

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Schwarzenbergplatz 14, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. Mai 2020 betreffend Antrag auf Befreiung von der Stiftungseingangssteuer nach § 48 BAO, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 16. August 2018 beantragte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei die Befreiung von der Stiftungseingangssteuer gem. § 48 BAO iZm mit der Übertragung von Gesellschaftsanteilen.

A, zuletzt ansässig in Monaco, sei am Datum verstorben. In seinem Testament habe er verfügt, dass die ***Bf1*** (die beschwerdeführende Partei) zu 60% Erbe seines Nachlasses sein solle. Dieser seien demnach u.a. Anteile an spanischen Immobiliengesellschaften übertragen worden. Die Übertragung dieser Gesellschaftsanteile auf die beschwerdeführende Partei sei gem. § 1 Abs. 2 Z 2 iVm § 2 Abs. 1 StiftEG der Stiftungseingangssteuer iHv 2,5% unterlegen und habe 460.121,26 Euro betragen. Die Stiftungseingangssteuer sei am Datum³ entrichtet worden.

Parallel dazu sei die Übertragung dieser Gesellschaftsanteile auf die beschwerdeführende Gesellschaft in Spanien der Körperschaftsbesteuerung gem. Art. 3 Abs. 2 spanisches ErbStG

unterlegen. Der Steuersatz habe 19% betragen. Die beschwerdeführende Partei habe mit Erklärung vom Datum² die Körperschaftsteuer selbst bemessen und der spanischen Finanzverwaltung abgeführt.

Zur Begründung führte die steuerliche Vertretung zusammengefasst aus, dass die Besteuerung der beschwerdeführenden Partei mit Stiftungseingangssteuer einerseits und (todeswegen anfallender) spanischer Körperschaftsteuer andererseits dazu führe, dass derselbe Besteuerungsgegenstand tatsächlich doppelt besteuert werde. Zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerung sei daher eine Entlastungsmaßnahme gem. § 48 BAO erforderlich.

Die unentgeltliche Übertragung von Vermögen an Körperschaften unterliege aufgrund der expliziten Anordnung des Art 3 Abs 2 spanisches ErbStG der Körperschaftsbesteuerung und werde als Veräußerungsgewinn besteuert. Fortfolgend würden todeswegige Zuwendungen an österreichische Körperschaften nach spanischer Rechtslage unter Art 13 DBA Österreich-Spanien fallen. Die gegenständlichen Gesellschaftsanteile würden dabei als unbewegliches Vermögen iSd § 13 Abs 1 DBA Österreich-Spanien qualifiziert, da das Vermögen der Gesellschaften ausschließlich aus in Spanien belegenen Immobilien bestehe (siehe auch Vorbehalt Spaniens zu Art 13 OECD-MK, Rz 33). Spanien gehe daher davon aus, dass ihm im Zuge der todeswegigen Übertragung der gegenständlichen Gesellschaftsanteile auf die beschwerdeführende Partei das alleinige Besteuerungsrecht zustehe. Daraus ergebe sich im Umkehrschluss, dass Spanien im umgekehrten Fall (dh bei todeswegiger Übertragung von Anteilen an österreichischen Immobiliengesellschaften auf eine spanische Körperschaft) eine Befreiung von der Besteuerung gewähren würde. Die Befreiung der Anteile von der Stiftungseingangssteuer diene daher der Herstellung von Gegenrecht. Dass das Gegenseitigkeitsverhältnis nicht durch einen Notenwechsel oder ein Verhandlungsprotokoll verbrieft sei, sei insofern ohne Belang, als § 48 BAO keine solchen Formalvoraussetzungen enthalte (Ritz, BAO, § 48 Rz 5).

