

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR
STEUERRECHT
OKTOBER 2017

10

www.taxlex.at

293 – 324

Ertragsteuern

Steuerverfangenheit von Grundstücken

Umsatzsteuer

Kleinunternehmergrenze bei
(Mindest-)Istbesteuerung

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Dienstreisekasko & Privatnutzung Kfz

Internationales Steuerrecht

Forschungsprämie bei
ausländischer Betriebsstätte

Sonderfragen zur „Steuerverfangenheit“ von Grundstücken

§ 30 Abs 4,
§ 98 Abs 1 Z 7
EStG

Steuer-
verfangenheit;
Altgrundstücke;
beschränkte
Steuerpflicht;
Grundstücks-
veräußerung

Die mit dem 1. StabG 2012 eingeführte neue Besteuerung von Einkünften aus betrieblichen und privaten Grundstücksveräußerungen sieht, anders als die reformierte Besteuerung von Kapitalvermögen, auch eine Besteuerung der Veräußerung von „Altgrundstücken“ vor. Privilegiert werden diese durch eine vereinfachte Ermittlung der Einkünfte. Ob ein „Altgrundstück“ vorliegt, wird – im Unterschied zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, bei welchen auf konkrete Anschaffungsdaten abgestellt wird – davon abhängig gemacht, ob das Grundstück am 31. 3. 2012 „steuerverfangen“ war. Dieser Begriff bedeutet allerdings für unterschiedliche Steuerpflichtige unterschiedliche Konsequenzen und führt in einzelnen Fällen zu Auslegungsschwierigkeiten.

ANDREAS KAMPITSCH

A. Voraussetzung für die pauschale Einkünfteermittlung

Die Neuregelung der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen durch das 1. StabG 2012¹⁾ sieht eine generelle Steuerbarkeit aller Grundstücksveräußerungen vor. Dadurch wurden auch jene Grundstücksveräußerungen (wieder) steuerpflichtig, die nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 nicht (mehr) steuerbar waren, etwa weil die Spekulations-

frist iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF BBG 2011²⁾ bereits abgelaufen war. Eine Sonderregelung für der-

Mag. *Andreas Kampitsch*, LL. M., StB, lehrt und forscht an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. *Sabine Kanduth-Kristen*, LL. M., StB, herzlich für die kritische Durchsicht und intensive Diskussion des Manuskripts.

1) 1. Stabilitätsgesetz 2012 BGBl I 2012/22.

2) Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl I 2010/111.

artige Grundstücke besteht jedoch in der vereinfachten Einkünfteermittlung als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und pauschal ermittelten Anschaffungskosten andererseits (§ 30 Abs 4 EStG).³⁾ Die pauschale Einkünfteermittlung ist anzuwenden, „soweit Grundstücke am 31. März 2012 [...]“⁴⁾ nicht steuerverfangen“ (§ 30 Abs 4 Satz 1 EStG) waren.

B. Zum Tatbestandsmerkmal „Steuerverfangenheit“

Was unter (nicht) „steuerverfangen“ zu verstehen ist, lässt das Gesetz offen, eine Definition des Begriffs fehlt. Eine RIS-Recherche zeigt, dass der Begriff im österreichischen Recht überhaupt nur iZm der durch das 1. StabG 2012 neugeregelten Grundstücksbesteuerung gebraucht wird.⁵⁾ Auch in den ErläutRV zum 1. StabG 2012⁶⁾ finden sich keine weiteren Ausführungen, die Materialien scheinen den Begriff als selbsterklärend vorzusetzen. Lediglich an einer Stelle iZm Ausführungen zu Veräußerungen von Grund und Boden durch §-4-Abs-1- und Abs 3-EStG-Ermittler wird deutlich, dass damit die Steuerpflicht einer (fiktiven) Veräußerung nach § 30 EStG idF BBG 2011 am 31. 3. 2012 gemeint ist:⁷⁾

„Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 ermitteln, kann abweichend von den allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlungsvorschriften bei Grund und Boden des Anlagevermögens, der zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen war (Altvermögen), die Einkünftepauschalierung gemäß § 30 Abs. 4 entsprechend angewendet werden (§ 4 Abs. 3 a Z 5). **Da ab 1. April 2002 [sic] angeschaffter Grund und Boden zu diesem Stichtag stets nach § 30 steuerverfangen war, kommt eine pauschale Einkünfteermittlung nicht in Betracht.**“

Bei einer vergleichbaren Regelung, der schon vor dem 1. StabG 2012 erfolgten Einführung einer generellen Steuerbarkeit (unabhängig von Spekulationsfristen) von Grundstücksveräußerungen durch Privatstiftungen mit unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften bzw §-5-EStG-Ermittlern als (Zu-)

Stiftern, wenn in letzterem Fall eine Zuwendung mittelbar oder unmittelbar aus dem Betriebsvermögen erfolgte, in § 13 Abs 1 Z 4 KStG mit BBG 2011,⁸⁾ benutzte der Gesetzgeber noch den Begriff „steuerhängig“, um zwischen „Alt-“ (nicht unter die Neuregelung fallend) und „Neuvermögen“ zu unterscheiden (§ 26 c Z 23 lit c Teilsatz 1 KStG). Im Ergebnis wird beiden Begriffen („steuerverfangen“ und „steuerhängig“) derselbe Inhalt beizumessen sein: War eine Veräußerung des Grundstücks zu einem gewissen Datum steuerbar,⁹⁾ war dieses Grundstück zu diesem Zeitpunkt steuerverfangen bzw steuerhängig.

Dies entspricht auch der allgemeinen Auffassung im Fachschrifttum.¹⁰⁾ Bis zur Klarstellung¹¹⁾ durch AbgÄG 2015 war strittig, inwieweit der Begriff der Steuerverfangenheit unter Einschluss oder Ausschluss von Steuerbefreiungen (etwa Hauptwohnsitzbefreiung) zu bestimmen war. Nach einer Auffassung¹²⁾ wäre diese Steuerbefreiung beachtlich, dh, wäre zum 31. 3. 2012 zwar grundsätzlich Steuerbarkeit gegeben, aber eine Steuerbefreiung anwendbar gewesen, könnten die Einkünfte dennoch nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden. Aufgrund der Steuerbefreiung sei keine „Steuerverfangenheit“ gegeben. Die Gegenmeinung (auch der Finanzverwaltung),¹³⁾ der sich mittlerweile das BFG¹⁴⁾ (nicht rechtskräftig) angeschlossen hat, stellt hingegen auf die abstrakte Steuerbarkeit (dh ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen) ab. Mit dem AbgÄG 2015 wurde in § 30 Abs 4 EStG die Beifügung „ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen“ ergänzt, womit zumindest für die Rechtslage nach dem AbgÄG 2015 klar ist, dass Steuerbefreiungen eine Steuerverfangenheit der betreffenden Liegenschaft nicht hindern.¹⁵⁾

Auch in den Materialien zum AbgÄG 2015¹⁶⁾ wird ausgeführt, „dass für die Frage, ob ein Grundstück am 31. 3. 2012 steuerverfangen war, [...] die abstrakte Steuerbarkeit relevant ist“. Es sei „daher die Steuerver-

3) Siehe zur Einkünfteermittlung bei Altgrundstücken ausführlich etwa *Klaushofer/Leitner*, Die pauschale Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4 EStG, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer² (2013) 139 (143 ff); zum Werbungskostenabzug bei der Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 4 EStG s etwa *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, Werbungskostenabzug bei privaten Grundstücksveräußerungen, *ÖStZ* 2017 (in Druck).

4) Zur mit AbgÄG 2015 BGBl I 2015/163 erfolgten Klarstellung, s gleich unter Punkt B.

