

Entscheide

Internationales Steuerrecht

Ausländische Personengesellschaft, Liegenschaftsbewertung

Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt Nr. 2012-069 vom 20. Juni 2013

Steuerliche Qualifikation einer französischen Société civile immobilière als Personengesellschaft, Besteuerung der in der Schweiz wohnhaften Teilhaber (Durchgriff). Bestimmung des (satzmassgeblichen) Steuerwerts und Eigenmietwerts einer ausländischen Liegenschaft auf der Basis des Erwerbspreises.

Sachverhalt:

A. Mit Datum vom 13. Oktober 2011 veranlagte die Steuerverwaltung die Rekurrenten, Dr. U. und E. X., für das Jahr 2009. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF ... (satzbestimmend: CHF ...) und das steuerbare Vermögen auf CHF ... (satzbestimmend: CHF ...) festgesetzt. In Abweichung zur Steuererklärung wurden die Aktien und Partizipationsscheine aus Mitarbeiterbeteiligung für die Vermögenssteuer zum Verkehrswert bewertet. Zudem wurde die Beteiligung von 80 % an der société civile immobilière O. (SCI O.), in B. (Frankreich), anders als deklariert wie in den Vorjahren erfasst.

B. Mit Schreiben vom 21. Oktober 2011 erhoben die Rekurrenten Einsprache gegen diese Veranlagung. Sie beantragten, die Bewertung der gesperrten Mitarbeiteraktien sei unter Berücksichtigung eines Diskontierungssatzes vorzunehmen. Zudem sei der Mietwert der Liegenschaft in Frankreich nach allgemein gültigen schweizerischen Repartitionsregeln festzusetzen und es sei eine Unterhaltskostenpauschale von 20 % zu gewähren.

Mit Einspracheentscheid vom 2. März 2012 wurde die Einsprache bezüglich der Mitarbeiteraktien gutgeheissen und die Aktienwerte entsprechend der Selbstdeklaration übernommen. Auch die Unterhaltskostenpauschale in Höhe von 20 % wurde gewährt. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen. Das steuerbare Einkommen wurde neu auf CHF ... (satzbestimmend CHF ...) und das steuerbare Vermögen auf CHF ... (satzbestimmend CHF ...) festgesetzt.

C. Gegen diesen Entscheid erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 24. März 2012 Rekurs. Sie beantragten, die Nutzniessung an 80 % der Anteile an der SCI O. sei als Kapitalanteil zu besteuern. Falls eine Durchgriffsbesteuerung zur Anwendung kommen sollte, sei der Steuerwert der Liegenschaftsanteile aufgrund des Liegenschaftsbeschriebs und der Bewertung durch die französische Steuerverwaltung sachgerecht sowie im Vergleich zur Bewertung von in der Schweiz gelegenen Liegenschaften rechtsgleich vorzunehmen.

In ihrer Vernehmlassung vom 27. Juli 2012 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 6. August 2012 erklären die Rekurrenten, dass das Besteuerungsrecht für sociétés civiles generell jenem Staate zustehe, in dem das Unternehmen eine Betriebsstätte hat. Weiter machen sie geltend, es sei rechtsgleich, wenn der Steuerwert ausländischer Liegenschaften auf 90 % des Erwerbswertes festgelegt werde, für inländische Liegenschaften aber auf ca. 50 % des Kaufpreises. In ihrer Duplik vom 8. Oktober 2012 hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag auf Abweisung fest. Mit Triplik vom 11. Oktober 2012 reichen die Rekurrenten ergänzend zwei Artikel zum Thema SCI und Erbschaftssteuer ein. Mit Quadruplik vom 5. November 2012 hält die Steuerverwaltung an ihrer Begründung und an ihrem Antrag fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

2. a) Die Rekurrenten beantragen, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. März 2012 sei aufzuheben und die Nutzniessung an 80 % der Anteile an der SCI O. sei als Kapitalanteil zu besteuern. Eventualiter sei der Steuerwert der Liegenschaftsanteile aufgrund des Liegenschaftsbeschriebs und der Bewertung durch die französische Steuerverwaltung sachgerecht sowie im Vergleich zur Bewertung von in der Schweiz gelegenen Liegenschaften rechtsgleich vorzunehmen.

b) Es ist zu prüfen, ob das Kapital der SCI O. besteuert werden soll oder die Liegenschaft selbst. Falls ein Durchgriff vorgenommen wird, ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung den Verkehrswert der Liegenschaft korrekt ermittelt hat.

