



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. Immobilien Investment GmbH, Adresse, vertreten durch B-Wirtschaftstreuhand und SteuerberatungsgmbH, vom 10. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Oktober 2005 betreffend Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO zur Feststellung der Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Abzugssteuer beträgt € 0,00.

### Entscheidungsgründe

Aufgrund eines Antrages der A. Immobilien Investment GmbH (im folgenden Bw.) vom 24. Juni 2005 auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO zur Feststellung der Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988, stellte das Finanzamt mit Bescheid vom 10. Oktober 2005 für Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. §§ 40 und 42 Immob. Inv.FG von EUR 928.045,43 gem. § 100 Abs. 1 EStG die Abzugssteuer (25%) mit € 232.011,36 fest.

Dagegen erhob die Bw. am 10. November 2005 Berufung. In der Berufung stellte die Bw. den Antrag den bekämpften Bescheid aufzuheben und dahingehend neu auszufertigen, dass die Abzugssteuer mit null festgesetzt bzw. festgestellt werde. Als Berufungsgründe führte die Bw. an: Die Bw. sei eine deutsche Kapitalanlagegesellschaft, die unter anderem das Sonderver-

mögen C-Fonds verwalte. Einziger Anleger an diesem Sondervermögen (Spezialfonds) sei eine deutsche Pensionskasse, nämlich die Pensionskasse D.

Die Bw. führte weiter aus: Der C-Fonds habe im abgelaufenen Jahr einen Gewinn aus einer österreichischen Immobilie erzielt. Für diesen Gewinn sei aufgrund der innerstaatlichen Rechtslage gemäß § 99 Abs. 1 Z. 6 EStG eine Abzugssteuer von 25% einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Bei der Pensionskasse D handle es sich jedoch um ein Steuersubjekt, das in Deutschland von den Ertragsteuern befreit ist. Eine vergleichbare österreichische Pensionskasse sei in Österreich ebenfalls von den Ertragssteuern befreit (§ 5 Z. 7 iVm. § 6 öKStG). Wäre der Anleger am C-Fonds eine österreichische Pensionskasse, fiel im gegenständlichen Fall weder die Abzugssteuer noch eine sonstige Ertragssteuer für die in Österreich erzielten Gewinne an. Wie sich aus der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten ergibt, verstoße diese Schlechterstellung der deutschen Pensionskasse gegen EU-Recht. Aus diesem Grund beantrage die Bw., in EU-konformer Interpretation des EStG, die Abzugsteuer mit null festzusetzen bzw. festzustellen.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2007 übermittelte die Bw. diverse Dokumente, zusammengefasst handelte es sich dabei um Unterlagen zum kürzlich davor ergangenen Urteil des EuGH in der Rechtssache „Stauffer“ sowie Artikel aus Fachzeitschriften, die sich mit dem Thema des EuGH-Urteils auseinandersetzen. Die Bw. führte in diesem Zusammenhang aus, dass aus der übermittelten Rechtsprechung/Literatur hervorgehe, dass es gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft mit Sitz im EU-Ausland gegenüber einer vergleichbaren inländischen Körperschaft diskriminiert wird. Weiters führte die Bw. ein Urteil des EFTA-Gerichtshofes in der RS. Fokus Bank an.

Mit Vorhalt vom 20. März 2008 wurde die Bw um Fragebeantwortung und Übermittlung der in diesem Zusammenhang angesprochenen Unterlagen ersucht. Zusammengefasst handelte es sich um folgende Fragen: 1) Ausführungen und Nachweise, dass die Pensionskasse D mit einer österreichischen Einrichtung vergleichbar ist. 2) Nachweis, dass die Pensionskasse D von der deutschen Körperschaftssteuer befreit war. 3) Vorlage der Rechtsgrundlage des Spezialfonds, C-Fonds sowie Unterlagen, aus denen die Beteiligung der Pensionskasse D hervorgeht. 4) Vorlage der Berechnung für die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Es wurde ersucht, die Fragen bis 30. April 2008 zu beantworten.

