

100. Jahrgang / 1. Oktober 2025 / Nr. 28

SWK

100 Jahre Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
lindeverlag.at

Grunderwerbsteuer

Anteilsvereinigung als Herausforderung in der Praxis

Umwidmungszuschlag

Verfassungsrechtliche Bedenken

Immobilienveräußerungen im Ausland

Aufteilung von Besteuerungsrechten

Elektrizitätsabgabe

Weitere verfahrensrechtliche Pflichten

Haftung bei Abgabenhinterziehung

Beschwerderecht des Finanzstraftäters?

Rechtsprechung

VwGH-Judikatur aus dem Juni 2025

Pauschalregelung erfolgt, aus der ohnedies zur Regelbesteuerung optiert werden kann.

- Soweit jedoch die Ermittlung für Neuvermögen nach § 30 Abs 3 EStG erfolgt, wird durch die Neuregelung mehr versteuert, als am Markt (in der Differenz Veräußerungserlös abzüglich Anschaffungskosten) überhaupt an Einkommen erzielt wurde. Dies widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Auch im Vergleich zu Veräußerungen ohne vorhergehende Umwidmung lässt sich für die Differenzierung kein sachlicher Grund finden. § 30 Abs 6a EStG erscheint daher verfassungsrechtlich bedenklich.

EAS-Auskunft 3457

Immobilienveräußerungen im Ausland

Die abkommensrechtliche Aufteilung von Besteuerungsrechten bei Veräußerungen von ausländischen Grundstücken im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht

MARTIN KLOKAR*)



Immobilienveräußerungen im Ausland führen in der Praxis oftmals zu Zweifelsfragen. Mit der kürzlich ergangenen EAS-Auskunft 3457 des BMF¹⁾ wurde eine wichtige Klarstellung zu solchen Grundstücksveräußerungen im Verhältnis zu Deutschland getroffen. Veräußert ein in Österreich ansässiger unbeschränkt Steuerpflichtiger eine in Deutschland belegene Immobilie, so hat Österreich aufgrund des DBA Deutschland auch im Fall einer doppelten Nichtbesteuerung keine Besteuerungsrechte auf den Veräußerungsgewinn aus der Immobilienveräußerung. Die Subject-to-Tax-Klausel ist auf diesen Sachverhalt mangels eines Qualifikationskonflikts nicht anwendbar.²⁾ Dieser Beitrag nimmt diese Fallgestaltung zum Anlass, eine ertragsteuerliche

und DBA-rechtliche Einordnung von Grundstücksveräußerungen im Ausland aus österreichischer Perspektive vorzunehmen.

1. Veräußerung von Immobilien im Ausland im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht

Veräußerungen von Immobilien, die im Ausland gelegen sind, unterliegen bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen aufgrund des Welteinkommensprinzips der Besteuerung nach österreichischem innerstaatlichem Recht.³⁾ Mangels eines inländischen

*) Dr. Martin Klokár, MSc (WU) ist Steuerberater und Gründungspartner der KLOKAR & PARTNER Steuerberatung GmbH in Wien und Kärnten. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen im internationalen Steuerrecht sowie im Unternehmens- und Immobiliensteuerrecht. Er ist zudem Fachautor, Fachvortragender und Lehrbeauftragter für Steuerrecht ua am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

¹⁾ EAS 3457 vom 31. 7. 2025. Siehe dazu oV, Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen, SWI 2025, 478.

²⁾ Die Subject-to-Tax-Klausel des Art 23 Abs 3 DBA Deutschland wurde im Wege des Änderungsprotokolls 2023 in das DBA Deutschland aufgenommen. Zum Änderungsprotokoll siehe zB S. Bendlinger, Die praktischen Auswirkungen der DBA-Revision mit Deutschland, VWT 2024, 104; Klokár, Die Neuregelung bei der Besteuerung von Grenzgängern im DBA Deutschland, SWK 26/2023, 1010; Schmidjell-Dommes, Das neue Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland, SWI 2023, 462.

³⁾ Die Begriffe „Immobilien“ und „Grundstücke“ stehen in diesem Beitrag stellvertretend für das „unbewegliche Vermögen“ iSd Art 6 OECD-MA. Zum unbeweglichen Vermögen zählen aus österreichischer Sicht jedenfalls der nackte Grund und Boden, Gebäude, Superädfikate, grundstücksgleiche Rechte, nicht jedoch maschinelle Anlagen. Siehe dazu im Detail Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht (50. Lfg, 2025) Z 6 Rz 11 ff.

