

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri***

in der Beschwerdesache des RA ***11***,

als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***

vertreten durch SPT Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Messestraße 11,
6850 Dornbirn,

betreffend die Bescheide des ***FA*** vom 31. Oktober 2017 hinsichtlich Körperschaftsteuer
2012 bis 2016

nach einer am 25.03.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die Abgabeberechnung ergibt (**Beträge in €**):

Jahr	Verlust	MindestKSt	KESt anrechenbar	Gutschrift/Steuerschuld KSt
2012	-402.386,58	7.000,00	160.618,23	-153.618,23
2013	-258.916,99	1.125,00	524,86	600,14
2014	-567.455,87	1.437,50	1.634,84	-197,34
2015	-6.031,75	1.750,00	499,96	1.250,04
2016	-9.365,11	1.750,00	533,26	1.216,74

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Beschwerdevorbringen

Die angefochtenen **Bescheide enthielten nachstehende Begründung**: Über das Vermögen der Abgabepflichtigen sei im Jahr 2008 der Konkurs eröffnet und Rechtsanwalt ***11*** zum Masseverwalter bestellt worden. Aufgrund des nunmehr inländischen Ortes der Geschäftsleitung sei die inländische unbeschränkte Steuerpflicht gemäß [§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#) begründet worden. Die Abgabepflichtige habe im Zeitpunkt der Konkursöffnung über ein Bankguthaben in Österreich von ca. € 11 Millionen verfügt und Verpflichtungen gegenüber Anlegern in der Höhe von € 112 Millionen gehabt.

Das in der Liquidationseröffnungsbilanz anzusetzende steuerliche Abwicklungsanfangsvermögen sei nach [§ 19 Abs. 5 KStG 1988](#) jenes Betriebsvermögen, dass am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Das steuerliche Abwicklungsendvermögen werde von [§ 19 Abs. 4 KStG 1988](#) als das zur Verteilung kommende Vermögen definiert. Offene Verbindlichkeiten einer in Liquidation befindlichen Körperschaft, die bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgt würden, gingen nicht auf die Anteilsinhaber über. Aus dem Wortlaut des §§ 19 Abs. 4 [KStG 1988](#) ergebe sich, dass am Ende der Abwicklung noch offene Verbindlichkeiten nicht Bestandteil des Abwicklungsendvermögens sind.

Sofern bei der Liquidation einer unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft die Aktiva der Körperschaft nicht ausreichen, um bis zum Ende der Abwicklung sämtliche Verbindlichkeiten zu begleichen, erhöhe sich dadurch die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer um den Wert, mit dem die nicht getilgten Verbindlichkeiten in der letzten Bilanz vor Auflösung der Körperschaft enthalten waren. Das steuerliche Liquidationsergebnis der Körperschaft, in dem die Auflösung nicht getilgter Verbindlichkeiten enthalten sei, sei um eventuell vorhandene Verlustvorträge zu kürzen. Auf das so ermittelte Einkommen sei die Körperschaftsteuer festzusetzen und gegebenenfalls Kapitalertragsteuer anzurechnen.

Die Bewertung der Verbindlichkeiten im Abwicklungsanfangsvermögen sei nach [§ 6 Z 3 EStG 1988](#) unter sinngemäßer Anwendung des [§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988](#) mit dem Gegenwert (Verfügungsbetrag) durchzuführen. Bei Erlöschen der Schulden durch Zahlung der Ausgleichsquote oder in Erfüllung der Quote im Konkurs handle es sich nicht um einen sogenannten werterhellenden, objektiv bereits am Bilanzstichtag vorhanden gewesenen Umstand, sondern um einen erst nach dem Bilanzstichtag eingetretenen wertbeeinflussenden

Umstand. Solange also nicht feststehe, dass eine Schuld ganz oder teilweise erloschen sei, müsse sie mindestens mit dem Betrag, den der Steuerpflichtige bei Eingehen der Schuld schuldig geworden sei, bewertet werden. Die Schuld sei erst dann auszubuchen, wenn die Ausgleichsquote vollständig beglichen oder die Quote im Konkurs geleistet worden sei.

Im Streitfall seien entsprechend diesen Ausführungen die Verbindlichkeiten aufgrund der steuerlichen Vorschriften des [§ 6 Z 3 EStG 1988](#) im Abwicklungsanfangsvermögen mit den Anschaffungskosten anzusetzen gewesen. Eine Neubewertung von Verbindlichkeiten im Zeitpunkt des Zuzugs finde nicht statt. Die Forderungen der Gläubiger, die aus der Konkursmasse nicht mehr befriedigt werden könnten, stellten somit erst nach Abschluss des Konkurses keine Verbindlichkeit der Gesellschaft mehr dar. Der Ertrag aus dem Wegfall der Verbindlichkeiten entstehe erst mit dem Ende des Konkurses aufgrund der Liquidationsschlussbilanz und unterliege der Körperschaftsteuer. Auf diese Körperschaftsteuerschuld sei in einem nächsten Schritt die Kapitalertragsteuer anzurechnen. Der sich dadurch ergebende Abgabebetrag werde sodann nicht festgesetzt. Eine Abgabengutschrift könne sich aufgrund der Nichtfestsetzung nicht ergeben.

