



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat am 1. Dezember 2005 durch die Vorsitzende Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder OR Mag. Ilse Rauhofer (als Mitglied gemäß § 270 Abs. 5 Z. 2 BAO), Gustav Anderst und Mag. Michaela Wild über die Berufung der Bw., 9999 Schweden, 10242 Stockholm, N., vertreten durch Dr. Simon Trentini, 6020 Innsbruck, Bozener Platz 4, vom 30. Juli 2002 gegen den Bescheid vom 3. Juli 2002 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch OR Dr. Gerhard Felmer und ADir. Josef Bartl, betreffend Erbschaftssteuer nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Erbschaftssteuerbescheid vom 3. Juli 2002, ErfNr., StNr. wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Überblick:

I. Sachverhalt

- I.1.) Verfahren bisher
- I.2.) Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates
 - I.2.1.) Aufnahme einer Niederschrift mit dem Parteienvertreter, Herrn Dr. Simon Trentini, am 15. November 2004
 - I.2.2.) Die rechtliche Stellungnahme zur Frage der Vereinbarkeit von § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages von Herrn Univ. Prof. Dr. Hanns Hügel vom 8. März 2002
 - I.2.3.) Einsichtnahme in die vom Parteienvertreter vorgelegte Übersetzung der Statuten der Bw. und Einsichtnahme in die Homepages der mit der Bw. zusammenhängenden Vereinigungen
- I.3.) Mündliche Berufungsverhandlung vom 1. Dezember 2005

II. Rechtsfrage

- II.1.) Nationales Recht
 - II.1.1.) Gesetzliche Grundlagen
 - II.1.2.) Literatur und Judikatur
 - II.1.2.1.) Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit
 - II.1.2.2.) Überlegungen zu einer möglichen Gemeinnützigkeit der Bw. (Landesorganisation Schweden)
 - II.1.3.) Die Stellung des § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG im nationalen Recht
- II.2.) Gemeinschaftsrecht

-
- II.2.1.) Freiheit des Kapitalverkehrs und Vorbehalt gemäß Artikel 58 EG-Vertrag
 II.2.2.) Im „strukturellen Inlandsbezug“ des Gemeinnützigkeitsrechtes liegt eine grundfreiheitsrechtliche Rechtfertigung für Artikel 58 EG-Vertrag
 II.2.2.1.) Urteil des Bundesfinanzhofes vom 5.5.2004, II R 33/02
 II.2.2.2.) Hanno Kube, Die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts in der europäischen Markordnung, dInternationales Steuerrecht, IStr 14/2005, 469 ff
 II.2.2.3.) Ergebnis für den vorliegenden Fall
III. Berechnung der Steuer
 III.1. Nationales Recht
 III.2.) Gemeinschaftsrecht
 III.3.) Wertpapierkonto in der Schweiz
IV. Ergebnis
 IV.1.) Beantwortung der Rechtsfrage
 VI.2.) Anwendung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG und Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt

I. Sachverhalt

I.1.) Verfahren bisher

Am 16. Juli 2001 verstarb die Erblasserin, Frau A.H., unter Hinterlassung eines Testamente, in welchem sie auszugsweise folgendes verfügte: "Ich....bestimme heute, dass ich hiermit die Bw, N. , S-11439 Stockholm, Schweden,...für die Kinderheime in Israel zu meinem Erben einsetze. Die Bw. erhält alles bis auf die im nachstehenden angeführten Legate."

Die Berufungswerberin, Bw., gab über ihren Vertreter, Dr. Simon Trentini aufgrund des Testamente die bedingte Erbserklärung ab.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 3. Juli 2002 für die Erbin die Erbschaftssteuer in Höhe von € 82.221,54 fest (Bemessungsgrundlage S 2.977.350,00 (€ 216.372,62) x 38% = S 1.131.393,00/ € 82.221,54).

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben und beantragt, auf den gegenständlichen Erwerb den linearen Steuersatz von 2,5% gemäß § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG anzuwenden.

Eingewendet wurde, dass nach den Bestimmungen des EG-Vertrages unter die Bezeichnung juristische Person auch solche juristische Personen zu subsummieren seien, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (hier: Schweden) ihren Sitz haben. Eine österreichische Erblasserin habe eine schwedische Organisation, welche gemeinnützige und mildtätige Zwecke verfolge, als Erben eingesetzt. Nach dem reinen Wortlaut der Bestimmung komme die schwedische Organisation nicht in den Genuss des begünstigten Steuersatzes, doch verstoße die Einschränkung des Begünstigtenkreises durch § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG auf inländische juristische Personen gegen europarechtliche Vorschriften.

Das Erbschaftssteuerrecht berühre vor allem die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 ff EG-Vertrag. Demnach seien alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG beschränke den freien Kapitalverkehr, da er explizit inländischen juristischen Personen den begünstigten Steuersatz vorbehalte. Es bestehe auch keine Rechtfertigung für eine Ausnahme von der Kapitalverkehrsfreiheit.

Der Sachverhalt und die Berechnung der Steuer blieben unbestritten.

I.2.) Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates

Von Seiten des unabhängigen Finanzsenates wurden Ermittlungen getätigt und zwar die Anforderung des Verlassenschaftsaktes XY vom Bezirksgericht Innere Stadt Wien, die Aufnahme einer Niederschrift mit dem Parteienvertreter, Einsichtnahme in die vom Parteienvertreter vorgelegte Übersetzung der Statuten der Bw. und Einsichtnahme in die Homepages der mit der Bw. zusammenhängenden Vereinigungen.

I.2.1.) Aufnahme einer Niederschrift mit dem Parteienvertreter, Herrn Dr. Simon Trentini, am 15. November 2004 mit auszugsweise folgendem Inhalt:

Die Bw. gibt es in mehreren europäischen Ländern, auf jeden Fall in Österreich auch. Die Statuten der Landesorganisation in Schweden werden beigebracht werden. Es handelt sich um eine karitative Organisation primär von Frauen, die vor allem israelische Bürger, Kinder und in Not geratene Personen unterstützt, aber auch weltweit tätig ist.

Frau A.H., die Erblasserin, war Mitglied der israelischen Kultusgemeinde in Wien und sie war schwedische Staatsbürgerin, weshalb sie die Landesorganisation in ihrer Heimat bedachte und zu ihrer Erbin einsetzte. Der Beisatz im Testament "für Kinderheime in Israel" kann durch die Tätigkeit der Organisation abgedeckt werden. Die Bw. sammelt zB Geld und verteilt es gemäß dem Auftrag des "Spenders".

