

## Wirtschaftliche Handänderung im internationalen Kontext

Entscheid 1 GR.2023.22, 3. Mai 2024, Steuerrekursgericht des Kantons Zürich  
Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hat entschieden, dass bei der Veräusserung von Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft keine Grundstückgewinnsteuern («GGST») erhoben werden können, wenn einer der Beteiligten ihren Wohnsitz in Deutschland hat. Dies basiert auf der Auslegung, dass Beteiligungen an Immobiliengesellschaften nicht als unbewegliches Vermögen nach Art. 6 Abs. 2 bzw. Art. 13 Abs. 1 und 2 des OECD-MA qualifiziert werden können, sofern das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») keine Land-rich-Company-Klausel enthält.

### Fakten

Die Erbengemeinschaft von A hielt eine Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft G AG mit Sitz in der Gemeinde F, welche wiederum ein Mehrfamilienhaus in derselben Gemeinde hält. Die Beteiligungen an der Immobiliengesellschaft werden im Jahr 2018 an die H AG veräussert, welche einen ausserkantonalen Sitz vorweist.

Die Erbin E aus der Erbengemeinschaft hat ihren Wohnsitz in Deutschland, weshalb die Erbengemeinschaft den Gewinnanteil von E nicht in der Steuererklärung für die GGST deklarierte. Sie berufen sich auf das DBA-D zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz, gemäss welchem Gewinne aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen nicht in der Schweiz steuerbar sind, wenn die Anteilshalterin ihren Wohnsitz in Deutschland hat. Die veranlagende Gemeinde F vertritt eine gegensätzliche Auffassung und stützt sich auf ein Gutachten vom 9. Januar 2023 welches

besagt, dass eine solche Veräusserung der GGST unterliegt.

Die Erbengemeinschaft der A führt Rekurs gegen diese Veranlagung.

### Erwägung

Gemäss § 216 Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Zürich werden wirtschaftliche Handänderungen den zivilrechtlichen Handänderungen gleichgestellt, welche beide mit der GGST besteuert werden. Im Kanton Zürich wird insbesondere die Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften als wirtschaftliche Handänderung betrachtet.

Die Immobiliengesellschaft G AG war aufgrund ihres Unternehmenszwecks und ihrer Aktiven, welche im Wesentlichen ausschliesslich aus der in der Gemeinde F gelegenen Liegenschaft bestanden, unbestrittenermassen eine Immobiliengesellschaft.

Die zentrale Frage des vorliegenden Falles war, ob Beteiligungen an Immobiliengesellschaften als unbewegliches Vermögen im Sinne des DBA-D zu betrachten sind. Art. 6 Abs. 2 DBA-D listet unter Bezugnahme auf das Rechts des Anwenderstaates, einzelne Tatbestände auf, die als unbewegliches Vermögen gelten, ohne jedoch die Problematik der Immobiliengesellschaft explizit zu regeln. Für die Auslegung des DBA-D ist das Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge massgeblich. Zudem zieht das Bundesgericht, nach ständiger Praxis, auch das Musterabkommen der OECD («OECD-MA») und den zugehörigen Kommentar («OECD-MK») heran.

Für eine Besteuerung im Belegenheitsstaat nach Art. 6 Abs. 2 und Art. 13 Abs. 4 OECD-MA ist das Vorhandensein einer Land-rich-Company-Klausel erforderlich. Da diese



Klausel im DBA-D fehlt, führt die Auslegung gemäss OECD-MK 1977 dazu, dass Anteile an Immobiliengesellschaften nicht als unbewegliches Vermögen zu qualifizieren sind.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung («ESTV») und die herrschende Lehre betrachten Immobiliengesellschaften nicht als unbewegliches Vermögen, eine Auffassung die auch das Bundesgericht im Entscheid vom 24. November 2022 (2C\_527/2022) und Entscheid vom 13. Dezember 2022 (2C\_365/2021) vertritt.

Das Steuerrekursgericht gelangte zum Schluss, dass Anteile an einer Immobiliengesellschaft nicht als unbewegliches Vermögen nach Art. 6 Abs. 1 und 2 DBA-D zu qualifizieren sind. Es muss vielmehr anerkannt werden, dass die blosse gesetzliche Grundlage im nationalen Recht nicht ausreicht, um Immobiliengesellschaften mit unbeweglichem Vermögen gleichzusetzen.

Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid wurde gutgeheissen.

#### **Fazit**

Gemäss der Auslegung der Art. 13 i.V.m. Art. 6 DBA-D gelten die Anteile an einer Immobiliengesellschaft nicht als unbewegliches Vermögen, und folglich unterliegen diese nicht der GGST, wenn der Veräusserer seinen Wohnsitz in Deutschland hat.

Weil das DBA-D keine Land-rich-Company-Klausel enthält, kann für die Auslegung des Art. 6 bzw. Art. 13 DBA-D nicht Art. 13 Abs. 4 OECD-MA herangezogen werden, welcher besagt, dass die Veräusserung von Immobiliengesellschaften im Vertragsstaat besteuert werden kann, in welchem das unbewegliche Vermögen liegt.

Der Entscheid des Steuerrekursgericht wurde von der Rekursgegnerin an das Verwaltungsgericht weitergezogen. Das Verwaltungsgericht weist im Entscheid SB.2024.00054 vom 15. Januar 2025 die Beschwerde der Rekursgegnerin und nun Beschwerdeführerin ab und stützt die Begründung des Steuerrekursgericht. Die Beschwerdeführerin hat den Entscheid des Verwaltungsgerichts ans Bundesgericht weitergezogen.

Die Chancen sind intakt, dass das Bundesgericht den Entscheid des Steuerrekursgericht ebenfalls bestätigt und damit die neu geschaffene Rechtsunsicherheit beseitigt.

© Verfasst von *Stefan Lagana*, von der Arbeitsgruppe «Steuern».

