

## Überschuss aus Veräußerung

# Umwidmungszuschlag und verfassungsmäßiges Leistungsfähigkeitsprinzip

## Verfassungsrechtliche Bedenken

CHRISTIAN PRODINGER\*)



Mit dem BBG 2025<sup>1)</sup> wurde in § 30 Abs 6a EStG<sup>2)</sup> ein sogenannter Umwidmungszuschlag eingeführt. Der Überschuss aus der Veräußerung wird um 30 % erhöht. Fraglich ist, ob diese Bestimmung dem Verfassungsrecht entspricht.

### 1. Wirkungsweise der Bestimmung

§ 30 Abs 6a EStG lautet: „Im Fall einer nach dem 31. Dezember 2024 erfolgten Umwidmung eines Grundstücks im Sinne des Abs. 4 Z 1 zweiter und dritter Satz sind die sich aus Abs. 3 bis 6 ergebenden positiven Einkünfte aus der Veräußerung des umgewidmeten Grund und Bodens um einen Umwidmungszuschlag von 30% zu erhöhen. Der Umwidmungszuschlag ist nur insoweit zu berücksichtigen, als die Summe aus positiven Einkünften und Umwidmungszuschlag den Veräußerungserlös nicht übersteigt.“

Dieser Zuschlag gilt unabhängig davon, ob der Immobilienertragsteuersatz von 30 % anwendbar ist oder es zur Tarifbesteuerung kommt. Ferner wird nicht zwischen Altvermögen und Neuvermögen unterschieden.<sup>3)</sup>

Soweit hier entscheidend, entstehen „positive Einkünfte“ aus der Veräußerung und sind diese Einkünfte um 30 % zu erhöhen. Dabei wird auf § 30 Abs 3 bis 6 EStG verwiesen, sodass sich die Einkünfte in der Regel als Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten errechnen. Genau dieser Betrag ist um 30 % zu erhöhen, wobei maximal der Veräußerungserlös zu versteuern ist.<sup>4)</sup>

Im Fall von Altvermögen liegt bei einer Umwidmung seit 1. 1. 2025 offensichtlich auch eine solche nach dem 31. 12. 1987 vor,<sup>5)</sup> sodass § 30 Abs 4 Z 1 EStG zur Anwendung gelangt. Somit sind die Anschaffungskosten mit 40 % zu fingieren. Der resultierende Überschuss von 60 % ist daher um 30 % zu erhöhen und beträgt somit 78 %.

### 2. Schaffung einer Neuregelung mit verschlechterndem Charakter und Vertrauensschutz

Schon bei der seinerzeitigen Verlängerung der Spekulationsfrist von fünf Jahren auf zehn Jahre hat der VfGH<sup>6)</sup> entschieden, dass dadurch kein verfassungsrechtlich geschütztes Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage verletzt wird. Im Ergebnis argumentiert der VfGH, dass bei Erwerb eines Grundstücks oder auch bei dessen Halten im Eigen-

\*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) BGBl I 2025/25.

2) Gleichlautend auch § 4 Abs 3a Z 6 EStG (in der Folge wird der Überschuss aus der Veräußerung einer Immobilie des Privatvermögens betrachtet; alle Überlegungen gelten ebenso für den betrieblichen Bereich).

3) Zur Wirkungsweise und vielen Details siehe zB Gensluckner, Der neue Umwidmungszuschlag – Überblick und Einordnung, RdW 2025, 424; ebenso ErlRV 69 BlgNR 28. GP.

4) Nach den ErlRV dient diese Einschränkung der Verhinderung einer überschießenden Belastung; diese Aussage wird wohl eher als Verhöhnung der Abgabepflichtigen zu verstehen sein.

5) Jedenfalls, wenn durch die Umwidmung erstmalig die Bebaubarkeit hergestellt wird. Details spielen für die hier diskutierte Frage keine entscheidende Rolle.

6) VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92.

tum nicht darauf vertraut werden kann, dass die Rechtslage, die bei der Veräußerung des Grundstücks zum Tragen kommt, zu einem späteren Zeitpunkt noch immer unverändert in Kraft ist. Die Veräußerung wird eben erst durch den Veräußerungsvorgang ausgelöst.<sup>7)</sup> Nichts anderes wurde auch zur Rechtslage ab 2012 durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 entschieden.<sup>8)</sup>

Im einem weiteren Erkenntnis hält der VfGH fest: „Es bestehen somit auch keine Bedenken dagegen, dass vom Gesetzgeber Grundstücke in die Steuerpflicht für private Grundstücksveräußerungen nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 einbezogen werden, für die die nach § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 maßgebende Frist zum 31. März 2012 noch nicht abgelaufen war.“<sup>9)</sup>

Somit zeigt sich, dass weder die Verlängerung einer Spekulationsfrist noch die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen, die nach einer früheren Rechtslage wegen des Ablaufs der Spekulationsfrist nicht steuerbar gewesen wären, oder die Einbeziehung von noch spekulationsverfangenen Grundstücken in die Besteuerung zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Enttäuschung eines berechtigten Vertrauens der Rechtsunterworfenen führt.