Für Dr. Trentini war die karitative Eigenschaft der Bw. unzweifelhaft. Es bestand immer nur die Frage, ob die Einschränkung des § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG auf inländische juristische Personen für die Bw. als in einem Staat der EU gelegen, anwendbar ist oder nicht. Dr. Trentini stützt sich auf Art. 56 ff des EG-Vertrages, der eine unmittelbare Rechtswirkung hat.

Herr Dr. Trentini überreichte dazu "Rechtliche Stellungnahme" von Prof. Dr. Hanns Hügel, die detaillierter als die Berufung die Thematik beleuchtet. Diese Stellungnahme wurde zum Akt genommen.

I.2.2.) Die rechtliche Stellungnahme zur Frage der Vereinbarkeit von § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages von Herrn Univ. Prof. Dr. Hanns Hügel vom 8. März 2002.

Obwohl für den Bereich der Erbschaftsteuer keine Art. 93 EG vergleichbare Harmonisierungskompetenz existiert, hat der EuGH in den letzten Jahren mehrere Entscheidungen in die Richtung gefällt, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihres Erbschafts- und Schenkungssteuerrechtes die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EG-Vertrages zu beachten haben.

Erbschaften und Schenkungen stellen Wertübertragungen von Geld- oder Sachkapital und somit Kapitalverkehr dar. Die Beschränkung der Steuersatzbegünstigung des § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG auf inländische juristische Personen betrifft Zuwendungen an ausländische juristische Personen insofern, als diese – da der progressive Satz nach Abs. 1 zum Tragen kommt – weniger attraktiv sind als Zuwendungen an inländische juristische Personen. Das Erbschaftssteuerrecht berührt daher vor allen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 ff EG-Vertrag. Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag verbietet zunächst jede Diskriminierung im Hinblick auf differierende Wohn- und Anlageorte der Parteien, doch ermöglicht Art. 58 Abs. 1 lit.a EG-Vertrag den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, unter gewissen Voraussetzungen an den bisherigen Unterschieden festzuhalten.

Eine derartige Rechtfertigung ist aber im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, denn die unterschiedlichen auf inländische und ausländische juristische Personen zur Anwendung gelangende Steuersätze dienen nicht dazu, eine gleichmäßige Besteuerung von Inländern sicherzustellen. § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG macht Zuwendungen an ausländische juristische Personen – da in solchen Fällen der Steuersatz nach Abs. 1 zur Anwendung gelangt – weniger attraktiv als Zuwendungen an inländische juristische Personen.

Aufgrund des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes ist § 8 Abs. 3 lit.a ErbStG nicht anwendbar. Dies haben auch die österreichischen Abgabenbehörden und Verfassungsgerichts – und Verwaltungsgerichtshof zu beachten. Abschließend kann die Frage nur in einem Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH geklärt werden.

I.2.3.) Einsichtnahme in die vom Parteienvertreter vorgelegte Übersetzung der Statuten der Bw. und unter <http://www.wizo.org> (Israel) bzw. <http://www.wizo-ev.org> (Deutschland) Einsichtnahme in die Homepages der mit der Bw. zusammenhängenden Vereinigungen (Zum Beispiel: <http://www.Zionismus von A bis Z>, <http://www.hadassah.at> (Österreichisch-israelische Gesundheitsorganisation), <http://www.oeiq.at> (Österreichisch-Israelische Gesellschaft)).

I.2.3.1.) Homepages

Die Organisation in Israel (die Bw. ist eine ihrer Landesorganisation in Schweden) ist eine internationale zionistische Frauenorganisation, die 1920 in London gegründet wurde, um Frauen in Palästina eine berufliche und landwirtschaftliche Ausbildung und Kindern soziale Fürsorge zu gewährleisten. Sie fördert seit über 80 Jahren die Stellung der Frau in Israel und bietet auch Hilfe bei der Eingliederung von Neueinwanderern. Sie unterhält in ganz Israel Tagesheime, Horte und Freizeitzentren, Kinderkrippen, Jugendclubs, Zentren für betreutes Spielen, Mädchenfördergruppen, **Kinderdorffamilien**, Lern- und Förderzentrum für Einwandermädchen in Not, Therapeutische Mädchengruppen, Kindernotrufdienst,

Familienberatungsstellen, Zentren für alleinerziehende Mütter, Frauenhäuser und betreute Wohnprojekte für misshandelte Frauen, Komitee zur Förderung von Frauen in der Politik, Telefon-Hilfsdienste, Sommercamps für bedürftige Mütter kinderreicher Familien, sowie berufsbildende Schulen und unterstützt Witwen, Kinder und Angehörige gefallener Soldaten.

Es handelt sich bei ihr um eine überparteiliche und unabhängige von der UNO als Non Gouvernmental Organisation (NGO) anerkannte Bewegung. Sie kandidierte für die ersten Knessetwahlen und errang ein Mandat. Die Organsiation ist Mitglied der Zionistischen Weltorganisation und des Jüdischen Weltkongresses und ist im wirtschaftlichen und sozialen Komitee der Vereinigten Nationen (ECOSOC) und im Kinderhilfswerk (UNICEF) vertreten. Landesorganisationen in 50 Ländern dieser Welt mit über 250.000 Mitgliedern unterhalten 800 Institutionen und Dienste in Israel. Zu diesen Ländern gehört Schweden (und auch Österreich). Jede Landesorganisation hat das Ziel und die Aufgabe, die Finanzierung dieser Institutionen in Israel sicherzustellen. Die Landesorganisationen sammeln Gelder wie zB in Deutschland, mit der Veranstaltung von Bazaren (Z.B.: Novemberprogramm 2005 im Internet), Patenschaftsabenden uä., und überführen es für die genannten Zwecke nach Israel.

I.2.3.2.) Statuten der Bw. (Vorgelegt wurden die Statuten der Dachorganisation der schwedischen Vereine)

Nach den Statuten der Bw. ist die Förderation in Schweden die Dachorganisation für alle Vereine Schwedens (sozusagen als Untereinheiten der Landesorganisation). Sitz der Förderation ist Stockholm. Die Leitung beschließt die Richtlinien zur Überführung von Geldern nach Israel. Bei Auflösung der schwedischen Landesorganisation fallen sämtliche Guthaben der Organisation in Israel zu.

