

# Ein Blick auf die Zweitwohnsitzverordnung

Ina Kerschner/Matthias Mitterlehner

1. **Vorwort**
2. **Rechtsvoraussetzungen der Zweitwohnsitzverordnung**
3. **Zur Gesetzmäßigkeit der Zweitwohnsitzverordnung**
  - 3.1. Die Zweitwohnsitzverordnung als Toleranzgrenze für die Benutzung iSd § 26 BAO
  - 3.2. Wirkung nur für Zwecke des § 1 EStG
  - 3.3. § 26 Abs 1 BAO verlangt eine tatsächliche Wohnungsbenutzung
  - 3.4. Trotz Kritik kein Verordnungsprüfungsverfahren
4. **Das Verzeichnis iSd § 1 Abs 2 Zweitwohnsitzverordnung im Praxistest**
  - 4.1. Optionale Anwendung der beschränkten Steuerpflicht
  - 4.2. Anzeige der Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung
  - 4.3. Überprüfung der Verzeichnisführung
  - 4.4. Zeitliche Aspekte der Verzeichnisführung
5. **Das Sorgenkind der Zweitwohnsitzverordnung: § 3 zu (Ehe-)Partnern**
  - 5.1. Der Begriff des „(Ehe-)Partners“
  - 5.2. Erfasste Sachverhaltskonstellation: Wohnungs(mit)benutzung durch den Abgabepflichtigen
  - 5.3. Gemeinsamer Lebensmittelpunkt im Inland?
6. **Fazit**

## 1. Vorwort

Die „*Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze*“<sup>1</sup> feiert im heurigen Jahr 2024 insofern ihren 20. Geburtstag, als diese gemäß ihrem § 4 seit dem 1.1.2004 anzuwenden ist. Anlässlich dieses Jubiläums nimmt der vorliegende Beitrag eine Bewertung der Zweitwohnsitzverordnung vor, die seit ihrem Anbeginn auf Kritik gestoßen ist.

## 2. Rechtsvoraussetzungen der Zweitwohnsitzverordnung

Gemäß § 1 Abs 2 EStG tritt für natürliche Personen mit einem Wohnsitz im Inland grundsätzlich die unbeschränkte Steuerpflicht ein, die sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte erstreckt. Gemäß § 1 Abs 1 Zweitwohnsitzverordnung begründet allerdings

---

1 BGGI II 2003/528.

[b]ei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, [...] eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.

Unter diesen Voraussetzungen – und sofern freilich kein gewöhnlicher Aufenthalt<sup>2</sup> im Inland besteht – treten sonach die Rechtsfolgen der beschränkten Steuerpflicht des § 1 Abs 3 EStG ein, die sich nur auf die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte erstreckt. Damit führt eine inländische Wohnung aufgrund der Zweitwohnsitzverordnung nicht zur unbeschränkten Steuerpflicht, wenn sie in zeitlicher Hinsicht bloß untergeordnet genutzt wird.<sup>3</sup>

### 3. Zur Gesetzmäßigkeit der Zweitwohnsitzverordnung

#### 3.1. Die Zweitwohnsitzverordnung als Toleranzgrenze für die Benutzung iSd § 26 BAO

Etwa nach *Doralt* ist die Zweitwohnsitzverordnung „*offenkundig gesetzwidrig*“; es könne „*ein nach dem Gesetz vorliegender Wohnsitz [...] nicht durch eine VO wieder beseitigt werden.*“<sup>4</sup> Dabei ist aus verfassungsrechtlicher Sicht letztlich entscheidend, dass die Zweitwohnsitzverordnung im Gesetz Deckung findet. So ist die vom Bundesminister für Finanzen erlassene Zweitwohnsitzverordnung eine Durchführungsverordnung iSd Art 18 Abs 2 B-VG.<sup>5</sup> Demnach kann „*[j]ede Verwaltungsbehörde [...] auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereichs Verordnungen erlassen*“. Der VfGH leitet daraus ab, dass eine solche Verordnung „*bloß eine Regelung präzisieren darf, die inhaltlich im wesentlichen vom Gesetz selbst getroffen oder zumindest vorgezeichnet wurde*“.<sup>6</sup> Damit darf eine Verordnung weder im Widerspruch zum Gesetz stehen noch selbständig neues Recht schaffen.<sup>7</sup> Fraglich ist, ob die Zweitwohnsitzverordnung diesen Anforderungen gerecht wird.

