

# ●

## IV Grundsteuern

Eric Flückiger, Advokat

### A

## Entscheidung

### 1 Berechnung der Besitzdauer bei Eigentümerbaurecht

Im Sachverhalt, der dem Bundesgerichtsentscheid vom 1. Mai 2014<sup>12</sup> zugrunde liegt, haben A. und B. am 1. Dezember 2000 ein Grundstück zu Miteigentum erworben. Am 20. November 2002 begründeten sie auf dem Grundstück ein selbstständiges und dauerndes Baurecht. Dieses wurde im Grundbuch als eigenständiges Baurechtsgrundstück registriert. Sie hielten an diesem Baurechtsgrundstück (sog. Eigentümerbaurecht) einen Anteil von 330/1000. Die übrigen 670/1000 veräusserten sie an Dritte. Ziel war der Bau eines Mehrfamilienhauses mit Tiefgarage und Abstellplätzen. Die Stockwerkeinheiten wurden nach Massgabe der gehaltenen Quoten zugewiesen.

A. und B. veräusserten im Jahr 2003 die ihnen zugewiesene Stockwerkeinheit (inkl. Tiefgaragen und Abstellplätze) an Dritte. Die Grundsteuerbehörde erhob auf einen Grundstücksgewinn von CHF 451 300 eine Grundstücksgewinnsteuer von CHF 254 880. Als letzte massgebende Handänderung wurde dabei die Begründung des Eigentümerbaurechts von A. und B. betrachtet. Dies führte zu einem Spekulationszuschlag von 50 % auf die erhobene Steuer.

Das Bundesgericht (BGer) führt zunächst Allgemeines zum Baurecht aus. Es wird festgehalten, dass ein Baurecht grundsätzlich eine übertragbare und vererbare Dienstbarkeit ist, und darauf gestützt ein Bauwerk auf einem fremden Grundstück errich-

tet werden darf (Art. 779 Abs. 1 und 2 Zivilgesetzbuch; ZGB). Wird es weder zugunsten einer Person noch eines herrschenden Grundstücks (selbstständig) und für die Dauer von mindestens 30 Jahren bis maximal 100 Jahre (dauernd) errichtet, so kann es – muss aber nicht – im Grundbuch als Grundstück aufgenommen werden<sup>13</sup>, was A. und B. im November 2002 veranlasst haben. Dabei haben sie sich ein Eigentümerbaurecht (Quote am Baurecht von 330/1000) zugewiesen. Dies führt dazu, dass es sich – im Falle des Eintrags im Grundbuch – um ein Grundstück handelt. Die Begründung des Baurechts und der Eintrag im Grundbuch bilden anerkanntermassen keinen der Grundstücksgewinnsteuer unterliegenden Vorgang.

Das BGer führt unter Beachtung des Kongruenzprinzips (Gleichbehandlung vergleichbarer Verhältnisse) aus, dass die im Baurechtsgrundstück vereinigten Rechte schon vor Errichtung der Dienstbarkeit bestanden haben. Es liegt bei der Errichtung des dauernden und selbstständigen Baurechts nämlich eine Aufspaltung der bestehenden Eigentumsrechte vor: Dem Grundeigentümer verbleibt das nackte Eigentum am Boden, wohingegen den Baurechtsnehmern die Möglichkeit des Bebauens eingeräumt wird.

Deshalb muss für die Besitzdauerberechnung und den Grundstücksgewinn im Rahmen einer Veräusserung eines Baurechtsgrundstücks auf die letzte tatsächliche Veräusserung abgestellt werden. Im vorliegenden Fall wurde folglich auf den 1. Dezember 2000, den ursprünglichen Erwerb der Parzelle und nicht die Baurechtserrichtung, abgestellt.

<sup>12</sup> BGer 2C\_704/2013 vom 1. Mai 2014.

<sup>13</sup> Art. 655 Abs. 3 Ziff. 1 ZGB; Art. 779 Abs. 3 und 943 Abs. 1 Ziff. 2 ZGB; Art. 22 Abs. 1 lit. a der Grundbuchverordnung vom 23. September 2011.

