

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00088 vom 18. Dezember 2013**

ZH Verwaltungsgericht, 2013-12-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2012.00088](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00088)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00088 du 18 décembre 2013

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00088 del 18 dicembre 2013

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer Durch Übertragung sämtlicher Aktien der BFin an die B GmbH hat eine die Grundstückgewinnsteuer auslösende wirtschaftliche Handänderung stattgefunden. Im Verhältnis Schweiz Luxemburg kann ein durch den Verkauf der Aktien einer Immobiliengesellschaft erzielter Gewinn im Ansässigkeitsstaat des Veräusserers und nicht im Staat, in welchem sich die Liegenschaft befindet, besteuert werden. Gemäss DBA-LUX gilt eine juristische Person in dem Staat als ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Letztlich beurteilt sich die Ansässigkeit einer Person auf Abkommensebene nach dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht. In Luxemburg ist eine Gesellschaft steuerpflichtig, wenn sie dort ihren Sitz oder ihre Hauptniederlassung hat. Auch wenn eine Person in einem Vertragsstaat eines Doppelbesteuerungsabkommens ansässig ist, kann die Abkommenberechtigung verweigert werden, wenn diese als missbräuchlich zu qualifizieren ist. Im DBA-LUX fehlt eine ausdrückliche Missbrauchsklausel. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist das Rechtsmissbrauchsverbot jedoch Teilgehalt des Grundsatzes von Treu und Glauben, der bei jeder Anwendung von internationalen Abkommen zu berücksichtigen ist. Auch das DBA-LUX steht unter einem Vorbehalt des Abkommensmissbrauchs. Vorliegend muss davon ausgegangen werden, dass die BFin einzig zwischen die schweizerische Immobiliengesellschaft und die in den British Virgin Islands ansässige Gesellschaft geschaltet wurde, um von der vorteilhaften Regelung im DBA-LUX zu profitieren. Es handelt sich um eine künstliche Konstruktion. Die BFin wurde nur vorgeschoben und ist ein Vehikel für die Abwicklung wirtschaftlicher Aktivitäten, die in einem Nichtvertragsstaat oder allenfalls in einem Vertragsstaat mit einem ungünstigeren Doppelbesteuerungsabkommen ausgeübt werden. Ein solches Vorgehen ist missbräuchlich. Die Abkommenberechtigung ist somit zu verweigern. Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2012.00088 Urteil der 2. Kammer vom 18. Dezember 2013 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Ersatzrichter Michael Beusch, Gerichtsschreiberin Ariane Tinner. In Sachen A GmbH, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Gemeinde C, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, diese vertreten durch die D AG, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. Die E AG, gegründet am 5. Juli 2005, bezweckt den Erwerb, das Halten und Veräussern von Geschäftsliegenschaften in der Schweiz, die Verwaltung und Vermittlung von Grundstücken und die Projektierung und Ausführung von Neu- und Umbauten. Sämtliche 100 Aktien gehörten seit dem 20. Juli

2005 der A GmbH mit Sitz in Luxemburg (nachfolgend: Steuerpflichtige). Am 26. August 2005 kaufte die E AG verschiedene Grundstücke in der Schweiz, unter welchen sich auch das Grundstück Kat. Nr. 5198 (Ladengebäude an der F-Strasse 01 in C, 2105 m<sup>2</sup> Grundstückfläche) befand. Der Kaufpreis betrug Fr. ... (ohne MWST) und die Eigentumsübertragung erfolgte am 31. August 2005. Am 1. Februar 2006 schlossen die Steuerpflichtige und weitere Beteiligte mit der G GmbH ein Rahmenabkommen ab, worin unter anderem festgehalten wurde, dass die Steuerpflichtige ihre Beteiligungen an der E AG verkaufen werde. Mit gleichem Datum wurde dafür ein spezieller Kaufvertrag abgeschlossen. Der Kaufpreis, welcher für das Grundstück in C vertraglich vorgesehen war, betrug Fr. .... Der Kaufvertrag wurde am 30. August 2006 vollzogen. Im Zusammenhang mit dem Verkauf der Aktien der E AG ersuchte die Steuerpflichtige am 4. August 2006 das Gemeindesteueramt C um eine Stellungnahme zu den Grundsteuerfolgen beziehungsweise um eine Zusicherung, dass das Geschäft mit Bezug auf die in C gelegene Liegenschaft "von der Grundstückgewinnsteuer freigestellt" werde. Die Gemeinde gab diese Zusicherung nicht ab und verlangte die Einreichung einer Steuererklärung. Die Steuerpflichtige reichte eine solche am 8. Mai 2008 ein. Mit Einschätzungsentscheid vom 6. Juli 2009 unterwarf die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C den Aktienverkauf der Grundstückgewinnsteuer und auferlegte der Steuerpflichtigen eine Steuer in der Höhe von Fr. .... Die dagegen von der Steuerpflichtigen erhobene Einsprache wurde am 19. Mai 2011 abgewiesen. II. Mit Eingabe vom 22. Juni 2011 erhob die Steuerpflichtige beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid und beantragte, es sei auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zu verzichten. Sie verwies dabei im Wesentlichen auf das Abkommen 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) und die darin festgehaltene ausschliessliche Besteuerungsbefugnis des Ansässigkeitsstaates bei der Veräusserung von beweglichem Vermögen. Die Steuerpflichtige führte dazu aus, sie sei in Luxemburg ansässig und müsse den Gewinn aus dem Aktienverkauf einzig dort versteuern. Mit Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 8. Mai 2012 wurde der Rekurs der Steuerpflichtigen vollumfänglich abgewiesen. Es wurde dabei ausgeführt, dass die Steuerpflichtige sich mangels Ansässigkeit in Luxemburg nicht auf das DBA-LUX berufen könne. Zudem sei das Vorgehen der Steuerpflichtigen missbräuchlich und es liege daher ein Abkommensmissbrauch vor. III. Mit Eingabe vom 29. Juni 2012 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und beantragt die Aufhebung des Entscheids des Steuerrekursgerichts und den Verzicht auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C (nachfolgend: Beschwerdegegnerin). Sie beruft sich dabei wieder auf das DBA-LUX und die Regelung, wonach dem Ansässigkeitsstaat bei Veräusserung von beweglichem Vermögen die ausschliessliche Besteuerungsbefugnis zukomme. Sie habe ihren Sitz wie auch den Ort der Geschäftsleitung in Luxemburg und könne sich somit auf das DBA-LUX berufen. Ein Abkommensmissbrauch liege nicht vor. Mit Beschwerdeantwort vom 31. Juli 2012 beantragt die Beschwerdegegnerin die Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Sie führt zudem aus, aufgrund des Novenverbots vor Verwaltungsgericht seien gewisse von der Beschwerdeführerin erst mit der Beschwerde eingereichten Unterlagen aus dem Recht zu weisen. Mit oder ohne Berücksichtigung dieser