Auf den ersten Blick mag man durchaus unterstellen, dass die Zweitwohnsitzverordnung im Widerspruch zu „*§ 1 des Einkommensteuergesetzes 1988*“ steht, worin diese nach ihrer Präambel fußen soll. Während nämlich nach § 1 Abs 2 EStG im Fall eines Wohnsitzes im Inland die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt, soll hingegen bei Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung die unbeschränkte Steuerpflicht vermieden

---

2 Dazu etwa BMF 25.1.2008, EAS 2933. Weiters ist die Abgrenzung zu § 26 Abs 3 BAO vorzunehmen, der im Falle von Auslandsbeamten deren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle unterstellt. Hier würde die Zweitwohnsitzverordnung ins Leere gehen, da diese nur eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund von inländischen Wohnsitzen hintanzuhalten vermag; dazu BMF 18.12.2012, EAS 3310.

3 Vgl auch EStR 2000, Rz 26a.

4 *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (Stand 1.1.2005) § 1 Rz 27/3; vgl auch *Doralt*, Zweitwohnsitzverordnung: Steuerflucht trotz Wohnsitz im Inland, RdW 2004, 51 (51 f); *Sutter*, VwGH 3.7.2003, 99/15/0104, AnwBl 2004/7910; differenziert in seiner Kritik *Neumeister*, Zweitwohnsitzverordnung gesetzeswidrig? RdW 2004, 372 (373 f).

5 Zum Begriff der Durchführungsverordnung vgl *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup> (1986) 149 ff; *Hackl*, Die Verordnung, in *Ermacorora/Winkler/Koja/Rill/Funk* (Hrsg), Allgemeines Verwaltungsrecht (1979) 173 (183 ff).

6 VfGH 7.3.1988, B 914/87, VfSlg 11.639; 27.6.1997, G 213/96, VfSlg 14.895.

7 Vgl *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup> (1986) 157.

werden. Konkret soll unter Einhaltung der genannten Voraussetzungen gemäß § 1 Abs 1 Zweitwohnsitzverordnung kein „Wohnsitz im Sinne des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988“ begründet werden. Ebendiese Formulierung ist insofern problembehaftet, als diese suggeriert, ein inländischer Wohnsitz könnte zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führen, nämlich einerseits zur unbeschränkten Steuerpflicht und andererseits – unter Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung – zur beschränkten Steuerpflicht. Dabei ist allerdings die unbeschränkte Steuerpflicht die zwingende Rechtsfolge des § 1 Abs 2 EStG. Nach dem Gesetz kann somit ein inländischer Wohnsitz nicht die beschränkte Steuerpflicht zur Folge haben. Daneben besteht auch kein Platz für eine andere Form des Wohnsitzes, also einen solchen iSd Zweitwohnsitzverordnung, der andere Rechtsfolgen als die unbeschränkte Steuerpflicht auslöst. Sollen die Rechtsfolgen des § 1 Abs 2 EStG vermieden werden, dann muss schon das Vorliegen eines Wohnsitzes verneint werden. Damit wäre es vielmehr Aufgabe der Zweitwohnsitzverordnung, den Begriff des Wohnsitzes an sich näher zu determinieren, der zwar Gegenstand des § 1 Abs 2 EStG ist, jedoch in § 26 Abs 1 BAO definiert wird. Die im Wege der Zweitwohnsitzverordnung geschaffene Toleranzgrenze muss sonach im Begriff des Wohnsitzes iSd § 26 Abs 1 BAO Deckung finden.

Gemäß § 26 Abs 1 BAO hat „[e]inen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften [...] jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“. Die Kernanwendungsvoraussetzung der Zweitwohnsitzverordnung liegt darin, dass die Wohnung an nicht „mehr als 70 Tagen benutzt“ wird. Damit setzt diese offensichtlich an dem in § 26 Abs 1 BAO genannten Tatbestandselement an, wonach die Umstände darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung auch „benutzen wird“. Dementsprechend hat nach *Loukota* die Frage nach einer „gerade noch zulässigen zeitlichen Toleranz“ für die Benützung einer inländischen Wohnung ohne Begründung einer unbeschränkten Steuerpflicht

