

Internationales Steuerrecht in der täglichen Praxis

Immobilien, Kapitalvermögen
und weitere Sonderfragen zur
grenzüberschreitenden Mobilität

65. WT-Praxisdialog am 17. 11. 2025
an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt

StB Dr. Martin Klokar, MSc (WU)

www.klokar-partner.at

KLOKAR  PARTNER
STEUERBERATUNG



+43 (0) 664 92 36 604

martin.klokar@klokar-partner.at

Dr. Martin Klokar, MSc (WU)

Steuerberater & Managing Partner

Schwerpunkt der Tätigkeit

- Internationales Steuerrecht
- Unternehmenssteuerrecht
- Immobiliensteuerrecht

Sonstige Aktivitäten & Funktionen

- Lehrbeauftragter für nationales und internationales Steuerrecht an der WU Wien
- Lektor für internationales Steuerrecht an der Akademie der StB und WP (ASW)
- Fachvortragender & Fachautor (u.a. Mitautor von Kommentaren zur ESt, KÖSt, GrESt, MinBestG, EU-MPFG und zum DBA Österreich-Deutschland)
- Mitglied der International Fiscal Association (IFA)

Wissenswertes & Auszeichnungen

- Dissertation zum Thema “Die Zeit im Ertragsteuerrecht” (Bankenverbandspreis & Stephan Koren-Preis & WU Forschungsprämie)
- WU Research Awards (u.a. für die Kommentierung des § 10a KStG: Passiveinkünfte niedrigbesteuerten Körperschaften, in KStG Kommentar³, Linde, [2022] 922-1074)
- Tax Treaty Case Law Berichtersteller der IBFD für Österreich
- Nationalberichtersteller für Österreich beim 75. Weltsteuerkongress der International Fiscal Association (IFA) in Cancún, Mexiko 2023



KLOKAR & PARTNER

Steuerberatung



KANZLEI WIEN

Am grünen Prater 13/27,
1020 Wien

☎ +43 (0) 664 92 36 604

✉ office@klokar-partner.at



KANZLEI KÄRNTEN

Fernando-Colazzo-Platz 5,
9125 Kühnsdorf, Kärnten

☎ +43 (0) 4232 89 333 0

✉ office@klokar-partner.at

- Laufende Steuerberatung
- Internationales Steuerrecht
- Unternehmenssteuerrecht
- Immobiliensteuerrecht
- Private Clients & Family Businesses
- Expats & Global Mobility
- Rechnungswesen, Jahresabschluss & Financial Advisory
- Personalverrechnung & Global Employment
- Vorträge & Seminare
- Kollegenberatung

Agenda

- I. Überblick zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Recht):
Funktion und Anwendung
- II. Immobilien im Ausland
 1. DBA mit Befreiungsmethode
 2. DBA mit Anrechnungsmethode
 3. Kein Doppelbesteuerungsabkommen
- III. Kapitalvermögen im Ausland
 1. Nationale Einordnung
 2. Internationale Einordnung
- IV. Grenzüberschreitende Mobilität in der Arbeitswelt (Global Mobility)
- V. Fazit für die Rechtsanwender



I. Überblick zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Recht): Funktion & Anwendung

Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

- **Problemstellung:** derselbe Sachverhalt kann in zwei oder mehr Staaten besteuert werden → DBA beschränken die nach innerstaatlichem Recht bestehenden Besteuerungsansprüche (**Schrankenwirkung der DBA**)
- **Zielsetzung:** Vermeidung der Doppelbesteuerung
- DBA = **völkerrechtliche Verträge**, die zwischen zwei Staaten abgeschlossen werden
- **Vorrang des DBA-Rechts** gegenüber dem innerstaatlichen Recht
- **Österreich** hat DBA mit **mehr als 90 Staaten** abgeschlossen

Bedeutung der Musterabkommen

- **Abkommensentwürfe** (zB von der UN, OECD) dienen den Staaten als Grundlage für bilaterale Verhandlungen zum Abschluss eines DBA
- **Musterabkommen der OECD** besondere Bedeutung im Bereich der Ertrag- und Vermögenssteuern sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern
- **OECD-Musterabkommen 2017** = aktuelles Vertragsmuster
- **OECD-Musterkommentar** als Auslegungsinstrument
- **Meisten DBA ähneln einander** in ihrem Aufbau und in ihrer Terminologie aufgrund der Vertragsschablonen

Aufbau der Doppelbesteuerungsabkommen

- **Persönlicher Anwendungsbereich**
(Art 1 iVm Art 4 OECD-MA)
- **Sachlicher Anwendungsbereich**
(Art 2 OECD-MA)
- **Definitionen**
(Art 3 bis 5 OECD-MA)
- **Verteilungsnormen**
(Art 6 bis 8 und 10 bis 22 OECD-MA)
- **Methodenartikel**
(Art 23A und 23B OECD-MA)
- **Sonstige Abkommensvorschriften**
(Art 9 und Art 24 ff OECD-MA)

Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

- **Persönlicher Anwendungsbereich:**
 - DBA sind auf Personen anwendbar, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten **ansässig** sind (Art 1 OECD-MA)
 - In einem Vertragsstaat **ansässig** ist, wer in diesem Vertragsstaat **unbeschränkt steuerpflichtig** ist (Art 4 Abs 1 OECD-MA) → Merkmale der unbeschränkten Steuerpflicht
 - Bestimmung des **Ansässigkeitsstaates** und **Quellenstaates**
 - Art 4 Abs 2 OECD-MA: natürliche Personen („Ständige Wohnstätte“)
 - Art 4 Abs 3 OECD-MA: juristische Personen
- **Sachlicher Anwendungsbereich:**
 - Art 2 OECD-MA: Anwendbar auf **Steuern vom Einkommen und vom Vermögen**
 - Zumeist beispielhafte **Aufzählung von Steuern**, für die das Abkommen gelten soll