Dokumente ergebe sich jedoch, dass der Sitz der Beschwerdeführerin in Luxemburg bloss formelle Bedeutung gehabt habe, womit die Beschwerdeführerin ihre Ansässigkeit in Luxemburg nicht habe belegen können. Damit sei sie nicht berechtigt, das DBA-LUX in Anspruch zu nehmen. Die Kammer zieht in Erwägung 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Rekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessenüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 3**

Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekursinstanz. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 153 N. 43, auch zum Folgenden). Vom Novenverbot ausgenommen sind echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 beziehungsweise § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548).

### **E. 4**

Die Beschwerdeführerin legt der Beschwerde unter anderem einen Auszug aus einer Gesellschafterversammlung vom 6. Dezember 2005, einen Arbeitsvertrag vom 29. Juni 2007 zwischen der H GmbH und I sowie zwei Steuerbescheide betreffend das Steuerjahr 2006 datiert vom 12. August 2009 bei. Die Beschwerdeführerin ist seit Längerem im Besitz dieser Dokumente. Sie hätte diese ohne Weiteres bereits früher in den Prozess einbringen können. So war – entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin – die Ansässigkeit der Beschwerdeführerin bereits seit Beginn dieses Verfahrens immer wieder ein umstrittener Punkt. Schon im Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern in C vom 19. Mai 2011 wurde das Vorhandensein von eigenem Personal in Luxemburg untersucht. Dies war der Beschwerdeführerin sehr wohl bewusst, führt sie in der Beschwerde doch selber aus, dass sie bereits in den Eingaben vor den Vorinstanzen ausführlich auf die Substanzerfordernisse eingegangen sei. Der Arbeitsvertrag und der Auszug aus der Gesellschafterversammlung hätten daher bereits früher eingereicht werden müssen. Sie stellen keine echten Noven dar, da die verspätete Einbringung allein die

Beschwerdeführerin zu verantworten hat. Gleiches gilt für die Steuerbescheide. So ist – wie nachfolgend aufgezeigt wird – die Besteuerung in einem Land ein wichtiges Indiz für die Ansässigkeit. Auch dies muss der Beschwerdeführerin und insbesondere ihren Vertretern hinlänglich bekannt gewesen sein. Die Beschwerdeführerin hätte somit nicht nur Gelegenheit, sondern allen Grund dazu gehabt, die erwähnten Dokumente bereits früher ins Recht zu legen. Derlei ist vor Verwaltungsgericht für unechte Noven wie die vorliegend in Frage stehenden vor Verwaltungsgericht nicht mehr möglich. Selbst ein Einbezug dieser Dokumente würde im Übrigen – wie noch zu zeigen sein wird – am Ausgang des Verfahrens nichts ändern.

#### **E. 5**

Das Steuerrekursverfahren wird von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Nach diesem Verfahrensgrundsatz ist das Steuerrekursgericht verpflichtet, die rechtserheblichen Tatsachen von Amtes wegen abzuklären und seinen Entscheid nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein es sich überzeugt hat. Denn Ziel der Sachverhaltsermittlung ist nach dem Grundsatz von § 132 StG stets, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Der nach dem Gesetz umfassenden Untersuchungspflicht müssen indessen aus praktischen Gründen Schranken gesetzt sein. So ist die Rekursinstanz nur insoweit zur Untersuchung verpflichtet, als der Steuerpflichtige an der Sachverhaltsermittlung gehörig mitwirkt. Weil für steueraufhebende und steuermindernde Tatsachen, für die der Steuerpflichtige die Beweislast trägt, regelmässig die natürliche Vermutung streitet, dass er alle ihn entlastenden Umstände von sich aus vorbringt, besteht seine Obliegenheit zur Mitwirkung hinsichtlich solcher Tatsachen auch darin, sie geltend zu machen, darzutun und nachzuweisen. Diesen Nachweis hat der Steuerpflichtige durch eine substantiierte Sachdarstellung in der Rekurschrift anzutreten, wobei er die erforderlichen Beweismittel beizulegen oder wenigstens genau zu bezeichnen hat. Fehlt es daran, trifft die Rekursinstanz keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat sie nichts vorzukehren, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen. Eine solche Sachdarstellung kann sodann auch nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (so schon [zum früheren Recht] RB 1987 Nr. 35, mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 147 N. 50 ff.).

