

A. Allgemeiner Teil

1. Allgemeines

1.1. Gesellschaftsformen

Nach § 1 KStG sind nur Körperschaften steuerpflichtig. Als Körperschaften iSd KStG gelten jedenfalls juristische Personen des privaten Rechts. Eine Kapitalgesellschaft ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit. Für juristische Personen des Privatrechts besteht ein *numerus clausus*. Es können lediglich solche Rechtsträger errichtet werden, die gesetzlich geregelt sind.¹

Die Körperschaftsteuer beruht auf der Anerkennung der **Trennung der Sphäre** der juristischen Person von der ihrer Gesellschafter. Diese Trennung besteht dabei nicht bloß im Verhältnis zwischen einer juristischen Person und den natürlichen Personen, in deren Eigentum sie steht, sondern auch im Verhältnis zwischen Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft. Die Körperschaftsbesteuerung ist von der Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsform beherrscht.²

Im Gegensatz zu Personengesellschaften ist die Organisation bei Kapitalgesellschaften stärker geregelt und es gilt das Prinzip der Fremdorganschaft. Das bedeutet, dass die Geschäftsführungsorgane nicht zwingend auch Gesellschafter sein müssen. Zu den Kapitalgesellschaften zählen die

- Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)
- Aktiengesellschaft (AG)
- Societas Europaea (SE)

	GmbH	AG	SE
Nennkapital	35.000 €	70.000 €	120.000 €
Organe	Geschäftsführer (Aufsichtsrat) Generalversammlung	Vorstand Aufsichtsrat Hauptversammlung	Wahl zwischen dualistischem (Vorstand, Aufsichtsrat) und monistischem (Verwaltungsrat) System
Gründung	Ein Gründer ausreichend	Mindestens zwei Gründer	Neugründung, Verschmelzung, Umwandlung; Voraussetzung ist, dass es bereits Kapitalgesellschaften in verschiedenen EU- oder EWR-Mitgliedstaaten gibt

Genossenschaften, Vereine und Privatstiftungen zählen zwar auch zu den Körperschaften, aber nicht zu den eigentlichen Kapitalgesellschaften. Die Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG) ist ein Unterfall der Stiftungen privaten Rechts.³

Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften (§ 1 Abs 1 KStG)	
Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs 2 KStG)	Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs 3 KStG)

¹ Schauer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.02} § 26 Rz 11.

² VwGH 23.10.1997, 96/15/0117.

³ Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht I/1.

1.2. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

1.2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Übersicht

§ 1 Abs 2 Z 1 KStG	§ 1 Abs 2 Z 2 KStG	§ 1 Abs 2 Z 3 KStG
Juristische Personen des Privatrechts und vergleichbare Gebilde	Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts	Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen

Juristische Personen des **privaten Rechts** unterliegen gem § 1 Abs 2 Z 1 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, sofern sie **Sitz oder Geschäftsleitung** (§ 27 BAO) im Inland haben. Die Rechtsgrundlage der juristischen Person muss sich somit im Privatrecht wiederfinden. Somit ist grundsätzlich von einer Anknüpfung der Körperschaftsteuerpflicht an das (inländische) Zivilrecht auszugehen.⁴ Juristische Personen des Privatrechts sind vor allem die Kapitalgesellschaften (GmbH, AG), die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereine und Privatstiftungen.

Eine **doppelt ansässige Körperschaft** ist eine solche, die ihren Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat, jedoch ihren statutarischen Sitz im Ausland (weil sie im Ausland gegründet wurde – wie zB die britische „Limited“) und nach Österreich „zugezogen“ ist. Die herrschende Ansicht⁵ geht davon aus, dass bei solchen doppelt ansässigen Körperschaften dennoch eine juristische Person des privaten Rechts vorliegt und sie der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, obwohl sie nicht an inländisches Zivilrecht anknüpft.

Jersey-Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung (EAS 2516, 17.8.2004)

Verlegt eine nach dem Recht von Jersey gegründete Kapitalgesellschaft, die einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nach Österreich, unterliegt sie der österreichischen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, und zwar ungeachtet des Umstandes, dass sie nach österreichischem Internationalen Privatrecht als solche nicht rechtsfähig ist.⁶

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit steht fest, dass EU-Gesellschaften im Inland jedenfalls als rechtsfähig anzusehen sind, wenn sie bei Verlegung ihres Ortes der Geschäftsleitung (ins Inland) nach dem Recht ihres Gründungsstaates aufrecht bleiben.⁷

⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Tz 903; BFG 24.8.2020, RV/3101207/2016.

