



GZ. RV/0127-I/02

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Westrevision Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, welcher X, vertreten durch Stb. Dr. Michael R. Friedrich, beigetreten ist, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Die Fälligkeit der Abgabe erfährt keine Änderung.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 27. Oktober 1999 gab die Bw. der Abgabenbehörde nachfolgendes bekannt:

"Einer unserer Kunden hat in den letzten Monaten wiederholt ausländische Nullkuponanleihen geordert. Für diese Nullkuponanleihen wurde dem Kunden beim Erwerb für die bereits verstrichene Laufzeit die Kapitalertragsteuer gutgeschrieben.

Die Wertpapiere wurden aber nicht im Depot belassen, sondern regelmäßig einige Tage bzw. Wochen nach dem Erwerb auf Wunsch des Kunden diesem in effektiven Stücken ausgehändigt. Für die zum Zeitpunkt der Aushändigung aufgelaufenen Zinsen wurde Kapitalertragsteuer weder einbehalten noch abgeführt.

Kapitalerträge aus ausländischen Forderungswertpapieren unterliegen nur dann dem Kapitalertragsteuerabzug, wenn sie im Inland bezogen werden (§ 93 Abs. 1 EStG). Die Kapitalerträge sind dann im Inland bezogen, wenn sich die kuponauszahlende Stelle im Inland befindet (§ 93 Abs. 3 EStG). Der Wegfall einer kuponauszahlenden Stelle im Inland beendet bei ausländischen Forderungswertpapieren die Abzugspflicht für die Erhebung der Kapitalertragsteuer (KEST-RL Pkt. 4.4 Abs. 2); die Meldung dieses Umstandes gilt als Veräußerung und löst daher einen fiktiven Zufluss und somit auch den Kapitalertragsteuerabzug für die anteiligen Erträge aus (§ 95 Abs. 4 Z 3 zweiter Satz EStG).

... Die auf die aufgelaufenen Zinsen entfallende KEST berechnet sich wie folgt:

Datum Erwerb	Währung	Nominale	Datum Entnahme	Kest bei Übernahme durch Kunden (ATS)
16.07.1998	DEM	30.000	29.07.1998	10.904,87
03.08.1998	USD	2.000.000	10.09.1998	1.097.753,43
30.11.1998	USD	4.000.000	05.01.1999	2.219.566,94
16.12.1998	USD	4.100.000	27.05.1999	2.347.393,36
20.01.1999	USD	6.300.000	03.02.1999	3.498.248,23
03.03.1999	USD	6.000.000	25.03.1999	3.633.331,35
30.03.1999	USD	8.500.000	23.06.1999	5.370.347,84
04.05.1999	USD	5.000.000	27.05.1999	3.195.060,74
21.06.1999	USD	6.000.000	27.07.1999	4.014.464,05
01.07.1999	USD	8.000.000	03.08.1999	5.390.061,94
11.08.1999	USD	14.000.000	30.08.1999	9.186.909,32
				39.964.042,07

Wir berichtigen daher die beim Finanzamt eingereichten KEST-Anmeldungen für die oben angeführten Kalendermonate um die hier angegebenen Werte. ...

... Um bei Rückforderung der Kapitalertragsteuer von unserem Kunden den Einwand der fehlenden Abzugspflicht (arg. fehlende Meldung, siehe Schönstein, SWK 1988, A I 318) entkräften zu können, würden wir ungeachtet der Berichtigung um bescheidmäßige Vorschreibung der KEST ersuchen."

Mit Mitteilungen vom 22. November 1999 sowie 15. Dezember 1999 ergänzte die Bw. die obige Aufstellung durch weitere Entnahmevorgänge (per 30. September und 5. Oktober 1999) wie folgt:

Datum Erwerb	Währung	Nominale	Datum Entnahme	Kest bei Übernahme durch Kunden (ATS)
20.09.1999	USD	15.000.000	30.09.1999	10.352.543,33
05.10.1999	USD	8.000.000	20.10.1999	5.345.819,04
				55.662.404,44

In der beim Finanzamt am 15. Dezember 1999 weiters eingereichten Kapitalertragsteuer-Anmeldung für den Zeitraum 1. bis 31. Oktober 1999 vertrat die Bw. nunmehr mit nachfolgender Begründung die Auffassung, der gegenständliche Kapitalertragsteuer-Abzug würde doch zu Unrecht erfolgen, und nahm in Folge dessen eine Aufrollung gemäß § 240 Abs. 1 BAO vor:

"Wie Sie der Anmeldung (insbesondere Punkt B3) in Verbindung mit der Beilage entnehmen können, machen wir von der Möglichkeit zur Aufrollung nach § 240 Abs. 1 BAO Gebrauch. Danach ist der Abfuhrpflichtige bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, berechtigt, während eines Kalenderjahres zu unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf eines Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Mit dieser Aufrollung wird nunmehr der Kapitalsteuerertragabzug für die Entnahme von ausländischen Nullkuponanleihen aus dem Depot eines Kunden lt. beiliegender Aufstellung rückgängig gemacht.

