



Entscheid

3. Mai 2024

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterinnen Christina Hefti, Steuerrichterinnen Barbara Collet und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

Erben des A,

und der B,
nämlich:

1. **C,**
Wohnsitz in einem Drittstaat (nicht CH/DE),
2. **D,**
Wohnsitz in einem Drittstaat (nicht CH/DE),
3. **E,**
Wohnsitz in Deutschland,

Nr. 1 und 2 vertreten durch Nr. 3,

Nr. 3 vertreten durch F Treuhand AG,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde F,

Rekursgegnerin,

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Die G AG mit Sitz in der Gemeinde F ist Eigentümerin eines in der Gemeinde F gelegenen Mehrfamilienhauses und weist ein Aktienkapital von Fr. 100'000.- auf, welches in einer Namenaktie mit einem Nennwert von Fr. 100'000.- verurkundet ist. Diese wurde gehalten von der Erbengemeinschaft des A, bestehend ursprünglich aus der Erbengemeinschaft der B, gestorben 2016 (C und D, Wohnsitze in Drittstaaten [nicht CH/DE] und E, Wohnsitz in Deutschland). Letztere drei bilden nach dem Tod der B die Erbengemeinschaft. Mit Kaufvertrag vom 18. Januar 2018 veräusserten die Pflichtigen die Namenaktie an die H AG mit ausserkantonalem Sitz für Fr. 4'000'000.-.

In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 21. Juni 2018 deklarierten die Pflichtigen einen Grundstücksgewinn von Fr. 1'003'797.-. In einem Begleitschreiben machen sie geltend, dass der Gewinnanteil der E nicht besteuert werden dürfe, da aufgrund 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 (SR 0.672.913.62, nachfolgend DBA-D) ein Gewinn aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen vorliege und dieser nicht in der Schweiz steuerbar sei.

Mit Einschätzungsvorschlag vom 8. April 2021 unterbreitete das Steueramt der Gemeinde F den Pflichtigen die einer Veranlagung zugrunde zu legenden Steuerfaktoren, unter Vorbehalt der Beurteilung nach dem DBA-D. Die Pflichtigen bestätigten am 6. Mai 2021 die Werte. Nach einem weiteren Meinungsaustausch teilte das Steueramt der Gemeinde F am 25. Januar 2022 den Pflichtigen mit, dass nach seiner Beurteilung das DBA-D der Besteuerung des Anteils der E nicht entgegenstehe. Mit Veranlagungsbeschluss vom 1. März 2022 schätzte die Kommission für Grundsteuern den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn auf Fr. 1'760'549.- und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 346'800.- fest, unter solidarischer Haftung der Veräusserer. Von einer Ausscheidung des Anteils der E nach Deutschland wurde abgesehen.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 31. März 2022 Einsprache mit dem Antrag, der Veranlagungsbeschluss sei aufzuheben und der steuerpflichtige Grundstücksgewinn aufgrund des DBA-D zu einem Drittel nach Deutschland auszuscheiden und damit die Grundstückgewinnsteuer entsprechend zu reduzieren. Das Steueramt der

Gemeinde F beauftragte darauf Prof. Dr. J mit der Erstellung eines Gutachtens über die Frage, ob nach DBA-D der Veräusserungserlös aus dem Verkauf einer Immobiliengesellschaft als wirtschaftliche Handänderung der Grundstückgewinnsteuer unterworfen werden darf, wenn der Anteilsinhaber in Deutschland ansässig ist. Im Gutachten vom 9. Januar 2023 wurde dies bejaht. Die Pflichtigen folgten in ihrer Stellungnahme vom 27. Februar 2023 dieser Beurteilung nicht. Mit Beschluss vom 9. Mai 2023 wies die Grundsteuerbehörde der Gemeinde F die Einsprache ab.

C. Mit Rekurs vom 12. Juni 2023 wiederholten die Pflichtigen den Einspracheantrag, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das Steueramt der Gemeinde F schloss am 29. September 2023 auf Abweisung des Rekurses. Der Eingabe legten sie eine überarbeitete und aktualisierte Fassung des Gutachtens vom 25. September 2023 (nachfolgend Gutachten) bei.

