

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00054 vom 15. Januar 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-01-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00054

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00054 du 15 janvier 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00054 del 15 gennaio 2025

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer [Strittig ist das Besteuerungsrecht der Schweiz bei wirtschaftlicher Handänderung an CH-Grundstücken und die Anwendbarkeit und Auslegung des OECD-Musterabkommens] Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1.1 f.). Die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zürich wird auch bei wirtschaftlichen Handänderungen erhoben, etwa wenn die Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft übertragen wird. Im vorliegenden Fall wurde die Immobiliengesellschaft durch Aktienübertragung verkauft, wodurch eine steuerpflichtige wirtschaftliche Handänderung erfolgte. Die Steuerpflicht liegt bei den Veräusserern (E. 2). Die Steuerhoheit von Bund, Kantonen und Gemeinden kann durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werden, sodass trotz internem Steueranspruch eine weitere Prüfung erforderlich ist (E. 3.1). Grundsätzlich behandelt das DBA-D die Veräusserung von Aktien als bewegliches Vermögen, wobei Gewinne im Ansässigkeitsstaat des Verkäufers besteuert werden (Art. 13 Abs. 3 DBA-D). Das DBA-D enthält jedoch keine ausdrückliche Regelung, die den Verkauf von Immobiliengesellschaftsanteilen wie den Verkauf von unbeweglichem Vermögen behandelt. Die Vorinstanz stellte klar, dass der Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften als Veräusserung von beweglichem Vermögen zu behandeln ist, da im internationalen Steuerrecht keine Regelung für Immobiliengesellschaften enthalten ist. Diese Auslegung wird durch die Rechtsprechung sowie ein Verständigungsverfahren zwischen den beiden Ländern unterstützt. Die Beschwerdeführerin argumentiert, dass der Verkauf als Veräusserung von unbeweglichem Vermögen zu behandeln sei, was jedoch nicht den vertraglichen Bestimmungen und der Praxis entspricht. Die Prüfung zeigt, dass die Besteuerungskompetenz in diesem Fall nicht in der Schweiz, sondern in Deutschland liegt, da das DBA-D keine entsprechende Regelung für Immobiliengesellschaften enthält. Ein Doppelbesteuerungskonflikt wird daher anerkannt. (E. 3). Abweisung

Erwägungen

E. 2

Die politischen Gemeinden des Kantons Zürich erheben – im Einklang mit den Vorgaben von Art. 12 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) – eine Grundstückgewinnsteuer (§ 205 StG). Diese wird gemäss § 216 Abs. 1 StG bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Diesen (sogenannten zivilrechtlichen) Handänderungen, die in der sachenrechtlichen Übertragung des Eigentums an Grundstücken bestehen, sind gemäss § 216 Abs. 2 lit. a StG Rechtsgeschäften gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie

Handänderungen wirken. Eine solche wirtschaftliche Handänderung liegt unter anderem dann vor, wenn die Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft veräussert und damit die Beherrschung der Gesellschaft einem Dritten übertragen wird (RB 1998 Nr. 154, mit weiteren Hinweisen). Steuerpflichtig ist jeweils der Veräusserer (§ 217 StG). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich eine Gesellschaft dadurch als Immobiliengesellschaft aus, dass sie aufgrund ihres tatsächlichen Verhaltens oder nach den Statuten ausschliesslich oder überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage bezweckt, wobei dies durch Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen kann (VGr, 27. Februar 2008, SB.2007.00116, E. 2.1 mit weiteren Hinweisen, RB 1998 Nr. 154). Bei der wirtschaftlichen Handänderung erfolgt die steuerrelevante Handänderung in jenem Zeitpunkt, in welchem das Eigentum an den Gesellschaftsanteilen zivilrechtlich auf den Dritten übertragen wird (Richner et. al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 216 N. 107). Vorliegend ist erstellt und unbestritten, dass es sich bei der G AG um eine Immobiliengesellschaft gehandelt und am 18. Januar 2018 durch Übertragung der (einzigen) Namenaktie der G AG von den Pflichtigen an die L AG eine die Grundstückgewinnsteuer auslösende wirtschaftliche Handänderung stattgefunden hat. Insoweit sind die Voraussetzungen der Besteuerung des Grundstückgewinns erfüllt. Steuerpflichtig sind damit grundsätzlich die Pflichtigen.

