

# 1. Kapitel Gründung

**Literatur:** *Achatz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar (2011) § 2; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar (2011) §§ 1, 3 und 4; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts<sup>3</sup> (2015); *Aicher/Kraus in Straube/Ratka/Rauter* (Hrsg), Wiener Kommentar zum GmbHG (2014) § 61; *Aigner/Kofler*, Steuerliche Folgen des Zuzugs von EU-Kapitalgesellschaften nach Österreich nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Überseering (C-208/00), IStR 2003, 570; *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht (2004); *Arnold*, Gebühren und Verkehrssteuern nach Rechtsformen, in *Hübner-Schwarzinger/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe<sup>2</sup> (2016) 52; *Arnold* (Hrsg), Die GmbH & Co KG<sup>2</sup> (2016); *Arnold*, Privatstiftungsgesetz – Kommentar<sup>3</sup> (2013); *Artmann/Karollus* (Hrsg), Kommentar zum Aktiengesetz I<sup>6</sup> (Stand: 1. 9. 2019); *Baran/Peschetz*, Österreichisches Versicherungsaufsichtsrecht<sup>3</sup> (2015); *Bendlinger*, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450; *Bendlinger*, Mehrfachgeschäftsführung im Konzern, SWK 2019, 835; *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019); *Berger/Steinwendner/Becker/Manseder*, Der Verein im Steuerrecht<sup>5</sup> (2018); *Bergmann*, Laufende Ertragsbesteuerung, in *Bergmann/Ratka* (Hrsg), Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> (2016) 653; *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009); *Bergmann/Stanek*, BMF-Information zu § 23 a EStG, GES 2016, 362; *Bertl/Frabberger*, Rechtsformwahl als betriebliches Entscheidungsproblem, in *Tumpel/Aigner* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre III<sup>3</sup> (2017) 1; *Bieber*, Ort der Geschäftsleitung nach § 27 Abs 2 BAO einer englischen Komplementär-Limited („Limited & Co KG“), GES 2014, 478; *Bieber/Finsterer/Lehner*, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (2. Teil), ZFS 2009, 63; *Bieber/Finsterer/Lehner*, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (3. Teil), ZFS 2009, 126; *Bieber/Tratlechner in Bergmann/Bieber* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Update-Kommentar (2015) § 1; *Biebl*, Körperschaftsteuer und Zuzug doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, RdW 2003, 171; *Blum/Spies in Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar<sup>2</sup> (2016) § 5; *Bodis/Ludwig*, Steuerlicher Durchgriff durch ausländische „Körperschaften“, RdW 2013, 621; *Büger/Steinhauser*, Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage, taxlex 2020, 300; *Dachverband der österreichischen Sozialversicherungen*, Beitragsrechtliche Werte in der Sozialversicherung 2021 (abrufbar unter <https://www.sozialversicherung.at/cdscontent/?contentid=10007.821588&portal=svportal> [abgerufen am 17. 5. 2021]); *Dellinger* (Hrsg), Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen: Kommentar<sup>2</sup> (2014); *Djanani/Steckel*, Teilgebiete der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in *Bertl/Djanani/Kofler* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre (1998) 23; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG (inkl 21. Lfg 2020) § 1; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>12</sup> (2019); *Dziurdz/Prillinger*, „Briefkastengesellschaften“ und die Grenzen steuerlicher Gestaltung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 91; *Eberhartinger/Resenig*, Standortwahl, in *Eberhartinger/Pummerer* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre V<sup>2</sup> (2020) 259; *Elhenicky/Ginhör/Haselberger*, Vereinsrecht<sup>2</sup> (2019); *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> (inkl 17. Lfg 2020); *Endl in Bergmann/Kalss* (Hrsg), Rechtsformwahl (2020) 275; *Ficzko/Schruf*, GSVG Gewerbliches Sozialversicherungsgesetz Praxiskommentar (inkl 19. Lfg 2018); *Fischer*, Grenzüberschreitende Umgründung im EU-Raum (2019); *FMA*, Frequently Asked Questions zur Anwendung des Alternative Investmentfonds Manager-Gesetz (AIFMG) Stand: 29. 4. 2021 (abrufbar unter <https://www.fma.gv.at/investmentfonds-und-verwaltungsgesellschaften/aif-verwalter-alternativer-investmentfonds/> [abgerufen am 17. 5. 2021]); *Frabberger/Rohner*, Steuerliche Konsequenzen der Unternehmensgründung, in *Tumpel/Aigner* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre III<sup>3</sup>

