



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 30. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 3. Dezember 2003 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1998 und 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der im Unternehmen der stattgefundenen Betriebsprüfung wurde in Tz. 23 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18. Juni 2003 die Feststellung getroffen, dass die im Prüfungszeitraum verkauften Zero-Bonds bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Kapitalertragsteuer linear und nicht finanzmathematisch abgerechnet wurden. Die entsprechenden Differenzbeträge wurden im angefochtenen Bescheid nachbelastet.

Gegen den Bescheid erhob die Berufungswerberin (Bw.) Berufung und führte Folgendes aus:

I. Die Abgrenzung habe linear zu erfolgen:

Die maßgebende gesetzliche Vorschrift, anhand der zu beurteilen sei, nach welcher Methode die Kapitalerträge bei Null-Kuponanleihen für Zwecke der Kapitalertragsteuer abzugrenzen sind, sei die Vorschrift des § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988, die wiederum an § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 anknüpfe. Nach § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gehörten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch "Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert eines Wertpapiers und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungs Wert, wenn diese 2% des

Wertpapiernominales überstiegen. Im Falle des vorzeitigen Rückkaufes trete an die Stelle des Einlösungswertes der Rückkaufpreis." Nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 seien "Unterschiedsbeträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 2" auch kapitalertragsteuerpflichtig.

Der Wortlaut der erwähnten Vorschriften bringe nicht gerade deutlich zum Ausdruck, nach welcher Formel der Kapitalertrag zu ermitteln sei. Der Umstand, dass der Wortlaut alleine noch nicht zu einem zwingenden Interpretationsergebnis führe, könne aber nicht dazu führen, den Interpretationsvorgang bereits abzubrechen. Vielmehr sei nach systematischen, teleologischen und historischen Argumenten zu fragen, die geeignet sein könnten, den Wortlaut zu erhellen. Aus systematischer Sicht sei es naheliegend, andere ertragsteuerliche Vorschriften zu betrachten. Im Steuerrecht stelle sich nämlich häufig die Frage, ob eine Abgrenzung linear vorgenommen werden solle oder vielmehr den konkreten wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend erfolgen solle. Eine Analyse zahlreicher steuerrechtlicher Vorschriften zeige, dass das Ertragsteuerrecht eine Präferenz für die lineare Abgrenzung habe und dabei in Kauf nehme, dass diese Abgrenzungsmethode nicht immer mit den konkreten wirtschaftlichen Gegebenheiten im Einklang stehe.

Dies zeige sich beispielsweise in den Regelungen über die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 f EStG 1988. Nach § 7 Abs. 1 EStG 1988 seien die Anschaffungs- oder Herstellungskosten "gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen". Die gleichmäßige Verteilung sei unabhängig davon vorzunehmen, ob eine höhere Abschreibung am Anfang oder in späteren Perioden die wirtschaftlich zutreffendere Vorgangsweise wäre. Ebenso normiere § 7 Abs. 2 EStG 1988, dass dann, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als 6 Monate genutzt werde, der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen sei, sonst die Hälfte dieses Betrages. Der Gesetzgeber nehme daher beispielsweise in Kauf, dass bei einer Nutzung eines Wirtschaftsgutes, die in den letzten Wochen eines Wirtschaftsjahrs beginne, noch die Hälfte des auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Betrages abzusetzen sei.

Die lineare Verteilung ziehe sich als Prinzip auch durch § 8 EStG 1988. So seien in § 8 Abs. 1 EStG 1988 Verteilungsregeln vorgesehen, die eine Absetzung für Abnutzung in der Höhe von 2%, 2,5% und 3% - je nach dem um welche Arten von Gebäuden es sich handle - vorsehen. § 8 Abs. 2 EStG 1988 sehe dann eine Verteilung "gleichmäßig auf 10 Jahre" vor. Der Firmenwert sei bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben ebenfalls gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre abzusetzen.

Ähnliche Regelungen, die zu einer linearen Verteilung führten, gebe es beispielsweise in § 14 EStG der die Vorsorge für Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder regle. Nach § 14 Abs. 3 EStG 1988 sei bei erstmaliger Bildung der Rückstellung das prozentuelle Ausmaß der

Rückstellung festzulegen. Dieses Ausmaß sei gleichmäßig auf fünf aufeinanderfolgende Wirtschaftsjahre verteilt zu erreichen. § 14 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 normiere ausdrücklich, dass eine Änderung dieses Ausmaßes unzulässig sei.

Darüber hinaus existierten noch zahlreiche andere Regelungen, die ebenfalls eine lineare Verteilung vorsähen. Beispielhaft erwähnt werde nur § 29 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz, der vorsehe, dass die dort geregelten Ausgleichsposten gleichmäßig verteilt auf 15 Wirtschaftsjahre abzusetzen oder aufzulösen seien. Nach § 19 Abs. 3 EStG 1988 seien die dort erwähnten Vorauszahlungen "gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung" zu verteilen. Eine lineare Verteilung sehe auch § 26 Hypothekenbankgesetz vor. All diese Regelungen zeigten deutlich auf, dass der Gesetzgeber eine Präferenz dafür habe, Abgrenzungen nicht nach den konkreten wirtschaftlichen Gegebenheiten vorzunehmen, sondern pauschal in linearer Form. Dafür seien offenbar Gründe der Praktikabilität maßgebend. Im Rahmen einer systematischen Interpretation strahle dieses Ergebnis auch auf die Kapitalertragsteuerrechtlichen Vorschriften aus. Aufgrund der sonst einwandfrei nachweisbaren Gesetzessystematik sei daher auch für Kapitalertragsteuerliche Zwecke davon auszugehen, dass - mangels gegenteiliger Regelung - die lineare Abgrenzungsmethode zu wählen sei.

Neben systematischen Argumenten würden auch teleologische Argumente dafür sprechen, dass die lineare Abgrenzung bei der Kapitalertragsteuer die einzige richtige Methode sei: Die Kapitalertragsteuerlichen Vorschriften seien im wesentlichen nicht vom Fiskus, sondern von Dritten zu administrieren. Die Einhaltung der Kapitalertragsteuerlichen Vorschriften werde durch die Haftungsbestimmungen sichergestellt. Da der Fiskus auf diese Weise die Erhebung der Steuern weitgehend auf Dritte verlagere, müsse sichergestellt sein, dass die Steuererhebung auch einfach administriert werden könne. Wenn daher selbst bei steuerlichen Vorschriften, die von den Finanzämtern zu vollziehen seien, lineare Verteilungsmöglichkeiten zum Zwecke der Vereinfachung vorgesehen seien, sei erst recht davon auszugehen, dass diese vereinfachenden Regelungen auch und gerade dann zum Tragen kommen, wenn die Steuervorschriften nicht in erster Linie von der Finanzverwaltung selbst, sondern eben von Dritten zu vollziehen seien. Daher sei dem Gesetz zu unterstellen, eine möglichst einfache Form der Berechnung der zu erhebenden Steuer gewählt zu haben. Dies spreche ganz eindeutig dafür, den gesetzlichen Vorschriften, die für die Kapitalertragsteuer gelten, die lineare Verteilungsmethode als zwingend zu unterstellen.

