



## Entscheid

8. Mai 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter  
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A GmbH,**

,

vertreten durch Dr. Daniel Lehmann,  
Bär & Karrer AG, Brandschenkestrasse 90, 8027 Zürich,

**Rekurrentin,**

gegen

**Gemeinde B,**

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

diese vertreten durch SwissInterTax AG,  
Herzogstrasse 14, Postfach, 8044 Zürich,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Am 26. August 2005 beurkundeten die C AG als Verkäuferin und die D AG als Käuferin einen Kaufvertrag über verschiedene Grundstücke in der Schweiz, unter welchen sich auch eines in einer zürcherischen Gemeinde B befand. Der Kaufpreis betrug Fr. 2'430'000.- (ohne MWST). Der Vertrag wurde in der Folge am 31. August 2005 vollzogen.

Die D AG, gegründet im 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 wurden von der A GmbH, Luxemburg übernommen. Diese Gesellschaft befand sich im Eigentum der E Ltd, British Virgin Islands, deren wirtschaftlich Berechtigter F mit Wohnsitz in Österreich war.

Neben der A GmbH war am 7. Juli 2004 namentlich auch die G Sàrl, Luxemburg, gegründet worden, welche in der Folge mit einem schweizerischen Immobilien-Portefeuille ausgestattet wurde.

Am 1. Februar 2006 schlossen die A GmbH, die G Sàrl, Luxemburg, der in Österreich wohnhafte F und der in Grossbritannien wohnhafte H, mit der I GmbH (Tochtergesellschaft der australischen I-Gruppe) ein Rahmenabkommen, in welchem der Verkauf von 11 Immobiliengesellschaften mit schweizerischem Immobilienbesitz, darunter 100% an der D AG, vereinbart wurde. Für die Aktienbeteiligungen der A GmbH wurde ein spezieller Kaufvertrag mit gleichem Datum abgeschlossen, welcher mit Bezug auf die D AG am 30. August 2006 vollzogen wurde. Grundlage für die Kaufpreise der Beteiligungen bildeten die Bilanzen der betreffenden Gesellschaften per 31. Dezember 2005. Der Kaufpreis für das im Grundstück in der Gemeinde B wurde letztlich auf Fr. 3'122'854.- festgesetzt.

Im Zusammenhang mit dem Verkauf der Aktien der D AG ersuchte die A GmbH am 4. August 2006 das Gemeindesteuernamt der Gemeinde B um eine Stellungnahme zu den Grundsteuerfolgen bzw. um eine Zusicherung, dass das Geschäft mit Bezug auf die in Gemeinde B gelegene Liegenschaft von der zürcherischen Grund-

stückgewinnsteuer freigestellt werde. Die Gemeinde gab in der Folge diese Zusicherung nicht ab, sondern beharrte auf der Einreichung der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer. Die A GmbH erfüllte diese Verfahrenspflicht am 8. Mai 2008 und reichte am 17. Juni 2008 eine weitere Eingabe ein. Im Rahmen des Einschätzungsverfahrens für die Grundstückgewinnsteuer ersuchte die Kommission für Grundsteuern die A GmbH am 30. Juli 2008 um Einreichung verschiedener Unterlagen. Die A GmbH erfüllte die Auflage mit Eingabe vom 28. August 2008 und 23. Januar 2009, worauf die Kommission für Grundsteuern der A GmbH am 26. Mai 2009 einen Einschätzungsvorschlag unterbreitete, zu welchem sich die A GmbH (offenbar) nicht äusserte. Mit Einschätzungsentscheid vom 6. Juli 2009 unterwarf die Kommission für Grundsteuern den Aktienverkauf der Grundstückgewinnsteuer und auferlegte der A GmbH eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 399'780.-.

B. Mit Eingabe vom 7. August 2009 erhob die A GmbH Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid und beantragte, es sei festzuhalten, dass, gestützt auf das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 21. Januar 1993 (DBA-LUX, SR 0.672.951.81), die Besteuerungskompetenz beim Verkauf der D AG, Zürich, ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat der A GmbH (Luxemburg) zustehe und die Gemeinde B einen allfälligen Grundstückgewinn nicht besteuern dürfe. Der angefochtene Entscheid sei daher aufzuheben. Am 15. Dezember 2010 fand im Beisein der Kommission für Grundsteuern eine mündliche Anhörung des Rechtsvertreters der A GmbH, RA Dr. Daniel Lehmann, statt. Am 19. Mai 2011 wies die Kommission die Einsprache ab.