Mit Schreiben vom 30. April 2008 ersuchte die Bw. um Verlängerung der Frist bis 30. Mai 2008, da noch nicht alle Unterlagen bzw. Informationen insbesondere zur deutschen Rechtsgrundlage vorliegen würden.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2008 langten folgende Unterlagen beim Unabhängigen Finanzsenat ein: 1) Die Satzung der Pensionskasse D und die Allgemeinen Versicherungsbedingungen. 2) Bescheinigung des zuständigen Finanzamtes Frankfurt/Main, dass die Pensionskasse D in Deutschland von der Körperschaftssteuerpflicht befreit ist. 3) Das aktuelle Übereinkommen vom 30. Mai 2000 zum Nachweis, dass die Pensionskasse D einzige Anteilsinhaberin des Spezialfonds C-Fonds ist. 4) Ein Konvolut an Berechnungen zum Nachweis der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Eine ergänzende Stellungnahme zu den gestellten Fragen wurde für die kommenden Wochen angekündigt.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2009 langte eine Berufungsergänzung durch die Bw. beim Unabhängigen Finanzsenat ein. Darin wurde auf beiliegende Literatur verwiesen, die auf Sachverhalte eingehen, die genau dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt entsprechen.

Mit Vorhalt vom 25. Februar 2009 wurde, zur vollständigen Beantwortung des Vorhaltes vom 20. März 2008 die Bw. ersucht, schriftlich näher auszuführen, inwieweit nach Auffassung der Berufungswerberin die Pensionskasse D aufgrund ihrer Rechtsgrundlage und tatsächlicher Geschäftsführung zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides die Voraussetzung für die Befreiung von den Ertragsteuern nach den Bestimmungen des § 5 Z. 7 iVm. § 6 des österreichischen Körperschaftssteuergesetzes bei Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erfüllt bzw. die Pensionskasse D mit einer österreichischen Einrichtung, die die oben erwähnten Voraussetzungen erfüllt, vergleichbar ist. Es wurde um Übermittlung der Ausführungen bis 27. März 2009 ersucht.

Mit Schreiben vom 27. März 2009 übermittelte die Bw. ein Gutachten über den Vergleich der Pensionskasse D mit einer österreichischen Pensionskasse nach dem Pensionskassengesetz. Das Gutachten kommt zu dem Ergebnis, dass das Pensionskassenwesen innerhalb der EU seit 2003 harmonisiert ist. Durch die richtlinienkonforme Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben seien das deutsche und österreichische Pensionskassenwesen sehr gut vergleichbar und stimmten in den wesentlichen Punkten überein. Die Pensionskasse D könnte daher, hätte sie ihren Sitz in Österreich eine Pensionskasse nach dem österreichischen Pensionskassengesetz sein. Es wurde weiters nochmals darauf hingewiesen, dass die Besteuerung der Pensionskasse D nur deswegen erfolgt sei, weil sie eine ausländische Pensionskasse ist, die weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat. Es liege somit eine Diskriminierung der Pensionskasse D durch ein einfaches Steuergesetz vor, welches gegen Europarecht verstoße.

Mit Vorhalt vom 23. Juni 2009 wurde dem bescheiderlassenden Finanzamt die Veranlagungsakten samt den von der Berufungswerberin im bisherigen Verfahren vorgelegten Unter-

lagen sowie eine Zusammenfassung des bisherigen Vorbringens zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme bis 10. August 2009 ersucht.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2009 wurde der Vorhalt vom 23. Juni 2009 dahingehend ergänzt, dass mit dem Budgetbeileitgesetz 2009, das am 17. Juni 2009 im BGBl I 52/2009 veröffentlicht wurde, die ausländischen Pensionskassen den inländischen Pensionskassen gleichgestellt wurden.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2009 merkte das Finanzamt zusammengefasst folgendes an: Unter Berufung auf die Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommenssteuergesetzes sei auf Ebene der Abzugsteuerabfuhr alles richtig gelaufen. Ob die in Rede stehenden Einkünfte des Jahres 2005 nun tatsächlich steuerpflichtig seien oder unter die Befreiung gemäß § 5 Z. 7 iVm. § 6 KStG 1988 fallen, würde sich im Rahmen einer Veranlagung gemäß § 102 Abs. 3 EStG ergeben wenn die Bw. diese Veranlagung beantrage. Hinsichtlich der Gesetzesänderung wurde darauf hingewiesen, dass lediglich der § 6 KStG 1988 – übrigens nicht rückwirkend – geändert wurde, nicht jedoch § 5 KStG und schon gar nicht die Bestimmungen der §§ 98 ff EStG 1988. Aus dieser Gesetzesänderung – welche sich lediglich auf die persönliche bzw. sachliche Steuerbefreiung der Pensionskasse D unter Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auswirke, nicht jedoch auf die Steuerabfuhrverpflichtung gem. § 99 f EStG 1988 der Bw. – sei nach der Ansicht des Finanzamtes jedenfalls keine EU-Widrigkeit der Bestimmungen der §§ 98 ff EStG 1988 ableitbar.

