

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. Politische Parteien sind wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln, wenn ihnen gemäß § 1 Abs. 4 des Parteiengesetzes 2012, BGBl. I Nr. 56/2012, Rechtspersönlichkeit zukommt.
3. Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3. Dies gilt auch für den Fall einer umfassenden Befreiung.

Erlässe

07.05.2015	BMF-010203/0108-VI/6/2015
04.07.2014	EAS 3336
19.09.2011	BMF-010221/1313-IV/4/2011
18.10.2010	BMF-010221/2575-IV/4/2010
15.01.2010	EAS 3114
06.02.2008	EAS 2938
20.07.2007	EAS 2869

Literaturverzeichnis

1. Kommentare

Achatz/Kirchmayr, Kommentar zum KStG (2011); *Hofstätter/Reichel*, EStG (2011); *Bergmann/Bieber*, KStG – Update-Kommentar (2015); *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG-Kommentar² (2016); *Jakom*, EStG Kommentar¹⁰ (2017).

2. Monografien

Aigner/Kofler/Tumpel, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht (2004); *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004); *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005); *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007); *Bodis*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften (2011); *Kubik*, Der Trust im Steuerrecht (2011); *Hammer*, Ausländische Stiftungen und vergleichbare Strukturen im österreichischen Steuerrecht (2012); *Aigner G.*, Der inländische Investmentfonds im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht (2014); *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015); *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁵ (2015); *Peyerl*, Die Verlagerung von Einkünften (2015); *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten (2015); *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Kommentar (2016); *Marschner*, Investmentfonds in Fallbeispielen⁵ (2017).

3. Beiträge in Fest- bzw Gedenkschriften

Lechner, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl*, in FS Stoll (1990) 395; *Loukota H.*, Der Einfluss des österreichischen Ertragsteuerrechtes auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 263; *Aigner D./Kofler*, Grenzen der grenzenlosen Verlustverwertung – Überlegungen zum Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, in BMF/JKU, Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2010) 17; *Bendlinger*, Systematische Lösung internationaler Steuerfälle, vwt 3/2010, 114; *Jirousek*, Die österreichische DBA-Politik, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 409; *Kofler G.*, Das Verhältnis zwischen primären und sekundärem Unionsrecht im direkten Steuerrecht, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 433; *Schuch*, § 42 InvFG – ein zweischneidiges Schwert, in BMF/JKU, Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2010) 361; *Aigner D./Kofler G./Kofler H./Tumpel*, Grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen und hybride Gesellschaften in § 10 Abs 2 KStG und § 94 Z 2 EStG, in Kammer der Wirtschaft-

streuänder, Fachsenat für Steuerrecht, GS Bruckner (2013) 355; *Bendlinger*, Besteuerungsnachweise als Voraussetzung für die DBA-rechtliche Steuerfreistellung von Auslandseinkünften, SWI 2013, 244; *Bodis/Ludwig*, Steuerlicher Durchgriff durch ausländische "Körperschaften", RdW 2013/616 (621); *Lechner*, Intransparenz vs Transparenz von "Sitzgesellschaften", in *Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/Torggler*, in FS Torggler (2013) 749; *Kofler*, Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Einzelmaßnahmen nach § 48 BAO, in *Blasina/Kirchmayr-Schliesseberger/Knörzer/Mayr/Unger*, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, FS Tanzer (2014) 377; *Lechner*, Überlegungen zur Einkünftezurechnung an ausländische Stiftungen, in *Blasina/Kirchmayr-Schliesseberger/Knörzer/Mayr/Unger*, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, FS Tanzer (2014) 155;

4. Beiträge in Sammelwerken

Ehrke-Rabel, Einkünftezurechnung bei Körperschaften aus österreichischer und deutscher Sicht, in *Lang/Schuch/Staringer*, Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 27; *Hasanovic*, Einkünftezurechnung im DBA-Recht und Personengesellschaften, in *Lang/Schuch/Staringer*, Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 85; *Kubik*, Einkünftezurechnung im DBA-Recht und Trusts, in *Lang/Schuch/Staringer*, Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 119; *Steindl*, Einkünftezurechnung und Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, in *Lang/Schuch/Staringer*, Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 47; *Blum/Pinetz*, Anwendungsbereich der reformierten Kapitalanlagefondsbesteuerung, in *Engel-Kazemi/Blum/Damm/Kammel/Pejhojsky/Pinetz*, Investmentfonds – Aufsicht und Besteuerung (2015) 71; *Blum/Pinetz*, Investmentfonds im internationalen und europäischen Steuerrecht, in *Engel-Kazemi/Blum/Damm/Kammel/Pejhojsky/Pinetz*, Investmentfonds – Aufsicht und Besteuerung (2015) 159;

5. Beiträge in Zeitschriften

Lang, Irrwege der DBA-Auslegung am Beispiel der Besteuerung von Lehrbeauftragten, SWI 1998, 508; *Loukota H.*, Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, SWI 1998, 559; *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts bei der Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1999, 61; *Jirousek*, Verordnung zur Durchführung von § 48 BAO, ÖStZ 2003/35 (29); *Steiner G.*, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen – "Typenvergleich", ÖStZ 2007/369 (160) und ÖStZ 2007/408 (204); *Petritz*, Der Ort der Geschäftsleitung bei Beherrschungsverhältnissen, Management- und Treuhandverträgen, RdW 2008/447 (492); *Bieber/Finsterer/Lehner*, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich, ZFS 2009, 31, 63 sowie 126; *Hosp*, Steuerliche Änderungen in Liechtenstein und die Folgen für Stiftungen mit österreichischen Stiftern oder Begünstigten, ZFS 2009, 36; *Marschner/Stefaner*, Die Zulässigkeit von Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten aufgrund fehlender Amts- und Vollstreckungshilfe, SWI 2009, 372; *Stoll/Bramerdorfer*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 48 BAO, FJ 2009 (Sonderbeilage zum 7/8); *Marschner/Renner*, Die Erzielung "höchstpersönlicher" Einkünfte durch "Zwischenschaltung" einer Kapitalgesellschaft, FJ 2010, 255; *Prillinger*, SWI-Jahrestagung: Auslandsverluste vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, SWI 2010, 176; *Zorn*, Gleichheitswidrigkeit der nationalen Norm aufgrund unionsrechtlicher Modifikation ihres Inhaltes, RdW 2010/741 (736); *Lang*, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht? ÖStZ 2011/1070 (593); *Cupal/Petutschnig*, Von der pauschalen Betrachtung des Einzelfalls – Sind wirklich alle liechtensteinischen Stiftungen transparent? RdW 2012/660 (627); *Mayr G.*, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anzuerkennen? RdW 2012/455 (433); *Leitgeb/Strimitzer*, Alternative Investmentfonds Manager-Gesetz - ausgewählte aufsichts- und steuerrechtliche Aspekte, RdW 2013/516 (522); *Loidl/Moshammer/Rosenberger*,