Isoliert betrachtet ist die Verschlechterung der Rechtslage, wonach Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unter bestimmten Voraussetzungen um 30 % zu erhöhen sind, somit verfassungsrechtlich wohl nicht zu beanstanden.

### 3. Besteuerung von Altvermögen

§ 30 Abs 4 Z 1 EStG regelt eine vereinfachende und pauschalierende sowie von der Grundidee begünstigende Ermittlung der Einkünfte. Der Veräußerungserlös wird am Markt realisiert und steht daher der Höhe nach fest. Die Anschaffungskosten sind unter Umständen schwer ermittelbar, werden aber jedenfalls mit 40 % pauschal angesetzt. Daraus folgt, dass – vor dem Umwidmungszuschlag – nicht zwingend ein tatsächlicher Überschuss von 60 % entsteht. Immer dann, wenn die Anschaffungskosten weniger als 40 % betragen, wäre der tatsächliche Überschuss natürlich höher.

Falls aber die tatsächlichen Anschaffungskosten mehr als 40 % betragen, wird sinnvollerweise die Veranlagungsoption nach § 30b Abs 3 EStG ausgeübt. Im Rahmen dieser Veranlagung ist auch ein Wechsel von § 30 Abs 4 EStG auf § 30 Abs 3 EStG möglich.<sup>10)</sup> Insofern ist aber eine formale Verschlechterung bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 30 Abs 4 Z 1 EStG nicht inhaltlich verschlechternd, weil ja ohnedies die Regelbesteuerung beantragt werden kann.

Nachdem die Anschaffungskosten nur fingiert werden, führt es letztlich zum selben Ergebnis, wenn bei 40 % Anschaffungskosten durch den Umwidmungszuschlag 78 % besteuert oder die Anschaffungskosten ab einem gewissen Zeitraum nur noch mit 22 % fingiert werden. Auch dies führt zu Einkünften von 78 % des Veräußerungserlöses.

Wenn aber im Ergebnis benachteiligende Ergebnisse durch die Option zur Regelbesteuerung hintangehalten werden können, scheint ein Zuschlag, der im wirtschaftlichen Ergebnis nur die Fiktion der Anschaffungskosten verändert, insoweit nicht bedenklich, als der Steuerpflichtige, wie dargestellt, nicht auf den Fortbestand der Rechtslage vertrauen kann.

<sup>7)</sup> „Der maßgebliche Besteuerungstatbestand besteht hier nämlich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht im Ankauf des Grundstückes; vielmehr ist der steuerpflichtige Tatbestand im Verkauf des Grundstückes zu erblicken.“

<sup>8)</sup> VfGH 25. 9. 2015, G 111/2015; vgl dazu zB auch die von Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>18</sup> (2025) § 30 Rz 3, geschilderte Rechtsentwicklung samt Darstellung der Judikatur und Literatur.

<sup>9)</sup> VfGH 3. 3. 2017, G 3-4/2017.

<sup>10)</sup> Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>18</sup>, § 30b Rz 9 f.

## 4. Besteuerung von Neuvermögen

### 4.1. Besteuerungsgrundlage und Wirkungsweise

Wird Neuvermögen besteuert, ergeben sich die Einkünfte im Unterschiedsbetrag zwischen dem (am Markt realisierten und feststehenden) Veräußerungserlös und den (am Markt gezahlten und daher ebenfalls feststehenden) Anschaffungskosten. Dem liegt zugrunde, dass der Veräußerungserlös nur dann und deshalb realisiert werden kann, weil zu einem bestimmten Zeitpunkt auch Anschaffungskosten investiert wurden. Wäre das Grundstück nicht angeschafft worden, hätte es *ex logo* nicht veräußert werden können.

