

A. Allgemeiner Teil

1. Allgemeines

1.1. Anwendungsbereich

Nach § 1 KStG sind nur Körperschaften steuerpflichtig. Vom KStG sind auch Betriebe gewerblicher Art und die nichtrechtsfähigen Gebilde (nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und Zweckvermögen) erfasst. „Nichtrechtsfähig“ bedeutet nicht das Fehlen jeglicher Rechtsfähigkeit, sondern fehlende Rechtspersönlichkeit (VwGH 3.3.1987, 86/14/0128).

Der Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges fiktives Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

1.2. Gesellschaftsformen

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 inländischen 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

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

² VwGH 23.10.1997, 96/15/0117.

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

- **Neue Rechtsform: FlexCo**

Mit dem Flexible-Kapitalgesellschafts-Gesetz (FlexKapGG) wurde Ende 2023 die neue Rechtsform der **Flexiblen Kapitalgesellschaft** (FlexCo) geschaffen.⁴ Die Gesellschaft ist juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit. Das Stammkapital muss mindestens 10.000 € betragen. FlexCo können erstmalig **ab 1.1.2024** gegründet bzw. eingetragen werden. Für die Veranlagung 2023 ist die neue Rechtsform daher noch nicht zu beachten.

Die Eintragung in das österreichische Firmenbuch ist eine konstitutive Voraussetzung für das Entstehen einer juristischen Person (§ 34 Abs 1 AktG, § 2 Abs 1 GmbHG).

1.3. Sitztheorie oder Gründungstheorie

Das **Personalstatut** (Gesellschaftsstatut) einer juristischen Person entscheidet über ihre **Rechts- und Handlungsfähigkeit** (§ 12 IPRG). Damit ist das Personalstatut für die Rechte und Pflichten der Organe, deren Vertretungsmacht und auch für das Ende der Gesellschaft (ihrer Rechtsfähigkeit) maßgeblich.⁵

1.3.1. Sitztheorie

Gemäß § 10 IPRG ist das Personalstatut einer juristischen Person das Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat. **Hauptverwaltungssitz** ist der Ort, „an dem die Zentralverwaltung tatsächlich geführt wird“.⁶ Der Ort des Hauptverwaltungssitzes muss nicht ident sein mit dem Sitz laut Satzung oder Registereintragung.⁷ Der Satzungssitz begründet nur eine widerlegbare Vermutung für den Hauptverwaltungssitz. Hat eine ausländische Gesellschaft ihren **tatsächlichen Verwaltungssitz** im Inland, ist ihr nach der **Sitztheorie** die Qualifizierung als juristische Person zu versagen.⁸ Dies ist einerseits darauf zurückzuführen, dass das österreichische Gesellschaftsrecht die ausländische Rechtsform nicht kennt (numerus clausus der Gesellschaftsformen) und die ausländische Rechtsform nicht ins Firmenbuch eingetragen werden kann (dies wäre Voraussetzung für das Entstehen einer inländischen juristischen Person). § 2 FBG enthält einen Katalog der ins Firmenbuch einzutragenden Rechtsträger, der mit materiellrechtlichen Regelungen, die eine entsprechende Anmeldungs- bzw. Eintragungspflicht vorsehen, korrespondiert.⁹

Als „Scheinauslandsgesellschaft“ werden zivilrechtliche Gesellschaften bezeichnet, die, obwohl sie ihren Verwaltungssitz im Inland haben, nach einem ausländischen Recht gegründet worden sind.¹⁰

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

⁴ Siehe ausführlich zur neuen FlexCo: Ludvik/Grabmayr, Die flexible Kapitalgesellschaft, SWK 26/2023, 1015.

⁵ OGH 19.10.2011, 4 Ob 119/11w mwN.

⁶ ErläutRV 784 BlgNR XIV. GP, 23.

⁷ Gruber/Harrer, GmbHG², § 107 Rz 22.

⁸ VwGH 20.6.2000, 98/15/0008.

⁹ Potyka in Straube/Ratka/Rauter, UGB I⁴ § 2 FBG Rz 1.

¹⁰ ZB Thomale, Die Scheinauslandsgesellschaft in der Krise – Gläubigerschutz zwischen Gesellschafts- und Insolvenzstatut, JBI 2021, 14 (15); Rüffler, Die Behandlung von Scheinauslandsgesellschaften, GeS 2005, 411; OGH 13.9.2007, 6 Ob 146/06y.

