



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, vertreten durch B, vom 2. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 3. September 2003 betreffend Abweisung eines Antrages auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Kapitalertragsteuer gemäß § 240 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die zu Unrecht einbehaltene Kapitalertragsteuer in Höhe von € 42.852,69 ist zu erstatten.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erwarb am 5. und 6. Oktober 2000 Nullkuponanleihen XS 000 (Wertpapierkennnummer 230xxx) der Internationalen Bank für Wiederaufbau und Entwicklung 98-28 im Nominals von jeweils PLN 60.000.000.

Die für die Käufe von der Bank letztlich nach der progressiven Methode gutgeschriebene Kapitalertragsteuer (KESt) betrug ATS 248.048,20 bzw. ATS 249.065,10, somit insgesamt ATS 497.113,30 (das entspricht EUR 36.126,63). Die Höhe dieser Gutschriften konnte den Unterlagen im Arbeitsbogen der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften betreffend die C-Bank entnommen werden. In weiterer Folge wurden die Wertpapiere auf ein Depot bei der D-Bank übertragen.

Am 25. März 2003 wurden diese Wertpapiere seitens der Weltbank gemäß den Anleihebedingungen mit 2,137% des Nominales (Ausgabewert 1%) rückgekauft. Anlässlich der Tilgung wurde von der Depotbank Kapitalertragsteuer einbehalten.

Währung	Kurs	Nominale	Ausgabewert	Rückkaufwert	2% Nominale	Differenz Ausgabe-Rückkaufswert
PLN		60.000.000	600.000	1.282.200	1.200.000	682.200
EUR(Ausgabe)	0,288584	17.315.012	173.150	370.022	346.300	196.872
EUR(Rückkauf)	0,231543	13.892.580	138.926	296.884	277.852	157.959
PLN		60.000.000	600.000	1.282.200	1.200.000	682.200
EUR(Ausgabe)	0,287785	17.267.083	172.671	368.998	345.342	196.327
EUR(Rückkauf)	0,231543	13.892.580	138.926	296.884	277.852	157.959
Rückkaufspreis insgesamt (EUR)				593.768,87		
einbehaltene KESt (EUR)				78.979,32		

Mit Anbringen vom 2. Juni 2003 beantragte die Bw. die Rückzahlung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer gemäß § 240 BAO. Da der Rückkaufswert zwei Prozent des Wertpapiernominales nicht überschritten habe, bestehe im Hinblick auf § 27 Abs. 2 Z 2 EStG keine Kapitalertragsteuerpflicht.

Mit Bescheid vom 6. Juni 2003 wies das Finanzamt das Begehr der Bw. als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass in den Fällen der vorzeitigen Tilgung, die 2% Grenze sich nicht auf das für die Gesamtauflaufzeit bezogene Nominale zu beziehen sei, sondern auf den Rückkaufskurs. Somit würden jedenfalls steuerpflichtige Kapitaleinkünfte vorliegen.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und führte zur Begründung seines Begehrns auf Rückzahlung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer folgendes an:

Grundlage für die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer sei gegenständlich § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988. diese Regelung verweise auf § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Danach gehörten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch jene Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert eines Wertpapiers und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungswert, wenn diese 2% des Wertpapiernominales übersteigen. Im Falle des vorzeitigen Rückkaufes trete an die Stelle des Einlösungswertes der Rückkaufpreis.

Nach dem eindeutigen Gesetzestext seien im gegenständlichen Fall somit der Ausgabewert, also das Nominale und der Rückkaufspreis zu vergleichen. Wie bereits im abgewiesenen Rückzahlungsantrag dargestellt, wäre die Einstufung unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bzw. die Einbehaltung der KESt gemäß 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 erst dann vorzunehmen gewesen, wenn 2% des Ausgabewertes erreicht oder überstiegen worden wären.

Die Interpretation des Finanzamtes, dass in „Fällen vorzeitiger Tilgung die 2% Grenze nicht auf das für die Gesamtauflaufzeit bezogene Nominale, sondern auf den Rückkaufkurs zu

beziehen sei“, lasse sich weder aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ableiten noch sei diese Interpretation sachgerecht.

Der bei vorzeitiger Tilgung zur Auszahlung gelangende Betrag sei ja der so genannte Rückkaufswert, der am Tag der vorzeitigen Tilgung gültige Kurs des Wertpapiers sei der Rückkaufskurs. Diesen könne man nach den logischen Denkgesetzen aber nicht mit sich selbst vergleichen, um daraus das Überschreiten einer Freigrenze abzuleiten.

Bei rechtsrichtiger Interpretation des Gesetzes könne man aber nur zum Schluss gelangen, dass das Nominale mit dem Einlösungskurs oder dem Rückkaufskurs zu vergleichen ist. Wenn der Gesetzgeber an Stell des Nominales die Anschaffungskosten als Vergleichsparameter heranziehen hätte wollen, sei davon auszugehen, das er auch den Begriff der Anschaffungskosten de lege ferenda gewählt hätte.

