



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/2091-W/08,
miterledigt RV/2077-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A-GmbH, in BRD, vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 10. Juni 2008 und 19. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 13. Mai 2008 und 29. April 2009 betreffend Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO zur Feststellung der Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zum 15. Februar 2008 sowie zum 15. Februar 2009 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Abzugsteuer gemäß § 99 Abs.1 Z 6 EStG iVm § 100 Abs 1 EStG beträgt zum Zeitpunkt 15. Februar 2008 € 2.256.454,19 und zum Zeitpunkt 15. Februar 2009 € 206.153,59.

Entscheidungsgründe

Die A-GmbH (Berufungswerberin, Bw.) mit Sitz in BRD verwaltet den Immobilienspezialfonds X-Fonds, an welchem mehrere in Österreich beschränkt steuerpflichtige Anleger beteiligt sind.

Für den Streitzeitraum beantragte die Bw. am 25. Februar 2008 hinsichtlich des Jahres 2008 bzw. am 5. März 2009 für Jänner 2009 die bescheidmäßige Festsetzung der Abzugssteuer gem. § 99 Abs 1 Z 6 EStG 1988.

Mit den angefochtenen Bescheiden wurde die Abzugssteuer vom Finanzamt (FA) mit € 2.372.029,69 für den Zeitraum 1-12/ 2008 bzw. mit € 217.460,23 für 1/2009 festgesetzt.

In den rechtzeitig einbrachten Berufungen wird die Festsetzung der Höhe nach bekämpft und ausgeführt, dass hinsichtlich der Anleger Versorgungskasse-D und Versorgungskasse-D2,

welche als Körperschaften des öffentlichen Rechts bzw. Zusatzversorgungskassen iSd § 5 Abs 1 Nr. 22 des dt. KStG von der deutschen KöSt befreit seien bzw. nicht der deutschen KöSt unterlägen, die Vorschreibung der Abzugssteuer EU-widrig sei.

Bei diesen beiden Anlegern handle es sich um Steuersubjekte die von der deutschen Ertragssteuer befreit seien und vergleichbare österreichische Versorgungseinrichtungen seien in Österreich ebenfalls von der Ertragsteuer befreit. Wären daher die obigen Anleger österreichische Versorgungskassen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, fiel für die auf diese Anleger entfallenden Einkunftssteile in Österreich keine Abzugs- oder andere Ertragssteuer an. Daraus ergebe sich unter Beachtung der einschlägigen Judikatur des EuGH (zB. Rs Stauffer, C-386/04) eine unzulässige Schlechterstellung der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft mit Sitz in der EU gegenüber einer vergleichbaren inländischen Körperschaft. Dies gelte auch und insbesondere für einen Quellensteuerabzug.

Es werde daher beantragt die Abzugssteuer für 2008 mit € 2.256.454,19 bzw. für Jänner 2009 mit € 206.153,59 festzusetzen.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) wurden die Satzung der Versorgungskasse-D2 sowie die Satzung der Versorgungskasse-D vorgelegt, die Bescheinigungen des zuständigen ausländischen Finanzamtes über die Befreiung von der deutschen Körperschaftsteuer (inkl. Befreiung von der Kapitalertragsteuer) gem. § 44 Abs 4 bzw. Abs.8 der deutschen Körperschaftsteuer. Zusätzlich wurde ein Gutachten eines Versicherungsmathematikers betreffend die Berechnung der satzungsgemäß vorgesehenen Zusatzrenten aus der Versorgungskasse-D2 vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist eine deutsche Kapitalanlagegesellschaft, die unter anderem das Immobilien Sondervermögen X-Fonds verwaltet. Letzterer ist ein offener deutscher Immobilien-Spezialfonds mit Liegenschaftsbesitz in Österreich.

Zwei Anleger nämlich die Versorgungskasse-D und Versorgungskasse-D2 in diesem Fonds sind für Kapitalerträge, die in der Zeit von 1. Jänner 2008 bis 31. Dezember 2010 zufließen von der deutschen KöSt befreit. Dieser Umstand wurde vom Bw. durch Vorlage von Bestätigungen der deutschen Steuerbehörden vom 31. August 2008 (Versorgungskasse-D2) bzw. 6. September 2009 (Versorgungskasse-D) nachgewiesen.

Für Erträge aus inländischen Immobilien aus diesem Fonds besteht seit 2003 für ausländische Anleger gem. § 98 Z5 lit.d EStG 1988 eine beschränkte Steuerpflicht, wobei diese im Wege einer 25%igen Abzugssteuer gem § 99 Abs 1 Z 6 EStG iVm § 100 Abs 1 EStG erhoben wird.

Im Streitzeitraum erzielte der X-Fonds im Geschäftsjahr 1. Oktober 2006 bis 30. September 2007 bzw. 1. Oktober 2007 bis 30. September 2008 jeweils Gewinne aus der Bewirtschaftung einer österreichischen Immobilie, welche infolge der Sonderregelung des InvestmentfondsG als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG einzuordnen sind. Für diese Gewinne war jeweils zum 15. Februar des Folgejahres die Abzugssteuer in Höhe von 25% einzubehalten und an das FA abzuführen.

Darstellung der Ergebnisse zum 15. Februar 2008

	Anteile	Einkünfte 2008	§ 99 für 2008
gesamt	7.347	€ 9.488.118,77	€ 2.372.029,69
Versorgungskasse-D	64	€ 77.390,47	€ 19.347,62
Versorgungskasse-D2	318	€ 384.911,53	€ 96.227,88
Summe Versorgungseinricht. ausl. KöR	382	€ 462.302,00	€ 115.575,50
verbleibend andere Anleger	6.965	€ 9.025.816,77	€ 2.256.454,19

Darstellung der Ergebnisse zum 15. Februar 2009

	Anteile	Einkünfte 1/2009	§ 99 für 1/2009
gesamt	7.347	€ 869.840,92	€ 217.460,23
Versorgungskasse-D	64	€ 7.577,24	€ 1.894,31
Versorgungskasse-D2	318	€ 37.649,32	€ 9.412,33
Summe Versorgungseinricht. ausl. KöR	382	€ 45.226,56	€ 11.306,64
verbleibend andere Anleger	6.965	€ 824.614,36	€ 206.153,59

Strittig ist bei auch betragsmäßig unstrittigem Sachverhalt die Frage, ob die Kapitalerträge hinsichtlich der beiden Anleger Versorgungskasse-D und Versorgungskasse-D2 wegen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts und unter Beachtung der Judikatur des EuGH steuerfrei zu stellen sind.

1. Versorgungskasse-D

Die dem UFS vorgelegte Satzung der Versorgungskasse-D lautet auszugsweise:

§ 2 Zweck

(1) Die Versorgungskasse-D hat den Zweck, nach den Bestimmungen dieser Satzung den Aufwand auszugleichen, der ihren Mitgliedern durch die Versorgung ihrer Beamtinnen und Beamten sowie deren Hinterbliebenen und durch die Unfallfürsorge für ihre Beamtinnen oder Beamten entsteht.

(2) Die Versorgungskasse stellt die Versorgungsleistungen fest und zahlt diese für die Mitglieder an die Versorgungsberechtigten aus. Sie berät ihre Mitglieder auf dem Gebiet des Beamtenversorgungsrechts.....