C. Am 22. Juni 2011 erhob die A GmbH Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid und beantragte, es sei auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer zu verzichten. Ausserdem verlangte sie eine Parteientschädigung. Zur Begründung hielt sie fest, dass die Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Handänderung im Sinn von § 216 Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) erfüllt seien, da eine Beteiligung von 100% an einer Immobiliengesellschaft veräussert worden sei. Gemäss Art. 13 Abs. 4 DBA-LUX könnten Gewinne aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen nur in dem Staat besteuert werden, in welchem der Veräusserer ansässig sei. Die einzige Ausnahme in Art. 13 Abs. 2 DBA-LUX betreffe den Betriebsstättenvor-

behalt und komme vorliegend nicht in Betracht. Anteile an Immobiliengesellschaften stellten bewegliches Vermögen dar, da nach der Definition des unbeweglichen Vermögens solche Anteile nicht dem unbeweglichen Vermögen gleichgestellt würden (Art. 6 Abs. 2 DBA-LUX). Die A GmbH habe ihren statutarischen Sitz in Luxemburg, verfüge über eine genügende Eigenkapitalbasis und sei keine reine Briefkastenfirma. Im Hinblick auf den Gesellschaftszweck (Koordination der Auslandbeteiligungen und der Investitionen in Deutschland und der Schweiz) sei in Luxemburg eine wirtschaftliche Basis mit qualifiziertem Personal und Räumlichkeiten aufgebaut worden. Damit erfülle die A GmbH auch das funktionelle Substanzerfordernis, weshalb sie zum fraglichen Zeitpunkt – wie im Übrigen auch heute noch – abkommensberechtigt gewesen sei. In zeitlicher Hinsicht sei nicht das Verpflichtungsgeschäft (1. Februar 2006) für die Beurteilung der Substanz massgebend, sondern der Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens (Verfügungsgeschäft vom 30. August 2006). Zudem würde es einen unzulässigen Methodendualismus bedeuten, die Substanz vom Vorhandensein schriftlicher Verträge abhängig zu machen. Denn das Erfordernis der Substanz sei Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Was die Substanz im Einzelnen betreffe, so habe die G Sàrl am 21. Oktober 2005 einen Mietvertrag über Büros an der Rue ....., L-1313 Luxemburg, abgeschlossen, wo sich auch heute noch der Firmensitz der G Sàrl und der A GmbH befinde. Sodann habe die G Sàrl am 6. Dezember 2005 mit J einen Arbeitsvertrag abgeschlossen, welche seither Geschäftsführerin beider Gesellschaften sei. Die gemeinsame Nutzung der Substanz durch Gruppengesellschaften werde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) in konstanter Praxis anerkannt. Entgegen der Formulierung des Rulingantrags vom 2. März 2006 an die ESTV habe die Substanz bereits am 1. November 2005 genutzt werden können. Das Steuerruling, welches das Vorhandensein der nötigen Substanz bestätige, sei von der ESTV am 28. März 2006 unterzeichnet worden. Wegen der Gruppenstruktur mit gemeinsamer Nutzung habe die Substanz bereits am 1. November 2005 bestanden. Wenn im Rulingantrag an die ESTV vom 2. März 2006 davon gesprochen werde, dass die Substanz in einem weiteren Schritt von der G Sàrl auf die A GmbH ausgedehnt werde, sei dies nicht beachtlich. Mit der Ausdehnung der Substanz auf die A GmbH sei nur das formelle Umsetzen der Substanz und nicht die tatsächliche Nutzung der Substanz gemeint gewesen. Das Argument der Rekursgegnerin, die Aktienverkaufsverträge seien von K, einer in der Schweiz ansässigen Person, unterzeichnet worden, sei rein formaler Natur. K habe als Bevollmächtigte und nicht als Gesellschaftsorgan gehandelt. Die ESTV habe bestätigt, dass die G Sàrl und die A GmbH die formellen und materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des DBA-Lux

erfüllten. Insbesondere seien beide Gesellschaften im Sinn von Art. 1 in Verbindung mit Art. 4 DBA-Lux in Luxemburg ansässig. Auch wenn sich die ESTV nur bezüglich Dividenden habe aussprechen können, müsse angenommen werden, dass keine andere Beurteilung bei Veräusserungsgewinnen vorgenommen worden wäre. Denn die Anwendungsvoraussetzungen des DBA-Lux kämen für das ganze Abkommen zum Zug.