Grundstücks löst die Veräußerung ausländischer Immobilien beim Erwerber keine Grunderwerbsteuer in Österreich aus.⁴⁾ Beim Veräußerer hingegen folgt die Immobilienertragsbesteuerung aber auch bei ausländischen Grundstücksveräußerungen den gewöhnlichen Regelungen der §§ 30 ff EStG. Es kommen daher grundsätzlich sämtliche Regelungen der §§ 30, 30a, 30b und 30c EStG zur Anwendung, wie sie auch für inländische Grundstücke gelten. Damit sind auch der besondere Steuersatz in Höhe von 30 % auf den Veräußerungsgewinn bei Neuvermögen sowie die begünstigte pauschale Besteuerung für Altvermögen (4,2 % des Veräußerungserlöses) gegebenenfalls auch für im Ausland gelegene Grundstücke anzuwenden.⁵⁾

Ob es auch zu einer Steuerbelastung kommt, hängt aber von der Ausgestaltung und Anwendung des DBA mit dem Belegenheitsstaat der Immobilie ab. DBA beschränken nämlich Besteuerungsrechte vom Abkommen umfasster Vertragsstaaten. Liegt daher eine steuerpflichtige Veräußerung eines im Ausland gelegenen Grundstücks durch eine in Österreich ansässige Person vor, ist zu prüfen, ob der österreichische Besteuerungsanspruch durch die Anwendung eines DBA eingeschränkt wird oder nicht.⁶⁾

Ein DBA ist dann anwendbar, wenn dessen persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich erfüllt ist. Ein dem OECD-MA entsprechendes DBA erfasst den Fall einer in Österreich ansässigen Person (Art 1 iVm Art 3 Abs 1 lit b iVm Art 4 OECD-MA, persönlicher Anwendungsbereich), die grundsätzlich nach dem nationalen Steuerrecht eine österreichische Immobilienertragsteuer (ImmoEst) für ein ausländisches Grundstück zu entrichten hat (Art 2 OECD-MA, sachlicher Anwendungsbereich).⁷⁾ Aufgrund des Veräußerungsvorgangs ist die Verteilungsnorm nach Art 13 Abs 1 OECD-MA anzuwenden, die dem „*Belegenheitsprinzip*“ folgend dem Lagestaat der Immobilie das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen iSd Art 6 OECD-MA sichert.⁸⁾ Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Art 13 Abs 1 OECD-MA ist, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erzielt, das im anderen Vertragsstaat belegen ist.⁹⁾ Die Verteilungsnorm weist zwar das Besteuerungsrecht dem ausländischen Staat vorrangig zu, jedoch entzieht die Klausel dem Ansässigkeitsstaat Österreich nicht das Besteuerungsrecht.¹⁰⁾ Art 13 Abs 1 OECD-MA ist daher als sogenannte „offene“ Verteilungsnorm einzustufen, womit dem Quellenstaat kein ausschließliches Besteuerungsrecht

⁴⁾ Zu den Tatbeständen siehe ausführlich *Allram/Pinetz/Klokar in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² (2024) § 1 Rz 2 ff.

⁵⁾ Die Bestimmungen zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 30 Abs 3 und 4 EStG sind damit ebenso relevant wie die Befreiungsbestimmungen (Hauptwohnsitzbefreiung und Herstellerbefreiung), auf die hier jedoch aus Kapazitätsgründen nicht näher eingegangen wird. Dazu im Detail zB *Bergmüller*, Die Veräußerung von Grundstücken im Ausland durch „Steuerinländer“, in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer² (2014) 463 (463 ff).

⁶⁾ Vgl dazu zB *Huber-Wurzing*, Die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen im Ausland, SWK 9/2013, 475 (476 ff); *Herdin-Winter*, Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens: Befreiung in Österreich oder Anrechnung der ausländischen Steuer, in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 468 (468 ff); *Kampitsch*, Sonderfragen zur „Steuerverfängenheit“ von Grundstücken, taxlex 2017, 302 (304 ff).

⁷⁾ Zum sachlichen Anwendungsbereich siehe die Beiträge in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model (2021).

⁸⁾ Art 6 OECD-MA gilt nur für laufende Einkünfte aus der Nutzung von unbeweglichem Vermögen (zB Einkünfte aus Vermietung). Zum „unbeweglichen Vermögen“ siehe zB *Kanduth-Kristen in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 6 Rz 26 ff; vgl auch *Lang*, Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und innerstaatlichem Recht in der Definition des unbeweglichen Vermögens nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA, ISR 2015, 41.