I.3.) Mündliche Berufungsverhandlung vom 1. Dezember 2005

Die vom UFS getätigten Ermittlungen wurden in der am 1. Dezember 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung den Parteien bekanntgegeben (Einsichtnahme in den Gerichtsakt, Aufnahme einer Niederschrift mit dem Parteienvertreter Herrn Dr. Trentini, Einsichtnahme in die vom Parteienvertreter vorgelegte Übersetzung der Statuten der Bw. und die Einsichtnahme in die Homepages der mit der Bw. zusammenhängenden Vereinigungen). Die Niederschrift mit Herrn Dr. Trentini wurde verlesen. Ausdrucke folgender Homepages wurden den Parteien zur Einsichtnahme übergeben: <http://www.wizo.org> (Israel), <http://www.wizo-ev.orag> (Deutschland) (weiter: <http://www.Zionismus von A-Z>, <http://www.hadassah.at>, <http://ww.oeig.at> (Österreichisch-Israelische Gesellschaft)).

Herr Univ. Prof Dr. Hügel ergänzte seine rechtliche Stellungnahme aus dem Jahr 2002: Am 11. 12.2003 erging das Urteil des EUGH zur Zahl C-364/01 in Sachen Erben nach Barbier. Dieser Fall betraf die beschränkte bzw. unbeschränkte Steuerpflicht bei der Erbschaftssteuer.

Aus diesem Fall sei abzuleiten, dass die Erbschaftssteuer unter die Kapitalverkehrsfreiheit des Artikel 56 EG-Vertrag fällt. Eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs liege hier vor, und zwar mehr als bei Barbier, weil der Erblasser nicht darin beschränkt war, wem er vermachts, sondern nur die vorgelagerten Investitionen als zukünftiges Nachlassvermögen "beschränkt" waren. In letzter Zeit ergingen etliche Urteile des EuGH betreffend beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht auf dem Ertragssteuersektor, hier aber geht es um die Ansässigkeit des Erwerbers. Ein Grund für eine Differenzierung liegt hier nicht vor. § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG verstößt daher gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Zu Art 58 des EG-Vertrages sei anerkannt, dass nur solche Beschränkungen gerechtfertigt sind, die im dringenden Allgemeininteresse erforderlich sind und die dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz entsprechen. In diesem Zusammenhang ist auch die Änderung des Gemeinnützigkeitsbegriffs in § 34 Abs. 1 BAO im Jahr 1998 von Bedeutung. Der Gesetzgeber hat damals insbesondere die Förderung gemeinnütziger Zwecke auch außerhalb des Bundesgebietes anerkannt, daraus ist zu entnehmen, dass der Ausschluss gebietsfremder Institutionen, die typischerweise gemeinnützige Zwecke außerhalb des Bundesgebietes fördern, für die Republik Österreich nicht im dringenden allgemeinen Interesse liegt. Verwiesen wurde auch auf Prinz/Prinz Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 23.

Die Amtspartei brachte vor, dass ein zu dem Vorliegenden vergleichbarer Fall noch nicht Gegenstand eines EuGH-Verfahrens war und man zwischen dem Verbot der Diskriminierung und dem Verbot der Beschränkung differenzieren müßte. In Artikel 56 EG-Vertrag ist ein Verbot der Beschränkung normiert. Artikel 58 erlaubt allerdings eine Ungleichbehandlung unter gewissen Umständen. § 8 Abs 3 lit. a ErbStG sieht lediglich eine Begünstigung, aber keine Verschlechterung der Stellung des ausländischen Erben vor, wie es in etwa die sogenannte "Versicherungsfluchtsteuer" vorsieht. Ein ausländischer Erbe zahlt grundsätzlich keine höhere Steuer als ein inländischer Erbe. Der Wille des Erblassers wurde im gegenständlichen Fall nicht beschränkt, denn die Erblasserin habe bewusst an eine gemeinnützige ausländische Organisation vererbt. Werde zum Gemeinwohl Österreichs beigetragen, ist eine Begünstigung gerechtfertigt – hier liege keine Willkür vor.

Über Frage des weiteren hauptberuflichen Mitgliedes antwortete der Parteienvertreter: Die Erblasserin hat darauf vertraut, dass mit dem EU-Beitritt die zu erwartende Erbschaftssteuerbelastung wesentlich (um ca. 1 Million Schilling) geringer wird. Das Testamentsdatum ist der 1. Dezember 1997.

Weiteres Thema anlässlich der mündlichen Verhandlung war das sich im Hauptinventar unter Stichtag Todestag Aktiven der Posten 3.c.) bei Bank Julius Baer&Co LTD befindliche Konto der Erblasserin Nr. im Kurswert von 423.442,00 SFR, das sind S 4.000.505,00/€ 290.728,04. Die Julius Baer&Co LTD Bank hat ihren Sitz in der Schweiz. Eine Aufstellung der auf dem Konto

erliegenden Wertpapiere vom 25. Juli 2001 wurde anlässlich der Verlassenschaftsabhandlung vorgelegt. Seitens des Finanzamtes wurden hinsichtlich dieses Postens im Verlassenschaftsverfahren keinerlei Ermittlungen im Hinblick auf eine mögliche Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG durchgeführt, von Seiten der Bw. blieb der Sachverhalt bis zu mündlichen Verhandlung unbestritten.

Eine Kopie des Kontoauszuges der Julius Baer-Bank wurde den Parteien übergeben:

Frage an den Parteienvertreter: „Haben Sie Unterlagen bezüglich dieser Wertpapiere mit?“

Parteienvertreter: „Bezüglich dieser Wertpapiere habe ich keine Unterlagen mit, aber ich werde die Unterlagen so rasch als möglich beibringen. Zum Nachweis dafür, dass § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in Verbindung mit dem Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit auch auf die bei Bankhaus Julius Baer verwahrten Werte zu Anwendung gelangt, werden die entsprechenden Unterlagen beigebracht werden und ich ersuche, das Verfahren so lange zu unterbrechen. Soweit diese Werte ertragssteuerpflichtig waren, wurden sie von der Erblasserin zur Einkommensteuer erklärt (Da sie Angestellte der IAEO war, wurden die entsprechenden steuerlichen Begünstigungen in Anspruch genommen).“

Über die Berufung wurde erwogen:

II. Rechtsfrage

II.1.) Nationales Recht

II.1.1.) Gesetzliche Grundlagen

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

Die Tatbestandsmerkmale "gemeinnützig, mildtätig und kirchlich" werden in den §§ 34-47 BAO definiert und geregelt.

