



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Andrea Ornig, Dr. Bernhard Koller und Mag. Heinz Zaveczi über die Berufung des Bw., vertreten durch Kanzlei Kiffmann KG Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft, Conrad von Hötzendorfstraße 84, 8010 Graz, vom 14. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. März 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Eingabe vom 31. März 2005 beantragte der Berufungswerber (= Bw.) durch seinen steuerlichen Vertreter die Nachsicht eines Abgabenbetrages in der Höhe von 4.884,30 € und begründete dieses Ansuchen wie folgt:

Der Bw., der in Österreich ein Unternehmen betreibe, habe im Jahr 2003 in Italien einen Betrieb neu gegründet. Italien gewähre Unternehmensgründern eine begünstigte Besteuerung (10 % Einkommensteuer).

Auf Grund des Anrechnungsverfahrens sei dem Bw. die Steuer für das Gesamteinkommen vorgeschrieben und darauf die 10 %ige italienische Einkommensteuer angerechnet worden. Dadurch sei die von Italien gewährte Steuerbegünstigung wieder aufgehoben worden. Es werde der Antrag gestellt, den Betrag in der Höhe von 4.884,30 €, der sich auf Grund des Anrechnungsverfahrens ergeben habe, nachzusehen. Beim Quellenzuteilungsverfahren wäre die Steuer um 4.684,30 € niedriger gewesen.

Es könnte nicht Sinn und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Italien sein, dass Italien eine Steuerbegünstigung für Jungunternehmer gewähre, die dann Österreich im Zuge des Anrechnungsverfahrens wieder aufhebe. Hier komme es auf Grund einer Doppelbesteuerung zu einer sachlichen Unbilligkeit. Eine solche liege vor, wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt (Verweis auf VwGH 17.9.1990, 90/15/0118).

Es gäbe die Möglichkeit in Form eines Verständigungsverfahrens zwischen Italien und Österreich überprüfen zu lassen ob dieser Sachverhalt dem Geist des Abkommens zwischen Österreich und Italien entspreche. Ein solches Verständigungsverfahren sei aber langwierig und für beide Finanzverwaltungen sehr kostspielig.

Um diese schwierigen verfahrensrechtlichen Schritte zu vermeiden, werde auf Grund der fest stehenden sachlichen Unbilligkeit der Steuervorschreibung ersucht, die Unbilligkeit im Zuge einer Nachsicht zu bereinigen.

Mit dem Bescheid vom 10. März 2008 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen als unbegründet ab und führte aus, es liege eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor. Im Übrigen bedürfe es keiner Nachsicht, wenn Härten aus der Abgabeneinhebung durch Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden könne.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 14. April 2008 schränkte der Bw. sein Nachsichtsansuchen auf einen Betrag von 3.606,00 € ein. Die von Italien gewährte Steuerbegünstigung für Jungunternehmer habe es zur Zeit des Abschlusses des Doppelbesteuerungsabkommens noch nicht gegeben, weshalb in diesem auch keine Vorsorge getroffen worden sei.

Das Gesamteinkommen des Bw. habe im Jahr 2003 60.250,00 €, der darauf lastende Steuersatz 36,2 % betragen. Nach den allgemeinen Doppelbesteuerungsregeln habe Österreich einen Steueranspruch von 36,2 % auf das österreichische Einkommen in der Höhe von 50.259,00 €. Durch die Zusammenrechnung sei dem Bw. für sein österreichisches Einkommen aber 41,5 % Einkommensteuer vorgeschrieben worden, um 5,3 % mehr als jeder Österreicher für dieses Einkommen zahlen würde. Es handle sich um einen unproportional hohen Vermögenseingriff, worin eine allgemeine Unbilligkeit des Steueranspruches der Republik Österreich zu sehen sei.

Da Österreich die von Italien gewährte Steuerbegünstigung wieder wett mache, bestehe offenbar ein Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem von den Partnern des Doppelbesteuerungsabkommens beabsichtigten Ergebnis.