5) Neben § 30 Abs 4 EStG findet er sich auch in § 4 Abs 3 a Z 3 und 4 (Veräußerungen von Grund und Boden bzw eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens), § 6 Z 5 (Bewertung von Einlagen von Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten in das Betriebsvermögen), § 30 Abs 6 lit a (Sonderregelungen für zur außerbetrieblichen Einkünfteerzielung genutztes Altvermögen) und lit c (Sonderregelung für mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegte und mittlerweile entnommene Grundstücke) sowie § 30 a Abs 3 Z 1 (Sonderregelungen für die Ausnahme vom besonderen Steuersatz für Umlaufvermögen) EStG.

6) ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 8 ff.

7) ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 11 (Hervorhebung nicht im Original).

8) Für eine Darstellung der lediglich für einen sehr kurzen Zeitraum anwendbaren Regelung s bei *Wiedermann*, Immobilien und Privatstiftungen – Eine ertragsteuerliche Analyse im Vergleich zu Kapitalgesellschaften, in *Cerba/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann* (Hrsg), Stiftungsbesteuerung² (2011) 295 (306 ff), bzw denselben aktualisierten Beitrag in *Haunold/Kovar/Schuch/Wabrich* (Hrsg), Immobilienbesteuerung⁴ (2016) 337 (346 ff).

9) Zur Frage, ob Steuerbefreiungen für die Bestimmung der Steuerverfangenheit relevant sind, s gleich.

10) Siehe zB *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ (2017) § 30 Rz 47; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, Juli 2014) § 30 Rz 258; *Beiser*, SWK-Spezial, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012 (2013) Rz 46 ff.

11) ErläutRV 896 BlgNR 25. GP 7.

12) *Beiser*, Immobilienbesteuerung, Rz 49; *Fuhrmann/Lang*, Veräußerung von Grundstücken im Privatvermögen, in *Bovenkamp/Cupall/Fuhrmann/Kühmayer/Lang/Reisch/Resch/Sulz* (Hrsg), Immobilienbesteuerung NEU⁴ (2017) 23 (Rz 103 ff); *Thunshirn*, Doch uneingeschränkte 3,5% Pauschalbesteuerung für bis 31. 3. 2012 selbst hergestellte Gebäude? *ecolex* 2014, 74 (74 ff).

13) EStR 2000 Rz 6654; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, Juli 2014) § 30 Rz 258.

14) BFG 5. 4. 2016, RV/3101110/2014 (Revision beim VwGH zu Ro 2016/15/0013 anhängig).

15) Siehe auch *Brightwell*, Der Begriff „steuerverfangen“ und die Abgrenzung von Alt- und Neuvermögen in der Immobilienertragsteuer, SWK 2017, 546 (547 ff).

16) ErläutRV 896 BlgNR 25. GP 7.

fangenhait gemäß § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 dem Grunde nach relevant, somit im Ergebnis lediglich der Zeitpunkt der Anschaffung des betreffenden Grundstückes“. Zu ergänzen ist, dass es nicht auf die Steuerbefreiung des betreffenden Grundstückes alleine ankommt, sondern dass das Grundstück am 31. 3. 2012 bereits im Vermögen des Veräußerers vorhanden sein musste. Nach dem 31. 3. 2012 entgeltlich angeschaffte Grundstücke unterliegen daher niemals der pauschalen Einkünfteermittlung, auch wenn das Grundstück selbst (in der Hand eines anderen) zum 31. 3. 2012 nicht steuerbefreit war.¹⁷⁾ Generell geht die hM heute davon aus, dass eine Anschaffung des veräußerten Grundstückes im Privatvermögen spätestens am 30. 3. 2002 erfolgen musste, damit die pauschale Einkünfteermittlung zur Anwendung gelangen kann.¹⁸⁾

Lediglich in bestimmten Einzelfällen kann auch eine Anschaffung nach dem 30. 3. 2002 (und vor dem 1. 4. 2012) dazu führen, dass Altvermögen vorliegt. Prominentes Beispiel hierfür sind beschränkt steuerpflichtige Körperschaften zweiter und dritter Art (etwa Körperschaften öffentlichen Rechts, gemeinnützige Körperschaften iSd § 5 Z 6 KStG), bei denen die Veräußerung von Grundstücken, die nicht einem Betrieb gewerblicher Art oder einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bzw die dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen sind, bis zum 1. StabG 2012 überhaupt nicht steuerbar war.¹⁹⁾ In diesen Fällen liegt daher Altvermögen auch dann noch vor, wenn die Körperschaft das Grundstück vor dem 1. 4. 2012 angeschafft hat.²⁰⁾

