



# Unbewegliches Vermögen im DBA-Recht

## Besteuerungsrechte, Immo-Gesellschaften, Wohnsitz und Ansässigkeit



**Prof. Dr. Stefan Bendlinger, StB**

Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH,  
Linz und Wien

Die abkommensrechtliche Aufteilung von Besteuerungsrechten an Einkünften aus unbeweglichem Vermögen löst regelmäßig Zweifelsfragen auf. Der Beitrag gibt einen praxisorientierten Überblick über die dafür relevanten Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens unter Berücksichtigung der Besonderheiten der österreichischen DBA. Im Fokus steht die Behandlung von Immobiliengesellschaften im grenzüberschreitenden Kontext und die Frage, welche einkommensteuerlichen Folgen sich für den Steuerpflichtigen aus der Eigennutzung einer Immobilie ergeben können.

### 1. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

#### 1.1. Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates

Bezüglich der Aufteilung des Besteuerungsrechts an Einkünften aus unbeweglichem Vermögen findet sich in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine Norm, die idR dem Art. 6 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA)<sup>1</sup> nachgebildet ist und sich wortgleich auch im Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA)<sup>2</sup> findet. Gemäß Art. 6 Abs. 1 OECD-MA können bzw. dürfen „... Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, ... im anderen Staat besteuert werden.“<sup>3</sup> Besteuerungsberechtigt ist also der Lagestaat. Bei *grendurchschnittlichen Liegenschaften* ist nach Maßgabe des Ausmaßes, in dem die in den beiden Staaten belegenen Grundstücke zur Einkünfterzielung genutzt worden sind, eine Aufteilung vorzunehmen.<sup>4</sup> Art. 6 OECD-MA gilt für Personen iSd Art. 3 Abs. 1 lit b OECD-MA und kommt demnach auf in einem DBA-Vertragsstaat zum Zeitpunkt der Einkünfterzielung ansässige (Art. 4 OECD-MA) natürliche Personen, auf Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen zur Anwendung.<sup>5</sup>

Der Ansässigkeitsstaat entlastet die im Lagestaat des unbeweglichen Vermögens bezogenen Einkünfte je nach DBA-rechtlicher Vereinbarung durch die *Befreiungsmethode* (Art. 23A Abs. 1) mit Progressionsvorbehalt (Art. 23 Abs. 3 OECD-MA) oder durch die *Anrechnungsmethode* (Art. 23B OECD-MA). Art. 6 OECD-MA gilt nur für *laufende Einkünfte* aus der Nutzung von unbeweglichem Vermögen. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA sichert korrespondierend dazu dem Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens (= Quellenstaat) auch das Besteuerungsrecht an den *Veräußerungsgewinnen*. Art. 6 OECD-MA behandelt jedoch nicht jene Einkünfte, die der Empfänger aus in seinem Ansässigkeitsstaat oder in Drittstaaten gelegenem unbeweglichem Vermögen erzielt. Auf solche wäre Art. 21 Abs. 1 OECD-MA („Andere Einkünfte“) anzuwenden.<sup>6</sup>

#### 1.2. Begriffsbestimmung „unbewegliches Vermögen“

Art. 6 Abs. 2 erster Satz OECD-MA definiert den Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ und misst dem Begriff jene Bedeutung bei, „... die ihm nach dem Recht des Vertragsstaates zukommt, in dem das Vermögen liegt“. Die Definition verweist damit (dynamisch<sup>7</sup>) ausdrücklich auf das Recht des Lagestaates, dessen Qualifikation für den Ansässigkeitsstaat des Empfängers



der Einkünfte bindend ist. Allerdings geht das BMF davon aus, dass die DBA-rechtliche Rückverweisung auf innerstaatliches Steuerrecht des Belegenheitsstaates keine schrankenlose ist und es dieser Verweis nicht erlaubt, dass ein Staat bewegliches Vermögen innerstaatlich zum unbeweglichen Vermögen erklärt, um sich ein Besteuerungsrecht zu verschaffen.<sup>8</sup>

Aus österreichischer Sicht zählen zum unbeweglichen Vermögen jedenfalls der nackte Grund und Boden, Gebäude, Superädifikate, grundstücksgleiche Rechte (die dort belegen sind, wo das Grundstück liegt, das die Rechte belasten), nicht jedoch maschinelle Anlagen;<sup>9</sup> sehr wohl jedoch zB eine Erdgashochdruckleitung, eine Hochspannungsleitung, eine Wasserleitung, eine Gleisanlage oder ein Glasfasernetz.<sup>10</sup> Art. 6 Abs. 2 zweiter Satz OECD-MA enthält einen *Positivkatalog*, der bestimmte Vermögenswerte stets als unbeweglich behandelt. So gilt als „unbeweglich“ *jedenfalls* das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen (zB Produktionsstätten, Betriebsanlagen samt Einrichtungsgegenständen, Maschinen und Werkzeuge<sup>11</sup>), das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen. Schiffe und Luftfahrzeuge gelten gemäß Art. 6 Abs. 2 letzter Satz OECD-MA nicht als unbewegliches Vermögen. Zu den Einkünften aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zählen auch alle Einkünfte, die ein integraler Bestandteil dieser Tätigkeit sind. So zB auch Einkünfte aus dem Handel mit *Emissionszertifikaten*, wenn diese zB einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen sind.<sup>12</sup>

Einkünfte aus Forderungen, die durch unbewegliches Vermögen gesichert sind, sind nicht Art. 6 OECD-MA, sondern Art. 11 OECD-MA zuzuordnen.<sup>13</sup> Stehen Zinserträge jedoch als Neben-ertrag in einem ursächlichen Zusammenhang mit unbeweglichem Vermögen (zB Bankeinlagen zur Instandhaltung von Liegenschaften), dürfen sie im Lagestaat besteuert werden.<sup>14</sup> Gleiches gilt für Liquiditätsgewinne einer Immobilienfonds-KG, soweit diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Nutzung des unbeweglichen Vermögens stehen.<sup>15</sup> Für Hypothekenzinsen gilt grundsätzlich Art. 11 OECD-MA. Diese wären nur dann Art. 6 OECD-MA zuzuordnen, wenn das im jeweiligen DBA ausdrücklich so geregelt ist.<sup>16</sup> Soweit Zinsen jedoch Art. 6 OECD-MA zugeordnet werden, fordert das BMF einen Nachweis über deren steuerliche Erfassung im Lagestaat der Immobilie.<sup>17</sup> Auch die Erträge steuerlich transparenter Immobilienfonds sind ab einer 10 %igen Beteiligung Art. 6 OECD-MA zuzuordnen, es sei denn, dass der andere Staat zB auf Grundlage des Art. 10 OECD-MA (Dividenden) die Einkünfte steuerfrei stellt oder nur

eine DBA-rechtlich reduzierten Quellensteuer erhebt. In diesem Fall wäre Österreich bei Anwendung der Befreiungsmethode nicht zur Steuerfreistellung der Einkünfte aus dem Immobilienfonds verpflichtet.<sup>18</sup>