In von Seiten der steuerlichen Vertretung eingebrachten **Beschwerden** wurde in der Folge beantragt, die angefochtenen Bescheide insoweit abzuändern, als die Einkünfte für die einzelnen Jahre entsprechend einer angeschlossenen Aufstellung festgesetzt werden sollten und die in den jeweiligen Jahren einbehaltene Kapitalertragsteuer als Körperschaftsteuervorauszahlung angerechnet und gutgeschrieben werden solle.

Gemäß [§ 262 Abs. 2 BAO](#) möge die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung unterbleiben und eine mündliche Beschwerdeverhandlung gemäß [§ 274 Abs. 1 Z. 1 BAO](#) durchgeführt werden.

Im Weiteren wurde in den Beschwerden ausgeführt:

Mit der Bestellung des Masseverwalters habe die Gesellschaft einen Ort der Geschäftsleitung in Österreich begründet. Sie sei zu diesem Zeitpunkt (5.12.2008) erstmals in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich eingetreten (Zuzug der Gesellschaft, [§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#)).

In den angefochtenen Bescheiden sei ausgeführt worden, dass die Bewertung der Verbindlichkeiten gemäß § 6 Z 3 i.V.m. [§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988](#) zu erfolgen habe. Dieser Begründung sei entgegenzuhalten, dass sowohl für den Zuzug als auch für den Wegzug einer Gesellschaft die Bewertungsbestimmungen des [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) maßgeblich seien. Das bedeute, dass das Vermögen im Zuzugszeitpunkt mit dem Fremdvergleichswert zu bewerten sei.

Die ausländische Gesellschaft sei mit Eröffnung des Konkurses bzw. im Zeitpunkt der Bestellung des Masseverwalters in die österreichische Steuerpflicht eingetreten. Zu diesem Zeitpunkt lag bereits eine insolvenzrechtliche Überschuldung vor. Sämtliche Vermögenswerte und

Verbindlichkeiten seien während der Tätigkeit im Ausland angeschafft und begründet worden. Im Zeitpunkt des Zuzugs sei bereits festgestanden, dass die bestehenden Verbindlichkeiten nicht vollständig bedient werden könnten. Die Gesellschaft sei in Österreich durch den Masseverwalter lediglich abgewickelt worden, das Vermögen versilbert und die daraus erzielten Mittel zur Tilgung der Verbindlichkeiten herangezogen worden. Der Fremdvergleichswert der Verbindlichkeiten im Sinne des [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) entspreche daher dem Wert des vorhandenen Aktivvermögens.

Ein fremder Dritter würde den Betrieb nur zu einem (fiktiven) Veräußerungspreis von höchstens € 0 (Null) übernehmen. Die stillen Reserven bzw. Lasten seien auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufzuteilen, dies führe im Rahmen der Neubewertung gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) zu einer entsprechenden Kürzung der Verbindlichkeiten. Im Zeitpunkt des Zuzugs sei somit von einem Wert (steuerliches Eigenkapital) von € 0 (Null) auszugehen.

Aus den im Zeitpunkt des Zuzugs bestehenden positiven und negativen Wirtschaftsgütern könne sich kein steuerlicher Gewinn in Österreich ergeben. Ein allfälliger Gewinn aus dem Wegfall von Verpflichtungen, die während der Zeit im Ausland begründet worden waren, sei gemäß dem Zweck der Norm dem Ausland zuzuordnen.

Ausgangsbasis für die Ermittlung des Liquidationsergebnisses gemäß [§ 19 KStG 1988](#) bilde der Eintritt in die Steuerpflicht mit der Neubewertung des Vermögens gemäß [§ 6 Z. 6 EStG 1988](#) im Zuzugszeitpunkt. Insofern ergebe sich als Liquidationsanfangsbestand ein steuerliches buchmäßiges Eigenkapital i.H.v. € 0 (Null) Euro. Aufgrund der Neubewertung der Verbindlichkeiten im Zuzugszeitpunkt könne sich kein Gewinn aus nicht getilgten Verbindlichkeiten ergeben. Da die Abwicklungskosten die Zinserträge überstiegen, resultiere aus der Abwicklung der Gesellschaft insgesamt ein steuerlicher Verlust.

Aufgrund des steuerlichen Verlustes ergebe sich lediglich eine Körperschaftssteuerbelastung in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer gemäß [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#). [§ 46 EStG 1988](#) normiere, dass durch Steuerabzug einbehaltene Beträge auf die Körperschaftssteuer anzurechnen bzw. gutzuschreiben seien. Die bei den Bankkonten der Gesellschaft seit deren Eröffnung auf die Zinseinkünfte einbehaltene KEST sei somit entsprechend der Regelung des [§ 46 EStG 1988](#) im Rahmen der Veranlagung anzurechnen bzw. gutzuschreiben.