⁵ Blasina/Modarressy in Lachmayr/Strimitzer/Vock, KStG³⁶ § 1 Tz 30; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 306; Dommies/Eckert/Lembeck/Metzler, Die englische Private Company Limited in Österreich – gesellschaftsrechtliche Fragen, SWI 2005, 477; EAS 2516, 17.8.2004; UFS 23.8.2011, RV/0820-L/11; BFG 21.5.2014, RV/4100330/2012; VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124.

⁶ Die zugezogene Gesellschaft verliert aufgrund des Statutenwechsels iSd § 10 IPRG mangels Firmeneintragung ihre Rechtsfähigkeit als juristische Person. Im österreichischen Firmenbuch erfolgt keine Eintragung, weil die Gesellschaft nicht nach inländischen Rechtsvorschriften errichtet wurde.

⁷ EuGH 9.3.1999, C-212/97, Centros; 5.11.2002, C-208/00, Überseering; 30.9.2003, C-167/01, Inspire Art.

Brexit und doppelt ansässige britische Limited?

Ohne entsprechende Übergangsregelungen gilt für britische „Limiteds“ die Rechtsprechung des EuGH⁸ (Gründungstheorie: Gesellschaftsstatut ist das Recht, nach dem die Gesellschaft gegründet wurde) nicht mehr und die Sitztheorie (§ 10 IPRG) kommt zur Anwendung, was dazu führt, dass sie **zivilrechtlich** als Personengesellschaften angesehen werden.⁹ Das Brexit-Begleitgesetz 2019 sah vor, dass für die kollisionsrechtliche Beurteilung von Gesellschaften, die im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland registriert sind, aber ihren Verwaltungssitz in Österreich haben, das Vereinigte Königreich weiter bis 31.12.2020 als Mitgliedstaat der Europäischen Union gilt.¹⁰ Die Anerkennung als ausländische juristische Person der britischen Limited mit inländischem Verwaltungssitz hat am 31.12.2020 geendet.¹¹ Damit droht eine persönliche Haftung der Gesellschafter.

Nachdem das Austrittsabkommen letztlich keine Regelungen zur weiteren Anerkennung der Rechtsfähigkeit enthielt, kam der Oberste Gerichtshof zum Ergebnis, dass solche Ltd, die im Übergangszeitraum auch keine gesellschaftsrechtlichen Anpassungen vorgenommen hatten, aus österreichischer Sicht ihre Rechtsfähigkeit verloren haben.¹² Nach österreichischem Gesellschaftersstatut liegt nunmehr eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor (wenn an der Limited mehrere Personen beteiligt sind) bzw ist im Fall eines Alleingesellschafters von der Zuordnung an ihn als Einzelunternehmer auszugehen (§ 142 UGB analog mit der Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge).¹³

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist – anders als in Deutschland – keine juristische Person und auch nicht rechts- und parteifähig. Zurechnungsobjekte der Rechte und Pflichten sind deren Gesellschafter, die auch die Vertragspartner eines Dritten sind. Im Prozess haben die Gesellschafter als Prozessparteien aufzutreten.

Durch die Löschung der Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch (betrifft idR solche britischen Limiteds, bei denen die österreichische Zweigniederlassung eigentlich die Hauptniederlassung war) liegt keine juristische Person mehr vor. Solche Gesellschaften gelten nun zivilrechtlich als Einzelunternehmen oder als GesBR.

Das Bundesfinanzgericht ging in einer (ersten) Entscheidung¹⁴ – der Literaturmeinung folgend¹⁵ – davon aus, dass der Verlust der Eigenschaft als juristische Person des privaten Rechts zum Verlust der Steuersubjektivität im Rahmen der KöSt (§ 1 Abs 2 Z 1 KStG) und ipso iure zu einer Umwandlung auf eine Personengesellschaft (GesBR) oder ein Einzelunternehmen führt. Auf Ebene der Limited kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und einer Liquidationsbesteuerung; auf Ebene der Anteilseinkäufer gilt der Untergang der Anteile als Veräußerung von Kapitalvermögen und die in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven müssen mit dem besonderen Steuersatz von 27,5 % versteuert werden.¹⁶ Demnach sind die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide für Besteuerungszeiträume bis 31.12.2020 an die Rechtsnachfolger zu richten (zB „An A als Rechtsnachfolger der Limited X“) und für Besteuerungszeiträume ab 1.1.2021 ist bei Vorliegen einer GesBR ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen; Umsatzsteuerbescheide sind an die GesBR zu erlassen.