#### **E. 6**

Die politischen Gemeinden des Kantons Zürich erheben – im Einklang mit den Vorgaben von Art. 12 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) – eine Grundstückgewinnsteuer (§ 205 StG). Diese wird gemäss § 216 Abs. 1 StG bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Diesen (so genannten zivilrechtlichen) Handänderungen, die in der sachenrechtlichen Übertragung des Eigentums an Grundstücken bestehen, sind gemäss § 216 Abs. 2 lit. a StG Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie Handänderungen wirken. Eine solche wirtschaftliche Handänderung liegt unter anderem dann vor, wenn die Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft veräussert und damit die Beherrschung der Gesellschaft einem Dritten übertragen wird (RB 1998 Nr. 154, mit weiteren Hinweisen). Steuerpflichtig ist jeweils der Veräusserer (§ 217 StG). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich eine Gesellschaft dadurch als Immobiliengesellschaft aus, dass sie aufgrund ihres tatsächlichen Verhaltens oder nach den Statuten ausschliesslich oder überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen

Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage bezweckt, wobei dies durch Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen kann ( VGr, 27. Februar 2008, SB.2007.00116, E. 2.1 mit weiteren Hinweisen, RB 1998 Nr. 154). Bei der wirtschaftlichen Handänderung erfolgt die steuerrelevante Handänderung in jenem Zeitpunkt, in welchem das Eigentum an den Gesellschaftsanteilen zivilrechtlich auf den Dritten übertragen wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N. 107). Vorliegend ist erstellt und unbestritten, dass es sich bei der E AG um eine Immobiliengesellschaft gehandelt und am 30. August 2006 durch Übertragung sämtlicher Aktien der E AG von der Beschwerdeführerin an die G GmbH eine die Grundstückgewinnsteuer auslösende wirtschaftliche Handänderung stattgefunden hat. Insoweit sind die Voraussetzungen der Besteuerung des Grundstückgewinns erfüllt. Steuerpflichtig wäre die Beschwerdeführerin.

#### **E. 8**

Im internationalen Verhältnis ist die Steuerhoheit von Bund und Kantonen – somit auch jene der Gemeinden – jedoch durch allfällig anwendbare Staatsverträge – insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – begrenzt (sog. "negative Wirkung"; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 3–5 N. 6; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, S. 95 f. mit weiteren Hinweisen). Wenn also feststeht, dass nach internem Recht ein Steueranspruch besteht, muss weiter geprüft werden, ob dieser durch einen anwendbaren Staatsvertrag eingeschränkt wird.

#### **E. 9**

Zu prüfen ist vor diesem Hintergrund in der vorliegenden Konstellation die Tragweite des DBA-LUX. Gemäss dessen Art. 1 gilt das Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind ("résident" gemäss der nach dem Schlussabsatz des DBA-LUX authentischen französischen Version des DBA-LUX). Das Abkommen gilt für die von Bund, Kantonen und Gemeinden in der Schweiz erhobenen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Art. 2 Abs. 1 und Abs. 3 Bst. b DBA-LUX) und somit auch für die hier relevante Besteuerung von Grundstückgewinnen. Keine Anwendung findet das DBA-LUX hingegen auf Holdinggesellschaften im Sinn der besonderen luxemburgischen Gesetzgebung, die ihre aktuelle Rechtsgrundlage im Gesetz vom 31. Juli 1929 und im Arrêté grand-ducal vom 17. Dezember 1938 haben, sowie auf die Gesellschaften, die in Luxemburg einer gleichartigen steuerlichen Regelung unterstehen (Art. 28 DBA-LUX).

#### **E. 10**

Vorliegend zu beurteilen ist der Verkauf von Aktien an einer Immobiliengesellschaft. Beteiligungen an Gesellschaften gehören grundsätzlich zum beweglichen Vermögen einer Person. Einschlägige Verteilungsnorm ist Art. 13 Abs. 4 DBA-LUX, gemäss welchem Gewinne aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen – so auch von Aktien – nur in dem Vertragsstaat besteuert werden können, in welchem der Veräusserer ansässig ist. Da unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin keine Betriebsstätte in der Schweiz unterhält, hat Art. 13 Abs. 2 DBA-LUX hier keine Bedeutung. Im Gegensatz zu anderen von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthält das DBA-LUX damit keine Bestimmung, welche die Veräusserung von Aktien einer Immobiliengesellschaft der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen – der Immobilie selbst – gleichstellen würde (vgl. Locher, a.a.O., S. 315 ff.; Daniel de Vries Reilingh, Le droit fiscal intercantonale et le

droit fiscal international de la Suisse, Genf etc. 2011, S. 242 ff., je mit weiteren Hinweisen). Dies bedeutet im Verhältnis Schweiz Luxemburg, dass ein durch den Verkauf der Aktien einer Immobiliengesellschaft erzielter Gewinn im Ansässigkeitsstaat des Veräusserers und nicht im Staat, in welchem sich die Liegenschaft befindet, besteuert werden kann. Falls die Beschwerdeführerin somit abkommensberechtigt ist, sie insbesondere in Luxemburg ansässig ist, kann der durch den Verkauf der Immobiliengesellschaft erzielte Gewinn nicht in der Schweiz besteuert werden. Die an sich gemäss nationalem Gesetz bestehende Recht zur Besteuerung des Grundstückgewinns wird zurückgedrängt (Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, 51 ff.).