### 1.3. Unmittelbare und mittelbare Nutzung von unbeweglichem Vermögen

Gemäß Art. 6 Abs. 3 OECD-MA gilt das in Art. 6 Abs. 1 OECD-MA vorgesehene Besteuerungsrecht des Lagestaates auch für Einkünfte aus „... der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.“ Daraus lässt sich ableiten, dass auch Einkünfte aus der (zeitlich begrenzten) mittelbaren Nutzung unbeweglichen Vermögens, wie zB Einkünfte aus *Mietrechten*, der *Gebrauchsüberlassung*, der *Abfindung von Pachtrechten* oder aus einem *Fruchtgenuss an Grundstücken* im Lagestaat der Immobilie besteuert werden dürfen.<sup>19</sup> Das unbewegliche Vermögen muss sohin für den Anfall der Einkünfte ursächlich sein.<sup>20</sup> Auch Schadenersatz- oder Versicherungsleistungen für

entgangene Miet- oder Pachtzinsen sind Art. 6 OECD-MA zuzuordnen.<sup>21</sup> Für Einkünfte aus der Überlassung *beweglicher Vermögensgegenstände* gilt hingegen Art. 7 OECD-MA (betrieblich) oder Art. 21 OECD-MA (außerbetrieblich).

Gemäß Art. 6 Abs. 4 OECD-MA gelten die Absätze 1 bis 3 „... auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens“, also unabhängig davon, ob das unbewegliche Vermögen dem *Betriebs- oder*

*Privatvermögen* einer Person zuzurechnen ist. Ist das unbewegliche Vermögen funktional einer im Quellenstaat unterhaltenen Betriebsstätte zuzurechnen, hat dieser Staat gemäß Art. 7 OECD-MA ohnehin das Besteuerungsrecht an den Einkünften. Ist das unbewegliche Vermögen zwar einem Unternehmen iSd Art. 3 Abs. 1 lit c OECD-MA zuzuordnen, jedoch keiner im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte (zB bei reiner Vermögensverwaltung<sup>22</sup>), stellt Art. 6 Abs. 4 OECD-MA ein Besteuerungsrecht des Lagestaates sicher.<sup>23</sup> Auch für Einkünfte im Ausland ansässiger und in Österreich tätiger Wohnbaugesellschaften ist Art. 6 OECD-MA relevant,<sup>24</sup> ebenso wie für solche einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft oder eines Immobilien-Investmentfonds.<sup>25</sup>

Die in den österreichischen DBA für unbewegliches Vermögen vorgesehenen Verteilungsnormen entsprechen nicht immer den im OECD-MA dafür vorgesehenen Regelungen. In älteren DBA, in denen die im Zuge der regelmäßigen Updates des OECD-MA vorgenommenen Anpassungen noch nicht berücksichtigt worden sind, finden sich natürlich auch abweichende Formulierungen. Deshalb ist dringend anzuraten, den Sachverhalt immer unter Heranziehung des konkreten Wortlautes eines DBA zu prüfen.<sup>26</sup>



In mehr als einem Drittel der österreichischen DBA finden sich Regelungen, die das Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung von Immobilien-Gesellschaften dem Lagestaat der Gesellschaft zuordnen.



### 1.4. Steuererhebung nach nationalem Steuerrecht

Wird auf Grundlage einer abkommensrechtlichen Verteilungsnorm einem der beiden Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht zugeordnet, richtet sich die weitere Vorgangsweise bei der Steuererhebung – unter Berücksichtigung von Diskriminierungsverboten (zB gemäß Art. 24 OECD-MA) – nach dem jeweils nationalen Recht der DBA-Vertragsstaaten.<sup>27</sup> Wie der besteuerte Staat Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen steuerlich behandelt, zB als betriebliche oder außerbetriebliche Einkunftsart, ob steuerbar, -pflichtig oder -frei, in welcher Höhe, zu welchem Zeitpunkt und nach welcher Gewinnermittlungsart, ist Sache des nationalen Steuerrechts.<sup>28</sup> Ebenso wie die Bestimmung des Empfängers der Einkünfte.<sup>29</sup> Sofern ein DBA-Staat Einkünfte iSd Art. 6 OECD-MA gemäß Art. 23A OECD-MA steuerfrei stellt und das DBA dafür keine „Subject-to-Tax-Klausel“ enthält, ist bei allfälliger Steuerfreistellung im Lagestaat auch gemäß Art. 23A Abs. 4 OECD-MA kein „Rückfall“ an den Ansässigkeitsstaat zulässig. Denn DBA vermeiden nicht nur eine aktuelle, effektive oder tatsächliche, sondern auch eine „virtuelle“ Doppelbesteuerung, sodass sich auch doppelte Nichtbesteuerung ergeben kann.<sup>30</sup>



Was abkommensrechtlich als „unbewegliches Vermögen“ gilt, richtet sich nach der Definition des Belegenheitsstaates der Immobilie.

## 2. Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen

### 2.1. Besteuerungsrecht des Lagestaates

Korrespondierend zu Art. 6 Abs. 1 OECD-MA und Art. 22 Abs. 1 OECD-MA betreffend die Vermögensbesteuerung regelt Art. 13 Abs. 1 OECD-MA die Aufteilung des Besteuerungsrechts an Gewinnen „... die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen iSd Art. 6 OECD-MA bezieht ...“; die – so wie die Früchte daraus – vorrangig in dem DBA-Vertragsstaat besteuert werden dürfen, in dem das unbewegliche Vermögen gelegen ist (*Belegenheitsprinzip*). In Art. 6 Abs. 1 UN-MA findet sich eine wortgleiche Regelung. Damit ist für DBA-Zwecke keine Abgrenzung zwischen laufenden Erträgen und Veräußerungsgewinnen erforderlich. Auf Gewinne aus der Veräußerung von im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers oder in Drittstaaten gelegenen unbeweglichem Vermögen ist Art. 13 Abs. 1 OECD-MA nicht anwendbar. In diesem Fall verbleibt das Besteuerungsrecht gemäß Art. 13 Abs. 5 OECD-MA beim Ansässigkeitsstaat.<sup>31</sup>

