



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der x, vertreten y, vom 17. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes z vom 19. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2001 und Verspätungszuschlagsbescheide betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 entschieden:

(1) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2001 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben

betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	365.800,00 S	Einkommensteuer	48.605,03 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-369,40 S
			ausl. Steuer	-972,17 S
				47.263,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				3.434,74 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	326.400,00 S	Einkommensteuer	35.752,12 S

			anrechenbare Lohnsteuer ausl. Steuer	-5.575,50 S -1.255,08 S
				28.922,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				2.101,85 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

(2) Der Berufung gegen die Verspätungszuschlagsbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Verspätungszuschläge werden für das Jahr 1999 mit 4% v.H. von 1.773,65 € somit mit 70,95 €, für das Jahr 2000 mit 3% v.H. von 3.434,74 € somit mit 103,05 € und für das Jahr 2001 mit 2% v.H. von 2.101,85 € somit mit 42,04 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. (mit Wohnsitz in Oberösterreich) erzielte Erträge aus nicht im Inland öffentlich angebotenen Anteilsrechten ausländischer Investmentfonds.

(a) Mit Schreiben vom 15. Dezember 2003 teilte sie dem zuständigen Finanzamt folgendes mit (Auszug, soweit für die vorliegende Entscheidung relevant):

Sie übermittle nunmehr Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2002 und einen Antrag auf Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer für die Jahre 2000 bis 2002 in vierfacher Ausfertigung. Die Nachreichung dieser Erklärungen erfolge vor dem nachstehenden Hintergrund:

Im Rahmen eines Beratungsgespräches habe sich ergeben, das die Bw. – welche vor ihrem Zuzug nach Österreich ursprünglich in der Schweiz ansässig gewesen sei – irrtümlich davon ausgegangen war, dass die aus vom Vater 1990 vererbten Schweizer Liegenschaften erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, in Österreich für steuerliche Zwecke nicht zu erfassen seien. Diese Auffassung habe die Bw. auch in Bezug auf ihre Einkünfte aus der Veranlagung von Kapitalvermögen bei Schweizer Banken vertreten, welche ab dem Jahr 2000 nach Veräußerung einer im Erbweg erworbenen Schweizer Liegenschaft erzielt worden seien. Die Bw. sei davon ausgegangen, dass aufgrund der ordnungsgemäßen Offenlegung und

Erklärung dieser Einkünfte durch ihren Schweizer Berater gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung kein Besteuerungsrecht Österreichs an diesen Einkünften bestehe.

Im Zuge des bei der österreichischen steuerlichen Vertretung durchgeführten Beratungsgespräches habe man bestätigen können, dass die Rechtsauffassung hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Schweizer Liegenschaften zwar dem Grunde nach zutreffend sei, zumal nach Maßgabe von Art. 6 iVm. Art. 23 Abs. 1 DBA Österreich/Schweiz dem Land Österreich kein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften zukomme, dass aber jedenfalls eine Berücksichtigung dieser Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfolgen habe. Zudem habe man die Bw. darauf aufmerksam gemacht, dass für die bezogenen Einkünfte aus Kapitalvermögen trotz Veranlagung bei Schweizer Banken ein Besteuerungsrecht Österreichs bestehe.

Die Bw. habe den steuerlichen Vertreter unverzüglich beauftragt, sämtlichen Offenlegungsverpflichtungen in Österreich nachzukommen, was durch die beiliegenden Einkommensteuererklärungen für 1998 bis 2002 erfolge. Auf Ersuchen der Bw. seien noch weitere Informationen zum maßgebenden Sachverhalt darzustellen.

Die Bw. habe in den Veranlagungsjahren 1998 bis 2002 auch Konten bei Schweizer Banken unterhalten, für welche insbesondere ab dem Jahr 2000 Einkünfte aus Bankzinsen und Erträgen aus ausländischen Investmentfonds erzielt worden seien. Diese Einkünfte stammten aus der Veranlagung jenes Gewinnes, der im Rahmen der Veräußerung einer Schweizer Liegenschaft erzielt worden sei, welche die Bw. vom Vater geerbt habe. In den Veranlagungszeiträumen 1998 und 1999 habe die Bw. nur geringfügige Einkünfte aus Schweizer Bankkonten erzielt. Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen stehe nach Maßgabe des DBA Österreich/Schweiz ebenfalls Österreich das Besteuerungsrecht zu.

(b) Die Steuererklärungen für 1998 bis 2002 wurden am 19. Dezember 2003 beim Finanzamt eingereicht und im März 2004 veranlagt. Zudem setzte das für die Veranlagung zuständige Finanzamt Verspätungszuschläge mit 10% der Einkommensteuer fest (177,32 € für 1999, 451,44 € für 2000 und 307,62 € für 2001).

2. Mit Schreiben vom 17. Mai 2004 erhob die Bw. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 und die Verspätungszuschlagsbescheide für 1999 bis 2001, alle vom 19. März 2004.

(a) Die Berufung richte sich gegen die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge aus den ausländischen Investmentfonds gemäß § 42 Abs. 2 InvFG und die mangelnde Nachweismöglichkeit der tatsächlich erzielten Erträge sowie gegen die Höhe der Verspätungszuschläge.

(b) Beantragt werde, die Einkünfte unter unmittelbarer Anwendung des Art. 56 EG-Vertrages, auf Basis der durch Nachweis seitens der Steuerpflichtigen ermittelten Zahlen anzusetzen (wobei diese den anteiligen, auf Ebene des Investmentfonds erzielten tatsächlichen Erträgen entsprechen würden). Hinsichtlich der Verspätungszuschläge werde beantragt, das Ermessen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben und von der Vorschreibung eines Verspätungszuschlages zur Gänze abzusehen oder in eventu aufgrund der Geringfügigkeit des vorliegenden Verschuldens einen entsprechend geringeren Verspätungszuschlag festzusetzen.