In eventu stellte die steuerliche Vertretung den Antrag, dass - sofern die bestehenden Verbindlichkeiten im Liquidationsanfangsvermögen mit den Anschaffungskosten anzusetzen wären - die Entscheidung des Höchstgerichtes in den zu den Geschäftszahlen Ro 2017/13/0009 und Ro 2017/13/0010 anhängigen Rechtssachen, abgewartet werden mögen.

2. Mündliche Verhandlung

Auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 25.3.2021, die von der RichterIn zu Protokoll gegeben wurde, wird verwiesen.

Der steuerliche Vertreter gab in diesem Rahmen eingangs bekannt, dass die Schlussverteilung im Jahr 2018 stattgefunden habe. Die Steuererklärungen 2017 und 2018 seien bereits beim Finanzamt eingereicht, aber noch nicht veranlagt worden.

Seitens beider Parteienvertreter wurde in der mündlichen Verhandlung als zentrale Frage herausgegriffen, wie nicht getilgte Verbindlichkeiten am Ende der Liquidation zu beurteilen seien. Nach Meinung des Vertreters der Abgabenbehörde sind nicht getilgte Verbindlichkeiten ertragswirksam aufzulösen und der Körperschaftsteuer zu unterziehen. Der steuerliche Vertreter stellte dies in Abrede, nicht getilgte Verbindlichkeiten seien nicht ertragswirksam aufzulösen, es bleibe bei einem Verlust. Er verwies hiezu auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.9. 2019, [Ro 2017/13/0009](#) (Anm.: vgl. oben, in eventu-Antrag).

Das Höchstgericht bringt darin zu § 19 Abs. 4 KStG („Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen“....) zum Ausdruck:

„Wie Schulden zu bewerten sind, die im Zuge einer Abwicklung durch Liquidatoren auf keinen Gesellschafter übergehen, bedarf hier keiner Erörterung. Dass sie Teil des Abwicklungs-Endvermögens sind, steht - bei im wesentlichen gleicher Rechtslage - in Deutschland außer Frage (vgl. insoweit BFH 5.2.2014, [I R 34/12](#)). Den Ansatz der Schulden im Abwicklungs-Endvermögen in einem der Bewertung vorgelagerten Schritt von ihrer tatsächlichen „Verteilung“ abhängig zu machen, wie dies das Bundesfinanzgericht vertritt, stünde mit dem oben dargelegten Gesetzeszweck in keinem Zusammenhang und wird durch den Wortlaut der Bestimmung nur auf den ersten Blick nahegelegt. Gemeint war mit der Formulierung im Gesetz, die aus einer Hinzurechnungsvorschrift im deutschen KStG 1920 stammt, stets das für eine Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen, das auch negativ sein kann“....

Wie der Niederschrift über die mündliche Verhandlung zu entnehmen ist, ersuchte daraufhin die Richterin die anwesenden Parteienvertreter, ihr zu erklären, wie die angefochtenen Bescheide in Zusammenschau mit der hier als wesentlich eingestuften Rechtsfrage der Beurteilung der nicht getilgten Verbindlichkeiten zu verstehen seien. **Sie könne in den angefochtenen Bescheiden für 2012-2016 keine gewinnwirksame Auflösung von Verbindlichkeiten erkennen.** Vielmehr habe sowohl das Finanzamt als auch der Vorschlag der steuerlichen Vertretung laut Beschwerde hohe Verluste als Besteuerungssubstrat ausgewiesen, wobei seitens des Finanzamtes eine Festsetzung mit Null erfolgt sei, der Vorschlag laut Beschwerde auf Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer unter Anrechnung der Kapitalertragsteuer abziele.

Der Finanzamtsvertreter räumte daraufhin ein, dass in den angefochtenen Bescheiden eine gewinnerhöhende Auflösung nicht stattgefunden habe. Der steuerliche Vertreter führte allgemein aus, dass den Beschwerden unter Gutschrift der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2012, welches den Veranlagungszeitraum 2008-2012 umfasse, stattzugeben wäre. In diesem Zeitraum sei auch die Kapitalertragsteuer entrichtet worden. Ebenso habe es in den

Folgejahren 2013-2016 Zinserträge gegeben, für welche die Kapitalertragsteuer einbehalten wurde. Die Liquidation sei im Jahr 2018 beendet worden, die Steuererklärungen für 2017 und 2018 seien bereits eingereicht, aber noch nicht veranlagt worden. In den Steuererklärungen seien die Zinserträge unter den Aktiven erfasst worden.