Parallel dazu könne eine Steuerentlastung auch auf das Tatbestandsmerkmal der „Ausgleichung einer in- und ausländischen Besteuerung“ gestützt werden. Denn die Erhebung von Stiftungseingangsteuer einerseits und die gleichzeitige Erhebung der auf den Todesfall zu entrichtenden, auf dem spanischen ErbStG wurzelnden Körperschaftssteuer andererseits bewirke eine tatsächliche bzw. echte Doppelbesteuerung. Denn sowohl Steuersubjekt (die beschwerdeführende Partei), Steuerobjekt (Gesellschaftsanteile) als auch steuerauslösendes Ereignis (Ableben von A) seien jeweils ident und die beschwerdeführende Partei unterliege daher im Ausland einer gleichartigen Besteuerung. In Bezug auf die Vergleichbarkeit der Besteuerung für Zwecke des § 48 BAO sei kein strenger Maßstab anzulegen. Die Stiftungseingangsteuer sei ebenso als funktionales Äquivalent zur Erbschaftsteuer abzusehen.

Die Gewährung einer Entlastung nach § 48 BAO zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung entspreche zudem auch dem Grundsatz der Billigkeit und Zweckmäßigkeit, da eine

Besteuerung mit Stiftungseingangsteuer neben der spanischen Besteuerung sowohl in materieller als auch in nomineller Hinsicht zu einer übermäßig hohen Steuerbelastung der beschwerdeführenden Partei führen würde. Die Gewährung einer Entlastung diene auch dazu die Attraktivität der österreichischen Privatstiftung als Trägerin internationaler Unternehmensstrukturen beizubehalten und im Falle einer Entlastung aufgrund des Gegenseitigkeitsprinzips im Verhältnis zu Spanien seien keine internationalen Verwerfungen zu erwarten. Eine positive Ermessensübung sei zudem auch unter Territorialitätsgesichtspunkten billig und zweckmäßig, da die genannten Gesellschaften im Wesentlichen nur über Immobilienvermögen in Spanien verfügen würden und die stärkeren wirtschaftlichen Beziehungen daher zu Spanien bestünden.

Im Falle eines zwischen Österreich und Monaco bestehenden Erbschaftssteuerabkommens nach OECD-Muster würde Österreich nach Art. 7 OECD-MA Erb kein Besteuerungsrecht an den angeführten Gesellschaftsanteilen zukommen. Die analoge Gewährung einer Entlastung nach § 48 BAO in Form einer Freistellung der beschwerdeführenden Gesellschaft von der österreichischen Stiftungseingangsteuer sei daher sachgerecht.

Mit Bescheid vom 22. Mai 2019 wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag ab. Zur Begründung führte dieser zusammengefasst aus, dass die steuerliche Vertretung auf Nachfrage nach einem entsprechenden Gutachten mit E-Mail vom 17. September 2018 ein Schreiben einer spanischen Rechtsanwaltskanzlei übermittelt habe. Darin komme diese zum Schluss, dass das Gegenseitigkeitsprinzip auf Grundlage von Art. 13 (Einkommensteuer-)DBA Österreich-Spanien Anwendung finde. Dies sei mit einem Vorbehalt Spaniens in Bezug auf Veräußerungsgewinne begründet worden, wonach auch Schenkungen als Veräußerungsgewinne anzusehen seien.

Der sachliche Anwendungsbereich dieses Abkommen beschränke sich jedoch nach Artikel 2 auf „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaates, seiner Gebietskörperschaften oder seiner Verwaltungsbezirke erhoben werden.“

In der Literatur werde einhellig vertreten, dass die Stiftungseingangsteuer, die auf Zuwendungen von Todes wegen und Schenkungen auf den Todesfall erhoben werde, auch für Zwecke des Art. 2 Abs. 2 ErbSt-OECD-MA als Erbschaftsteuer anzusehen sei. Vor diesem Hintergrund sei daher davon auszugehen, dass es sich bei der Stiftungseingangsteuer und der spanischen todeswegig anfallenden Körperschaftsteuer um gleichartige Steuern handle.

