

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988)

BGBI 401/1988 idF BGBI 660/1989, 281/1990, 10/1991, 697/1991, 699/1991, 253/1993, 530/1993, 532/1993, 694/1993, 818/1993, 680/1994, 681/1994, 922/1994 (VfGH), 21/1995, 50/1995, 201/1996, 18/1997 (VfGH), 70/1997, I 9/1998, I 32/1998 (VfGH), I 184/1998, I 28/1999, I 106/1999, I 194/1999, I 142/2000, I 2/2001, I 59/2001, I 114/2001 (VfGH), I 144/2001, I 68/2002, I 84/2002, I 100/2002, I 114/2002, I 155/2002, I 71/2003, 80/2003, I 124/2003, I 57/2004, I 180/2004, I 8/2005, I 93/2005, I 161/2005, I 100/2006, I 24/2007, I 99/2007, 100/2007, I 102/2007, I 81/2008, I 52/2009, I 135/2009, I 151/2009, I 34/2010, I 58/2010, I 105/2010, I 111/2010, I 76/2011, I 112/2011, I 22/2012, I 112/2012, I 109/2013, I 135/2013, I 13/2014, I 40/2014, I 105/2014, I 34/2015, I 68/2014, I 101/2015 und I 118/2015

1. Teil

Persönliche Steuerpflicht

1. Abschnitt

Arten der Steuerpflicht

Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

§ 1. (1) Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.

(2) 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) Beschränkt steuerpflichtig sind:

- 1. Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1. Als Körperschaften gelten:**
 - a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.**
 - b) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).**
- 2. Inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3.**
- 3. Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuer befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3. Dies gilt auch für den Fall einer umfassenden Befreiung.**

[BGBI I 22/2012]

Literatur Österreich

Pucharski, Das Körperschaftsteuergesetz (1950); *Drexler* (Hrsg) Körperschaftsteuergesetz 1966 (1966); *Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsteuergewinne (1967); *Ott*, Die Besteuerung der Umsätze von Körperschaften des öffentlichen Rechts nach dem Umsatzsteuergesetz 1972 (Mehrwertsteuer), ÖStZ 1972, 278; *Höld*, Begriff der Körperschaft öffentlichen Rechts im Abgabenrecht, ÖStZ 1976, 122; *Langer*, Abgabenrechtliche Stellung der politischen Parteien, ÖStZ 1976, 11; *O. Mayr*, Die steuerliche Behandlung der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, ÖStZ 1976, 202; *O. Mayr*, Wer ist Steuersubjekt zur Körperschaftsteuer bei den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts, ÖStZ 1977, 82; *Ostheim*, Probleme der Vorgesellschaft bei der GmbH, JBl 1978, 337; *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke* (Hrsg) Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht², DStJG (1979) 16; *Wenger*, Grundfragen und Grundbegriffe des Organisationsrechts, in *Ermacora/Winkler/Koja/Rill/Funk* (Hrsg) Allgemeines Verwaltungsrecht – FS Antonioli (1979) 343; *Stolzechner*, Öffentliche Fonds (1982); *Koja*, Der Begriff der juristischen Person öffentlichen Rechts, ZfV 1984, 489; *Littich*, Die Anerkennung ausländischer Gesellschaften nach österreichischem Steuerrecht, ÖStZ 1984, 62; *Gröhs*, Die Subsumption ausländischer Gesellschaftsformen unter die Tatbestände des EStG und KStG, ÖStZ 1985, 307; *Littich*, Sitz- bzw Geschäftsleitungsverlegung einer Kapitalgesellschaft in das Ausland – körperschaft- und einkommensteuerrechtliche Folgen, FJ 1985, 99; *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften (1985); *Adamovich/Funk*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1987); *Pauger*, Die juristische Person öffentlichen und die juristische Person privaten Rechts, ZfV 1986, 1; *Reich-Rohrwig*, Vor- und Nachteile der GmbH & Still im Vergleich zur GmbH und Co KG, wbl 1988, 14; *Wiesner*, KStG 1988 – 1. Teil: Persönliche Steuerpflicht privat- und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, RdW 1988, 397; *Wiesner*, Die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter im neuen Körperschaftsteuerrecht, SWK 1988, A¹ Kap I Einkommensteuer (Lohnsteuer), Körperschaftsteuer 223; *Wiesner*, Gründung, Umwandlung und Liquidation von Kapitalgesellschaften unter Beachtung der Körperschaftsteuerreform, in *Bertil/D. Mandl/G. Mandl/Ruppe* (Hrsg) Die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988 (1989) 33; *Gröhs*, Stiftungen im System der österreichischen Unternehmensbesteuerung, in *Csoklich/Müller* (Hrsg) Die Stiftung als Unternehmer (1990) 141 ff; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵ (1990); *Lang*, Die Kriterien der Abgrenzung zwischen juristischen Personen des privaten Rechts und Körperschaften des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht – dargestellt am Beispiel der Stiftung, wbl 1990, 362; *Lechner*, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg) Steuern im Rechtsstaat – FS Stoll (1990) 395; *Werilly*, Die Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Steuerreform, FJ 1990, 213; *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern (1991); *Csoklich/Gröhs*, Stiftungen – Ein Praxisleitfaden (1993); *Wiesner*, Die Privatstiftung im Abgabenrecht, RdW 1993, 344; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993); *Briem/Lechner*, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg) Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 61 ff; *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg) Privatstiftungsgesetz (1995); *G. Roth*, Die Rechtsstellung ausländischer Gesellschaften in der EU, GesRZ 1995, 1; *Sulz/Nidetzky*, Die Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, Körperschaftsteuergesetz KStG 1988 (1996); *Antonioli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996); *Aigner/Heinrich*, Besteuerung gemeinnütziger ausländischer Körperschaften, ÖStZ 1998, 346; *Kindler* in *Rebmann/Säcker/Rixecker* (Hrsg) Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: Band 11 Internationales Handels- und Gesellschaftsrecht³ (1999); *Kratochwill/Zeinler*, Botschaften als umsatzsteuerliches Ausland?, SWK 1998, S 21; *G. Roth*, § 10 IPRG und die europäische Niederlassungsfreiheit, RdW 1999, 381; *Starlinger*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999); *Aicher* in *Rummel* (Hrsg) ABGB-Kommentar³ (2000) § 26; *Kepplinger*, Grenzüberschreitende Verschmelzung, zulässig – aber undurchführbar?, wbl 2000, 485; *G. Nowotny*, Die Anforderungen an die Stiftungsurkunde aus dem Blickwinkel des Firmenbuchgerichts, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg) Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 137; *oV*, VwGH bekennt sich zur Sitztheorie im Steuerrecht, RdW 2000, 502; *Starlinger*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht – Die Auswirkungen der Centros-Entscheidung des EuGH auf das österreichische Steuerrecht, in *Bergmann* (Hrsg)

Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht – FS Werilly (2000) 277; *Achatz/Leitner*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001); *Jirousek*, Die Auswirkungen der „Kommunikationsrevolution“ auf das Geschäftsleitungsprinzip als Ansässigkeitsmerkmal für Kapitalgesellschaften, *ÖStZ* 2001, 296; *Kalss/Eckert*, Das Vereinspatent 1852 und das Bundesrechtsbereinigungsgesetz, *ecolex* 2001, 910; *G. Kofler/Weiermayer*, Sitztheorie im Körperschaftsteuerrecht?, *RdW* 2001, 630; *Mühlehner*, Unternehmerfähigkeit und Körperschaftsteuerpflicht von Auslandsgesellschaften mit inländischem Geschäftsleitungsort, *RdW* 2001, 122; *Rauscher*, Die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht, *SWK* 2001, S 474; *J. Zehetner*, Vorabentscheidungsverfahren: Verstößt die Sitztheorie gegen die Niederlassungsfreiheit?, *ecolex* 2001, 449; *Geist in Jabornegg/Strasser* (Hrsg) *AktG*⁴ (2002) § 203; *Schwimann*, Internationales Privatrecht³ (2001); *G. Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften und ihre Durchbrechung aus österreichischer Sicht (2002); *Biebl*, Körperschaftsteuer und Zuzug doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, *RdW* 2003, 171; *Handig*, Das Herkunftslandprinzip im Gesellschaftsrecht – Das EuGH-Erkenntnis „Inspire Art“, *wbl* 2003, 561; *W. Jud*, Die Privatstiftung zur Begünstigung der Allgemeinheit, *JBl* 2003, 771; *Kalb/Potz/Schinkele*, Religionsrecht (2003); *Kersting/Schindler*, Die EuGH-Entscheidung „Inspire Art“ und ihre Auswirkungen auf die Praxis, *RdW* 2003, 612; *Micheler in Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg) Kommentar zum *AktG*¹ (2003) § 254; *Ratka*, Der dritte Streich: EuGH entscheidet „Inspire Art“, *GeS* 2003, 432; *Reich-Rohrwig/Gröss*, *Inspire Art*: EuGH führt *Centros* und *Überseering* fort, *ecolex* 2003, 913; *Schwar*, Gemeinnützige Stiftungen und Fonds in Österreich, *GeS* 2003, 192; *Straube/Ratka*, Nach „Centros“ und „Überseering“ folgt nun „Inspire Art“: Nationales Gesellschaftsrecht (fast) chancenlos?, *GeS* 2003, 148; *Aigner/G. Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht (2004); *Bendlinger*, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im DBA-Recht, *SWI* 2004, 167; *Hey*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg) *Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht* (2004) 15; *Neuhold/Hummer/Schreuer* (Hrsg) *Österreichisches Handbuch des Völkerrechts*, Band 1⁴ (2004); *Schindler*, Steuerrechtliche Folgen der Sitzverlegung einer Europäischen Aktiengesellschaft, *ecolex* 2004, 770; *Tanzer*, Der steuerrechtliche Durchgriff gegenüber österreichischen Privatstiftungen, *ecolex* 2004, 471; *Eckert/Adensamer*, Umzug von Gesellschaften in Europa, insbesondere der Wegzug österreichischer Gesellschaften ins Ausland, *GeS* 2004, 52; *Kirchmayr*, Die Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004); *Verschraegen in Rummel* (Hrsg) *ABGB*³ (2004) § 5 und § 12 *IPRG*; *G. Kofler/Postl*, Das „Hong Kong-Erkenntnis“ des VwGH, *ecolex* 2005, 557; *Cuber*, Das neue Unternehmensgesetzbuch (2006); *Eiselsberg/Haberer*, Organisationsverfassung und Leitungsstruktur, in *Straube/Aicher* (Hrsg) *Handbuch zur Europäischen Aktiengesellschaft* (2006) 181; *Koppensteiner*, Zur grenzüberschreitenden Verschmelzung, *GesRZ* 2006, 111; *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006); *Ratka*, Sitz, Sitzverlegung und Niederlassungsfreiheit der SE, in *Straube/Aicher* (Hrsg) *Handbuch zur Europäischen Aktiengesellschaft* (2006) 157; *Duursma/Duursma-Kepplinger/M. Roth*, *Handbuch zum Gesellschaftsrecht* (2007); *Steiner*, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen – „Typenvergleich“ (Teil I), *ÖStZ* 2007, 160; *Steiner*, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen – „Typenvergleich“ (Teil II), *ÖStZ* 2007, 204; *P. Doralt/Diregger in Goette/Habersack/Kalss* (Hrsg) *Münchener Kommentar zum Aktiengesetz* Band 1³ (2008) § 5; *Fraberger/Petritz*, Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, *RdW* 2008, 299; *Gassauer-Fleissner/Grave*, *Stiftungsrecht*² (2008); *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg) *Österreichisches Gesellschaftsrecht* (2008); *Kodek*, *Die Löschung der Selbstzweckstiftung im Spannungsfeld von materiellem Recht, Rechtssicherheit und Verfahrensrecht*, *GesRZ* 2008, 6; *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) *Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2008); *Mamut*, Zur Körperschaftsteuerpflicht von Agrargemeinschaften, *SWK* 2008, S 444; *Payerl*, Agrargemeinschaften-Erkenntnis des VfGH hat weitreichende steuerliche Konsequenzen!, *SWK* 2008, S 756; *Petritz*, Der Ort der Geschäftsleitung bei Beherrschungsverhältnissen, Management- und Treuhandverträgen, *RdW* 2008, 492; *Prillinger*, Die Abkommensberechtigung von Körperschaften öffentlichen Rechts, *SWI* 2008, 246; *Toifl*, Nochmals: Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, *RdW* 2008, 428; *Trenkwalder*, Die Einkommensermittlung nach § 7 Abs 3 *KStG*, in *Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg) *Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung – GedS Köglberger* (2008) 133; *Bieber/Finsterer/Lehner*, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen

und Typenvergleich (2. Teil), ZfS 2009, 63; M. Doralt, Zur Sitzverlegung ins Ausland im Licht von *Cartesio*, RdW 2009, 255; Eckert, Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat der EU, GesRZ 2009, 44; Eckert, Sitzverlegung von Gesellschaften nach der *Cartesio*-Entscheidung des EuGH, GesRZ 2009, 139; Fraberger/Petritz/Eberl, VwGH und OGH zu ausländischen Stiftungen: (In-)Transparenz – das ist hier die Frage..., taxlex 2009, 390; Krejci/Bydlinski/Rauscher/Weber-Schallauer, Vereinsgesetz 2002² (2009); Marschner, Der Privatstiftung vergleichbare ausländische Stiftungen, FJ 2009, 291; Ratka/Wolfbauer, Daily Mail: "I am not dead yet!", ZfRV 2009, 57 ff; Schwar, Die gemeinnützige Stiftung – der gemeinnützige Fonds² (2009); N. Arnold/Stangl/Tanzer (Hrsg) Privatstiftungs-Steuerrecht² (2010); Eckert, Internationales Gesellschaftsrecht (2010); Leitner, Einkünftezurechnung an den ruhenden Nachlass?, JEV 2010, 78; Schuchter, Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu ausländischen Stiftungen, Anstalten und Trusts, taxlex 2010, 93; Treer/Mayr (Hrsg) Der Salzburger Steuerdialog (2010); Bodis, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften (2011); Cerha/Schuch (Hrsg) Stiftungsbesteuerung² (2011); Kubik, Der Trust im Steuerrecht (2011); Lang, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen?, ÖStZ 2011, 107; Marschner, Körperschaften öffentlichen Rechts und beschränkt steuerpflichtige der zweiten Art, in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg) Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 435; Posch in Schwimann/Kodek (Hrsg) ABGB Praxiskommentar Band 1⁴ (2011) § 26; Beiser, Die ertragsteuerrechtliche Zurechnung bei Stiftungen in Liechtenstein nach der Ruppe-Formel, RdW 2012, 694; Baldauf/Renner/Wakounig, Besteuerung der Vereine¹⁰ (2012); Bodis/Mayr, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239; Hammer, Ausländische Stiftungen und vergleichbare Strukturen im österreichischen Steuerrecht (2012); Lang, Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art kraft „umfassender Befreiung“, ÖStZ 2012, 449; Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012); W. Loukota, Entlastung ausländischer Pensionskassen von der österreichischen Kapitalertragsteuer, SWI 2012, 231; Mayr, Liechtensteinische Stiftung steuerlich anzuerkennen?, RdW 2012, 433; Schiebel/Six in Straube (Hrsg) UGB – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II³ (2012) § 189; Strimitzer, Immobilien im Vermögen von Privatstiftungen und Körperschaften öffentlichen Rechts, in Perthold/Plott (Hrsg) Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial 2012, 39; Tanzer, Liechtensteinische (Privat-)Stiftungen und ihre typenmäßige Einordnung sowie Einkünfte-trägerschaft im österreichischen Ertragsteuerrecht, ZfS 2012, 13; Verschraegen, Internationales Privatrecht (2012); Wurm, Erneute Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für inländische Körperschaften – Erfassung von Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen, SWK 2012, 533; Achatz/Oberleitner, Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine² (2013); D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel, Die Besteuerung von Agrargemeinschaften, SPRW 2013, Steu A, 1; N. Arnold, Privatstiftungsgesetz³ (2013); Bodis/Ludwig, Steuerlicher Durchgriff durch ausländische „Körperschaften“, RdW 2013, 621; Doralt/Ruppe/Mayr, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I¹¹ (2013); Fraberger/Petritz, Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein/Schweiz, SWK-Spezial 2014; Kubik, Die steuerliche Behandlung eines common law Trusts in Österreich, ZFS 2013, 106; Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions² (2013); Ludwig/Moshammer, Steuerliche Sonderfragen zur Liechtenstein-Stiftung, PSR 2013, 62; Petritz, Das Steuerabkommen mit Liechtenstein, SWK 2013, 323; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014); Bacher, Die gründungsprivilegierte GmbH, RdW 2014, 115; Blum/Pinetz, Die liechtensteinische Stiftung im Spannungsfeld zwischen Intransparenz nach dem Steuerabkommen und Transparenz als ausländischer Investmentfonds, ÖStZ 2014, 255; Fenyves/Kerschner/Vonkilch (Hrsg) Großkommentar zum ABGB – Klang Kommentar – §§ 1–43 ABGB, Methodenlehre und Personenrecht³ (2014); Frommelt/Kirchmayr/Schuchter, Alle liechtensteinischen Stiftungen missbräuchlich?, SWK 2014, 948; Jung, Die Societas Unius Personae – ein Hybrid aus nationalem und europäischem Recht, GesRZ 2014, 363; Koziol/Welser/Kletečka, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band I¹⁴ (2014); Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht¹⁰ (2014); Reich-Rohrwig, GmbH alt/neu/gründungsprivilegiert, ecolex 2014, 295; Schörghofer/Krausler, Gründungsprivilegierung nach § 10b GmbHG, GesRZ 2014, 168; Hohenwarter-Mayr, EuGH: Weitere Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme – Teil 2: Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung, RdW 2015, 266; Kanduth-Kristen/Kofler, Außensteuerliche Änderungen durch das 2. AbgÄG 2014, ÖStZ 2015, 121; Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹¹ (2015); Mayr/Schilcher, 2. AbgÄG 2014: Neuerungen im KStG, RdW 2015,

54; *Pinetz*, Qualifikationsfragen bei der liechtensteinischen Anstalt, BFGjournal 2015, 17; *Ratka*, GmbH-Geschäftsanteil einer erloschenen Limited englischen Rechts, GesRZ 2015, 273; *Wassermeyer/Kaeser/Lang/Schuch* (Hrsg) Doppelbesteuerung³ (2015).

Literatur Deutschland

Piltz, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften aufgrund inländischer Geschäftsleitung, FR 1985, 347; *Sarrazin*, Nochmals: Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaften – zugleich eine Erwiderung auf den Beitrag von Piltz (FR 1985, 347), FR 1985, 466; *Hartmann*, Steuerliche Subjektsfähigkeit ausländischer juristischer Personen mit inländischer Geschäftsleitung am Beispiel einer britischen „non-resident-limited“, DB 1987, 122; *Debatin*, Subjektsfähigkeit ausländischer Wirtschaftsgebilde im deutschen Steuerrecht, BB 1988, 1155; *Oppermann*, Steuerrechtliche Folgen der Verlegung des Sitzes und des Orts der Geschäftsleitung von ausländischen Kapitalgesellschaften in das Inland, DB 1988, 1469; *Raupach*, Sitz und Geschäftsleitung – das Spannungsfeld zwischen Körperschaftsteuerrecht und Internationalem Privatrecht, in *Hausmann/van Raad/Raupach/Veelken* (Hrsg) Steuergestaltung durch doppelt ansässige Körperschaften (1988) 63; *Dötsch*, Körperschaftsteuerliche Behandlung der Verlegung des Sitzes bzw. der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft über die Grenze, DB 1989, 2296; *Buyer*, Die „Repatriierung“ ausländischer beschränkt steuerpflichtiger Gesellschaften durch Sitzverlegung ins Inland, DB 1990, 1682; *Debatin*, Zum Steuerstatus ausländischer Kapitalgesellschaften, BB 1990, 1457; *Hey*, Gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte der Limited Liability Company, RIW 1992, 916; *Knobbe-Keuk*, Der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht und vice versa, StuW 1990, 372; *Meilicke*, Sitztheorie und EWG-Vertrag nach Handels- und Steuerrecht, RIW 1990, 449; *Wassermeyer*, Kann eine ausländische Kapitalgesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sein?, DB 1990, 244; *Debatin*, Die grenzüberschreitende Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 1991, 164; *Eppler*, Sitztheorie, unbeschränkte Steuerpflicht und Mißbrauch, DB 1991, 1949; *Ebenroth/Auer*, Körperschaftsteuersubjektsfähigkeit ausländischer Gesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung?, RIW 1992, 998; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993); *Zisowski*, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften (1994); *Großmann*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht (1995); *Großfeld*, in *J. Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch – Internationales Gesellschaftsrecht* (1998); *Kropholler*, Internationales Privatrecht⁴ (2001); *Herz*, Die Einordnung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in das geltende System der Einkommensbesteuerung von Gesellschaften (1997); *Wassermeyer*, Die ausländische Kapitalgesellschaft, in *Widmann* (Hrsg) Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschaft – Grundfragen des Körperschaftsteuerrechts, DStJG 20 (1997) 83; *Breuninger/Heimann*, Steuerfragen bei der Begründung einer sog Dual-Resident-Struktur, GmbHR 2000, 1037; *Henke/M. Lang*, Qualifizierung ausländischer Rechtsgebilde am Beispiel der Delaware-LLC, IStR 2001, 514; *Schnittker/Lemaitre*, Steuerliche Qualifikation der US-LLP durch Rechtstypenvergleich, FR 2003, 485; *Sedemund*, Der BFH verabschiedet sich von der Sitztheorie im Steuerrecht, BB 2003, 1362; *Schnittker*, Steuersubjektqualifikation ausländischer hybrider Rechtsgebilde, StuW 2004, 39; *Lehner*, Das Territorialitätsprinzip im Lichte des Europarechts, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg) Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung – FS Wassermeyer (2005) 241; *Münkner*, Europäische Genossenschaft (SCE) und europäische Genossenschaftstradition (2006); *W. Roth*, Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit, in *Dauses* (Hrsg) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts²³ (2008) E I; *Frobenius*, „Cartesio“: Partielle Wegzugsfreiheit für Gesellschaften in Europa, DStR 2009, 487; *Leible/Hoffmann*, Cartesio – fortgeltende Sitztheorie, grenzüberschreitender Formwechsel und Verbot materiellrechtlicher Wegzugsbeschränkungen, BB 2009, 58; *Lambrech* in *Gosch* (Hrsg) Körperschaftsteuergesetz² (2009) § 1; *Ratschow*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip, in *Hey* (Hrsg) Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011) 35; *Goette/Habersack/Kals* (Hrsg) Münchener Kommentar zum AktG, Band 7 – Europäisches Aktienrecht, SE-VO, SEBG, Europäische Niederlassungsfreiheit³ (2012); *Schnitger/Fehrenbacher* (Hrsg) Kommentar Körperschaftsteuer¹ (2012); *Schnitger*, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 82; *Tipke/Lang* (Hrsg) Steuerrecht²¹ (2013); *Gosch*, „Triangular case“ – DBA-Dreieckskonflikt bei Mehrfachansässigkeit eines Grenzgängers, IWB 2015, 11; *Oellerich* in *Mössner/Seeger* (Hrsg) Körperschaftsteuergesetz Kommentar² (2015) § 1.