Im Falle des **Zuzugs** (Verlegung des Hauptverwaltungssitzes) einer ausländischen Gesellschaft ins Inland wird Österreich zum Sitzstaat. § 10 IPRG verweist auf die Anwendung österreichischen GmbH- bzw AG-Rechts. Mangels Einhaltung der österreichischen Gründungsvorschriften des GmbHG bzw des AktG und mangels inländischer Firmenbucheintragung ist das ausländische Gebilde nicht als GmbH bzw AG anzuerkennen und ist zumindest als Kapitalgesellschaft untergegangen.¹¹ Eine Einstufung als GesbR oder Einzelunternehmer (wenn es nur einen Gesellschafter gibt) kommt in Betracht.¹²

Nach der Rechtsprechung des OGH führt der **Wegfall der Rechtsfähigkeit** durch eine analoge Anwendung des § 142 UGB zu einem Übergang des Vermögens (und der Rechtsverhältnisse¹³) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.¹⁴ Zurechnungsobjekte der Rechte und Pflichten sind die Gesellschafter (der GesbR), die auch die Vertragspartner eines Dritten sind.¹⁵ Die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft (und damit die Haftungsbeschränkung der Gesellschafter) entfällt mit dem Wegfall der Rechtsfähigkeit; es kann auf die dahinter stehenden Gesellschafter zurückgegriffen werden.

Eine (echte) **Zweigniederlassung** ist ein vom Sitz räumlich getrennter, mit eigener Organfunktion ausgestatteter, wirtschaftlich selbstständiger Geschäftsbetrieb. Die Zweigniederlassung verfügt über keine Rechtsfähigkeit, Träger der Rechte und Pflichten ist die ausländische Gesellschaft.¹⁶ Eine echte Zweigniederlassungsbegründung unter Aufrechterhaltung des ausländischen Hauptverwaltungssitzes ist möglich.¹⁷

Eine in einem anderen Staat registrierte Gesellschaft, die nach dessen Recht gültig existiert, ist nach dem österreichischen Gesellschaftsstatut dann als **ausländische Gesellschaft** in Österreich anzuerkennen, wenn sie ihren Hauptverwaltungssitz in diesem ausländischen Staat hat.

1.3.2. Gründungstheorie

Nach der Gründungstheorie (Inkorporationstheorie) bestimmt sich die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer ausländischen Gesellschaft nach dem Recht jenes Staates, in dem sie gegründet wurde.

Die in § 10 IPRG vertretene Sitztheorie steht mit der **Niederlassungsfreiheit** des AEUV in Widerspruch.¹⁸ Nach der Rechtsprechung des EuGH nehmen die Gründe, aus denen eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat errichtet wurde, sowie der Umstand, dass sie ihre Tätigkeit ausschließlich oder nahezu ausschließlich im Mitgliedstaat der Niederlassung ausübt, dieser nicht das Recht, sich auf die durch den AEUV-Vertrag garantierte Niederlassungsfreiheit zu berufen, es sei denn, im konkreten Fall wird ein Missbrauch nachgewiesen.¹⁹ Im Umstand, dass die Gesellschaft im **Gründungsstaat keine Tätigkeit** entfaltet, ist **kein Rechtsmissbrauch** zu erblicken.²⁰ Somit ist die Rechtsfähigkeit von Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU gegründet wurden, in Österreich anzuerkennen. Aber auch im Verhältnis zu den **EW-Staaten**

¹¹ Zur gleichen Rechtsansicht in Deutschland siehe zB BFH 8.1.2019, II B 62/18 mwN.

¹² OGH 27.5.2006, 6 Ob 45/06w; OGH 11.5.2006, 8 Ob 54/06h; OGH 27.1.2022, 9 Ob 74/21d. Gruber/Harrer, GmbHG², § 107 Rz 29.

¹³ Vgl Hayden/Hayden, Rechtsfähigkeit und Typenvergleich von in Österreich ansässigen UK-Ltd nach dem Brexit – gesellschaftsrechtsautonome Auslegung des § 1 Abs 2 KStG? RdW 2022, 571 (573).

¹⁴ OGH 27.1.2022, 9 Ob 74/21d.

¹⁵ OGH 22.2.2000, 1 Ob 266/99w.

¹⁶ OGH 29.8.2019, 6 Ob 40/19d.

¹⁷ Vgl Derntl, Zur Dienstgebereigenschaft der britischen Limited nach dem Brexit, ASoK 2023, 180.

¹⁸ OGH 15.7.1999, 6 Ob 124/99z.

¹⁹ EuGH 30.9.2003, C-167/01, Rs *Inspire Art*.

