



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/3084-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch A-WTH-GmbH, vom 10. August 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 26. Juni 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2012 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine haftungsbeschränkte Unternehmergeellschaft (UG) gemäß § 5a Deutsches Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Gründer und geschäftsführender Gesellschafter der im Jahr 2009 errichteten juristischen Person privaten Rechts mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland (D-xxxx), die im Handelsregister beim Amtsgericht Mannheim eingetragen ist, ist der in Wien-xyz wohnhafte österreichische Staatsbürger Dr.S.. Der Zweck bzw. die beabsichtigte (bisher nicht aufgenommene) Tätigkeit der Unternehmergeellschaft ist in der Satzung mit „Errichtung und Betrieb von Krankenanstalten, insbesondere in Österreich“ angegeben. Im österreichischen Firmenbuch findet sich keine Eintragung zu dieser Unternehmergeellschaft.

Aufgrund einer im Rahmen des zwischenstaatlichen Informationsaustausches in Steuersachen am 29. Juli 2011 vom Finanzamt R. erstellten und über die Oberfinanzdirektion Karlsruhe an das Central Liaison Office for International Cooperation (CLO) Salzburg gesandten „*Mitteilung über einen Sachverhalt, der für die Besteuerung in Österreich erheblich sein kann*“ wurde vom

bescheiderlassenden Finanzamt ein Ermittlungsverfahren zur vollständigen Erforschung des Sachverhaltes durchgeführt.

Laut der vorliegenden Niederschrift vom 3. April 2012 wurde von Dr.S. anlässlich einer Befragung durch einen Prüfer des Finanzamtes mitgeteilt, dass die Unternehmergegesellschaft bislang nicht tätig geworden sei. Es sei aber vorgesehen, dass die Unternehmergegesellschaft noch tätig werde, wozu man die Genehmigung der Krankenkasse brauche, „*diese ist momentan noch nicht in Aussicht.*“ Die Unternehmergegesellschaft sei in der BRD gegründet worden, um ein Ambulatorium in Österreich zu errichten, da nach damaligem EU-Recht die Errichtung von Ambulatorien europäischer Gesellschaften in Österreich erlaubt gewesen sei, von österreichischen Gesellschaften allerdings nicht. Dies sei seit 2011 nicht mehr der Fall. Weiters wurde von Dr.S. angegeben, dass es in Österreich keinen Ort der Geschäftsleitung gebe. Die Tätigkeiten der Unternehmergegesellschaft beschränkten sich derzeit auf die BRD, und hier auch nur in Form der Zusammenarbeit mit den Behörden mittels Anwälten und Steuerberatern. Die Bilanzen 2009 bis 2011 seien erstellt worden.

Am Ende der Befragung stand die Vereinbarung, dass Dr.S. bis zum 24. April 2012 die Bilanzen und Steuererklärungen ab 2009 sowie Nachweise über seine Aufenthalte in der BRD vorlegen werde. Wie einem Aktenvermerk des Prüfers vom 25. Juni 2012 zu entnehmen ist, wurde dieser Vereinbarung nicht entsprochen.

In einem Schreiben der in Österreich beauftragten steuerlichen Vertretung vom 4. Juni 2012 wurde mitgeteilt, dass sich die Geschäftsräume der Unternehmergegesellschaft in D-xxxx befänden, wo auch die Abwicklung des Geschäftsverkehrs und die Korrespondenz mit der Handelskammer, dem deutschen Finanzamt und allen weiteren Institutionen erfolge. Außerdem sei eine Gewerbeberechtigung in der Industrie- und Handelskammer Karlsruhe beantragt worden, wofür dort eine von Dr.S. zu entrichtende jährliche Gebühr von € 150,00 anfalle. Weiters habe Dr.S. die Frau Dkfm.L. von der Steuerberatung-L. in D-ZZZZ, mit der steuerlichen Abwicklung der Unternehmergegesellschaft beauftragt. Es seien auch bereits Bilanzen für die Jahre 2009 bis 2011 in Deutschland erstellt worden. In Österreich existierten keine Geschäftsräumlichkeiten der Unternehmergegesellschaft, „*es hat auch bisher kein Geschäftsbetrieb in Österreich stattgefunden und es wird in Österreich auch kein Geschäftsbetrieb stattfinden.*“ In Österreich erfolgten keine Aktivitäten der Unternehmergegesellschaft, deren Beendigung aller Voraussicht im Laufe des Jahres 2012 geplant sei. Daher werde ersucht, von einer Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer abzusehen.