Sonstige Literatur

Van Raad, 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary, BIT 2009 (187); *Heidenbauer*, Charity Crossing Borders – The Fundamental Freedoms’ Influence on Charity and Donor Taxation in Europe (2011).

Übersicht

I.	Rechtsentwicklung.....	1–6
II.	Aufbau der Vorschrift	7–11
III.	Ziel und Zweck der Regelung.....	12
IV.	Verhältnis zu anderen Vorschriften	
	A. Verhältnis zu anderen Regelungen des KStG.....	13–17
	B. Verhältnis zu Regelungen des EStG.....	18, 19
	C. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften.....	20–22
V.	Tatbestand	
	A. Unbeschränkte Steuerpflicht	23–39a
	1. Juristische Personen des privaten Rechts	
	2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts	40–45a
	3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen	46–46c
	4. Geschäftsleitung oder Sitz im Inland.....	47–53
	5. Doppelt ansässige Körperschaften	54
	6. Zuzug von Kapitalgesellschaften (Körperschaften) durch Verlegung ihrer Geschäftsleitung ins Inland	55–60
	7. Wegzug von Kapitalgesellschaften (Körperschaften) durch Verlegung ihrer Geschäftsleitung ins Ausland	61–62a
	B. Beschränkte Steuerpflicht	
	1. „Ausländische“ beschränkt steuerpflichtige Körperschaften	65a–68c
	2. „Inländische“ beschränkt steuerpflichtige Körperschaften	
	a) Körperschaften des öffentlichen Rechts.....	69–83
	b) Befreite Körperschaften.....	84– 84b
VI.	Rechtsfolgen	
	A. Unbeschränkte Steuerpflicht	85
	B. Beschränkte Steuerpflicht	
	1. „Ausländische“ beschränkt steuerpflichtige Körperschaften	87–88b
	2. „Inländische“ beschränkt steuerpflichtige Körperschaften	88c–88f
	3. Differenzierung zwischen „inländischen“ und „ausländischen“ Körperschaften.....	89
	C. Sonstige Rechtsfolgen	

I. Rechtsentwicklung

- ¹ Eine Einkommensteuer juristischer Personen wurde in Österreich erstmals mit dem am 1.1.1898 in Kraft getretenen **Personalsteuergesetz 1896** (PersStG 1896, RGBl 220/1896) geschaffen. In dessen II. Hauptstück wurde eine „Erwerbsteuer von den der öffentlichen Rechnungslegung unterworfenen Unternehmungen“ verankert. Steuersubjekt dieser „besonderen Erwerbsteuer“ war grundsätzlich jeder, der eine der öffent-

lichen Rechnungslegung unterliegende Unternehmung betrieb, wobei die erfassten Unternehmungen ursprünglich demonstrativ nach Rechtsformen gegliedert aufgezählt wurden (§ 83). Ausländische Unternehmungen unterlagen bei Bestehen bestimmter inländischer Anknüpfungspunkte mit ihren inländischen Erträgen ebenfalls der Erwerbsteuer (§ 90).

Mit der **Körperschaftsteuernovelle vom 6.6.1924** (BGBl 187/1924) wurde das II. 2 Hauptstück des PersStG auf Körperschaften als solche erweitert. Persönlich steuerpflichtig waren demnach bestimmte inländische Körperschaften, ohne dass dafür der Betrieb eines Unternehmens oder die Verpflichtung zur Rechnungslegung nachgewiesen werden musste (§ 83 Abs 1 und 2). Damit begründete erstmals die Rechtsform allein die Körperschaftsteuerpflicht (vgl *Ruppe*, Doppelbelastung, 25 ff). Bei Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft wurden zudem auch ausländische Rechtsgebilde als Körperschaftsteuersubjekte herangezogen, deren Steuerpflicht sich jedoch auf bestimmte Inlanderträge „beschränkte“ (§ 83 Abs 3).

In der NS-Zeit wurde das PersStG mit der 7. VO zur Einführung steuerrechtlicher Vor- 3 schriften im Land Österreich vom 17.12.1938 (dRGBl I 1938, S 1817) aufgehoben und durch das **deutsche KStG 1934** (dRGBl I 1934, S 1031, vgl *Pucharski*, KStG¹, 1 ff) ersetzt, das im Hinblick auf die Tatbestände der persönlichen Steuerpflicht wesentlich auf den Regelungen des dKStG 1925 fußte (vgl *Blasina/Modarressy* in *Q/R/S/S/V*, KStG²⁶ § 1 Tz 1; weiters *Altendorf* in *H/H/R*, ESt/KSt²²³ § 1 KStG Anm 2). Nach 1945 blieben durch das **Weitergeltungsgesetz vom 8.5.1945** (StBGl 12/1945) unter Beachtung des Rechtsüberleitungsgesetzes vom 1.5.1945 (StBGl 6/1945) die Bestimmungen über die persönliche Steuerpflicht des dKStG 1934 bis zum KStG 1966 nahezu unverändert in Geltung.

Auch im **KStG 1966** (BGBl 156/1966) wurden die Bestimmungen des dKStG 1934 – ins- 4 besondere die §§ 1 (unbeschränkte Steuerpflicht), 2 (beschränkte Steuerpflicht) und 3 (Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht) – weitgehend übernommen. Lediglich jene Rechtsformen, die in Österreich nicht oder nicht mehr relevant waren (Kommanditgesellschaften auf Aktien, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften und nichtrechtsfähige Vereine), wurden ausgeschieden bzw durch Begriffe des österreichischen Rechts ersetzt (*Jiresch/Langer*, KStG 1966 § 1 Anm 3). Weiters wurde die beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art (dazu Rz 10 und 87 ff) geschaffen (*Jiresch/Langer*, KStG 1966 § 3 Anm 1).

Erst mit dem **KStG 1988** (BGBl 401/1988) wurde der 1. Teil des KStG über die persönli- 5 che Steuerpflicht inhaltlich neu geregelt und vor allem gestrafft. So wurden die Bestimmungen über die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht in § 1 zusammengezogen und um entsprechende Verweise auf andere Gesetzesstellen ergänzt. Auf die gesonderte Aufzählung der unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des privaten Rechts hat man zugunsten der Verwendung eines Oberbegriffs verzichtet und der Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht wurde neu strukturiert. Es änderte sich daher in erster Linie der Aufbau des Haupttatbestands der persönlichen Steuerpflicht (vgl *Wiesner* in *Bertl/D. Mandl/G. Mandl/Ruppe*, Die Körperschaft nach der Steuerreform 1988, 34; ausführlich auch *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 99 ff).