3.a) Gemäss § 7 StG wird bei natürlichen Personen, welche im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens oder Vermögens steuerpflichtig sind, die Steuer für im Kanton steuerbare Werte nach dem Steuersatz berechnet, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht. Steuerbar sind nach § 22 Abs. 1 lit. a und b StG auch Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung und der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund

von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Eigenmietwert).

b) Gemäss Art. 6 Abs. 1 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 vom 9. September 1966 (DBA) können Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt. Gemäss Art. 7 Abs. 8 DBA können Einkünfte aus Beteiligungen an sociétés civiles des französischen Rechts, sofern diese Vereinigungen der für Personengesellschaften geltenden Steuerordnung unterstehen, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die in Rede stehende Unternehmen eine Betriebsstätte unterhalten. Das unbewegliche Vermögen kann in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt (Art. 24 Abs. 1 DBA).

c) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem DBA in Frankreich besteuert werden, so nimmt die Schweiz diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären (Art. 25 lit. B Ziffer 1 DBA).

d) Die société civile immobilière (SCI) nach französischem Recht ist eine Unterform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (société civile). Sie kann durch zwei oder mehrere Personen gegründet werden. Ihre Gesellschafter haften nach aussen persönlich und uneingeschränkt im Verhältnis ihrer Anteile (vgl. Art. 1845 ff. des französischen Code Civil). Das Ziel der Gesellschaft ist, die eingebrachten Immobilien zu besitzen, um diese zu vermieten oder zum Eigengebrauch der Gesellschafter zu verwenden oder auf einem Grundstück Gebäude zu errichten. Sie dient jedoch nicht der Handelstätigkeit (vgl. Susanne Frank in: Frank/Wachter (Hrsg.), Handbuch Immobilienrecht in Europa: Zivil- und steuerrechtliche Aspekte des Erwerbs, der Veräusserung und der Vererbung von Immobilien, Heidelberg 2004, S. 314 f.; Christian H. Kälin, Internationales Immobilienhandbuch, 3. Auflage, Zürich 2009, S. 142 ff.)

4. Im schweizerischen Recht gibt es keine Gesellschaftsform, welche der société civile immobilière nach französischem Recht entspricht. Die SCI hat gemäss französischem Recht eine eigene Rechtspersönlichkeit, sofern sie im Handelsregister eingetragen ist. Die Gesellschafter haften jedoch gleichwohl persönlich entsprechend ihren Anteilen. Um festzustellen, ob die Nutzniessung an den Gesellschaftsanteilen oder direkt die Nutzniessung an der Liegenschaft steuerlich zu berücksichtigen ist, muss zunächst geprüft werden, wie die SCI im schweizerischen Steuerrecht zu qualifizieren ist. Es stellt sich mit anderen Worten die Frage, ob die SCI ein eigenes Steuersubjekt ist oder nicht. Gemäss den von den Rekurrenten eingereichten Unterlagen handelt es sich vorliegend um eine Gesellschaft, deren einziger Zweck das Halten einer Liegenschaft zu privaten Zwecken ist. Die Gesellschaft betreibt kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe und erzielt somit kein gewerbliches Einkommen. Es besteht

mangels wirtschaftlicher Tätigkeit der Gesellschaft kein Anlass, eine eigene Rechtspersönlichkeit anzunehmen. Sie ist daher wie eine private Vermögensanlage zu behandeln (vgl. Salvi, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, in: ASA 64, S. 180). In der Schweiz ist daher nicht die Nutzniessung an den Anteilen der SCI zu besteuern, sondern die Nutzniessung an der Liegenschaft selbst beim satzbestimmenden Einkommen und Vermögen zu berücksichtigen.