Anrechnungsmethode(n), SWK 2013, 756; *Petritz-Klar*, Der Begriff des ausländischen Kapitalanlagefonds nach dem AIFMG, RdW 2013/492 (501); *Petritz-Klar*, Zweifelsfragen zum AIFMG aus steuerlicher Sicht, SWI 2013, 535; *Frommelt/Kirchmayr/Schuchter*, Alle liechtensteinische Stiftungen missbräuchlich? SWK 2014, 948; *Haas*, Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung bei österreichischen Privatstiftungen mit deutschen Begünstigten, SWI 2014, 275; *Lochmann*, Missbrauchsbestimmungen und liechtensteinische Strukturen, SWK 2014, 795 *Pampel*, OECD-Deliverable zu BEPS-Action 6: Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Gesellschaften in Gefahr? SWI 2014, 502; *Pinetz*, Abgrenzungsfragen beim Begriff des "alternativen Investmentfonds" aus steuerrechtlicher Perspektive, SWK 2014, 708; *Pinetz*, Die Ausnahmebestimmungen vom AIF-Begriff im Steuerrecht, SWK 2014, 1294; *Polivanova-Rosenauer*, Umsetzung der AIF-Richtlinie und neuer steuerlicher Fonds begriff in Österreich, RdF 2014, 38; *Schnee Weiss*, US-amerikanische LLC als Alternative zur österreichischen GmbH? GES 2014, 450; *Siller/Hözl*, Wesentliche Erweiterung des Begriffs des ausländischen Immobilienfonds durch das AIFMG, ÖStZ 2014/278 (189); *Staats*, Zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen – Der OECD-Bericht zu Maßnahme 2 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2014, 749; *Benedetter/Knörzer*, Die Auswirkungen eines Widerrufsvorbehalts auf die steuerliche Transparenz privatnütziger Stiftungen im Rechtsvergleich, ZFS 2015, 223; *Fraberger*, Grundsatzaussagen zur steuerlichen Abschottungswirkung von liechtensteinischen Stiftungen, ZFS 2015, 295; *Fraberger*, VwGH: Grundsatzaussagen zur steuerlichen Abschottungswirkung von liechtensteinischen Stiftungen, ZFS 2015, 81; *Graussam/Haselsteiner*, Qualifikation ausländischer Gesellschaftsformen anhand des Typenvergleichs, taxlex 2015, 323; *Kubik*, Der Trust im DBA-Recht – ausgewählte Fragestellungen, ZFS 2015, 242; *Lechner*, Abgabenrechtliche Grundsatzfragen von Offshore-Strukturen, SWK 2015, 397; *Loukota*, Neue DBA-Vorschrift zur Behandlung hybrider Personengesellschaften, SWI 2015, 102; *Petritz*, Österreichische (Höchst-)Gerichte entscheiden zu liechtensteinischen Stiftungen aus steuerlicher Sicht, PSR 2015, 71; *Spies*, Die Wegzugsbesteuerung im österreichischen Recht: System oder Chaos? ÖStZ 2015/382 (283) und 2015/422 (316); *Stanek*, Konzernbegriff und steuerliche Zurechnung, taxlex 2015, 337 und 2016, 10; *Wytrzens*, Die Behandlung von liechtensteinischen Stiftungen in Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2015/898 (667); *Hohenwarter-Mayr/Marchgraber*, Kein Typenvergleich bei EU-Gesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie? StAW 2016, 3; *Knesl/Petutschnig*, Der tschechische Trust im österreichischen Ertragsteuerrecht, SWI 2016, 416; *Marschner/Renner*, Ende der Zwischenschaltungsmöglichkeit von Kapitalgesellschaften, SWK 2016, 349; *Bendlinger*, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450; *Brightwell/Luka*, Die neue Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft als neuer Alternative Investment Fonds (AIF), ÖStZ 2017/549 (374); *Jirousek/Zöhrer/Dziwinski*, Die Auswirkungen des MLI auf das österreichische DBA-Netzwerk, ÖStZ 2017/592 (393); *Kudert/Birk*, Einsatz ausländischer Basisgesellschaften und Haftung des (faktischen) Geschäftsführers, IStR 2017, 6; *Ludwig*, Widerrufliche liechtensteinische Stiftungen und deren DBA-Berechtigung, SWI 2017, 518; *Siller/Schaffer*, Ausländische Holdinggesellschaften im Spannungsfeld von Einkünftezurechnung und Missbrauch, ÖStZ 2017/498 (321).