Der Kapitalertragsteuerabzug erfolgte aus nachfolgenden Gründen zu unrecht:

Nach § 95 Abs. 4 erster Satz EStG ist die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Nach § 95 Abs. 4 Z 3 EStG gelten Kapitalerträge für Zwecke der Einbehaltung der KEST aus Forderungswertpapieren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge und im Zeitpunkt des Zufließens (§ 19) anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons als zugeflossen. Dabei gilt die Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), als Veräußerung.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 15. Juli 1994, 91/14/0064, die unterjährige Abtretung des anteiligen Gewinnanspruchs eines stillen Gesellschafters als steuerneutrale Forderungsabtretung gesehen, die nicht zu Einkünften im Sinne von § 27 EStG führt. Der anteilige Zinsenzufluss an den Veräußerer erfolgt vielmehr erst in dem Zeitpunkt, in dem der Zufluss beim Rechtsnachfolger erfolgt.

Unter sinngemäßer Anwendung dieses Erkenntnisses kommt es auch bei der Veräußerung eines Wertpapiers unter Stückzinsenabrechnung zu keinem Zufluss von anteiligen Kapitalerträgen im Sinne des § 19 EStG. Auch dabei handelt es sich nur um eine steuerlich nicht relevante Forderungsabtretung, § 95 Abs. 4 Z 3 EStG fehlt somit der Anwendungsbereich (siehe dazu Mühlehner, KEST-Pflicht für Stückzinsen, RdW 1997, 746).

Aber selbst unter Außerachtlassung der VwGH-Rechtsprechung hätte kein Kapitalertragsteuer-Abzug zu erfolgen: Als Veräußerung gilt nämlich nur "die Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen." Eine formale Meldung liegt bei der Entnahme von Wertpapieren aus einem Depot hingegen nicht vor.

Darüber hinaus verstößt die sofortige Steuerpflicht von Kapitalerträgen auf Grund des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG unabhängig vom Zufluss gegen die gemeinschaftsrechtliche (Grund-)Freiheit des Kapitalverkehrs. Auf Grund der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Bestimmung in § 95 Abs. 4 Z 3 EStG und des Vorrangs von Gemeinschaftsrecht gegenüber innerstaatlichem Recht ist die innerstaatliche Bestimmung außer Acht zu lassen. Somit kommt wiederum die allgemeine Zuflussregelung nach § 19 EStG (im Sinne der VwGH-Rechtsprechung) zur Anwendung."

In Folge obiger Ausführungen wies die Bw. in der Kapitalertragsteuer-Anmeldung für den Zeitraum 1. bis 31. Oktober 1999 den der obigen Aufrollung unterzogenen Kapitalertragsteuerbetrag von insgesamt 55.662.404 S wiederum als Gutschrift aus und errechnete nach Abzug der "sonstigen" Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren in Höhe von 2.679.924 S eine Kapitalertragsteuer-Gutschrift von 52.982.480 S.

Das Finanzamt schrieb gemäß § 202 BAO im Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 3. Februar 2000 betreffend die Jahre 1998 und 1999 die von Kapitalerträgen aus ausländischen Forderungswertpapieren in Höhe von insgesamt 260.649.008,20 S gemäß § 93 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit §§ 95 und 96 leg.cit. einzubehaltende und abzuführende Kapitalertragsteuer von insgesamt 55.662.404 S vor. In der Begründung führte die Abgabenbehörde u.a. aus, die Bw. habe der gesetzlichen Abzugs- und Abfuhrverpflichtung nicht entsprochen, weshalb diese als die zum Abzug Verpflichtete den Haftungstatbestand des § 95 Abs. 2 EStG 1988 verwirklicht habe. Bei dem nachzufordernden Kapitalertragsteuerbetrag handle es sich nämlich nicht um einen - wie in der Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 15. Dezember 1999 angeführt - nach der gesetzlichen Bestimmung des § 240 BAO zu Unrecht einbehaltenen Betrag, der die Zahlungs- und Haftungspflichtige zum Ausgleich bzw. zur Rückzahlung nach der vorstehenden gesetzlichen Bestimmung berechtigen würde.

In der hiergegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 2. März 2000 beantragte die Bw. die ersatzlose Behebung des Haftungs- und Zahlungsbescheides vom 3. Februar 2000 bzw. die bescheidmäßige Feststellung, dass die Nachforderung 0 S betrage und deshalb keine Haftung für Kapitalertragsteuer Platz greife. Im Schreiben beanstandete die Bw. zum einen eine fehlende Begründung und Auseinandersetzung mit ihrer Rechtsansicht im bekämpften Bescheid durch das Finanzamt, zum anderen wiederholte sie ihre bereits im Schreiben vom 15. Dezember 1999 dargelegten Ausführungen und ergänzte diese wie folgt:

- *"§ 95 Abs. 4 Z 3 Satz 1 EStG 1988, wonach, ist als Ausnahmebestimmung nicht nur auf ihre Verfassungskonformität und somit auf sachliche Rechtfertigung zu hinterfragen, sondern jedenfalls auch eng auszulegen.*
- *Dies gilt auch für den (ab 1993 in dieser Fassung anzuwendeten) Satz 2, wonach die Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen*

(insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), als Veräußerung "gilt" (erneute Fiktion).