Der **steuerliche Vertreter** richtete im Nachhang zur Verhandlung per E-Mail, ebenfalls vom 25.3.2021, ein Schreiben an die Richterin und ließ eine Kopie auch dem Vertreter des Finanzamtes zukommen. Er führte darin aus:

„..... Wie in der Verhandlung bereits vorgebracht, vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass nicht getilgte Verbindlichkeiten gewinnerhöhend zu berücksichtigen sind und sich daher im Jahr des Abschlusses des Insolvenzverfahrens ein steuerpflichtiger Gewinn und somit eine KöSt-Zahlung ergeben wird. Mit dem Verweis auf diesen Gewinn wurde die Gutschrift der Kapitalertragsteuer in den KöSt-Bescheiden 2012-2016 abgelehnt (vgl. Bescheidbegründung vom 2.11.2017).

Nach § 24 Abs. 3 Z. 1 KStG gelten die in § 46 EStG getroffenen Vorschriften sinngemäß für Körperschaften. Demnach werden die für den Veranlagungszeitraum durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge (z.B. Kapitalertragsteuer KESt), soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen (§ 46 Abs. 1 Z. 3 EStG), auf die sich aufgrund der Veranlagung ergebende Körperschaftsteuerschuld angerechnet bzw. gutgeschrieben (§ 46 Abs. 2 EStG). Die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge (z.B. KESt) sind daher auf die Körperschaftssteuer anzurechnen bzw. gutzuschreiben, soweit sie auf Einkünfte entfallen, mit denen der Abgabepflichtige in der betreffenden Veranlagung erfasst wird (Fellner in H/R, EStG § 45 Tz 2.2 unter Verweis auf das VwGH-Judikat vom 27.3.2002, 96/13/0073).

Wie heute vorgebracht, befanden sich die Bankguthaben der Gesellschaft bei inländischen Banken. Die Banken haben auf die Zinserträge in den jeweiligen Jahren KESt einbehalten und abgeführt. Die Zinserträge sind zur Gänze (ohne Abzug der KESt) in der steuerlichen Gewinnermittlung der einzelnen Jahre berücksichtigt. Aufgrund von hohen Abwicklungskosten im Insolvenzverfahren ergibt sich jedoch für jeden Veranlagungszeitraum (trotz der Zinserträge) ein steuerlicher Verlust. Da die der KESt unterliegenden Zinserträge (zur Gänze) in den Einkünften der einzelnen Veranlagungszeiträume enthalten sind, ist die jeweils darauf einbehaltene und entrichtete KESt auf die (Mindest-) KöSt anzurechnen und ein übersteigender KESt-Betrag gutzuschreiben.

Im vorliegenden Fall ist daher aufgrund der steuerlichen Verluste die Körperschaftssteuer in den einzelnen Jahren in Höhe der Mindest-KöSt vorzuschreiben, die KESt-Beträge hierauf anzurechnen und der übersteigende KESt-Betrag gutzuschreiben (vgl. Aufstellung im Antrag auf Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2012-2016). Die KESt-Anrechnung bzw. Gutschrift ergibt sich bereits aus den Regelungen des § 24 Abs. 3 Z 1 KStG iVm. § 46 EStG. Die Bescheide

2012-2016 sind daher auf dieser gesetzlichen Basis in den Punkten der KöSt-Vorschreibung und Anrechnung der KESt so zu ändern, dass sich im Ergebnis die von uns begehrte Gutschrift ergibt.

Weiters ist festzuhalten, dass sich beim vorliegenden Insolvenzverfahren im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH zur Behandlung von nicht getilgten Verbindlichkeiten im Rahmen der Liquidation kein steuerlicher Gewinn ergeben wird. Der Gesamtverlust in den Jahren 2008 bis 2018 beträgt rund T Euro -1.190. Die Körperschaftssteuer ist daher für die einzelnen Veranlagungszeiträume in Höhe der Mindest-KöSt festzusetzen. Die Versagung einer KESt-Anrechnung bzw. Gutschrift durch das Finanzamt mit der Begründung, dass sich aus nicht getilgten Verbindlichkeiten ein steuerlicher Gewinn ergeben wird ist somit nicht gerechtfertigt ...“

Der **Vertreter der Abgabenbehörde** nahm zu obenstehenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters vorerst wie folgt Stellung (E-Mail vom 7.4.2021):

„Seitens der Abgabenbehörde erfolgte in den Streitjahren keine gewinnerhöhende Auflösung der nicht getilgten Verbindlichkeiten. Aus diesem Grund weisen die besagten Bescheide jeweils negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus.

Die [BAO](#), genauer gesagt § 206 Abs. 1 lit. b, sieht eine Abstandnahme von der Abgabefestsetzung in bestimmten Fällen vor. In lit. b leg. cit. wird geregelt, dass von der Abgabefestsetzung Abstand genommen werden kann, wenn mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabensanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird.

