

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., vertreten durch Herrn RA , gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. April 2010, Erf.Nr. x/x, St.Nr. x/y, betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG	€ 1.985,13
(2,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 79.405,00)	

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG	€ 2.911,27
(3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 83.179,00)	

Summe	€ 4.896,40
--------------	-------------------

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Herr DI E.L. , zuletzt wohnhaft gewesen in der Schweiz, ist am 1. verstorben. In seinem Testament setzte er seine vier Kinder und die P.S. – EL. Stiftung, die Beschwerdeführerin, mit Sitz in der Schweiz jeweils zu einem Fünftel als Erben ein. Zum Nachlass des Verstorbenen zählen auch Liegenschaften in Wien.

Zweck der Stiftung ist nach der Gründungsurkunde und Statuten:

„Die Stiftung ist rein charitativer Natur. Die Erträge des Stiftungsvermögens dürfen nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Der Stiftungsrat ist berechtigt, die Begünstigten zu bezeichnen. Neben charitativen Institutionen sollen auch Kinder, Waisen und Behinderte berücksichtigt werden, ebenfalls Personen, die sich als drogenabhängig nachweislich von dieser Sucht befreien wollen.

Die Stiftung verfolgt keine kommerziellen Zwecke und erstrebt keinen Gewinn.“

Bei Auflösung der Stiftung ist ein allfälliges Restvermögen einer steuerbefreiten Institution mit gleicher oder ähnlicher Zwecksetzung zuzuwenden. Ein Rückfall des Stiftungsvermögens an die Rechtsnachfolger des Stifters ist ausgeschlossen.

Für diesen Erbanfall wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 6. April 2010 die Erbschaftssteuer mit € 26.732,77 vorgeschrieben. Die Vorschreibung der Erbschaftssteuer erfolgte als Erwerb in der Steuerklasse V nach den Absätzen 1 und 4 des § 8 ErbStG.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde vorgebracht (ohne Hervorhebungen):

„ 1.) Der Bescheid wird seinem gesamten Inhalte nach angefochten.

2.) Die Berufungswerberin ist eine schweizerische Privatstiftung, die ausschließlich wohltätigen Zwecken dient. Sie wurde vom Erblasser errichtet, um in Andenken an seine am 2. verstorbenen Tochter P.S. karitative Institutionen, Kinder, Waisen und Behinderte sowie drogenabhängige Personen, die sich von dieser Sucht befreien wollen, zu unterstützen. Ausschließlich dazu dient diese Zuwendung von Todes wegen.

Beweis: Handelsregistrauszug vom 16.1.2008, Beilage ./1, einzelrichterliche Verfügung des BG A. vom 21.6.2005, Pkt. V. samt letztwillige Verfügung des Erblassers, Nachträge vom 3. und 4., Beilage ./2

3.) Aufgrund des Inhaltes der Stiftungsurkunde und der sich daraus ergebenden Begünstigtenregelung ist klar, dass es sich bei der Berufungswerberin um eine gemeinnützige schweizerische Privatstiftung handelt, welche einer gemeinnützigen österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist. Es gibt keinen grundlegenden Strukturunterschied zwischen gemeinnützigen Privatstiftungen in Österreich und der Schweiz. Beim Erwerb von Todes wegen handelt es sich um grenzüberschreitende Zuwendung im Kapitalverkehr iSd Art. 56 EG (s Ruppe, Die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für das Steuerrecht, in: Lechner/Staringer/Tumpel, Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000), 14f.; VwGH 2006/13/0183). Nach Art. 56 Abs. 1 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten sowie zwischen den Mitgliedsstaaten und dritten Ländern verboten. Maßnahmen eines Mitgliedsstaates stellen Beschränkungen des Kapitalverkehrs dar, wenn sie grenzüberschreitende Kapitalbewegungen ungünstiger behandeln, als nationale Kapitalbewegungen und daher geeignet sind, gebietsansässige Personen davon abzuhalten, in anderen Mitgliedsstaaten Kapitalbewegungen vorzunehmen. Eine