Gemäss § 35 BAO sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswbungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und

Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

Gemäss § 37 BAO sind solche Zwecke mildtätig (humanitär, wohltätig), die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Gemäß § 34 BAO sind die Begünstigungen, die bei Bestätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichen Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient. Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben Körperschaften, die im Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsführung haben, nachzuweisen, dass sie diese Voraussetzungen erfüllen.

II.1.2.) Literatur und Judikatur

II.1.2.1.) Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit

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. Dieser Entlastungsgedanke ist der historische Ursprung der Gemeinnützigkeitsbestimmungen und dient noch immer als deren wichtigste Legitimation. Die gemeinnützigen Zwecke decken sich jedenfalls nicht notwendigerweise mit den staatlichen Aufgaben, vielmehr können sie einander auch ergänzen (Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 13 ff). Die zur abgabenrechtlichen Begünstigung führende Gedankenkette ist die der selbstlosen Förderung der Allgemeinheit durch eine Betätigung, die dem Gemeinwohl auf den durch § 35 charakterisierten Gebieten von Nutzen ist. Gemeinnützigkeit im weiten Sinn hat eine persönliche, wirkungskreisorientierte und eine sachliche, eine förderungs-instrumentelle, eine förderungs-inhaltliche Dimension, die § 35 behandelt. Die im § 35 Abs. 2, zweiter Satz, angeführten Förderungsbereiche sollen die allgemeine Umschreibung der Gemeinnützigkeit erläutern, sie aber nicht abgrenzen und andere Förderungsgebiete nicht ausschliessen (Stoll, Kommentar zur BAO, Bd I, S 444 ff).

Anwendungsfälle für begünstigte Förderungsziele (Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Die Besteuerung der Vereine, S 46 ff): Musikvereine, Gesangsvereine, Theatervereine, Literaturvereine, Freundesvereine von Opernhäusern und Theatern, Vereine zur Bekämpfung bestimmter Krankheiten, Vereine, die sich mit der Betreuung wissenschaftlicher Sammlungen und Einrichtungen befassen, Kneippvereine, Bergrettung, Flugambulanz, Vereine zur Bekämpfung der Nikotin-, Alkohl-, Drogen-, und Medikamentensucht, Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, Kinder-, Jugend-, Schüler-, und Studentenheime, Pfadfinder, Mütterberatungsstellen, Altersheime, Behindertenheime, Pensionistenklubs, Elternvereine,

Vereine mit dem Ziel der Beschaffung von Lehrmaterial, Kindergärten, Freizeit- und Erholungseinrichtungen für Kinder und Jugendliche, Volkshochschulen, Berufsschulen, Abendschulen, berufsbildende Werkstätten, Mundartvereine, Trachtenvereine, Vereine zur Erhaltung von Perchtenläufen, Vereine, die sich dem Lawinenschutz, der Brandbekämpfung und des Schutzes der Folgen von Erdbeben widmen.

Der Begriff der Mildtätigkeit kann dem der Humanität gleichgesetzt werden, worin ganz allgemein die Linderung menschlicher Not zu verstehen ist (Stoll, BAO, Bd. I, S 455 f).

II.1.2.2.) Überlegungen zu einer möglichen Gemeinnützigkeit der Bw.

Die in Übersetzung vom Schwedischen ins Deutsche vorgelegten Statuten der Bw. befassen sich nicht mit den Zielen der Bw., sondern mit den Richtlinien zur Überführung von Geldern nach Israel. Nach der Homepage fördert die Bw. die Stellung der Frau in Israel, unterhält landesweit Tagesheime, Horte und Freizeitzentren, Kinderdorffamilien, berufsbildende Schulen und unterstützt Witwen, Kinder und Angehörige gefallener Soldaten in Israel.

Die Tätigkeiten der Bw. wären dem in § 35 Abs. 2 BAO angeführten Beispiel „Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge“ zuzuordnen. Die Förderung der wohltätigen Zwecke muss nicht typischerweise im Inland (Österreich) erfolgen, Gemeinnützigkeit kann von Österreich (Schweden) in anderen Ländern (wie im vorliegenden Fall: Israel) gefördert werden.

Nach dem Urteil des BFH vom 18. Dezember 2002, I R 15/02, haben die Satzungen nicht lediglich den Zweck, die satzungsgemäßen Voraussetzungen der Steuervergünstigungen zu erfüllen. Sie dienen auch und oft sogar vorrangig dazu, die Organisation der Vereine und die Befugnisse ihrer Organe festzulegen. Selbst wenn in der Satzung die Begriffe „gemeinnützig“, „mildtätig“, „ausschließliche und unmittelbare Förderung der Zwecke“ nicht enthalten ist, kann aus dem Gesamtbild der Bw. eine Gemeinnützigkeit angenommen werden.

II.1.3.) Die Stellung des § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG im nationalen Recht

In § 8 Abs. 1 ErbStG ist die Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer nach dem familienrechtlichen Naheverhältnis und der Höhe des Erwerbes geregelt. Der Tarif ist ein progressiver Stufentarif. § 8 Abs. 3 ErbStG, der eine Tarifbegünstigung in Form des linearen Steuersatzes darstellt, begünstigt damit einen bestimmten Personenkreis, nämlich inländische „Gemeinnützige Vereinigungen“ im weitesten Sinn und Privatstiftungen. Weitere ähnliche Begünstigungen sind in § 15 ErbStG als sachliche Befreiungen eingestellt, nämlich Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an inländische juristische Personen und Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen, die ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung zu den begünstigten

Zwecken gesichert ist. Dies gilt auch für ausländische Vereinigungen, bzw. für Zuwendungen in das Ausland, soweit Gegenseitigkeit besteht.

Im Unterschied zu § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG sind die Befreiungsbestimmungen des § 15 ErbStG nur Zuwendungen unter Lebenden zugänglich und begünstigt sind körperliche bewegliche Sachen und Geldforderungen, nicht aber zB Liegenschaften, weswegen diese Begünstigungen auch unter der Kurzbezeichnung „Spendenbegünstigungen“ laufen. § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG ist sowohl für Erwerbe von Todes wegen als auch für Schenkungen unter Lebenden zugänglich.

Die Bw. wurde im Testament zur Erbin, somit zur Gesamtrechtsnachfolgerin eingesetzt. Die „Spendenbegünstigungen“ kommen für die Bw. mangels Rechtsgeschäftes unter Lebenden eindeutig nicht zum Tragen.

