

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende VS und die weiteren Senatsmitglieder BS1, BS2 und BS3

in der Beschwerdesache

BF Ltd, Adr1, United Kingdom, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 28.06.2017 gegen den zu Steuernummer ergangenen Bescheid der belangten Behörde Finanzamt, vertreten durch Amtsbeauftragte, vom 01.06.2017, betreffend **Körperschaftsteuer 2015** in der Sitzung am 14.03.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin SF

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt:

1. Die beschwerdeführende Gesellschaft BF Limited (in der Folge kurz Bf) wurde am Datum1 als "Private company limited by shares" nach englischem Recht gegründet und unter Nummer im englischen Companies House eingetragen.

Ihr Sitz befand sich laut Eintragung bis Datum2 in Ort1 und wurde ab Datum4 nach Ort2 verlegt. Der Geschäftsgegenstand der Gesellschaft besteht in der Abwicklung von Geschäften als allgemeines kommerzielles Unternehmen sowie von anderen Geschäftstätigkeiten oder Handlungen, die von den Geschäftsführern und/oder der Gesellschaftsversammlung als für die Gesellschaft als vorteilhaft erachtet werden, und jedweder anderer Maßnahmen, die direkt oder indirekt der Realisierung der Ziele und dem Vorteil der Gesellschaft dienen.

Das Haftungskapital der Gesellschaft beträgt 100,00 GBP. Diese Anteile wurden bis Datum3 von Frau AB, Ort3, ab Datum3 von CD gehalten. Laut confirmation statement

vom Datum6 hält GF, der auch seit Beginn als Geschäftsführer („director“) fungiert, direkt oder indirekt mindestens 75% oder mehr Anteile. GF ist in Österreich ansässig (Hauptwohnsitz bis 2011 in Ort4, ab 19.09.2011 in Ort5, Adr3). Als Secretary fungierte zunächst die SC, die allerdings am Datum4 als solche abberufen wurde bzw. ihre Funktion zurücklegte.

Eine österreichische Zweigniederlassung der englischen Limited wurde im österreichischen Firmenbuch am Datum7 eingetragen und am Datum8 gelöscht. Die Geschäftsanschrift dieser Zweigniederlassung lautete zunächst auf Ort4, Adr4, später auf Ort4, Adr5 (= jeweils Adresse des steuerlichen Vertreters). Als Tätigkeit wurde jene eines Immobilienhändlers im Firmenbuch ausgewiesen; als Geschäftsführer schien wiederum GF auf.

2. Anlässlich einer vom FA2 durchgeführten Betriebsprüfung bei GF bzw. **Nachschau** bei der Bf wurde Folgendes festgestellt (siehe Niederschrift vom 25.09.2014):

Die bf Limited sei GF zuzurechnen. Er sei Geschäftsführer der im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaft und dürfte auch die Geschäftsanteile innehaben. Ab 2011 seien ohne ersichtlichen Grund bis dahin von GF versteuerte Beratungsleistungen bei der Bf erfasst und versteuert und ab 2013 zur Gänze unterlassen worden. Die Bf verfüge über kein eigenes Bankkonto, die Zahlungen erfolgten weiterhin auf das Bankkonto von GF und würden über das Verrechnungskonto in die Buchhaltung der Bf eingebucht. Daneben würden auch noch Provisionen aus der Vermittlung von Immobilien in kleinerem Umfang erklärt, die auf das Bankkonto von GF zugeflossen seien, wobei die Tätigkeit auch von ihm ausgeübt worden sei.

Die Zurechnung der Einnahmen an die Bf sei nur aus steuerlichen Gründen erfolgt und seien diese dem tatsächlichen Leistungserbringer GF direkt zuzurechnen.

Aus diesem Grunde würden ab 2011 sämtliche Einnahmen der Bf bei GF zugerechnet.

Die Betriebsergebnisse der Bf ab 2011 seien aufgrund der Zurechnung der Einkünfte an GF mit 0,00 € anzusetzen. Für die Jahre ab 2015 wurde mit dem steuerlichen Vertreter vereinbart, dass ab diesem Jahr eine strikte Trennung der Tätigkeiten der Bf und von GF sowie der Zahlungsflüsse zu erfolgen habe.

3. Am 21.01.2017 wurde die **Körperschaftsteuererklärung 2015** elektronisch eingebracht und wurden **keine Einkünfte** erklärt.

4. Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 01.06.2017** wurde der Bf vom Finanzamt Körperschaftsteuer in Form der Mindestkörperschaftsteuer vorgeschrieben.

5. Mit **Schriftsatz vom 28.06.2017** wurde dagegen **Beschwerde** eingebracht und begründend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Firma sei infolge Auflösung der inländischen Niederlassung am Datum8 im Firmenbuch gelöscht worden.

Anlässlich einer Nachschau für die Jahre 2011 und 2012 seien sämtliche Einnahmen der Bf dem Geschäftsführer GF zugerechnet worden. Die Finanzverwaltung habe damit dokumentiert, dass die Gesellschaft in Österreich keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb lukrierte, weil sie keinen Geschäftsbetrieb unterhalten habe. Dazu werde in der Anlage

die Kopie der Niederschrift vom 25.09.2014 als Beweismittel überreicht. 2014 und 2015 sei ebenfalls kein Geschäftsbetrieb unterhalten worden und es sei daher nicht zu Einkünften in Österreich gekommen. Zumal keine Einkünfte vorgelegen hätten, sei es auch nicht zu einem Einkommen gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 gekommen, das der Körperschaftsteuer unterlegen wäre. Es werde die Festsetzung der Körperschaftsteuer mit 0,00 € beantragt. Gleichzeitig werde für den Fall der Vorlage an das Bundesfinanzgericht die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

6. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 25.10.2017 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt abgewiesen.

Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Laut vorliegenden Unterlagen sei der Sitz der Bf in Großbritannien. Als deren Director fungiere Herr GF (ansässig in Österreich).

Unstrittig handle es sich bei der Bf um eine nach britischem Recht gegründete und damit ausländische Gesellschaft, die mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sei. Neben der Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft müsse als zweite Voraussetzung für die Mindestkörperschaftsteuerpflicht „unbeschränkte Steuerpflicht“ in Österreich gegeben sein. Die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 knüpfe daran an, dass sich im Inland die Geschäftsleitung oder der Sitz befinde. Unstrittig sei der Sitz der Bf im Sinne des § 27 Abs. 1 BAO nicht in Österreich, sondern in der Adr1. Die Geschäftsleitung dagegen, die in § 27 Abs. 2 BAO umschrieben werde mit dem „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“, befinde sich nach Aktenlage in Österreich.

Seitens der Bf werde außer der Briefkasten-Adresse in Ort2 in Großbritannien kein Büro unterhalten und auch keine Umsätze getätigt. Es gebe kein Personal in Großbritannien. Im englischen Companies House würden ausschließlich Micro-Entity Accounts eingereicht. Im englischen Firmenbuch sei Herr GF als Geschäftsführer (Director) der Bf seit Datum1 eingetragen. Nachdem ein Secretary nach englischem Unternehmensrecht kein Erfordernis mehr darstelle, habe der bisherige Secretary 2015 seine Position zurückgelegt. 100% der Anteile an der Bf würden von GF gehalten. Der Antrag auf Löschung im Firmenbuch der Zweigniederlassung sei im österreichischen Firmenbuch am 14.10.2015 eingelangt und die Zweigniederlassung sei am Datum8 gelöscht worden. Für die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich sei es nicht Voraussetzung, dass die Limited im österreichischen Firmenbuch eingetragen sei.

Im englischen Companies House sei die Bf weder gelöscht (dissolved) noch ruhend gemeldet (dormant). Im Gegenteil, es seien 2017 noch Micro-Entity Accounts zum 31.12.2016 eingereicht worden. Der Status der Ltd. sei acitve. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass bei einer Ltd., deren 100% Gesellschafter und Geschäftsführer in Österreich ansässig sei, der Ort der Geschäftsleitung nicht in Österreich sei. Es bestünden faktisch keine Anknüpfungspunkte bezüglich des Ortes der Geschäftsleitung in Großbritannien oder außerhalb Österreichs, die klar und deutlich über den formal festzustellenden Sitz hinausgingen. Zusätzlich sei darauf hinzuweisen, dass die Bf im Jahr 2015 noch eine Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen hatte.

In der Niederschrift über die Nachschau, welche ebenfalls mit der Beschwerde übermittelt worden sei, sei seitens der steuerlichen Vertretung angegeben worden, dass ab 2015 eine strikte Trennung der Tätigkeiten der Bf und von GF sowie der Zahlungsflüsse erfolgen solle. Selbst wenn durch die Betriebsprüfung die Umsätze der Bf direkt an GF zugerechnet worden seien, so bestünde doch Mindestkörperschaftsteuerpflicht in Österreich für die englische Bf aufgrund der Rechtsform. Die Mindestkörperschaftsteuer bestünde auch dann, wenn keinerlei Einkommen erzielt werde und nicht auf eine tatsächliche Steuerschuld verrechnet werden könne.

Somit sei die Bf gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig einzustufen und, da dieses Besteuerungsrecht auch nicht durch das DBA Österreich – Großbritannien eingeschränkt sei, bestehe in Österreich Mindestkörperschaftsteuerpflicht gemäß § 24 Abs. 4 KStG 1988.

7. Mit Schriftsatz vom 30.11.2017 beantragte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung ohne weitere Begründung die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**).

8. Mit Vorlagebericht vom 05.02.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Hingewiesen wurde vor allem darauf, dass die Limited am Datum⁹ zur Löschung angemeldet wurde. Der Antrag auf Abweisung wurde damit begründet, dass der Ort der Geschäftsleitung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in Österreich gelegen sei, da hier der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet worden sei. Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht ergebe sich unabhängig davon, ob ein körperschaftsteuerliches Einkommen oder Umsätze erzielt würden, allein aus der Eigenschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft.

9.a. Im Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 07.02.2018 wurde die Bf darauf hingewiesen, dass laut Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung sowie im Vorlagebericht sämtliche maßgeblichen Hinweise darauf hindeuten würden, dass der Ort der Geschäftsleitung der Bf in Österreich, dem Tätigkeitsort des "Directors" bzw. Geschäftsführers, gelegen sei. Die Bf wurde für den Fall, dass Einwendungen gegen diese Feststellungen bestünden, aufgefordert, innerhalb von zwei Wochen entsprechende Nachweise vorzulegen.

9.b. Die Frist zur Vorlage etwaiger Nachweise verstrich ungenützt.

10. Im Zuge der am **14.03.2018** vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes durchgeführten **mündlichen Verhandlung** ergänzte der steuerliche Vertreter der Bf sein Beschwerdebegehren dahingehend, dass er vorbrachte, dass nach den Feststellungen des Prüfers des FA2 die Gesellschaft überhaupt nicht zum Tragen gekommen sei, sondern sämtliche erzielbaren Einnahmen und Ausgaben nur die Person des Herrn GF betroffen hätten. Unter Beachtung der Bestimmungen der §§ 21 BAO sei davon auszugehen, dass es sich hier um ein Scheingebilde handle, das überhaupt nicht der Besteuerung unterliege, da gar kein Steuersubjekt im technischen Sinne vorliege. Für den Fall, dass seine Ausführungen nicht ausreichend seien, beantragte der steuerliche Vertreter die

zeugenschaftliche Einvernahme des Betriebsprüfers des FA2, der im Jahr 2014 die Betriebsprüfung bei GF und die Nachschau bei der Bf durchgeführt hatte.