Den Nachweis, dass die Reziprozität („einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“) erfüllt sei, habe die Antragstellerin nicht erbringen können. Das zur Begründung der Gegenseitigkeit herangezogene Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien sei nicht auf Erbschaftsvorgänge anwendbar, sodass auf Abkommensebene die Zuteilungsregel für Veräußerungsgewinne (Art. 13) nicht in Frage komme. Die Behauptung,

dass Spanien auf Abkommensebene Schenkungen als Veräußerungsgewinn qualifiziere, sei auch isoliert betrachtet weder schlüssig noch ansatzweise belegt.

Die Steuerlast betrage in Spanien 19%, sodass auch in diesem Lichte keine außergewöhnlich schwere Unbilligkeit zu erblicken sei.

Nach Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 2. Jänner 2020 erhob die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei mit Schreiben vom 4. Dezember 2019 dagegen Beschwerde. Sie führte u.a. ergänzend aus, dass die spanische Finanzbehörde in vergleichbaren Fällen bereits mehrfach schriftlich bestätigt habe, dass (todeswegige) unentgeltliche Vermögensübertragungen auf Körperschaften unter Art. 13 OECD-MA fallen würden. So habe die spanische Finanzbehörde z.B. mit Anfragebeantwortung V1252-12 vom 11. Juni 2012 bestätigt, dass die Übertragung einer in Spanien belegenen Immobilie und eines in Spanien eröffneten Girokontos durch einen deutschen Unternehmer auf eine in Deutschland ansässige juristische Person im Erbwege unter die Verteilungsnorm des Art. 13 DBA Deutschland-Spanien falle. Auch in der Anfragebeantwortung V2486-06 vom 13. Dezember 2006 sei bestätigt worden, dass die Übertragung von in Spanien belegenen Grundbesitz durch eine in Deutschland ansässige Person an eine deutsche gemeinnützige Stiftung den Bestimmungen des Art. 13 DBA Deutschland-Spanien unterliege. Selbiges müsse auch für das Verhältnis zwischen Spanien und Österreich gelten, da Art. 13 Abs. 1 des DBA Deutschland-Spanien dem Art. 13 Abs. 1 DBA Österreich-Spanien entsprechen würden.

Es sei daher davon auszugehen, dass Spanien im umgekehrten Fall (dh bei todeswegiger Übertragung von Anteilen an österreichischen Immobiliengesellschaften auf eine spanische Körperschaft) ebenfalls eine Entlastung gewähren würde. Die in § 48 BAO geforderte Gegenseitigkeit sei daher erfüllt. Dass zwischen Österreich und Spanien insoweit kein Notenwechsel oder Verhandlungsprotokoll bestehe, sei wie oben angemerkt nicht schädlich.

Die Ansicht des BMF, wonach in einer Steuerlast von 19% keine außergewöhnlich schwere Unbilligkeit erblickt werden könne, sei nicht nachvollziehbar, wenn man bedenke, dass die in Spanien zu entrichtende Steuer ein Vielfaches jener Steuer betrage, die in Österreich bei Vermögensübertragungen auf Stiftungen gewöhnlich anfalle.

Eine negative Ermessensübung würde zudem zu einer sachlich nicht gerechtfertigten ungleichmäßigen Vollziehung führen, da das BMF in vergleichbaren Fällen bereits eine Entlastung gewährt habe (BFG 14.10.2014, RV/5100459/2013; 15.03.2016, RV 7100385/2014).

Die Zulässigkeit einer Revision sei dadurch begründet, weil zur Frage der Befreiung einer österreichischen Privatstiftung von der österreichischer Stiftungseinkommensteuer im Falle der gleichzeitigen Erhebung von spanischer Körperschaftsteuer bisher keine höchstgerichtliche Rechtsprechung ergangen sei. Die Frage sei von grundsätzlicher Bedeutung und berühre nach

objektiven Umständen auch vergleichbare Sachverhalte. Ihr komme zudem einzelfallübergreifende und rechtssystematische Bedeutung zu.