(c) Die Besteuerung sogenannter „schwarzer Fonds“ gemäß § 42 Abs. 2 InvFG sei mit der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EG-Vertrag unvereinbar:

Die Besteuerung derartiger Anteile an ausländischen Investmentfonds erfolge durch eine pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 42 Abs. 2 InvFG. Zusätzlich zu den Ausschüttungen der ausländischen Investmentfonds habe der Anteilsinhaber den höheren der beiden folgenden Beträge als ausschüttungsgleiche Erträge anzusetzen: Entweder 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis oder 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises.

Dem Anteilsinhaber sei ein Nachweis der tatsächlich erzielten Erträge nicht möglich. Der Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge könne ausschließlich durch einen inländischen steuerlichen Vertreter des ausländischen Investmentfonds geführt werden.

Die im § 42 Abs. 2 InvFG normierte Fondsbesteuerung, wonach es auf Ebene des Anteilsinhabers auch ohne tatsächliche Ausschüttungen zur Besteuerung von fingierten, pauschal ermittelten ausschüttungsgleichen Erträgen komme, sei auf ihre Vereinbarkeit mit dem in Art. 56 EG-Vertrag normierten Grundrecht auf freien Kapitalverkehr zu prüfen.

Gemäß Art. 56 EGV seien alle offenen und versteckten Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten sowie zwischen den Mitgliedsstaaten und dritten Ländern verboten. Im Zusammenhang mit der Besteuerung werde dieses Beschränkungsverbot dahingehend verstanden, dass die Besteuerungsentscheidung neutral ausgestaltet sein müsse, um nicht beschränkend zu wirken. Ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit sei beispielsweise dann anzunehmen, wenn durch eine Bestimmung Staatsangehörige eines Mitgliedsstaates davon abgehalten würden, ihr Kapital in ausländische „schwarze“ Investmentfonds anzulegen, weil damit eine ungünstigere Besteuerung verbunden sei. Eine derartige Benachteiligung trete (aus steuerlicher Sicht) nach Maßgabe der geltenden Rechtslage aufgrund der Normierung unterschiedlicher Rechtsfolgen für die Besteuerung inländischer und ausländischer Investmentfonds in der Regel ein. So werde eine Steuerpflicht in Höhe der pauschal ermittelten ausschüttungsgleichen Erträge jedenfalls begründet, auch

wenn anhand von Unterlagen durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden könne, dass die tatsächlichen Fondserträge geringer seien. Das steuerwirksame Ausmaß der Fondserträge werde vom Gesetzgeber unwiderleglich vermutet.

Ein Nachweis der tatsächlich erzielten Erträge durch den Steuerpflichtigen werde nach derzeitiger Rechtslage ausgeschlossen. Bei inländischen Investmentfonds habe (insbesondere aus praktischen Gründen) die Kapitalanlagegesellschaft bzw. Depotbank des betreffenden inländischen Fonds die entsprechenden Nachweise über die Zusammensetzung der Fondserträge zu erbringen. Komme sie dieser Verpflichtung nicht nach, bestünden in Bezug auf Nachweismöglichkeiten keine Einschränkungen, sodass auch ein Nachweis durch den Steuerpflichtigen bzw. in eventu eine angemessene Schätzung gemäß § 184 BAO in Betracht komme. Bei ausländischen Investmentfonds hingegen, bei denen die Erträge nicht durch einen steuerlichen Vertreter im Inland nachgewiesen würden, komme zwingend die pauschale Ermittlung der Erträge gemäß § 42 Abs. 2 InvFG zur Anwendung.

Auch im gegenständlichen Fall ergebe sich für die Bw. durch die verpflichtende pauschale Ermittlung der Erträge nach Maßgabe von § 42 Abs. 2 InvFG und die mangelnde Nachweisführung von niedrigeren tatsächlich erzielten Einkünften eine Schlechterstellung aus steuerlicher Sicht. Die Benachteiligung ergebe sich aus dem Vergleich jener Werte, die sich durch Anwendung der Pauschalierungsbestimmung des § 42 Abs. 2 InvFG ergeben hätten (Einkünfte lt. Erklärung 2000 und 2001), mit jenen, die sich bei Ermittlung der Einkünfte unter Berücksichtigung der tatsächlich erwirtschafteten Erträge nach Maßgabe der veröffentlichten geprüften Jahresberichte der ausländischen Investmentfonds ergeben würden (Beilage 1 und 2 der Berufung, zur Erläuterung der Berechnungen seien die angeführte Tabelle und Erläuterungen zu beachten). Da die der Steuerpflichtigen zuzurechnenden Kapitalerträge bei pauschaler Ermittlung höher seien als bei der tatsächlichen Ermittlung, liege insoweit eine Diskriminierung vor (dazu Widhalm, Besteuerung von Investmentfonds und Kapitalverkehrsfreiheit, in Lechner/Staringer/Tumpel, Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000), 148 f.). Sofern keine sachliche Rechtfertigung vorgebracht werden könne, sei die zugrundeliegende Bestimmung des § 42 Abs. 2 InvFG als gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßend zu werten.