Bezüglich der Definition des Begriffs „unbewegliches Vermögen“ verweist Art. 13 Abs. 1 OECD-MA ausdrücklich auf Art. 6 OECD-MA. Solche Gewinne unterliegen der Besteuerung im Belegenheitsstaat, unabhängig davon, ob das unbewegliche Vermögen einem Betriebsvermögen, einer Betriebsstätte, einer freiberuflichen Tätigkeit oder dem Privatvermögen zuzurechnen ist.<sup>32</sup> Der Begriff der „Veräußerung“ („*alienation of immovable property*“) steht zB für Veräußerungs- oder Tauschvorgänge, Enteignungen, die Einbringung in eine Gesellschaft, die Veräußerung von (Miet-)Rechten, die Veräußerung von Fruchtgenussrechten an einem Grundstück oder für Erbschaften

oder Schenkungen, die nach dem Recht des Lagestaates einen Realisierungsvorgang auslösen können.<sup>33</sup> Auch Aufwertungsgewinne sind Art. 13 Abs. 1 OECD-MA zuzuordnen.<sup>34</sup> Die Regelung gilt auch dann, wenn die Veräußerung gegen Rente erfolgt,<sup>35</sup> es sei denn bei der Schaffung des Rentenrechts überwiegt der Versorgungsgedanke, sodass bei Abweichung des Rentenbarwerts vom Verkehrswert (anteilig) Art. 18 OECD-MA oder Art. 21 OECD-MA anwendbar wäre.<sup>36</sup> Mit Deutschland wurde zB vereinbart, dass wiederkehrende Bezüge, die auf die Veräußerung von Vermögen beruhen, aber nur wegen der dabei eingehaltenen Rentenform steuerpflichtig sind, stets unter Art. 18 DBA-Deutschland zu subsumieren sind.<sup>37</sup> Innerstaatlichen Realisierungstatbeständen (zB § 6 Z 6 EStG) steht Art. 13 OECD-MA nicht entgegen, solange die Grundsätze des Art. 7 OECD-MA nicht verletzt werden.<sup>38</sup>

Der OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA weist darauf hin, dass die Frage ob, nach welcher Gewinnermittlungsmethode<sup>39</sup> und zu welchem Zeitpunkt<sup>40</sup> Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen besteuert werden, allein nach nationalem Steuerrecht der DBA-Staaten zu beurteilen ist. Deshalb wird der im Lagestaat zu versteuernde Veräußerungsgewinn idR nicht mit jenem übereinstimmen,

der im Ansässigkeitsstaat einer DBA-rechtlichen Entlastung zugrunde zu legen ist.<sup>41</sup> Die Zuordnung des Besteuerungsrechts auf der Basis des Art. 13 Abs. 1 OECD-MA kann jedoch keine Besteuerung auslösen, die im nationalen Steuerrecht des besteuerten DBA-Staates nicht vorgesehen ist.<sup>42</sup> Nach Ansicht der OECD darf – vorbehaltlich abweichender abkommensrechtlicher Vereinbarungen – bei Neuabschluss eines DBA der Lagestaat den gesamten Gewinn besteuern und nicht nur jenen Teil, der nach dem Inkrafttreten des DBA entstanden ist.<sup>43</sup> Behaltdauern sind für die Anwendung des Art. 13 Abs. 1 OECD-MA irrelevant.<sup>44</sup> Österreich hat allerdings in einem Vorbehalt („*Observation*“) zu Art. 13 OECD-MA festgehalten, diese Auffassung nicht zu teilen und sich nicht daran gehindert zu sehen, die bis zum Abschluss eines DBA entstandenen stillen Reserven zu besteuern.<sup>45</sup>

Ist in einem DBA für Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen die *Befreiungsmethode* iSd Art. 23A vorgesehen, hat der Ansässigkeitsstaat die Steuerfreistellung – sofern das DBA für solche Einkünfte keine „Subject-to-Tax“-Klausel vorsieht – auch dann zu gewähren, wenn der Lagestaat die Einkünfte nach seinem innerstaatlichem Steuerrecht – zB aufgrund einer für Immobilienvermögen vorgesehenen Spekulationsfrist – nicht besteuert.<sup>46</sup> Aufgrund der in Österreich für die Veräußerung von Grundstücken in § 30b EStG mit gestaffelten, jedoch nicht progressiven Steuersätzen erhobenen Immobilienertragsteuer (ImmoESt), haben die ausländischen Veräußerungsgewinne *keine progressionserhöhende Wirkung*. In diesem Fall ist auch keine besondere Vorauszahlung durch



den Veräußerer zu leisten. Wird jedoch von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch gemacht oder unterliegt die Grundstücksveräußerung gemäß § 30a Abs. 3 oder Abs. 4 EStG 1988 nicht dem besonderen Steuersatz, wären die Einkünfte aus der Veräußerung des ausländischen Grundstückes sehr wohl progressionswirksam.<sup>47</sup>

Im Fall der *Anrechnungsmethode* iSd Art. 23B OECD-MA hat die Besteuerung der ausländischen Veräußerungsgewinne nach den Bestimmungen über die Immobilienertragsteuer zu erfolgen, so als wäre das unbewegliche Vermögen im Inland gelegen. Nachdem auf das im Ausland gelegene Vermögen die ImmoESt nicht zur Anwendung kommt, ist grundsätzlich eine besondere Vorauszahlung zu leisten. Die im Ausland erhobene Steuer kann unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages auf die österreichische ESt oder KöSt (unter gewissen Umständen bereits auf die Sonder-Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 EStG<sup>48</sup>) angerechnet werden.

### 3. Veräußerung von Immobiliengesellschaften

Um zu vermeiden, dass durch die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften die Besteuerungsmöglichkeit des Lagestaates an den Gewinnen aus der Veräußerung von unbeweglichem

Vermögen verhindert wird, wurde bereits im Zuge des Update 2003 Art. 13 OECD-MA um einen Abs. 4 ergänzt. Im Zuge des BEPS-bedingten Update 2017 wurde Art. 13 Abs. 4 OECD-MA durch die Einfügung einer 365-tägigen Rückschauperiode (die sich auch in Art. 9 des Multilateralen Instruments<sup>49</sup> findet) missbrauchsresistenter ausgestaltet.<sup>50</sup> Der Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens soll sein Besteuerungsrecht nicht dadurch verlieren, dass Immobilien in eine Körperschaft eingebracht und später die Anteile an der Körperschaft veräußert werden, die gemäß Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nur im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters besteuert werden dürften.

Art. 13 Abs. 4 räumt auch bei einer *mittelbaren Veräußerung von unbeweglichem Vermögen* dem Lagestaat ein Besteuerungsrecht ein und hat folgenden Wortlaut:

*„Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Rechten, wie Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder einem Trust bezieht, dürfen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt in den 365 Tagen vor der Veräußerung der Wert dieser Anteile oder vergleichbaren Rechten zu mehr als 50 v.H. unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem*

Entgeltliche Einschaltung

ERSTE SPARKASSE

Der beste Start  
zur eigenen Kanzlei.

Machen Sie den Schritt mit  
dem s Existenzgründungs-Paket.  
#glaubandich



sparkasse.at/fb



Vermögen gemäß der Definition in Art. 6 beruht, das im anderen Vertragsstaat gelegen ist.“

Erfüllt eine Gesellschaft die in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA genannten Voraussetzungen (*idF als „Immo-Gesellschaft“ bezeichnet*), dürfen die gesamten Gewinne aus der Anteilsveräußerung im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden, unabhängig davon, ob diese aus Immobilienvermögen oder anderen Vermögenswerten stammen.<sup>51</sup> Welche Tätigkeit die Gesellschaft ausübt, ob das unbewegliche Vermögen Kern der Unternehmenstätigkeit ist oder Bestandteil eines Betriebes ist, ist für die Anwendung des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA irrelevant.<sup>52</sup>

Die 50 %-Grenze, die zu irgendeinem Zeitpunkt in der 365-tägigen Rückschauperiode vor der Veräußerung überschritten werden kann, ist aus dem Verhältnis des Immobilienvermögens zum Gesamtvermögen der Gesellschaft zu ermitteln. In den Zähler sind auch alle (mittelbar) von der Immo-Gesellschaft gehaltenen Anteile einzubeziehen, sofern deren Wert wiederum mittelbar oder unmittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht (zB von einer Tochtergesellschaft gehaltene Immobilien<sup>53</sup>). Schulden haben bei der Berechnung außer Betracht zu bleiben.<sup>54</sup> Nach Aussagen des BMF hat diese Verhältnisrechnung anhand von *Verkehrswerten* zu erfolgen.<sup>55</sup> Österreich hat im

DBA mit Deutschland protokollarisch<sup>56</sup> vereinbart, dass sich die Höhe des Aktivvermögens nach der letzten, vor der Veräußerung der Aktien und sonstigen Anteile zu erstellenden *Handelsbilanz* bestimmt.

