

35. Jahrgang / August 2025 / Nr. 8

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang

Landwirtschaften mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Agricultural Enterprises with Shares in Corporations

Katharina Deutsch

DBA und Anrechnungsvortrag

Tax Treaties and Tax Credit Carry-Forward

Stefan Bendlinger

BFH zur Betriebsstättengewinnermittlung

German Federal Fiscal Court on the Determination of PE Profits

Denise Schmaranzer

Österreichische und Schweizer Rechtsprechung

Austrian and Swiss Jurisprudence on International Tax Law

Benjamin Beer / Michael Hubmann

Besteuerung von Flugpersonal nach dem DBA Malta

Taxation of Flight Personnel Under the Tax Treaty with Malta

Valentin Bendlinger / Jürgen Romstorfer

Quellensteuerrückerstattung an ausländische Investmentfonds

Withholding Tax Refund to Foreign Investment Entities

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Michael Lang^{*)}

Landwirtschaftliche Betriebe mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften: Das Verhältnis zwischen den Art 6, 7 und 10 OECD-MA

AGRICULTURAL ENTERPRISES WITH SHARES IN CORPORATIONS: THE RELATIONSHIP BETWEEN ART 6, 7, AND 10 OECD MC

The Austrian Federal Fiscal Court ruled in a recent decision that the dividends as well as the sale of the shares of two Hungarian corporations held by an Austrian farmer, who also operates an agricultural enterprise in Hungary, are taxable in Austria due to the agricultural enterprise not fulfilling the requirements of an enterprise according to Art 7 of the tax treaty between Austria and Hungary. *Michael Lang* discusses the decision and the tax treaty treatment of farms, the relationship of Art 6, 7, 10, 11, and 12 OECD Model Convention and the relevance of the OECD Commentaries for the interpretation of those provisions.

I. Das Erkenntnis des BFG vom 12. 5. 2025, RV/5100407/2023

Das BFG hatte am 12. 5. 2025 den Fall eines in Österreich ansässigen Landwirts zu entscheiden, der in Ungarn einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhielt und auch an zwei ungarischen Kapitalgesellschaften beteiligt war, deren geschäftliche Aktivitäten mit diesem Betrieb eng verbunden waren. Der Landwirt bezog zunächst Dividenden aus diesen Beteiligungen. Schließlich veräußerte er die Gesellschaftsanteile gewinnbringend.

Das BFG ging davon aus, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb nach Art 6 Abs 2 DBA Ungarn unbewegliches Vermögen darstellt. Die Vorschriften des Art 10 und des Art 13 Abs 3 DBA Ungarn haben nach Auffassung des Gerichts aber gegenüber Art 6 und Art 13 Abs 1 DBA Ungarn Vorrang und weisen dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Anders wäre es nur, wenn der landwirtschaftliche Betrieb in Ungarn eine Betriebsstätte begründet und die Beteiligung tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall würde Art 10 Abs 4 DBA Ungarn die Dividenden Art 7 DBA Ungarn zuordnen. Die Veräußerungsgewinne könnten dann nach Art 13 Abs 2 DBA Ungarn dort besteuert werden. Das BFG maß dabei dem Umstand Bedeutung bei, dass das DBA Ungarn auf dem OECD-MA 1963 basiert: Nach damaliger Auffassung wäre unter einem „Unternehmen“ im abkommensrechtlichen Sinn nur eine gewerbliche Tätigkeit zu verstehen. Und nur ein gewerbliches Unternehmen könne auch über eine Betriebsstätte verfügen. Daher blieb es nach Auffassung des BFG bei der Anwendung des Art 10 Abs 1 und des Art 13 Abs 3 DBA Ungarn und damit auch bei der Besteuerung in Österreich.

Das BFG lehnte zwar eine „dynamische Betrachtung“ ausdrücklich ab, beschäftigte sich aber dennoch auch mit der Frage, welche Konsequenzen es hätte, wenn die ungarische Landwirtschaft dort doch eine Betriebsstätte begründet. Für diesen Fall kam das BFG zum Schluss, dass es im vorliegenden Fall an der Zuordnung der Beteiligungen zur Betriebsstätte fehlt und dass daher auch unter dieser Annahme weder Art 10

^{*)} Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Frau Univ.-Prof. Dr. Karoline Spies und Herrn Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer danke ich für die Diskussion meiner Überlegungen, Herrn Dominic Thierstein zusätzlich auch für seine Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

Abs 4 noch Art 13 Abs 2 DBA Ungarn zum Tragen kommt. Folglich hatte Österreich auch auf Grundlage dieser Auffassung nach Art 10 Abs 1 und Art 13 Abs 3 DBA Ungarn das Besteuerungsrecht.

II. Die Prämissen des BFG zur DBA-Auslegung

Das BFG ging zutreffend davon aus, dass bei der Interpretation des aus 1975 stammenden DBA Ungarn zu berücksichtigen ist, dass dieses DBA dem OECD-MA 1963 nachgebildet ist. Folglich ist auch der aus 1963 stammende OECD-Kommentar heranzuziehen. Spätere Versionen des OECD-Kommentars sind daher nicht maßgebend.¹⁾ Sie können nur – ähnlich Fachaufsätzen – Bedeutung erlangen, wenn sie überzeugende Argumente enthalten, die dazu beitragen, auf den Inhalt der Vorschriften des OECD-MA 1963 zu schließen.²⁾

Davon ist die Frage zu trennen, ob der in der Auslegungsvorschrift des Art 3 Abs 2 DBA Ungarn enthaltene Verweis auf das Recht des Anwendestaates statisch oder dynamisch zu verstehen ist. Mit dieser Vorschrift setzt sich das BFG in seiner Begründung auch auseinander: In Anknüpfung an die Rechtsprechung des VwGH betont das BFG, dass Art 3 Abs 2 DBA Ungarn – im Unterschied zu den Bestimmungen zahlreicher jüngerer DBA – keinen ausdrücklichen Hinweis auf die Maßgeblichkeit des jeweiligen Anwendungszeitraums enthält. Daher wäre der Verweis auf das Recht des Anwendestaates statisch zu verstehen.³⁾

Der ausdrückliche Hinweis auf die Rechtslage im jeweiligen Anwendungszeitraum ist seit 1995 in Art 3 Abs 2 OECD-MA enthalten.⁴⁾ Zuvor hatte der kanadische Supreme Court in der Rs *Melford* den Verweis auf das Recht des Anwendestaates in einer der zuvor bestehenden Fassungen des Art 3 Abs 2 OECD-MA entsprechenden Abkommensbestimmung statisch ausgelegt.⁵⁾ Die OECD sah sich bemüht, klarzustellen, dass der Verweis dynamisch zu verstehen ist, und änderte den Wortlaut der Bestimmung des Musterabkommens. Dabei handelte es sich aber um eine Überreaktion: Es war – von wenigen Ausnahmen wie der erwähnten kanadischen Entscheidung abgesehen – weithin unbestritten, dass schon zuvor das jeweils geltende Recht des Anwendestaates gemeint war.⁶⁾ Die weitere Rechtsentwicklung zeigt, wie gefährlich vermeintliche legistische Klarstellungen sein können:⁷⁾ Der VwGH interpretierte nach dieser Änderung des OECD-MA nur mehr Abkommen, die die neue Fassung des Art 3 Abs 2 OECD-MA enthielten, dynamisch. Für die älteren Abkommensbestimmungen, die dieses Verständnis nicht ausdrücklich regelten, zog er einen höchst problematischen Umkehrschluss: Er bezog den Verweis auf das Recht des Anwendestaates auf die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses maßgebende Rechtslage.⁸⁾ Die OECD wollte die ohnehin herrschende dynamische Interpretation des Art 3 Abs 2 OECD-MA absichern, bewirkte aber das Gegenteil.

¹⁾ Vgl Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C_682/2022, 9C_683/2022, Abschnitt 9.5, zur Bedeutung, die spätere Versionen der Musterkommentare dennoch für die DBA-Auslegung haben können.

²⁾ Dazu Lang, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (423 f).

³⁾ VwGH 19. 12. 2006, 2005/15/0158; 28. 11. 2007, 2006/14/0057.

⁴⁾ Dazu Lang, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in Lang/Loukota/Lüthi, Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens (1995) 25 (33 ff).