Die in benachteiligender Weise wirkenden Rechtsfolgen seien anhand der im EG-Vertrag taxativ genannten Rechtfertigungsgründe zu messen. Solche Gründe fänden sich in Art. 58 EGV. Dieser berühre zwar nicht das Recht der Mitgliedsstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechtes anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelten. Die Vorschrift sei aber im Zusammenhang mit Art. 58 Abs. 3 EGV zu lesen. Dieser halte fest, dass die in Abs. 1 lit. c genannten Maßnahmen und Verfahren „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung, noch eine verschleierte

Beschränkung des Kapital- und Zahlungsverkehrs iSd Art. 56 EG-Vertrages darstellen dürften.“ Da dem Regelungsgeflecht des Art. 58 EGV bloß klarstellende Bedeutung zukomme und die Grundfreiheiten des EGV konvergent auszulegen seien, kämen als Rechtfertigungsgründe für Diskriminierungen im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit somit nur Gründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit in Betracht. Solche könnten jedoch im gegebenen Zusammenhang nicht ins Treffen geführt werden (Widhalm, Besteuerung von Investmentfonds, 157). Dem Art. 58 EGV komme keine über die anderen Grundfreiheiten und das allgemeine Sachlichkeitsgebot hinausgehende Bedeutung zu (so Toifl, Besteuerung ausländischer Dividendeneinkünfte, SWI 2002, 462).

Selbst wenn keine Diskriminierung, sondern nur eine bloße Beschränkung vorliege, sei dies nach Maßgabe der Rechtsprechung des EuGH (zB. Urteil vom 30.11.1995, Rs C-55/94, „Gebhard“) nur dann zulässig, wenn sie zwingenden Erfordernissen des Allgemeininteresses diene, unterschiedslos von der Staatsangehörigkeit wirkten, objektiv zur Sicherung des Allgemeininteresses geeignet und notwendig seien und nicht über das angemessene Maß hinausgingen, das zur Erreichung des Zieles unbedingt erforderlich sei. Eine Ungleichbehandlung nach dem Wohn- oder Kapitalanlageort sei somit nur dann gestattet, wenn diese sachgerecht sei (Toifl, SWI 2002, 462).

Selbst wenn die Pauschalbesteuerung als zur Zweckerfüllung geeignet erachtet werde, müsse ihre Verhältnismäßigkeit jedenfalls in Abrede gestellt werden (zur Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips auf Beschränkungen vgl. Ruppe, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit, 21).

Die pauschale Ermittlung der Einkünfte aus ausländischen Investmentfonds und die fehlende Nachweismöglichkeit der tatsächlich erzielten Erträge durch die Bw., würden über das notwendige Maß (nämlich Besteuerungsrechte zu sichern und die tatsächliche Besteuerungsgrundlage zu ermitteln) hinausgehen. Gelindere Mittel, nämlich die Besteuerung auf Basis der tatsächlich erzielten Wertsteigerung der gehaltenen Investmentfondsanteile, die im gegenständlichen Fall von der Bw. nachgewiesen werden könnten (Beilage 1 und 2), stünden jedenfalls als Besteuerungsgrundlage zur Verfügung.

Da keine Rechtfertigung für die gemäß § 42 InvFG normierten Rechtsfolgen gegeben sei, verstoße diese Bestimmung gegen die in Art. 56 EGV verankerte Kapitalverkehrsfreiheit. Dies habe zur Folge, dass aufgrund der unmittelbaren Anwendung von Art. 56 EGV gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßende Rechtsvorschriften (diesfalls § 42 Abs. 2 InvFG) von den Verwaltungsbehörden nicht angewendet werden dürften. Zu beachten sei der Grundsatz des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes. Sofern eine Anwendung erfolge, dürften keine vertragswidrigen Auswirkungen entstehen.

Es werde daher beantragt, die Einkünfte aus nicht im Inland öffentlich angebotenen Anteilsrechten aus ausländischen Investmentfonds für die Veranlagungsjahre 2000 und 2001 wie folgt anzusetzen:

2000	Einkünfte lt. ESt.-Erkl. 2000	Einkünfte lt. Beilage 1
Swissca Bond Invest CHF- WKNr. 972.982	5.334,92 €	2.301,56 €
Kennziffer 361 und 395	11.546,62 €	8.513,23 €
2001	Einkünfte lt. ESt.-Erkl. 2001	Einkünfte lt. Beilage 2
Swissca Bond Invest CHF- WKNr. 972.982	5.441,38 €	2.653,14 e
Kennziffer 361 und 395	6.825,02 €	4.036,78 €

Zur Berechnung der tatsächlich erzielten Erträge werde folgendes angemerkt:

Vor dem Hintergrund der seitens der Banken zur Verfügung gestellten Informationen habe die Berechnung nur für den Swissca Bond Invest CHF erstellt werden können. Die Berechnung der Einkünfte sei auf Basis der geprüften Jahresberichte per 31. Dezember 2000 und per 31. Dezember 2001 des Swissca Bond Invest CHF erfolgt.

Als tatsächlich erzielte Erträge sei die Wertsteigerung der von der Bw. gehaltenen Investmentfondanteile in Ansatz gebracht worden. Die Wertsteigerung eines Investmentfondanteiles setze sich grundsätzlich aus ordentlichen Erträgen (steuerpflichtig), realisierten Substanzgewinnen (teilweise steuerpflichtig) und nicht realisierten Substanzgewinnen (steuerfrei) zusammen. Bei der Berechnung der Einkünfte blieben (wie bei inländischen Investmentfonds – vgl. InvFR 2003, Rz 89) die nicht realisierten Substanzgewinne außer Ansatz. Auch die realisierten Substanzverluste seien nicht mit ordentlichen Gewinnen gegenverrechnet worden (vgl. InvFR 2003, Rz 91) und insofern in der Berechnung nicht berücksichtigt. Diese könnten allerdings auf das nächste Veranlagungsjahr vorgetragen werden (InvFR 2003, Rz 91).