Aus teleologischer Sicht spreche nicht nur die einfache Administrierbarkeit, sondern auch die Notwendigkeit einer klaren und eindeutigen Regelung dafür, die lineare Abgrenzungsmethode als dem Gesetz entsprechend anzusehen: Schließlich könne dem Haftungsverpflichteten nicht zugemutet werden, eine äußerst unbestimmte Regelung zunächst anzuwenden, deren

Anwendung dann aber von der Verwaltung nachgeprüft werde, sodass der Haftungspflichtige letztlich dann das Risiko tragen müsste, dass die Finanzverwaltung den unbestimmten Gesetzesbegriff eben anders verstehe. Dieses teleologische Argument spreche dafür, der Regelung jedenfalls ein eindeutiges Verständnis beizumessen. Aus diesem Blickwinkel sei es undenkbar, der Regelung zu unterstellen, ein Auswahlermessen einzuräumen, da dieses Ermessen zwar zunächst vom Haftungspflichtigen ausgeübt, aber dann letztlich von der Finanzverwaltung im Rahmen der Geltendmachung einer Haftung zu beurteilen sei. Aufgrund des Umstands, dass es nicht eine richtige finanzmathematische Methode gäbe, sondern die Finanzmathematik unterschiedliche Möglichkeiten der Berechnung offen lasse, könne daher dem Gesetzgeber auch nicht unterstellt werden, sich ohne jede Präzisierung für die Anwendung finanzmathematischer Methoden ausgesprochen zu haben. Die einzige Auslegungsmöglichkeit, die vor diesem Hintergrund bleibe, sei die lineare Abgrenzung.

Die Notwendigkeit einer Regelung, die völlig klar und eindeutig sei, werde auch deutlich, wenn man sich vor Augen halte, welche Auffassungen offenbar die Finanzverwaltung aus dem Gesetz ableite:

Die in der Niederschrift enthaltene Begründung sehe offenbar die "Unverhältnismäßigkeit" als entscheidungserhebliches Abgrenzungskriterium: Wenn das Ergebnis "verhältnismäßig" sei, wäre demnach die lineare Methode anwendbar, sonst die finanzmathematische Ermittlung. Irgend ein Anhaltspunkt dahingehend, was als verhältnismäßig anzusehen sei, lasse sich jedoch nicht finden. In eine ähnliche, aber im Detail etwas andere Richtung gehe *Niescher, Kapitalertragsteuer beim Erwerb von Nullkuponanleihen (Zero-Bonds) während der Laufzeit, ÖStZ 2001, 102, 103*, der offenbar dem Gesetz entnehme, dass die lineare Methode "bei eher kurzen Laufzeiten und kleinem Zinsfuß" anzuwenden sei, sonst aber die finanzmathematische Methode. Er gäbe aber keinen Anhaltspunkt, was er unter einer "eher kurzen Laufzeit" und einem "kleinen Zinsfuß" verstehe. Dem Gesetz könnten diese Unbestimmtheiten, die dann letztlich auf dem Rücken des Haftungspflichtigen auszutragen wären, wohl nicht unterstellt werden. Eine derart unbestimmte Rechtslage, die der Haftungspflichtige auszubaden hätte, würde das Gesetz wohl verfassungswidrig erscheinen lassen. Auch dies entspreche somit ganz klar dafür, dem Gesetz zu entnehmen, dass die lineare Methode bei Nullkuponanleihen generell - und zwar ohne Ausnahme - anzuwenden sei.

Schließlich würden auch noch die historischen Argumente ganz eindeutig dafür sprechen von der linearen Abgrenzungsmethode auszugehen: Die Gesetzesmaterialien zum EStG 1988 brächten nämlich an verschiedenen Stellen klar und zweifelsfrei zum Ausdruck, dass die Regelungen über die Kapitalertragsteuer vom seinerzeitigen Zinsertragsteuergesetz und vor allem den dazu ergangenen Zinsertragsteuerrichtlinien (AÖFV 30/1984) geprägt seien (vgl z.B. 621 BlgNR, XVII. G P, 92, 93). Daher sei auch für Fragen der zeitlichen Abgrenzung auf die

Zinsertragsteuerrichtlinien zurückzugreifen. Dies brächten die Erläuterungen zum Ministerialentwurf unzweifelhaft zum Ausdruck: *"Den Beginn der Kapitalertragsteuerpflicht regle § 128. Abgrenzungsfragen seien nach den Grundsätzen der Zinsertragsteuerrichtlinien zu lösen"* (ÖStZ 1988, 132). Diese Richtlinien würden wiederum in ihrem Punkt 15 vorsehen, dass sich der zu aliquotierende Zinsertrag nach derselben Formel berechne, die sich auch in den Kapitalertragsteuerrichtlinien finde, also linear. Eine finanzmathematische Abgrenzung sei nach den Zinsertragsteuer-Richtlinien nicht vorgesehen (Schönstein, SWK 2001 S 404).

Die Abgrenzungsregeln der Zinsertragsteuer-Richtlinien dienten im damaligen Kontext der zeitlichen Abgrenzung von Einlagenzinsen, die in den Anwendungsbereich der eingeführten Zinsertragsteuer fallen sollten. Die Bezugnahme auf § 128 EStG in der damaligen Entwurfssatzung mache deutlich, dass diese Regelung im Anwendungsbereich des Einkommensteuergesetzes auch für die Abgrenzung der Kapitalertragsteuer auf Wertpapierzinsen gelte. Es sei nicht anzunehmen, dass für die zeitliche Zurechnung von Zinsen für individuelle Besitzzeiten andere Regelungen anzuwenden seien als jene, die für die Ermittlung von Zinsenanteilen gelten, die in den Anwendungsbereich der Kapitalertragsteuer oder in einen bestimmten Steuersatz fielen.

Dies zeige, dass nicht nur systematische und teleologische Argumente, sondern auch die historische Interpretation dafür spreche, dass dem Gesetz letztlich ausschließlich die lineare Abgrenzung entnommen werden könne.

Im jüngsten Schrifttum sei von Moritz, SWK 2001, S 361, 364 f die These aufgestellt worden, dass die entscheidende gesetzliche Vorschrift § 95 Abs. 6 EStG 1988 wäre. Gemäß dieser Bestimmung dürften im Fall von rückgängig gemachten Kapitalerträgen die gutgeschriebenen Beträge an Kapitalertragsteuer die von diesen Beträgen erhobene oder zu erhebende Kapitalertragsteuer nicht übersteigen. Aus dieser Regelung schließe Moritz, dass die Anwendung der linearen Methode nicht dem Gesetz entsprechen würde (SWK 2001, S 365). Eine Begründung dafür gebe er aber nicht an. Schönstein (SWK 2001, S 406) habe demgegenüber daher auch zutreffend eingewendet, dass § 95 Abs. 6 EStG überhaupt keinen Hinweis dahingehend enthalten würde, dass die lineare Methode nicht dem Gesetz entsprechen würde. Sinn des Gesetzes sei es nämlich, eine übereinstimmende Vorgangsweise bei allen Beteiligten sicherzustellen. § 95 Abs. 6 EStG setze diese einheitliche Vorgangsweise eben voraus (Schönstein, SWK 2001, S 406; vgl. auch Moritz, SWK 2001, S 364 f). Wenn alle Beteiligten einheitlich vorgingen und daher dieselbe Methode anwendeten, sei der Voraussetzung des § 95 Abs. 6 EStG 1988 jedenfalls entsprochen. Daher stehe § 95 Abs. 6 EStG dem bisher gewonnenen Interpretationsergebnis überhaupt nicht entgegen, sondern unterstreiche es noch dadurch, indem diese Vorschrift vorauszusetzen scheine, dass eine einheitliche Methode zu wählen sei. Diese einheitliche Methode könne - nach allen

angeführten systematischen, teleologischen und historischen Argumenten - nur die lineare Methode sei. Dazu komme noch, dass man nicht von einer finanzmathematischen Methode, die als Alternative zur linearen Abgrenzung in Betracht käme, sprechen könne. Vielmehr gäbe es eine Reihe von verschiedenen finanzmathematischen Abgrenzungsformen (vgl. die Beispiele bei *Schönstein, SWK 2001, S 404*). Abgesehen von der erlaubten Berechnungsbandbreite in der neu gefassten Rz 6186 der EStR 2000 sei vor allem der einjährige Kapitalisierungszeitraum fraglich, da verschiedene laufend verzinsten Emissionen in verschiedenen Währungen häufig oder üblicherweise kürzere als einjährige Zinszahlungszeiträume vorsehen würden. Denkbar seien weiters z.B. Laufzeitstreckungen (Rückbeziehungen der Laufzeit auf den Beginn von Rechnungsperioden) oder Verfahren mit kundgemachten Emissionsrenditen. Hätte der Gesetzgeber daher eine bestimmte finanzmathematische Abgrenzung vor Augen gehabt, wäre es ihm wohl auch zuzusinnen gewesen, Anhaltspunkte dafür anzugeben, welche Form der finanzmathematischen Abgrenzung heranzuziehen sei (*Schönstein, SWK 2001, S 404*).