Mit Vorhalt vom 27. Juli 2009 wurde der Bw. das Schreiben des Finanzamtes vom 10. Juli 2009 zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

Mit Berufungsergänzung von 3. August 2009 teilte die Bw. folgendes mit: Sie könne der Ansicht des Finanzamtes hinsichtlich der Antragsveranlagung nicht folgen und vertrete aus in weiterer Folge näher ausgeführten Gründen die Ansicht, dass über die EU-Widrigkeit der Steuerpflicht bereits im Abzugssteuerverfahren zu entscheiden sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 überstei-

gen;[...]. 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 Mitarbeitervorsorgekasse, 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).

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO hat nach Maßgabe des Abs. 3 wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder wenn sie dies gestatten auf Antrag des Abgabepflichtigen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid zu erfolgen.

Gemäß § 201 Abs. 3 BAO hat die Festsetzung zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus: Die Bw. ist eine deutsche Kapitalanlagegesellschaft, die in Österreich beschränkt steuerpflichtig ist. Sie verwaltet unter

anderem das Sondervermögen C-Fonds . Einziger Anleger an diesem Sondervermögen (Spezialfonds) ist eine deutsche Pensionskasse, nämlich die Pensionskasse D . Im Jahr 2005 erzielte der Fonds infolge der Sonderregelung des Immobilieninvestmentfondsgesetzes nicht Vermietungseinkünfte iSd. § 28 EStG 1988, sondern Kapitaleinkünfte iSd. § 27 EStG 1988 in Form von Aufwertungs- und Bewirtschaftungsgewinnen in der Höhe von EUR 928.045,43. Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 6 EStG 1088 wurde eine Abzugssteuer von 25% einbehalten und an das zuständige Finanzamt abgeführt. Auf Antrag der Bw. erfolgte gemäß § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe durch das Finanzamt.

Streitpunkt im vorliegenden Fall ist die Frage, ob die Kapitalerträge der Bw. steuerfrei zu stellen sind. Die Bw. verweist dabei auf die Judikatur des EuGH und die Grundfreiheiten der Gemeinschaft.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass die Besteuerung der Bw. im Hinblick auf die Befreiung vergleichbarer österreichischer Pensionskassen eine unzulässige Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten darstellt.

Diese Feststellung gründet sich auf folgende Erwägungen:

#### I. Besteuerung einer inländischen Pensionskasse

§ 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.

#### II. Besteuerung einer ausländischen Pensionskasse

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.

### III. Zwischenergebnis

Nur unbeschränkte körperschaftsteuerpflichtige Pensionskassen, also Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland kommen in den Genuss der Befreiung von der Kapitalertragsteuer.

### IV Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages

Zunächst in festzustellen, dass nach der Judikatur des EuGHs die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rz15 mit dort zit. Jud.). Es ist daher zu prüfen, ob die Bw. in den Schutzbereich einer EG-Grundfreiheit fällt und ob es durch die Anwendung des innerstaatlichen Rechts zu einer Beeinträchtigung des Schutzbereiches gekommen ist.

#### Kapitalverkehrsfreiheit

##### 1. Schutzbereich

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.

## 2. Beeinträchtigung

Um festzustellen, ob die nationale Regelung zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne des Art 56 EG-Vertrages führt, ist zu prüfen, ob die Anwendung dieser Regel den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr stärker einengt als den innerstaatlichen.

Dass die Steuerbefreiung für die Kapitaleinkünfte nur zugunsten einer inländischen Pensionskasse gilt, beeinträchtigt die 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.

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

## 3. Unzulässige Diskriminierung

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.



Bei der Bw. handelt es sich um eine regulierte Pensionskasse im Sinne von § 118b Abs. 3 des deutschen VAG (Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen). In Deutschland ist sie 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 Kasseinkommens, 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. Die allgemeinen Versicherungsbedingungen (AVB) der Pensionskasse D definieren die Höhe der Rente in § 9 Abs. 1 mit 42% des an die Kasse entrichteten Betrages. Die Höhe des Betrages ergibt sich aus § 2 der AVB, wonach der Betrag 1,5% des pensionsfähigen Einkommens innerhalb des ersten Drittels der jeweiligen Beitragsbemessungsgrundlage der gesetzlichen Rentenversicherung (entspricht von der Funktion her der Höchstbeitragsgrundlage in der Sozialversicherung) beträgt, der Betrag 2% des pensionsfähigen Einkommens innerhalb des zweiten Drittels der jeweiligen Beitragsbemessungsgrundlage und 2,5% des pensionsfähigen Einkommens innerhalb des dritten Drittels der jeweiligen Beitragsbemessungsgrundlage beträgt. Die Berechnung des Betrages soll anhand eines Beispiels erklärt werden:

Beispiel:

Jährliches Einkommen EUR 80.000,00; Beitragsbemessungsgrenze 2009: EUR 64.800,00.