Zur Untermauerung der Begründung verweise man auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 11. Dezember 2003, 99/14/0081, in welchem sich dieser mit der Frage der Vereinbarkeit des § 42 InvFG mit der in Art. 40 des EWR-Abkommens normierten Kapitalverkehrsfreiheit (entspreche inhaltlich Art. 56 EGV) befasst habe. Der VwGH sei zum Ergebnis gekommen, das

§ 42 InvFG „unzweifelhaft“ gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs verstoße. Im Schrifttum werde dieses Erkenntnis als Bestätigung dafür angesehen, dass die diskriminierenden Besteuerungsfolgen des § 42 InvFG für ausländische Investmentfonds im Vergleich zur Besteuerung inländischer Investmentfonds als Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit und insoweit als aufgehoben zu werten seien.

Nach einhelliger Auffassung des Schrifttums werde der Nachweis der tatsächlich erwirtschafteten „ausschüttungsgleichen“ Erträge bei schwarzen Fonds nicht nur durch den steuerlichen Vertreter, sondern auch durch den Abgabepflichtigen selbst erbracht werden können (ua. Fuherr, VwGH bestätigt EWR/EG-Widrigkeit des § 42 InvFG, SWI 2004, 206; Kirchmayr, Pauschalbesteuerung von „schwarzen“ ausländischen Investmentfonds widerspricht Gemeinschaftsrecht, GeS 2004, 109; Aigner/Prechtel, Ausländische Kapitalanlagefonds und Kapitalverkehrsfreiheit, SWK 2004, S 317).

Abschließend sei anzumerken, dass die in § 42 InvFG normierten Rechtsfolgen für die Besteuerung von „schwarzen“ ausländischen Investmentfonds nicht nur mit europarechtlichen Vorschriften unvereinbar seien, sondern auch aus verfassungsrechtlicher Sicht schwerwiegende Bedenken bestünden. Dies zeige auch der Beschluss des VfGH vom 12. März 2004 (B 539/03-9) über die Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens zur Besteuerung von „schwarzen“ Investmentfonds. In seinem Beschluss zur Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens stelle der Gerichtshof insbesondere auch auf die mangelnde Nachweisführung der Erträge seitens der Anteilsinhaber von ausländischen Investmentfonds ab.

Anlage 1:

Summe ordentliche Erträge 2000	34.205.020,82 CHF
dividiert durch im Umlauf befindliche Anteilsscheine per 31.12.2000	Stück 1.170.826
ordentliche Erträge pro Anteil	29,21 CHF
multipliziert mit den Anteilen der Bw.	Stück 120
Summe der ausschüttungsgleichen Erträge auf der Ebene der Bw.	3.505,73 CHF
Umrechnung zum Wechselkurs 31.12.2000	1 Euro = 1,5232 CHF
Summe der ausschüttungsgleichen Erträge der Bw. (KZ 361, 395)	2.301,56 €

Anlage 2:

Summe ordentliche Erträge 2001	38.447.722,39 CHF
dividiert durch im Umlauf befindliche Anteilsscheine per 31.12.2001	Stück 1.172.680
ordentliche Erträge pro Anteil	32,79 CHF
multipliziert mit den Anteilen der Bw.	Stück 120
Summe der ausschüttungsgleichen Erträge auf der Ebene der Bw.	3.934,34 CHF
Umrechnung zum Wechselkurs 31.12.2001	1 Euro = 1,4829 CHF
Summe der ausschüttungsgleichen Erträge der Bw. (KZ 361, 395)	2.653,14 €

(d) Festsetzung des Verspätungszuschlages unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände:

Gemäß § 135 BAO könne die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag iHv. (bis zu) 10% der festgesetzten Abgabe festsetzen. Ob und wie hoch ein Verspätungszuschlag angesetzt werde, stehe im pflichtgemäßen Ermessen der Abgabenbehörde. Das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen sei nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit und unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben. Hierbei seien gemäß Erlass des BMF vom 20. Mai 1981, AÖF 1981/183, folgende Umstände zu berücksichtigen:

- (1) Der Grad des Verschuldens des Abgabepflichtigen.
- (2) Das Ausmaß der Fristüberschreitung.
- (3) Die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erreichten finanziellen Vorteiles.
- (4) Der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig gewesen sei.
- (5) Die Neigung des Abgabepflichtigen zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten.

Die Festsetzung des Verspätungszuschlages für die Jahre 1999, 2000 und 2001 sei lt. Rücksprache mit dem Referenten des Finanzamtes ausschließlich aufgrund des Ausmaßes der Fristüberschreitung erfolgt. Das Ermessen der Behörde sei hier nicht gesetzeskonform ausgeübt worden. Wie im zitierten Erlass ausgeführt werde, sei das in § 135 BAO eingeräumte

Ermessen nicht dem Gesetz entsprechend ausgeübt, wenn ausschließlich eines der angeführten Kriterien (etwa nur die Zeitdauer der Verspätung) berücksichtigt werde. Vor diesem Hintergrund werde um Berücksichtigung aller nachstehend angeführten Umstände und Erwägungen ersucht:

Wie bereits im Schreiben vom 15. Dezember 2003 ausgeführt, dürfe im Hinblick auf den Grad des Verschuldens darauf hingewiesen werden, dass die Bw. in den Veranlagungsjahren 1998 bis 2001 gutgläubig davon ausgegangen sei, dass aufgrund der ordnungsgemäßen Offenlegung und Erklärung ihrer Einkünfte aus Schweizer Liegenschaften und ihrer Kapitaleinkünfte durch ihren Schweizer Berater gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung kein Besteuerungsrecht Österreichs an diesen Einkünften bestehe. Nach Bekanntwerden der Tatsache, dass trotz ordnungsgemäßer Veranlagung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Schweiz, Österreich ein Besteuerungsrecht zustehe, habe die Bw. die steuerliche Vertretung unverzüglich beauftragt, sämtlichen Offenlegungsverpflichtungen in Österreich nachzukommen, was durch die am 15. Dezember 2003 übermittelten Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 1998 bis 2002 erfolgt sei. Diese nachträgliche Bereinigung einer in der Vergangenheit begangenen Pflichtverletzung, stelle im Hinblick auf die Beurteilung des pflichtwidrigen Gesamtverhaltens der Bw. einen maßgeblichen Milderungsgrund dar.

Vor dem Hintergrund der (geringen) Höhe der für die Veranlagungsjahre 1999, 2000 und 2001 festgesetzten Einkommensteuerschuld, seien durch die verspätete Einreichung keine die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages rechtfertigenden maßgeblichen finanziellen Vorteile (Zinsvorteil, Liquiditätsentlastung) erzielt worden. Darüber hinaus sei durch die Vorschreibung von Anspruchszinsen für 2000 und 2001 jeglicher finanzieller Vorteil vollends ausgeglichen worden, sodass schlussendlich festgestellt werden könne, dass ein solcher Vorteil nicht vorhanden gewesen sei.

Die Bw. sei davon ausgegangen, dass sie in Österreich keine Erklärungspflichten habe und ihre steuerlichen Pflichten durch den Lohnsteuerabzug erfüllt seien. Sie sei daher ausnahmsweise säumig geworden. Nach Bekanntwerden der Verletzung der Erklärungsverpflichtung habe die Bw. umgehend die Erstellung und Einreichung der Erklärungen in Auftrag gegeben. Sie habe damit zum Ausdruck gebracht, dass sie ihren steuerlichen Verpflichtungen so rasch als möglich nachkommen wolle. Durch die Wahl eines steuerlichen Vertreters sei zudem zukünftig sichergestellt, dass die Bw. ihrer Abgabepflicht rechtzeitig nachkommen werde. Es sei daher auch nicht von einer Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten auszugehen.

Vor diesem Hintergrund erscheine die Vorschreibung des höchsten gesetzlich zulässigen Verspätungszuschlages, welcher wohl nur auf schwerste Pflichtverletzungen und Rechtsverstöße anzuwenden sei, überschießend und nicht ermessensgerecht. Es werde daher beantragt, von der Vorschreibung eines Verspätungszuschlages zur Gänze abzusehen, oder in eventu entsprechend der Geringfügigkeit des Verschuldens den gewählten Prozentsatz unter Berücksichtigung aller Umstände mit einem geringeren Hundertsatz des Zuschlagstarifes festzusetzen.

3. Am 13. Dezember 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 13. Januar 2005 wurde der Sachverhalt in einer Besprechung bei der Berufungsbehörde vom steuerlichen Vertreter der Bw. nochmals ausführlich dargelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Besteuerung der Erträge ausländischer Investmentfonds:

(a) Ausländische Investmentfonds sind als „weiße“ (zum öffentlichen Vertrieb zugelassen und steuerlich vertreten), „graue“ (nicht zum öffentlichen Vertrieb zugelassen und steuerlich vertreten) und „schwarze“ Fonds (nicht zum öffentlichen Vertrieb zugelassen und steuerlich nicht vertreten) konzipiert.

Die ausschüttungsgleichen Erträge der schwarzen Fonds wurden mangels Bekanntgabe durch einen steuerlichen Vertreter in einem gesonderten Verfahren geschätzt. Dies erfolgte durch eine Pauschalbesteuerung gemäß § 42 Abs. 2 InvFG.

Die Pauschalierungsregelung des § 42 Abs. 2 InvFG (BGBl. 532/1993, idF BGBl. I 41/1998) lautete wie folgt: "Unterbleibt für ausländische Kapitalanlagefonds ein Nachweis, so wird der ausschüttungsgleiche Ertrag mit 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angenommen. Bei Veräußerung eines Anteilsrechtes ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Veräußerung und dem letzten im abgeschlossenen Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber 0,8% des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres anzusetzen. Dies gilt sinngemäß auch beim Erwerb eines Anteilsrechtes. Anstelle des Rücknahmepreises kann auch der veröffentlichte Rechenwert sowie bei börsennotierten Anteilen der Börsenkurs herangezogen werden."

(b) Bereits im Erkenntnis des VwGH vom 11.12.2003, 99/14/0081, in dem es um die Besteuerung „schwarzer“ ausländischer Investmentfonds nach der Rechtslage der Urfassung des § 42 InvFG (BGBl. 1993/818) ging, wurde ein Verstoß gegen europarechtliche Vorschriften angenommen. Zu prüfen war die unmittelbare Anwendung des EWR-Abkommens. Der VwGH ging von einem Verstoß des § 42 InvFG gegen die in Art. 40 und der Richtlinie 88/361/EWG festgelegte Freiheit des Kapitalverkehrs aus (unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 6.6.2000, C-35/98, "Verkooijen", Slg 2000, I 4071, Rz 33). Der Bescheid war daher mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet und wurde aufgehoben.