⁵⁾ Supreme Court of Canada 28. 9. 1982, *The Queen vs. Melford Developments Inc.*, 1982 DTC 6281 (6285).

⁶⁾ Vgl im Detail Lang/Beer, The Relation Between Article 3 (2) OECD MC and the Interpretation Rules of the Vienna Convention on the Law of Treaties, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties (2025) 283 (311 f).

⁷⁾ VwGH 19. 12. 2006, 2005/15/0158; vgl zum Fall Lang, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199 (202 f).

⁸⁾ Kritisch Lang, SWI 2007, 199 (202 f).

Im Ergebnis ist dies allerdings im vorliegenden Fall nicht von Bedeutung: Das BFG ging ohnehin zutreffend davon aus, dass auch die maßgebenden Vorschriften des DBA Ungarn autonom auszulegen sind und daher der Verweis auf das Recht des Anwenderstaates nicht zum Tragen kommt. Richtig verstanden bestätigt nämlich die Art 3 Abs 2 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift die Maßgeblichkeit der völkerrechtlichen Interpretationsvorschriften.⁹⁾ Mit dem dort erwähnten „Zusammenhang“ sind neben dem Wortlaut alle relevanten teleologischen, systematischen und historischen Aspekte umfasst.¹⁰⁾ Die Vorschrift gebietet, aus dem Abkommen heraus eine Lösung zu suchen und nicht vorschnell auf das Recht des Anwenderstaates zurückzugreifen.¹¹⁾

III. Landwirtschaftliche Betriebe als unbewegliches Vermögen nach Art 6 OECD-MA 1963?

Das BFG ging von der Anwendbarkeit des Art 6 DBA Ungarn auf die Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb aus. Dies wäre für Art 6 Abs 1 OECD-MA 1977 nicht zu bestreiten: Dort ist in einem Klammerausdruck ausdrücklich geregelt, dass auch „Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben“ zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gehören. In Art 6 Abs 1 OECD-MA 1963 und dem dieser Vorschrift nachgebildeten Art 6 Abs 1 DBA Ungarn war diese Ergänzung aber noch nicht enthalten. In diesen Abkommen findet sich lediglich in Art 6 Abs 2 ein Hinweis auf Land- und Forstwirtschaft, der dann in Art 6 Abs 2 OECD-MA 1977 beibehalten wurde: Der Ausdruck unbewegliches Vermögen umfasst „in jedem Fall [...] das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe“.

Sasseville hat die Entstehungsgeschichte des Art 6 OECD-MA 1963 aufgearbeitet:¹²⁾ Die Vorschrift erfasst in erster Linie „passive“ Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen: Der Betrieb eines Supermarkts erfolgt im Regelfall in einem Gebäude. Dennoch sind die aus dem Betrieb erzielten Gewinne unter Art 7 OECD-MA zu subsumieren. Unter Art 6 OECD-MA fallen lediglich die Vergütungen, die der Vermieter dafür erhält, dass er dem Betreiber des Supermarkts die Flächen zur Verfügung stellt.¹³⁾ Daher wäre es konsequent gewesen, land- und forstwirtschaftliche Betriebe ebenfalls den Unternehmensgewinnen zuzuordnen und lediglich aus der Verpachtung des dafür erforderlichen Grund und Bodens erzielte Einkünfte unter Art 6 OECD-MA zu subsumieren.

Bei den Vorarbeiten des OECD-MA 1963 war allerdings – im Gegensatz zu den früheren Abkommensentwürfen, vor allem des Völkerbundes aus den Jahren 1927, 1928, 1943 und 1946 – geplant, für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine Ausnahme zu machen.¹⁴⁾ Dies erklärte sich aus den Besonderheiten solcher Betriebe: Grund und Boden spielt eine größere Rolle als bei anderen Unternehmen. Der engere Zusammenhang zwischen dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft und der dafür erforderlichen Liegenschaft diene als Rechtfertigung dafür, Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft generell Art 6 OECD-MA zuzuordnen.¹⁵⁾ Dies fand seinen Ausdruck in einem 1959 veröffentlichten Vorschlag für eine Vorschrift für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, dessen beiden letzten Absätze wie folgt lauteten:¹⁶⁾

⁹⁾ Ausführlich Lang, DBA-Auslegung nach der Wiener Vertragsrechtskonvention versus nach Art 3 Abs 2 OECD-MA, in Seer/Lüdicke/Rasch, Globalisiertes Steuerrecht – Anspruch und Verantwortung, FS Kroppen (2020) 667 (682).

¹⁰⁾ Näher Lang in Seer/Lüdicke/Rasch, Globalisiertes Steuerrecht, 667 (680 f).

¹¹⁾ Lang in Seer/Lüdicke/Rasch, Globalisiertes Steuerrecht, 667 (681).

¹²⁾ Sasseville, The Evolution of Article 6 of the OECD Model with Respect to Income from Agriculture, Forestry and Mining, in Maisto, Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties (2015) 99 (104 ff).

¹³⁾ Sasseville in Maisto, Immovable Property, 99 (100 f).

¹⁴⁾ Dazu Sasseville in Maisto, Immovable Property, 99 (114).

¹⁵⁾ Dazu Krumm, Die Urproduktion im Internationalen Steuerrecht, in Seer/Lüdicke/Rasch, Globalisiertes Steuerrecht, 647 (655 f).

¹⁶⁾ OEEC, Second Report by the Fiscal Committee on the Elimination of Double Taxation, C(59)147 (18. 6. 1959) 24.

- „(3) *The provisions of paragraphs 1 and 2 above shall apply to income derived from the direct use or from the letting of immovable property or the use in any other form of such property, including income from agricultural or forestry enterprises. They shall likewise apply to profits from the alienation of immovable property.*
- (4) *The provisions of paragraphs 1 to 3 above shall also apply to the income from immovable property of any enterprises other than agricultural or forestry enterprises and to income from immovable property used for the performance of professional services.*“

Vor Aufnahme der Vorschrift in das OECD-MA 1963 wurde allerdings in beiden Absätzen der Hinweis auf „*agricultural or forestry enterprises*“ gestrichen.¹⁷⁾ Geblieben ist nur die nach wie vor in Art 6 Abs 2 OECD-MA enthaltene Definition, wonach zum unbeweglichen Vermögen auch „*livestock and equipment of agricultural enterprises*“ gehören. Daraus könnte geschlossen werden, dass die zuständigen Gremien der OECD in letzter Minute eine Kehrtwende machten und Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben doch Art 7 OECD-MA zuordnen wollten. Lediglich das Inventar eines solchen Betriebs gehört auch zum unbeweglichen Vermögen. Dessen Verpachtung ist Art 6 OECD-MA zuzuordnen. Für Land- und Forstwirtschaft würde damit dasselbe gelten wie für alle anderen Unternehmen: Die aus dem Betrieb erzielten Gewinne sind Unternehmensgewinne, die Einkünfte aus der Vermietung des dafür erforderlichen Grund und Bodens, zu dem auch das Zubehör gehört, fallen hingegen unter Art 6 OECD-MA.

Sasseville hat aber darauf hingewiesen, dass diese Änderungen nur von der *Drafting Group* vorgenommen wurden, deren Mandat ausschließlich darin bestand, die vorher vom *Fiscal Committee* approbierten Bestimmungen zu konsolidieren.¹⁸⁾ Das *Fiscal Committee* selbst hat diese Änderungen zwar akzeptiert, dürfte sie aber gar nicht näher erörtert haben.¹⁹⁾ Dies spricht eher dagegen, dass beabsichtigt war, Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben doch wieder aus der Vorschrift über unbewegliches Vermögen herauszunehmen.²⁰⁾ Denn dabei hätte es sich um eine grundlegende Änderung gehandelt, die vermutlich breit diskutiert worden wäre. Die OECD-Gremien könnten davon ausgegangen sein, dass die Formulierung „*income derived from the direct use, letting or use in any other form of immovable property*“, wie sie in Art 6 Abs 3 OECD-MA verwendet wird, ohnehin weit genug war, um auch Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu erfassen.²¹⁾ Ebenso könnten Schlüsse aus Art 6 Abs 2 Satz 2 OECD-MA gezogen worden sein: Wenn „*equipment used in agriculture and forestry*“ zum unbeweglichen Vermögen gehört, deutet dies darauf hin, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unter Art 6 Abs 1 OECD-MA fallen.²²⁾

1964 stellte die japanische Delegation aus Anlass des Beitritts Japans zur OECD die Frage, ob Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben Art 6 oder Art 7 OECD-MA zuzuordnen sind.²³⁾ Der norwegische Delegierte betrachtete es ebenfalls als unklar, nach welchen Kriterien die Zuordnung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen unter diese beiden Verteilungsnormen zu entscheiden ist.²⁴⁾ Der britische Delegierte subsumierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zwar unter Art 6 OECD-MA, erachtete aber die Zuordnung zu Art 7 OECD-MA als angemessener.²⁵⁾ Eine dann

¹⁷⁾ Näher Sasseville in *Maisto*, *Immovable Property*, 99 (118).