In der abweislich ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2008 führte das Finanzamt aus, im Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien werde als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das Anrechnungsverfahren (und nicht die Befreiungsmethode) angewandt. Dabei besteuere der Ansässigkeitsstaat das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen und rechne die im anderen Vertragsstaat gezahlte Steuer an. Österreich stehe als Ansässigkeitsstaat laut DBA das Recht zu, das gesamte Einkommen des Bw. (60.250,00 €) zu besteuern. Um eine Doppelbesteuerung zu verhindern, sei die in Italien bezahlte Steuer in der Höhe von 992,00 € auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet worden. Da das DBA für alle Steuerpflichtigen gelte, werde der Bw. nicht schlechter gestellt als andere Steuerpflichtige.

Darüberhinaus seien die österreichischen Einkünfte mit 36,2 % und nicht, wie in der Berufung behauptet, mit 41,5 % besteuert worden.

Dass Italien eine Steuerbegünstigung gewähre, sei nicht von Relevanz. Würde Italien keine Steuerbegünstigung gewähren, hätte der Pflichtige in Italien mehr Steuer zu bezahlen. Im Gegenzug würde die (höhere) ausländische Steuer in Österreich angerechnet werden.

In der Eingabe vom 10. September 2008 beantragte der Bw., die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und führte aus:

Es liege sowohl eine persönliche als auch eine sachliche Unbilligkeit vor. Der Bw. habe als Unternehmer neu in Italien begonnen. Wenn die Begünstigung, die er als Jungunternehmer in Italien bekomme, von der österreichischen Finanzverwaltung zerstört werde, würde dies seine wirtschaftliche Existenz bedrohen.

In der Berufungsvorentscheidung würden in Verkennung der Rechtslage prozentuell Einkünfte dargestellt, die für die Beurteilung der persönlichen Unbilligkeit keine Relevanz hätten.

Es werde ein in Italien gewährter Steuervorteil in Österreich ohne Rücksicht nachversteuert, in dem die gesamten Einkünfte der vollen Progression unterlägen, ohne dass auf die steuerliche Besonderheit in Italien eingegangen werde. Der österreichische Staat könne nicht einfach alles besteuern und die begünstigte Steuer aus Italien anrechnen. Dies sei eindeutig ein Fall einer persönlichen und sachlichen Unbilligkeit. Das Finanzamt habe nicht einmal den Kernpunkt dieser Unbilligkeit erfasst. Die Unbilligkeit sei nicht der Steuersatz von 36,5 % oder 41,5 %. Die „Schlussfolgerung österreichische Einkünfte 36,2 % und nicht 41,5 % und daher keine Unbilligkeit“ lasse erkennen, dass eine sachliche Auseinandersetzung mit dem Thema nicht erfolgt sei. Gerade in diesem Fall trete ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis ein, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung komme. Es könne vom Gesetzgeber nicht gewollt sein, dass von einem Land gewährte Steuervorteile im Rahmen der Doppelbesteuerung vom anderen Land einfach konsumiert würden. Um

ebensolchen ungerechten Einzelfällen vorzubeugen, gebe es das Institut der Nachsicht bzw. des § 48 BAO, da es zu einer faktischen Doppelbesteuerung komme.

Es werde ein in Italien gewährter Steuervorteil in Österreich ohne Rücksicht nachversteuert. Dies widerspreche den Grundfreiheiten der EU, speziell der Niederlassungsfreiheit. Es komme zu einer sachlich ungleichen, durch nichts zu rechtfertigenden Steuerbenachteiligung des Bw. Eine Nachsicht liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung sei vor allem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Der Bw. habe stets seine Abgabenschuldigkeiten beglichen und sei seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen.

Es liege aber auch eine sachliche Unbilligkeit vor. Wie aus den nachfolgenden Einkommensteuerbescheiden ersichtlich, sei der Bw. fast ausschließlich in Italien tätig. Er versuche, sich dort eine neue Existenz aufzubauen.

Die Unbilligkeit liege in der Anrechnung einer italienischen Steuer für Existenzgründer und nicht in der Anrechnung der normalen progressiven italienischen Einkommensteuer. Faktisch komme es somit zu einer nicht gewollten und ungerechtfertigten Doppelbesteuerung.

Zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Bw. befragt, führte sein Vertreter in der Eingabe vom 7. Juli 2009 aus, der Bw. sei mittlerweile nach Italien verzogen und habe noch nicht erreicht werden können. Die Hinweise auf die wirtschaftliche Lage seien jedoch zur damaligen wirtschaftlichen Lage des Bw. gemacht worden. Der Bw. habe seine Tätigkeit in Österreich einstellen müssen, weil er einen Forderungsausfall von ca. 50.000,00 € gehabt habe. Das Berufungsbegehren richte sich jedoch auf den Umstand, dass es nicht Sinn und Zweck einer Steuerbegünstigung und eines Doppelbesteuerungsabkommens sein könne, dass von einem Staat gewährte Steuerbegünstigungen im anderen Staat wieder aufgehoben würden; dies sei sowohl persönlich als auch wirtschaftlich unbillig.

Aus der Buchungsabfrage vom 22. Juli 2009 ergibt sich, dass am Abgabenkonto des Bw. ein fälliger Rückstand in der Höhe von insgesamt 3.753,93 € aushaftet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Ist die

Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088; VwGH 19.10.1992, 91/15/0017).

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung kann nach Lage des Falles eine persönliche, in der wirtschaftlichen Situation des Nachsichtswerbers begründete, und/oder eine sachliche, in anderen als persönlichen Umständen begründete, sein und muss stets in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet liegen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088; VwGH v. 18.5.1995, 93/15/0234; VwGH v. 24.2.1998, 97/13/0237). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, besonderer finanzieller Schwierigkeiten oder Notlagen bedarf, sondern es genügt, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Für das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit muss ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich der Bw. entstehenden Nachteilen bestehen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Unternehmens gefährden würde. Diese Gefährdung müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend (auch) mitverursacht sein (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0243).

Im Vorlageantrag vom 10. September 2008 führte der Bw. u.a. aus, die Einhebung eines Betrages in der Höhe von 3.606,00 € stelle eine persönliche Unbilligkeit dar und bedrohe seine wirtschaftliche Existenz. Der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2009 kann entnommen werden, dass sich dieses Vorbringen auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. im Zeitpunkt der Stellung des Antrages (31. März 2005) bezieht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch bei der Entscheidung über Nachsichtsanträge stets die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zu berücksichtigen (siehe VwGH 26.6.2002, 98/13/0035, und die dort zitierte Vorjudikatur). Da eine Darstellung der derzeitigen Einkommens- und Vermögenslage seitens des Bw. trotz ausreichender Vorhaltsfrist (ein Monat) nicht erfolgt ist, kann vom Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit nicht ausgegangen werden.

Die im Vorlageantrag kritisierten Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes, in völliger Verkennung der Rechtslage würden prozentuell Einkünfte dargestellt, die für die Beurteilung der persönlichen Unbilligkeit keine Relevanz hätten, übersehen, dass der Bw. – ebenfalls in prozentueller Darstellung – in der Berufung ausgeführt hat, ihm sei durch Zusammen- und Anrechnung der italienischen Steuer für sein österreichisches Einkommen 41,5 % und somit um 5,3 % *mehr* Steuer als jedem Österreicher vorgeschrieben worden. Dieses Vorbringen ist aktenwidrig, weil, wie in der vom Bw. kritisierten Berufungsvorentscheidung dargestellt wird, auf das Gesamteinkommen des Bw. im Jahr 2003 in der Höhe von 60.250,00 € ein Steuersatz von 36,2 %, wie bei jedem Österreicher, der ein Einkommen in dieser Höhe bezieht, angewendet wurde. Ebenso unrichtig ist, dass eine Doppelbesteuerung vorliegt, weil die Versteuerung des (Gesamt-) Einkommens des Bw. ausschließlich in Österreich erfolgte und im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 18. Oktober 2004 die in Italien erhobene Steuer in der Höhe von 992,00 € angerechnet wurde. Ein unproportional hoher Vermögenseingriff, wie vom Bw. behauptet, liegt daher nicht vor.

Der Bw. macht neben der persönlichen auch die sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Einkommensteuer 2003 geltend. Bei der Prüfung, ob sachliche Unbilligkeit vorliegt, ist noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das außergewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (*Stoll*, BAO, 2421).

Wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, kann die Unbilligkeit der Einhebung im vorliegenden Fall nicht darin liegen, dass der Bw. nach seiner Ansicht *mehr* Steuer entrichtet hat als jeder Österreicher, sondern lediglich darin, dass die auf das in Italien erzielte Teileinkommen entfallende Steuer mangels einer korrelierenden Steuerbegünstigung für

Unternehmensgründungen in Österreich durch die tarifmäßige Versteuerung des gesamten Einkommens in Österreich (unter Anrechnung der in Italien erhobenen Steuer) auf das österreichische Steuerniveau hochgeschleust wurde.

Dem Bw. ist darin zuzustimmen, dass er im Fall einer im Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarten Befreiungsmethode nur die auf den Teil des italienischen Einkommens entfallende – niedrigere – italienische Steuer hätte entrichten müssen. Im Doppelbesteuerabkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien ist zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung hinsichtlich Unternehmensgewinnen aber nicht die Befreiungsmethode, sondern die Anrechnungsmethode anzuwenden:

Gemäß Art. 7 Abs. 1 dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Bezieht gemäß Art. 23 Abs. 3 lit. a eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfen, entfällt.

Nach den zitierten Bestimmungen ist vorerst das Gesamteinkommen und die österreichische Einkommensteuer ausschließlich nach innerstaatlichem Recht zu berechnen. Die ausländische Steuer ist dann auf diese österreichische Einkommensteuer höchstens bis zu dem Betrag anzurechnen, mit dem die österreichische Steuer verhältnismäßig auf die ausländischen Einkünfte entfällt.

Der Bw., der im Jahr 2003 seinen Wohnsitz in Österreich hatte, war im Inland unbeschränkt mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig. Eine Ungleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz in Österreich hatten, fand nicht statt. Die Besteuerung des Gesamteinkommens ist vom Gesetzgeber bei allen unbeschränkt steuerpflichtigen Abgabepflichtigen vorgesehen. Da ein derartiges Besteuerungsergebnis den Intentionen des Gesetzgebers entspricht, liegt keine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor.

Aus den zitierten Bestimmungen geht hervor, dass für die Besteuerung allfälliger Unternehmensgewinne die Anrechnungsmethode anzuwenden ist. Als Ansässigkeitsstaat steht Österreich das Besteuerungsrecht für das gesamte Einkommen zu. Die Besteuerung der vom

Bw. erzielten Gesamteinkünfte in Österreich ist daher auf Grund des von ihm gewählten Wohnsitzes in Österreich die Auswirkung der allgemeinen Rechtslage. Eine Unbilligkeit, die für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt und für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte vorsorgen müssen, ist der Beseitigung im Wege des an Unbilligkeiten aus der Besonderheit des Einzelfalles orientierten § 236 BAO entzogen.

Durch die Anrechnungsmethode soll grundsätzlich erreicht werden, dass die ausländischen Einkunftsteile nicht mit österreichischer Einkommensteuer belastet werden. Die Höhe der in Italien erhobenen Steuer basiert auf den Rechtsvorschriften Italiens, worauf der österreichische Gesetzgeber keinen Einfluss hat. Dass daher nach den Steuervorschriften Italiens im Zuge von Betriebsansiedelungen niedrigere Steuerbeträge als in Österreich eingehoben werden, liegt nicht in der Sphäre österreichischer Gesetzgebung und Rechtsanwendung. Nach DBA-Recht wird in Österreich nur soviel der ausländischen Steuern angerechnet, als nach österreichischem Steuerrecht von diesen im Einkommen enthaltenen ausländischen Einkunftsteilen an Einkommensteuer anfällt.

Insoweit der Bw. vorbringt, die Besteuerung in Österreich ohne Berücksichtigung des italienischen Steuervorteiles widerspreche der Niederlassungsfreiheit, ist auszuführen:

Art. 43 EG verbietet es jedem Mitgliedstaat, in seinen Rechtsvorschriften für die Personen, die von der Freiheit, sich in diesem Staat niederzulassen, Gebrauch machen, andere Bedingungen für die Ausübung ihrer Tätigkeit vorzusehen, als sie für seine eigenen Staatsangehörigen festgelegt sind (EuGH 22.12.2008, Rs C-161/07) Die Niederlassungsfreiheit umfasst auch das Recht, zur Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie zur Errichtung von Unternehmen und zur Ausübung der Unternehmertätigkeit nach den Bestimmungen, die im Niederlassungsstaat für dessen eigene Angehörige gelten.

