

Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der zweiten und dritten Art

von
Claudia Innerhofer

1. Auflage 2015

Linde Verlag Wien 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de
ISBN 978 3 7073 3216 2

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

1. Die Steuerpflicht im Körperschaftsteuerrecht

1.1. Allgemeines

1.1.1. Ertragsbesteuerung in Österreich

Das österreichische Steuerrecht kennt zwei Formen von Ertragsteuern: die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Eine Unterscheidung erfolgt anhand des Steuersubjekts.⁴ Einkommensteuerpflichtig sind gem § 1 Abs 1 EStG natürliche Personen, körperschaftsteuerpflichtig demgegenüber gem § 1 Abs 1 KStG nur Körperschaften.^{5, 6}

Aus der Steuersubjektivität von Körperschaften resultiert eine differenzierte Behandlung von Kapitalgesellschaften zum einen und Personengesellschaften bzw Einzelunternehmen zum anderen (Dualismus der Unternehmensbesteuerung).⁷ Bei Personengesellschaften erfolgt die Gewinnbesteuerung, indem auf die Ebene der Gesellschafter durchgegriffen und der Erfolg unmittelbar beim Gesellschafter erfasst wird (Durchgriffs- bzw Transparenzprinzip), während bei juristischen Personen die Gesellschaft an sich als selbständiges Steuersubjekt der Besteuerung unterliegt (Trennungsprinzip).⁸ Beteiligt sich demnach eine natürliche Person an einer Personengesellschaft, kommt es zur Einfachbesteuerung. Der Gewinn der Gesellschaft wird ihr anteilig zugerechnet und der ESt unterworfen. Ist die natürliche Person dagegen Kapitalgesellschafterin, ist der Gewinn zunächst Steuergegenstand der KSt und anschließend, im Falle einer Ausschüttung, der ESt. Diese Doppelbelastung von Ausschüttungen beeinflusst die Rechtsformwahl und bietet aufgrund des Naheverhältnisses zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern Anreiz zur Steuergestaltung.⁹ Folglich gilt im

⁴ Vgl Blasina/Modarressy in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die Körperschaftsteuer 1988, 23. Lfg, 2013, § 1 Tz 18; *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer*, Körperschaftsteuergesetz, 2009, § 1 Tz 18.

⁵ EStG 1988 BGBl Nr 400/1988 idF BGBl I Nr 13/2014.

⁶ KStG 1988 BGBl Nr 401/1988 idF BGBl I Nr 13/2014.

⁷ Vgl *Mayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht – Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 11. Auflage, 2013, Rz 901.

⁸ Vgl *Mayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 902; *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager*, SWK-Spezial: Körperschaftsteuer 2010, 2010, 12; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz, 2011, § 1 Tz 11 ff.

⁹ Vgl *Mayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 901 u Rz 904; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG, 2011, § 1 Tz 11 u Tz 15; *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager*, SWK-Spezial: Körperschaftsteuer 2010, 2010, 12.

Körperschaftsteuerrecht der Grundsatz, dass Vermögensverschiebungen, die im Gesellschaftsverhältnis wurzeln, keinen Einfluss auf den Gewinn der Gesellschaft haben dürfen.¹⁰ Andererseits führt das dem Körperschaftsteuerrecht immanente Trennungsprinzip zur prinzipiellen steuerlichen Anerkennung von schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Körperschaft und ihren Gesellschaftern.^{11, 12}

1.1.2. Körperschaften in der Körperschaftsteuer

Gem § 1 Abs 1 KStG unterliegen der Körperschaftsteuerpflicht nur Körperschaften. Unter diesem Sammelbegriff versteht das Gesetz nicht nur juristische Personen des privaten Rechts sondern auch Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften des öffentlichen Rechts (KöR) und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.¹³ Demnach ist die steuerrechtliche der zivilrechtlichen Definition nicht gleichzusetzen.¹⁴ Nichtrechtsfähige Gebilde sind allerdings gem § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG nur körperschaftsteuerpflichtig, sofern *ihr Einkommen weder nach diesem Bundesgesetz [Anm: KStG] noch nach dem EStG 1988 unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.*

Die Begriffsdefinition von Körperschaften knüpft somit an der zivilrechtlichen Rechtsform der juristischen Person des privaten Rechts an. Die Steuerpflicht zeichnet sich folglich durch den Grundsatz der Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtsform für das Körperschaftsteuerrecht aus. Nach ständiger Rspr und hL ist für die Steuerrechtssubjektivität stets die Rechtsform bedeutsam.¹⁵ Auf die vom Rechtsgebilde ausgeübte Tätigkeit kommt es dabei nicht an.¹⁶

¹⁰ Vgl Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager, SWK-Spezial: Körperschaftsteuer 2010, 2010, 12.