Aus dieser Überlegung heraus wurde im Zuge der Veranlagung auch von einer sonst üblichen Festsetzung der Mindestkörperschaftssteuer (MiKö) und in weiterer Folge Anrechnung von entrichteter Kapitalertragsteuer Abstand genommen.“

In einer **weiteren**, einige Tage später an das BFG gerichteten E-Mail-**Nachricht** führte der Finanzamtsvertreter aus (E-Mail vom 13.4.2021):

„Eine Vorschreibung von MiKö Beträgen hat deshalb nicht stattgefunden, weil es sich bei der gegenständlichen Gesellschaft um eine unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gesellschaft handelt, welche mit einer inländischen Kapitalgesellschaft nicht vergleichbar ist (§ 24 Abs 4 KStG). Aus diesem Grunde hat eine Vorschreibung von MiKö-Beträgen zu unterbleiben“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- Die abgabepflichtige Gesellschaft ist eine FZE (Free Zone Establishment) mit Sitz in den ***2***.
- Sie wurde 2005 gegründet.

- Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin war ursprünglich die in der ***3*** wohnhafte ***4***.
- Ab Mai 2007 wurde ***5*** als Manager eingesetzt, er war gleichzeitig Gesellschafter und Geschäftsführer einer ***6*** Gesellschaft, wohnte in ***7*** und leitete seine Tätigkeit von dort aus.
- Die abgabepflichtige Gesellschaft war in verschiedenen Ländern, unter anderem auch in Österreich, im Bereich der Vermögensveranlagung bzw. sonstiger Veranlagungen tätig.
- Sie verfügte bei der Sparkasse ***8*** und bei der Sparkasse ***9*** über Konten mit Guthabensständen von rund € 15 Millionen.
- Ihre Verbindlichkeiten gegenüber Anlegern bewegten sich zwischen € 105 und € 112 Millionen.
- Am 5.12.2008 wurde beim Landesgericht ***10*** über das Vermögen der Abgabepflichtigen ein Insolvenzverfahren eröffnet.
- Gleichzeitig wurde Rechtsanwalt ***11*** zum Masseverwalter bestellt.
- Mit Beschluss vom 12.3.2014 wurde die Schlussverteilung mit einer Quote von 12,5356 % bewilligt.
- Die Schlussverteilung fand im Jahr 2018 statt. Die beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen für 2017 und 2018 wurde noch nicht veranlagt.

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf unstrittigen Akteninhalt sowie auf die Ergebnisse der durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem BFG.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gesetzliche Grundlagen:

In [§ 19 Abs. 1 KStG 1988](#) wird normiert, dass, wenn bei einem unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat, tatsächlich die Abwicklung erfolgt, der Besteuerung der Liquidationsgewinn zugrundegelegt ist.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. definierte den „Liquidationsgewinn“.

Abs. 3 leg. cit. legt den Besteuerungszeitraum fest (3 Jahre, im Insolvenzverfahren 5 Jahre).

Gemäß Abs. 4 leg. cit. ist Abwicklungs-Endvermögen „das zur Verteilung kommende Vermögen“.

Gemäß [§ 24 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988](#) gilt für die Veranlagung und Entrichtung der Steuer folgendes: Es sind die Vorschriften des Einkommenssteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden

In § 24 Abs. 4 lit.^{ae} 1-4 [KStG 1988](#) wird dem Grunde und der Höhe nach normiert, dass bei unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften eine Mindeststeuer zu entrichten ist.

Gemäß [§ 46 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988](#) sind auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

Gemäß Abs. 2 leg cit. ist, wenn die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, der Unterschiedsbetrag gutzuschreiben.

Rechtliche Würdigung:

Strittig ist: Erfolgte in den angefochtenen Bescheiden die Festsetzung der Körperschaftssteuer jeweils mit Null, ohne dass eine Mindestkörperschaftsteuer angesetzt und die Kapitalertragsteuer angerechnet wurde, zu Recht?

Nicht weiter Streitgegenstand ist - nach in der mündlichen Verhandlung erfolgter Klarstellung - die Beurteilung nicht getilgter Verbindlichkeiten in der Liquidation, zumal von Seiten beider Parteien eingeräumt wurde, dass eine ertragswirksame Auflösung solcher Verbindlichkeiten in den angefochtenen Bescheiden nicht erfolgt ist.

Des Weiteren wurde im Zuge des Beschwerdeverfahrens klargestellt, dass der angefochtene Körperschaftssteuerbescheid 2012 fünf Veranlagungsjahre, nämlich die Jahre 2008 (in diesem Jahr erfolgte die Insolvenzeröffnung) bis 2012 umfasst, was dem maximal möglichen Besteuerungszeitraum im Insolvenzverfahren iSd des [§ 19 Abs. 3 KStG 1988](#) entspricht. Die Folgebescheide für die Jahre 2013-2016 ergingen als Einzelbescheide. Die Schlussverteilung wurde im Jahr 2018 vorgenommen, die bereits eingereichten Steuererklärungen für die Jahre 2017 und 2018 sind noch nicht veranlagt, dh also, dass das Ende der Liquidation von den gegenständlich angefochtenen Bescheiden nicht umfasst ist.