- 6 Seit dem Inkrafttreten des KStG 1988 wurde § 1 durch das AbgÄG 1989 (BGBl 660/1989), das AbgÄG 1994 (BGBl 680/1994), das ÄnderungsG 1995 (BGBl 21/1995) und zuletzt durch das 1. StabG 2012 (BGBl I 22/2012) novelliert. Bezogen haben sich all die darin enthaltenen Änderungen und zum Teil Klarstellungen auf die Regelung der beschränkten Steuerpflicht iSv § 1 Abs 3 Z 3. Sie wurde sowohl im Hinblick auf den Umfang des Kreises der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (AbgÄG 1998 und wohl auch ÄnderungsG 1995; vgl *Lang*, ÖStZ 2012, 449 ff mwN) als auch hinsichtlich der Reichweite der sachlichen Steuerpflicht (AbgÄG 1994) modifiziert. Das 1. StabG 2012 betraf erneut den Kreis der beschränkt Steuerpflichtigen der zweiten Art. § 1 Abs 3 Z 3 erstreckt sich nunmehr auf sämtliche, aufgrund von Sondergesetzen befreite Körperschaften; und zwar auch dann, wenn diese umfassend von der Abgabepflicht befreit sind (ausführlich dazu § 1 Rz 84 ff). Abgesehen davon entspricht die Regelung der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht aber nach wie vor der Stamfassung des KStG 1988 (vgl *W/S/S/K*, KStG § 1 Anm 4).

II. Aufbau der Vorschrift

- 7 Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der Körperschaften und damit eine Personensteuer. Folglich wird auch im Bereich des KStG zwischen persönlicher (subjektiver) und sachlicher (objektiver) Steuerpflicht unterschieden (zum parallelen Aufbau des EStG siehe *Doralt* in *D/K/M/Z*, EStG⁹ § 1 Tz 1 f). Indem § 1 vorwiegend den Kreis der Steuerpflichtigen umschreibt, stellt die Bestimmung den **Haupttatbestand der persönlichen Steuerpflicht** dar. § 1 Abs 1 gibt dabei als programmatische Leitlinie vor, dass allein Körperschaften der Körperschaftsteuer unterliegen. Aufgabe der Absätze 2 und 3 ist es, den konkreten Inhalt des Begriffs „Körperschaft“ zu bestimmen. Dabei differenziert § 1 insgesamt zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.
- 8 Als **unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften** gelten iSd § 1 Abs 2 nur juristische Personen des privaten Rechts (Z 1), Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (Z 2) und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (Z 3). Es besteht somit keine Identität zwischen dem in § 1 verwendeten steuerrechtlichen Begriff der „Körperschaft“ und dem entsprechenden zivilrechtlichen Begriff (vgl *Schauer* in *Kletečka/Schauer*, ABGG-ON^{1.01} § 26 Rz 8 ff). Der Begriff „Körperschaft“ iSd § 1 ist vielmehr als Sammelbegriff zu verstehen.
- 9 In Anlehnung an die Gesetzestechnik von § 1 Abs 2 werden sodann in § 1 Abs 3 Z 1 all jene Gebilde definiert, die mangels inländischer Anknüpfung durch Geschäftsleitung oder Sitz der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (**territorial beschränkte Steuerpflicht oder beschränkte Steuerpflicht der ersten Art**). Dazu gehören nach § 1 Abs 3 Z 1 lit a Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind, sowie nach § 1 Abs 3 Z 2 lit b nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.
- 10 Die Sonderform der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht für inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts und Körperschaften, die nach § 5 oder anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht oder umfassend von der Abgabepflicht

befreit sind, wird im Anschluss daran durch § 1 Abs 3 Z 2 und 3 geregelt (**funktionell beschränkte Steuerpflicht oder beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art**).

Nach dem Gesetzeswortlaut betont § 1 in erster Linie die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (durch die Aufzählung getrennter Kataloge von Steuerpflichtigen). Dagegen tritt die grundsätzliche persönliche Eignung als Steuer- 11
subjekt (dh als „Körperschaft“) in den Hintergrund. Damit steht der Gesetzesaufbau von § 1 KStG – wie schon jener der §§ 1 und 3 des KStG 1966 – gleichsam „auf dem Kopf“ (siehe dazu *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 104 ff mwN; zur vergleichbaren deutschen Rechtslage der §§ 1 und 2 dKStG etwa *Debatin*, GmbHR 1991, 165). Dies überzeugt systematisch insoweit nicht, als sich die Frage nach der Steuerpflichtart – somit der Reichweite der Steuerpflicht – denklogisch erst nach der Feststellung der grundsätzlichen Eignung eines Rechtsgebildes als Körperschaftsteuer- subjekt stellt (vgl *Debatin*, BB 1988, 1158; *Zisowski*, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, 31 und 45; *Raupach* in *Hausmann/van Raad/Raupach/Veelken*, Steuergestaltung, 66 f). Die Entscheidung über die Steuersubjektfähigkeit sollte daher jener über die (territoriale) Reichweite der Steuerpflicht vorgelagert sein. Dies entspricht auch der hM (*Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 137; *Aigner/G. Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug, 65; vgl auch die Gesetzesmaterialien zum KStG 1988 [ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 14], die die Parallele zu § 1 EStG betonen).

III. Ziel und Zweck der Regelung

§ 1 KStG ist einer der Grundtatbestände des Körperschaftsteuerrechts. Die Norm **bestimmt** nicht nur, welche Steuersubjekte überhaupt der Körperschaftsteuer unterliegen, sondern legt gleichzeitig auch den persönlichen und sachlichen **Umfang der Steuerpflicht** fest. 12

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

A. Verhältnis zu anderen Regelungen des KStG

Aus dem weit gefassten Regelungsinhalt von § 1 ergibt sich eine enge Verzahnung mit anderen Bestimmungen des KStG. So unterwirft etwa § 1 Abs 2 Z 2 **Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts** der unbeschränkten Steuerpflicht, ohne dabei den Begriff des Betriebs gewerblicher Art näher zu bestimmen. Dies erfolgt vielmehr in § 2 (vgl dazu § 2 Rz 25 ff). 13

Sowohl für unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtige einschlägig ist § 3, dem als Auffangtatbestand die Aufgabe der Abgrenzung der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht nicht rechtsfähiger Gebilde von der persönlichen Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht der hinter diesen Gebilden stehenden Ertragsteuersubjekte zukommt (*Feckter* in *Q/R/S/S/V*, KSt²³ § 3 Tz 7 f). Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen iSd § 1 Abs 2 Z 3 und Abs 3 Z 2 lit b unterliegen dieser Bestimmung zufolge subsidiär nur dann der Körperschaftsteuer, wenn ihr Einkommen steuerrechtlich keinem anderen Steuersubjekt zuzurechnen ist. Damit sollen in erster Linie Überschneidungen der Anwendungsbereiche von KStG und EStG vermieden werden; etwa in den Fällen, in denen das EStG das Einkommen bestimmter 14

Personenvereinigungen den Beteiligten unmittelbar zurechnet (ausführlich dazu VwGH 3.3.1987, 86/14/0128; vgl auch BFH 29.1.2003, I R 106/00, BFH/NV 2003, 868; BFH 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751; BFH 18.3.2010, IV R 88/06, BStBl II 2010, 991; Gröhs, ÖStZ 1985, 307 f; Frotscher in Frotscher/Maas, KSt/GewSt/UmwSt⁷⁵ § 3 KStG Rz 1 ff; Graffe in D/J/P/W, KSt⁷⁵ § 3 Tz 10 ff; Taucher, Erbschaften und Ertragsteuern, 240 ff mwN; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 3 Tz 6 ff; weiters § 3 Rz 4 ff). Steuersystematisch ergänzt § 3 somit die Vorschrift des § 1 Abs 2 Z 3 und Abs 3 Z 1 lit b und schließt auf diese Weise sachwidrige Lücken im System der Steuersubjekte (vgl Suchanek in H/H/R, ESt/KSt²⁵² § 3 KStG Anm 3 und 7).