(4) Im Rahmen einer bestehenden Mitgliedschaft kann die Versorgungskasse für sonstige Bedienstete, denen aufgrund eines Dienstvertrages Anspruch auf beamtenrechtliche Versorgung zugesichert worden ist, die Berechnung und Zahlung von Versorgungsbezügen nach den Bestimmungen dieser Satzung vornehmen.

§ 10 Mitglieder

(1) Zum Beitritt berechtigt sind Gemeinden und Gemeindeverbände, die ihren Verwaltungssitz im Geschäftsbereich (§ 3) der Versorgungskasse haben.

(2) Der Beitritt ist der Kasse gegenüber in rechtsverbindlicher Form zu erklären. 2Über die Aufnahme eines Mitgliedes entscheidet der Verwaltungsausschuss, soweit nicht Pflichtmitgliedschaft vorgeschrieben ist.

(3) Die Versorgungskasse kann sonstige juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie rechtsfähige gemeinnützige oder unmittelbar gemeindlichen Zwecken dienende juristische Personen des privaten Rechts, die im Geschäftsbereich der Versorgungskasse ihren Sitz haben, als Mitglieder aufnehmen. Die Aufnahme setzt voraus, dass die Dienstbezüge und die Ansprüche auf Ruhegehalt und Hinterbliebenenversorgung der nicht im Beamtenverhältnis stehenden Dienstkräfte nach beamtenrechtlichen Grundsätzen geregelt sind. Die Versorgungskasse kann für die Aufnahme sonstiger juristischer Personen besondere Bedingungen festsetzen, insbesondere für den Fall ihrer Auflösung die Sicherstellung der laufenden Versorgungsbezüge verlangen.

(4) Die Versorgungskasse kann mit den kommunalen Spitzenverbänden in ihrem Geschäftsbereich zur Sicherstellung der Versorgungsanswartschaften ihrer angemeldeten Bediensteten und der Versorgungsansprüche ihrer Versorgungsberechtigten eine besondere Regelung vereinbaren. Die Vereinbarung bedarf der Genehmigung des Verwaltungsausschusses.

(5) Die Aufnahme eines freiwilligen Mitglieds kann mit Zustimmung des Verwaltungsausschusses von der Erfüllung besonderer Bedingungen abhängig gemacht werden, insbesondere davon, dass für die eingebrachten Versorgungsanwartschaften angemessene Einmalzahlungen geleistet werden.

§ 14 Von der Mitgliedschaft erfasste Beamtinnen und Beamte

(1) Die Mitgliedschaft in der Versorgungskasse bezieht sich auf alle Beamtinnen und Beamte (und sonstige Bediensteten, die Anwartschaft auf Versorgung nach beamtenrechtlichen Grundsätzen haben oder denen nach diesen Grundsätzen Versorgung gewährt werden kann) ohne Unterschied, ob die Beamtinnen oder Beamten auf Lebenszeit, auf Zeit oder auf Probe angestellt sind. Beamtinnen und Beamte auf Widerruf können angemeldet werden.

(2) Von der Anmeldung ausgeschlossen sind Versorgungsberechtigte und deren Hinterbliebene, die bereits vor Beginn der Mitgliedschaft vorhanden sind. Der Verwaltungsausschuss kann in begründeten Fällen Ausnahmen zulassen.

(3) Der in Abs. 1 angesprochene Personenkreis ist der Versorgungskasse unverzüglich anzumelden. Tritt der Versorgungsfall vor dem Eingang der Anmeldung ein, so kann die Versorgungskasse die Übernahme von Leistungen ablehnen.

§ 16 Regelleistungen

(1) Die Versorgungskasse übernimmt sämtliche Versorgungsleistungen, die von dem Mitglied nach den jeweils für die Dienstverhältnisse geltenden beamten- und versorgungsrechtlichen Bestimmungen oder arbeitsvertraglichen Regelungen, die sich im Rahmen versorgungsrechtlicher Bestimmungen halten, zu erbringen sind.

(2) Die Versorgungskasse zahlt das Kindergeld nach dem Einkommenssteuergesetz. Das ausbezahlte Kindergeld wird mit der insgesamt abzuführenden Lohnsteuer verrechnet.

(3) 1Die Versorgungskasse übernimmt ferner die Leistungen, welche die Mitglieder im Rahmen des nach Ehescheidungen stattfindenden Versorgungsausgleichs an die Rentenversicherungsträger zu erbringen haben. 2Abs. 4 findet entsprechende Anwendung. In den Fällen des § 58 BeamtVG haben die Mitglieder die zur Abwendung der Kürzung der Versorgungsbezüge gezahlten Kapitalbeträge an die Versorgungskasse abzuführen.

(4) a) Von dem Ruhegehalt, das einer Beamtin oder einem Beamten auf Zeit nach Ablauf der Amtsperiode zu gewähren ist, übernimmt die Versorgungskasse für jedes volle Amtsjahr sowie für jedes volle Kalenderjahr im Laufbahnbeamtenverhältnis bei dem Mitglied (Amts- und Laufbahnzeiten in einem Jahr werden zusammengerechnet) einen Anteil von 1/18 unter der Voraussetzung, dass die Beamtin oder der Beamte während dieser Zeiten bei der Versorgungskasse angemeldet war und entsprechend Umlagen entrichtet wurden. Amts- und Laufbahnzeiten bei einem anderen Mitglied der Versorgungskasse oder einem Mitglied einer anderen Versorgungskasse bei der Gegenseitigkeit gewährleistet ist, werden ebenfalls berücksichtigt. Der von der Versorgungskasse zu übernehmende Ruhegehaltsanteil bleibt bestehen, wenn die Beamtin oder der Beamte zu einem späteren Zeitpunkt dienstunfähig wird.

b) Für Wahlbeamtinnen und -beamte, die bei der erstmaligen Anmeldung bei der Versorgungskasse das 55. Lebensjohrvollendet haben, gilt Buchstabe a) mit der Einschränkung, dass die Versorgungskasse nur dann die Versorgungsbezüge oder -anteile übernimmt, wenn das Amtsverhältnis aus dem die Versorgungsbezüge gezahlt werden, mindestens eine Wahlperiode bestand. Soweit die Versorgungskasse keine Versorgungsbezüge oder -anteile übernimmt, und auch keine Nachversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung erfolgt, sind dem Mitglied die gezahlten Umlagen zinslos zuerstaten.

c) Das Ruhegehalt für eine Beamtin oder einen Beamten auf Zeit wird voll übernommen, wenn während der Amtszeit wegen dauernder Dienstunfähigkeit eine Versetzung in den Ruhestand erfolgt.

d) Die Hinterbliebenenversorgung wird in voller Höhe übernommen.

(5) 1 Vor Bewilligung von Kann-Leistungen an Beamtinnen und Beamte oder ihre Hinterbliebenen sowie vor vertraglicher Übernahme von Anteilen an der Ruhegehalts- und Hinterbliebenenversorgung hat das Mitglied die Zustimmung der Versorgungskasse einzuholen. Anderenfalls kann die Versorgungskasse die Übernahme von Leistungen ablehnen.