Am 16. Oktober 2023 reichte die Vertreterin der Pflichtigen Vollmachten von C und D ein. Mit Verfügung vom 17. Oktober 2023 wurde den Pflichtigen Frist angesetzt, um die voraussichtlichen Kosten des Verfahrens mit einer Kautions von Fr. 7'300.- sicher zu stellen. Diese ging rechtzeitig ein. Mit Replik vom 8. November 2023 hielten die Pflichtigen an ihren Anträgen fest, ebenso die Vorinstanz mit Duplik vom 29. November 2023. Am 7. Dezember 2023 nahmen die Pflichtigen nochmals Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Als zivilrechtliche Handänderung gilt hierbei der Übergang von zivilrechtlichem (sachenrechtlichem) Eigentum an einem Grundstück oder einem Grundstückanteil vom bisherigen Rechtsträger auf einen anderen, was eines gültigen Rechtsgrunds und in der Regel eines Grundbucheintrags bedarf (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 216 N. 12 f. StG). Den als zivilrechtliche Handänderungen erfassten sachenrechtlichen Übertragungen sind nach § 216 Abs. 2 lit. a StG die wirtschaftlichen Handänderungen gleichgestellt. Als solche

gelten Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken. Die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung setzt voraus, dass wesentliche Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsgewalt rechtsgeschäftlich übertragen werden, ohne dass dabei die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse eine Änderung erfahren.

Im Kanton Zürich wird insbesondere eine wirtschaftliche Handänderung angenommen bei der Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften. Eine solche Gesellschaft liegt vor, wenn sie ausschliesslich oder zumindest überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere und nutzbringende Kapitalanlage bezweckt (Richner/Frei/ Kaufmann/Rohner, § 216 N 93 und 100 StG). Eine solche Immobiliengesellschaft wird nicht in dem Sinn als vollkommen transparent für schweizerische Steuerzwecke angesehen, als dass man deren Anteile als unbewegliches Vermögen qualifizieren würde. Vielmehr findet – wie gesehen – eine Gleichstellung der Rechtsfolgen der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft mit der Veräusserung der von ihr gehaltenen Grundstücke statt (Oesterhelt/Fracheboud, Veräusserung von Immobiliengeschäften, IFF 2023/2, S. 128 f., Ziff. 7.3.3 m.H.).

b) Es ist unbestritten, dass es sich bei der G AG um eine Immobiliengesellschaft handelt und der Verkauf ihrer Anteile eine solche wirtschaftliche Handänderung war. Dies zu Recht, bestand der Zweck der G AG im Halten und Verwalten von Liegenschaften und umfassten ihre Aktiven im Wesentlichen einzig die in der Gemeinde F gelegene Liegenschaft, und wurden sämtliche Anteile übertragen.

2. Besteht damit eine Besteuerungsgrundlage im hiesigen Recht, stellt sich die Frage, ob die Besteuerung der wirtschaftlichen Handänderung in Anbetracht der unbestrittenen Ansässigkeit der E in Deutschland vor dem DBA-D Bestand hat.

a) Die Grundstückgewinnsteuer fällt gemäss Art. 2 Abs. 1 und 2 DBA-D unter die vom Abkommen erfassten Steuern. Dieses enthält im Art. 6 DBA-D eine Regelung zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen und in Art. 13 DBA-D zu den Einkünften aus der Veräusserung von solchem.

Art. 6

1. *Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen können in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.*
2. *Der Ausdruck "unbewegliches Vermögen" bestimmt sich nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, auf die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke Anwendung finden, die Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie die Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.*
3. *Absatz 1 gilt für die Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.*
4. *Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufes dient.*

Art. 13

1. *Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 können in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.*
2. *[Betriebsvermögen einer Betriebsstätte]*
3. *Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1 und 2 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.*
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*

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.