¹¹ Gesetztenfalls und nur soweit sie einem Fremdvergleich standhalten.

¹² Vgl KStR 2013 Rz 565; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, 2011, § 1 Tz 14.

¹³ § 1 Abs 2 Z 1 bis 3 KStG.

¹⁴ Vgl KStR 2013 Rz 1; Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 3; Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 919.

¹⁵ Vgl VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 903; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, 2011, § 1 Tz 7 u Tz 25; Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 25; Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2009, § 1 Tz 22.

¹⁶ Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, 2011, § 1 Tz 88.

Systematische Einordnung findet die Körperschaftsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgabe.¹⁷ Nach der Intention des Gesetzgebers besteht Identität zwischen Steuerzahler und Steuerträger, wodurch die KSt zu den direkten Steuern gezählt wird. Aus verfahrensrechtlicher Sicht handelt es sich grundsätzlich um eine laufend erhobene Abschnittsteuer, deren Festsetzung von den Abgabenbehörden mittels Bescheid auf Grundlage einer abgegebenen Steuererklärung erfolgt und daher prinzipiell der Erhebungsform nach eine Veranlagungssteuer darstellt.¹⁸ Da das Körperschaftsteuerrecht eine Unterscheidung zwischen persönlicher (subjektiver) und sachlicher (objektiver) Steuerpflicht vorsieht, ist die KSt als Personensteuer zu charakterisieren.¹⁹

Für die persönliche Steuerpflicht bildet § 1 KStG den Grundtatbestand. Wie im Einkommensteuerrecht differenziert auch hier das KStG zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.²⁰ Voraussetzung für eine unbeschränkte Besteuerung von Körperschaften ist, dass Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gelegen sind (§ 1 Abs 2 KStG). Der Kreis der beschränkt Steuerpflichtigen hingegen grenzt sich über das Fehlen inländischer Anknüpfungspunkte ab, betrifft ausländische Gesellschaften und wird zur beschränkten Steuerpflicht der *ersten Art* (§ 1 Abs 3 Z 1 KStG) erklärt. Daneben werden ebenso inländische KÖR ausdrücklich von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen und nur einer beschränkten Besteuerung der sogenannten *zweiten Art* (§ 1 Abs 3 Z 2 KStG) zugeführt. Zusätzlich ordnet das KStG dieselbe Rechtsfolge für gem § 5 KStG oder sondergesetzlich befreite Körperschaften an. Die Steuerpflicht dieser Gruppe wird als beschränkte Steuerpflicht der *dritten Art* (§ 1 Abs 3 Z 3 KStG) bezeichnet.²¹

Die sachliche Steuerpflicht beschreibt den Umfang des von der Körperschaftsteuer zu erfassenden Einkommens.²² Gem § 1 Abs 2 letzter Satz KStG unterliegen sämtliche in- und ausländische Einkünfte iSd § 2 EStG einer unbe-

¹⁷ § 8 Abs 1 FAG 2008 BGBl I Nr 103/2007 idF BGBl I Nr 208/2013; vgl *Doralt*, Steuerrecht 2013/14, 15. Auflage, 2013, Tz 201.

¹⁸ Vgl *Mayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 16; *Doralt*, Steuerrecht 2013/14, 15. Auflage, 2013, Tz 2; *Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht 2011/2012, 6. Auflage, 2011, 160.

¹⁹ Vgl *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 3; *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, 2009, § 1 Tz 7.

²⁰ Vgl *Beiser*, Steuern, 11. Auflage, 2013, Rz 295.

²¹ Vgl *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG, 2011, § 1 Tz 9; *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 8; *Mayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 935.