Die 365-tägige Rückschauperiode soll verhindern, dass kurz vor dem Zeitpunkt der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen Einlagen oder Entnahmen getätigt werden, um dadurch den Immobilienanteil zu verändern und so die Zuordnung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeits- oder den Quellenstaat zu verlagern.<sup>57</sup> Fehlt ein Verweis auf die 365-tägige Rückschauperiode – was in einzelnen österreichischen DBA der Fall ist – wäre die Immo-Klausel nicht mehr anwendbar, wenn die Gesellschaft kurz vor der Veräußerung ihrer Anteile ihr Immobilienvermögen veräußert. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA ist jedoch immer dann anwendbar, wenn die 50 %-Grenze zu einem beliebigen Zeitpunkt innerhalb einer Frist von 365 Tagen vor der Veräußerung überschritten wurde.

Der OECD-MK überlässt es den DBA-Staaten, Ausnahmen für börsennotierte Aktien, Gewinnrealisierungen iZm Umgründungen oder unternehmerisch genutzte Immobilien (zB Bergwerk, Hotel- oder Gastronomiebetrieb), für Pensionsfonds oder „Real Estate Investment Trusts“ (REIT) vorzusehen.<sup>58</sup> Die in mehr als

DBA-Staat	Verteilungsnorm DBA-Artikel	Entlastungsmethode DBA-Artikel*)	DBA-Staat	Verteilungsnorm DBA-Artikel	Entlastungsmethode DBA-Artikel
Armenien	13 Abs. 4	23 Abs. 2 lit b (A)	Korea	13 Abs. 1	23 Abs. 2 lit b (A)
Aserbaidschan	13 Abs. 2	23 Abs. 1 lit b (A)	Kosovo	13 Abs. 4	23 Abs. 1 lit a (A)
Australien	13 Abs. 2 lit a iii)	23 Abs. 3 lit b (A)	Marokko	13 Abs. 4	23 Abs. 1 lit b (A)
Chile	13 Abs. 4 lit a ii)	23 Abs. 1 lit b (A)	Neuseeland	13 Abs. 4	22 Abs. 1 lit a (A)
China	13 Abs. 4	24 Abs. 2 lit b (A)	Pakistan	14 Abs. 4	24 Abs. 1 lit b (A)
Deutschland	13 Abs. 2	23 Abs. 2 lit b (A)	Philippinen	13 Abs. 4	23 Abs. 2 (A)
Finnland	13 Abs. 2	23 Abs. 1 lit a (A)	Polen	13 Abs. 2	24 Abs. 2 lit b (A)
Frankreich	13 Abs. 2	23 Abs. 1 lit a ii)	Rumänien	13 Abs. 4	24 Abs. 2 lit b (A)
Großbritannien	13 Abs. 2	21 Abs. 1 (A)	Russland	13 Abs. 4	23 Abs. 1 lit b (A)
Hongkong	13 Abs. 4	22 Abs. 2 lit b (A)	San Marino	13 Abs. 4	23 Abs. 1 lit a (A)
Indien	13 Abs. 4	23 Abs. 2 it b (A)	Saudi-Arabien	13 Abs. 3	24 Abs. 2 (A)
Irland	11 Abs. 2	22 Abs. 1 (A)	Serbien	13 Abs. 4	24 Abs. 1 Z 2 (A)
Israel	13 Abs. 2	23 Abs. 1 it a (B)	Turkmenistan	13 Abs. 4	22 Abs. 1 lit a (A)
Japan	13 Abs. 2	23 Abs. 1 lit a (B)	Ukraine	13 Abs. 2	23 Abs. 1 lit a (B)
Kanada	13 Abs. 4	23 Abs. 2 lit a und b <sup>66</sup> (A,B)	USA	13 Abs. 2	22 Abs. 3 (A)
Kirgistan	13 Abs. 4	23 Abs. 1 it b (A)	Vietnam	13 Abs. 4	23 Abs. 1 lit b (A)

\*) A = Anrechnungsmethode, B = Befreiungsmethode



einem Drittel der österreichischen DBA vorgesehenen Immobilienklauseln sind unterschiedlich ausgestaltet. So sind häufig zB Aktien, die regelmäßig an einer Börse gehandelt werden, von deren Anwendung ausgenommen, wenn der Gesellschafter eine gewisse Beteiligungsschwelle (zB 5 %<sup>59</sup>) nicht überschreitet. Teilweise sind auch Gesellschaftsanteile ab einer Beteiligungsschwelle von 20 % ausgenommen.<sup>60</sup> Bezüglich des notwendigen Immobilienanteils wird unter anderem darauf abgestellt, dass das Vermögen einer Gesellschaft „unmittelbar oder mittelbar“, „unter Zwischenschaltung einer oder mehrerer Gesellschaften oder anderer juristischer Personen“<sup>61</sup> „zur Gänze“, „ausschließlich“, „überwiegend“ oder „hauptsächlich“<sup>62</sup> aus unbeweglichem Vermögen „oder diesbezüglichen Rechten“ besteht. Das BMF geht davon aus, dass die Formulierung „ausschließlich oder hauptsächlich“ nicht mit „überwiegend“ (im Sinne von mehr als 50 %) gleichzusetzen ist.<sup>63</sup>

Zum Teil werden ausdrücklich auch „Grundstücke“ oder „Rechte auf Ausbeutung oder die Erforschung von Bodenschätzen“ genannt. Fallweise wird unbewegliches Vermögen ausgenommen, das der „industriellen, gewerblichen, landwirtschaftlichen oder anderen betrieblichen Eigennutzung dient“<sup>64</sup> „bei der Ausübung einer selbständigen Arbeit verwendet wird“<sup>65</sup> sowie die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen deren Vermögen aus unbeweglichem Vermögen besteht, durch das ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausübt.<sup>66</sup> Auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, „die im Rahmen einer Reorganisation einer Gesellschaft, einer Verschmelzung, einer Spaltung oder einem ähnlichen Vorgang veräußert oder übertragen werden“, sind in Einzelfällen ausgenommen.<sup>67</sup>

Wie die Tabelle zeigt, werden Gewinne aus der Veräußerung ausländischer Immobiliengesellschaften in Österreich mit ganz wenigen Ausnahmen durch die *Anrechnungsmethode* von Doppelbesteuerung entlastet. Das ändert nichts daran, dass die Veräußerungsgewinne in Österreich steuerfrei sein können, wenn die Voraussetzungen einer (nicht optierten) internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG erfüllt sind.