Inhaltsübersicht

Tz

1. Allgemeines zur Besteuerung von Körperschaften (Abs 1)	1
2. Unbeschränkte Steuerpflicht (Abs 2)	4
2.1. Juristische Person des privaten Rechts	6
2.1.1. Allgemeines	6
2.1.2. Kapitalgesellschaften und andere inländische Körperschaften	9

2.1.3. Typenvergleich bei ausländischen Körperschaften	22
2.1.4. Zurechnung der Einkünfte an die Körperschaft	34
2.1.5. Besonderheiten bei Stiftungen	38
2.2. Ausnahme Alternativer Investmentfonds	47
2.2.1. Allgemeines	47
2.2.2. Anwendungsbereich des alternativen Investmentfonds	49
2.2.3. Vorgang der Umqualifizierung in einen AIF und Übergangsregelung	52
2.2.4. Der ausländische InvF nach dem Auffangtatbestand	56
2.2.5. Besonderheiten bei Immobilienfonds bzw AIF in Immobilien	58
2.3. Inlandsbezogenheit der unbeschränkten Steuerpflicht	60
2.3.1. Allgemeines	60
2.3.2. Sitz im Inland	62
2.3.3. Geschäftsleitung im Inland	65
2.4. Rechtsfolge der unbeschränkten Steuerpflicht und Einschränkung durch internationales Steuerrecht	73
2.4.1. Besteuerung des Einkommens, Zu- und Wegzug der Körperschaft	73
2.4.2. Zwischenstaatliches Steuerrecht	78
2.4.3. Einseitige Vermeidung der Doppelbesteuerung	88
2.4.4. Unionsrecht	89
3. Beschränkte Steuerpflicht (Abs 3)	95
3.1. Ausländische Körperschaften (Z 1)	96
3.2. Inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts (Z 2)	99
3.3. Von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite inländische Körperschaften (Z 3)	103

1. Allgemeines zur Besteuerung von Körperschaften (Abs 1)

Die aktuelle Fassung des § 1 KStG besteht in grundsätzlich **unveränderter Form** ¹ seit Erlassung des KStG 1988 und kann auf Vorgängerbestimmungen zurückgreifen (siehe *Achatz/Bieber* in *A/K* § 1 Rz 1 ff, *Hohenwarter-Mayr* in *L/R/S/S* § 1 Tz 1 ff). Nach Erlassung des § 1 im Rahmen des KStG 1988 wurde § 1 Abs 3 Z 3 KStG über die beschränkte Steuerpflicht von befreiten Körperschaften eingefügt (BGBl 1995/21, I 2012/22). § 186 Abs 7 InvFG sieht für Alternative Investmentfonds (AIF) eine Ausnahme vor, wonach manche Körperschaften (= AIF) nicht als Körperschaft im Sinne des § 1 gelten (BGBl I 2013/135; Tz 47 ff). Zu Neuerungen der KStR 2013 gegenüber den KStR 2001 siehe *Bieber/Tratlehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG – Update-Kommentar Tz 14 ff.

- 2 § 1 Abs 1 definiert jene **Personen**, die unter die **Besteuerung nach dem KStG** fallen; dies sind Körperschaften (persönliche Steuerpflicht nach dem KStG); § 186 Abs 7 InvFG nimmt manche Körperschaften wiederum aus dem Anwendungsbereich des KStG aus. § 1 Abs 2 definiert die unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (Sitz oder Geschäftsleitung im Inland). § 1 Abs 3 regelt die beschränkte Steuerpflicht, worunter einerseits ausländische Körperschaften sowie andererseits bestimmte inländische Körperschaften (Körperschaften öffentlichen Rechts sowie von der KSt befreite Körperschaften) fallen. Das österreichische Ertragsteuerrecht kennt nur eine Besteuerung als Körperschaft oder als natürliche Person. Die Besteuerung der Einkommen natürlicher Personen erfolgt nach dem EStG (Definition von unbeschränkter sowie beschränkter Steuerpflicht in § 1 EStG); Einkommen der Körperschaften nach dem KStG. Allerdings sind einige Vorschriften des EStG (zB über die Einkunftsarten) auch im Rahmen des KStG anzuwenden.
- 3 **Abgrenzung zu anderen Vorschriften:** § 1 regelt den Anwendungsbereich in Bezug auf die erfassten Steuersubjekte (persönliche Steuerpflicht von Körperschaften); zwei Detailbereiche nämlich die Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 2) sowie von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (§ 3) werden in den §§ 2 f geregelt, sodass die §§ 1-3 die unter das KStG fallenden Steuersubjekte definiert. Im Bereich der Zurechnung von Einkünften an Körperschaften ist die einschränkende Bestimmung § 2 Abs 4a EStG zu beachten (Einschränkung der freien Rechtsformwahl; vgl Tz 37 sowie § 7 Tz 17 ff).

2. Unbeschränkte Steuerpflicht (Abs 2)

- 4 Die Anwendbarkeit des KStG bezieht sich gem § 1 Abs 1 nur auf **Körperschaften**, Abs 2 behandelt unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften während Abs 3 sich auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften bezieht. § 1 Abs 2 S 2 zählt drei Arten von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften auf, nämlich (Z 1) die juristischen Personen des privaten Rechts (Tz 6 ff), (Z 2) Betriebe gewerblicher Art (siehe § 2; *Achatz/Bieber* in *A/K* § 1 Tz 211 ff) sowie (Z 3) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (siehe § 3; *Achatz/Bieber* in *A/K* § 1 Tz 228 ff). Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sind gem § 2 als Betrieb (und nicht im Rahmen der KöR) körperschaftsteuerpflichtig (vgl § 2 Tz 18 ff). § 3 enthält einen Auffangtatbestand für Fälle, bei denen das Einkommen weder nach dem EStG noch nach dem KStG besteuert wird. § 3 enthält eine subsidiäre Körperschaftsteuerpflicht (§ 3 Tz 7 f). Bestimmte Körperschaften werden von § 186 Abs 7 InvFG als AIF von der Besteuerung nach dem KStG ausgenommen; deren Besteuerung erfolgt nach

dem Transparenzprinzip des InvFG beim jeweiligen Gesellschafter bzw Anteilshaber (Tz 37 ff).