(6) Nicht übernommen werden

- a) Versorgungsbezüge im einstweiligen Ruhestand;*
- b) Versorgungsbezüge für abgewählte Wahlbeamtinnen und Beamte auf Zeit bis zum Ablauf der Amtszeit, längstens bis zum vorherigen Eintritt in den Ruhestand oder der Entlassung;*
- c) Übergangsbezüge (Übergangsgeld und –gehalt)*
- d) Leistungen nach den Beihilfeverordnungen*
- e) Bezüge für den Sterbemonat und Sterbegeld für eine/n im Dienst verstorbene/n Beamtin oder Beamten;*
- f) Unfallfürsorge für Ehrenbeamtinnen und -beamte.*

(7) Für Mitglieder, die der Versorgungskasse nur im Rahmen der Unfallfürsorge angehören, beschränken sich die Leistungen auf

- a) die Kosten der ersten Hilfeleistung;*
- b) die Kosten des Heilverfahrens;*
- c) den Unfallausgleich;*
- d) die Unterhaltsbeiträge;*
- e) die einmalige Unfallentschädigung.*

§ 17 Festsetzung von Versorgungsbezügen

(1) Für die Festsetzung der ruhegehaltfähigen Dienstbezüge sind die beamten- und besoldungsrechtlichen Vorschriften maßgebend.

(2) Als ruhegehaltfähig werden die Dienstzeiten, die nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen anzurechnen sind oder angerechnet werden sollen, von der Versorgungskasse anerkannt.

(3) Zeiten, deren Anrechnung eine Kann-Vorschrift zu Grunde liegt, werden nur berücksichtigt, wenn die Versorgungskasse der Anrechnung zugestimmt hat und das Mitglied für jedes zur Anrechnung kommende volle Dienstjahr einen zusätzlichen Beitrag (§ 24 Abs. 8) zahlt.

(4) Für Mitglieder, bei denen der Versorgungsaufwand im Wege der Erstattung ausgeglichen wird, kann die Versorgungskasse Ausnahmen zulassen.

§ 23 Beitrittsgeld

(1) Jedes neue Mitglied hat ein Beitrittsgeld zu zahlen. Tritt die neue Mitgliedschaft lediglich infolge einer Änderung des räumlichen Bereichs der Versorgungskasse ein, so entfällt die Verpflichtung zur Zahlung eines Beitrittsgeldes. Das Gleiche gilt, wenn eine neu gebildete Körperschaft Mitglied wird, in welche wenigstens ein bisheriges Mitglied eingegliedert wurde.

(2) Das Beitrittsgeld wird auf die Dauer von zehn Jahren in Form eines Zuschlages von 1 v.H. des jeweiligen umlagepflichtigen Dienst Einkommens erhoben. Die einzelnen Raten werden zu Beginn des Geschäftsjahres fällig.

(3) Von den Mitgliedern, die sich nur an der Unfallfürsorge beteiligen wollen, ist ein Beitrittsgeld nicht zu entrichten.

§ 24 Umlageverfahren

(1) Zur Bestreitung ihrer laufenden Verpflichtungen aus der Satzung sowie der Verwaltungskosten erhebt die Versorgungskasse von ihren Mitgliedern eine Umlage, deren Bemessungssatz sich aus dem Verhältnis des Finanzbedarfs zu den umlagepflichtigen jährlichen Dienst Einkommen und Versorgungsbezügen der von der Mitgliedschaft erfassten Beamtinnen

und Beamten sowie Versorgungsberechtigten errechnet. Der Umlagesatz wird für die Dauer von fünf Jahren (Deckungsabschnitt) festgesetzt. Grundlage für die Festsetzung sind versicherungsmathematische Berechnungen; um einen kontinuierlichen Verlauf der Umlagesätze zu gewährleisten, soll bei der Festsetzung des Umlagesatzes für den Deckungsabschnitt dem Umlagesatz Rechnung getragen werden, der sich bei einem zeitlich unbegrenzten Deckungsabschnitt ergeben würde. Der Umlagesatz ist während des Deckungsabschnitts zu prüfen, wenn sich die Voraussetzungen, von denen die zugrunde liegenden versicherungsmathematischen Berechnungen ausgehen, wesentlich verändert haben.

(2) Umlagepflichtig ist/sind

a) bei Beamtinnen und Beamten das Grundgehalt der Endstufe der jeweiligen Besoldungsgruppe, die ruhegehaltfähigen Zulagen und der Familienzuschlag der Stufe 1, der Grundbetrag der laufenden monatlichen Sonderzahlung nach dem Landesbesoldungsgesetz Rheinland-Pfalz, berechnet auf der Grundlage der ruhegehaltfähigen Dienstbezüge aus der Endstufe der jeweiligen Besoldungsgruppe einschließlich Familienzuschlag nach Stufe 1;

b) bei Beamtinnen und Beamten, die ohne Fortzahlung der Dienstbezüge beurlaubt sind, die unter a) genannten Bezüge zur Hälfte, wenn die Zeit der Beurlaubung nicht ruhegehaltfähig ist;

c) für teilzeitbeschäftigte Beamtinnen und Beamte vermindert sich die Umlagebemessungsgrundlage im Verhältnis der genehmigten ermäßigten Arbeitszeit zur regelmäßigen Arbeitszeit, jedoch höchstens um 50 v.H., soweit nicht die Teilzeitbeschäftigung in einem anderen Umfang ruhegehaltfähig ist. Hat die teilzeitbeschäftigte Beamtin oder der teilzeitbeschäftigte Beamte bei Beginn der Teilzeitbeschäftigung eine ruhegehaltfähige Dienstzeit von 10 Jahren noch nicht erreicht, bleibt die volle Umlagepflicht bis zum Erreichen einer ruhegehaltfähigen Dienstzeit von 10 Jahren bestehen. Das Gleiche gilt für teildienstfähige Beamtinnen und Beamte;

d) bei Beamtenanwärterinnen und -anwärtern die Anwärterbezüge (Anwärtergrundbetrag, -verheiratenzuschlag, -sonderzuschläge);

e) für im einstweiligen Ruhestand befindliche Beamtinnen und Beamte das vor Anwendung von Ruhens- und Anrechnungsvorschriften zustehende Ruhegehalt, soweit die Zeit des einstweiligen Ruhestandes ruhegehaltfähig ist. Das Gleiche gilt für abgewählte Wahlbeamtinnen und Wahlbeamte auf Zeit;

f) für sonstige Versorgungsberechtigte, die von der Versorgungskasse gezahlten Versorgungsbezüge;

g) die von der Versorgungskasse aufgrund eines Versorgungsausgleichs nach Ehescheidung an den Rentenversicherungsträger zu erbringenden Leistungen, soweit nicht ein zur Abwendung der Kürzung der Versorgungsbezüge gezahlter Kapitalbetrag an die Versorgungskasse abgeführt worden ist;

h) die Nachversicherungsbeiträge an die gesetzliche Rentenversicherung oder eine berufsständische Versorgungseinrichtung, soweit ihre Fälligkeit durch den Wechsel in eine versicherungspflichtige Beschäftigung beim gleichen Dienstherrn ausgelöst wurde. Dies gilt nicht beim Ausscheiden aus einem Beamtenverhältnis auf Widerruf. Die Bezüge nach den Buchstaben a) bis d) sind auf volle Euro aufzurunden.