In der Folge wurde auch in der Lehre die Rechtsansicht vertreten, die Pauschalbesteuerung des § 42 InvFG widerspreche dem Gemeinschaftsrecht (so zB. Kirchmayr, GeS 2004, 109).

(c) Mit Beschluss vom 12. März 2004 leitete der VfGH bezüglich der umstrittenen Pauschalierungsregelung ein Gesetzesprüfungsverfahren ein, da der Gerichtshof verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Pauschalbesteuerung an sich (Mindeststeuer), bezüglich des nicht erbringbaren Vertreternachweises und im Hinblick auf die doppelte Besteuerung für ausschüttende Fonds hegte. Da auch bei negativer Performance im Rahmen der Schätzung positive Einkünfte anzusetzen waren, war die Angemessenheit der vorgesehenen Schätzungsmethode zu hinterfragen und weiters die Frage aufzuwerfen, ob es überhaupt im Bereich der Möglichkeiten des Steuerpflichtigen lag, einen tatsächlichen Nachweis zu erbringen.

Mit Erkenntnis vom 15. Oktober 2004, G 49/04, stellte der VfGH folgendes fest:

§ 42 Abs. 2 des Bundesgesetzes über Kapitalanlagefonds (Investmentfondsgesetz – InvFG 1993), BGBl. Nr. 532/1993, in der Fassung BGBl. Nr. 41/1998, werde als verfassungswidrig aufgehoben. Die aufgehobene Vorschrift sei nicht mehr anzuwenden. Frühere gesetzliche Bestimmungen würden nicht wieder in Kraft treten. Die ersten beiden Sätze des § 40 Abs. 2 Z 2 des Bundesgesetzes über Kapitalanlagefonds (Investmentfondsgesetz – InvFG 1993), BGBl. Nr. 532/1993, in der Fassung BGBl. Nr. 41/1998, würden nicht als verfassungswidrig aufgehoben.

Der Gerichtshof bleibe bei der im Prüfungsbeschluss vorläufig getroffenen Annahme, dass der Anwendung der in Prüfung gezogenen Normen der Vorrang unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrechts nicht offenkundig entgegenstehe (ungeachtet des EuGH-Urteils Lenz).

Der Gerichtshof bleibe aber dabei, dass es unsachlich sei, bei thesaurierenden wie bei nicht-thesaurierenden Fonds ausschüttungsgleiche Erträge nach derselben Methode zu schätzen, obwohl bei nicht thesaurierenden Fonds bereits (bzw. zusätzlich) die tatsächlichen Ausschüttungen der Besteuerung zu unterwerfen seien.

Es sei aber auch die pauschale Ermittlung ausschüttungsgleicher Erträge verfassungsrechtlich nicht unbedenklich. Zwar könnten an den Nachweis ausschüttungsgleicher Erträge grundsätzlich qualifizierte Anforderungen gestellt werden und es bestehe für Abgabenbehörden eine Schätzungsberechtigung, wenn der Offenlegungsverpflichtung nicht entsprochen werde. Im vorliegenden Fall gehe es jedoch um eine Schätzung, die der Gesetzgeber vorgenommen habe und die im Hinblick auf die ständige Judikatur des Gerichtshofes dann als verfassungswidrig erscheine, wenn die Mehrzahl der Fälle gar nicht darunter fallen könne oder der gewählte Maßstab (mit einem „oberen Wert der Durchschnittsskala“) Anlass zu Bedenken gebe. Die Ertragskraft eines Fonds sei aber von einer Vielzahl von Faktoren abhängig, die ihrerseits einer Durchschnittsbetrachtung offensichtlich nicht zugänglich seien. Die Bundesregierung betone, zur Schätzung komme es nur, wenn der Nachweis ausschüttungsgleicher Erträge nicht erbracht werde. Der Nachweis könne aber nur durch einen steuerlichen Vertreter des Fonds erbracht werden (nur inländische Kreditinstitute oder inländische Wirtschaftstreuhänder sind zugelassen), wobei dies bei nicht im Inland verankerten Fonds offensichtlich auf größte praktische Schwierigkeiten stoße. Es sei unrealistisch, dass ein inländischer Privatanleger einen in Österreich nicht vertretenen ausländischen Fonds veranlassen oder gar zwingen könne, in Österreich einen steuerlichen Vertreter zu bestellen.

Die Bedenken des VfGH hätten sich im Hinblick auf § 42 Abs. 2 InvFG als zutreffend erwiesen, weshalb diese Bestimmung (BGBl. 532/1993, idF BGBl. I 41/1998) als verfassungswidrig aufzuheben gewesen sei.

Der Ausspruch, dass die aufgehobene Vorschrift nicht mehr anzuwenden sei, beruhe auf Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz BVG. Der Gerichtshof habe sich nicht veranlasst gesehen, dem Antrag der Bundesregierung auf Fristsetzung zu folgen. Er gehe davon aus, dass nach Aufhebung des § 42 Abs. 2 InvFG die steuerpflichtigen Erträge aus den ausländischen Fonds, für die kein steuerlicher Vertreter im Inland bestellt sei, vom Steuerpflichtigen offen zulegen oder von der Finanzbehörde nach den allgemeinen Grundsätzen zu schätzen seien und damit die Gleichbehandlung der Erträge von inländischen und ausländischen Fonds auch schon vor einer allfälligen gesetzlichen Neuordnung erreichbar sei.

Der Ausspruch, dass frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten würden, beruhe auf Art. 140 Abs. 6 erster Satz BVG.