Dieser Beweisantrag wurde nach Beratung durch den Senat abgewiesen. In Anbetracht des vorliegenden Verfahrensablaufes sei nicht ersichtlich, warum dieser Antrag nicht schon in einem früheren Verfahrensstadium gestellt hätte werden können. Es sei daher davon auszugehen, dass er der Verfahrenverschleppung diene. Die Vertreter der Bf wurden darauf aufmerksam gemacht, dass es sich bei der Abweisung des Beweisantrages um eine verfahrensleitende Verfügung handle, die nur gemeinsam mit einer Revision gegen die Entscheidung angefochten werden könne.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass bis zum Ende der mündlichen Verhandlung Beweisanträge und neue Anträge gestellt werden könnten. Sein Antrag sei nicht aus einer Verzögerungstaktik heraus zu sehen gewesen, sondern aus einer reinen Rechtsüberlegung, weshalb er sich wahrscheinlich in einer Revision gegen die Abweisung des Beweisantrages wenden müsse. Dem Vorhalt der Vorsitzenden, dass er selbst über Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes nichts vorgebracht habe, hielt er entgegen, dass dieser in Richtung der Prüfung des Ortes der Geschäftsleitung ergangen wäre, welcher nicht bestritten würde. Die Vorsitzende merkte dazu an, dass er in einer Antwort auch andere Argumente vorbringen hätte können. Dafür, dass er nicht geantwortet habe, entschuldigte sich der steuerliche Vertreter, hielt aber fest, dass es in der Sache nichts gebracht hätte, weil es hier um ein Scheingeschäft gehe, das nicht zu berücksichtigen sei. Die Berichterstatterin wies auf den Vermerk des Prüfers in seiner Niederschrift hin, wonach vereinbart worden sei, dass ab 2015 eine strikte Trennung der Tätigkeiten der Bf und deren Geschäftsführers zu erfolgen habe. Daraus gehe hervor, dass der Prüfer nicht von einer Scheinfirma ausgegangen sei. Der steuerliche Vertreter der Bf merkte hierzu an, dass dies unter der Voraussetzung vereinbart worden wäre, dass die Firma tätig werde. Sie sei aber nie tätig geworden. Schließlich legte der Geschäftsführer der Bf, Herr GF, in der mündlichen Verhandlung noch den Ablauf der Prüfung durch das FA2 und die durch den Prüfer erzeugte emotionale Belastung dar. Abschließend wiederholte die Vertreterin der belangten Behörde den Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Der steuerliche Vertreter der Bf beantragte, von der Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer abzusehen, da eine solche für ein bloß formal bestehendes Gebilde nicht anfallen könne.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Aktenteilen.

Dass der Geschäftsführer der Bf jedenfalls mindestens 75% der Anteile hält, sind einem beim englischen Companies House eingebrachten "Confirmation Statement" vom Datum 6 zu entnehmen (Hinweis: "The Person holds, directly oder indirectly, 75% or more of the Shares in den Company").

Ebenso ergeben sich sämtliche Feststellungen zu Sitz, Gegenstand und Haftungskapital des Unternehmens, zu dessen Geschäftsführer, den Anteilseignern und dem Secretary sowie zur beantragten Löschung aus den Auszügen aus dem englischen Companies House.

Die Ergebnisse der vom FA2 im Jahr 2014 durchgeführten Nachschau sind aus der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 25.09.2014, die in Kopie auch von der Bf selbst vorgelegt wurde, ersichtlich.

In der Beschwerdeentscheidung, der im Beweisverfahren Vorhaltscharakter zukommt (siehe zB VwGH 10.03.1994, 92/15/0164), wurden ausführlich jene Hinweise dargelegt, aufgrund derer davon auszugehen ist, dass der Ort der Geschäftsleitung der Bf in Österreich gelegen ist. Diese Feststellungen blieben - ebenso wie jene im Vorlagebericht - im Vorlageantrag unwidersprochen.

Auch die Frist zur Erhebung allfälliger Einwendungen gegen die Feststellungen des Finanzamtes bezüglich des Ortes der Geschäftsleitung inklusive Vorlage etwaiger Nachweise, die der Bf mit Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 07.02.2018 gewährt wurde, ließ diese ungenützt verstreichen.

Zum Beweisantrag im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes vom 14.03.2018:

Der vom steuerlichen Vertreter der Bf gestellte Antrag, den Betriebsprüfer des FA2, der im Jahr 2014 die Betriebsprüfung beim Geschäftsführer GF und die Nachschau bei der Bf durchgeführt hatte, zum Beweis dafür einzuvernehmen, dass die Bf lediglich als Scheingebilde zu betrachten war, wurde nach Beratung durch den Senat abgewiesen; dies aus folgenden Gründen:

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde nach Abs. 2 unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Wie sich aus den zitierten Bestimmungen ergibt, ist von der Einholung eines Beweises abzusehen, wenn das Beweisanbot offenbar bloß der Verfahrensverschleppung dient. Von einer Verfahrensverschleppung ist auszugehen, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung

nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl. VwGH 24.1.1996, 94/13/0152; VwGH 6.6.1990, 89/13/0262; UFS 22.10.2009, RV/0946-L/05).

