

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 8.12.2025 gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ: 2025-0.812.382, vom 11.11.2025, betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 48 Abs. 5 BAO, zu Recht erkannt:

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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 17. September 2025 stellte der Beschwerdeführer (Bf.) einen Antrag gemäß § 48 Abs. 5 BAO und beantragte die Anrechnung der in Slowenien gezahlten Erbschaftssteuer auf die in Österreich zu zahlende Erbschaftssteuer.

Der verstorbene ***1*** sei slowenischer Staatsbürger gewesen. Die Erbschaft sei in Slowenien angetreten worden und die Erbschaftssteuer mit der Steuerverwaltung der Republik Slowenien beglichen worden.

Obwohl die Erbschaftssteuer in Slowenien bereits entrichtet worden sei, werde verlangt, für dieselbe Immobilie doppelte Steuern zu zahlen.

Mit Bescheid vom 11. November 2025 wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag ab und führte begründend aus, dass die Erforderlichkeit der Beseitigung einer echten internationalen Doppelbesteuerung aufgrund einer Maßnahme nach § 48 Abs. 5 BAO nicht vorliege. Selbst bei Vorliegen der Rechtsvoraussetzungen des § 48 Abs. 5 BAO erscheine eine positive Ermessensübung vor dem Hintergrund öffentlicher Interessen nicht zweckmäßig. Des Weiteren wurde darauf hingewiesen, dass es seit dem 1.8.2008 in Österreich keine Erbschafts-

und Schenkungssteuer mehr gebe, bei Erbschaften von Grundstücken aber weiterhin die Grunderwerbsteuer zu entrichten sei.

In seiner dagegen rechtzeitigen eingebrachten Beschwerde wendet der Bf. ein, dass der Verstorbene am tt.11.2007, also zu einem Zeitpunkt verstorben sei, zu dem das Gesetz noch in Kraft gewesen sei. Des Weiteren sei in der Mitteilung Nr. 10242/0486 eine Steuer auf eine Immobilie in Slowenien berechnet, deren Zusammenhang mit Österreich nicht nachvollziehbar sei. Da der Todesfall im Jahr 2007 - und somit vor 18 Jahren - eingetreten sei, sei aus der Sicht des Bf. auch zu klären, ob diese Forderung nicht bereits verjährt sei. In allen bisherigen Stellungnahmen sei um Erläuterungen ersucht worden, warum die geforderte Steuer zu zahlen sei, doch habe der Bf. bis heute keine Antwort auf diese Frage erhalten. Es werde daher erneut um eine klare schriftliche Begründung ersucht, warum der Bf. in Österreich Erbschaftsteuer für einen slowenischen Staatsbürger schulde, dessen Erbschaftsverfahren in Slowenien abgeschlossen und in Slowenien bereits Steuern entrichtet worden seien.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 30.1.2026 forderte die belangte Behörde den Bf. zur Behebung der Mängel (fehlende Inhaltserfordernisse) bis zum 17.2.2026 auf und wies gleichzeitig darauf hin, dass eine positive Ermessensentscheidung eines Antrages nach § 48 Abs. 5 BAO nur bei Ansässigkeit im Inland erfolgen könne.

Mit Eingabe vom 16.2.2026 wurde dem Mängelbehebungsauftrag zeitgerecht nachgekommen.

Am 9.3.2026 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist in Slowenien ansässig.

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 29.3.2022 setzte das Finanzamt Österreich die Erbschaftsteuer betreffend den Erwerb von Todes wegen nach ***1*** in der Höhe von 1.506,33 Euro fest.

Gegen diesen Erbschaftsteuerbescheid wurde seitens des Bf. kein Rechtsmittel eingebracht.

In der Folge brachte der Bf. einen Antrag auf unilaterale Entlastung gemäß § 48 Abs. 5 BAO und begehrte die Anrechnung der in Slowenien gezahlten Erbschaftsteuer auf die in Österreich zu zahlende Erbschaftsteuer.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 48 Abs. 5 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 auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

Die Bestimmung des § 48 Abs. 5 BAO gestattet unter der Voraussetzung, dass der Abgabepflichtige der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegt, die Anordnung bestimmter steuerlicher Entlastungsmaßnahmen, soweit dies

- zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder
- zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist.

Diese Kriterien stellen die Rechtsvoraussetzungen der Entsteuerung nach § 48 Abs. 5 BAO dar; daneben vermitteln sie durch die Formulierung der mit der Regelung verfolgten Ziele die Leitlinien für die Ausübung des durch die Vorschrift eingeräumten Ermessens.

Der Gesetzeswortlaut des § 48 Abs. 5 BAO setzt eindeutig voraus, dass die unilaterale Entlastungsmaßnahme **erforderlich** ist. Der Begriff ist restriktiv; nicht erfasst sind demnach Fälle, in denen Maßnahmen gemäß § 48 Abs. 5 BAO einer „Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ lediglich dienlich sind. Übereinstimmend mit dem Wortlaut soll entsprechend den Vorstellungen des Gesetzgebers § 48 Abs. 5 BAO nur subsidiär (bei Fehlen anderer Möglichkeiten) zur Anwendung kommen.

Eine unilaterale Entlastung gemäß § 48 Abs. 5 BAO soll demgemäß nur dann zur Anwendung gelangen, wenn diese als ultima ratio erforderlich ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, bestätigt, dass das Verfahren nach § 48 Abs. 5 BAO nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Berufungen bzw. Bescheidbeschwerden) nachzuholen.