²² Vgl KStR 2013 Rz 349.

schränkten Besteuerung, während nach § 1 Abs 3 KStG persönlich beschränkt steuerpflichtige Körperschaften nur mit gewissen Einkünften gem § 21 KStG körperschaftsteuerpflichtig sind. Zurechnungssubjekt der Einkünfte bildet dabei jede Körperschaft für sich. Aus diesem Grundsatz der Individualbesteuerung folgt, dass eine Körperschaft nur mit dem von ihr selbst erwirtschafteten Einkommen von der Steuerpflicht erfasst wird.²³ Eine Ausnahme hiervon stellt die Gruppenbesteuerung dar, bei der das jeweilige Gruppenmitglied lediglich die persönliche Steuerpflicht beibehält. Die sachliche Steuerpflicht hingegen ist nicht mehr gegeben, da die Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses letzten Endes beim Gruppenträger erfolgt.²⁴

Überdies sieht das Körperschaftsteuerrecht spezielle Befreiungen von der persönlichen bzw sachlichen Steuerpflicht vor. Persönlich steuerbefreit sind bestimmte Körperschaften gem §§ 5 bis 6b KStG. Eine sachliche Steuerbefreiung gilt für gewisse Einkommensteile (insb für Beteiligungserträge gem § 10 KStG).²⁵

Die persönliche Steuerbefreiung gem § 5 KStG nimmt ausgewählte Körperschaften fallweise ganz oder auch nur zum Teil von der unbeschränkten Körperschaftsteuer aus und bildet einen Sondertatbestand zu § 1 Abs 2 KStG. Dessen ungeachtet sind die befreiten Steuersubjekte letzten Endes noch beschränkt steuerpflichtig. Da § 5 KStG nicht nur vollständige Befreiungen vorsieht, wird gegebenenfalls eine Teilsteuerplicht bewirkt. Die Teilbefreiungen verneinen eine sachliche Befreiung darzustellen, sind aber rechtlich gesehen als anteilige persönliche Steuerbefreiung anzusehen.²⁶

1.1.3. Systematischer Zusammenhang körperschaftsteuerrechtlicher Regelungen

Kennzeichnend für das Körperschaftsteuerrecht ist eine enge Verknüpfung der Vorschriften mit anderen körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen. Da bereits § 1 KStG weitreichende Regelungen zum Gegenstand hat, erfolgen mehrere Querverweise zu anderen Gesetzesstellen. BgA von KöR werden einer

²³ Vgl KStR 2013 Rz 1004; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG, 2011, § 1 Tz 16; *Mayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 937.

²⁴ Vgl *Mayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 938.

²⁵ Vgl *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager*, SWK-Spezial: Körperschaftsteuer 2010, 2010, 56.

²⁶ Vgl KStR 2013 Rz 166 f; *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 16; *Mayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 931.

unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen. Ihre gesetzliche Definition findet sich indes erst durch einen Verweis auf § 2 KStG. Ebenso erwähnt § 1 KStG steuerbefreite, aber dennoch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Deren Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht ergibt sich aber nur iZm den §§ 5 ff KStG. Zusätzlich wird die Reichweite der beschränkten Steuerpflicht einzig iVm § 21 KStG festgelegt.²⁷ Umgekehrt kommt § 21 KStG nur nach erfolgreicher Subsumtion unter einen der Tatbestände des § 1 Abs 3 KStG zur Anwendung.²⁸ Ein enger Zusammenhang besteht auch zu § 4 KStG, der Beginn und Ende der Steuerpflicht normiert und somit den Zeitraum angibt, in dem Körperschaften überhaupt Einkünfte zugerechnet werden können. § 3 KStG grenzt die persönliche Körperschaftsteuerpflicht von der persönlichen Einkommensteuerpflicht ab.²⁹

Gleichwohl sieht der Gesetzgeber auch zahlreiche Verweise auf Normen aus anderen Gesetzestexten, wie etwa der BAO oder dem EStG, vor:³⁰

Bspw behält § 1 KStG die Definition von Sitz und Geschäftsleitung einer Körperschaft dem § 27 BAO vor.³¹ Für befreite Körperschaften gem § 5 Z 6 sind hinsichtlich der Förderung begünstigter Zwecke die §§ 34 bis 47 BAO maßgeblich.³²

Das Körperschaftsteuerrecht bedient sich aber nicht nur der BAO. Der Umfang der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht entspricht dem der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. § 1 Abs 2 KStG verweist auf § 2 EStG. Folglich wird in beiden Fällen das Welteinkommen besteuert.³³ Steuergegenstand ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften – wie auch natürlichen Personen – das Einkommen, das innerhalb eines Kalenderjahres bezogen wird (§ 7 Abs 1 KStG, § 2 Abs 1 EStG). Dabei versteht sich der körperschaftsteuerliche Einkommensbegriff als Gesamtbetrag der Einkünfte aus den Ein-

²⁷ Vgl Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2009, § 1 Tz 13 ff; Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 12 ff.