¹⁸⁾ Sasseville in *Maisto*, *Immovable Property*, 99 (119).

¹⁹⁾ Sasseville in *Maisto*, *Immovable Property*, 99 (119).

²⁰⁾ Vorsichtig in diese Richtung argumentierend Sasseville in *Maisto*, *Immovable Property*, 99 (118 f).

²¹⁾ Sasseville in *Maisto*, *Immovable Property*, 99 (119).

²²⁾ Dazu näher Lang, *The Relation between Tax Treaty Law and National Law in the Definition of immovable Property under article 6 (2) of the OECD Model*, in *Maisto*, *Immovable Property*, 57 (74 f).

²³⁾ TFD/FC/173 vom 8. 9. 1964, 5.

²⁴⁾ TFD/FC/218 vom 21. 7. 1967, 20.

²⁵⁾ TFD/FC/218 vom 21. 7. 1967, 21.

in der Folge aus dem österreichischen und dem Schweizer Delegierten zusammengesetzte *Working Party* vertrat die Auffassung, dass diese Einkünfte unter Art 6 OECD-MA 1963 fallen.²⁶⁾ Nach einer intensiveren rechtspolitischen Diskussion, welche dieser Vorschriften die passendere wäre,²⁷⁾ entschied sich die OECD dafür, in Art 6 Abs 1 OECD-MA 1977 den Zusatz „including income from agriculture or forestry“ aufzunehmen. Damit war jedenfalls für Art 6 OECD-MA 1977 nachgebildete DBA geklärt, dass Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben dieser Verteilungsnorm zuzuordnen sind.

Das BFG ging ohne weitere Begründung davon aus, dass Einkünfte aus landwirtschaftlichen Betrieben unter Art 6 OECD-MA 1963 und damit auch unter Art 6 DBA Ungarn fallen. Hier konnte gezeigt werden: Für diese Auffassung lassen sich gute Gründe ins Treffen führen. Allerdings gibt es auch Gegenargumente. Die Subsumtion unter Art 6 DBA Ungarn ist daher keineswegs so selbstverständlich wie dies das BFG annimmt.

IV. Das Verhältnis der Art 6 und 7 OECD-MA zu den Art 10, 11 und 12 OECD-MA

Das BFG vertrat in weiterer Folge die Auffassung, dass Art 10 OECD-MA die gegenüber Art 6 OECD-MA speziellere Regel ist und die Dividenden deshalb Art 10 OECD-MA zuzuordnen sind.²⁸⁾ Nach Lex-specialis-Grundsätzen lässt sich das Verhältnis zwischen den beiden Verteilungsnormen allerdings nicht lösen. Denn dies würde voraussetzen, dass der Anwendungsbereich des Art 6 OECD-MA größer als jener des Art 10 OECD-MA ist, und letzterer zur Gänze in jenem des Art 6 OECD-MA aufgeht.²⁹⁾ Dies ist aber keineswegs der Fall: Art 10 OECD-MA hat – ebenso wie Art 11 und 12 OECD-MA – einen weit über Art 6 OECD-MA reichenden Anwendungsbereich, wie umgekehrt Art 6 OECD-MA auch nicht bloß Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren umfasst, sondern auf Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen anzuwenden ist. Die beiden Vorschriften überlappen sich daher höchstens. Keine ist gegenüber der anderen spezieller.

Das OECD-MA kennt zahlreiche explizite Vorschriften, die im Fall der Überschneidung zwischen zwei Verteilungsnormen entscheiden, welcher der Vorrang zukommen soll. So bringt beispielsweise der letzte Absatz des Art 7 OECD-MA zum Ausdruck, dass die für Unternehmensgewinne maßgebende Vorschrift generell gegenüber anderen die Besteuerung von Einkünften im Quellenstaat regelnden Bestimmungen zurücktritt. Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren fallen daher auch dann unter die Art 10, 11 und 12 OECD-MA, wenn sie Bestandteil von Unternehmensgewinnen sind. Für Art 6 OECD-MA bestätigt dessen Abs 4 nochmals, dass Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen auch dann unter diese Vorschrift zu subsumieren sind, wenn das Vermögen zu einem Unternehmen gehört. Zwischen Art 6 OECD-MA einerseits und den Art 10, 11 und 12 OECD-MA andererseits fehlen allerdings solche explizite Vorrangregelungen.

Daraus könnte geschlossen werden, dass die Anwendungsbereiche dieser Vorschriften Überschneidungen zwischen ihnen gar nicht zulassen. Dies hat zur Konsequenz, dass Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren niemals Art 6 OECD-MA zugeordnet werden können.³⁰⁾ Wenn man daher davon ausgeht, dass auch land- und forstwirtschaft-

²⁶⁾ FC/WP30 (69) 1 vom 27. 6. 1969, 25.

²⁷⁾ Dazu Sasseville in Maisto, *Immovable Property*, 99 (123).

²⁸⁾ Vgl auch Unterberger, *Besteuerungsrecht an Beteiligungserträgen eines in Österreich ansässigen Landwirtes mit Landwirtschaft in Ungarn*, BFGjournal 2025, 204 (207).

²⁹⁾ Zur Bedeutung des Lex-specialis-Grundsatzes bei der DBA-Interpretation Lang, *Normenkonflikte zwischen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerungsabkommen*, in Gosch/Schnitzger/Schön, FS Lüdicke (2019) 437 (439 f).

³⁰⁾ Vgl aber Schuch/Costa, *The Relevance of Article 6 (4) of the OECD and UN Models*, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, *Priority Rules in Tax Treaties* (2023) 81 (91): „Overlaps between article 6 and other distributive rules concerning business income (articles 10, 11 and 12) are possible, although uncommon in practice.“

schaftliche Betriebe Unternehmen sind, die – soweit für sie nicht die Sondervorschrift des Art 6 OECD-MA greift – unter Art 7 OECD-MA zu subsumieren sind, können Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ebenfalls zu den Unternehmensgewinnen gehören. Aufgrund der Vorrangregelung des letzten Absatzes des Art 7 OECD-MA fallen sie dann aber letztlich unter die Art 10, 11 und 12 OECD-MA. Ist der Zusammenhang zum Unternehmen nicht eng genug, um die Subsumtion unter Art 7 OECD-MA zu bewirken, sind die Art 10, 11 und 12 OECD-MA von vornherein – also ohne den Umweg über Art 7 OECD-MA – anwendbar.