Auch wirtschaftlich entsteht daher der Überschuss nur in der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten. Genau diese Differenz wurde erwirtschaftet.<sup>11)</sup>

### 4.2. Wirkungsweise des Umwidmungszuschlags

Der sich wirtschaftlich ergebende Überschuss aus der Veräußerung des früher erworbenen Grundstücks wird nun um 30 % erhöht. Betont sei, dass nicht etwa der Steuersatz erhöht wird, sondern die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung.

Obwohl sich ein bestimmter Überschuss ergibt, wird genau dieser Überschuss um 30 % erhöht. Durch die Begrenzung der Besteuerung mit dem Erlös schleift sich dieser Zuschlag ab einem Überschuss von 76,92 % des Erlöses gegen null ein. Ist der Gewinn maximal 76,92 % des Erlöses, wirkt sich der Zuschlag voll aus. Dies entspricht daher Anschaffungskosten von 23,08 %.

Das ändert aber nichts daran, dass durch den Zuschlag immer mehr versteuert wird, als es dem Überschuss entspricht. Wäre ein Grundstück um 1 angeschafft und um 100 veräußert worden, würde der Überschuss offensichtlich 99 betragen. Versteuert werden aber 100 und nicht 99, also auch im Extremfall mehr als es dem Überschuss entspricht.

### 4.3. Leistungsfähigkeitsprinzip

Dem EStG liegt die finanzwissenschaftliche Figur des Leistungsfähigkeitsprinzips zugrunde.<sup>12)</sup> Besteuert werden nicht (theoretische) Nutzenpotenziale, sondern vielmehr die am Markt realisierte Leistungsfähigkeit, also das Nutzenpotenzial, das der Steuerpflichtige durch Leistungen am Markt tatsächlich in Geld (geldwerte Vorteile) umgesetzt hat.

Der VfGH hat das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundlegendes Ordnungsprinzip der Einkommensteuer erkannt.<sup>13)</sup> Von eben diesem Ordnungsprinzip darf daher nur aus sachlichen Gründen abgewichen werden. Sinn und Zweck des in der Einkommensteuer geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips ist eine möglichst gerechte Steuerlastenverteilung. Durchbrechungen dieser Regel sind am Sinn und Zweck dieses Ordnungsprinzips zu messen.

Daher sind auch Aufwendungen zur Einkünfteerzielung nach dem sogenannten objektiven Nettoprinzip abzugsfähig. Nach *Beiser* gilt: „Nur Gewinne oder Überschüsse nach Abzug einkunftserzielender Aufwendungen fließen in das Einkommen als Steuergegenstand der Einkommensteuer ein. Aufwendungen zur Einkünfterzielung sind bereits im Leistungsaustausch am Markt verbraucht worden. Was im Leistungsaustausch am Markt verloren geht oder abfließt, schwächt die Leistungskraft. Am Markt erzielte Leistungser-

---

<sup>11)</sup> Man kann argumentieren, dass hier natürlich auch Inflationsaspekte hineinspielen. Allerdings entspricht eine Nominalbewertung dem Wesen des EStG. Der gegensteuernde Inflationsabschlag ist bekanntlich nicht mehr in Rechtskraft.

<sup>12)</sup> Siehe hierzu und in der Folge *Beiser*, Steuern<sup>21</sup> (2023) Rz 6 ff.

<sup>13)</sup> Vgl die bei *Beiser*, Steuern<sup>21</sup>, Rz 7 FN 17, referierte Judikatur, weiters im Detail unten.

*löse stärken die Leistungskraft. Nach dem Nettoprinzip ist nur der Saldo die zu ermittelnde Zielgröße.*<sup>14)</sup>

Der VfGH<sup>15)</sup> hat etwa die Bestimmung des § 34 Abs 2 EStG als verfassungswidrig aufgehoben, da die Leistung eines Heiratsguts, das *ex lege* nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurde, im Hinblick auf die Einschränkung der Leistungsfähigkeit und den Vergleich zu anderen außergewöhnlichen Belastungen nicht ausgeschlossen sein darf.