In einem vorliegenden Aktenvermerk des Finanzamtes R. vom 22. Juli 2011 über eine bei der Unternehmergegesellschaft vorgenommene Umsatzsteuernachschaub ist ausgeführt, dass sich an der Anschrift D-xxxx das Wohnhaus der Rechtsanwältin P. befindet. Laut Auskunft der

Rechtsanwältin P. sei die Unternehmergegesellschaft gegründet worden, um eine Gesetzeslücke in Österreich hinsichtlich der Zulassung von Krankenanstalten auszunützen. Tatsächlich befindet sich in D-xxxx weder eine Betriebsstätte noch finde irgendeine Geschäftstätigkeit statt. Inzwischen sei die Gesetzeslücke in Österreich geschlossen worden und die Betriebe sollten wieder abgemeldet werden.

Das Finanzamt gelangte in Anbetracht der Faktenlage zur Auffassung, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Unternehmergegesellschaft am Wohnsitz des Dr.S. in Wien-xyz befindet und aus diesem Grund unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich bestehe. Daher wurden mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 26. Juni 2012 die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2012 und die Folgejahre mit € 1.750,00 festgesetzt.

Die Bw. erhob gegen diesen Bescheid die Berufung vom 10. August 2012 (Fristverlängerung wurde gewährt) und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Zur Begründung des Berufungsbegehrens wurden die (oben dargestellten) Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 4. Juni 2012 wiederholt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 24. August 2012 als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheidbegründung lautet: „*Lt. Aktenlage (Erhebungen des Finanzamtes, Auskunft des Geschäftsführers, Mitteilung des FA Rastatt) handelt es sich bei der gegenständlichen Gesellschaft um eine im deutschen Handelsregister eingetragene Kapitalgesellschaft, die allerdings weder in Österreich noch in Deutschland eine Betriebsstätte unterhält und bisher keine Geschäftstätigkeit aufgenommen hat. In diesem Fall ist als Ort der Geschäftsleitung der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, mangels einer festen örtlichen Einrichtung also der Wohnsitz des Geschäftsführers, anzunehmen. Der Wohnsitz des Geschäftsführers befindet sich unbestrittenmaßen in Österreich, sodass die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Die Vorschreibung der Mindeststeuer knüpft an die Bestimmung des § 24 Abs. 4 Z. 1 KStG. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.*“

Die Bw. beantragte mit Anbringen vom 26. September 2012 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. wendet sich gegen die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer 2012 und begründet das Begehr damit, dass sie in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei. Betreffend die Argumentation der Bw. und die der rechtlichen Würdigung zu unterziehenden Fakten wird auf die ausführliche Darstellung im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung verwiesen.

Darstellung der entscheidungsrelevanten Rechtslage:

In § 1 Abs. 2 KStG 1988 ist angeordnet:

„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.“

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht setzt Geschäftsleitung oder Sitz im Inland voraus. Jede dieser Voraussetzungen genügt für sich, um die unbeschränkte Steuerpflicht zu begründen (alternative Tatbestandsmerkmale; UFS 19.11.2010, RV/1258-L/09). Befinden sich weder die Geschäftsleitung noch der Sitz im Inland, besteht beschränkte Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 1. Liegt nur ein Anknüpfungsmerkmal im Inland, das jeweils andere im Ausland, besteht unbeschränkte Steuerpflicht und es liegt Doppelansässigkeit vor. Besteht mit dem anderen Staat ein DBA, das dem OECD-MA entspricht, ist Ansässigkeitsstaat jener Staat, in dessen Gebiet der Ort der Geschäftsleitung liegt (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; vgl. Tz 22, 60 und 314) (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 32).