## 2 Wirtschaftliche Handänderung im internationalen Verhältnis

Das Verwaltungsgericht Zürich (VGer ZH) hatte am 18. Dezember 2013<sup>14</sup> einen internationalen Sachverhalt zu beurteilen. Dabei hielt eine luxemburgische GmbH (Lux-GmbH) ohne Personal und Büroräumlichkeiten in Luxemburg 100 % der Anteile an einer Schweizer Immobiliengesellschaft (CH-AG). Die Lux-GmbH hat das zuständige Gemeindesteueramt um Zusicherung ersucht, dass die Veräusserung sämtlicher Anteile der CH-AG, welche eine Liegenschaft in dieser Gemeinde hält, zu keinen Grundstückgewinnsteuerfolgen führen würde. Das Gemeindesteueramt verweigerte die Zusicherung und erhob die Grundstückgewinnsteuer. Hiergegen erhoben die betroffenen Aktionäre Rekurs. Das Steuerrekursgericht Zürich hat die Haltung des Gemeindesteueramts im Rekursverfahren geschützt.

Dass es sich vorliegend um eine wirtschaftliche Handänderung handelt, war im gesamten Verfahren unbestritten.

Die Lux-GmbH hat sich in ihren Rechtsmitteln – unter anderem gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts – auf den Standpunkt gestellt, dass das Besteuerungsrecht gemäss Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Grossherzogtum Luxemburg<sup>15</sup> (DBA-LUX) im Rahmen der Veräusserung von beweglichem Vermögen und der damit verbundene Kapitalgewinn ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat, also Luxemburg, zustehe<sup>16</sup>.

Das VGer ZH hat in seiner Begründung zunächst Aktien (auch solche einer Immobiliengesellschaft) als bewegliches Vermögen qualifiziert. Das DBA-LUX sieht nicht vor, dass Aktien einer Immobiliengesellschaft als unbewegliches Vermögen zu qualifizieren wären. In einem nächsten Schritt hat es die Ansässigkeit<sup>16</sup> der Lux-GmbH, welche für die Inanspruchnahme des DBA-LUX erforderlich ist, geprüft. Die Lux-GmbH konnte keinen Substanznachweis erbringen, wonach sie in Luxemburg Personal oder Büroräumlichkeiten hätte. Es wurde deshalb angenommen, dass es sich um eine reine Briefkastenfirma handelt, welche ihren formellen Sitz in Luxemburg hat. Die Ansässigkeit der Lux-GmbH

musste vom VGer ZH trotzdem bejaht werden, da ein formeller Sitz unter dem DBA-LUX als Anknüpfungspunkt ausreicht.

Gestützt auf das DBA-LUX hatte das VGer ZH somit keine direkte Möglichkeit, die Besteuerung der wirtschaftlichen Handänderung der Schweizer Besteuerungshoheit zuzuweisen. Das VGer ZH folgte aber in seinem Entscheid einem bundesgerichtlichen Leitentscheid (Dänemark-Fall)<sup>18</sup>. Es griff auf den ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt zurück, da das DBA-LUX keinen expliziten Missbrauchstatbestand kennt, welcher der vorliegenden internationalen Gesellschaftsstruktur die abkommensrechtliche Anerkennung versagen würde.

Es hält in seinem Entscheid fest, dass aufgrund der fehlenden Personal- und Infrastruktursubstanz sowie der fehlenden sachlichen Basis für die vorliegende Struktur ein «treaty shopping» vorliege. Dies führt dazu, dass die Lux-GmbH nicht vom Abkommenschutz erfasst werden kann und die Schweizer Grundstückgewinnsteuern erhoben werden dürfen.<sup>19</sup>

Bei der Aufsetzung von internationalen Strukturen ist daher sicherzustellen, dass die einzelnen Gesellschaften über genügend Substanz verfügen, um von Abkommensvorteilen profitieren zu können.

<sup>14</sup> VGer ZH SB.2012.88 vom 18. Dezember 2013, abgedruckt in ZStP 2014, 61 ff.

<sup>15</sup> Abkommen vom 21. Januar 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und vom Vermögen, SR 0.672.951.81.

<sup>16</sup> Art. 13 Abs. 4 DBA-LUX.

<sup>17</sup> Art. 4 Abs. 1 DBA-LUX mit Hinweis auf das interne Recht des Sitzstaates.

<sup>18</sup> BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005.

<sup>19</sup> Vgl. zum Ganzen auch ST 9/14, S. 819 ff.