In einem weiteren Erkenntnis<sup>16)</sup> hat der Gerichtshof eine Verfassungswidrigkeit bezüglich der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen darin erkannt, dass durch die Verpflichtung zur Leistung von Unterhalt die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen geschmälert wird. Im gegenständlichen Erkenntnis hält der VfGH fest: *„Sie werden aber nicht in einer Höhe ausbezahlt, die geeignet wäre, die bei den Steuerpflichtigen durch die (progressive) Besteuerung jener Einkommensteile, die sie an die unterhaltsberechtigten Kinder zu leisten verpflichtet sind, zwangsläufig eintretende Minderung der eigenen Leistungsfähigkeit wettzumachen. Vielmehr führt der Umstand, daß die Unterhaltsleistungen die Steuerbemessungsgrundlage nicht verringern, die auf ihnen liegende steuerliche Belastung aber in einer keineswegs zu vernachlässigenden Anzahl von Fällen durch die Transferleistungen nur zum Teil ausgeglichen wird, dazu, daß von Unterhaltspflichtigen – anders als von Personen, die nicht unterhaltspflichtig sind – im Effekt Einkommensteuer auch von Beträgen zu entrichten ist, die den Steuerpflichtigen nicht zur eigenen Verwendung verbleiben.“*

Entscheidend ist also die Frage, ob bzw in welchem Ausmaß dem Steuerpflichtigen Beträge zur eigenen Verfügung bleiben. Unzulässig ist es, die Steuer auch auf solche Beträge zu entrichten, die dem Steuerpflichtigen nicht verbleiben, hinsichtlich derer also, anders gewendet, die Leistungsfähigkeit gerade nicht gegeben ist.

In seinem Erkenntnis zur Rentenbesteuerung vom 7. 12. 2006, B 242/06, führt der VfGH aus:<sup>17)</sup> *„Es kann – entgegen der Argumentation der belangten Behörde – somit keine Rede davon sein, dass, im Anwendungsbereich des § 29 Z 1 EStG 1988 nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip Grundlage der Besteuerung ist‘. [...] Die Besteuerung müsste auch im Fall der Renten vielmehr auf den Vermögenszuwachs beschränkt werden. [...] Aus dem Gesagten ist abzuleiten, dass eine Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen allein auf Grund der Rentenform gleichheitswidrig ist, wenn ihr nicht ein Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit entspricht. [...] Die zufließenden Beträge sollen den durch die Schädigung ausgelösten erhöhten Existenzbedarf des Steuerpflichtigen abdecken, dieser erlangt, soweit die Rente (nur) den Mehrbedarf betrifft, kein zusätzliches disponibles Einkommen; er ist nicht leistungsfähiger als eine nicht-behinderte Person, die ein entsprechend geringeres Einkommen zur Verfügung hat.“*

Auch daraus folgt also, dass dem Grunde nach im Rahmen der Einkommensteuer eine Besteuerung nur insoweit zulässig ist, als dies der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entspricht. Im gegebenen Zusammenhang ist dabei nur entscheidend, wieweit ein Steuerpflichtiger nach dem objektiven Nettoprinzip leistungsfähig ist. Fragen des sogenannten subjektiven Nettoprinzips, also vereinfacht der Berücksichtigung privater Ausgaben, stellen sich in diesem Zusammenhang nicht.<sup>18)</sup>

Aus der Judikatur des VfGH folgt demnach, dass disponibles Einkommen auch der Einkommensteuer unterliegen kann. Soweit jedoch die Leistungsfähigkeit nicht gege-

<sup>14)</sup> *Beiser, Steuern*<sup>21</sup>, Rz 11 mit weiteren Hinweisen, auch zur Diskussion der Judikatur des VfGH.

<sup>15)</sup> VfGH 16. 6. 1987, G 52/87.

<sup>16)</sup> VfGH 17. 10. 1997, G 168/96.

<sup>17)</sup> Siehe dazu auch *Beiser*, Wiederkehrende Bezüge im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2013, 173.

<sup>18)</sup> Dazu *Beiser, Steuern*<sup>21</sup>, Rz 12.

ben ist, weil eben kein disponibles Einkommen erzielt wurde, wäre eine trotzdem vorgesehene Besteuerung verfassungsrechtlich bedenklich.

#### 4.4. Subsumtion der Judikatur auf den Umwidmungszuschlag

Daher ist fraglich, welche Leistungsfähigkeit bei der Veräußerung einer Immobilie, konkret von Grund und Boden, entsteht. Wie bereits dargelegt steht zunächst der Veräußerungserlös dem Veräußerer zur Verfügung. Dafür aufgewendete Kosten sind jedoch zu berücksichtigen und schmälern das zur Verfügung stehende Einkommen. Dabei sind gerade die Anschaffungskosten abzuziehen, zumal – wie nachgewiesen – ohne Anschaffung keine Veräußerung möglich ist. Somit entspricht der nach § 30 Abs 3 EStG ermittelte Überschuss genau der Leistungsfähigkeit.