.....

§ 25 Versorgungsanteil eines Dritten

(1) Ist ein Dritter kraft Gesetzes oder Vertrages einem Mitglied gegenüber verpflichtet, einen Anteil der Versorgung zu tragen, so ist dieser Anteil an die Versorgungskasse insoweit abzuführen, als die Versorgungskasse die Versorgungsbezüge übernommen hat.

.....

§ 26

(1) Die Umlage wird gegen Ende eines jeden Geschäftsjahres nach den umlagepflichtigen Diensteinkommen der aktiven

Bediensteten nach dem Stand vom 1. Juli und den im Geschäftsjahr von der Versorgungskasse übernommenen Versorgungsbezügen festgestellt. Neuanmeldungen und Abgänge nach dem Stichtag werden anteilmäßig berücksichtigt. Die Nachweisungen über die aktiven Bediensteten am Stichtag sind von den Mitgliedern zu bestätigen.

.....

§ 29 Versorgungsrücklage nach § 14a Bundesbesoldungsgesetz

(1) Bei der Versorgungskasse wird in der Zeit vom 01. Januar 1999 bis 31. Dezember 2013 eine Versorgungsrücklage gemäß §14 a Bundesbesoldungsgesetz gebildet.....Als Bemessungsgrundlage werden dabei die Bezüge der angemeldeten Bediensteten nach § 24 Abs. 2 nach dem zum Umlagestichtag (§ 24 Abs. 3 Satz 1) maßgebenden Verhältnissen und die der Versorgungsanpassung unterliegenden Bezüge der Versorgungsberechtigten zugrunde gelegt, soweit sie dem Grunde nach zur Bildung der Versorgungsrücklage nach § 14 a Bundesbesoldungsgesetz heranzuziehen sind.

(2) Die Beteiligung an der Versorgungsrücklage bezieht sich auf alle angemeldeten Beamtinnen und Beamte sowie Versorgungsberechtigte und auf Amtshilfe- und Beteiligungsfälle.

.....

(4) Die der Versorgungsrücklage zugeführten Beträge werden von der Versorgungskasse verzinslich angesammelt und stehen nach dem Ende der Zuführungspflicht den beteiligten Dienstherren ab dem 01. Januar 2014 ausschließlich zur schrittweisen Entlastung von ihren Versorgungsaufwendungen zur Verfügung. Der Wert ihrer Beteiligung an der Versorgungsrücklage bestimmt sich nach der Höhe der von ihnen zugeführten Beträge und der Erträge aus der Anlage der Rücklagemittel.

§ 30 Rücklage

(1) Um größere Schwankungen des Umlagesatzes zu vermeiden und um die rechtzeitige Leistung von Aufwendungen sicherzustellen, ist eine Rücklage zu bilden.

(2) Die Rücklage soll ein Viertel des Versorgungsaufwandes der letzten drei Jahre und des zweifachen Verwaltungskostenaufwandes des letzten Geschäftsjahres betragen.

(3) In die Rücklage fließen:

- a) die Einmalzahlungen nach § 10 Abs. 5;*
- b) die Erstattungen nach § 12 Abs. 6;*
- c) die Beitrittsgelder nach § 23;*
- d) die Beiträge nach § 24 Abs. 8;*
- e) die Überschüsse durch Aufrundung der Jahresumlage nach § 26 Abs. 2;*
- f) die Zuschläge zur Umlage als Risikozuschlag für die Übernahme der Anwartschaften und Versorgungsbezüge bei Auflösung einer Mitgliedskörperschaft oder eines -verbandes ohne Rechtsnachfolger.*

.....

§ 30a Anlagebestimmungen

Die Anlage der Rücklagen kann auch in Aktien enthaltende Spezialfonds nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 09. September 1998 erfolgen. Innerhalb der Fondsanlagen sind die Maßgaben des § 54a Abs.2 Nr. 5 in Verbindung mit § 54a Abs. 4 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992, zuletzt geändert durch Gesetz vom 09. Juni 1998, zu beachten.

§ 32 Schließung und Auflösung der Kasse

(1) Die Absicht, die Kasse zu schließen oder aufzulösen, ist mindestens ein Jahr vorher im Staatsanzeiger für das Land Bundesland1 und im Staatsanzeiger für das Land Bundesland2 zu veröffentlichen.

(2) Die Schließung der Kasse hat zur Folge, dass von diesem Zeitpunkt an keine neuen Mitglieder mehr aufgenommen werden und die Mitglieder keine weiteren Beamtinnen und Beamten sowie Versorgungsberechtigte mehr anmelden können.

(3) Die Auflösung der Kasse hat zur Folge, dass von diesem Zeitpunkt an Versorgungsbezüge nicht mehr gezahlt bzw. erstattet werden.

(4) Im Falle der Auflösung wird das Vermögen der Versorgungskasse auf die vorhandenen Mitglieder nach dem Verhältnis des Umlageaufkommens des letzten Geschäftsjahres verteilt.

Wie aus der Satzung ersichtlich, wurden in die Versorgungskasse-D die aus Pflichtbeiträgen der öffentlich Bediensteten resultierenden **gesetzlichen** Ruhegenuss- und Versorgungsansprüche zum Zwecke der Risikostreuung und Kostenminimierung für die beteiligten Gemeinden ausgelagert.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 2 KStG sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 21 Abs. 2 KStG erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 2 und 3 auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt gemäß § 21 Abs. 2 Z. 3 nicht für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren gemäß § 93 Abs. 3 des EStG 1988, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen sind.

Gemäß § 93 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 sind Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren Kapitalerträge aus Anteilscheinen an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge.

Gemäß § 94 Z. 6 lit. c EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) keine Kapitalertragsteuer abzuziehen bei Einkünften beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, wenn es sich um Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 und des § 93 Abs. 3 handelt, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen sind.

Inländische Körperschaften öffentlichen Rechts sind daher mit ihren Kapitalerträgen aus Anteilscheinen an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen sind, steuerbefreit. Eine Abzugssteuer wird nicht erhoben.

Demgegenüber gilt für ausländische Körperschaften öffentlichen Rechts Folgendes:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG sind beschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 KStG gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG, dass sich die Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988 erstreckt.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z. 5 lit. d) EStG unterliegen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3) nur Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27, wenn es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes aus Immobilien handelt, wenn diese Immobilien im Inland gelegen sind.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 6 EStG in der bis 3.8.2006 geltenden Fassung wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugssteuer) bei Einkünften im Sinne des § 98 Z. 5 lit. d, soweit es sich nicht um Immobilien eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt, dessen Anteile im In- oder Ausland öffentlich angeboten werden.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 6 EStG in der ab 3.8.2006 geltenden Fassung wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugssteuer) bei Einkünften im Sinne des § 98 Abs. 1 Z. 5 lit. d, soweit es sich um Immobilien eines Immobilienfonds handelt, dessen Anteile im In- oder Ausland sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht nicht an einen unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

Gemäß § 24 Abs. 2 KStG gilt die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des EStG 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat.

Gemäß § 102 Abs. 1 Z. 3 EStG sind u.a. Einkünfte, von denen eine Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z. 1, 3, 4, 5 oder 6 zu erheben ist, über Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer zu veranlagern.