gegenüber Zuwendungen an gemeinnützige österreichische Privatstiftungen höhere Besteuerung von Zuwendungen vergleichbarer ausländischer Einrichtungen erweist sich in diesem Sinn als Beschränkung des Kapitalverkehrs, weil sie Gebietsansässige potentiell davon abhält, derartige vergleichbare ausländische Einrichtungen zu konstituieren und weil sie - mittelbar - solche ausländischen Einrichtungen benachteiligt (VwGH 2006/13/0183).

4 .) Aufgrund dieser Rechtslage ist die Erbschaftssteuer für die Berufungswerberin als schweizerische gemeinnützige Privatstiftung nicht gem. § 8 Abs. 1 (Steuerklasse V) ErbStG zu berechnen, sondern nach dem festen Steuersatz gem. § 8 Abs. 3 ErbStG von 2,5 %. Der Erblasser war selbst Stifter der gemeinnützigen Privatstiftung, der er einen Teil seines Nachlasses im Wert von € 79.405,00 zugewendet hat. Eine höhere Besteuerung würde gegen Art 56 Abs 1 EG verstoßen“

Die in diesem Schriftsatz genannten Unterlagen wurden diesem beigelegt.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2010 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„ § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG ist im Gemeinnützigkeitsrecht eingebettet, da er gemeinnützige juristische Personen begünstigt. Die Einschränkung der Tarifbegünstigung auf inländische gemeinnützige juristische Personen stellt eine erlaubte Ungleichbehandlung gemäß Artikel 58 EG-Vertrag dar, da sie - als Ausfluss der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechtes - zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses zu zählen ist. Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sind gemäß Artikel 56 EG-Vertrag verboten. Artikel 56 EG-Vertrag gilt uneingeschränkt, wenn es um wirtschaftlichen, marktorientierten Wettbewerb geht. Nicht um wirtschaftlichen Wettbewerb geht es im Gemeinnützigkeitsrecht. Gemeinnützige juristische Personen entfalten ihr karitatives und altruistisches Wirken über "Spenden", nicht aber über ihre Beteiligung am Kapitalverkehr im Sinne von marktorientiertem Wettbewerb. Indem sie einen Beitrag zum Gemeinwohl leisten, entlasten sie die Einrichtungen des Staates. Das Abgabenrecht anerkennt dies in Form von Steuerbegünstigungen für die inländischen gemeinnützigen juristischen Personen. Das Gemeinnützigkeitsrecht hat damit einen "strukturellen Inlandsbezug", da es auf das Gemeinwohl der Republik Österreich zugeschnitten ist. Daraus sind zwingende Gründe des Allgemeininteresses abzuleiten, in welchen eine Rechtfertigung für die Anwendung des Vorbehaltes des Artikel 58 EG-Vertrages gesehen werden kann (UFSW, GZ RV/3829-W/02 v. 11.1.2006).“

In dem gegen diese Erledigung eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt:

„ 1.) Vorgelegt werden die Gründungsurkunde samt Statuten der Berufungswerberin sowie die Verfügung des kantonalen Steueramtes B. vom 5., dass die Berufungswerberin steuerbefreit wird, weil sich die Stiftung in uneigennütziger Weise der sozialen Fürsorge widmet, indem sie - neben steuerbefreiten karitativen Institutionen -

bedürftigen Kindern, Waisen und Behinderten, sowie drogenabhängigen Personen, die nachweislich entzugswillig sind, Unterstützung zukommen lässt.