Mit Schreiben vom 22. Juli 2025 zog die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück, wiederholte jedoch den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter Ausschluss der Öffentlichkeit.

Mit E-Mail vom 3. November 2025 informierte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei, dass die Teilnahme an der mündlichen Verhandlung abgesagt werde, da keine neuen Beweise beigebracht werden könnten.

Die belangte Behörde wurde telefonisch von der Abberaumung der Verhandlung verständigt und übermittelte am 4. November 2025 eine ergänzende schriftliche Stellungnahme. Sie führte zusammengefasst u.a. aus, dass bezweifelt werde, dass eine internationale juristische Doppelbesteuerung vorliege.

Die spanische Finanzverwaltung sei offensichtlich der Ansicht, dass die Übertragung von Beteiligungen an ausländische Körperschaften einen „Kapitalgewinn“ darstelle und als solcher der spanischen „Einkommenssteuer für Gebietsfremde“ unterliege. Auch in der Beschwerde werde dargelegt, dass die unentgeltliche Übertragung in Spanien als „Veräußerungsgewinn“ besteuert werde. Die Bemessungsgrundlage der spanischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterscheide sich vermutlich daher von der österreichischen Stiftungseingangssteuer. Die Stiftungseingangssteuer sei eine Verkehrssteuer. Sie knüpfe an den Übergang der Gesellschaftsanteile an die Privatstiftung an (Steuergegenstand sei also die Zuwendung an die Stiftung). Eine Körperschaftsteuer sei eine Ertragsteuer. Der Steuergegenstand seien die Einkünfte, die (wenn auch fingiert) erzielt würden.

Darüber hinaus sei im gesamten Beschwerdeverfahren kein Nachweis erbracht worden, dass im umgekehrten Fall eine gleichwertige Entlastungsmaßnahme gewährt würde. Im reziproken Fall würde Spanien als Ansässigkeitsstaat nach Art. 13 Abs. 3 DBA Österreich-Spanien das Besteuerungsrecht zufallen und wäre zu keiner Anrechnung bzw. Befreiung verpflichtet.

Liege ein Erbschaftsteuervorgang vor, sei festzuhalten, dass es kein DBA zwischen den beiden Staaten gebe, das eine Doppelbesteuerung vermeiden könnte. Andere Regelungen, die eine Gegenseitigkeit herbeiführen könnten, seien nicht ins Treffen geführt worden. § 48 BAO könne nicht dazu dienen, das ausländische Recht und eine dort nicht vorhandene Stiftungs-/Körperschaftsbesteuerung auf bestimmte Vorgänge zu rezipieren (siehe VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172; Urtz in Gassner/Lang/Lechner, Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 372).

Die Argumentation der Beschwerdeführerin hinsichtlich Art. 13 DBA Österreich-Spanien sei nicht schlüssig und werfe die Frage auf, ob Spanien im vorliegenden Fall nicht auch zu einer

DBA-Entlastung bereit gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin subsumiere den Sachverhalt unter das DBA, weshalb womöglich die Abfuhr der Steuer in Spanien unterbleiben hätte können oder zumindest zu einem späteren Zeitpunkt ein Rechtsmittelverfahren oder Verständigungsverfahren hätte angeregt werden können. Denn der Sachverhalt sei nicht – wie von der Beschwerdeführerin argumentiert – unter Art. 13 Abs. 1 DBA Österreich-Spanien, sondern unter Art. 13 Abs. 3 des DBA zu subsumieren. Daran vermöge auch der von Spanien im Jahr 2010 abgegebene Vorbehalt zu Art. 13 (Art. 13 Tz 33 OECD-MK) nichts zu ändern. Denn derartige Vorbehalte eines Vertragsstaats seien allenfalls bei künftigen DBA-Verhandlungen zu berücksichtigen, hätten aber keinen Einfluss auf die Interpretation bereits bestehender DBA. Es sei weder ein Verständigungsverfahren eingeleitet worden noch sei ein Rechtsmittel ergriffen worden.