Der deutsche Bundesfinanzhof kam hingegen zum Ergebnis, dass sich durch den Brexit zwar der zivilrechtliche Status einer britischen Limited mit inländischem Verwaltungssitz geändert hatte, was auch zum Verlust der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit führt, doch lässt

⁸ EuGH 9.3.1999, C-212/97, *Centros*; 5.11.2002, C-208/00, *Überseering*; 30.9.2003, C-167/01, *Inspire Art*.

⁹ Siehe *Brugger*, SWK 28/2017, 1189.

¹⁰ BGBl I 2019/25, sofern ein Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland ohne Austrittsabkommen gem Art 50 Abs 2 EUV erfolgt.

¹¹ Vgl <https://www.bmj.gv.at/themen/EU-und-Internationales/brexit.html> (abgerufen am 20.8.2023); *Fick*, Internationales Zivilverfahrensrecht und IPR zwischen Österreich und dem Vereinigten Königreich nach dem Brexit, ÖJZ 2021/17.

¹² OGH 27.1.2022, 9 Ob74/21d, Rz 27; OGH 24.5.2022, 10 Ob 41/21h.

¹³ OGH 27.1.2022, 9 Ob74/21d, Rz 39; OGH 24.5.2022, 10 Ob 41/21h.

¹⁴ BFG 30.12.2021, RV/2100708/2019.

¹⁵ Vgl *Franke*, Ertragsteuerliches zum Brexit, taxlex 2021, 91.

¹⁶ Vgl *Adensamer/Kristov*, Brexit und Statutenwechsel bei Kapitalgesellschaften, RdW 2022/434.

die Qualifikation einer britischen Limited als Körperschaftsteuersubjekt unberührt; für die körperschaftsteuerrechtliche Behandlung einer ausländischen Gesellschaft ist nicht auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit, sondern auf den Typenvergleich abzustellen und aus dem **Typenvergleich** folgt, dass eine britische Limited als Körperschaftsteuersubjekt zu behandeln ist.¹⁷ *Beiser* geht – dem BFH folgend – davon aus, dass die Körperschaftssubjektivität im Abgabenrecht auch im Falle eines Zuzugs von Kapitalgesellschaften aus Drittstaaten erhalten bleibt.¹⁸ Dies müsste auch für eine britische Limited gelten, die nicht wirklich „zugezogen“ ist, sondern ihren eigentlichen Verwaltungssitz in der bis zum Brexit anzuerkennenden inländischen Zweigniederlassung hatte.

Hat die britische Limited ihren Satzungs- und (tatsächlichen) Verwaltungssitz jedoch in Großbritannien, handelt es sich (immer noch) um eine ausländische juristische Person des privaten Rechts, die der Körperschaftsteuer unterliegen kann, weil sie einer inländischen Körperschaft vergleichbar ist. Sofern bei einer solchen Gesellschaft der Ort der Geschäftsleitung¹⁹ (§ 27 BAO) im Inland liegt, besteht unbeschränkte Steuerpflicht.

- **AbgÄG 2023**

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023 (AbgÄG 2023), BGBl I 2023/110 wurde § 1 Abs 2 Z 1 KStG dahingehend geändert, dass nun inländische juristische Personen des privaten Rechts *und diesen vergleichbare ausländische Rechtsgebilde* als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig gelten. Damit wurde der Typenvergleich für ausländische Rechtsgebilde mit inländischem Ort der Geschäftsleitung gesetzlich verankert.²⁰ Gem § 24c Z 88 KStG ist § 1 Abs 2 Z 1 idF AbgÄG 2023 auf alle offenen Verfahren anzuwenden.