Im vorliegenden Fall hatte die Bf im Rahmen des Beweisverfahrens vor Abhaltung der mündlichen Verhandlung genügend Gelegenheit, weitere Einwendungen vorzubringen bzw. entsprechende Beweisanträge zu stellen. Nach einer Beschwerdeverentscheidung, die die Gründe für die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer - unabhängig von der in der Beschwerde eingewendeten Einstellung der Tätigkeit der Bf - ausführlich darstellte und der damit Vorhaltscharakter zukam (siehe hiezu bereits zitiertes Erkenntnis VwGH 10.03.1994, 92/15/0164), wurde im Vorlageantrag die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne weitere Begründung beantragt. Ein Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 07.02.2018, in dem die Bf für den Fall des Bestehens von Einwendungen gegen die Annahme des Ortes der Geschäftsleitung zur Vorlage entsprechender Nachweise aufgefordert wurde, blieb unbeantwortet. Wenn auch, wie der steuerliche Vertreter der Bf einwendete, das Ergänzungsersuchen tatsächlich nur auf Vorlage von Nachweisen für den Fall von Einwendungen gegen den Ort der Geschäftsleitung gerichtet gewesen war, so ist dennoch kein Grund ersichtlich, warum jener Beweisantrag zum Vorliegen eines Scheingebildes, der schließlich erst im Rahmen der mündlichen Verhandlung gestellt wurde, nicht schon in Reaktion auf die abweisende Beschwerdeverentscheidung oder das auf die Ermittlung des Sachverhaltes gerichtete Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes, dh also in einem früheren Verfahrensstadium gestellt hätte werden können. Angesichts des Umstandes, dass aufgrund des Löschantrages vom Datum 9 beim englischen Handelsregister die Löschung der Bf und damit der Untergang deren Rechtspersönlichkeit (damit verbunden die Auflösung sämtlicher bestehender Vollmachts- und Vertretungsverhältnisse!) unmittelbar bevorsteht, musste der erkennende Senat bei verständiger Würdigung des vorliegenden Geschehensablaufes davon ausgehen, dass durch den erst in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrag eine Vertagung der mündlichen Verhandlung und damit eine Verzögerung des Verfahrens über den unmittelbar bevorstehenden Lösungszeitpunkt hinaus erreicht werden sollte.

Des Weiteren ist zum gegenständlichen Beweisantrag anzumerken, dass die durch die Einvernahme des Prüfers unter Beweis zu stellende Tatsache (Beweisthema), nämlich dass dieser die Bf als Scheinfirma bzw. Scheingebilde qualifiziert habe, eine für das gegenständliche Verfahren **unerhebliche Tatsache** darstellt, deren Beweisaufnahme aufgrund der Bestimmung des § 183 Abs. 3 BAO ohnehin entfallen hätte können. Die Einschätzung des Prüfers des FA2 stellt keine Tatsache, sondern lediglich eine subjektive Wertung des Prüfers im Rahmen dessen Beweiswürdigung dar. Die Beurteilung der Frage, ob es sich bei der Bf Gesellschaft tatsächlich um ein "Scheingebilde" handelt, oblag jedoch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren - unabhängig von der Einschätzung des Betriebsprüfers! - allein dem erkennenden Senat (Erwägungen dazu siehe Punkt B),

6) der untenstehenden Ausführungen zur rechtlichen Beurteilung). Abgesehen davon ist letztlich darauf hinzuweisen, dass der Prüfer des FA2 durch seinen Vermerk in der Niederschrift vom 25.09.2014, wonach für die Jahre ab 2015 eine strikte Trennung der Tätigkeiten der Bf und deren Geschäftsführers vereinbart worden sei, dessen subjektive Einschätzung ohnehin ausreichend dahingehend dargelegt hat, dass er der Bf sehr wohl eine eigenständige Rechtssubjektivität zubilligte.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

1. § 24 Abs. 4 KStG 1988 lautet in den für das gegenständliche Beschwerdeverfahren maßgeblichen Stellen folgendermaßen (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

*„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. Ändert sich die für die Mindeststeuer maßgebliche Rechtsform während eines Kalendervierteljahres, ist dafür die am Beginn des Kalendervierteljahres bestehende Rechtsform maßgeblich.*

...“

2. § 1 Abs. 2 KStG 1988 lautet folgendermaßen (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

*„**Unbeschränkt steuerpflichtig** sind Körperschaften, die **im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung)** haben. Als Körperschaften gelten:*

- 1. Juristische Personen des privaten Rechts.*
- 2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).*
- 3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).*

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.“

3. § 27 BAO lautet folgendermaßen (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

*„(1) 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.*

(2) Als **Ort der Geschäftsleitung** ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.“

4. Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind gemäß **§ 4 Abs. 2 KStG 1988** bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

5. a. Gemäß **Art. 4 Abs. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen (in der Folge kurz DBA Großbritannien-Österreich), BGBl 390/1970, ist Folgendes vorgesehen:

„Ist nach Absatz 1 dieses Artikels eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragsstaat **ansässig**, in dem sich der **Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung** befindet.“

5.b. Die Ausdrücke "Unternehmen eines Vertragsstaates" und "Unternehmen des anderen Vertragsstaates" bedeuten, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird (**Art. 3 Abs. 1 lit. g DBA Großbritannien-Österreich**).

5.c. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können (**Art. 7 DBA Großbritannien-Österreich**).

6. § 21 BAO lautet folgendermaßen:

"(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt."

7. § 23 BAO (Scheingeschäfte, Formmängel, Anfechtbarkeit) lautet folgendermaßen:

"(1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

(2) Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

(3) Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts- oder Handlungsfähigkeit nichtig, so ist dies für die Erhebung der Abgaben

insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.