in der Praxis oft zu Problemen geführt. So sind Fälle bekannt, in denen reiche Ausländer beispielsweise an verfallenden österreichischen Schlössern und Burgen großes Interesse bekundeten und bereit waren, diese Kulturgüter auf ihre Kosten wieder in Stand zu setzen und in Stand zu halten. Allerdings wurde dann der durchaus verständliche Wunsch geäußert, in diesen Besitzungen auch den Urlaub verbringen zu können. Alle diese Projekte scheiterten, weil den Investoren keine verlässlichen Auskünfte darüber erteilt werden konnten, ab welcher zeitlichen Nutzung der Immobilien ein steuerlicher Wohnsitz begründet und damit ein steuerlicher Zugriff auf das Welteinkommen der potenziellen Investoren eröffnet wird. [...] [E]s liegt nicht im österreichischen Interesse, im Ausland lebende Personen durch eine überspitzte Handhabung des Wohnsitzkonzeptes davon abzuhalten, Österreich als Feriendomizil zu wählen und durch ihre inländischen Investitions- und Konsumausgaben wirtschaftsbelebend aufzutreten.<sup>8</sup>

Ungeachtet der anderslautenden Präambel sowie der Bezugnahme in § 1 Abs 1 auf § 1 EStG wird damit die wahre Grundlage der Zweitwohnsitzverordnung maßgeblich in § 26

8 *Loukota*, Secondary Residence without unlimited Tax Liability, SWI 2004, 53 (54 ff); s auch BFG 15.6.2015, RV/2101258/2014. Demgegenüber BMF 10.9.1995, EAS 719, zur Anwendung von § 48 BAO im Fall von inländischen Zweitwohnsitzen: „Das BM für Finanzen sieht es nicht als seine Aufgabe an, den Zuzug von Steuerländern durch Errichtung inländischer Zweitwohnsitze steuerlich in besonderem Maße zu fördern.“

# Zugezogene Drittstaatsgesellschaften, Typenvergleich und unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach dem AbgÄG 2023

Georg Kofler

## 1. Einleitung und Problemstellung

- 1.1. Privatrechtliche „Vernichtung“ zugezogener Drittstaatskapitalgesellschaften
- 1.2. Ausnahme: Europäische Anerkennungstheorie
- 1.3. Körperschaftsteuerliche „Problembereiche“ und AbgÄG 2023

## 2. International-privatrechtliche Sitztheorie im Körperschaftsteuerrecht?

- 2.1. Vom Liechtenstein-Urteil zur körperschaftsteuerautonomen Beurteilung in Deutschland
- 2.2. Diskussionsstand in Österreich vor dem AbgÄG 2023
- 2.3. Klärungsbedarf durch das AbgÄG 2023

## 3. Ausschließliche Maßgeblichkeit des Typenvergleichs nach dem AbgÄG 2023

- 3.1. Ausdehnung des § 1 Abs 2 Z 1 KStG durch das AbgÄG 2023
- 3.2. Typenvergleich und relevante Strukturmerkmale
- 3.3. Exkurs: „Wegzug“ von „inländischen“ juristischen Personen des privaten Rechts

## 4. Zusammenfassung und Ausblick

## 1. Einleitung und Problemstellung

### 1.1. Privatrechtliche „Vernichtung“ zugezogener Drittstaatskapitalgesellschaften

Es gibt kaum ein Thema des internationalen Steuerrechts, mit dem sich *Stefan Bendlinger* nicht schon ausführlich befasst hätte. Die Steuerfolgen des „Brexit“ sind hier keine Ausnahme.<sup>1</sup> Das von *Stefan Bendlinger* dort aufgegriffene Thema von Drittstaatsgesellschaften mit Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat dabei ganz allgemeine Bedeutung, war über Jahrzehnte höchst umstritten und ist erst im Rahmen des AbgÄG 2023<sup>2</sup> vom Gesetzgeber iS einer Entkoppelung vom (internationalen) Privatrecht und der ausschließlichen Maßgeblichkeit des Typenvergleichs ausdrücklich gelöst worden. Dem Ausgangsproblem und seiner Lösung in § 1 Abs 2 Z 1 KStG durch das AbgÄG 2023 ist der folgende Beitrag gewidmet.

---

1 Siehe *Bendlinger*, Drittstaatsgesellschaften mit Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich, VWT 2022, 274 (274 ff).