Von dieser Auffassung dürfte im Ergebnis der BFH in seinem Urteil vom 28. 4. 2010, I R 81/09, zum DBA Deutschland – USA ausgegangen sein:³¹⁾

„24. [...] Die sich hiernach ergebende Anwendbarkeit des Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. und das daraus folgende ausschließliche Besteuerungsrecht Deutschlands werden, wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat, nicht durch Art. 6 DBA-USA 1989 a.F. gehindert. Denn nach dieser Vorschrift können zwar Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus im anderen Vertragsstaat belegtem unbeweglichen Vermögen bezieht, in jenem anderen Vertragsstaat besteuert werden (Art. 6 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.). Doch gilt dies nur für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung oder jeder anderen Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens (Art. 6 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F.). Um solche Einkünfte geht es im Streitfall nicht.“

25. Es kann unbeantwortet bleiben, unter welchen Voraussetzungen Einkünfte der in Art. 6 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F. enthaltenen Begriffsbestimmung unterfallen. Denn die in Rede stehenden Zinsen beruhen zwar auf der Anlage von Kapital, das aus Überschüssen aus der Vermietung in den USA belegenen Grundvermögens stammt und nach dem Vortrag der Kläger im weiteren Verlauf zur Deckung von Mietausfällen sowie zu Maßnahmen an den Mietobjekten verwendet worden ist. Sie hängen deshalb mit der Vermietung jener Objekte zusammen. Dieser Zusammenhang ist aber nur ein mittelbarer. Der unmittelbar zu den Zinseinkünften führende Vorgang ist die Überlassung des Kapitals an die Zinsschuldner. Dieser Vorgang führt aus abkommensrechtlicher Sicht zu ‚Zinsen‘ i.S. des Art. 11 DBA-USA 1989 a.F. Angesichts dessen geht diese Vorschrift unter den Gegebenheiten des Streitfalls der Anwendung des Art. 6 DBA-USA 1989 a.F. vor.“

V. Zuordnung von Beteiligungen zu Art 6 OECD-MA bei entsprechend enger Nahebeziehung?

Der OECD-Kommentar gibt seit 2014 Hinweise, die nahelegen, dass nicht nur die unmittelbar aus der land- und forstwirtschaftlichen Aktivität bezogenen Einkünfte zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören und unter Art 6 OECD-MA subsumiert werden können. Beispielhaft spricht er sich dafür aus, dass auch Erlöse aus der Anschaffung und dem Handel mit „emissions permits“ als integraler Teil der unternehmerischen Aktivität zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gerechnet werden sollten:³²⁾ „Income from agriculture and forestry includes not only the income that an enterprise engaged in agriculture or forestry derives from selling its agricultural and forestry production but also income that is an integral part of the carrying on of agriculture or forestry activities — for instance, income derived from the acquisition or trading of emissions permits ([...]) where such acquisition or trading is an integral part of the carrying on of agriculture or forestry activities, e.g. where the permits are acquired for the purpose of carrying on these activities or where permits acquired for that purpose are subsequently traded when it is realised that they will not be needed.“

³¹⁾ Dazu auch Flüchter in Marchgraber/Pamperl/Wöhrer, Case Studies on Business Profits, Bulletin 2014, 154 (159); weiters EAS 331 vom 4. 11. 1993; EAS 2083 vom 24. 6. 2002; EAS 316 vom 20. 10. 1993.

³²⁾ Tz 2.1 OECD-MK 2014 zu Art 6 Abs 1 OECD-MA 2014.

Selbst unter Berücksichtigung dieser Überlegungen wird – wenn überhaupt – nur selten davon ausgegangen werden können, dass Gesellschaftsanteile, Forderungen oder Lizenzen integraler Teil des Betriebs einer Land- und Forstwirtschaft sind. So vertreten *Blum/Liotti* am Beispiel von Zinsen die Auffassung, dass eine Forderung nur dann einer Landwirtschaft zugeordnet werden kann, wenn die Einkünfte aus den Aktivitäten des Betriebs stammen und „a necessary condition to run the farm“ sind.³³⁾ Vor allem können die 2014 in den OECD-Kommentar aufgenommenen Ausführungen, die letztlich die erst 1977 in Art 6 Abs 1 OECD-MA eingefügte Formulierung „including income from agriculture or forestry“ näher erläutern, bei der Auslegung der Vorschriften eines dem OECD-MA 1963 nachgebildeten DBA keine Rolle spielen.

Eine andere Begründungslinie stützt sich auf Art 6 Abs 2 OECD-MA. Diese Vorschrift ist seit dem OECD-MA 1963 unverändert geblieben. Wiederum vor allem am Beispiel von Zinsen erwägt *Reimer*, zum toten Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auch Wertpapiere, Kontokorrentforderungen und ähnliche Wirtschaftsgüter in betriebsüblicher Menge und Höhe zuzuordnen, wenn sie ua auch dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind.³⁴⁾ Dies bedeutet, dass auf die entsprechenden Forderungen und die Einkünfte daraus nur Art 6 OECD-MA, nicht aber Art 7 OECD-MA angewendet werden kann.³⁵⁾ Die sonst gegenüber Art 11 OECD-MA zum Tragen kommende Vorrangregel des letzten Absatzes des Art 7 OECD-MA scheidet daher auch aus. Offenbar gehen die Vertreter dieser Auffassung aufgrund des Fehlens einer solchen Vorschrift in Art 6 OECD-MA, die Art 11 OECD-MA den Vorrang einräumen würde, davon aus, dass Art 11 OECD-MA gegenüber Art 6 OECD-MA zurücktritt. Ist die Forderung somit Teil des Inventars des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, hat der Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens das – der Höhe nach uneingeschränkte – Besteuerungsrecht für die Zinsen.³⁶⁾ Ob der Ansässigkeitsstaat die im Belegenheitsstaat erhobene Steuer anzurechnen oder die Zinsen freizustellen hat, hängt von der für die Art 6 OECD-MA nachgebildete Vorschrift vorgesehenen Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ab.

VI. Die Bedeutung des Betriebsstättenvorbehalts

Art 10 OECD-MA kann somit in einer Konstellation, in der Beteiligungen an Gesellschaften mit einem landwirtschaftlichen Betrieb eng zusammenhängen, aus folgenden Gründen zum Tragen kommen: Vertritt man die Auffassung, dass Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben bei einem dem OECD-MA 1963 nachgebildeten DBA überhaupt nicht unter Art 6 OECD-MA fallen können, kommt nur Art 7 OECD-MA in Betracht, der aber für Dividenden Art 10 OECD-MA eindeutig den Vorrang einräumt. Geht man aber davon aus, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe an sich von Art 6 OECD-MA erfasst sind, gibt es gute Gründe, die dafür sprechen, dass zu diesem Betrieb gehörende Beteiligungen dennoch nie unter Art 6 OECD-MA fallen können und daher zu den Unternehmensgewinnen gehören und in weiterer Folge Art 10 OECD-MA zuzuordnen sind. Nach einer dritten Auffassung kommt es auf den Zusammenhang der Beteiligungen zum landwirtschaftlichen Betrieb an: Erweist er sich als nicht eng genug,

³³⁾ *Blum/Liotti*, The Relevance of Articles 10 (4), 11 (4) and 12 (3) of the OECD Model, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, Priority Rules in Tax Treaties, 95 (126).

³⁴⁾ *Reimer* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 6 Rz 86; *Blum/Moura*, The Relevance of Article 7 (4) of the OECD Model, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky*, Priority Rules in Tax Treaties, 17 (37 f); kritisch hingegen *Krumm* in *Seer/Lüdicke/Rasch*, Globalisiertes Steuerrecht, 647 (657).

³⁵⁾ Vgl auch EAS 2083 vom 24. 6. 2002: „Zinsenertrag, der als funktioneller Nebenertrag in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Nutzung des unbeweglichen Vermögens steht, unterliegt nach der Zuteilungsregel für unbewegliches Vermögen der Besteuerung im Lagestaat des Grundstückes der Besteuerung und fällt nicht unter Art. 11 ([...]).“

³⁶⁾ Dazu auch *Flüchter* in *Marchgraber/Pamperl/Wöhrer*, Bulletin 2014, 154 (159).

ist die Verteilungsnorm des Art 10 OECD-MA maßgebend. Besteht zumindest ein hinreichender Zusammenhang zum Unternehmen, der aber möglicherweise nicht so eng sein muss wie der nach Art 6 OECD-MA geforderte, erfolgt die Zuordnung unter Art 10 über Art 7 OECD-MA und die Vorrangregel des letzten Absatzes dieser Vorschrift. Sonst ist Art 10 OECD-MA ohne Rückgriff auf Art 7 OECD-MA direkt maßgebend.

