

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache der ABC Ltd,

zH. DEAdr,

betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 18.06.2013

hinsichtlich Körperschaftsteuer für 2011

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

In der zu beurteilenden **Beschwerde** führte DE als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft unter Stützung auf Rz 1500 der Körperschaftsteuerrichtlinien aus, es liege keine Körperschaftsteuerpflicht vor, da die ABC Ltd nur eine Niederlassung und zudem nach ausländischem Recht installiert worden sei. Eine solcherart begründete Kapitalgesellschaft könne zwar einer österreichischen vergleichbar sein, stelle aber formalrechtlich keine Kapitalgesellschaft dar.

Ungeachtet des Umstandes, dass die inländische Geschäftsleitung eine unbeschränkte Steuerpflicht nach sich ziehe, unterliege die nach ausländischem Recht begründete und einen ausländischen Sitz aufweisende Gesellschaft nicht der Mindestkörperschaftsteuer. Bloß inländische Betriebsstätten ausländischer Körperschaften fielen nämlich dann nicht unter die Mindestkörperschaftsteuer, wenn sie als Niederlassung im Firmenbuch eingetragen seien.

In einer abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** wurde in der Folge seitens der Abgabenbehörde erläutert: Die zitierte Rz 1500 der Körperschaftsteuerrichtlinien gebe die alte Fassung wieder. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I 2005/161, sei die Mindestkörperschaftsteuerpflicht auch für ausländische, einer inländischen vergleichbare, Körperschaften eingeführt worden. Die Gesellschaft müsse aber unbeschränkt steuerpflichtig sein, was bei einem Sitz im Ausland eine inländische Geschäftsleitung voraussetze.

Die Geschäftsleitung der beschwerdeführenden Gesellschaft befinde sich laut Erhebungen der Betriebsprüfung in F/Österreich. Es komme der Beschwerde daher keine Berechtigung zu.

Die beschwerdeführende Gesellschaft beantragte daraufhin die Vorlage ihrer Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht und bestritt, dass nach neuer Fassung der Körperschaftsteuerrichtlinien eine Steuerpflicht für eine Zweigniederlassung bestehe. Der Geschäftsführer verwies ein weiteres Mal darauf, dass die Gesellschaft als Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sei. Die Körperschaftsteuer möge auf Null gestellt werden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis nachstehenden **Sachverhalt** als feststehend zugrunde:

- Die ABC Limited wurde als "private company limited by shares" (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) am aabb.2010 nach englischem Recht begründet.
- Die Gründungsurkunde wurde durch den Handelsregisterführer im Companies House, Cardiff, ausgestellt.
- Der Geschäftssitz hat die Adresse, bAdr.
- Direktor der Gesellschaft ist DE mit der Adresse Adr1, Österreich.
- "Die Direktoren" sind für das Management der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft verantwortlich und zu diesem Zweck berechtigt, sämtliche Vollmachten der Gesellschaft auszuüben.
- Das Gesellschaftskapital beträgt 1.000,00 €.

- Der Geschäftszweig umfasst den Handel mit EDV; Produktion Industrie-, Office-, Homecomputer; Reparaturservice; Softwareentwicklung; Datenverarbeitung und Buchhaltung.
- Die Eintragung im österreichischen Firmenbuch erfolgte am cddd.2010.
- DE scheint darin als handelsrechtlicher Geschäftsführer mit selbständiger Vertretungsbefugnis seit aabb.2010 auf.
- Die ABC Limited wird im österreichischen Firmenbuch als "Zweigniederlassung Österreich" geführt.
- Die Zweigniederlassung ist wirtschaftlich selbständig. Sie besitzt eine eigene Leitung. Die Geschäftsleitung sowie das Treffen geschäftsbezogener Entscheidungen obliegen DE. Er besitzt auch die notwendigen Branchenkenntnisse.
- Die Geschäftsleitung wird von F aus ausgeübt.

Die Feststellungen wurden folgenden, in beglaubigter Übersetzung aus dem Englischen vorliegenden Dokumenten entnommen: Gründungsurkunde, Antrag auf Eintragung einer Gesellschaft, Gründungsmemorandum und Mustersatzung für Kapitalgesellschaften sowie Bericht des Company House über die erfolgte Registrierung; außerdem einem österreichischen Firmenbuchauszug, einer Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 8.10.2010 sowie einer Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO durch einen Betriebsprüfer vom 30.8.2013.

Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:

Gemäß § 1 Abs. 1 KStG 1988 sind nur Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig. Unbeschränkt steuerpflichtig sind gemäß Abs. 2 leg. cit. Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben.

