

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Frau Dr. BF, ADR, vertreten durch VICTORIA Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., Prinz-Eugen-Straße 16/1/6, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 17.04.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.02.2013, ErfNr**2 Team 13 betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheide gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird festgesetzt mit € 583,78 (1/3 % einer Bemessungsgrundlage von € 175.135,09).

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Vorlage der Beschwerde gegen den Bescheid vom 14.2.2013, ErfNr**2

Am 29.12.2016 legte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) dem BFG die Bescheidbeschwerde der Frau Dr. BF (kurz Bf.) gegen den Bescheid vom 14.2.2013 zu ErfNr**2 betreffend Rechtsgebühr zur Entscheidung vor. Der Vorlagebericht hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Sachverhalt:

Mit Adoptionsvertrag v. 13.12.2011 nimmt Frau Dipl.-Ing. Dr. BF Frau ADOPTIVTOCHTER2, BSc, an Kindesstatt an und übernimmt damit alle Rechte und Pflichten, wie sie zwischen Eltern und Kindern gesetzlich, insbesondere im Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch, festgelegt sind. Die Adoptivtochter Frau ADOPTIVTOCHTER2, BSc, erklärt, die Annahme an Kindestatt anzunehmen. Die Annahme an Kindesstatt wurde am 7.3.2012 vom Bezirksgericht Innere Stadt Wien bewilligt.

Mit Gebührenbescheid v. 14.2.2013 wurde für den Adoptionsvertrag eine Gebühr gem. § 33 TP 1 Abs. 1 GebG in Höhe von € 33.910,80 festgesetzt ausgehend vom Wert der Vermögens in Höhe von € 3.391.079,61.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben mit der Begründung, dass die ausländischen Wertpapierdepots steuerfrei und die ausländischen Liegenschaften nicht mit dem Verkehrswert anzusetzen wären, § 69 Abs. 1 Z 1 lit. d BewG würde der Kapitalverkehrsfreiheit widersprechen und die Freizügigkeit verletzen, die Bewertung von ausländischen Liegenschaften mit dem gemeinen Wert sei ebenfalls europarechtswidrig.

Nach Ermittlung eines dem inländischen Grundvermögen vergleichbaren Einheitswertes wurde die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung erledigt und die Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 2.848.579,01 mit 28.485,79 festgesetzt. Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht.“

Weiters gab das FA im Vorlagebericht folgende **Stellungnahme** zur Beschwerde ab:

„Gem. § 33 TP 1 Abs. 1 GebG unterliegen Annahmeverträge, das sind Verträge über die Annahme an Kindes Statt, wenn der Wert des Vermögens des Annehmenden 22.000 Euro übersteigt, einer Gebühr von 1 vH vom Wert des Vermögens.

Gem. § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist. Gegenstand der Gebühr ist das Rechtsgeschäft. Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist die Errichtung einer Urkunde.

Gegenstand der Gebühr nach § 33 TP 1 Abs. 1 GebG ist der zivilrechtliche Vertrag über die Annahme einer oder mehrerer Personen an Kindes Statt.

Die Gebührenschuld entsteht nach § 16 Abs. 6 GebG im Zeitpunkt der Zustellung der gerichtlichen Bewilligung an die Vertragsteile.

Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 1 Abs. 1 GebG ist der Wert des Vermögens. Als Vermögen ist das gesamte in- und ausländische, bewegliche und unbewegliche Vermögen des Annehmenden heranzuziehen. Die Ermittlung des Wertes des Vermögens hat nach Maßgabe des § 26 GebG nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu erfolgen. Infolge der im § 1 Abs. 3 BewG enthaltenen Rückverweisung gelten für die Bemessung der Stempel- und Rechtsgebühren sowohl die Bestimmungen des ersten wie auch des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes. Soweit nach den Besonderen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes Einheitswerte für - inländische (vgl. § 27 BewG) - wirtschaftliche Einheiten (land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Grundvermögen) festzustellen sind, sind diese Vermögensarten bei der Ermittlung des Wertes des Vermögens mit dem Einheitswert anzusetzen. Alle anderen Wirtschaftsgüter sind nach den Allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, in der Regel also mit dem gemeinen Wert im Sinne des § 10 BewG oder mit dem Teilwert nach § 12 BewG zu bewerten. Endbesteuerte Wirtschaftsgüter (soweit sie zum Privatvermögen gehören) scheiden aufgrund § 69 Abs. 1

lit. d BewG aus der Bemessungsgrundlage aus. Der Einheitswert von Grundstücken wird als solcher vom Gebührengesetz nicht unmittelbar angesprochen.

Der Annahmevertrag an sich ist kein vermögensrechtliches Rechtsgeschäft. Der Abschluss eines Annahmevertrages bewirkt keinen Kapitalverkehr. Eine Vermögensübertragung ist auch nicht Gegenstand der Vergebühr nach § 33 TP 1 GebG. Nach § 33 TP 1 Abs. 1 GebG ist bloß der Wert des Vermögens die Bemessungsgrundlage. Deshalb kann mit den Hinweisen auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer, der Stiftungseingangssteuer und der Einkommensteuer nicht erfolgreich argumentiert werden. Bei der Entstehung der Gebührenschuld wird nicht auf einen Wohnsitz der Vertragsteile abgestellt. Es ist sohin die Ansässigkeit der Vertragsteile unmaßgeblich. Ein Widerspruch zur Kapitalverkehrs freiheit des zur Anwendung gelangenden § 69 Abs. 1 lit. d BewG liegt nicht vor. Da die Gebührenpflicht nicht vom Wohnsitz der Beteiligten abhängt, kommt es auch nicht zu einer Verletzung der Freizügigkeit. Da nach den besonderen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes nur für inländische Liegenschaften Einheitswerte festzustellen sind, sind die ausländische Liegenschaften mit dem gemeinen Wert im Sinne des § 10 BewG zu bewerten.“

2. Nachrechnung des Finanzamtes vom 8.5.2017:

Mit Schreiben vom 8.5.2017 teilte das FA ergänzend mit, dass seitens der Bf. am 3.12.2011 zwei Adoptionsverträge abgeschlossen worden seien:

- a) Adoptionsvertrag mit Dipl. Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 (ErfNr.**1). Dieser Vertrag sei von den Vertragsparteien am 3.12.2011 um 13 Uhr 20 bzw 13 Uhr 22 unterfertigt worden (siehe die angeschlossenen Dokumente)
- b) Adoptionsvertrag mit ADOPTIVTOCHTER2 (ErfNr.**2). Dieser Vertrag sei von den Vertragsparteien am 3.12.2011 um 13 Uhr 15 bzw 13 Uhr 16 unterfertigt worden. Diesbezüglich wurde auf den bereits vorgelegten Vertrag verwiesen.

Aus den Verträgen ergebe sich, dass die Adoption der Frau Dipl. Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 nach der Adoption der Frau ADOPTIVTOCHTER2 erfolgt sei.

Die gerichtliche Bewilligung der Adoptionen sei durch verschiedene Gerichte erfolgt, wobei die Adoption der Frau ADOPTIVTOCHTER2 später erfolgte sei als die Adoption der Frau Dipl. Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1.

Die Gebührenschuld entstehe gemäß § 16 Abs. 6 GebG erst in dem Zeitpunkt, in welchem die gerichtliche Bewilligung den Vertragsparteien zugestellt werde, jedoch werde die Annahme im Falle der Bewilligung rückwirkend zum Zeitpunkt der vertraglichen Willenseinigung wirksam.

Das Finanzamt vertrete daher die Ansicht, dass im beschwerdegegenständlichen Fall die Festsetzung der Gebühr in vollem Ausmaß zu Recht erfolgt sei, werde aber im zweiten Fall die Gebühr lediglich im ermäßigten Betrag (1/3 vH des Wertes des Vermögens) festsetzen.

3. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakte ErfNr.**1 und ErfNr**2.

4. Vorhalteverfahren des BFG

Mit Vorhalt vom 21. Dezember 2017 teilte die Berichterstatterin den Parteien (Bf. und FA) zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt.

Das FA gab dazu mit Schreiben vom 24. Jänner 2018 bekannt, dass keine weitere Stellungnahme abgegeben wird.

Die Bf. zog mit Schreiben vom 2. Februar 2018 ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück. Zur Dokumentation der Besteuerung der Kapitaleinkünfte der Bf. in Deutschland übersandte die Bf. Kopien ihrer deutschen Steuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012 und merkte dazu an, dass daraus Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv € 73.679 (für 2011 gem. S 3 des Bescheides vom 29.4.2015) bzw € 73.582 (für 2012 gem. S 3 des Bescheides vom 21.9.2015) sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung (aus den Beteiligungen an den geschlossenen Immobilien/Private Equity Fonds) ausgewiesen seien. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass der Adoptionsvertrag zwischen der Bf. und Frau Dipl.-Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 der vollen 1 %igen Adoptionsgebühr unterliegen sollte, während der Adoptionsvertrag mit Frau ADOPTIVTOCHTER2 der begünstigten Gebühr zu unterwerfen sei. Dies deshalb, da - wie auf Seite 9 des Schreibens des BFG vom 21.12.2017 ausgeführt - der Adoptionsvertrag mit Frau Dipl.-Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 vor dem Vertrag mit Frau ADOPTIVTOCHTER2 pflegschaftsgerichtlich genehmigt worden sei und die Steuerschuld für die Adoption von Frau Dipl.-Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 vor der Steuerschuld für die Adoption von Frau ADOPTIVTOCHTER2 entstanden sei. Das Finanzamt habe allerdings bei der Festsetzung der Adoptionsgebühr die Begünstigung bei der Adoption von Frau Dipl.-Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 und nicht bei jener von Frau ADOPTIVTOCHTER2 angewendet und damit die Begünstigung gleichsam „vertauscht“. Inhaltlich bzw ergebnisbezogen habe dies allerdings keine Auswirkung, wenn der von der Berichterstatterin des BFG und von der Bf. vertretenen Rechtsansicht gefolgt werde, da in beiden Fällen die Adoptionsgebühr von derselben Bemessungsgrundlage zu berechnen sei.

II. Sachverhalt samt Beweiswürdigung

Auf Grund der eingesehenen Unterlagen und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätze steht folgender unstrittige Sachverhalt fest:

Frau ADOPTIVTOCHTER2, Bsc und Frau Dipl. Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 sind die leiblichen Nichten der Bf., alle 3 sind österreichische Staatsbürgerinnen.

Die Bf. und Frau ADOPTIVTOCHTER2, Bsc sind seit vielen Jahren in Deutschland ansässig und haben keinen Wohnsitz mehr in Österreich. Frau Dipl. Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 wohnt in Österreich.

Mit zwei getrennt ausgefertigten Adoptionsverträgen nahm die Bf. ihre beiden Nichten an Kindesstatt an und wurden die entsprechenden Urkunden am 13.12.2011 in Wien von den jeweiligen Vertragsparteien in folgender Reihenfolge unterzeichnet:

Zuerst erfolgte um 13 Uhr 15 und 13 Uhr 16 die Unterzeichnung des Adoptionsvertrages „ADOPTIVTOCHTER2“ und danach um 13 Uhr 20 und 13 Uhr 22 die Unterzeichnung des Adoptionsvertrages „ADOPTIVTOCHTER1“.

In beiden Adoptionsverträgen verpflichtete sich die Bf., die Kosten der Vertragserrichtung und der Vergebührungen zu tragen.

Mit Beschluss vom 28.2.2012 genehmigte das Bezirksgericht X die Annahme an Kindesstatt der Frau Dipl. Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 und wurde dazu ausgesprochen, dass die Annahme an Kindesstatt gemäß § 179a Abs 1 ABGB mit dem 13.12.2013 wirksam wird. Die Zustellung des Beschlusses an den gemeinsamen Vertreter beider Vertragsparteien erfolgte am 29.2.2012.

Mit Beschluss vom 7.3.2012 genehmigte das Bezirksgericht Innere Stadt Wien die Annahme an Kindesstatt der Frau ADOPTIVTOCHTER2, BSc und wurde dazu ebenfalls ausgesprochen, dass die Annahme an Kindesstatt gemäß § 179a Abs 1 ABGB mit dem 13.12.2013 wirksam wird. Die Zustellung des Beschlusses an den gemeinsamen Vertreter beider Vertragsparteien erfolgte am 4.4.2012.

Die Bf. verfügte zum Stichtag 29.2.2012 bzw. zum Stichtag 4.4.2012 über Grundvermögen in Deutschland mit einem deutschen Einheitswert iHv € 41.866,34 und iHv € 17.382,86, einem Verkehrswert (lt. Schätzung des Finanzamtes für beide Wohnungen) iHv € 592.492,00 und einem österreichischen "Quasieinheitswert" (ermittelt vom Finanzamt nach jener Methode, die für österreichisches Grundvermögen bei der Einheitswertfeststellung angewandt wird) iHv € 49.991,40.

Weiters verfügte die Bf. über Kapitalvermögen in Deutschland und in der Schweiz, dessen Erträge auf Grund des Wohnsitzes der Bf. in Deutschland der Einkommensteuer unterzogen wurden. In Österreich besteht für die Bf. weder eine beschränkte noch eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.

Hätte die Bf. am Stichtag ihren Wohnsitz in Österreich gehabt, wären die Erträge aus vergleichbarem Kapitalvermögen im Falle der Veranlagung bei österreichischen Banken (anstatt bei ausländischen Banken) zum weitaus überwiegenden Teil der Kapitalertragsteuer unterlagen bzw. hätten die Erträge aus "ausländischem Kapitalvermögen" nach Maßgabe des § 37 Abs. 8 EStG einer "besonderen Einkommensteuer" (mit einem begünstigten Steuersatz von 25%) unterzogen werden können.

Lediglich die Erträge aus den geschlossenen Immobilienfonds, Private Eqquility Fonds und dem Genossenschaftsanteil mit einem Gesamtwert zum 29.2.2012 bzw. zum 4.4.2012 iHv € 125.143,69 wären auch bei Ansässigkeit der Bf. in Österreich nach Tarif der Einkommensteuer unterzogen worden und käme für dieses Kapitalvermögen keine Abgeltungswirkung iSd Endbesteuerung in Betracht.

III. Erwägungen

Der vorliegende Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

1. Tatbestand - Entstehen der Gebührenschuld – Ermäßigung bei Mehrfachadoptionen

Gemäß § 33 TP 1 Abs. 1 GebG unterliegen Annahmeverträge, das sind Verträge über die Annahme an Kindes Statt, wenn der Wert des Vermögens des Annehmenden 22.000 Euro übersteigt, einer Gebühr von 1 vH vom Wert des Vermögens.

Gemäß § 33 TP 1 Abs. 3 GebG ermäßigt sich die Gebühr auf je 1/3 vH des Wertes des Vermögens bei Annahme einer zweiten und jeder weiteren Person an Kindes statt.

Gegenstand der Gebühr nach § 33 TP 1 Abs. 1 GebG ist der zivilrechtliche Vertrag über die Annahme einer oder mehrerer Personen an Kindes Statt.

Die Gebühr wurde damit gerechtfertigt, dass sie ein Äquivalent für das Erlangen erbschaftssteuerrechtlicher Vorteile war. Durch Auslaufen der österreichischen Erbschaftssteuer zum 31. Juli 2008 ist diese Begründung für die Abgabenerhebung weggefallen (Anm: im gegenständlichen Fall verbleiben Vorteile im Bereich der deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer; bei inländischem Grundvermögen würden sich Vorteile im Bereich der Grunderwerbsteuer ergeben). Allerdings steht es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, den Gegenstand einer Abgabe zu bestimmen. Wegen der im Regelfall gegebenen vermögensrechtlichen Bedeutung der Annahme an Kindes Statt ist es nicht unsachlich, die Hundertsatzgebühr vom Wert des Vermögens des Annehmenden zu bemessen (Fellner, Folgen der Rechtsprechung von VfGH und EuGH zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, RdW 2008/126, 177).

Nach der Rechtsprechung des VfGH wäre eine Verletzung des Gleicheheitssatzes nur bei Exzessen gegeben und kann davon bei einem Gebührensatz von 1vH und 1/3 vH nicht die Rede sein (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 2 zu § 33 TP 1 GebG unter Hinweis auf VfGH 11.3.19070, B 187/69).

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist. Gegenstand der Gebühr ist das Rechtsgeschäft. Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist die Errichtung einer Urkunde.

Die Gebührenschuld entsteht gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 lit a) GebG bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird und die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird grundsätzlich im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten, so entsteht die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft jedoch gemäß § 16 Abs. 6 GebG erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung.

Die - aus völkerrechtlichen Gründen erforderliche - Anknüpfung des Gebührenrechtes an sachliche Momente zum Inland erfolgt hinsichtlich der im § 33 GebG 1957 geregelten Rechtsgebühren abschließend im § 16 GebG 1957 (vgl. VwGH 24.03.1994, 94/16/0026 unter Hinweis auf VwGH 3.6.1993, 92/16/0174).

Die Staaten dürfen Sachverhalte nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts, zu denen sie keinerlei persönliche oder sachliche Beziehung aufweisen, nicht besteuern. Diese Anknüpfung an sachliche Momente zum Inland erfolgt hinsichtlich der im III. Abschnitt des Gebührengesetzes, näherhin in den einzelnen Tarifposten des § 33, geregelten Rechtsgebühren im § 16 GebG 1957. Das Gebührengesetz bindet mit dieser Bestimmung formell an einen Beurkundungsort im Inland an. Das Gesetz erfaßt somit Auslandsbeurkundungen nicht, soferne nicht der Tatbestand des § 16 Abs. 2 GebG 1957 erfüllt ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. November 1980, 2511/78). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann weder den allgemeinen Bestimmungen des III. Abschnittes noch den Tarifvorschriften des § 33 GebG 1957 jedoch ein Grundsatz dergestalt entnommen werden, daß über die formelle Anknüpfung an die Beurkundung hinaus das jeweilige Rechtsgeschäft an sich eine weitere Nahebeziehung zum Inland aufzuweisen habe (VwGH 3.6.1993, 92/16/0174 unter Hinweis auf Ruppe in Herrmann-Heuer-Raupach, Rz 98 der Einführung zum EStG, Februar 1990).

Ein im Inland beurkundeter Adoptionsvertrag löst somit auch dann Gebührenpflicht aus, wenn sowohl die Annahmende als auch das Adoptivkind (und wie hier bei einem der Adoptionsverträge) keinen Wohnsitz im Inland haben.

Bei der Annahme mehrerer Personen an Kindesstatt ist die Gebühr mehrfach zu entrichten (vgl ua VwGH 2.5.1956, 431/54).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann kein Zweifel daran bestehen, dass der Gesetzgeber mit Abs 3 des § 33 TP 1 GebG lediglich die Gebühr für die Folgeadoption ermäßigt hat, zumal nur von dieser in Abs 3 die Rede ist und die Gebühr für eine Erstadoption im Abs 1 geregelt ist. Eine verfassungskonforme Auslegung des § 33 TP 1 Abs 1 und 3 GebG 1957 muss zu einer Bestätigung der Rechtsansicht führen, dass bei Annahme mehrerer Personen an Kindes Statt durch denselben Annahmenden, gleichgültig, ob die Folgeadoptionen zugleich mit der ersten Adoption oder erst später erfolgen, die Gebühr vom Vermögen im vollen Ausmaß (1 vH) nur für das erste Wahlkind zu entrichten ist und die Gebühr sich für jedes weitere Kind auf ein Drittel vom Hundert des Wertes des Vermögens des Annahmenden ermäßigt. Bei dieser Auslegung kann bei gleichzeitigen Mehrfachadoptionen die Feststellung, welche die erste ist, dann Schwierigkeiten bereiten, wenn die vertragschließenden Parteien hierüber keine Abrede treffen. Dem kann aber nur insoweit Bedeutung zukommen, als bei Adoptionsverträgen

gemäß § 28 Abs 1 Z 1 GebG 1957 sowohl der Annehmende als auch das Adoptionskind Gebührenschuldner sind (VwGH 9.6.1986, 85/15/0354).

Die Bf. hat am 13.12.2011 zwei Adoptionssverträge als Annehmende abgeschlossen, wobei die Unterzeichnung der Urkunden jeweils im Inland erfolgte. Mit der Zustellung der gerichtlichen Bewilligung der Annahme an Kindesstatt der Frau Dipl. Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1 an den gemeinsamen Vertreter der Vertragsparteien am 29.2.2012 entstand für diesen Adoptionssvertrag nach § 16 Abs. 6 GebG die Gebührenschuld.

Der Beschluss des Bezirksgerichtes Innere Stadt Wien über die Bewilligung der Annahme an Kindesstatt der Frau ADOPTIVTOCHTER2, BSc wurde dem gemeinsamen Vertreter beider Vertragsparteien erst am 4.4.2012 zugestellt, weshalb für diesen Adoptionssvertrag die Gebührenschuld später entstanden ist als für den Adoptionssvertrag mit Frau Dipl. Ing. Dr. ADOPTIVTOCHTER1.

Da bei der gebührenrechtlichen Beurteilung grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld abzustellen ist, ist die Begünstigung nach Abs 3 des § 33 TP 1 GebG (nur) beim Adoptionssvertrag mit Frau ADOPTIVTOCHTER2, BSc anzuwenden.

Wie von der Bf. in der Stellungnahme von 2.2.2018 aufgezeigt, wurden vom Finanzamt bei Erlassung des angefochtenen Bescheides offensichtlich bloß die beiden Adoptionssverträge irrtümlich quasi "vertauscht", stellt doch auch das Finanzamt in seiner Begründung auf den Zeitpunkt der Bewilligung des Adoptionssvertrages = Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld ab.

2. Wert des Vermögens

Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 1 Abs. 1 GebG ist der Wert des Vermögens.

Der reine Wert des Vermögens iSd § 33 TP 1 Z 2 GebG umfasst grundsätzlich auch das im Ausland gelegene Vermögen des Annehmenden. Zum Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland vom 4.10.1954 (BGBl Nr 1955/221) hat der VwGH ausgesprochen, dass die Rechtsgebühren weder unmittelbar noch auch mittelbar über § 76 Abs 2 BewG erfasst wurden. Doppelbesteuerungsabkommen schaffen grundsätzlich keine Abgabenbefreiung; durch sie wird das Recht der Abgabenanforderung auf die Vertragsstaaten verteilt (vgl. VwGH 28.3.1960, 2408/59). Auch das geltende Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland vom 18.7.2002 (BGBl III Nr 182/2002 idF BGBl. Nr. 32/2012) enthält keine Bestimmungen betreffend Rechtsgebühren.

Für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände gelten gemäß § 26 GebG, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen werden, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 gelten für die Rechtsgebühren, soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas

anderes ergibt, die Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17).

Weiters gelten gemäß § 1 Abs. 2 BewG für die Rechtsgebühren auch die Bestimmungen des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 18 bis 79).

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist der gemeine Wert grundsätzlicher Maßstab der Bewertung. Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 BewG gelten für die Bewertung des ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Grundvermögens und Betriebsvermögens die Vorschriften des Ersten Teiles dieses Bundesgesetzes, insbesondere § 10 (Gemeiner Wert) und § 11 Abs. 3.

Gemäß § 27 BewG gelten für die Bewertung des inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Grundvermögens und Betriebsvermögens die Vorschriften der §§ 29 bis 68.

Die im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmung des § 69 BewG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr. 135/2009 lautet auszugsweise wie folgt (Hervorhebung durch das BFG):

"BEGRIFF UND UMFANG DES SONSTIGEN VERMÖGENS

(1) Als sonstiges Vermögen kommen, soweit die einzelnen Wirtschaftsgüter nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, zum Grundvermögen oder zum Betriebsvermögen gehören, alle Wirtschaftsgüter in Betracht, insbesondere:

- 1. a) Verzinsliche und unverzinsliche Kapitalforderungen jeder Art, soweit sie nicht unter lit. b und c fallen;*
- b) Spareinlagen, Bankguthaben, Postscheckguthaben und sonstige laufende Guthaben, inländische und ausländische Zahlungsmittel;*
- c) Aktien oder Anteilscheine, Geschäftsanteile, andere Gesellschaftseinlagen, Geschäftsguthaben bei Genossenschaften und Genußscheine; Genußscheine im Sinne des § 6 des Beteiligungsfondsgesetzes und junge Aktien im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 gehören, solange sie bei einem inländischen Kreditinstitut hinterlegt sind, nur insoweit zum sonstigen Vermögen, als ihr Wert insgesamt 14 500 Euro übersteigt.*
- d) Wirtschaftsgüter im Sinne der lit. a bis c gehören nicht zum sonstigen Vermögen, soweit deren Erträge der Steuerabgeltung gemäß § 97 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen;*

...

(2) Auf Inhaber lautende Teilschuldverschreibungen, Pfandbriefe und Kommunalschuldverschreibungen inländischer Schuldner, natürlichen Personen gehörende auf Euro lautende Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 1 Z 1 lit. b und die im Abs. 1 Z 5 erster Satz angeführten Versicherungsansprüche gehören nur insoweit zum sonstigen Vermögen, als ihr Wert insgesamt 21 800 Euro übersteigt.“

§ 97 EStG bestimmte in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 26/2009 auszugsweise Folgendes:

„*Steuerabgeltung*

(1) Für natürliche Personen und für Körperschaften, soweit die Körperschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 die der Kapitalertragsteuer unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten. Für natürliche Personen gilt dies auch für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 und für ausgeschüttete Beträge aus Anteilsscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit die ausgeschütteten Beträge aus Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 bestehen. Unter die Steuerabgeltung fallen Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3, § 93 Abs. 3 Z 5, soweit Anteilsrechte an Immobilienfonds vorliegen, und § 93 Abs. 3 Z 6 sowie diesen entsprechende Genussrechte nur dann, wenn bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden. Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e sowie ausgeschüttete oder als ausgeschüttet geltende Beträge eines in- oder ausländischen Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit sie aus Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e bestehen, unterliegen nicht der Steuerabgeltung, wenn sie durch eine gemäß § 37 Abs. 8 ergangene Verordnung von der Versteuerung mit einem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

(2) Für natürliche Personen und für Körperschaften, soweit die Körperschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen, 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. Unter die Steuerabgeltung fallen Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 sowie diesen entsprechende Genußrechte nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

(3) Soweit die Steuer nach Abs. 1 oder 2 abgegolten ist, sind die Kapitalerträge weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen 2 Abs. 2) zu berücksichtigen. Dies gilt nur bei Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen.

(4) Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 sowie im Sinne des § 37 Abs. 8 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, der freiwillig geleistete Betrag und die gemäß § 37 Abs. 8 gesondert zu berechnende Steuer, so ist der allgemeine Steuertarif anzuwenden. Dabei ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Eine solche Anrechnung und Erstattung ist weiters bei Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen vorzunehmen, hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird. Der Antrag kann innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden. Für die Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt folgendes:

1. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Dies gilt ungeachtet des § 20 Abs. 2 nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird.
2. Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Der Kinderabsetzbetrag ist dabei mit 58,40 Euro monatlich anzusetzen.

(5) Bei der Erstattung der für 1993 einbehaltenen Kapitalertragsteuer ist der für 1994 geltende Einkommensteuertarif anzuwenden.“

§ 93 EStG lautete in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 wie Folgt:

„(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
- c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
- d) Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich

sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

e) *Ausländische Kapitalerträge im Sinne der lit. a bis c, die von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.*

f) *Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz.*

2. *Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter.*

3. a) *Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten (§ 1 des Kreditwesengesetzes).*

Als Geldeinlagen bei Kreditinstituten gelten auch von Kreditinstituten treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

b) *Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt.*

(3) *Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind Kapitalerträge aus*

1. *Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1983 in Schilling oder Euro begeben wurden,*

2. *Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schilling oder Euro begeben wurden,*

3. *Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen,*

4. *Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit die ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge*

- aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 3,

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 1, 2, 3 und 6,

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 5, sofern es sich um Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt,

- um gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes als ausgeschüttet geltende Erträge eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt und

- aus Substanzgewinnen, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen,

- aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 1 lit. e,

bestehen,

5. Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds (§ 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993) sowie an einem ausländischen Immobilienfonds (§ 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes), soweit die ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge aus den in Z 4 angeführten Ertragsbestandteilen bestehen, und Kapitalerträge im Sinne des § 42 Abs. 4 Investmentfondsgesetzes 1993 und § 42 Abs. 2 erster Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

6. Anteilscheinen an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge und

7. Anteilscheine an einen Kapitalanlagefonds, der Anteilen an anderen in oder ausländischen Kapitalanlagefonds hält, soweit diese Erträge aus anderen Kapitalanlagefonds

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 4 bis 6 mit Ausnahme von gemäß § 42 Abs. 4 des Investmentfondsgesetzes 1993 als ausgeschüttet geltenden Kapitalerträgen,

- aus gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 als ausgeschüttet geltende und im Privatvermögen steuerpflichtige Kapitalerträge eines ausländischen Kapitalanlagefonds im Sinne des § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993,

- aus gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes als ausgeschüttet geltende und im Privatvermögen steuerpflichtige Erträge eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes

bestehen.

Diese Kapitalerträge sind im Inland bezogen, wenn sich die Kuponauszahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2) im Inland befindet.

(4) Kapitalertragsteuerpflichtig sind auch:

1. Besondere Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1, die der zum Abzug Verpflichtete oder ein Dritter unmittelbar oder mittelbar neben Kapitalerträgen im Sinne der Abs. 2 und 3 gewährt.

2. Unterschiedsbeträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 2.

3. Vom Schuldner der Kapitalerträge oder Dritten übernommene Kapitalertragsteuerbeträge.

4. Als Kapitalertrag gelten entsprechend Abs. 2 oder 3 Ausgleichszahlungen, die der Verleiher eines Wertpapiers von einem Kreditinstitut erhält.

(5) Der Kapitalertragsteuer unterliegen die Kapitalerträge ohne jeden Abzug.

(6) Die Kapitalertragsteuer ist auch abzuziehen, wenn die Kapitalerträge beim Empfänger zu den Einnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören, sofern nicht die Voraussetzungen des § 94 Z 5 vorliegen.“

Das Endbesteuerungsgesetz BGBl. 11/1993 lautet in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. Nr. 201/1996 auszugsweise wie folgt (Hervorhebung durch BFG):

"ABSCHNITT I

Steuerabgeltung bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen und sonstigem Vermögen durch Abzug von Kapitalertragsteuer

§ 1. (1) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Besteuerung

1. von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 des Einkommensteuergesetzes 1988), und zwar von

a) Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Banken und sonstigen Forderungen gegenüber Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,

b) Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, wenn sich die kuponauszahlende Stelle im Inland befindet,

c) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auf Gesellschafts- und Genossenschaftsanteile sowie auf Genußrechte,

d) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen auf Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes,

e) Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit Ausnahme der Rückvergütungen gemäß § 13 des Körperschaftsteuergesetzes 1988,

f) Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte sowie

2. des sonstigen Vermögens (§ 69 des Bewertungsgesetzes 1955), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der Z 1 fließen , sowie des Erwerbes dieses Vermögens von Todes wegen die Steuern (Abs. 2) soweit diese Kapitalerträge nach der für das Kalenderjahr 1993 geltenden Rechtslage einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen – mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sind. Für abzugsfreie Forderungswertpapiere ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die Abgeltung der Steuern auch dann eintritt, wenn im Wege der kuponauszahlenden Stelle ein Betrag in Höhe dieser Kapitalertragsteuer geleistet wird.

Unter die Steuerabgeltung fallen ab der Veranlagung 1996 Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden; dies gilt hinsichtlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Erwerbe von Todes wegen, wenn der Erblasser nach dem 31. Mai 1996 verstorben ist.

...

§ 3. Von den Maßnahmen im Sinne der §§ 1 und 2 bleiben unberührt:

1. Die Besteuerung von Einkünften und Vermögen, die nicht dieser Kapitalertragsteuer unterliegen.

2. Die Besteuerung von Erwerben von Todes wegen von Vermögen, aus dem keine Kapitalerträge im Sinne des § 1 fließen, sowie von Schenkungen unter Lebenden."

Im gegenständlichen Fall hat die Annehmende im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt, sodass ihre Zinseinkünfte aus dem in Deutschland und in der Schweiz veranlagtem Kapitalvermögen in Österreich weder der Kapitalertragsteuer unterliegt, noch sonst einkommensteuerpflichtig sind. Ihre Kapitaleinkünfte werden ausschließlich in Deutschland der Einkommensteuer unterzogen. Daher kann nach nationalem Recht die Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer nicht zum Tragen kommen und ist das Kapitalvermögen nicht aus der Bemessungsgrundlage der Adoptionsgebühr auszuscheiden.

Ebenso ist nach der rein innerstaatlichen Rechtslage auf Grund der Bestimmungen der §§ 26 BewG und § 27 BewG für die in Deutschland befindlichen Liegenschaften der Bf. der gemeine Wert iSd § 10 BewG anzusetzen.

Nach der Literatur bestehen gegen die Heranziehung des - einfachen - Einheitswertes von inländischem Grundbesitz verfassungsrechtliche Bedenken. Desgleichen bestehen dagegen, dass ausländische Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind, unionsrechtliche Bedenken (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 11 zu § 33 TP 1 GebG).

Offensichtlich auf Grund der Tatsache, dass auch die Abgabenbehörde Widersprüche des innerstaatlichen Rechtes mit Unionsrecht aufzugreifen hat, hat das Finanzamt die in Deutschland gelegenen Liegenschaften nicht mit dem gemeinen Wert angesetzt, sondern hierfür einen „Quasieinheitswert“ ermittelt.

Diese Vorgehensweise entspricht der Judikatur des UFS im Bereich der Erbschaftssteuer (vgl. ua UFS 16.12.2008, RV/0059-I/08, UFS 16.06.2009, RV/0933-W/03 und UFS 20.03.2012, RV/0376-L/08), die sich auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs Jäger (EuGH 17.1.2008, C-256/06) stützte, wonach ungünstigere Bewertungsmethoden und Freibeträge für ausländischen Grundbesitz im Bereich der (deutschen) Erbschaftssteuer gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößen.

Der Bf. ist beizupflichten, dass die Argumentation des Finanzamtes wonach die Kapitalverkehrsfreiheit hier gar nicht angesprochen werde, weil der Abschluss eines Annahmevertrages keinen Kapitalverkehr bewirke, widersprüchlich ist, als offensichtlich für die Liegenschaftsbewertung auch die Abgabenbehörde der Kapitalverkehrsfreiheit Relevanz beimisst.

ausländisches Kapitalvermögen - Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

Nach Artikel 63 Abs. 1 AEUV (ex-Artikel 56 EG bzw. ex-Artikel 73b EG-V) sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten, soweit nicht die Vorbehalte der Artikel 64 AEUV bzw. Artikel 65 AEUV Differenzierungen zulassen. Artikel 64 und 65 AEUV lauten wie Folgt:

Artikel 64 AEUV:

"(1) Artikel 63 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Für in Bulgarien, Estland und Ungarn bestehende Beschränkungen nach innerstaatlichem Recht ist der maßgebliche Zeitpunkt der 31. Dezember 1999.

(2) Unbeschadet der anderen Kapitel der Verträge sowie ihrer Bemühungen um eine möglichst weit gehende Verwirklichung des Ziels eines freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern beschließen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Maßnahmen für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten.

(3) Abweichend von Absatz 2 kann nur der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments Maßnahmen einstimmig beschließen, die im Rahmen des Unionsrechts für die Liberalisierung des Kapitalverkehrs mit Drittländern einen Rückschritt darstellen."

Artikel 65 AEUV:

"(1) Artikel 63 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

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

(2) Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit den Verträgen vereinbar sind.

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

(4) Sind keine Maßnahmen nach Artikel 64 Absatz 3 erlassen worden, so kann die Kommission oder, wenn diese binnen drei Monaten nach der Vorlage eines entsprechenden Antrags des betreffenden Mitgliedstaats keinen Beschluss erlassen hat, der Rat einen Beschluss erlassen, mit dem festgelegt wird, dass die von einem

Mitgliedstaat in Bezug auf ein oder mehrere Drittländer getroffenen restriktiven steuerlichen Maßnahmen insofern als mit den Verträgen vereinbar anzusehen sind, als sie durch eines der Ziele der Union gerechtfertigt und mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Binnenmarkts vereinbar sind. Der Rat beschließt einstimmig auf Antrag eines Mitgliedstaats.“

Mangels einer Definition des Begriffs „Kapitalverkehr“ im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG im EG-Vertrag hat der Gerichtshof der Nomenklatur des Anhangs I der Richtlinie 88/361 – auch wenn diese Richtlinie auf die Art. 69 und 70 Abs. 1 EWG-Vertrag (später Art. 69 und 70 Abs. 1 EG-Vertrag, aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) gestützt ist – Hinweischarakter zuerkannt; dabei ist nach dem dritten Absatz der Einleitung dieses Anhangs die darin enthaltene Nomenklatur aber keine erschöpfende Aufzählung zur Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs (vgl. EuGH 12.2.2009, C-67/08, Rs Block, Randnr Nr 19 mit weiteren Judikaturhinweisen).

So hat der EuGH hat ua. folgende Vorgänge als Kapitalverkehr qualifiziert (siehe dazu Schneider in Mayer/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV, Rz 14 zu Art 63 AEUV):

- Immobilieninvestitionen (EuGH 1.6.1999, C-302/97, Konle; EuGH 13.6.2000, C-423/98, Albore; EuGH 5.3.2002, C-515/99, Reisch);
- den Erwerb von Wertpapieren auf dem Kapitalmarkt (EuGH 4.6.2002, C-367/98, Kommission/Portugal; EuGH 4.6.2002, C-483/99, Kommission/Frankreich; EuGH 4.6.2002, C-503/99, Kommission/Belgien; EuGH 24.6.1986, 157/85, Brugnoni; EuGH 4.2.1988, 143/86, East, Harrison und Oakley);
- die Zeichnung einer Auslandsanleihe (EuGH 26.9.2000, C-478/98, Kommission/Belgien);
- den Bezug von Dividenden (EuGH 6.6.2000, C-35/98, Verkooijen);
- die Errichtung und Unterhaltung von Kontokorrent- und Terminkonten bei Kreditinstituten EuGH 21.9.1988, 267/86, van Eycke, EuGH 3.12.1987, 194/84, Kommission/Griechenland);
- die Einzahlung von Spareinlagen (EuGH 21.9.1988, 267/86, van Eycke);
- Erbschaften, Vermächtnisse und Schenkungen (EuGH 23.2.2006, C-513/03, van Hiltens-van der Heijden, EuGH 27.1.2009, C-318/07, Persche);

Auch wenn der Adoptionsvertrag als solches nicht direkt einen Vermögensübergang zwischen Adoptivkind und Adoptivmutter bewirkt, so hat er doch erbrechtliche Ansprüche und damit einen Kapitalverkehr zur Folge. Die vermögensrechtlichen Bedeutung der Annahme an Kindes Statt ist auch die Rechtfertigung für die Bemessung der Hundertsatzgebühr vom Wert des Vermögens des Annehmenden.

Im gegenständlichen Fall liegt jedenfalls ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor. Die Bf. ist österreichische Staatsbürgerin und hat sie in Österreich den nunmehr gebührenpflichtigen Adoptionsvertrag abgeschlossen, ihren Wohnsitz hat sie jedoch seit vielen Jahren in einem anderen Mitgliedsstaat der Union, in dem sie Investitionen in Immobilien und in diverse Kapitalveranlagungen getätigt hat.

Beschränkung des Kapitalverkehrs

Der EuGH begründet das Vorliegen einer Beschränkung meist damit, dass die mitgliedstaatliche Regelung die Attraktivität einer unter Art 63 AEUV fallenden Transaktion verringert bzw geeignet ist, den Betroffenen ein Recht zu nehmen, das ein Bestandteil des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs ist (zB EuGH 16.3.1999, C-222/97, Trummer und Mayer, Slg 1999, I-1661 Rz 26).

Ausschlaggebend für das Vorliegen einer Beschränkung kann auch sein, dass die mitgliedstaatliche Regelung den Marktteilnehmern zusätzliche Kosten verursacht (EuGH 16.3.1999, C-222/97, Trummer und Mayer, Slg 1999, I-1661 Rz 27), sie ausländische Gesellschaften daran hindert, Kapital in einem Mitgliedstaat zu sammeln (zB EuGH 15.7.2004, C-315/02, Lenz, Slg 2004, I-7063 Rz 21 = ÖStZB 2005, 518) bzw zu einer Wertminderung führt (zB EuGH 23.2.2006, C-513/03, van Hiltten-van der Heijden, Slg 2006, I-1957 Rz 44 = ÖStZB 2007, 371).

Keine Beschränkungen iSd Art 63 Abs 1 AEUV sind bloß mittelbare Behinderungen von Kapitalbewegungen, die auf in- und ausländisches Kapital unterschiedslos anwendbar sind und das Ergebnis allgemeiner Beschränkungen eines kapitalverkehrsrelevanten Vorgangs darstellen (Eilmansberger, ÖBA 2001, 380). Beschränkungen iSd Art 63 AEUV sind jedoch Bestimmungen, die einen Kapitalverkehrsvorgang spezifisch belasten oder in besonderer Weise beschränken (Eilmansberger, ÖBA 2001, 381 f).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH stellt die Regelung eines Mitgliedsstaates, nach der die Anwendung einer Steuervergünstigung im Erbrecht, beispielsweise ein Freibetrag auf die Bemessungsgrundlage, vom Wohnsitz des Erlassers und des Erwerbers oder der Belegenheit der zum Nachlass gehörenden Vermögens abhängig gemacht wird, eine durch Art 63 Asbs. 1 AEUV verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, wenn sie dazu führt, dass Erwerbe von Todes wegen, an denen Gebietsfremde beteiligt sind oder von denen Vermögensgegenstände in einem anderen Mitgliedsstaat erfasst sind, einer höheren Besteuerung unterliegen, als Erwebe, an denen nur Gebietsansässige beteiligt oder von denen nur Vermögensgegenstände im Mitgliedsstaat der Besteuerung erfasst sind, und daher eine Wertminderung des Nachlasses bewirkt (vgl. EuGH 30.6.2016, C-123/15, Rs Feilen, Rz 19 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Im Bereich der Adoptionsgebühr hängt die Steuerfreiheit des Kapitalvermögens davon ab, ob die Erträge aus dem Kapitalvermögen der Steuerabgeltung gemäß § 97 EStG unterliegen. Diese Bestimmung hat zur Folge, dass bei Ansässigkeit der Annehmenden in einem anderen Mitgliedstaat der Union - mangels inländischer Einkommenssteuerpflicht der Erträge - die Adoptionsgebühr höher ist, als bei Annahme durch eine Gebietsansässige und bewirkt die Regelung daher eine Beschränkung des Kapitalverkehrs.

Rechtfertigungsgründe für Eingriffe in das Beschränkungsverbot

Eine Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs verstößt allerdings nur dann gegen Art 63 AEUV, wenn kein Rechtfertigungsgrund vorliegt. Nach der Systematik des Art 65 AEUV sind Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs in vier

Fällen zulässig. Zu unterscheiden ist zwischen dem Steuervorbehalt gem Art 65 Abs 1 lit a AEUV, den Maßnahmen zum Schutz der Rechtsordnung gem Art 65 Abs 1 lit b AEUV und jenen nach Art 65 Abs 2 AEUV gerechtfertigten Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs, die gleichzeitig eine zulässige Beschränkung des Niederlassungsrechts darstellen. Sämtliche Eingriffe sind gem Art 65 Abs 3 AEUV nur zulässig, wenn keine willkürliche Diskriminierung bzw verschleierte Beschränkung des Kapital- und Zahlungsverkehrs vorliegt. Daraus folgt, dass Art 65 Abs 1 und 2 AEUV uU auch Diskriminierungen gestattet, sofern diese nicht willkürlich sind. Art 65 Abs 4 AEUV ermächtigt schließlich die Mitgliedstaaten dazu, mit Zustimmung der Union restriktive steuerliche Maßnahmen gegenüber Drittstaaten zu treffen (vgl. Schneider in Mayer/Stöger (Hrsg), AEUV, Rz 6 zu Art 65 AEUV)

Anwendung des nationalen Steuerrechts

Art 65 Abs 1 Buchstabe a AEUV erlaubt grundsätzlich steuerliche Regelungen, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Als Ausnahme vom Grundprinzip ist diese Bestimmung allerdings eng auszulegen. Die Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Art 65 Abs 3 AEUV eingeschränkt, als die nationale Maßnahme weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen darf. Außerdem ist die unterschiedliche Behandlung nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des mit der betreffenden Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist zwischen erlaubter Ungleichbehandlung und verbotener willkürlicher Diskriminierung zu unterscheiden. Eine nationale Steuerregelung ist nur dann mit den Vertragsvorschriften über den freien Kapitalverkehr vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. ua. EuGH 11.9.2008, C-11/07, RS Eckelkamp oder EuGH 17.1.2008, C-256/06, Rs Jäger).

Die Kohärenz des Steuersystems wird vom EuGH dann als Rechtfertigungsgrund anerkannt, wenn – gemessen am mit der fraglichen Steuerregelung verfolgten Ziel, – ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Steuervorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung besteht, die im Rahmen einer einzigen Besteuerung erfolgen (vgl EuGH 15.7.2004, C-315/02, Lenz, Rz 37). Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang fehlt, wenn es um verschiedene Steuern oder die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger geht (vgl. EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt).

Da die Amtshilfe-RL 77/799/EWG gegenüber Drittstaaten keine Anwendung findet, nimmt der EuGH ungeachtet der erga omnes-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit an, dass die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen gegenüber Drittstaaten bei Fehlen eines Amtshilfeabkommens eine Versagung steuerlicher Begünstigungen rechtfertigen kann, die im Verhältnis zu Mitgliedstaaten unzulässig wäre (EuGH 18.12.2007, C-101/05, A).

Ein Quellensteuerabzug nur für Zinsen, die in einen anderen Mitgliedstaat fließen, ist nach der Rechtsprechung gerechtfertigt, da dies die logische Folge der unterschiedlichen Besteuerung gebietsansässiger und gebietsfremder Empfängergesellschaften ist (EuGH 22.12.2008, C-282/07, Truck Center, Rz 46).

Da bei der Gebührenbemessung nicht hinsichtlich der Ansässigkeit der Vertragsparteien differenziert wird, kann die Ansässigkeit der Bf. in Deutschland keinen Rechtfertigungsgrund darstellen.

Nach der Judikatur des UFS im Bereich der Erbschaftssteuer können Kapitalerträge, die einer rechtzeitigen Einkommensbesteuerung entzogen wurden, ungeachtet dessen, ob es sich um ausländische oder inländische Kapitalerträge handelt, keiner Steuerabgeltung nach § 97 Abs. 2 EStG unterliegen, und können daher Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, aus welchem diese Erträge flossen, auch nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG fallen. Für die Erbschaftsteuerfreiheit von ausländischem Kapitalvermögen kommt es darauf an, ob die Erträge beim Erblasser tatsächlich in das "KeSt-Ersatzsystem" einbezogen wurden. Hatte der Erblasser die Zinserträge aus ausländischen Kapitalanlagen in seine Einkommensteuererklärungen nicht aufgenommen, waren folglich die ausländischen Kapitalanlagen in das "KeSt-Ersatzsystem" (Anwendung eines dem KeSt-Satz entsprechenden besonderen Steuersatzes auf die ausländischen Zinserträge in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden) nicht eingebunden, so konnte auch keine Abgeltungswirkung in Bezug auf die Erbschaftssteuer eintreten (vgl. ua UFS 18.09.2009, RV/2158-W/07; UFS 08.02.2010, RV/0362-W/05 und RV/0363-W/05). Die Behandlung der gegen die letztgenannte Entscheidungen eingebrachten Beschwerden wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung, dass die Entscheidungen des UFS nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweichen, abgelehnt (VwGH 21.11.2013, 2010/16/0061, 0062).

Gestützt auf diese Rechtsprechung hat das Bundesfinanzgericht erst jüngst im Bereich der Erbschaftssteuer die Abgeltungswirkung bei mangelndem steuerlich korrektem Verhalten des Erblassers mit folgenden Argumenten verneint (vgl. BFG 10.08.2017, RV/7103395/2012 und BFG 8.11.2017, RV/7102944):

"Aus den Ausführungen zu Rz. 47 bis 48 des Urteiles des EuGH vom 15. Juli 2004, Rs C-315/02 (Lenz) ergibt sich, dass die Diskriminierung dann behoben wäre, wenn für ausländische Kapitalerträge und im Ausland bezogene Kapitalerträge eine der freiwilligen KESt vergleichbare Möglichkeit zur Entrichtung der Einkommensteuer mit Abgeltungswirkung im Sinne des § 97 Abs. 2 EStG bestünde. Wie aus dem Allgemeinen Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage 810 der Beilagen zum Endbesteuerungsgesetz BGBI. Nr. 11/1993 zu entnehmen ist, ist die Einführung einer Abgeltungssteuer (Endbesteuerung) darauf gerichtet, einem Steuerausfall auf Grund nicht ausreichend ausgeprägtem Bewusstsein der Steuerpflichtigen sich hinsichtlich bestimmter Kapitalanlagen steuerehrlich zu verhalten, entgegenzutreten. Die im Endbesteuerungsgesetz vorgesehene Amnestie kann nicht gesondert von der

Abgeltungssteuer gesehen werden, sondern ist eine Konsequenz der Einführung der Abgeltungssteuer. Die Einführung der Endbesteuerung war - sowie die Amnestie zur Bereinigung des seinerzeitigen De-facto-Zustandes im Bereich bestimmter Kapitalanlagen - darauf gerichtet, mangelndem steuerehrlichen Verhalten hinsichtlich bestimmter Kapitalanlagen entgegenzutreten und steuerlich korrektes Verhalten zu begünstigen."

Das Erträge aus dem Kapitalvermögen der Bf. wurden entsprechend der Ansässigkeit der Bf. tatsächlich in Deutschland der Einkommensteuer unterzogen. Damit ist das Ziel der Endbesteuerung – Begünstigung der Steuerehrlichkeit – erfüllt. Eine Einkommensteuerpflicht der Kapitalerträge der Bf. in Österreich ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben (auch keine beschränkte Steuerpflicht). Es erschien der Berichterstatterin diskriminierend, nur die Steuerehrlichkeit gegenüber österreichischen Abgabenbehörden, nicht aber jene gegenüber Abgabenbehörden anderer Mitgliedsstaaten der Union im Bereich der Adoptionsgebühr zu berücksichtigen. Gerade bei einer Konstellation wie der gegenständlichen, bei der auf Grund der Vertragsunterzeichnung in Österreich eine Gebührenpflicht besteht, aber keine Ansässigkeit der Annehmenden im Inland gegeben ist (bei einem der Adoptionsverträge ist auch die an Kindes statt Angenommene nicht im Inland ansässig) und sich das Vermögen ausschließlich im Ausland befindet, ist eine ungünstigere Behandlung des "Auslandsvermögen" gegenüber einem vergleichbaren "Inlandsvermögen" nicht gerechtfertigt.

Der Beschwerde ist daher Folge zu geben und die Adoptionsgebühr wie von der Bf. beantragt **mit € 583,78 (1/3 % einer Bemessungsgrundlage von € 175.135,09)** festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist die Revision zuzulassen, weil zur Rechtsfrage, ob ausländisches Kapitalvermögen, dessen Erträge mangels inländischer Einkommensteuerpflicht der Adoptierenden in einem anderen Mitgliedsstaat der Union tatsächlich der Einkommensteuer unterzogen wurden, in die Bemessungsgrundlage der Adoptionsgebühr einzubeziehen ist, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.

Wien, am 7. Februar 2018