Als Ort der Geschäftsleitung ist gem. § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Der Ort der Geschäftsleitung wird durch ein tatsächliches Verhalten, nämlich die Ausübung der geschäftlichen Oberleitung festgelegt (Graffe in D/J/P/W, § 1 Tz 22). Der Ort der Geschäftsleitung ergibt sich somit aus der tatsächlichen Gestaltung und den wirtschaftlichen Umständen des konkreten Einzelfalles. Entscheidend ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse (VwGH 26.6.1992, 90/17/0263; 6.4.1995, 94/15/0206; 31.5.2000, 97/13/0200; 16.9.2003, 97/14/0169). Anders als der Sitz entzieht sich damit der Ort der Geschäftsleitung einer privatrechtlichen Disposition (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 36-37).

Eine Körperschaft kann nur einen Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung haben (Ritz, BAO, § 27, Rz 5).

Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung im Ausland, besteht unbeschränkte Steuerpflicht nur dann, wenn der Sitz im Inland liegt. Hat eine Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland (sog. Auslandsgesellschaft) einen Ort der Geschäftsleitung im Inland, unterliegt sie der unbeschränkten Steuerpflicht, wenn sie einer inländischen Gesellschaft vergleichbar ist. Ein doppelter Inlandsbezug (Sitz und Geschäftsleitung) ist für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nicht Voraussetzung (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 38).

Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung liegt nach Rechtsprechung und Lehre dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird (so bereits RFH 16.6.1931, I A 462/30, RStBl 1931, 848; VwGH 6.4.1995, 94/15/0206; 16.9.2003, 97/14/0169). Da der Ort der Willensbildung idR faktisch nicht feststellbar ist, kommt es nach hA für die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung regelmäßig darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen unternehmerischen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (VwGH 23.2.1987, 85/15/0131; 6.4.1995, 94/15/0206) (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 39).

Auf den Ort der Willensbildung ist dann abzustellen, wenn dieser lokalisierbar und nachvollziehbar ist. Eine derartige Nachvollziehbarkeit kann sich bei Kollektivorganen etwa aus den entsprechenden Aufzeichnungen über die Zusammenkünfte ergeben (Starlinger, Besteuerung doppelt ansässiger Körperschaften, 138). Ist der Ort und der Vorgang der Willensbildung allerdings nicht lokalisierbar, wird im Regelfall auf den Ort abzustellen sein, wo die maßgebenden Willenserklärungen abgegeben werden. Hierbei ist nicht auf jenen Ort abzustellen, an dem die Willenserklärung formal kundgetan wird, sondern auf jenen Ort, an dem die geschäftsleitenden Tagesgeschäfte tatsächlich vorgenommen werden, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (BFH 23.1.1991, I R 22/90, BStBl II 1991, 554; 25.8.1999, VIII R 76/95, BFH/NV 2000, 300). Faktisch wird damit auf jenen Ort abgestellt, an dem die laufende Geschäftsführungstätigkeit entfaltet wird. Entscheidend ist somit idR jener Ort, an dem die zur Geschäftsführung befugten Personen die tatsächlichen, organisatorischen und rechtlichen Handlungen und Entscheidungen vornehmen, die für den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb (die Tagesgeschäfte) von Bedeutung sind (vgl. dazu die Rechtsprechung des BFH 7.12.1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175; 16.12.1998, I R 138/97, BStBl II 1999, 437; 19.3.2002, I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411). Nicht entscheidend ist hingegen der Ort, an dem die für den Geschäftsbetrieb getroffenen maßgebenden Entscheidungen lediglich formell verlautbart werden oder wo sich die Entscheidungen wirtschaftlich auswirken (Lechner in FS Stoll, 403). Dies gilt gleichermaßen für den Ort, wo die Anordnungen ausgeführt oder wo die meisten Geschäfte abgeschlossen werden (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 40).