⁹⁾ Zum Art 13 Abs 1 im Überblick *Bräumann/Moshammer in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 13 Rz 34 ff.

¹⁰⁾ Sieht bereits die Verteilungsnorm das ausschließliche Besteuerungsrecht des Quellenstaates vor, ist die Anwendung des Methodenartikels für den Ansässigkeitsstaat gar nicht mehr erforderlich, um die juristische Doppelbesteuerung zu verhindern. Einkünfte aus „geschlossenen“ Verteilungsnormen müssen nämlich im anderen Staat zwingend ohne Prüfung des Methodenartikels freigestellt werden. Nur bei „offenen“ Verteilungsnormen muss die Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels vermieden werden (siehe zB *Lehner*, Grundlagen des Abkommensrechts, in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ [2021] Rz 82).

aufgrund der Verteilungsnorm zukommt und somit Österreich (auch) ein Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen iSd Art 6 OECD-MA hat.¹¹⁾ Vielmehr hat daher die Entlastung im Ansässigkeitsstaat Österreich über den Methodenartikel (Art 23 OECD-MA) zu erfolgen. Der Methodenartikel bestimmt nämlich für jene Fälle, in denen ein DBA in einer Verteilungsnorm dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt, durch welche Methode im Ansässigkeitsstaat die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen hat. Dies kann entweder durch die Befreiungsmethode (Art 23A Abs 1 OECD-MA) mit Progressionsvorbehalt (Art 23A Abs 3 OECD-MA) oder durch die Anrechnungsmethode (Art 23B OECD-MA) erfolgen.

Dieser Beitrag konzentriert sich auf Veräußerungen von Grundstücken im Ausland durch sogenannte „Steuerinländer“, also Personen mit Wohnsitz und/oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 Abs 1 und Abs 2 BAO) sowie abkommensrechtlicher Ansässigkeit in Österreich. Veräußert hingegen ein „Steuerausländer“, also eine Person ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich bzw ein beschränkt Steuerpflichtiger aufgrund der Zweitwohnsitzverordnung (§ 1 Abs 3 EStG iVm § 26 Abs 1 und Abs 2 BAO), ein im Inland (= Österreich) gelegenes Grundstück, unterliegen die daraus resultierenden Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs 1 Z 7 EStG unter Verweis auf den § 30 EStG (ImmoEST).

In der Folge werden die Szenarien eines ausländischen Grundstücksverkaufs mit Gewinn von in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen unter Beachtung eines DBA mit Befreiungsmethode, eines mit Anrechnungsmethode bzw einer Konstellation ohne DBA analysiert.

2. Folgen der DBA-Anwendung auf die Immobilienertragsbesteuerung

2.1. DBA mit Befreiungsmethode samt Progressionsvorbehalt

Wie sich bereits gezeigt hat, besteuert der Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens vorrangig, und zwar nach seinem innerstaatlichen Recht, ohne abkommensrechtlich beschränkt zu sein.¹²⁾ Die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat lässt Art 13 Abs 1 OECD-MA offen, wonach sich die Entlastungsverpflichtung aus dem Methodenartikel ergibt. Da Österreich in seiner DBA-Politik grundsätzlich die Befreiungsmethode als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht, trifft dieses Szenario in der Praxis sehr häufig zu. Wird bezüglich ausländischer Grundstücke aufgrund eines DBA die Befreiungsmethode angewendet, muss Österreich als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte aus der Immobilienveräußerung von der Besteuerung freistellen.¹³⁾ Es kommt zu einer Beschränkung der Besteuerungsrechte an ausländischen Grundstücksveräußerungen und damit zu keiner Immobilienertragsbesteuerung in Österreich.

Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung sind auch nicht im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen (Einbezug der Einkünfte bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen), weil die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen aufgrund des besonderen Steuersatzes (ImmoEST) keine progressionserhöhende Wirkung entfalten.¹⁴⁾ Ein DBA kann zudem auch den innerstaatlichen Besteuerungstatbestand nicht erweitern. In Fall der Befreiungsmethode ist daher keine besondere Vor-

¹¹⁾ Die reine Zuordnung des Besteuerungsrechts nach Art 13 Abs 1 OECD-MA alleine kann aber keine Besteuerung auslösen. Es braucht eine Grundlage im nationalen Steuerrecht des steuerungsberechtigten DBA-Staates.

¹²⁾ Dies ergibt sich aus den DBA, die dem Wortlaut des Art 13 Abs 1 OECD-MA folgen: „*können [bzw dürfen] [...] besteuert werden*“.

