aus, dass die Beteiligungen der ungar. Betriebsstätte zurechenbar sein müssten (was nach den Ausführungen des Bf vom 17.1.2025 auch der Fall

sei). Die vom FAÖ geforderte Veräußerung vom Stammhaus an die Betriebsstätte sei aber schon zivilrechtlich nicht möglich und eine alternativ geforderte Einbringung sei ein Begriff aus dem Umgründungssteuerrecht.

Wie bereits in der Stellungnahme vom 17.1.2025 aufgezeigt worden sei, würden die Beteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen der ungar. Betriebsstätte gehören und somit auch im abkommensrechtlichen Sinn „Betriebsvermögen einer Betriebsstätte“ bilden.

Auch das Merkmal der Publizität sei erfüllt. Hinsichtlich der Beteiligung an der Kft1 sei auch deren Funktion für das IuF Unternehmen des Bf unbestritten und sei dies auch vom FAÖ vertreten worden.

Nach Ansicht des Richters unterstellt der Bf in weiterer Folge irrtümlich dem FAÖ, dass dieses wegen „angeblich fehlender Publizität der Beteiligung an dieser Kft die Zugehörigkeit zum IuF Betriebsvermögen abspreche“. Wenn die Kft 1 faktisch die gesamte Landwirtschaft betreibe, sei damit ein maximales Ausmaß an Publizität erreicht. Das FAÖ widerspricht dem vielmehr wegen der mangelnden Publizität eines auch unternehmerisch nicht zwingenden Übertragungsvorganges aus dem öst. Stammhaus in die ungar. Betriebsstätte.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der nach den maßgeblichen objektiven Umständen gegebenen Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen werden als Beilage 4a und 4b die Auszüge aus dem ungar. Firmenregister vorgelegt. Aus diesen ergebe sich, dass die Kft 1 am xx.06.1993 und die Kft 2 am xx.03.2014 gegründet worden seien. Die LuF habe der Bf im Jahr 2005 mit ca 25 ha Pachtfläche gestartet. Bis 2017 sei das bewirtschaftete Land auf 20 ha Eigentum und 86 ha Pachtfläche angewachsen.

Anm. d. Ri.: All diese Angaben sagen nichts darüber aus, wann und wie die Beteiligungen in das Betriebsvermögen gekommen seien.

Wenn das FAÖ dem Bf vorhalte, dass bei einer tatsächlichen Zugehörigkeit der Beteiligungen zur ungar. Betriebsstätte Ungarn die Dividenden mit 15% besteuert werden hätten müssen und aus der Besteuerung mit nur 10% Quellensteuer zu schließen sei, dass eben der Betriebsstättenvorbehalt nicht angewendet worden sei, müsse dem entgegengehalten werden, dass von der ungar. FinVerw die Vorgangsweise, 10% Quellensteuer abzuführen, vollinhaltlich bestätigt worden sei. Trotz der Zugehörigkeit der Beteiligungen zum Betriebsvermögen sei die Quellensteuer iHv 10% zu Recht abgeführt worden.

Wenn das FAÖ argumentiere, dass der Ansässigkeitsstaat Österreich nicht verpflichtet sei, die Befreiungsmethode anzuwenden, wenn in Ungarn keine Besteuerung stattgefunden habe, unterscheide das FAÖ fehlerhaft nicht, ob Ungarn besteuern hätte dürfen oder ob Ungarn tatsächlich besteuert habe. Die tatsächliche Besteuerung in Ungarn sei aber völlig irrelevant. Ebenso enthalte das DBA Ungarn keine „Subject to tax-Klausel“. Entscheidend sei vielmehr, ob

Ungarn zur Besteuerung berechtigt gewesen wäre. Dies ergebe sich aber zweifelsfrei aus den Ausführungen der ungar. Finverw in deren Antwortschreiben.

Am **30.4.2025 fand die Fortsetzung der mündlichen Verhandlung** in dieser Beschwerdesache statt. Hinsichtlich der vom Richter aufgeworfenen Fragen und Antworten des Bf im Zusammenhang mit den Fragen an die ungar. Finanzverwaltung und deren Beantwortung sowie zur Replik des Bf auf die Ausführungen der Amtspartei vom 14.1.2025 wird auf die oben bereits eingefügten Passagen verwiesen.

Nach der Darstellung der bisherigen wesentlichen Verfahrensergebnissen hält der Richter fest, dass mittlerweile unstrittig festgestellt sei, dass keine bloße Vermögensverwaltung vorliege. Weiters scheine geklärt, dass die Gegebenheiten in Ungarn grundsätzlich die Voraussetzungen einer DBA-Betriebsstätte erfüllen würden. Damit sei aber noch keine Aussage darüber getroffen, ob auch eine Landwirtschaft im Sinn der statischen oder der dynamischen Betrachtung eine Betriebsstätte nach dem konkret anzuwendenden und im Jahr 1975 abgeschlossenen DBA haben könne. Dazu gebe es bereits umfangreiche Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bf, publizierte Ansichten der öst. Finanzverwaltung und strittige Auffassungen in der Literatur und vielleicht auch in der Judikatur. Zu dieser Thematik seien aber keine Sachverhaltsfragen zu klären und die Rechtsauffassungen ausreichend dargelegt.

Bf: Festgehalten werden müsse, dass nach ungarischem Recht im Jahr 1975 nicht zwischen Einkünften aus LuF und aus GW unterschieden worden sei. Es würden einheitlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Unternehmensgewinne vorliegen.

Ri: Nach der vielleicht nicht einheitlichen Judikatur sei die Auslegung nach dem zugrundeliegenden Musterabkommen 1963 und dessen Kommentar dazu maßgebend.

Auf die Frage, warum die vorgelegten ungar. Firmenregisterauszüge Aufschluss darüber geben sollten, ab wann die Beteiligungen zur ungar. Betriebsstätte gehören und wie es dazu gekommen sein soll, führte der Bf aus, dass sich dies aus den Auszügen nicht ergebe. Wie bereits mehrmals ausgeführt, ergebe sich dies durch die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen ab Gründung der ungarischen LuF.

Zur Replik auf die Ausführungen des FAÖ vom 14.1.2025

Vorhalt des Ri.: Zu jenen Ausführungen betreffend die geforderte Fremdüblichkeit und Publizität des Übertragungsvorganges (Übertragung der Beteiligungen in die Niederlassung nach Ungarn) sei lediglich seitenlang und nach Ansicht des Richters unzureichend darauf hingewiesen worden, dass die Publizität durch den Nachweis der Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligungen ausreichend nachgewiesen sei.

Bf: Es sei ihm nicht klar, worin hier die ausreichende Publizität des Übertragungsvorganges liegen solle. Was müsste nach Ansicht des FAÖ vorliegen bzw. wie sollte sich ein derartiger zivilrechtlich gar nicht möglicher Übertragungsvorgang mit ausreichender Publizität darstellen?

FA: Es müsste in irgendeiner Weise erkennbar sein, zu welchem Stichtag und zu welchem Preis die Übertragung stattgefunden haben soll. Es gehe um die Dokumentation im Sinne einer Verrechnungspreisdokumentation. Es ist nicht dokumentiert, dass es eine Übertragung vom österreichischen Stammhaus in die ungarische Niederlassung gab.

Bf: Verwiesen werde auf die analytische Aufzeichnung, die bereits im Akt aufliege. Dabei wären im Jahr 2017 mit Rückwirkung die Beteiligungen in die Form eines ungarischen Anlagenverzeichnisses für Beteiligungen aufgenommen worden und das ungarische Finanzamt habe darauf auch Zugriff. Im Übrigen werde auf das bisherige Vorbringen verwiesen und es sei nach wie vor nicht klar, welche Vereinbarung hier den vom FAÖ geforderten Ansprüchen genügen könnte.

FA: Die rückwirkende Widmung sei nicht zulässig, weil sie nicht dem Publizitätserfordernis zum Einbringungszeitpunkt genüge. Im Übrigen habe der Bf in den österreichischen Steuererklärungen die Dividenden in Österreich unter Anrechnung des beschränkten Quellenbesteuerungsrechts Ungarns besteuert.

Abklärung des Anschaffungsvorganges betreffend die Beteiligung an der Kft 2 im Jahr 2014

Ausführungen des Ri.: Grundsätzlich wäre die Kft 2 nach den Angaben des Bf eine reine Besitzgesellschaft, die als solche keine funktionellen Aufgaben übernommen hätte. Folge man aber den weiteren Ausführungen des Bf sei die Kft 2 aber doch im Interesse des gesamten „Unternehmens-Konglomerats“ des Bf für gewisse Synergieeffekte und die Senkung von Kosten wesentlich und seien die beiden Beteiligungen daher als Einheit zu sehen und daher gleichermaßen als betrieblich notwendig zu beurteilen. Es sei daher grundsätzlich beabsichtigt die beiden Beteiligungen gleich zu behandeln.

Ri: Zwischen den Parteien herrsche keine Einigkeit hinsichtlich der einheitlichen Beurteilung der beiden Beteiligungen. Solange seitens des FAÖ keine gegenteiligen Mitteilungen getätigt werden würden, gehe der Richter weiterhin davon aus, dass hier aufgrund der vom Bf geschilderten Synergieeffekte eine einheitliche Beurteilung angebracht sei.

Noch ein paar Fragen zum Ablauf des Alltages eines in Österreich ansässigen Unternehmers mit IuF Grund und Boden in Ungarn

Ri.: Der Bf verfüge in Ungarn seit 2008 über zwei Wohnungen (davor ab 1996 über eine) und hätte sich dort nach seinen Angaben in den Jahren 2014 bis 2017 im Schnitt an 160 Tagen und im Jahr 2018 an 178 (in 2019 an 99 Tagen und im Jahr 2000 (auch coronabedingt) an nur 24

Tagen aufgehalten. Wieviele Tage ist der Bf jetzt nach dem Verkauf der Beteiligung und nach Corona in etwa aus betrieblichen Gründen in Ungarn?

Bf: 5 bis 6 mal im Jahr eine Woche. Es werde auch viel telefoniert. Die frühere häufigere Anwesenheit in Ungarn habe auf seiner Geschäftsführungstätigkeit für die beiden Gesellschaften beruht.

Auf die Frage, ob es die beiden Wohnungen noch gebe, bestätigte dies der Bf.

Ri: Finden heute auch Tätigkeiten, Telefonate, Mails usw für die LuF von Österreich aus statt?

Bf: Ja. Es werde seitens des Bf und seines Schwiegersohnes bestätigt, dass vieles telefonisch und per E-Mail erledigt werde.

Ri: Mit wem in Ungarn wurde in der Zeit vor 2019 kommuniziert, wenn der Bf in Österreich war, aber dringende Entscheidungen zu treffen oder Informationen gebraucht wurden? Ansprechperson in Ungarn hinsichtlich LuF, Kft 1 oder Kft 2? Von wem wurde der Bf über wichtige Ereignisse in Ungarn informiert? Wenn der Bf überwiegend (im Schnitt 200:160 Tage) in Ö war, ist davon auszugehen, dass fallweise auch Entscheidungen zu treffen waren oder Fragen anfielen, wenn der Bf gerade nicht in Ungarn war.

Bf: Es sei mit den Angestellten der Kft 1 und Kft 2 ebenfalls telefonisch und per E-Mail kommuniziert worden. Damals sei der Bf aber noch häufiger vor Ort in Ungarn gewesen als heute.

Ri: Warum sind die Rechnungen der Kft 1 über deren Leistungen an die ö Anschrift des Bf gerichtet?

Bf: Weil die Post an meine österreichische Adresse gegangen sei und die Post vom Bf und dessen Gattin kontrolliert worden sei. In Ungarn habe es kein Postfach gegeben. Eine Zustellung nach Ungarn sei nicht möglich gewesen.

Ri: Warum scheint auf den Ausgangsrechnungen des Bf an Dritte die öst. Anschrift auf?

Bf: Auf den Ausgangsrechnungen scheine die österreichische Anschrift für den Fall auf, dass der Rechnungsempfänger mit dem Bf kommunizieren möchte. Auf den Rechnungen sei aber auch immer die ungarische Steuernummer aufgeschienen.

Ri: Wo wurden die geschäftlichen Unterlagen zu den Beteiligungen aufbewahrt? Es ist einmal davon auszugehen, dass die Unterlagen zur Kft 1 zumindest bis 2005 am öst. Wohnsitz waren. Hinsichtlich der gewählten Vorgangsweise und eventuell aus der Sicht des Bf wirklich erfolgten irrtümlichen Versteuerung der Dividenden in Österreich ist auch davon auszugehen, dass diese auch nach 2005 in Österreich blieben, zumal ja auch die Mitgesellschafterin nur in Ö einen Sitz hatte.

Bf: Diese Beteiligungsunterlagen befanden sich in Ungarn bei meinem Rechtsanwalt. Die damalige Firmenbucheintragung sei in Abschrift in Österreich. Das Original sei auch beim Anwalt in Ungarn.

Ri: Ich gehe einmal davon aus, dass in Folge der vom Bf geschilderten Tätigkeiten in Österreich funktional auch ein Ort der Leitung des Unternehmens bestand, ob das dann als Stammhaus bezeichnet wird, ist im Sinn der Ausführungen des Finanzamtes Ö vom 14.01.2025 gleichgültig.

FA: Im Ansässigkeitsstaat gebe es keine definitionsgemäße DBA-Betriebsstätte, man spreche dabei dann vom Stammhaus.

Bf: Es liege bereits deswegen kein Stammhaus vor, weil der Bf bereits 2005 in Pension gegangen sei.

Ri: Fraglich ist nicht die bis 2005 in Österreich ausgeübte Tätigkeit, sondern die ab Gründung der ungarischen LuF gegebenenfalls in Österreich für diese LuF ausgeübte Tätigkeit.

Bf: Meine obige Ausführung entspreche nicht ganz den Tatsachen, meine Frau öffne keine Briefe, die an mich gerichtet seien. Sie teile mir lediglich mit, dass es Post gebe.

FA: Das FA gehe davon aus, dass es sich im Hinblick auf die Erstaussage um eine Schutzbehauptung handle und die Erstaussage mehr Gewicht habe.

Bf: Es handle sich lediglich um eine Präzisierung. Im Übrigen hätte es mehr E-Mails als Post gegeben. Die wesentlichen Entscheidungen seien aber jedenfalls vor Ort in Ungarn getroffen worden. Insbesondere gelte dies für Pachtverträge und dergleichen.