### **E. 11**

Voraussetzung für die Anwendung des DBA LUX ist – wie erwähnt (oben E. 4.1) – die Ansässigkeit der das DBA in Anspruch nehmenden Person. Der Begriff der Ansässigkeit ist in Art. 4 Abs. 1 DBA-LUX definiert. Danach ist mit dem Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person", eine Person gemeint, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ist eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet (Art. 4 Abs. 3 DBA-LUX).

### **E. 13**

Art. 4 Abs. 1 DBA-LUX entspricht – soweit vorliegend relevant – Art. 4 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA). Diese Bestimmungen definieren die Voraussetzungen der Ansässigkeit nicht eigenständig, sondern verweisen auf die Merkmale, die nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten die unbeschränkte Steuerpflicht einer Person begründen (vgl. Moris Lehner, in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. A., München 2008 [nachfolgend: Kommentar-DBA 2008], Art. 4 Rz. 2). Die unbeschränkte Steuerpflicht in einem der beiden Vertragsstaaten führt – mit anderen Worten – zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit und damit zur Abkommensberechtigung (vgl. Sarah Dahinden, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zürich/ Basel/Genf 2003, S. 80). Demgegenüber kommt es für die Ansässigkeit nicht darauf an, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Person besteuert wird. Die Verteilungsnorm erfordert als Anwendungsvoraussetzung nicht, dass die Person tatsächlich (unbeschränkt) besteuert wird. Sie setzt nur voraus, dass die Person zumindest zu einem der beiden Vertragsstaaten – dem "Ansässigkeitsstaat" – diejenige Beziehung aufweist, die zu ihrer unbeschränkten Besteuerung führen kann (vgl. Lehner, in: Kommentar-DBA 2008, Art. 4 Rz. 82; Carsten Pohl, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, Köln 2013 [nachfolgend Kommentar-DBA 2013], Art. 4 Rz. 24; vgl. auch BVGr, 7. September 2011, A-813/2010, E. 4.3). Wird eine Person tatsächlich im anderen Vertragsstaat wie ein Ansässiger besteuert, so ist dies jedoch ein starkes Indiz dafür, dass die rechtlichen Voraussetzungen für eine nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA erforderliche Besteuerung vorliegen (vgl. Lehner, in: Kommentar-DBA 2008, Art. 4 Rz. 88). Wegen dieser Anknüpfung beurteilt sich letztlich die Ansässigkeit einer Person auf Abkommensebene nach dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht (vgl. Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. A., Köln 2011, Rz. 16.173).

#### **E. 14**

Der formelle Sitz einer Gesellschaft in einem Vertragsstaat kann bereits für die Ansässigkeit genügen, falls dieser gemäss internem Recht eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet (vgl. Lehner, in: Kommentar-DBA 2008, Art. 4 Rz. 110 mit Beispiel Deutschland) . So wird auch in der Schweiz eine juristische Person unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz in der Schweiz hat (Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]; vgl. Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 46 ff.; Locher, a.a.O, S. 260). Eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz ist in der Schweiz selbst dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie tatsächlich in einem anderen Staat verwaltet wird. Allfällige Staatsverträge wären hingegen zu beachten (Peter Athanas/Giuseppe Giglio, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 50 N. 19 f.). Da sich die Steuerpflicht und somit auch die Ansässigkeit gemäss Doppelbesteuerungsabkommen nach dem jeweiligen internen Recht der Vertragsstaaten beurteilt, ist die entsprechende Regelung vom anderen Vertragsstaat zu akzeptieren und die Ansässigkeit anzuerkennen. Nicht möglich ist es für den anderen Vertragsstaat, seine eigenen Regelungen anstelle jener des Ansässigkeitsstaat anzuwenden (vgl. Pohl, Kommentar-DBA 2013, Art. 4 Rz. 27).

#### **E. 15**

Durch diesen Verweis auf das interne Recht der Vertragsstaaten, kann es jedoch vorkommen, dass eine Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten als ansässig angesehen wird. Für diesen Fall ist vorgesehen, dass ein Vertragsstaat den Vorrang als Ansässigkeitsstaat im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens hat. Im Falle der Doppelansässigkeit einer Gesellschaft ist der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung entscheidend (sog. "Tie-breaker"-Regelung; Art. 4 Abs. 3 DBA-LUX und gleichlautend Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; vgl. Locher, a.a.O., S. 261 f.). Diese "Tie-breaker"-Regelung kommt jedoch nur in Fällen zur Anwendung, in welchen die Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Hingegen können aus ihr keine Schlüsse betreffend die Folgen einer möglichen Doppelansässigkeit in einem Vertragsstaat und einem Drittstaat gezogen werden. Ein DBA als völkerrechtlicher Vertrag wirkt nicht auf das Verhältnis zu Drittstaaten ein (sog. Dreieckssachverhalte; vgl. Lehner, in: Kommentar-DBA 2008 , Art. 4 Rz. 23 f., Oliver Heinsen, Behandlung von Dreieckssachverhalten unter DBA, in: Siegfried Grotherr [Hrsg.], Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. A., Herne/Berlin 2003, S. 1468, Gernot Zitter/Daniel Gentsch, Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 255 ff. insb. S. 257). Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass das DBA-LUX einzig regelt, ob und gegebenenfalls in welchem Vertragsstaat – Luxemburg oder Schweiz – die Beschwerdeführerin im Verhältnis dieser beiden Staaten als ansässig anzusehen und somit abkommensberechtigt ist. Für allfällige Beziehungen der Beschwerdeführerin zu Drittstaaten müssten – falls für die Schweiz überhaupt relevant – die Staatsverträge mit diesen Staaten konsultiert werden. Nicht möglich aus schweizerischer Sicht ist jedoch, aus dem internen – schweizerischen – Recht bzw. aus dem DBA-LUX auf allfällige Verhältnisse zwischen Luxemburg und einem Drittstaat zu schliessen.