(2017) 71; *Freudhofmeier*, Sozialversicherungsrechtliche Aspekte, in *Hübner-Schwarzinger/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe<sup>2</sup> (2016) 161; *Fritz*, Gesellschafts- und Unternehmensformen<sup>3</sup> (2007); *Fritz*, Wie führe ich eine GmbH richtig?<sup>2</sup> (2014); *Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann*, Handbuch Mitunternehmensformen (2019); *Fuhrmann/Lang*, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft – Abgrenzungsfragen und Gestaltungsüberlegungen im Zusammenhang mit der Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit, in *Kammer der Wirtschaftstreuhand* (Hrsg), Personengesellschaften und andere Mitunternehmensformen sowie ihre Gesellschafter: Gedenkschrift für Karl Bruckner (2013) 213; *Gall* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg), Kommentar zum Aktiengesetz<sup>3</sup> (2021) § 1; *Gassner*, Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften, Nationalbericht Österreich, in *Cahiers de droit fiscal international*, CDFI Vol LXXIIa (1987) 217; *Gelter* in *Gruber/Harrer* (Hrsg), GmbHG<sup>2</sup> (2018) § 94; *Greda* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) § 2; *Gröhs*, Die Subsumtion ausländischer Gesellschaftsformen unter die Tatbestände des EStG und KStG, ÖStZ 1985, 307; *Haberer/Zib* in *Zib/Dellinger* (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II (2016) § 161; *Haselsteiner*, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft (2017); *Hayden*, Grenzüberschreitender Formwechsel (2018); *Hayden/Varro*, Möglichkeit einer isolierten Gesellschaftssitzverlegung (EuGH-Rs *Polbud*), RdW 2018, 120; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG (inkl 21. Lfg 2021) § 10; *Herzog/Lachmayer*, Wartetastenregelung für Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern (§ 23 a EStG), in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16 (2015) 59; *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar (inkl 69. Lfg 2021); *Hohenwarter-Mayr* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar<sup>2</sup> (2016) § 1; *Hohenwarter-Mayr/Marchgraber*, Kein Typenvergleich bei EU-Gesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie? StAW 2016, 3; *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine<sup>6</sup> (2020); *Höllhuber*, Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in *Toifl/Züger* (Hrsg), Besteuerung von E-Commerce (2000) 71; *Hüttemann*, Der Beginn der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 27; *Jirousek*, Die Auswirkungen der „Kommunikationsrevolution“ auf das Geschäftsleitungsprinzip als Ansässigkeitsmerkmal für Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2001, 296; *Jirousek*, Wohin entwickelt sich das internationale Steuerrecht? SWI 2017, 331; *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht<sup>2</sup> (2017); *Kalss/Creda* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Vor § 1; *Kanduth-Kristen*, Personenunternehmen versus Kapitalgesellschaft (2005); *Kanduth-Kristen*, Optimale Höhe von Geschäftsführerbezügen und Vorteilhaftigkeitsvergleich zwischen Einzelunternehmen und Ein-Personen-GmbH, taxlex 2015, 230; *Kanduth-Kristen*, Kriterien für die Rechtsformwahl, Überblick, in *Hübner-Schwarzinger/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe<sup>2</sup> (2016) 1; *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakob EStG<sup>14</sup> (2021); *Kanduth-Kristen/Grün*, Leitfaden verdeckte Ausschüttung<sup>2</sup> (2015); *Kanduth-Kristen/Stipsits*, Geschäftsführerbezug oder Gewinnausschüttung – das ist ab 2005 die Frage, taxlex 2006, 44; *Kauba*, Missbrauch bei einer ausländischen passiv veranlagenden Kapitalgesellschaft, taxlex 2005, 280; *Keinert*, Genossenschaftsrecht (1988); *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004); *Kirchmayr/Achatz*, Missbräuchliche Auslandsgesellschaften – der VwGH greift durch! taxlex 2005, 489; *Klinglmair*, Steuerreform 2015/2016 und Rechtsformwahl, SWK 2015, 989; *Knöll*, Der GmbH-Geschäftsführer im Steuerrecht, taxlex 2015, 89; *Koch* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger* (Hrsg), Kurzkommentar zum ABGB<sup>5</sup> (2017) § 26; *Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002); *Kofler*, Transparente Rechtsgebilde und doppelt ansässige Gesellschaften, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes* (Hrsg), SWI-Spezial: Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 39; *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler*, Der Steuertarif und die Absetzeträge, in *Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup> (2015) 380; *Kofler/Postl*, Das „Hong Kong-Erkenntnis“ des VwGH, ecolex 2005, 557; *Kofler/Weiermayer*, Sitztheorie im Körperschaftsteuerrecht? RdW 2001, 630; *Konwitschka* in *Zib/Dellinger* (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II (2016) § 179; *Korinek/Saria/Saria* (Hrsg), VAG (inkl 38. Lfg 2020); *Lang*, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen? ÖStZ 2011, 107; *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (inkl 34. Lfg 2020); *Lechner*, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in *Doralt/Gassner/*

Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 397; Lechner/Egger/Schauer, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre<sup>27</sup> (2016); Littich, Die Anerkennung ausländischer Gesellschaften nach österreichischem Steuerrecht, ÖStZ 1984, 62; Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht I/1 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (Stand 30. 9. 2019, rdb.at); Macho/Stieber, Tätig sein, tätig werden – aber wo? taxlex 2014, 195; Mayr/Blasina/Schlager/Schwarzinger/Titz, SWK-Spezial: Körperschaftsteuer 2014/15 (2014); Novosel, Die Auswirkungen der Steuerreform 2015/2016 auf die steuerliche Rechtsformwahl in Österreich, taxlex 2015, 224; Pausz/Haslwanger, Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 (2016); Perthold, Internet und die Besteuerung des Electronic Commerce, in Gassner/Lang (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 305; Peyerl, Die Verlagerung von Einkünften (2015); Pinetz, Abgrenzungsfragen beim Begriff des „alternativen Investmentfonds“ aus steuerrechtlicher Perspektive, SWK 2014, 708; Pinetz in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar<sup>2</sup> (2016) § 3; Pinetz/Steiner, Der Typenvergleich in der steuerlichen Beratungspraxis (2018); Preining, VwGH zu Beteiligungserträgen aus einer Hongkong-Gesellschaft – Ist die Besteuerung im Ausland ein Kriterium für den Typenvergleich? ÖStZ 2006, 14; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch (1993); Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>6</sup> (2017); Rohn/Fellinger, Die steuerliche Einkünfteermittlung, in Bergmann/Kalss (Hrsg), Rechtsformwahl (2020) 685; Rummel/Lukas (Hrsg), Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch<sup>4</sup> (Stand: 1. 10. 2020, rdb.at); Ruppe, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung (1982); Schauer in Kletečka/Schauer (Hrsg), ABGB-ON<sup>1,02</sup> (2017) § 26; Schellmann, Ausgewählte Problemstellungen bei der Gestaltung von Holdinggesellschaften im In- und Ausland, in Littich/Schellmann/Schwarzinger/Trentini (Hrsg), Holding (1993) 329; Schmidberger/Duursma in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG<sup>2</sup> (2018) § 1 und § 2; Schneeloch, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II: Betriebliche Steuerpolitik<sup>3</sup> (2009); Sedlacek, Nicht wesentlich beteiligte GmbH-Geschäftsführer: VwGH-Judikatur schafft weitgehend Rechtssicherheit, SWK 2018, 959; Shubshizky, Einbeziehung von Gewinnausschüttungen in die GSVG-Beitragsgrundlage, ASoK 2014, 33; Shubshizky, Handbuch zur Sozialversicherung I<sup>3</sup> (2020); Stanek, Verluste kapitalistischer Mitunternehmer nach § 23 a EStG, in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz (Hrsg), ÖStZ-Spezial 2015: Steuerreform 2015/2016 (2015) 14; Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999); Steckel/Grabher, Gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen und Konsequenzen, in Bertl/Djanani/Kofler (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre (1998) 213; Steiner, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen – „Typenvergleich“ (Teil I), ÖStZ 2007, 160; Steinhauser, Ertragsbesteuerung inländischer Risikokapitalfonds (2018); Steinhauser, Steuerliche Behandlung der Gründung, in Bergmann/Kalss (Hrsg), Rechtsformwahl (2020) 671; Steinhauser in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke (Hrsg), EStG (inkl 36. Lfg 2021) § 23; Stoll, BAO Kommentar I (1994); Straube in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Wiener Kommentar zum GmbHG (2014) Einführung und § 1; Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch (Stand 1. 10. 2020, rdb.at); Sutter in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar<sup>2</sup> (2016) § 2; Thiery in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II (2016) § 108; Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar<sup>2</sup> (2019) Art 4; Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) § 27; Urnik/Fritz-Schmied, Sind verdeckte Gewinnausschüttungen nach der Steuerreform 2005 noch sinnvoll? Neue Erkenntnisse zum „überhöhten Gesellschafter-Geschäftsführerbezug“ bei Kapitalgesellschaften, SWK 2004, 713; Urnik/Fritz-Schmied, Die Verlustverrechnung, in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup> (2015) 270; Urnik/Fritz-Schmied, Grundlagen der Besteuerung, in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup> (2015) 27; Urnik/Fritz-Schmied, Grundlagen zur Einkommensteuer, in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup> (2015) 57; Urnik/Payerer, Das Steuersubjekt, in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup> (2015) 73; Urnik/Payerer, Grundlagen des österreichischen Steuersystems, in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup> (2015) 37; Urnik/Steinhauser, Steuerliche Lenkungszielnormen im Kontext gesellschaftlicher Verantwortung, in Pfeil/Urnik (Hrsg), Gesellschaftliche Verantwortung und Gemeinwohl als Unternehmensziele (2015) 43; Ur-