Während daher im Fall von inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts hinsichtlich der gegenständlichen Kapitalerträge weder eine Steuerpflicht besteht noch eine Abzugssteuer erhoben wird, wird im Fall von ausländischen Körperschaften öffentlichen Rechts hinsichtlich der aus einer vergleichbaren Kapitalveranlagung erzielten Kapitalerträge eine Abzugssteuer von 25 % erhoben, die auch im Wege der Veranlagung nach den geltenden innerstaatlichen Bestimmungen zu keiner Gutschrift führt.

Nach der Judikatur des EuGH fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten, diese müssen ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rz15 und die dort zitierte Judikatur).

Es ist gegenständlich zu prüfen, ob die auf Kapitalerträge deutscher Körperschaften öffentlichen Rechts, die deren Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen zuzurechnen sind, anzuwendende Abzugsbesteuerung mit dem Recht der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere mit der Kapitalverkehrsfreiheit, vereinbart werden kann.

Gemäß Artikel 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, in der Folge EG-Vertrag, (ex-Artikel 56 EGV) sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Gemäß Artikel 65 Abs. 1 (ex-Artikel 58 EGV) leg. cit. berührt Artikel 63 nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

- a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,
- b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

Gemäß § 65 Abs. 3 dürfen die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen.

Der EG-Vertrag gewährleistet die Freiheit des Kapitalverkehrs, indem er alle ungerechtfertigten Beschränkungen verbietet (Art 63 EG-Vertrag). Damit ein Kapitalverkehr den Schutz des EG-Vertrages erhält, muss ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegen. Da die Begriffe Kapital- und Zahlungsverkehr in Art 63 EG-Vertrag nicht näher definiert sind, wird nach ständiger Rechtsprechung die Nomenklatur für den Kapitalverkehr gemäß der Richtlinie 88/361/EWG als Auslegungshinweis für den Begriff des Kapitalverkehrs herangezogen (EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rn 22). Gemäß Anhang I der genannten Richtlinie gehören auch Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland zu den aufgezählten Kapitalbewegungen. Daraus folgt, dass sowohl das Eigentum an einem Grundstück, als auch dessen Nutzung unter den freien Kapitalverkehr fallen (EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rn 24). Als juristische Person aus einem Mitgliedsstaat der EU fällt die Bw. auch unter den

persönlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (vgl. UFS vom 30.9.2009, RV/2343-W/05).

Um festzustellen, ob die nationale Regelung zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne des Art 63 EG-Vertrag führt, ist zunächst zu prüfen, ob die Anwendung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr stärker einengt als den innerstaatlichen.

Dass die Steuerbefreiung nur für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren gemäß § 93 Abs. 3 des EStG 1988 gewährt wird, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts zuzurechnen sind, beeinträchtigt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat liegt. Diese Ungleichbehandlung ist geeignet, im EU-Ausland ansässige Körperschaften öffentlichen Rechts von der Kapitalanlage in österreichische Immobilien über einen ausländischen Immobilienspezialfonds abzuhalten. Sie macht aber auch die Kapitalanlage in inländische Immobilien durch Immobilienspezialfonds im Ausland weniger attraktiv und ist daher geeignet, auch in das Recht der Kapitalanlagegesellschaften, Kapital anzusammeln, einzugreifen, zumal die gegenständliche Körperschaft öffentlichen Rechts in Deutschland mit ihren entsprechenden Kapitalerträgen steuerbefreit ist.

Es ist zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des EG-Vertrages gerechtfertigt werden kann.

Aus Art 65 Abs. 3 EG-Vertrag ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt, nur dann mit den Bestimmungen des EG-Vertrages vereinbar ist, wenn sie weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

Bei einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts ist die einzige Voraussetzung, dass die Erträge einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zuzurechnen sind.

Betrachtet man die oben zitierten Bestimmungen der Versorgungskasse-D ist zu erkennen, dass sich gleichartige Versorgungseinrichtungen auch von inländischen öffentlichen Rechtsträgern – insbesondere von Kammern der selbständig Erwerbstätigen – unterhalten werden.

Sinn und Zweck der inländischen, wie auch der hier strittigen ausländischen, Einrichtung/en ist die die Versorgung von dem öffentlichen Rechtsträger zuzurechnenden Bediensteten/Mitgliedern und deren Hinterbliebenen im Fall der Berufsunfähigkeit, des Alters und des Ablebens. Ein wesentlicher Unterschied der österreichischen und der deutschen

Kammern oder ihrer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen, der eine Vergleichbarkeit ausschließen würde, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich.

Die nationale Steuerregelung ist nur dann mit den Bestimmung des EG-Vertrages vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, wie die Bekämpfung der Steuerhinterziehung, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, gerechtfertigt ist.

Folgende Gründe sprechen im vorliegenden Fall gegen das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes:

- Bekämpfung der Steuerhinterziehung und Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle: Im Fall von Immobilieninvestitionen in österreichische Liegenschaften im Weg eines EU-Immobilienfonds, der ausländischen aufsichtsrechtlichen Bestimmungen unterliegt, kann das Risiko der Steuerhinterziehung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden. Auch die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle ist jedenfalls durch die erhöhte Mitwirkungspflicht im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten und nicht zuletzt durch die Amtshilfemöglichkeiten gewährleistet.

- Kohärenz: Sinn der gegenständlichen Regelung ist, dass das zur Finanzierung der Leistungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen verwendete Vermögen bzw. die Einkünfte daraus steuerlich möglichst unbelastet bleiben sollen, weil die daraus bezogenen Leistungen in den Händen der Empfänger der Einkommensbesteuerung unterliegen. Damit wird eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden. Der Umstand, dass im Fall ausländischer Körperschaften öffentlichen Rechts der Steuerertrag aus der Besteuerung der ausgezahlten Leistungen nicht der Republik Österreich zufällt, rechtfertigt nicht, die aus Österreich abfließenden Kapitalerträge einer diskriminierenden Besteuerung zu unterziehen. Der Verlust des Steueraufkommens aus der Besteuerung der bezogenen Leistungen vermag keine Diskriminierung zu rechtfertigen, zumal hierdurch eine Art wirtschaftlicher Doppelbesteuerung ausgelöst würde (vgl. UFS vom 30.9.2009, RV/2343-W/05 unter Hinweis auf Walter Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht S 258 ff zu den ausländischen Pensionskassen).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann die Verringerung von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann.

Der UFS geht daher in derartig gelagerten Fällen (UFS 14. Dezember 2009, RV/1940-W/07) von einer EU-widrigen Diskriminierung der ausländischen Körperschaft öffentlichen Rechts aus, weil unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden. Es

ist kein Grund ersichtlich, warum eine österreichische Immobilieninvestition über einen ausländischen Immobilienfonds durch eine inländische Körperschaft öffentlichen Rechts, deren Erträge einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zuzurechnen sind, nicht mit einer österreichischen Immobilieninvestition über einen ausländischen Immobilienfonds durch eine ausländische, in der EU-ansässige Körperschaft öffentlichen Rechts vergleichbar sein soll, deren Erträge einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zuzurechnen sind.