#### **E. 16**

In Luxemburg ist eine Gesellschaft (unbeschränkt) steuerpflichtig, wenn sie dort ihren Sitz oder ihre Hauptniederlassung hat (vgl. Eric Fort, Luxemburg, in: Annemarie Mennel/ Jutta

Förster [Hrsg.], Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblatt, 83. Lieferung, 2010, S. 41 Rz. 246). Die Ausnahmebestimmungen für Holdinggesellschaften im Sinn von Art. 28 DBA-LUX sind vorliegend nicht relevant (Fort, a.a.O., S. 42 ff. Rz. 250 ff.).

#### **E. 18**

Auch wenn eine Person in einem Vertragsstaat eines Doppelbesteuerungsabkommens ansässig ist, kann die Abkommensberechtigung verweigert werden, wenn diese als missbräuchlich zu qualifizieren ist.

#### **E. 19**

Der Begriff des Abkommensmissbrauchs weist international keine einheitlichen Konturen auf. In der schweizerischen Lehre wird – ausgehend von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach (auch auf internationaler Ebene) ein Rechtsmissbrauch vorliegt, wenn ein Rechtsinstitut zweckwidrig zur Verwirklichung von Interessen verwendet wird, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will (u. a. BGE 127 II 49 E. 5a) – die Auffassung vertreten, dass zwar die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen für abkommensfremde Zwecke, jedoch nicht alle zwecks Verhinderung einer unerwünschten Inanspruchnahme eines DBA in die Abkommen aufgenommenen verpönten Verhaltensweisen (sog. "abkommensrechtliche Missbrauchsbestimmungen") als Rechtsmissbrauch zu qualifizieren seien (Georg Lutz, Abkommensmissbrauch – Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich etc. 2005, S. 7 ff.; ).

#### **E. 20**

Die in der Lehre kontrovers diskutierte Frage, ob Abkommen einen ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt enthalten (vgl. dazu anstatt vieler Lutz, a.a.O., S. 100 f.; Vogel, in: Kommentar DBA, Einleitung N. 190), wurde durch das Bundesgericht auf dem Weg der Auslegung beantwortet. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ein DBA gemäss den Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, Vertragsrechtskonvention, VRK, SR 0.111; in Kraft getreten für die Schweiz am 6. Juni 1990) und damit auch nach Treu und Glauben auszulegen (BGr, 4. April 2006, 2A.416/2005, E. 3.1). Somit kann jeder Vertragsstaat vom anderen erwarten, dass dieser den Vertrag nach Treu und Glauben und in Übereinstimmung mit dessen Zielsetzung auslegt, was einen Rechtsmissbrauch – d. h. die Verwendung eines Rechtsinstituts für Zwecke, welche dieses nicht schützen will – ausschliesst (BGr, 4. April 2006, 2A.416/2005, E. 3.1). Das Rechtsmissbrauchsverbot ist somit als Teilgehalt des Grundsatzes von Treu und Glauben anzusehen und bei jeder Anwendung von internationalen Abkommen zu berücksichtigen (BGr, 28. November 2005, 2A.239/2005, E. 3.4.3).

#### **E. 21**

Wenn es in einem Abkommen an einer ausdrücklichen Missbrauchsklausel mangelt, so ist ein Abkommensmissbrauch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung jedoch nur dann anzunehmen, wenn die betreffende Gesellschaft von einer nicht abkommensberechtigten Person kontrolliert wird und zudem im Ansässigkeitsstaat keine echte wirtschaftliche bzw. aktive Geschäftstätigkeit ausübt (BGr, 28. November 2005, 2A.239/2005, E. 3.6). Für die Ausübung einer solchen aktiven Tätigkeit sind Räumlichkeiten, Personal und Einrichtungen erforderlich, wobei der Grad der notwendigen Infrastruktur von den zu erbringenden Leistungen abhängt (vgl. René Matteotti, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht

[ASA] 75 2007, S. 795; vgl. auch BVGr, 23. Juli 2012, A-1246/2011, E. 5.3).

## **E. 22**

Im DBA-LUX fehlt eine ausdrückliche Missbrauchsklausel. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist das Rechtsmissbrauchsverbot jedoch Teilgehalt des Grundsatzes von Treu und Glauben, der bei jeder Anwendung von internationalen Abkommen zu berücksichtigen ist. Auch das DBA-LUX steht deshalb unter dem soeben (E. 5.4) beschriebenen Vorbehalt des Abkommensmissbrauchs.