(d) Die Bedenken des VfGH wurden zum Anlass genommen, im Abgabenänderungsgesetz 2004 Neuregelungen bezüglich der Pauschalbesteuerung ausländischer Fonds einzurichten (BGBl. I Nr. 180/2004):

Hinkünftig sollen die ausschüttungsgleichen Erträge unter Anschluss der notwendigen Unterlagen nachgewiesen werden. Für den Fall, dass der Nachweis nicht durch einen steuerlichen Vertreter erfolgt, kann der Anteilsinhaber den Nachweis in gleichartiger Form im Veranlagungswege selbst erbringen, sodass es bei Fehlen des Nachweises durch einen steuerlichen Vertreter nicht automatisch zu einer Pauschalbesteuerung kommt (§ 40 Abs. 2 Z 2 letzter Satz InvFG). Sofern für ausländische Fonds ein Nachweis für die ausschüttungsgleichen Erträge entweder durch den steuerlichen Vertreter oder durch den Anteilsinhaber selbst unterbleibt, ändert sich an der Pauschalbesteuerung nichts. Das bedeutet, dass bei fehlendem Nachweis die ausschüttungsgleichen Erträge weiterhin mit 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises anzunehmen sind (§ 42 Abs. 2 InvFG).

Die geänderten Bestimmungen des § 40 Abs. 2 Z 2 und § 42 Abs. 2 InvFG traten mit 5. Dezember 2004 in Kraft.

(e) Entscheidend ist nunmehr die Frage, welche Rechtslage für den vorliegenden Fall anwendbar ist.

Gemäß Artikel 140 Abs. 3 B-VG darf der VfGH ein Gesetz nur insoweit als verfassungswidrig aufheben, als seine Aufhebung ausdrücklich beantragt wurde oder als der VfGH das Gesetz in der bei ihm anhängigen Rechtssache anzuwenden hätte.

Gemäß Abs. 5 tritt die Aufhebung eines Gesetzes mit Ablauf des Tages der Kundmachung (der Aufhebung durch ein Erkenntnis) in Kraft, wenn nicht der VfGH für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten.

Gemäß Abs. 6 treten mit dem Inkrafttreten der Aufhebung einer Gesetzesbestimmung jene gesetzlichen Bestimmungen wieder in Kraft, die durch das als verfassungswidrig erkannte Gesetz aufgehoben worden waren. In der Kundmachung über die Aufhebung des verfassungswidrigen Gesetzes ist auch zu verlautbaren, ob und welche gesetzlichen Bestimmungen wieder in Kraft treten.

Gemäß Abs. 7 ist das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des Anlassfalles) weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der VfGH in einem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Nach Thienel (JBl 1994, 26 und 92) ist zwischen der Geltung einer Norm (der Umstand, dass sie Bestandteil der Rechtsordnung ist) und ihrem Geltungsbereich (Inhalt der Norm; der

zeitliche Geltungsbereich ist der Zeitraum, auf den sich die Norm bezieht) zu unterscheiden. Die Geltung der Norm ist unabhängig davon, auf welchen Zeitraum sie sich bezieht.

Die Aufhebung einer Norm bewirkt die Beendigung ihres zeitlichen Bezugsbereiches, nicht aber das Ende des zeitlichen Vollzugsbereiches. Für die bis zum Außerkrafttreten (allenfalls mit Fristsetzung) verwirklichten Sachverhalte ist sie weiterhin anzuwenden.

Der VfGH kann aber „anderes aussprechen“ (Artikel 140 Abs. 7 B-VG). Nach Thienel beinhaltet diese Bestimmung auch eine weitgehende Ermächtigung zu einer rückwirkenden Aufhebung des Gesetzes und zur Beseitigung des Bezugsbereiches für die Vergangenheit. Nach Ringhofer ist die Ermächtigung in Artikel 140 Abs. 7 „verbal nicht begrenzt.“ Dem B-VG ist somit kein Anhaltspunkt dafür entnehmbar, dass dem VfGH nicht auch hinsichtlich der vor der Aufhebung verwirklichten Sachverhalte verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten zukämen. Er hat daher auch immer wieder differenzierte Rückwirkungen angeordnet, um Verzögerungstaktiken von Behörden zu verhindern.

Im Spruch der VfGH-Entscheidung vom 15.10.2004, G 49/04, ist angeführt, dass die aufgehobene Vorschrift nicht mehr anzuwenden ist und frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten. In der Begründung der Entscheidung (Punkt II. 4) wird diesbezüglich auf Art. 140 Abs. 7 B-VG verwiesen, auf dem der Ausspruch der Nichtanwendung beruhe. Grundsätzlich führt der VfGH in jenen Fällen, in denen er „anderes ausspricht“ dezidiert an, für welchen Bereich oder welche Berufungsfälle die durch die Aufhebung geänderte Rechtslage gilt. Da im vorliegenden Fall pauschal auf Art. 140 Abs. 7 B-VG verwiesen wurde, ist die Nichtanwendung von § 42 Abs. 2 InvFG auch für jene Fälle möglich, die nicht beschwerdeanhängig sind. § 40 Abs. 2 Z 2 wurde nicht aufgehoben. Der VfGH geht (in der Begründung der Entscheidung) davon aus, dass die steuerpflichtigen Erträge für die kein steuerlicher Vertreter im Inland bestellt ist, vom Steuerpflichtigen offengelegt oder von der Finanzbehörde geschätzt werden und damit eine Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Fonds herbeigeführt wird. Das bedeutet, dass im gegenständlichen Fall die Pauschalierung für jenen Teil der Fondserträge nicht vorzunehmen ist, bei dem ein Nachweis durch Vertreter oder den Steuerpflichtigen selbst erfolgt.