2 BGBl I 2023/110.

Aus international-privatrechtlicher Sicht hat der „Brexit“ erneut verdeutlicht, dass – außerhalb der europarechtlichen Niederlassungsfreiheit – eine im Ausland gegründete Kapitalgesellschaft (etwa eine britische Limited), die den tatsächlichen Sitz ihrer Hauptverwaltung in Österreich hat, nicht (zivil-)rechtsfähig ist,<sup>3</sup> also in Österreich nicht als ausländische juristische Person anerkannt wird. Denn nach der in §§ 10, 12 IPRG<sup>4</sup> verankerten „Theorie des effektiven Verwaltungssitzes“ („Sitztheorie“) ist das Personalstatut einer juristischen Person („lex societatis“) „das Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat“, wohingegen es auf den Gründungsort oder Satzungssitz nicht ankommt. Die Rechts- und Handlungsfähigkeit juristischer Personen richtet sich dementsprechend nach dem anwendbaren Recht – samt Rück- und Weiterverweisungen (§ 5 IPRG) – am tatsächlichen Sitz der Hauptverwaltung.

Der tatsächliche Sitz der Hauptverwaltung ist jener Ort, an dem üblicherweise die leitenden Entscheidungen des ständigen Geschäftsbetriebes getroffen werden.<sup>5</sup> Anders als der statutarische Sitz ist er ein faktisches Anknüpfungsmerkmal, das vom Verhalten der geschäftsführenden Organe der Gesellschaft abhängt.<sup>6</sup> Verlagert sich daher etwa bei einer im Ausland gegründeten Kapitalgesellschaft der Verwaltungssitz nach Österreich, wird sie – aus österreichischer Sicht und ungeachtet dessen, ob der Wegzugsstaat der Sitz- oder der Gründungstheorie folgt<sup>7</sup> – eben zu einem inländischen Rechtsgebilde und geht daher zumindest mangels Firmenbucheintragung<sup>8</sup> als juristische Person unter.<sup>9</sup> Das „soziale Faktum der einmal entstandenen Korporation“<sup>10</sup> ist sodann nach der Rechtsprechung im Fall einer Gesellschaftermehrheit als Gesellschaft bürgerlichen Rechts bzw im Falle eines Alleingesellschafters als Einzelunternehmen anzusehen;<sup>11</sup> damit geht auch die Vermögensübertragung nach (analog) § 142 UGB sowie die persönliche Haftung einher.<sup>12</sup>

3 Siehe OGH 27.1.2022, 9 Ob 74/21d. Für einen vorgesehenen, aber letztlich nicht in Kraft getretenen Aufschub der kollisionsrechtlichen Konsequenzen für den Fall eines „harten Brexit“ siehe auch das Brexit-Begleitgesetz 2019, BGBl I 2019/25, samt ErlRV 491 BgNR 26. GP, 13. Siehe für die Anwendung der Sitztheorie in „Brexit-Fällen“ in Deutschland ebenso mwN OLG München 5.8.2021, 29 U 2411/21 Kart, und BGH 16.2.2001, II ZB 25/17; BFH 13.10.2021, I B 31/21, sowie die zivilrechtliche Analyse in den Schreiben des dBMF vom 30.12.2020, IV A 3-S 0284/20/10006:003, BStBl I 2021, 46, und vom 19.7.2023, IV C 2-S 2701/19/10001:004, BStBl I 2023, 1567.

4 BGBl 1978/304 idGF.

5 Ausführlich *Heindler* in *Rummel/Lukas/Geroldinger* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> (2023) § 10 IPRG Rz 57 ff.

6 Er wird auch nach österreichischem Recht weder im Gesellschaftsvertrag festgelegt noch im Firmenbuch eingetragen; dazu *Eckert*, Sitzverlegung von Gesellschaften nach der *Cartesio*-Entscheidung des EuGH, GesRZ 2009, 139 (139).