## **E. 23**

Im vorliegenden Fall gilt es nachfolgend (E. 6.1 ff.) zu untersuchen, ob die Beschwerdeführerin im relevanten Zeitraum in einem Vertragsstaat ansässig im Sinn des DBA-LUX war. Dabei wird einzig zu prüfen sein, ob die Beschwerdeführerin in Luxemburg ansässig war. In der Schweiz unterlag die Beschwerdeführerin nämlich keiner unbeschränkten Steuerpflicht und war daher nicht ansässig im Sinn von Art. 4 Abs. 1 DBA-LUX. Aus den Akten sind keine genügenden Hinweise hierfür zu finden. Als steuerbegründende Tatsache würde die Beweislast im Übrigen der Steuerbehörde obliegen. Da es sich somit nicht um einen Fall einer doppelten Ansässigkeit in den beiden Vertragsstaaten handelt, kommt Art. 4 Abs. 3 DBA-LUX nicht zur Anwendung. Bejahendenfalls ist alsdann zu prüfen, ob eine missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA-LUX vorlag (E. 7).

### **E. 23.1.1**

Die Beschwerdeführerin wurde am 15. Juli 2004 (Handelsregistereintrag am 20. Juli 2004) in der Rechtsform einer Société à responsabilité limitée mit einem Kapital von EUR ... in Luxemburg gegründet. Sitz der Gesellschaft war gemäss Handelsregistereintrag damals "4, Place de Nancy, L-2212 Luxemburg". Die Beschwerdeführerin bringt selbst vor, dass sie an jenem Sitz über keine eigenen Büroräumlichkeiten und über kein Personal verfügt habe. Einziger Teilhaber der Beschwerdeführerin war – während der ganzen hier relevanten Zeit – die Presidential Properties Limited mit Sitz auf den British Virgin Islands, an welcher – gemäss Vorbringen der Beschwerdeführerin – M wirtschaftlich berechtigt war. Mit Beststellungsdatum vom 6. Dezember 2005 wurde J als alleinige Geschäftsführerin sowie ein neuer Sitz an der "K-Strasse in Luxemburg" in das Handelsregister eingetragen. Aufgrund der fehlenden Büroräumlichkeiten wie auch sonstiger Substanz am formellen Sitz ist – in Übereinstimmung mit den Vorbringen der Parteien – davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin bis Ende Oktober 2005 in Luxemburg eine reine Briefkastenfirma war. Da die Beschwerdeführerin aber bereits während jener Zeit Beteiligungen erwarb (vgl. oben Sachverhalt Ziff. I), erscheint die Vermutung der Beschwerdegegnerin, die Beschwerdeführerin müsse in jener Zeit von einem anderen Ort aus tatsächlich verwaltet worden sein, berechtigt.

### **E. 23.1.2**

Vorliegend relevant sind jedoch die Verhältnisse am 30. August 2006, da an jenem Datum das Verfügungsgeschäft betreffend den Verkauf der Beteiligungen an der E AG stattgefunden hat. Die Beschwerdeführerin macht dazu geltend, dass sowohl ihr statutarischer Sitz wie auch der Ort der Geschäftsleitung in Luxemburg gelegen seien. So habe eine andere Gesellschaft in Luxemburg – die H Sàrl –, welche zur "Unternehmensstruktur" der "Familie L" gehöre, ab dem 1. November 2005 ein Büro gemietet und eine Mitarbeiterin angestellt. Die Beschwerdeführerin und die H Sàrl seien

"Gruppengesellschaften" innerhalb der gleichen "Gruppenstruktur" beziehungsweise "Gruppengesellschaften" oder auch "multinationale Konzerngesellschaften". (Die Beschwerdeführerin beschreibt ausführlich die "Unternehmensstruktur" bzw. "Gruppenstruktur" der "Familie L" und reicht dazu auch die entsprechenden Strukturdiagramme ein.) Die Beschwerdeführerin habe darum die Infrastruktur und das Personal der H Sàrl nutzen können.