Während des gesamten Beschwerdeverfahrens war es nicht strittig, dass es sich bei der beschwerdeführenden Gesellschaft um eine unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft gemäß [§ 7 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988](#) handelt, die einer aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichteten inländischen Körperschaft vergleichbar ist. Es wurde eine ausführliche Diskussion zur Liquidation gemäß [§ 19 KStG 1988](#) mit Abwicklungs-Anfangsvermögen und Abwicklungs-Endvermögen geführt, was impliziert, dass die beschwerdeführende Gesellschaft als

„vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft“ gemäß § 19 Abs. 1 KStG i.V.m. [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) einzustufen ist.

Erstmals mit E-Mail vom 13.4.2021, dh, nahezu zwei Wochen nach Abhaltung der mündlichen Verhandlung und rund eine Woche nach der 1. E-Mail, welche die Vorgangsweise der Abgabenbehörde mit einer Maßnahme gemäß [§ 206 Abs. 1 lit. b BAO](#) erklärte, brachte der Vertreter der Abgabenbehörde vor, bei der unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Kapitalgesellschaft handle es sich nicht um eine inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare Körperschaft iSd 24 Abs. 4 [KStG 1988](#), weshalb die Festsetzung einer Mindestkörperschaftsteuer unterblieben sei.

Inwieweit die - bisher offenbar als gegeben erachtete - Vergleichbarkeit nun nicht mehr vorliegen solle, wurde dabei nicht erläutert. Zur offensichtlichen Widersprüchlichkeit hinsichtlich der bisherigen Einstufung der ausländischen Körperschaft durch die Abgabenbehörde gab der Vertreter der Abgabenbehörde keine Erklärung ab.

Der solcherart ohne einen greifbaren Anhaltspunkt wiederum geänderten rechtlichen Verantwortung der Abgabenbehörde fehlt es daher an Plausibilität. Das BFG nimmt wie folgt Stellung:

Ausländische Körperschaften können als juristische Personen des privaten Rechts im Sinne des [§ 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 (*Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 252).

Zur Vergleichbarkeit eines FZE (Free Zone Establishment, hier in Dubai) mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft wird in der EAS-Auskunft des BMF vom 18.10.1999, A [13/16-IV/4/99](#), ausgeführt:

„Eine ausländische Gesellschaft ist einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar, wenn sie aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts die Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft aufweist; hiezu gehören nach Auffassung des Kommentars Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler [KStG 1988](#) (Anmerkung 24 zu § 10 KStG):

- *eigene Rechtspersönlichkeit,*
- *starres, ergebnisunabhängiges Gesellschaftskapital,*
- *Beteiligung anderer Personen am Gesellschaftskapital,*
- *Haftungsbeschränkung,*
- *Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung.*

Gelangt eine österreichische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in einer gutachtlichen Untersuchung unter Anschluss der ausländischen gesellschaftsrechtlichen Rechtsvorschriften und der Satzung der Gesellschaft zu dem begründeten Ergebnis, dass im Fall eines in Dubai errichteten "Free Zone Establishment" (FZE) diese Vergleichbarkeitsvoraussetzungen erfüllt sind, dann liegen zur Zeit im allgemeinen keine Gründe vor, im Rahmen des EAS-Verfahrens diesem Untersuchungsergebnis zu widersprechen.

Die Aussage in Punkt 1.2 des Merkblattes über die Errichtung von FZE, wonach es sich bei der FZE nicht um eine "company", sondern um ein "establishment" handelt, steht dem Beurteilungsergebnis nicht entgegen, weil die eigene Rechtspersönlichkeit und die Haftungsbeschränkung durch Artikel 3 des Gesetzes Nr. 9/1992 belegt sind, die Verpflichtung zur Ausgabe von Aktien (shares) sich aus Z 9 der im November 1992 erlassenen Durchführungsbestimmungen (Implementing Regulations) Nr. 1/92 ergibt und weil schließlich der Gesellschafter durch Bestellung und Abberufung der Direktoren sowie durch die Entscheidung über die Gewinnausschüttungen auf die Willensbildung des FZE Einfluss nehmen kann (Z 28, Z 53 und Z 55 der Durchführungsbestimmungen)".

Dem Umstand, dass nach dem Recht Dubais das FZE nur einen einzigen Gesellschafter haben darf, wird kein solches Gewicht beigemessen, dass hiedurch die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft verloren geht, da "Ein-Mann-Gesellschaften" (100%ige Tochtergesellschaften) dem österreichischen Recht geläufig sind."