II.2.) Gemeinschaftsrecht

II.2.1.) Freiheit des Kapitalverkehrs und Vorbehalt gemäß Artikel 58 EG-Vertrag

Gemäß Artikel 56 EG-Vertrag 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.

Gemäß Artikel 58 EG-Vertrag berührt Artikel 56 nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechtes anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Diese Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen.

Kapital soll ungehindert dorthin fließen können, wo es effizient eingesetzt werden kann und damit größtmöglichen Nutzen für die Volkswirtschaft (und somit auch für die Europäische Union) bringt. Materiell geht es im Rahmen dieser Vorschrift um ein grundsätzliches Verbot aller Beschränkungen, nicht nur um die Aufhebung von Verboten zwischen Mitgliedstaaten und Mitgliedstaaten und dritten Ländern, sondern um die Abschaffung aller Arten von Beeinträchtigungen.

Die Begriffe Kapital, Kapitalverkehr und Zahlungsverkehr werden im EG-Vertrag nicht definiert. Der Europäische Gerichtshof bestimmt den Begriff des Kapitalverkehrs in ständiger Rechtsprechung unter Bezugnahme auf die europäische Kapitalverkehrsrichtlinie (Richtlinie des Rates vom 24.8.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (88/361/EWG). Im Anhang I ist die Nomenklatur für den Kapitalverkehr gemäß Artikel 1 der Richtlinie enthalten. Zum Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter (XI.) zählen Schenkungen und Stiftungen, Mitgiften, Erbschaften und Vermächtnisse und zum sonstigen Kapitalverkehr (XIII.) zählen

Erbschaftsteuern. Kapitalverkehr lässt sich als einseitige Wertübertragung in Form von Sachkapital oder Geldkapital aus einem Mitgliedstaat in einen anderen zusammenfassen, die regelmäßig zugleich eine Vermögensanlage darstellt (Andrea Schuster, EG-Recht, Normenlehre und Grundfreiheiten, Manz, 186ff).

Das Verbot der Einschränkung des freien Kapitalverkehrs umfasst das Diskriminierungsverbot. Das bedeutet, dass Angehörige aus anderen Mitgliedstaaten nicht schlechter behandelt werden dürfen als Staatsangehörige des eigenen Mitgliedstaates, Gebietsfremde nicht anders als Gebietsansässige. Eine unterschiedliche Behandlung ist nur unter dem Vorbehalt des Artikel 58 des EG-Vertrages möglich.

Den Vorbehalt gemäß Art. 58 EG-Vertrag legte der EuGH im Urteil vom 15. 7. 2004, Rs C-315/02, Anneliese Lenz/Finanzlandesdirektion für Tirol folgendermaßen aus:

Es ist zwischen erlaubter Ungleichbehandlung und verbotener willkürlicher Diskriminierung zu unterscheiden. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung nur dann mit den Bestimmungen des EG-Vertrages über den freien Kapitalverkehr vereinbar ist, wenn die unterschiedliche Behandlung objektiv nicht vergleichbare Situationen betrifft oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses wie die Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuerregelung zu gewährleisten, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen gerechtfertigt ist, nicht über das hinausgehen, was zum Erreichen des mit der Regelung verfolgten Ziels erreichbar ist.

Die Kohärenz der Steuerrechtsordnung könnte als Rechtfertigungsgrund in Betracht kommen, wenn es steuersystematisch zwingend notwendig wäre, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.

II.2.2.) Im „strukturellen Inlandsbezug“ des Gemeinnützigekeitsrechtes liegt eine grundfreiheitsrechtliche Rechtfertigung für Artikel 58 EG-Vertrag

II.2.2.1.) Urteil des Bundesfinanzhofes vom 5.5.2004, II R 33/02

In seinem Urteil vom 5.5.2004, II R 33/02 hatte der Bundesfinanzhof über einen deutsch-französischen Erbfall zu entscheiden. Dabei stellte sich die Frage, ob die unterschiedliche Besteuerung von inländischem und ausländischem Betriebsvermögen mit den Vorgaben des Europarechtes vereinbar ist. Der BFH sah diese Frage im konkreten Fall als nicht entscheidungserheblich. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz wies die Klage als unbegründet ab: Die Begünstigung von inländischem Betriebsvermögen beruhe auf der besonderen Gemeinwohlbindung und Gemeinwohlverpflichtung dieses Vermögens, die bei ausländischem Vermögen nicht in gleicher Weise gegeben sei. (Thomas Wachter, dFinanz-Rundschau (FR), 22/2004, 1256).

II.2.2.2.) Hanno Kube, Die Zukunft des Gemeinnützigkeitsrechts in der europäischen Marktordnung, dInternationales Steuerrecht, IStr 14/2005, 469 ff.

Hanno Kube unterscheidet zwischen dem normenhierarchisch vorrangigen Maßstab der europäischen Grundfreiheiten, wie Diskriminierungsfreiheit und Wettbewerbsgleichheit und dem Gemeinnützigkeitsrecht, das als Instrument des Gemeinnutzausgleichs per se wettbewerbs- und diskriminierungsfrei ist. Demgemäß kommt er zu dem Schluss, dass das Gemeinnützigkeitsrecht als zwingende Gründe des Allgemeininteresses unter den Vorbehalt des Artikel 58 EG-Vertrag fällt:

Gemeinnützigkeitsrecht ist ein Instrument des Gemeinnutzausgleichs. So wird gerade auch mit dem Blick auf die grundfreiheitsrechtliche Prüfung vertreten, das Gemeinnützigkeitsrecht habe einen „strukturellen Inlandsbezug“, sei „auf das Gemeinwohl der Bundesrepublik Deutschland zugeschnitten“. Diese Formulierung deutet auf den Schlüssel zur Beantwortung der grundfreiheitsrechtlichen Rechtfertigungsfrage.

Dieser Schlüssel liegt in der Erkenntnis, dass es zunächst Sache des nationalen Gesetzgebers ist, die Ziele zu definieren, die sich der Staat als eigene, gemeinwohlausgestaltende Ziele zurechnen lassen will und deren Verfolgung durch Private deshalb finanziell ausgleichsfähig gestellt werden soll. Aus der Gesetzeslage ergibt sich, dass sich der deutsche Gesetzgeber dafür entschieden hat, Gemeinnützigkeit innerhalb Deutschlands oder jedenfalls von Deutschland ausgehende Gemeinnützigkeit in anderen Ländern zu fördern. Denn die freigestellten inländischen Körperschaften entfalten ihr wohltätiges Tun, anders als die von der Begünstigung ausgeschlossenen ausländischen Körperschaften, typischerweise im Inland oder vom Inland ausgehend.