§ 24 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, lautet wie folgt:

"Für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften gilt Folgendes:

1. Es ist für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5 % eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 7 des Aktiengesetzes 1965, § 6 des GmbH-Gesetzes und Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1) zu entrichten. Fehlt bei ausländischen Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als die gesetzliche Mindesthöhe nach § 6 des GmbH-Gesetzes, ist § 6 des GmbH-Gesetzes maßgebend....."

§ 26c Z 10 lit. c KStG 1988 bestimmt, dass § 24 Abs. 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 161/2005 erstmals für Zeiträume nach dem 31. Jänner 2006 anzuwenden ist.

§ 27 Abs. 1 BAO lautet: "Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen haben ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung."

Abs. 2 leg. cit. bringt zum Ausdruck: *"Als Ort der Geschäftsleitung ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet."*

Die Frage, ob es sich bei der beschwerdeführenden Gesellschaft um eine einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare, unbeschränkt steuerpflichtige, ausländische Kapitalgesellschaft handelt, die eine Mindestkörperschaftsteuerpflicht im Sinne der ab 1.2.2006 geltenden Bestimmung des § 24 Abs. 4 KStG 1988 nach sich zieht, **ist nach Rechtsabwägung durch das Bundesfinanzgericht aus nachstehenden Gründen zu bejahen** (vgl. hiezu die folgenden Zitate aus UFS, 8.3.2013, RV/0485-G/11 sowie UFS, 11.6.2007, RV/0266-W/07):

"Unstrittig handelt es sich bei der Bw. um eine nach britischem Recht gegründete und damit ausländische Gesellschaft. Bei der Beurteilung, ob eine ausländische Gesellschaft einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, ist davon auszugehen, dass die zivil- bzw. steuerrechtliche Behandlung des ausländischen Rechtssubjektes im jeweiligen Ansässigkeitsstaat für die inländische Bewertung bedeutungslos ist. Maßgeblich für die Vergleichbarkeit ist demnach ausschließlich das österreichische Recht. Die ausländische Körperschaft muss einer österreichischen Kapitalgesellschaft zwar in ihren Strukturen entsprechen, ein völlig identer Aufbau wird jedoch nicht gefordert (d.h. das eine oder andere Merkmal kann fehlen oder in seiner Bedeutung eingeschränkt sein). Die Vergleichbarkeit in ihrer Gesamtheit der Merkmale unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaues der inländischen Körperschaft ist somit entscheidend (Steiner, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen - "Typenvergleich" (Teil I), ÖStZ 2007, 160).

Was im konkreten Fall die britische "private company limited by shares" anbelangt, ist in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre (Dommes/Eckert/Lembeck/Metzler, Die englische Private Company Limited in Österreich - gesellschaftsrechtliche Fragen, SWI 2005, 477- bzw. - steuerrechtliche Fragen, SWI 2005, 537; sowie Steiner, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen - "Typenvergleich" (Teil II), ÖStZ 2007, 204) sowie der jüngsten Rechtsprechung des VwGH 27.4.2006, 2003/16/0110, 20.9.2006, 2005/14/0124) eindeutig von der Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft auszugehen. Nach ihrer Definition ist eine "Limited" nämlich die britische Ausgabe einer österreichischen GmbH, deren wesentlichen Vorteile in der leichten und schnellen Gründung sowie insbesondere im Nichtvorhandensein eines

Mindestkapitals liegen (Greindl, Kapitalgesellschaften ohne Mindestkapital, SWK 1999, 111 und 161).

*Nach den Erläuternden Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 2005 liegt der Änderung des § 24 Abs. 4 KStG 1988 folgende Absicht des Gesetzgebers zugrunde: "Die Änderung des § 7 Abs. 3 durch das AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004 hat eine faktische Gleichstellung von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften unter der Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht gebracht. Um eine Diskriminierung inländischer Kapitalgesellschaften zu vermeiden, soll nunmehr auch die Gleichstellung hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuerpflicht erfolgen. Damit sollen auch Umgehungen der Mindestkörperschaftsteuerpflicht vermieden werden, **wie sie etwa durch Gründung einer englischen "private company limited by shares" mit inländischem Ort der Geschäftsleitung erfolgen könnten.**"*

Soweit im Streitfall die Vergleichbarkeit der nach britischem Recht begründeten Gesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft überhaupt Gegenstand der Erörterung sein soll, ist darauf hinzuweisen, dass die beschwerdeführende Gesellschaft sich selbst als "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" versteht (siehe Gründungsurkunde, Antrag auf Eintragung einer Gesellschaft, Gründungsmemorandum und Mustersatzung, jeweils in beglaubigter Übersetzung im Akt aufliegend sowie auch Anmeldung zur Eintragung im österreichischen Firmenbuch vom iijj.2010).