Verteilungsnormen

Aufbau

- Art 6 OECD-MA: „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen“
- Art 7 OECD-MA: „Unternehmensgewinne“
- Art 8 OECD-MA: „Seeschifffahrt und Luftfahrt“
- Art 10 OECD-MA: „Dividenden“
- Art 11 OECD-MA: „Zinsen“
- Art 12 OECD-MA: „Lizenzgebühren“
- Art 13 OECD-MA: „Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen“
- (Art 14 OECD-MA: „Selbständige Arbeit“ – diese Bestimmung wurde aufgehoben; Art 7 OECD-MA erfasst jetzt auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit; viele DBA enthalten aber noch eine solche Klausel)
- Art 15 OECD-MA: „Einkünfte aus unselbständiger Arbeit“
- Art 16 OECD-MA: „Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen“
- Art 17 OECD-MA: „Künstler und Sportler“
- Art 18 OECD-MA: „Ruhegehälter“
- Art 19 OECD-MA: „Öffentlicher Dienst“
- Art 20 OECD-MA: „Studenten“
- Art 21 OECD-MA: „Andere Einkünfte“
- Art 22 OECD-MA: „Vermögen“

Verteilungsnormen

Fallgruppen

- **Offene Verteilungsnorm:** Verteilungsnorm erlaubt die **Besteuerung in *beiden* Vertragsstaaten**
 - „können [dürfen] in [...] besteuert werden“ („dürfen“ ohne „nur“)
 - Anwendung des Methodenartikels notwendig
 - Teilweise wird Besteuerungsrecht des Quellenstaates betragsmäßig beschränkt
- **Geschlossene (abschließende) Verteilungsnorm:** Verteilungsnorm sieht die **ausschließliche Besteuerung in *einem* der beiden Vertragsstaaten** vor
 - „können [dürfen] nur [...] besteuert werden“
 - Keine Anwendung des Methodenartikels notwendig
 - Ein Vertragsstaat darf besteuern, der andere ist zur Steuerfreistellung verpflichtet
- **Einkünfte** sind immer **genau einer Verteilungsnorm zuzuordnen** → Vorrangregeln

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

- **Verbleibt** nach Anwendung der Verteilungsnorm ein **Besteuerungsrecht**, wird die Doppelbesteuerung erst durch die **Anwendung des Methodenartikels** vermieden
- **Methodenartikel richtet sich an den Ansässigkeitsstaat**, der für die Vermeidung der Doppelbesteuerung sorgen muss
- **Zwei Methoden** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:
 - Art 23A OECD-MA: Befreiungsmethode
 - Art 23B OECD-MA: Anrechnungsmethode
- **Vertragsstaaten** steht es frei, zwischen den beiden (nach der Rsp des EuGH als gleichwertig angesehenen) Methoden zu **wählen**

Befreiungsmethode (Art 23 A OECD-MA)

Text

- **Art 23 A Abs 1 OECD-MA:**
 - *„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte [...], die in dem anderen Vertragsstaat nach diesem Abkommen besteuert werden können [...], so **nimmt** der erstgenannte Staat [...] diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung **aus**.“*
- **Art 23 A Abs 3 OECD-MA:**
 - *„Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der **Festsetzung der Steuer** für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.“*
(Progressionsvorbehalt)
- **Einkünfte**, die im Quellenstaat besteuert werden können, sind **von der Steuer zu befreien (Freistellung der Einkünfte)**

Befreiungsmethode (Art 23 A OECD-MA)

Wirkung

- **Einkünfte**, für die der Quellenstaat aufgrund der Verteilungsnormen das Besteuerungsrecht hat, werden **aus der Bemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates ausgeschieden (Steuerfreistellung)**
- **Ansässigkeitsstaat** darf diese Einkünfte aber bei der **Berechnung des Steuersatzes** berücksichtigen (auch ohne Ansässigkeit, aber unbeschränkter Stpfl seit VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067)
- Ansässigkeitsstaat ermittelt den durchschnittlichen Steuersatz, der auf die verbleibenden Einkünfte entfällt, so, dass er auch die befreiten Einkünfte einbezieht (**Progressionsvorbehalt**)
- **CIN-Ansatz** (Capital Import Neutrality) → Gleichheit am fremden Markt (Quellenstaat)
- Befreiungsmethode **von Österreich bevorzugt**
- **ACHTUNG:** bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wird grds dennoch angerechnet statt befreit

Anrechnungsmethode (Art 23 B OECD-MA)

Text

- **Art 23 B Abs 1 OECD-MA:**
 - *„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte [...], das in dem anderen Vertragsstaat nach diesem Abkommen besteuert werden kann [...], so **rechnet** der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht.“*
 - *„Der **anzurechnende Betrag** darf jedoch [...] den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen **nicht übersteigen**, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können, [...] entfällt.“*
- Ansässigkeitsstaat muss durch die **Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer** die Doppelbesteuerung beseitigen

Anrechnungsmethode (Art 23 B OECD-MA)

Wirkung

- Methode lässt Besteuerung in beiden Vertragsstaaten zu
- **Doppelbesteuerung** wird **beseitigt**, indem der **Ansässigkeitsstaat** die im Quellenstaat in zulässiger Weise erhobene Steuer **anrechnet**
- Steueranrechnung im Ansässigkeitsstaat ist aber durch den **Anrechnungshöchstbetrag** begrenzt
- Es **darf** im Ansässigkeitsstaat **nicht mehr an Steuer des Quellenstaates angerechnet werden, als** auf die der Anrechnung unterliegenden Einkünfte – vor der Anrechnung – **an Steuer im Ansässigkeitsstaat** entfällt
- **CEN-Ansatz** (Capital Export Neutrality) → Gleichheit am Heimatmarkt (Ansässigkeitsstaat)