Aus all diesen Gründen verwundere es daher nicht, dass auch die Finanzverwaltung immer die lineare Form der Abgrenzung als die sich aus dem Gesetz ergebende Interpretation betrachtet habe. Dies zeige sich beispielsweise bei *Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, 1993, § 95 Tz 9.4*). *Quantschnigg/Schuch* gingen ganz klar davon aus, dass die lineare Abgrenzungsmethode die Methode sei, die dem Gesetz zu entnehmen sei. Eine alternative Abgrenzungsmöglichkeit würden die beiden Autoren nicht einmal diskutieren. Auch die Kapitalertragsteuer-Richtlinien seien dann selbstverständlich davon ausgegangen, dass der Kapitalertrag bei Nullkuponanleihen nach der in Punkt 5.1. Abs. 1 dargestellten Formel, die eine lineare Methode vorsehe, abgegrenzt werden könne. Die lineare Abgrenzung sei als völlig unbestrittener Gesetzesinhalt angesehen worden, bis die Finanzbehörde begonnen habe, in Erlässen und Richtlinien eine neue Auffassung zu vertreten. Diese neue Auffassung sei aber überhaupt nicht begründet, sondern sei vielmehr lediglich als taktische Maßnahme -abseits und jenseits des Gesetzes - zu verstehen, um die derzeit anhängigen Betriebsprüfungen und Rechtsmittelverfahren "vorzubereiten".

Der hier bekämpfte Bescheid gehe im Übrigen sogar selbst davon aus, dass die lineare Methode jene Methode sei, die sich aus dem Gesetz ergeben würde. Die Behörde erachte diese Methode im konkreten Fall nur deshalb nicht "anwendbar, da das Ergebnis unverhältnismäßig von der finanzmathematischen Ermittlung abweiche". Somit gehe die Behörde offenbar davon aus, dass im Regelfall die lineare Methode und im Ausnahmefall die finanzmathematische Methode zur Anwendung käme. Ein derartiges Regel-Ausnahmeverhältnis sei aber dem Gesetz keinesfalls entnehmbar. Wenn es - wie die Behörde offenbar annehme - zutreffend sei, dass aus dem Gesetz zumindest im Regelfall die lineare

Abgrenzung abgeleitet werden könne, müsse dies generell gelten, da eben kein Anhaltspunkt dafür bestehe, unter welchen Voraussetzungen eine andere Methode zum Tragen kommen solle.

Selbstverständlich bringe es die lineare Methode als ein pauschales und einfaches Verfahren der Abgrenzung mit sich, dass das Ergebnis der Abgrenzung nicht in allen Fällen den wirtschaftlichen Gegebenheiten zu 100% entspreche.

Es liege eben im Wesen einer linearen Abgrenzung der zeitanteiligen Kapitalerträge, die ein pauschales, den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht immer völlig entsprechendes Verfahren darstelle, dass es im Einzelfall zu Vorteilen für den Abgabepflichtigen, im Einzelfall aber auch zu Vorteilen für den Fiskus kommen könne. So sei beispielsweise die Kapitalertragsteuerbelastung bei Besitzzeiten, die in die erste Laufzeithälfte einer über mehrere Jahre laufenden Nullkuponanleihe fielen, bei linearer Abgrenzung in der Regel höher als bei einer finanzmathematischen Abgrenzung.

Der Gesetzgeber nehme dieses Ergebnis in Kauf, in dem er eben keine - wie auch immer geartete - finanzmathematische Methode vorgeschrieben habe, sondern von der Maßgeblichkeit der linearen Abgrenzung ausgehe. Genauso, wie es der Fiskus akzeptiere, wenn die lineare Methode für ihn zu Vorteilen führe, habe er es daher im Einzelfall auch hinzunehmen, wenn sich die lineare Methode als nachteilig erweise.

Angesichts der hier vorgebrachten Argumente und des bis zum Jahr 2000 einheitlichen Meinungsstandes innerhalb der Finanzverwaltung, der sich mit dieser Auffassung gedeckt habe, erweise sich der bekämpfte Bescheid jedenfalls als rechtswidrig: Dem Gesetz - verstanden in seinem historischen, systematischen und teleologischen Kontext - könne eben nur die lineare Methode entnommen werden. Den Kapitalertragsteuervorschriften sei weder entnehmbar, dass eine der verschiedenen finanzmathematischen Methoden zum Tragen käme, noch eine Einschränkung dahingehend, dass die lineare Methode nur dann zum Tragen kommen sollte, wenn das Ergebnis nicht "unverhältnismäßig" - was immer das bedeuten möge - von der finanzmathematischen Methode abweichen würde. Die Rechtswidrigkeit des hier angefochtenen Bescheides liege daher auf der Hand.

II. In eventu: Verstoß gegen Treu und Glauben

Die Berücksichtigung der systematischen, teleologischen und historischen Argumente ergebe eindeutig, dass einzig die lineare Form der Abgrenzung dem Gesetz entspreche. Selbst wenn man aber all diese systematischen, teleologischen und historischen Argumente beiseite schieben wollte und – einzig auf den Wortlaut gestützt – zum Ergebnis kommen wollte, dass dem Gesetz keine Präferenz für die lineare oder für eine der verschiedenen in Betracht kommenden finanzmathematischen Methoden entsprechen würde, erweise sich der Bescheid

dennoch als rechtswidrig. Die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätze von Treu und Glauben zwängen dazu, in den Fällen, wenn man dem Gesetz verschiedene Interpretationen entnehmen könne und die Behörde auch noch eine dieser Interpretationen ausdrücklich für zulässig erkläre und der Abgabepflichtige sich daran orientiere und die von der Behörde als zulässig angesehene Vorgangsweise wähle, dies auch zu akzeptieren.

Der Umstand, dass im Schrifttum darüber diskutiert werde, worin die eigentliche Rechtsgrundlage des Grundsatzes von Treu und Glauben zu sehen sei, führe zu keinem anderen Ergebnis: Eine Auffassung gehe nämlich dahin, den Grundsatz von Treu und Glauben unmittelbar aus der Verfassung abzuleiten (vgl. *Sameli, ZSR 1977/11, 288 ff, 294*).

Dieser Auffassung zufolge stehe das Prinzip von Treu und Glauben über dem einfachen Gesetz und sei daher bei der Rechtsanwendung jedenfalls zu beachten.

Folglich dürfe die Verwaltung von Verfassung wegen nicht eine bestimmte Auslegung für zulässig erklären, um - nachdem sich der Steuerpflichtige an dieser Auffassung orientiert habe - diese Auffassung im Nachhinein für rechtswidrig zu erklären. Aber auch dann, wenn man den Grundsatz von Treu und Glauben auf derselben Stufe wie das einfachgesetzliche Recht ansehe (*Stoll, Steuerschuldverhältnis, 80*), führe dies zum selben Ergebnis, da in diesem Fall eben aus einfachgesetzlichen Gründen die Verwaltung zu ihrem Wort stehen müsse. Gleichermaßen gelte, wenn man davon ausgehe, dass der Grundsatz von Treu und Glauben jeder Rechtsnorm innewohne (*Mattern, DStZ A 1959, 43, 44*).