Weitere offene Fragen zu den Beteiligungen

Ri: Unter der Annahme, dass die Beteiligungen für den LuF Betrieb des Bf insbesondere auch hinsichtlich der kostensparenden Synergieeffekte von wesentlicher Bedeutung waren, stellt sich die Frage, warum sich die Gewinne nach dem Verkauf der Beteiligungen mehr als verdoppelt haben?

Bf: Der Anstieg der Gewinne habe nichts mit dem Halten der Beteiligungen zu tun. Vielmehr hätten sich die Marktbedingungen (zB Preissteigerungen im Zusammenhang mit dem Ukraine-Krieg) verändert und im Jahr 2019 seien Lagerbestände aufgelöst worden.

Zur Funktion der Beteiligungen und zur Zugehörigkeit zum öst. Stammhaus oder zur Niederlassung in Ungarn

Ri: Wie der Bf wiederholt dargestellt hat, waren die Beteiligungen von wesentlicher Bedeutung für seine LuF und daher auch notwendiges BV. Dadurch konnte ja auch die Geschäftsführungsfunktion bei den beiden Kfts abgesichert sein und so das Funktionieren des gesamten Unternehmensgeflechts in Ungarn aus der Sicht des Bf sichergestellt werden. Irrtümlich hätten der Bf die Beteiligungen immer als österreichisches Privatvermögen behandelt. Hinsichtlich der Funktion der Beteiligungen für die LuF **machte es also im tatsächlichen Ablauf keinen Unterschied, ob die Beteiligung irrtümlich im öst Privatvermögen oder in der ungar. Niederlassung gehalten wurden.**

Bf: Irrtümlicherweise seien diese Beteiligungserträge in Österreich erklärt worden. Dazu habe man sich keine weiteren Gedanken gemacht.

FA: Festzuhalten sei aber auch, dass der Bf immer steuerlich vertreten gewesen sei.

Ri: Warum ist am Vertrag über den Verkauf der Beteiligungen die öst Anschrift angeführt? Wenn man der Überzeugung war, dass die Beteiligungen des Bf zur ungarischen Niederlassung gehören, hätte man dann nicht die ungar. Anschrift angeführt?

Bf persönlich: Leider (Ergänzung durch den Ri: sei dies so gemacht worden.)

Steuerlicher Vertreter des Bf: Auch hier gelte, dass die österreichische Anschrift angeführt worden sei, damit der Käufer Kontakt mit dem Bf in Österreich aufnehmen könne.

Zur Höhe der Veräußerungserlöse und deren Aufteilung auf die Beteiligungen (sollte abgeklärt werden, falls diese Frage wegen einer evtl erforderlichen unterschiedlichen Behandlung der beiden Beteiligungen von Relevanz sein könnte):

Ri: Nach der Aktenlage ergibt sich eine Aufteilung der Einkünfte aus KV auf € 12.051.848,59 aus der Veräußerung und 1.684.868,68 an Dividenden (ergibt eine Kest von 27,5% iHv 3.777.597,24). Nach der vom Bf mitgeteilten Ermittlung der auf die einzelnen Beteiligungen entfallenden Werte betrug der -nach Adaption des vertraglichen Preises von € 15 Mio- erlöste Gesamtpreis € 14,1 Mio. Zieht man davon die Buchwerte ab, ergäbe sich ein Erlös aus der Veräußerung iHv ca € 13,7 Mio statt 12 Mio.

Bf: Es sei dabei offensichtlich übersehen worden, dass hier bei den € 14,1 Mio. auch der Anteil der Gattin dabei gewesen sei. Auch Herr Name2, der für das Jahr 2018 die steuerlichen Bemessungsgrundlagen ermittelt habe, bestätigt, dass sich nach Abzug des Anteils der Gattin die angesetzten ca. € 12 Mio. ergeben würden.

Unterbrechung der Verhandlung um 10:50 Uhr.

Fortsetzung der Verhandlung um 11:00 Uhr.

Der steuerliche Vertreter des Bf ersucht um Protokollierung eines Argumentes zur Anwendung des Abs. 2 oder Abs. 4 des Art. 10 des DBA:

Ob das ungarische FA in seiner Antwort Art. 10 Abs. 2 oder Abs. 4 des DBA zitiere, lasse keinen Aufschluss darüber zu, ob das FA eine Beteiligung dem Privatvermögen zuordne. Nach ungarischer Praxis werde nämlich immer ein Quellensteuersatz von 10 % gewährt – und damit Art. 10 Abs. 2 DBA angewendet –, egal ob die Beteiligung zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen gehöre. Soweit ich das verstanden habe, komme der 15%ige Steuersatz im Zusammenhang mit dem Betriebsstättenvorbehalt in Ungarn nicht zur Anwendung.

Ri: Das klingt etwas unglaubwürdig und kann von mir so auch nicht der Antwort aus Ungarn entnommen werden. Letztlich wird es für die beiden möglichen Argumentationsschienen in dieser Sache nicht die ausschlaggebende Bedeutung haben.

FA: Zwischenstaatlich wird im DBA-Recht nicht zwischen Privat- und Betriebsvermögen unterschieden.

Ri: Das FA ging im Erstbescheid davon aus, dass Ungarn eine Quellensteuer von 10% iHv 168.486 abgezogen hat. Im Gegensatz zur Erklärung 2017 (KZ 67 und 167: Betrag der von den Auszahlern abgezogene Quellensteuer: 3.600.000) finden sich in der Erklärung für 2018 keine derartigen erklärten Zahlen. Wie bereits festgestellt, wurden die Beteiligungserträge in Ungarn nicht erklärt und offensichtlich auch von den Gesellschaften keine Quellensteuer abgezogen. Es gibt daher keine anrechenbare ausl. Quellensteuer. Nach Art 22 DBA Ungarn darf nur jene Steuer angerechnet werden, die der im Quellenstaat „gezahlten“ Steuer entspricht.

Der steuerliche Vertreter des Bf erklärt nach einem Telefonat mit einer ungarischen Kollegin, dass es vermutlich im Jahr 2018 eine Gesetzesänderung gegeben hätte. Nach dieser wären die Kapitalerträge endbesteuert und eine diesbezügliche Erklärung in Ungarn nicht mehr erforderlich.

Bf: Von Herrn Name2 wird ein Kontoauszug per E-Mail übermittelt, aus dem ersichtlich sei, dass die ungarische „KESt“ in Ungarn einbehalten worden sei. Wenn der auf die Gattin entfallende Anteil herausgerechnet werde, komme man genau auf die 10 % vom Dividendenbetrag.

Nach Durchsicht der übermittelten Unterlage durch den Richter und dem Amtsvertreter kann davon ausgegangen werden, dass in Ungarn die 10 % Quellensteuer einbehalten wurden.

Diese Aufstellung wird als Beilage 2 zum Akt genommen.

Vorhalt des Ri: Keine Erklärung der Veräußerungserlöse und keine Offenlegung des Sachverhaltes in Ungarn. Nach den Angaben des Bf sei der Veräußerungsgewinn in Ungarn nicht erklärt worden, in Ö wurde er –offensichtlich zur Vermeidung strafrechtlicher Folgen – offengelegt. Wenn der Bf der Meinung war, dass Ungarn das Besteuerungsrecht hat, hätte ihm

seine steuerliche Vertretung zur Hinterziehung in Ungarn geraten. Da das wohl nicht sein kann und auch den Erfahrungen des Gerichts widerspricht, war auch die beschwerdeführende Partei immer der Ansicht, dass Ö das Besteuerungsrecht zukommt.

Bf: Die Lage sei derart unsicher gewesen und man habe daher in Österreich eine EAS-Anfrage gestellt. In Ungarn sei die Buchhaltung, auf die das FA Zugriff habe, korrigiert worden.

Nach Ansicht des Richters kann dieser Widerspruch nicht aufgelöst werden. Bitte um Stellungnahme des steuerlichen Vertreters.

Bf: Der Bf habe das Ergebnis in Österreich abwarten wollen, um einen Qualifikationskonflikt zu vermeiden.

FA: Das heißt, es werde einen Rechtsmittelverzicht geben. Wenn es in Ungarn verjährt wäre, dann sei dieses Verhalten jedenfalls unschlüssig.

Grundsätzliche Verständnisfrage zur Besteuerung der Dividenden

Ri: Welcher Unterschied ergibt sich nach Art 10 iVm Art 22 Abs. 2 DBA Ungarn aus dem Umstand, welchem Staat das Besteuerungsrecht zukommt? Stimmen die Parteien folgender Auslegung zu? Greift der Betriebsstättenvorbehalt des Art 10 Abs. 4 DBA Ungarn, besteuert Ungarn nach Art 7. Nach Art. 22 Abs. 2 DBA Ungarn rechnet Ö die in Ungarn bezahlte Steuer an. Greift der Betriebsstättenvorbehalt nicht, besteuert der Ansässigkeitsstaat, Ungarn darf bis zu 10% Quellensteuer einheben, die in Ö wieder nach Art 22 Abs. 2 auf die in Ö zu zahlende Steuer anzurechnen ist.

Die Parteien stimmen entgegen der vorläufigen Ansicht des Richters dahingehend überein, dass im Fall der Anwendung des Betriebsstättenvorbehaltes nach Art. 10 Abs. 4 die Besteuerung der Dividenden nach Art. 7 (und nicht nach Art 10) erfolgt und daher die Befreiungsmethode nach Art. 22 Abs. 1 DBA anzuwenden ist. Hinsichtlich des Falles der Nichtanwendbarkeit des Betriebsstättenvorbehaltes stimmen die Parteien der Ansicht des Richters zu.

Zur Überleitung der Einkünfte für den Progressionsvorbehalt

Überleitung der Einkünfte, die in Österreich für die Durchführung des Progressionsvorbehaltes erforderlich sind. Verwiesen wird auf das Mail vom 2.4.2025, mit dem der Richter dem Bf einen diesbezüglichen Vorschlag des FAÖ übermittelt und den Bf ersucht hat, bis 10.4. eine diesbezügliche Überleitung vorzulegen oder bekannt zu geben, ob Sie einer Zuschätzung um 20% auf die nach ungar. Recht ermittelten Einkünfte aus LuF und Geschäftsführertätigkeit für Zwecke des Progressionsvorbehaltes einverstanden sind.

Der Bf teilte daraufhin mit, dass die Zuschätzung für den Ansatz der Progressionseinkünfte iHv 20% bei den Einkünften aus LuF und iHv 10% beim Geschäftsführerbezug zustimmen würde.

Daraus würden sich folgende anzusetzenden Beträge ergeben:

	EK aus LuF	EK aus Gefü
HUF	4.855.279,00	1.195.278,00
€	14.997,94	3.692,21
10%		369,22
20%	2.999,59	
€ in AUT	17.997,53	4.061,43

FA: Das kann seitens des FAÖ akzeptiert werden.

Bf: Der Bf stimmt dieser Berechnung zu.

Ri: Wollen die Parteien noch Ergänzungen zum Sachverhalt vortragen?

Das FA verweist auf das bisherige Vorbringen und beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Bf: Zur Präzisierung wird vorgebracht, die Einkünfte des Bf als Einzelunternehmer seien in Ungarn zwar als Einkünfte aus LuF mit einem besonderen Steuersatz versteuert worden. Aus Sicht des ungarischen Steuerrechts handle es sich aber um Unternehmensgewinne. Der Lohnarbeitsvertrag mit der Kft 1 sei auch nach dem Verkauf der Beteiligung weitergelaufen. Dieser werde jährlich neu abgeschlossen.

Die Parteien führen aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Behördenvertreter beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Die beschwerdeführende Partei beantragt die Stattgabe der Beschwerde.

Der steuerliche Vertreter des Bf hält mit Zustimmung des Bf fest, dass auch im Fall der Nichtverkündung des Erkenntnisses keine weiteren Beweisanträge gestellt werden und auch keine neuen Beweismittel vorgelegt werden. Der Schluss des Beweisverfahrens wird im Sinne des seit August 2022 geltenden Neuerungsverbot akzeptiert. Widrigenfalls der

beschwerdeführenden Partei bewusst ist, dass weitere Eingaben unter dem Aspekt der Verschleppung geprüft werden.

Der Verhandlungsleiter verkündet den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Der Richter schließt die mündliche Verhandlung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Einleitend wird festgehalten, dass die umfangreiche Fragestellung an die ungar. Finanzverwaltung seitens des Bf unverständlich ist, weil der Bf in seiner Eingabe vom 17.1.2025 selbst ausführte, dass die steuerliche Behandlung in Ungarn keine Rolle für die Beantwortung der gegenständlichen Fragen spiele und sämtliche Begriffe des DBA, die für die gegenständliche Zuordnung der Besteuerungsrechte von Bedeutung seien, abkommensautonom ausgelegt werden könnten und auch müssten. Der Richter und auch die Amtspartei schließen sich dieser Ansicht an. Überdies scheinen im Schreiben der ungarischen Finanzverwaltung nur allgemeine unstrittige Aussagen zum DBA Ungarn ohne Sachverhaltsbezug auf, die keine Beantwortung der konkret gestellten sachverhaltsbezogenen Fragen darstellen.

Die wesentlichen Fragen im Zusammenhang mit der ungarischen Rechtslage (zB Aufnahme der Beteiligungserträge in die Betriebsstättengewinnermittlung, generelle Besteuerung von Dividenden mit 10% Quellensteuer unabhängig vom Vorliegen privat oder betrieblich in Ungarn gehaltener Beteiligungen) wurden nicht vollständig geklärt. Da auch ohne deren Abklärung eine abkommensautonome Lösung der entscheidenden Fragen möglich ist und aus den offen gebliebenen Fragen in diesem Erkenntnis keine Schlussfolgerungen gezogen werden mussten, war es dem Richter möglich, in dieser Beschwerdesache eine Entscheidung zu treffen.

Bevor auf die Entscheidungsgründe im Detail eingegangen wird, soll darauf hingewiesen werden, dass es für dieses Erkenntnis zwei Begründungslinien gibt. Die erste betrifft eine rein juristische Frage ohne Sachverhaltsbezug und betrifft die Frage der statischen oder dynamischen Interpretation von DBAs. Konnte nach der statischen Sichtweise ein DBA nur nach dem im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA geltenden Musterabkommens und dessen Kommentierung interpretiert werden, konnte eine LuF keine Betriebsstätte iSd des DBA Ungarn haben und daher auch kein Betriebsstättenvorbehalt greifen. Da diese für die Anwendung des zwischenstaatlichen Steuerrechts bedeutsame Frage vom VwGH evtl. unterschiedlich beantwortet wurde, war diesbezüglich jedenfalls die Revision zuzulassen.