Exkurs: Sonstige Abkommensvorschriften

- Diskriminierungsverbote (Art 24 OECD-MA)
- Verständigungsverfahren (Art 25 OECD-MA)
- Informationsaustausch (Art 26 OECD-MA)
- Amtshilfe bei der Erhebung von Steueransprüchen (Art 27 OECD-MA)
- Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen (Art 28 OECD-MA)
- Leistungsanspruch (Art 29 OECD-MA)

Entlastung von der Doppelbesteuerung

DBA-Fälle

- **Doppelbesteuerungsabkommen (Befreiungs- oder Anrechnungsmethode)**
 - Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt)
 - Anrechnungsmethode für Passiveinkünfte (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren)
 - Anrechnungsmethode für alle Einkunftsarten in einzelnen DBA:
 - Mit Niedrigsteuerländer wie zB Bahrain, Barbados, Belize, Katar, San Marino, Vereinigte Arabische Emirate (VAE) seit 1.1.2023, bald Kuwait
 - Mit zB Irland, Italien, Finnland, Großbritannien, Kanada, Montenegro, San Marino, Schweden, Turkmenistan, USA
 - Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Verhältnis zur Schweiz
 - Achtung: DBA mit unterschiedlicher Vermeidungsmethode je nach steuerlicher Ansässigkeit möglich wie zB im DBA Slowenien
 - Achtung: Subject-to-tax-Klauseln bzw Switch-over-Klauseln bei DBA mit Befreiungsmethode

Entlastung von der Doppelbesteuerung

Nicht-DBA-Fälle

- **Verordnung zu § 48 BAO (BGBl II 2002/474) in Nicht-DBA-Fällen**
 - Wenn auf die positiven ausländischen Einkünfte kein DBA anwendbar ist
 - Befreiungsmethode für Aktiveinkünfte mit Durchschnittssteuerbelastung $> 15\%$ (§ 1 Abs 1 VO)
 - In anderen Fällen Anrechnungsmethode (§ 1 Abs 2 VO)
 - Anrechnung von Steuern lokaler Gebietskörperschaften (§ 1 Abs 3 VO)
 - Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt (§ 1 Abs 4 VO)
 - Verzeichnisführung (§ 2 VO)
 - Keine Anwendung der VO bei doppelter Verlustverwertung (§ 3 VO)
- **Ausnahmsweise Bescheid des BMF gemäß § 48 Abs 5 BAO (BGBl II 2002/474)**

Schema zur Lösung internationaler Steuerfälle

Siehe zB VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067; EStR 2000, Rz 33

1. **Beurteilung des Sachverhalts nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht**
2. **DBA-rechtliche Begrenzung von Besteuerungsrechten**
 - a) Prüfung der DBA-Berechtigung: „Ansässigkeit“ iSd Art 4 OECD-MA als Voraussetzung
 - b) Bestimmung der auf die Einkünfte anzuwendenden Verteilungsnorm
 - c) Vermeidung von Doppelbesteuerung (oder Besteuerungsverzicht)
 - i. Zuordnung des Besteuerungsrechts innerhalb der Verteilungsnorm an den Ansässigkeitsstaat (geschlossene Verteilungsnorm)
 - ii. Zuordnung des Besteuerungsrechts (auch) an den Quellenstaat (offene Verteilungsnorm)
→ Befreiungsmethode oder Anrechnungsmethode
3. **Durchsetzung/Umsetzung des DBA-rechtlich dem Quellenstaat überlassenen Besteuerungsrechtes bzw der im Ansässigkeitsstaat vorzunehmenden Entlastungen nach innerstaatlichem Steuerrecht**



II. Immobilien im Ausland

(dazu im Detail *Klokar*, Immobilienveräußerungen im Ausland, SWK 2025, 1210)