7 Siehe zB OGH 28.8.1997, 3 Ob 2029/96w; weiters etwa *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 48.

8 ZB § 34 Abs 1 AktG, § 2 Abs 1 GmbHG.

9 Siehe etwa OGH 28.8.1997, 3 Ob 2029/96w; OGH 23.8.2000, 3 Ob 59/00y.

10 So *Wessel/Ziegenhain*, Sitz- und Gründungstheorie im internationalen Gesellschaftsrecht, GmbHR 1988, 423 (426).

11 Ausführlich OGH 27.1.2022, 9 Ob 74/21d; weiters und zu den Konsequenzen im Hinblick auf Haftungsfragen *Ratka* in *Straube/Ratka/Rauter* (Hrsg), WK GmbHG § 114 (2017) Rz 35 ff; *Heindler* in *Rummel/Lukas/Geroldinger* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> (2023) § 10 IPRG Rz 92 und § 12 IPRG Rz 17 ff; kritisch speziell für den Fall einer Publikums-Gesellschaft zB *Eckert/Schopper* in *Eckert/Schopper* (Hrsg), AktG-ON<sup>1.00</sup> (2021) § 254 Rz 16 mwN.

12 Ausführlich dazu, zur analogen Anwendung des § 142 UGB und zum früheren Streitstand in der gesellschaftsrechtlichen Literatur OGH 27.1.2022, 9 Ob 74/21d, und dazu kritisch zB *Torggler*, Die „österreichische Post-Brexit-Limited“, in *Beiser/Hohenwarter-Mayr/Mayr/Kirchmayr-Schlieselberger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Zorn (2022) 589 (589 ff) (Fortbestand als Liquidationsgesellschaft iSd § 113 GmbHG).

## 1.2. Ausnahme: Europäische Anerkennungstheorie

Lediglich dort, wo die in *Centros*, *Überseering* und *Inspire Art*<sup>13</sup> insofern näher ausgelegte europarechtliche Niederlassungsfreiheit das österreichische IPRG überlagert, folgt die österreichische Rechtsprechung einer gründungstheoretischen Anknüpfung, sodass die in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat<sup>14</sup> wirksam gegründete und rechtlich aufrecht bleibende<sup>15</sup> Gesellschaft auch in Österreich – unabhängig von dem Ort des tatsächlichen Verwaltungssitzes – privatrechtlich in der Rechtsform anzuerkennen ist, in der sie gegründet wurde („europäische Anerkennungstheorie“<sup>16</sup>).<sup>17</sup> (Unionsrechtlich besteht zudem seit 2023 mit der im EU-UmgrG<sup>18</sup> umgesetzten Mobilitäts-RL<sup>19</sup> eine ausdrückliche Rechtsgrundlage, eine – zuvor durch *Cartesio*, *VALE* und *Polbud*<sup>20</sup> primärrechtlich geforderte – grenzüberschreitende formwechselnde Umwandlung, also eine Verlegung zumindest des Satzungssitzes, durchzuführen.)

Dieser grundfreiheitsrechtliche Schutz von britischen „Scheinauslandsgesellschaften“ ist freilich aufgrund des „Brexit“ mit Ablauf des 31.12.2020<sup>21</sup> entfallen. Ganz allgemein „vernichtet“ also die Sitztheorie des § 10 IPRG jene Drittstaats-Kapitalgesellschaften, die isoliert mit ihrem tatsächlichen Verwaltungssitz nach Österreich „zuziehen“.<sup>22</sup> Im Unterschied zur im anglo-amerikanischen Rechtskreis verbreiteten und im EU-Raum und EWR für derartige Zuzugsfälle faktisch angewendeten Gründungstheorie („Inkorporationstheorie“, „Registrierungstheorie“), die das Gesellschaftsstatut an jener Rechtsordnung anknüpft, nach der die Gesellschaft gegründet worden ist und – erforderlichenfalls – ihren Satzungssitz hat, ist die österreichische Sitztheorie des § 10 IPRG also mobilitätshemmend.<sup>23</sup>

13 EuGH 9.3.1999, C-212/97, *Centros*, EU:C:1999:126; EuGH 5.11.2002, C-208/00, *Überseering*, EU:C:2002:632; EuGH 30.9.2003, C-167/01, *Inspire Art*, EU:C:2003:512.

14 Zur Erfassung des EWR siehe etwa BGH 19.9.2005, II ZR 372/03; BFH 29.6.2016, II R 14/12; BFH 8.1.2019, II B 62/18. Etwas anderes lässt sich auch nicht VwGH 20.6.2000, 98/15/0008, ÖStZB 2000/536 (zum Zuzug einer liechtensteinischen AG) entnehmen, zumal in den dortigen Streitjahren das EWR-Abkommen noch nicht in Kraft war.

15 EuGH 16.12.2008, C-210/06, *Cartesio*, EU:C:2008:723, Rz 109; EuGH 12.7.2012, C-378/10, *VALE*, EU:C:2012:440, Rz 28 f.