- 15** § 4 regelt im Anschluss den **Beginn und das Ende der persönlichen Steuerpflicht**. Diese Norm bestimmt somit den Zeitraum, in dem eine nach § 1 steuerpflichtige Körperschaft **steuerfähig** ist. Nur in diesem Zeitraum kann eine Körperschaft für Zwecke der Körperschaftsteuer Zurechnungssubjekt von Einkünften sein (so bereits vor Einführung von § 4 mit dem KStG 1988 VwGH 3.12.1965, 1718/64; bestätigt durch VwGH 4.3.1987, 84/13/0239; siehe dazu § 4 Rz 7 ff).
- 16** Eine Ausnahmebestimmung zum Tatbestand des § 1 Abs 2 stellt § 5 dar. § 5 schränkt den persönlichen Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer ein, indem Befreiungen von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht angeordnet werden. Obwohl diese in ihrer Wirkung mitunter sachlichen Befreiungen ähneln, handelt es sich dabei um **persönliche Befreiungen von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht iSd § 1 Abs 2** (KStR 2013, Rz 166 f). Eine Befreiung nach § 5 führt allerdings zu keiner gänzlichen Freistellung von der Körperschaftsteuer, sondern bewirkt in ihrem Anwendungsbereich lediglich einen Wechsel zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art gemäß § 1 Abs 3 Z 3 (siehe dazu § 5 Rz 8 ff). Dies entspricht im Ergebnis der Behandlung von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts: Sowohl § 1 Abs 3 Z 2 als auch Z 3 reduzieren die sachliche Steuerpflicht auf Einkünfte iSd § 21 Abs 2 und 3 (vgl § 21 Rz 105 ff).
- 17** Eine enge Verknüpfung besteht zu § 21, der die **sachliche Steuerpflicht beschränkt Steuerpflichtiger** iSd § 1 Abs 3 konkretisiert. § 21 regelt somit, welche Einkünfte bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften der KöSt unterliegen und wie diese Einkünfte zu ermitteln sind (*Blasina/Modarressy/Schellmann* in *Q/R/S/S/V*, KSt²⁴ § 21 Tz 1). § 21 Abs 1 gilt dabei für Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 1 (juristische Personen des privaten Rechts, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben), § 21 Abs 2 und 3 regeln die Steuerpflicht von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs 3 Z 2) und von steuerbefreiten Körperschaften. Systematisch verwoben ist die Bestimmung weiters mit den Vorschriften der §§ 7 bis 20 über die **Ermittlung des Einkommens**, das nach § 1 der Körperschaftsteuer unterliegt.

B. Verhältnis zu Regelungen des EStG

- 18** Das österreichische Ertragsteuerrecht kennt lediglich zwei Typen von Steuersubjekten: natürliche Personen und Körperschaften. Zusammen mit § 1 EStG enthält § 1 iVm § 3 KStG daher die **Abgrenzung von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer**. Der

Einkommensteuer unterliegen nur natürliche Personen (§ 1 Abs 1 EStG); der Körperschaftsteuer hingegen nur Körperschaften (§ 1 Abs 1 KStG).

Die Körperschaftsteuer ist die Steuer vom Einkommen der Körperschaft und entspricht damit der Einkommensteuer der natürlichen Person. Verdeutlicht wird diese Parallele durch den in § 1 KStG enthaltenen Verweis auf den **Einkünftebegriff des EStG**. Nach § 1 Abs 2 letzter Satz KStG erstreckt sich die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht auf sämtliche in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 EStG. Die Reichweite der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht deckt sich daher mit jener in § 1 Abs 2 EStG (**Welteinkommensprinzip**, dazu *Doralt in D/K/M/Z, EStG*⁹ § 1 Tz 6) Dies gilt auch für den Umfang der beschränkten Steuerpflicht der ersten Art. Nach § 1 Abs 3 Z 1 umfasst die sachliche Steuerpflicht nur Einkünfte iSd § 21 Abs 1 Z 1, die wiederum durch § 98 EStG unter Zugrundelegung des steuerlichen **Territorialitätsprinzips** (vgl § 1 Rz 86) definiert sind. Aus der engen Verknüpfung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer folgt weiters, dass die **Strukturprinzipien der ESt** auch für die KSt gelten (vgl *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG* § 1 Tz 18).

C. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften

Die in § 1 Abs 2 aufgezählten Körperschaften sind nur dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn und solange sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Andernfalls beschränkt sich die Steuerpflicht auf Einkünfte iSd § 21 Abs 1 (§ 1 Abs 3 Z 1). Das KStG definiert die Begriffe „**Geschäftsleitung**“ oder „**Sitz**“ jedoch nicht selbst, sondern verweist dazu auf § 27 BAO.

Die Unterscheidung in unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht hat auch Auswirkungen auf die Bestimmung der **abkommensrechtlichen Ansässigkeit** von Körperschaftsteuersubjekten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Persönlich anwendbar sind DBA nur auf Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind, wobei sich die Ansässigkeit in einem Vertragsstaat nach **Art 4 Abs 1 OECD-MA** danach richtet, ob die Person „nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund [...] des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist“, ohne dass die Steuerpflicht auf Einkünfte aus Quellen in diesem Staat beschränkt ist. Aus dieser Formulierung wird im Schrifttum abgeleitet, dass die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund einer ortsbezogenen Anknüpfung in einem der beiden Vertragsstaaten zur Abkommensberechtigung führt (vgl *Wassermeyer/Kaesler in W/K/L/S, DBA*³ Art 4 Rz 25 ff; *Lehner in Vogel/Lehner, DBA*⁶ Art 4 Rz 105 ff jeweils mwN). Für den Fall der unbeschränkten Steuerpflicht in zwei Staaten (**Doppelansässigkeit**) stellen DBA in der Regel auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ab, um *den* Ansässigkeitsstaat für die weitere Abkommensanwendung zu bestimmen (**Tie-Breaker-Regelung des Art 4 Abs 3 OECD-MA**). Als Ansässigkeitsstaat gilt demnach der Staat, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung befindet. Nach jüngerer Auffassung der OECD soll die Regelung des Art 4 Abs 1 OECD-MA jedoch nicht zur doppelten Abkommensberechtigung von doppelt ansässigen Körperschaften im Verhältnis zu dritten Staaten führen (OECD-Komm 2014, Art 4 Rn 8.2 seit dem Update 2008). Aus diesem Grund werden Körperschaften, die infolge der Tie-Breaker-Rege-

lung des Art 4 Abs 3 OECD-MA ihre abkommensrechtliche Ansässigkeit zugunsten eines DBA-Partnerstaats verloren haben, auch für Zwecke anderer Abkommen – trotz weiterhin bestehender unbeschränkter Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht – nicht mehr als in diesem Staat ansässige Personen angesehen. Begründet wird diese Ansicht in erster Linie damit, dass der Verlust der abkommensrechtlichen Ansässigkeit im Verhältnis zu dem Staat, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung befindet, die Besteuerungsbefugnis des Sitzstaates territorial auf Einkünfte aus diesem Staat limitiert (korrespondierend dazu auch OECD-Komm 2014, Art 21 Rn 2). Solchen Körperschaften fehle es daher im Sitzstaat an einer umfassenden Steuerpflicht iSv Art 4 Abs 1 OECD-MA, was wiederum die Versagung ihrer abkommensrechtlichen Ansässigkeit rechtfertige (kritisch dazu *Schnitger*, IStR 2013, 88; *van Raad*, BIT 2009, 188 ff; ablehnend auch *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶ Art 4 Rz 121a; *Wassermeyer/Kaeser* in *W/K/L/S*, DBA³ Art 4 Rz 91 und 45; *Gosch*, IWB 2015, 113 f; ausdrücklich keine Relevanz misst der BFH dieser Kommentaränderung für ältere DBA bei, BFH 4.11.2014, I R 19/13). Die österreichische Finanzverwaltung hat sich der OECD-Auffassung angeschlossen. Liegt der Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft iSd § 1 Abs 2 im Ausland, ist in Österreich die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung zu versagen (KStR 2013, Rz 4; *Treer/Mayr*, Salzburger Steuerdialog 2010, 87 ff).