C. Unentgeltliche Erwerbe von Altvermögen

Ausnahmen von diesen Grundsätzen bestehen für unentgeltliche Erwerbe von Grundstücken (Schenkung, Erbschaft). Nach § 30 Abs 1 Satz 3 EStG ist bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Der Sinn dieser Regelung erschließt sich angesichts der Abschaffung der Spekulationsfristen und des Inflationsabschlags²¹⁾ nicht unmittelbar.²²⁾ Der Anschaffungszeitpunkt ist im Rahmen der derzeitigen Rechtslage für die Besteuerung von Grundstücksveräußerung ja gerade nicht mehr relevant.²³⁾ Nach *Urtz*²⁴⁾ ist die Bestimmung allerdings Ausdruck eines allgemeinen Prinzips einer Art steuerlicher Gesamtrechtsnachfolge, da der unentgeltliche Erwerber nicht bloß die Anschaffungszeitpunkte, sondern auch die Anschaffungskosten fortführt. Diese Gesamtrechtsnachfolge führt dazu, dass Altgrundstücke, die unentgeltlich übertragen werden, auch beim Rechtsnachfolger Altgrundstücke bleiben und bei einem Verkauf der Veräußerungsüberschuss pauschal ermittelt werden kann.²⁵⁾ In aller Regel führen die vorgestellten Grundsätze zu keinen Auslegungsproblemen. Diese entstehen dann, wenn zwischen dem 31. 3. 2012 und dem Veräußerungszeitpunkt eine Veränderung der Verhältnisse in Bezug auf das veräußerte Grundstück insoweit eintritt, als der Veräußerer zum Veräußerungszeitpunkt einen anderen Steuerstatus aufweist als zum 31. 3. 2012.

D. Sonderprobleme der „Steuerbefreiung“

1. Zuzug aus dem Ausland und Verkauf eines ausländischen Grundstücks

a) Österreichische Steuerpflicht für die Veräußerung ausländischer Grundstücke

Der Verkauf eines im Ausland belegen Grundstücks durch einen in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen unterliegt aufgrund des Welteinkommensprinzip ebenso der Besteuerung wie die Veräußerung von österreichischen Grundstücken. Zu einer Steuerbelastung wird dies in aller Regel dann führen, wenn mit dem Belegenheitsstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde oder das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen für Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem Vermögen (vgl Art 13 Abs 1 OECD-MA) die Anrechnungsmethode vorsieht. Sofern nämlich die Befreiungsmethode vorgesehen ist, geht auch ein Progressionsvorbehalt angesichts des linearen Steuersatzes ins Leere.²⁶⁾

17) ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 8 f; Jakoml/*Kanduth-Kristen*, EStG 2017 § 30 Rz 47; BMF 28. 6. 2013, BMF-010203/0328-VI/6/2013: Anwendungsbereich des § 30 Abs. 4 EStG 1988 – Pauschale Einkünfteermittlung bei privaten Grundstücksveräußerungen; BFG 1. 8. 2017, RV/7105679/2015.

18) Anstatt vieler EStR 2000 Rz 6654. Verlängerte sich die Spekulationsfrist nach § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012 auf 15 Jahre, musste die Anschaffung überhaupt spätestens am 30. 3. 1997 erfolgen, damit noch Altvermögen vorliegt (*Klaushofer/Leitner* in *Urtz*, Immobilienbesteuerung² 140).

19) Mit dem 1. StabG 2012 wurde die beschränkte Steuerpflicht um Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erweitert (§ 21 Abs 3 Z 4 KStG).

20) BMF 28. 5. 2014, BMF-010203/0151-VI/6/2014, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen, Punkt 5.; KStR 2013 Rz 74, 1.501.

21) Durch Art I Z 16 lit a StRefG 2015/16 BGBl I 2015/118.