16 Zum Begriff *Harrer/Brugger/Urtz* in *Gruber/Harrer* (Hrsg.), *GmbHG*<sup>2</sup> (2018), Vor § 1 ff Rz 19.

17 Für Details siehe zB OGH 15.7.1999, 6 Ob 124/99z; OGH 13.9.2007, 6 Ob 146/06y; OGH 8.5.2008, 6 Ob 232/07x; OGH 8.5.2008, 6 Ob 232/07x; OGH 16.3.2011, 6 Ob 67/10 m; OGH 19.10.2011, 4 Ob 119/11w; OGH 17.9.2014, 6 Ob 185/13v.

18 BGBl I 2023/78.

19 Richtlinie (EU) 2019/2121 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen, ABL L 321/1 (12.12.2019).

20 EuGH 16.12.2008, C-210/06, *Cartesio*, EU:C:2008:723; EuGH 12.7.2012, C-378/10, *VALE*, EU:C:2012:440; EuGH 25.10.2017, C-106/16, *Polbud*, EU:C:2017:804.

21 Siehe Art 126 des Abkommens über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft, ABL L 29/7 (31.1.2020).

22 Sofern nicht bilaterale Staatsverträge Abweichendes vorsehen (für einen Überblick siehe *Heindler* in *Rummel/Lukas/Geroldinger* (Hrsg.), *ABGB*<sup>4</sup> (2023) § 10 IPRG Rz 18 ff). Offen ist beispielsweise, ob aus Art IX des Freundschafts-, Handels- und Konsularvertrags zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika (BGBl 1931/192) für die Frage der Verwaltungssitzverlegung etwas zu gewinnen ist. Nach dieser Bestimmung sind zwar Gesellschaften, die im jeweils anderen Staat errichtet worden sind und dort ihre Hauptniederlassung haben, anzuerkennen. Jedoch richtet sich das Recht so anerkannter Gesellschaften zur Niederlassung im anderen Staat nach den Rechtsvorschriften dieses Staates (siehe demgegenüber zum deutsch-amerikanischen Freundschaftsvertrag insbesondere BGH 29.1.2003, VIII ZR 155/02; BFH 18.5.2021, I B 75/20).

23 Dazu ausführlich *Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 76 ff.

# Internationale Aspekte von (ausgewählten) steuerlichen Investitionsbegünstigungen

Andreas Mitterlehner/Max Panholzer

1. Präambel
2. Allgemeines
  - 2.1. COVID-19-Investitionsprämie
  - 2.2. Investitionsfreibetrag
  - 2.3. Gewinnfreibetrag
3. Internationale Verwendung von Wirtschaftsgütern
  - 3.1. Investitionsbegünstigungen mit Inlandsbezug
  - 3.2. Einsatz von geförderten Wirtschaftsgütern im Ausland
    - 3.2.1. Zurechnung zu einer inländischen Betriebsstätte
    - 3.2.2. Grenzüberschreitende Einsätze von geförderten Wirtschaftsgütern
    - 3.2.3. Sonderfall internationale Verwendung von Software
4. Conclusio

## 1. Präambel

Der Jubilar, unser hochgeschätzter Berufskollege und Kanzleipartner StB *Prof. Dr. Stefan Bendlinger*, beschäftigt sich nun bereits länger als sein „halbes Leben“<sup>1</sup> mit Fragen und Antworten zu Problemstellungen des internationalen Steuerrechts, wobei der Betriebsstättenbesteuerung besondere Bedeutung zukommt. Seit mehr als 30 Jahren tut er dies im Rahmen der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, wobei er unseren Klienten und der Kollegenschaft nicht nur als „Spezialist“ für „seine Themen“ stets zur Verfügung steht, sondern es ihm von Anfang an ein Anliegen war, einen gesamthaften Beratungsansatz in unserem Hause zu entwickeln und als Steuerberater nicht nur „national“ oder „international“ zu denken und zu handeln.