In erster Linie stellt sich – wie erwähnt – die Frage, ob ein Gebilde als Körperschaftsteuersubjekt in Frage kommt; erst in zweiter Linie stellt sich die Frage nach der **Reichweite der Steuerpflicht** im Rahmen der unbeschränkten bzw beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (*Hohenwarter-Mayr* in *L/R/S/S* § 1 Rz 11). Die unbeschränkte Steuerpflicht verlangt einen Bezug zum Inland, also einen inländischen Sitz (Tz 53 ff) oder eine inländische Geschäftsleitung (Tz 66 ff) der Körperschaft, ansonsten beschränkte Steuerpflicht (Tz 96 ff) vorliegt. Bei Inlandsbezug zu mehreren Staaten ist zu entscheiden, welchem Staat eine Körperschaft als Ansässigkeitsstaat zuzuordnen ist (Tz 82). 5

2.1. Juristische Person des privaten Rechts

2.1.1. Allgemeines

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf **juristische Personen des privaten Rechts**; die ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtigen Betriebe gewerblicher Art (§ 2) sowie nicht rechtsfähige Personenvereinigungen etc (§ 3) werden unter den angegebenen Bestimmungen kommentiert. Es besteht keine Identität des steuerlichen Begriffs mit dem zivilrechtlichen Begriff Körperschaft (KStR 2013 Rz 1). Die Zugehörigkeit einer Körperschaft zu einer Unternehmensgruppe gem § 9 als Gruppenmitglied lässt die Eigenschaft als Steuersubjekt unberührt, obwohl das steuerliche Ergebnis beim Gruppenträger erfasst wird (vgl § 9 Tz 52 ff). 6

Die **Aufzählung** der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in § 1 Abs 2 ist **erschöpfend** (taxativ). Eine Erweiterung durch Auslegung oder Analogie ist nicht zulässig (KStR 2013 Rz 2). Die Finanzverwaltung gliedert die juristischen Personen des privaten Rechts in Personenverbände (Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit usw) und in Sachgesamtheiten (Stiftungen, Anstalten, Fonds). Von den *juristischen Personen des privaten Rechts* sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu unterscheiden (KStR 2013 Rz 7); die juristische Person des privaten Rechts hat ihre Rechtsgrundlage in privatrechtlichen Vorschriften. Im Gegensatz zum KStG 1966 enthält das KStG 1988 keine Aufzählung der im Einzelnen erfassten Körperschaften; materielle Änderungen haben sich dadurch jedoch nicht ergeben (*Hohenwarter-Mayr* in *L/R/S/S* § 1 Tz 24). Die Körperschaftsbesteuerung ist von der Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsform beherrscht (VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0117; *Achatz/Bieber* in *A/K* § 1 Tz 88 ff), welche allerdings auf inländische Rechtsformen beschränkt bleibt (zum Typenvergleich bei ausländischen Rechtsformen vgl Tz 22 ff). Die Privatrechtsordnung anerkennt das betroffene Gebilde und gewährt diesem die Rechtsfähigkeit. Unerheblich ist 7

das Motiv der Gründung der Körperschaft; eine juristische Person kann auch mit Aufgaben der Hoheitsverwaltung beliehen sein.

- 8 Zu **Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht** siehe § 4 Tz 42 ff (vgl. VwGH 4. 3. 1987, 84/13/0239 zu einer GmbH in Gründung). Die Steuerpflicht einer GmbH endet erst mit der rechtswirksamen Beendigung des Abwicklungsverfahrens (VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0074: nicht bereits mit dem Eintritt der Liquidation). Die Abweisung eines Insolvenzantrags mangels kostendeckenden Vermögens führt lediglich zur Auflösung der Gesellschaft; zur Vollbeendigung kommt es erst dann, wenn keinerlei Vermögen mehr vorhanden ist (VwGH 28. 5. 2015, 2012/15/0106 zu einer Personengesellschaft).

2.1.2. Kapitalgesellschaften und andere inländische Körperschaften

- 9 **Kapitalgesellschaften** sind die AG, die SE und die GmbH. Sie entstehen gesellschaftsrechtlich mit der Eintragung im Firmenbuch. Die Beendigung kann durch verschiedene Rechtsakte erfolgen (KStR 2013 Rz 9). Die Gründung von Kapitalgesellschaften erfordert keine Personenmehrheit (§ 1 Abs 1 GmbHG; § 2 Abs 2 AktG), sodass auch eine einzelne Person eine Kapitalgesellschaft errichten kann. Daneben bestehen weitere Formen von Körperschaften. Die Merkmale der gängigen Körperschaften stellen sich grundsätzlich wie folgt dar (ausführlicher *Achatz/Bieber* in A/K § 1 Tz 101 ff):
- 10 Die **Aktiengesellschaft (AG)** ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Aktien zerlegte Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (§ 1 AktG). Aktionäre können natürliche oder juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, Personengesellschaften mit Ausnahme der GesBR, Inländer oder Ausländer sein. Mindestens zwei Gründer müssen auftreten. Die Vereinigung sämtlicher Aktien in der Hand eines Gesellschafters wird anerkannt (§ 35 AktG; KStR 2013 Rz 10). Das AktG ist von der Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der Sphäre der Aktionäre geprägt (vgl. etwa § 48 AktG zur Haftung für Verbindlichkeiten). Aktien können entweder als Nennbetragsaktien oder als Stückaktien begeben werden. Nennbetragsaktien müssen auf mindestens einen Euro oder auf ein Vielfaches davon lauten. Der Anteil am Grundkapital bestimmt sich nach dem Verhältnis des Nennbetrages der Aktie zum Grundkapital. Stückaktien haben keinen Nennbetrag. Jede Stückaktie ist am Grundkapital in gleichem Umfang beteiligt. Der Anteil am Grundkapital bestimmt sich nach der Zahl der ausgegebenen Aktien (KStR 2013 Rz 10; *Achatz/Bieber* in A/K § 1 Tz 101).
- 11 Die **Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)** ist analog zur gesetzlichen Begriffsbestimmung der AG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlich-