### **E. 23.1.3**

Auf diese Darstellungen kann freilich nicht unbesehen abgestellt werden. Vielmehr erfordert das Verhältnis zwischen diesen beiden Gesellschaften eine genauere Betrachtung. Wie aus den eingereichten Strukturdiagrammen – deren Richtigkeit von der Beschwerdeführerin im Übrigen nicht nachgewiesen wurde – ersichtlich, war M der wirtschaftlich Berechtigte an der Beschwerdeführerin. Er hielt die Beteiligungen an der Beschwerdeführerin über eine wiederum ihm gehörende Gesellschaft auf den British Virgin Islands. Die H Sàrl hingegen wurde von der TD Aktiengesellschaft AG gehalten, deren Aktien nur zu ungefähr einem Drittel von M gehalten wurden. An der H Sàrl verfügte er somit nicht über eine Mehrheitsbeteiligung. Die restlichen zwei Drittel wurden von Drittpersonen – Familienmitglieder von M – gehalten. Wie die Beschwerdeführerin vorbringt, waren an der TD Retail Sàrl somit M, N und O wirtschaftlich berechtigt. Über das Bestehen eines Vertrages zwischen diesen Gesellschaftern ist nichts bekannt. Dies zeigt, dass einzig M an beiden Gesellschaften zumindest indirekt über Zwischengesellschaften beteiligt und wirtschaftlich berechtigt war. An der H Sàrl hielt er jedoch (nur) eine Minderheitsbeteiligung, konnte diese somit nicht kontrollieren. Insofern sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin zu einer bestehenden "Gruppenstruktur" nicht nachzuvollziehen. Eine natürliche oder juristische Person, welche gleichzeitig die Beschwerdeführerin und die H Sàrl beherrschte, ist nicht auszumachen. So kann insbesondere alleine aus dem Umstand, dass die wirtschaftlich Berechtigten an den Gesellschaften aus der gleichen Familie stammten, nicht abgeleitet werden, dass alle Gesellschaften, welche direkt oder indirekt durch Familienmitglieder – einzeln oder zusammen – gehalten wurde, "Gruppengesellschaften" gewesen seien. Gesellschafts- und steuerrechtlich kann dies aus dem Begriff "Familie" nicht abgeleitet werden. Ohne entsprechende Verträge hat die Familienzugehörigkeit vorliegend keinerlei Bedeutung. Das Bestehen eines solchen Vertrages zwischen den Familienmitgliedern der "Familie L" wird im Übrigen weder behauptet noch belegt. So war zwar M indirekt an beiden Gesellschaften beteiligt, da er jedoch die H Sàrl nicht beherrschte, müssen die Beschwerdeführerin und die H Sàrl als voneinander unabhängige, nicht verbundene Gesellschaften betrachtet werden. Sie verfügten über keine gemeinsame Muttergesellschaft bzw. über keine Person, die an ihnen beiden mehrheitlich beteiligt war. Ein – wie auch immer ausgestaltetes – Konzernverhältnis lag nicht vor. Die Eigenständigkeit der beiden Gesellschaften ist folglich zu beachten. Nach dem soeben Ausgeführten ist es entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht möglich, von einer – wohl vorhandenen – Infrastruktur (Räumlichkeiten und Personal) bei der H Sàrl in Luxemburg aufgrund "Gruppenzugehörigkeit" direkt auf das Vorhandensein einer solchen bei der Beschwerdeführerin zu schließen. Vielmehr ist anhand der in den Akten liegenden Dokumente zu prüfen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Beschwerdeführerin über Personal und Räumlichkeiten in Luxemburg verfügte. Die von der H Sàrl abgeschlossenen Miet- und Arbeitsverträge haben vorliegend somit nur eine Bedeutung, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Beschwerdeführerin diese mitbenutzen konnte

und dies tatsächlich auch getan hat. Hierzu führt die Beschwerdeführerin jedoch selbst aus, dass es keine schriftliche Vereinbarung zwischen den Gesellschaften über eine Kostenbeteiligung der Beschwerdeführerin an der Infrastruktur der H Sàrl gegeben habe und dass auch keine Entschädigung entrichtet worden sei. In den Akten sind auch keine entsprechenden Hinweise zu finden, insbesondere ist nicht zu erkennen, dass die im relevanten Zeitraum im Handelsregister eingetragene alleinige Geschäftsführerin oder sonst eine Person in Luxemburg tatsächlich für die Beschwerdeführerin tätig gewesen wäre und die Geschäfte geführt hätte. Die Unterzeichnung der dem Gericht eingereichten Verträge wurde jeweils von bevollmächtigten Drittpersonen ausserhalb von Luxemburg vorgenommen. Dies führt zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin in der Zeit seit ihrer Gründung bis und mit dem 30. August 2006 über kein Personal, über keine Büroräumlichkeiten und sonstige Infrastruktur in Luxemburg verfügte. Sie ist somit jedenfalls für die vorliegend interessierende Zeit als reine Briefkastenfirma zu qualifizieren. Von wo aus sie tatsächlich verwaltet, insbesondere von wo aus die in jener Zeit erfolgten Beteiligungskäufe und -verkäufe veranlasst wurden, ist nicht bekannt. So ist es denkbar, dass dies vom Sitz des einzigen Teilhabers in den British Virgin Island oder aber von einem anderen Ort aus geschah. Keine genügenden Anhaltspunkte bestehen – wie bereits in E. 6 dargelegt –, dass die tatsächliche Geschäftsleitung in der Schweiz erfolgte.

### **E. 23.2**

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) habe am 28. März 2006 ein am 2. März 2006 eingereichtes Steuerruling unterzeichnet, gemäss welchem die Abkommensberechtigung der H Sàrl und der Beschwerdeführerin in Luxemburg bestätigt worden sei. Abgesehen davon, dass die ESTV nicht die zuständige Behörde ist, welche über grundsteuerrechtliche Sachverhalte verbindliche Auskünfte erteilen kann (vgl. E. 3), kann die Beschwerdeführerin aus dem Inhalt dieses Dokuments nichts zu ihren Gunsten ableiten. So wurden darin hauptsächlich die Infrastruktur und die Tätigkeit der H Sàrl in Luxemburg beschrieben und von der ESTV geprüft. Wie bereits gesehen (E. 6.1), handelt es sich bei dieser nicht um eine "Gruppengesellschaft" der Beschwerdeführerin, sondern um eine von ihr unabhängige Gesellschaft. Dies muss auch der ESTV aufgefallen sein. Es kann – ohne entsprechende Verträge – in keiner Weise aus den Verhältnissen bei der H Sàrl auf jene bei der Beschwerdeführerin geschlossen werden. Im Gegenteil wird in diesem Steuerruling sogar bestätigt, dass die Beschwerdeführerin in jenem Zeitpunkt – 2. März 2006 – keinerlei Infrastruktur und kein Personal in Luxemburg hatte. Dies sollte erst "in einem weiteren Schritt" durch Abschluss eines "Cost Sharing Agreement" erfolgen. Wie oben beschrieben ist nicht belegt, dass nach diesem Datum aber vor dem 30. August 2006 eine solche Vereinbarung geschlossen worden wäre. Es bleibt somit beim Schluss, dass die Beschwerdeführerin in Luxemburg in der relevanten Zeit einzig ihren formellen Sitz hatte.

