

3. Qualifizierung inländischer Gesellschaftsformen unter § 1 Abs 2 KStG als Grundlage des Typenvergleichs

3.1. Anknüpfung an das Gesellschaftsrecht für die Qualifikation inländischer Rechtsformen

Gem § 1 Abs 1 KStG sind nur Körperschaften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Gem § 1 Abs 2 KStG gelten als Körperschaften 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). Die für Zwecke dieser Analyse relevanten Gruppen des § 1 Abs 2 Z 1 und Z 3 KStG zeigen eine Anknüpfung des Steuerrechts bei der Qualifikation inländischer Rechtsformen an das nationale Gesellschaftsrecht.²⁵ Unabhängig von der Geschäftstätigkeit oder der Eigentümerstruktur hängt die steuerliche Behandlung einer Gesellschaftsform (wie etwa der OG/KG oder der GmbH/AG) allein von dem Umstand ab, ob der Gesellschaftsform zivilrechtlich Rechtspersönlichkeit zukommt und sie somit eine juristische Person des privaten Rechts darstellt.²⁶ Dies ergibt sich aus dem insoweit eindeutigen Verweis des Gesetzes auf die juristischen Personen des privaten Rechts.²⁷ Hintergrund dieser Anknüpfung sind wohl insbesondere Vereinfachungs- und Rechtssicherheitsgesichtspunkte, da auf Basis dieses Konzepts jede nationale Gesellschaftsform eindeutig mit einem bestimmten Besteuerungskonzept verbunden wird.²⁸

3.2. Juristische Personen des privaten Rechts als Körperschaftsteuersubjekte

Die juristischen Personen des privaten Rechts gem § 1 Abs 2 Z 1 KStG haben als gemeinsames Merkmal die Rechtspersönlichkeit.²⁹ Dementsprechend qualifizieren unter anderem Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung,

25 Vgl Hohenwarter in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 1 Rz 22; Staringer, Kapitalgesellschaften 97; Bodis/Ludwig, RdW 2013, 622.

26 Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 1 Rz 88 f; Staringer, Kapitalgesellschaften 98 ff; Hohenwarter in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 1 Rz 23 ff; Kofler, Abschirmwirkung 65; Gröhs, ÖStZ 1985, 309; Wiesner, RdW 1988, 398; VwGH 23.10.1997, 96/15/0117.

27 Vgl Staringer, Kapitalgesellschaften 102 f; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 1 Rz 88 f.

28 Vgl Lang/Staringer, Cahiers de droit fiscal international (2014) 26.

29 Vgl Hohenwarter in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 1 Rz 25.

3. Qualifizierung inländischer Gesellschaftsformen

Genossenschaften, Privatstiftungen, Sparkassen und Vereine als Körperschaften iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG, da diesen Rechtsformen zivilrechtlich Rechtspersönlichkeit zukommt.³⁰ Dass es bei dieser Beurteilung der nationalen Rechtsformen allein auf die juristische Person im Sinne des Zivilrechts ankommt, unterstreicht die historische Entwicklung des Gesetzes. Der allgemeine Verweis auf juristische Personen des privaten Rechts wurde mit dem KStG 1988 in § 1 eingeführt.³¹ Davor war im KStG 1966 eine Aufzählung von Gesellschaftsformen enthalten, die als Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig waren.³² Mit dem KStG 1988 wurde diese Aufzählung, die als Auffangtatbestand auch sonstige juristische Personen des privaten Rechts erfasste, gestrichen und durch einen allgemeinen Verweis auf juristische Personen des privaten Rechts ersetzt. Hintergrund dafür war nach den Ausführungen des Gesetzgebers, dass eine gesonderte Erwähnung von Rechtsformen im KStG 1988 unterbleiben kann: Die in § 1 Abs 1-Z 1 bis Z 3 KStG 1966 genannten Körperschaften sind allesamt juristische Personen des privaten Rechts und somit ist die allgemeine Umschreibung, dass juristische Personen des privaten Rechts körperschaftsteuerpflichtig sind, ausreichend.³³ Mit dieser allgemeinen Umschreibung können zukünftige Entwicklungen im Gesellschaftsrecht besser abgedeckt werden, da neue Rechtsformen – wie nachfolgend etwa die Privatstiftung – nahtlos in das bestehende System integriert werden können.³⁴ Im Hinblick auf die bestehenden Gesellschaftsformen sollte die Neufassung des § 1 KStG 1988 dagegen keine inhaltlichen Änderungen bewirken, sondern allein eine Vereinfachung³⁵ und eine Angleichung an die Regelung des persönlichen Anwendungsbereichs des EStG.³⁶ Dementsprechend ist nach der geltenden Rechtslage für die Qualifikation inländischer Gesellschaftsformen unter § 1 Abs 2 Z 1 KStG allein darauf abzustellen, ob die jeweilige Rechtsform Rechtspersönlichkeit aufweist und somit als eine juristische Person des privaten Rechts anzusehen ist.