Wird nun dieser Überschuss pauschal um 30 % erhöht, ergibt sich zwingend, dass mehr versteuert wird, als es der Leistungsfähigkeit entspricht. Dabei spielt keine Rolle, ob man – wie gesetzlich vorgesehen – den Überschuss erhöht oder die Anschaffungskosten mathematisch reduziert. Im zweiten Fall würden tatsächliche Anschaffungskosten auf fiktive Anschaffungskosten reduziert werden, was wiederum eine Leistungsfähigkeit vorspiegeln würde, die nicht existiert.

Die ErlRV<sup>19)</sup> begründen die Norm, sogar unter Berufung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, wie folgt: *„Durch die Umwidmung von Grundstücken (va. Grünland zu Bauland) kommt es regelmäßig zu atypischen Wertsteigerungen, denen bei der Besteuerung stärker Rechnung getragen werden soll. Im Rahmen des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird damit berücksichtigt, dass Steuerpflichtige, die von einer solchen atypischen Wertsteigerung in besonderer Weise profitieren, im Rahmen der Einkommensbesteuerung auch einen zusätzlichen steuerlichen Beitrag von dieser Wertsteigerung leisten sollen.“*

Es mag richtig sein, dass bei Umwidmungen die Wertsteigerungen von Grundstücken höher sind als von Grundstücken, die bereits als Bauland erworben werden. Allerdings verkehrt die Bundesregierung das Leistungsfähigkeitsprinzip in das Gegenteil, wenn sie vermeint, dass eine besondere Leistungsfähigkeit auch mit einem zusätzlichen steuerlichen Beitrag besteuert werden soll.

Ist nämlich die Wertsteigerung besonders hoch, bedeutet dies, dass ein bestimmter Erlös (für Bauland) erzielt werden kann und der Einsatz dafür nur Anschaffungskosten für Grünland gewesen sein können. Dies führt aber dazu, dass der Überschuss dann entsprechend hoch ist, was nichts daran ändert, dass die Anschaffungskosten, in welcher Höhe auch immer, eingesetzt werden mussten, um den Überschuss zu erzielen. Dabei spielt auch keine Rolle, ob der Grünlandpreis besonders gering oder durchschnittlich oder überraschend hoch ist und der zu erzielende Baulandpreis in einer bestimmten Gemeinde, gemessen etwa am Durchschnitt aller Baulandpreise in Österreich, recht gering, durchschnittlich oder exorbitant hoch ist.

Die vom Gesetzgeber vorgesehene Besteuerung nach der Berechnungsart des § 30 Abs 3 EStG, die ohnedies sämtlichen üblichen Berechnungsmodalitäten entspricht,<sup>20)</sup> führt automatisch dazu, dass bei im Vergleich zu den Anschaffungskosten hohen Veräußerungserlösen auch ein hoher Überschuss (hohe steuerliche Einkünfte) entsteht, bei niedrigeren Veräußerungserlösen daher ein niedrigerer Überschuss. Stets steht dem

<sup>19)</sup> ErlRV 69 BlgNR 28. GP.

<sup>20)</sup> Vom Erlös werden alle Aufwendungen abgezogen. Fragen der Einschränkung des Abzugs wegen der Pauschalbesteuerung spielen hier keine Rolle, da zum einen der Abzug der Anschaffungskosten einerseits vorgesehen, andererseits essenziell ist. Zum anderen ist auch bei der Pauschalbesteuerung dem Grund nach das Leistungsfähigkeitsprinzip vorgesehen, dürfen Erlöse also nicht einfach besteuert werden.

Steuerpflichtigen aber nur die Differenz zwischen diesen beiden Größen zur Verfügung. Die höhere Leistungsfähigkeit, die bei höheren Wertsteigerungen entsteht, wird daher automatisch besteuert.

Abgesehen davon ist auch kein sachlicher Grund zu erkennen, warum die Wertsteigerung *per se* durch eine Umwidmung anders zu besteuern sein soll als jede andere Wertsteigerung. Gemessen am Zweck des Gesetzes, Überschüsse aus der Disposition bestimmten Vermögens zu besteuern, kann es keine Rolle spielen, wodurch der Überschuss ausgelöst wird.

Abgesehen davon mag die Wertsteigerung in einer Gemeinde mit sehr niedrigen Baulandpreisen (zB von 3 Euro/m<sup>2</sup> für Grünland auf 30 Euro/m<sup>2</sup>) zwar noch immer prozentuell sehr hoch sein, gemessen an einem günstig eingekauften Baulandgrundstück, das in einer teuren Gegend einer besonderen Nachfrage unterliegt (zB 1.000 Euro/m<sup>2</sup> auf 3.000 Euro/m<sup>2</sup>), aber in absoluten Zahlen zu einer Wertsteigerung von 27 Euro/m<sup>2</sup> gegenüber 2.000 Euro/m<sup>2</sup> und daher zu keiner besonders hohen Leistungsfähigkeit führen, wenn man in absoluten Zahlen denkt.