Veräußerung eines ausländischen Grundstücks

Ausgangslage und Einordnung nach nationalem Recht

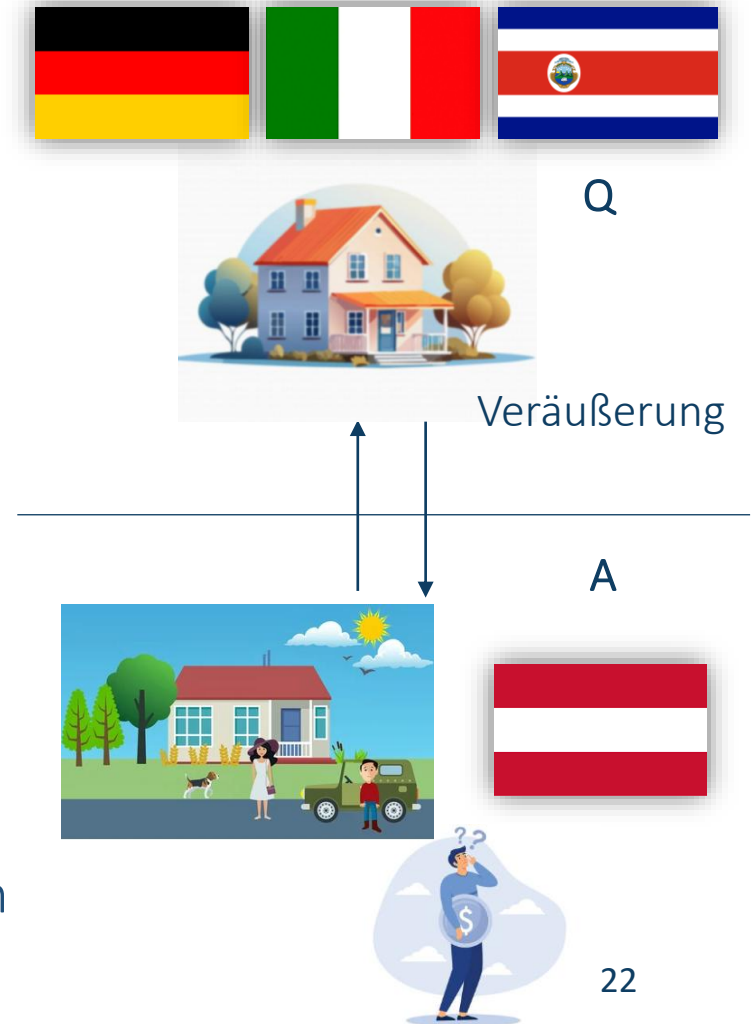
- **Ausgangslage:**

- Veräußerung einer Immobilie, die im Ausland gelegen ist, durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Person
- Vorgang unterliegt aufgrund des Welteinkommensprinzips der Besteuerung nach österreichischem innerstaatlichem Recht
- Keine GrESt beim Erwerber (Grundstück im Ausland), aber ImmoEST beim Veräußerer

- **Bewertung nach rein innerstaatlichem Recht:**

- ImmoEST folgt auch bei ausländischen Grundstücksveräußerungen den gewöhnlichen Regelungen des §§ 30 ff EStG
- Besonderer Steuersatz iHv 30% auch anwendbar
- Tatsächliche Steuerbelastung hängt vom DBA bzw. weiteren Entlastungsmaßnahmen ab

KLOKAR  PARTNER



Veräußerung eines ausländischen Grundstücks

Einordnung nach internationalem Recht

- **Art 13 Abs 1 iVm Art 6 OECD-MA („Belegenheitsprinzip“)**
 - Regelung sichert dem Lagestaat das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen iSd Art 6 OECD-MA
 - **Voraussetzungen** des Art 13 Abs 1 OECD-MA:
 - eine in einem Vertragsstaat ansässige Person erzielt einen
 - Gewinn
 - aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen,
 - das im anderen Vertragsstaat belegen ist (→ bilaterale Reichweite)
 - Verteilungsnorm weist zwar das Besteuerungsrecht dem ausländischen Staat vorrangig zu, jedoch entzieht die Klausel Österreich nicht das Besteuerungsrecht („offene“ Verteilungsnorm) → **Quellenstaat kein ausschließliches Besteuerungsrecht**
 - **Methodenartikel** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung **notwendig**

Veräußerung eines ausländischen Grundstücks

Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt

- **Österreich** als Ansässigkeitsstaat muss die Einkünfte aus der Immobilienveräußerung von der Besteuerung **freistellen**
- Beschränkung der Besteuerungsrechte Österreichs trotz Welteinkommensprinzips
→ **keine ImmoESt in Österreich**
- **Kein Progressionsvorbehalt** bei Anwendung des besonderen Steuersatzes, bei Regelbesteuerungsoption oder Anwendung der § 30a Abs 3 oder Abs 4 EStG sehr wohl
- **Achtung: Subject-to-tax-Klausel**

Veräußerung eines ausländischen Grundstücks

Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt und Subject-to-tax-Klausel

- **Subject-to-tax-Klausel**

- Funktion: der an sich zur Freistellung verpflichtete Ansässigkeitsstaat darf besteuern, wenn der Quellenstaat trotz Besteuerungsrechten nicht besteuert
- Ziel: Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung

- **Besondere Subject-to-tax-Klauseln zB mit Tschechien und Deutschland:**

- Voraussetzung: doppelte Nichtbesteuerung basiert auf Basis unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilung oder Abkommensauslegung (negativer Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt)
- Klarstellungen durch EAS 3457 vom 31.7.2025 (Deutschland), EAS 3383 vom 29. 6. 2017 (Tschechien)
- Doppelte Nichtbesteuerung damit in diesen Konstellationen rechtmäßig

- **Achtung:** auch Subject-to-tax-Klauseln möglich, die andere Voraussetzungen haben, wie zB im DBA Kroatien oder DBA Hongkong

Veräußerung eines ausländischen Grundstücks

Anrechnungsmethode

- **Österreich** als Ansässigkeitsstaat darf die Einkünfte entsprechend des inländischen Rechts der **Besteuerung** unterwerfen
- Österreich kann Besteuerungsrecht iSd ImmoESt ausüben, **so als wäre das Grundstück im Inland gelegen**
- **Anrechnung der ausländischen Steuer:** Österreich muss die auf diese Einkünfte entfallende ausländische Steuer unter Anwendung des Anrechnungshöchstbetrags auf die in Österreich anfallende Steuer anrechnen
- **Achtung DBA USA** (im spiegelverkehrten Fall): DBA nur anwendbar auf die Federal Income Tax und nicht auf die State Income Tax

Veräußerung eines ausländischen Grundstücks

Anrechnungsmethode – „besondere Vorauszahlung“

- Mangels Grunderwerbsteuerpflicht in Österreich **keine Selbstberechnung**
- Keine Entrichtung der ImmoESt durch den Parteienvertreter möglich
- ImmoESt ist 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
- **Anrechnung der ausländischen Steuer** auf die österreichische Steuer
 - BMF: Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuer grds bereits unmittelbar bei der besonderen Vorauszahlung möglich, wenn Höhe der ausländischen Steuer im Zeitpunkt der Fälligkeit der besonderen Vorauszahlung bereits in ihrer Auswirkung auf die Höhe der Vorauszahlungsschuld einwandfrei dokumentierbar feststeht (siehe EAS 3292 vom 25.7.2012)