Im Ergebnis ist bei **ausländischen Gebilden** zunächst zu prüfen, ob es sich überhaupt um eine Körperschaft iSd § 1 KStG handelt (Typenvergleich). Ausländische Körperschaften können somit als juristische Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG 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. Verlegt eine im Drittland gegründete Gesellschaft, die einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, ihren Ort der Geschäftsleitung ins Inland, wird sie – trotz Verlust der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit nach § 10 IPRG – als Körperschaft nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG behandelt.²¹

Ausländische Gesellschaften, welche die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten erfüllen, gelten zwar in der Regel als Körperschaftsteuersubjekte; ein Typenvergleich ist dennoch vorzunehmen.²² Die ausländische Gesellschaft ist dann als Körperschaft einzuordnen, wenn eine Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft ergibt, dass diese rechtlich und wirtschaftlich einer inländischen Kapitalgesellschaft oder einer juristischen Person des privaten Rechts gleicht.²³

¹⁷ BFH 13.10.2021, I B 31/21.

¹⁸ Vgl *Beiser*, Die Personenqualität ausländischer Kapitalgesellschaften, GesRZ 2022, 72.

¹⁹ Vgl *Kofler/Weiermeyer*, Sitztheorie im Körperschaftsteuerrecht? RdW 2001/640: Der Ort der Geschäftsleitung nach § 27 BAO muss nicht zwingend mit dem tatsächlichen Sitz der Hauptverwaltung nach § 10 IPRG übereinstimmen.

²⁰ ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP, 16.

²¹ *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 306; *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³⁰ (2017) § 1 Rz 76; *Hohenwarter-Mayr* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ (2022) § 1 Rz 56.

²² *Hohenwarter-Mayr/Marchgraber*, Kein Typenvergleich bei EU-Gesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie? StAW 2016, 3 (5); KStR 2013 Rz 133; aA *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 267.

²³ BFH 20.8.2008, I R 34/08.

1.2. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Indizien für die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft sind unter anderem:²⁴

- Eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht;
- starres, ergebnisunabhängiges, im Eigentum der Gesellschaft stehendes Gesellschaftskapital;
- Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital;
- Haftung für Gesellschaftsschulden ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt;
- Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung.

- **Beispiel (BFG 7.8.2017, RV/4100018/2016)**

Ist die britische „Limited“ alleinige Komplementärin einer österreichischen KG, so treffen alle Pflichten der Komplementärin als einzige persönlich haftende und allein vertretungsbefugte Gesellschafterin der KG den „director“ der „Limited“, durch welchen diese die (Geschäftsführer-)Funktion der KG ausübt. Nimmt der „director“ die ihm zukommende Geschäftsführung für die KG an der Firmenadresse der KG in Österreich wahr, sodass sich der Ort der kaufmännischen Oberleitung (Büro des Direktors) der „Limited“ iSd § 27 Abs 2 BAO am Firmensitz der KG befindet, wird damit die unbeschränkte Steuerpflicht der „Limited“ gem § 1 Abs 2 KStG in Österreich begründet.

Dasselbe gilt für andere ausländische Gesellschaften, die Komplementäre einer österreichischen KG sind.

Ist ein ausländisches Gebilde nach österreichischem Steuerrecht als Körperschaft zu werten, ist in einem nächsten Schritt die Frage nach der Einkünftezurechnung zu beantworten.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf das **Welteinkommen**, somit auf alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 EStG.

Ausländische Verluste, die einer Kapitalgesellschaft vor Begründung ihrer unbeschränkten Steuerpflicht entstanden sind, können nicht ab der nachfolgenden Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht als finale Verluste verwertet werden.²⁵

1.2.2. Beschränkte Steuerpflicht

Übersicht

§ 1 Abs 3 Z 1 KStG	§ 1 Abs 3 Z 2 KStG	§ 1 Abs 3 Z 3 KStG
Körperschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben (ausländische Kapitalgesellschaften)	Inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts und politische Parteien	In- und ausländische Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, die aber von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind (zB nach § 5 KStG)
Steuerpflicht für Einkünfte nach § 21 Abs 1 KStG	Steuerpflicht für Einkünfte nach § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG	Steuerpflicht für Einkünfte nach § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG

²⁴ KStR 2013 Rz 133.

²⁵ VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0004.

Welche Einkünfte unterliegen der beschränkten Steuerpflicht?