Wenn der Konflikt aber grundsätzlich vom DBA erfasst gewesen wäre, mangle es ohnehin an der Erforderlichkeit einer unilateralen Entlastungsmaßnahme. Denn erforderlich könne die unilaterale Entlastung nur sein, wenn keine anderen Mittel (mehr) zur Verfügung stehen, die eine Doppelbesteuerung beseitigen könnten.

Die österreichische Stiftungseingangssteuer sei zudem mit 2,5% der Zuwendungen relativ gering. Erbschaften in der Dimension des gegenständlichen Falles seien im selben Zeitraum in manchen Staaten einer höheren Besteuerung unterlegen (z.B. Deutschland 50%) als die behauptete spanische und österreichische Steuerbelastung zusammen. Selbst wenn man von einer vergleichbaren Bemessungsgrundlage zwischen der spanischen Körperschaftsteuer auf Veräußerungsgewinne und der österreichischen Stiftungseingangssteuer ausginge, läge daher keine Unbilligkeit vor. Der nominale Steuersatz in Spanien habe 19 %, jener der Stiftungseingangssteuer 2,5 % betragen. Insgesamt sei hierbei keine übermäßig hohe Steuerbelastung und damit keine maßgebliche Unbilligkeit zu erkennen – dies auch vor dem Hintergrund des derzeit in Geltung stehenden österreichischen Körperschaftsteuersatzes iHv 23 %.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

A (Erblasser), zuletzt ansässig in Monaco, verstarb am Datum und verfügte testamentarisch die Übertragung seiner Anteile an folgenden spanischen Gesellschaften an die ***Bf1*** (beschwerdeführende Partei):

- B S.A., C (59,45%; Wert der Anteile nach Wiener Verfahren 11.823.145,82 Euro) und
- D S.A., C (56,7%; Wert der Anteile nach Wiener Verfahren 6.584.903,82 Euro)

Dieser Erwerbsvorgang unterlag der spanischen Körperschaftsteuer. Die beschwerdeführende Partei entrichtete mit Selbstbemessungserklärung vom Datum² einen Betrag von 5.808.786,60 Euro an die spanische Steuerverwaltung.

Die Übertragung der Gesellschaftsanteile auf die beschwerdeführende Partei unterlag gem. § 1 Abs. 2 Z 2 iVm § 2 Abs. 1 StiftEG der österreichischen Stiftungseingangssteuer. Am Datum³ wurde der entsprechende Steuerbetrag iHv 460.121,26 Euro entrichtet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, der die diesbezüglichen Steuerbescheide enthält, und sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zum Vorliegen einer juristischen Doppelbesteuerung

Gemäß § 48 BAO kann der Bundesminister für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei Begünstigungstatbeständen – dazu gehören auch Maßnahmen nach § 48 BAO – die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, mwN).

Die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme unter dem Gesichtspunkt des „Erfordernisses der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ wird von Lehre und Rechtsprechung bejaht, wenn eine „echte internationale Doppelbesteuerung“ vorliegt; worunter die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden wird (vgl. das schon angeführte Erkenntnis des VwGH 28.09.2004, 2000/14/0172 mwN).

Gemäß den Feststellungen liegen die ersten beiden Kriterien, Steuersubjektidentität (die beschwerdeführende Partei) und Steuerobjektidentität (Übertragung von Gesellschaftsanteilen) unzweifelhaft vor. Zur Gleichartigkeit der Steuern führt *Luketina* aus, dass dieses Merkmal verlangt, dass sich die von den Staaten erhobenen Steuern in ihrer Natur entsprechen müssen, eine Identität der Steuern aufgrund der unterschiedlichen Struktur der einzelnen Steuersysteme jedoch nicht erforderlich ist (vgl. *Luketina*, Die Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung (2022) S. 15). Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei führte diesbezüglich unter Verweis auf die entsprechenden Bestimmungen des spanischen Steuerrechts aus, dass es sich bei der in Spanien angefallenen Steuer um eine auf dem spanischen ErbStG wurzelnde Körperschaftsteuer handelt, die auf den Todesfall zu entrichten sei.