Die jüngere - von *Werndl* (in: *W. Doralt ua, Hrsg, Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll, 1990, 375, 380 ff*) begründete - Auffassung sehe die Frage von Treu und Glauben als Interpretationsproblem. Demnach decke sich der Anwendungsbereich von Treu und Glauben mit dem Bereich der interpretationsfähigen Vorschriften. Treu und Glauben habe daher immer dann Bedeutung, wenn ein Auslegungsspielraum verbleibe. Dieser Auslegungsspielraum sei durch die Grundsätze von Treu und Glauben zu füllen. Angewendet auf den konkreten Fall bedeute dies, dass dann, wenn man - gestützt auf den bloßen Wortlaut des Gesetzes - einen Auslegungsspielraum sehe, ob die lineare Methode oder eine der finanzmathematischen Methoden zur Abgrenzung heranzuziehen sei, jene Auslegung als dem Gesetz entsprechend anzusehen sei, die von der Verwaltung nahegelegt wurde und an der sich der Steuerpflichtige orientiert habe. Wenn daher sowohl die Einkommensteuer-Richtlinien 1984 als auch die Kapitalertragsteuerrichtlinien ausdrücklich die lineare Methode als dem Gesetz entsprechend ansehen würden, könne dem Steuerpflichtigen nicht entgegengetreten werden, wenn er sich an diesem Verständnis orientiert habe.

Wenn man die Rechtsprechung der Höchstgerichte auf den vorliegenden Fall anwende, bestätige sich das Ergebnis, dass der Bescheid des Finanzamts wegen Verstoßes gegen Treu

und Glauben rechtswidrig sei. Nach der Rechtsprechung liege unter bestimmten Voraussetzungen sogar dann ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor, wenn die Behörde von einer zuvor vertretenen rechtswidrigen Auffassung abgehe (vgl. z.B. VwGH 27.Juni 1991, 90/13/0156).

Wenn aber die von der Verwaltung früher vertretene Auffassung nicht rechtswidrig sei, sondern sich eindeutig im Rahmen des Auslegungsspielraumes bewege, dann liege noch umso mehr eine Verletzung des Prinzips von Treu und Glauben vor, wenn die Behörde von einer einmal bezogenen Auffassung wiederum abgehe. *Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Bd. II, 3. Aufl., 1996, 174* würden die Rechtsprechung wie folgt zusammenfassen: *"Stand die bisherige Vorgangsweise der Behörde mit dem Gesetz nicht im Widerspruch, weil ein Ermessenspielraum gegeben war oder weil - wie dies z.B. bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Fall ist - unterschiedliche Auslegungen möglich waren, so kann ein unbegründetes Abweichen von einer einmal eingenommenen (vertretbaren) Auffassung einen Verstoß gegen Treu und Glauben, damit einen Willkürakt und eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes darstellen".*

Der Umstand, dass es das Bundesministerium für Finanzen in den Einkommensteuer-Richtlinien und den Kapitalertragsteuer-Richtlinien gewesen sei, das die lineare Abgrenzung ausdrücklich für zulässig erklärt habe, könne den Schutz von Treu und Glauben im vorliegenden Fall nicht beeinträchtigen: Zwar werde gelegentlich die Auffassung vertreten, dass eine aus dem Grundsatz von Treu und Glauben folgende Bindung an eine erteilte Auskunft nur jene Behörde treffen könne, die die entsprechende Auskunft gegeben hat (eindeutig ablehnend *Doralt/Ruppe, Grundriss II, 173*), doch habe der VwGH in einem völlig vergleichbaren Fall die Bindungswirkung des Grundsatzes von Treu und Glauben auch im Falle eines Erlasses bejaht: Im Erkenntnis vom 31.5.1963, 1796 f/61, sei es um einen Erlass gegangen, in dem festgehalten worden sei, dass von Vergütungen bestimmter Mitglieder eines Kuratoriums keine Aufsichtsratsabgabe einzubehalten sei. Der VwGH sei davon ausgegangen, dass es gegen Treu und Glauben verstöße, wenn einem Kuratoriumsmitglied nachträglich - nach Aufhebung des gesetzwidrigen Erlasses - die Aufsichtsratsabgabe vorgeschrieben werde. Dieses Erkenntnis des VwGH zeige, dass auch Erlässe eine Bindungswirkung auslösen könnten. Im Fall, der dem Erkenntnis vom 31.Mai 1963, 1796 f/61 zugrunde gelegen sei, sei es um einen im Amtsblatt veröffentlichten Erlass gegangen, der eine gesetzwidrige Auffassung vertreten habe. Noch viel mehr müsse daher die Bindungswirkung zum Tragen kommen, wenn es um eine in Erlässen vertretene Auffassung gehe, die nicht gesetzwidrig gewesen sei, sondern sich im möglichen Auslegungsspielraum bewegt habe.

Die Bindungswirkung von Auffassungen, die in den Einkommensteuer-Richtlinien und in den Kapitalertragsteuer-Richtlinien festgeschrieben sei, müsse auch deshalb gegeben sein, da nach allen praktischen Erfahrungen zu erwarten sei, dass die dem BMF nachgeordneten Dienststellen die in den Richtlinien vertretene Auffassung des BMF entweder als Weisung betrachteten oder aber dieser Auffassung jedenfalls faktisch folgten.

Es wäre in der Praxis absurd, wenn eine Bindungswirkung nur dann erreicht werden könnte, wenn man auch das sachlich und örtlich zuständige Finanzamt jedes Mal fragen müsste, ob es auch tatsächlich der kundgemachten Auffassung der übergeordneten Behörde folgen werde. Die Antwort würde selbstverständlich so lauten, dass jedes Finanzamt der Auffassung des Finanzministeriums, wie es in den Einkommensteuer-Richtlinien oder in den Kapitalertragsteuer-Richtlinien festgeschrieben ist, folge. Die Richtlinien dienten ja gerade der Durchsetzung "einer einheitlichen Vorgangsweise" (vgl z.B. Einleitung zu den Einkommensteuer-Richtlinien 1984). Es würde nicht nur eine für den Steuerpflichtigen und die Verwaltung besondere Belastung bedeuten, sondern von der Behörde geradezu als mutwillige Verhaltensweise gewertet werden, wenn man in jedem Fall bei jeder einzelnen in Einkommensteuer- oder Kapitalertragsteuer-Richtlinien festgehaltenen Auffassung beim jeweiligen Finanzamt nachfragen würde, ob das Finanzamt der im Weisungs-Zusammenhang übergeordneten Behörde folge. Noch dazu hätte überhaupt kein Zweifel bestanden, dass das Finanzamt auch in diesem Fall der Auffassung des Ministeriums folgen werde, da die jahrelang verfolgte Praxis der linearen Abgrenzung in Betriebsprüfungen niemals beanstandet worden sei. Aus all diesen Gründen erweise sich der Bescheid als - gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößend und daher - rechtswidrig.