Um eine Doppelbesteuerung der auf die italienische Betriebsstätte entfallenden Einkünfte zu vermeiden, ist das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Italien anzuwenden.

Das Gemeinschaftsrecht schreibt derzeit in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vor. Die Mitgliedsstaaten verfügen in diesem Bereich über eine gewisse Autonomie und sind deshalb nicht verpflichtet, ihr eigenes Steuerrecht den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um die sich aus einer parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen (siehe die Ausführungen im Urteil des EuGH vom 12.2.2009, C-67/08, Margarete Block, und Beschluss des EuGH vom 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container Services).

Die zitierte Rechtssache Columbus Container Services wurde vom EuGH mit Beschluss statt mit Urteil entschieden, da die Antworten auf die Vorabentscheidungsfragen des deutschen Finanzgerichtes Münster nach Ansicht der EuGH-Richter bereits aus der bisherigen Rechtsprechung abgeleitet werden konnten. In diesem Fall ergab sich durch das höhere Steuerniveau in der Bundesrepublik Deutschland für die Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft eine erhebliche steuerliche Mehrbelastung gegenüber der in Belgien gewährten Steuerbegünstigung für eine dort gegründete Niederlassung der Gesellschaft. Der EuGH führte aus, dass den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Bedingungen und der Höhe der Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften Steuerautonomie zukomme, soweit sie diesen eine Behandlung gewähren, die gegenüber den vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist. Eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit liege daher nicht vor.

In der Rechtssache Margarete Block (Nichtanrechnung der in Spanien für ererbtes Kapitalvermögen entrichteten Erbschaftssteuer auf die deutsche Erbschaftssteuer) führte der EuGH ebenfalls aus, dass der eingetretene Steuernachteil daraus erfließe, dass die betroffenen Mitgliedstaaten ihre Besteuerungsbefugnis (zulässigerweise) parallel zueinander ausgeübt haben. Art 56 EG und 58 EG stünden der deutschen Regelung nicht entgegen, da die deutsche Regelung die gleichen Bestimmungen für die Nachlassbesteuerung vorsehe, unabhängig davon, ob das Finanzinstitut, das Schuldner dieser Forderungen sei, in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.

Nach der Ansicht des EuGH entspricht ein unterschiedliches Steuerniveau in den Mitgliedstaaten (auf Grund unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen, Realisationsregeln, Begünstigungen, Tarife etc.) der Ertragsteuerautonomie der Mitgliedstaaten und ist mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags zu vereinbaren. Der EuGH stellte in beiden Fällen (Hochschleusung auf das nationale Steuerniveau der Muttergesellschaft bei Columbus Container Services, echte Doppelbesteuerung bei Margarete Block) darauf ab, ob die nationale Regelung eine Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Steuersubjekten gewährleistet.

Übertragen auf den vorliegenden Fall ist Österreich daher nicht verpflichtet, sein Steuersystem an das von Italien anzupassen, um dem Bw. die in Italien gewährte Steuerbegünstigung zu gewähren. Ebensowenig stellt die Neutralisierung des steuerlichen Vorteils auf Grund eines niedrigeren Steuersatzes in Italien eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Da Österreich den Bw. gegenüber anderen inländischen Steuerpflichtigen nicht diskriminiert, liegt eine Verletzung von Gemeinschaftsrecht nicht vor.

Es ist darauf hinzuweisen, dass dieses Vorbringen bereits im Festsetzungsverfahren bzw. auch im Berufungsverfahren geltend zu machen gewesen wäre. Die Nachsicht dient nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen.

Da der Bw. keine Argumente, die die Einhebung (nicht die Festsetzung) der Abgabe unbillig erscheinen lassen, vorbringt, und eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung ebenfalls nicht nachgewiesen wurde, war die Berufung bereits aus Rechtsgründen als unbegründet abzweisen.

Graz, am 22. Juli 2009