Im Verein mit obenstehenden Zitaten aus der Rechtsprechung des VwGH und des UFS sowie der Fachliteratur kann daher kein Zweifel daran bestehen, dass es sich bei der beschwerdeführenden Gesellschaft um eine einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare ausländische Körperschaft iSd § 24 Abs. 4 KStG 1988 handelt.

Die neben der Vergleichbarkeit für die Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer erforderliche "unbeschränkte Steuerpflicht" wird ebenfalls seitens der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht bestritten. So heißt es im Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer vom 6.9.2010 samt dazugehörigem Formular U 15: *"Unser Unternehmen ist unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich"*.

Bestätigt wird diese Selbsteinstufung bei Subsumtion des Sachverhaltes unter die gesetzlichen Bestimmungen: § 1 Abs. 2 KStG 1988 knüpft an die inländische Geschäftsleitung oder den inländischen Sitz an. Der Sitz der beschwerdeführenden Gesellschaft befindet sich unstrittig in G, UK. Wie sich aus der Aktenlage und dem gesamten Vorbringen im Beschwerdeverfahren aber ableiten lässt, liegt die Geschäftsleitung, die § 27 Abs. 2 BAO mit dem "Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung" umschreibt, in F, Österreich, wo der für das Unternehmen maßgebliche Wille durch den alleinigen "Direktor" und Geschäftsführer DE gebildet wird. In F werden die für den Geschäftsbetrieb erforderlichen Maßnahmen angeordnet und unternehmenslenkenden Dispositionen getroffen (siehe etwa Nachschauauftrag vom kkl.2010, *Wer entscheidet und wo wird entschieden?* - ED, F).

Eine Körperschaft kann nur einen Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung haben (*Ritz*, BAO⁵, § 27, Tz 5). Im Streitfall ist dies nach allem Ausgeführten F.

Soweit die beschwerdeführende Gesellschaft durch ihren Vertreter zur Stützung ihrer Argumentation auf die Körperschaftsteuerrichtlinien verwiesen hat, ist grundsätzlich vorab anzumerken, dass Steuerrichtlinien nicht mehr als einen Auslegungsbehelf darstellen und aus ihnen keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können. Das Bundesfinanzgericht ist in keiner Weise an sie gebunden.

Abgesehen davon ist die den KStR 2001 entnommene Rz 1500, auf die sich die beschwerdeführende Gesellschaft in ihrer Beschwerde berufen hat, einer nicht mehr aktuellen Fassung entnommen (darauf hat schon die Abgabenbehörde in ihrer Beschwerdeentscheidung zutreffend hingewiesen) .

Der im Vorlageantrag genannte und offenbar den KStR 2013, Rz 1551, entnommene Satz *"Bloß inländische Betriebsstätten ausländischer Körperschaften fallen auch dann nicht unter die Mindestkörperschaftsteuer, wenn sie als Niederlassung im Firmenbuch eingetragen sind"*, vermag als aus dem Zusammenhang gerissener Teil einer Sinngesamtheit die Sache der beschwerdeführenden Gesellschaft ebenfalls nicht zu stützen. Er macht nämlich ohne die beiden davor stehenden Sätze keinen Sinn.

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist - ungeachtet ihrer Bezeichnung als "Zweigniederlassung" im Firmenbuch - nach hinlänglich erläuteter Faktenlage der **Ort der Geschäftsleitung**, nicht eine "bloß inländische Betriebsstätte", die eine ausländische Geschäftsleitung implizieren würde. Selbst die KStR 2013 sprechen in ihrer Rz 1551, unmittelbar vor dem oben zitierten Satz, aus: *"...dies bedeutet, dass Kapitalgesellschaften mit ausländischem Sitz, die nach ausländischem Recht gegründet sind, nur dann der Mindestkörperschaftsteuerpflicht unterliegen, wenn sie wegen einer inländischen Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig sind."*

Die Voraussetzungen für die Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 iVm § 1 Abs. 2 KStG 1988 liegen daher gegenständlich vor und der Beschwerde war ein Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung hat sich in den zitierten Erkenntnissen bereits mit der Frage der Vergleichbarkeit von unbeschränkt steuerpflichtigen in- und ausländischen Körperschaften auseinandergesetzt. Soweit im Streitfall Fragen der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu beurteilen waren, sind diese einer Revision nicht zugänglich.

Feldkirch, am 6. Juni 2016