Die zweite Begründungsschiene hängt mit der sachverhaltsmäßig und rechtlich zu klärenden Frage zusammen, ob es rechtlich erforderlich ist und sachverhaltsmäßig verwirklicht wurde, dass die Beteiligungen vom öst. Stammhaus fremdüblich und mit ausreichender Publizität der ungar. Niederlassung übertragen wurden. Nach den Recherchen des Richters gibt es dazu keine höchstgerichtliche Judikatur, sodass auch deswegen die Revision zuzulassen war.

1. Sachverhalt

Das BFG legt seiner Entscheidung folgenden festgestellten Sachverhalt zugrunde.

1. Historie

Der Beschwerdeführer ist ein in Österreich ansässiger Unternehmer, der auf in Ungarn gelegenen GuB eine LuF als Einzelunternehmer betrieben hat. Weiters ist er seit 1993 an der ungarischen Kapitalgesellschaft Kft 1 beteiligt und deren Geschäftsführer. Seit 2014 ist er auch an der ungar. Kft 2 beteiligt und auch deren Geschäftsführer. An beiden Gesellschaften hält der Bf 89% und seine Gattin 11%.

Seit 1. Mai 2005 ist der Beschwerdeführer in Österreich in Pension und hat seinen österreichischen Landwirtschaftsbetrieb familienintern übertragen. Der Beschwerdeführer hat nach seiner Pensionierung im Mai 2005 die Tätigkeit als Einzelunternehmer in Ungarn aufgenommen und ist dort auch nach dem Verkauf der gegenständlichen Beteiligungen im Jahr 2018 nach wie vor unternehmerisch als LuF aktiv. Er ist seit 2005 sowohl in Österreich bei der Österreichischen Bauernkrankenkasse (BKK) als Pensionist als auch in Ungarn als aktiver Landwirt sozialversichert.

Nachdem die Kft 1 bereits seit 1993 auch auf eigenem GuB in Ungarn tätig gewesen war, begründete der Bf im Jahr 2005 als Einzelunternehmer eine eigene LuF, weil damit ein weiterer Ausbau der Tätigkeit in Ungarn ermöglicht wurde. Im Jahr 2014 wurde sodann die Kft 2 gegründet und die Liegenschaften der Kft 1 in diese eingebracht. Die beiden Gesellschaften und das Einzelunternehmen waren eng miteinander verbunden, ergänzten sich und ermöglichten die Einsparung von Kosten und eine Effizienzsteigerung.

Im Jahr 2018 verkauften der Bf und seine Gattin ihre Anteile an den beiden Gesellschaften. Die Dividenden überwiesen die beiden Gesellschaften in den Vorjahren auf das österreichische Privatkonto des Bf und nicht auf das Unternehmenskonto in Ungarn. Nach den Angaben des Bf wurden die Dividenden in den Vorjahren irrtümlich in Österreich versteuert und in Ungarn wurden 10% Quellensteuer einbehalten. Im Jahr des Verkaufs der Beteiligungen (2018) wurde von den Dividenden ebenfalls von den beiden Gesellschaften 10% Quellensteuer einbehalten und in Ungarn abgeführt. Der Veräußerungsgewinn wurde in Ungarn nicht erklärt. In Österreich legte man die Beteiligungserträge in einem Schreiben an das Finanzamt vom

15.12.2020 offen und erklärte, diese in Österreich nicht zu versteuern, da das Besteuerungsrecht Ungarn zustehe. Zu den Beteiligungen und der Versteuerung der Erträge daraus in Österreich und Ungarn siehe im Detail unten.

2. Wohnsitze, Aufenthalte

Der Bf hat seinen Hauptwohnsitz, familiäre Bindungen und somit den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich. In Ungarn hat er seit 1996 eine Eigentumswohnung (Ort in Ungarn). Diese befindet sich in Privateigentum. Seit 2008 wurde von ihm zusätzlich eine Mietwohnung vor Ort (Ort2 in Ungarn) neben dem Betrieb angemietet. Diese Wohnung steht ausschließlich dem Beschwerdeführer zur Verfügung. Beide Wohnungen werden auch als Büro genutzt. Die Mietzahlungen für die Mietwohnung in Ort2 in Ungarn werden vom landwirtschaftlichen Konto bezahlt und sind als Betriebsausgabe erfasst.

Der Bf hielt sich nach seinen Angaben in Ungarn in den Jahren 2014 bis 2017 im Durchschnitt an 160 Tagen/Jahr auf. Im Jahr 2018 ist er demnach an 178 Tagen, im Jahr 2019 an 99 Tagen und im Jahr 2020 an 24 Tagen in Ungarn gewesen. Überwiegend hielt sich der Bf somit in Österreich auf. Der Bf selbst führte im Vorlageantrag aus, dass die ungarische Landwirtschaft eine Betriebsstätte des öst. Unternehmers Bf sei.

3. Abläufe im Unternehmen LuF des Bf

Der landwirtschaftliche Betrieb des Bf hat keine angestellten Mitarbeiter. Die Leistungen für Verwaltung, Buchhaltung und Rechtsfragen werden auf Werkvertragsbasis zugekauft. Die Feldarbeit wird in Lohnarbeit an die Kft 1 vergeben. Der Bf kümmert sich als Landwirt um die Planung der Feldarbeit (Anbau, Feldpflege, Spritzung, Düngung, Ernte, Lagerung und Verkauf), trifft die diesbezüglichen Entscheidungen und trägt auch das Unternehmerrisiko.

Die Kft 1 bot Lohnarbeit für etwa 30 Landwirte der Region (Ort2 in Ungarn) an und wurde mit der Bewirtschaftung der Felder, der Nacharbeiten zur Ernte, sowie der Abrechnung der Ernte beauftragt. Der Beschwerdeführer nahm mit seinem landwirtschaftlichen Betrieb in Ungarn die landwirtschaftlichen Dienstleistungen der Kft 1 in Anspruch. Als Gesellschafter-Geschäftsführer der Kft 1 kümmerte sich der Beschwerdeführer um die Abwicklung der von den Landwirten erteilten Aufträge. Die Mitarbeiter erledigten die gesamte Feldarbeit, Trocknung, Einlagerung, Vergasung möglicher Schädlinge, Verladung der Produkte zum Verkauf, und die von den einzelnen Landwirten aufgetragenen Arbeiten. Der Verkauf der Ernte sämtlicher Landwirte wurde aus Zweckmäßigkeitsgründen (Vertriebsnetzwerk) über die Kft 1 abgewickelt. Die Preisgestaltung erfolgte auf Basis des ortsüblichen Preisniveaus im Handel. Die Abrechnung nach Ernte erfolgte über die Kft, wobei der Verkaufspreis unter Einbindung der 30 Landwirte ermittelt wurde. Die so ermittelten Preise waren marktübliche Großhandelspreise. Die

gesamte durch den Beschwerdeführer als Einzelunternehmer landwirtschaftlich bewirtschaftete Fläche umfasst etwa 20 ha Eigengrund und etwa 86 ha an zugepachteten Gründen. Der Eigengrund von etwa 20 ha wurde vom Beschwerdeführer im Zeitraum von 2011 bis 2017 zugekauft.

Die Niederlassung in Ungarn (GuB, Wohnung des Bf,.....) erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen, die im zwischenstaatlichen Steuerrecht an das Vorliegen einer Betriebsstätte gestellt werden.

Die gesamte durch den Beschwerdeführer als Einzelunternehmer landwirtschaftlich bewirtschaftete Fläche umfasst etwa 20 ha Eigengrund und etwa 86 ha an zugepachteten Gründen. Der Eigengrund von etwa 20 ha wurde vom Beschwerdeführer im Zeitraum von 2011 bis 2017 zugekauft.

Die Entlohnung für die Geschäftsführungstätigkeiten für die beiden Kfts war geringfügig (insgesamt ca € 250,00/Monat).

Es ist davon auszugehen, dass der Bf auch in Österreich ab seinem Wohnsitz für seine ungarischen Unternehmen tätig wurde, er auch in Österreich dringende Entscheidungen traf und diese telefonisch bzw. per Mail nach Ungarn weitergab. In Österreich wurden auch Verkäufe seiner LuF an Dritte auf ungarischen Rechnungsblöcken mit der österreichischen Anschrift des Bf fakturiert. Dies ist nach den Angaben des Bf deshalb erfolgt, damit die Kunden gegebenenfalls wissen, wo sie den Bf erreichen können. Ebenso weisen Eingangsrechnungen an den Bf teilweise (zB die Abrechnung der Lohnarbeiten der Kft 1) die österreichische Anschrift des Rechnungsempfängers Bf auf. In Ungarn gab es auch kein Postfach. Post wurde an die öst. Anschrift, an der sich der Bf auch überwiegend aufhielt, zugestellt. Die Gattin des Bf teilte diesem zumindest mit, dass Post eingelangt sei. Es ist auch davon auszugehen, dass wesentliche Entscheidungen iZm der Beteiligungsverwaltung und auch zum Verkauf der Beteiligungen gemeinsam mit seiner Mitgesellschafterin in Österreich getroffen wurden. Dem entsprechend scheint auf dem Verkaufsvertrag auch die öst. Anschrift der beiden Gesellschafter auf.

Es bestand somit auch in Österreich ein Ort der Leitung der LuF des Bf.

4. Funktionale Betriebsstätten bzw Niederlassungen

Der Bf betrieb seine LuF auf dem GuB in Ungarn und auch an seinem Wohnsitz in Österreich. Er verwaltete nicht nur eigenes Vermögen sondern trat auch nach Außen als LuF auf. Wenn es dem Bf im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in Ungarn im Wesentlichen um die Wertsteigerung seiner Beteiligungen gegangen sein mag, wurde er doch auch nach Außen erkennbar (Verkauf von Feldfrüchten an Dritte; Aufträge an Dritte; Zupachtungen; Auftreten gegenüber Behörden und Fördergebern usw) als LuF tätig.

Der Bf hielt sich an mehr als der Hälfte der Tage eines Jahres in Österreich auf. Wesentliche Funktionen des LuF Unternehmens wurden auch in Österreich ausgeführt. Der Bf war der einzige „Mitarbeiter“ seiner LuF und übte wesentliche Funktionen seines Einzelunternehmens auch in Österreich aus. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass sich in Österreich das Stammhaus der ungarischen LuF des Bf befand. Jahrelang behandelte der Bf daher auch die Beteiligungen (mag dies auch irrtümlich erfolgt sein) so als würden diese zu seinem Privatvermögen gehören.

Die wesentliche Bedeutung der 89%igen Beteiligungen des Bf an den beiden Gesellschaften lag darin, dass der Bf dort auch als Geschäftsführer die Abläufe bestimmen und somit das gesamte Konglomerat (2 Kfts, Einzelunternehmen) seiner Betätigung in Ungarn erfolgreich führen konnte. Diese Funktion der Beteiligungen war nicht davon abhängig, dass die Beteiligungen zur Niederlassung in Ungarn gehören. Der bestimmende und nach den Angaben des Bf notwendige Einfluss des Bf auf die beiden Kft war auch möglich, obwohl der Bf der irrtümlichen Ansicht war, diese Beteiligungen würden im österreichischen Privatvermögen gehalten.

5. Beteiligungen

Wie bereits angeführt, war der Bf seit 1993 in Ungarn an der ungarischen Kft 1 und seit 2014 an der Kft 2 beteiligt. Die Kft 2 ist eine Besitzgesellschaft und die Kft 1 eine Betriebsgesellschaft. Am xx.03.2014 kam es zu einer Spaltung, zur Gründung der Kft 2, der dann auch der GuB der Kft1 übertragen wurde. Bewirtschaftet wurden sämtliche Flächen des Bf und der Kft 2 im wesentlichen von der Kft 1.

Der Beschwerdeführer begründete dies mit gesetzlichen und wirtschaftlichen Überlegungen. Bis zur Veräußerung der Anteile an beiden Kft an die Name GmbH am xx.08.2018 (siehe Geschäftsanteilskaufvertrag) hielt der Beschwerdeführer je 89 % des Stammkapitals an jeder der beiden Kft, seine Gattin je 11 %.

Nach den glaubhaften Angaben des Bf ist davon auszugehen, dass aus seiner Sicht das „Konglomerat“ aus Einzelunternehmen, Kft 1 und Kft 2 als wirtschaftliche sich gegenseitig ergänzende Einheit zu betrachten ist. Mit dieser Form der Zusammenarbeit konnten zusätzliche Grundstücke angeschafft bzw. zugepachtet werden und durch die entstandenen Synergien effizienter und kostensparender gewirtschaftet werden.

Die Beteiligungen des Bf sind somit infolge ihres engen funktionellen Zusammenhanges der LuF Tätigkeit des Bf zuzurechnen. Die Beteiligungen sind für die LuF Betätigung zwar nicht unabdingbar, was sich auch darin zeigt, dass die LuF auch nach dem Verkauf der Beteiligungen vergleichbare Gewinne erzielt. Sie fördern aber in ausreichendem Ausmaß den LuF Betrieb des Bf und führen zu kostensparenden Synergieeffekten. Beide Beteiligungen stellen somit notwendiges Betriebsvermögen dar und sind nach den Darstellungen des Bf, denen auch die Amtspartei letztlich nicht widersprochen hat, gleich zu behandeln.

Die Beteiligungen an den Kfts wurden nicht angeschafft, damit der Bf in den Genuss der geringfügigen Bezüge für seine Geschäftsführungsleistungen kam. Es liegt kein Betriebsvermögen des Geschäftsführungsbetriebes des Bf vor.

Die Anschaffung der Beteiligung an der Kft 1 im Jahr 1993 erfolgte für das Privatvermögen des Bf oder allenfalls für die österreichische Landwirtschaft, da es damals noch keine LuF Betätigung des Bf in Ungarn gab. Anlässlich der Gründung des Einzelunternehmens LuF auf ungarischem GuB hat der Bf seinen Angaben zufolge die Beteiligung in das „ungarische“ Einzelunternehmen eingelegt. Ein nach Außen erkennbarer oder sonst fremdüblicher Einlage- oder Übertragungsvorgang erfolgte nicht. Ebenso fand keine Wegzugbesteuerung nach dem öEStG statt. Es gibt keinerlei Dokumentation dieses behaupteten Vorganges, aus dem der Wert der angeblich nach Ungarn in die dortige Niederlassung transferierten Beteiligungen, der Stichtag oder sonstige fremdübliche Modalitäten einer derartigen Übertragung entnommen werden könnten. Auch die vom EStG 1988 für eine derartige Übertragung vorgeschriebene Wegzugbesteuerung fand nicht statt.