Da die anzuwendende Rechtslage bereits dem Erkenntnis des VfGH zu entnehmen ist, erübrigen sich weitere Ausführungen zu einer (vom VfGH bejahten und vom VfGH verneinten) allfälligen EU-Rechtswidrigkeit.

(f) Die Bw. beantragte, anstelle der anstelle der Pauschalierung der Erträge der Schweizer Fondsanteile, diese Einkünfte mittels vorgelegter Fondsberichte nachweisen zu können. Die Berechnung erfolgte mittels der Vermögens- und Ertragsaufstellung der Fondsberichte und wurde von der Amtspartei nicht beeinsprucht. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich

aufgrund der Erläuterungen der steuerlichen Vertretung und der vorliegenden Unterlagen der Berechnungsmethode an.

Die Einkünfte aus dem Swissca Bond verringern sich demgemäß im Jahr 2000 von 5.334,92 € auf 2.301,56 € und im Jahr 2001 von 5.441,38 € auf 2.653,14 €.

Der Berufung war in diesem Punkt stattzugeben.

2. Verspätungszuschläge für die Jahre 1999 bis 2001:

(a) Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde bei Abgabepflichtigen, welche die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft, bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus. Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen (VwGH 15.9.1993, 91/13/0125). Der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (Ritz, BAO-Kommentar, § 135, Tz 11).

Kriterium für die Ermessensübung sind das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten und der Grad des Verschuldens.

Heranzuziehen sind alle Kriterien, um das eingeräumte Ermessen dem Gesetz entsprechend ausüben zu können (Rombold, SWK 2001, S 768). Die Dauer der Verspätung von zweieinhalb Jahren rechtfertigt die Verschreibung eines Verspätungszuschlages von 5% (VwGH 15.9.1993, 91/13/0125; ÖStZB 1994, 253).

Nach der Judikatur des VfGH (s. nachfolgend Punkt b) hat der Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen und der Abgeltung von erhöhtem Verwaltungsaufwand, der durch nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursacht wurde.

(b) Die Einkommensteuererklärungen für 1999 bis 2001 wurden am 19. Dezember 2003 bei der Finanzverwaltung eingereicht.

Das zuständige Finanzamt setzte 10% Verspätungszuschlag für jedes Jahr fest, für das Abgabenerklärungen verspätet abgegeben wurden.

Die Bw. verweist darauf, dass ihr Schweizer Berater davon gesprochen habe, dass kein Besteuerungsrecht in Österreich bestehe. Nach Kenntnis der Steuerpflicht habe sie umgehend alles offengelegt. Sie habe auch keine maßgeblichen finanziellen Vorteile erzielt.

(c) Die Bw. ist in Österreich wohnhaft, sodass eine im Inland bestehende Steuerpflicht nicht als ungewöhnlich angesehen werden kann. Wenn der Vertreter der Bw. diesbezüglich unrichtige Auskünfte erteilt hat, ist sein Verhalten der Bw. zuzurechnen. Entschuldbarkeit liegt

daher nicht vor. Die Frist für die Abgabe der Steuererklärungen ist um mehrere Jahre (für 1999 um drei Jahre) überschritten. Der finanzielle Vorteil erweist sich bei Abgabebeträgen von rd. 1.700,00 € bis 4.500,00 € als nicht gänzlich geringfügig. Das bisherige steuerliche Verhalten kann als Kriterium nicht herangezogen werden, da die Bw. erstmals steuerlich erfasst ist. Der Grad des persönlichen Verschuldens ist als gering einzuschätzen, da die Bw. ihrem Steuerberater vertraute und unverzüglich alles unternommen hat, um die Finanzverwaltung hinsichtlich der maßgebenden Bemessungsgrundlagen zu informieren.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH erfüllt der Verspätungszuschlag teilweise auch die Funktion von Verzugszinsen (so VfGH vom 29.6.1985, G 42/85 und vom 11.3.1987, G 257/86). Eine ähnliche Zielsetzung weisen Anspruchszinsen auf, die mögliche Zinsvorteile oder Zinsnachteile ausgleichen sollen, welche sich aus den unterschiedlichen Zeitpunkten von Abgabefestsetzungen ergeben. Durch die Vorschreibung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO in den Jahren 2000 und 2001 ist daher von einer zumindest teilweisen Abgeltung von Verzugszinsen bei den gegenständlichen Abgabefestsetzungen auszugehen. Im Rahmen der Ermessensübung ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch die Tatsache miteinzubeziehen, dass im vorliegenden Fall in jenen Jahren, in denen Anspruchszinsen vorzuschreiben waren, der durch den Verspätungszuschlag abzuschöpfende Zinsvorteil teilweise schon kompensiert wurde (s. auch Ritz, SWK 2001, S 27).

Ein erhöhter Verwaltungsaufwand ist durch die erklärungskonforme Eingabe der Steuererklärungen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht entstanden.

Unter Heranziehung aller Kriterien ist ein abgestufter Verspätungszuschlag festzusetzen: Angelehnt an die Rechtsprechung des VfGH (s. Erkenntnis vom 15.9.1993, 91/13/0125) und unter Berücksichtigung einer teilweisen Abgeltung des Zinsvorteiles durch die Zahlung von Anspruchszinsen, erscheint für den Unabhängigen Finanzsenat ein Satz von 4% für 1999 (Steuer 1.773,65 €), von 3% für 2000 (Steuer 3.434,74 €) und von 2% für 2001 (Steuer 2.101,85 €) als angemessen.

Der Berufung war in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 20. Jänner 2005