¹³⁾ Auch wenn der Belegenheitsstaat die Einkünfte nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht nicht besteuert, hat der Ansässigkeitsstaat die Steuerfreistellung grundsätzlich zu gewähren, wenn das DBA für solche Einkünfte keine Subject-to-Tax-Klausel vorsieht. Zu Subject-to-Tax-Klauseln in diesem Kontext im Detail siehe unten.

¹⁴⁾ Dazu und zum Folgenden siehe auch Rz 6631 sowie Rz 7986 EStR.

auszahlung durch den Veräußerer zu entrichten. Wird in die Regelbesteuerungsoption optiert oder unterliegt die Grundstücksveräußerung gemäß § 30a Abs 3 oder Abs 4 EStG nicht dem besonderen Steuersatz, sind die Einkünfte aus der Veräußerung des ausländischen Grundstücks für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Im Fall einer Subject-to-Tax-Klausel stellt sich die Frage, ob Österreich als Ansässigkeitsstaat besteuern darf, wenn der Belegenheitsstaat der Immobilie und damit Quellenstaat auf diese Einkünfte trotz Besteuerungsrechten aufgrund des innerstaatlichen Steuerrechts eine Steuerbefreiung gewährt. Die EAS 3457 vom 31. 7. 2025 behandelte diese Konstellation im Rahmen einer Anfragebeantwortung im Verhältnis zu Deutschland, mit dem eine Subject-to-Tax-Klausel seit dem Änderungsprotokoll 2023 vereinbart ist,¹⁵⁾ wie folgt:¹⁶⁾

„Veräußert ein in Österreich ansässiger unbeschränkt Steuerpflichtiger eine in Deutschland belegene Immobilie, so stellt sich die Frage, ob die Subject to tax-Klausel der im Jahr 2023 neu eingefügten Bestimmung des Artikels 23 Absatz 3 DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002 idF BGBl. III Nr. 12/2024, im Fall einer doppelten Nichtbesteuerung bei der Veräußerung von Immobilien in Deutschland anzuwenden ist.

Gemäß Artikel 13 Absatz 1 DBA-Deutschland steht das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien grundsätzlich dem Belegenheitsstaat zu. Artikel 23 Absatz 3 DBA-Deutschland sieht vor, dass Österreich von der Befreiungsmethode auf die Anrechnungsmethode übergeht, um eine Doppelnichtbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Qualifikation eines Tatbestandes (Qualifikationskonflikt) zu vermeiden. Diese Regelung greift jedoch nur, wenn es zu einem Qualifikationskonflikt aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilung oder Abkommensauslegung kommt und nicht bereits dann, wenn im Quellenstaat lediglich aus innerstaatlichen Gründen keine Steuer erhoben wird (OECD-MK zu Art. 23 A und B Rz 56.2).

Wenn sowohl Österreich als auch Deutschland den Vorgang übereinstimmend als unter Artikel 13 Absatz 1 DBA-Deutschland subsumieren und Deutschland aufgrund des innerstaatlichen Steuerrechts in bestimmten Konstellationen eine Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne gewährt, liegt kein Qualifikationskonflikt iSd Artikels 23 Absatz 3 DBA-Deutschland vor. Infolgedessen ist Artikel 23 Absatz 3 DBA-Deutschland nicht anwendbar. Auf österreichischer Seite ist daher – trotz der unterbliebenen Besteuerung in Deutschland – die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) anzuwenden.“

Diese Stellungnahme zeigt, dass Österreich aufgrund des DBA Deutschland trotz der neu vereinbarten Subject-to-Tax-Klausel auch im Fall einer doppelten Nichtbesteuerung keine Besteuerungsrechte auf den Veräußerungsgewinn aus der Immobilienveräußerung wahrnehmen darf. Nach dieser Subject-to-Tax-Klausel soll der an sich zur Freistellung verpflichtete Ansässigkeitsstaat nicht zur Freistellung verpflichtet sein, wenn der Quellenstaat das DBA auf bestimmte Einkünfte (Vermögen) „so anwendet, dass er diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Artikel 10 Absatz 2 auf diese Einkünfte anwendet“.¹⁷⁾ Die Besteuerung im Quellenstaat wird auf diese Weise zur Voraussetzung der Freistellung im Ansässigkeitsstaat gemacht, vorausgesetzt, der Konflikt basiert auf unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilung oder Abkommensauslegung.¹⁸⁾ Entscheidende Bedeutung kommt daher der Bedingung zu, dass ein (negativer) Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt vorliegt. Somit wird diese Subject-to-Tax-Klausel nur bei einem solchen angewendet. Dieser liegt aber im vorliegenden Sachverhalt nicht vor, womit hier eine doppelte Nichtbesteuerung in dieser Konstellation rechtmäßig ist. Es gibt jedoch auch andere Subject-to-Tax-Klauseln, die keinen negativen Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt als Voraussetzung haben.¹⁹⁾ Daher ist der Sachverhalt immer unter Heranziehung des konkreten Wortlauts des jeweiligen DBA zu prüfen.