- *Die Entnahme aus dem Depot ist keine Veräußerung und gilt auch nicht als Veräußerung (Schönstein, SWK 1988 A I 318). Sie hat mit einer Befreiungs- oder einer Widerrufserklärung nichts zu tun. Sie hat auch nichts mit einer generellen Beendigung der Abzugspflicht zu tun, sondern nur damit, dass unsere Abzugspflicht weggefallen ist. Um ein Beispiel anzuführen: Der Depotwechsel auf ein anderes inländisches Kreditinstitut würde dessen Abzugspflicht begründen.*
- *Es erfolgt kein Wegzug. ...*
- *Europarechtswidrig ist die Diskriminierung von Wertpapieren, die in Mitgliedstaaten emittiert werden, gegenüber inländischen (gegenständlich handelt es sich um "EU-Wertpapiere").*
- *Eine weitere Diskriminierung läge in jeder Wegzugsbesteuerung insoweit, als der Wegzug von Österreich in einen Mitgliedstaat erfolgt (Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, siehe auch Lechner, Private Wohnsitznahme und Kapitalverkehrsfreiheit, in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, 175 ff).*
- *Ein allenfalls verbleibender "Rechtsanwendungsbereich" stellt sich als sachlich nicht gerechtfertigte Inländerdiskriminierung dar.*
- *Wie bereits dargestellt, ist eine Meldung des Eintritts von Umständen, die die (KESt-) Abzugspflicht generell beenden, nicht erfolgt. Eine Entnahme aus dem Depot ist einer derartigen Meldung nicht gleichzusetzen, da sie selbst nach Ansicht des Finanzamts nicht zwingend zur Beendigung jedweder Abzugspflicht führt."*

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2000 begründete das Finanzamt u.a. damit, der § 95 Abs. 4 EStG 1988 gehe als Spezialnorm dem § 19 leg.cit. für Zwecke der KeSt vor. Weiters wurde hierin ausgeführt wie folgt:

"Da eine Einbehaltung nach der tatsächlichen Ausschüttung von Kapitalerträgen schon begrifflich gar nicht mehr möglich ist, kann § 95 Abs. 4 leg.cit. nur für jene Fälle Bedeutung zugemessen werden, in denen der im Einzelfall bestimmte Zuflusszeitpunkt vor der tatsächlichen Ausschüttung erfolgt. Wird hingegen ein Kapitalertrag in Form von a-conto-Zahlungen schon vor dem Zuflusszeitpunkt gemäß § 95 Abs. 4 leg.cit. ausgeschüttet, dann gelten die Regeln des § 19 leg.cit. mit der Maßgabe, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttungen auch schon die KESt einzubehalten ist (siehe Einkommensteuerhandbuch, Einkommensteuergesetz 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen, Quantschnigg/Schuch, Tz. 6 zu § 95, S 1581).

Entgegen der auf Seite 2 der Berufungsschrift angeführten Rechtsmeinung von Mühlehner, KESt-Pflicht für Stückzinsen, RdW 1977, 746, ergibt sich aus § 95 Abs. 4 Z 3 leg.cit., dass auch Stückzinsen, welche im Gesetz als anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons umschrieben sind, dem Grunde nach der Kapitalertragsteuer unterliegen. Der für Zwecke der KESt maßgebliche Zeitpunkt des Zufließens dieser Kapitalerträge deckt sich mit dem Zufließen gemäß § 19 leg.cit. Die genannte Gesetzesbestimmung enthält die gesetzliche Fiktion, dass die Meldung von Umständen des Wegfalls der Steuerpflicht oder des Eintritts in die Steuerpflicht als Veräußerung gilt. Mit dieser Fiktion macht sich der Gesetzgeber die Technik der Stückzinsenabrechnung, bei der persönliche Steuerpflichten abgegrenzt

werden, für die Abgrenzung von Kapitalerträgen bei unterjährigem Wechsel von der Steuerpflicht in die Steuerbefreiung und umgekehrt zu Nutze. In § 95 Abs. 4 Z 3 leg.cit. wird durch den Klammerausdruck ("Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung") zwar primär der Wechsel zur Befreiung des § 94 Z 5 oder aus der Befreiung des § 94 Z 5 leg.cit. zur Steuerpflicht angesprochen, dies ist aber – entgegen der in der Berufungsschrift dargestellten Meinung von Schönstein – als beispielhaft erläuternd zu verstehen. Es muss wohl – wiederum entgegen den Ausführungen in der Berufungsschrift – jeder Vorgang des Eintrittes in und des Austritts aus der Steuerpflicht – auch etwa der Austritt aus und der Eintritt in die österreichische Besteuerungshoheit – in diesem Sinne behandelt werden, weiters auch die Entnahme des Wertpapiers oder des Kupons aus dem Depot. Überdies wird es für die Anwendung der Fiktion unmaßgeblich sein, wer die Meldung über die betreffenden Umstände erstattet. In diesem Sinne kann das Tatbestandsmerkmal der Meldung eher als ein "Kenntniserlangen" verstanden werden (siehe Einkommensteuerhandbuch, Einkommensteuergesetz 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen, Quantschnigg/Schuch, Tz. 9.2 und 9.3 zu § 95, S 1583 und 1584). Nach diesen Ausführungen bedarf es somit keiner formellen Meldung, wie in der Berufungsschrift behauptet.