III. In eventu: Ermessensmissbrauch

Selbst wenn man aber ausblenden würde, dass die Abgabenbehörden die vom Steuerpflichtigen gewählte Vorgangsweise ausdrücklich für zulässig erklärt hätten und die Steuerpflichtigen damit geradezu angeleitet hätten, die lineare Abgrenzung zu wählen oder wenn die Abgabenbehörden niemals eine diesbezügliche Auffassung vertreten hätten, sei der Bescheid dennoch als rechtswidrig zu betrachten, da es sich um einen eklatanten Ermessensmissbrauch handle: Ob die Abgabenbehörde nämlich jemanden zur Haftung heranzieht oder nicht, sei eine Frage des Ermessens (vgl VwGH 23.Jänner 1997, 95/15/0173; 24.2.1997, 96/17/0066). Im Falle des Ermessens dürfe die Behörde nicht beliebig vorgehen, sondern müsse die im Gesetz zum Ausdruck kommenden Wertungen beachten. Wenn sich die Behörde nicht von den Intentionen des Gesetzes leiten lasse, liege Ermessensmissbrauch vor (*Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., 1999, § 20, Rz 10*). Zu beachten sei nämlich, dass bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer Aufgaben auf Private - nämlich die Banken - überwälzt würden, die sonst von der Abgabenbehörde erledigt werden müssten. Die Rechtsprechung

des Verfassungsgerichtshofs habe klargelegt, dass eine derartige Übertragung von sonst hoheitlich ausgeübten Aufgaben auf Dritte zulässig sei, jedoch nicht ohne Grenzen. Der Gesetzgeber könne derartige Aufgaben nur dann auf Dritte übertragen, denen dann auch die Haftung zukomme, wenn dafür eine sachliche Rechtfertigung bestehe.

Aus diesem Grund sei beispielsweise die Haftung des Verpächters für Getränke- oder Vergnügungssteuerschulden des früheren Pächters sachlich gerechtfertigt (VfSIg 2.896/1 955, 11.921/1988, 12.572/1990), nicht aber die Haftung des Pächters für Getränkesteuerschulden des früheren Pächters (VfSIg 11.771/1988). Gerechtfertigt werden könne auch die Haftung des Grundeigentümers für Abwassergebühren von Personen, die auf seinem Grundstück Wasser nehmen und in einen öffentlichen Kanal einleiten (VfSIg 6.903/1972) oder die Haftung des Erwerbers eines Unternehmens für die bestehenden Abgabenschulden (VfSIg 12.764/1991, 12.844/1991). Keine sachliche Rechtfertigung bestehe hingegen für die Haftung des Herausgebers eines Druckwerkes für die Anzeigenabgabe, da der Herausgeber an der Unternehmensgestion im Anzeigenbereich nicht mitwirke (VfSIg 13.583/1993). Weiters sei zu beachten, dass die konkreten Folgen einer bestimmten Haftungsbestimmung nicht unverhältnismäßig sein dürften (VfSIg 14.380/1995; VfGH 15.3.2000, G 141-150/99). Selbst dann, wenn eine Haftung dem Grund nach sachlich gerechtfertigt sei, müsse daher eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges bestehen. *Korinek/Holoubek* (in: *Gassner/Lechner, Hrsg, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, 1991, 73, 89f*) hielten dazu fest: *"Selbst wenn für die Haftung an sich ein sachlich-objektiver Grund, das heißt im konkreten Fall eine sachlich begründbare Nähebeziehung zwischen dem Primärschuldner und dem in Haftung Genommenen vorliegt, darf die konkrete Ausgestaltung der Haftungsregelung dennoch nicht übermäßig erfolgen."*

Vor diesem Hintergrund sei es nicht als verhältnismäßig - und daher mit dem Gleichheitsgrundsatz als unvereinbar - anzusehen, wenn eine Bank dann zur Haftung herangezogen werde, wenn sie eine Rechtsauffassung vertrete, die sich im Rahmen des Auslegungsspielraumes bewege. Die Abgabenbehörde habe eben im Rahmen ihrer Ermessensübung zur Kenntnis zu nehmen, dass jede im Rahmen des Interpretationsspielraumes befindliche Auslegung hinzunehmen sei. Es dürfe nicht zur Inanspruchnahme zur Haftung nur deshalb kommen, weil der zur Einhebung und Abfuhr der Kapitalertrag steuerverpflichtete Steuerpflichtige eine Rechtsauffassung vertrete, die sich - wie sich nachträglich herausstellt - von der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde unterscheide. Eine Unbestimmtheit des Gesetzes dürfe keineswegs zulasten des Haftungspflichtigen gehen. Es wäre unverhältnismäßig und daher eindeutig gleichheitswidrig, wenn das Haftungsrisiko eines Haftungsverpflichteten sich dadurch erhöhe, weil die gesetzlichen Grundlagen, die die Vorschreibung der Steuer, zu deren Haftung der Haftungspflichtige herangezogen werde,

regelten, verschiedene Auslegungsmöglichkeiten zuließen. Wenn der Gesetzgeber Normen schaffe, die nicht nur ein richtiges Auslegungsergebnis, sondern mehrere vertretbare Auslegungsergebnisse nebeneinander zuließen, müsse eben auch hingenommen werden, dass dem zur Abfuhr der Steuer Verpflichteten die Entscheidung überlassen bleibe, welcher der vertretbaren Rechtsauffassungen er sich anschließe.

Jedes andere Ergebnis würde zu einem unverhältnismäßigen Umfang der Haftung führen. Da das Finanzamt, das den Haftungsbescheid erlassen hat, dies nicht berücksichtigt habe, liege ein Ermessenmissbrauch vor, der den Bescheid rechtswidrig mache.

Noch verschärft werde die Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides dadurch, dass der zur Haftung herangezogene Steuerpflichtige nicht ausschließlich aus eigener Beurteilung zu der von ihm verfolgten Rechtsauffassung gekommen sei, sondern deshalb, weil diese Rechtsauffassung von der Abgabenbehörde in den Einkommensteuer-Richtlinien und den Kapitalertragsteuer-Richtlinien sowie in Einzelerledigungen ausdrücklich als zutreffend erachtet worden sei. Aus diesem Grund sei es völlig willkürlich und grob unsachlich, jemanden zur Haftung heranzuziehen, der sich auf den Boden einer Rechtsauffassung gestellt habe, die von der Abgabenbehörde geradezu nahegelegt worden sei.

Im vorliegenden Fall sei auch zusätzlich noch zu berücksichtigen, dass es sich nicht nur um ein zweiseitiges Abgabenrechtsverhältnis zwischen der die Kapitalertragsteuer einhebenden Bank und dem Fiskus handle, sondern dass eine Dreiecksbeziehung zwischen dem Fiskus, der Bank und dem eigentlichen Steuerpflichtigen vorliege. Die Bank habe im Wege der Kapitalertragsteuer die Steuer des eigentlichen Steuerpflichtigen zu erheben. Sie sei daher auch bestimmten Erwartungen des Steuerpflichtigen ausgesetzt. Diese Erwartungen gründeten sich verständlicherweise ebenfalls auf die - nicht nur den Banken, sondern auch allen Steuerpflichtigen bekannten - Einkommensteuer- und Kapitalertragsteuer-Richtlinien. Von der Bank, die für den Fiskus die Steuer einhebt, könne nicht erwartet werden, dass sie eine Rechtsauffassung ablehne und ihre Handhabung verweigere, wenn diese Rechtsauffassung ausdrücklich in den Einkommensteuer-Richtlinien und den Kapitalertragsteuer-Richtlinien als gesetzeskonform angesehen werde. Dies würde die ohnehin weitgehenden Verpflichtungen, die der Bank auferlegt seien, bei weitem überspannen.

Daher müsse die Behörde im Rahmen der Ermessensübung jedenfalls berücksichtigen, dass dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden könne, sich gegen die völlig herrschende Lehre und Verwaltungspraxis zu stellen.