nik/Steinhauser, Steuerreform 2015/2016: Überlegungen zur Wahl der Rechtsform aus abgabenrechtlicher Sicht, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2015 (2015) 75; *Urnik/Steinhauser*, Vergleich der laufenden Steuerbelastung, in *Bergmann/Kalss* (Hrsg), Rechtsformwahl (2020) 805; *van Husen* in *Straube/Ratka/Rauter* (Hrsg), Wiener Kommentar zum GmbHG (2017) § 10; *Varoo*, Panama Papers aus steuerlicher Sicht, *ecolex* 2016, 458; *Wala/Szauer*, Steueroptimale Rechtsform versus rechtsformneutrale Besteuerung, *taxlex* 2006, 388; *Welser/Kletečka*, Grundriss des bürgerlichen Rechts I<sup>15</sup> (2018); *Winkler/Winkler* in *Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer* (Hrsg), GmbHG (2017) § 1; *Wirtschaftskammer Österreich*, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (abrufbar unter [https://www.wko.at/service/steuern/Zuschlag\\_zum\\_Dienstgeberbeitrag.html](https://www.wko.at/service/steuern/Zuschlag_zum_Dienstgeberbeitrag.html) [abgerufen am 17. 5. 2021]); *Wittmann*, Steuerbelastungsvergleich der laufenden Unternehmenstätigkeit, in *Tumpel/Aigner* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre III<sup>3</sup> (2017) 43; *Wurm* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Update-Kommentar (2015) § 2; *Zirngast* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar<sup>2</sup> (2016) § 4; *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992).

## Übersicht

	Rz
I. Kommentierung	1.1
A. Grundlagen zur Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs 1 KStG)	1.1
B. Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs 2 KStG)	1.10
1. Überblick	1.10
2. Geschäftsleitung oder Sitz im Inland	1.13
3. Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG	1.26
a) Juristische Personen des privaten Rechts (Z 1)	1.26
aa) Kapitalgesellschaften	1.29
bb) Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften	1.39
cc) Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit	1.41
dd) Vereine	1.44
ee) Sparkassen	1.48
ff) Stiftungen und Fonds nach dem BStFG	1.52
gg) Privatstiftungen	1.55
b) Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (Z 2)	1.58
c) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (Z 3)	1.60
4. Beginn und Ende der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 4 KStG)	1.63
C. Beschränkte Steuerpflicht der ersten Art (§ 1 Abs 3 Z 1 KStG)	1.74
D. Beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art (§ 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG)	1.77
1. Überblick	1.77
2. Inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts und politische Parteien (§ 1 Abs 3 Z 2 KStG)	1.79
3. Körperschaften mit Befreiung von der Steuerpflicht (§ 1 Abs 3 Z 3 KStG)	1.81
II. Gestaltungsüberlegungen (Rechtsformwahl)	1.84
A. Grundlagen zum Rechtsformvergleich	1.84
B. Rechtsformvergleich und Prämissen	1.93
C. Grundmodell: Ein-Personen-GmbH versus Einzelunternehmen	1.100
1. Grundlagen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen	1.100
a) Kapitalgesellschaften	1.100
b) Einzelunternehmen	1.105



2. Vergleich der Steuerbelastung . . . . .	1.110
a) Präzisierung und Erweiterung der Prämissen . . . . .	1.110
b) Steuerbelastungsvergleich in Gewinnsituationen . . . . .	1.113
c) Steuerbelastungsvergleich in Verlustsituationen . . . . .	1.120
d) Zusammenfassung der Ergebnisse . . . . .	1.127
D. Alternativmodell I: Berücksichtigung von Leistungsvereinbarungen im Grundmodell . . . . .	1.132
1. Grundlagen zur Gestaltung von Leistungsvereinbarungen bzw eines Gesellschafter-Geschäftsführerbezugs bei der Ein-Personen-GmbH . . . . .	1.132
2. Abgabenbelastung des Gesellschafter-Geschäftsführers . . . . .	1.137
3. Optimierung der Höhe des Gesellschafter-Geschäftsführerbezugs . . . . .	1.146
4. Vergleich der Steuerbelastung zum „Bezug“ eines Einzelunternehmers . . . . .	1.149
E. Alternativmodell II: GmbH versus Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) . . . . .	1.153
1. Grundlagen zur Besteuerung von Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) . . . . .	1.153
2. Vergleich der Steuerbelastung . . . . .	1.159
a) Präzisierung und Erweiterung der Prämissen . . . . .	1.159
b) Steuerbelastungsvergleich in Gewinnsituationen . . . . .	1.162
c) Steuerbelastungsvergleich in Verlustsituationen . . . . .	1.165
F. Fazit und Schlussfolgerungen . . . . .	1.168
III. Internationale Aspekte . . . . .	1.176
A. Einbezug ausländischer Rechtsgebilde in die Körperschaftsteuerpflicht (Typenvergleich) . . . . .	1.177
B. Zuzug und Wegzug . . . . .	1.189
C. Ansässigkeit iSd OECD-MA . . . . .	1.194

## I. Kommentierung

### A. Grundlagen zur Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs 1 KStG)

Für die Phase der Gründung einer Körperschaft stellt § 1 KStG deshalb eine zentrale **1.1** Norm dar, weil darin die **persönliche Körperschaftsteuerpflicht** sowie deren **sachlicher Umfang** grundgelegt werden. Ob das zu gründende oder gegründete Rechtsgebilde daher dem KStG unterliegt und in welchem Umfang es bzw die von ihm erzielten Einkünfte von der KSt erfasst werden, wird durch die zentrale Vorschrift des § 1 KStG normiert und durch nachfolgende und weitere Bestimmungen, auf die § 1 KStG verweist (zB §§ 2 ff KStG, § 27 BAO, § 2 EStG, § 21 KStG), spezifiziert.