Die Prüfung, inwieweit die sofortige Steuerpflicht von Kapitalerträgen auf Grund des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 unabhängig vom Zufluss gegen die gemeinschaftsrechtliche (Grund-)Freiheit des Kapitalverkehrs verstößt bzw. die genannte Gesetzesbestimmung als Ausnahmebestimmung auf ihre Verfassungskonformität und somit auf ihre sachliche Rechtfertigung zu hinterfragen ist, ist nicht Aufgabe der Abgabenbehörde bzw. ist auf die Behandlung derartiger Rechtsfragen bzw. Angelegenheiten durch die entsprechenden Höchstgerichte zu verweisen. Nach dem Legalitätsprinzip des Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Damit ist die gesamte Verwaltung aber auch an die gesetzlichen Bestimmungen gebunden. Im gegenständlichen Fall ist somit auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen des § 95 leg.cit. eine vom Finanzamt abweichende rechtliche Würdigung nicht zulässig."

In dem mit Schreiben vom 15. November 2000 fristgerecht ausgeführten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz begehrte die Bw. u.a. die Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO bis zur Entscheidung des EuGH über ein Ersuchen der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. Dezember 1999 um Vorabentscheidung hinsichtlich der Auslegung der Art. 56 und 58 EG. In Erwiderung der Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2000 führte die Bw. Weiters aus wie folgt:

"1. Es trifft zu, dass § 95 Abs. 4 EStG 1988 Regelungen enthält, wann die Kapitalerträge als zugeflossen gelten. Diese Sonderregelung gilt aber nach dem klaren Gesetzeswortlaut ausschließlich und abschließend für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer. Anders als es die Berufungsvorentscheidung sieht, enthält § 95 Abs. 4 EStG 1988 in der Tat eine abschließende Regelung. Dies ergibt sich schon allein aus der Systematik des EStG 1988, das in seinem 6. Teil den Steuerabzug vom Kapitalertrag in Form der so genannten Kapitalertragsteuer regelt. § 93 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass bei inländischen Kapitalerträgen, sowie bei im Inland bezogenen

Kapitalerträgen von Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben wird. § 95 Abs. 3 EStG 1988 regelt, wer zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet ist und konsequenterweise regelt der nachfolgende Abs. 4 des § 95 EStG 1988 abschließend, wann der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer abzuziehen hat, nämlich im "Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge" (Satz 1). Wenn dann unmittelbar daran anschließend festgelegt wird, wann die Kapitalerträge für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen gelten, erweisen nicht nur die aufgezeigten Einzelheiten des systematischen Aufbaus, sondern auch die Grundsätze der Logik, dass hiermit abschließend geregelt ist, wann der Zeitpunkt des Zufließens (Satz 1) gegeben ist.

Da der zum Abzug Verpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet (§ 95 Abs. 2 EStG 1988) und auch sonst von abgabenrechtlichen Pflichten betroffen ist (§ 140 BAO), müssen klar und unmissverständliche Regelungen gegeben sein. Ein argumentatives Ausweichen auf § 19 EStG 1988 verbietet sich letztlich aus denselben Gründen, mit denen der VfGH mit Erk. 15. 3. 2000, G 141-150/99, mit der Kapitalertragsteuer durchaus parallel textierte Bestimmungen im EStG 1988 zur Spekulationsertragsteuer als verfassungswidrig aufgehoben hat. Was dort hinsichtlich des Vorwurfs der Exzessivität nicht nur der Haftungsbestimmungen, sondern auch der Einbehaltungs- und Abfuhrbestimmungen galt, gilt hier gleichermaßen für eine Unsachlichkeit oder eine Unbestimmtheit (Art. 18 B-VG), die demzufolge das Schicksal der Einstufung als verfassungswidrig teilt.

2. ... In Zusammenhang mit dem in concreto vorliegenden Sachverhalt sind von besonderer Bedeutung die Ausführungen Lechners (aaO 176 f), wonach "eine vorgezogene Besteuerung, bei der die tatsächliche Realisierung oft erst in sehr weiter Ferne liegt und für die in der Regel auch keine Liquidität vorhanden ist", "nicht rechtfertigbar und unverhältnismäßig ist".

Das ist für Nullkuponanleihen mit – wie hier – (jahrzehnte)langer Restlaufzeit geradezu typisch.

Wir zitieren weiters Lechner aaO 177:

"Ähnlich wie bei Beteiligungen, bei denen der tatsächliche Realisierungszeitpunkt meist weit in der Zukunft liegt, kann auch bei Forderungswertpapieren der tatsächliche Zufluss von Kapitalerträgen oft erst viele Jahre oder gar Jahrzehnte nach dem auf den Wegzug fingierten (vorverlegten) Zuflusszeitpunkt liegen. Man denke nur an langfristige Nullkuponanleihen, wie etwa bestimmte US-amerikanische Government-Zero-Bonds, bei denen Laufzeiten von bis zu 30 Jahren keine Seltenheit sind.