§ 21 Abs 1 KStG	§ 21 Abs 2 KStG	§ 21 Abs 3 KStG
- Steuerpflicht für Einkünfte iSd § 98 EStG und aus Beteiligungen an einem hybriden Unternehmen (§ 14 Abs 12 KStG) § 10 KStG und § 10a KStG gelten nicht (außer bei inländischer Betriebsstätte) - Sonderausgaben sind auf das Inland beschränkt	- Steuerpflicht für Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird - gilt jedoch nicht für § 10 KStG	Steuerpflicht auch für: - ausländische Kapitalerträge (kein inländischer Steuerabzug nach Abs 2) - Einkünfte nach § 27a Abs 2 EStG - Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen - Einkünfte aus Kryptowährungen ohne inländischen Schuldner oder Dienstleister - Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen

1.2.2.1. Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaften (§ 1 Abs 3 Z 1 KStG)

Ausländische Kapitalgesellschaften, die weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung haben, unterliegen im Inland nur der beschränkten Steuerpflicht. Für die beschränkte Steuerpflicht bedarf es eines konkreten Inlandsbezuges – so sieht § 21 Abs 1 Z 1 KStG vor, dass sich die beschränkte Steuerpflicht nur auf Einkünfte iSd **§ 98 EStG** erstreckt.

- **Beispiel**

Eine irische „Limited“ (mit Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Irland) mietet in Österreich ein Geschäftslokal und vertreibt darin ihre Waren. Gem § 21 Abs 1 KStG iVm § 98 Abs 1 Z 3 EStG erzielt die britische „Limited“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Das Subsidiaritätsprinzip gilt aber auch bei den Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger.

- **Beispiel (VwGH 22.9.1992, 88/14/0244)**

Einkünfte aus der Vermietung von inländischen Grundstücken sind, wenn sie im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte erzielt werden, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Umstand, dass § 21 Abs 1 Z 1 KStG bezüglich des Begriffes und der Ermittlung der Einkünfte auf die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes verweist, führt dazu, dass auch einer Körperschaft Einkünfte im Sinn der einkommensteuerlichen Vorschriften zufließen können. Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Körperschaften umfasst insb auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird.²⁶

Sofern die inländische Besteuerung aufgrund des Subsidiaritätsverhältnisses der Einkunftsarten ins Leere ginge (etwa mangels Betriebsstätte im Inland, die in § 98 EStG für die beschränkte Steuerpflicht gefordert wird), ist **isoliert** auf die inländischen Ver-

²⁶ VwGH 11.12.2003, 2000/14/0165.

1.2. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

hältnisse abzustellen, und zwar ungeachtet dessen, ob die Einkünfte Betriebseinnahmen eines ausländischen Betriebes sind.²⁷

Die **Isolationstheorie** kommt dann zum Tragen, wenn ein Unternehmer in Österreich weder über eine Betriebsstätte noch über einen ständigen Vertreter verfügt. Erst dann zählen inländische Einkünfte eines ausländischen Gewerbebetriebes kraft Rechtsform nicht zu den gewerblichen Einkünften, sondern sind isoliert der entsprechenden Einkunftsart des § 98 EStG zuzuordnen.²⁸

- **Beispiel**

Eine ausländische Kapitalgesellschaft, die in Österreich weder eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter hat, vermietet in Wien ein Geschäftslokal. Eine steuerliche Erfassung als gewerbliche Einkünfte iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG scheidet aus. Aufgrund der Isolationstheorie sind die Einkünfte jedoch im Rahmen der Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung nach § 98 Abs 1 Z 6 EStG zu erfassen.

Gem § 21 Abs 1 Z 3 KStG ist bei beschränkt Steuerpflichtigen, die inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften vergleichbar sind, § 7 Abs 3 KStG auf Betriebsstätten und unbewegliches Vermögen anwendbar.

- **Beispiel: EAS 2863 vom 17.7.2007**

Erwirbt eine liechtensteinische AG inländische Liegenschaften, in denen Wohnungen vermietet werden, dann unterliegt die liechtensteinische AG mit ihren gewerblichen Einkünften seit 2006 auch dann der inländischen Besteuerung, wenn sie ihre Inlandseinkünfte nicht aus inländischen Betriebsstätten, sondern unmittelbar aus inländischem unbeweglichen Vermögen bezieht; eine Anwendung der isolierenden Betrachtung und eine steuerliche Erfassung der gewerblichen Einkünfte in der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ ist sonach nicht mehr erforderlich.

Ob die liechtensteinische AG betrieblich oder nur vermögensverwaltend tätig ist, ist unerheblich, weil die rechtsformbestimmte Einkünftezuordnung zu den nach § 5 EStG zu ermittelnden „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ nicht nur für inländische, sondern auch für vergleichbare ausländische Gesellschaften gilt (§ 7 Abs 3 KStG).