Auch wenn für die Qualifikation nationaler Gesellschaftsformen allein auf die Qualifikation als juristische Person abgestellt werden kann, bleibt festzuhalten, dass eine

30 Vgl für eine umfassende Darstellung unter anderem: *Hohenwarter in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 1 Rz 27 ff.*

31 Vgl BGBl 1988/401; *Wiesner/Scheider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988 (1996) § 1 Rz 4 ff.*

32 § 1 Abs 1 Z 1 KStG 1966: „Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
2. Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften;
3. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 4);
6. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).“

33 Vgl ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 14.

34 Vgl *Staringer, Kapitalgesellschaften 100; Lang, ÖStZ 2011, 110.*

35 Vgl *Staringer, Kapitalgesellschaften 99 ff; Wiesner, RdW 1988, 398; Hohenwarter in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 1 Rz 5; Wiesner in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Die Körperschaft nach der Steuerreform 34; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988 (1996) § 1 Rz 4.*

36 Vgl ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 14: „§ 1 entspricht in seinem Aufbau dem § 1 EStG 1988 [...]“.

Definition der juristischen Person des privaten Rechts, wie es der Gesetzeswortlaut des § 1 Abs 2 Z 1 KStG verlangt, weder im österreichischen Zivilrecht noch im österreichischen Steuerrecht vorhanden ist.³⁷ In der zivilrechtlichen Literatur wird eine juristische Person definiert als eine Person, die von einer natürlichen Person verschieden ist, die aber von der Rechtsordnung die Fähigkeit übertragen bekommen hat, im eigenen Namen selbständig Rechte und Pflichten zu begründen, und somit zusammengefasst eine zur Verselbständigung geeignete Organisation ist, der die Rechtsordnung die Rechtsfähigkeit verliehen hat.³⁸ Mit anderen Worten muss das Gebilde neben der Rechtsfähigkeit auch in einem gewissen Ausmaß die Möglichkeit haben, unabhängig und selbständig am Rechtsverkehr teilzunehmen.³⁹ Es sind nur solche Gebilde als juristische Personen anzusehen, die infolge ihrer Organisation besondere Interesseneinheiten bilden und bei denen die Interessen der Gesellschaft deutlich von jenen der einzelnen Mitglieder getrennt werden können.⁴⁰ Dabei können juristische Personen allgemein in zwei Gruppen unterteilt werden, nämlich Personenvereinigungen (Körperschaften) und Vermögensmassen (Sachgesamtheiten).⁴¹ Beide Gruppen benötigen zunächst die Rechtsfähigkeit, um als juristische Personen qualifizieren zu können.⁴² Gebilde ohne Rechtsfähigkeit, wie etwa die GesbR, kommen daher von vorneherein nicht als juristische Personen in Betracht.⁴³ Personenvereinigungen (Körperschaften) werden gekennzeichnet durch eine Gemeinschaft von Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Ziels.⁴⁴ Dagegen handelt es sich bei Vermögensmassen um ein Sammelvermögen, das mit einem bestimmten Verwendungszweck versehen ist.⁴⁵ Als deutlicher Unterschied zwischen diesen beiden Gruppen von juristischen Personen kann herausgestrichen werden, dass nur Personenvereinigungen Eigentümer bzw Mitglieder aufweisen.⁴⁶

Auf dieser Basis sind auch die Anforderungen für die Qualifikation als juristische Person bei Personenvereinigungen und bei Vermögensmassen aus zivilrechtlicher Perspektive durchaus unterschiedlich. Personenvereinigungen werden nicht bereits aufgrund ihrer Rechtsfähigkeit als juristische Personen des privaten Rechts anerkannt. So weisen etwa die OG oder die KG zivil- bzw gesellschaftsrechtlich Rechtsfähigkeit auf und können zivilrechtlich mit anderen Rechtsträgern im eigenen

37 Vgl *Schauer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} (2017) § 26 Rz 4.

38 Vgl die umfassende Darstellung und Aufarbeitung bei *Burtscher/Spitzer*, SPRW 2014, 206 f mit umfangreichen Nachweisen; *Schauer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} (2017) § 26 Rz 4; *Koziol – Welsler/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 240 mwN.