Nach einer mit einer Eingabe vom 14.9.2023 vorgelegten „analytischen Aufzeichnung von Beteiligungen“ waren die Beteiligungen im Betriebsvermögen der LuF des Bf und hätten zur ungarischen Betriebsstätte gehört. Diese Aufzeichnung wurde mit höchster Wahrscheinlichkeit erst im Laufe dieses Beschwerdeverfahrens (nach den Angaben des Bf in der mündlichen Verhandlung im Jahr 2017) „mit Rückwirkung“ erstellt.

Hinsichtlich der Kft 1 sind darin folgende Daten angeführt: Anschaffung xx.06.1993, Zurechnung zum LuF Betrieb: 28.1.2005, Buchwert zum 31.12.2017: 110.660.000 HUF
Buchwertabgang zum xx.08.2018: 110.660.000 HUF (ca € 357.000). Zur Kft 2: Anschaffung am xx.03.2014; Zurechnung zum LuF Betrieb: xx.03.2014, Buchwertabgang zum xx.08.2018: 17.800.000 (ca € 55.000).

Beide Beteiligungen wurden mit einem als „Geschäftsanteilskaufvertrag“ bezeichneten Vertrag vom xx.08.2018 von den beiden Gesellschaftern um einen noch zu adaptierenden Preis von € 15 Mio verkauft. Bei den beiden Verkäufern, den Ehegatten Bf, ist deren öst. Anschrift in östOrt angeführt.

Wie bei der mündlichen Verhandlung seitens des Bf nachgewiesen wurde, beträgt der auf ihn entfallende Erlös aus der Veräußerung der Beteiligungen € 12.051.848,59.

An Dividenden wurden dem Bf im Jahr 2018 € 1.684.868,68 (brutto) ausgeschüttet, wobei in Ungarn, wie ebenfalls bei der mündlichen Verhandlung nachgewiesen wurde, 10% als Quellensteuer einbehalten wurden.

6. Erklärungen und Besteuerung in Österreich und in Ungarn

Anfallende Dividenden wurden zumindest in den Jahren 2014, 2015 und 2017 in Österreich erklärt und versteuert. Nach Ansicht des Bf erfolgte die weitere Behandlung der Beteiligung an der Kft 1 als Privatvermögen irrtümlich, richtigerweise wäre immer notwendiges Betriebsvermögen der ungar. LuF vorgelegen.

In Österreich wurden zumindest in den Jahren 2014, 2015 und 2017 (hinsichtlich der älteren Jahre liegen keine Informationen auf) Dividenden in Ö erklärt. Im Jahr 2018 wurden weder Dividenden noch Veräußerungserlöse erklärt.

Einer EAS Anfrage bzw. einer Offenlegung gegenüber dem Finanzamt kann entnommen werden, dass die Beteiligungserlöse im Jahr 2018 in Österreich nicht erklärt werden. Im Jahr 2018 wurden weder Veräußerungserlöse noch Dividenden in Ungarn erklärt. Siehe dazu die bestätigende Aussage des Bf vom 14.11.2024. Ob der Bf mit dieser Vorgangsweise eine Doppelnichtbesteuerung angestrebt hat oder diese infolge der aus der Sicht des Bf eventuell unsicheren Rechtslage in Kauf genommen wurde, muss in diesem Verfahren nicht geklärt werden.

Sowohl die Dividenden als auch der Veräußerungserlös aus den Beteiligungen wurden auf ein öst. Privatkonto des Bf überwiesen und nie auf ein in Ungarn existierendes betriebliches Konto des Bf, von dem aus zB die Miete für die Wohnung in Ungarn bezahlt wurde. Dass es sich dabei bloß um eine Abkürzung des Zahlungsweges gehandelt hätte, ist wenig glaubhaft. Vielmehr wird dies auch darauf beruhen, dass der Bf davon ausging, dass die Beteiligungen zu seinem Privatvermögen gehören.

Ob das wiederholte Vorbringen des Bf, dass in Ungarn die Besteuerung von Dividenden immer mit 10% Quellensteuer erfolge, wenn der Inhaber der Beteiligung eine Ansässigkeitsbescheinigung eines anderen Staates vorlege, und es dabei gleichgültig sei, ob die Beteiligung Betriebsvermögen oder Privatvermögen sei, richtig ist, konnte auch nicht geklärt werden. Folge dieser Darstellung wäre auch, dass die Einnahmen aus Beteiligungen trotz Zugehörigkeit zum Betrieb nicht bei der Gewinnermittlung des Betriebes zu berücksichtigen wären. Diese Behauptung würde zwar dem Art 10 DBA Ungarn widersprechen und wirkt auch sonst infolge der Widersprüchlichkeit der diesbezüglichen Darstellungen nicht sehr glaubwürdig. Nach Art 10 Abs. 4 DBA Ungarn müssten Dividenden, wenn diese zu einer Betriebsstätte in Ungarn gehören, nach Art 7 DBA Ungarn und somit bei der Betriebsstättengewinnermittlung berücksichtigt werden. Festzuhalten ist an dieser Stelle lediglich, dass eine Berücksichtigung der Dividenden und des Veräußerungsgewinnes bei der ungarischen Gewinnermittlung nicht erfolgt ist.

In einer Gesamtsicht der bekannten Umstände behandelte der Bf die Beteiligungen bis zu deren Veräußerung im Jahr 2018 immer so, als wären die Beteiligungen eben gerade nicht

einer Niederlassung oder Betriebsstätte in Ungarn zuzuordnen und die Erträge daraus deshalb in Österreich zu versteuern. Er erklärte zumindest in den Jahren 2014, 2015 und 2017 die Dividenden in Österreich unter Anrechnung der in Ungarn bezahlten 10% igen Quellensteuer. Dies ist nach Art 10 DBA Ungarn die Vorgangsweise im Ansässigkeitsstaat, wenn die Beteiligungen nicht zu einem Betriebsvermögen in Ungarn gehören. Als Verkäufer tritt der Bf unter seiner öst. Anschrift auf. Sowohl die Dividenden als auch die Veräußerungserlöse werden auf sein öst. Privatkonto überwiesen.

Zusammenfassung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes

Infolge der teilweise Ausübung wesentlicher Funktionen der LuF durch den Bf an seinem öst. Wohnsitz (und Mittelpunkt seiner Lebensinteressen) liegt in Österreich das „Stammhaus“ der LuF Betätigung des Bf. Die Beteiligungen stellen funktional notwendiges Betriebsvermögen des LuF Betriebes des Bf dar. Da die Funktion der Beteiligungen im Betrieb auch genützt werden kann, wenn diese Beteiligungen zum öst. Stammhaus gehören und eine Übertragung der Beteiligungen auf die ungar. Niederlassung zumindest nicht mit der geforderten Fremdüblichkeit oder Erkennbarkeit erfolgt ist, sind die Beteiligungen nicht der ungar. Niederlassung zuzurechnen. Sie sind notwendiges Betriebsvermögen des öst. Stammhauses.

7. Überleitung

Hinsichtlich der in Österreich bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigenden Progressionseinkünfte des Bf sind folgende Beträge anzusetzen:

Einkünfte aus LuF: € 17.997,53

Einkünfte aus Geschäftsführung: € 4.061,43

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ist weitgehend unstrittig. Hinsichtlich der strittigen Elemente des Sachverhaltes kam das BFG infolge der folgenden Würdigungen zu dem oben dargestellten Ergebnis:

Zu 1.Historie und 2.Wohnsitze, Aufenthalte: Die dazu getroffenen Feststellungen ergeben sich aus der im Verfahrensgang dargestellten Aktenlage und werden von den Parteien nicht bestritten. Siehe dazu insbesondere die Außerstreitstellungen

3. Abläufe im Unternehmen LuF des Bf

Die dazu getroffenen Feststellungen ergeben sich weitgehend auch aus der im Verfahrensgang dargestellten Aktenlage und werden von den Parteien nicht bestritten.

Die Feststellungen hinsichtlich der Tätigkeit des Bf für seine LuF in Österreich ergeben sich einerseits aus den Aussagen des Bf bei der mündlichen Verhandlung und andererseits auch aus der allgemeinen Lebenserfahrung. In Zeiten der modernen Kommunikationsmethoden über das Internet oder mit Hilfe der mobilen Telefonie muss davon ausgegangen werden, dass der Bf nicht wegen jeder erforderlichen Information oder jeder Entscheidung nach Ungarn gereist ist. Da er auch an den überwiegenden Tagen des Jahres in Österreich war, wird er Informationen bezüglich seiner Landwirtschaft von seinen Mitarbeitern der beiden Kfts oder der Werkvertragspartner erhalten und auch erforderliche Entscheidungen an diese weitergegeben haben. Dies wurde auch seitens des Bf bei der mündlichen Verhandlung so bestätigt. Demnach ging auch die Post an den öst. Wohnsitz und eine Zustellung in Ungarn wäre gar nicht möglich gewesen; die öst. Anschrift wird bei den Ausgangsrechnungen verwendet, falls der Rechnungsempfänger mit dem Bf kommunizieren möchte. Eine derartige Kommunikation fand somit auch in Österreich statt. Daneben wurde nach den Angaben des Bf auch mit E-Mails kommuniziert. Wenn im Geschäftsanteilskaufvertrag vom xx.08.2018 als Anschrift der Verkäufer (des Bf und seiner Gattin) die Anschrift in östOrt angeführt ist, spricht dies auch stark dafür, dass der Bf selbst der Ansicht war, dass seine LuF, zu deren notwendigem Betriebsvermögen die Beteiligungen gehörten, einen Sitz bzw. das „Stammhaus“ in östOrt hat.

Wenn auch die Beteiligungserträge jeweils direkt auf das Privatkonto des Bf überwiesen wurden, gab es nach den Angaben des Bf im Schreiben vom 29.7.2022 und im Vorlageantrag vom 11.1.2023 doch auch ein betriebliches Konto der LuF in Österreich. Es ist davon auszugehen, dass dieses auch für betriebliche Vorgänge genutzt und auch in Österreich darüber vom Bf verfügt wurde.

Wenn nach den Angaben des Bf auch die wesentlichen Entscheidungen für die LuF in Ungarn getroffen wurden, genügen die in Österreich auch ausgeübten Tätigkeiten und Funktionen für die Annahme, dass auch in Österreich ein Ort der Leitung der LuF des Bf gegeben war.

4. Funktionale Betriebsstätten bzw. Niederlassungen

Die zunächst seitens des FAÖ aufgestellte Darstellung, es würde sich bei der Tätigkeit des Bf in Ungarn um eine bloße Vermögensverwaltung handeln, konnte seitens des Bf durch Vorlage diverser Unterlagen wie Aus- und Eingangsrechnungen und Nachweise für das Auftreten im eigenen Namen als LuF widerlegt werden.

Die Tage des Aufenthaltes in Ungarn und in Österreich ergeben sich aus den glaubhaften Aufzeichnungen und Angaben des Bf. Dass die Beteiligungen wie Privatvermögen in Österreich behandelt wurden, ergibt sich aus deren Erklärung des Bf iRd Veranlagung zur Einkommensteuer in den Vorjahren. Die tatsächliche Zugehörigkeit der Beteiligungen zum Betriebsvermögen ergibt sich aus den vielfachen Darstellungen des Bf in dessen Eingaben. Diese führten letztlich auch dazu, dass dies seitens der Amtspartei nicht mehr bestritten wird.

5. Beteiligungen

Die dazu getroffenen Feststellungen ergeben sich weitgehend auch aus der im Verfahrensgang dargestellten Aktenlage und werden von den Parteien nicht bestritten.

Der funktionale Zusammenhang der Beteiligungen mit der LuF des Bf wird eingehend vom Bf in dessen Schreiben vom 29.7.2022 dargelegt.

Dass ein nach Außen erkennbarer oder sonst fremdüblicher Einlage- oder Übertragungsvorgang ebenso wenig erfolgte wie eine vom EStG 1988 vorgesehene Wegzugbesteuerung, ergibt sich aus dem wiederholten Vorbringen des Bf (zuletzt bei der mündlichen Verhandlung). Wenn der Bf darauf hinweist, dass eine derartige Vereinbarung zivilrechtlich gar nicht denkbar und auch sonst nicht vorstellbar sei, muss auch festgehalten werden, dass der Bf immer steuerlich vertreten war und man somit wissen hätte müssen, dass derartige behauptete Vorgänge zu dokumentieren sind. Man wird vielmehr die Notwendigkeit eines Übertragungsvorganges aus dem inländischen Privat- (oder auch Betriebs-)Vermögen gar nicht erkannt haben, weil auch alles reibungslos funktionierte, wenn man die Beteiligungen irrtümlich wie öst. Privatvermögen behandelt.

Der Richter geht davon aus, dass es auch die später im Beschwerdeverfahren vorgelegte „analytischen Aufzeichnung von Beteiligungen“ ursprünglich nicht gab, weil diese trotz ausdrücklicher Anforderung durch das Finanzamt vom 20.7.2022 nicht vorgelegt wurde. Überdies würde die Behauptung, diese sei im Jahr 2017 mit Rückwirkung erstellt worden, der Behandlung der Beteiligungen als öst. Privatvermögen im Jahr 2017 widersprechen. Letztlich ist es aber auch nicht wesentlich, ob diese Erfassung „mit Rückwirkung“ im Jahr 2017 oder nach dem Juli 2022 erfolgt ist. Im Steuerrecht sind derartige „Rückwirkungen“ nicht zu berücksichtigen.

6. Erklärungen und Besteuerung in Österreich und in Ungarn

Die dazu getroffenen Feststellungen ergeben sich weitgehend auch aus der im Verfahrensgang dargestellten Aktenlage und werden von den Parteien nicht bestritten. Dass die Ausschüttungen (abgesehen von der abgezogenen Quellensteuer) und der Veräußerungsgewinn in Ungarn nicht versteuert wurde, wurde bei der ersten mündlichen Verhandlung ausdrücklich zugestanden.

Zusammenfassung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes

Für die in der Zusammenfassung festgehaltenen Schlussfolgerung spricht insbesondere, dass die Beteiligungen vom Bf immer so behandelt wurden, als wären diese in seinem inländischen Privatvermögen. Zudem ist im Vertrag über den Verkauf der Beteiligungen die Anschrift des öst. Stammhauses angeführt.