Veräußerung eines ausländischen Grundstücks

Ohne Doppelbesteuerungsabkommen

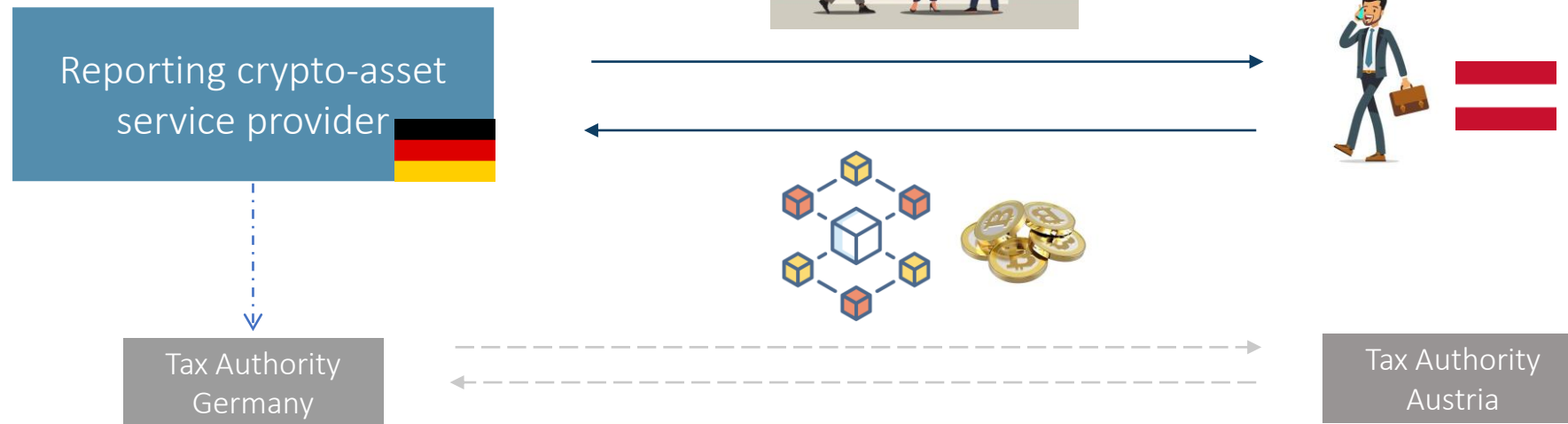
- Bei Fällen ohne DBA ist eine **Steuerbelastung in Österreich** möglich
- Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist eine **einseitige Entlastungsmaßnahme** notwendig
- Anwendung der **Verordnung zu § 48 BAO** verhindert Doppelbesteuerung:
 - Einkünfte aus im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen in Österreich **steuerfrei, wenn sie im ausländischen Staat** einer der österreichischen ESt oder KöSt vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren **Durchschnittssteuerverbelastung mehr als 15 %** beträgt (§ 1 Abs 1 lit a DB-VO)
 - Sind **Voraussetzungen der VO nicht erfüllt** → Besteuerung mit **Anrechnungsmethode** unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrags (§ 1 Abs 2 VO)



III. Kapitalvermögen im Ausland

Kapitalvermögen im Ausland als Steuerrisiko

- Erträge aus Aktien, Fonds, ETFs (börsengehandelte Indexfonds), Zinsen, Kryptowährungen im Ausland sind melde- und steuerpflichtig in Österreich
→ Informationsaustausch
- Beispiel:



Einkünfte aus Kapitalvermögen

Nationale Einordnung

- **Besteuerung**

- Grundsätzlich Sondersteuersatz iHv 27,5 % KESt
 - Ausnahme 25 % KESt: Zinsen für Bankguthaben
 - Ausnahme progressive ESt: zB Zinsen aus privat platzierten Forderungswertpapieren (Anleihen), Zinsen aus Privatarlehen, nicht verbriefte Derivate, echte stille Gesellschaft, Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen
- KESt-Abzug bei inländischem Depot
- Endbesteuerung
- Kein Abzug von Aufwendungen möglich

Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen

Nationale Einordnung

§ 27 Abs 2 und
Abs 5 EStG

Einkünfte aus der Überlassung von Kapital

zB Dividenden, Zinsen aus Bankeinlagen und Anleihen, Gewinnanteile als echter stiller Gesellschafter

§ 27 Abs 3 und
Abs 6 EStG

Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen

zB Gewinne aus Veräußerung von Aktien, GmbH-Anteilen, Forderungswertpapieren

§ 27 Abs 4 EStG

Einkünfte aus Derivaten

zB Differenzausgleich, Stillhalterprämie bei Optionen, Gewinne aus Veräußerung von Derivaten

§ 27 Abs 4a iVm
§ 27b EStG

Einkünfte aus Kryptowährungen

zB Entgelte für Überlassung von Kryptowährungen, Gewinne aus Veräußerung von Kryptowährungen

Kapitaleinkünfte aus dem Ausland

Nationale Einordnung

- **Erklärungspflicht für ausländische Einkünfte ohne KESt-Abzug**
 - Betrifft im Ausland gehaltene Kapitalanlagen (ausl. Depot) → Kein KESt-Abzug
 - Sondersteuersatz 27,5% → Anrechnung der ausländischen Quellensteuern gem DBA
 - Quasi-Endbesteuerung bei Vermögensveranlagung im Ausland
- **Mögliche ausländische Kapitaleinkünfte:**
 - Zinsen aus Einlagen bei einer ausländischen Bank
 - Erträge aus Forderungswertpapieren (zB Anleihen), die auf ein Depot bei einer ausländischen Bank gutgeschrieben werden
 - Dividenden aus Aktien einer ausländischen AG, die auf ein ausländisches Depot zufließen
 - Ausschüttungen einer ausländischen GmbH
 - Ausgeschüttete/ausschüttungsgleiche Erträge aus ausländischen Investmentfonds

Sonderfall: Ausländische Investmentfonds (ETFs)

Nationale Einordnung

- **Meldefonds**

- Zugelassen zum öffentlichen Vertrieb im Inland und Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge durch steuerlichen Vertreter
- Besteuerung nach vom steuerlichen Vertreter **berechneten ausschüttungsgleichen Erträgen**
→ Österreichische Kontrollbank (ÖKB Kapitalmarkt Services)