§ 1 KStG umfasst drei Absätze: Abs 1 bestimmt, dass nur **Körperschaften** körperschaftsteuerpflichtig sind. Der Begriff der Körperschaften wird allerdings erst iwF durch Abs 2 und 3 konkretisiert, worin eine Differenzierung zwischen **unbeschränkter** (Abs 2) und **beschränkter** (Abs 3) **Steuerpflicht** vorgenommen wird. Ob eine Körperschaft iSd KStG vorliegt, erschließt sich daher erst aus § 1 Abs 2 und 3 KStG, worin die jeweils darunter zu subsumierenden Körperschaften definiert werden. Seitens des Schrifttums<sup>1</sup> wird uE zutreffend kritisiert, dass der Aufbau des § 1 KStG damit gleichsam „auf dem Kopf“ ste- **1.2**

1 Vgl *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 96 f und 106 f; *Hohenwarther-Mayr* in *Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 11.

he, weil die vorrangig zu prüfende Frage der Steuersubjektivität (dh die Frage der Eignung als Körperschaftsteuersubjekt) nicht vorab durch § 1 Abs 1 KStG geklärt, sondern erst iRd (der Frage der Steuersubjektivität nachgelagerten) Art der Steuerpflicht (unbeschränkte/beschränkte) durch § 1 Abs 2 und 3 KStG bestimmt wird.

- 1.3** § 1 Abs 2 und 3 KStG unterscheiden zwischen **unbeschränkt und beschränkt** steuerpflichtigen Körperschaften, wobei innerhalb der beschränkten Steuerpflicht zwei Arten bestehen. Während unbeschränkt StPfl (dh Körperschaften mit Ort der Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) mit ihrem Welteinkommen der Steuerpflicht in Österreich unterliegen (s Rz 1.10 ff), erstreckt sich die beschränkte Steuerpflicht der ersten Art (dh Körperschaften ohne Ort der Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) nur auf inländische Einkünfte (s Rz 1.74 ff); dies entspricht der beschränkten Steuerpflicht im EStG (§ 1 Abs 3 EStG). Von der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art erfasst werden inländische KöR und von der Steuerpflicht befreite Körperschaften (s Rz 1.77 ff); diese beschränkt sich im Wesentlichen auf abzugssteuerpflichtige Einkünfte.<sup>2</sup>
- 1.4** Unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig können aber auch **ausländische** Rechtsgebilde sein. Zum Einbezug ausländischer Rechtsgebilde in die Körperschaftsteuerpflicht s Rz 1.177 ff.
- 1.5** Ungeachtet der in § 1 Abs 2 und 3 KStG genannten, unter das KStG zu subsumierenden Körperschaften gilt hingegen eine Körperschaft, die als **Alternativer Investmentfonds** (AIF) iSd Alternative Investmentfonds Manager-Gesetzes (AIFMG) qualifiziert und deren steuerrechtliche Behandlung nach Maßgabe der § 186 Abs 1 bis 6 InvFG (Fondsbesteuerung) erfolgt, für Zwecke der KSt nicht als Körperschaft iSd § 1 KStG (§ 186 Abs 7 InvFG).<sup>3</sup>
- 1.6** Wird die KSt-Subjekteigenschaft eines Rechtsgebildes bejaht, sind ihm grds Einkünfte zuzurechnen (s dazu sogleich) und es gelangt das körperschaftsteuerliche **Trennungsprinzip** zur Anwendung.<sup>4</sup> Demnach hat einerseits deren Ertragsbesteuerung unabhängig von jener der ihr nahestehenden Personen (zB Gesellschafter, Mitglieder) zu erfolgen und vice versa (Sphärenabgrenzung).<sup>5</sup> Andererseits sind schuldrechtliche Beziehungen zwi-

2 Vgl *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Rz 9.

3 Siehe zur Anwendbarkeit des AIFMG zB *FMA*, Frequently Asked Questions zur Anwendung des Alternative Investmentfonds Manager-Gesetz (AIFMG) (abrufbar unter <https://www.fma.gov.at/investmentfonds-und-verwaltungsgesellschaften/aif-verwalter-alternativer-investmentfonds/> [abgerufen am 17. 5. 2021]); *Pinetz*, SWK 2014, 708; *Steinhauser*, Ertragsbesteuerung inländischer Risikokapitalfonds 30 ff; *Marschner in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG § 1 Rz 47 ff. Zu Fragen der Umqualifikation s jüngst BFG 4. 12. 2020, RV/1100276/2017, Revision beim VwGH anhängig zur Zahl Ro 2021/15/0003.

4 Vgl *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 93; *Hohenwarter-Mayr in Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 89. Nach *Bodis/Ludwig*, RdW 2013, 622, ergibt sich das ertragsteuerliche Trennungsprinzip aus § 1 Abs 1 KStG, wonach nur Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig sind. Aus dem Trennungsprinzip ist auch die sog „Abschirmwirkung“ einer Körperschaft gegenüber ihren Gesellschaftern bzw Mitgliedern abzuleiten. Vgl dazu *Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften 49 ff mwN. Zu Durchbrechungen iRd Hinzurechnungsbesteuerung gem § 10a KStG s Rz 6.1 ff.

