

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Top Thema

Lohnsteuer-Protokoll 2012 in Kurzform

Unternehmenssteuerrecht/Ertragsteuern
Kapitalertragsteuer bei ausländischen
Pensionskassen europarechtswidrig?

Unternehmenssteuerrecht/Umgründungen
Missbrauch im Umgründungssteuerrecht

Betriebsprüfung in der Praxis
Buchführung im Ausland

Legislative WKO
Neues Krankengeld für Selbständige

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
JÄNNER 2013

01

www.taxlex.at

1 – 40

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Felix Blazina
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Roland Macho
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Marian Wakounig

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMER ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Martina Rosenmayr-
Khoshideh
Günter Steinlechner

Kapitalertragsteuerabzug bei ausländischen Pensionskassen europarechtswidrig?

Ausländische Pensionskassen können – im Gegensatz zu inländischen Pensionskassen – nicht vom Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 94 EStG befreit werden. Die Gleichstellung kann somit nur durch Rückerstattung erreicht werden. Daraus resultieren europarechtliche Bedenken, die der UFS bereits kritisch beleuchtet hat. Die vom UFS vorgeschlagene Art der Befreiung (an der Quelle) wurde jedoch bis heute nicht vollständig umgesetzt.

§ 94 EStG;
§§ 1, 21 KStG;
§ 5 PKG

FRANZ ALTHUBER / DANIEL VARRO

A. Körperschaftsteuerbefreiung für in- und ausländische Pensionskassen

Inländische (also österreichische) Pensionskassen sind hinsichtlich der Körperschaftsteuer grds unbeschränkt steuerpflichtig, weil sie Geschäftsleitung sowie Sitz im Inland haben und die Pensionskasse eine juristische Person des privaten Rechts darstellt.¹⁾ Gemäß § 1 Abs 3 Z 3 KStG sind jedoch solche unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die nach § 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind, nur mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG steuerpflichtig. Eine ausländische Pensionskasse, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat, unterliegt in Österreich nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs 2 KStG). Sie unterliegt vielmehr der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem § 1 Abs 3 Z 1 KStG.

Gemäß § 6 Abs 1 KStG sind ausländische Einrichtungen iSd § 5 Z 4 Pensionskassengesetz (PKG) hinsichtlich des einer Veranlagungs- oder Risikogemeinschaft zuzurechnenden Teils des Einkommens von der Körperschaftsteuer befreit, wenn die Pensionszusagen 80% des letzten laufenden Aktivbezugs nicht überschreiten.²⁾ Diese Befreiung galt früher nur für inländische Pensionskassen, wurde jedoch aufgrund von europarechtlichen Vorgaben mit dem Budgetbegleitgesetz 2009³⁾ auch auf ausländische Pensionskassen ausgedehnt:

„Die Ausweitung des Kreises der Pensionskassen auf vergleichbare ausländische Pensionskassen eines Mitgliedstaates der EU soll die gemeinschaftsrechtlich gebotene Gleichstellung garantieren.“⁴⁾

Gemäß § 6 Abs 1 letzter Satz KStG wird festgehalten, dass bei ausländischen Einrichtungen iSd § 5 Z 4 PKG die Befreiung auch die beschränkte Steuerpflicht umfasst. Dieser Zusatz wurde – zeitlich später – mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010⁵⁾ eingefügt, um eine vollständige Gleichstellung mit österreichischen Pensionskassen zu erreichen:

„Den Pensionskassen vergleichbare ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 Pensionskassengesetz unterliegen in der Regel in Österreich der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 KStG 1988. Um die im Budgetbegleitgesetz 2009 beabsichtigte Gleichstellung mit inländischen Pensionskassen sicherzustellen, soll die Befreiung für vergleichbare ausländische Einrichtungen eines Mitglied-

Dr. Franz Althuber ist Partner und Leiter der Steuerrechtspraxis bei DLA Piper Wien. MMag. Dr. Daniel Varro ist Associate bei DLA Piper Wien.

- 1) Vgl KStR 2001 Rz 10.
- 2) BMF 17. 2. 2010, EAS 3126.
- 3) BBG 2009 BGBl I 2009/52.
- 4) ErläutRV 113 BlgNR 24. GP.
- 5) AbgÄG 2010 BGBl I 2010/34.

staates der EU oder eines Staates des EWR auch die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht umfassen.“⁶⁾

Zusammenfassend führt § 6 Abs 1 KStG somit zur gänzlichen Steuerbefreiung sämtlicher Einkünfte von ausländischen Pensionskassen, die einer Veranlagungs- oder Risikogemeinschaft zuzurechnen sind, wenn die ausländische Pensionskasse mit einer österreichischen Pensionskasse vergleichbar ist. Davon umfasst sind auch die Tatbestände gem § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 KStG.⁷⁾

B. Kapitalertragsteuer in der Praxis

Obwohl ausländische Pensionskassen unter den oben angeführten Voraussetzungen sowohl von der unbeschränkten als auch von der beschränkten Steuerpflicht befreit sind, wird in der Praxis – im Gegensatz zur Vorgangsweise bei inländischen Pensionskassen – stets Kapitalertragsteuer einbehalten. Das ist auf zwei Punkte zurückzuführen.