22) Für die Berechnung des Inflationsabschlags wurde auf den Zeitpunkt der Anschaffung abgestellt, sohin auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers bei unentgeltlichen Erwerben (*Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, Juli 2014] § 30 Rz 248).

23) Lediglich für die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG wird – nicht ausdrücklich – auf den Anschaffungszeitpunkt abgestellt. Hier ist jedoch nach Ansicht der Finanzverwaltung der Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers gerade nicht relevant (vgl EStR 2000 Rz 6639), da der Nachfolger nicht entgeltlich angeschafft habe (strittig, s Jakoml/*Kanduth-Kristen*, EStG 2017 § 30 Rz 33; *Reinold*, Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG und die zu beachtenden Fristen, taxlex 2015, 39 FN 16). Wäre daher entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung auf die Anschaffung des Rechtsvorgängers abzustellen – die sogleich dargestellte Art der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge spräche dafür –, käme dem Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers noch eine eingeschränkte Bedeutung zu. In diesem Sinne wohl BFG 1. 9. 2017, RV/7105679/2015.

24) *Urtz*, Der Sonderfall des unentgeltlichen Erwerbes nach § 30 Abs 1 Satz 3 EStG, in *Urtz*, Immobilienbesteuerung² 157 (158).

25) *Beiser*, Immobilienbesteuerung, Rz 17; *Fraberger/Kampitsch*, Steuerliche Fragestellungen bei erbrechtlichen Immobilienerwerben, JEV 2016, 67 (68 f).

26) Siehe ausführlich *Bergmüller*, Die Veräußerung von Grundstücken im Ausland durch „Steuerländer“, in *Urtz*, Immobilienbesteuerung² 463 (463 ff); BMF 25. 7. 2012, EAS 3292, Veräußerung von Auslandsimmobilien. Der Progressionsvorbehalt könnte sich allenfalls dann auswirken, wenn der Steuerpflichtige zur Regelbesteuerung optiert.

Zieht jemand aus dem Ausland nach Österreich zu (im Sinne einer Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht und Verlagerung der Ansässigkeit nach DBA-Recht) und veräußert er in der Folge ein ausländisches Grundstück, führt diese Veräußerung unter den oben genannten Voraussetzungen zu einer Steuerbelastung in Österreich.

A zieht aus Staat X nach Österreich zu (zuvor war er lediglich beschränkt steuerpflichtig). Im Jahr 2017 veräußert er ein im Staat X belegenes Grundstück, das er im Jahr 2008 erworben hat. Das DBA Österreich – X sieht ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats für Veräußerungsgewinne von Immobilien und die Anrechnungsmethode vor. Staat X besteuert die Veräußerung (etwa aufgrund abgelaufener Spekulationsfristen) nicht. Der Vorgang unterliegt in Österreich der Besteuerung als private Grundstücksveräußerung.²⁷⁾

Demgegenüber unterliegt die Veräußerung von im Ausland belegenen Grundstücken durch einen in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen nicht der österreichischen Besteuerung (§ 98 Abs 1 Z 7 EStG bezieht sich nur auf inländische Grundstücke). Auch nach der zum 31. 3. 2012 gültigen Rechtslage war lediglich die Veräußerung von inländischen Grundstücken von der beschränkten Steuerpflicht umfasst.

b) Zuzug aus dem Ausland nach dem 31. 3. 2012

Fraglich ist in der Folge, ob die Einkünfte nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden können, wenn ein bislang beschränkt Steuerpflichtiger mit einem ausländischen Grundstück, das er bereits am 31. 3. 2012 in seinem Vermögen hatte,²⁸⁾ nach dem 31. 3. 2012 nach Österreich zuzieht und in der Folge das Grundstück veräußert. Unproblematisch ist dies für Grundstücke, die vor dem 31. 3. 2002 erworben wurden, hier wäre auch bei unbeschränkter Steuerpflicht eine Veräußerung am 31. 3. 2012 nicht mehr steuerbar.²⁹⁾ Anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen war jedoch bei am 31. 3. 2012 beschränkt Steuerpflichtigen die Veräußerung eines ausländischen Grundstücks – mangels Nennung in § 98 EStG – überhaupt nicht steuerbar. Aufgrund fehlender Steuerverfangenheit wäre eine Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 4 EStG auch bei Anschaffungen nach dem 30. 3. 2002 und vor dem 1. 4. 2012 möglich. Dieses Ergebnis wird auch durch die Auslegung zu beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zweiter und dritter Art gestützt, s hierzu bereits Punkt B., die Logik ist hier dieselbe.