In diesem Zusammenhang ist für den vorliegenden Beschwerdefall festzuhalten, dass im Hinblick auf die mit Bescheid vom 29.3.2022 festgesetzte Erbschaftsteuer weder ein Verständigungsverfahren geführt noch die Beantwortung dieser Frage gerichtlich im Rahmen einer Bescheidbeschwerde geltend gemacht wurde. Vielmehr erwuchs der Erbschaftssteuerbescheid in Rechtskraft.

Wenn der Bf. vorbringt, dass es für ihn nicht nachvollziehbar sei, warum er in Österreich Erbschaftsteuer für einen slowenischen Staatsbürger schulde, dessen Erbschaftsverfahren in Slowenien bereits abgeschlossen sei, erscheint es dem Bundesfinanzgericht unverständlich, warum seitens des Bf. kein Rechtsmittel gegen den Erbschaftsteuerbescheid vom 29.3.2022 erhoben wurde. Im Rahmen dieses Rechtsmittelverfahrens hätte der Bf. ausreichend Gelegenheit gehabt, seine Einwendungen gegen die Festsetzung der Erbschaftsteuer vorzubringen und Antworten auf seine Fragen zu bekommen.

Das Verfahren gemäß § 48 Abs. 5 BAO ist nicht als "zweite Chance" für versäumte Einwendungen gegen Abgabenbescheide gedacht.

In Ermangelung des Versuches, eine Lösung des Besteuerungskonfliktes herbeizuführen, ist der in § 48 Abs. 5 BAO geforderten Erforderlichkeit einer unilateralen Entlastung nicht entsprochen worden.

Der belangten Behörde ist daher beizupflichten, wenn sie davon ausgeht, dass eine Entlastungsmaßnahme nach § 48 Abs. 5 BAO nicht als erforderlich gilt, soweit die Entlastung im Festsetzungsverfahren (insbesondere im Beschwerdeverfahren) hätte erfolgen können.

Die Erlassung von auf § 48 Abs. 5 BAO gestützten Begünstigungsbescheiden stellt es darüber hinaus in das Ermessen des Bundesministers für Finanzen, die dort vorgesehene Besteuerung anzuordnen (vgl. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Selbst für den Fall, dass man im vorliegenden Beschwerdefall die Rechtsvoraussetzungen des § 48 Abs. 5 BAO für gegeben erachten würde, fällt die Ermessensentscheidung negativ aus.

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 Abs. 5 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 **öffentliche Anliegen** an der Einbringung der Abgaben kann nicht nur im Interesse an der Erlangung finanzieller Mittel bestehen. Das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben kann vielmehr auch zu bejahen sein, wenn öffentliche Rücksichten den Verzicht auf die Einbringung nicht rechtfertigen lassen (VwGH 14.3.1990, 89/13/0115).

Dem § 48 BAO liegt erkennbar (auch) die Zielsetzung zugrunde, die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Österreich und anderen Staaten dadurch zu erleichtern, dass die inländische steuerliche Belastung in Fällen von Auslandsbeziehungen gemildert (oder beseitigt) wird.

Das **berechtigte Interesse der Partei** im Sinne des aufgezeigten Billigkeitsmomentes (§ 20 BAO) ist im Interesse der Steuerpflichtigen an der Entsteuerung zu sehen. Dieses berechtigte 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).

Im vorliegenden Fall stützt sich das Begehren des Bf. auf einen Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung. Begründend wird dazu ausgeführt, dass die Erbschaftsteuer bereits in der Republik Slowenien entrichtet worden sei.

Dazu ist festzustellen, dass die Doppelbesteuerung zweifellos einen gewissen Grad an Unbilligkeit in sich birgt. Dennoch kann die Auslegung der Ermessensgrenzen nicht dahingehend erfolgen, dass aufgrund der Unbilligkeit jeglicher Doppelbesteuerung das Ermessen nur stattgebend ausgeübt werden darf, ohne auf die konkreten Umstände der Doppelbesteuerung einzugehen.

Selbst wenn die Erlassung eines auf § 48 Abs. 5 BAO gestützten Begünstigungsbescheides im vorliegenden Fall zwar billig sein möge, widerspräche sie doch dem Zweckmäßigkeitsmoment.

Dies zum einen deshalb, weil die dem vorliegenden Antrag gemäß § 48 Abs. 5 BAO auslösende Abgabennachforderung auf einem Bescheid beruht, gegen welchen der Bf. kein Rechtsmittel ergriffen hat.

Zum anderen ist eine unilaterale Entlastung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung primär Aufgabe des Ansässigkeitsstaates und nicht des Quellenstaates der Einkünfte (vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0115), weswegen der Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers

dafür zu sorgen hat, dass die in seinem Staatsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen vor Doppelbesteuerungen geschützt werden. Dies vor allem deshalb, weil es das Interesse von Staaten am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich herabsetzen würde, wenn sie Vorteile, die sonst nur durch abkommensrechtlich erlangte Gegenvorteile „zu Gunsten österreichischer Wirtschaftsinteressen „erkauft“ werden können, „unentgeltlich“ bekommen“ (vgl. Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht 1/1II. Innerstaatliche Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, Rn 400).

Da im vorliegenden Fall die Ansässigkeit des Bf. in Slowenien und nicht in Österreich liegt, fällt auch die Ermessensentscheidung vor dem Hintergrund öffentlicher Interessen negativ aus.

Aus den dargelegten Gründen waren daher Maßnahmen gemäß § 48 BAO abzulehnen und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der Rechtsfragen der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 23. April 2026