

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.22 vom 3. Mai 2024

ZH Steuerrekursgericht, 2024-05-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2023.22

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.22 du 3 mai 2024

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.22 del 3 maggio 2024

Regeste

Wirtschaftliche Handänderung durch Veräusserung eines Anteils an einer Immobiliengesellschaft mit Liegenschaft in der Stadt Zürich durch eine in Deutschland ansässige Person. Eine Auslegung des DBA-D anhand des OECD-Musterabkommens und des Kommentars ergibt, dass Immobiliengesellschaften im DBA-D nicht zum unbeweglichen Vermögen gezählt werden dürfen und deshalb die Besteuerung der Veräusserung der Anteile mit der Grundstückgewinnsteuer hier gegen das DBA-D verstösst.

Erwägungen

E. 1

GR.2023.22 Entscheid

E. 3

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

E. 4

Ungeachtet des Absatzes 3 können Gewinne aus der vollen oder teilweisen Veräusserung einer wesentlichen Beteiligung an einer Gesellschaft in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Gesellschaft ansässig ist, sofern der in dem anderen Vertragsstaat ansässige Veräusserer eine natürliche Person ist, a) die im Laufe der fünf Jahre vor der Veräusserung im Sinne des Artikels 4 im erstgenannten Vertragsstaat ansässig war und 1 GR.2023.22

- 6 - b) die in dem anderen Staat für den Veräusserungsgewinn keiner Steuer unterliegt. Eine wesentliche Beteiligung ist gegeben, wenn der Veräusserer unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Kapital der Gesellschaft beteiligt war.

E. 5

A., 2022, § 9 N 622; Oesterhelt/Fracheboud, Veräusserung von Immobiliengeschäften, IFF 2023/2, S. 127, Ziff. 7.2.1). Insgesamt führt deshalb die Auslegung nach den OECD-MA 1977 und der dazugehörigen Kommentierung zu einem eindeutigen Auslegungsergebnis. Art. 13 Abs. 1 und Abs. 2 des OECD-MA allein erlauben es dem Vertragsstaat nicht, Erlöse aus der Veräusserung von Anteilen an Immobiliengesellschaften als unbewegliches Vermögen zu qualifizieren und unter diesem Titel zu besteuern. dd) Die Auslegung von Art. 6 DBA-D bzw. Art. 13 DBA-D nach dem OECD-MK entspricht gemäss dem Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 dem Willen der Parteien des Staatsvertrags. Obschon der vorliegende Rechtsstreit sich nicht im Verständigungsverfahren befindet, drängt es sich auf, sich an dieser Auslegungsregel zu orientieren,

da diese im zwischenstaatlichen Konfliktfall letztlich massgebend sein wird. Es stellt sich indessen die Frage, welche Version des OECD-MK massgebend ist. Das Verständigungsprotokoll verwies auf den damals geltenden OECD-MK 1963. Die herrschende Lehre stellt sich auf den Standpunkt, dass die im Zeitpunkt des Vertragsschlusses geltende Fassung des Kommentars massgebend ist (so genannter statischer Bezug des OECD-Kommentars) und nicht diejenige im Zeitpunkt der Vornahme der Auslegung (dynamischer Bezug; Matteotti/Krenger, in: Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Einleitung N 160; Gerd Erhard, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Band 1, Art. 3 N 172). Die OECD selbst empfiehlt den Mitgliedern demgegenüber, für die Auslegung auch die aktuelle Fassung zu verwenden (vgl. Einleitung Ziff. 33 des OECD-MK 2017). ee) Die Frage der Behandlung von Erlösen aus der Veräusserung von Immobilien-gesellschaften nach dem DBA-D hat in der Vergangenheit zu Konflikten geführt. In einer Verlautbarung der ESTV (wiedergegeben in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz/Deutschland, Band 8, B 13.1 Nr. 3, datiert mit 18.10.1972, 26.9.1975, 18.10.1983 sowie BMF 2.2.1994/ESTV 4.3.1994) führt diese aus, dass unter dem DBA-D nicht mehr mit einem Entgegenkommen der Bundesrepublik in dieser Frage gerechnet werden könne. Hierzu verwies die ESTV auf die vorstehend wiedergegebenen Textstellen in den OECD-MK und führte aus, dass gemäss dem Verständigungsprotokoll vom 18. Juni 1971 auf das OECD-MK 1963 und von 1 GR.2023.22