Es dürfe in diesem Zusammenhang auch erwähnt werden, dass im Zuge des Budgetbegleitgesetzes 2003 eine Änderung des § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beschlossen worden sei, die wie folgt laute: „Die Freigrenze von 2% gilt nur für Wertpapiere, bei denen die übrigen Zinsen laufend ausbezahlt werden.“ Da bei Nullkuponanleihen, wie im vorliegen Fall, keine laufende Ausbezahlung von Zinsen stattfinde, bedeute die Neuregelung den Wegfall der „% Freigrenze für Nullkuponanleihen. Damit sei offensichtlich der gewünschte Rechtszustand hergestellt worden, der seitens der Abgabenbehörden entgegen dem Gesetzeswortlaut im Interpretationsweg auf für die bisherige Rechtslage hergestellt werden sollte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 unterliegen Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert eines Wertpapiers und den im Wertpapier festgelegten Einlösungswert, soweit sie 2% des Wertpapiernominales übersteigen, einem Kapitalertragsteuerabzug.

Dieser Kapitalertragsteuerabzug ist bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 von der kuponauszahlenden Stelle, das ist das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung eines Forderungswertpapiers auszahlt, vorzunehmen.

Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Werden Kapitalerträge rückgängig gemacht, dann sind von dem zum Abzug Verpflichteten gemäß § 95 Abs. 6 EStG 1988 die entsprechenden Beträge an Kapitalertragsteuer gutzuschreiben.

Gemäß § 96 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 hat bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren der zum Abzug Verpflichtete die in einem Kalendermonat einbehaltenen Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge spätestens am 15. Tag nach Ablauf des folgenden Kalendermonats abzuführen.

Der zum Abzug Verpflichtete haftet gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Aus dem Wortlaut des § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 ergibt sich eindeutig, dass bei einem vorzeitigen Rückkauf eines Wertpapiers an Stelle des Einlösungswertes der Rückkaufpreis tritt. Bei einem vorzeitigen Rückkauf ergibt sich der maßgebliche Unterschiedsbetrag durch Abzug des Ausgabewertes vom Rückkaufpreis. Nur dann, wenn der auf diese Weise ermittelte Unterschiedsbetrag 2% des Wertpapiernominales übersteigt, liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, die einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.

Bei beiden berufungsgegenständlichen Transaktionen übersteigt der Unterschiedsbetrag nicht 2% des Wertpapiernominales.

Wie aus der Tabelle auf Seite 2 ersichtlich liegt dieser Unterschiedsbetrag auch bei allen möglichen Varianten der Umrechnung der maßgeblichen Werte in Euro immer unter 2% des Wertpapiernominales.

Die vom Finanzamt vorgenommene Interpretation des § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988, nämlich, dass im Falle des vorzeitigen Rückkaufs der Rückkaufpreis nicht nur an die Stelle des Einlösungswertes, sondern auch an die Stelle des Wertpapiernominales trete, findet im Wortlaut der Bestimmung keine Deckung.

Anlässlich des Erwerbes der gegenständlichen Wertpapiere durch die Bw. ist die Bank von einer Kapitalertragsteuerpflicht dieser Wertpapiere ausgegangen und hat für die im Kaufpreis enthaltenen anteiligen Kapitalerträge Kapitalertragsteuergutschriften geltend gemacht.

Nunmehr steht aufgrund des vorzeitigen Rückkaufes der Wertpapiere am 20. März 2003 fest, dass keine Kapitalerträge vorliegen, die einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.

Gemäß § 95 Abs. 6 EStG 1988 sind dann, wenn Kapitalerträge rückgängig gemacht werden, von dem zum Abzug Verpflichteten die entsprechenden Beträge an Kapitalertragsteuer gutzuschreiben, das heißt der Kapitalertragsteuerabzug ist rückgängig zu machen. Dies muss auch

für den Fall gelten, wenn der zum Abzug Verpflichtete davon Kenntnis erlangt, dass er dem Erwerber eines Wertpapiers eine Kapitalertragsteuergutschrift mangels eines kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalertrages nicht erteilen hätte dürfen.

Aufgrund des vorzeitigen Rückkaufes der Wertpapiere hat sich nunmehr ergeben dass die Unterschiedsbeträge zwischen den Ausgabewerten der Wertpapiere und den Rückkaufwerten 2% der Wertpapier nominale nicht übersteigen und daher überhaupt keine Kapitalertragsteuerpflicht für die beiden Erwerber besteht. Somit besteht aber auch kein Grund für eine Kapitalertragsteuergutschrift.

Die Bank war daher einerseits mangels Zutreffen der Voraussetzungen des § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 nicht verpflichtet vom Rückkaufpreis der Wertpapiere Kapitalertragsteuer einzubehalten, andererseits hätte aber die beim Erwerb als Gutschrift geltend gemachte Kapitalertragsteuer zur Herstellung der Kapitalertragsteuerneutralität der Transaktionen wieder einbehalten und abgeführt werden müssen.

Es wurde daher der Differenzbetrag in Höhe von EUR. 42.852,69 zwischen dem KESt-Abzug anlässlich des Rückkaufes der Nullkuponanleihe (EUR 78.979,32) und der beim Ankauf gutgeschrieben KESt (EUR 36.126,63) zu Unrecht einbehalten und ist daher zu erstatten.

Wien, am 25. November 2010