In ihrer Rekursantwort vom 30. September 2011 beantragte die Rekursgegnerin – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – Abweisung des Rekurses.

In der Replik machte die A GmbH geltend, ein Abkommensmissbrauch liege nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGr 28. November 2005, 2A.239/2005, E. 3.6.4, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)) dann nicht vor, wenn der Hauptzweck der Gesellschaft, die Geschäftsführung sowie der Erwerb und das Halten von Beteiligungen auf wirtschaftlich beachtlichen Gründen basierten und die Beteiligten nicht vorrangig auf die Erlangung von Vorteilen des betreffenden Abkommens abzielten. Von einem Abkommensmissbrauch könne vorliegend nicht gesprochen werden, da die notwendige Infrastruktur seit November 2005 vorgelegen habe. Nicht erforderlich sei, dass das Personal der Holdinggesellschaft über Fachkenntnisse im Bereich der operativen Tätigkeit der Beteiligungen verfüge. Der Entscheid zum Verkauf der Beteiligungen sei in Luxemburg getroffen worden. Das Steuerruling, welches das Vorhandensein der notwendigen Substanz bestätige, sei von der ESTV am 28. März 2006 und damit noch vor dem hier massgeblichen Verfügungsgeschäft vom 30. August 2006 unterzeichnet worden. Der Abschluss des Aktienverkaufsvertrags vom 1. Februar 2006 sei als Zeichen der aktiven Geschäftstätigkeit zu betrachten.

In der Duplik vom 2. Dezember 2011 verzichtete die Rekursgegnerin auf weitere Ausführungen, hielt jedoch an ihren Anträgen fest.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Das Verfahren vor Steuerrekursgericht zeichnet sich durch eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn aus, dass der Steuerpflichtige den Nachweis für das Bestehen von steuermindernden oder steueraufhebenden Tatsachen, für welche er die Beweislast trägt, in der Rekursschrift mit einer substantiierten Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Alsdann wird zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, der betreffende Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 147 N 53).

2. a) Die politischen Gemeinden des Kantons Zürich erheben eine Grundstückgewinnsteuer (§ 205 StG). Diese belastet die Gewinne, welche sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG).

Gemäss § 216 Abs. 2 lit. a StG sind Rechtsgeschäfte, welche in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wie eine Handänderung wirken, Handänderungen im Sinn von § 216 Abs. 1 StG gleichgestellt. Unter diesen Tatbestand fallen u.a. die Übertragungen von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 93 ff.).

Aufgrund des statutarischen und des tatsächlich verfolgten Zwecks (Statuten: act. 13/3, Bilanz per 31. Dezember 2005: act. 13/5) handelt es sich bei der D AG, worüber sich die Parteien einig sind, um eine Immobiliengesellschaft. Da die A GmbH am 30. August 2006 sämtliche Aktien der D AG an die I GmbH verkauft hat, liegt eine wirtschaftliche Handänderung im Sinn von § 216 Abs. 2 lit. a StG vor.

b) Im internationalen Verhältnis findet die Steuerhoheit der Gemeinden des Kantons Zürich ihre Grenze in den Doppelbesteuerungsabkommen (negative Wirkung des Staatsvertragsrechts; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbemerkungen zu §§ 3 - 15, N 6, § 205 N 4; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., 2005, S. 95 f.). Eine solche negative Wirkung des Staatsvertrags-

rechts stellt eine steueraufhebende Tatsache dar, für deren Bestehen die A GmbH die Beweislast trägt (vgl. vorne E. 1).

c) Anteile an Immobiliengesellschaften gelten, unter Vorbehalt der diesbezüglichen Ausnahmebestimmungen in einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen, als bewegliches Vermögen (Locher, S. 312). Nach Art. 13 Abs. 4 DBA-Lux können Gewinne aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen nur in dem Staat besteuert werden, in welchem der Veräusserer ansässig ist. Diese Regel wird lediglich durch eine vorliegend nicht interessierende Ausnahme durchbrochen (Betriebsstättenvorbehalt im Sinn von Art. 13 Abs. 2 DBA-Lux).

