

25. März 2020

BMF-010221/0289-IV/8/2019

EAS 3421

Der Betriebsstättenvorbehalt bei einer ungarischen Landwirtschaft

Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger betreibt in Ungarn als Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer umfangreiche landwirtschaftliche Tätigkeiten im Wege einer dort eingetragenen Kapitalgesellschaft (Kft), welche über zahlreiche Anlagen, Maschinen sowie Grundstücke und Mitarbeiter verfügt. Die Beteiligung steht im Privatvermögen des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige eröffnete darüber hinaus einen in Ungarn eingetragenen landwirtschaftlichen Betrieb in Form eines Einzelunternehmens, welcher aufgrund der österreichischen Ansässigkeit des Unternehmers als österreichisches Unternehmen zu werten ist ([Art. 3 Abs. 1 lit. b DBA-Ungarn](#)). Der Betrieb beschäftigt keine Mitarbeiter und wurde zu dem Zweck geschaffen, den Zuerwerb weiterer Grundstücke in Ungarn zu ermöglichen. Diese hinzuerworbenen Grundstücke werden unter Einsatz von Anlagen, Maschinen und Mitarbeitern der Kft bewirtschaftet. Zudem findet der Verkauf der Ernte dieser Grundstücke im Wesentlichen im Wege der Kft und nur untergeordnet über das Einzelunternehmen statt. Im Falle von Gewinnausschüttungen der Kft sowie einer Veräußerung der Kft-Gesellschaftsanteile stellt sich die Frage, ob die Beteiligung an der Kft einer Betriebsstätte in Ungarn zuzurechnen ist, da dies Voraussetzung für die Anwendung des Betriebsstättenvorbehalts zugunsten Ungarns iSd [Art. 10 Abs. 4](#) bzw. [Art. 13 Abs. 2 DBA-Ungarn](#) ist.

Hierfür ist als Vorfrage zu klären, ob der in Form eines Einzelunternehmens betriebene Landwirtschaftsbetrieb – der an sich die Anwendung des [Art. 6 DBA-Ungarn](#) zur Folge hat – überhaupt eine Betriebsstätte iSd [Art. 5 DBA-Ungarn](#) in Ungarn unterhalten kann. Nach Ansicht der OECD kann eine Landwirtschaft („Farm“) grundsätzlich eine Betriebsstätte sein, wobei im Übrigen jedoch die Anwendbarkeit des Art. 6 OECD-MA unberührt bleibt (vgl Rz 9 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA). Dabei müssen aber auch die allgemeinen Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte erfüllt sein, insbesondere das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit (vgl Rz 6 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA, Rz

32 des OECD-MK zu Art. 10 OECD-MA). Eine bloß als Vermögensverwaltung zu beurteilende Tätigkeit ist dabei nicht ausreichend (vgl. Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, IStR I/1 Z 5, Rz 13 zum Erfordernis eines funktionalen Elements). Würde vor diesem Hintergrund die gegenständliche landwirtschaftliche Tätigkeit ausschließlich im Wege der Kft ausgeübt werden, während das Einzelunternehmen bloß dazu dient, Grundstücke bevorzugt ankaufen zu können, welche wiederum der Kft zur Verfügung gestellt werden, so könnte allein dadurch noch keine Betriebsstätte iSd [Art. 5 DBA-Ungarn](#) unterstellt werden (vgl. EAS 2071 zur Maschinenbereitstellung an deutschen Lohnabfüller; EAS 2242 zur Verpachtung einer Produktionsbetriebsstätte).

Selbst wenn aber die Tätigkeit eine betriebliche ist und zu einer Betriebsstätte in Ungarn führt, so ist zunächst nach innerstaatlichem Recht zu prüfen, ob die Beteiligung überhaupt in das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens eingelegt werden kann. Dabei ist zu beachten, dass – aufgrund der für landwirtschaftliche Betriebe relevanten Gewinnermittlungsarten – nur notwendiges Betriebsvermögen zulässig ist (zu Beteiligungen als notwendiges Betriebsvermögen siehe EStR 2000 Rz 492).

Sollte die Beteiligung dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zuzurechnen sein und sollte darüber hinaus dieses Einzelunternehmen von Österreich aus betrieben werden, maW wäre das Stammhaus des Einzelunternehmens in Österreich gelegen, dann stellt sich auf Ebene des Abkommensrechts noch die Frage, ob die Beteiligung dem Stammhaus in Österreich oder der ungarischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Die Zurechnung der Beteiligung ist nach den Grundsätzen des AOA zu beurteilen, wobei es selbst bei Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen an einem funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und der Betriebsstätte fehlen kann (vgl. VwGH 18.10.2017, [Ro 2016/13/0014](#); siehe im Detail EAS 3403, vgl. auch EAS 3317). Bei der Beurteilung ist ua. maßgeblich, dass das „wirtschaftliche Eigentum“ an der Kft-Beteiligung und somit das Recht auf die Dividende und das potentielle Risiko iZm der Beteiligungshaltung (zB Verlust aufgrund einer Beteiligungsabschreibung) tatsächlich der Betriebsstätte und nicht dem Stammhaus zuzurechnen ist. Mit der Zurechnung der Beteiligung zur Betriebsstätte in Ungarn würde im Übrigen eine Wegzugsbesteuerung nach [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) einhergehen.

Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für die Anwendbarkeit des Betriebsstättenvorbehalts iSd [Art. 10 Abs. 4](#) bzw. [Art. 13 Abs. 2 DBA-Ungarn](#), der unter dem Vorbehalt steht, dass die Kft-Beteiligung „tatsächlich“ zur ungarischen Betriebsstätte „gehört“ (vgl. Rz 32 des OECD-MK zu Art. 10 OECD-MA mit dem Verweis auf den AOA). Die Zurechnungsfrage kann allerdings

nicht im ministeriellen EAS-Verfahren geklärt werden, sondern obliegt der Sachverhaltswürdigung des zuständigen Finanzamts.

Bundesministerium für Finanzen, 25. März 2020