Gem § 21 Abs 1 Z 2 lit b KStG ist der Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln, wenn zwar keine Vergleichbarkeit mit einer unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft vorliegt, aber hinsichtlich einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte nach unternehmensrechtlichen Vorschriften eine **Verpflichtung zur Rechnungslegung** besteht. Besteht hingegen für eine von der ausländischen Körperschaft unterhaltene Betriebsstätte nach unternehmensrechtlichen Vorschriften keine Rechnungslegungspflicht, kommen die Regeln über die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1, § 4 Abs 3 oder § 17 EStG zur Anwendung.²⁹ Der Anwendungsbereich des § 21 Abs 1 Z 2 lit b KStG erscheint sehr eingeschränkt.³⁰

Exkurs: Rückzahlung der KEST auf Antrag nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG

Beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs 3 Z 1 KStG, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind, ist gemäß § 21 Abs 1 Z 1a KStG die **Kapitalertragsteuer** für die von ihnen bezogenen Einkünfte gemäß § 27 Abs 2 Z 1 lit a, b und c EStG auf Antrag **zurückzuzahlen**,

²⁷ VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

²⁸ VwGH 22.9.1992, 88/14/0244.

²⁹ Achatz/Kirchmayr, KStG § 21 Rz 123; Daurer/Turcan in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 98 Anm 16.

³⁰ Moldaschl in Kofler/Lang/Rust/Schuchl/Spies/Staringer, KStG³ § 21 Rz 113.

soweit die KEST **nicht** aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat **angerechnet werden kann**. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis zu erbringen, dass die Kapitalertragsteuer ganz oder teilweise nicht angerechnet werden kann. Erfasst sind neben Dividenden und sonstigen Bezügen aus Aktien und GmbH-Anteilen auch gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie gleichartige Bezüge aus Genussrechten und Bezüge aus Partizipationskapital.³¹

Art 63 AEUV verbietet Maßnahmen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten. Auch wenn sich der Kapitalverkehr in Bezug auf Drittstaaten in einen anderen rechtlichen Kontext fügt als in die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und es Gründe für die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit geben kann, gilt diese Grundfreiheit grundsätzlich auch im Zusammenhang mit Drittstaaten.³² Die dafür nötigen Voraussetzungen sind:

- eine Portfoliobeteiligung,
- der ausländische Rechtsträger ist mit einer inländischen juristischen Person nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG 1988 vergleichbar,
- nach österreichischem Recht liegt kein Kapitalanlagefonds oder Immobilienfonds vor, ungeachtet dessen, ob dieser im Ausland intransparent behandelt wird (VwGH 13.1.2021, Ro 2018/13/0003),
- mit dem Ansässigkeitsstaat der Körperschaft besteht eine umfassende Amtshilfe.

1.2.2.2. Beschränkte Steuerpflicht inländischer Körperschaften (§ 1 Abs 3 Z 3 KStG)

Eine inländische Kapitalgesellschaft, die eigentlich unbeschränkt steuerpflichtig ist, weil sie ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland hat, ist gem § 1 Abs 3 Z 3 KStG nur mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG steuerpflichtig, wenn sie (sonst) nach **§ 5 KStG** oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit ist.

Inländische Kapitalgesellschaften, die von der unbeschränkten Steuerpflicht gem § 5 KStG oder nach anderen Bundesgesetzen befreit sind, sind mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG (beschränkt) steuerpflichtig. Die (beschränkte) Steuerpflicht erstreckt sich zunächst auf steuerabzugspflichtige Einkünfte (KESt und ImmoESt).

Einkünfte iSd § 99 EStG fallen nicht unter die beschränkte Steuerpflicht gem § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG. Ausnahmen ergeben sich in den Fällen des § 21 Abs 2 Z 1 bis 6 KStG.³³

Um Steuerumgehungen durch Auslandsveranlagungen zu verhindern, ist in § 21 Abs 3 Z 1 KStG normiert, dass sich die beschränkte Steuerpflicht auch auf ausländische Kapitalerträge inkl Kryptowährungen erstreckt, die den inländischen kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften iSd § 21 Abs 2 KStG vergleichbar sind, wie zB Zinsen aus Bankeinlagen oder Forderungswertpapiere bei einer ausländischen Bank oder Veräußerungsgewinne aus Aktien, bei denen aufgrund des Auslandsbezuges (keine inländische auszahlende oder depotführende Stelle iSd § 93 Abs 2 EStG) keine Kapitalertragsteuer im Inland erhoben wird.