Der Fall des Vorlageverfahrens bestätigt diese legislative Annahme (*Anmerkung: Der Bundesfinanzhof stellte mit seiner Entscheidung vom 14.7.2004, I R 94/02, an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen, ob der Ausschluss der Steuerbefreiung für eine gemeinnützige beschränkt steuerpflichtige ausländische Stiftung gemeinschaftsrechtswidrig ist. Der Fall betrifft die Körperschaftsteuerbefreiung für unbeschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Körperschaften in Deutschland*). Die italienische Stiftung ist in Deutschland allein vermögensverwaltend, nicht aber in ihrer ideellen, gemeinnützigen Funktion tätig geworden. Ihre Gemeinnützigkeit in Gestalt der Pflege der Kunst, Saiteninstrument auf klassische Weise zu bauen, entfaltet die Stiftung in Italien und von Italien ausgehend in der Schweiz; dies wiederum in der Hoffnung, junge Schweizer zu einem Aufenthalt in Italien zu bewegen. Die durch den BFH vorgenommene Subsumtion der Tätigkeit der italienischen Stiftung unter das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht erscheint deshalb nicht nur in der Frage nach der Erfüllung

der formalen Satzungsanforderungen als sehr großzügig, sondern zudem in der Prüfung des materiellen Gemeinnützigkeitstatbestandes als verkürzt.

Die Grundfreiheiten gelten damit auch im Bereich der Gemeinnützigkeit, soweit einzelne Tätigkeitsfelder gemeinnütziger Körperschaften in den allgemeinen Marktwettbewerb hineinreichen. Der Fall des Vorlageverfahrens veranschaulicht die Sachgerechtigkeit dieses Ergebnisses. Mit ihrer Grundstücksvermietung steht die italienische Körperschaft in Konkurrenz zu anderen Anbietern vergleichbarer Mitetobjekte und ist deshalb an den Grundfreiheiten zu messen.

Grundfreiheitlich entscheidend ist nun, dass die steuerliche Freistellung allein inländischer Körperschaften eine zur Erreichung des legislativen Ziels, im Inland oder vom Inland ausstrahlende Gemeinnützigkeit zu fördern, eine subjektbezogene Typisierung darstellt. So erhalten genau diejenigen Körperschaften einen Nachteilsausgleich, die die staatlich erwünschten, zuvor definierten, mit Kostenlasten verbundenen Gemeinwohlaufgaben erfüllen. Weil diese Gemeinwohlaufgaben, etwa die Förderung von Bildung und Erziehung in Kunst und Kultur, als solche grundsätzlich wettbewerbsneutral und diskriminierungsfrei sind, erscheint auch der entsprechende Nachteilsausgleich diskriminierungsfrei, schafft unter Berücksichtigung der mit der Aufgabenerfüllung einhergehenden Kostenlasten – soweit man auf dem Sektor der Gemeinnützigkeit, mit dem EuGH, grundsätzlich in Wettbewerbskategorien denken will – erst gleiche Wettbewerbsbedingungen.

Erhalten steuerinländische Körperschaften, die die betreffenden Gemeinwohlaufgaben typischerweise erfüllen, den Ausgleich (*Anm.: die steuerliche Begünstigung*), steuerausländische Körperschaften, die diese Aufgaben typischerweise nicht erfüllen und die korrespondierenden Nachteile deshalb nicht erleiden, den Ausgleich nicht, wird gerade unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsgleichheit wesentlich Ungleiches ungleich behandelt.

II.2.2.3.) Ergebnis für den vorliegenden Fall

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....Darüber hinaus lässt sich in gemeinnützigsabhängigen Steuerbegünstigungen ein allgemeines Bekenntnis zu Privatinitiative, Gemeinsinn und bewusster Solidarität und zur Idee der Selbstverantwortlichkeit der Bürger erblicken (Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Linde, 13 f.).

Laut Stoll, BAO-Kommentar Bd. I, 428 ff, sollen die Abgaben die hiezu berufenen Körperschaften des öffentlichen Rechtes, vor allem die Gebietskörperschaften, in die Lage

versetzen, die dem Gemeinwohl dienenden Aufgaben auf der Grundlage der erforderlichen materiellen Mittel erfüllen zu können. Soweit die Verfolgung der Staatszwecke nicht zu den staatlichen Vorbehaltsaufgaben gehört und gemeinwohlorientierte Anliegen von privaten Körperschaften besorgt werden, entlasten darauf ausgerichtete Aktivitäten die staatlichen Einrichtungen. Insoweit sind diese Einrichtungen, wie oben bereits aufgezählt, als solche, aber auch die der Erfüllung ihrer Aufgaben dienenden Tätigkeiten, wie auch auf die Beschaffung der Mittel gerichteten Maßnahmen und zwar die der Erwirtschaftung, wie auch die der Mittelbeistellung durch andere gewiss durch Steuerschonung förderungswürdig. Einer zu großzügigen steuerlichen Entlastung stehen grundsätzliche rechtspolitische Erwägungen entgegen. Eine davon ist, dass aus dem Blickwinkel der gesamtstaatlichen Anliegen von vornherein nur solche Ziele gefördert werden können, die zu den Staatszwecken gehören, nicht aber die Verfolgung aller subjektiven Idealvorstellungen, sondern eben nur solche Aufgaben, die auch solche der staatlichen Verwaltung sind, aber unterstützend, verstärkend oder alternierend von der privaten Hand wahrgenommen werden.

Im vorliegenden Fall liegen zwingende Gründe des Allgemeininteresses vor.

Die Landesorganisationen der israelischen Organisation in 50 Ländern der Welt unterhalten 800 Institutionen und Dienste in Israel. Jede Landesorganisation hat das Ziel und die Aufgabe, die Finanzierung dieser Institutionen, die sich für die Unterstützung von Frauen und Kindern in Israel einsetzen, sicherzustellen. Die Erblasserin hatte ihren Wohnsitz in Österreich und hätte ebenso die österreichische Landesorganisation, F.Pi., 1010 Wien, zu ihrer Erbin mit dem Beisatz „für Kinderheime in Israel“ einsetzen können, da diese denselben gemeinnützigen und mildtätigen Zweck verfolgt wie die schwedische Landesorganisation. Es ist nicht anzunehmen, dass die Landesorganisationen untereinander in Wettbewerb stehen, sondern sie das gemeinsame Ziel haben, „Spenden“ (d.h. auch über Erbschaften) in dem jeweiligen Land zu sammeln und nach Israel zu übersenden.