- **Nichtmeldefonds (Black Funds; Schwarze Fonds)**

- Kein Nachweis der Erträge durch steuerlichen Vertreter
- Daher: **Pauschale ausschüttungsgleichen Erträge** (agE) → gelten unabhängig von tatsächlicher Performance des Fonds → gesetzliche Fiktion
- **Bemessungsgrundlage** ist der höhere der beiden Werte:
 - 90 % des jährlichen Kursgewinns
 - 10 % des letzten Anteilswertes im Kalenderjahr
- Nachweis der tatsächlichen ausschüttungsgleichen Erträge möglich

Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen

DBA-rechtliche Einordnung

- **Dividenden (Art 10 OECD-MA)**

- Grundsätzlich Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters
- 5 % Quellensteuer bei 25 %iger und 365-tägiger Beteiligung durch „Gesellschaft“
- 15 % in allen anderen Fällen (natürliche Person als Gesellschafter)

- **Zinsen (Art 11 OECD-MA)**

- Grundsätzlich Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers
- 10 %ige Quellensteuer → Achtung bei „echten“ DBA

- **Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen (Art 13 OECD-MA)**

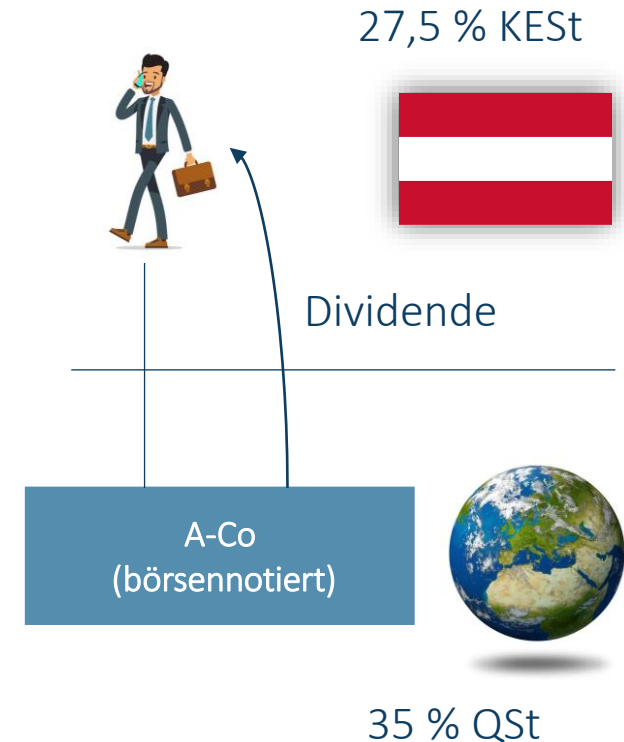
- Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen, Forderungen, etc. → Ansässigkeitsstaat ausschließliches Besteuerungsrecht

Dividenden im internationalen Steuerrecht

Beispiel: Österreicher bezieht eine ausländische Dividende auf ausländischem Depot

- Bruttodividende Ausland: 100
- Quellensteuer Ausland 35
- AT: Steuer 27,5 (auf Bruttobetrag)
- AT: Anrechnung QSt Ausland 15
- AT: Tatsächliche Steuer 12,5
- Nettobetrag (ohne Rückerst.) 52,5

- Rückerstattung Ausland 20
- Nettobetrag (nach Rückerst.) 72,5



Rückerstattung von Quellensteuern im Ausland

Quellensteuerentlastung im Ausland

- **Problemstellung:**

- Im Ausland oft ein höherer als im DBA vereinbarter Quellensteuersatz eingehoben
- Österreich rechnet ausländische Quellensteuer nur bis zum vereinbarten Prozentsatz an
→ darüberhinausgehender Anteil bleibt unberücksichtigt

- **Rückerstattungsverfahren als Lösungsansatz:**

- Rückerstattung dieses darüberhinausgehenden Anteils auf Basis des DBA
- Rückerstattungsantrag im Ausland → jedes Land eigenes Verfahren
- Praxis: Rückerstattungsanträge in vielen Ländern oft schwierig → theoretische Möglichkeit scheitert oft an praktischen Hindernissen (zB lange Verfahrensdauer, Formulare/Rückfragen/Kommunikation in jeweiliger Amtssprache, etc.)
- BMF stellt Formulare und Informationen zur Rückerstattung ausländischer Quellensteuern von Partnerstaaten zur Verfügung: <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/rueckerstattung/quellensteuerformulare-von-dba-partnerstaaten/formulare-dba-partner.html>

Aufzeichnungspflichten bei ausl. Kapitalvermögen

- **Aufzeichnungspflichten für Kapitaleinkünfte**, die keinem Steuerabzug unterliegen (zB auch Kryptowährungen)
- **Verpflichtung** zum Führen von Aufzeichnungen **gem § 126 BAO**
 - So zu führen, dass ein Dritter sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick verschaffen kann
 - Geschäftsvorfälle sollen laufend, einzeln und allenfalls täglich festgehalten werden
 - Formalvorgaben gem § 131 Abs 1 Z 1 bis 6 BAO
 - Zeitnahe Erfassung
 - Sinnvolle Kontenbezeichnung
 - Keine Vornahme von nicht nachvollziehbaren Änderungen
- **Bei Mängeln sind Schätzungen möglich**