Fortsetzung: A zieht im Jahr 2017 nach Österreich zu. Da eine Veräußerung am 31. 3. 2012 (hier war A noch in X ansässig) in Österreich nicht steuerbar (= nicht steuerverfangen) war, kann der Veräußerungsüberschuss im Jahr 2017 nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden.

c) Zuzug aus dem Ausland vor dem 1. 4. 2012

Aufgrund der Stichtagsregelung anders zu beurteilen sind jedoch Zuzüge aus dem Ausland, die vor dem 1. 4. 2012 erfolgt sind. Vor diesem Stichtag galt für die Veräußerung von Grundstücken noch die Spekulationsbesteuerung. Hier war für die Frage, ob die (fiktive) Veräußerung eines Grundstücks am 31. 3. 2012 steuerbar war, lediglich relevant, ob zwischen Anschaffung und Veräußerung zehn (15) Jahre oder weniger lagen; eine Steuerverfangenheit während des (gesamten) Zeitraums war nicht gefordert.³⁰⁾

Variante: A zieht im Jahr 2008 nach Österreich zu. Da eine Veräußerung am 31. 3. 2012 (hier war A schon in Österreich ansässig) in Österreich mangels Ablauf der Spekulationsfrist steuerbar (= steuerverfangen) war, kann der Veräußerungsüberschuss im Jahr 2017 nicht nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden.

d) Vergleichbare Fälle

Zu denselben Rechtsfolgen kommt es in den Fällen, in denen bei Steuerpflichtigen ein Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht (wie etwa durch „Zuzug“) vorliegt: Denkbar wäre ein Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht etwa bei nicht österreichischen Angestellten von internationalen Organisationen und Diplomaten,³¹⁾ die – nach ihrer Tätigkeit – eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich begründen.

2. Unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks

a) Unentgeltliche Übertragungen von ausländischen Grundstücken an Steuerinländer

Ein in vielen Punkten vergleichbares Problem stellt sich bei der unentgeltlichen Übertragung von ausländischen Grundstücken durch beschränkt Steuerpflichtige an in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige.

Der im Staat X ansässige A (in Österreich beschränkt steuerpflichtig) verstirbt und vererbt ein in X belegenes, im Jahr 2008 erworbenes Grundstück an den (seit jeher in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen) B. Im Jahr 2017 veräußert B das Grundstück.

Auch in diesem Fall stellt sich die Frage, nach welcher Vorschrift die Einkünfte für die private Grundstücksveräußerung des B zu ermitteln sind. Die Lösung ähnelt jener der Zuzugsfälle. Es ist jeweils abstrakt zu fragen, ob die Veräußerung des unentgeltlich übertra-

27) An dieser Stelle sei festgehalten, dass mangels Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer eine besondere Vorauszahlung iSd § 30 b Abs 4 EStG zu leisten wäre und – anders als bei einem „Zuzug“ mit Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 6 Z 1 lit e EStG – keine Aufwertung der Anschaffungskosten der Liegenschaft vorgesehen ist, sohin grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungskosten der Ermittlung des Veräußerungsüberschusses zugrunde zu legen wären (bei Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs 3 EStG). Möglich wäre eine Aufwertung bei einem Zuzug für Grundstücke, die einer ausländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, nach § 6 Z 6 lit g EStG (vgl hierzu ausführlich *Massoner/Plansky*, Eintritt und Wiedereintritt in die Besteuerungshoheit, in *Stefaneri/Schragl* [Hrsg.], SWK-Spezial, Wegzugsbesteuerung [2016] 122 [122 ff]).