²⁰ EuGH 9.3.1999, C-212/97, Rs *Centros*, Rn 26; EuGH 5.11.2002, C-208/00, Rs *Überseering*, Rn 82, EuGH 10.12.2015, C-594/14, Rs *Kornhaas*, Rn 23.

Island, Liechtenstein und Norwegen gilt gem Art 31 EWR-Abkommen die Niederlassungsfreiheit.²¹ Schließlich kann sich die Rechtsfähigkeit einer ausländischen Gesellschaft auch dann nach der Gründungstheorie richten, wenn die Niederlassungsfreiheit auf Grund eines Staatsvertrages ausgedehnt wurde.²²

Im Ergebnis ist die Rechtsfähigkeit und Handlungsfähigkeit der in einem Mitgliedstaat rechtswirksam errichteten ausländischen juristischen Person im Zusammenhang mit der Errichtung einer Zweigniederlassung in Österreich nach jenem Recht zu beurteilen, nach dem die juristische Person gegründet wurde. Allerdings schadet es der Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft auch nicht, wenn sich Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung nicht im Gründungsstaat, wohl aber in einem anderen Mitgliedstaat befinden. Die Niederlassungsfreiheit kommt damit auch einer nach dem Recht eines Mitgliedstaates rechtmäßig errichteten Gesellschaft zugute, die im Gründungsstaat selbst nur ihren statutarischen Sitz hat, dort jedoch keine Geschäftstätigkeit entfaltet und deren Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet.²³

1.3.3. Zweigniederlassung und Firmenbuch

Liegt der Sitz einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Ausland, so ist die Gesellschaft in das Firmenbuch einzutragen, wenn sie eine inländische Zweigniederlassung hat (§ 107 Abs 1 GmbHG; § 254 AktG). Gesellschaften mit österreichischem Personalstatut sind von dieser Bestimmung nicht erfasst.²⁴ Die Eintragung im Firmenbuch ist auch in diesem Fall nur von deklarativer Bedeutung.

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

1.4. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

1.4.1. 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 ausländische 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.²⁵ Juristische

²¹ Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), AktG, Band I und II, 3. Aufl (2021), § 254 Rz 41.

²² Vgl BFH 8.1.2019, II B 62/18.

²³ OGH 15.7.1999, 6 Ob 124/99z.

²⁴ Vgl Ratka in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG §§ 107–114 Rz 51; Burgstaller/Pilgerstorfer in Jabornegg/Artmann, UGB² § 12 Rz 4.

²⁵ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Tz 903; BFG 24.8.2020, RV/3101207/2016.

1.4. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Personen des Privatrechts sind vor allem die Kapitalgesellschaften (GmbH, AG), die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereine und Privatstiftungen.

Neben der Anknüpfung an inländisches Zivilrecht sind auch ausländische Gebilde mit inländischem Sitz oder Ort der Geschäftsleitung unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn dieses ausländische Gebilde einer inländischen juristischen Person des privaten Rechts vergleichbar ist. Damit wurde der **Typenvergleich** für ausländische Rechtsgebilde mit inländischem Ort der Geschäftsleitung gesetzlich verankert.²⁶ Gem § 24c Z 88 KStG ist § 1 Abs 2 Z 1 idF AbgÄG 2023 auf alle offenen Verfahren anzuwenden.

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) und nach Österreich „zugezogen“ ist. Die herrschende Ansicht²⁷ ging bereits in der Vergangenheit 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. Für den VwGH ist auf Grund der Gesetzesänderung mit dem AbgÄG 2023 nicht erkennbar, dass die Frage, ob eine nach dem Recht eines Drittstaates errichtete Gesellschaft, deren Ort der Geschäftsleitung und Sitz der Hauptverwaltung sich in Österreich befindet, in Österreich der Körperschaftsteuer unterliegt, noch für eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle von Bedeutung sein könnte.²⁸

Drittstaats-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.²⁹

Der „Director“ der Jersey-Gesellschaft kann zur Geschäftsführerhaftung gem § 9 BAO herangezogen werden, wenn in Österreich keine Steuererklärungen abgegeben werden und dadurch dem Fiskus ein Steuerausfall entsteht.³⁰

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.³¹

§ 1 Abs 2 Z 1 KStG idF AbgÄG 2023 erfasst jedoch auch Gesellschaften, die in einem Drittland gegründet wurden und deshalb auf sie die Sitztheorie (für zivilrechtliche Zwecke) anwendbar ist.