IV. Grenzüberschreitende Mobilität in der Arbeitswelt (Global Mobility)

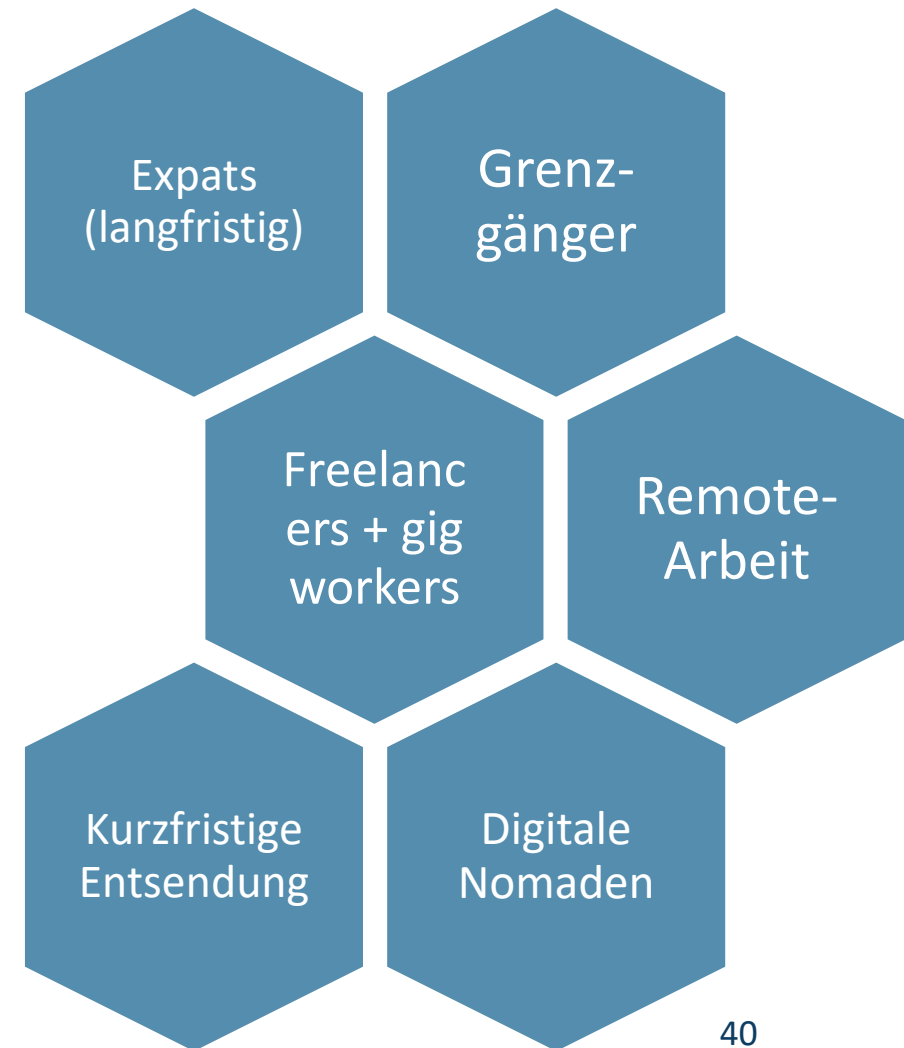
Global Mobility als Herausforderung in der Praxis

- **Trends:**

- Deutlicher **Anstieg** von Arbeitsplätzen, die **hybrid und/oder vollständig remote** ausgeübt werden können → Grenzüberschreitende Telearbeit mit begrenzter/keiner physischen Präsenz
- **Zunahme** der grenzüberschreitenden **Mobilität** in allen Teilen der Welt
- Anstieg der „**Grenzgänger**“

- **Auswirkungen:**

- Aspekte im Einkommensteuerrecht
- Aspekte im Unternehmenssteuerrecht
- Sonderregime, digitale Nomaden, weitere Challenges



Besteuerung von Unternehmen

Remote-Arbeit aus der AG-Perspektive

- **Home-Office-Betriebsstättenrisiko**
 - Große Diskrepanz in vielen Ländern
 - Unterschiedliche Interpretation des Betriebsstätten-Generaltatbestands (Art 5 Abs 1 OECD-MA)
 - Bestand einer Geschäftseinrichtung
 - Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung (zur “Verfügung” des Unternehmens)
 - Unternehmenstätigkeit “durch” die Geschäftseinrichtung (funktionales Element)
 - Örtliche Verfestigung (örtliches Element)
 - Zeitliche Verfestigung (zeitliches Element)
 - Österreich: strenge Auslegung aus Stpfl-Perspektive (siehe zB EAS 3445, 7.7.2023; EAS 3415, 27.6.2019; EAS 3392, 6.11.2017; dazu kritisch *Bendlinger*, SWI 2024, 214 ff)
 - Entwicklungen auf OECD-Ebene zur Klärung dieser Frage
- **Transfer Pricing**

Besteuerung von natürlichen Personen

Remote-Arbeit aus der AN-Perspektive

- **Ansässigkeitsregelungen**
 - Artikel 4 OECD-MA: Wohnsitz, Mittelpunkt der Lebensinteressen, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsbürgerschaft
 - Grenzüberschreitende Tele-Arbeit-Vereinbarungen
- **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – Art 15 OECD-MA**
 - Art 15 Abs 1 OECD-MA: Ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates, außer Tätigkeit im anderen Staat
 - Art 15 Abs 2 OECD-MA: Ansässigkeitsstaat hat Besteuerungsrecht
 - Bsp: gelegentliches Home-Office im Ansässigkeitsstaat D bei sonst. Arbeit im Tätigkeitsstaat Ö
→ “Salary Splitting”: Aufteilung im Verhältnis der Arbeitstage für Zwecke der Besteuerung
- **Spezielle Steuerregime als Wettbewerb**
 - Citizenship by investment (CBI) and Residence by investment (RBI) Programme
 - Digital Nomad Visas
 - Teilweise oder vollständige Befreiungen auf ausländische Einkünfte