E. 3.1

Im internationalen Verhältnis ist die Steuerhoheit von Bund und Kantonen – somit auch jene der Gemeinden – jedoch durch allfällig anwendbare Staatsverträge – insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – begrenzt (sog. "negative Wirkung"; vgl. Richner et. al., a. a. O., Vorbemerkungen zu §§ 3–5 N. 6; Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., Bern 2019, S. 46 f. mit weiteren Hinweisen). Wenn also feststeht, dass nach internem Recht ein Steueranspruch besteht, muss weiter geprüft werden, ob dieser durch einen anwendbaren Staatsvertrag eingeschränkt wird.

E. 3.2

Zu prüfen ist vor diesem Hintergrund angesichts der unbestrittenen Ansässigkeit der Pflichtigen 3 die Tragweite des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA-D). Gemäss dessen Art. 1 gilt das Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Das Abkommen gilt für die von Bund, Kantonen und Gemeinden in der Schweiz erhobenen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Art. 2 Abs. 1 und Abs. 3 Ziff. 2 DBA-D) und somit auch für die hier relevante Besteuerung von Grundstückgewinnen.

E. 3.3

Vorliegend zu beurteilen ist der Verkauf von Aktien an einer Immobiliengesellschaft. Beteiligungen an Gesellschaften gehören grundsätzlich zum beweglichen Vermögen einer Person. Einschlägige Verteilungsnorm ist Art. 13 Abs. 3 DBA-D, gemäss welchem Gewinne aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen (abgesehen von hier nicht gegebenen Ausnahmen [vgl. Art. 14 Abs. 4 DBA-D]) – so auch von Aktien – in dem Vertragsstaat besteuert werden, in welchem der Veräusserer ansässig ist. Im Gegensatz zu

anderen von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthält das DBA-D keine ausdrückliche Bestimmung, welche die Veräusserung von Aktien einer Immobiliengesellschaft der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen – der Immobilie selbst – gleichstellen würde (vgl. Locher, a. a. O., S. 374 f., mit weiteren Hinweisen). Die Beschwerdeführerin hält unter Hinweis auf das von ihr eingeholte (Rechts-)Gutachten dafür, dass trotz des Fehlens dieser in anderen Abkommen enthaltenen Klausel bei der Veräusserung von Aktien einer Immobiliengesellschaft von unbeweglichem Vermögen auszugehen sei. Diesfalls käme Art. 13 Abs. 1 DBA-D zur Anwendung, welcher die Besteuerungskompetenz für Gewinne aus der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen dem Belegenheitsstaat, vorliegend der Schweiz und letztlich der Stadt I, zuweist.

E. 3.4.1

Ausgangspunkt der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und gemäss Treu und Glauben im Sinn von Art. 31 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK) zu eruieren. Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben garantiert die teleologische Auslegung den "effet utile" des Vertrags. Der auszulegenden Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (vgl. zum Ganzen BGE 146 II 150 E. 5.3.2; BGE 143 II 136 E. 5.2.2; BGE 142 II 161 E. 2.1.3; BGr, 23. Juni 2023, 9C_682/2022 und 9C_683/2022, E. 7.2; VGr, 7. Februar 2024, SB.2020.00106/107, E. 3.2., mit weiteren Hinweisen).

E. 3.4.2

Nach Art. 3 Abs. 2 DBA-D hat bei der Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Vertragsstaats über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

E. 3.4.3

Subsidiär können auch weitere Auslegungselemente berücksichtigt werden. So ist in der schweizerischen Rechtsprechung und Lehre unbestritten, dass der offizielle OECD-Kommentar ein wichtiges (ergänzendes) Hilfsmittel im Sinn von Art. 32 VRK bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen darstellt, die dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) nachgebildet sind (BGE 143 II 136 E. 5.2.3; René Matteotti/Nicole Elischa Krenger in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Einleitung, N. 159 ff.).

E. 3.4.4

Die Vorinstanz hat sorgfältig und überzeugend zunächst hergeleitet, dass grundsätzlich über den Verweis von Art. 6 Abs. 2 DBA-D die gesamte innerstaatliche Rechtsordnung in ihrer jeweiligen Fassung für das Begriffsverständnis des Abkommens beachtlich sei. Sodann sei