- 22 § 1 ist insgesamt durch eine **starke Orientierung am Zivil- und Gesellschaftsrecht gekennzeichnet**. Besonders deutlich wird dies in § 1 Abs 2 Z 1, der „juristische Personen des privaten Rechts“ als Körperschaften bestimmt. Entscheidend für die Subsumtion eines „inländischen“ Rechtsgebildes unter den Tatbestand des § 1 Abs 2 Z 1 ist nach der ständigen Rspr und hL ausschließlich seine Rechtsform; auf die Art und die Zwecke des Betriebes oder den wirtschaftlichen Gehalt eines Rechtsgebildes kommt es hingegen nicht an (vgl etwa *Altdorf* in *H/H/R*, ESt/KSt²²³ § 1 KStG Anm 30; *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KSt/GewSt/UmwSt⁹¹ § 1 KStG Rz 14 f). Insofern ist hier von einer Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Bestimmung der Steuersubjektfähigkeit von Personenverbänden und Vermögensgesamtheiten auszugehen (vgl § 1 Rz 23 ff). Eine Durchbrechung dieser zivilrechtlichen Anknüpfung erfolgt allerdings bei „ausländischen“ Rechtsgebilden (§ 1 Rz 63 ff) sowie bei doppelt ansässigen Körperschaften (näher dazu § 1 Rz 54 ff). Im Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts knüpft § 1 an die **Vorgaben des öffentlichen Rechts** an.

V. Tatbestand

A. Unbeschränkte Steuerpflicht

1. Juristische Personen des privaten Rechts

- 23 § 1 Abs 2 Z 1 unterwirft die „**juristischen Personen des privaten Rechts**“ der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, sofern sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben. Der Hinweis auf das „private Recht“ bringt dabei zum Ausdruck, dass es sich bei den Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs 2 Z 1 um **juristische Personen** handeln muss, **die ihre Rechtsgrundlage in privatrechtlichen Vorschriften haben** (vgl *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 97). Im Gegensatz dazu stellen juristische Personen, deren Rechtsgrundlagen dem öffentlich-rechtlichen Bereich zuzuordnen sind,

Körperschaften des öffentlichen Rechts dar (dazu § 1 Rz 44 ff). Diese sind nicht unbeschränkt steuerpflichtig (siehe Rz 69 ff).

Die Vorschrift des § 1 Abs 2 Z 1 geht auf die Stammfassung des KStG 1988 zurück, mit dem das **KStG 1966** abgelöst wurde. Im Unterschied zum KStG 1988 enthielt das KStG 1966 keine dem § 1 Abs 2 Z 1 unmittelbar vergleichbare generelle Vorschrift über die Körperschaftsteuersubjektivität privatrechtlich organisierter „Körperschaften“, **sondern zählte in § 1 Abs 1 die einzelnen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden Rechtsformen explizit auf**. Die unbeschränkte Steuerpflicht nach dem KStG 1966 erfasste auf diese Weise „Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung)“ (Z 1), „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ (Z 2), „Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit“ (Z 3) und „sonstige juristische Personen des privaten Rechts“ (Z 4). Mit dem KStG 1988 wurde im Sinne einer legislativen Vereinfachung der Rechtsformenkatalog der Ziffern 1 bis 4 des § 1 Abs 1 KStG 1966 in der Bestimmung des § 1 Abs 2 Z 1 KStG 1988 zusammengezogen. Materielle Änderungen ergaben sich dadurch allerdings nicht (ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 14; vgl weiters *W/S/S/K*, KStG § 1 Anm 4; *Blasina/Modarressy* in *Q/R/S/S/V*, KSt²⁶ § 1 Tz 2; *Lang*, wbl 1990, 364; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 99 ff). Der im KStG verwendete Ausdruck der „juristischen Person des privaten Rechts“ ist daher mit der Gesamtheit der in § 1 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG 1966 angeführten Rechtsformen inhaltlich gleichzusetzen.

Schon die zivilrechtlich geprägte Gesetzesterminologie macht deutlich, dass im Anwendungsbereich von § 1 Abs 2 Z 1 grundsätzlich von einer **zivilrechtlichen Anknüpfung der Körperschaftsteuerpflicht** auszugehen ist (vgl *G. Kofler*, Abschirmwirkung, 65 f). In Bezug auf die Rechtsformen des österreichischen Zivil- und Gesellschaftsrechts ist diese **Maßgeblichkeit des (inländischen) Zivilrechts** für das Körperschaftsteuerrecht auch unbestritten (vgl nur *Blasina/Modarressy* in *Q/R/S/S/V*, KSt²⁶ § 1 Tz 25; *Doralt/Ruppe/Mayr*, Steuerrecht I¹¹ Tz 903; *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften, 38; *Gröhs*, ÖStZ 1985, 309; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 102; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 27 und 88 ff; VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland siehe *Graffe* in *D/J/P/W*, KSt⁶⁸ § 1 Tz 18 mit zahlreichen Judikaturhinweisen, insbesondere BFH 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751; hinsichtlich ausländischer Kapitalgesellschaften und wohl auch Genossenschaften wurde jedoch die Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsform für Zwecke der Feststellung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs 1 Nr 1 und 2 dKStG mit dem SEStEG vom 7.12.2006 [dBGBI I 2006, 2782] ausdrücklich ausgeschlossen; vgl *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KSt/GewSt/UmwSt⁹¹ § 1 KStG Rz 18; *Benecke* in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG § 1 Rz 89; weiters Rz 66). Bei der Einordnung eines inländischen Rechtsgebildes unter § 1 Abs 2 Z 1 ist daher stets dessen Rechtsform und damit die zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit entscheidend.

Umstritten ist hingegen die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Zivilrechts (einschließlich des internationalen Privatrechts in Gestalt des IPRG) bei Fällen mit **Auslandsbezug**. Dies gilt insbesondere für die Beurteilung der Körperschaftsteuersubjektfähigkeit von

„doppelt ansässigen“ Rechtsgebilden, bei denen Satzungssitz und effektiver Verwaltungssitz iSd § 10 IPRG (vereinfachend der Ort der Geschäftsleitung iSv § 27 Abs 2 BAO; zur Unterscheidung der beiden Begriffe siehe *Aigner/G. Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug, 60 ff) auseinanderfallen und sich nur Letzterer im Inland befindet (dazu § 1 Rz 54 ff). Keine Maßgeblichkeit des Zivilrechts in Form einer Anknüpfung an inländische Rechtsformen ist hingegen im Anwendungsbereich von § 1 Abs 3 Z 1 lit a und b vorgesehen, also hinsichtlich jener Rechtsgebilde, die sowohl ihren Satzungssitz als auch ihren effektiven Verwaltungssitz nach § 10 IPRG bzw ihren Ort der Geschäftsleitung im Ausland haben (dazu § 1 Rz 63 ff).