¹⁵⁾ Vgl. Schuch/Klokar in Wassermeyer, Doppelbesteuerung (170. Lfg, 2025) Art 23 DBA Österreich Rz 54. Zum Änderungsprotokoll siehe auch S. Bendlinger, VWT 2024, 104; Klokar, SWK 26/2023, 1010; Schmid-Jell-Dommes, SWI 2023, 462.

¹⁶⁾ EAS 3457 vom 31. 7. 2025; vgl. auch dazu EAS 3383 vom 29. 6. 2017 sowie EAS 347 vom 3. 12. 1993.

¹⁷⁾ Art 23 Abs 3 DBA Deutschland, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2024/12.

¹⁸⁾ Siehe dazu mwN Schuch/Klokar in Wassermeyer, Doppelbesteuerung (170. Lfg, 2025) Art 23 DBA Österreich Rz 54.

¹⁹⁾ Vgl. nur Englmaier in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 23A Rz 19 ff; ausführlich Schilcher, Subject-to-Tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis (2004).

2.2. DBA mit Anrechnungsmethode

Wird bezüglich ausländischer Grundstücke aufgrund eines DBA die Anrechnungsmethode angewendet, sind die Einkünfte entsprechend dem inländischen Recht der Besteuerung zu unterwerfen. Österreich kann damit sein Besteuerungsrecht iSd Immobilienertragsbesteuerung ausüben, als wäre das Grundstück im Inland gelegen. Es kommt durch das DBA mit Anrechnungsmethode – im Unterschied zur Konstellation durch das DBA mit Befreiungsmethode – zu keiner (vollständigen) Beschränkung der Besteuerungsrechte Österreichs an ausländischen Grundstücksveräußerungen. Österreich muss jedoch die auf diese Einkünfte entfallende ausländische Steuer unter Anwendung des Anrechnungshöchstbetrags auf die in Österreich anfallende Steuer anrechnen.²⁰⁾

Im Fall mehrerer Veräußerungen in einem Staat können diese für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags je DBA-Partnerstaat zusammengefasst werden („*per country limitation*“).²¹⁾ Sollte der Steuerpflichtige für jede Einkunftsquelle eine gesonderte Anrechnungshöchstbetragsberechnung präferieren („*per item limitation*“), so ist die Anwendung dieser genaueren Methode nach Ansicht des BMF nicht ausgeschlossen.²²⁾

Mangels Grunderwerbsteuerpflicht in Österreich findet keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und Immobilienertragsteuer statt. Es ist daher auch keine Entrichtung der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter möglich. Die österreichische Steuer ist somit im Wege der „*besonderen Vorauszahlung*“ (Sonder-Vorauszahlung) zu entrichten, sofern nicht die Ausnahmen von der besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs 4 und 5 EStG zur Anwendung kommen.²³⁾ Die ausländische Steuer ist auf die österreichische Steuer anzurechnen. Nach Ansicht des BMF kann die Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuer grundsätzlich bereits unmittelbar bei der besonderen Vorauszahlung erfolgen.²⁴⁾ Allerdings muss die Höhe der ausländischen Steuer im Zeitpunkt der Fälligkeit der besonderen Vorauszahlung bereits in ihrer Auswirkung auf die Höhe der Vorauszahlungsschuld einwandfrei dokumentierbar feststehen. In der Praxis wird jedoch unterjährig eine einwandfreie Dokumentierbarkeit der ausländischen Steuern oft nicht möglich sein, womit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Anrechnung dieser Steuern erst im Rahmen der (ohnehin notwendigen) Veranlagung möglich ist.