Dazu komme noch, dass die Banken nicht nur Aufgaben des Fiskus bei der Steuererhebung wahrzunehmen hätten, sondern sich auch am Markt bewegten. Wenn eine Bank daher bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer eine Rechtsauffassung vertrete, die noch viel strenger sei

als jene Rechtsauffassung, die das Finanzministerium selbst in den diversen Richtlinien vertrete, sei anzunehmen, dass die Kunden dann eben mit einer anderen Bank kontrahierten. Da die Banken eben auch dem Markt ausgesetzt seien, wäre es völlig unverhältnismäßig, von ihnen zu erwarten, "päpstlicher als der Papst" zu agieren und gegenüber dem Kunden die Anwendung einer Rechtsauffassung zu verweigern, die vom Ministerium ausdrücklich als zulässig angesehen werde.

Im Rahmen der Ermessensübung hätte die Behörde all diese Umstände berücksichtigen müssen. Dies hätte eindeutig dazu geführt, dass kein Haftungsbescheid erlassen hätte werden dürfen. Die Behörde habe daher das ihr eingeräumte Ermessen grob missbraucht. Auch aus diesem Grund erweise sich der Bescheid ganz eindeutig als rechtswidrig.

IV. Verstoß gegen § 117 BAO

Die Bescheide erwiesen sich auch deshalb als rechtswidrig, da ein Verstoß gegen die Vorschrift des § 117 BAO vorliege.

Nach dem Zitat des betr. Gesetzestextes wird erwähnt, dass in den zu § 117 BAO ergangenen Richtlinien (AÖF 2002/273) ausgeführt werde, dass sich der Schutzbereich des § 117 BAO lediglich auf Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen, die als Richtlinien bezeichnet werden, beziehe.

Da die Änderung der Besteuerung von Nullkupon-Anleihen in den Einkommensteuer-Richtlinien veröffentlicht sei, sei § 117 BAO grundsätzlich anwendbar.

§ 117 BAO betreffe Rechtsauslegungen, die dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, der Abgabenentrichtung in Wertzeichen, einer Abgabenerklärung und der Unterlassung der Einreichung einer Abgabenerklärung zu Grunde liegen.

Maßgebender Zeitpunkt für eine im Sinne des § 117 BAO bedeutsame Änderung der Rechtsauslegung zum Nachteil der Partei sei bei Bescheiden einer Abgabenbehörde die Bekanntgabe, in der Regel somit die Zustellung des Bescheides. Maßgebend sei, ob die Rechtsansicht, die dem Bescheid zu Grunde liegt, im Ergebnis mit der Rechtsauslegung eines als Richtlinie bezeichneten Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen übereinstimme. Im Rahmen der Selbstberechnung von Abgaben durch den Abfuhrpflichtigen, wie im vorliegenden Fall, sei der Zeitpunkt der Bekanntgabe der Selbstberechnung der maßgebende Zeitpunkt für eine im Sinne des § 117 BAO bedeutsame Änderung der Rechtsauslegung zum Nachteil einer Partei. Dabei spielt es keine Rolle ob solche Bekanntgaben in einer Erklärung (z.B. Umsatzsteuer-Voranmeldung), durch Anführung des Abgabenbetrages auf einem Einzahlungsbeleg oder auf andere Weise erfolgen.

Eine im Sinne des § 117 BAO bedeutsame Änderung der Rechtsauslegung liege nunmehr vor, wenn der hierfür maßgebende Erlass des Bundesministeriums für Finanzen nachträglich (z.B. nach Selbstberechnung der Abgaben) ergehe. Auch Erlässe würden noch nicht im Zeitpunkt ihrer Approbation existent, sondern erst im Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung (z.B. auf der Homepage des BMF).

Im konkreten Fall sei nach den KESt-Richtlinien 1993 die lineare Methode bei der Berechnung der anteiligen Zinsen für Nullkupon-Anleihen gestattet worden. Schließlich sei eine „Änderung der Rechtsauslegung“ eingetreten, die sich auf „eine allgemeine Weisung des Bundesministeriums für Finanzen“ stütze. Das BMF habe in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 eine gegenüber den Einkommensteuerrichtlinien 1984 und der Kapitalertragsteuerrichtlinie völlig geänderte Rechtsauffassung vertreten.

In den Einkommensteuerrichtlinien 2000 vom 8. November 2000 werde ebenfalls noch die lineare Rechnungsmethode gestattet, allerdings unter der Bedingung, dass diese Art der vereinfachten Berechnung zu keinen wesentlichen Abweichungen im Vergleich zur finanzmathematischen Berechnung führe.

In den Einkommensteuerrichtlinien werde unter Rz 6186, geändert durch Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2001, ausgeführt, dass keine Bedenken dagegen bestünden, wenn anlässlich von steuerpflichtigen Vorgängen die vor dem 1. Februar 2001 gelegen seien, der innere Wert von Nullkupon-Anleihen nach der linearen Bemessungsgrundlage anhand der Formel: „Einlösungswert abzügl. Ausgabewert dividiert durch Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung = monatlicher Kapitalertrag“ pauschal ermittelt werde.

Diese Art der Schätzung sei jedoch nur zulässig, wenn keine wesentliche Abweichung zum Ergebnis nach der finanzmathematischen Methode bestehe und somit das Schätzungsergebnis dem tatsächlichen Ergebnis nahe komme. Als „wesentliche“ Abweichung sei eine Abweichung um mehr als 25%, mindestens aber um ATS 10.000,00 anzusehen (AÖF 2001/145).

Ein Nachteil der betroffenen Partei bedinge im Wesentlichen eine höhere Abgabenbelastung. Gemäß den Richtlinien zu § 117 sei bei Abfuhrabgaben, wenn § 117 wegen einer der Selbstberechnung von Abgaben zu Grunde liegenden „günstigeren“ Rechtsauslegung anwendbar sei, nur der Abfuhrverpflichtete vom Verböserungsverbot geschützt. Das Verbot der Berücksichtigung einer späteren Änderung der Rechtsauslegung um einen Nachteil der Partei zu vermeiden, gelte bei Erstbescheiden (auch Haftungsbescheiden), unabhängig davon, ob der maßgebende Verfahrenstitel Ermessen einräume. Außerdem sei § 117 BAO von Amts wegen zu berücksichtigen.

Würde es sich bei der Kapitalertragsteuer nicht um eine Selbstbemessungsabgabe handeln, sondern hätte die Finanzbehörde die Kapitalertragsteuer von vorne herein mit Bescheid vorzuschreiben, wäre klar, dass sich die Abgabenbehörde an der früheren Rechtsauffassung des Ministeriums orientiert hätte und daher – entsprechend dem Antrag seiner Mandantin – bescheidmäßig die lineare Abgrenzung angewendet hätte, mutmaßt der steuerliche Vertreter. Der Umstand, dass die Kapitalertragsteuer seinerzeit nicht durch Bescheid vorgeschrieben werden habe können, dürfe der Mandantin keineswegs zum Nachteil gereichen. Gerade im Falle einer Selbstbemessungsabgabe sei ein Steuerpflichtiger, der sich an der Rechtsauffassung der Behörde orientiere, noch schutzwürdiger als in einem Veranlagungsverfahren, in dem es von vorne herein an der Behörde liege, eine bestimmte Rechtsauffassung zu vertreten und durchzusetzen.

Der Vertrauensschutz gem. § 117 BAO sei mit 26. Juni 2002 in Kraft getreten. Er sei eine Verfahrensvorschrift. § 117 BAO sei daher auch anzuwenden, wenn die für das Verböserungsverbot maßgebenden Umstände (z.B. die Selbstberechnung der Kapitalertragsteuer für Nullkupon-Anleihen für die Jahre 1998 und 1999 unter Zugrundelegung der damals zulässigen Ermittlung der Kapitalertragsteuer nach der vereinfachten Methode) – vor seinem Inkrafttreten – verwirklicht worden seien (*Ritz, RdW 2002/680*).