(4) Die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes ist für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

(5) Von den Anordnungen der Abs. 2 bis 4 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt."

B) Erwägungen:

1. Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Vorschreibung von Mindestkörperschaftsteuer für die Bf als eine nach britischem Recht gegründete „Private company limited by shares“.

2. Wie sich aus der oben zitierten Bestimmung des **§ 24 Abs. 4 KStG 1988** ergibt, ist unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaften und diesen **vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften** für jedes volle Kalenderjahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer vorzuschreiben. Bei mindeststeuerpflichtigen ausländischen Körperschaften ist die nach ausländischem Recht vorgesehene Mindesthöhe des Gesellschaftskapitals heranzuziehen. Ist die Mindesthöhe des Gesellschaftskapitals nicht geregelt oder ist die Mindesthöhe niedriger als die gemäß § 6 GmbHG vorgesehene Kapitalausstattung, richtet sich die Bemessung der Mindeststeuer nach § 6 GmbHG (vgl. *Brugger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 24 Rz 80).

3.a. Zum Tatbestandsmerkmal der Vergleichbarkeit ausländischer Körperschaften:

Die Einbeziehung von inländischen Kapitalgesellschaften vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen *ausländischen Körperschaften* in die Mindestkörperschaftsteuerpflicht erfolgte mit Abgabenänderungsgesetz BGBl I 161/2005.

Laut 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."

3.b. Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit einer ausländischen Körperschaft

mit einer inländischen Kapitalgesellschaft ist ausschließlich das österreichische Recht maßgeblich. Die ausländische Körperschaft muss einer österreichischen Kapitalgesellschaft zwar in ihren Strukturen entsprechen, ein völlig identer Aufbau wird aber nicht gefordert. Entscheidend ist die Vergleichbarkeit in ihrer Gesamtheit der

Merkmale unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaus der inländischen Körperschaft (vgl. *Steiner*, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen -"Typenvergleich, ÖStZ 2007, 160; UFS 11.06.2007, RV/0266-W/07).

3.c. Die "**Private company limited by shares**" ist eine Gesellschaftsform mit beschränkter Haftung aus dem englischen Rechtssystem mit freier Namenswahl, wobei der Name das Wort "Limited" einschließen muss. Ein Mindest- oder Höchstkapital ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Die britische Limited ist getrennt von den Gesellschaftern zu betrachten, welchen das Unternehmen in Form von "shares" (Anteilen) gehört. Sie benötigt ein "Registered Office", das dem Gesellschaftsregister zu melden ist und in dem Listen, Protokollbücher und weitere Dokumente zu lagern sind. Das Registered Office hat seinen Sitz in Großbritannien, um den dortigen Behörden die ständige Möglichkeit der Einsichtnahme in die Geschäftsunterlagen zu gewährleisten. Das Registered Office ist die offizielle Anschrift der Limited. Die Limited wird durch den Director (Geschäftsführer) vertreten (vgl. Das Recht der Limited unter www.palm-bonn.de/limited.htm). Eine britische Limited kann daher als juristische Person mit eigenen Rechten und Pflichten und somit **als einer österreichischen GmbH vergleichbar angesehen** werden (vgl. etwa *Dommes/Eckert/Lembeck/Metzler*, Die englische Private Company Limited in Österreich - gesellschaftsrechtliche Fragen, SWI 2005, 477 und 537; VwGH 27.04.2006, 2003/16/0110, 20.09.2006, 2005/14/0124; BFG 12.01.2015, RV/1100183/2012 mwN).

3.d. Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass auch die Bf jedenfalls als eine einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare steuerpflichtige ausländische Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988 zu behandeln ist.

4. Zum Tatbestandsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht der Bf in Österreich:

4.a. Wie sich aus der oben zitierten Bestimmung des § 1 Abs. 2 KStG 1988 ergibt, sind jene Körperschaften unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland **ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung** haben. In diesem Zusammenhang wird auf die Bestimmung des § 27 BAO verwiesen.

Gemäß **§ 27 Abs. 1 BAO** haben Körperschaften ihren **Sitz** im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Dass sich im vorliegenden Beschwerdefall der Sitz der beschwerdeführenden Limited in **Großbritannien** – zunächst in Ort1, nunmehr in Ort2 – befindet, ist evident und ist auch unstrittig.

4.b. Wie sich aus der vorliegenden Aktenlage ergibt, ist jedoch im gegenständlichen Fall von einem **in Österreich gelegenen Ort der Geschäftsleitung** auszugehen; dies aus folgenden Gründen:

Als Ort der Geschäftsleitung ist gemäß § 27 Abs. 2 BAO jener Ort anzusehen, an dem sich der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** befindet. Der Ort der Geschäftsleitung ergibt sich aus der jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge. Dieser Ort befindet sich nach hA dort, **wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille**