In einzelnen österreichischen DBA ist vorgesehen, dass Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, das nicht unbeweglich und kein Betriebsstättenvermögen ist, *in beiden DBA-Vertragsstaaten besteuert* werden dürfen. Einzelne DBA ordnen an, dass Anteile an einer im Quellenstaat gelegenen Gesellschaft (zB ab einer bestimmten Beteiligungsschwelle) dort besteuert werden dürfen. Dazu zählen auch Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, unabhängig davon, ob es sich dabei um Immo-Gesellschaften handelt. In solchen Fällen wird Doppelbesteuerung durch die *Anrechnungsmethode* vermieden (zB Art. 13 Abs. 3 iVm Art. 23 Abs. 4 *DBA-Brasilien*, Art. 13 Abs. 4 iVm Art. 23 Abs. 2 *DBA-Bulgarien*, Art. 13 Abs. 4 lit b iVm Art. 23

Abs. 1 lit b *DBA-Chile*, begrenzt auf 17 % des Gewinns, Art. 13 Abs. 3 iVm Art. 23 lit b *DBA-Mexiko* begrenzt auf 20 % der steuerpflichtigen Gewinne, Art. 13 Abs. 4 iVm Art. 24 Abs. 2 *DBA-Saudi Arabien*, Art. 13 Abs. 4 iVm Art. 24 Abs. 2 lit c *DBA-Thailand*, Art. 13 Abs. 4 iVm Art. 22 Abs. 2 lit b *DBA-Türkei* innerhalb einer einjährigen Spekulationsfrist, Art. 13 Abs. 5 iVm Art. 24 Abs. 2 lit b *DBA-Venezuela* und Art. 13 Abs. 5 iVm Art. 23 Abs. 1 lit b *DBA-Vietnam*).

#### 4. „Wegzug“ und „Zuzug“ von Immobilien und Immo-Gesellschaften

Im betrieblichen Bereich gebietet § 6 Z 6 lit b EStG eine Aufdeckung der stillen Reserven von Wirtschaftsgütern, wenn „sonstige Umstände [eintreten], die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen ...“. Im außerbetrieblichen Bereich findet sich eine korrespondierende Bestimmung in § 27 Abs. 6 Z 1 EStG. Die Notwendigkeit einer solchen *steuerlichen Entstrickung* kann auch gegeben sein, wenn etwa durch Neuabschluss oder

die Revision eines DBA<sup>69</sup> eine dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA entsprechende *Immo-Klausel eingeführt* wird, wodurch Österreich das Besteuerungsrecht an den von einem in Österreich ansässigen Gesellschafter gehaltenen Anteil einer ausländischen Gesellschaft nicht mehr geltend machen kann. Es kann auch sein, dass eine Immo-Klausel aus dem DBA eliminiert wird und damit Österreich das Besteuerungsrecht an einer in Österreich ansässigen

(ehemaligen) Immo-Gesellschaft an den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters verliert.

Im umgekehrten Fall, wenn also unbewegliches Vermögen nach Österreich „zuzieht“, ist ein dem § 6 Z 6 lit e EStG bzw § 27 Abs. 6 Z 1 lit e EStG entsprechender „*Step Up*“ mangels gesetzlicher Grundlage *nicht möglich*. Ein „Zuzug von Immobilien“ kann dann eintreten, wenn zB in einem DBA, in dem zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen die *Anrechnungsmethode vereinbart* ist (zB im *DBA-USA*) und einer in Österreich ansässigen Person eine im Quellenstaat belegene Liegenschaft durch Erbschaft oder Schenkung übertragen wird. In diesem Fall treten laufende und Veräußerungsgewinne in das österreichische Besteuerungsrecht ein. Wird die Immobilie vom Erben oder Geschenknahmer veräußert, unterliegt die Differenz zwischen den ursprünglichen Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös der Immo-ESt, auf welche jedoch die im Quellenstaat erhobene Steuer angerechnet werden kann.

Eine steuerliche Entstrickung ist auch dann notwendig, wenn sich der Status einer Gesellschaft verändert. Aus dem Wortlaut des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA ergibt sich, dass es bei der Beurteilung des Status einer Gesellschaft auf das Wertverhältnis zwischen *beweglichen* und *unbeweglichen* Wirtschaftsgütern im



Immobilien dürfen stets im Lagestaat besteuert werden, unabhängig davon, ob diese funktional dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen sind.



Zeitpunkt der Erzielung des Veräußerungsgewinnes ankommt.<sup>70</sup> Dies folgt allein schon aus der Verwendung der Gegenwartsform („... auf unbeweglichem Vermögen ... beruht“). Das BMF hat zB in einer Einzelerledigung<sup>71</sup> zu der Frage Stellung genommen, wie bezüglich der Wegzugsbesteuerung iSd § 27 Abs. 6 Z 1 EStG vorzugehen ist, wenn eine in Deutschland ansässige Person Anteile an einer österreichischen GmbH hält, deren Vermögen zum vorigen Bilanzstichtag nahezu ausschließlich aus unbeweglichem Vermögen bestanden hat, im Folgejahr ihre Immobilien veräußert und damit den Status einer Immo-Gesellschaft verliert. Unter Bezugnahme auf die protokollarische Klarstellung zu Art. 13 Abs. 2 DBA-DE hält das BMF fest, dass unterjährige Veränderungen des Immobilienvermögens unbeachtlich sind. Würde nämlich nach der Grundstücksveräußerung – aber vor dem nächsten Bilanzstichtag – auch die Beteiligung veräußert, hätte Österreich ein Besteuerungsrecht, weil das Aktivvermögen der Gesellschaft zum letzten Bilanzstichtag noch überwiegend aus unbeweglichem Vermögen bestanden hatte. Erst wenn zum nächsten Bilanzstichtag das Vermögen nicht mehr überwiegend aus unbeweglichem Vermögen bestehen würde, wäre Österreich nicht mehr steuerungsrechtlich und es müsste mit Ablauf dieses Bilanzstichtages gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 EStG ein Wegzug der Gesellschaft fingiert werden.

”

Werden Immobilien zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wird dadurch unbeschränkte Steuerpflicht ausgelöst und Österreich kann auf das Welteinkommen des Inhabers zugreifen.