d) Gemäss Art. 1 DBA-Lux gilt dieses Abkommen für Personen, die mindestens in einem der beiden Staaten ansässig sind. Ansässig ist nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Lux eine Person, welche nach dem Recht dieses Staates auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Vom Grundsatz, für den steuerrechtlichen Sitz einer Gesellschaft auf den statutarischen Sitz einer Gesellschaft abzustellen, wird im schweizerischen Steuerrecht dann abgewichen, wenn sich der statutarische Sitz in einem anderen Kanton oder im Ausland befindet und es sich dabei um einen rein formellen Sitz handelt. Das Bundesgericht hat unter dem Gesichtspunkt des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes eine Praxis entwickelt, wonach in solchen Fällen demjenigen Kanton das vorrangige Besteuerungsrecht zusteht, in welchem sich der Ort der tatsächlichen Leitung der betreffenden Gesellschaft befindet (Peter Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 1993, S. 47 f.; Zitter/Gentsch, Substanz von Empfänger-gesellschaften bei Outbound-Dividenden, IFF Forum für Steuerrecht 2009, 220 ff.; Kommentar zum Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, deutsche Übersetzung der von der OECD in englischer und deutscher Sprache veröffentlichten Originalausgabe, Berlin 1994; aktuell Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 22 July 2010, OECD Committee on Fiscal Affairs [im Folgenden: OECD-Kommentar], Art. 1 N 10.1).

Folgende Indizien sprechen für eine rein formelle Natur des statutarischen Sitzes (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 55 N 8):

- Am Sitz befindet sich keine wesentliche Infrastruktur.

- Die Leitung befindet sich nicht am statutarischen Sitz.
- Die Sitzungen der Gesellschaftsorgane werden nicht am statutarischen Sitz durchgeführt.
- Es kann selbst dann nur ein formeller Sitz vorliegen, wenn an diesem Ort eine gewisse untergeordnete Geschäftstätigkeit abgewickelt wird, wie die Ausführung von gewissen Büroarbeiten oder andere untergeordnete Tätigkeiten (Mäusli, S. 49).

e) Demgemäss ist vorerst zu prüfen, ob die A GmbH nach schweizerischem Steuerrecht ihren steuerrechtlichen Sitz in der massgeblichen Zeit in Luxemburg hatte und demgemäss dort auch ansässig war. Die A GmbH macht in diesem Zusammenhang insbesondere geltend, dass sich am statutarischen Sitz genügend Substanz befinde, weshalb sich die Annahme einer reinen Briefkastenfirma verbiete.

Am Tag der Gründung der A GmbH (15. Juli 2004) befand sich der statutarische Sitz am ....platz in Luxemburg (act. 13/14). Im Rahmenabkommen (act. 13/1), in welchem der Verkauf von 11 Immobiliengesellschaften mit schweizerischem Immobilienbesitz vereinbart wurde, wird als Sitz der A GmbH an jenem ....platz in Luxemburg angegeben, obwohl die Schwestergesellschaft der A GmbH, G Sàrl, bereits zuvor am 21. Oktober 2005 einen Mietvertrag über Büros an der Rue .....in Luxemburg abgeschlossen hatte (act. 3/11). Auch der spezielle Kaufvertrag vom 1. Februar 2006 enthält dieselbe Adressangabe der A GmbH (Beilage 1 zu Einsprache vom 7. August 2009, in act. 13/18). Es ist demgemäss unklar, wann der statutarische Sitz innerhalb der Stadt Luxemburg vom....platz an die Rue ..... verlegt wurde und wann und in welcher Form die A GmbH die Mieträumlichkeiten am neuen Sitz nutzte.

Die Aktienverkaufsverträge vom 1. Februar 2006 wurden von der einzigen Verwaltungsrätin der D AG, K, unterzeichnet, welche gemäss Handelsregisterauszug dieser Unternehmung in der Schweiz wohnhaft war (act. 13/4). Auf welche Weise und unter Beteiligung von welchen Personen dieser für die Geschäftsführung wichtige Entscheidung zum Verkauf der Aktien getroffen wurde, ist unklar. Dieselbe Feststellung gilt auch für den Erwerb des Immobilienportefeuilles.