7. Überleitung

Die in Österreich bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigenden Progressionseinkünfte des Bf wurden bei der mündlichen Verhandlung einvernehmlich ermittelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Für die gegenständliche Entscheidung wesentliche Bestimmungen des DBA Ungarn

Das DBA Ungarn beruht und entspricht in den hier wesentlichen Aussagen wortgleich dem Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens der OECD 1963 (MA-OECD 1963).

Einleitend wird darauf hingewiesen, dass nach der Ansicht der OECD und der beiden DBA Vertragspartner im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 1975 bei den betrieblichen Einkünften zu unterscheiden war in Einkünfte aus einer LuF (geregelt in Art 6), Einkünfte aus einem (gewerblichen) Unternehmen (Art 7) und Einkünfte aus einem freien Beruf (Art 14). Immer wenn im MA-OECD 1963 und diesem folgend im DBA Ungarn auf ein Unternehmen abgestellt wird, ist ein gewerbliches Unternehmen und kein Landwirt oder Freiberufler gemeint. Dies wird im Kommentar zum MA-OECD 1963 nicht explizit ausgeführt, aber wie sich aus mehreren Anmerkungen ergibt als selbstverständlich vorausgesetzt.

In der einleitenden zusammengefassten Darstellung des MA-OECD 1963 wird in den Punkten 13 und 14 festgehalten, dass zur Vermeidung der Doppelbesteuerung **Regeln für die verschiedenen Einkunftsarten** erforderlich sind. Nach Punkt 12. wurde Art 5 (Betriebsstätte) unter Berücksichtigung der modernen Formen der internationalen kaufmännischen, gewerblichen und finanziellen Tätigkeiten konzipiert. Dabei knüpft Artikel 7 bei der Zuweisung des Besteuerungsrechtes an das Betriebsstättenmerkmal an, wobei die Betriebsstätte als ein gesondertes, vom Hauptsitz des Unternehmens getrenntes Unternehmen zu behandeln ist. Dagegen wird nach Punkt 21. bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit an Stelle der Betriebsstätte auf die „feste Einrichtung“ und bei LuF (Art 6) auf die Lage des unbeweglichen Vermögens abgestellt.

Wesentliche Aussagen des Kommentars zum MA-OECD 1963:

Zu dem die Betriebsstätte betreffenden Art 5 wird sowohl in Punkt 4. als auch unter 5. auf die hier berücksichtigten Besonderheiten von Gewerbebetrieben hingewiesen. Unter Punkt 10.

wird festgehalten, dass in Abs. 3 des Art 5 Beispiele gewerblicher Tätigkeiten aufgezählt werden, bei denen keine Betriebsstätte begründet wird.

Im Punkt 4. zum Art 6 Abs. 4 (iZm Einkünften aus unbeweglichen Vermögen) wird festgehalten, dass das Besteuerungsrecht des Lagestaates Vorrang vor anderen Besteuerungsrechten hat und dies auch dann gilt, wenn im **Rahmen eines Unternehmens oder einer nichtgewerblichen Tätigkeit** die Einkünfte nur mittelbar aus unbeweglichem Vermögen herrühren.

Aus der Kommentierung des Art 7 ergibt sich an mehreren Stellen (z.B. Punkte 1, 3 und 4), dass hier die Besteuerung gewerblicher Gewinne geregelt wird und der Begriff Unternehmen nur gewerbliche Unternehmen erfasst. Dies geht insbesondere auch aus Punkt 32 hervor. Demnach soll Art 7 **in Abgrenzung zu den Artikeln für andere Einkunftsarten für gewerbliche Einkünfte und nachrangig** zu den die Dividenden, Zinsen usw. betreffenden Artikeln anzuwenden sein.

Zu den hier anzuwendenden Bestimmungen des DBA Ungarn:

Artikel 3 Allgemeine Definitionen

(1) Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert:

- a) umfaßt der Ausdruck „Person“ natürliche und juristische Personen;
- b) bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaates“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaates“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird;
- c)

(2) Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

Das DBA Ungarn enthält keine Bestimmung (wie dies in späteren MA OECD vorgeschlagen wird), wonach jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung habe, die ihm im **Anwendungszeitraum** nach dem Rechts dieses Staates zukomme.

Das MA OECD 1963 und das DBA Ungarn enthält diese Bestimmung in dieser Form nicht.

Artikel 4 Steuerlicher Wohnsitz

- (1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres

Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren familiären und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

.....

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie auf Grund ihres Sitzes steuerpflichtig ist.

Artikel 5 Betriebstätte

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebstätte“ eine feste Geschäfts- oder Produktionseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Artikel 6 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

(1) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dürfen in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

(2) Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ bestimmt sich nach dem Recht des Vertragstaates, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfaßt in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, auf die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke Anwendung finden, die Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie die Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

(3) Absatz 1 gilt für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.

(4) Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufes dient.

Artikel 7 Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus, so sind in jedem Vertragstaat dieser Betriebstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Artikel 9 Verbundene Unternehmen

Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragstaates beteiligt ist, oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragstaates beteiligt sind,

und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Artikel 10 Dividenden

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragstaat ansässige juristische Person an eine in dem anderen Vertragstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch in dem Vertragstaat, in dem die die Dividenden zahlende juristische Person ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 10 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen.

Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der juristischen Person in bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genußaktien oder Genußscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende juristische Person ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.

(4) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragstaat ansässige Empfänger der Dividenden in den (Anm.: Richtig: dem) anderen Vertragstaat, in dem die die Dividenden zahlende juristische Person ansässig ist, eine Betriebsstätte hat und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

Artikel 13 Veräußerungsgewinne

(1) Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 dürfen in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

(2) Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellt, die ein Unternehmen eines Vertragstaates in dem anderen Vertragstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, über die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für die Ausübung eines freien Berufes in dem anderen Vertragstaat verfügt, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder zusammen mit dem übrigen Unternehmen) oder einer solchen festen Einrichtung erzielt werden, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden. Jedoch dürfen Gewinne aus der Veräußerung des in Artikel 21 Absatz 3 genannten beweglichen Vermögens nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses bewegliche Vermögen nach dem angeführten Artikel besteuert werden darf.

(3) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 und 2 nicht genannten Vermögens dürfen nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

Artikel 14 Freie Berufe

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Artikel 22 Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(2) Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 in dem anderen Vertragstaat besteuert werden dürfen, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragstaat gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus dem anderen Vertragstaat bezogen werden.

Unterfertigungsklausel

GESCHEHEN zu Wien, am 25. Februar 1975 in zweifacher Urschrift, in deutscher und in ungarischer Sprache, wobei beide Texte in gleicher Weise authentisch sind.

§ 29 BAO zur Betriebsstätte nach öst. Recht:

§ 29 Abs. 1 BAO idF bis 31.12.1993 Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Gewerbebetriebes dient.

§ 29 Abs. 1 BAO idf ab 1994 Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Wesentliche Bestimmungen des öst. EStG 1988

§ 1 Abs. 1 EStG 1988 Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

§ 1 Abs. 2 EStG 1988 Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Besteuerung von Kapitaleinkünften

Nach § 2 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Zu diesem Einkommen gehören auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988.

§ 6 Z 6 lit a und b EStG 1988 i.d. im Jahr 2005 geltenden Fassung:

Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt oder werden im Inland gelegene Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn

- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,
- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,
- der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder
- bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.

Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen.

b) Auf Antrag unterbleibt in folgenden Fällen der lit. a die Festsetzung der entstandenen Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen:

1. Bei Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen oder
2. bei Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten, sofern in beiden Fällen die Überführung oder Verlegung – in einen Staat der Europäischen Union oder – in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes erfolgt, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht.

Über die nicht festgesetzte Steuerschuld ist im Abgabenbescheid abzusprechen.

Anm. d. Ri.: Ungarn ist seit 1.1.2004 Mitglied der EU.

§ 6 Z 6 lit a und b EStG 1988 i.d. im Jahr 2014 geltenden Fassung:

Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt oder werden im Inland gelegene Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn

- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,

- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,
- der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder
- bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.

Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen.

b) Auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages unterbleibt in folgenden Fällen der lit. a die Festsetzung der entstandenen Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen:

1. Bei Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen oder
2. bei Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten, sofern in beiden Fällen die Überführung oder Verlegung – in einen Staat der Europäischen Union oder – in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes erfolgt, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht.

Über die nicht festgesetzte Steuerschuld ist im Abgabenbescheid abzusprechen. Für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für die nach der Überführung oder Verlegung im Ausland ein Aktivposten angesetzt wird, ist die Steuerschuld jedoch von jenen Aufwendungen festzusetzen, die bereits als Betriebsausgaben zu berücksichtigen waren. Weist der Steuerpflichtige die tatsächlichen Aufwendungen nicht nach, gelten 65% des Wertes gemäß lit. a, höchstens jedoch der im Ausland angesetzte Aktivposten, als Aufwendungen für das Wirtschaftsgut.

§ 27 EStG 1988

- (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.
- (2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:
 1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;

.....

(3) Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind (einschließlich Nullkuponanleihen).

§ 27a EStG 1988

(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen

1. im Fall von Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, ausgenommen Ausgleichzahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4, einem besonderen Steuersatz von 25%,

2. in allen anderen Fällen einem besonderen Steuersatz von 27,5%

und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

Auf tatsächlich ausgeschüttete und als ausgeschüttet geltende Erträge aus Einkünften im Sinne des § 27 aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde ist Z 2 anzuwenden.

.....

(3)

Als Einkünfte anzusetzen sind:

1. Bei der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2) die bezogenen Kapitalerträge.

2. Bei realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3)

a) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös, dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten, jeweils inklusive anteiliger Stückzinsen;

b) im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts (§ 27 Abs. 6 Z 1) sowie im Falle der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Depot (§ 27 Abs. 6 Z 2) der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Eintritts der Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts führen, bzw. der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens, und den Anschaffungskosten. In den Fällen nicht festgesetzter Abgabenschuld (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a) sind zwischen Wegzug bzw. Übertragung und Veräußerung eingetretene Wertminderungen höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug bzw.

Übertragung zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden.

c) im Falle der Liquidation (§ 27 Abs. 6 Z 3) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten.

Progressionsvorbehalt

Dieser ist zwar im Gesetz nicht explizit geregelt, ergibt sich aber aus den §§ 1, 2 und 33 EStG 1988 und ist laut VwGH (VwGH vom 29.7.2010, 2010/15/0021) selbst dann anzuwenden, wenn dies im DBA nicht ausdrücklich erwähnt wird (Siehe dazu Jakom/Marschner EStG § 1 Rz 17). Im DBA Ungarn ist dies in Art 22 Abs. 1 ausdrücklich vorgesehen (ausgenommen Dividenden nach Art 22 Abs. 2 DBA Ungarn).

Überleitung des nach ungarischen Recht ermittelten Gewinns in einen nach EStG 1988 ermittelten Gewinn

UFS vom 08.07.2011, RV/0476-F/09: Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021; VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; vgl. auch Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 159 ff). Zu berücksichtigen ist weiters, dass die für die österreichische Steuer maßgeblichen Bemessungsgrundlagen, also auch die in Österreich im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigenden Auslandseinkünfte, stets nach inländischem Recht zu ermitteln sind. Hierin stimmen Lehre (Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Teil I, Z 00 Rz 50), Rechtsprechung (VwGH 6.3.1984, 83/14/0107, UFS 17.1.2006, RV/0342-L/02; UFS 7.5.2009, RV/0350-F/08; UFS 23.7.2009, RV/0516-F/07) und BMF (EStR 2000 Rz 17, 33, 7591) überein.

Zur ersten Begründungslinie: Statische oder dynamische Interpretation eines DBA

Nach Art 3 Abs. 2 DBA Ungarn ist die Bedeutung der Bestimmungen im Abkommen, wenn dieses keine eigene Definition enthält primär nach dem Zusammenhang des Abkommens abkommensautonom und erst sekundär nach dem nationalen Recht des Anwenderstaates zu bestimmen. Der Richter folgt der Ansicht der Parteien, dass die hier maßgeblichen Fragestellungen abkommensautonom gelöst werden können und müssen und daher ein Rückgriff auf das nationale Recht Österreichs oder Ungarns hinsichtlich der Auslegung des DBA Ungarn nicht erforderlich ist. Die Zuteilungsregeln des DBA als völkerrechtlicher Vertrag sind

somit in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.

Soweit die Vertragsparteien den Text des OECD-MA in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen, ist der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages idR der Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-MA beizumessen. Dadurch erlangt auch „der bei Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zum übernommenen Musterabkommen für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung“ (VwGH 31.7.1996, 92/13/0172, ÖStZB 1997, 235). Die bei Vertragsabschluss vorliegende Fassung des Kommentars zum MA gibt Aufschluss, welche Intentionen die Vertragsparteien bei der Übernahme der Bestimmungen aus dem MA verfolgten.

Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Einl. Rz 70: Diesen Ausführungen liegt ein **statisches Verständnis** zugrunde, wonach die Fassung des OECD-MK zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses heranzuziehen sei, aber für die normative Heranziehung geänderter Kommentare kein Raum bestünde (VwGH 31.7.1996, 92/13/0172, ÖStZB 1997, 235; in diese Richtung wohl a VfGH 25.9.2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015, u dazu Lang, SWI 2015, 572 f; BFH 8.12.2010, I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl 2011 II 488; BFH 9.2.2011, I R 54, 55/10, BFHE 232, 476; BFH 25.5.2011, I R 95/10, BFHE 234, 63; BFH 16.1.2014, I R 30/12, BStBl 2014 II 721; BFH 16.1.2014, I R 30/12, BStBl II 2014, 721; BFH 6.6.2015, I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326; Lang in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen 24 ff; Lang, SWI 1996, 428 f; Vogel, SWI 2000, 108 f; Lang, ÖStZ 2006/370, 207 ff; Lang in Grotherr, Steuerplanung 3 1868 ff; Lang, SWI 2012, 122; Lang in DStJG 36, 18 f; Gosch, SWI 2015, 505 f; Lang, SWI 2015, 572 f; Lang in FS Gosch 236 ff; Lehner in V/L6 Grundl Rz 127; wohl ohne Problembewusstsein anders aber VwGH 24.11.1999, 94/13/0233, ÖStZB 2000/155, 179).