keit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Stammanteile zerlegte Stammkapital beteiligt sind, ohne für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (KStR 2013 Rz 12). Die GmbH weist – im Vergleich zur AG – auch personalistische Züge auf, was sich insbesondere in einem höheren Einfluss der Gesellschafter darstellt; damit besteht eine größere Nähe zur Personengesellschaft als bei AG und SE (*Achatz/Bieber in A/K § 1 Tz 120 ff*). Die GmbH kann gem § 1 Abs 1 GmbHG durch eine oder mehrere Personen errichtet werden. Das KStG verwendet an bestimmten Stellen verschiedene Konzernbegriffe, die im Ergebnis auch auf GmbH anzuwenden und iSd § 15 AktG zu verstehen sind (*Stanek, taxlex 2015, 337*).

Die **Societas Europaea (SE)** ist eine auf Grundlage des Gesetzes über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SEG) gegründete, oder durch eine „formwechselnde Umwandlung“ aus einer anderen Rechtsform entstandene, der Aktiengesellschaft weitgehend entsprechende Rechtsform. Wesentliche Merkmale der SE sind die örtliche Flexibilität hinsichtlich des Gesellschaftssitzes, der zumindest in der EU relativ leicht von einem Land in ein anderes verlegt werden kann. Neben der Neugründung der SE kann diese auch durch Verschmelzung oder Umwandlung entstehen (vgl KStR 2013 Rz 11 auch zur Besonderheit, dass die SE zwischen dem dualistischen und dem monistischen System wählen kann; *Achatz/Bieber in A/K § 1 Tz 107 ff*). 12

Die europäische **Einpersonengesellschaft (SUP = Societas Unius Personae)**, 13 ist eine in Planung befindliche Rechtsform in der Europäischen Union und im Europäischen Wirtschaftsraum. Es handelt sich dabei um eine Gesellschaft mit einem einzigen Gesellschafter (Einpersonengesellschaft), bei der die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist, wie beispielsweise bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Mit dieser Rechtsform will die EU mit einer eigenen Richtlinie (SUP-Richtlinie) die Gründung von europaweit agierenden, kostengünstigen, voll rechtsfähigen und handlungsfähigen Einpersonengesellschaften mit einem Mindeststammkapital von nur einem Euro und nach weitgehend einheitlichem Rechtsprinzipien ermöglichen und fördern. Die Richtlinie wurde bis dato nicht erlassen. Das Projekt der Europäische Privatgesellschaft (*Societas Privata Europea*; *Achatz/Bieber in A/K § 1 Tz 126*) wurde seitens EU-Kommission zu Gunsten der SUP aufgegeben.

Genossenschaften sind Vereine von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die 14 im Wesentlichen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder dienen (§ 1 GenG; KStR 2013 Rz 15 ff zum Geschäftsbetrieb der Genossenschaft, Unterteilung in Zweck-, Gegen-, Hilfs- sowie Nebengeschäfte). Die Genossenschaft ist eine Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die Tätigkeit der Genossenschaft muss in erster Linie auf die Abgabe der von ihr erbrachten Leistungen an ihre Mitglieder zu Selbstkosten gerichtet sein. Die Verfolgung von ideellen oder politischen Zwecken kann grundsätzlich nicht Gegenstand einer Ge-

nossenschaft sein (vgl näher KStR 2013 Rz 13). Das KStG erfasst Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bezieht sich damit ausschließlich auf privat-rechtlich organisierte Genossenschaften im Sinne des GenG. Öffentlich-rechtliche Genossenschaften (zB Siedlungswassergenossenschaften) sind davon nicht umfasst (vgl näher KStR 2013 Rz 14 zu unterschiedlichen Arten von privatrechtlich organisierten Genossenschaften nach Wirtschaftszweigen, nach der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw nach der rechtlichen Organisation; *Achatz/Bieber* in A/K § 1 Tz 137 ff). Zur Europäischen Genossenschaft (SCE) vgl *Achatz/Bieber* in A/K § 1 Tz 145 ff.

- 15 **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit** (§ 5 Z 3 VAG 2016, BGBl I 2015/349, unterscheidet zwischen großen und kleinen Versicherungsvereinen, KStR 2013 Rz 20) sind Unternehmen mit Sitz im Inland, die den Betrieb der Vertragsversicherung zum Gegenstand haben (Versicherung ihrer Mitglieder nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit); für das Versicherungsgeschäft darf auch die Rechtsform der AG oder der SE verwendet werden (§ 3 Abs 1 VAG 2016; vgl näher KStR 2013 Rz 19; *Achatz/Bieber* in A/K § 1 Tz 152). Gem § 66 VAG besteht die Möglichkeit einen anteilsverwaltenden Versicherungsverein in eine Privatstiftung umzuwandeln.
- 16 Ein **Verein** iSd § 1 Vereinsgesetz 2002 (VerG, BGBl I 2002/66 idF BGBl I 2012/50) ist ein auf Dauer angelegter, mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteter Zusammenschluss von mindestens zwei Personen auf Grund von Statuten, zur Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen, ideellen Zweckes. Er darf nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein und sein Vermögen nur im Sinne des Vereinszweckes einsetzen. Das Vereinsgesetz ist auf Zusammenschlüsse, die (zwingend oder in freier Rechtsformwahl) in anderer Rechtsform gebildet werden, nicht anzuwenden (§ 1 Abs 3 VerG). Der Zweck des ideellen Vereines ist ohne Gewinnabsicht zu erfüllen. Die Erfüllung dieser Aufgaben wird primär aus Beitrittsgebühren, Mitgliedsbeiträgen, Spenden, letztwilligen Zuwendungen und Subventionen finanziert. In der Regel wird damit nicht das Auslangen gefunden (vgl § 5 Tz 462 f), weshalb ideelle Vereine oft eine wirtschaftliche (Neben-) Tätigkeit entfalten (vgl etwa auch § 45 BAO; dazu § 5 Tz 466 ff). Dadurch wird oft eine vereins- und abgabenrechtliche Abgrenzung zum Typus "wirtschaftlicher Verein" erforderlich (vgl KStR 2013 Rz 22 zu weiteren rechtlichen Erfordernissen sowie VereinsR 2001 Rz 1 ff; *Achatz/Bieber* in A/K § 1 Tz 127 ff). Vereine sind oftmals aufgrund ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Tätigkeit iSd §§ 34 ff BAO gemäß § 5 Z 6 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit (vgl dazu im Einzelnen § 5 Tz 92 ff, insb auch Tz 154 ff).
- 17 Bei **Stiftungen und Fonds** als **Zweckvermögen** wird zwischen solchen mit und ohne Rechtspersönlichkeit und zwischen solchen des öffentlichen und des privaten Rechts unterschieden. Zweckvermögen, die Rechtspersönlichkeit besit-