Ob, wann und in welcher Form die Geschäftsführerin der G Sàrl, J, für die A GmbH tätig wurde, wurde von der A GmbH weder in substantzierter Form dargelegt noch nachgewiesen. Die gemeinsame Nutzung der Substanz durch Gruppengesellschaften im Konzernverhältnis mag zulässig sein; gleichwohl muss diese Nutzung im Einzelfall dargelegt werden.

Zur Erfüllung des Substanzerfordernisses müssen ausländische Holdinggesellschaften so konzipiert sein, dass sie das Investment effizient bewirtschaften können. Vorliegend ist indessen unklar, ob die Geschäftsführerin befähigt war, ein schweizerisches Immobilienportefeuille kompetent zu betreuen.

Insgesamt erweist sich das Vorbringen der A GmbH in Bezug auf das Substanzerfordernis als ungenügend, obwohl die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid das Substanzerfordernis thematisiert und den ihrer Meinung nach ungenügenden Nachweis bemängelt hatte. In der Rekurschrift und der Replik trat die A GmbH den Argumenten der Rekursgegnerin zwar in allgemeiner Form entgegen, unterliess es jedoch, die wesentlichen Aspekte des Sachverhalts zu substantzieren, um so eine rechtliche Würdigung zu ermöglichen.

Die Prüfung des Substanzerfordernisses durch die ESTV erfolgte auf der Grundlage des Schreibens von RA Lehmann vom 2. März 2006 (act. 3/13). Dieses Schreiben erweist sich indessen in ähnlicher Weise ungenügend substantziiert wie das Vorbringen der A GmbH im vorliegenden Rekursverfahren. Aufgrund der nur summarischen Schilderung des Sachverhalts konnte sich die ESTV keine fundierte Meinung bilden. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Grundsteuerbehörden des Kantons Zürich nicht an eine Meinungsäusserung der ESTV im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer gebunden sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119 - 131, N 101).

Den Nachweis, dass es sich beim statutarischen Sitz in Luxemburg nicht um einen rein formellen Sitz handelte, trat die A GmbH aus diesen Gründen nicht mit einer substantzierten Sachdarstellung an. Demgemäss ist zu Ungunsten der A GmbH davon auszugehen, dass diese in der massgeblichen Zeit nicht in Luxemburg ansässig war. Die A GmbH macht auch nicht geltend, dass ein rein formaler Sitz in Luxemburg nach Luxemburger Steuerrecht die Ansässigkeit in Luxemburg begründe. Die A GmbH kann

sich daher mangels Ansässigkeit in Luxemburg nicht auf das Doppelbesteuerungsabkommen berufen.

3. a) Ferner ist zu prüfen, ob die A GmbH das DBA-Lux missbräuchlich in Anspruch nimmt.

Mit Ausnahme von Art. 28 DBA-Lux (Ausschlussklausel) und Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-Lux (Erfordernis der Mindesthaldedauer) enthält das DBA-Lux keine Missbrauchsbestimmungen (Georg Lutz, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsmassnahmen, 2000, S. 209).

Es fragt sich, ob auf dem Wege der Auslegung ein Missbrauchsvorbehalt begründet werden kann. Die Lehre befürwortet teilweise das Bestehen eines ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalts (vgl. Klaus Vogel, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Cagianut/Vallender [Hrsg.], Steuerrecht, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, 1995, S. 467 und 472; restriktiv: Lutz, S. 161 f.).

Bei der Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens kann grundsätzlich auf die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, VRK; SR 0.111) ergebenden Grundsätze abgestellt werden (BGr 28. November 2005, 2A.239/2005, E. 3.4; vgl. auch Marcel R. Jung, Trends und Entwicklungen bei der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs im internationalen Steuerrecht der Schweiz, StR 2011, 2 ff.). Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft "nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen" (Art. 31 Abs. 1 VRK).

Das Rechtsmissbrauchsverbot untersagt die zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will (BGE 110 Ib 332 E. 3a S. 336 f.; Ulrich Häfelin/Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. A., 2008, S. 237, N. 823 f.; Thomas Gächter, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 113 mit weiteren Hinweisen). Dementsprechend

wird das Rechtsmissbrauchsverbot in Bezug auf Abkommen nicht nur auf schweizerischer Seite, sondern ebenso auf europäischer Ebene als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannt, ohne dass es diesbezüglich jeweils einer ausdrücklichen Regelung im jeweiligen Abkommen bedarf (vgl. allgemein BGE 130 II 113 E. 6.1 und 9, mit zahlreichen Hinweisen auch zur Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften).