5. a) Da die SCI für das schweizerische Steuerrecht als Personengesellschaft und nicht als juristische Person zu qualifizieren ist, hat die Steuerverwaltung zu Recht einen Durchgriff auf die Liegenschaft vorgenommen. Nachfolgend ist nun zu prüfen, ob die Aufrechnungen beim satzbestimmenden Einkommen und Vermögen korrekt festgesetzt wurden.

b) § 22 Abs. 1 lit. b StG besagt, dass Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar sind. Dies gilt insbesondere für den Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsanteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Eigenschaftsmietwert).

c) Gemäss Art. 14 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und § 46 StG ist für die Festsetzung des Steuerwertes einer Liegenschaft grundsätzlich deren Verkehrswert massgebend. § 51 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) führt weiter aus, dass selbstgenutzte Liegenschaften zum Realwert bewertet werden. Dieser setzt sich aus dem Gebäudewert und dem Landwert zusammen. Diese beiden Werte lassen sich im Ausland kaum erfassen. Daher wird in der Praxis bei ausländischen Liegenschaften der Verkehrswert auf 90 % des Erwerbspreises festgesetzt. Dass nicht der gesamte Erwerbswert übernommen wird, ist auf den Repartitionskoeffizienten von 105 % zurückzuführen. Es wird somit eine Überbesteuerung bei der direkten Bundessteuer verhindert. Der Erwerbswert der Liegenschaft wird zwar vom Gesetzgeber bei der Berechnung des Eigenschaftsmietwertes nicht erwähnt. Die Praxis der baselstädtischen Steuerverwaltung, bei ausländischen Liegenschaften für den Verkehrswert auf 90 % des Erwerbspreises abzustellen, ist angesichts der praktischen Bewertungsprobleme nicht zu beanstanden. Die von den Rekurrenten beigebrachten Kreisschreiben bilden keine Grundlage, davon abzuweichen. Denn sie gelten lediglich im interkantonalen Verhältnis, nicht jedoch für internationale Sachverhalte. Der «valeur locative brute», welchen die französischen Steuerbehörden in der Veranlagung der Taxe d'Habitation auf EUR 10'310.– festgelegt haben, kann zur Festlegung des Verkehrswertes ebenfalls nicht herangezogen werden. Daraus lassen sich keine Rückschlüsse auf den Verkehrswert ziehen. Auch die Rüge der Rekurrenten, diese Praxis führe zur steuerlichen Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Liegenschaften vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Sie führen an, nach kantonalen Praxis würde der Steuerwert für Inlandliegenschaften ca. 50 % des Kaufpreises betragen. Dies müsse auch für Auslandliegenschaften gelten. Es mag zwar sein, dass die Liegenschaft der Rekurrenten in R. zu tief bewertet wurde. Es ist jedoch nicht Praxis der Steuerver-

waltung, den steuerlichen Verkehrswert auf 50 % des tatsächlichen Verkehrswertes festzulegen. Aus der offenbar fehlerhaften Verkehrswertschätzung der Liegenschaft in R. können die Rekurrenten jedenfalls nichts ableiten.

d) Der Erwerbswert der Liegenschaft lag bei EUR 1'082'388.– Die Rekurrenten halten die Nutzniessung an 80 % der Liegenschaft, das bedeutet, dass ihnen EUR 865'910.40 zuzurechnen sind. Bei einem Euro-Kurs von 1.47955 beläuft sich der Wert somit auf CHF 1'281'157.73. Die Steuerverwaltung hat zwar bei der Umrechnung von Euro in Schweizer Franken fälschlicherweise den Kurs für 2008 statt jenem für das Jahr 2009 genommen. Da dies jedoch zum Vorteil der Rekurrenten geschah und die Steuerverwaltung keine Anpassung beantragt, muss dies vorliegend nicht korrigiert werden. Da praxisgemäss bei ausländischen Liegenschaften der Verkehrswert lediglich 90 % des Erwerbspreises beträgt, liegt der Verkehrswert, wie von der Steuerverwaltung ermittelt, bei CHF 1'153'041.95.

e) Der Eigenmietwert beläuft sich bei selbstgenutzten Wohnliegenschaften gemäss § 16 StV auf 4 % des Vermögenssteuerwertes. Somit beträgt der Eigenmietwert im vorliegenden Fall CHF 46'121.67. Die Steuerverwaltung hat somit sowohl den Verkehrswert der Liegenschaft als auch deren Eigenmietwert korrekt ermittelt.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der SCI O. im vorliegenden Fall im schweizerischen Recht keine Rechtspersönlichkeit zuerkannt werden kann. Die Steuerverwaltung hat daher die Nutzniessung an der Liegenschaft zu Recht wie eine Vermögensanlage behandelt. Dabei hat sie den Verkehrswert der Liegenschaft und deren Eigenmietwert korrekt ermittelt. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.