gebildet wird, somit die für die Führung notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Das wird sich vielfach aus der Organisation der Gesellschaft, den entsprechenden verwaltungstechnischen Vorkehrungen, den entsprechenden Räumlichkeiten sowie dem hierfür vorgesehen Apparat ergeben (VwGH 28.06.2016, 2013/15/0301; VwGH 24.05.2012, 2008/15/0211; VwGH 06.04.1995, 94/15/0206; *Stoll*, BAO, 350). Nicht wesentlich für die Frage nach dem Ort der Geschäftsleitung ist dagegen, wo die unternehmenslenkenden Dispositionen vollzogen und wirksam werden (*Ritz*, BAO⁶, § 27 Rz 2 bis 4; BFG 12.01.2015, RV/1100183/2012). Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht. Es kommt darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Welche Anordnungen die maßgebenden sind, wird insbesondere davon abhängen, welche Art der Tätigkeit ausgeübt wird. Maßgebend ist die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Körperschaft gehören (VwGH 28.06.2016, 2013/15/0301; VwGH 24.05.2012, 2008/15/0211; *Ritz*, BAO⁶, § 27 Tz 4). Bei der persönlichen Zuordnung der Oberleitung ist zu beachten, dass die bloße Erfüllung der laufenden Büro- und Verwaltungstätigkeit auf Weisung eines Dritten nicht als geschäftliche Oberleitung qualifiziert werden kann, maßgeblich bleibt die unternehmensleitende Disposition desjenigen, der die Weisung erteilt (VwGH 16.9.2003, 97/14/0169; *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 46).

Der Ort der Geschäftsleitung wird im Allgemeinen in der Praxis dort angenommen, wo sich das **Büro des tatsächlichen Oberleiters** befindet (BFG 09.04.2015, RV/1100133/2015 ; *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 42, 46). Sind Büroräume nicht erforderlich und auch tatsächlich nicht vorhanden, kann der **Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers** als Ort der geschäftlichen Oberleitung herangezogen werden (VwGH 19.6.2003, 97/14/0169; UFS 1.2.2005, RV/1694-W/04). Gerade bei kleineren Unternehmen wird daher häufig der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers, also jener Person, die die entscheidenden Vollmachten, Befugnisse und die maßgebliche Leitung ausübt, als Ort der Geschäftsleitung zu qualifizieren sein (*Stoll*, BAO, 350). Der Sitz einer Kapitalgesellschaft ist nicht ohne weiteres mit dem Ort der Geschäftsleitung identisch (BFH 21.9.1989, V R 55/84, BFH/NV 1990, 353, *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 42).

Im gegenständlichen Fall waren für die Bestimmung des Ortes der geschäftlichen Oberleitung folgende Umstände maßgeblich:

Die Bf ist eine im Jahr 2007 nach britischem Recht gegründete Private company limited by shares. Ihr Sitz (Registered Office) war zunächst in Ort1, ab Datum4 in Ort2. Director, das heißt Geschäftsführer war seit jeher GF, der in Österreich ansässig ist (Adresse zunächst in Ort4, ab 2011 in Ort5). Dieser hielt auch indirekt jedenfalls mehr als 75% der Anteile (Haftungskapital der Gesellschaft 100 GBP). Als Secretary fungierte zunächst die SC, die allerdings per Datum4 abberufen wurde.

Wie sich anlässlich einer Nachschau durch die Abgabenbehörde ergab, resultierten die Einkünfte der Bf aus Beratungsleistungen und geringfügigen Provisionen aus der Vermittlung von Immobilien, wobei diese mangels eigenen Bankkontos der Bf auf jenem des Geschäftsführers zufließen. Schließlich wurden infolgedessen im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung sämtliche Umsätze und Einkünfte der Bf dem Geschäftsführer direkt zugerechnet und blieb dies von diesem auch unwidersprochen. Von der Bf wurde außer der Briefkastenadresse in Ort² kein Büro in Großbritannien unterhalten und dort keine Umsätze getätigt. Es gab kein Personal in Großbritannien. Im englischen Companies House wurden lediglich Micro-Entity Accounts (Berichte für Kleinunternehmen) eingereicht. Der Secretary, dem in seiner Funktion ohnehin vorrangig nur die Mittlerrolle zwischen Limited und englischem Handelsregister, nicht aber die Position eines willensbildenden Organs innerhalb der Gesellschaft zukam, legte seine Funktion per Datum⁴ zurück, zumal diese nach englischem Unternehmensrecht (konkret seit dem Companies Act 2006) auch nicht mehr zwingend besetzt sein musste. Die im Firmenbuch eingetragene österreichische Zweigniederlassung der Bf wies die Adresse des Steuerberaters der Bf zunächst in Ort⁴, Adr⁴, später Adr⁵ aus. Die österreichische Zweigniederlassung wurde am Datum⁸ im Firmenbuch gelöscht. Im Jahr 2017 wurden im englischen Companies House noch Micro-Entity Accounts zum 31.12.2016 für die Bf eingereicht.

Aus all diesen Umständen ergab sich, dass die einzig maßgeblichen Entscheidungen, was die Geschäftsführung der Bf anlangt, schon allein aufgrund der engen Verflechtung der persönlichen Tätigkeit des Geschäftsführers mit jener der Bf ausschließlich von diesem getroffen wurden. Dies führte letztlich auch dazu, dass die von ihm zunächst der Bf zugeordneten Umsätze aus seinen Beratungsleistungen und geringfügiger Immobilienvermittlungstätigkeit anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung letztlich ihm persönlich zugerechnet wurden. Diese Vorgangsweise blieb auch von ihm selbst unwidersprochen. Wäre aber die geschäftliche Oberleitung betreffend die Geschäftstätigkeit der Bf nicht allein ihm zugekommen, so hätte dies niemals in seiner ausschließlichen Verantwortung von ihm entschieden werden können.