Man könnte noch davon ausgehen, dass in Wirklichkeit eine Erhöhung des Steuersatzes in die Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage gekleidet wurde. Abgesehen davon, dass dies nicht geschehen ist und wegen der zugestandenen maximalen Besteuerung des Erlöses<sup>21)</sup> auch völlig unterschiedliche Effekte eintreten, ist darauf hinzuweisen, dass der Umwidmungszuschlag unabhängig vom zur Anwendung gelangenden Steuersatz (besonderer Steuersatz oder Tarifsteuersatz) anzuwenden ist.<sup>22)</sup>

Bei Tarifbesteuerung würde bei einem in relativen und allenfalls absoluten Zahlen hohen Überschuss die Besteuerung mit (bis zu) 55 % Einkommensteuer greifen. Insofern bedarf es offensichtlich keiner höheren Besteuerung. Dabei stellt die Tarifbesteuerung dann kein Wahlrecht dar, wenn der besondere Steuersatz *ex lege* gar nicht anwendbar ist. Die Ausführungen der ErlRV zum Leistungsfähigkeitsprinzip scheinen dies daher entweder zu verkennen oder aber provozierend zu sein.

Ist es aber Zweck des § 30 EStG, Überschüsse aus der Veräußerung von Grundstücken zu besteuern, kann auch kein Grund erkannt werden, warum Steuerpflichtige, die Erlöse wegen einer stattgefundenen Umwidmung erzielen, anders behandelt werden sollen als Steuerpflichtige, bei denen Erlöse ohne Umwidmung erzielt werden. § 30 Abs 6a EStG scheint daher wegen Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz verfassungsrechtlich bedenklich.<sup>23)</sup>

## **i** Auf den Punkt gebracht

- Mit der Neuregelung des § 30 Abs 6a EStG (ebenso für Betriebsvermögen) werden die Einkünfte aus der Veräußerung von Grund und Boden um einen Zuschlag von 30 % erhöht, wenn eine Umwidmung ab dem 1. 1. 2025 stattgefunden hat.
- Eine Verschlechterung der Rechtslage für Veräußerungen von Grundstücken scheint auf Basis der Rechtsprechung des VfGH *per se* verfassungsrechtlich zulässig, da kein Vertrauensschutz auf die Beibehaltung einer Rechtslage besteht, die erst bei der Veräußerung eines Grundstücks schlagend wird.
- Soweit sich die Regelung auch auf Altvermögen iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG bezieht, scheint die Regelung insofern verfassungskonform, als nur eine Adaption einer

<sup>21)</sup> Eine höhere Besteuerung, als es dem Erlös entspricht, wäre nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ja nicht einmal anzudenken.

<sup>22)</sup> So ausdrücklich die ErlRV. Nachdem durch § 30 Abs 6a EStG die Bemessungsgrundlage erhöht wird, ist dies eine logische Folge.

<sup>23)</sup> Anderer Ansicht wohl Müller, Der Umwidmungszuschlag im betrieblichen und im außerbetrieblichen Bereich, SWK 23/24/2025, 1014 (1016).

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

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

---

### EAS-Auskunft 3457

## Immobilienveräußerungen im Ausland

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

MARTIN KLOKAR\*)



**Immobilienveräußerungen im Ausland führen in der Praxis oftmals zu Zweifelsfragen. Mit der kürzlich ergangenen EAS-Auskunft 3457 des BMF<sup>1)</sup> wurde eine wichtige Klarstellung zu solchen Grundstücksveräußerungen im Verhältnis zu Deutschland getroffen. Veräußert ein in Österreich ansässiger unbeschränkt Steuerpflichtiger eine in Deutschland belegene Immobilie, so hat Österreich aufgrund des DBA Deutschland auch im Fall einer doppelten Nichtbesteuerung keine Besteuerungsrechte auf den Veräußerungsgewinn aus der Immobilienveräußerung. Die Subject-to-Tax-Klausel ist auf diesen Sachverhalt mangels eines Qualifikationskonflikts nicht anwendbar.<sup>2)</sup> Dieser Beitrag nimmt diese Fallgestaltung zum Anlass, eine ertragsteuerliche**

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

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

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

---

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

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

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

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