Einerseits wird die Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht nur unter gewissen Voraussetzungen gewährt, sodass den Abzugsverpflichteten bei Falschbeurteilung eine Haftung für die KESt treffen könnte. Andererseits ist die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer auf die fehlende Befreiungsmöglichkeit hinsichtlich des Kapitalertragsteuerabzuges in § 94 EStG zurückzuführen. Gemäß § 94 Abs 6 lit c EStG sind zwar die Einkünfte beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG befreit; das trifft jedoch auf ausländische Pensionskassen nicht zu, weil diese gem § 1 Abs 3 Z 1 KStG der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.

Auch wenn es daher gem § 6 Abs 1 letzter Satz KStG – bei Erfüllung der Vergleichbarkeitskriterien – in beiden Fällen zu einer Körperschaftsteuerbefreiung (auch hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht) kommt, erstreckt sich die Befreiung von der Kapitalertragsteuer beim Steuerabzug (keine Abzugspflicht an der Quelle) lediglich auf beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Pensionskassen gem § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG (§ 94 Z 6 EStG). **Die Befreiung vom KESt-Abzug an der Quelle ist somit nur für inländische Pensionskassen vorgesehen.**⁸⁾ Ausländische Pensionskassen müssen den in der Praxis langwierigen Weg des KESt-Rückerstattungsverfahrens gehen. Dies ist einerseits regelmäßig mit einem Kostenaufwand verbunden, weil jedes Jahr ein entsprechender Antrag gestellt werden muss. Andererseits führt die bloße Rückerstattungsmöglichkeit zu einem – in der Praxis teils erheblichen – Zinsverlust.

C. Europarechtliche Problematik

Aufgrund des EuGH-Urteils in der Rechtssache *Stauffer*⁹⁾ hat der UFS bereits im Jahr 2009 – ohne Vorabentscheidungsverfahren – ausgesprochen, dass ein Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit und somit eine rechtswidrige Diskriminierung vorliegt, wenn für inländische und vergleichbare ausländische Pensionskassen unterschiedli-

che Vorschriften angewendet werden.¹⁰⁾ In diesem Sinne hält der UFS explizit fest:

„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.“¹¹⁾

Diesen Anforderungen entspricht die geltende Rechtslage – wie oben erläutert – nicht. Hervorzuheben ist vor allem die Aussage, wonach bereits die Rückerstattung im Zuge eines Rückerstattungsantrags (für ausländische Pensionskassen) gegenüber der Befreiung an der Quelle (für inländische Pensionskassen) – nach dem UFS – eine Diskriminierung darstellen kann. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die Entscheidung des **EuGH** in der Rs *Kommission/Portugal* aus dem Jahr 2011,¹²⁾ in der **explizit judiziert** wurde, **dass ausländische Pensionskassen unter den gleichen Bedingungen wie inländische Pensionskassen von einer Steuer befreit werden müssen.**

6) ErläutRV 662 BlgNR 24. GP.

7) Vgl *Achatz/Daurer* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 6 Rz 6.

8) So auch BMF 31. 10. 2011, EAS 3238; vgl auch *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁴⁴ (2009) § 94 Rz 1.

9) EuGH 14. 9. 2006, C-386/04, *Stauffer*.

10) UFS 30. 9. 2009, RV/2343-W/05; vgl auch *Loukota*, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU-/EWR-Körperschaften, SWI 2009/439; *Kleemann*, UFS bestätigt EU-Rechtswidrigkeit der Besteuerung ausländischer Versorgungs- oder Unterstützungskassen, SWI 2010/272; *Loukota*, Entlastung ausländischer Pensionskassen von der österreichischen Kapitalertragsteuer, SWI 2012, 231.

11) UFS 30. 9. 2009, RV/2343-W/05.

12) EuGH 6. 10. 2011, C-493/09, *Kommission/Portugal*.

SCHLUSSSTRICH

Vergleichbare ausländische Pensionskassen sind gegenüber inländischen Pensionskassen benachteiligt, da erstere nicht bereits an der Quelle von der KESt befreit sind, sondern lediglich eine Rückerstattung fordern können. Die derzeitige Rechtslage scheint somit vor dem Hintergrund der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit bedenklich.