zen, sind juristische Personen in Form von Vermögensmassen (Sachgesamtheiten). Sie haben keine Mitglieder, sondern nur Nutznießer (Destinatäre; KStR 2013 Rz 23). Einem Sammelvermögen, worunter man ein Vermögen, das durch Sammlungen für bestimmte Zwecke aufgebracht wird, versteht, fehlt im Unterschied zur Stiftung die dauernde Widmung. Das **Stiftungs- und Fondswesen** ist in Gesetzgebung und Vollziehung Bundessache, wenn der Zweck einer Stiftung oder eines Fonds über den Interessenbereich eines Landes hinausgeht. Sonst ist Landeszuständigkeit gegeben. Es gibt mehrere Arten von Stiftungen. Für die steuerliche Behandlung wird zwischen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Stiftungen, rechtsfähigen oder nicht rechtsfähigen Stiftungen, gemeinnützigen oder eigennützigen Stiftungen und inländischen oder ausländischen Stiftungen unterschieden. Hinsichtlich der Rechtsquellen ist zwischen Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz, landesgesetzlichen Stiftungen und Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz sowie Stiftungen auf Grund von Sondergesetzen zu unterscheiden (KStR 2013 Rz 24).

Das **Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz** (BGBl 1975/11; *Achatz/Bieber* in *A/K* § 1 Tz 175 ff) ist nur auf Stiftungen und Fonds anzuwenden, deren Vermögen durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben bestimmt ist, sofern sie nach ihrem Zweck über den Interessenbereich eines Landes hinausgehen (vgl näher KStR 2013 Rz 25). Der Gemeinnützigkeitsbegriff des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes 1975 deckt sich nicht zur Gänze mit der Gemeinnützigkeit gem §§ 34 ff BAO (vgl auch § 5 Tz 144 f). Gem § 2 BStFG 2015 errichtete Stiftungen müssen gemeinnützig iSd §§ 34 ff BAO sein. Das BMI hat über diese Rechtspersonen ein Register zu führen über dessen Inhalt Auskunftspflicht besteht (§ 22 BStFG). **Landesgesetzliche Regelungen** betreffend Stiftungen und Fonds gibt es in allen neun Bundesländern in Form der Landes-Stiftungs- und Fondsgesetze (Aufzählung in KStR 2013 Rz 26). 18

Die **Privatstiftung nach dem PSG** ist gem § 1 Abs 1 PSG eine Rechtsperson, der vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. Sie muss einen inländischen Sitz haben. Sie wird durch die Stiftungserklärung errichtet und entsteht mit der Eintragung im Firmenbuch (KStR 2013 Rz 27). Gem § 1 Abs 2 PSG sind gewerbsmäßige Tätigkeiten einer Privatstiftung im Wesentlichen verboten. 19

Zur besonderen Besteuerung vgl die Kommentierung zu § 13 sowie *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung³ (2015).

Für eine **Anstalt** ist ein Bestand an Mitteln persönlicher und sachlicher Art wesentlich, der für Dauer bestimmt ist, dem durch Einsatz der Mittel verfolgten Zweck der öffentlichen Verwaltung zu dienen (KStR 2013 Rz 28 mit Verweis auf 20

VfGH 18. 12. 1957, KR-1/57, VfSlg 3296 bzw VwGH 1. 7. 1975, 0445/75). Wesentlich ist auch die Widmung des Sachkomplexes für einen mehr oder weniger unbestimmten, vom Rechtsträger des Sachkomplexes verschiedenen Personenkreis. Eine Anstalt kann – je nach Ausgestaltung – eine Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eine juristische Person des privaten Rechts sein.

- 21 Die allen **Kreditinstituten** gemeinsamen Angelegenheiten werden im Bankwesengesetz (BWG) geregelt. Bank ist, wer berechtigt ist, Bankgeschäfte zu betreiben (§ 1 Abs 1 BWG). Das BWG enthält nach KStR 2013 Rz 30 f einige Bestimmungen, die auch abgabenrechtlich von Bedeutung sind, etwa betreffend die Einbringung des Unternehmens oder des bankgeschäftlichen Teilbetriebes in eine Bank AG (§ 92 BWG), die Haftrücklage (§ 23 Abs 6 BWG) oder das Bankgeheimnis (§ 38 BWG).

Sparkassen nach dem Sparkassengesetz sind juristische Personen des privaten Rechts mit einer eigenen rechtlichen Organisation. Sie entstehen mit der Eintragung in das Firmenbuch. Als Gemeindesparkassen sind sie in ihrer Gebahrung und ihrer Geschäftsführung von den für sie haftenden Gemeinden und als Vereinssparkassen von den sie gründenden Sparkassenvereinen und den Sitzgemeinden unabhängig. **Bausparkassen** sind Kreditinstitute, die nach dem Bausparkassengesetz berechtigt sind, das Bauspargeschäft zu betreiben (vgl weiter KStR 2013 Rz 32 f; *Achatz/Bieber* in *A/K* § 1 Tz 199 ff). Gem § 27a SparkassenG besteht die Möglichkeit eine anteilsverwaltende Sparkasse in eine Privatstiftung umzuwandeln.