Erwirbt nun ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zum Beispiel eine 30jährige Nullkuponanleihe bei Emission und hält sie auf inländischem Bankdepot, so bewirkt ein Wegzug nach zB 10 Jahren, dass die Stückzinsen für 10 Jahre sofort versteuert werden müssen, obwohl diese Zinsen dem Steuerpflichtigen tatsächlich erst nach weiteren 20 Jahren zufließen."

3. Die Berufungsvorentscheidung überträgt die Rechtsfolge eines Wegzugs auf den vorliegenden Fall, obwohl der Kunde nicht ins Ausland verzogen und (weiterhin) im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist.

4. Die Gleichsetzung einer "Meldung" des Eintritts von Umständen (hier: der Depotentnahme) mit einem "Kenntnis Erlangen" (auf welche Art immer) widerspricht nicht nur dem Gesetzestext, sondern auch den allgemein anerkannten Auslegungsregeln. Zu § 12a MRG nF judiziert der OGH in ständiger Judikatur (zuletzt EvBl 2000/177), dass

es auf die förmliche Meldung durch den Mieter und nicht auf die Kenntniserlangung durch den Vermieter (etwa durch Zeitungsnachrichten) ankommt.

Beweis: KV, Prokurist, uu. Adresse"

In Folge des Berufungsverfahrens erfolgte bei der Bw. eine Kapitalertragsteuernachschau zu GBp.Nr. In der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 23. Juli 2001 wurde u.a. zu Punkt 1.) Vorlageantrag vom 15. November 2000 u.a. wie folgt festgehalten (der in *Kursiv* gehaltene Text in wortwörtlicher Wiedergabe):

"Laut Angabe der geprüften Bank orderte ein Kunde in der" Bw. " -Filiale in Wien, ..., am 16. Juli 1998 DM-Anleihen und zwischen 3. August 1998 und 5. Oktober 1999 mehrmals Nullkuponanleihen der" BGI, "wobei er regelmäßig, gleichzeitig mit Kaufauftrag, die Ausfolgung in effektiven Stücken beantragte." In Folge seien die Anleihen der BGI dem Kunden ausgehändigt worden. In Zusammenhang mit dem Erwerb der Anleihen sei eine Kapitalertragsteuergutschrift im Sinne des Abschnittes 4.3. Abs. 2 in Verbindung mit Abschnitt 4.5. Abs. 2 des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen Z 14 0602/1-IV/14/93 vom 12. Februar 1993 vorgenommen worden. "Die derart – unter Annahme einer linearen Verzinsung – ermittelten KEST-Gutschriften iHv insges. 54.889.050,99 S hat die" Bw. "beim Finanzamt Innsbruck geltend gemacht. Wären die KEST-Gutschriften nach der finanzmathematischen Methode ermittelt worden, würde lediglich ein Betrag iHv 15.340.095 S zur Anrechnung gelangen."

Die von der Bw. ermittelte *"Steuer wurde nach der linearen Methode jeweils für den Zeitraum zwischen Emission des Wertpapiers und der körperlichen Übergabe (lt. Übernahmebestätigung)"* laut obiger beim Finanzamt eingereichten Aufstellung übermittelt.

"Aufgrund der Ermittlungen der Bp ergeben sich bezüglich der obigen Aufstellung folgende Änderungen: Die am 11.8.1999 erworbenen Nullkuponanleihen im Nominale von 14.000.000 USD wurden lt. unterfertigter Übernahmebestätigung des Kunden nicht am 30.8.99, sondern am 7.9.99 übernommen, wodurch sich eine entsprechende Änderung der KEST-Abfuhr ergibt. Ebenso wurden die am 5.10.99 erworbenen Anteile nicht am 20.10.99, sondern am 28.10.99 übernommen." Die fiktive KeSt bei Übernahme durch den Kunden würde sohin 55.706.368,23 S betragen.

Nach der finanzmathematischen Methode würden sich die KeSt-Nachforderungen zum Übernahmezeitpunkt auf 15.641.031,00 S belaufen (progressive Berechnung).