Das steuerauslösende Ereignis für die Entstehung des Steueranspruchs in Spanien stellte daher das Ableben von A dar. Auch im Fall der verfahrensgegenständlichen österreichischen Stiftungseingangssteuer, die diesbezüglich als Nachfolgeregelung des ErbStG anzusehen ist, war das Ableben von A das diesbezüglich steuerauslösende Ereignis. Die in Spanien und Österreich auf die erbschaftsbedingte Übertragung der Anteile anfallende Steuer ist daher aus Sicht des Bundesfinanzgerichts vergleichbar, da beide Steuern auf das gleiche steuerauslösende Ereignis abstellen. Es liegt somit eine echte juristische Doppelbesteuerung vor.

3.1.2. Zur Erforderlichkeit der Ausgleichung einer in- und ausländischen Besteuerung

Im nächsten Schritt ist daher die Erforderlichkeit einer Maßnahme gem. § 48 BAO zur Ausgleichung der vorliegenden in- und ausländischen Besteuerung zu prüfen. Die Erlassung von auf § 48 gestützten Begünstigungsbescheiden stellt es dabei in das Ermessen des Bundesministers für Finanzen, die dort vorgesehene Entsteuerung anzuordnen (vgl. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.01.1998, 95/15/0043, zum Ausdruck gebracht hat, sind die Kriterien der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung einerseits und der Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung andererseits, Leitlinien für die Ausübung des durch § 48 BAO eingeräumten Ermessens.

Die Ermessensentscheidung muss sich nach § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei wird dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“ und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beigemessen (vgl. VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159). Das berechtigzte Interesse der Partei im Sinne des aufgezeigten Billigkeitsmomentes (§ 20 BAO) ist im Interesse der Steuerpflichtigen an der Entsteuerung zu sehen. Dieses berechtigzte Interesse der Partei

schlägt aber dann nicht durch, wenn das öffentliche Anliegen einer Einbringung der Abgabe im Sinne des Zweckmäßigkeitsmomentes überwiegt (VwGH 14.3.1990, 89/13/0115 mwN).

Die Billigkeit ist dabei u.a. an internationalen Grundsätzen zu messen, nämlich im vorliegenden Fall ob und in welcher Form eine Doppelbesteuerung bei Abschluss eines Erbschaftsteuerabkommens nach internationalem Standard üblicherweise beseitigt wird. Art. 1 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern grenzt den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens dabei insofern ein, als dieses nur für Nachlässe und Erbschaften anwendbar ist, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes einen Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten oder in beiden Vertragsstaaten hatte. Bei Abschluss eines OECD-konformen Erbschaftsteuerabkommens zwischen Spanien und Österreich wäre der vorliegende Sachverhalt daher nicht vom persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens erfasst, da der Erblasser seinen Wohnsitz nicht in einem der beiden Staaten, sondern in Monaco, innehatte. Die gegenständliche Doppelbesteuerung würde nicht beseitigt. Eine Erforderlichkeit einer Entlastungsmaßnahme zur Entsprechung von internationalen Standards liegt daher nicht vor.

Die steuerliche Vertretung brachte außerdem vor, dass im Falle eines zwischen Österreich und Monaco abgeschlossenen OECD-konformen Erbschaftsteuerabkommens Österreich nach Art. 7 des OECD-ErbMA kein Besteuerungsrecht zukommen würde. Eine Entlastung nach § 48 BAO sei daher auch vor diesem Hintergrund sachgerecht. Dazu ist festzuhalten, dass es sich bei Monaco um eine Steueroase handelt. Es wurde nicht vorgebracht, dass im vorliegenden Fall von Monaco eine (Erbschaft)Steuer auf den vorliegenden Sachverhalt erhoben wurde. Der Abschluss eines OECD-konformen Erbschaftsteuerabkommens mit einer Steueroase entspricht auch nicht dem internationalen Standard. Zudem fehlt es in diesem Verhältnis auch an einer tatsächlichen Doppelbesteuerung, da keine Besteuerung in Monaco erfolgte.