### **E. 24**

Für die Ansässigkeit in einem Vertragsstaat kann jedoch – wie dargelegt – bereits der formelle Sitz ausreichend sein (E. 4.6). Dieser befand sich bei der Beschwerdeführerin in Luxemburg, was aus dem Handelsregistereintrag zweifelsfrei ersichtlich ist. Da das luxemburgische Recht – gleich wie das schweizerische – die (unbeschränkte) Steuerpflicht auch an den formellen Sitz anknüpft, muss die Beschwerdeführerin trotz fehlender Infrastruktur als in Luxemburg ansässig gelten. Insofern spielt es für die Beschwerdeführerin keine Rolle, dass die eingereichten Steuerbescheinigungen aus dem

Recht gewiesen werden (E. 1.2) und dass diese aufgrund des darauf angebrachten Vermerks "Einspruch" sowieso nur eine sehr eingeschränkte Beweiskraft gehabt hätten. Wie erwähnt ist es für die Ansässigkeit nicht entscheidend, dass tatsächlich eine Besteuerung erfolgt (E. 4.5.1). Zudem ändert der Umstand, dass sich die Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin in einem Drittstaat befand, an der Ansässigkeit im Sinn des DBA-LUX nichts, da dieses einzig das Verhältnis zwischen der Schweiz und Luxemburg regelt und der Sitz gemäss luxemburgischem Recht steuerpflichtbegründend ist. Die Beschwerdeführerin war somit eine in Luxemburg ansässige Gesellschaft. Aus diesem Grund ist im Weiteren zu prüfen, ob ein Abkommensmissbrauch vorlag.

### **E. 25.1**

Nicht jede vorteilhafte Steuergestaltung, sei es im nationalen oder im internationalen Bereich, ist verpönt. Steuerpflichtige können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Die Ansässigkeit der Beschwerdeführerin in Luxemburg und damit die Befreiung von der schweizerischen Grundstückgewinnsteuer wären zu akzeptieren; schliesslich beruht diese Befreiung auf einem von der Schweiz abgeschlossenen Staatsvertrag. Auch kann es wirtschaftlich beachtenswerte Gründe dafür geben, verschiedene Beteiligungen in einer Gesellschaft zu bündeln und zentral zu verwalten. Liegt jedoch ein Abkommensmissbrauch vor, ist die Abkommensberechtigung zu verweigern.

### **E. 25.2**

Wie oben in E. 6.1 festgehalten, hatte die Beschwerdeführerin in Luxemburg keinerlei Infrastruktur und auch kein angestelltes Personal. Der Beschwerdeführerin ist es nicht gelungen, etwas Gegenteiliges zu belegen. Sie war – in der vorliegend relevanten Zeit – eine reine Briefkastenfirma. Die Geschäftsführung erfolgte ausschliesslich von einem Drittstaat aus. Wo genau spielt dabei keine Rolle. Zudem wird die Beschwerdeführerin von nichtabkommensberechtigten Personen kontrolliert. In dieser Konstellation muss davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin einzig zwischen die schweizerische Immobiliengesellschaft und die in den British Virgin Islands ansässige Gesellschaft geschaltet wurde, um von der vorteilhaften Regelung von Art. 13 Abs. 4 DBA-LUX zu profitieren. Es handelt sich demnach um eine künstliche Konstruktion (vgl. Daniel de Vries Reilingh, *Manuel de droit fiscal international*, Bern 2012, N. 175 ff.; Marcel R. Jung, *Abkommensmissbrauch im internationalen Steuerrecht der Schweiz: Missbrauchsbestimmungen – Rechtsprechung – Verwaltungspraxis*, Bern 2011, 29). Die Beschwerdeführerin wurde nur vorgeschoben und ist ein Vehikel für die Abwicklung wirtschaftlicher Aktivitäten, die in einem Nichtvertragsstaat oder allenfalls in einem Vertragsstaat mit einem ungünstigeren Doppelbesteuerungsabkommen ausgeübt werden. Ein solches Vorgehen ist als missbräuchlich im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu bezeichnen. Die Abkommensberechtigung ist damit zu verweigern. Daran ändert auch nichts, dass die Beschwerdeführerin anscheinend Beteiligungen verschiedener Gesellschaften hielt, handelt es sich doch bei diesen ebenfalls um schweizerische Immobiliengesellschaften, womit sich die gleichen Probleme wie beim Verkauf der E AG hätten ergeben können und das gleiche Missbrauchspotenzial bestand.

### **E. 25.3**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin zwar als in Luxemburg ansässig gelten kann. Die Berufung auf das DBA-LUX ist jedoch

missbräuchlich, da die Beschwerdeführerin in Luxemburg keinerlei Infrastruktur besass, kein Personal hatte und vollständig von nicht abkommensberechtigten Personen beherrscht wurde. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

#### **E. 26**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 151 Abs. 1 StG bzw. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 und § 152 StG, je in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Sie ist zur Leistung einer angemessenen Parteientschädigung an die Beschwerdegegnerin zu verpflichten (§ 17 Abs. 2 lit. b des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG und § 213 StG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.