## 5. Vermeidung von Doppelbesteuerung iVz Nicht-DBA-Staaten

Bezieht eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person Einkünfte aus in Nicht-DBA-Staaten belegtem unbeweglichem Vermögen oder aus deren Veräußerung, kann eine Doppelbesteuerung auf Grundlage der Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung (DB-VO)<sup>72</sup> beseitigt werden. Gemäß § 1 Abs. 1 lit a DB-VO sind Einkünfte aus im Ausland belegtem unbeweglichem Vermögen steuerfrei, wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen ESt oder KöSt vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15 % beträgt. Ob es sich dabei um betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte handelt, ist unbeachtlich, weil § 1 Abs. 1 lit a DB-VO die dem Art. 6 Abs. 1 OECD-MA (wohl auch solche iSd Art. 13 Abs 1 OECD-MA) zuordenbaren Einkünfte erfassen soll.<sup>73</sup> Sind diese Voraussetzung nicht erfüllt, sind bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen gemäß § 1 Abs. 2 DB-VO ausländische Steuern vom Einkommen auf die österreichische Einkommen- oder Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages anzurechnen.

## 6. Immobilien, Wohnsitz und Ansässigkeit

### 6.1. Der innerstaatliche Wohnsitzbegriff

Allein der Umstand, dass eine Person in einem Steuerhoheitsgebiet Immobilien besitzt, hat – ungeachtet der territorialen Besteuerung der damit erwirtschafteten Gewinne – für die Person bzw den Eigentümer des unbeweglichen Vermögens

selbst keine ertragsteuerlichen Folgen. Nutzt die Person ihre Immobilie jedoch als Wohnsitz iSd 26 BAO, ist gemäß § 1 Ab. 2 EStG unbeschränkte Steuerpflicht die Folge, die sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte erstreckt.

Der innerstaatliche Wohnsitzbegriff ist sehr weit gefasst. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz dort, „... wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.“ Unter „Wohnung“ sind Räumlichkeiten gemeint, die zum Wohnen geeignet sind. Standesgemäße Größe und Ausstattung sind irrelevant.<sup>74</sup> Das „Innehaben“ einer Wohnung setzt die jederzeitige rechtliche und tatsächliche Möglichkeit voraus, diese für den eigenen Wohnbedarf nutzen zu können<sup>75</sup>, ohne dass es der Zustimmung einer anderen Person bedarf (Schlüsselgewalt).<sup>76</sup> Das Tatbestandsmerkmal des „Beibehaltens“ erfordert

eine zeitliche Mindestdauer der Verfügungsmacht, wobei als Richtschnur die für den gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 BAO) relevante Sechsmonatsfrist herangezogen wird. Das heißt, dass eine für weniger als sechs Monate gemietete Wohnung keinen Wohnsitz iSd § 26 BAO begründet. Hat eine Person jedoch Verfügungsmacht über eine Wohnung inne, ist es nicht entscheidend, in welchem zeitlichem Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird. Nach der

Rechtsprechung des VwGH ist eine bestimmte Mindestanzahl von jährlichen Nächtigungen keine Voraussetzung dafür, eine Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO zu qualifizieren.<sup>77</sup> Demnach können auch Sommerhäuser und Ferienwohnungen einen Wohnsitz begründen.<sup>78</sup> „Benutzen“ bedeutet, dass die Wohnung für den Inhaber objektiv nutzbar sein muss. Ob die Wohnung tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob die Umstände dafür sprechen, dass sie ständig benutzt werden kann.

### 6.2. Die BMF-Verordnung betreffend inländische Zweitwohnsitze

Nachdem es nicht im österreichischen Interesse liegt, im Ausland lebende Personen durch eine überspitzt enge Handhabung des Wohnsitzkonzeptes davon abzuhalten, Österreich als Feriendomizil zu wählen und durch Investitions- und Konsumausgaben wirtschaftsbelebend aufzutreten, ermöglicht seit 1.1.2004 die Zweitwohnsitzverordnung (VO),<sup>79</sup> bei einer auf 70 Tage pro Jahr begrenzten Nutzung einer inländischen Wohnung, die Folgen der unbeschränkten Steuerpflicht kraft eines inländischen Wohnsitzes zu vermeiden. Voraussetzung für die Anwendbarkeit der VO ist, dass sich der Mittelpunkt des Lebensinteresses des Abgabepflichtigen mehr als 5 Jahre im Ausland befindet (§ 1 Abs. 1 VO), ein Verzeichnis über die Tage der inländischen Wohnungsnutzung geführt wird (§ 1 Abs. 2 VO) und die Wohnung nicht durch einen unbeschränkt steuerpflichtigen (Ehe-)Partner benutzt wird, von dem der Abgabepflichtige nicht



dauernd getrennt lebt (§ 3 VO). Bei Auswärtsverlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen treten die Wirkungen des § 1 VO erstmals im folgenden Kalenderjahr ein, bei Einwärtsverlagerungen letztmals im vorhergehenden Kalenderjahr. Bei Inanspruchnahme der VO entfällt für den Steuerpflichtigen auch der bei unbeschränkter Steuerpflicht<sup>80</sup> zu berücksichtigende Progressionsvorbehalt.<sup>81</sup>

### 6.3. Abkommensrechtliche Kollisionsnorm bei Doppelansässigkeit

Eine Person kann nach dem innerstaatlichen Recht mehrerer Staaten, in denen Immobilien gehalten werden, einen Wohnsitz begründen, mit der Folge unbeschränkter Steuerpflicht nach jeweils nationalem Steuerrecht. Um in solchen Fällen Doppel- und Mehrfachbesteuerung zu vermeiden, ist in den Art. 4 Abs. 2 OECD-MA eine Kollisionsnorm vorgesehen, anhand derer bestimmt werden kann, welcher Staat der *Ansässigkeitsstaat* ist, der damit zu einer „qualifizierten“ *Welteinkommensbesteuerung* berechtigt ist, und welcher Staat der *Quellenstaat*, der sich auf die Besteuerung jener Einkünfte beschränken muss, die ihm anhand der DBA-Verteilungsnormen zur Besteuerung überlassen werden („*Tie Breaker-Rule*“). Art. 4 Abs. 2 lit a bis d OECD-MK sieht vor, dass der Ansässigkeitsstaat anhand von fünf Kollisionsstufen in subsidiärer Reihenfolge festzustellen ist. Das heißt, dass das jeweils nächste Kriterium zur Anwendung kommt, wenn das vorhergehende keine Entscheidung ermöglicht. Diese fünf Kriterien sind die *ständige Wohnstätte*, der „*Mittelpunkt der Lebensinteressen*“, der *gewöhnliche Aufenthalt*, die *Staatsbürgerschaft* und zuletzt das *gegenseitige Einvernehmen der DBA-Vertragsstaaten*.