5. [Wegzugbesteuerung]

b) Die Auslegung von DBA und anderen völkerrechtlichen Verträgen richtet sich nach dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (WÜRV; SR 0.111, von der Bundesversammlung genehmigt am 15. Dezember 1989), insbesondere den Auslegungsregeln von Art. 31 ff. WÜRV. Die diesbezüglichen Auslegungsregeln hat das Bundesgericht in einem Urteil vom 23. Juni 2023 (9C_682/2022, 9C_683/2022, auch zum Folgenden) ausführlich zusammengefasst. Demnach stellen die Grundsätze des Wiener Übereinkommens zur Vertragsauslegung kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht dar (BGE 147 V 387 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.1; 125 II 417 E. 4d; 122 II 234 E. 4c). Sie sind deshalb für die Auslegung des DBA-D beachten.

Elemente der allgemeinen Auslegungsregel von Art. 31 Abs. 1 WÜRV sind der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie der Zusammenhang. Diese vier Elemente sind gleichrangig (BGE 147 V 387 E. 3.3). Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist demnach 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 und gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was mit dem Vertrag erreicht werden sollte. Auf den Vertragswillen der Vertragspartner stellen die völkerrechtlichen Auslegungsregeln nur insoweit ab, als dieser seinen Niederschlag im Abkommen selbst gefunden hat. Vorbehalten bleibt freilich nach Art. 31 Abs. 4 WÜRV eine klar manifestierte, einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden.

Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 WÜRV sodann ergänzende Auslegungsmittel und können – nur, aber immerhin – herangezogen werden, um die nach Art. 31 WÜRV ermittelte Bedeutung zu bestätigen oder diese zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 WÜRV die

Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 lit. a WÜRV) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 lit. b WÜRV). Diesfalls ist der auszulegenden Bestimmung unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht.

Nach ständiger Praxis berücksichtigt das Bundesgericht das Musterabkommen der OECD (OECD-MA) und den zugehörigen Kommentar (OECD-MK) bei der Auslegung von DBA, soweit sie auf diesem Standard beruhen (vgl. BGE 144 II 130 E. 8.2.3; 143 II 257 E. 6.5; 141 II 447 E. 4.4.3; BGr, 19. Mai 2020, 2C_880/2018, E. 4.1). Das OECD-MA und der OECD-MK stützen sich auf eine Empfehlung der OECD (Recommendation vom 23. Oktober 1997, vgl. Annex zum OECD-MK 2017). Darin empfiehlt der OECD-Rat den Mitgliedstaaten respektive ihren Steuerverwaltungen, sich beim Abschluss neuer und der Revision bestehender DBA an das OECD-MA und den OECD-MK zu halten und in der Anwendung der DBA, die auf OECD-MA basieren, die Kommentierungen zu befolgen. Die Praxis des Bundesgerichts zur Frage, unter welche Kategorie der Auslegungsmittel von Art. 31 und 32 WÜRV das OECD-MA und der OECD-MK fallen, ist uneinheitlich. Einig sind sich die Praxis des Bundesgerichts, die zitierte Literatur und der Fiskalausschuss der OECD darüber, dass der OECD-MK für die Auslegung zwar nicht bindend, aber grundsätzlich doch ein wichtiges Auslegungsmittel ist (vgl. – neben der bereits zitierten Rechtsprechung – BGE 148 II 336 E. 9.2; 142 II 161 E. 2.1; OECD-MK, N 29 und 29.3 zu Introduction zum OECD-MK 2017).

c) Art. 13 Abs. 1 DBA-D verweist bezüglich der Definition des unbeweglichen Vermögens auf Art. 6 Abs. 2 DBA-D. Dieser enthält keine eigene Definition des unbeweglichen Vermögens, sondern verweist auf das Recht des Anwenderstaats, unter Aufzählung von einzelnen Tatbeständen, bezüglich denen es selbst eine Festlegung trifft. Zur Problematik der Immobiliengesellschaften äussert sich diese Bestimmung nicht. Es stellt sich die Frage, ob der Anwenderstaat im Übrigen in der Definition des unbeweglichen Vermögens vollständig frei ist oder ob Art. 6 DBA-D implizit Vorgaben enthält, was noch als unbewegliches Vermögen betrachtet werden darf, insbesondere ob Immobiliengesellschaften vom Anwenderstaat unter diese Bestimmung subsumiert werden dürfen.