- 12 - diesem auf das Verständigungsverfahren verwiesen werde. Indessen werde im neuen OECD-MK eine Gleichstellung von Immobiliengesellschaften mit unbeweglichem Vermögen nicht mehr zugelassen. Die deutsche Auffassung müsse deshalb anerkannt werden und das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Veräusserung der Anteile an der schweizerischen Immobiliengesellschaft nach Art. 13 Abs. 3 DBA-D der Bundesrepublik überlassen werden, wo der Veräusserer der Anteile ansässig ist (vgl. auch Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 13.3 Nr. 9). Aus der Quellenangabe (BMF 2.2.1994/ESTV 4.3.1994) ist zu schliessen, dass es sich dabei um eine Verständigungslösung zwischen der ESTV und dem deutschen Bundesministerium für Finanzen aus dem Jahr 1994 handelt. Aus der Verlautbarung gehen allerdings die Details des Doppelbesteuerungskonflikts, welcher Anlass zur Verständigungslösung gab, nicht näher hervor. Gemäss herrschender Lehre gilt die in einem Verständigungsverfahren von den Vertragsstaaten erzielte Einigung als völkerrechtlicher Vertrag, nämlich als völkerrechtliches Verwaltungsabkommen, welches von einer Delegation der zuständigen Behörde des entsprechenden Vertragsstaats abgeschlossen wird (Walter H. Boss, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 25 N 112, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Umstritten ist aber der zulässige Inhalt einer Verständigungsvereinbarung und damit zusammenhängend die Frage nach der Verbindlichkeit der Verständigungsvereinbarung für die Vertragsstaaten, insbesondere für innerstaatliche Verwaltungs- und Justizbehörden. Wie vorliegend aus der Verlautbarung hervorgeht, ist zwischen den Finanzverwaltungsbehörden der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland ein solcher dynamischer Bezug auf die spätere Fassung des OECD-MK unbestritten. Eine Anwendung des OECD-MK 1963 würde mangels inhaltlicher Beurteilungsregeln in diesem selbst unweigerlich in das Verständigungsverfahren führen, im Rahmen dessen sich die Vertragsstaaten erklärtermassen übereinstimmend an der aktuellen Fassung des OECD-MK orientieren würden. Die Regelung ist zudem seit 1994 Praxis, ohne dass sich die Vertragsparteien veranlasst sahen, das DBA-D diesbezüglich zu

präzisieren. Für das Steuerrekursgericht liegen deshalb erhebliche praktische Gründe vor, sich dieser Auslegung anzuschliessen. ff) Diese Auslegung hat sich zudem auch bei anderen DBA mit gleichem Wortlaut durchgesetzt. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf BGr, 24. 1 GR.2023.22

- 13 - November 2022, 2C_527/2022, worin das Bundesgericht die Frage zu beurteilen hatte, ob die Beteiligung an einer tschechischen Immobiliengesellschaft bei einer Person mit Ansässigkeit in der Schweiz als bewegliches oder unbewegliches Vermögen zu besteuern war. Der massgebende Art. 6 wie auch Art. 13 des Abkommens vom 4. Dezember 1995 zwischen der Schweiz und der Tschechischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.974.31) entsprechen weitgehend Art. 6 und 13 DBA-D; insbesondere enthalten sie ebenfalls keine Bestimmung zu Immobiliengesellschaften. Das Bundesgericht bestätigte die Auslegung der Vorinstanzen, dass Immobiliengesellschaften kein unbewegliches Vermögen darstellen. Gleich entschieden hat das Verwaltungsgericht in einem Urteil vom 18. Dezember 2013 (SB.2012.00088), worin es den Verkauf einer Immobiliengesellschaft mit Sitz in der Schweiz durch eine Person mit Ansässigkeit in Luxemburg nach Art. 6 und 13 des Abkommens vom 21. Januar 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-LUX, SR 0.672.951.81) zu beurteilen hatte. Auch dieses enthält keine Bestimmung, welche die Veräusserung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen selbst gleichstellen würde. Das Verwaltungsgericht kam ebenfalls zum Schluss, dass in diesem Fall kein unbewegliches Vermögen vorliege, erlaubte indessen den Durchgriff aufgrund eines Abkommensmissbrauchs. gg) Die Kommentierung aus deutscher Sicht unterwirft mit Verweis auf die deutsche Rechtsprechung die Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen an Gesellschaften mit Immobilienvermögen dem Art. 13 Abs. 1 DBA-D, sofern die Gesellschaft nach dem Recht des Anwenderstaats steuerlich transparent behandelt wird (Ayk Tobias Meretzki, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Band 2, Art. 13 N 82, mit Verweis auf ein Urteil des Bundesfinanzhofes vom 25. Mai 2011, I R 95/10). Werden aus Sicht des jeweiligen Anwenderstaates hingegen Anteile an einer steuerlich intransparenten Gesellschaft veräussert, findet Art. 13 Abs. 1 DBA-D keine Anwendung. Diese aus Sicht Deutschlands als Anwenderstaat vorgenommene Kommentierung hilft der Vorinstanz nicht weiter, da keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass Deutschland den Anteil an der GAG steuerlich transparent betrachten würde, und auch die Schweiz Immobiliengesellschaften in der Rechtsform einer juristischen Person intransparent besteuert werden. 1 GR.2023.22

