

25. April 2007

BMF-010221/0205-IV/4/2007

EAS 2841

Begriff der Immobiliengesellschaften im DBA-Deutschland

Gemäß Artikel 13 Abs. 2 DBA-Deutschland unterliegt die Besteuerung des Gewinnes aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, "deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht", der ausschließlichen Besteuerung im Lagestaat des unbeweglichen Vermögens.

Im Schlussprotokoll wird hierzu klargestellt, dass das "Überwiegen" des Liegenschaftsbesitzes nicht auf der Grundlage der Verkehrswerte, sondern auf der Grundlage der letzten vor der Veräußerung zu erstellenden Handelsbilanz zu beurteilen ist.

Hierbei ist nicht auf den Konzernabschluss der Gesellschaft, sondern auf ihren Einzelabschluss abzustellen. Dieses Auslegungsergebnis wird durch mehrere Umstände gestützt:

Einerseits ergibt sich dies bereits aus dem Wortlaut des Artikels 13 Abs. 2 DBA demzufolge nur auf Immobilienbesitz abzustellen ist, der der Gesellschaft - und nicht ihren Tochtergesellschaften - gehört (arg.: "**deren** Aktivvermögen"). Das im Konzernabschluss miterfasste Immobilienvermögen der Tochtergesellschaften zählt hierbei nicht zum Aktivvermögen der Muttergesellschaft; die Beteiligung an der Tochtergesellschaft bildet bei der Muttergesellschaft vielmehr bewegliches Vermögen (selbst wenn das Vermögen der Tochtergesellschaft überwiegend aus Immobilien bestehen sollte) und steht damit bei der "Überwiegensrechnung" nicht auf der Seite des unbeweglichen Vermögens.

Andererseits ist für die Körperschaftsbesteuerung nur der Einzelabschluss der Gesellschaft und nicht deren Konzernabschluss (in dem anders bewertet werden darf) maßgebend. Dies selbst in den Fällen einer konsolidierten Gruppen- oder Organschaftsbesteuerung. Das Doppelbesteuerungsabkommen ist Rechtsquelle des Steuerrechtes und kann daher - mangels gegenteiliger Aussage - mit seiner Verweisung auf die Handelsbilanz nur eine Verweisung auf den steuerlich maßgebenden Einzelabschluss der Gesellschaft bewirken.

Und schließlich ist zu bedenken, dass nicht alle Unternehmen zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, sondern nur jene, bei denen gewisse Schwellenwerte überschritten werden. Artikel 13 Abs. 2 DBA besitzt aber unterschiedslos für alle Kapitalgesellschaften Geltung. Es kann daher nicht unterstellt werden, dass das Abkommen eine unterschiedliche "Überwiegensrechnung" verlangt, je nachdem ob ein Konzernabschluss zu erstellen ist oder nicht.

Hätte das DBA eine Mitberücksichtigung des von Tochtergesellschaften gehaltenen Immobilienbesitzes angestrebt, hätte die Fassung des Artikels 13 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens gewählt werden müssen; denn nach dieser Bestimmung ist entscheidend, ob der Wert der veräußerten Anteile zu mehr als 50 von Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht. Nur in diesem Fall wäre es für die "Überwiegensrechnung" daher relevant gewesen, dass der von den Tochtergesellschaften gehaltene Immobilienwert (über die von der Muttergesellschaft gehaltene Beteiligung an der Tochtergesellschaft) mittelbar auch den Wert der Anteile an der Muttergesellschaft beeinflusst. Das DBA-Deutschland hat dieses OECD-Konzept aber nicht übernommen.

Bundesministerium für Finanzen, 25. April 2007