Im Rahmen eines Zuzugs aus dem Ausland nach Österreich – im Sinne einer damit verbundenen Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht sowie Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit nach Österreich – führt ein daraufhin erfolgter Verkauf eines ausländischen Grundstücks unter den beschriebenen Voraussetzungen ebenfalls zu einer Steuerbelastung in Österreich.²⁵⁾ Dass das betroffene Grundstück zu einem Zeitpunkt erworben wurde, zu dem der Steuerpflichtige in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig war, spielt für die Steuerpflicht keine Rolle. Der Veräußerungsvorgang unterliegt in Österreich der Besteuerung als private Grundstücksveräußerung. Der Zuzug führt auch zu keiner Aufwertung der Anschaffungskosten der Liegenschaft, wie dies zB bei Kapitalvermögen vorgesehen ist (§ 27 Abs 6 Z 1 lit e EStG).²⁶⁾ Vielmehr sind die

²⁰⁾ Aufgrund des Nominalwertprinzips ergibt sich die Steuerbemessungsgrundlage in Österreich aus dem (veralteten) Nominalwert einer zeitlich vorausgehenden Investition (Anschaffungskosten der Immobilie) und dem späteren Nominalwert (Realwert) der Umsätze (den durch Inflation erhöhten Veräußerungserlös einer Immobilie). Diese „*Scheingewinnbesteuerung*“ im österreichischen System wird durch eine (teilweise) Anrechnung der ausländischen Steuern nicht verhindert. Dazu im Detail *Klokar*, Die Zeit im Ertragsteuerrecht (2023) 292 und 315 f, sowie *Klokar*, Nominalwertprinzip und Inflation im Steuerrecht, ÖStZ 2022, 393 (403).

²¹⁾ Vgl *Herdin-Winter* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 468 (469).

²²⁾ Siehe Rz 7584 EStR.

²³⁾ Siehe Rz 6631 EStR.

²⁴⁾ Vgl dazu und zum Folgenden EAS 3292 vom 25. 7. 2012.

²⁵⁾ Siehe dazu anschaulich *Kampitsch*, taxlex 2017, 302 (305).

²⁶⁾ Bei Grundstücken, die einer ausländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, wäre eine Aufwertung nach § 6 Z 6 lit g EStG hingegen möglich. Vgl dazu ausführlich *Massoner/Plansky*, Eintritt und Wiedereintritt in die Besteuerungshoheit, in *Stefaner/Schragl*, Wegzugsbesteuerung, SWK-Spezial (2016) 122 (122 ff).

tatsächlichen Anschaffungskosten der Ermittlung des Veräußerungsüberschusses zugrunde zu legen.²⁷⁾ Dies wurde im Zuge einer EAS-Beantwortung im Verhältnis zu Großbritannien seitens des BMF auch bestätigt, wonach kein Step-up in der Bewertung bei Veräußerung des Grundstücks nach dem Zuzug erfolgt.²⁸⁾

2.3. Kein DBA

Wenn mit dem Belegenheitsstaat der Immobilie kein DBA abgeschlossen wurde, keines in der betroffenen Periode in Geltung ist oder trotz DBA eine Doppelbesteuerung nicht vermieden werden kann, ist wie im Fall eines DBA mit Anrechnungsmethode eine Steuerbelastung in Österreich möglich.²⁹⁾ Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist eine einseitige Entlastungsmaßnahme notwendig.

Eine drohende Doppelbesteuerung im Fall einer Grundstücksveräußerung im Ausland wird im Detail durch Anwendung der Verordnung zu § 48 BAO vermieden.³⁰⁾ Zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte aus im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen dann von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares DBA abgeschlossen hat, und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15 % beträgt.³¹⁾ Im Fall einer Durchschnittssteuerbelastung $\leq 15\%$ im Ausland sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen die ausländischen Steuern auf die veranlagten österreichischen Ertragsteuern anzurechnen.³²⁾ Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigen, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Werden Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten bezogen, ist für die Einkünfte gemäß VO aus jedem Staat eine gesonderte Anrechnungshöchstbetragsberechnung anzustellen („per country limitation“).

3. Würdigung

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ist sowohl die Veräußerung inländischer als auch ausländischer Grundstücke von der Besteuerung umfasst. Bei ausländischen Immobilienveräußerungen kann das österreichische Besteuerungsrecht jedoch durch ein DBA beschränkt sein. Sofern die Befreiungsmethode in einem DBA vorgesehen ist, darf

²⁷⁾ Zu den Details eines Zuzugs aus dem Ausland vor bzw nach dem 31. 3. 2012 siehe *Kampitsch*, taxlex 2017, 302 (305).