2. Versorgungskasse-D2:

Laut der dem UFS vorgelegten Satzung der Versorgungskasse-D2 (Kasse) ist diese ein Sondervermögen der unter Punkt 1. dieser Bescheidebegründung (siehe oben) untersuchten Versorgungskasse-D. Die Kasse hat gem § 1 ihrer Satzung die Aufgabe den Beschäftigten ihrer Mitglieder eine **zusätzliche Alters-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenversorgung** zu gewähren. Im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung steht die Kasse den Mitgliedern und den Beschäftigten auch für eine freiwillige Versicherung nach einem Punktemodell offen.

Die Satzung lautet auszugsweise:

§ 30 Rentenarten

Die Kasse zahlt als Betriebsrenten:

- a) Altersrenten für Versicherte,*
- b) Erwerbsminderungsrenten für Versicherte,*
- c) Hinterbliebenenrenten für Witwen, Witwer und Waisen der Versicherten.*

§ 31 Versicherungsfall und Rentenbeginn

Der Versicherungsfall tritt am Ersten des Monats ein, von dem an der Anspruch auf gesetzliche Rente wegen Alters als Vollrente bzw. wegen teilweiser oder voller Erwerbsminderung besteht. Der Anspruch ist durch Bescheid des Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung nachzuweisen. Den in der gesetzlichen Rentenversicherung Versicherten, die bei Eintritt des Versicherungsfalles nach Satz 1 die Wartezeit nach § 32 erfüllt haben, wird auf ihren schriftlichen Antrag von der Kasse eine Betriebsrente gezahlt.

Die Betriebsrente beginnt – vorbehaltlich des § 39 – mit dem Beginn der Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung.

§ 33 Höhe der Betriebsrente

(1) Die monatliche Betriebsrente errechnet sich aus der Summe der bis zum Beginn der Betriebsrente (§ 31 Satz 4) erworbenen Versorgungspunkte (§§ 34, 72 Abs. 1 Satz 2), multipliziert mit dem Messbetrag von vier Euro.

(2) Die Betriebsrente wegen teilweiser Erwerbsminderung beträgt die Hälfte der Betriebsrente, die sich nach Absatz 1 bei voller Erwerbsminderung ergeben würde.

(3) Die Betriebsrente mindert sich für jeden Monat, für den der Zugangsfaktor nach § 77 SGB VI herabgesetzt ist, um 0,3 v.H., höchstens jedoch um insgesamt 10,8 v.H.

§ 34 Versorgungspunkte

(1) Versorgungspunkte ergeben sich'

- a) für das Zusatzversorgungspflichtige Entgelt (§ 62),*
- b) für Altersvorsorgezulagen im Sinne des Abschnitts XI EStG (§ 34a),*

c) für soziale Komponenten (§ 35) und
d) als Bonuspunkte (§ 66).

Die Versorgungspunkte nach Satz 1 Buchst. a und b werden jeweils zum Ende des Kalenderjahres bzw. zum Zeitpunkt der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses festgestellt und dem Versorgungskonto gutgeschrieben; die Feststellung und Gutschrift der Bonuspunkte erfolgt zum Ende des folgenden Kalenderjahres. Versorgungspunkte werden jeweils auf zwei Nachkommastellen gerundet.....

(2) Die Anzahl der Versorgungspunkte für ein Kalenderjahr nach Absatz 1 Satz 1 Buchst. a ergibt sich aus dem Verhältnis eines Zwölftels des Zusatzversorgungspflichtigen Jahresentgelts zum Referenzentgelt von 1.000 Euro, multipliziert mit dem Altersfaktor (Absatz 3); dies entspricht einer Beitragsleistung von vier v.H. des Zusatzversorgungspflichtigen Entgelts.....

(3) Der Altersfaktor in der Pflichtversicherung beinhaltet eine jährliche Verzinsung von 3,25 v.H. während der Anwartschaftsphase und von 5,25 v.H. während des Rentenbezuges und richtet sich nach der folgenden Tabelle; dabei gilt als Alter die Differenz zwischen dem jeweiligen Kalenderjahr und dem Geburtsjahr:.....

Hinsichtlich des Leistungsumfanges der Versorgungskasse-D2 ist erkennbar, dass sich diese Form der Beamtenversorgung von der gesetzlichen Pensionsversicherung dadurch unterscheidet, dass sie die allgemeine gesetzliche Sozialversicherung mit der betrieblichen Altersvorsorge kombiniert, wobei in die Versicherung jeweils in bestimmter Prozentsatz des letzten Gehalts geleistet wird.

Soweit die Kasse die aus der Pflichtversicherung resultierenden Ansprüche der Bediensteten ihrer öffentlich rechtlichen Mitglieder abdeckt, wird auf die Ausführungen unter 1. Versorgungskasse-D verwiesen.

Hinsichtlich jener Leistungen die über das Ausmaß der gesetzlichen Pflichtversicherung hinausgehen ist ein Vergleich mit der Behandlung inländischer Pensionskassen anzustellen.

Gemäß § 5 Z. 7 KStG 1988 sind Pensions-, Unterstützungs- und Mitarbeitervorsorgekassen nach Maßgabe des § 6 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Gemäß § 6 Abs. 1 KStG 1988 (in der Fassung vor dem BGBl I Nr. 52/2009) sind Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes hinsichtlich des einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft zuzurechnenden Teiles des Einkommens von der Körperschaftsteuer befreit, wenn die Pensionszusagen 80% des letzten laufenden Aktivbezuges nicht übersteigen; [...]. Das Überschreiten der genannten Grenze ist unbeachtlich, wenn es auf eine Verminderung des Arbeitslohnes aus wirtschaftlich beachtlichen Gründen in den letzten Aktivitätsjahren zurückzuführen ist.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 3 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 die Steuerpflicht auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird.

Gemäß § 94 Z 6 lit. c EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 und des § 93 Abs. 3, bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 die innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft einer befreiten Pensions- oder Mitarbeiter-Vorsorgekasse, nachweislich zuzurechnen sind, keine Kapitalertragsteuer abzuführen.

Gemäß § 98 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) nur Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27, wenn es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes aus Immobilien handelt, wenn diese Immobilien im Inland gelegen sind.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften im Sinne des § 98 Z 5 lit. d, soweit es sich nicht um Immobilien eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt, dessen Anteile im In- oder Ausland öffentlich angeboten werden durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

§ 5 Z. 7 KStG 1988 enthält Körperschaftsteuerbefreiungen für Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes. Gemäß § 6 Abs. 1 KStG 1988 (idF vor dem BGBl. I Nr. 52/2009) sind Pensionskassen hinsichtlich des einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft zuzurechnenden Teiles des Einkommens von der Körperschaftsteuer befreit, wenn die Pensionszusagen 80% des letzten laufenden Aktivbezuges nicht übersteigen. Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 3 KStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften soweit sie nach § 5 KStG 1988 von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 beschränkt steuerpflichtig. Gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 2 und 3 auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wurde.

Da gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 iVm. § 94 Z. 6 EStG 1988 auch Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 3 KStG 1988 befreit sind, geht die Befreiung über die sonst aus § 5 KStG 1988 zu gewinnende Steuerbefreiung hinaus. Die Kapitalerträge sind auch von der KEST freigestellt.