Anzumerken bleibt auch, dass anlässlich der Außenprüfung durch das FA² nicht die Einstellung der Tätigkeit der Bf festgestellt wurde. Vielmehr wurde, wie sich aus der Niederschrift ergibt, lediglich eine strikte Trennung der Umsätze der Bf und deren Geschäftsführers ab 2015 vereinbart. Wenn die Bf aufgrund der Entscheidung des Geschäftsführers im Jahr 2015 keine eigenständigen Umsätze mehr erzielte, so bedeutet dies nicht, dass keine Entscheidungen betreffend deren geschäftliche Tätigkeit und gewöhnliche Verwaltung der Gesellschaft mehr getroffen hätten werden müssen. Schon allein die Entscheidung darüber, ob Umsätze getätigt werden oder nicht, obliegt der Entscheidungsfindung durch das willensbildende Organ (= Geschäftsführer). Darüber hinaus ergibt sich aus den Firmenbucheinträgen eindeutig, dass eine Löschung der österreichischen Zweigniederlassung erst per Ende 2015 (konkret am Datum⁸) erfolgt ist. Die Bf verfügte somit das ganze Jahr 2015 über noch über eine Betriebsstätte in Österreich, die auch über Willensentschluss des Geschäftsführers jederzeit für die

Erzielung von Einkünften genützt hätte werden können. Wenn dies nicht passierte, war dies ebenso ein Akt der Willensbildung im Rahmen der Geschäftsleitung sowie letztendlich auch die Entscheidung, die Löschung der Firma im Firmenbuch per Ende 2015 zu beantragen.

In der Beschwerdeentscheidung vom 25.10.2017 wurde vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass aufgrund sämtlicher oben angeführter Umstände der Ort der Geschäftsleitung der Bf als in Österreich gelegen anzusehen sei. In seinem Vorlageantrag brachte der Vertreter der Bf nichts Gegenteiliges gegen diese Annahme vor.

Ebenso erhob die Bf auch über dezidierte Nachfrage durch das Bundesfinanzgericht keine Einwendungen gegen die Annahme des Ortes der Geschäftsleitung vor.

Aus den obigen Feststellungen ergibt sich, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers der Bf untrennbar mit den in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer dieser Gesellschaft für die Geschäftsführung nötigen unternehmerischen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit verbunden war, wenn diese letztlich im Wesentlichen auch nur darin bestanden, zu entscheiden, dass von der Bf selbst keine Umsätze getätigt werden sollten. Jedenfalls ist es offensichtlich, dass jene **willensbildenden Maßnahmen in Österreich** getätigt wurden (mangels eigener Büroräume am Wohnsitz des Geschäftsführers bzw. von ihm an der Adresse der österreichischen Zweigniederlassung in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters). Der **Ort der Geschäftsleitung** lag daher **jedenfalls in Österreich**.

5. Im gegenständlichen Fall ergibt sich sohin eine **Ansässigkeit der Bf** nach dem Sitz in Großbritannien, eine solche nach dem Ort der Geschäftsleitung in Österreich, insgesamt also eine Doppelansässigkeit.

Wie sich aus Art. 4 Abs. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Großbritannien ergibt, bestimmt sich **bei doppelt ansässigen Gesellschaften** die Ansässigkeit für Zwecke der Einkommensbesteuerung nach dem **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung**.

Das bedeutet, dass zufolge des Vorranges des Ortes der Geschäftsleitung als Ansässigkeitsstaat aufgrund der bilateralen Vereinbarung zwischen Großbritannien und Österreich im vorliegenden Fall jedenfalls Österreich zu gelten hat. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates (= laut Art. 3 Abs. 1 lit. g DBA Großbritannien-Österreich Ansässigkeitsstaat) sind gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA Großbritannien-Österreich nur in diesem Staat zu besteuern, es sei denn sie wären einer Betriebsstätte eines anderen Staates zuzurechnen. Ein Hinweis darauf, dass im gegenständlichen Fall Gewinne einer britischen Betriebsstätte zuzurechnen wären, ergibt sich aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes in keiner Weise. Die aufgrund der Bestimmungen des § 1 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 27 BAO nach innerstaatlichem Recht bestehende **unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht** der Bf in Österreich wird somit auch durch zwischenstaatliche Vereinbarungen nicht eingeschränkt.

6. Damit ist das Schicksal der Beschwerde aber schon entschieden:

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind gemäß **§ 4 Abs. 2 KStG 1988** bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

Die Rechtspersönlichkeit einer englischen "Private company limited by shares" und damit deren Körperschaftsteuerpflicht erlischt mit deren Löschung im Handelsregister. Dieser kommt konstitutive Wirkung zu (OGH 19.03.2015, 6Ob178/14s mwN; BFG 24.11.2017, RV/7105409/2017; UFS 22.08.2012, RV/1847-W/12). Das bedeutet, dass die Gesellschaft bis zu diesem Zeitpunkt als Rechtssubjekt Bestand hat. Im vorliegenden Fall steht unumstritten fest, dass die Bf im Jahr 2015 noch im englischen Handelsregister eingetragen war. Die Gesellschaft wurde erst am Datum⁹ zur Löschung angemeldet und wird eine solche vermutlich auch in Kürze erfolgen. Im streitgegenständlichen Zeitraum 2015 war jedoch aufgrund der Eintragung der Bf im englischen Companies House noch vom Vorliegen einer aufrechten Kapitalgesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit auszugehen.

Zum Einwand der fehlenden Rechtssubjektivität wegen Vorliegen eines "Scheingebildes":

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wendete der steuerliche Vertreter der Bf ein, dass es sich bei der Bf tatsächlich um ein Scheingebilde handle, dem nach den Bestimmungen der §§ 21ff BAO keine steuerliche Bedeutung beigemessen werden könne.