²⁸⁾ EAS 3440 vom 4. 11. 2022: „Artikel 13 OECD-MA ist grundsätzlich bezogen auf den Veräußerungszeitpunkt anzuwenden. Dies leitet sich einerseits aus dem zeitpunktbezogenen Begriff der ‚Veräußerung‘ ab (Schuch, *Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, 231 f mwN), und andererseits aus der Systematik dieser Bestimmung, die einen Gleichlauf zur laufenden Besteuerung nach den jeweiligen DBA-rechtlichen Besteuerungstatbeständen anstrebt. Dementsprechend ist auch die Bemessungsgrundlage für die Steuer auf Veräußerungsgewinne im Sinne von Artikel 13 OECD-MA bezogen auf den Veräußerungszeitpunkt zu berechnen. Artikel 13 unterscheidet nicht anhand des Ursprungs des Veräußerungsgewinns, welcher über längere Zeit anwachsen oder in relativ kurzer Zeit entstehen kann, und überlässt es dem nationalen Recht, ob die jeweiligen Gewinne besteuert werden sollen oder nicht (OECD-MK Art 13 Rz 11). Darüber hinaus muss laut dem OECD-Kommentar die Bemessungsgrundlage nach dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Staates berechnet werden (OECD-MK Art 13 Rz 12). Der Zuzugsstaat (Österreich) kann somit für sich das Recht in Anspruch nehmen, im Fall einer nach dem Zuzug stattfindenden Veräußerung den gesamten nach seinem Recht eintretenden Wertzuwachs zu besteuern (EAS 3163 vom 21.06.2010). Eine etwaige dadurch eintretende Doppelbesteuerung wird gemäß Artikel 21 Abs. 1 lit. a DBA Großbritannien durch die Anrechnung der in Großbritannien erhobenen Steuern vermieden.“

²⁹⁾ Vgl. *Bergmüller in Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 463 (465 f); *Herdin-Winter in Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 468 (469).

³⁰⁾ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (VO zu § 48 BAO), BGBl II 2002/474.

³¹⁾ Siehe § 1 Abs 1 lit a VO zu § 48 BAO.

³²⁾ Siehe § 1 Abs 2 VO zu § 48 BAO.

Österreich die ausländische Grundstücksveräußerung nicht besteuern und auch ein Progressionsvorbehalt geht angesichts des linearen Steuersatzes („flat tax“) ins Leere, wenn der Steuerpflichtige nicht zur Regelbesteuerung optiert.

Unilaterale, nationale Steuerbefreiungen im Quellenstaat (Belegenheitsstaat der Immobilie) haben bei der abkommensrechtlichen Verteilung der Besteuerungsrechte für die Beurteilung im Ansässigkeitsstaat außer Betracht zu bleiben. Zudem sollte der Quellenstaat die nationale Steuerbefreiung ebenfalls unabhängig davon eintreten lassen, ob der Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte besteuert oder freistellt. Jedenfalls ist der Sachverhalt immer unter Heranziehung des konkreten Wortlauts des jeweiligen DBA zu prüfen.



Auf den Punkt gebracht

Veräußerungen ausländischer Immobilien unbeschränkt Steuerpflichtiger bergen Risiken einer Immobilienertragsbesteuerung in Österreich. Wenn im DBA die Anrechnungsverfahren vorgesehen ist oder kein DBA mit dem Belegenheitsstaat der Immobilie abgeschlossen wurde, besteht für die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person Steuerpflicht. Wenn im DBA jedoch die Befreiungsmethode vorgesehen ist, sind Veräußerungsgewinne ausländischer Immobilien in Österreich freizustellen. Aufgrund des im Regelfall angewendeten besonderen Steuersatzes („flat tax“) kommt es auch zu keiner Erhöhung der Steuerprogression. Der Progressionsvorbehalt geht damit ins Leere. Selbst wenn eine Subject-to-Tax-Klausel nach dem Vorbild des DBA Deutschland oder DBA Tschechien vorliegt und wenn im Quellenstaat aus innerstaatlichen Gründen keine Steuer erhoben wird, bleibt es mangels eines Qualifikationskonflikts aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilung oder Abkommensauslegung bei der Freistellung der Einkünfte von der österreichischen Besteuerung. Es kommt damit zu einer rechtmäßigen doppelten Nichtbesteuerung bei der Veräußerung von Immobilien unbeschränkt steuerpflichtiger Personen.