Es handelt sich im Vorliegenden um einen Ausnahmefall. Alle Landesorganisationen haben lediglich das Ziel und die Aufgabe, die Finanzierung der Institutionen in Israel sicherzustellen, indem sie sich im betreffenden Land an Spender und Paten (meist über die jeweilige Jüdische Gemeinde) wenden. „Spenden“ an eine Landesorganisation in einem andern Staat sind natürlich möglich, aber grundsätzlich ist es nicht Ziel der jeweiligen Landesorganisation, „Spender“ aus einem anderen Staat „abzuwerben“. Das gilt hier insbesonders, da grundsätzlich alle „Spenden“ Kindern und Frauen in Israel zugute kommen sollen. Die Landesorganisation in Schweden „hat nichts“ von Spenden aus Österreich, die sie an Israel aufgrund ihrer Statuten weiterleiten muss.

Die Erblasserin hatte ihren Wohnsitz in Wien und war Mitglied der israelischen Kultusgemeinde in Wien. Die Erblasserin war schwedische Staatsbürgerin und über diesen Bezug bedachte sie die Landesorganisation in ihrer Heimat und setzte sie zu ihrer Erbin ein (siehe Niederschrift mit dem Parteienvertreter).

Der vorliegende Fall entspricht zwar dem von Bettina Matzka, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs, Lindeverlag, 149ff, besprochenen Beispiel, doch passt ihre Begründung auf Kapitalgesellschaften, die im wirtschaftlichen Verkehr unter Wettbewerbsbedingungen tätig sind und die Kapital produktiv einsetzen können.

Obwohl eine Ungleichbehandlung vorliegt – hätte die Erblasserin der österreichischen Landesorganisation gespendet, wäre die Zuwendung unter einen günstigeren Steuersatz gefallen – unterliegt diese Ungleichbehandlung nicht dem Diskriminierungsverbot, denn es ist zu beachten, dass es sich um gemeinnützige Vereinigungen handelt, die über „Spenden“, nicht aber über ihre Beteiligung am Kapitalverkehr im Sinne von marktorientiertem Wettbewerb, ihr karitäatives und altruistisches Wirken entfalten. Über den linearen Steuersatz für inländische gemeinnützige juristische Personen wird die von Österreich ausgehende Gemeinnützigkeit in anderen Ländern gefördert.

III. Berechnung der Steuer

III.1.) Nationales Recht

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers. Die Erblasserin verstarb am 16. Juli 2001. Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden; sowie Erwerbe von Todes wegen von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1% am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist, steuerfrei.

Bei der Verweisung auf das Einkommensteuergesetz 1988 idF BGBl. Nr. 12/1993, handelt es sich um eine "statische" Verweisung.

§ 97 Abs. 1 erster Satz und § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. 12/1993, lauten:

„§ 97. (1) Die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3, die

1. der Kapitalertragsteuer unterliegen und

2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27) gehören, gilt als durch den Steuerabzug abgegolten.

(2) Die Einkommensteuer für im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die

1. nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen und

2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, gilt durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag als abgegolten. Der Steuerpflichtige muss dazu der kuponauszahlenden Stelle unverzüglich den unwiderruflichen Auftrag erteilen, den Betrag wie eine Kapitalertragsteuer abzuführen. Der Betrag gilt als Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3."

Somit gilt gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz iVm § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 EStG in der maßgeblichen Fassung - neben der Abgeltung durch eine freiwilligen KESt nach § 97 Abs. 2 EStG - die Einkommensteuer für inländische Zinserträge aus Geldeinlagen bei Banken und Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Banken, denen ein Bankgeschäft zu Grunde liegt, sowie bei bestimmten im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren als durch den Steuerabzug abgegolten, wenn die Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer unterliegen und zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27) gehören.

Da § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG auf einkommensteuerrechtliche Bestimmungen verweist, ist ungeachtet dessen, dass mangels Kongruenz der Fassungen von dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt diese Bestimmung nicht anzuwenden war, im Erbschaftssteuerverfahren nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob die Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers aus dem erblasserischen Kapitalvermögen der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBI. 12/1993 unterliegen.

III.2.) Gemeinschaftsrecht

Mit dem bereits in anderem Zusammenhang zitierten Urteil vom 15. Juli 2004, C-315/02 (Annliese Lenz), stellte der EuGH klar, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkung für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch stehe. Demnach sind § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBI. 12/1993 hinsichtlich der bezughabenden Erträge im Zeitpunkt des Todes gemeinschaftsrechtskonform anzuwenden.

Zur Frage, ob Artikel 56 Absatz 1 EG-Vertrag in Verbindung mit Artikel 58 Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG-Vertrag einer Regelung entgegenstehe, wie sie § 97 Abs. 1 und 4 EStG in Verbindung mit § 37 Abs. 1 und 4 EStG vorsieht, nach welcher der

Steuerpflichtige bei Dividenden aus inländischen Aktien wählen kann, ob er sie bei einer pauschalen und endgültigen Besteuerung dem Steuersatz von 25 % unterwirft oder ob er sie mit einem Steuersatz in Höhe der Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes versteuert, während Dividenden aus ausländischen Aktien stets mit dem normalen Einkommensteuersatz versteuert werden, führte der EuGH im oben zitierten Urteil ua. Folgendes aus:

"47. Was, zweitens, die Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % betrifft, so wird diese Steuer zwar von den in Österreich ansässigen Gesellschaften unmittelbar an der Quelle einbehalten. Wie jedoch der Generalanwalt in den Nummern 33 und 34 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist es nicht Voraussetzung einer Endbesteuerung, dass diese im Wege der Abzugssteuer erfolgt. So sieht § 97 Abs. 2 EStG vor, dass in den Fällen, in denen die Abzugsbesteuerung nicht möglich ist, die Abgeltungssteuer durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag entrichtet werden kann. Für Einkünfte, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften stammen, könnte somit ein dem der freiwilligen Leistung an die Steuerverwaltung ähnliches Verfahren vorgesehen werden.

48. Zwar ist die unmittelbar von den in Österreich ansässigen Gesellschaften vorgenommene Abzugsbesteuerung für die Steuerverwaltung einfacher als die freiwillige Leistung. Jedoch können bloße verwaltungstechnische Nachteile die Behinderung einer Grundfreiheit des EG-Vertrags wie des freien Kapitalverkehrs nicht rechtfertigen (Urteil Kommission/Frankreich, Randnrn. 29 und 30)."

Demnach ist auf die Erträge aus dem erblasserischen ausländischen Kapitalvermögen – zum Stichtag Todestag – die Bestimmung des § 97 Abs. 2 EStG in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993 entsprechend anzuwenden.

III.3.) Wertpapierkonto in der Schweiz

Im Hauptinventar findet sich unter Stichtag Todestag Aktiven der Posten 3. c.) bei Bank Julius Baer&Co LTD, Konto Nr. im Kurswert von 423.442,00 SFR, das sind S 4.000.505,00/€ 290.728,04. Die Julius Baer&Co LTD Bank hat ihren Sitz in der Schweiz. Eine Aufstellung der auf dem Konto erliegenden Wertpapiere vom 25. Juli 2001 wurde anlässlich der Verlassenschaftsabhandlung vorgelegt:

Summary and currency Breakdown in CHF

1. Shares	190.096
2. Investment Funds (not including Baer Funds)	10.875
3. Conv. Bond- A. Warr. Issues	78.848

4. Bonds	130.621
5. Short Term Investments	12.941
Total Investments	423.381
Current and Deposit Acc.	61
Net Assets incl. Accrued interest	423.442

Seitens des Finanzamtes wurden hinsichtlich dieses Postens im Verlassenschaftsinventar keinerlei Ermittlungen durchgeführt.

Zu 1. Shares (Anteil, Aktie): Erwerbe von Todes wegen von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, die unter 1% des Nennkapitals liegen, sind gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG (3. Querstrich) befreit. Es wäre daher zu ermitteln, ob bzw. wie viele der Shares unter 1% des Nennkapitals fallen.

Zu 2. Investment Funds (not including Baer Funds): Es wäre zu ermitteln, welche Beteiligungen von diesen Fonds gehalten werden, um beurteilen zu können, ob und welche Beteiligungen/Anteile der Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG (1. und/oder 3. Querstrich) zuführen zu können.

Zu 3 und 4. Conv. Bond- A. Warr. Issues/Bonds (Anleihe, Obligation, Wandelschuldverschreibungen): Es wäre zu ermitteln, ob sich tatsächlich um Forderungswertpapiere (Schuldverschreibungen) handelt. Falls ja, wären sie ebenfalls der Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG (1. Querstrich) zugänglich.

Zu 5. Short Term Investments: Im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG wäre hier ebenfalls zu ermitteln.

IV. Ergebnis

IV.1.) Beantwortung der Rechtsfrage

§ 8 Abs. 3 lit. a ErbStG ordnet den (begünstigten) linearen Steuersatz von 2,5% für Zuwendungen an inländische gemeinnützige juristische Personen an. Da Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten gemäß Artikel 56 EG-Vertrag verboten sind, ist die Frage, ob die Nichtgewährung der Tarifbegünstigung des linearen Steuersatzes an ausländische juristische gemeinnützige Personen eine unzulässige Diskriminierung darstellt oder vom Vorbehalt des Artikel 58 EG-Vertrag, nach welchem unter gewissen engen Grenzen Gebietsansässige und Gebietsfremde ungleich behandelt werden können, erfasst ist.

Klar ist, dass Artikel 56 EG-Vertrag uneingeschränkt gilt, 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. 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 für die inländischen gemeinnützigen juristischen Personen, da sie die Allgemeinheit entlasten, und zwar gleichgültig, ob Gemeinnützigkeit im Inland oder vom Inland ausgehende Gemeinnützigkeit in anderen Ländern, wie hier in Israel, gefördert wird. 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 mögliche Rechtfertigung für die Anwendung des Vorbehaltes des Artikel 58 EG-Vertrages gesehen werden kann.

§ 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 des Artikel 58 EG-Vertrag dar, da sie – als Ausfluss der Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechtes – zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses iS des Urteiles des EuGH vom 15.7.2004, Rs C-315/02, Anneliese Lenz/Finanzlandesdirektion Tirol zu zählen ist.

VI.2.) Anwendung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG und Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt

Das Wertpapierkonto bei der Julius Baer&Co LTD (Kurswert von 423.442,00 SFR, das sind S 4.000.505,00/€ 290.728,04) befindet sich im Ausland und dürfte ausländische Wertpapiere enthalten. Aufgrund des Urteiles des EuGH vom 15. Juli 2004, C-315/02 (Anneliese Lenz/Finanzlandesdirektion Tirol) ist auf die Erträge aus dem erblasserischen Kapitalvermögen die Bestimmung des § 97 Abs. 2 EStG i.d.F. BGBI. Nr. 12/1993 entsprechend anzuwenden. Bei den Bestimmungen § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBI. 12/1993 und des bezughabenden § 93 EStG idF 400/1988 handelt es sich um Bestimmungen, welche im Erbschaftssteuerverfahren nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, und somit auch im Sinne des Urteils des EuGH vom 15. Juli 2004, C-315/02 (Rs Lenz) anzuwenden sind. Das Wertpapierkonto wurde ohne weitere Ermittlungen im Hinblick auf die Befreiung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in die Berechnung der Erbschaftssteuer aufgenommen und die Berechnung wurde von der Bw. bis zur mündlichen Berufungsverhandlung nicht bestritten. § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG ist nicht antragsbedürftig, sondern ist von Amts wegen wahrzunehmen (§ 115 Abs. 1 BAO).

Die erbschaftssteuerrechtliche Einschätzung des Wertpapierkontos im Licht der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG lässt vermuten, dass von einer möglichen

weitgehenden Befreiung des im angefochtenen Bescheid als steuerpflichtig angesehenen Erwerbes auszugehen ist. Aufgrund des Umfanges der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen ist es weder zweckmäßig noch billig, eine allfällige detaillierte Ermittlung und Abgrenzung von befreiten und nicht befreiten Vermögenswerten im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren durchzuführen, weswegen der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben ist.

Da die durchzuführenden Ermittlungen anders lautende Bescheide nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, war der angefochtene Bescheid (Berufungsvorentscheidung wurde keine erlassen) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Wien, am 11. Jänner 2006