So stand und steht er auch den beiden Verfassern dieses Beitrages, die schwerpunktmäßig in der „nationalen“ Unternehmenssteuerberatung und – seit der Corona-Krise – verstärkt auch im Bereich der Unternehmensförderungen zuhause sind, stets mit Rat und Tat zur Seite, wenn es darum geht, internationale Aspekte richtig zu verstehen bzw. gebührend zu berücksichtigen und gesamthafte Lösungen zu finden. In dem Bemühen, für seine Festschrift ein „passendes“ Thema aus unseren Praxisschwerpunkten zu finden, welches einerseits möglichst aktuell ist und andererseits auch Berührungspunkte zur Facharbeit von *Stefan Bendlinger* aufweist, haben wir uns für den Bereich der Unter-

---

1 Vgl. das Vorwort zur ersten Auflage (2009) seines mittlerweile in vierter Auflage (2021) erschienenen und längst als Standardwerk anzusehenden Buches „*Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts*“

nehmensförderungen durch Investitionsbegünstigungen entschieden. Und zwar insbesondere für Direktzuschüsse in Form der „COVID-19-Investitionsprämie“ sowie für die ertragsteuerliche Begünstigung „Investitionsfreibetrag“. Dies deshalb, weil es auch bei diesen für die Unternehmenspraxis aktuellen Themen um die Unterscheidung von in- und ausländischen Aspekten bzw Abgrenzungsfragen geht und hiebei auch der steuerliche Betriebsstättenbegriff von erheblicher Bedeutung ist.

Dabei ist freilich zu beachten, dass die „Betriebsstätte“ im internationalen Steuerrecht (insb die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu in- und ausländischen Betriebsstätten und daraus resultierende Abgrenzungen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung für Zwecke der Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen Stammhaus- und Betriebsstättenstaat)<sup>2</sup> eine andere Rolle spielt als im Bereich der ausgewählten Investitionsbegünstigungen (insb Inlandsbezug zur Gewährleistung des Förderzwecks und/oder Abgrenzungen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung). Dennoch wird auch bei den nachfolgend skizzierten Investitionsförderungen auf den Betriebsstättenbegriff (nach der Definition in der österreichischen Bundesabgabenordnung) abgestellt.<sup>3</sup>

Bei der „COVID-19-Investitionsprämie“ nach dem Investitionsprämiengesetz (InvPrG – BGBl I 2020/88 idGF) handelt es sich um einen direkten (und zudem steuerfreien) staatlichen Investitionszuschuss, mit dem zur Förderung der Investitionstätigkeit auch in Krisenzeiten die in einem bestimmten Zeitraum getätigten aktivierungspflichtigen Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlagevermögen von Unternehmen „an österreichischen Standorten“ bezuschusst werden. Als Förderungswerber kommen grundsätzlich Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in Österreich in Betracht.<sup>4</sup>

Beim „Investitionsfreibetrag“ (IFB) gem § 11 EStG handelt es sich um eine „mittelbare“ Investitionsbegünstigung in Form einer Betriebsausgabe im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung, womit die Anschaffung bzw Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens ab 1.1.2023 gefördert wird. Neben weiteren Voraussetzungen müssen IFB-begünstigte Wirtschaftsgüter insbesondere inländischen Betrieben bzw Betriebsstätten zuzurechnen sein, welche der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienen.<sup>5</sup>

## 2. Allgemeines

Staatliche Investitionsförderungen können entweder in Form von Zuschüssen (zB Investitionsprämie) oder mittelbar durch Steuerbegünstigungen (zB Investitionsfreibetrag, Sonderabschreibungen) gewährt werden. Vor allem in international tätigen Konzernen bzw

2 Siehe im Detail *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021) insb 51 ff;

3 § 29 BAO definiert den Begriff der „Betriebsstätte“ im Sinne der Abgabenvorschriften allgemein als feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes iS § 31 BAO dient. Als Betriebsstätten gelten insbesondere die Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (in der Schifffahrt), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen eines Unternehmers oder dessen ständigem Vertreter. Weiters auch Bauausführungen mit einer Dauer von mehr als sechs Monaten.

4 Gem § 2 InvPrG sowie Punkt 5.3.1 der Förderungsrichtlinie „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“ (siehe dazu später im Detail).

5 Gem § 11 Abs 2 EStG (siehe dazu später im Detail).



insbesondere im Projektgeschäft und Anlagenbau ist für die Unternehmen eine gewisse Mobilität zur Abwicklung ihrer Projekte notwendig. Zur Abwicklung von Aufträgen ist es daher häufig notwendig, Wirtschaftsgüter (zB Baumaschinen) vom Ansässigkeitsstaat in den Tätigkeits- bzw Quellenstaat (kurzfristig) zu verbringen. Eine solche internationale Verwendung wirft jedoch die Frage auf, wie etwaige Investitionsanreize, die dafür in Österreich gewährt werden, dadurch beeinflusst werden bzw im schlimmsten Fall, ob es dadurch zu einer Verletzung der innerstaatlichen Vorgaben kommt.