Der Ort der Geschäftsleitung wird im Allgemeinen in der Praxis dort angenommen, wo sich das Büro des Oberleiters befindet (vgl. Kofler, Abschirmwirkung, 156; Kessler/Müller, IStR 2003, 365; Seibold, IStR 2003, 46). Im Fall einer kaufmännischen und einer technischen Leitung ist der Ort des kaufmännischen Büros entscheidend (BFH 30.1.2002, BFH/NV 2002, 1128). Sind Büroräume nicht erforderlich und auch tatsächlich nicht vorhanden, kann der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers als Ort der geschäftlichen Oberleitung herangezogen werden (vgl. bereits RFH 3.7.1934, RStBl 1934, 1078; VwGH 19.6.2003, 97/14/0169; UFS 1.2.2005, RV/1694-W/04 zum Fall einer ausländischen Domizilgesellschaft, die an ihrem

ausländischen Sitz keine Geschäftstätigkeit entfaltet). 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). (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 42).

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) (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 46).

Ausländische Körperschaften können als juristische Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn sie einem inländischen Typus einer juristischen Person des privaten Rechts vergleichbar sind und der Ort der Geschäftsleitung im Inland liegt (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 252).

Eine Körperschaft, die ihren statutarischen Sitz im Ausland und den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat, kann nach den Vorgaben des § 1 Abs 2 KStG 1988 der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, da Sitz und Geschäftsleitung alternative Anknüpfungsmerkmale für die unbeschränkte Steuerpflicht sind. Vorweg ist nach innerstaatlichem Recht zu überprüfen, ob das ausländische Gebilde überhaupt als Körperschaft iSd § 1 Abs 1 und Abs 2 KStG 1988 zu qualifizieren ist. Dies geschieht durch Typenvergleich. Neben der Hauptfunktion, ausländische Rechtsgebilde in das österreichische Ertragsteuersystem einzuordnen (vgl dazu Tz 254 ff), knüpfen eine Reihe von ertragsteuerlichen Tatbeständen spezielle Rechtsfolgen an das Vorliegen einer „vergleichbaren“ ausländischen Körperschaft (vgl dazu Tz 265 ff). Der Typenvergleich ist das grundlegende Instrument, um eine ausländische Gesellschaft in das österreichische Steuerrecht einzuordnen. Nach dem Typenvergleich wird ein ausländisches Rechtsgebilde ertragsteuerlich als Körperschaft behandelt, wenn es dem Typus einer inländischen Körperschaft vergleichbar ist. Es geht somit um die Frage, ob die ausländische Gesellschaft aus österreichischer Sicht Personen- oder Kapitalgesellschaft, somit Einkommen- oder Körperschaftsteuersubjekt ist. Die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft geht nicht verloren, wenn die ausländische Gesellschaft nur einen einzigen Gesellschafter haben darf, da auch dem österreichischen Recht Einmann-Kapitalgesellschaften geläufig sind (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 1 Tz 253-260).

In § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 ist angeordnet:

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

§ 24 Abs. 4 KStG 1988 normiert ungeachtet von seiner Stellung im Gesetz einen eigenen Steuertatbestand (VwGH 15.11.1995, 95/13/0101). Die Mindeststeuer ist aber nicht eine Steuer, die neben der „normalen“ Körperschaftsteuer erhoben wird, sondern eine Steuer, die in jenen Jahren einbehalten wird, in denen das konkret ermittelte Einkommen unter dem der Mindeststeuer entsprechenden Einkommen liegt. Die Mindeststeuer wird zudem vorläufig erhoben und ist somit auf die Körperschaftsteuerschuld in zukünftigen Jahren anrechenbar (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 24 Tz 50).

Mit der Mindestkörperschaftsteuer wird die ordnungspolitische Zielsetzung verfolgt, die Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu verteuern und damit den "Trend zur Kapitalgesellschaft" zu bremsen (vgl. Brugger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 24 Tz 58; VwGH 28.05.2009, 2008/15/0193).

Ihrem Wesen nach ist die Mindestkörperschaftsteuer eine auf typisierend angenommene Einkommensverhältnisse aufbauende Steuer (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, 6. Lieferung, § 24 Tz 40). Sachliche Steuerbefreiungen (zB nach § 10 KStG 1988) berühren die Mindestkörperschaftsteuerpflicht daher ebenso wenig, wie eine Konkurseröffnung (vgl. VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030) oder der Umstand, dass die Körperschaft etwa infolge Einstellung der Geschäftstätigkeit (vgl. VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030) oder auch Liebhaberei (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, a.a.O., § 24 Rz 47, ebenso Brugger, in: Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 24 Rz 71) kein der Körperschaftsteuer unterliegendes Einkommen erzielt.