Zusammenfassende Darstellung des TZ 1.) der Niederschrift über die Nachschau vom 23. Juli 2001:

Kauf-Datum	Währung	Nominale	Dem Kunden gebuchte KEST bei Kauf		Übernahme-Datum	Fiktive KEST bei Übernahme durch Kunden	
			It. linearer Berechnung bei Kauf der Bank	KEST-Gutschriften bei Kauf nach finanzmath. Berechnung lt. Bp		linear ber. ATS	KEST bei Übernahme durch Kunden progressiv ber. ATS
16.07.1998	DM	30.000,00	10.831,45	6.076,00	29.07.1998	10.904,87	6.125,00
03.08.1998	USD	2.000.000,00	1.078.091,89	345.961,00	10.09.1998	1.097.753,43	353.949,00
30.11.1998	USD	4.000.000,00	2.183.944,85	711.452,00	05.01.1999	2.219.566,94	726.312,00
18.12.1998	USD	4.100.000,00	2.186.709,87	714.001,00	27.05.1999	2.347.393,36	782.259,00
20.01.1999	USD	6.300.000,00	3.477.659,06	1.106.536,00	03.02.1999	3.498.248,23	1.114.946,00
03.03.1999	USD	6.000.000,00	3.597.975,13	1.014.045,00	25.03.1999	3.633.331,35	1.026.903,00
30.03.1999	USD	8.500.000,00	5.180.574,89	1.452.741,00	23.06.1999	5.370.347,84	1.522.066,00
04.05.1999	USD	5.000.000,00	3.163.423,62	851.807,00	27.05.1999	3.195.060,74	862.866,00
21.06.1999	USD	6.000.000,00	3.953.812,50	1.028.096,00	27.07.1999	4.014.464,05	1.048.692,00
01.07.1999	USD	8.000.000,00	5.317.857,55	1.372.272,00	03.08.1999	5.390.061,94	1.396.618,00
11.08.1999	USD	14.000.000,00	9.114.655,39	2.548.920,00	07.09.1999	9.213.529,22	2.585.166,00
20.09.1999	USD	15.000.000,00	10.310.215,48	2.685.003,00	30.09.1999	10.352.543,33	2.699.483,00
05.10.1999	USD	8.000.000,00	5.313.299,31	1.503.185,00	28.10.1999	5.363.162,93	1.521.771,00
			54.889.050,99	15.340.095,00			55.706.368,23
							15.641.031,00

(Ergänzend wird festgehalten, dass in obiger Niederschrift auf Grund eines Rechenfehlers die "KEST bei Übernahme durch Kunden progressiv berechnet" fälschlicherweise mit dem Betrag von 15.641.031,00 S an statt 15.647.156,00 S angeführt wird.)

In Punkt 2 und 3 der gegenständlichen Niederschrift weist die Bp Differenzen zum einen auf Grund unterschiedlicher Berechnungsmethoden der KeSt-Gutschriften anlässlich des Erwerbes von Nullkuponanleihen durch Kunden (zusätzlich zu Punkt 1) sowie zum anderen buchhalterische Differenzen aus wie folgt:

"Punkt 2.) Kest +/- aus Differenz zw. linearer und finanzmathem. Berechnung bei Gutschrift f. Stückzinsen i.Z.m. Nullkuponanleihen

Jul.98	155.962,82	Mai.99	90.373,00
Aug.98	88.660,00	Nov.99	34.890,00
Okt.98	26.255,00		125.263,00
	270.877,82		

"Als Basis für die KEST-Gutschriften wurde von der Bp der anteilige Zinsertrag nach der finanzmathematischen Methode anstelle der linearen Methode ermittelt."

Punkt 3.) KEST +/- wegen buchhalterischen Differenzen

Aug.98	- 371.106,37	Jän.99	748.438,61
		Feb.99	14.211.076,02
		Mär.99	- 14.105.597,12
		Mai.99	535.357,84
		Jul.99	- 3.853.127,53
		Aug.99	304.603,00
		Okt.99	- 6.515,80
		Nov.99	37.516,07
Summe 98	- 371.106,37	Summe 99	- 2.128.248,91

Die Bw. replizierte zu obigen Feststellungen in ihren Schreiben vom 23. Juli und 27. September 2001 u.a. wie nachfolgend zusammengefasst, sie habe mit der KeSt-Gutschrift