Mit Ende des Jahres 2019 zog ein Gespenst auch in Richtung Österreich und traf die globale Wirtschaft mit voller Kraft im Jahr 2020. Die COVID-19-Pandemie löste eine globale Krise aus, welche zunächst für weitreichende Lockdowns sorgte und Fragen aufwarf, wie es denn weitergehen und wie die Wirtschaft am Laufen gehalten werden kann. Neben zahlreichen Förderungen, die darauf gerichtet waren, den Unternehmen ihre Ausfälle zu ersetzen,<sup>6</sup> wurden im Zuge der COVID-19-Krise auch Investitionsanreize geschaffen, insbesondere die COVID-19-Investitionsprämie. Ziel der COVID-19-Investitionsprämie war bzw ist die Schaffung eines Anreizes für Unternehmen, in und nach der COVID-19-Krise zu investieren und so Unternehmensstandorte und Betriebsstätten in Österreich zu sichern, Arbeits- und Ausbildungsplätze zu schaffen und damit auch zur Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandortes Österreich beizutragen.

Mit dem Investitionsfreibetrag nach § 11 EStG wurde ein ertragsteuermindernder Investitionsanreiz wiederbelebt, der seit 1.1.2023 anwendbar ist und ebenfalls einen sehr weitreichenden Anwendungsbereich hat.<sup>7</sup> Investitionsanreize wurden in den letzten Jahren jedoch auch in Form von erhöhten oder beschleunigten Abschreibungen geschaffen. So wurde mit dem KonStG 2020 eine degressive Abschreibung<sup>8</sup> im Steuerrecht ermöglicht und eine beschleunigte Abschreibung für Gebäude<sup>9</sup> eingeführt.

Daneben gibt es noch den Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG, welcher jedoch nur auf natürliche Personen anwendbar ist und dem daher im Konzernumfeld grundsätzlich keine Bedeutung zukommt.<sup>10</sup> Allerdings gibt es gewisse Verbindungen zum Investitionsfreibetrag, sodass im Folgenden auch darauf eingegangen wird.

6 Hier sind insbesondere die von der COFAG abgewickelten Förderungen wie Fixkostenzuschuss I, Fixkostenzuschuss 800.000, Verlustersatz I-III, Umsatzeratz und Ausfallsboni I – III zu nennen. Siehe zu den Förderungen ua: *Petritz/Plott/Mavher*, SWK-Spezial Corona-Hilfsmaßnahmen (2021); *Knechtl/Mitterlehner/Panholzer*, SWK-Spezial: Die Körperschaftsteuererklärung 2022 (2023) 116 ff.

7 Ein Investitionsfreibetrag war bereits früher im EStG verankert, wobei sich der neue Investitionsfreibetrag in zahlreichen Aspekten am damaligen Investitionsfreibetrag nach § 10 EStG aF orientiert. Der Investitionsfreibetrag alt wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2001 abgeschafft.

8 Die degressive Abschreibung für Abnutzung wurde in § 7 Abs 1a EStG verankert (AfA vom Restbuchwert). Allerdings war die temporäre Nichtmaßgeblichkeit des UGB nach § 124b Z 356 UGB bis 31.12.2022 beschränkt. Für ab 1.1.2023 angeschaffte bzw hergestellte Wirtschaftsgüter ist die Anwendung der degressiven Abschreibung nur möglich, wenn diese auch im unternehmensrechtlichen Abschluss zur Anwendung gelangt. In der Praxis hat dies dazu geführt, dass die degressive Abschreibung bei bilanzierenden Unternehmen kaum noch zur Anwendung gelangt.

9 § 8 Abs 1a EStG ermöglicht in den ersten zwei Jahren eine erhöhte Abschreibung.

10 Die steuerlichen Investitionsbegünstigungen sind überwiegend im Einkommensteuergesetz (EStG) geregelt und grundsätzlich auch für Körperschaften anwendbar (vgl § 7 KStG), sofern sie nicht auf natürliche Personen beschränkt sind (zB Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG, stille Reserven gem § 12 EStG).