Die Finanzbehörde hätte daher von Amts wegen im konkreten Fall unter Beachtung des im § 117 BAO normierten Vertrauensschutzes (des Verböserungsverbotes) die Berechnung der Kapitalertragsteuer für Nullkupon-Anleihen für die Jahre 1998 und 1999 gemäß der damals für zulässig erachteten linearen Methode nicht zum Nachteil der Bw. abändern dürfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auch Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungswert eines Wertpapiers, wenn diese 2 % des Wertpapiernominales übersteigen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Kapitalertragsteuerpflichtig sind nach § 93 Abs. 4 Z. 2 leg. cit. auch die Unterschiedsbeträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 2.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch den zum Abzug Verpflichteten einzubehalten, welcher dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet.

Zum Abzug verpflichtet ist gemäß § 95 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988 bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die kuponauszahlende Stelle. Kuponauszahlende Stelle ist gemäß § 95 Abs. 3 Z. 2 erster Teilstrich EStG 1988 das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt.

Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren bei Fälligkeit des Wertpapiers und im Zeitpunkt des Zufließens anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons als zugeflossen (§ 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988).

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

Der zum Abzug Verpflichtete hat gemäß § 96 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 die in einem Kalendermonat einbehaltenen Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" spätestens am 15. Tag nach Ablauf des folgenden Kalendermonates abzuführen.

Die Bw. und das Finanzamt haben mit unterschiedlicher Berechnungsmethode errechnete Kapitalerträge dem Erwerber als "Minus-Stückzinsen" zugerechnet und der Bestimmung des § 95 Abs. 6 EStG 1988 subsumiert. Es liege ein so genannter "vorweg rückgängig gemachter Kapitalertrag" vor, welcher zu (lediglich der Höhe nach strittigen) Kapitalertragsteuergutschriften iSd § 95 Abs. 6 EStG 1988 führe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat demgegenüber in seinem Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0075 die Ansicht nicht geteilt, dass bezahlte Stückzinsen beim Erwerber einen negativen Kapitalertrag darstellen und zu einer Gutschrift an Kapitalertragsteuer führen. Diese Auffassung fand für den Streitzeitraum im Gesetz - vor dessen rückwirkender Änderung durch BGBI. I Nr. 65/2008 (vgl. auch VwGH vom 4. Juni 2008, 2005/13/0061) - nämlich keine Stütze.

Der Tatbestand der Haftung für Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 stellt nur auf die objektive Pflichtverletzung ab, die nach den Ausführungen im angeführten Erkenntnis vom 19. Dezember 2007 jedenfalls vorlag, weil eine Gutschrift an Kapitalertragsteuer aus Anlass der gegenständlichen Wertpapiererwerbe gar nicht geltend gemacht werden dürfen. Doch steht die Geltendmachung der Haftung nach § 224 BAO iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 im Ermessen der Behörde (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0004, mwN, zur insoweit gleich gelagerten Bestimmung des § 82 EStG 1988 die hg. Erkenntnisse

vom 3. August 2004, 2000/13/0046, und vom 25. April 2002, 2001/15/0152, VwSlg 7.713/F, und zur insoweit gleich gelagerten Haftung nach § 99 EStG 1988 das hg. Erkenntnis vom 27. November 2003, 2003/15/0087, VwSlg 7.881/F).

Die Bw. sieht in ihrer Inanspruchnahme zur Haftung einen Ermessensmissbrauch. Bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer seien Aufgaben auf Private - nämlich Banken - überwälzt worden, welche sonst von der Abgabenbehörde zu erfüllen wären. Vor diesem Hintergrund dürfe eine Unbestimmtheit des Gesetzes nicht zu Lasten des Haftungspflichtigen gehen. Verschärft werde die Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides noch dadurch, dass die von der Beschwerdeführerin vertretene Rechtsauffassung in den Einkommensteuer- und in den Kapitalertragsteuer-Richtlinien sowie in Einzelerledigungen ausdrücklich als zutreffend erachtet worden sei.

Zunächst ist davon auszugehen, dass Erlasse keine für den VwGH und den unabhängigen Finanzsenat maßgebende Rechtsquelle darstellen. Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. etwa die VwGH-Erkenntnisse vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002, und - ausdrücklich zu den ESt-Richtlinien - vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139). Ein im Einzelnen erlassgetreues Verhalten ist allerdings gegebenenfalls im Rahmen der Ermessensübung zur Erlassung eines Haftungsbescheides mit zu berücksichtigen (vgl. etwa das zu den mit den §§ 93 und 95 EStG 1988 insoweit vergleichbaren Bestimmungen der §§ 99 und 100 EStG 1988 ergangene erwähnte Erkenntnis vom 27. November 2003).

In dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Februar 1993, Zl. 14 0602/1-IV/14/93 ("KESt-Richtlinien"), veröffentlicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung - AÖFV - Nr. 158/1993, wurde folgende "Ansicht vertreten":

"3.3 Kapitalertrag bei Wertpapieren"

(1) Zu den Kapitalerträgen aus Wertpapieren zählen nicht nur die periodischen Zinsen, sondern auch der jeweilige Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabewert und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungswert. Ausgabewert ist der prospektmäßige Emissionskurs, Einlösungswert ist der in den Anleihebedingungen festgelegte Tilgungsbetrag.

(...)

4.3 Steuerabzug bei Stückzinsen

(1) Im Bereich der Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung eines Wertpapiers, also insbesondere auf die sogenannten Stückzinsen (§ 95 Abs. 3 Z. 2). Der Steuerabzug ist in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die anteiligen Kapitalerträge nach den Kriterien des § 19 zufließen (§ 95 Abs. 4 Z. 3).

(2) Vom Veräußerer eines Wertpapiers verrechnete anteilige Kapitalerträge stellen beim Erwerber einen vorweg rückgängig gemachten Kapitalertrag dar. Dies ergibt sich daraus, dass der zur Kuponfälligkeit erhaltene volle Kapitalertrag durch die Bezahlung der Stückzinsen

vorbelastet ist. Die Belastung mit Stückzinsen führt daher in bezug auf den Erwerber des Wertpapiers zu einer Kapitalertragsteuergutschrift (§ 95 Abs. 6).

Beispiel: ...

(...)

4.5 Steuerabzug bei Unterschiedsbeträgen zwischen Ausgabe- und Einlösungs Wert

(1) Bei Unterschiedsbeträgen im Sinne des Punktes 3.3 entsteht die Abzugspflicht grundsätzlich erst am Ende der Laufzeit bzw. bei vorzeitiger Einlösung des Wertpapiers. Dies gilt sowohl für Unterschiedsbeträge, die neben laufenden Zinsen anfallen, als auch für Unterschiedsbeträge, die als einziger Kapitalertrag anfallen (also für Nullanleihen).

(2) Wird ein Wertpapier vor dem Ende der Laufzeit verkauft, dann ist für den zeitanteiligen Kapitalertrag des Veräußerers im Zeitpunkt der Veräußerung Abzugspflicht gegeben. Es bestehen keine Bedenken, wenn der zeitanteilige Kapitalertrag unter sinngemäßer Anwendung der in Punkt 5.1 dargestellten Formel ermittelt wird. Der Steuerabzug ist im Sinne des Punktes 4.3 Abs. 2 und 3 vorzunehmen.

(...)

5.1 Geldeinlagen und sonstige Forderungen bei Banken

(1) Der Abzugspflicht von 22 Prozent unterliegen erst Kapitalerträge, die als Entgelt für die Überlassung von Kapital für die Zeit ab 1. Jänner 1993 anzusehen sind. Bei Kapitalerträgen aus Einlagen, die mit 31. Dezember 1992 abgeschlossen werden, besteht erst für Kapitalerträge aus Abschlüssen nach dem 31. Dezember 1992 eine Abzugspflicht von 22 Prozent. Bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termineinlagen und Festgeldern kann der auf die Zeit ab dem 1. Jänner 1993 anfallende Kapitalertrag einfachheitshalber nach folgender Formel berechnet werden:

Einlösungs Wert abzüglich Ausgabewert durch

Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung

= monatlicher Kapitalertrag"

Nach dieser (linearen) Methode berechnete die Beschwerdeführerin die in Rede stehenden Kapitalertragsteuergutschriften.