beim Erwerb lediglich den gesetzlichen Vorgaben Rechnung getragen, da die Wiener Filiale für die vom Kunden geordneten Wertpapiere ohne Zweifel eine kuponanzahlende Stelle dargestellt habe. Im Falle der Veräußerung der Anleihen durch den Kunden wäre damit auf Basis der Verwaltungspraxis von der KeSt-Pflicht des anteiligen Ertrags auszugehen gewesen. Der Umstand, dass ein Zufluss von Erträgen während des Bestehens der kuponanzahlenden Stelle nicht erfolgt sei, könne aber nicht rückwirkend zum "Entfall" hinsichtlich der Zuflussproblematik der kuponanzahlenden Stelle führen. Weiters seien auch die gewährte KeSt-Gutschriften auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Die erstmals in der BMF-Erledigung vom 23. August 2000 (RdW 2000, 696) vertretene und nunmehr auch in die EStR 2000 (Rz 7767) aufgenommene Verpflichtung zu einer finanzmathematischen Berechnung der KeSt lasse sich nicht zwingend aus dem Gesetz ableiten. Vielmehr entspreche die von Bankenseite jahrelang gehandhabte lineare Berechnung – wie Schönstein gezeigt habe (SWK 2001/14 S 405=573) – viel eher sowohl der Absicht des Gesetzgebers als auch der im Gesetz zum Ausdruck kommenden Systematik. Ebenso habe sowohl die Verwaltungspraxis in der Vergangenheit (vgl. KeSt-Richtlinien Punkt 5.2 Abs. 6; Einzelerledigung des BMF vom 23. Juli 1996) als auch Fachautoren aus dem Kreise der Finanzverwaltung (siehe Quantschnigg/Schuch, Beispiel zu § 95 Tz 9.4) wiederholt die lineare Berechnung für zulässig erklärt. Eine Änderung der Beurteilung für in der Vergangenheit gelegene Zeiträume wäre darüber hinaus auch im Hinblick auf Treu und Glauben nicht zu halten. Die in der Niederschrift vorgenommenen Berechnungen der "fiktiven KeSt" würden Weiters in Missachtung der EStR 2000 Rz 6187 sowie des darin zitierten VwGH-Erkenntnisses contra legem einen Zufluss bei der "Übernahme durch Kunden" fingieren und seien in keiner Weise nachvollziehbar. Wenn ex lege ein tatsächlich erfolgter Wertpapierverkauf keinen Zufluss vor dem Laufzeitende bewirke, dann könne auch eine von der Abgabenbehörde offensichtlich unterstellte Fiktion des Wertpapierverkaufes bei "Übernahme durch Kunden" keinen steuerlichen Zufluss im Sinne des § 19 EStG auslösen. Eine Kapitalertragsteuerpflicht bei Entnahme wäre darüber hinaus auch rechtswidrig, da die sofortige und unabhängig vom tatsächlichen Zufluss eintretende Steuerpflicht von Kapitalerträgen aufgrund des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG diesfalls nämlich einen Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheit des Kapitalverkehrs darstellen würde. Im Schreiben vom 24. Jänner 2002 nahm die Bw. zu den Feststellungen der Bp. zu Punkt 4 der Niederschrift über die KeSt-Nachschaubetreffend BRB-Anleihen Stellung, die jedoch das Jahr 2000 betreffen und sohin nicht Gegenstand der Berufungsentscheidung sind. Nachdem der EuGH die Behandlung des obigen Vorabentscheidungsersuchens der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland abgelehnt hatte, begehrte die Bw. im Schreiben vom

4. November 2002 die alsbaldige Erledigung des gegenständlichen Berufungsverfahrens. Des Weiteren führte sie hierin ua. aus, sie habe die in den als Richtlinien (!) bezeichneten Erläßen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung der Selbstberechnung von Abgaben (KeSt) in ihrer Kapitalertragsteuer-Anmeldung (Formular Ka 1) zugrunde gelegt und dabei die einzige vom BMF in den Richtlinien (!) zur Erhebung der Kapitalertragsteuer (BMF 12. Februar 1993, GZ. 14 0602/1-IV/14/93) im Punkt 5.1. Abs. 1 kundgemachte Formel verwendet. Gemäß § 117 BAO dürfe nunmehr die spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf einen Änderungserlass des Bundesministeriums für Finanzen (BMF vom 12. Juni 2001, GZ 14 0502/2-IV/14/01) stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden. Das BMF schreibe in seiner Richtlinie (!) wörtlich: Ein Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 erfolgt erst bei Tilgung am Ende der Laufzeit (VwGH 5. Juli 1994, 91/14/0064). Wird die Nullkuponanleihe verkauft, liegen Kapitaleinkünfte vor, die "jedoch erst im Zeitpunkt der Einlösung (Laufzeitende) als zugeflossen im Sinne des § 19 gelten (EStR 2000 RZ 6187 idF vor dem 12. Juni 2001).

Mit Erklärung vom 20. November 2001 trat X der gegenständlichen Berufung (dem Vorlageantrag) der Bw. vom 3. Februar 2000 wegen Zahlungs- und Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 257 BAO bei. Zur Begründung der Beitrittsberechtigung verwies X darauf, dass er der gesetzlich vorgesehene Steuerschuldner der KeSt wäre, wenn diese berechtigterweise zur Vorschreibung gelangen würde. X schloss sich in dem Schreiben dem Vorbringen und den Anträgen der Bw. vollinhaltlich an. Die Bw. sowie die Abgabenbehörde wurden mit Schreiben vom 27. Mai 2003 bzw. persönlich am 6. Juni 2003 vom Beitritt zur Berufung durch X in Kenntnis gesetzt, wogegen von beiden Parteien keine Einwendungen erhoben wurden (ua. mit Schreiben vom 13. Juni 2003). Zu der Ankündigung des UFS vom 17. Juni 2003, die anlässlich der Nachschau gemäß § 144 BAO zu GBp.Nr. getroffenen Feststellungen (Punkt 1 bis Punkt 3 der Niederschrift) würden in die gegenständliche Berufsentscheidung mit einbezogen werden, soweit diese die Berufungsjahre 1998 und 1999 betreffen würden, verwies die Bw. in ihren Schreiben vom 30. Juni und 10. Juli 2003 auf ihre Schriftsätze vom 27. September 2001, 24. Jänner 2002 sowie 4. November 2002. Die buchhalterischen Differenzen (Fehler bei der Währungsumrechnung, Fehler bei der Zuordnung zu den einzelnen Monaten und Fehler bei der Berechnung der KeSt) seien von der Bp. mit der Buchhaltung der Bw. abgeklärt worden und würden eine KeSt-Gutschrift der Bw. in Höhe von 371.106,37 S für 1998 und 2.128.248,91 S für 1999 ergeben.