²⁶ ErläutRV 2086 BlgNR 27. GP, 16.

²⁷ *Blasina/Modarressy in Lachmayr/Strimitzer/Vock*, KStG³⁶ § 1 Tz 30; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 306; *Dommès/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.

²⁸ VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019.

²⁹ 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.

³⁰ VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019.

³¹ 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?

Zivilrecht

Ohne entsprechende Übergangsregelungen gilt für britische „Limiteds“ die Rechtsprechung des EuGH³² (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.³³ 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.³⁴ Die Anerkennung als ausländische juristische Person der britischen Limited mit inländischem Verwaltungssitz hat am 31.12.2020 geendet.³⁵ Damit droht zivilrechtlich 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.³⁶ Nach österreichischem Gesellschafterstatut liegt nunmehr eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor (wenn an der Limited mehrere Personen beteiligt sind) bzw ist im Fall eines Alleingeschafters von der Zuordnung an ihn als Einzelunternehmer auszugehen (§ 142 UGB analog mit der Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge).³⁷

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.

Steuerrecht

Das Bundesfinanzgericht ging in einer (ersten) Entscheidung³⁸ – der damaligen Literaturmeinung folgend³⁹ – 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 Anteilsinhaber 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.⁴⁰

³² EuGH 9.3.1999, C-212/97, *Centros*; 5.11.2002, C-208/00, *Überseering*; 30.9.2003, C-167/01, *Inspire Art*.

³³ Siehe *Brugger*, SWK 28/2017, 1189.

³⁴ BGBl I 2019/25, sofern ein Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland ohne Austrittsabkommen gem Art 50 Abs 2 EUV erfolgt.

³⁵ Vgl <https://www.bmj.gv.at/themen/EU-und-Internationales/brexit.html> (abgerufen am 20.8.2023); *Ficik*, Internationales Zivilverfahrensrecht und IPR zwischen Österreich und dem Vereinigten Königreich nach dem Brexit, ÖJZ 2021/17.

³⁶ OGH 27.1.2022, 9 Ob74/21d, Rz 27; OGH 24.5.2022, 10 Ob 41/21h.

³⁷ OGH 27.1.2022, 9 Ob74/21d, Rz 39; OGH 24.5.2022, 10 Ob 41/21h.

³⁸ BFG 30.12.2021, RV/2100708/2019.

³⁹ Vgl *Franke*, Ertragsteuerliches zum Brexit, taxlex 2021, 91.

⁴⁰ Vgl *Adensamer/Kristov*, Brexit und Statutenwechsel bei Kapitalgesellschaften, RdW 2022/434.

1.4. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

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 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.⁴¹

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 Geschäftsleitung⁴² (§ 27 BAO) im Inland liegt, besteht unbeschränkte Steuerpflicht. Dies gilt uE auch schon vor den Änderungen durch das AbgÄG 2023.

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.⁴³ 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.⁴⁴ 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.⁴⁵

Indizien für die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft sind unter anderem:⁴⁶

- Eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht;
- starres, ergebnisunabhängiges, im Eigentum der Gesellschaft stehendes Gesellschaftskapital;

⁴¹ BFH 13.10.2021, I B 31/21. Siehe auch *Beiser*, Die Personenqualität ausländischer Kapitalgesellschaften, GesRZ 2022, 72.

⁴² 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.

⁴³ *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.

⁴⁴ *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.

⁴⁵ BFH 20.8.2008, I R 34/08.

⁴⁶ KStR 2013 Rz 133.

- 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.⁴⁷

Verfahrensrechtlich folgt aus der Qualifizierung einer Drittlandsgesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt, dass die Erledigung an dieses Subjekt zu richten ist.

1.4.2. 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

⁴⁷ VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0004.

1.4. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

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

1.4.2.1. 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 irische „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.⁴⁸

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 Verhältnisse abzustellen, und zwar ungeachtet dessen, ob die Einkünfte Betriebseinnahmen eines ausländischen Betriebes sind.⁴⁹

⁴⁸ VwGH 11.12.2003, 2000/14/0165.

⁴⁹ VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

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.⁵⁰

- **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.⁵¹ Der Anwendungsbereich des § 21 Abs 1 Z 2 lit b KStG erscheint sehr eingeschränkt.⁵²

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**, 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-

⁵⁰ VwGH 22.9.1992, 88/14/0244.

⁵¹ Achatz/Kirchmayr, KStG § 21 Rz 123; Daurer/Turcan in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 98 Anm 16.

⁵² Moldaschl in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³ § 21 Rz 113.