Der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 8. November 2000, Zl. 06 0104/9-IV/6/00, mit der Bezeichnung "Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000)", veröffentlicht im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung - AÖFV Nr. 232/2000 vom 21. Dezember 2000, wurde mit den Ausführungen eingeleitet, die EStR 2000 seien ab der Veranlagung 2000 generell anzuwenden; bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 1999) seien die EStR 2000 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hätten oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsähen.

Rz 6.186 der EStR 2000 lautete:

"Nullkuponanleihen sind Anleihen, mit denen üblicherweise kein Anspruch auf laufende Zinsen verbunden ist. An Stelle dessen liegt der Ausgabepreis unter dem Einlösewert. Mit fortschreitender Laufzeit steigt jedoch der innere Wert der Nullkuponanleihe und erreicht am Ende der Laufzeit den Einlösewert. Dieser Differenzbetrag, der wirtschaftlich betrachtet nicht ausbezahlten und neuerlich verzinsten Zinsen gleichkommt, führt bei Einlösung zum Zufluss

von Kapitaleinkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988. Wird hingegen das Wertpapier vorzeitig verkauft, tritt an die Stelle des Einlösewertes der Veräußerungspreis. Kapitaleinkünfte liegen jedoch nur in Höhe der Differenz zwischen dem Ausgabewert und dem inneren Wert im Veräußerungszeitpunkt vor. Dieser innere Wert errechnet sich durch Aufzinsung des Ausgabepreises mit dem Renditezinssatz. Ergeben sich keine wesentlichen Abweichungen zu dem sich durch Aufzinsung des Ausgabepreises ermittelten Zinsbetrag, bestehen jedoch keine Bedenken, den anteiligen Zinsertrag durch folgende Formel zu ermitteln:

Einlösungsvalue abzüglich Ausgabewert

dividiert durch die Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung

= monatlicher Kapitalertrag."

Die "KESt-Richtlinien" vom 12. Februar 1993 sehen im Punkt 4.3 Abs. 2 ausdrücklich vor, dass vom Veräußerer verrechnete anteilige Kapitalerträge beim Erwerber einen "vorweg rückgängig gemachten Kapitalertrag" darstellen und zu einer Kapitalertragsteuergutschrift in Bezug auf den Erwerber führen. Ging aber Finanzamt und den "KESt-Richtlinien" zufolge auch das Bundesministerium für Finanzen von der vom Verwaltungsgerichtshof im erwähnten Erkenntnis vom 12. Dezember 2007 verworfenen Ansicht zur Zulässigkeit solcher Kapitalertragsteuergutschriften aus, so kamen für eine Haftung in Ausübung des Ermessens jedenfalls nur die Unterschiedsbeträge zwischen "linearer" und "finanzmathematischer" Berechnung der angeblich entstandenen Kapitalertragsteuergutschriften in Frage.

Es muss selbst einem schlichten Wertpapierkäufer bedenklich erscheinen, dass die beim Kauf der Anleihe ausgewiesenen Steuergutschriften im Verhältnis zum Kaufpreis unangemessen hoch sind. Umso mehr müsste dies der Bw. und in Bankenkreisen allgemein als "fachkundigen Dritten" aufgefallen sein.

Im Vorlageantrag tritt die Bw. diesen in der Berufungsvereinscheidung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht entgegen. Die Berufung erschöpft sich vielmehr in allgemeinen Ausführungen, insbesondere zur Frage der Bindungswirkung von Erlässen und der sachlichen Rechtfertigung von Haftungen. Konnte das Finanzamt aber in nicht als unschlüssig zu erkennender Weise davon ausgehen, dass der Bw. die wirtschaftliche Widersinnigkeit einer linearen Berechnungsmethode von zeitanteiligen Kapitalerträgen auffallen musste, weil diese dazu führte, dass Steuerbeträge gutzuschreiben waren, die in einer unverhältnismäßigen Relation zum inneren Wert (Kaufpreis) des Wertpapiers standen, ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn sie Erlassaussagen zur Anwendbarkeit der linearen Berechnungsmethode im Beschwerdefall keine vertrauensbegründende Wirkung beigemessen hat.

Soweit die Bw. hervorhebt, dass bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer hoheitliche Aufgaben auf Private (Banken) überwälzt worden seien, die sonst von den Abgabenbehörden erledigt werden müssten und dieser Umstand bei der Ermessensübung entsprechend zu

berücksichtigen sei, kann ihr entgegengehalten werden, dass das besondere Vertrauensverhältnis, das Banken zu ihren Kunden aufbauen könnten, nicht zuletzt auf dem strengen österreichischen Bankgeheimnis beruhe. Dieses Bankgeheimnis steht einer Steuererhebung beim Schuldner der KEST entgegen. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht unbillig, Banken auch entsprechende Verpflichtungen aufzuerlegen und sie in die Haftungspflicht zu nehmen, wenn wie im Beschwerdefall die Unverhältnismäßigkeit der KEST-Gutschrift auffallen musste. Im Übrigen kann wie das Finanzamt vermeint eine Vereinbarung als auch eine Geltendmachung von Rückforderungsansprüchen nicht ein die Geschäftsbeziehung zerstörender Vertrauensbruch angesehen werden, zumal es bei der beschriebenen Sachverhaltskonstellation die Anschaffung der Zerobandanleihe (lange Laufzeit, hoher Zinssatz bedingt durch das Währungsrisiko) wohl z.T. auch durch die zu erwartende Steuergutschrift intendiert war. Eine solche Konstellation war durch die durch den Erlass als Vereinfachungsregel zur approximativen Ermittlung der auf die Stückzinsen voraussichtlich entfallenden KEST-Gutschrift gewährte lineare Berechnungsmethode nicht umfasst, zumal man nicht auf Grund schematischer Anwendung der vereinfachenden Berechnungsformel ein derartig realitätsfremdes Ergebnis unterstellen darf.

Unstimmig erweist sich in diesem Zusammenhang auch die Interpretation der Bw., wonach der linearen Berechnungsmethode der Vorrang einzuräumen sei auch in der Weise, als einerseits die gesamte Verzinsung der begebenen Anleihe in einem entsprechend hohem Disagio im Kurswert zum Ausdruck kommt, indem das Nominale mit einem laufzeitadäquaten Kapitalmarktzins abgezinst werde, während die Stückzinsenberechnung wider jegliche wirtschaftliche Vernunft linear erfolgen sollte (VwGH 27. August 2008, 2006/15/0057, 2005/15/0100).

Dass im gegenständlichen Fall besondere gegenüber der Bw. gesetzte Verhaltensweisen der Abgabenverwaltung ein schutzwürdiges Vertrauen begründet hätten, behauptet selbst die Beschwerdeführerin nicht. Ein rechtsmissbräuchliches Ausüben des Ermessens war nicht feststellbar.

Die Bestimmung des § 117 BAO ist mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Dezember 2004, G 95/04 ua, VfSlg 17.394, aufgehoben worden. Die Kundmachung im BGBI. I Nr. 2/2005 erfolgte am 24. Jänner 2005. Die aufgehobene Vorschrift war daher nicht mehr anzuwenden.

Der Berufungswerberin gelingt es somit nicht, die im gegenständlichen Fall erfolgte Haftungsinanspruchnahme als gesetzwidrig erscheinen zu lassen.

Graz, am 9. Jänner 2009