Dem gegenüber vertritt die öst. Finanzverwaltung und die OECD ein dynamisches Verständnis, nachdem das jeweils geltende MA der OECD und dessen Kommentierung zur Auslegung heranzuziehen sei. Unbestritten könnte bei dynamischer Betrachtung, auch nach dem Betriebsstättenbericht der OECD, nach dem heutigen Stand der Diskussion eine Landwirtschaft eine DBA-Betriebsstätte begründen. Zur dogmatischen Begründung der statischen Ansicht iZm der Gewaltenteilung und dem zusätzlichen Argument des Fehlens einer die dynamische Sichtweise unterstützenden Klausel im DBA Ungarn siehe auch Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Einl. Rz 72 und den umfassenden Beitrag insbesondere zur historischen Entwicklung und Bedeutung der MA OECD und der Kommentierung dazu von Lang in ÖStZ 2006, 203.

Wie Bendlinger in Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts², LexisNexis, Punkt 4.4.3., ausführt, würde bei einer dynamischen Betrachtung der OECD eine Funktion zukommen, die ihr verfassungsrechtlich nicht zusteht. Es könnte sozusagen eine im

Kommentar angeführte Meinung der OECD einen auf Gesetzesrang stehenden völkerrechtlichen Vertrag nachträglich inhaltlich verändern.

Für den Richter war neben der dogmatischen Begründung vor allem die bestehende Judikatur zu dieser Frage ausschlaggebend:

Der VfGH sah in seinem Erkenntnis vom VfGH vom 15.3.1990, B 758/88, B 759/88 keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, wenn Betriebsstätten eines Luf bzw. eines GW unterschiedlich behandelt werden: *„Die Vorschrift verwendet eine Terminologie (\"Betriebsstätte\", \"Unternehmen eines Vertragsstaates\"), die im Abkommen nur im Zusammenhang mit der Besteuerung von Unternehmensgewinnen (Art 7) verwendet wird. Aus der Systematik des Abkommens ergibt sich, daß es sich hierbei um Einkünfte handelt, die keine Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit oder aus freiberuflicher Tätigkeit sind: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind in Art 6, Einkünfte aus freien Berufen in Art 14 geregelt. Dementsprechend geht auch der Kommentar der OECD zum Musterabkommen davon aus, daß Art 24 sich lediglich auf gewerbliche Unternehmen bzw. Betriebsstätten gewerblicher Unternehmen beziehe (OECD-Kommentar zu Art 24, Tz 23).“*

Auch aus dem Erkenntnis des VfGH vom 25.9.2015, V 41/2015, ergibt sich, dass spätere Änderungen eines OECD-MA keine automatische Rückwirkung haben und eine statische Sichtweise angebracht ist.

Siehe dazu insbesondere auch Lang in SWI 2015, 569: „Das Erkenntnis des VfGH hat eindrucksvoll verdeutlicht, dass auch dann, wenn spätere OECD-Auffassungen darauf schließen lassen, dass die bis dahin in der „Staatenpraxis“ vertretenen Auffassungen „als unbefriedigend empfunden worden“ sind, der Inhalt der bestehenden Vorschriften nicht umgedeutet werden darf. Für die Auslegung der auf Grundlage eines OECD-MA abgeschlossenen DBA-Vorschriften darf daher nur jene Fassung des OECD-Kommentars herangezogen werden, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits vorgelegen ist.“

Im bereits oben angeführten Erkenntnis des **VwGH vom 31.7.1996, 92/13/0172** führt dieser aus (auch iZm dem MA): *„Bei der Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen ist zu beachten, daß Vertragsparteien, insoweit sie den Text des OECD-Musterabkommens in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen, der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-Musterabkommens beimessen; dadurch erlangt der bei Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zum übernommenen Musterabkommen für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung (vgl. Lang M., Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien 1994, 22 und 30f).“*

In **späteren MA OECD ermöglicht Art 3 Abs. 2** den Staaten beim Abschluss eines DBA zu vereinbaren, dass jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung habe, die ihm **im Anwendungszeitraum** nach dem Rechts dieses Staates zukommt,..... .

Das MA OECD 1963 und das DBA Ungarn enthält diese Bestimmung in dieser Form nicht.

Dazu der VwGH (VwGH vom 19.12.2006, 2005/15/0158): „*Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens stellt somit auf das innerstaatliche Recht "im Anwendungszeitraum" ab. Demgegenüber enthält Art. 3 Abs. 2 des DBA-Liechtenstein - wie auch Art. 3 Abs. 2 des DBA-Schweiz - **diesen Verweis auf den Anwendungszeitraum gerade nicht**. Solcherart ist auch für das DBA-Liechtenstein festzustellen, dass Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind.*“

Siehe ggfs auch das Erkenntnis des VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057, in dem der Gerichtshof auf VwGH vom 19.12.2006, 2005/15/0158, verweist.

Nach einer oben zitierten Literaturstelle hätte der VwGH „wohl ohne Problembewusstsein“ in einem Erkenntnis aus dem Jahr 1999 (VwGH 24.11.1999, 94/13/0233) anders entschieden und den OECD Musterkommentar aus 1977 zur Auslegung eines im Jahr 1974 geschlossenen DBAs herangezogen.

Fallweise wird auch vertreten, dass sich der VwGH in seinen Erkenntnissen vom VwGH 21.5.1997, 96/14/0084, und vom 28.1.2003, 99/14/0100, zumindest nicht eindeutig positioniert habe.

Der Richter des gegenständlichen Verfahrens kann eine dezidierte Vertretung einer dynamischen Betrachtungsweise den angeführten Erkenntnissen nicht entnehmen. Fest steht dagegen, dass sich der VfGH im Jahr 2015 und der VwGH in den Jahren 2001, zweimal im Jahr 2006 und im Jahr 2007 (siehe jeweils oben) eindeutig und klar für die –soweit erkennbar erstmals im Erkenntnis des VwGH vom 31.7.1996, 92/13/0172, judizierte- statische Sichtweise ausgesprochen haben. Auch jüngst hat der VwGH (VwGH 8.3.2022, Ra 2022/15/0021) wieder auf dieses Erkenntnis aus dem Jahr 1996 verwiesen.

Aus den Erkenntnissen des VwGH aus den Jahren 2006 und 2007 kann auch geschlossen werden, dass sich der Gerichtshof nicht der Ansicht von Loukota (SWI 2005, 58) angeschlossen hat, dass aus europarechtlichen Gründen (Diskriminierungsverbot) auch eine LuF eine DBA-Betriebsstätte haben könne.

Der deutsche BFH judiziert ständig iSd statischen Sichtweise:

Besonders ausführlich stellt der **BFH in seinem Urteil vom 27.10.2011, I R 26/11**, seine Rechtsansicht dar. Wenn der Bf dazu nach dem Vorhalt dieses Urteils ausführt, dass dieses nur auf den Besonderheiten des DBA Deutschland/Spanien beruhe, ist dem entgegenzuhalten,

dass dieses in den auch hier relevanten Bestimmungen wortgleich mit dem MA OECD 1963 und dem DBA Ungarn ist.

BFH: „Zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gehören auch die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, da dort die Nutzung von Grund und Boden im Vordergrund steht..... Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Spanien bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine "feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird". Vorausgesetzt wird damit die Existenz eines Unternehmens, wobei der Begriff des Unternehmens selbst im DBA-Spanien nicht näher definiert wird. Denn in der allgemeinen Begriffsbestimmung in Art. 3 Abs. 1 Buchst. g DBA-Spanien wird der Begriff des Unternehmens bereits vorausgesetzt. Soweit das FG aus der fehlenden abkommensrechtlichen Definition indes schließt, es sei für die Auslegung auf die nach dem deutschen innerstaatlichen Recht maßgebliche Zuordnung zu den Tatbestandsmerkmalen des § 15 Abs. 2 EStG 1997 abzustellen, pflichtet der Senat dem nicht bei. **Was als Unternehmen anzusehen ist, muss vielmehr (zunächst) unter Berücksichtigung des Wortlauts und des Zwecks des Art. 5 DBA-Spanien sowie seines systematischen Zusammenhangs mit anderen Abkommensbestimmungen ermittelt werden** (vgl. Senatsurteil vom 27. Januar 1972 I R 37/70, BFHE 105, 8, BStBl II 1972, 459, zum DBA-Schweiz 1931 vom 15. Juli 1931 i.d.F. des Zusatzprotokolls vom 20. März 1959, BStBl I 1959, 1006). Der Unternehmensbegriff ist daher primär aus Art. 7 DBA-Spanien zu bestimmen (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 3 Rz 23). Er lässt sich mittelbar durch die in Art. 7 DBA-Spanien angelegte Abgrenzung zu Art. 6 Abs. 1 und Art. 14 DBA-Spanien ableiten. **Abkommensrechtlich fällt damit alles, was als Land- und Forstwirtschaft i.S. des Art. 6 Abs. 1 DBA-Spanien anzusehen ist, nicht unter den Begriff des Unternehmens i.S. des Art. 7 DBA-Spanien und kann damit auch keine Betriebsstätte begründen** (vgl. Vogel in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 3 Rz 41a; Görl in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 5 Rz 11; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 6 Rz 16a; ders. in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 5 Rz 26; ders. in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 7 Rz 15, 44; Ellsel in Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 6 DBA-Spanien Rz 10; Erhard in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 3 Rz 112; Strunk/ Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 3 OECD-MA Rz 21; Suchanek, IStR 2007, 654, 656; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. März 1982, BStBl I 1982, 372). Dies folgt letztlich aus dem abkommensrechtlichen Prinzip des Vorrangs der speziellen Einkunftsart, das als Sachgesetzlichkeit bei der Auslegung von Abkommensbestimmungen zu beachten ist (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 7 Rz 16a, 44; vgl. hierzu auch Senatsurteil vom 23. Oktober 1996 I R 10/96, BFHE 182, 51, BStBl II 1997, 313).

Dieses Ergebnis wird für das DBA-Spanien auch durch Art. 6 Abs. 4 DBA-Spanien bestätigt, der explizit von "Einkünften aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens" in Abgrenzung zu Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufs dient, spricht. Aus dem Zusammenhang mit Art. 6 Abs. 1 und 2 DBA-Spanien ergibt sich eine weitere Abgrenzung zu Einkünften land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die eben keine

"Unternehmen" im Sinne des DBA-Spanien darstellen. Aus der klarstellenden Formulierung in Art. 6 Abs. 4 DBA-Spanien, wonach auch "Unternehmen" Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen beziehen können, kann (umgekehrt) dagegen nicht abgeleitet werden, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb als "Unternehmen" anzusehen ist und damit eine Betriebsstätte begründen kann (so aber Reimer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 6 Rz 43a, 204). Eine derartige Auslegung ist dem Wortlaut nicht zu entnehmen und lässt das abkommensrechtliche Prinzip des Vorrangs der speziellen Einkunftsart unberücksichtigt.

Soweit das FG schließlich mit Teilen des Schrifttums davon ausgeht, dass der Begriff der Betriebsstätte in Art. 5 Abs. 1 DBA-Spanien keine Eingrenzung auf eine bestimmte Einkunftsart vornehme (vgl. hierzu auch Herlinghaus in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 23 Spanien Rz 25; Grotherr in Gosch/Kroppen/ Grotherr, a.a.O., Art. 23 DBA-Spanien Rz 27; Debatin, Der Betrieb 1988, 1285), **vermag dem der erkennende Senat nicht zu folgen.** Auch diese Auslegung wird dem Abkommenszusammenhang nicht gerecht.“

Urteil des BFH vom 11. Juli 2018, I R 44/16: „Ferner widerspricht es der ständigen Spruchpraxis des Senats, im Sinne einer dynamischen Abkommensauslegung der späteren Fortentwicklung oder Änderung von OECD-Verlautbarungen eine streitentscheidende Bedeutung für das Verständnis bereits zuvor verhandelter Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen.“

So auch BFH vom 8.12.2010, I R 92/09

Auch in einigen Erkenntnissen des BFG bzw. UFS wurde bereits der statischen Sichtweise der Vorrang eingeräumt (siehe zu weiteren Beispielen: unten bei BFG vom 23.02.2014, RV/1100036/2011)

Erkenntnis des BFG vom 22.07.2024, RV/5100103/2022 Zur Interpretation eines auf einem Musterabkommen basierenden Doppelbesteuerungsabkommens kann nur die Fassung des Musterabkommens und korrespondierenden Kommentars herangezogen werden, die beim Abschluss des DBA bereits vorgelegen ist (VwGH 31.7.1996, 92/13/0172; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen², Rz 118). Änderungen und Updates von Musterabkommen, die nach Abschluss eines Abkommens vorgenommen werden, sind daher unbeachtlich.

Beer/Schragl dazu in SWI 2024, 547: Demnach kann nur derjenigen Version der Materialien, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA die aktuelle ist, bei der Auslegung eines DBA ein hohes Gewicht zuteil werden. Das ist insbesondere **deswegen der Fall, weil die Vertragsstaaten den Bestimmungen eines DBA keine Bedeutung beimessen können, die erst aus späteren Versionen der Materialien hervorgeht.**

UFSF vom 06.09.2011, RV/0465-F/08 *Der Begriff "feste Einrichtung" ist im Sinne der Betriebsstättendefinition des Art. 5 DBA-Liechtenstein zu verstehen. Dies ergibt sich aus Z 4 des Altcommentars zu Art. 14 OECD Musterabkommen folgt, wo festgestellt wird: "Obwohl Artikel 7 und 14 auf denselben Grundsätzen beruhen, wurde es für richtig befunden, den Begriff der Betriebsstätte nur den gewerblichen Tätigkeiten vorzubehalten. Deshalb wird der Ausdruck "feste Einrichtung" verwendet. Nicht erforderlich war es, diesen Begriff zu definieren..."*, und ferner daraus, dass Art. 14 des OECD-Musterabkommens zwischenzeitig entfernt worden ist, weil sich dieser auf Grund der gleichgerichteten Einkünftezurechnungsgrundsätze in Art. 7 als überflüssig erwiesen hat (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, *Internationales Steuerrecht*, 1, Z 14, Tz 3 und 12).