²⁸ Vgl Prillinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2009, § 21 Tz 21.

²⁹ Vgl Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2009, § 1 Tz 14 f; Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 14 f.

³⁰ BAO 1961 BGBl Nr 194/1961 idF BGBl I Nr 13/2014.

³¹ Vgl Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 20.

³² Vgl Blasina/Modarressy/Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt 1988, 24. Lfg, § 21 Tz 66.

³³ Vgl Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2009, § 1 Tz 19.

kunftsarten iSd § 2 Abs 3 EStG nach Verlustausgleich sowie *nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23)*.³⁴ Allerdings findet das EStG keine Anwendung, wenn das KStG selbst abweichende Regelungen vornimmt oder Vorschriften mit der Rechtsnatur der Körperschaft unvereinbar sind, weil einkommensteuerrechtliche Bestimmungen nur auf natürliche Personen Anwendung finden.³⁵ Demnach kommen grundsätzlich alle sieben Einkunftsarten für Körperschaften in Betracht. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind aber de facto nicht möglich.³⁶ Zudem sieht das Körperschaftsteuerrecht in zwei Fällen zwingend eine Einkünfteumwandlung vor. Bei Körperschaften, die aufgrund der Rechtsform nach Unternehmensrecht rechnungslegungspflichtig sind, werden alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Selbiges gilt für rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften. Diese Körperschaften haben einen allumfassenden Gewerbebetrieb zu versteuern (§ 7 Abs 3 KStG). Darüber hinaus gilt die Tätigkeit eines BgA stets als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs 1 KStG).³⁷

Nicht nur der Einkommensbegriff, auch die Einkommensermittlung richtet sich nach den Vorschriften des EStG, sofern diese vom KStG nicht mit spezielleren Normen verdrängt oder mit weiteren Regelungen ergänzt wird.³⁸ So haben Körperschaften ihren Gewinn nach den §§ 4 Abs 1 und 3 EStG, in besonderen Fällen aber ausschließlich nach § 5 EStG zu ermitteln.³⁹ Auch eine pauschale Gewinnermittlung iSd § 17 EStG ist für Körperschaften möglich.⁴⁰

Des Weiteren kommen im Zuge der beschränkten Steuerpflicht der zweiten und dritten Art die Vorschriften zum Kapitalertragsteuerabzug gem §§ 93 ff EStG sowie zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem §§ 27, 27a EStG und Grundstücksveräußerungen gem §§ 30, 30b, 30c EStG zur Anwendung.⁴¹

³⁴ § 7 Abs 2 KStG; vgl Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 956.

³⁵ Vgl Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager, SWK-Spezial: Körperschaftsteuer 2010, 2010, 67.

³⁶ Vgl KStR Rz 1312; Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 957.

³⁷ Vgl Beiser, Steuern, 11. Auflage, 2013, Rz 312; Doralt, Steuerrecht 2013/14, 15. Auflage, 2013, Tz 208/1; Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 957.

³⁸ Vgl KStR 2013 Rz 360 u Rz 348; Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 958 f.

³⁹ § 7 Abs 3 KStG; vgl KStR 2013 Rz 424 ff.

⁴⁰ Vgl KStR 2013 Rz 420.

⁴¹ Vgl Blasina/Modarressy/Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt 1988, 24. Lfg, § 21 Tz 65.

Insofern ist es unvermeidbar, bei der Beurteilung körperschaftsteuerrechtlicher Sachverhalte ua auch das EStG zu Rate zu ziehen. Selbst einkommensteuerrechtliche Grundsätze ziehen bis ins Körperschaftsteuerrecht ihre Kreise. So etwa – mit gewissen Einschränkungen – die von der Lehre entwickelten Strukturprinzipien der ESt.⁴² Der Einkommensbegriff orientiert sich wie erwähnt an Bestimmungen des EStG. Infolgedessen ist sowohl das *Leistungsfähigkeitsprinzip* als auch das *objektive Nettoprinzip* für Körperschaften von Bedeutung. Das *subjektive Nettoprinzip* (Berücksichtigung eines steuerfreien Existenzminimums) hingegen findet keine Anwendung. Nur der Freibetrag für begünstigte Zwecke iSd § 23 KStG könnte als ein von der Körperschaftsteuer befreites Basiseinkommen angesehen werden.⁴³