<b>Errechnung des Beitrages:</b>	<b>1/3 x %</b>	<b>P</b>
1,5% vom 1. Drittel der Beitragsbemessungsgrundlage	(21.600x0,015)	324
2,0% vom 2. Drittel der Beitragsbemessungsgrundlage	(21.600x0,02)	432

2,5% vom 3. Drittel der Beitragsbemessungsgrundlage	(21.600x0,025)	540
jährlicher Mitgliedsbeitrag		1.296

Errechnung der Pension:

42% von 1.296 = 544,32 für 1 Beitragsjahr, 1.088,64 für 2 Beitragsjahre.

Unter der Annahme eines konstanten Einkommens und einer konstanten Beitragsbemessungsgrundlage kann man sich nun die Frage stellen, wie viele Jahre der Beitrag zu zahlen wäre, damit 80% des letzten Aktivgehaltes überschritten werden. 80% von EUR 80.000,00 ergibt EUR 64.000,00. Um EUR 64.000,00 Pension zu erhalten müsste der Pensionsberechtigte 117,57 Jahre (64.000/544,32) Beiträge zahlen.

Auch wenn das jährliche Einkommen mit EUR 30.000,00 angesetzt wird (liegt das Einkommen unter der Beitragsbemessungsgrenze sind die Beiträge nur von der Höhe des Einkommens zu bemessen) müsste der Pensionsberechtigte 82,57 Jahre Beiträge zahlen um die 80% Grenze zu erreichen.

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 Bw. aus.

#### 4. Rechtfertigung

Liegt eine Beeinträchtigung vor, so stellt sich die Frage, ob sich diese Beeinträchtigung rechtfertigen lässt.

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 Mitwir-

kungspflicht iZm. Auslandssachverhalten und nicht zuletzt durch die Amtshilfemöglichkeiten gewährleistet.

- Kohärenz: Sinn der Pensionskassenregelung ist, dass das zur Finanzierung der Pensionen aufgebrauchte Vermögen steuerlich möglichst unbelastet bleiben soll, weil die daraus fließenden Pensionen in den Händen der Empfänger der Einkommensbesteuerung unterliegen. Der Umstand, dass im Fall ausländischer Pensionskassen der Steuerertrag aus der Besteuerung der ausgezahlten Pensionen nicht der Republik Österreich zufällt, rechtfertigt aber nicht, die aus Österreich in die ausländischen Pensionskasse fließenden Kapitalerträge einer diskriminierenden Besteuerung zu unterziehen. Der Verlust des Steueraufkommens aus der Pensionsbesteuerung vermag keine Diskriminierung zu rechtfertigen, zumal hierdurch eine Art wirtschaftlicher Doppelbesteuerung ausgelöst würde, die bei inländischen Pensionskassen nicht anzutreffen ist (Walter Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht S 258 ff).

Nach ständiger Rechtsprechung 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.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass 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. Es besteht auch keine Rechtfertigung für diese Diskriminierung.

## V Abschließendes

Auch im Hinblick auf die RS Stauffer bleibt keine andere Überlegung übrig, als von einer EU-widrigen Diskriminierung der ausländischen Pensionskasse 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 Pensionskassen 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 Pensionskasse nicht mit einer österreichischen Immobilieninvestition über einen ausländischen Immobilienfonds durch eine ausländische Pensionskasse einer EU-ansässigen Körperschaft vergleichbar sein soll.

Abschließend verweist der Unabhängige Finanzsenat noch auf die durch das SteuerRefG 2009 durchgeführte Änderung des § 6 Abs. 1 KStG 1988. 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 Pensionskasse ist auf den Umstand hinzuweisen, dass diese gemäß § 94 Z 6 lit c EStG 1988 explizit von einer vergleichbaren Abzugssteuer, nämlich der KEST befreit ist. Eine inländische Pensionskasse 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 zurückbekommt. Daher muss auch bei einer ausländischen Pensionskasse 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).

#### VI Anwendungsvorrang

Gemäß der Rechtsprechung des EuGH kommt dem Gemeinschaftsrecht – primäres wie sekundäres – ein Anwendungsvorrang zu. Der Anwendungsvorrang verlangt, 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 vollinhaltlich stattzugeben.

In EU-konformer Interpretation des Einkommensteuergesetzes beträgt die Abzugssteuer daher € 0,00.

---

Wien, am 30. September 2009