die wirtschaftliche Handänderung an Grundstücken und deren Unterstellung unter die Grundstückgewinnsteuer bereits beim Abschluss des DBA-D (1971) innerstaatlich ausdrücklich gesetzlich geregelt gewesen. Das Abkommen enthalte zur Frage der Besteuerung von Immobiliengesellschaften keine Bestimmungen, womit nach dem Wortlaut des Abkommens der Anwenderstaat grundsätzlich frei sei, seine eigenen Definitionen von Immobiliengesellschaften auf dem Abkommen unterstehende Sachverhalte auszudehnen. Ebenso enthalte die Botschaft des Bundesrats an die Bundesversammlung betreffend das DBA-D (BBL 1971 II 1432) keine Ausführungen zur Behandlung der Immobiliengesellschaften. Im OECD-Musterabkommen würden Immobiliengesellschaften jedenfalls ab 1977 klar nicht mehr unter unbewegliches Vermögen subsumiert. Eine Grundlage im internen Recht des Anwenderstaats genüge nicht, vielmehr brauche es eine entsprechende Bestimmung im einschlägigen DBA, so der Belegenheitsstaat Gewinn aus der Veräusserung von Immobiliengesellschaften besteuern wolle. Sodann verweist die Vorinstanz auf eine Verlautbarung der ESTV vom 4. März 1994, in welcher diese unter Bezugnahme auf ein mit Deutschland durchgeführtes Verständigungsverfahren ausführt, dass im damals aktuellen OECD-Musterabkommen eine Gleichstellung von Immobiliengesellschaften mit unbeweglichem Vermögen nicht mehr zugelassen werde und der dynamische Bezug auf die spätere Fassung des OECD-Musterabkommens unter den Finanzverwaltungsbehörden unbestritten sei (vgl. E. 2 c des angefochtenen Entscheids mit weiteren Hinweisen). Diese Überlegungen führten das Steuerrekursgericht dazu, die Veräusserung von Anteilen an Immobiliengesellschaften aus Sicht des DBA-D als Veräusserung von beweglichem Vermögen zu behandeln.

E. 3.4.5

Tatsächlich deckt sich dies mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts in vergleichbaren Fällen (BGr, 24. November 2022, 2C_527/2022: Veräusserung von Anteilen einer tschechischen Immobiliengesellschaft durch eine Person mit Ansässigkeit in der Schweiz; VGr, 18. Dezember 2013, SB.2012.00088: Verkauf einer Immobiliengesellschaft in der Schweiz durch eine Person mit Ansässigkeit in Luxemburg). Beide in diesen Fällen anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen enthalten keine Bestimmungen, welche die Veräusserung von Anteilen an Immobiliengesellschaften der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen gleichstellen. In beiden Fällen sind die Gerichte von der Veräusserung von beweglichem Vermögen ausgegangen. In der Lehre wird diese Auffassung einhellig geteilt (Martin Zweifel, Silvia Hunziker, Olivier Margraf, Stefan Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, S. 595; Christoph Frey, Maxim Dolder, Neuland für Vorsorgeeinrichtungen – der Immobilien Share Deal, StR, S. 743; vgl. auch die Zusammenstellung im Gutachten Prof. FH Dr. N, S. 6).

E. 3.4.6

Sodann war die hier zu entscheidende Frage offensichtlich schon Gegenstand eines Verständigungsverfahrens zwischen der Schweiz und Deutschland: Die entsprechende Verlautbarung hält fest, dass das DBA-D keine besonderen Regeln für den Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften enthalte und damit beide Auslegungen grundsätzlich vom Wortlaut erfasst seien. Indessen werde – letztlich unter Hinweis auf den OECD-Musterkommentar – eine Gleichstellung von Immobiliengesellschaften mit unbeweglichem Vermögen nicht mehr zugelassen. Eine solche müsste vielmehr von den Vertragsstaaten in einer besonderen Bestimmung ausdrücklich vorgesehen sein (vgl.

Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Band 8, B 13.1 Nr. 3). Auch wenn, wie die Vorinstanz hierzu zutreffend festhält (angefochtenes Urteil, S. 12, Erw. 2.c)ee) ff.) der konkrete Anlass oder weitere Details des konkreten Doppelbesteuerungskonflikts aus der Verlautbarung nicht ersichtlich sind, ist die Aussage der Verlautbarung ohne Zweifel so zu verstehen, dass der Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften nicht (bzw. allenfalls nicht mehr) unter Art. 13 Abs. 1 DBA-D fällt, sondern als Veräusserung beweglichen Vermögens zu behandeln ist. Die Vorinstanz weist sodann zutreffend darauf hin, dass die in einem Verständigungsverfahren erzielte Einigung grundsätzlich als völkerrechtlicher Vertrag qualifiziert, wobei allerdings dessen zulässiger Inhalt und dessen Verbindlichkeit, insbesondere für Justizbehörden, umstritten ist (vgl. Walter H. Boss in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 25 N. 112 ff., mit weiteren Hinweisen).