Ist Art 10 OECD-MA auf die Dividenden anwendbar, ist zu untersuchen, ob der Betriebsstättenvorbehalt des Art 10 Abs 4 OECD-MA zum Tragen kommen kann und der Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht für die Dividenden hat. Das BFG hat diese Frage verneint, weil ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb keine Betriebsstätte begründet. Ein solcher Betrieb könne nämlich nicht Bestandteil eines Unternehmens nach Art 7 OECD-MA sein. Das Gericht stützt sich dabei maßgeblich auf die aus 1963 stammende Fassung des OECD-Kommentars: Das BFG betont, dass der OECD-Kommentar 1963 öfter „*gewerbliche Tätigkeit*“ und „*gewerbliche Einkünfte*“ erwähnt. Das spricht aber nicht gegen die Subsumtion eines landwirtschaftlichen Betriebs unter den Unternehmensbegriff: Der OECD-Kommentar ist in der englischen und der französischen Sprache verfasst worden. Bei der deutschsprachigen Version handelt es sich bloß um eine Übersetzung. Wenn die deutschsprachige Fassung Terminologie verwendet, die an § 23 EStG erinnert, bedeutet dies nicht, dass den Verfassern des OECD-Kommentars zugesonnen werden kann, Land- und Forstwirtschaft aus Art 7 OECD-MA ausgeklammert zu haben.³⁷⁾ Die englische Originalfassung des OECD-Kommentars 1963 spricht beispielsweise an den vom BFG zitierten Stellen von „*business activity*“, „*business profits*“ oder nur „*business*“.³⁸⁾ Statt der vom BFG erwähnten „*nichtgewerblichen Tätigkeit*“ ist im Original von „*non-industrial and non-commercial activities*“ die Rede.³⁹⁾ Vor allem hat sich an der Terminologie des OECD-Kommentars über die Jahre nichts Entscheidendes geändert: Auch heute finden sich dort die Ausdrücke „*business activities*“, „*business profits*“ und „*business*“.⁴⁰⁾ Daher ist nicht ersichtlich, inwieweit die hier zu klärende Interpretationsfrage nach dem OECD-Kommentar 1963 anders zu lösen ist als nach jüngeren Versionen des OECD-Kommentars.

Unterberger weist auf Tz 9 des OECD-Kommentars hin.⁴¹⁾ Diese Formulierungen wurden erst 2017 in den OECD-Kommentar aufgenommen:⁴²⁾ „*Also, the determination of whether or not an enterprise of a Contracting State has a permanent establishment in the other Contracting State must be made independently from the determination of which provisions of the Convention apply to the profits derived by that enterprise. For instance, a farm or apartment rental office situated in a Contracting State and exploited by a resident of the other Contracting State may constitute a permanent establishment regardless of whether or not the profits attributable to such permanent establishment would constitute income from immovable property covered by Article 6; whilst the existence of a permanent establishment in such cases may not be relevant for the application of Article 6, it would remain relevant for the purposes of other provisions such as paragraphs 4 and 5 of Article 11, subparagraph c) of paragraph 2 of Article 15 and paragraph 3 of Article 24.*“ Hier ist nun ausdrücklich die Position vertreten, dass auch eine „*farm*“ eine Betriebsstätte begründen kann. Der OECD-Kommentar verbindet dies mit dem Hinweis, dass dies nicht für Zwecke des Art 6 OECD-MA von Bedeutung ist, sondern für Zwecke anderer Abkommensvorschriften. Beispielhaft erwähnt er auch Art 11 Abs 4 OECD-MA. Nichts anderes kann dann aber für die Parallelvorschriften des Art 10 Abs 4 und des Art 12 Abs 3 OECD-MA gelten.

³⁷⁾ Zur Rolle der authentischen Sprache bei der Auslegung von DBA Lang, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403 (403 ff).

³⁸⁾ Tz 10 OECD-MK 1963 zu Art 5 OECD-MA 1963; Tz 1 OECD-MK 1963 zu Art 7 OECD-MA 1963.

³⁹⁾ Tz 4 OECD-MK 1963 zu Art 6 OECD-MA 1963.

⁴⁰⁾ Tz 1 ff OECD-MK 2017 zu Art 7 OECD-MA 2017.

⁴¹⁾ Unterberger, BFGjournal 2025, 204 (206, FN 4).

⁴²⁾ Tz 9 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

Diese 2017 in den OECD-Kommentar aufgenommenen Ausführungen gehen auf die 2011 und dann nochmals in modifizierter Form 2012 zur Begutachtung ausgesendeten Vorschläge der OECD zur „*Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*“ zurück.⁴³⁾ In diesen Dokumenten finden sich folgende Erläuterungen dazu:⁴⁴⁾ „*Whilst Article 6 applies to income from a farm, nothing seems to prevent a farm from being a permanent establishment under the definition of Article 5. This may be relevant for other provisions of the OECD Model Tax Convention that refer to permanent establishments for purposes unrelated to the taxation of the profits derived therefrom. The Working Party concluded that although there was little doubt that a farm could constitute a permanent establishment even though the income thereof would be covered by Article 6, the issue should be clarified in the Commentary to avoid any negative inference from the fact that the treaties concluded by some countries expressly refer to farms in Article 5.*“ Zusätzlich wurde auch noch auf die „*position*“ Indiens hingewiesen:⁴⁵⁾ „*India reserves the right to add to paragraph 2 additional subparagraphs that would cover a sales outlet and a farm, plantation or other place where agricultural, forestry, plantation or related activities are carried on.*“ Da zumindest die indische Regierung davon ausgegangen ist, dass eine „*farm*“ nicht als Betriebsstätte gilt, sah die OECD die Notwendigkeit der Klärung.

Gegenüber solchen Klarstellungen ist Skepsis angebracht: Häufig verwendet die OECD Wendungen wie „*the issue should be clarified*“,⁴⁶⁾ um Versuche zu verschleiern, über den OECD-Kommentar den Inhalt des OECD-MA zu ändern und damit letztlich rückwirkend in den Inhalt bilateraler DBA einzugreifen.⁴⁷⁾ Derartige Bestrebungen sind zum Scheitern verurteilt.⁴⁸⁾ Handelt es sich tatsächlich um eine Klarstellung, muss sich die Auffassung schon aus dem OECD-MA selbst, allenfalls unter Berücksichtigung früherer Versionen des OECD-Kommentars, ergeben.⁴⁹⁾ Eine Änderung des Abkommensinhalts kann hingegen nicht bloß durch einen späteren Kommentar bewirkt werden. Genauso wenig kann aber aus einer neu in den OECD-Kommentar aufgenommenen Auffassung der Umkehrschluss gezogen werden: Es ist daher auch nicht von vornherein anzunehmen, dass sich hinter *jeder* „Klarstellung“ eine geänderte Auffassung verbirgt. Aus einer neu in den Kommentar aufgenommenen Passage lässt sich nicht automatisch ableiten, dass auf Grundlage der früheren Fassungen des OECD-MA das Gegenteil gegolten hätte.

Mit der Frage, ob es sich bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auch um ein Unternehmen im Sinne des Art 7 OECD-MA handeln kann, hatte sich der BFH in seinem Urteil vom 27. 10. 2011, I R 26/11, zum DBA Deutschland – Spanien beschäftigt.⁵⁰⁾ Im Erkenntnis des BFG vom 12. 5. 2025, RV/5100407/2023, spielte diese Entscheidung eine große Rolle. Das DBA basierte ebenfalls auf dem OECD-MA 1963. Der BFH ist dort zu folgendem Ergebnis gekommen: „*Abkommensrechtlich fällt [...] 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 [...]. Dies folgt letztlich aus dem abkommensrechtlichen Prinzip des Vorrangs der speziellen Einkunftsart, das als Sachgesetzlichkeit bei der Aus-*

⁴³⁾ OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12 October 2011 to 10 February 2012 (2011); OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment), 19 October 2012 to 31 January 2013 (2012).

⁴⁴⁾ OECD, Revised Proposals 2012, Tz 8 f.

⁴⁵⁾ OECD, Revised Proposals 2012, Art 5 History, Tz 3.

⁴⁶⁾ OECD, Revised Proposals 2012, Tz 9.

⁴⁷⁾ Kritisch Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203 (208).

⁴⁸⁾ Lang, ÖStZ 2006, 203 (208).

⁴⁹⁾ Dazu Lang, ÖStZ 2006, 203 (208).