Für solche unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften aber, denen die Auswirkung der Anrechnungsregelung der Norm mangels Entstehens einer tatsächlichen Körperschaftssteuerschuld im Veranlagungszeitraum oder in den folgenden sieben Veranlagungszeiträumen nicht zugutekommt, hat die Bestimmung des § 24 Abs. 4 KStG 1988 tatsächlich im Ergebnis einen Steuertatbestand sui generis geschaffen. Die systematische Anordnung eines in diesem Umfang geschaffenen Steuertatbestandes innerhalb einer Steuererhebungsvorschrift ist kein Umstand, der es erlaubte, diese Norm entgegen der klaren Anordnung ihres Wortlautes dahin zu interpretieren, dass die Entrichtung der vorgeschriebenen Mindeststeuer die Erzielung eines körperschaftssteuerpflichtigen Einkommens voraussetzen würde (vgl. VwGH 15.11.1995, 95/13/0101).

Die Mindeststeuerpflicht ergibt sich als Rechtsfolge allein aus der Eigenschaft der Abgabepflichtigen als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft. Es trifft zu, dass die Vorschreibung dieser Steuer gemäß dem Urteil des EuGH vom 18. Jänner 2001 in der Rechtssache C-113/99 der Richtlinie 69/335/EWG in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital nicht widerspricht (vgl. VwGH 31.03.2005, 2002/15/0032).

Von der Mindestkörperschaftsteuer werden sowohl unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften als auch unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, erfasst (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 24 Tz 51).

Auch unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland unterliegen der Mindeststeuer, sofern sie mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 24 Tz 69).

Gem. § 4 Abs. 1 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten.

Dieses In-Erscheinung-Treten erfordert eine nach außen hin erkennbare Tätigkeit. Darunter fällt beispielsweise bereits die Eröffnung eines Bankkontos, das der Einzahlung des Stammkapitals zu dienen bestimmt ist (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0138; VwGH 4.3.1987, 84/13/0239). Die Mindestkörperschaftsteuer wird auch dann erhoben, wenn keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, wenn keine Einkünfte oder wenn Verluste erzielt werden sowie wenn sich das Unternehmen in Liquidation oder im Konkurs befindet (vgl. VwGH 22.2.1995, 95/15/0016).

Die Mindeststeuerpflicht endet erst mit dem Untergang der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft (vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 24 Tz 77).

Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:

Die Bw., eine im Jahr 2009 errichtete haftungsbeschränkte Unternehmergegesellschaft (UG) gemäß § 5a Deutsches Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit Sitz in der BRD, ist als juristische Person des privaten Rechts iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 zu qualifizieren, da sie dem Typus einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach dem österreichischen GmbH-Gesetz entspricht.

Es ist zu beurteilen, ob unbeschränkte Steuerpflicht deshalb gegeben ist, weil der Ort der Geschäftsleitung der Bw. (§ 27 Abs. 2 BAO) in Österreich, konkret am Wohnsitz des Gesellschafters und Geschäftsführers Dr.S. in Wien-xyz, anzunehmen ist.

Das Vorbringen der Bw., dass sich die Geschäftsräume der Unternehmergegesellschaft an ihrem statutarischen Sitz in D-xxxx befinden würden, entspricht nach dem vorliegenden

Aktenvermerk des Finanzamtes R. vom 22. Juli 2011 über eine Umsatzsteuernachschauf nicht den Tatsachen. Wie von einem Bediensteten des Finanzamtes R. an Ort und Stelle erhoben wurde, befindet sich an dieser Adresse das Wohnhaus der Rechtsanwältin P., nach deren Angaben dort weder eine Betriebsstätte eingerichtet ist noch irgendeine Geschäftstätigkeit stattfindet.

Nach der oben dargestellten Rechtslage ist als Ort der Geschäftsleitung gem. § 27 Abs. 2 BAO jener Ort anzunehmen, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet, welcher nach Rechtsprechung und Lehre dort liegt, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird.