- 27 Zu den juristischen Personen des Privatrechts nach § 1 Abs 2 Z 1 zählen daher wie auch schon im KStG 1966 (inländische) **Kapitalgesellschaften**, allen voran die **Aktiengesellschaft** nach dem AktG 1965 (BGBl 98/1965 idF RÄG 2014, BGBl I 22/2015) als klassische Grundform der Kapitalgesellschaft. Die AG ist eine **Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit** (vgl *Kals* in *Kastner/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 3/2; *Jabornegg* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁵ § 1 Rz 17), deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Aktien zerlegte Grundkapital (mindestens 70.000 €, § 7 AktG) beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaften zu haften. Als juristische Person gehört der AG das gesamte **Gesellschaftsvermögen**, welches gleichzeitig auch den **Haftungsfonds der Gesellschaft** bildet (§ 48 AktG). Aus § 1 iVm § 48 AktG ergibt sich daher die Grundwertung der aktienrechtlichen Haftungsverfassung: Die Gläubiger und Schuldnerkreise der AG und ihrer Aktionäre sind strikt voneinander zu trennen. Diese strikte Trennung der Vermögens- und Rechtssphäre der AG einerseits und ihrer Aktionäre andererseits wird auch als „**Trennungsprinzip**“ bezeichnet. Das Gesellschaftsvermögen der AG stellt somit nach der Wertung des Gesetzgebers das Korrelat zur persönlichen Haftung der Gesellschafter einer Personengesellschaft dar, bei der eben genau diese Trennung zwischen dem privaten Vermögen ihrer persönlich haftenden Gesellschafter und dem Gesellschaftsvermögen aufgehoben ist (zur ausnahmsweisen Durchgriffshaftung und den sonstigen Fällen einer persönlichen Inanspruchnahme der Aktionäre siehe *Saurer* in *D/N/K*, AktG² § 48 Rz 7 ff). Handlungsfähigkeit wird der AG durch ihre Organe verliehen (*Gall* in *D/N/K*, AktG² § 1 Rz 20 ff), wobei die Organverfassung auf dem Modell der **Drittorganschaft** (Fremdorganschaft) beruht. Die Aktionärserschaft begründet ex lege daher keine Organstellung; umgekehrt müssen die Organmitglieder von Vorstand und Aufsichtsrat sowie die Abschlussprüfer nicht Aktionäre sein. Die Aktionäre üben ihre Rechte in den Angelegenheiten der Gesellschaft – soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt – in der Hauptversammlung aus (zum Umfang der Aktionärsrechte und der Rechte der Hauptversammlung siehe *Bydlinski/Potyka* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁵ §§ 102 und 103). Die AG ist Außengesellschaft mit eigener Firma (§ 4 AktG), die mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages oder der Erklärung über die Gesellschaft errichtet wird. **Als Rechtsperson entsteht sie aber erst mit der Eintragung im Firmenbuch** (Umkehrschluss zu § 34 Abs 1 Satz 1 AktG; die Eintragung ist daher konstitutiv) **und endet grundsätzlich mit der Löschung** der vollständig abgewickelten Gesellschaft im Firmenbuch (ausführlich dazu *Gall* in *D/N/K*, AktG² § 1 Rz 17 ff). Die AG ist **Unternehmer kraft Rechtsform** (§ 2 UGB); ihre Geschäfte stellen unternehmensbezogene Geschäfte dar (§ 343 UGB). Kraft ihrer Rechtsform ist sie auch **zur un-**

ternehmensrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet (§ 189 Abs 1 Z 1 UGB; vgl *Schiebel/Six in Straube*, UGB II³ § 189 Rz 19). Aktiengesellschaften fallen daher unter § 7 Abs 3 KStG und haben ihren Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln (dazu § 7 Rz 86 ff).

Als Kapitalgesellschaft in Form einer Aktiengesellschaft gilt auch die **Societas Europaea** 28 nach der VO (EG) Nr 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea – SE) (ABl L 294/1 ff vom 10.11.2001 idF ABl L 363/1[27] vom 20.12.2006; Art 1 Abs 2 SE-VO). Trotz ihres Charakters als **supra-nationale Rechtsform** gibt es in jedem Mitgliedstaat der EU eine eigene SE-Form, weil die SE-VO die SE nicht abschließend regelt. Die bestehenbleibenden Lücken werden entweder durch nationale Ausführungsgesetze zur SE-VO (SE-Gesetz, BGBl 67/2004 idF RÄG 2014, BGBl I 22/2015), subsidiär durch Verweise auf bestehendes Aktienrecht oder – sofern zulässig – durch die Satzung der jeweiligen SE geschlossen (ausführlich zu diesem mehrschichtigen Normengefüge *Kalss/Greda in Kalss/Hügel*, SE Allgemeiner Teil Rz 8 ff). Die SE ist eine **Kapitalgesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit** (Art 1 Abs 3 SE-VO), welche sie am Tag ihrer Eintragung in das in Art 12 SE-VO genannte Register (in Österreich das Firmenbuch) erlangt (Art 16 Abs 1 SE-VO). Die SE ist damit eine **juristische Person** (*Greda in Kalss/Hügel*, SE § 2 SEG Rz 9). Das Mindestkapital einer SE beträgt 120.000 € (Art 4 Abs 2 SE-VO); das Kapital ist in Aktien zerlegt. Die **persönliche Haftung der Aktionäre einer SE für die Verbindlichkeiten der SE** ist grundsätzlich **ausgeschlossen**, als Haftungsfonds besteht lediglich das Vermögen der SE (§ 1 Abs 2 SE-VO; dazu und insbesondere zur Frage des ausnahmsweisen Durchgriffs auf die Aktionäre siehe *Oechsler in Goette/Habersack*, AktG³ Art 1 SE-VO Rz 6 ff). Auch die SE beruht auf dem Grundsatz der **Fremdorganschaft** (zur Organisationsverfassung der SE siehe *Eiselsberg/Haberer in Straube/Aicher*, Handbuch zur Europäischen Aktiengesellschaft, 181 ff). Im Unterschied zu Aktiengesellschaften nach dem AktG kann eine SE nur von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Gesellschaften iSd Art 54 Abs 2 AEUV sowie juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts und somit nicht von natürlichen Personen gegründet werden. Eine weitere Voraussetzung ist in den meisten Fällen – außer bei der Gründung einer Tochter-SE (Art 3 Abs 2 SE-VO) – die **Mehrstaatlichkeit der Gründer** (Art 2 SE-VO; zu den Gründungsformen siehe auch *Duursma/Duursma-Kepplinger/M. Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht Rz 4189 ff). Gemäß Art 7 SE-VO muss eine SE ihren Sitz in dem Mitgliedstaat haben, in dem sich auch die Hauptverwaltung der SE befindet. Aus diesem **Einheitlichkeitsgebot** folgt, dass es einer SE nicht gestattet ist, ihre Hauptverwaltung unabhängig vom Sitzungssitz festzulegen. Hat die SE den Sitz ihrer Hauptverwaltung in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, so hat der Mitgliedstaat, in dem sie ihren Sitzungssitz hat, geeignete Maßnahmen zu treffen, um die SE dazu zu bewegen, den vorschriftswidrigen Zustand zu beenden, indem sie entweder ihre Hauptverwaltung in den Sitzstaat zurückverlegt oder (identitätswahrend) auch ihren Sitzungssitz in den anderen Staat verlegt (zur Sitzverlegung siehe Art 8 SE-VO iVm §§ 6 bis 14 SEG, kritisch dazu *Ratka in Straube/Aicher*, Handbuch zur Europäischen Aktiengesellschaft, 158 ff). **Doppelt ansässige Europäische Gesellschaften sind** damit **ausgeschlossen**. Weiters muss die SE nach Art 1 Abs 1 SE-VO eine Handelsgesellschaft sein, was aber keine Einengung der Zweckbestimmung auf erwerbswirtschaftliche Ziele bedeutet. Da die SE und die na-