Erkenntnis des BFG vom 09.10.2020, RV/1100094/2015 (gem. § 23 Abs. 3 BFGG nicht veröffentlicht): „Art. 9 DBA-Schweiz entspricht Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge: OECD-MA). Soweit die Vertragsparteien den Text des OECD-MA in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen, ist daher davon auszugehen, dass die Vertragsparteien der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-MA beimessen und erlangt dadurch der bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum übernommenen Musterabkommen für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0172, mwN, sowie Bendlinger)“

*Erkenntnis des BFG vom 23.02.2014, RV/1100036/2011 (gem. § 23 Abs. 3 BFGG nicht veröffentlicht): „Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat diese Auslegung nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens (5.11.1969) zu erfolgen (sog. statische Betrachtung). Der Grund für eine statische Interpretation der Begriffe des DBA-Liechtenstein besteht für den VwGH darin, dass Artikel 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein den Verweis in Artikel 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck habe die Bedeutung, **die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, gerade nicht enthalte**. Damit sei aber eine dynamische Interpretation, wie sie Artikel 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen vorsehe, im Anwendungsbereich des DBA-Liechtenstein (wie auch des DBA-Schweiz) ausgeschlossen. (vgl. VwGH 19.12.2006, 2005/15/0158; 28.11.2007, 2006/14/0057; kritisch dazu Lang, *Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA*, SWI 2007, 1999).*

Zur Unzulässigkeit einer Revision: Das Gebot, die innerstaatliche Auslegung der Begriffe des DBA-Liechtenstein in einem statischen Sinne vorzunehmen, beruht auf einer einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2006, 2005/15/0158; VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057 und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 27.11.2003, RV/0039-F/03, UFS 27.10.2005, RV/0259-F/03; UFS 22.1.2010, RV/0268-F/08).“

Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², 2018, Rzn X/10 ff). Abweichend von der auch von der österreichischen Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, wonach die jeweils aktuelle Fassung des Kommentars zum OECD-MA relevant sein soll, sofern dieser nicht selbst anderes anordnet oder in einem Verständigungsverfahren Abweichendes vereinbart wurde (dynamisches Verständnis), ist nach dem von der Rechtsprechung und im Schrifttum weitgehend vertretenen statischen Verständnis sohin die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses veröffentlichte Fassung des Kommentars zum OECD-MA heranzuziehen (vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², 2018, Rz X/12, mwN; ebenso BFH 11.7.2018, I R 44/16, mwN).

Veräußerungsgewinne sollten möglichst so versteuert werden, wie die Einkünfte aus dem veräußerten Wirtschaftsgut. Dementsprechend sind Wertsteigerungen aus Beteiligungen grundsätzlich auch wieder im Ansässigkeitsstaat zu versteuern. Ausgenommen davon wären allenfalls Beteiligungen (sofern man diese als bewegliche Sachen betrachtet), wenn diese Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines gewerblichen Unternehmers darstellt oder zu einer festen Einrichtung eines Freiberuflers gehört. Für Beteiligungen eines LuF bleibt es aber beim Besteuerungsrecht

2. Begründungslinie

Falls das DBA Ungarn dynamisch nach der aktuellen Sichtweise der OECD zu interpretieren ist und die LuF des Bf eine Betriebsstätte iSd DBA Ungarn in Ungarn hat, muss festgestellt werden, ob die fraglichen Beteiligungen iSd Betriebsstättenvorbehalte der Art 10 und 13 DBA Ungarn zu dieser ungar. Betriebsstätte gehören bzw. ob diese Betriebsvermögen dieser ungar. Betriebsstätte darstellen.

Im Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2017, Ro 2016/13/0014, ging es um die Frage, ob eine mit einem Notariatsakt erfolgte Einlage in ein Unternehmen im DBA Partnerstaat dazu führte, dass diese iSd Art 13 Abs. 2 DBA –Slowakei (gleichlautend mit dem hier maßgeblichen Art 13 Abs. 2 DBA Ungarn) zum „Betriebsvermögen einer Betriebsstätte“ im Partnerstaat wurde und somit zum Verlust des Besteuerungsrechtes des Staates, von dem aus die Einlage erfolgt ist. Der VwGH hielt fest, dass sowohl für die Besteuerung von Dividenden als auch der Gewinne aus der Veräußerung der entsprechenden Beteiligung (diese Einkünfte sind parallel zu beurteilen und zu behandeln) nur die **tatsächliche Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte** im Partnerstaat entscheidend ist. Dabei ist die Aufnahme in die Bücher oder das Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen nicht ausschlaggebend. **Entscheidend seien vielmehr alleine funktionale Zurechnungskriterien.**

Nach der Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH vom 12.12.1995, 94/14/0060 mwN) kann **auch eine Wohnung des Steuerpflichtigen**, von der aus eine betriebliche Tätigkeit entfaltet

wird und die iRd Tätigkeit als Kontaktadresse dient, als Betriebsstätte angesehen werden. Es genügt, dass sich in dieser Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige betriebliche Tätigkeit abspielt. (Im Erkenntnis wird auf eine gewerbliche Tätigkeit abgestellt, weil im zu beurteilenden Zeitraum vor 1994 nur ein Gewerbebetrieb eine Betriebsstätte haben konnte.)

Nach überzeugender Ansicht der Amtspartei ergibt sich in analoger Anwendung des Art 4 DBA Ungarn, dass der Wohnsitz des Bf als Stammhaus-Betriebsstätte in Frage kommt, wenn dort Mindestfunktionen der LuF des Bf erfüllt werden.

In der Bestimmung des oben angeführten § 6 Z 6 öEStG 1988 wie auch in den Art 7 Abs. 2 und Art 9 DBA Ungarn kommt zum Ausdruck, dass der Fremdverhaltensgrundsatz auch zwischen Stammhaus und Niederlassung anzuwenden ist.

§ 6 Z 6 EStG 1988:sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn

- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,

Art 7 Abs. 2 DBA Ungarn: wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Art 9 DBA Ungarn: zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Nach herrschender Ansicht ist auf DBAs, die vor 2008 geschlossen wurden, das Konzept der eingeschränkten Selbständigkeitsfunktion (Relevant Business Activity Approach) anzuwenden. Nach diesem (ebenso wie nach dem späteren Separate Entity Approach) kann die Übertragung eines Wirtschaftsgutes zwischen zwei Betriebsstätten eines Unternehmens in unterschiedlichen Staaten nur anerkannt werden, wenn diese Übertragung fremdüblich erfolgte und nach Außen ausreichend zum Ausdruck kam.

In diesem Zusammenhang ist auf die vielfache Judikatur des VwGH (sog. Angehörigenjudikatur) zu verweisen, die im wesentlichen ausführt, dass Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden

unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Dabei handelt es sich zunächst um eine Tatfrage, die auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. VwGH 19.03.2024, Ra 2022/15/0089). Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Nach Aktenlage ergibt sich (auf § 167 Abs. 2 BAO wird verwiesen), dass der Bf. die Unternehmensbeteiligungen stets im Stammhaus gehalten hat. Eine Vermögensübertragung an die ungarische Niederlassung ist zu keinem Zeitpunkt dokumentiert.

Rechtliche Würdigung

Aus § 1 EStG 1988 und dem festgestellten Wohnsitz des Bf in Österreich ergibt sich dessen grundsätzliche unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich. Somit unterliegen gemäß § 2 iVm § 27 EStG 1988 auch die Einkünfte des Bf aus Kapitalvermögen aus dem In- und Ausland, gegenständlich die erhaltenen Gewinnanteile (Dividenden) und realisierten Wertsteigerungen (Veräußerungserlöse) der öst. Einkommensteuer. Gleiches würde grundsätzlich auch für die Einkünfte des Bf aus LuF und aus seiner Geschäftsführungstätigkeit gelten.

Zu prüfen war, ob diese grundsätzlichen Besteuerungsansprüche Österreichs durch das DBA Ungarn eingeschränkt wird. Hinsichtlich der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (hier aus LuF) ergibt sich aus Art 6 DBA Ungarn, dass dem Lagestaat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge liegen unter Art 14 DBA Ungarn fallende Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit vor, die aufgrund der festen Einrichtung des Bf bei den beiden Gesellschaften Ungarn besteuert. Unbestritten sind diese Einkünfte gem. Art 22 DBA Ungarn grundsätzlich in Ungarn zu besteuern, in Österreich sind diese Einkünfte aber bei der Ermittlung des auf die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes miteinzubeziehen (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt).

Strittig war in diesem Verfahren, wem das Besteuerungsrecht an den Beteiligungserträgen zusteht. Die LuF des Bf verfügt nach heutiger Auffassung über eine Betriebsstätte in Ungarn. Nach Ansicht des Bf ist diese sog. dynamische Interpretation des DBA infolge der aktuellen OECD-Aussagen dazu jedenfalls anzuwenden und demnach müssten die Betriebsstättenvorbehalte der Art. 10 Abs. 4 und Art 13 Abs. 2 DBA Ungarn greifen und Ungarn das Besteuerungsrecht zustehen. Die öst. Finanzverwaltung vertritt grundsätzlich –wenn auch nicht ausdrücklich in diesem Verfahren– auch diese Ansicht.

Zur dogmatischen Begründung der statischen Ansicht iZm der Gewaltenteilung und dem zusätzlichen Argument des Fehlens einer die dynamische Sichtweise unterstützenden Klausel im DBA Ungarn siehe auch Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Einl. Rz 72 und den

umfassenden Beitrag insbesondere zur historischen Entwicklung und Bedeutung der MA OECD und der Kommentierung dazu von Lang in ÖStZ 2006, 203.

Wie Bendlinger in Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts², LexisNexis, Punkt 4.4.3., ausführt, würde bei einer dynamischen Betrachtung der OECD eine Funktion zukommen, die ihr verfassungsrechtlich nicht zusteht. Es könnte sozusagen eine im Kommentar angeführte Meinung der OECD einen auf Gesetzesrang stehenden völkerrechtlichen Vertrag nachträglich inhaltlich verändern.

Als auch die statische Sichtweise vertretende Literatur sei als Beispiel angeführt: Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², 2018, Rzn X/10 ff). Abweichend von der auch von der österreichischen Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, wonach die jeweils aktuelle Fassung des Kommentars zum OECD-MA relevant sein soll, sofern dieser nicht selbst anderes anordnet oder in einem Verständigungsverfahren Abweichendes vereinbart wurde (dynamisches Verständnis), ist nach dem von der Rechtsprechung und im Schrifttum weitgehend vertretenen statischen Verständnis sohin die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses veröffentlichte Fassung des Kommentars zum OECD-MA heranzuziehen (vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², 2018, Rz X/12, mwN; ebenso BFH 11.7.2018, I R 44/16, mwN).

Mögen sich auch mittlerweile die hier vertretenen Auffassung (insbesonder auch durch den Betriebsstättenbericht der OECD aus dem Oktober 2011) geändert haben, muss doch als maßgeblich erachtet werden, was die Vertragsparteien Österreich und Ungarn 1975 vereinbaren wollten. Diese gewollte Vereinbarung, die auch im Wortlaut der oben angeführten Bestimmungen ihren Niederschlag gefunden hat, wurde auch gleichrangig mit einem Bundesgesetz im BGBl Nr 52/1976 kundgemacht und ist somit im ursprünglich gewollten Sinn anzuwenden.

Der Richter schloss sich aber aus den angeführten dogmatischen und verfassungsrechtlichen Überlegungen der zumindest überwiegend in der Judikatur vertretenen Ansicht der erforderlichen statischen Interpretation eines DBA an. Demnach ist das DBA Ungarn im Sinn des bei seinem Abschluss im Jahr 1975 geltenden Musterabkommens 1963 (und dessen Kommentierung dazu) auszulegen. Da iSd OECD –Musterabkommens 1963 nur ein Gewerbebetrieb und nicht auch eine LuF eine Betriebsstätte haben konnte, können auch bei einer LuF die im DBA Ungarn vorgesehenen Betriebsstättenvorbehalte nicht greifen und Österreich kommt als Ansässigkeitsstaat des Bf das Besteuerungsrecht zu.

Auch Art 3 Abs. 2 DBA Ungarn ordnet an, dass bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Rechts dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind. Nach dem DBA Ungarn ist nicht auf die Rechtslage im jeweiligen Anwendungszeitraum abzustellen. Wie gezeigt wurde, hat abkommensautonom und statisch nach dem Zusammenhang interpretiert, nach dem hier anzuwendenden DBA nur ein gewerbliches Unternehmen eine Betriebsstätte. Zum selben

Ergebnis kommt man auch bei einer rein innerstaatlichen und gebotenen statischen Auslegung, da in § 29 BAO bis zum BGBl 1993/818 der Betriebsstättenbegriff auf Gewerbebetriebe beschränkt war und somit vor der Änderung des § 29 BAO und somit auch im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA Ungarn ein LuF Betrieb keine Betriebsstätte darstellte. Dieser Umstand spricht auch dafür, dass dem DBA im Abschlusszeitpunkt auch das Verständnis, dass ein Bauernhof keine Betriebsstätte ist, zugrunde lag.

Aus der oben angeführten Rechtsprechung ergibt sich aber auch eindeutig, dass ursprünglich unterschieden wurde in eine Betriebsstätte eines Gewerbebetriebes, eine feste Einrichtung eines Freiberuflers und dem Betrieb eines LuF. Beteiligungen iSd Art 10 Abs. 3 DBA UNGARN/AUT wurden grundsätzlich als selbständig zu regelnde Einkunftsquellen erachtet und das Besteuerungsrecht an den Einkünften daraus grundsätzlich dem Staat der Ansässigkeit des Einkünftebezieher zugeordnet. Ausgenommen davon sollen nur jene Beteiligungen sein, die notwendiges Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines gewerblichen Unternehmens sind.

Die Amtspartei, die –wie bereits erwähnt- grundsätzlich die statische Auffassung der Judikatur nicht teilt, argumentierte das Besteuerungsrecht Österreichs damit, dass die Betriebsstättenvorbehalte des DBA Ungarn voraussetzen würden, dass die Beteiligungen auch funktional und tatsächlich zu der Betriebsstätte in Ungarn gehören. Im Verfahren stellte sich heraus, dass der Bf auch an seinem öst. Wohnsitz wesentlich Funktionen seiner LuF ausübte und somit auch in Österreich eine Betriebsstätte dieser LuF bestand, die als „Stammhaus“ bezeichnet wird. Hinsichtlich der entscheidenden Frage, ob nun die Beteiligungen aus funktionalen und tatsächlichen Gründen der öst. oder der ungar. Betriebsstätte zuzurechnen ist, wies die Amtspartei nach, dass die Funktionen der Beteiligungen (die entscheidende Einflußnahmemöglichkeit auf die beiden Kfts) selbst dann erfüllt wurden, wenn die Beteiligungen irrtümlich im öst. Privatvermögen gehalten wurden. Hinsichtlich der funktionalen Zuordnung gibt es somit keinen zwingenden Grund, die Beteiligungen der ungar. Betriebsstätte zuzuordnen. Zudem argumentierte die Amtspartei, dass es nach den im zwischenstaatlichen Steuerrecht geltenden Prinzipien, die auch im DBA Ungarn ihren Niederschlag (siehe zB Art 7 und 9 DBA Ungarn) gefunden haben, erforderlich sei, dass bei Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Betriebsstätten diese wie fremde Unternehmen zu behandeln seien. Demnach müssten Transaktionen zwischen diesen, damit diese steuerlich anerkannt werden können, dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen. Dabei ist auch gefordert, dass die Transaktion nach Außen ausreichend dokumentiert wird. Wenn es schon keinen zwingenden Grund für eine Zuordnung der Beteiligungen an die ungar. Betriebsstätte gibt, müsste zumindest die Übertragung der Beteiligungen nach Ungarn hinreichend dokumentiert sein. Da es diesbezüglich keinerlei Dokumentation (z.B. betreffend Stichtag der Übertragung, Werte der Beteiligungen im Übertragungszeitpunkt usw.) gibt, die Aufnahme in die „analytische Aufzeichnung der Beteiligungen“ erst Jahre später erfolgte und auch eine Wegzugbesteuerung unterblieb, ist eine Zuordnung zur ungar. Betriebsstätte rechtlich nicht

möglich.