Dem Wortlaut des § 5 KStG folgend, handelt es sich um eine Befreiung "von der unbeschränkten Steuerpflicht". Daher sind alle Körperschaften, die nicht unter die von § 1 Abs. 2 KStG angeordnete "unbeschränkte Steuerpflicht" fallen, also alle beschränkt Steuerpflichtigen nach § 1 Abs. 3 KStG von der Anwendbarkeit dieses Befreiungskataloges ausgeschlossen.

Im Ausland errichtete Pensionskassen sind von der Steuerbegünstigung stets ausgenommen, da das Körperschaftsteuergesetz an das Pensionskassengesetz anknüpft und eine Pensionskasse gem. § 6 PensionskassenG nur als Aktiengesellschaft mit Sitz im Inland betrieben werden darf.

Die ausländische Pensionskasse kann, wenn sie eine der in den verschiedenen Tatbeständen des § 5 KStG angeführten Tätigkeiten entfaltet und alle darin genannten Kriterien für die Begünstigung erfüllt, wegen ihrer fehlenden unbeschränkten Steuerpflicht oder auch nur wegen ihres fehlenden inländischen Sitzes nicht befreit werden. Sie unterliegt mit ihren auf dem inländischen Kapitalmarkt erzielten Kapitalerträgen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 EStG iVm. § 93 EStG der Kapitalertragsteuer. Nur unbeschränkte körperschaftsteuerpflichtige Pensionskassen, also Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland kommen in den Genuss der Befreiung von der Kapitalertragsteuer.

Nach der Judikatur des EuGHs fallen zwar die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten, diese haben aber ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben (vgl. EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rz15 mit dort zit. Jud.).

Der EG-Vertrag gewährleistet die Freiheit des Kapitalverkehrs, indem er alle ungerechtfertigten Beschränkungen verbietet (Art 56 EG-Vertrag). Damit ein Kapitalverkehr den Schutz des EG-Vertrages erhält, muss ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegen. Da die Begriffe Kapital- und Zahlungsverkehr in Art 56 EG-Vertrag nicht näher definiert sind, wird nach ständiger Rechtsprechung die Nomenklatur der Richtlinie 88/361/EWG als Auslegungshinweis für den Begriff des Kapitalverkehrs angewendet (EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rn 22). Gemäß Anhang I der genannten Richtlinie gehören auch Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland zu den aufgezählten Kapitalbewegungen. Daraus folgt, dass sowohl das Eigentum an einem Grundstück, als auch dessen Nutzung unter den freien Kapitalverkehr fallen (EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rn 24). Als juristische Person aus einem Mitgliedsstaat der EU fällt die Bw. auch unter den persönlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.

Zu prüfen ist daher auch für diesen Anleger der Bw., ob die nationale Regelung zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne des Art 56 EG-Vertrages führt bzw., ob die Anwendung dieser Regel den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr stärker einengt als den innerstaatlichen, bzw. bejahendenfalls ob ein Rechtfertigungsgrund für eine Einschränkung vorliegt.

Dass die Steuerbefreiung des § 5 Z 7 KStG iVm § 6 KStG iVm § 21 Abs 2 Z 3 KStG nur für die Kapitaleinkünfte nur zugunsten einer inländischen Pensionskasse gilt, beeinträchtigt eine Pensionskasse, deren Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat liegt. Diese Ungleichbehandlung ist geeignet, im EU-Ausland ansässige Pensionskassen von der Kapitalanlage in österreichische Immobilien über einen ausländischen Immobilienspezialfonds abzuhalten.

Aus Art 58 Abs. 3 EG-Vertrag ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt, nur

dann mit den Bestimmungen des EG-Vertrages vereinbar ist, wenn es weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

Aus diesem Grund muss geklärt werden, ob sich die ausländische und eine inländische Pensionskasse überhaupt in einer vergleichbaren Situation befinden. Voraussetzung der Vergleichbarkeit wird sein, dass die ausländische Pensionskasse die gleiche Tätigkeit erbringt, wie von § 6 KStG in Verbindung mit dem Materiengesetz verlangt wird.

Die Anlegerin Versorgungskasse-D2 der Bw. ist in Deutschland hinsichtlich ihrer Kapitalerträge vom Steuerabzug befreit. Sie erbringt für die Belegschaft der ihr angeschlossenen Trägerunternehmen Versicherungsleistungen für den Alters-, Hinterbliebenen- und Invaliditätsschutz. Finanziert werden die Leistungen der Pensionskasse durch Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge sowie den Erträgen aus den Kapitalanlagen.

Die rechtliche Grundlage der Pensionskasse ist in Österreich das Pensionskassengesetz (PKG) und in Deutschland das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG).

Vorausschickend ist anzumerken, dass am 23.9.2003 die EU-Pensionsfonds-Richtlinie (2003/41EG) in Kraft trat, deren Ziel die Schaffung eines grenzüberschreitenden europäischen Marktes für die betriebliche Altersvorsorge ist. Der Anwendungsbereich der Pensionsfonds-RL beschränkt sich auf Pensionskassen und Pensionsfonds. Die Richtlinie wurde in Deutschland durch das 7. VAG-Veränderungsgesetz vom 29. August 2005 und in Österreich durch die Novellen zum PKG und zu diversen Nebengesetzen mit Stichtag 23. September 2005 umgesetzt.

Die beiden Rechtsordnungen haben sehr ähnliche Systeme der betrieblichen Altersvorsorge geschaffen. In beiden Rechtsvorschriften

- decken sich die Definitionen einer Pensionskasse
- bedarf das Pensionskassengeschäft einer Erlaubnis bzw. Konzession,
- unterliegt das Pensionskassengeschäft strengen Veranlagungsvorschriften,
- werden an den Eigenmittelbedarf bzw. an die Kapitalausstattung hohe Anforderungen gestellt,
- bilden die Berechtigten hinsichtlich der Veranlagung bzw. hinsichtlich der versicherungstechnischen Berechnung eine Gemeinschaft (eine Veranlagungs- und Risikogemeinschaft),
- haben die Pensionskassen Informationspflichten gegenüber den Berechtigten zu erfüllen,
- gewähren Pensionskassen rechtsverbindliche Zusagen an Anwartschaftsberechtigte,

- müssen versicherungsmathematische Sachverständige laufend und im Rahmen der Abschlussprüfung tätig werden,
- müssen umfassende Rechnungslegungspflichten eingehalten werden
- werden die Pensionskassen in mehrfacher Weise beaufsichtigt und geprüft.

Pensionskassen sind unter § 6 Abs. 1 nicht persönlich von der Körperschaftsteuer befreit, sondern lediglich sachlich mit jenem Teil des Einkommens, das einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft zuzurechnen ist. Die Pensionskasse ist folglich mit jenem Teil des Kasseneinkommens, der nicht der Veranlagungs- oder Risikogemeinschaft zuzurechnen ist, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Kasse wird somit regelmäßig mit den Erträgen aus der Veranlagung ihres eigenen Grundkapitals, den Verwaltungskostenbeiträgen sowie den Erträgen iZm. der Verwaltung anderer Pensionskassen - jeweils nach Abzug der damit zusammenhängenden Aufwendungen - unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein. Ausgangspunkt für die Einkommensermittlung getrennt nach steuerpflichtigem und steuerbefreitem Bereich ist die in § 30 PKG angeordnete getrennte Vermögens- und Ertragsrechnung in eigenen Rechnungskreisen.