Ebenso von Bedeutung sind die in der ESt vorherrschenden Liebhabereigrundsätze. Deren Anwendung war zunächst strittig. Nach anfänglichen Bedenken wurde die Gültigkeit dieser Grundsätze für das Körperschaftsteuerrecht vom VwGH und der Verwaltungspraxis aber bejaht.⁴⁴ Eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen kein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erwarten lässt, ist somit daraufhin zu untersuchen, ob sie noch der Einkunftserzielung zugerechnet werden kann oder bereits eine bloße Einkommensverwendung darstellt. Ist letzteres der Fall, wird ihr die Relevanz als Einkunftsquelle versagt.⁴⁵ Allerdings sieht die Liebhabereiverordnung gewisse Ausnahmen in Bezug auf das Körperschaftsteuerrecht vor, was wiederum eine grundsätzliche Geltung der Liebhabereigrundsätze für Körperschaften impliziert.^{46, 47} Gem § 5 LVO findet diese keine Anwendung auf folgende Rechtspersonen:⁴⁸

a) BgA von KÖR (§ 2 KStG 1988),

⁴² Vgl Doralt in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 22 ff.

⁴³ Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, 2011, § 1 Tz 18; Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager, SWK-Spezial: Körperschaftsteuer 2010, 2010, 23.

⁴⁴ Vgl Gassner, Kapitalgesellschaften und Liebhaberei, ÖStZ 1984/12, 138; VwGH 22.09.1987, 86/14/0196; KStR 2013 Rz 351; Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 961; Achatz, Das System der Ertragsbesteuerung von Non-Profit-Organisationen, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, 2. Auflage, 2004, 24.

⁴⁵ Vgl Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 45; Beiser, Steuern, 11. Auflage, 2013, Rz 21.

⁴⁶ LVO BGBl Nr 33/1993 idF BGBl II Nr 15/1999.

⁴⁷ Vgl Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 11. Auflage, 2013, Rz 962; Achatz, Das System der Ertragsbesteuerung von Non-Profit-Organisationen, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, 2. Auflage, 2004, 25.

⁴⁸ Vgl KStR 2013 Rz 352.

- b) juristische Personen des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich KÖR beteiligt sind, soweit sie Versorgungsbetriebe iSd § 2 Abs 4 KStG betreiben,
- c) gemeinnützige Körperschaften iSd § 5 Z 6 KStG,
- d) wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinn des § 31 BAO.

1.2. Arten der Steuerpflicht

Um in weiterer Folge näher auf die beschränkte Steuerpflicht der zweiten und dritten Art eingehen zu können, und um ein gewisses Verständnis für deren Besonderheit im österreichischen Steuersystem zu vermitteln, soll nachfolgend ein Überblick über die unbeschränkte und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht verschafft werden.

1.2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Dem Universalitätsprinzip entsprechend sind Körperschaften bei Erfüllen der Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs 2 KStG mit ihrem Welteinkommen – das sind alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 EStG – in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Wo die Einkünfte erzielt werden ist ohne Belang.⁴⁹

Eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht für den Fall und solange sich Geschäftsleitung oder Sitz einer Körperschaft im Inland befindet. Zudem darf es sich nicht um eine Gesellschaft handeln, die gem § 5 KStG oder nach anderen Bundesgesetzen steuerbefreit ist. Widrigenfalls käme es zu einem Wechsel von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht der dritten Art.⁵⁰

Der ertragsteuerliche Inlandsbegriff erhält im KStG keine Legaldefinition. Den KStR 2013 zufolge ist unter dieser Bezeichnung „das österreichische Bundesgebiet einschließlich der Zollausschlussgebiete“⁵¹ zu verstehen.⁵²

Sitz und Geschäftsleitung dagegen definieren sich nach § 27 BAO. *Als Ort der Geschäftsleitung ist gem § 27 Abs 2 BAO der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.* Sohin nach ständiger

⁴⁹ Vgl Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2009, § 1 Tz 85; Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 9; Beiser, Steuern, 11. Auflage, 2013, Rz 295.

⁵⁰ Vgl KStR 2013 Rz 2 iVm Rz 166; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, 2011, § 1 Tz 341.

⁵¹ KStR 2013 Rz 3.

⁵² Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, 2011, § 1 Tz 33; Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt 1988, 23. Lfg, § 1 Tz 45; Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2009, § 1 Tz 53.