39 Vgl *Posch in Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ (2011) § 26 Rz 3; *Bydlinski in Kalss/Nowotny/Schauer*, FS Peter Doralt 88.

40 Vgl *Koziol – Welsler/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 242 mwN.

41 Vgl *Posch in Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ (2011) § 26 Rz 4; *Schauer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} (2017) § 26 Rz 8; *Koziol – Welsler/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 239.

42 Vgl *Burtscher/Spitzer*, SPRW 2014, 205; *Schauer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} (2017) § 26 Rz 4.

43 Vgl *Posch in Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ (2011) § 26 Rz 10 mwN.

44 Vgl *Schauer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} (2017) § 26 Rz 4; *Posch in Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ (2011) § 26 Rz 4.

45 Vgl *Posch in Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ (2011) § 26 Rz 4.

46 Vgl *Schauer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} (2017) § 26 Rz 8.

3. Qualifizierung inländischer Gesellschaftsformen

Namen Rechtsgeschäfte abschließen sowie eigene Rechte und Pflichten begründen. Dennoch werden die OG und die KG nach hM im Schrifttum nicht als juristische Personen qualifiziert.⁴⁷ Auch wenn diese Personengesellschaften gleich wie eine GmbH oder AG im Außenverhältnis in Rechtsgeschäfte mit Dritten einwilligen können, ist die Trennung der Gesellschaftersphäre von der Sphäre der Gesellschafter wesentlich schwächer ausgeprägt.⁴⁸ Dies betrifft etwa die eingeschränkte Übertragbarkeit der Anteile an einer Personengesellschaft, die Notwendigkeit von mindestens zwei Gesellschaftern, die Geschäftsführung und Vertretung durch die Gesellschafter und insbesondere die unbeschränkte Haftung zumindest gewisser Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft.⁴⁹ Eine juristische Person ist dagegen durch eine Trennung der *Gesellschaftersphäre* von der *Gesellschafter-sphäre* gekennzeichnet.⁵⁰ Die grundsätzliche Haftungsbeschränkung der Gesellschafter auf die Einlage bei einer juristischen Person hat ihre Grundlage gerade in dem Umstand, dass es sich bei der juristischen Person um eine selbstständige, von den Gesellschaftern getrennte Rechtsperson handelt.⁵¹ Der Umschreibung der OG in § 105 UGB liegt dagegen ein vollkommen anderes Verständnis zugrunde:⁵²

Eine offene Gesellschaft ist eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Gesellschafter gesamthandschaftlich verbunden sind und bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist.

Durch die Personengesellschaft wird eine Interessensgemeinschaft zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft geschaffen, die sich in einer weitgehenden Verfügungsberechtigung der Gesellschafter über das Vermögen der Gesellschaft genauso äußert wie auch in der primären, solidarischen, persönlichen, direkten und unbeschränkten Haftung der Gesellschafter für die Verpflichtungen der Gesellschaft.⁵³ Aus dieser engen Verbindung der Gesellschafter einer Personengesellschaft mit der Personengesellschaft resultiert, dass es sich bei Personengesellschaften nach hM nicht um juristische Personen des privaten Rechts handelt.⁵⁴ Personengesellschaften wie die OG oder KG können somit nicht unter § 1 Abs 2 Z 1 KStG

47 Vgl Kraus in Torggler, UGB² (2016) § 105 Rz 9; Torggler in Straube/Ratka/Rauter, UGB⁴ (2012) § 105 Rz 33 mwN; ErlRV 1058 BlgNR 22. GP, 14 f und 36; Krejci in Krejci, RK UGB (2007) § 105 Rz 25 f; OGH 9.9.2003, 5 Ob 158/03a; Appl in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften² (2016) Rz 3/22 mwN; Koppensteiner in Aicher, Festschrift Straube 46 f; Schauer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1,02} (2017) § 26 Rz 12; Artmann in Jabornegg/Artmann, UGB² (2010) § 105 Rz 8.

48 Vgl Kraus in Torggler, UGB² (2016) § 105 Rz 9 mwN; Appl in Bergmann/Ratka, Handbuch² Rz 3/22 mwN; Koziol – Welser/Kletečka, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 243.

49 Vgl Kraus in Torggler, UGB² (2016) § 105 Rz 9 mwN; Appl in Bergmann/Ratka, Handbuch² Rz 3/22 mwN; Koziol – Welser/Kletečka, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 242.

50 Vgl Kraus in Torggler, UGB² (2016) § 105 Rz 9; ErlRV 1058 BlgNR 22. GP, 36; Koziol – Welser/Kletečka, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 242.

