

Savvas Kostikidis, München*

Die Abgrenzung zwischen Einkünften aus unbeweglichem Vermögen und Unternehmensgewinnen im OECD-Musterabkommen

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 1. Problemaufriss
 2. Gang der Untersuchung
- II. Der Überschneidungsbereich zwischen Art. 6 und 7 OECD-MA
 1. Unternehmensgewinne
 2. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen
 3. Zwischenergebnisse
- III. Das Verhältnis zwischen Art. 6 und 7 OECD-MA
 1. Gang der Darstellung
 2. Die Bedeutung des Art. 6 Abs. 4 OECD-MA am Beispiel der sog. Rafaella-Entscheidung
 3. Historischer Hintergrund des Art. 6 Abs. 4 OECD-MA
 4. Die vertretenen Ansichten zur Natur des Verhältnisses zwischen Art. 6 und 7 OECD-MA unter Geltung des Art. 6 Abs. 4 OECD-MA
 5. Eigene Auffassung und Implikationen für die Anwendbarkeit der AOA-Grundsätze auf Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens
- IV. Zusammenfassung der Ergebnisse

Fast alle Unternehmen verfügen über unbewegliches Vermögen. Ist das unbewegliche Vermögen in einem anderen Staat als ihr Ansässigkeitsstaat belegen, besteht die Gefahr der Doppelbesteuerung der daraus erzielten Einkünfte sowohl im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens als auch in dem Staat, in dem das unbewegliche Vermögen belegen ist. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften, die einen Bezug zu mehreren Staaten aufweisen, ermöglichen allgemein die DBA, die größtenteils dem OECD-MA folgen. Im Einzelnen ist bei den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens die Anwendung von zwei Normen des OECD-MA denkbar: Art. 6 OECD-MA für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Art. 7 OECD-MA für die Unternehmensgewinne. Vorliegender Beitrag untersucht das Verhältnis zwischen diesen Normen.

Almost all enterprises have immovable property. If the immovable property is situated in a State other than the State of residence, there is a risk of double taxation of the income derived therefrom, both in the State of residence of the enterprise and in the State in which the immovable property is situated. The avoidance of double taxation of income related to more than one country is made possible through the agreement of DTCs, most of which follow the OECD-MTC. Specifically with regards to in-

come from immovable property of an enterprise the application of two OECD-MTC provisions is conceivable: Art. 6 OECD-MTC regarding income from immovable property and Art. 7 OECD-MTC regarding business profits. This article examines the relationship between these provisions.

I. Einleitung

1. Problemaufriss

Trotz der Digitalisierung in allen Bereichen der Wirtschaft verfügen fast alle Unternehmen über unbewegliches Vermögen, das entweder ihre Tätigkeit unterstützt oder als eigenständige Einkunftsquelle dient (z.B. bei Vermietung von unbeweglichem Vermögen). Bei internationalen Sachverhalten stellt sich dabei immer die Frage nach der Zuweisung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der aus dem unbeweglichen Vermögen eines Unternehmens erzielten Einkünfte.

Dies soll ein kurzes Beispiel verdeutlichen: Ein Unternehmen hat seinen Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Italien. Es verfügt über ein Grundstück in Frankreich. Es vermietet dieses Grundstück oder nutzt dieses für eigenbetriebliche Zwecke (ein Beispiel wäre das Bürogebäude einer freiberuflichen Sozietät). Es ist dabei fraglich, ob Italien als Staat der Ansässigkeit des Unternehmens („Ansässigkeitsstaat“) oder Frankreich als Staat der Einkunftsquelle („Quellenstaat“) das Besteuerungsrecht zuzuweisen und wie eine eventuelle Doppelbesteuerung der aus dem unbeweglichen Vermögen erzielten Einkünfte zu vermeiden ist.

Die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat regeln die Staaten mittels der Vereinbarung von Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“), die auf dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung i.d.F. 2017 („OECD-MA“) basieren. Das OECD-MA erreicht diese Aufteilungsfunktion über sog. *Verteilungsnormen*, die den Besteuerungstatbestand und die daran anknüpfenden Rechtsfolgen enthalten¹. Diese bestehen zum einen in der Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeits- oder Quellenstaat (Rechtsfolge 1) und zum anderen in der Ver-

* Savvas Kostikidis, LL.M., LL.M. (Eur.), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München. Mein Dank gilt Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön für die Unterstützung bei der Verfassung des Beitrags.

1 Lehner, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. 2015, Grdl. Rn. 76 ff.