2.) Aus der Stiftungsurkunde lässt sich keine Einschränkung des Stiftungszweckes auf die Schweiz feststellen. Infolge des Nahebezuges des Erblassers EL. zu Österreich sind durchaus auch Spenden der Berufungswerberin an österreichische Institutionen möglich, die Leistungen im Sinne des Stiftungszweckes erbringen. Da Personen, die von der Berufungswerberin Unterstützung bekommen, sich auch in Österreich aufhalten können, haben die Spenden einen "strukturellen österreichischen Inlandsbezug", weil damit Einrichtungen der Republik Österreich entlastet werden. Es sprechen daher auch zwingende Gründe des Allgemeininteresses dafür, die Berufungswerberin als Stiftung, die gemeinnützige Zwecke auch in Österreich verfolgt, wie eine inländische gemeinnützige juristische Person zu behandeln und ihr daher die Steuerbegünstigung zu gewähren.

3.) Die Einschränkung der Tarifbegünstigung auf inländische gemeinnützige juristische Personen führt daher zu einer unerlaubten Ungleichbehandlung der Berufungswerberin, welche

(i) den Kapitalverkehr beschränkt und

(ii) zwingende Gründe des österreichischen Allgemeininteresses an karitativen Spenden verletzt, wie sie die Berufungswerberin vergibt.“

Die im Vorlageantrag genannten Urkunden wurden diesem beigelegt.

Erwägungen

Unbestritten ist, dass der Übergang des im Inland gelegenen unbeweglichen Vermögens des zuletzt in der Schweiz wohnhaft gewesenen Erblassers an die Beschwerdeführerin mit Sitz in der Schweiz der Erbschaftssteuer unterliegt. Strittig ist, ob die Vorschreibung der Erbschaftssteuer nach dem allgemeinen Steuersatz nach § 8 Abs. 1 ErbStG zu erfolgen hat oder nach dem begünstigten Steuersatz nach § 8 Abs. 3 ErbStG.

Nach § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG beträgt die Steuer von Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendung 2,5 v.H.

Ein Sachverhalt, bei dem eine Person, die ihren Wohnsitz zum Zeitpunkt ihres Todes in der Schweiz hatte, einer Stiftung mit Sitz ebenfalls in diesem Staat, eine Gesamtheit von Gegenständen vererbt, darunter im Inland gelegene Liegenschaften, die in diesem Mitgliedstaat der Erbschaftssteuer unterliegen, kann nicht als rein innerstaatlicher Sachverhalt angesehen werden. Ein derartiger Erbanfall stellt einen Vorgang dar, der unter den Kapitalverkehr im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG fällt.

Der EG-Vertrag enthält keine Definition des Begriffs Kapitalverkehr. Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) greift jedoch zur Erfassung der Bedeutung dieses Begriffs regelmäßig auf die Nomenklatur für den Kapitalverkehr in Anhang I der Richtlinie des Rates 88/361/EWG vom 24. Juni 1998 zurück, wobei er stets betont, dass

die dort enthaltene Aufzählung nicht erschöpfend ist (vgl. Urteil vom 27. Jänner 2009, C-318/07, Hein Persche, Randnr. 24). Erbschaften und Vermächtnisse sind in der Rubrik XI des Anhangs I dieser Richtlinie unter der Überschrift „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ angeführt.

§ 8 Abs. 3 ErbStG sieht vor, dass für im Inland gelegene Liegenschaften eines Nachlasses einer Person, die ihren Wohnsitz nicht in diesem Mitgliedstaat hatte, der Steuersatz dann, wenn die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgende Erwerberin zum Zeitpunkt des Erbfalls ihren Sitz im Inland gehabt hätte, der Steuersatz niedriger wäre als jener, der zur Anwendung gekommen ist, weil diese Erwerberin zum Zeitpunkt des Anfalls ihren Sitz nicht in diesem Mitgliedstaat gehabt hat.

Gemäß Artikel 56 EG sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs und des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH gehören zu den Maßnahmen, die bei Erbschaften als Beschränkungen des Kapitalverkehrs nach Art. 56 Abs. 1 EG verboten sind, solche, die eine Wertminderung des Nachlasses bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dessen Gebiet sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der deren Erwerb von Todes wegen besteuert (vgl. Urteil vom 17. Oktober 2013 C-181/12, Yvon Welte, Randnr. 23 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG berührt zwar Art. 56 EG nicht das Recht der Mitgliedstaaten, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Kapitalanlageort in ihrem Steuerrecht unterschiedlich zu behandeln.