In der Praxis kann bei Doppelansässigkeit (zB zwei oder mehr Wohnsitze in verschiedenen Staaten) die abkommensrechtliche Ansässigkeit meist anhand des Kriteriums des „*Mittelpunktes der Lebensinteressen*“ festgestellt werden, der zu dem Staat besteht, zu dem die Person die *engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen* hat. Die Rechtsprechung zur Begriffsauslegung ist umfangreich.<sup>82</sup> Die *persönlichen Beziehungen* knüpfen an die gesamte persönliche Lebensführung, die Lebensumstände, an das familiäre, gesellschaftliche, politische und kulturelle Umfeld sowie den Freundes- und Bekanntenkreis an. Familiären Bindungen wird eine besondere Bedeutung beigemessen.<sup>83</sup> Der VwGH versteht unter den persönlichen Beziehungen all jene, die jemanden aus in seiner Person liegenden Gründen aufgrund der Geburt, der Staatsangehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigungen religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten, nach allen Umständen, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an ein bestimmtes Land binden.<sup>84</sup>

Die *wirtschaftlichen Beziehungen* bestehen vor allem zu örtlich gebundenen Tätigkeiten, zu Beschäftigungsverhältnissen oder zu Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen.<sup>85</sup> Die österreichische Rechtsprechung geht davon aus, dass im Zweifel die persönlichen Beziehungen zu einem der beiden DBA-Vertragsstaaten *Vorrang* haben und dabei die Gestaltung des Familienlebens entscheidend ist. Hingegen geht die

deutsche Finanzverwaltung davon aus, dass die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen *grundsätzlich gleichrangig* und im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu gewichten sind, um im Einzelfall den für eine Person bedeutungsvolleren Ort festzustellen.<sup>86</sup> Das entspricht auch dem Wortlaut des Art. 4 Abs. 2 lit a OECD-MA, der darin keinen Vorrang eines der beiden Tatbestandsmerkmale zum Ausdruck bringt. ■

## Resümee

Auf den ersten Blick könnte man vermuten, dass durch das abkommensrechtliche Belegenheitsprinzip die Zuteilung des Besteuerungsrechts an Einkünften unbeweglichen Vermögens zweifelsfrei geregelt ist. Die Praxis zeigt jedoch, dass sich nicht zuletzt aufgrund der besonderen Normen in den österreichischen DBA Zweifelsfragen ergeben. Insbesondere, wenn es um die Aufteilung des Besteuerungsrechts an Gewinnen aus der Veräußerung von Immo-Gesellschaften geht bzw wenn sich deren Status verändert. Aus der Sicht des Abgabepflichtigen ist zu beachten, dass die Eigennutzung von Immobilien einen steuerlichen Nexus begründen kann, mit der Folge einer möglichen Welteinkommensbesteuerung im Belegenheitsstaat seiner Immobilie.

- 1 Soweit sich im Text kein anderer Wortlaut findet, beziehen sich Verweise auf das OECD-MA auf die folgende Fassung: *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed Version* (21.11.2017).
- 2 *United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021, Art. 6.*
- 3 Österreich verwendet in seinen DBA anstelle des Wortes „können“ das Wort „dürfen“.



- 4 Express Antwort Service (EAS) 1012 v. 10.2.1997.
- 5 *Kanduth-Kristen*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 5 zu Art. 6.
- 6 Tz 1 OECD-MK zu Art. 6 OECD-MA.
- 7 *Kanduth-Kristen*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 26 zu Art. 6.
- 8 *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht, Z 6 Rz 10; *Lang*, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 1991, 281 (293).
- 9 Ebenda, Z 6 Rz 11 und 17.
- 10 EAS 3446 v. 11.9.2019.
- 11 EAS 2242 v. 3.3.2003.
- 12 Tz 2.1. zweiter Satz OECD-MK zu Art. 6 OECD-MA.
- 13 Tz 2 letzter Satz OECD-MK zu Art. 6 OECD-MA.
- 14 EAS 2083 v. 24.6.2002; EAS 2281 v. 23.4.2003.
- 15 EAS 2485 v. 16.8.2004.
- 16 ZB Art. VII Abs. 1 zweiter Satz des DBA-Ägypten (BGBl 1963/293).
- 17 EAS 2333 v. 4.8.2003.
- 18 EAS 2517 v. 4.10.2004; EAS 2834 v. 6.6.2007. Ausführlich zur Besteuerung von Immobilienfonds im Abkommensrecht: *Bendlinger*, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019), XII Rz 17.
- 19 *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht, Z 6 Rz 3 f.
- 20 *Reimer* in *Vogel/Lehner*<sup>6</sup> (2015), Rz 152 zu Art. 6.
- 21 *Kanduth-Kristen*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 76 zu Art. 6.
- 22 EAS 2525 v. 6.12.2004; EAS 2441 v. 16.4.2004.
- 23 Rz 4 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 6 OECD-MA.
- 24 *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht, Z 6 Rz 10.
- 25 EAS 2485 v. 16.4.2004.
- 26 Siehe dazu den Überblick in *Kanduth-Kristen*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 101 ff. zu Art. 6.
- 27 EStR 2000, Rz 33.
- 28 Tz 4 letzter Satz OECD-MK zu Art. 6 OECD-MA.
- 29 *Kanduth-Kristen*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 87 zu Art. 6.
- 30 *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> (2015), Einl., Tz 69 ff.; EAS 3457 v. 20.7.2025.
- 31 Tz 22 sechster Satz zu Art. 13 OECD-MA.
- 32 Tz 4 zweiter und dritter Satz OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 33 Tz 5 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 34 Tz 8 OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 35 *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht, Z 13 Rz 9.
- 36 *Kanduth-Kristen*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 16 f. zu Art. 13.
- 37 Z 5 des Protokolls zu Art. 13 und 18 DBA-Deutschland, BGBl III 2002/182 idF III 2012/32, III 2024/12.
- 38 Rz 10 OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 39 Tz 12 OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 40 Tz 6 ff. OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 41 Rz 13 ff. OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 42 Tz 3 erster Satz und Tz 4 vierter Satz OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 43 Tz 3 dritter Satz OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 44 Tz 11 OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 45 Tz 32.1. zu Art. 13 OECD-MA; EAS 3402 v. 8.6.2018.
- 46 EAS 347 v. 3.12.1993; EAS 3383 v. 29.6.2017; EAS 3457 v. 20.7.2025.
- 47 Rz 6631 EStR 2000.
- 48 EAS 3292 v. 25.7.2012.
- 49 BGBl III 93/2018.
- 50 *Mitterlehner*, Die Veräußerung von Immobilienvermögen – zeitliche Komponente in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes* (Hrsg), SWI-Spezial (2018), 68 (68).
- 51 Tz 28.4. erster Satz OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 52 *Kanduth-Kristen*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 56 zu Art. 13.
- 53 EAS 3379 v. 10.4.2017.
- 54 Tz 28.4. OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA; *Kanduth-Kristen*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Rz 57 zu Art. 13.
- 55 EAS 3103 v. 9.12.2010; EAS 3137 v. 8.3.2010; EAS 3146 v. 19.4.2010; EAS 3443 v. 6.3.2023.
- 56 Protokoll zu Art. 13 Abs. 2 DBA-DE.
- 57 Tz 28.5. vierter Satz OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 58 Tz 28.7. ff. OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.
- 59 zB Art.13 Abs. 2 DBA-Japan, BGBl III 2018/167.
- 60 zB Art. 13 Abs. 4 lit b DBA-Bulgarien, BGBl III 2011/30 idF 2018/93.
- 61 zB Art. 13 Abs. 2 DBA-Frankreich, BGBl 1994/613 idF III 2012/77 und III 2018/93.
- 62 EAS 3137 v. 8.3.2010.
- 63 EAS 3379 v. 10.4.2017.
- 64 zB Art. 13 Abs. 2 DBA-Frankreich, BGBl 1994/613 idF III 2012/77 und III 2018/93.
- 65 zB Art. 13 Abs. 2 DBA-Mexiko, BGBl III 2004/142 idF III 2010/45, III 2018/93, III 2023/145.
- 66 zB Art. 13 Abs. 4 lit c DBA-Hongkong, BGBl III 2011/9 idF III 2013/308 und III 2018/92.
- 67 zB Art. 13 Abs. 4 lit b DBA-Hongkong, BGBl III 2011/9 idF III 2013/308 und III 2018/92.
- 68 Abkommensrechtliches Schachtelprivileg in Art. 23 Abs. 2 lit b DBA-Kanada, BGBl 1981/77 idF III 2001/2, III 2913/208, III 2018/93, ab einer mindestens 25 %igen Beteiligung.
- 69 EAS 3154 v. 26.5.2010; EAS 3434 v. 24.1.2022; EStR 2000, Rz 2518 und 6148.
- 70 EAS 3193 v. 9.12.2010.
- 71 EAS 3442 v. 14.12.2022; *Blum*, Entstrickungsbesteuerung und die Immobilienklausel des Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland – Eine kritische Anmerkung zu EAS 3442, ÖStZ 2023, 263 (263 ff.); *Romstorfer/Gleiss*, SWI-Jahrestagung: Wegzugsbesteuerung bei Anteilen an Immobiliengesellschaften im Verhältnis zu Deutschland, SWI 2024, 243 (243 ff.); *Wagner/Wimpissinger*, Austrian Exit Tax When Selling All the Austrian Real Estate Assets of a Company, SWI 2023, 260 (260 ff.).
- 72 BGBl II 2002/474.
- 73 EAS 3240 v. 28.9.2011.
- 74 VwGH 29.6.1963, 1281/65.
- 75 VwGH 6.6.2024, Ra 2023/15/0053.
- 76 VwGH 24.2.1996, 95/13/0150.
- 77 VwGH 5.3.2020, RA 2019/15/0145.
- 78 *Bendlinger*, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>4</sup> (2024), I Rz 28.
- 79 BGBl 2003/528.
- 80 VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067.
- 81 EStR 2000, Rz 7595.
- 82 BFG 18.7.2022, RV/1100073/2022; BFG 12.12.2022, RV/1100450/2020; *Lang*, Die Rechtsprechung des VwGH zum abkommensrechtlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen, SWI 2025, 350 (350 ff.); *Oberrader*, Der abkommensrechtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen in der österreichischen Rechtsprechung, BFGjournal 2020, 151 (151 ff.)
- 83 VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0186.
- 84 VwGH 27.6.1991, 91/16/0036; 18.1.1996, 93/15/0145.
- 85 BFG 9.6.2015, RV/7102797/2015.
- 86 BMF-Schreiben IV B 2 – S 1300/21/10024, Rz 14 mwN.