51 Vgl Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG⁵ (2011) § 1 Rz 21 mwN; Duursma/Duursma-Keppinger/Roth, Gesellschaftsrecht Rz 2070; Aicher/Kraus in Straube/Ratka/Rauter, WK GmbHG (2010) § 61 Rz 3 ff.

52 Vgl ausführlich Kalss/Eckert, Zentrale Fragen 36 ff und 48 ff.

53 Vgl Appl in Bergmann/Ratka, Handbuch² Rz 3/22 mwN; OGH 9.9.2003, 5 Ob 158/03a.

54 Vgl FN 47.

subsumiert werden.⁵⁵ Im Gegensatz dazu sind Kapitalgesellschaften aufgrund der organisatorischen Trennung von den Gesellschaftern – die sich etwa in der Fremdgeschäftsführung, der freien Übertragbarkeit der Anteile sowie Haftungs- und Ausschüttungsbeschränkungen zeigt – als juristische Personen anzusehen und werden auf dieser Basis auch als eigenständige Steuerrechtssubjekte anerkannt.⁵⁶

Im Gegensatz zu Personenvereinigungen werden Vermögensmassen mangels Eigentümern bzw Mitgliedern regelmäßig bereits aufgrund ihrer Rechtsfähigkeit als juristische Personen angesehen. So unterliegt beispielsweise der ruhende Nachlass keinen organisationsrechtlichen Anforderungen, sondern stellt lediglich eine Ansammlung von Rechten und Pflichten des Erblassers dar.⁵⁷ Dennoch wird der ruhende Nachlass als juristische Person qualifiziert.⁵⁸ Auch für steuerliche Zwecke erkennt der VwGH im ruhenden Nachlass eine juristische Person und damit grundsätzlich ein Körperschaftsteuersubjekt,⁵⁹ selbst wenn ihm aus Vereinfachungsgründen keine Einkünfte zugerechnet werden.⁶⁰ Dagegen wird der herrenlose Nachlass als Körperschaftsteuersubjekt gem § 1 Abs 2 Z 1 KStG anerkannt.⁶¹ Im Ergebnis kann somit festgehalten werden, dass die zivilrechtlichen Anforderungen an eine juristische Person bei Rechtsträgern ohne Eigentümer bzw Mitglieder grundsätzlich geringer sind als bei Personenvereinigungen, da sich eine Trennung des Rechtsträgers von den nahestehenden Personen bei Vermögensmassen regelmäßig schon aus der Grundkonzeption ergibt.

3.3. Sonstige Rechtsformen als Körperschaftsteuersubjekte

Neben den juristischen Personen des privaten Rechts in § 1 Abs 2 Z 1 KStG erfasst § 1 Abs 2 Z 3 KStG in Verbindung mit § 3 KStG auch nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, jedoch nur insoweit, als das Einkommen dieser Gebilde weder nach dem KStG noch nach dem

55 Vgl Pinetz in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 3 Rz 8; Bergmann in in *Bergmann/Ratka*, Handbuch² Rz 13/1; VwGH 6.5.1980, 3371/79; 29.11.1994, 89/14/0230; Jakom/Peyerl, EStG¹¹ (2018) § 23 Rz 121 mwN.

56 Vgl Hohenwarter in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 1 Rz 22 ff; *Staringer*, Kapitalgesellschaften 97 ff.

57 Vgl *Welser* in *Rummel*, ABGB⁴ (2014) § 547 Rz 2; *Koziol – Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 246 mwN.

58 Vgl OGH 20.09.2012, 2Ob166/12v mwN; *Schauer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} (2017) § 26 Rz 7; *Welser* in *Rummel*, ABGB⁴ (2014) § 547 Rz 2 mwN; *Aicher* in *Rummel*, ABGB⁴ (2015) § 26 Rz 14 mwN; *Eccher* in *Schwimann/Kodek*, ABGB⁴ (2012) § 547 Rz 1; *Schauer* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer*, Erbrecht und Vermögensnachfolge 388 ff; *Bittner*, JEV 2008, 116; *Mondel*, NZ 2006, 227; *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern 180; *Koziol – Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 246.

59 Vgl VwGH 9.12.1992, 91/13/0013; VwGH 13.3.1997, 96/15/0102.

60 Vgl *Leitner*, JEV 2010, 87 f; VwGH 13.3.1997, 96/15/0102; VwGH 29.6.2005, 2002/14/0146.

61 Vgl VwGH 13.3.1997, 96/15/0102 mwN; *Hohenwarter* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 1 Rz 39; zustimmend *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 210.