E. 3.5

Was die Beschwerdeführerin hiergegen vorbringt, sticht nicht: Das eingeholte Rechtsgutachten fusst vor allem auf der Prämisse, es liege ein blosser Umkehrschluss vor, Anteile an einer Immobiliengesellschaft nicht Art. 6 Abs. 1 und 2 DBA-D zu unterstellen. Soweit ersichtlich ist aus Sicht der Schweiz erstmals im Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien eine Immobiliengesellschaftsklausel nach Art. 13 Abs. 4 OECD-Musterabkommen vereinbart worden (Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, abgeschlossen am 8. Dezember 1977 [SR 0.672.936.712], Art. 13 Abs. 4). Zeitlich vor dem Abschluss des DBA-D (11. August 1971) liegt der Abschluss der Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich aus dem Jahre 1939, nämlich des Abkommens zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91), abgeschlossen am 9. September 1966, in Kraft seit 26. Juli 1967. Ein wesentliches Anliegen Frankreichs war es, die in Frankreich bereits umgesetzte Gleichheit der Besteuerung neu auch dann zu erreichen, wenn unbewegliches Vermögen im Besitz gewisser juristischer Personen stand (sog. "transparence fiscale", vgl. Botschaft des Bundesrats an die Bundesversammlung über die Genehmigung des zwischen der Schweiz und Frankreich abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BBl 1966 II 577, S. II, 2, a [S. 580]). Daraus erhellt, dass die vom Gutachter ohne Belegstellen vertretene Auffassung, der Bundesrat habe in seiner Abkommenspolitik eine Besteuerung von Immobiliengesellschaften am Belegenheitsort auch ohne eine entsprechende Klausel generell vorgesehen, gerade nicht zutrifft. Dass im wenige Jahre später abgeschlossenen DBA-D eine entsprechende Klausel wiederum nicht enthalten war, spricht damit gegen die vom Gutachter vertretene Auslegung. Richtig ist, dass die Schweiz einen Vorbehalt zu dem 2003 eingefügten Art. 13 Abs. 4 OECD-MA in dem Sinn eingefügt hat, dass sie sich vorbehalte, diese Bestimmung in ihre Doppelbesteuerungsabkommen nicht aufzunehmen. Nach dieser Bestimmung kann der Staat, in welchem sich die Liegenschaften einer Immobiliengesellschaft befinden, den Erlös aus der Veräusserung der Gesellschaftsanteile auch dann besteuern, wenn der Veräusserer im anderen Staat ansässig ist. Das Verwaltungsgericht schliesst sich diesbezüglich ebenfalls der Auffassung des Steuerrekursgerichts an, dass sich aus den zugänglichen Quellen nicht erschliesst, weswegen dieser Vorbehalt angebracht wurde. Ob dies mit inländisch angesiedelten

Konzernstrukturen zusammenhängt, kann offenbleiben. Jedenfalls kann daraus – unter Hinweis auf die Begründung des angefochtenen Urteils (E. 2.d)bb)) – nichts für die Auffassung des Gutachters abgeleitet werden.

E. 3.6

Weiter ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht ersichtlich, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile der streitbetroffenen Immobiliengesellschaft in Deutschland steuerfrei sein könnte. Die von der Vorinstanz hierzu angeführte Bestimmung von § 17 Abs. 1 des deutschen Einkommenssteuergesetzes erscheint im Verbund mit der von der Vorinstanz angeführten Literatur (angefochtenes Urteil S. 14, Ziff., 2 c) hh) ohne Weiteres als einschlägig, was nun seitens der Beschwerdeführerin in der Replik auch nicht mehr bestritten wird. Dass die Besteuerungskompetenz im vorliegenden Fall Deutschland zukommt, ist auch aus deutscher Sicht unbestritten, da die Gesellschaft auch aus deutscher Sicht offensichtlich steuerlich intransparent behandelt wird. Daraus folgt, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ein effektiver Doppelbesteuerungskonflikt besteht. Damit kann letztlich offenbleiben, ob das DBA-D auch eine doppelte Nichtbesteuerung des Verkaufserlöses aus Anteilen einer Immobiliengesellschaft hinnehmen wollte. Jedenfalls verhindert in der vorliegenden Konstellation die international vereinbarte Zuteilungsnorm unabhängig von der Betrachtung im Zweitstaat eine Besteuerung in der Schweiz. Gestützt auf diese Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 151 Abs. 1 StG bzw. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 und § 152 StG, je in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Sie ist zur Leistung einer angemessenen Parteientschädigung an die Beschwerdegegnerschaft zu verpflichten (§ 17 Abs. 2 lit. b des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG und § 213 StG).

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