Als Mitgliedstaaten der OECD sind die Schweiz und Luxemburg schliesslich grundsätzlich gehalten, die Musterabkommen samt dazu verfassten Kommentaren der OECD mitzuberücksichtigen (Xavier Oberson, *Précis de droit fiscal international*, 2. A., 2004, S. 31 f.).

b) Vorliegend erscheint zunächst die sog. Transparenzklausel als geeigneter Ansatzpunkt: Eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft kann die nach dem betreffenden Abkommen vorgesehenen Regelungen nicht beanspruchen, wenn an ihr Personen, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig sind, unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Gesellschaften, ohne Rücksicht auf deren Ansässigkeit, beteiligt sind oder wenn sie von solchen Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Gesellschaften, ohne Rücksicht auf deren Ansässigkeit, kontrolliert wird (OECD-Kommentar 2010, Art. 1, Ziffer 13). Der Einwand des Abkommensmissbrauchs ist indessen unbegründet, wenn die Gesellschaft dartut, dass ihr Hauptzweck auf wirtschaftlich beachtlichen Gründen basiert und nicht vorrangig auf die Erlangung von Vorteilen des betreffenden Abkommens abzielt (sog. "bona-fide"-Klausel).

Die A GmbH befand sich zu 100% im Eigentum der E Ltd, British Virgin Islands (Registre de Commerce et des Sociétés, Luxembourg, act. 13/14), deren wirtschaftlich Berechtigter der in Österreich ansässige F war (vgl. zur Konzernstruktur: act. 3/6). Die A GmbH wurde demgemäss von Personen beherrscht, welche in keinem der Abkommensstaaten ansässig waren. Auf die "bona-fide"-Klausel kann sich die A GmbH nicht berufen. Denn für die Konzentration von schweizerischem Grundeigentum in einer Luxemburger Gesellschaft durch einen wirtschaftlich Berechtigten aus Österreich sind keine wirtschaftlich beachtlichen Gründe erkennbar. Wenn die A GmbH in diesem Zusammenhang geltend macht, Luxemburg habe die Funktion eines europäischen Hauptquartiers für die Investitionen der Familie (act. 2, S. 3), liegt darin kein wirtschaftlich beachtlicher Grund.

c) Mit der Revision 2003 wurde dem OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen von 1992 (OECD-MA) in Art. 13 Abs. 4 eine Bestimmung hinzugefügt, welche sich gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA durch die Zwischenschaltung einer Immobiliengesellschaft richtete (Marcel R. Jung, Abkommensmissbrauch im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2011, S. 57). Danach können Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen einer Gesellschaft im Quellenstaat statt im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn es sich bei der Gesellschaft, deren Anteile veräussert wurden, um eine Gesellschaft handelt, deren Wert überwiegend auf Grundstücken im Quellenstaat beruht (vgl. auch OECD-Kommentar 2010, Art. 13, Ziffern 28.3-28.12).

Gemäss Bilanz per 30. August 2006 bestanden die Aktiven der D AG fast zu 100% aus schweizerischen Grundstücken (act. 13/11).

Weil die OECD-Mitgliedsstaaten wie gesagt das OECD-Musterabkommen bei der Auslegung des DBA-Lux berücksichtigen müssen, erscheint das Vorgehen der A GmbH als rechtsmissbräuchlich und damit als Abkommensmissbrauch (vgl. den ähnlich gelagerten Sachverhalt in der NZZ am Sonntag vom 26. August 2007: [http://www.nzz.ch/nachrichten/wirtschaft/aktuell/fiskus\\_verliert\\_200\\_millionen\\_1.546218.html](http://www.nzz.ch/nachrichten/wirtschaft/aktuell/fiskus_verliert_200_millionen_1.546218.html)).

4. a) Aus diesen Erwägungen kann sich die A GmbH nicht auf die negative Wirkung des DBA-Lux berufen kann. Das Recht der Rekursgegnerin zur Besteuerung des Gewinns, welche die A GmbH durch den Verkauf des streitbetroffenen Grundstücks erzielte, bleibt demgemäss bestehen. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der unterliegenden A GmbH aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Vielmehr ist der obsiegenden Rekursgegnerin ist eine angemessene Parteientschädigung von Fr. 4'500.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zuzusprechen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]