⁵⁰⁾ Kritisch zu diesem Urteil Engel/Hilbert, Keine Betriebsstätte nach Art 5 OECD-MA bei Land- und Forstwirtschaft, IWB 2012, 316 (319 ff).

legung von Abkommensbestimmungen zu beachten ist ([...]).“ Dieselbe Auffassung – wenngleich ohne Begründung – vertrat auch der VfGH, der das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art 24 DBA Portugal nicht auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe anwendete.⁵¹⁾

Die vom BFH angenommene „Sachgesetzlichkeit“ ergibt sich im Verhältnis zwischen Art 6 und Art 7 OECD-MA allerdings erst aus den expliziten Vorrangregelungen. Eine davon ist die nicht auf eine spezifische andere Verteilungsnormen gerichtete Vorschrift des letzten Absatzes des Art 7 OECD-MA: „Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.“ Das Verhältnis zwischen Art 6 und Art 7 OECD-MA ist auch noch gesondert in Art 6 Abs 4 OECD-MA angesprochen: „Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens.“ Diese Vorschrift setzt eindeutig voraus, dass zu einem unter Art 7 OECD-MA fallenden Unternehmen auch unbewegliches Vermögen nach Art 6 OECD-MA gehören kann, und ordnet in diesem Fall den Vorrang des Art 6 OECD-MA an.⁵²⁾ Damit kann aber – entgegen der Auffassung des BFH und des VfGH – auch ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ein „Unternehmen“ im abkommensrechtlichen Sinn verkörpern.⁵³⁾

Für den BFH war die fehlende Zuordnung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu Art 7 OECD-MA ausschlaggebend dafür, dass dieser auch keine Betriebsstätte nach Art 5 OECD-MA begründen kann. Wenn man aber diese Prämisse nicht teilt, gibt es auch keinen Grund, es als unmöglich zu betrachten, dass ein solcher Betrieb die Voraussetzungen der abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition erfüllt.⁵⁴⁾ Aufgrund des sich aus Art 6 Abs 4 OECD-MA ergebenden Vorrangs des Art 6 OECD-MA ist dies zwar für die Anwendung des Art 7 OECD-MA irrelevant. In allen anderen Fällen, in denen Abkommensvorschriften auf die Betriebsstättendefinition des Art 5 OECD-MA verweisen, kann das allerdings von Bedeutung sein. Daher kann der landwirtschaftliche Betrieb für Zwecke der Betriebsstättenvorbehalte des Art 10 Abs 4, des Art 11 Abs 4 und des Art 12 Abs 3 OECD-MA, der „Monteur-Klausel“ des Art 15 Abs 2 OECD-MA oder des Diskriminierungsverbots nach Art 24 Abs 3 OECD-MA als Betriebsstätte qualifizieren.⁵⁵⁾ Die nunmehr ausdrücklich im OECD-Kommentar vertretene Auffassung lässt sich daher auch schon für ältere Versionen des OECD-MA auf dessen Systematik stützen.⁵⁶⁾

Der Betriebsstättenvorbehalt kann aber nur zum Tragen kommen, wenn die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren zumindest dem Grunde nach unter Art 7 OECD-MA fallen können. Sie müssen dem Unternehmen zugeordnet werden können. Besteht kein hinreichender Nahebezug zum Unternehmen, können Beteiligungen, Forderungen oder Lizenzen auch nicht „effectively“ zur Betriebsstätte dieses Unternehmens gehören.

⁵¹⁾ VfSlg 12.326/1990; kritisch Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht, in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) 136 (144 f).

⁵²⁾ Näher auch Sanghavi, The Interaction of Articles 6, 7 and 21 of the 2014 OECD Model Tax Convention: A Historical Analysis, Intertax 2016, 651 (656).

⁵³⁾ Lang/Loukota, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (70); Lang, Der Begriff „Unternehmen“ und Art 24 OECD-Musterabkommen, SWI 2011, 9 (14); Saccardo, Income from Immovable Property of an Enterprise in Triangular Cases: The Relationship between Articles 6, 7 and 21 of the OECD Model, in Maisto, Immovable Property, 77 (79); Varychuk, The Concept of „Enterprise“ in the Context of Article 6 and its Possible Implications, in Maisto, Immovable Property, 87 (89); im Ergebnis auch Reimer in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 6 Rz 201.

⁵⁴⁾ Vgl Pahapill in Marchgraber/Pamperl/Wöhrer, BIT 2014, 154 (158 f); Kazuch in Marchgraber/Pamperl/Wöhrer, BIT 2014, 154 (159).

⁵⁵⁾ Vgl auch Reimer in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 6 Rz 208.

⁵⁶⁾ Im Ergebnis offenbar ebenso Blum/Moura in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Priority Rules in Tax Treaties, 17 (38); Blum/Liotti in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Priority Rules in Tax Treaties, 95 (126).

VII. Konsequenzen für den vom BFG entschiedenen Fall

Das BFG hat seiner Entscheidungsbegründung die nicht völlig selbstverständliche Annahme zugrunde gelegt, dass nach dem DBA Ungarn – einem auf Grundlage des OECD-MA 1963 abgeschlossenen DBA – die aus einem landwirtschaftlichen Betrieb erzielten Einkünfte unter Art 6 DBA Ungarn fallen. Wäre das BFG von der keineswegs unvertretbaren Auffassung ausgegangen, dass landwirtschaftliche Betriebe bei einem dem OECD-MA 1963 nachgebildeten DBA nicht zum unbeweglichen Vermögen gehören, sondern ein „Unternehmen“ sind, hätte dies die Anwendung des Art 7 DBA Ungarn auf die daraus bezogenen Einkünfte zur Folge gehabt. Die mit der Anwendung des Art 6 OECD-MA verbundenen Auslegungsprobleme hätten sich gar nicht gestellt. Es wäre völlig klar gewesen, dass der Dividendenartikel gegenüber den Unternehmensgewinnen an sich den Vorrang hat. Ebenso wäre nicht zu bestreiten gewesen, dass der landwirtschaftliche Betrieb eine Betriebsstätte begründet und die Rückverweisung in die Art 7 DBA Ungarn nachgebildete Vorschrift davon abhängt, ob die Beteiligungen nach Art 10 Abs 4 DBA Ungarn „tatsächlich“ zur Betriebsstätte gehören.

Das BFG hat die Beteiligungen dem landwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet und dem abkommensrechtlichen Dividendenartikel dann den Vorrang gegenüber Art 6 DBA Ungarn eingeräumt. Wenn man aber – gestützt auf Art 6 Abs 2 Satz 2 DBA Ungarn – die Beteiligungen als Teil des Inventars des Betriebs sieht, bleibt es bei der Subsumtion unter Art 6 DBA Ungarn. Dazu bedarf es – um eine Formulierung des BMF aufzugreifen – eines „ursächlichen Zusammenhang[s]“ mit der Nutzung dieses Vermögens.⁵⁷⁾ Besteht dieser Zusammenhang, geht aber auch Art 10 OECD-MA nicht vor. Das Besteuerungsrecht liegt dann beim Belegenheitsstaat.

Das Fehlen von expliziten Vorrangregeln zwischen den Abkommensvorschriften, die den Art 6 und 10 OECD-MA 1963 nachgebildet sind, spricht allerdings dafür, die Dividenden zur Gänze aus Art 6 DBA Ungarn auszuklammern. Der landwirtschaftliche Betrieb qualifiziert zweifellos auch als „Unternehmen“, auf dessen Gewinne nur aufgrund der Vorschriften des Art 7 Abs 5 und des Art 6 Abs 4 DBA Ungarn nicht die Verteilungsnorm des Art 7 DBA Ungarn anwendbar ist. Wenn die Dividenden nicht unter Art 6 DBA Ungarn fallen können, liegt daher ihre Subsumtion unter Art 7 DBA Ungarn auf der Hand. Allerdings müssten sie dazu mit dem Unternehmen in einem hinreichenden Nahebezug stehen.

Das BFG ist für Zwecke des österreichischen Steuerrechts zum Ergebnis gekommen, dass die Beteiligungen Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs sind. Dies alleine kann die Zuordnung unter Art 7 DBA Ungarn nicht begründen. Denn nach der auch vom BFG selbst zu Recht vertretenen Auffassung sind DBA autonom auszulegen. Die Qualifikation nach nationalem Steuerrecht kann daher auf die abkommensrechtliche Beurteilung keinen Einfluss haben.⁵⁸⁾ Allerdings darf auch nicht übersehen werden, dass das BFG den funktionalen Zusammenhang der Beteiligungen zum landwirtschaftlichen Betrieb als Teil des festgestellten Sachverhalts angesehen hat. Daher spricht viel dafür, dass dieser Konnex auch für Zwecke des Art 7 DBA Ungarn eng genug gewesen wäre. Aufgrund des Vorrangs des Art 10 DBA Ungarn gegenüber der Vorschrift für Unternehmensgewinne ist das BFG im Ergebnis aber richtig gelegen, den Dividendenartikel angewendet zu haben.