28) Eine nachfolgende entgeltliche Anschaffung würde immer zur Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 3 EStG führen; s bereits die Nachweise in FN 17.

29) Die Verlängerung der Spekulationsfrist nach § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012 ist mangels Anwendbarkeit in diesem Fall nicht denkbar: Bei ausländischen Grundstücken beschränkt Steuerpflichtiger war eine Verteilung von Herstellungsaufwendungen iSd § 28 Abs 3 EStG – mangels österreichischer Steuerpflicht – nicht notwendig/möglich.

30) Siehe ausführlich etwa *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG³ (2010) § 30 Rz 11 ff.

31) Vgl hierzu weiterführend *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (45. Lfg, Oktober 2009) § 1 Rz 14 ff, bzw BMF 19. 7. 2004, EAS 2498, Bedienstete des Europäischen Fremdsprachenzentrums.

genen Grundstücks am 31. 3. 2012 in der Hand desjenigen, dem das Grundstück zu diesem Datum zuzurechnen war, steuerbar gewesen wäre. Erfolgt die Übertragung nach dem 31. 3. 2012, ist dies der unentgeltlich Übertragende; erfolgt sie davor, der unentgeltlich Erwerbende.

Variante I: A verstirbt im Jahr 2015. Da eine Veräußerung des Grundstücks am 31. 3. 2012 nicht steuerbar war (nicht von der beschränkten Steuerpflicht bei A umfasst), kann bei einer Veräußerung des Grundstücks durch B die Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 4 EStG erfolgen.

Variante II: A verstirbt im Jahr 2010. Da eine Veräußerung des Grundstücks am 31. 3. 2012 steuerbar war (fiktive Veräußerung wäre bereits durch B erfolgt, die Spekulationsfrist nicht abgelaufen), sind die Einkünfte bei der Veräußerung des Grundstücks nach § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln.

Dies ergibt sich aus der unter Punkt C beschriebenen Art der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs: Der Erwerbende setzt gedanklich die Steuerposition des Übertragenden fort. Dies bedeutet, dass ein Grundstück, das am 31. 3. 2012 eben nicht steuerverfänglich war, auch nachträglich nicht zu einem steuerverfängenen Grundstück wird, selbst wenn der Erwerber immer schon in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war; der Status des Grundstücks als „nicht steuerverfänglich am 31. März 2012“ wird an den Erwerber übertragen.

Denkbar wäre allerdings auch die umgekehrte Interpretation. Da bei unentgeltlichem Erwerb auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen ist, könnte auch vertreten werden, dass retrospektiv die „Steuerverfänglichkeit“ des Grundstücks zum 31. 3. 2012 aus der Sicht des Veräußerers und unter Zugrundelegung des Anschaffungszeitpunkts des Rechtsvorgängers zu beurteilen wäre. Diese Auffassung stößt jedoch in den Fällen an ihre Grenzen, in denen der unentgeltlich Erwerbende zum 31. 3. 2012 noch überhaupt keiner Steuerpflicht unterlag, etwa weil er noch nicht geboren war. Im Ergebnis ist daher mE davon auszugehen, dass bei unentgeltlichen Übertragungen die Steuerverfänglichkeit des Grundstücks zum 31. 3. 2012 in der Hand des seinerzeitigen Eigentümers zu beurteilen ist. Der unentgeltlich Erwerbende tritt folglich in diese Position ein.