- 14 - hh) Damit stellt sich die Frage, ob die Verständigungslösung aus dem Jahr 1994 auf den vorliegenden Fall anwendbar ist, ist doch deren genauer Inhalt und Tragweite nicht bekannt. Insbesondere ist nicht ersichtlich, um was für ein Steuerobjekt es sich genau handelte und welche Steuerarten zur Diskussion standen. Eine auf eine Verständigungslösung basierende Auslegung würde überspannt, wenn sie angewendet würde auf Fälle, wo sich der ihr zugrunde liegende Besteuerungskonflikt gar nicht stellt und sich deshalb die Staatsvertragsparteien von vornherein nie am Verhandlungstisch getroffen hätten. Es muss zumindest ein Doppelbesteuerungskonflikt basierend auf den nationalen Steuergesetzgebungen erkennbar sein. Die Pflichtigen verweisen in ihrer Eingabe vom 7. Dezember 2023 auf die Besteuerung in Deutschland gemäss § 17 Abs. 1 des deutschen

Einkommensteuergesetz (EStG). Gemäss diesem gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräusserung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräusserer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war. Diese Bestimmung kommt auch auf die Veräusserungen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen und auf Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften zur Anwendung (Richard Schmidt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommens- und Körperschaftssteuergesetz, Kommentar, § 17 N 2 und N 22). Eine weitere Besteuerungsgrundlage besteht in § 20 Abs. 2 EStG. Damit ist aber erstellt, dass in Deutschland eine Besteuerung des Veräusserungserlöses erfolgt, und deshalb ein effektiver Doppelbesteuerungskonflikt besteht. Es liegt somit ein Fall vor, welchen die Staatsvertragsparteien entsprechend der Verständigungsvereinbarung lösen würden. d) Die Vorinstanz stützt sich in ihrer gegenteiligen Auffassung auf das Gutachten. Dieses überzeugt indessen nicht: aa) Im Gutachten wird beanstandet, dass es sich bei der Auslegung, wonach Art. 6 Abs. 1 und 2 DBA-D die Anteile an einer Immobiliengesellschaft nicht mitumfasse, um einen blossen Umkehrschluss handle, welcher nicht begründet werde. Dies trifft nach dem Gesagten nicht zu, sondern entstammt diese Auslegung unmittelbar dem OECD-MK 1977. Der Gutachter zitiert diesen denn auch (S. 15 f. des Gutachtens). Er übersieht indes, dass eine gesetzliche Grundlage im nationalen Recht allein zur Gleichstellung von Immobiliengesellschaften mit unbeweglichem Vermögen nicht ausreicht. Die Kommentarstelle führt wie bereits erwähnt explizit aus: "a special provision in the bilateral 1 GR.2023.22

- 15 - convention can alone provide for such an assimilation". Der Kommentar verlangt damit eindeutig zusätzlich eine entsprechende Klausel im Doppelbesteuerungsabkommen. bb) Weiter verweist der Gutachter auf den Vorbehalt der Schweiz zu dem 2003 eingefügten Art. 13 Abs. 4 des OECD-MA. Gemäss dieser 2003 eingefügten und später modifizierten Bestimmung kann der Staat, in welchem sich die Liegenschaften einer Immobiliengesellschaft befinden, den Erlös aus der Veräusserung der Gesellschaftsanteile besteuern, auch wenn der Veräusserer im anderen Staat ansässig ist. Hierzu hat die Schweiz erklärt, dass sie es sich vorbehalte, Abs. 4 nicht in ihre DBA aufzunehmen (Art. 13 Ziff. 51 des OECD-MK 2017). Der Gutachter führt dazu aus, dass dieser Vorbehalt daher rühre, dass die Schweiz keinen Handlungsbedarf für eine solche Klausel gesehen habe, da sie im DBA-D bereits über eine rechtliche Grundlage zur Besteuerung solcher Tatbestände verfüge. Vielmehr bestehe aus näher dargelegten Gründen bei Aufnahme eines Abs. 4 die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung. Dem ist zu widersprechen: Es ist nicht einzusehen, weshalb die Schweiz auf die Aufnahme einer solchen Klausel in ein Doppelbesteuerungsabkommen verzichten sollte, wenn sie doch nach dem Dafürhalten des Gutachters nur die ohnehin bestehende Rechtslage wiedergeben würde. Zudem widerspricht die Grundannahme sowohl den zitierten Stellen aus den OECD-MK sowie der vorstehenden Verlautbarung der ESTV. Weshalb die Schweiz diesen Vorbehalt angebracht hat, lässt sich nicht schlüssig ermitteln. Naheliegender erscheint, dass die Schweiz als typischer Konzernstandort verhindern will, dass andere Vertragsstaaten bei Beteiligungstransaktionen hier Gegenrecht erhalten. Die vom Gutachter vermuteten Gründe sind nicht stichhaltig. 3. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist den Rekurrenten eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des

Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). 1 GR.2023.22

- 16 -

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