aa) Mit dem Verweis in Art. 6 Abs. 2 DBA-D wird die gesamte Rechtsordnung des Anwenderstaats einbezogen, und zwar in ihrer jeweiligen Fassung. Allerdings setzt die bona-fide-Klausel in Art. 31 Abs. 1 WÜRv einer willkürlichen und überraschenden Ausdehnung des innerstaatlichen Begriffsverständnisses durch den jeweiligen Belegenheitsstaat Grenzen, d.h. Vermögensgegenstände ohne jeden Bodenbezug sind auch dann abkommensrechtlich kein unbewegliches Vermögen, wie sie als solches nach dem innerstaatlichen Recht des Belegenheitsstaats definiert sind (Bettine Lieber, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Band 1, Art. 6 N 44).

Art. 6 Abs. 2 DBA-D erwähnt Immobiliengesellschaften nicht. Dies erscheint als ungewöhnlich, da Art. 6 Abs. 2 DBA-D eine Aufzählung von einzelnen Tatbeständen enthält, welche als unbewegliches Vermögen oder nicht (Schiffe und Luftfahrzeuge) als solches zu zählen sind. Es wäre deshalb zu erwarten, dass die Vertragsparteien die Gelegenheit genutzt hätten, die rechtliche Behandlung von Immobiliengesellschaften zu klären, insbesondere bei Abweichungen von der innenstaatlichen Regelung. Die Frage stellte sich jedenfalls schon 1971 bei Abschluss des DBA-D. Schon gemäss dem § 161 Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 wurde die wirtschaftliche Handänderung, worunter auch die Veräusserung einer Immobiliengesellschaft verstanden wurde, der Grundstückgewinnsteuer unterworfen; die Praxis bestand aber auch schon vor dessen Inkrafttreten (vgl. RB 1946 Nr. 70). Mithin stand die Frage bereits bei Abschluss des DBA-D im Raum, und handelte es sich somit nicht um eine spätere Rechtsänderung, mit welcher die Vertragsparteien bei Abschluss des Abkommens nicht hatten rechnen müssen. Aus dem Fehlen einer einschränkenden Regelung lässt sich der Schluss ziehen, dass nach dem Wortlaut der Anwenderstaat frei ist, seine Definition in diesem Sinn auf Immobiliengesellschaften auszudehnen.

Die Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland vom 20. Oktober 1971 (BBl 1971 II 1423) enthält keine Ausführungen zu dieser Frage. Allgemein wurde aber festgehalten, dass dem Entwurf in den entscheidenden Verhandlungen das OECD-MA von 1963 zugrunde gelegt worden sei (Botschaft S. 1433).

bb) Ein Hinweis zur Auslegung ergibt sich aus dem Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 zwischen der ESTV und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (vgl. Text in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen

Schweiz/Deutschland, Band 1, A.2.1; Flick/Wassermeyer/Kempermann, Band 3, Ziff. 2.1). Dieses bezieht sich auf Art. 3 Abs. 2 DBA-D, wonach bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind. Das Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 hält hierzu ergänzend fest, dass die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten sich bei der Auslegung der Bestimmungen des Abkommens im Rahmen des Art. 26 des Abkommens (Verständigungsverfahren) die Auslegung zunutze machen, die im Rahmen der OECD zum Musterabkommen vom 30. Juli 1963 entwickelt wurde. Weitere Verhandlungsprotokolle zur Frage der Auslegung finden sich nicht.

Der Wortlaut des OECD-MA 1963 und des OECD-MK 1963 sind, wie auch die späteren Fassungen, auf der Internetseite der OECD abrufbar. Art. 6 Abs. 1 und 2 sowie Art. 13 Abs. 1 - 3 OECD-MA 1963 erwähnen die Immobiliengesellschaft nicht. Der OECD-MK 1963 hält dazu in einer Fussnote auf S. 126 fest:

Attention is drawn to the fact that for capital gains tax purposes (as well as for the purpose of other taxes such as taxes on the transfer of property) it is the practice in some countries to assimilate the alienation of all shares in a company, the exclusive or main aim of which is to hold immovable property, to the alienation of such immovable property. This point of view is not shared by all States: [...] The different qualification of the same fact could result in a double taxation. The same situation may prevail in other cases: [...] In such cases, each State could invoke paragraph 2 of Article 3 on definitions to justify its taxation. Similar problems arise in connection with other provisions of a double taxation convention. They cannot be avoided as long as the terms used herein have not the same meaning in both States or are not defined by the Convention. The Draft Convention of OECD, like the existing bilateral Conventions does not provide for a solution of such a conflict which is due to different qualifications of facts by two States as long as they are not defined. In conformity with Article 25 on the mutual agreement procedure, however, the competent authorities have the possibility to avoid an actual double taxation. Besides, negotiating States are free to agree on special provisions dealing with such cases in their bilateral Conventions. They may for instance expressly exclude certain practices mentioned above. But they may also bilaterally agree to treat the sale of all shares in a company holding

exclusively immovable property as the sale of the unmovable property itself. Moreover, they could arrange for a special clause dealing with capital gains from the alienation of shares in a company in which the alienator had a predominant position. But in such cases at least an actual double taxation should be avoided. [...]

Demnach wurde die Frage, ob Immobiliengesellschaften unbewegliches Vermögen sind, im DBA-D bewusst nicht geregelt. Vielmehr wurde anerkannt, dass die staatlichen Steuergesetzgebungen diesbezüglich eine unterschiedliche Regelung enthalten konnten. Jeder Vertragsstaat war frei, gestützt auf den Verweis auf das Recht des Anwenderstaats seine eigene Definition anzuwenden. Sie wurden einzig dazu angehalten, im Fall einer Doppelbesteuerung eine Lösung im Verständigungsverfahren anzustreben.

cc) Das OECD-MK wurde erstmals 1977 und darauf ab 1992 laufend revidiert (vgl. zur Geschichte Ziff. 7 bis 11.2 der Einleitung des OECD-MK 2017). Der Text des OECD-MA zum unbeweglichen Vermögen wurde, soweit vorliegend von Bedeutung, erst 2003 geändert. Indessen wurden neue Ausführungen zu Immobiliengesellschaften in den Kommentar aufgenommen (Art. 13 Ziff. 23 des OECD-MK 1977):

Certain tax laws assimilate the alienation of all or part of the shares in a company, the exclusive or main aim of which is to hold immovable property, to the alienation of such immovable property. In itself paragraph 1 does not allow that practice: a special provision in the bilateral convention can alone provide for such an assimilation. Contracting States are of course free either to include in their bilateral conventions such special provisions, or to confirm expressly that the alienation of shares cannot be assimilated to the alienation of the immovable property.

Ab OECD-MK 1977 sind demnach Immobiliengesellschaften klar nicht mehr als unbewegliches Vermögen unter Art. 6 Abs. 2 bzw. Art. 13 Abs. 1 und 2 des OECD-MA zu subsumieren; die Vertragsstaaten können somit ihre entsprechende interne Gesetzgebung gegenüber anderen Vertragsstaaten nicht mehr durchsetzen. Der OECD-MK schreibt ausdrücklich vor, dass eine Grundlage im internen Recht des Anwenderstaats nicht mehr genügt; erforderlich ist eine entsprechende Bestimmung im einschlägigen DBA. 2003 wurde aber ein neuer Abs. 4 in Art. 13 OECD-MA eingefügt, wonach Gewinne aus der Veräußerungen von Immobiliengesellschaften im Vertragsstaat besteuert

werden können, in welchem das unbewegliche Vermögen liegt, auch wenn der Veräusserer im anderen Vertragsstaat ansässig ist (Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 7. A., 2021, Art. 13 N 65; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 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 Immobiliengesellschaften 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

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 erklärermassen 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.

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 G AG steuerlich transparent betrachten würde, und auch die Schweiz Immobiliengesellschaften in der Rechtsform einer juristischen Person intransparent besteuert werden.

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 Einkommensteuergesetzes (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 Kommentartabelle führt wie bereits erwähnt explizit aus: "a special provision in the bilateral

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).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde F vom 9. Mai 2023 wird gutgeheissen. Die Grundstückgewinnsteuer wird von Fr. 346'800.- auf Fr. 231'200.- herabgesetzt.

[...]