Aus den von der Bw. erstatteten Vorbringen ergibt sich kein Hinweis darauf, dass die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen betreffend die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen und die Verwaltung der Gesellschaft nicht von Dr.S. in Wien angeordnet würden. Die Erklärung über die Errichtung der Bw. im Jahr 2009, die Anmeldung der Gesellschaft zum Handelsregister des Amtsgerichtes Mannheim sowie eine Satzungsänderung (11. September 2009) wurden von Dr.S. in Wien veranlasst und vom Wiener Notar Dr.V. durchgeführt.

Die von der Bw. vorgetragenen Argumente, dass die Abwicklung des Geschäftsverkehrs und die Korrespondenz mit der Handelskammer, dem deutschen Finanzamt und allen weiteren Institutionen von ihrem statutarischen Sitz in D-xxxx aus erfolge und dass die Steuerberaterin Dkfm.L. von der Steuerberatung-L. in D-45478 Mühlheim/Ruhr mit der steuerlichen Abwicklung beauftragt sei, können nicht als maßgebliche Kriterien für eine Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs. 2 BAO in D-xxxx angesehen werden.

Bei den von der Bw. angeführten, in der BRD durchgeführten Abwicklung des Geschäftsverkehrs, der Korrespondenz und den Tätigkeiten der Steuerberaterin Dkfm.L. von der Steuerberatung-L. in D-ZZ, handelt es sich nämlich um keine Akte der Willensbildung, sondern um die Ausführung von Dienstleistungen im Auftrag des Geschäftsführers und Alleingeschäftlers Dr.S..

Die Tatsache, dass dem Auftrag des Finanzamtes zur Vorlage von Nachweisen über allfällige Aufenthalte des Dr.S. in der BRD bis zum 24. April 2012 (siehe Niederschrift vom 3. April 2012) nicht entsprochen wurde, berechtigt zur Annahme, dass die als unternehmensleitende Dispositionen anzusehenden Anordnungen zur Ausführung der von Beauftragten in der BRD für die Gesellschaft vorgenommenen Handlungen von Dr.S. in Wien getroffen werden.

Dem von der Bw. angeführten Umstand, dass in der BRD eine jährliche Gebühr von € 150,00 für eine Gewerbeberechtigung in der Industrie- und Handelskammer entrichtet werde, ist für die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung keine Bedeutung beizumessen.

Da entsprechend der Rechtslage auf jenen Ort abzustellen ist, an dem die unternehmerischen Entscheidungen getroffen werden und nicht auf jenen Ort, an dem die Willenserklärungen

formal kundgetan bzw. die Anordnungen des Geschäftsführers ausgeführt werden, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von der Ausübung der geschäftlichen Oberleitung am Wohnsitz des Gesellschafters und Geschäftsführers Dr.S. in Wien-xyz auszugehen.

Somit ist der Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs. 2 BAO der Bw. mit statutarischem Sitz in der BRD aufgrund der gegebenen Sach- und Rechtslage eindeutig in der Republik Österreich zu verorten. Daher unterliegt die Bw. gem. § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich.

Da es sich bei der Bw. um eine unbeschränkt ausländische Körperschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland handelt, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, unterliegt sie der Mindestkörperschaftsteuer gem. § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988.

Der Umstand, dass von der Bw. bis dato kein Geschäftsbetrieb aufgenommen wurde, vermag zu keiner anderen Beurteilung zu führen.

Nach der oben dargestellten Rechtslage beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht einer Kapitalgesellschaft, wenn die Rechtsgrundlage, wie Satzung oder Gesellschaftsvertrag, festgestellt wird und die Gesellschaft erstmalig nach außen in Erscheinung tritt.

Da die Rechtsgrundlage der Bw. 2009 geschaffen wurde und die Unternehmergegesellschaft zweifellos nach außen in Erscheinung getreten ist, zumal nach außen hin gerichtete Aktivitäten gesetzt wurden, wie zB die von der Bw. erwähnte Beantragung einer Gewerbeberechtigung in der Industrie- und Handelskammer, kann das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht nicht verneint werden.

Die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes führt somit zum Ergebnis, dass die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer gem. § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 iHv € 1.750,00 für das Jahr 2012 mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht erfolgte.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. März 2013