³¹ KStR 2013 Rz 1489.

³² VwGH 11.9.2020, Ra 2020/13/0006 zu einer Canada Crown Corporation, die in Kanada von der Besteuerung befreit ist.

³³ KStR 2013 Rz 1496.

- **Beispiel**

Eine inländische GmbH ist gem § 5 KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Die GmbH unterhält ein Sparbuch bei einem inländischen Kreditinstitut und ein Wertpapierdepot bei einer Bank im Ausland.

Die Zinserträge, die auf dem Sparbuch beim inländischen Kreditinstitut erwirtschaftet werden, fallen unter das KEST-Regime. Das inländische Kreditinstitut muss den KEST-Abzug durchführen. Damit ist die Steuerpflicht abgegolten und es muss keine Veranlagung (hinsichtlich dieser Einkünfte) durchgeführt werden.

Die Erträge aus dem ausländischen Wertpapierdepot können nicht dem KEST-Regime unterliegen, weil Kreditinstitute im Ausland keine österreichische KEST einbehalten. Die GmbH muss diese Einkünfte in ihre Veranlagung aufnehmen.

- **Beispiel: Gemeinnützige GmbH**

Eine inländische GmbH, die grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig ist, kann die Voraussetzungen des § 5 Z 6 KStG erfüllen, wenn sie der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dient. Sie ist dann nur mehr beschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs 3 Z 3 KStG.

Eine nicht vollständig befreite Körperschaft bleibt hingegen mit ihren nicht befreiten Aktivitäten weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig. Man spricht von einer Teilsteuerplicht.³⁴ Da nach dem Wortlaut des § 24 Abs 4 KStG unbeschränkte Steuerpflicht schlechthin die Mindestkörperschaftsteuerpflicht begründet, führt somit auch eine teilweise bestehende unbeschränkte Steuerpflicht zur vollen Mindestkörperschaftsteuerpflicht.³⁵ Demzufolge entsteht für eine gemeinnützige Kapitalgesellschaft durch das Unterhalten von schädlichen Betrieben oder begünstigungsschädlichen Betrieben (Gewerbebetriebe oder begünstigungsschädliche Betriebe nach § 45 Abs 3 BAO) Mindestkörperschaftsteuerpflicht.³⁶ Eine im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erhobene KEST ist nicht auf die im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht veranlagte Körperschaftsteuer anrechenbar.³⁷ Für den nicht befreiten Teil ist eine Steuererklärung K 1 abzugeben.

Wird eine von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, hat sie auf den Beginn der Steuerpflicht den gemeinen Wert der bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen (§ 18 Abs 2 KStG). Dies hat zur Folge, dass die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Ein selbstgeschaffener Firmenwert ist dabei nicht anzusetzen, zumal es mangels eines plausiblen gemeinen Wertes des einzelnen Wirtschaftsgutes „Firmenwert“ zu gar keiner Aufwertung kommen kann.³⁸

1.3. Beginn der Steuerpflicht

Kapitalgesellschaften entstehen gesellschaftsrechtlich mit der **Eintragung im Firmenbuch**. Den Beginn der Steuerpflicht regelt § 4 Abs 1 KStG. Bei juristischen Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG beginnt die Steuerpflicht, wenn die Rechtsgrundlage „festgestellt“ ist und die juristische Person erstmalig nach **außen in Erscheinung** tritt. Dieses In-Erscheinung-Treten erfordert eine nach außen hin erkennbare Tätigkeit. Darunter fällt beispielsweise bereits die Eröffnung eines Bankkontos, das der Einzahlung des Stammkapitals zu dienen bestimmt ist.³⁹

³⁴ Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr, KStG § 5 Tz 8.

³⁵ UFS 23.7.2004, RV/0392-I/03; KStR 2013 Rz 1550.

³⁶ Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 24 Tz 67.

³⁷ VwGH 27.3.2002, 96/13/0073.

³⁸ VwGH 29.9.2022, Ra 2020/15/0020.

³⁹ VwGH 4.3.1987, 84/13/0239; 22.11.2012, 2012/15/0138.

Die beschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften (kein Sitz bzw Ort der Geschäftsleitung im Inland, aber mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar) beginnt mit dem Anfallen inländischer Einkünfte gem § 98 EStG.