⁵⁷⁾ EAS 2083 vom 24. 6. 2002.

⁵⁸⁾ Zur Unbeachtlichkeit der Qualifikation als „notwendiges Betriebsvermögen“ für abkommensrechtliche Zwecke VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014, Rz 18; 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007; zustimmend Dziurđz, Zurechnung von Beteiligungen und der funktionale Zusammenhang, SWI 2020, 521 (522 ff); Nowotny, Die Zuordnung von Beteiligungen zu Betriebsstätten im DBA-Recht, TPI 2024, 101 (107).

Wenn aber zumindest dem Grunde nach der Anwendungsbereich des Art 7 DBA Ungarn eröffnet ist, bedeutet dies, dass auch die Vorschrift über den Betriebsstättenvorbehalt in Betracht zu ziehen ist. Das BFG hat – jedenfalls in seiner primären Begründungslinie – die Anwendung dieser Bestimmung mit dem Argument versagt, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb keine Betriebsstätte begründen kann. Dies ist aber – wie gezeigt werden konnte – wenig überzeugend. Daher ist die Art 10 Abs 4 OECD-MA entsprechende Bestimmung heranzuziehen.

Für die in Art 10 Abs 4 DBA Ungarn geforderte „*tatsächliche*“ Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte hat das BFG – in seiner alternativen Begründungslinie – auf den nach der Rechtsprechung des VwGH maßgebenden „*funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte*“ abgestellt.⁵⁹⁾ Nach Zorn ist für den VwGH entscheidend, „*welche Tätigkeit die GmbH, an der die Beteiligung gehalten wird, entfaltet, und ob es einen hinreichend starken wirtschaftlichen/funktionalen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit der KG einerseits*“ – die KG begründete die im VwGH-Verfahren maßgebende Betriebsstätte – „*und jener der GmbH andererseits gibt*“.⁶⁰⁾ Zwar kann kritisch gefragt werden, ob es nicht eher auf die Ausübung der Personalfunktionen in Hinblick auf den Vermögenswert der Beteiligung ankommen sollte.⁶¹⁾ Bleibt man allerdings auf dem Boden der von Zorn interpretierten Auffassung des VwGH, hätte das BFG den „*wirtschaftlich/funktionalen Zusammenhang*“ zwischen den Tätigkeiten der Betriebsstätte und der beiden Gesellschaften bejahen müssen.⁶²⁾ Das BFG stellte nämlich folgenden Sachverhalt fest: „*Die beiden Gesellschaften und das Einzelunternehmen waren eng miteinander verbunden, ergänzten sich und ermöglichten die Einsparung von Kosten und eine Effizienzsteigerung.*“

Das BFG ging hingegen davon aus, dass der Steuerpflichtige mit einem Ort der Leitung auch in Österreich über eine Betriebsstätte verfügte und dass in Hinblick auf die Beteiligungen die Anforderungen an einen „*fremdüblichen Übertragungsvorgang*“ auf die ungarische Betriebsstätte nicht erfüllt waren.⁶³⁾ Aus diesem Grund verneinte das Gericht die „*tatsächlich[e]*“ Zugehörigkeit der Beteiligungen zu dieser Betriebsstätte. Das BFG vertrat die Auffassung, dass auf die DBA, die vor 2008 geschlossen wurden, das „*Konzept der eingeschränkten Selbstständigkeitsfunktion*“ anzuwenden sei. Demnach dürfe 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. Loidl/Moshammer/Rosenberger, auf die sich Unterberger dabei bezog,⁶⁴⁾ gehen aber davon aus, dass nach der eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion „*eine fremdvergleichskonforme Vergütung der zwischen Stammhaus und Betriebsstätte erbrachten internen Leistungen unterbleiben kann*“.⁶⁵⁾ Letztlich hängt es davon ab, ob die vom BFG vertretene Auffassung nur fiskalisch motiviert ist und es nur darum geht, das österreichische Besteuerungsrecht sicherzustellen, oder ob das BFG vom jeweiligen fiskalischen Ergebnis unabhängige Grundsätze postulieren wollte, die sich je nach Lage des Falls nicht nur gegen Steuerpflichtige richten, sondern die genauso für sie ins Treffen

⁵⁹⁾ VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014, Rz 20.

⁶⁰⁾ Zorn, VwGH: Zuordnung einer Beteiligung zur Betriebsstätte im DBA-Recht, RdW 2018, 254 (255).

⁶¹⁾ So Dziurdz, SWI 2020, 521 (530); vgl auch Nowotny, TPI 2024, 101 (106 f).

⁶²⁾ Im Erkenntnis vom 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, dürfte der VwGH diese Rechtsprechungslinie fortgesetzt haben: Es ging um eine GmbH, deren Tätigkeit im Halten und Verwalten einer Beteiligung bestand, und einer KG (Betriebsstätte), die im Immobilienbereich und der Unternehmensberatung tätig war. Das BFG sah keinen „*wirtschaftlich/funktionalen Zusammenhang*“ zwischen diesen Aktivitäten, und der VwGH hatte dagegen keine Bedenken.

⁶³⁾ Vgl auch Unterberger, BFGjournal 2025, 204 (208 f).

⁶⁴⁾ Unterberger, BFGjournal 2025, 204 (209, FN 18).

⁶⁵⁾ Loidl/Moshammer/Rosenberger, Die Gewinnzurechnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem „Authorized OECD Approach“, SWK 8/2014, 433 (434).

geführt werden können. Die zuletzt erwähnte These läuft darauf hinaus, dass Steuerpflichtige, für die das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates für die Dividenden und für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen vorteilhaft ist und die daher diese rechtliche Situation weiter beibehalten wollen, die „tatsächliche“ Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte verhindern können, indem sie keine fremdübliche oder nach außen zum Ausdruck kommende „Übertragung“ vornehmen. Sollte sich diese Auffassung durchsetzen, haben Steuerpflichtige beträchtliches Gestaltungspotenzial, um eine für sie vorteilhafte Besteuerung erreichen zu können. Nicht verständlich ist auch, warum die Beteiligung an der zweiten Gesellschaft, die erst 2014 – und damit neun Jahre nach Aufnahme der landwirtschaftlichen Tätigkeit des Einzelunternehmers in Ungarn – gegründet wurde, überhaupt erst von dem in Österreich angenommenen Ort der Leitung an die ungarische Betriebsstätte übertragen werden musste und nicht gleich von Anfang an zu dieser „tatsächlich“ gehörte.

Wenn die Beteiligungen nicht zur Betriebsstätte gehören, wird die in Art 10 Abs 4 DBA Ungarn vorgesehene Rückverweisung in die Vorschrift über Unternehmensgewinne auch nicht schlagend. Es bleibt dann bei der Anwendung der Dividendenbestimmung, nach der Ungarn ein auf 10 % limitiertes Quellenbesteuerungsrecht hat und Österreich als Ansässigkeitsstaat für die Dividenden unter Anrechnung der ungarischen Steuer das Besteuerungsrecht hat.

Das Abkommen regelt das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne parallel zur Verteilung der Besteuerungsrechte für die laufenden Einkünfte.⁶⁶⁾ Allerdings ist auf Details zu achten: Art 13 Abs 1 DBA Ungarn verweist – wie auch Art 13 Abs 1 OECD-MA 1963 – auf unbewegliches Vermögen „im Sinne des Artikels 6 Absatz 2“. Wer daher beispielsweise die laufende Besteuerung eines landwirtschaftlichen Betriebs auf Art 6 Abs 3 DBA Ungarn stützt, wird argumentative Schwierigkeiten haben, die Veräußerung des gesamten Betriebs unter Art 13 Abs 1 DBA Ungarn zu subsumieren. Art 6 Abs 2 DBA Ungarn erklärt nicht den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern nur dessen „lebende[s] und tote[s] Inventar“ zum unbeweglichen Vermögen. Selbst wenn man also die Dividenden Art 6 DBA Ungarn zuordnet, wäre die Anwendung des Art 13 Abs 1 DBA Ungarn auf die zugrunde liegende Beteiligung keineswegs gesichert. Auch die Vorschrift des Art 13 Abs 2 DBA Ungarn, die die Parallelbestimmung zu Art 7 DBA Ungarn ist, verwendet nicht den Wortlaut des Betriebsstättenvorbehalts des Art 10 Abs 4 DBA Ungarn: Es ist von Vermögen, „das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellt“, die Rede, und nicht von der tatsächlichen Zugehörigkeit zur Betriebsstätte. Nach Auffassung des VwGH macht dies aber keinen Unterschied.⁶⁷⁾ „Die ‚tatsächliche‘ Zugehörigkeit der Beteiligung ist auch Voraussetzung für eine Zuordnung des Veräußerungserlöses zur Betriebsstätte.“ Fehlt es daran, bleibt nur die Anwendung des Art 13 Abs 3 DBA Ungarn. Dann kommt es zu der vom BFG favorisierten ausschließlichen Besteuerung der Veräußerungsgewinne in Österreich als Ansässigkeitsstaat.