Zu prüfen ist schließlich noch, ob die vorliegende Doppelbesteuerung im Verhältnis Spanien und Österreich ein insgesamt übermäßiges Ausmaß erreicht, das eine Ermessensübung dennoch aus diesem Grund erforderlich erscheinen lässt. Hierbei ist festzustellen, dass die nominelle Gesamtsteuerbelastung im vorliegenden Fall insgesamt 21,5 % beträgt. Der Höchstsatz des StiftEG liegt bei 25%, der aktuelle KöSt-Satz bei 23%. Die auf den Übertragungsvorgang insgesamt anfallende Steuerbelastung von 21,5% erscheint daher nicht überschießend, zumal die österreichische Steuerbelastung mit 2,5% auch verhältnismäßig gering ist.

Dem Bundesminister für Finanzen ist daher zuzustimmen, dass eine Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit aus Gründen der Sicherung des Besteuerungsaufkommens vor dem Hintergrund der internationalen Staatenpraxis und der Gesamtsteuerbelastung des gegenständlichen Erbvorgangs keine Maßnahme zur Ausgleichung einer internationalen Doppelbesteuerung erforderlich macht.

3.1.3. Zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung

Die steuerliche Vertretung brachte weiters vor, dass eine Maßnahme gem. § 48 BAO auch zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich sei. Die unentgeltliche Übertragung von Vermögen an Körperschaften unterliege aufgrund der expliziten Anordnung des Art. 3 Abs. 2 des spanischen ErbStG der Körperschaftsbesteuerung und werde als Veräußerungsgewinn besteuert. Todeswegige Zuwendungen an österreichische Körperschaften würden nach spanischer Rechtslage unter Art. 13 DBA Österreich-Spanien fallen. Die gegenständlichen Gesellschaftsanteile würden dabei als unbewegliches Vermögen iSd Art. 13. Abs. 1 DBA Österreich-Spanien qualifiziert, da das Vermögen der Gesellschaften ausschließlich aus in Spanien belegenen Immobilien bestehe. Diesbezüglich werde auf den Vorbehalt Spaniens zu Art. 13 OECD-MK, Rz 33, verwiesen. Fortfolgend gehe Spanien daher davon aus, dass ihm im Zuge der todeswegigen Übertragung der gegenständlichen Gesellschaftsanteile auf die beschwerdeführende Partei das alleinige Besteuerungsrecht zustehe.

Die belangte Behörde brachte vor, dass die beschwerdeführende Gesellschaft keinen Nachweis der Reziprozität („einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“) erbringen habe können. Das zur Begründung der Gegenseitigkeit herangezogene Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien sei nicht auf Erbschaftsvorgänge anwendbar, sodass auf Abkommensebene die Zuteilungsregel für Veräußerungsgewinne (Art. 13) nicht in Frage komme. Die Behauptung, dass Spanien auf Abkommensebene Schenkungen als Veräußerungsgewinn qualifiziere, sei auch isoliert betrachtet weder schlüssig noch ansatzweise belegt.

Weiters führte die belangte Behörde aus, dass gemäß dem vorliegenden Sachverhalt die in Spanien belegenen Immobilien die Eigentümerin nicht gewechselt hätten, sondern weiterhin den spanischen Gesellschaften gehören würden. Der vorliegende Übertragungsvorgang könne daher schon aus diesem Grund nicht unter Abs. 1 des Art. 13 DBA Österreich-Spanien fallen, sondern unter dessen Abs. 3 von Art. 13. Dieser weise das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu.