1.3.1. Vorgründungsgesellschaft

Zivilrechtlich wird bei der Gründung zwischen der Vorgründungsgesellschaft und der Vorkörperschaft unterschieden. Einer **Vorgründungsgesellschaft** liegt die Verpflichtung von zwei (bei einer geplanten GmbH gegebenenfalls auch einer) oder mehreren Personen zugrunde, eine Körperschaft bzw Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit zu gründen. Auf sie finden die Vorschriften über den Vorvertrag iSd § 936 ABGB Anwendung. Wird die Vorgründungsgesellschaft wirtschaftlich tätig, liegt grundsätzlich eine **Mitunternehmerschaft** zwischen den Vorgründungsgesellschaftern vor.

Im Regelfall entsteht die **Vorgesellschaft** durch Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages. Vermögen und Schulden der Vorgründungsgesellschaft können auf die Körperschaft zivilrechtlich nur im Wege einer Übernahmevereinbarung übergehen. Wird die Vorgründungsgesellschaft unternehmerisch als Mitunternehmerschaft tätig, geht diese unternehmerische Tätigkeit nicht auf die Kapitalgesellschaft über. Dennoch geht die Verwaltungspraxis von einer solchen Zurechnung an die Kapitalgesellschaft aus, wenn die Geschäftstätigkeit innerhalb eines Zeitraumes von etwa drei Monaten vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erfolgte.⁴⁰

1.3.2. Vorgesellschaft

In der Zeit zwischen dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages und der Eintragung im Firmenbuch liegt zivilrechtlich eine Vorgesellschaft vor. Der Unterschied zur Vorgründungsgesellschaft besteht vor allem darin, dass der Gesellschaftsvertrag bereits abgeschlossen ist.⁴¹

Für Zwecke der Körperschaftsteuer bedeutet dies, dass die nach außen in Erscheinung tretende Vorgesellschaft nach hA mit der Kapitalgesellschaft ident ist, sofern die Kapitalgesellschaft tatsächlich in das Firmenbuch eingetragen wird.⁴² Mit dem Auftreten nach außen durch die Vorgesellschaft nimmt die Körperschaft am Wirtschaftsleben teil und ist sie somit als Körperschaftsteuersubjekt anzuerkennen. Die Vorgesellschaft ist körperschaftsteuerpflichtig, weil sie eine Vorstufe auf dem Weg zur endgültigen Rechtsform der Körperschaft darstellt und ihre Handlungen einer später zivilrechtlich wirksam entstandenen Körperschaft zugerechnet werden können; die nachfolgende Körperschaft setzt die Vorgesellschaft fort.⁴³ Das im Gründungsstadium anfallende Einkommen ist in diesem Fall der Kapitalgesellschaft zuzurechnen und im Wege der zutreffenden Einkünfte- bzw Gewinnermittlung zu erfassen. Somit gelten bereits die unternehmensrechtlichen Rechnungsvorschriften und die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (§ 5 Abs 1 EStG) sowie ein im Gesellschaftsvertrag festgelegtes, vom Kalenderjahr abweichendes WJ.

Kommt es zu keiner Eintragung ins Firmenbuch, liegt eine **unechte Vorgesellschaft** vor, die bei wirtschaftlicher Betätigung als **Mitunternehmerschaft** anzusehen ist.⁴⁴

⁴⁰ KStR 2013 Rz 143.

⁴¹ OGH 20.9.2005, 5 Ob 74/05a. Im Innenverhältnis entstehen durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrages zwischen den Gründern besondere zivilrechtliche Schutzpflichten und Treuepflichten, deren Verletzung zum Schadenersatz verpflichtet. Die wesentlichste Gründerpflicht ist die Mitwirkung bei den zur Entstehung der GmbH erforderlichen Handlungen. Die Gründer sind daher vor allem zur Erbringung der vor der Anmeldung der Gesellschaft zu leistenden Einlagen an die Vorgesellschaft zu Händen ihrer Geschäftsführer verpflichtet und müssen an der Vollendung der juristischen Person durch Beseitigung etwaiger Eintragungshindernisse mitwirken.

⁴² Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 4 Tz 19.

⁴³ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG³⁰ § 4 Tz 24 mwN.

⁴⁴ KStR 2013 Rz 147; Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG³⁰ § 4 Tz 29 mwN.