Aus einer von der RichterIn angestellten Internetrecherche unter der Überschrift „Lizenzpartnerschaften und Einzelunternehmen - UAE Freezones“ geht hervor, „ein FZE/FZC ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung“

(www.translate.googleusercontent.com/translate). Vgl. dazu auch Wirtschaftskammer, Informationen zur Gesellschaftsgründung in Form einer GmbH in den VAE (www.wko.at/service/aussenwirtschaft).

Aus der Auskunft des BMF und den zitierten Rechercheergebnissen lässt sich daher ableiten, dass Free Zone Establishments (FZE) grundsätzlich mit inländischen Kapitalgesellschaften (GmbH) vergleichbar sind. Zumal der Vertreter der Abgabenbehörde nicht dargetan hat, welche Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft der gegenständlichen FZE fehlen, sieht das Bundesfinanzgericht - auch unter Hinweis auf die bisher unstrittig gepflogene Sichtweise - keinen Anlass, der in Streit stehenden Gesellschaft eine **Vergleichbarkeit** abzusprechen.

Nicht strittig ist, dass sich der **Ort der Geschäftsleitung** am Sitz des Masseverwalters, d. h., im Inland, befindet (vgl. dazu schon Auskunftsschreiben des damals zuständigen Finanzamtsvertreters vom 20.9.2012 an die steuerliche Vertretung).

Da somit hinsichtlich der beschwerdeführenden Gesellschaft die unbeschränkte inländische Steuerpflicht gemäß [§ 1 Abs. 2 Z. 1 KStG 1988](#) vorliegt, besteht auch Mindestkörperschaftsteuerpflicht (*Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 24 Tz 71).

Diese beginnt grundsätzlich mit dem Tag des Eintretens in die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht und endet mit dem Untergang der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft. Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht bleibt jedoch gemäß [§ 4 Abs. 2 KStG 1988](#) mindestens bis zum Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergeht, bestehen, denn erst in diesem Zeitpunkt endet die Steuerpflicht. Im Falle der Liquidation nach Maßgabe von [§ 19 Abs. 1 KStG 1988](#) endet die Mindeststeuerpflicht erst mit der Verteilung des Liquidationsüberschusses und nicht bereits im Zeitpunkt des Liquidationsbeschlusses. Die Konkursöffnung hat auf die Mindeststeuerpflicht keine Auswirkungen, weil die Steuersubjektivität durch die Eröffnung des Konkurses nicht berührt wird. Die Mindeststeuerpflicht endet erst dann, wenn der Konkurs vollständig abgewickelt wurde und sohin das Massevermögen verteilt wird (*Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 24 Tz 71-79).

Die Mindestkörperschaftsteuer wird nur dann vorgeschrieben, wenn die tatsächlich entstandene Körperschaftsteuerschuld geringer ist als der Mindestkörperschaftsteuerbetrag gemäß [§ 24 Abs. 4 Z. 1-3 KStG 1988](#). Denn nach § 24 Abs. 4 Z. 4 leg cit. ist immer die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld als Vergleichsgröße heranzuziehen. Eine Legaldefinition für den Begriff „tatsächliche Körperschaftsteuerschuld“ besteht nicht. Der Begriff kann jedoch aus jenem der „Einkommensteuerschuld“ im Sinne der [§§ 45](#) und [46 EStG 1988](#) abgeleitet werden. Die Einkommensteuerschuld ist jener Steuerbetrag, der auf die im Zuge der Veranlagung ermittelte Bemessungsgrundlage entfällt. Die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld ist die Körperschaftsteuer, die im Veranlagungszeitraum auf das zu versteuernde Einkommen entfällt (*Schuchter* aaO, § 24 Tz 95).

Im Fall der Liquidation einer Kapitalgesellschaft ist aus zeitlicher Hinsicht auf den gemäß [§ 19 Abs. 3 KStG 1988](#) vorgesehene Liquidationszeitraum abzustellen. Auf die Mindestkörperschaftsteuer sind die Abzugssteuern (KESt) in der Weise anzurechnen, dass es bei einem Überhang von anrechenbaren Steuern zu einer Steuergutschrift kommen kann (*Schuchter* aaO § 24 Tz 97 und 98).

Umgelegt auf den Streitfall ergibt sich: Das Ergebnis der Einkünfteermittlung gemäß [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) weist jeweils Verluste aus. Zumal daher kein Besteuerungssubstrat für die Bemessung der regulären Körperschaftsteuer gegeben ist, liegt im Sinne der oben zitierten Auszüge aus der Fachliteratur ein Anwendungsfall für die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer vor.

Unstrittig erzielte die beschwerdeführende Gesellschaft in den Streitjahren Zinserträge aus Bankguthaben bei inländischen Banken, von denen die KESt einbehalten und abgeführt wurde (vgl. Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der E-Mail vom 25.3.2021). Diese Zinserträge

wurden laut zitiertem Schreiben in der steuerlichen Gewinnermittlung der einzelnen Jahre berücksichtigt - dem wurde seitens des Vertreters der Abgabenbehörde, der um Stellungnahme zu diesem Schreiben gebeten wurde, nicht widersprochen (E-Mail vom 7.4.2021).