Die Anknüpfung an den Begriff der „Steuerverfänglichkeit“ kann daher dazu führen, dass die Veräußerung von zwei Grundstücken mit denselben Anschaffungsdaten einmal § 30 Abs 3 EStG und einmal § 30 Abs 4 EStG unterliegt:

B hatte selbst im Jahr 2008 ein österreichisches Grundstück angeschafft. Da die Veräußerung dieses Grundstücks zum

31. 3. 2012 der Besteuerung nach § 30 EStG aF unterlegen war, kommt bei einer zukünftigen Veräußerung nur die Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 3 EStG in Betracht. Demgegenüber werden beim ausländischen Grundstück, das der Verstorbene A nach dem 31. 3. 2012 an B übertragen hat, die Einkünfte nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt.

b) Übertragung von Grundstücken an beschränkt Steuerpflichtige

Es ist allerdings aufgrund dieser Art der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge auch der umgekehrte Fall denkbar. Grundstücke, die, wären sie von dem (beschränkt steuerpflichtigen) Veräußernden selbst angeschafft worden, § 30 Abs 4 EStG unterlägen, können dadurch, dass sie von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen angeschafft wurden und nach dem 31. 3. 2012 an den beschränkt Steuerpflichtigen übertragen werden, von der Regeleinkünfteermittlung des § 30 Abs 3 EStG erfasst sein. Prägnantes Beispiel ist die Übertragung von Grundstücken an eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, etwa eine iSd §§ 34 ff BAO gemeinnützige Privatstiftung.³²⁾

Der unbeschränkt steuerpflichtige T erwirbt im Jahr 2008 ein Grundstück, welches er an die von ihm errichtete, gemeinnützige R Privatstiftung in deren vermögensverwaltenden Bereich unentgeltlich überträgt (zuwendet). Im Jahr 2017 veräußert die R Privatstiftung das Grundstück.

Da am 31. 3. 2012 die Veräußerung des Grundstücks durch T steuerbar gewesen wäre, war das Grundstück am 31. 3. 2012 steuerverfänglich. Überträgt T daher das Grundstück nach dem 31. 3. 2012 an die R Privatstiftung, hat diese bei einer Veräußerung die Einkünfte nach § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln.³³⁾

Hätte die R Privatstiftung das Grundstück selbst im Jahr 2008 angeschafft, wäre eine Veräußerung am 31. 3. 2012 nicht der Besteuerung unterlegen (die beschränkte Steuerpflicht wurde erst mit 1. 4. 2012 auf Grundstücksveräußerungen ausgedehnt, s bereits Punkt B). Die Einkünfte bei einer nachfolgenden Veräußerung können daher nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden.

Wäre das Grundstück vor dem 1. 4. 2012 übertragen worden, könnte der Veräußerungsüberschuss ebenfalls nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden (am 31. 3. 2012 wäre die Veräußerung nämlich – da in den Händen der beschränkt steuerpflichtigen R Privatstiftung belegen – nicht steuerbar gewesen).

32) Diese ist gem § 5 Z 6 KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit.

33) Die gemeinnützige Privatstiftung führt die Rechtsposition des Stifters fort (s Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht² [2009] Rz V/119), wie es generell bei unentgeltlichen Erwerben der Fall ist.

SCHLUSSTRICH

Nach der hier vertretenen Auffassung ist die „Steuerverfänglichkeit“ eines Grundstücks zum 31. 3. 2012 aus der Sicht desjenigen zu beurteilen, der das betreffende Grundstück am 31. 3. 2012 in seinem Vermögen hatte. Kommt es in der Folge zu Änderungen des Steuerstatus des Veräußerers (beschränkt Steuerpflichtiger wird unbeschränkt steuerpflichtig) oder überträgt derjenige, der das Grundstück am 31. 3. 2012 in seinem Vermögen hatte, das Grundstück unentgeltlich an eine Person, die einen anderen Steuerstatus hat als er selbst, bleibt der

Status als „Alt-“ oder „Neugrundstück“ erhalten, unabhängig davon, ob eine Veräußerung durch den unentgeltlich Erwerbenden am 31. 3. 2012 hypothetisch steuerbar gewesen wäre oder nicht. Die Eigenschaft als „(nicht) steuerverfänglich am 31. März 2012“ wird daher durch unentgeltlichen Erwerb weiterübertragen. Ein entgeltlicher Erwerb bricht jedenfalls die Kette und führt dazu, dass ein Neugrundstück vorliegt, unabhängig davon, ob eine Veräußerung des betreffenden Grundstücks am 31. 3. 2012 steuerbar gewesen wäre.