OGH zum Anwendungsbereich eines Sozialplans

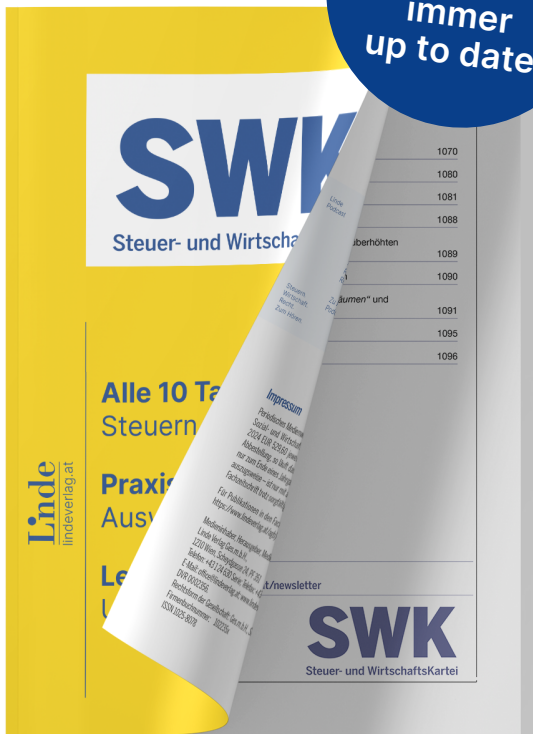
Entscheidung: OGH 26. 8. 2025, 9 ObA 44/25y.

Im Zweifel darf den Parteien einer Betriebsvereinbarung unterstellt werden, dass sie eine vernünftige, zweckentsprechende und praktisch durchführbare Regelung treffen. Der bloße Hinweis in einem Sozialplan auf eine ungefähre Anzahl von Mitarbeitern, deren Dienstverhältnis beendet werden soll, führt nicht zur Begrenzung des Anwendungsbereichs des Sozialplans, wenn zugleich ausdrücklich ein zeitlicher Geltungsbereich geregelt ist.

Der Betriebsausschuss der Beklagten und die Beklagte vereinbarten einen Sozialplan, dessen Präambel auf die geplante Absenkung des Personalstands von „rund 620 Mitarbeitern“ verwies. Nach dem Sozialplan bezog sich dieser auf alle unbefristeten Dienstverträge, die durch einvernehmliche Auflösungen bis spätestens 31. 5. 2024 beendet werden, sowie auf alle Mitarbeiter, die eine Altersteilzeitvereinbarung auf Grundlage dieses Sozialplans abschließen.

In der Folge wurden 632 Mitarbeiter abgebaut, denen Leistungen aus dem Sozialplan gewährt wurden. Die Klägerinnen wurden zum 31. 1. 2024 bzw 29. 2. 2024 betriebsbedingt gekündigt. Sie erhielten keine Leistungen aus dem Sozialplan. Die Beklagte brachte vor, das durch den Sozialplan gedeckte Abbauvolumen sei zum Zeitpunkt der Kündigung der Klägerinnen bereits erfüllt gewesen.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



**Jetzt Abo 2026 bestellen und gratis
digital bis Jahresende lesen!**

Die Nummer 1 im Steuerrecht

Alle 10 Tage

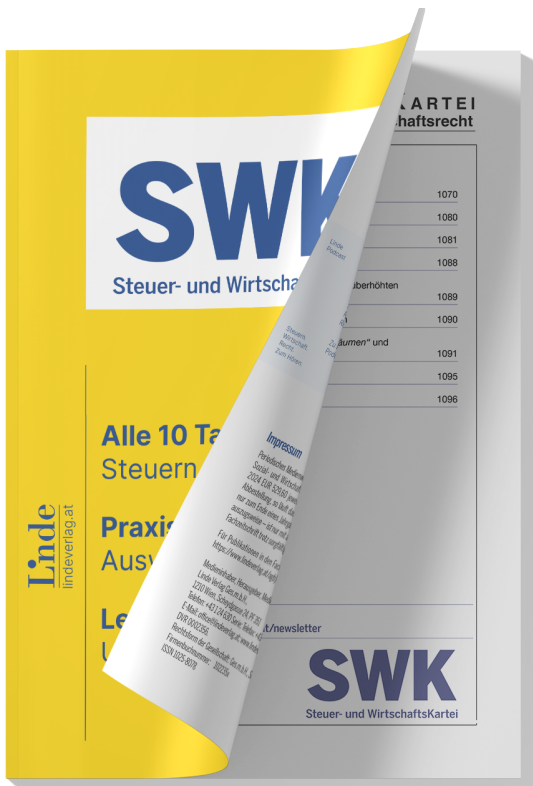
Steuern, Wirtschaft, Recht

Praxisfälle und Steuerfragen

Auswirkungen & Lösungen

Legistik, Verwaltung, Judikatur

Updates aus erster Hand



SWK – Jahresabonnement 2026 + digital gratis bis Ende 2025

Bestellen unter:

fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 594,90**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swk