Es ist nach allem Ausgeführten dem steuerlichen Vertreter insoweit zu folgen, als er die Rechtsmeinung vertritt, die einbehaltenen, auf veranlagte Einkünfte entfallenden Beträge an Kapitalertragsteuer (KESt), seien in sinngemäßer Anwendung des § 46 Abs. 1 Z. 3 und Abs. 2 [EStG 1988](#) anzurechnen bzw. gutschreiben (vgl. VwGH, 27.3.2002, [96/13/0073](#) sowie [KStR 2013 Rz 1566](#)).

Der Vertreter der Abgabenbehörde hat in seiner Stellungnahme vom 7.4.2021 vorgebracht, aufgrund der mit Bestimmtheit anzunehmenden Nichtdurchsetzbarkeit des Abgabenanspruches gegenüber der in Streit stehenden Gesellschaft sei im Zuge der Veranlagung von der „sonst üblichen Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer“ und in weiterer Folge von der Anrechnung entrichteter Kapitalertragsteuer **gemäß § 206 Abs. 1 lit. b BAO** Abstand genommen worden. Er hat diese rechtliche Verantwortung in seiner nachgesetzten Stellungnahme vom 13.4.2021 (Mindestkörperschaftssteuer sei nicht festzusetzen, weil keine einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare Körperschaft vorliege) außer Geltung gesetzt, weshalb das BFG auf Ausführungen hiezu verzichtet.

In zusammenfassender Würdigung gelangt das BFG zu dem Schluss, dass bei der einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbaren, abgabepflichtigen Körperschaft die Voraussetzungen für die Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer vorlagen und auf diese im Sinne obenstehender Ausführungen die durch Steuerabzug einbehaltenen Kapitalertragsteuerbeträge, die auf im Veranlagungszeitraum bezogene Einkünfte entfielen, in Anrechnung zu bringen waren.

Die **Mindestkörperschaftsteuer war der Höhe nach** wie folgt in Ansatz zu bringen:

Die Höhe der Mindestkörperschaftsteuer ist abhängig von der Rechtsform der Kapitalgesellschaft, ihrer allfälligen Zugehörigkeit zum Bereich der Banken oder Versicherungen und davon, ob eine GmbH neu gegründet wurde (nach dem 30. 6. 2013, [§ 26c Z. 51 KStG 1988](#)).

Für die streitgegenständliche, ausländische Körperschaft ist gemäß [§ 24 Abs. 4 Z. 1 KStG 1988](#) der [§ 6 Abs. 1 des GmbHG](#) maßgebend. Es ist daher auf die Höhe des Stammkapitals einer GmbH in den Jahren 2008-2016 abzustellen.

Dieses betrug von 2008 bis 30.6.2013 € 35.000, ab 1.7.2013 € 10.000, ab 1.3.2014 wieder € 35.000.

Der seitens des steuerlichen Vertreters für das Streitjahr 2012, das den Liquidationszeitraum Dezember 2008 bis Dezember 2012 umfasst, ausgewiesene Betrag von **€ 7.000,00** ist daher zutreffend.

Für die ersten beiden Quartale 2013 beträgt die Mindestkörperschaftsteuer je € 437,50, für die verbleibenden beiden Quartale je € 125, das ist ein Gesamtbetrag von **€ 1.125,00** ([§ 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988](#) iVm [§ 6 Abs. 1 GmbHG](#) idF vor und nach GesRÄG 2013).

2014 ist für das erste Quartal eine Mindeststeuer von € 125,00 in Ansatz zu bringen, für die verbleibenden drei Quartale eine solche von jeweils € 437,50, das ist eine Mindestkörperschaftsteuer von zusammen **€ 1.437,50** ([§ 24 Abs. 4 Z. 1 KStG 1988](#) iVm [§ 6 Abs. 1 GmbHG](#) idF GesRÄG 2013 bzw. idF AbgÄG 2014; [§ 24 Abs. 4 Z. 3 KStG 1988](#) idF AbgÄG 2014 kommt bei Gründung vor dem 1.7.2013 nicht zur Anwendung, vgl. [§ 26c Z 51 KStG 1988](#)).

Für 2015 und 2016 ist die Mindestkörperschaftsteuer wieder mit einem Jahresbetrag von jeweils **€ 1.750,00** in Ansatz zu bringen (vgl. GES 2015, 236, Heft 1.7.2015).

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

2.2 Zu Spruchpunkt II. (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.

Als Grundlage für die rechtliche Beurteilung waren Sachverhaltsfragen zu klären, wie sie einer Revision nicht zugänglich sind. Die daraus zu ziehenden rechtlichen Schlussfolgerungen lassen sich in klarer Weise aus dem Gesetz ableiten.

Feldkirch, am 26. April 2021