2.1.3. Typenvergleich bei ausländischen Körperschaften

- 22 Die Besteuerung einer ausländischen Körperschaft im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht erfordert

- (1) einen österreichischen Ort der Geschäftsleitung (Tz 66 ff),
- (2) die Einordnung als Körperschaft nach dem Typenvergleich (Tz 23 ff) sowie
- (3) die Zurechnung der Einkünfte an die Körperschaft (Transparenzprüfung, Tz 34 ff; vgl *Bieber/Finsterer/Lehner*, ZFS 2009, 63 ff).

Bei Einordnung eines inländischen Rechtsgebildes unter § 1 Abs 2 Z 1 ist stets dessen Rechtsform und damit die zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit entscheidend (*Hohenwarter* in *L/R/S/S* § 1 Rz 25 f mwN). Soweit Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die **Mitwirkungspflicht** und **Offenlegungspflicht** der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer ist (VwGH 26. 7. 2000, 95/14/0145: Beischaffung von Beweisen zur Aufhellung ausländischer Sachver-

haltselemente; dem folgend etwa VwGH 27. 2. 2002, 97/13/0201 oder 25. 10. 2006, 2004/15/0065). Soweit Gestaltungen im Zusammenhang mit Steueroasen erfolgen, tritt eine erhöhte Mitwirkungspflicht auf Dokumentation der Sachverhaltselemente ein (VwGH 25. 1. 2001, 95/15/0134, 25. 11. 1999, 97/15/0104, 28. 10. 2010, 2006/15/0326).

Besondere Typenvergleiche sind auch in anderen Bestimmungen vorgesehen, wie etwa § 9 Abs 2 und 3 zur Bestimmung von Gruppenmitgliedern und Gruppenträgern (vgl § 9 Tz 91 ff) sowie § 10 Abs 1 Z 5 bis 7 zur Beteiligungsertragsbefreiung (vgl § 10 Tz 184 ff).

Beim **Typenvergleich** handelt es sich um die Beurteilung von ausländischen Gesellschaftsformen, welche in ihrem rechtlichen Aufbau mit österreichischen Gesellschaftsformen verglichen werden; daran knüpft die steuerliche Erfassung in Österreich als Körperschaft (Anwendbarkeit des § 1) oder als steuerlich transparente Personengesellschaft (grundsätzlich ESt-Pflicht; vgl *Graussam/Haselsteiner*, taxlex 2015, 323) an. Die Frage, ob ein körperschaftsteuerpflichtiges Subjekt vorliegt, ist nicht nach Zivilrecht, sondern allein nach österreichischem Steuerrecht zu entscheiden (*Steiner*, ÖStZ 2007/369). Maßstab für den Vergleich sind die in der österreichischen (Zivil-)Rechtsordnung normierten Rechtsformen. Existieren keine vergleichbaren Rechtsformen (zB Trust) ist zu untersuchen, ob das ausländische Gebilde als Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 qualifiziert werden kann. 23

Bei einer **Personengesellschaft** werden die Einkünfte zwar für die Gesellschaft bzw die Gesellschafter durch das Finanzamt verbindlich festgestellt; die Einkünfte sind jedoch in die jeweilige Einkommen- bzw Körpersteueranlagung der Gesellschafter zu übernehmen. Mit der Mischform „GmbH & Co KG“ wird steuerlich eine Personengesellschaft begründet, die zivilrechtlich in einigen Bereichen (auch iRd Rechnungslegung) der Kapitalgesellschaft gleichgestellt ist. Bei der stillen Gesellschaft wird zwischen echten stillen Gesellschaften (Kredit des Investors an die Körperschaft) bzw der unechten stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) unterschieden (vgl *Jakom/Marschner*, EStG¹⁰ [2017] § 27 Rz 82). 24

Ein großer Teil des Schrifttums spricht sich für einen **individuell-konkreten Typenvergleich** aus (vgl *Achatz/Bieber* in *A/K* § 1 Tz 263 f mwN, *Hohenwarter-Mayr* in *L/R/S/S*, § 1 Tz 65a; krit *Bodis/Ludwig*, RdW 2013/616), bei dem eine Einzelfallbetrachtung der Strukturmerkmale der ausländischen Gesellschaft wie sie sich aus der Satzung und dem Gesellschaftsrecht ergeben, erfolgt. Auch der VwGH folgt dieser These (Erk v 23. 6. 2009, 2006/13/0183 zur Stiftung). Das Abstellen auf das allgemein geltende ausländische Satzungsrecht unter Nichtberücksichtigung von individuellen Abweichungen im Gesellschaftsvertrag (generell-abstrakte Betrachtung) würde bei Gebilden versagen, bei denen die gesetzli- 25

chen Rahmenbedingungen einen weiten Gestaltungsspielraum der Parteien vorsehen. Weiters würde ein generell-abstrakter Typenvergleich bei diesen gestaltbaren Rechtsformen immer zu einer Nichtvergleichbarkeit mit österreichischen Rechtsformen führen, da die österreichische Rechtsordnung keinen derartig weiten Gestaltungsspielraum vorsieht (*Bodis/Ludwig*, RdW 2013/616). Der Vorteil des abstrakten Typenvergleichs liegt darin, dass eine Änderung der gesellschaftsvertraglichen Grundlagen keine Auswirkung hat, während dies im Rahmen des individuell-konkreten Typenvergleichs zu berücksichtigen wäre und zu einer Änderung in der Beurteilung führen könnte. Nach Ansicht des BMF sind im Rahmen des Typenvergleiches die inhaltlichen und nicht bloß die formalen Gegebenheiten von wesentlicher Bedeutung (EAS 2938 v 5. 2. 2008).