VIII. Zusammenfassende Würdigung

Der vom BFG am 12. 5. 2025 entschiedene Fall wirft spannende Auslegungsfragen auf.⁶⁸⁾ Im Kern geht es um das Verhältnis zwischen den abkommensrechtlichen Bestimmungen für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, Unternehmensgewinnen und Dividenden. Die bei der kritischen Analyse des Erkenntnisses gewonnenen Einsichten legen – abweichend von der vom BFG vertretenen Position – nahe, die Rechtslage folgendermaßen zu deuten: Die dem OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften

⁶⁶⁾ So VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014, Rz 17 (zum DBA Slowakei).

⁶⁷⁾ VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014, Rz 17 (zum DBA Slowakei).

⁶⁸⁾ BFG 12. 5. 2025, RV/5100407/2023.

kennen keine ausdrücklichen Regelungen, wie vorzugehen ist, wenn Einkünfte sowohl unter die Verteilungsnorm für unbewegliches Vermögen als auch unter jene für Dividenden fallen. Dies spricht für die Annahme, dass es gar keine Überschneidungen zwischen Art 6 und Art 10 OECD-MA gibt. Dividenden fallen daher auch dann, wenn die Beteiligung an einer im Staat des landwirtschaftlichen Betriebs ansässigen Gesellschaft eng mit diesem Betrieb verknüpft ist, von vornherein nicht unter Art 6 OECD-MA. Da der Betrieb abkommensrechtlich auch ein Unternehmen darstellt, ist bei Zuordnung der Beteiligung zum Unternehmen in einem ersten gedanklichen Schritt stattdessen Art 7 OECD-MA anwendbar. Aufgrund des letzten Absatzes dieser Vorschrift kommt aber Art 10 OECD-MA der Vorrang zu. Ist die Beteiligung nicht Bestandteil des Unternehmens, ist hingegen sogleich Art 10 OECD-MA maßgebend. Ein landwirtschaftlicher Betrieb erfüllt in aller Regel aufgrund seines Charakters als feste Geschäftseinrichtung die Voraussetzungen der Betriebsstättendefinition des Art 5 OECD-MA. Dies ist dann relevant, wenn die Dividenden dem Grunde nach unter Art 7 OECD-MA fallen: Gehört die Beteiligung tatsächlich zur Betriebsstätte, greift der als Ausnahme von Art 10 OECD-MA konzipierte Betriebsstättenvorbehalt. Dann kommt es zur Rückverweisung in Art 7 OECD-MA: Das Besteuerungsrecht hat jener Staat, in dem sich der als Betriebsstätte qualifizierende landwirtschaftliche Betrieb befindet. Sonst bleibt es bei der Subsumtion unter Art 10 OECD-MA: Dann hat der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, der eine allfällige nach Maßgabe des Art 10 Abs 2 OECD-MA limitierte Quellensteuer des anderen Staates anzurechnen hat.

Katharina Deutsch^{*)}

DBA: Keine Berücksichtigung des Anrechnungsvortrags

TAX TREATIES: NO CONSIDERATION OF THE TAX CREDIT CARRY-FORWARD

In case a loss arises in an enterprise in the state of residence, but the enterprise earns taxable income in a permanent establishment abroad, foreign taxes already paid cannot be deducted. The Austrian Federal Fiscal Court decided in a case in which an Austrian enterprise operated permanent establishments in two member states. In question was the scope of the application of Art 23 OECD Model – the deduction method. In the state of residence, Austria, the deduction of foreign taxes was denied because of the lack of tax substance. Austrian tax law does not foresee the application of deduction potential in future taxation periods.

I. Sachverhalt

Eine im Inland ansässige Kapitalgesellschaft, die Beschwerdeführerin, war im Inland unbeschränkt steuerpflichtig und Teil einer Unternehmensgruppe. Im Gruppenfeststellungsbescheid war ein sechsstelliger negativer Gesamtbetrag der Einkünfte ausgewiesen. Die Beschwerdeführerin hatte zwei Betriebsstätten in Italien und in Großbritannien, die Einkommen erwirtschafteten und insgesamt rund 80.000 Euro an ausländischer Steuerschuld auslösten. Die Beschwerdeführerin beantragte die Berücksichtigung eines Anrechnungsvortrags für die entrichteten ausländischen Steuern.

II. Entscheidung des BFG vom 27. 1. 2025, RV/7103662/2023

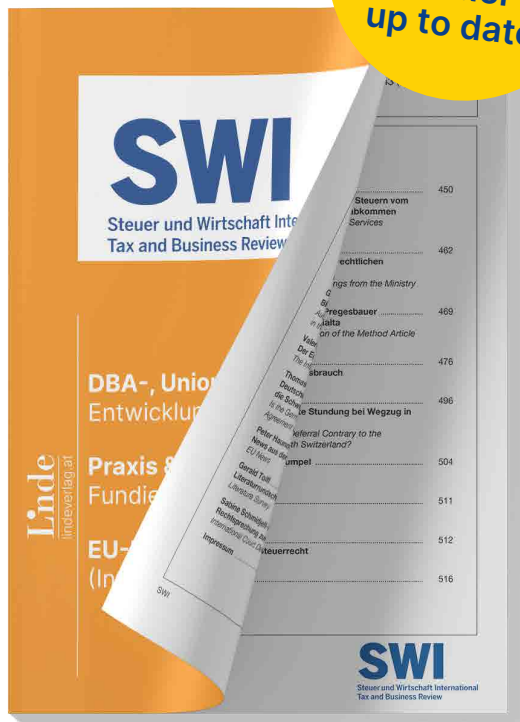
Das BFG sah keine anwendbare Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung eines Anrechnungsvortrags. Es zitierte Art 23 Abs 3 lit a DBA Italien: „*Bezieht eine in Österreich*

^{*)} Mag. Katharina Deutsch, LL.M. ist Richterin des BFG.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jubiläumsrabatt – 25 % Rabatt auf Ihr Halbjahresabo 2025!

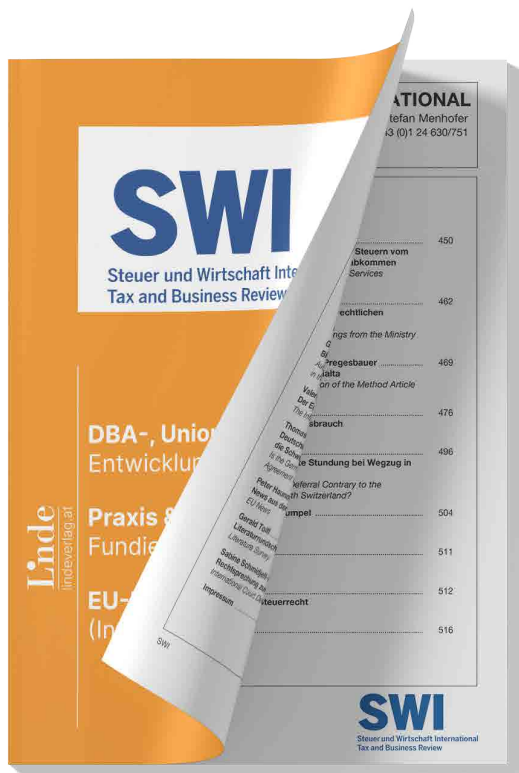
Der Kompass
für internationale Steuerfragen

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen

shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Halbjahresabonnement 2025

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 175,20** (statt € 467,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi