



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Stadt N, D-***** N, X-gasse, vertreten durch XY, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. Juni 2007 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx.xxx/2005, St.Nr.xxx/xxxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Erwerbsvorgang

In der Verlassenschaft nach der am 19. November 2002 in N verstorbenen Frau ERBL war die Stadt N zur testamentarischen Alleinerbin berufen. Dies aufgrund einer letztwilligen Verfügung vom 2. August 1984, in der die Erblasserin gemeinsam mit ihrem vorverstorbenen Ehegatten verfügt hatte, dass "*Nacherbe im Sinne von Erbe des Letztverstorbenen die Stadtverwaltung N (Amt für Wissenschaft und Kunst) mit der Auflage den verbleibenden Erlös aus dem Nachlass ausschließlich zum Ankauf von Kunstgegenständen nach Vorschlag des Kultur-Dezernenten der Stadt N bzw. einer unter seiner Leitung stehenden Kommission zu verwenden*" sein soll.

Am 25. Juli 2003 gab die Stadt N eine bedingte Erbserklärung zum gesamten Nachlass ab.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Antrag auf Steuerbefreiung gemäß § 48 BAO

Mit Schreiben vom 28. September 2005 teilte der rechtsfreundliche Vertreter dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit, dass die Stadt N aufgrund der deutschen Gesetzeslage erbschaftssteuerbefreit sei und legte dazu eine Bestätigung des Finanzamtes X vor.

Nach Ansicht der Erbin liege auch für die Verlassenschaft in Österreich (die im Wesentlichen aus einer Liegenschaft bestehe) keine Steuerpflicht vor. Hierzu sei zunächst anzumerken, dass aufgrund der deutschen Rechtslage im umgekehrten Fall für eine österreichische Gebietskörperschaft keine Steuer anfallen würde (BFG 16.1.2002, II R 82/99). Sodann sei darauf hinzuweisen, dass aufgrund des EG-Vertrages und der Rechtsprechung des EuGH (z.B. Urteil vom 25.10.1979, Slg. 1979, 3247) eine Beschränkung des Kapitalverkehrsfreiheit bzw. Differenzierung nach dem Sitz oder Ort der Geschäftsleitung nur unter bestimmten (sehr eingeschränkten) Umständen zulässig sei. Es sei daher in diesem Fall § 5 Abs. 1 ErbStG anzuwenden und bestehe hinsichtlich der Zuwendung an die Stadt N keine Erbschaftsteuerpflicht.

Sollte sich die Erbschaftsteuerbefreiung nicht bereits aus dem ErbStG ergeben, werde der Antrag gestellt eine Steuerbefreiung gemäß § 48 BAO wegen Gegenseitigkeit zu erlassen. Die Gegenseitigkeit sei bereits oben nachgewiesen worden.

In jedem Fall sei aber § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG (analog) anzuwenden, wonach die Höhe der Erbschaftsteuer 2,5% beträgt. Ein höherer Steuersatz würde jedenfalls dem Art 73 EGV oder Art 8 EGV widersprechen (Fraberger, SWI 1998, 302).

Ebenfalls am 28. September 2008 brachte der rechtsfreundliche Vertreter der Stadt N beim Bundesministerium für Finanzen einen Antrag gemäß § 48 BAO ein.

2.2. Mitteilungen des Bundesministeriums für Finanzen

Mit Schreiben vom 6. Juni 2007 übermittelte der rechtsfreundliche Vertreters der Stadt N dem Finanzamt Mitteilungen des Bundesministeriums für Finanzen vom 24. Mai 2006 sowie vom 7. März 2007 zur GZ**** und merkte dazu an, dass die Rechtsauffassung des BMF von der Erbin nicht geteilt werde. Das Rechtsamt der Stadt N gehe davon aus, dass aufgrund der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH eine Besteuerung jedenfalls EU rechtswidrig sei und daher im weiteren Verfahren diese Frage allenfalls dem EuGH vorzulegen sein werde. Bezüglich der Zustellung werde mitgeteilt, dass diese bis auf weiteres an ihn, als ausgewiesenen Erbevertreter, erfolgen solle. Inhaltlich würden daher die Ausführungen und Anträge im Schreiben vom 28. September 2005 aufrecht bleiben und sei daher keine Erbschaftsteuer festzusetzen.

Die Mitteilungen des BMF haben auszugsweise folgenden Inhalt:

2.2.1 Mitteilung vom 24. Mai 2006:

"Gemäß § 15 Abs. 1 Z 12 ErbStG sind ua. Anfälle an den Bund und an die übrigen Gebietskörperschaften (hierzu zählen die Städte und Gemeinden) von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Diese Befreiung ist jedoch nur auf Anfälle an inländische (österreichische) Gebietskörperschaften anzuwenden.

Die spiegelbildlich vergleichbare Rechtslage gilt auch nach dem deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz. Danach sind gemäß § 13 Abs 1 Z. 15 dErbStG ua. Anfälle an den Bund, ein Land und eine inländische Gemeinde von der deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Auch diese Befreiung ist nur auf Anfälle an inländische, also deutsche Gebietskörperschaften und nicht an ausländische (z.B. österreichische) Gebietskörperschaften anwendbar (siehe auch Wilms, Kommentar zum dt. ErbStG Stollfuß-Verlag, § 13 TZ 118 und Troll-Gebel-Jülcher, Kommentar zum dt. ErbStG, Verlag Franz Wahlen München, § 13 TZ 176). Es würde daher auf Grund der deutschen Rechtslage auch im umgekehrten Fall für eine österreichische Gebietskörperschaft deutsche Erbschaftsteuer anfallen.

Das in ihrem Schreiben zitierte BFH Urteil vom 16.1.2002, II R 82/99, sowie die Ausführungen in Fraberger, SWI 1998, 302, beziehen sich auf die Steuerbefreiungen des § 13 Abs. 1 Nr. 17 dErbStG und § 15 Abs. 1 Z 14 und Z 14a öErbStG bzw. in Österreich auch auf die Anwendung des begünstigten Steuersatzes des § 8 Abs. 3 lit. a öErbStG, also jener Steuerbegünstigungen die Zuwendungen an juristische Personen betreffen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen sowie Zuwendungen, die ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gewidmet sind.

Eine Gebietskörperschaft - wie etwa die Stadt N oder eine österreichische Gemeinde - ist jedoch keine juristische Person, welche die angeführten begünstigten Zwecke verfolgt.

Im Hinblick darauf, dass ein Anfall aus Deutschland an eine österreichische Gebietskörperschaft auch in Deutschland nicht von der deutschen Erbschaftssteuer befreit wäre, liegt weder Gegenseitigkeit im Sinn des § 48 BAO, noch eine ungerechtfertigte Diskriminierung vor.

Da somit im vorliegenden Fall weder eine tatsächliche Doppelbesteuerung vorliegt, noch der Tatbestand "Gegenrecht" erfüllt ist, kann ihrem Antrag auf Maßnahme nach § 48 BAO nicht näher getreten werden."

2.2.2 Mitteilung vom 7. März 2007:

"Auch die angesprochene "ausdrückliche Widmung der Erbschaft zu einem gemeinnützigen Zweck" ändert nichts daran, dass es an einer Grundlage zur Anwendung des § 48 BAO fehlt. Es liegt weder eine tatsächliche Doppelbesteuerung vor, noch besteht Gegenrecht.

*Auf Grund des öErbStG ergeben sich keine Erbschaftsteuerbefreiungen, da die ausschließliche Gemeinnützigkeit gem. § 15 Abs. 1 Z 14a öErbStG nur dann steuerbefreiend wirkt, wenn auch das Tatbestandsmerkmal der Zuwendung unter Lebenden erfüllt ist (worunter eine testamentarische Verfügung nicht fällt). Abgesehen davon ist eine Gebietskörperschaft nicht als gemeinnützig anzusehen. Darüber hinaus verlangt auch § 15 Abs. 1 Z 14a öErbStG als Voraussetzung für eine Steuerbefreiung die Gegenseitigkeit mit dem Ausland, die - wie unter BMF GZ**** erläutert - nicht besteht.*

Das im Ersuchen um nochmalige Überprüfung angeführte Argument der ausdrücklichen Widmung der Erbschaft zu einem gemeinnützigen Zweck, hat somit die Bestätigung der im

Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 24. Mai 2006 vertretenen Rechtsmeinung zum Ergebnis."

2.4. Erbschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 14. Juni 2007 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Stadt N ausgehend von einem Erwerb in der Steuerklasse V Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs 2 ErbStG mit einem (durchschnittlichen) Steuersatz von 30,85 % von einem steuerpflichtigen Erwerb von € 110.854,00 = € 34.204,00 zuzüglich Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs 4 ErbStG mit 3,5 % des steuerlichen Wertes des Grundstückes von € 110.753,40 = € 3.876,36, somit Erbschaftsteuer insgesamt in Höhe von € 38.080,36 fest.

Dabei wurde die Bemessungsgrundlage vom Finanzamt wie folgt ermittelt.

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	110.753,40 €
Guthaben bei Banken	116.778,06 €
sonstige Forderungen	94.448,50 €
Hausrat einschließlich Wäsche	877,00 €
Kosten der Regelung des Nachlasses	-13.120,28 €
sonstige Kosten	-81.994,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG	-110,00 €
Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z.17 ErbStG	-116.778,06 €
steuerpflichtiger Erwerb	110.854,62 €

Zur Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass laut Mitteilung des Bundesministeriums für Finanzen weder eine tatsächliche Doppelbesteuerung vorliege noch der Tatbestand "Gegenseitigkeit" im Sinne des § 48 BAO erfüllt sei. Die Erbschaftssteuer sei daher vorzuschreiben. Der begünstigte Steuersatz gemäß § 8 Abs 3 a ErbStGes finde keine Anwendung, da eine Gebietskörperschaft keine juristische Person sei die einen in dieser Gesetzesstelle angeführten begünstigten Zweck verfolge.

2.5. Berufung

Gegen diesen Bescheid erhob die Stadt N Berufung und beantragte die Erbschaftsteuer mit € 2.771,35 festzusetzen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Steuer fälschlicherweise nach § 8 Abs. 1 und Abs. 2 österreichisches ErbStG festgesetzt worden sei. Richtig sei eine Festsetzung nach § 8 Abs. 3 a ErbStG, die hier auf 2,5% des Wertes lauten würde.

Es handle sich bei der Erbschaftsteuer um eine direkte Steuer, die in die Zuständigkeit eines Mitgliedstaates der Europäischen Union falle. Es möge hier dahingestellt bleiben, ob diese

durch Landesrecht oder Bundesrecht zu entrichten sei, doch könne nicht dahingestellt bleiben, ob diese Befugnis zur Festsetzung der Erbschaftsteuer außerhalb der Wahrung des Gemeinschaftsrechtes der Europäischen Union vorgenommen werden dürfe (dazu EuGH, 3. Kammer Urteil vom 14.09.2006, Rs C-364/06 (Centro die Musicologia Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften)).

Die Festsetzung widerspreche dem freien Kapital- und Zahlungsverkehr nach Art. 56 ff EG-Vertrag. Sie möge zwar nach § 8 Abs. 2 ErbStG entsprechen doch hier sei die Regelung nach § 8 Abs. 3 ErbStG, die laute:

"Die Steuer beträgt ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendung:

a) von Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften 2,5 vH."

anzuwenden, welches sich aus Art 56 Abs 1 EG-Vertrag ergebe. Danach seien im Rahmen des Kapitales 4 dieses Vertrages alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Die Erhebung der Erbschaftsteuer widerspreche dem Grundsatz des freien Zahlungs- und Kapitalverkehrs, da österreichische gemeinnützige Institutionen in einem Erbfall nur den Steuersatz in Höhe von 2,5% zu entrichten hätten. Die Begründung für die Ungleichbehandlung (inländisch) sei nicht ersichtlich, zumal da nicht festgelegt sei, ob die Förderung durch die in § 8 Abs. 3 a ErbStG genannten Institutionen im Inland oder im Ausland erfolgen könne.

Der Zoo der Stadt N sei eine unselbständige öffentliche Einrichtung der Stadt N, die nach deutschem Steuerrecht (§ 51 ff. AO) als gemeinnützig anerkannt sei (siehe Anlage) und gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 a ErbStG (deutsches Gesetz) von der Erbschaftssteuer befreit sei. Nach österreichischem Recht, hätte sie ihren Sitz in Österreich, wäre sie von der Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 35 BAO als Einrichtung der Volksbildung (siehe Bescheid vom 8. August 2006 in der Anlage) weitgehend - bis auf einen Steuersatz von 2,5 % - befreit.

Nach Art. 56 ff EGV würden sowohl das Eigentum an der Verlassenschaft als auch dessen Nutzung unter den freien Kapitalverkehr fallen (EuGH 3. Kammer Urteil v. 14.9.2006, C-386-04 Rn 35). Die Regelung des § 8 Abs. 2 ErbStG der Republik Österreich widerspreche in diesem Bereich Kapitel 4 des EG Vertrages.

Gleichermaßen würden auch Steuerbelastungen der Mieteinkünfte aus dem zur Verlassenschaft gehörenden Grundvermögen, die allerdings noch nicht endgültig mit dem Erben abgerechnet, aber offensichtlich schon erhoben worden seien, gegen die in Art. 56 ff EGV normierte Freiheit des Kapitalverkehrs verstoßen.

Ergänzungsschriftsatz vom 11. Juli 2007

In einem Ergänzungsschriftsatz vom 11. Juli 2007 wurde noch ergänzend ausgeführt, dass bei der Frage der Vergleichbarkeit und Gemeinnützigkeit der Organisationen, nämlich der zoologischen Gärten zum Beispiel Wien und N. zusätzlich noch besondere Maßstäbe anzulegen seien. Zwischen den zoologischen Gärten herrsche ein reger Austausch von Tieren, der mit den beiden Dokumenten in der Anlage belegt werde.

Auch daraus ergebe sich, dass die Frage der Gemeinnützigkeit nicht unilateral betrachtet werden dürfe.

Ergänzungsschriftsatz vom 24. November 2008

In einem weiteren Schriftsatz vom 24. November 2008 wurde von der Stadt N noch eine "Richtigstellung" abgegeben, wonach in der Berufung versehentlich der "Zoo der Stadt N" als unselbständige öffentliche Einrichtung der Stadt N genannt worden sei. Richtig müsse es jedoch heißen:

"Das Amt für Wissenschaft und Kunst der Stadt N - vertreten durch den Magistrat der Stadt N - ist eine unselbständige öffentliche Einrichtung der Stadt Frankfurt am Main, die nach deutschem Steuerrecht (§ 51 ff. AO) als gemeinnützig anerkannt ist (siehe Anlage) und gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16 a ErbStG (deutsches Gesetz) von der Erbschaftssteuer befreit ist. Nach österreichischem Recht, hätte das Amt für Wissenschaft und Kunst der Stadt N ihren Sitz in Österreich, wäre sie von der Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 3 Erbschaftssteuergesetz i.V.m. § 35 I, II BAO als Einrichtung der Volksbildung (siehe Bescheid vom 8. August 2006 in der Anlage) weitgehend - bis auf einen Steuersatz von 2,5 % - befreit".

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zum Besteuerungsrecht der Republik Österreich

Gemäß § 1 Abs.1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen;

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches;

Gemäß § 4 Z. 1 ErbStG gilt bei einer Zuwendung von Todes wegen als Zweckzuwendung

- a) eine der Zuwendung beigefügte Auflage zugunsten des Zweckes,
- b) eine Leistung zugunsten eines Zweckes, von der die Zuwendung abhängig gemacht ist, soweit die Bereicherung des Erwerbers durch die Anordnung gemindert wird.

Die in der letztwilligen Verfügung enthaltene Auflage, das Nachlassvermögen zu verkaufen und den Erlös zum Ankauf von Kunstgegenständen zu verwenden, mindert die Bereicherung

der Stadt N nicht, weshalb hier nicht zwei formal zu trennende steuerbare Vorgänge vorliegen (nämlich Erwerb durch Erbanfall + Zweckzuwendung - vgl. dazu das auch von der Bw. zitierte Urteil des BFH 16.1.2002, II R 82/99), sondern nur ein Erwerb von Todes wegen iSd § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG (Erwerb durch Erbanfall).

Gemäß § 6 Abs. 1 ErbStG ist die Steuerpflicht gegeben,

1. für den gesamten Erbanfall, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist;
2. für den Erbanfall, soweit er in inländischem landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Vermögen, inländischem Betriebsvermögen oder inländischem Grundvermögen, in einem Nutzungsrecht an einem solchen Vermögen oder in solchen Rechten besteht, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist, in allen anderen Fällen.

Als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten gemäß § 6 Abs. 2 ErbStG idF vor Novellierung durch das AbgÄG 2004, BGBl. I 180/2004 ua.

1. österreichische Staatsbürger, es sei denn, dass sie sich länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben, die Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben;...
2. Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben;

Aus den Anknüpfungsmerkmalen der Steuerpflicht ergibt sich, dass ein und derselbe Erwerb in zwei oder mehreren Staaten einer Besteuerung vom Erbanfall oder vom Nachlass unterliegen kann. Eine solche mehrfache Abgabenbelastung eines Erwerbers bzw. eines Nachlasses kann durch folgende Möglichkeiten vermieden oder doch zumindest gemildert werden:

1. Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 ErbStG wird die im Ausland entrichtete Erbschaftssteuer oder Nachlasssteuer als Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage der inländischen Erbschaftssteuer abgezogen.
2. Nach dem 2. Satz des § 6 Abs. 3 ErbStG kann anstatt dessen eine Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuer auf die inländische Steuer erfolgen.
3. Bei einem bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer werden entweder bestimmte Teile des Nachlasses von der Besteuerung ausgenommen oder es wird die ausländische Steuer auf die inländische Steuer in einem bestimmten Umfang angerechnet.

4. Schließlich kann das Bundesministerium für Finanzen gemäß §48 BAO eine Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer durch individuellen oder generellen Verwaltungsakt ausschalten.

Zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich wurde am 4. Oktober 1954 ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftssteuern abgeschlossen, dessen Ratifizierung im BGBl. 220/1955 kundgemacht wurde (kurz DBA).

Nach Artikel 1 Abs 1 DBA soll durch dieses Abkommen verhindert werden, dass Nachlassvermögen von Erblassern, die zur Zeit ihres Todes in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten ihren Wohnsitz hatten, in beiden Staaten zur Erbschaftssteuer herangezogen werden.

Nach Artikel 1 Abs. 2 DBA hat eine natürliche Person einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach Artikel 3 Abs. 1 DBA wird unbewegliches Nachlassvermögen (einschließlich des Zubehörs), das in einem der Vertragsstaaten liegt, nur in diesem Staat besteuert.

Ebenso werden nach Artikel 3 Abs 2 DBA Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen, das in einem der Vertragsstaaten liegt, sowie Rechte, die durch Pfandrecht an einem solchen Vermögen gesichert sind oder die auf ihm lasten, nur in diesem Staat versteuert.

Artikel 4 trifft Aussagen bezüglich der Besteuerung von gewerblichen Unternehmen.

Nach Artikel 5 gilt für Nachlassvermögen, das nicht nach Artikel 3 oder 4 zu behandeln ist, folgendes:

1. Hatte der Erblasser zur Zeit seines Todes in nur einem Vertragsstaat seinen Wohnsitz, so wird dieses Nachlassvermögen nur in diesem Staat besteuert.
2. Hatte der Erblasser zur Zeit seines Todes in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so wird das Nachlassvermögen nur in dem Staat besteuert, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Erblassers bestanden (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wenn dies nicht festzustellen ist, werden die obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten sich nach Artikel 10 verständigen.

Nach Artikel 6 Abs. 1 DBA werden Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem in Artikel 3 oder Artikel 4 bezeichneten Nachlassvermögen stehen oder auf ihm sichergestellt

sind, auf dieses Vermögen angerechnet. Sonstige Schulden werden auf das nach Artikel 5 zu behandelnde Vermögen angerechnet.

Nach Artikel 7 schließt dieses Abkommen nicht aus, dass jeder Staat die Steuer von dem ihm zur Besteuerung überlassenen Teil des Nachlassvermögens oder Erwerbs nach dem Satz erheben kann, der dem Wert des gesamten Nachlasses oder des gesamten Vermögens entspricht.

Im Schlussprotokoll zum DBA wurden ua. noch folgendes festgelegt:

"4. Artikel 3 gilt auch für Rechte, die von den Vorschriften des bürgerlichen Rechts der Vertragsstaaten über Grundstücke unterliegen.

5. Ob ein Vermögensgegenstand als unbeweglich anzusehen ist, richtet sich nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates, in dem der Gegenstand liegt. Was als Zubehör gilt, richtet sich nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet."

Nach der Aktenlage hatte die Erblasserin sowohl in Österreich als auch in Deutschland eine Wohnung inne. Der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen lag allerdings in Deutschland. Dafür sprechen folgende Tatsachen:

Der letzte Wohnsitz der Erblasserin war in N - Laut Auskunft des Wiener Stadt- und Landesarchivs vom 13. Juni 2003 hat sich die in Wien geborene Erblasserin am 15. März 1941 nach N abgemeldet. Weder beim zentralen Melderegister noch beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger waren Daten über die Erblasserin verfügbar. Die Testamentserrichtung erfolgte in N. Die Hinterlegung des Testaments erfolgte beim Amtsgericht N. Als Testamentsvollstrecker wurde eine in Deutschland ansässige Person gewählt. Die Erblasserin ist in N verstorben.

Daraus folgt, dass gemäß Art 5 Z. 2 DBA das Besteuerungsrecht hier überwiegend Deutschland zukommt und Österreich nur berechtigt ist, das in Artikel 3, 4 DBA genannten Nachlassvermögen der Erbschaftsteuer zu unterziehen.

An unbeweglichen Nachlassvermögen hinterließ die Erblasserin in Österreich ausschließlich die Liegenschaft EZ *** KG **** mit einem dreifachen Einheitswert von € 110.753,40.

Nach der Aktenlage liegt kein Hinweis darauf vor, dass es sich bei den Guthaben bei Banken, den sonstigen Forderungen oder dem Hausrat um Rechte handelt, die durch Pfandrecht an einem unbeweglichen Vermögen gesichert wurden oder auf ihm lasteten oder dass es sich um Zubehör zur Liegenschaft handeln würde. Für diese Aktiva kommt Österreich daher kein Besteuerungsrecht zu.

Die Erbschaftssteuerschuld entsteht grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist daher von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung; Stichtag für die Bewertung des ererbten Vermögens ist der Todestag des Erblassers, maßgebend im Falle des § 19 Abs 2 ErbStG der zuletzt vor diesem Stichtag festgesetzte Einheitswert (vgl. ua VwGH 14.1.1988, 86/16/0016).

Enthält ein Testament echte Erbseinsetzungen sowie die Anordnung, eine im Nachlass befindliche Liegenschaft zu verkaufen und den Erlös unter den Erben zu teilen, dann ist den Erben die Liegenschaft (und nicht etwa der für den Verkauf derselben erzielte Kaufpreis) angefallen. Es liegt eine bloße Teilungsanordnung, die eine Auflage ("Auftrag") iSd § 709 ABGB vor. Gemäß § 19 Abs 2 ErbStG ist der Einheitswert der Liegenschaft der Steuerberechnung zugrunde zu legen (vgl. VwGH 19.05.1988, 86/16/0203 unter Hinweis auf VwGH 20.6.1963, 225/62, VwSlg 2898 F/1963).

Im vorliegenden Fall ist eine Erbseinsetzung zu Gunsten der Stadt N erfolgt und hat die Stadt N eine Erbserklärung abgegeben, weshalb hier Gegenstand des Erwerbes von Todes wegen nicht der Verkaufserlös, sondern die Liegenschaft EZ *** KG **** ist und das - grundsätzliche - Besteuerungsrecht für diesen Vermögenswert Österreich zusteht.

2. Befreiung gemäß § 15 Abs 1 ErbStG/Begünstigung nach § 8 Abs. 3 lit. a ErbStG

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 12 ErbStG bleiben Anfälle an den Bund und an Anstalten und Fonds, deren Abgänge der Bund zu decken verpflichtet ist, ferner Anfälle an die übrigen Gebietskörperschaften sowie Anfälle, die ausschließlich Zwecken des Bundes oder einer sonstigen Gebietskörperschaft dienen, steuerfrei.

Weiters bleiben steuerfrei

gemäß § 15 Abs. 1 Z 14 ErbStG Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an

- a) inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen,
- b) inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften,
- c) politische Parteien im Sinne des § 1 Parteiengesetz, BGBl. Nr. 404/1975 in der jeweils geltenden Fassung,

d) ausländische Vereinigungen und Institutionen der in lit. a und b genannten Art, soweit Gegenseitigkeit besteht; sowie

gemäß § 15 Abs. 1 Z 14a ErbStG Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen, die ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung zu dem begünstigten Zweck gesichert ist; dies gilt auch für solche Zuwendungen in das Ausland, soweit Gegenseitigkeit besteht.

Die Befreiungen nach § 15 Abs. 1 Z. 14 und Z. 14a ErbStG sind nur auf Zuwendungen unter Lebenden anwendbar und Gegenstand der Zuwendung muss eine körperliche bewegliche Sache oder eine Geldforderung sein. Im gegenständlichen Fall handelt es sich um einen Erwerb von Todes wegen und ist Gegenstand des Erwerbes ausschließlich eine Liegenschaft (siehe dazu Punkt 1.), weshalb als innerstaatliche Rechtsgrundlage für eine gänzliche Befreiung von der Erbschaftsteuer nur § 15 Abs. 1 Z. 12 ErbStG in Betracht kommt.

Auch auf den Erwerb von Todes wegen von Liegenschaften anwendbar ist der ermäßigte Steuersatz des § 8 Abs. 3 lit a) ErbStG von 2,5%. § 8 Abs. 3 lit a) ErbStG begünstigt Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften. Nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung des § 8 Abs. 3 lit a) ErbStG kann nach innerstaatlichem Recht der Erwerb durch ausländische Rechtsträger nicht auf Grund dieser Bestimmung begünstigt sein.

Im Gegensatz dazu schließt der Wortlaut der Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 12 ErbStG die Anwendbarkeit auf ausländische Rechtsträger nicht von vorneherein aus. Dort heißt es nur *"übrige Gebietskörperschaften"* bzw. *"einer sonstigen Gebietskörperschaft"*.

Zu der in der Mitteilung des Bundesministeriums für Finanzen zitierten deutschen Literatur (Wilms, Kommentar zum dt. ErbStG, Stollfuß-Verlag, § 13 TZ 118 und Troll-Gebel-Jülicher, Kommentar zum dt. ErbStG, Verlag Franz Wahlen München, § 13 TZ 176) ist zu bemerken, dass in § 13 Abs 1 Z 15 dErbStG ausdrücklich von "inländischen Gemeinden" die Rede ist. Im Gegensatz dazu verwendete der österreichische Gesetzgeber bei der Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 12 ErbStG die Formulierungen *"übrige Gebietskörperschaften"* bzw. *"einer sonstigen Gebietskörperschaft"*.

Nach Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer; § 15 Rz 38 folge aus den Worten "die übrigen Gebietskörperschaften", dass damit allein die inländischen Bundesländer und Gemeinden gemeint sein können. Auch die sachliche Rechtfertigung für eine Abgabebefreiung im Verhältnis zu allen sonst als Abgabenschuldner in Betracht kommenden Personen könne nur für inländische Gebietskörperschaften gelten, da

eine ausländische Gebietskörperschaft nicht berufen sei, in Österreich öffentliche Aufgaben zu erfüllen (VwGH 20.12.2001, 2001/16/0511, zu § 10 Z 1 GGG).

Soweit überblickbar treffen die übrigen Kommentare zum österreichischen Erbschaftsteuerrecht keine Aussage darüber, ob die Befreiung des § 15 Abs. 1 Z. 12 ErbStG auch auf ausländische Rechtsträger anwendbar ist.

Bei Dorazil - Taucher, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, findet sich beispielsweise unter Rz 14.5 zu § 15 folgende Definition des Begriffes "Gebietskörperschaft":

"Gebietskörperschaften sind Körperschaften, die in einem bestimmten Gebiet Hoheitsgewalt ausüben. Solche sind: der Bund, die Bundesländer, die Gemeinden u (die bestritten) die Gemeindeverbände (VwGH 17.3.1983, 82/16/0179). Die Gebietskörperschaft besitzt Rechtspersönlichkeit u Gebietshoheit sowie eine sachliche, nicht bloß auf ein einziges Sachgebiet beschränkte Zuständigkeit. Ihr untersteht ein nach räumlichen Merkmalen umgrenzter (zwangsweise erfasster) Personenkreis, der in Form einer gesetzlichen Ordnung einer staatlichen Einrichtung unterworfen ist (VwGH 28.5.1952, 1925/50 Slg 590F; 23.2.1967, 1293/66 Slg 3577F; 22.1.1981, 16/0064/80 u 18.11.1985, 85/15/0224)."

Nach dieser Begriffsbestimmung, die keine Differenzierung zwischen in- und ausländischen Rechtsträgern vornimmt, ist die Stadt N durchaus als "Gebietskörperschaft" anzusehen. Auch nach deutschem Recht kommt einer Stadt Hoheitsgewalt in ihrem Gebiet zu und hat sie eine umfassende - nicht bloß auf einzelne Aufgaben beschränkte - Zuständigkeit.

Zum Argument, dass sich aus dem Wort "*übrige*" eine Einschränkung auf inländischen Bundesländer und Gemeinden ergebe, ist zu bemerken, dass bei der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 20.12.2001, 2001/16/0511 zu beurteilenden Bestimmung des § 10 GGG - im Gegensatz zur hier maßgeblichen Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 12 ErbStG - eine weitere Einschränkung besteht, als die "*übrigen Gebietskörperschaften*" nur dann von den Gerichtsgebühren befreit sind, wenn sie "*im Rahmen ihres öffentlich-rechtlichen Wirkungskreises*" einschreiten.

Im Erkenntnis VwGH 20.12.2001, 2001/16/0511 führte der Verwaltungsgerichtshof zur Bestimmung des § 10 GGG Folgendes aus:

"Nach § 10 Z 1 GGG in der auf den Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung sind von der Zahlung der Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit der Bund, die öffentlichrechtlichen Fonds, deren Abgang der Bund zu decken hat, und die im jeweiligen Bundesfinanzgesetz bezeichneten Monopol- und Bundesbetriebe. Nach Z 2 dieser Gesetzesstelle sind die übrigen Gebietskörperschaften (einschließlich der Sozialhilfeverbände) im Rahmen ihres öffentlich-rechtlichen Wirkungskreises ebenfalls von den Gerichtsgebühren befreit."

Die im Gesetz enthaltene Unterscheidung zwischen einer Befreiung des Bundes hinsichtlich sämtlicher Gerichtsgebühren schlechthin einerseits und einer auf das Tätigwerden im öffentlichrechtlichen Wirkungskreises eingeschränkten Befreiung für die übrigen Gebietskörperschaften ist sachlich begründet (vgl VFGH Slg. Nr. 5909/1969). Eine auf

Gebietskörperschaften beschränkte Abgabenbefreiung ist als solche ebenfalls sachlich begründet, weil damit nur jene gemeinnützigen Rechtsträger begünstigt sind, deren Aufgaben grundsätzlich umfassend sind (vgl VfGH Slg. Nr. 10188/1984).

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass die beschwerdeführende deutsche Gemeinde als Gebietskörperschaft iSd § 10 Z 2 GGG anzusehen ist. Damit sind sie nicht im Recht:

Schon aus dem Zusammenhalt der Z 1 und 2 des § 10 GGG ergibt sich, dass unter diesen Gebietskörperschaften nur inländische verstanden werden können. Ist nämlich zunächst der Bund, das ist die Republik Österreich (in diesem Sinne VfGH Slg. Nr. 8137/1977), befreit, so folgt aus den Worten "die übrigen Gebietskörperschaften", dass damit allein die inländischen Bundesländer und Gemeinden gemeint sein können. "Länder" sind die im Art. 2 Abs. 2 B-VG genannten Gliedstaaten; jedes Land gliedert sich gemäß Art. 11 Abs. 1 B-VG in Gemeinden. Auch die sachliche Rechtfertigung für die Gebührenbefreiung im Verhältnis zu allen sonst als Gebührenschuldner in Betracht kommenden Personen - die wie ausgeführt in dem umfassenden Bereich der Erfüllung von im weiteren Sinne staatlichen Aufgaben gelegen ist - kann nur für inländische Gebietskörperschaften gelten, da eine ausländische Gebietskörperschaft grundsätzlich nicht berufen ist, in Österreich öffentliche Aufgaben zu erfüllen.

Da somit eine ausländische Gebietskörperschaft in Österreich auch keinen öffentlich-rechtlichen Wirkungskreis haben kann, kann ihr die Gerichtsgebührenbefreiung iSd § 10 Z 2 GGG nicht zukommen. Im Übrigen ist festzustellen, dass die Klagsführung zur Durchsetzung eines Schadenersatzanspruches auch nicht zum öffentlich-rechtlichen Wirkungskreis einer inländischen Gemeinde gehört. Einer Gebietskörperschaft kann eine solche Gebührenbefreiung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vielmehr nur dort zukommen, wo sie eine Tätigkeit entfaltet, zu der sie in Besorgung ihrer öffentlichrechtlichen Aufgaben unmittelbar durch das Gesetz verpflichtet ist (vgl zB die hg Erkenntnisse vom 11. September 1987, ZI 87/15/0015, und vom 19. Dezember 1996, ZI 94/16/0271).

Alle Angelegenheiten, in denen sich die Gebietskörperschaft, und zwar ohne unmittelbaren gesetzlichen Auftrag, und eine andere Person in privatrechtlicher Parteienstellung gegenüberstehen, zählen nicht zum öffentlich-rechtlichen Wirkungskreis der Gebietskörperschaft; dies trifft insbesondere auf die weitere Abwicklung - für die kein unmittelbarer Gesetzesauftrag vorliegt - der mit der Gebietskörperschaft abgeschlossenen Rechtsgeschäfte zu, auch wenn diese Rechtsgeschäfte an sich von der Gebietskörperschaft in Erfüllung eines gesetzlichen Auftrages, also im Rahmen ihres öffentlich-rechtlichen Wirkungskreises, abgeschlossen worden sind (vgl die hg Erkenntnisse vom 27. Mai 1999, ZI 98/16/0352, und vom 5. Juli 1999, ZI 98/16/0375). Umso weniger trifft dies zu, wenn wie hier von der Gemeinde Bankgeschäfte abgeschlossen wurden, wobei der Gemeinde infolge deliktischen Verhaltens Dritter ein Schaden erwachsen ist. Aus einer gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschrift (im Beschwerdefall nach der Beschwerdeschrift § 91 der Baden-Württembergischen Gemeindeordnung) zur pfleglichen und wirtschaftlichen Verwaltung der zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Vermögensgegenstände kann eine unmittelbar im Gesetz begründete Verpflichtung zum Abschluss der in Rede stehenden Bankgeschäfte und zu ihrer Abwicklung nicht abgeleitet werden. Eine Verpflichtung der Gebietskörperschaft, ihr Vermögen gegenüber jedermann zu verteidigen, vermag die erforderliche unmittelbar durch das Gesetz begründete Verpflichtung nicht zu ersetzen (vgl die hg Erkenntnisse vom 18. April 1990, ZI 89/16/0161, 0162, und vom 5. Juli 1999, ZI 98/16/0375). Da die angestrebte Gebührenbefreiung somit auch einer inländischen Gebietskörperschaft nicht zugekommen wäre, stellte sich die Frage einer Diskriminierung im Beschwerdefall im Ergebnis nicht."

Im Gegensatz dazu stellt sich im vorliegenden Fall die Frage der Diskriminierung sehr wohl, da ein Erwerb einer Liegenschaft von Todes wegen durch eine inländische Gemeinde - ohne dass weitere Voraussetzungen erfüllt sein müssten - von der Erbschaftsteuer befreit wäre.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist das innerstaatliche Recht vom nationalen Organ unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraums, den das nationale Recht einräumt, in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Unionsrechts auszulegen und anzuwenden (siehe dazu UFSjournal 201, 164 unter Hinweis auf EuGH 4.2.1988, Rs 157/86, "Mary Murphy ua", Rn 11).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lässt es der äußerste Wortsinn des § 15 Abs. 1 Z. 12 ErbStG zu, unter "*übrige Gebietskörperschaften*" nicht nur österreichische Gemeinden zu verstehen, sondern auch Rechtsträger anderer Mitgliedstaaten, die die für Gebietskörperschaften typischen Merkmale aufweisen und ist die Bestimmung daher so auszulegen, dass eine Kollision mit den Grundfreiheiten des Unionsrechtes - insbesondere mit der Kapitalverkehrsfreiheit - vermieden wird.

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 63 bis 65 AEUV lauten wie Folgt:

Artikel 63 AEUV:

"(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

(2) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten."

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 Zieles 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 Zuwiderhandlungen 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. "

Durch die Rechtsprechung des EuGH ist seit der Rs Barbier (Urteil vom 11.12.2003, C-364/01) klargestellt, dass es sich beim Erwerb von Todes wegen, gleichviel, ob er Geldbeträge, unbewegliche Güter oder bewegliche Güter betrifft, um Kapitalverkehr im Sinne des Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) handelt; ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen (vgl. ua. zuletzt EuGH 12.2.2009, C-67/08, Rs Block).

Im gegenständlichen Fall habe sowohl die Erblasserin als auch die Erbin ihren (Wohn-)Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Union, weshalb es sich beim Erwerb der österreichischen Liegenschaft um Kapitalverkehr im Sinne des Art 63 AEUV handelt. Wie bereits oben ausgeführt wäre der Erwerb von Todes wegen der in Österreich gelegenen Liegenschaft durch eine inländische Gemeinde jedenfalls steuerfrei, weshalb die Besteuerung des Erwerbes der Stadt N eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt, die nur dann zulässig ist, wenn die Beschränkung nach den Bestimmungen des Vertrags gerechtfertigt ist.

Art 65 Abs 1 Buchstabe a) AEUV erlaubt zwar grundsätzlich steuerliche Regelungen, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem 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 Zieles 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).

Das Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, ist zwar ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen kann. Jedoch kann eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele zu gewährleisten, und nicht über das Erforderliche hinausgeht (vgl. ua. EuGH 4.3.2004, C-334/02, Kommission/Frankreich).

Die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, kann eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten nur dann rechtfertigen, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine bestimmte Abgabe dargetan ist. Das auf die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung gestützte Vorbringen ist an dem mit der fraglichen Steuerregelung verfolgten Ziel zu messen. Die Verringerung von Steuereinnahmen kann nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann (vgl. ua. EuGH 7.9.2004, C 319/02 "Petri Manninen").

Ein Mitgliedstaat kann sich nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat einseitig gewährten Vorteils berufen, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag, insbesondere denen aus den Vorschriften über den freien Kapitalverkehr, zu entgehen (vgl. ua. EuGH 22.4.2010, C-510/08, Rs "Vera Mattner").

Aus dieser Judikatur wird abgeleitet, dass es für die hier strittige Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z. 12 ErbStG auf den Erwerb der in Österreich gelegenen Liegenschaft keine Rolle spielt, dass der Erwerb des übrigen Nachlassvermögens auf Grund deutscher Rechtsvorschriften steuerfrei gestellt ist oder dass die vergleichbare deutsche Regelung ausdrücklich eine Einschränkung auf inländische (dh. in Deutschland gelegene) Gemeinden vorsieht. Ein allfälliger Verstoß gegen eine Grundfreiheit der Union kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass auch Rechtsordnungen anderer Mitgliedstaaten ähnliche Regelungen vorsehen. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem konkreten steuerlichen Vorteil und ein Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung ist hier nicht erkennbar.

Bei der Erbschaftsteuer handelt es sich um eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, deren Reinertrag zwischen Bund, Ländern und Gemeinden geteilt wird (vgl. § 8 Finanzausgleichsgesetz 2002- kurz FAG 2002). In den Jahren 2002 bis 2004 wurden die Erträge aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer werden zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden in folgendem Hundertsatzverhältnis geteilt: 83,333 % Bund - 16,667 % Länder - 0 % Gemeinden (vgl. § 10 (1) Z. 2 FAG 2002). Es ist daher nicht erkennbar, dass die Befreiung der Gemeinden von der Erbschaftsteuer in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Finanzausgleich stünde.

Zum Argument, dass der Grund dafür, dass ein Mitgliedstaat auf bestimmte Steuereinnahmen verzichte, darin liege, dass ihm in seinem Hoheitsgebiet ansässige gemeinnützige Einrichtungen bestimmte Gemeinwohlaufgaben abnähmen, die er sonst selbst unter Verwendung von Steuereinnahmen erfüllen müsste, führte der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache "Persche" (EuGH 27.1.2009, C- 318-07) unter Randnummer 43 ff Folgendes aus:

"43 - Zunächst ist festzustellen, dass es Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats ist, festzulegen, ob er, um bestimmte als gemeinnützig anerkannte Tätigkeiten zu fördern, für private oder öffentliche Einrichtungen, die solche Tätigkeiten ausüben, wie auch für Steuerpflichtige, die ihnen Spenden zukommen lassen, Steuervergünstigungen vorsieht.

44 - Zwar ist es legitim, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung von Steuervergünstigungen Einrichtungen vorbehält, die bestimmte seiner Gemeinwohlziele verfolgen (vgl. in diesem Sinne Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, Randnr. 57), doch kann er solche Vergünstigungen nicht Einrichtungen vorbehalten, die in seinem Hoheitsgebiet ansässig sind und deren Tätigkeiten ihn daher von bestimmten seiner Aufgaben entlasten können.

45 - Indem ein Mitgliedstaat den Steuerpflichtigen durch die Aussicht auf die steuerliche Abzugsfähigkeit der Spenden an als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen einen Anreiz dafür bietet, deren Tätigkeiten zu unterstützen, regt er zwar solche Einrichtungen dazu an, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten zu entfalten, die er normalerweise selbst übernimmt oder übernehmen kann. Somit kann weder ausgeschlossen werden, dass eine nationale Regelung, die die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Einrichtungen vorsieht, solche Einrichtungen dazu anregt, bestimmte Aufgaben der öffentlichen Stellen zu

übernehmen, noch, dass eine solche Übernahme zu einem Rückgang der Ausgaben des betreffenden Mitgliedstaats führen kann, der geeignet ist, die Verminderung seiner Steuereinnahmen aufgrund des Spendenabzugs zumindest teilweise auszugleichen.

46 - Jedoch ergibt sich daraus nicht, dass ein Mitgliedstaat bei der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden eine Ungleichbehandlung von inländischen und in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen mit der Begründung einführen dürfte, die Spenden an Letztere könnten selbst dann, wenn ihre Tätigkeiten den Zielen der Regelung des ersten Mitgliedstaats entsprächen, nicht zu einem solchen Haushaltsausgleich führen. Nach ständiger Rechtsprechung zählt nämlich das Erfordernis, einen Rückgang der Steuereinnahmen zu vermeiden, weder zu den in Art. 58 EG genannten Zielen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. September 2004, Manninen, C 319/02, Slg. 2004, I 7477, Randnr. 49, und Centro di Musicologia Walter Stauffer, Randnr. 59; vgl. entsprechend für den freien Dienstleistungsverkehr Urteile vom 3. Oktober 2002, Danner, C 136/00, Slg. 2002, I 8147, Randnr. 56, und vom 11. September 2007, Schwarz und Gootjes-Schwarz, C 76/05, Slg. 2007, I 6849, Randnr. 77).

47 - Dagegen ist es einem Mitgliedstaat möglich, im Rahmen seiner Regelung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden inländische und in anderen Mitgliedstaaten ansässige als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen unterschiedlich zu behandeln, wenn Letztere andere Ziele als die in seiner eigenen Regelung vorgegebenen verfolgen.

48 - Wie nämlich der Gerichtshof im Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer (Randnr. 39) entschieden hat, schreibt das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten nicht vor, dafür zu sorgen, dass in ihrem Herkunftsmitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte ausländische Einrichtungen im Inland automatisch die gleiche Anerkennung erhalten. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit über ein Ermessen, das sie im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht ausüben müssen. Unter diesen Voraussetzungen steht ihnen die Entscheidung frei, welche Interessen der Allgemeinheit sie dadurch fördern wollen, dass sie Vereinigungen und Einrichtungen Vergünstigungen gewähren, die selbstlos mit diesen Interessen zusammenhängende Ziele verfolgen und die Anforderungen an die Verwirklichung dieser Ziele erfüllen.

49 - Gleichwohl können, wenn eine in einem Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Einrichtung die dafür nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt und ihr Ziel die Förderung identischer Interessen der Allgemeinheit ist, so dass sie auch im letztgenannten Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt werden könnte, was die nationalen Stellen dieses Mitgliedstaats einschließlich der Gerichte zu beurteilen haben, die Stellen dieses Mitgliedstaats der Einrichtung das Recht auf Gleichbehandlung nicht allein aus dem Grund verwehren, dass sie nicht im Inland ansässig ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, Randnr. 40; vgl. entsprechend für den freien Dienstleistungsverkehr Urteil Schwarz und Gootjes-Schwarz, Randnr. 81).

Ziel der gegenständlichen Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z. 12 ErbStG, die vom Gesetzgeber auf Gebietskörperschaften beschränkt wurde, ist die Begünstigung jener gemeinnützigen Rechtsträger, deren Aufgaben grundsätzlich umfassend sind. Unberücksichtigt gelassen hat er öffentlich-rechtliche Körperschaften mit mehr oder minder eng begrenztem Aufgabenbereich und daher sind Einrichtungen nicht begünstigt, denen unter gewissen Umständen die Besorgung sonst von Gebietskörperschaften wahrgenommener Angelegenheiten der Privatwirtschaftsverwaltung übertragen wurden (vgl. dazu VfGH 6.10.1984, B 558/81).

Da nach der Judikatur des EuGH die fraglichen Steuerregelung an dem damit verfolgten Ziel zu messen ist, wäre nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Einschränkung der Befreiung auf inländische Rechtsträger nur dann zu rechtfertigen, wenn es sich bei den in den anderen Mitgliedstaaten ansässigen Rechtsträger nicht um Einrichtungen mit vergleichbaren Aufgaben handelt. Alleine die Ansässigkeit der Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat stellt keinen Rechtfertigungsgrund dar (vgl. neben der bereits oben zitierten Rechtsprechung auch noch EuGH 6.10.2009, Rs C 153/08 Kommission/Spanien, Randnr. 30). Es ist daher der Erwerb von Todes wegen durch eine Einrichtung eines anderen Mitgliedstaates, die jene rechtlichen Kriterien aufweist, die das Wesen einer Gebietskörperschaft ausmachen (das sind neben ihrer Rechtspersönlichkeit die Gebietshoheit und eine allgemeine sachliche, nicht bloß auf ein einzelnes Sachgebiet beschränkte Zuständigkeit, vgl. dazu VwGH 18.11.1985, 84/15/0224) - wie dies auf die Stadt N zutrifft - nach § 15 Abs. 1 Z. 12 ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Juni 2010