5 Vgl *Hohenwarter-Mayr in Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 89.

schen der Körperschaft und der ihr nahestehenden Personen grds steuerlich anzuerkennen (s Rz 3.1 ff).<sup>6</sup> Das Trennungsprinzip gilt als Grundsatz des Körperschaftsteuerrechts und leitet sich nicht aus der zivilrechtlichen Rechtspersönlichkeit ab, weshalb es etwa auch bei nichtrechtsfähigen Gebilden, die gem § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG als Körperschaft gelten, anwendbar ist.<sup>7</sup>

Allerdings ist hinsichtlich der persönlichen **Zurechnung von Einkünften** nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen, ob die erzielten Einkünfte der Körperschaft selbst oder einem Anteilinhaber, Mitglied oder einer anderen nahestehenden Person zuzurechnen sind.<sup>8</sup> Dies leitet sich aus § 7 Abs 1 KStG ab, wonach der KSt das Einkommen zugrunde zu legen ist, das die Körperschaft innerhalb eines Kalenderjahrs bezogen hat. Andernfalls, dh bei einer Zurechnung der Einkünfte zum Gesellschafter, Mitglied oder einer anderen der Körperschaft nahestehenden Person, erfolgt ein „Durchgriff“, dh eine unmittelbare Zurechnung und Besteuerung der Einkünfte bei dieser Person.<sup>9</sup> Siehe zu § 7 KStG und der Einkünftezurechnung Rz 2.4.<sup>10</sup>

Die KSt ist eine **Personensteuer** und gleichsam die ESt der Körperschaften.<sup>11</sup> Durch die Eingrenzung des Anwendungsbereichs der KSt auf Körperschaften (§ 1 Abs 1 KStG) wird eine **Abgrenzung** zum Anwendungsbereich der **ESt** geschaffen, wovon nur natürliche Personen erfasst werden (§ 1 Abs 1 EStG).<sup>12</sup> Natürliche Personen unterliegen dem EStG, Körperschaften dem KStG. Eine weitere Variante von Ertragsteuersubjekten ist im österreichischen Steuerrecht nicht vorgesehen.<sup>13</sup> Etwaige Überschneidungsfragen werden durch § 1 Abs 2 Z 3 und § 1 Abs 3 Z 1 lit b iVm § 3 KStG gelöst,<sup>14</sup> wonach nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen nur dann der KSt unterliegen, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen StPfl zu versteuern ist (s dazu noch Rz 1.60 ff).

Die Steuersubjekteigenschaft von Körperschaften, wie insb Kapitalgesellschaften, samt Trennungsprinzip einerseits und die unmittelbare Zurechnung von Einkünften an einen Personengesellschafter nach dem Durchgriffs- bzw Transparenzprinzip andererseits stellt einen **Dualismus in der österreichischen Unternehmensbesteuerung** dar (s dazu noch Rz 1.87). Hinzu kommt, dass sich im Gegensatz zum im EStG vorgesehenen progressiv

6 Vgl etwa *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 93; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Rz 14; *Bodis/Ludwig*, RdW 2013, 622.

7 Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Rz 11; *Marschner* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG § 1 Rz 6.

8 Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Rz 12; *Hohenwarter-Mayr* in *Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 89.

9 Vgl *Hohenwarter-Mayr* in *Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 89.

10 Zu Besonderheiten bei Stiftungen und Anstalten s etwa *Bodis/Ludwig*, RdW 2013, 624 ff.

11 Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Rz 18 f; *Hohenwarter-Mayr* in *Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 7 und 19.

12 Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Rz 7.

13 Vgl *Marschner* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG § 1 Rz 2; *Hohenwarter-Mayr* in *Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 18.

14 Vgl *Hohenwarter-Mayr* in *Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 14 und 18.

ansteigenden Einkommensteuertarif gem § 33 Abs 1 EStG<sup>15</sup> die KSt nach einem linearen Steuersatz iHv 25% (§ 22 Abs 1 KStG) bemisst.

## B. Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs 2 KStG)

### 1. Überblick

**1.10** Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben (§ 1 Abs 2 erster Satz KStG, zu den Begriffen Geschäftsleitung bzw Sitz im Inland s Rz 1.15 ff). Als Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG gelten

- Z 1: juristische Personen des privaten Rechts (s Rz 1.26 ff),
- Z 2: BgA von Körperschaften des öffentlichen Rechts (s Rz 1.58 f) und
- Z 3: nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (s Rz 1.60 ff).