Auch die dt. RechVersV (Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung) die gemäß § 330 Abs. 1 iVm. § 341a Abs. 2 S 2. dt. HGB von der Pensionskasse anzuwenden ist, sieht eine Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung in eine versicherungstechnische und eine nicht versicherungstechnische Rechnung vor, sodass durch diese gesonderte Darstellung die Erfolgsquellen des Versicherungsunternehmens beurteilt werden können.

Eine weitere Voraussetzung für die Körperschaftsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 KStG ist, dass die Pensionszusagen der Kasse 80% des letzten laufenden Aktivbezuges nicht übersteigen dürfen.

Wie oben zitiert errechnet sich die Höhe der Pension nach einem komplexen Versorgungspunktesystem. Aus dem dem UFS vorgelegten schlüssigen Gutachten eines Versicherungsmathematikers ist abzuleiten, dass bei Berücksichtigung sämtlicher sich aus dem Bonuspunktesystem ergebenden Variablen unter Annahme einer maximalen möglichen Versicherungsdauer (ab Vollendung des 17 Lebensjahres) eine Überschreitung der 80% Grenze frühestens nach 121 Dienstjahren möglich ist und daher aus heutiger Sicht ausgeschlossen. Die Voraussetzung des Nichtüberschreitens der Pensionszusage von 80% des Letztbezuges kann daher ebenfalls als gegeben angesehen werden.

Aufgrund der angestellten Überlegungen und Erkenntnissen geht der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlich zu entscheidenden Fall daher von vergleichbaren Situationen zwischen einer österreichischen Pensionskasse und der betroffenen Anlegerin der Bw. aus.

Hinsichtlich des Nichtvorliegens eines Rechtfertigungsgrundes für diese Ungleichbehandlung wird auf Punkt 1. der Entscheidungserwägungen verwiesen.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass – wie der UFS bereits in gleich gelagerten Fällen entschieden hat (UFS 30. September 2009, RV/1940-W/05) - die beschränkte Steuerpflicht einer Pensionskasse mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in der EU für Kapitalerträge aus inländischen Immobilien eines ausländischen Immobilienspezialfonds gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, da eine vergleichbare Pensionskasse mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich keiner Besteuerung unterliegt. Ein Rechtfertigungsgrund für diese Diskriminierung kann nicht erkannt werden.

3. Ergänzende Überlegungen

Auch im Hinblick auf die RS Stauffer bleibt keine andere Überlegung übrig, als von einer EU-widrigen Diskriminierung der ausländischen Anleger der Bw. auszugehen. Folgt man der Logik des EuGH-Urteils in der RS Stauffer, liegt ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EG-Vertrag und somit eine EU-widrige Diskriminierung ausländischer Versorgungs-, Pensions- oder Unterstützungskassen vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden. Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, warum eine österreichische Immobilieninvestition über einen ausländischen Immobilienfonds durch eine inländische Versorgungs-, Pensions- oder Unterstützungskasse nicht mit einer österreichischen Immobilieninvestition über einen ausländischen Immobilienfonds durch eine ausländische Versorgungs-, Pensions- oder Unterstützungskasse einer EU-ansässigen Körperschaft vergleichbar sein soll.

Abschließend wird auf die durch das BudBG 2009 BGBl I 2009/52 durchgeführte Änderung des § 6 Abs. 1 KStG 1988 verwiesen. In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (113 der Beilagen XXIV.GP) wird dazu ausgeführt: "Die Ausweitung des Kreises der Pensionskassen auf vergleichbare ausländische Pensionskassen eines Mitgliedstaates der EU soll die gemeinschaftsrechtliche Gleichstellung garantieren". Die durch den Gesetzgeber durchgeführte Änderung der Bestimmung kann als Indiz dafür gesehen werden, dass er selbst von einer Diskriminierung durch die gesetzliche Bestimmung ausgegangen ist.

Auch hinsichtlich der Zulässigkeit des von der Bw. gewählten Verfahrens zur Geltendmachung der EU-Widrigkeit des Steuerabzuges hat der Unabhängige Finanzsenat keine Bedenken. Im EU-rechtlich gebotenen Vergleich mit einer inländischen Versorgungs- oder Pensionskasse ist auf den Umstand hinzuweisen, dass diese explizit von einer vergleichbaren Abzugssteuer, nämlich der KEST befreit ist. Eine inländische Versorgungs-, Pensions- oder Unterstützungskasse ist daher nicht nur (gemäß § 5 und 6 KStG 1988) von der veranlagten Körperschaftsteuer, sondern auch von einer Vorauszahlung auf diese in Form einer Abzugssteuer

explizit befreit und hat daher keinen vergleichbaren Liquiditäts- bzw. Zinsnachteil dergestalt, dass sie die KEST erst im Zuge einer Veranlagung oder einer Rückzahlung nach § 240 Abs. 3 BAO rückgezahlt erhält. Daher muss auch bei einer vergleichbaren ausländischen Kasse die EU-Widrigkeit der Besteuerung bereits bei der Abzugssteuer berücksichtigt werden (siehe dazu auch die Ausführungen von Walter Loukota in SWI 2009/9 S 439 zu EU- und EWR-Pensionskassen).

Die EU-Widrigkeit betrifft auch Rechte der Bw. insofern, als durch die anzuwendenden Rechtsvorschriften die ausländischen Körperschaften öffentlichen Rechts ihre Rechte im Rechtsmittelweg geltend machen müssten und der damit verbundene Liquiditätsnachteil und Verwaltungsaufwand auch die Kapitalveranlagung im Wege der Bw. weniger attraktiv macht und deren Recht auf freien Kapitalverkehr insofern behindert, als sie in der Ansammlung von Kapital beeinträchtigt wird. Ein Rechtfertigungsgrund für diese Einschränkung ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht erkennbar.

Gemäß der Rechtsprechung des EuGH kommt dem Gemeinschaftsrecht - primäres wie sekundäres - ein Anwendungsvorrang zu. Der Anwendungsvorrang sieht vor, dass alle Behörden (Gerichte und Verwaltungsorgane) Gemeinschaftsrecht anwenden, soweit es auf die von ihnen zu entscheidenden konkrete Fälle anwendbar ist, und diesem dabei Vorrang vor allenfalls widersprechendem staatlichem Recht geben. Da es durch die Anwendung des innerstaatlichen Rechts zu einer Verletzung einer Grundfreiheit der Bw. gekommen ist, dürfen dem Gemeinschaftsrecht widersprechende Normen nicht angewendet werden.

Ein Vorabentscheidungsverfahren ist einzuleiten, wenn berechtigte Zweifel bestehen, ob innerstaatliche Vorschriften gegen EU-Recht verstoßen. Der Unabhängige Finanzsenat geht jedoch aufgrund der vorangehenden Ausführungen von einer offenkundig EU-rechtswidrigen Diskriminierung aus.

Der Berufung war daher ohne Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens stattzugeben und die festgesetzte Abzugssteuer anzupassen.

Wien, am 17. März 2010