Eine Steuerentlastungsmaßnahme zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung wird von *Loukota*, Internationale Steuerfälle, Tz 410, vor allem dann als erforderlich beurteilt, „wenn bestimmte steuerliche Erleichterungen im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr international üblich geworden sind (zB Steuerbefreiung für Repräsentanzen ausländischer Luftfahrtunternehmen für Gewinne aus dem internationalen Luftverkehr) oder wenn in den österreichischen Steuergesetzen eine Steuerpflicht vorgesehen ist, die - an heutigen internationalen Maßstäben gemessen - eine unübliche Reichweite beinhaltet und wenn in solchen und ähnlichen Fällen ausländische

Staaten die Herbeiführung eines Reziprozitätsverhältnisses wünschen“ (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 48 BAO Rz 5).

Der Anwendungsvoraussetzung „Erforderlichkeit zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“ ist die Herstellung der allgemeinen Gegenseitigkeit durch formelles Verfahren (Notenaustausch oder ein entsprechendes Verhandlungsprotokoll) nicht immanent. Das Gesetz bietet somit keinen Anhaltspunkt dafür, Gegenseitigkeit in dem in § 48 BAO gebrauchten Sinn nicht schon dann zu bejahen, wenn nach der Steuergesetzgebung des betreffenden Staates und der Praxis der dortigen Finanzverwaltung sichergestellt ist, daß im „umgekehrten“ Fall keine Besteuerung erfolgt (VwGH 29.01.1998, 95/15/0043).

Im gegenständlichen Fall wurde keine (formelle oder informelle) Erklärung der spanischen Steuerverwaltung zur Erzielung eines Gegenseitigkeitsverhältnisses beigebracht. Ein Verzicht der österreichischen Steuerverwaltung auf die StiftEG in vergleichbaren Fällen ist auch weder international üblich geworden noch beinhaltet die Erhebung dieser Steuer eine unübliche Reichweite.

Das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, dass Spanien im reziproken Fall keine Besteuerung einheben würde, erscheint nicht schlüssig. Wenn Spanien tatsächlich auf den gegenständlichen erbrechtlichen Erwerbsvorgang Art. 13 des Einkommensteuer-DBAs Österreich-Spanien anwendbar erachten würde, würde das Besteuerungsrecht im vorliegenden Fall gem. Art. 13 Abs. 3 des DBA Österreich-Spanien Österreich zugewiesen. Das gegenständliche Abkommen beinhaltet nämlich keine dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA nachgebildete Klausel für Anteile an Immobiliengesellschaften. Wie schon von der belangten Behörde unter Verweis auf die herrschende Meinung vorgebracht wurde, sind derartige Vorbehalte eines Vertragsstaats allenfalls nur bei künftigen DBA-Verhandlungen zu berücksichtigen, haben aber keinen Einfluss auf die Interpretation bereits bestehender DBA.

Die steuerliche Vertretung konnte demgemäß nicht erklären, warum eine Entlastung in Spanien unterblieb. Es wurde auch keine Einleitung eines Verständigungsverfahrens aufgrund des bestehenden Einkommensteuer-DBA beantragt oder eine Entlastung von der spanischen Besteuerung im Rahmen einer Bescheidbeschwerde in Spanien geltend gemacht. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, festgehalten, dass das Verfahren nach § 48 BAO nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Berufungen bzw. Bescheidbeschwerden) nachzuholen.

Die Voraussetzungen für eine Entlastungsmaßnahmen gem. § 48 BAO liegen daher auch aus diesem Grund nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage vorliegt, unter welchen Voraussetzungen aufgrund von § 48 BAO die Anrechnung einer anlässlich der Übertragung von Anteilen an einer spanischen Immobiliengesellschaft auf eine Privatstiftung todeswegig erhobenen spanischen Körperschaftsteuer auf die StiftEG erforderlich ist, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 29. Dezember 2025