Diese Aufzählung ist taxativ und daher einer Ergänzung durch Auslegung oder Analogie nicht zugänglich.<sup>16</sup> Die gesetzliche Aufzählung deckt sich nicht mit dem zivilrechtlichen Begriff der Körperschaften, weil auch BgA und nichtrechtsfähige Gebilde als steuerrechtliche Körperschaften gelten, weshalb der steuerrechtliche Begriff der Körperschaften vielmehr als Sammelbegriff zu verstehen ist.<sup>17</sup>

**1.11** § 1 Abs 2 letzter Satz KStG normiert als Rechtsfolge, dass sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 EStG erstreckt (**Welteinkommensprinzip**). Das Besteuerungsrecht Österreichs an den Einkünften ist aber ggf durch ein DBA (teilweise) eingeschränkt. Zur Anwendbarkeit eines DBA s Rz 1.194 ff.

**1.12** Eine unbeschränkte Steuerpflicht ist aber insoweit auszuschließen, als auf Grundlage des § 5 KStG oder eines anderen Gesetzes eine Befreiung von der Steuerpflicht besteht (s dazu Rz 1.81 ff).

### 2. Geschäftsleitung oder Sitz im Inland

**1.13** Die unbeschränkte Steuerpflicht bedingt gem § 1 Abs 2 erster Satz KStG, dass die **Geschäftsleitung oder der Sitz** der Körperschaft im Inland liegt. Für die Begriffe der Geschäftsleitung und des Sitzes wird auf § 27 BAO verwiesen (s sogleich). Als **Inland** gilt das österreichische Bundesgebiet inkl der Zollausschlussgebiete.<sup>18</sup>

**1.14** Aus der Formulierung des § 1 Abs 2 erster Satz KStG ist zu schließen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung und der Ort des Sitzes einer Körperschaft nicht decken müssen.<sup>19</sup> Diesfalls kommt den beiden Tatbestandsmerkmalen jeweils eine eigenständige Bedeu-

15 Zu den besonderen Steuersätzen, die linear ausgestaltet sind, s § 27a Abs 1 EStG (25% bzw 27,5%) sowie § 30a Abs 1 EStG (30%).

16 Vgl KStR 2013 Rz 2; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 96 mwN. Zu ausländischen Rechtsgebilden s hingegen Rz 1.177 ff.

17 Vgl KStR 2013 Rz 1; *Hohenwarter-Mayr in Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 8; *Marschner in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG § 1 Rz 6.

18 Vgl KStR 2013 Rz 3. Dies waren bis zum EU-Beitritt Österreichs die Gemeinden Mittelberg (Kleinwalsertal) und Jungholz.

19 Vgl KStR 2013 Rz 6.



tung zu, weil sie in § 1 Abs 2 KStG „alternativ und gleichwertig nebeneinander“ stehen.<sup>20</sup> Daher ist das Vorliegen **eines der beiden Kriterien** (Geschäftsleitung im Inland **oder** Sitz im Inland) bereits ausreichend. Sollte der Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft in einem Staat, hingegen deren Sitz in einem anderen Staat liegen, ist eine **doppelt ansässige** Körperschaft gegeben (s dazu Rz 1.196ff).<sup>21</sup> Hat bspw eine Gesellschaft ihren Sitz im Ausland, jedoch den Ort der Geschäftsleitung im Inland, ist sie – unter der Voraussetzung der Vergleichbarkeit mit einer inländischen Gesellschaft (s Rz 1.177ff) – unbeschränkt steuerpflichtig.<sup>22</sup> Zu einem solchen Zuzug (Verlegung des Orts der Geschäftsleitung ins Inland) s Rz 1.189ff. Umgekehrt ist eine Körperschaft mit Sitz im Inland auch dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung im Ausland befindet.<sup>23</sup> Dies gilt selbst dann, wenn es sich um eine sog „Briefkastenfirma“ handelt.<sup>24</sup> Zu einem solchen Wegzug (Verlegung des Orts der Geschäftsleitung ins Ausland) s Rz 1.192f. Hat eine Körperschaft weder ihren Ort der Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland, unterliegt sie nicht der unbeschränkten Steuerpflicht, sondern allenfalls der beschränkten Steuerpflicht (s Rz 1.74ff).

Nach § 27 Abs 2 BAO ist als **Ort der Geschäftsleitung** jener Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Nach der Rsp des VwGH liegt dieser dort, „wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, somit die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden“<sup>25</sup>. Ausschlaggebend ist dabei das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht.<sup>26</sup> Daher ist nicht entscheidend, welcher Ort in den rechtlichen Vorgaben für die Befugnis zur Geschäftsführung bestimmt wird,<sup>27</sup> sondern vielmehr, wo die notwendigen Maßnahmen, die von einiger Wichtigkeit sind, getroffen bzw angeordnet werden (zur Willensbildung versus Willensäußerung s sogleich).<sup>28</sup>

20 Vgl Stoll, BAO I 347; KStR 2013 Rz 4; Marschner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG § 1 Rz 61.

21 Vgl KStR 2000 Rz 4; Hohenwarter-Mayr in Lang et al, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 54.

22 Vgl KStR 2013 Rz 135; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 38; Loukota et al, IntStR I/1 Rz 40.

23 Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 68; Loukota et al, IntStR I/1 Rz 122.