Ebenso hätte der Bf nach einem derartigen tatsächlich stattgefundenen Übertragungsvorgang die Beteiligungen nicht auch nach 2005 bzw. nach 2014 als inländisches Privatvermögen behandelt. Ein steuerliche vertretener Unternehmer hätte zudem die sog. Wegzugbesteuerung durchgeführt.

Der Wohnsitz des Bf erfüllt grundsätzlich die zeitlichen und örtlichen Voraussetzungen einer Stammhaus-Betriebsstätte. Hinsichtlich des zu erfüllenden funktionalen Elementes wird gefordert, dass dort eine Tätigkeit dauernd ausgeübt wird, die den Zweck des Unternehmens funktional unmittelbar fördert. Dies ist der Fall, weil sich der Bf überwiegend und gemeinsam mit seiner Mitgesellschafterin dort aufhielt. Rechnungen von ihm und an ihm mit der öst Anschrift ausgestellt wurden und auch nach der Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass im Zeitalter moderner Kommunikationsmittel auch Entscheidungen in Ö gefällt und nach Ungarn weitergegeben werden konnten, zumal dort ja auch den Großteil der Arbeiten ohnehin die Kft 1 mit eigenem Personal verrichtete. Ebenso konnten Informationen an ihn derart kommuniziert werden.

Da der Bf auch der einzige Mitarbeiter seines IuF Betriebes war, ist insbesondere auch davon auszugehen, dass die wesentlichen Entscheidungen hinsichtlich seiner Beteiligungen in Österreich gefallen sind. Dafür spricht auch, dass er sich wohl mit seiner Gattin und Mitgesellschafterin in Österreich hinsichtlich der die Beteiligungen betreffenden Entscheidungen abgesprochen haben wird.

Wie sachverhaltsmäßig festgestellt wurde, war die Beteiligung an der Kft 1 bis 2005 im Privatvermögen des Bf und wurde auch in den folgenden Jahren seitens des Bf unrichtigerweise so behandelt. Nach den Angaben des Bf, denen das BFG folgt, sind beide Beteiligungen gleichermaßen zu beurteilen und infolge ihrer funktionalen Bedeutung für den Betrieb des Bf als Betriebsvermögen anzusehen (Kft 1 ab 2005 und Kft 2 ab 2014). Die Bedeutung der Beteiligungen bestand darin, dass mit Hilfe dieser Synergieeffekte und Kostenersparnisse für den IuF Betrieb des Bf gewonnen werden konnten.

Wie sachverhaltsmäßig festgestellt wurde, behandelte der Bf seine Beteiligungen über den gesamten Zeitraum so, als würden sie im österreichischen Privatvermögen gehalten werden. Um seinen offenbar erforderlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der beiden Kft zugunsten seines IuF Unternehmens ausüben zu können (das funktionale Element der Beteiligungen), ist es ohne Bedeutung, ob die Beteiligungen zum österreichischen Privat- oder Betriebsvermögen oder zum ungarischen Vermögen gehören.

Wenn aber gar keine Maßnahme zur Übertragung (Einlage) der Beteiligungen in das Vermögen der ungarischen Betriebsstätte stattfand, muss und kann gar nicht überprüft werden, ob diese Übertragung (Einlage) wie zwischen selbständigen fremden Unternehmen erfolgt ist.

Kein gewissenhafter und nach kaufmännischen Grundsätzen handelnder Unternehmer würde unter sonst gleichen Umständen fremden Dritten Unternehmensbeteiligungen unentgeltlich und ohne jede vertragliche Grundlage überlassen.

Da aber die Beteiligungen seitens des Bf immer wie Privatvermögen behandelt wurden und

somit weder eine fremdübliche, nach Außen zum Ausdruck gekommene Einlage noch eine derartige Übertragung vom öst. Stammhaus in das Vermögen der Betriebsstätte in Ungarn erfolgte, muss davon ausgegangen werden, dass die Beteiligungen nie zum Betriebsvermögen in Ungarn gehörten und somit auch aus diesem Grund die Betriebsstättenvorbehalte der Art 10 und 13 nicht greifen können.

Zudem gibt es auch keine zwingenden Gründe für eine Zuordnung der Beteiligungen zur ungarischen Betriebsstätte. Der Bf konnte seinen erforderlichen und durch die Beteiligungen vermittelten Einfluss zugunsten seines IuF Betriebes auch ausüben, wenn die Beteiligungen in Österreich gehalten werden.

Seitens des Bf wurden die Argumente des Finanzamtes weder hinsichtlich der wesentlichen Sachverhaltskriterien noch hinsichtlich der rechtlichen Darstellungen stichhaltig widerlegt. In diesem Zusammenhang scheint auch entscheidend, dass der Bf wiederholt zugestand, all die Jahre irrtümlich davon ausgegangen zu sein, dass die Beteiligungen zu seinem öst. Privatvermögen gehören. Daher wurde auch eine Übertragung der Beteiligungen in die ungar. Betriebsstätte nie angedacht und später auch nie behauptet. Der Bf vertrat dazu lediglich die Ansicht, dass die Beteiligungen als notwendiges Betriebsvermögen automatisch in das ungar. Betriebsvermögen gekommen seien und ein diesbezüglicher Übertragungsvorgang zivilrechtlich nicht möglich und auch praktisch nicht vorstellbar und daher auch nicht dokumentierbar sei. Dem muss aber entgegengehalten werden, dass auch bei anderen zivilrechtlich nicht möglichen Transaktionen zwischen zwei unselbständigen Betriebsteilen in unterschiedlichen Ländern die Fremdüblichkeit (zB der Verrechnungspreise) nachgewiesen werden muss.

Bei den Einkünften aus einem IuF Betrieb ist der Anknüpfungspunkt für das Besteuerungsrecht des Lagestaates nach Art 6 die Nutzung seines Grund und Bodens. Bei den Einkünften aus einem gewerblichen Unternehmen begründet nach Art 7 eine Betriebsstätte, in der sich die Tätigkeit des Unternehmers verdichtet und der Unternehmer die Infrastruktur des Lagestaates nutzt, das Besteuerungsrecht. Bei den Einkünften aus einer freiberuflichen Tätigkeit musste sich diese auf besonderen Fähigkeiten beruhende Tätigkeit gem. Art. 14 an einer „festen Einrichtung“ in gleicher Weise wie beim Unternehmen verdichten, um ein Besteuerungsrecht des Staates der Lage der festen Einrichtung zu begründen. (In späteren DBAs bzw. MA wurde an der Unterscheidung zwischen Unternehmen und freien Berufen nicht mehr festgehalten).

Beteiligungen iSd Art 10 Abs. 3 DBA Ungarn wurden grundsätzlich als selbständig zu regelnde Einkunftsquellen erachtet und das Besteuerungsrecht an den Einkünften daraus grundsätzlich dem Staat der Ansässigkeit des Einkünftebezieher zugeordnet. Ausgenommen davon sollen nur jene Beteiligungen sein, die zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines gewerblichen Unternehmens gehören.

Veräußerungsgewinne sollten möglichst so versteuert werden, wie die Einkünfte aus dem veräußerten Wirtschaftsgut. Dementsprechend sind Wertsteigerungen aus Beteiligungen grundsätzlich auch wieder im Ansässigkeitsstaat zu versteuern. Ausgenommen davon wären allenfalls Beteiligungen (sofern man diese als bewegliche Sachen betrachtet), wenn diese Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines gewerblichen Unternehmers darstellen oder zu einer festen Einrichtung eines Freiberuflers gehören. Für Beteiligungen eines LuF bleibt es aber beim Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates.

Beteiligung wurden (neben z.B. Lizenzen) als selbständig zu regelnde Einkunftsquellen gesehen und die Einkünfte daraus in *leges speciales* geregelt. Laufende EK daraus sollten unter Art 10ff und Veräußerungsgewinne unter Art 13 fallen. Die Besteuerung der Früchte der in Art.10ff genannten Vermögensteile und die Erträge aus deren Veräußerung bzw. aus deren Wertzuwachs sollte gem. Art. 13 im Gleichlauf erfolgen. Die Spezialität der die Beteiligung betreffenden Verteilungsnormen ergibt sich auch daraus, dass man den Betriebsstättenvorbehalt nicht gebraucht hätte, wenn die Beteiligung bzw die Einkünfte daraus im Fall der gegebenen Betriebsvermögens-Eigenschaft automatisch zum Unternehmen bzw zum Gewinn der Betriebsstätte gehören würde.

Die laufenden Einkünfte aus Beteiligungen sollten grundsätzlich im Staat der Ansässigkeit des Halters der Beteiligungen besteuert werden. Hier sah man grundsätzlich keinen -eine grundsätzliche Besteuerung rechtfertigenden- Bezug zum Grund und Boden des Lagestaates, zu einer gewerblichen Tätigkeit oder zu der auf besonderen Fähigkeiten oder Kenntnissen beruhenden Tätigkeit eines Freiberuflers. Nur wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines gewerblichen Unternehmens (Art. 5: in einer festen Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens zumindest teilweise ausgeübt wird) gehört, erachtete man die Zugehörigkeit zu dieser gewerblichen Tätigkeit als für eine Zuordnung des Besteuerungsrechtes der Einkünfte daraus an den Staat der Lage der Betriebsstätte als ausreichend und erklärte die Verteilungsnorm für Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen für anwendbar. Bei Dividenden aus Beteiligungen eines LuF oder Freiberuflers erachtete man die Verbindung der Beteiligung zur Nutzung von Grund und Boden des LuF oder zur auf den besonderen Fähigkeiten beruhenden Tätigkeiten des Freiberuflers als nicht ausreichend für die Begründung eines Besteuerungsrechtes des Staates der Lage des genutzten Grund und Bodens bzw. der festen Einrichtung an den Dividenden.

Hinsichtlich der Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Gesellschaften, die allenfalls als bewegliches nicht aber als körperliches unbewegliches Vermögen oder als ein unbewegliches Recht angesehen werden können, soll ebenfalls grundsätzlich das Besteuerungsrecht dem Staat der Ansässigkeit des Halters der Beteiligung zukommen (Art 13 Abs. 3). Nur wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines (gewerblichen) Unternehmens oder einer festen Einrichtung eines Freiberuflers gehört und somit genau dieser Betriebsstätte bzw. Einrichtung zu dienen bestimmt ist, soll dem Lagestaat

das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften zufallen. Da auch hier der Grund und Boden oder das Betriebsvermögen eines LuF Betriebes nicht angeführt ist, erachtete man wohl den Zusammenhang der von einem LuF gehaltenen Beteiligung mit dem das Besteuerungsrecht des Lagestaates begründenden Grund und Boden als nicht ausreichend für eine Übertragung des Besteuerungsrechtes an den Lagestaat.

Da eine Beteiligung an einer Gesellschaft kein körperliches unbewegliches Vermögen darstellt, Art 6 von den speziellen Regelungen für Erträge aus Beteiligungen und Veräußerungsgewinnen verdrängt wird und der Bf seine Beteiligung mangels einer Betriebsstätte eines gewerblichen Unternehmens allenfalls im Betriebsvermögen seines LuF Betriebes hielt, ergibt sich kein Besteuerungsrecht Ungarns an den hier fraglichen Dividenden und Veräußerungsgewinnen.

Wenn nach Art 10 Abs. 4 DBA Ungarn von einer Besteuerung von Dividenden im Ansässigkeitsstaat nur abgesehen werden kann und dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zukommt, wenn die Beteiligung tatsächlich zu einer Betriebsstätte gehört, ist auch dieser sog. Betriebsstättenvorbehalt bei gegenständlicher Sachlage nicht anwendbar, weil keine feste Einrichtung eines gewerblichen Unternehmers vorliegt, zu der die Beteiligung gehören könnte.

Gleiches gilt für die Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligungen. Auch hier würde ein sogenannter Betriebsstättenvorbehalt in Art 13 Abs. 2 DBA Ungarn dem Quellenstaat Ungarn das Besteuerungsrecht einräumen, wenn die Beteiligungen zu einer festen Einrichtung eines gewerblichen Unternehmens oder einer festen Einrichtung eines Freiberuflers gehören würde. Da dies aber nicht der Fall ist, bleibt es beim grundsätzlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates Österreich.

Im Ergebnis sind die Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligungen im Ansässigkeitsstaat Österreich zu versteuern. Gleiches gilt für die aus Ungarn erhaltenen Dividenden, wobei aber die in Ungarn einbehaltene und abgeführte 10%ige Quellensteuer auf die öst. Einkommensteuer anzurechnen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da die Frage der statischen bzw. dynamischen Interpretation von DBAs (Maßgeblichkeit des jeweils aktuellem OECD-MK oder des bei Vertragsabschluss geltenden OECD-MK) jedenfalls grundsätzlich bedeutend ist (und auch das wesentliche Begründungselement dieses Erkenntnisses darstellt) und möglicherweise vom VwGH bisher unterschiedlich beurteilt wurde (statische Sichtweise VwGH 31.7.1996, 92/13/0172 und laut

Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Einl. Rz 72 „wohl ohne Problembewusstsein anders aber VwGH 24.11.1999, 94/13/0233“) war die Revision zuzulassen.

Hinsichtlich der von der Amtspartei vertretenen und vom BFG auch übernommenen Begründung eines geforderten aber fehlenden dokumentierten Übertragungsvorganges hinsichtlich der Beteiligungen aus Österreich nach Ungarn konnte keine einschlägige höchstgerichtliche Judikatur festgestellt werden, weshalb auch diesbezüglich die Revision zuzulassen war.

Linz, am 12. Mai 2025