Ihm ist zunächst darin beizupflichten, dass nach § 23 Abs. 1 BAO Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben tatsächlich ohne Belang sind. Allerdings hat die Bf als "Private company limited by shares", die nach britischem Unternehmensrecht (Companies Act) gegründet wurde, ihre Rechtspersönlichkeit tatsächlich nicht durch eine Scheinhandlung oder ein Scheingeschäft erhalten:

Scheingeschäfte sind Willenserklärungen, die einem anderen gegenüber mit dessen Einverständnis zum Schein abgegeben werden; sie sind zivilrechtlich nichtig. **Andere Scheinhandlungen** sind nicht ernstlich gewollte, in Täuschungsabsicht vorgenommene Handlungen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, Stand 1.1.2008, rdb.at, § 23 Anm. 1 und 2).

Die Gründung einer britischen Kapitalgesellschaft wie der gegenständlichen Limited erfolgt durch Eintragung der Gesellschaft ins britische Handelsregister. Wenn von dieser Gesellschaft letztlich tatsächlich auch keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, erlangt sie ihre Rechtsfähigkeit dennoch durch die Eintragung im Companies House (= britisches Handelsregister), was durch die Ausstellung des "Certificate of incorporation" beurkundet wird (zur Gründung siehe zB *Dommes/Eckert/Lembeck/Metzler* in SWI 10/2005, 477). Die Limited entsteht als juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit durch Übergabe der vom Companies House ausgestellten Gründungsurkunde (*Silberberger*, Die britische Limited², Wien 2007, S. 38). Diesem von öffentlicher Stelle vorgenommenen, transparenten Vorgang der Eintragung ins britische Handelsregister, durch den die Rechtspersönlichkeit der Bf Gesellschaft tatsächlich begründet wurde, kann aber

keinesfalls die Qualität einer Scheinhandlung unterstellt werden. Er stellt weder eine Willenserklärung dar, die zum Schein abgegeben worden wäre, (Scheingeschäft) noch kommt ihm die Qualität einer in Täuschungsabsicht vorgenommenen Handlung (Scheinhandlung) zu. Die Rechts- und Handlungsfähigkeit der in einem Mitgliedsstaat rechtswirksam errichteten ausländischen juristischen Person ist nach jenem Recht zu beurteilen, nach dem die juristische Person gegründet wurde, sofern sich ihr satzungsmäßiger Sitz in einem Mitgliedsstaat befindet (OGH 11.11.1999, 6Ob 122/99f). Das bedeutet, dass die Bf bis zu ihrer Löschung im britischen Handelsregister, der - wie oben dargelegt - bezüglich des Bestehens der Rechtspersönlichkeit konstitutive Wirkung zukommt, als Rechtssubjekt Bestand hat.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters der Bf ist außerdem die **Bestimmung des § 21 Abs. 2 BAO** entgegenzuhalten. Danach bleiben vom allgemeinen Grundsatz, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich sei, abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt. Solche sind aus dem Tatbestand selbst ableitbar und führen etwa zu einer (formal)rechtlichen Betrachtungsweise (*Fischerlehner, Abgabenverfahren*² (2016) § 21 Anm. 3).

Einen eben solchen Tatbestand stellt jener des § 24 Abs. 4 KStG 1988 dar, der konkret an das Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaft oder einer einer solchen vergleichbaren ausländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft anknüpft.

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut der Bestimmung des **§ 24 Abs. 4 KStG 1988** ergibt sich die **Mindestkörperschaftsteuerpflicht** allein aus der Eigenschaft der Bf als unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Dass diese Tatbestandsvoraussetzungen im vorliegenden Fall im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2015 bei der Bf Gesellschaft erfüllt waren, steht nach den obigen Ausführungen fest.

Die Mindestkörperschaftsteuer tritt unabhängig von der Erzielung eines körperschaftsteuerlichen Einkommens ein. Sie ist ihrem Wesen nach eine auf typisierend angenommene Einkommensverhältnisse aufbauende Steuer und wird auch dann erhoben, wenn keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, wenn keine Einkünfte oder wenn Verluste erzielt werden und wenn sich das Unternehmen in Liquidation oder im Konkurs befindet (VwGH 31.03.2005, 2002/15/0032; VwGH 22.02.1995, 95/15/0016; UFS 18.03.2013, RV/3084-W/12). Mit dem Einwand, keine Einkünfte zu erzielen bzw. tatsächlich keine Geschäftstätigkeit auszuüben, war daher für die Bf nichts zu gewinnen (in diesem Sinne auch BFG 05.05.2017, RV/1100002/2015 unter Verweis auf UFS, 2.10.2009, RV/0415-F/07 mit Hinweis auf VwGH 31.3.2005, 2002/15/0032 und auf die herrschende Lehre).

Die Beschwerde war daher aus den angeführten Erwägungen als unbegründet abzuweisen.

IV) Zum Abspruch über die 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Die Fragen, ob der Ort der Geschäftsleitung einer ausländischen Körperschaft im Inland gelegen ist und damit unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht besteht, sowie ob aufgrund des konkret vorliegenden Geschehensablaufes von einem Scheingeschäft bzw. einer Scheinhandlung auszugehen ist, sind jeweils im Rahmen der Beweiswürdigung im Einzelfall zu klären und stellen diese somit keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Dass eine englische "Private company limited by shares" eine einer inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft vergleichbare Körperschaft ist, wurde bereits höchstgerichtlich bestätigt (VwGH 20.09.2006, 2005/14/0124).

Die Rechtsfolge des Bestehens einer Mindeststeuerpflicht ergibt sich bei unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften, die mit unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaften vergleichbar sind, bereits aus dem Gesetz (§ 24 Abs. 4 KStG 1988) und wurde dies auch schon durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt (siehe VwGH 31.03.2005, 2002/15/0032). Es liegt also auch diesbezüglich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 20. März 2018