24 Vgl KStR 2013 Rz 4 und 135: Eine Briefkastenfirma ist „ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann“ (mit Verweis auf VwGH 22. 3. 1995, 93/13/0076). Siehe zu diesem Begriff auch Varro, *ecolex* 2016, 458; Dziurdz/Prillinger in Lang/Schuch/Staringer, *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht* 93f.

25 VwGH 16. 9. 2003, 97/14/0169 mit Verweis auf VwGH 6. 4. 1995, 94/15/0206; VwGH 31. 5. 2000, 97/13/0200. Vgl auch VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211.

26 Vgl VwGH 6. 4. 1995, 94/15/0206; VwGH 16. 9. 2003, 97/14/0169; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch 130; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 27 Rz 4.

27 Vgl VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211; Staringer, *Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften* 136.

28 Vgl VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211; Stoll, BAO I 349 mwN aus der Rsp des RFH und BFH; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 27 Rz 4; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch 130; Lechner in Doralt et al, FS Stoll 397; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 39.

- 1.16** Welche **Maßnahmen** für das Unternehmen notwendig und wichtig sind, bedarf einer einzelfallbezogenen Beurteilung und hängt von der Art der ausgeübten Tätigkeit ab.<sup>29</sup> Dabei ist auf die **laufende Geschäftsführung** abzustellen, wozu „die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorische Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören („Tagesgeschäfte“)<sup>30</sup>, zählen. Damit sind aber nicht die tagesgeschäftlichen Handlungen, sondern die wesentlichen Geschäftsentscheidungen über die tagesgeschäftlichen Handlungen gemeint.<sup>31</sup> Nicht dazu gehören etwa grundlegende Entscheidungen über die Existenz der Gesellschaft (zB Gründung, Auflösung)<sup>32</sup> oder Assistenzleistungen außerhalb der Geschäftsführungsentscheidungen (zB Rechnungsweisen)<sup>33</sup>.
- 1.17** Die Ausübung der geschäftlichen Oberleitung erfolgt typischerweise durch die dazu berufenen **Organe** (zB Vorstand einer AG oder Geschäftsführer einer GmbH), weshalb diese Person(en) idR auch als maßgebliche(r) Entscheidungsträger gilt/gelten, was jedoch im Einzelfall zu beurteilen ist.<sup>34</sup> Ausschlaggebend ist nämlich, wer **faktisch bzw tatsächlich** die geschäftliche Oberleitung ausübt (ggf auch ohne dazu berufen zu sein),<sup>35</sup> weshalb dies bei besonderen Umständen im Einzelfall zB auch die Gesellschafter, die die geschäftliche Oberleitung völlig an sich ziehen und laufend die wichtigen Beschlüsse in Bezug auf das Tagesgeschäft selbst fassen, sein können.<sup>36</sup>
- 1.18** Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung bestimmt sich nach dem **Ort**, an welchem der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird (s Rz 1.15). An welchem Ort die Willensbildung erfolgt, wird idR und insb bei Einzelpersonen (zB Al-

29 Vgl KStR 2013 Rz 6; VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211; *Lechner in Doralt et al*, FS Stoll 401f. Siehe *Macho/Stieber*, taxlex 2014, 196. Zu Besonderheiten bei „passiv tätigen“ Gesellschaften s etwa *Lechner in Doralt et al*, FS Stoll 402; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 137; *Peyrel*, Die Verlagerung von Einkünften 85f; *Loukota et al*, IntStR I/1 Rz 42.

30 VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211 (Hervorhebungen durch Verfasser); *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 27 Rz 4.

31 Vgl *Hohenwarter-Mayr in Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 48.

32 Vgl *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 136.

33 Vgl *Gassner in Cahiers de droit fiscal international* 220.

34 Vgl KStR 2013 Rz 6; *Hohenwarter-Mayr in Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 50: Eine Vermutung, wonach die zur Geschäftsführung berufenen Organe stets die maßgeblichen Entscheidungsträger sind, gibt es nicht. Vgl auch *Lechner in Doralt et al*, FS Stoll 398; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 137.

35 Vgl *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Rz 45. Siehe zum Sachverhalt einer ausländischen Tochtergesellschaft, deren operative Geschäftsführung ein lokaler Geschäftsführer übernimmt, der allerdings nur gemeinsam mit der zusätzlich eingetragenen, österreichischen Geschäftsführerin zeichnungsberechtigt ist, s *Bendlinger*, SWK 2019, 835ff.

36 Vgl KStR 2013 Rz 6; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Rz 46 und 48; zu einer dabei erforderlichen Differenzierung zwischen der „gesellschaftsrechtlichen Machtwirkung“ eines beherrschenden Gesellschafters und dessen tatsächlicher geschäftlicher Oberleitung durch tatsächliche und ständige Einflussnahme auf Entscheidungen des laufenden gewöhnlichen Geschäftsverkehrs s *Lechner in Doralt et al*, FS Stoll 399 mwN und *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 137f. Zu einem in Ausnahmefällen möglichen Geschäftsleitungsort eines Gruppenmitglieds am Ort der Geschäftsleitung des Gruppenträgers s *Hohenwarter-Mayr in Lang et al*, KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 50; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Rz 52.