26 **Vorgehensweise:** In einem **ersten Schritt** ist das ausländische Rechtsgebilde in seiner Gesamtheit, unter Beachtung seiner wirtschaftlichen Stellung und seines rechtlichen Aufbaus nach ausländischem Recht zu betrachten. In einem **zweiten Schritt** ist zu bestimmen, welchem österreichischen Rechtstyp das ausländische Rechtsgebilde am nächsten kommt (*Steiner*, ÖStZ 2007/369: Venezuela-Entscheidung des RFH 12. 2. 1930, VI 899/27, RStBl 1930, 44 als Ausgangspunkt; sog **zweistufiger Typenvergleich**). Die ausländische Körperschaft wird ergebnisoffen mit allen österreichischen Typen an Körperschaften verglichen (*Bodis/Ludwig*, RdW 2013/616). In der Venezuela-E hat der RFH klargestellt, dass für die steuerliche Behandlung eines ausländischen Rechtsgebildes zu prüfen ist, ob diese vom Typus mehr einer inländischen Personengesellschaft oder einer inländischen Kapitalgesellschaft (Körperschaft) entspricht.

27 **Vergleichbarkeit aber keine Entsprechung:** Ein ausländisches Gebilde ist nur dann als Kapitalgesellschaft einzustufen, wenn sich bei einer Gesamtbetrachtung der einschlägigen **ausländischen Bestimmungen** und der **getroffenen Vereinbarung** über die Organisation und die Struktur des Gebildes ergibt, dass dieses rechtlich und wirtschaftlich einer inländischen Kapitalgesellschaft gleicht (EAS 2843 v 4. 5. 2007). Insb bei Vehikeln mit wesentlichem Gestaltungsspielraum für die Beteiligten, wird die Ausgestaltung im Einzelfall eine entscheidende Bedeutung zukommen. Die ausländische Körperschaft muss dem inländischen Typus in ihrer Struktur zwar entsprechen, ein **völlig identer Aufbau** wird allerdings **nicht gefordert**; das eine oder andere Merkmal kann fehlen oder in seiner Bedeutung eingeschränkt sein. Die Vergleichbarkeit in ihrer Gesamtheit der Merkmale unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaues der inländischen Körperschaft ist somit maßgeblich (vgl UFS 11. 6. 2007, RV/0266-W/07). Diese bewegliche Gesamtbetrachtung der Merkmale ist geboten, da weder durch Gesetz, Rechtsprechung oder Verwaltungspraxis ein eindeutiger und abschließender Katalog an Typenvergleichsmerkmalen definiert wird (*Bieber/Finsterer/Lehner*, ZFS 2009, 126).

Die zivil- und steuerrechtliche **Behandlung** eines ausländischen Rechtssubjektes **durch den Ansässigkeitsstaat** ist für die inländische Einordnung als Körperschaftsteuersubjekt **nicht entscheidend**. Maßgeblich für die Vergleichbarkeit ist ausschließlich das österreichische Recht. Die ausländische Körperschaft muss dem inländischen Typus in ihrer Struktur zwar nicht genau entsprechen, das eine oder andere Merkmal kann fehlen oder in seiner Bedeutung eingeschränkt sein, es müssen aber für eine Erfassung unter § 1 ihre Merkmale in Gesamtheit unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaues der inländischen Körperschaft vergleichbar sein. Allerdings dürfen hingegen die zivilrechtlichen Gegebenheiten des ausländischen Gesellschaftsrechts nicht unbeachtet bleiben (*Achatz/Bieber*, in *A/K* § 1 Tz 255): Es muss unter Heranziehung der Grundsätze des österreichischen Steuerrechts eine Würdigung unter Beachtung des Aufbaus nach ausländischem Gesellschaftsrecht vorgenommen werden und auf dieser Basis beurteilt werden, ob die Struktur eher einer Mitunternehmerschaft oder einer Körperschaft ähnelt.

28

Ausländische Gesellschaften, die die in der **Anlage 2 zum EStG** vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 der Richtlinie 2011/96/EU (**Mutter-Tochter-Richtlinie**) erfüllen, gelten zwar in der Regel als Körperschaftsteuersubjekte, ein Typenvergleich, ob eine Körperschaft vorliegt, ist nach der Finanzverwaltung dennoch anzustellen (KStR 2013 Rz 133; vgl auch Rz 1204; vgl *Hohenwarter-Mayr/Marchgraber*, StAW 2016, 3 bzw *Aigner* ua in GS Bruckner [2013] 355 [372 f]).

29

Das BMF zählt folgende **Indizien für die Vergleichbarkeit** mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft auf (Basiskriterien gem KStR 2013 Rz 134; Übersicht über EAS-Auskünfte bis 2007 bei *Steiner*, ÖStZ 2007/408):

30

(i) eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht (Fehlen der zivilrechtlichen Lebensfähigkeit im Inland nach BFH 23.6.1992, IX R 182/87, BStBl II 1992, 972 nicht entscheidend; vgl auch § 1 Abs 2 Z 3; nach hA ist die Rechtspersönlichkeit bloßes Indiz für die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft [*Achatz/Bieber* in *A/K* § 1 Tz 259]);

(ii) starres, ergebnisunabhängiges, im Eigentum der Gesellschaft stehendes Gesellschaftskapital;

(iii) Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital;

(iv) Haftung für Gesellschaftsschulden ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt (nach EAS 2938 v 5. 2. 2008 Haftung für ausstehende Einlagen unschädlich);

(v) Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung.

Neben diesen Basiskriterien können beim Typenvergleich aber auch **noch andere Aspekte von Bedeutung** sein. Nach KStR 2013 Rz 134 sprechen für die Ver-

31