Global Mobility in der Sozialversicherung

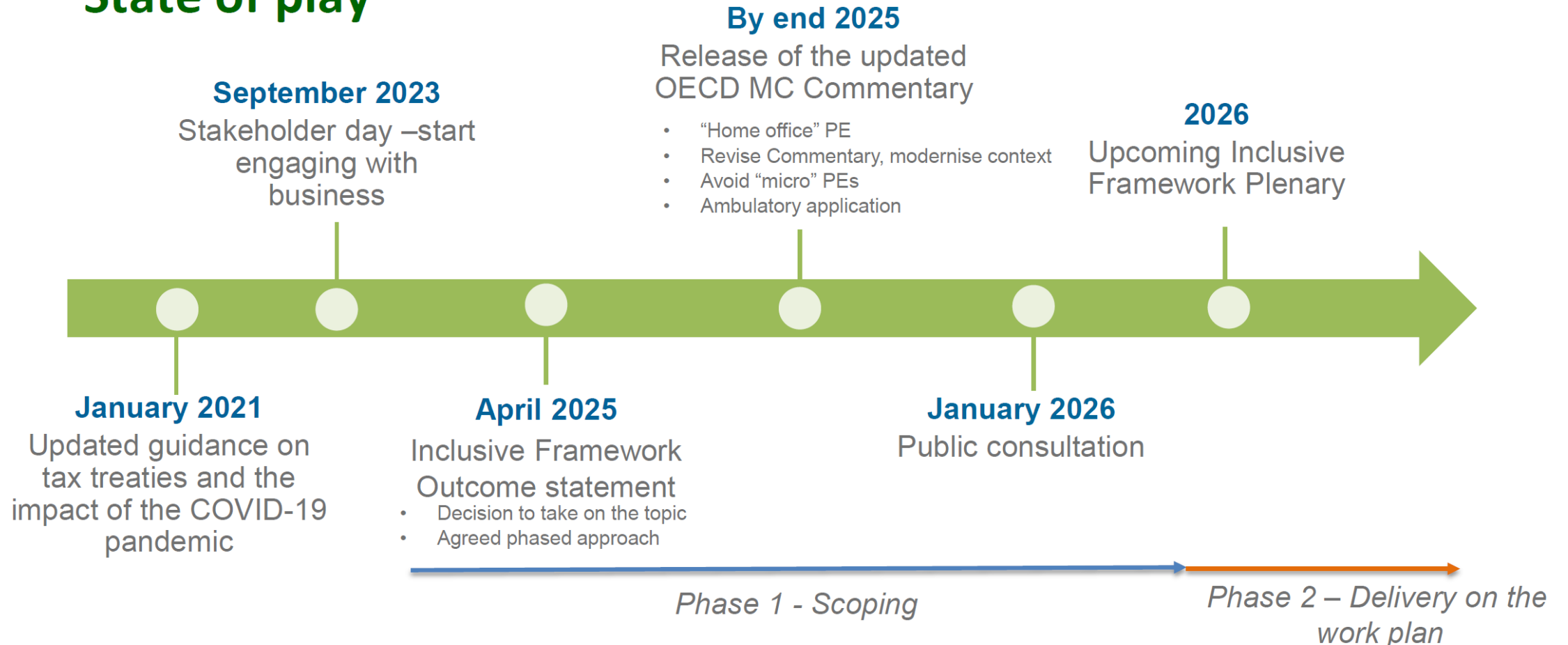
Remote-Arbeit aus der AN- und AG-Perspektive

- **Sozialversicherungsrecht**

- EU-Framework nach COVID: ab 1. Juli 2023 in Kraft durch Art. 16 der VO 883/2004
- Ermöglicht grenzüberschreitenden Telearbeitern, **bis zu 50 % ihrer Arbeitszeit von ihrem Wohnsitzland aus zu arbeiten** und dabei **weiterhin der Sozialversicherung des Landes ihres Arbeitgebers** anzugehören
- Optional für Mitgliedstaaten: Österreich unterzeichnet
- Gilt für **Arbeitnehmer** (nicht für Selbständige):
 - Telearbeit muss vom Wohnsitzland aus erfolgen
 - Der Telearbeitsanteil kann 25 % bis 50 % der Arbeitszeit betragen.
 - Unter 25 % → es gelten die normalen Regeln (SV vom Land des Arbeitgebers)
 - Über 50 % → SV vom Wohnsitzland

Global Mobility aus der OECD-Perspektive

State of play





V. Fazit für die Rechtsanwender

Grenzüberschreitende Themen nehmen zu

- **Immobilien**

- Befreiungsmethode → grds keine Besteuerung in Österreich
- Anrechnungsmethode → Besteuerung unter Anrechnung ausländischer Steuer
- Sachverhalt unter Heranziehung des konkreten Wortlauts des DBA prüfen

- **Kapitalvermögen**

- Ausländische Depots beachten, Informationen rechtzeitig einholen

- **Global Mobility**

- Problemfeld “Grenzüberschreitende Mobilität” in der Steuerpolitik angekommen
- Erwartung nach klarerer Gesetzgebung liegt vor → SV-Recht als Vorbild

Herzlichen Dank für Ihr Interesse!



KLOKAR & PARTNER
Steuerberatung GmbH

VIENNA - CARINTHIA
A-1020 Wien, Am grünen Prater 13/27
A-9125 Kühnsdorf, Fernando-Colazzo-Platz 5
E office@klokar-partner.at

StB Dr. Martin Klokar, MSc (WU)

E martin.klokar@klokar-partner.at
T +43 (0) 4232 89 333 0
T +43 (0) 664 92 36 604
www.klokar-partner.at



Der Inhalt der Folien wurde mit größtmöglicher Sorgfalt auf Basis der aktuellen Gesetzes- und Abkommenslage sowie der aktuellen Rechtsprechung verfasst und stellt die Rechtsmeinung des Vortragenden dar. Die Angaben erfolgen ohne Gewähr. Die Folien ersetzen keinesfalls eine persönliche Beratung. Es ist immer der Einzelfall zu betrachten.