

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.28 vom 8. Mai 2012

ZH Steuerrekursgericht, 2012-05-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2011.28

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.28 du 8 mai 2012

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.28 del 8 maggio 2012

Regeste

Wirtschaftliche Handänderung, Immobiliengesellschaft mit schweizerischem Grundbesitz und Sitz in der Schweiz, Verkäuferin mit Sitz in Luxemburg, negative Wirkung des Staatsvertragsrechts, Ansässigkeit, Substanzerfordernis, Substanziierung, Rechtsmissbrauchsverbot, missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, treaty-shopping. Nach dem DBA-Lux stellen Aktien einer Immobiliengesellschaft bewegliches Vermögen dar. Die Ansässigkeit einer Gesellschaft in einem Vertragsstaat setzt das Vorhandensein von Substanz (Infrastruktur, Geschäftsleitung etc.) voraus. Der blosse statutarische Sitz der Gesellschaft genügt nicht (Briefkastengesellschaft). Für diese Substanz muss die Rekurrentin den Beweis erbringen, welchen sie mit einer rechtsgenügenden Substanziierung in der Rekursschrift anzutreten hat. Vorliegend erwies sich die Substanziierung mit Bezug auf das Substanzerfordernis als ungenügend. Die Ansässigkeit ist demgemäss zu verneinen. Da die Rekurrentin von Personen beherrscht wurde, welche in keinem der Abkommensstaaten ansässig waren und da die Aktiven der Immobiliengesellschaft fast zu 100% aus schweizerischen Grundstücken bestanden, erscheint die Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens zudem als missbräuchlich.

Erwägungen

E. 2

GR.2011.28

- 10 - sich daher mangels Ansässigkeit in Luxemburg nicht auf das Doppelbesteuerungsabkommen berufen.

E. 3

a) Ferner ist zu prüfen, ob die A GmbH das DBA-Lux missbräuchlich in Anspruch nimmt. Mit Ausnahme von Art. 28 DBA-Lux (Ausschlussklausel) und Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-Lux (Erfordernis der Mindesthaltedauer) enthält das DBA-Lux keine Missbrauchsbestimmungen (Georg Lutz, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsmassnahmen, 2000, S. 209). Es fragt sich, ob auf dem Wege der Auslegung ein Missbrauchsvorbehalt begründet werden kann. Die Lehre befürwortet teilweise das Bestehen eines ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalts (vgl. Klaus Vogel, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Cagianut/Vallender [Hrsg.], Steuerrecht, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, 1995, S. 467 und 472; restriktiv: Lutz, S. 161 f.). Bei der Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens kann grundsätzlich auf die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, VRK; SR 0.111) ergebenden Grundsätze abgestellt werden (BGr 28. November 2005,

2A.239/2005, E. 3.4; vgl. auch Marcel R. Jung, Trends und Entwicklungen bei der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs im internationalen Steuerrecht der Schweiz, StR 2011, 2 ff.). Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft "nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen" (Art. 31 Abs. 1 VRK). Das Rechtsmissbrauchsverbot untersagt die zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will (BGE 110 Ib 332 E. 3a S. 336 f.; Ulrich Häfelin/Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. A., 2008, S. 237, N. 823 f.; Thomas Gächter, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 113 mit weiteren Hinweisen). Dementsprechend 2 GR.2011.28

- 11 - wird das Rechtsmissbrauchsverbot in Bezug auf Abkommen nicht nur auf schweizerischer Seite, sondern ebenso auf europäischer Ebene als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannt, ohne dass es diesbezüglich jeweils einer ausdrücklichen Regelung im jeweiligen Abkommen bedarf (vgl. allgemein BGE 130 II 113 E. 6.1 und 9, mit zahlreichen Hinweisen auch zur Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften). Als Mitgliedstaaten der OECD sind die Schweiz und Luxemburg schliesslich grundsätzlich gehalten, die Musterabkommen samt dazu verfassten Kommentaren der OECD mitzuberücksichtigen (Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 2. A., 2004, S. 31 f.). b) Vorliegend erscheint zunächst die sog. Transparenzklausel als geeigneter Ansatzpunkt: Eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft kann die nach dem betreffenden Abkommen vorgesehenen Regelungen nicht beanspruchen, wenn an ihr Personen, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig sind, unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Gesellschaften, ohne Rücksicht auf deren Ansässigkeit, beteiligt sind oder wenn sie von solchen Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Gesellschaften, ohne Rücksicht auf deren Ansässigkeit, kontrolliert wird (OECD-Kommentar 2010, Art. 1, Ziffer 13). Der Einwand des Abkommensmissbrauchs ist indessen unbegründet, wenn die Gesellschaft dartut, dass ihr Hauptzweck auf wirtschaftlich beachtlichen Gründen basiert und nicht vorrangig auf die Erlangung von Vorteilen des betreffenden Abkommens abzielt (sog. "bona-fide"-Klausel). Die A GmbH befand sich zu 100% im Eigentum der E Ltd, British Virgin Islands (Registre de Commerce et des Sociétés, Luxembourg, act. 13/14), deren wirtschaftlich Berechtigter der in Österreich ansässige F war (vgl. zur Konzernstruktur: act. 3/6). Die A GmbH wurde demgemäss von Personen beherrscht, welche in keinem der Abkommensstaaten ansässig waren. Auf die "bona-fide"-Klausel kann sich die A GmbH nicht berufen. Denn für die Konzentration von schweizerischem Grundeigentum in einer Luxemburger Gesellschaft durch einen wirtschaftlich Berechtigten aus Österreich sind keine wirtschaftlich beachtlichen Gründe erkennbar. Wenn die A GmbH in diesem Zusammenhang geltend macht, Luxemburg habe die Funktion eines europäischen Hauptquartiers für die Investitionen der Familie (act. 2, S. 3), liegt darin kein wirtschaftlich beachtlicher Grund. 2 GR.2011.28

- 12 - c) Mit der Revision 2003 wurde dem OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen von 1992 (OECD-MA) in Art. 13 Abs. 4 eine Bestimmung hinzugefügt, welche sich gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA durch die Zwischenschaltung einer Immobilien-gesellschaft

richtete (Marcel R. Jung, Abkommensmissbrauch im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2011, S. 57). Danach können Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen einer Gesellschaft im Quellenstaat statt im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn es sich bei der Gesellschaft, deren Anteile veräussert wurden, um eine Gesellschaft handelt, deren Wert überwiegend auf Grundstücken im Quellenstaat beruht (vgl. auch OECD-Kommentar 2010, Art. 13, Ziffern 28.3-28.12). Gemäss Bilanz per 30. August 2006 bestanden die Aktiven der D AG fast zu 100% aus schweizerischen Grundstücken (act. 13/11). Weil die OECD-Mitgliedsstaaten wie gesagt das OECD-Musterabkommen bei der Auslegung des DBA-Lux berücksichtigen müssen, erscheint das Vorgehen der A GmbH als rechtsmissbräuchlich und damit als Abkommensmissbrauch (vgl. den ähnlich gelagerten Sachverhalt in der NZZ am Sonntag vom 26. August 2007: http://www.nzz.ch/nachrichten/wirtschaft/aktuell/fiskus_verliert_200_millionen_1.546218.html).

E. 4

a)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.