Zwischen nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG erlaubten Ungleichbehandlungen und nach Art. 58 Abs. 3 EG verbotenen willkürlichen Diskriminierungen oder verschleierten Beschränkungen ist zu unterscheiden. Eine nationale Steuerregelung, die zwischen inländischen und in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Einrichtungen unterscheidet, kann nämlich nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses wie die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt ist. Außerdem ist die unterschiedliche Behandlung nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. Urteil vom 27. Jänner 2009, Persche, C-318/07, Randnr. 41).

Private Institutionen, die freiwillig und selbstlos gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, dienen dem Wohl der Allgemeinheit. Indem sie einen Beitrag zum Gemeinwohl leisten, entlasten sie die Einrichtungen des Staates. Das Abgabenrecht anerkennt dies in Form von Steuerbegünstigungen. Es ist Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats, festzulegen, ob er, um bestimmte, als gemeinnützig anerkannte Tätigkeiten

zu fördern, für private oder öffentliche Einrichtungen, die solche Tätigkeiten ausüben, Steuerbegünstigungen vorsieht.

Es ist zwar legitim, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung von Steuerbegünstigungen Einrichtungen vorbehält, die bestimmte seiner Gemeinwohlziele verfolgen, er solche Vergünstigungen aber nicht Einrichtungen vorbehalten kann, die in seinem Hoheitsgebiet ansässig sind und deren Tätigkeiten ihn daher von bestimmten seiner Aufgaben entlasten können (vgl. Urteil vom 27. Jänner 2009, Persche, C-318/07, Randnr. 44).

Insbesondere können, wenn eine in einem Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Einrichtung die dafür nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt und ihr Ziel die Förderung identischer Interessen der Allgemeinheit ist, so dass sie auch im letztgenannten Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt werden könnte, die Stellen dieses Mitgliedstaats der Einrichtung das Recht auf Gleichbehandlung nicht allein aus dem Grund verwehren, dass sie nicht im Inland ansässig ist (vgl. wieder Urteil vom 27. Jänner 2009, Persche, C-318/07, Randnr. 49).

Nach diesem Urteil zählt nach ständiger Rechtsprechung das Erfordernis, einen Rückgang der Steuereinnahmen zu vermeiden, weder zu den in Art. 58 EG genannten Zielen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können. Es ist einem Mitgliedstaat möglich, im Rahmen seiner Regelung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden inländische und in anderen Mitgliedstaaten ansässige als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen unterschiedlich zu behandeln, wenn Letztere andere Ziele als die in seiner eigenen Regelung vorgegebenen verfolgen.

Die Beschwerdeführerin verfolgt jedoch keine anderen Ziele als jene Regeln, die auch von Einrichtungen im Inland, die als gemeinnützig anerkannt werden wollen, zu befolgen sind. Daraus ergibt sich, dass der Höherbesteuerung nach § 8 Abs. 1 ErbStG angesichts dessen, dass Art. 56 Abs. 1 EG unmittelbar wirksam und unmittelbar anwendbar ist, die gemeinschaftsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit entgegensteht. Es ist daher für diesen Erwerb die Erbschaftssteuer nach dem begünstigten Steuersatz nach § 8 Abs. 3 ErbStG zu berechnen und nicht nach dem Steuersatz nach § 8 Abs. 1 ErbStG.

Berechnung der Erbschaftssteuer (eine Änderung in den Bemessungsgrundlagen tritt nicht ein):

Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 3 ErbStG	€	1.985,13
(2,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 79.405,00)		
Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG	€	2.911,27
(3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 83.179,00)		
Summe	€	4.896,40

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt und eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt.

Wien, am 11. August 2015