# § 124 EStG 1988: Sonderregelung für Übertragungen bis Ende 2025 verlängert

Gute Nachrichten für alle Unternehmen, die ihre Bilanzen noch nicht um ihre Pensionsrückstellungen bereinigt haben: Die Ausnahme von der 10%-Grenze für die Übertragung von direkten Leistungszusagen auf Pensionskassen wurde bis Ende 2025 verlängert. Um für künftige Entwicklungen gut gerüstet zu sein, sollten Unternehmen „alte Pensionszusagen“ deshalb schnell thematisieren.

Die in § 124 EStG vorgesehenen Sonderregelungen für die Übertragung von Anwartschaften und Leistungsverpflichtungen aus Pensionszusagen und direkten Leistungszusagen auf Pensionskassen sind nun für Übertragungstichtage bis 31. Dezember 2025 anwendbar (§ 124 Z 5 EStG 1988). Diese Regelung wurde Anfang Juli im Einkommensteuergesetz als Teil des Abgabenänderungsgesetzes 2024 – AbgÄG 2024 im Nationalrat beschlossen. Unternehmen haben nun die Chance, alle Vorteile einer steuerbegünstigten Übertragung ihrer alten Pensionszusagen in eine Pensionskasse zu nutzen.

- **Kostenklarheit:** Der Finanzierungsbedarf kann exakt kalkuliert werden und auf die individuelle Liquiditätssituation und -planung des Unternehmens angepasst werden.
- **Ausfinanzierung** der Pensionszusage bis Pensionsantritt
- **Vermeidung** eines Generationenvertrages im Unternehmen
- **Auslagerung** betriebsfremder Risiken (Langlebigkeit, Berufsunfähigkeit)
- **Kein administrativer Aufwand:** Die Auszahlung der Pensionen erfolgt durch die Pensionskasse.

## Vorteile für Unternehmen und Berechtigte

Viele Führungskräfte oder langjährige Mitarbeiter erhielten früher Firmenpensionen in Form von direkten Leistungszusagen. Immer mehr Unternehmen entscheiden sich mittlerweile aber dafür, diese Pensionszusagen in eine Pensionskasse auszulagern. Dadurch werden nicht nur Bilanzen entlastet und Kennziffern für das Rating verbessert, es kann auch auf ein steueroptimiertes Pensionsmodell umgestellt werden. Eine Auslagerung hat aber auch für Begünstigte einer Pensionszusage Vorteile: Ihre Firmenpensionen sind künftig vom weiteren Unternehmensschicksal getrennt.

## Alle Vorteile auf einen Blick

- **Sicherheit:** Zusatzpensionen werden unabhängig von den weiteren Entwicklungen im Unternehmen ausbezahlt.
- **Steueroptimierung:** Pensionskassenbeiträge sind Betriebsausgaben, sogenannte „Deckungslücken“ können auf zehn Jahre verteilt abgeschrieben werden.
- **Entlastung der Bilanzen** (Bilanzverkürzung) und damit verbunden eine Verbesserung von Bilanzkennziffern



### Tipp:

Eher unbekannt ist die Tatsache, dass auch mehrheitsbeteiligte Geschäftsführer von Pensionskassen profitieren können. Grundsätzlich kann dieser Personenkreis nicht in Pensionskassenmodelle einbezogen werden. Seit 2007 gibt es gemäß EStRL 2000 (Rz 3400) aber auch für sie die Möglichkeit, ihre Firmenpension steueroptimierend in eine Pensionskasse zu übertragen und viele Vorteile eines Pensionskassenmodells zu nutzen. Insbesondere in Familienunternehmen ergibt sich dadurch die Möglichkeit, das Unternehmen von Altlasten befreit an die nächste Generation zu übergeben, bzw. leichter an Dritte veräußern zu können.

Sie möchten mehr über die Auslagerung von Pensionsrückstellungen wissen? Unser Pensionsexperte Friedrich Englmayr steht Ihnen für ein Beratungsgespräch gerne zur Verfügung.

**Friedrich Englmayr**  
Tel.: +43 (0)664 619 28 33  
E-Mail: f.englmayr@vbv.at  
www.vbv.at