In nachfolgender Aufstellung stellte das Finanzamt die in Punkt 2.) der Niederschrift über die gegenständliche Nachschau ausgewiesenen KeSt-Differenzen auf Grund unterschiedlicher Berechnungsmethoden detailliert dar und berichtigte hierin die auf Grund eines Versehens des Betriebsprüfers zum Teil unrichtig berechneten Werte (im Juli 1998 an Stelle von 155.962,82 S nunmehr 132.962,00 S sowie im Mai 1999 an Stelle von 90.373,00 S nunmehr 66.834,00 S):

Beleg Nr	abgerechnet am	WP Bezeichnung	J a h r		KESt-Betrag bei Kauf gutgeschrieben in ATS (berechnet linear)	KESt-Betrag berechnet nach finanzmathemat. Methode in ATS	Differenzen in ATS
			Kaufpreis der Anleihe in Fremd- währung ZAR vor Anrechnung KESt	Kaufpreis der Anleihe in ATS vor Anrechnung KESt			
711274	30.07.1998	BAAG	144.250,00	305.810,00	25.852,00	13.575,00	12.277,00
711780	12.08.1998	BAAG	271.000,00	552.840,00	50.999,00	26.842,00	24.158,00
711715	11.08.1998	FEC	76.500,00	158.355,00	24.425,00	5.784,00	18.641,00
711275	30.07.1998	FEC	77.500,00	161.200,00	23.814,00	5.628,00	18.186,00
711714	11.08.1998	SVK	155.000,00	320.850,00	58.662,00	12.801,00	45.861,00
711276	30.07.1998	SVK	75.000,00	156.000,00	28.734,00	6.257,00	22.477,00
714115	06.10.1998	WZM	67.000,00	131.320,00	34.138,00	7.883,00	26.255,00
710546	15.07.1998	WZM	117.000,00	248.625,00	68.370,00	9.957,00	58.413,00
710193	10.07.1998	WZM	42.500,00	86.700,00	24.972,00	3.633,00	21.339,00
Summe:					339.966,00	92.360,00	247.607,00
			J a h r				
			Kaufpreis der Anleihe in Fremd- währung ZAR vor Anrechnung KESt	Kaufpreis der Anleihe in ATS vor Anrechnung KESt			
920373	18.11.1999	EBRD	82.000,00	180.824,52	45.500,00	10.610,00	34.890,00
907819	05.05.1999	EBRD	121.400,00	266.427,00	48.773,00	10.582,00	38.191,00
907814	05.05.1999	EBRD	46.050,00	101.062,52	36.580,00	7.937,00	28.643,00
Summe:					130.853,00	29.129,00	101.724,00

Die Bw. äußerte sich zu obiger Aufstellung (als Beilage ad a) zum Schreiben) sowie zu einer weiteren Gegenüberstellung der "Kurswerte zum Zeitpunkt des Erwerbes der Nullkuponanleihen in Relation zu dessen Nominalwert" der streitgegenständlichen Nullkuponanleihen (als Beilage ad b) zum Schreiben) – beides der Bw. mit Vorhalt vom 31. Juli 2003 übermittelt - nicht. Mit Schreiben vom 29. August 2003 wurde X der seit seinem Beitritt ergangene Schriftverkehr und Akteninhalt zur Kenntnis gebracht. In seiner Stellungnahme hiez zu führte X (vgl. Schreiben vom 8. September 2003) aus, das Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien vertrete im Zusammenhang mit dem KeSt-Abzug die Rechtsansicht, dass dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer vom Betriebsfinanzamt des zum Abzug Verpflichteten zwingend vorzuschreiben sei, weil der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe. Aus dem bisherigen Schriftverkehr könne keine Auseinandersetzung des UFS mit dem Finanzamt von X erkannt werden, das die zur Abgabenbehörde erster Instanz des zum Abzug Verpflichteten konträre Rechtsansicht vertrete.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist vorerst strittig, ob die Entnahme von ausländischen Forderungswertpapieren (Nullkuponanleihen) aus einer inländischen kuponauszahlenden Stelle bzw. einem Bankdepot eine Veräußerung im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 darstellt und als solche eine Kapitalertragsteuerpflicht begründet. Die Berufungswerberin ging ursprünglich in ihrem Schreiben vom 27. Oktober 1999 von einer derartigen gesetzlichen Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug für die anteiligen Erträge aus, um diese jedoch wiederum anschließend in ihrer Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 15. Dezember 1999 zu verneinen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt die Erhebung der Einkommensteuer bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer). Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind im Inland bezogen, wenn sich die kuponauszahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988) im Inland befindet (§ 93 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten, der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug der Kapitalertragsteuer bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3 leg.cit.) ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 die kuponauszahlende Stelle verpflichtet, das ist das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt bzw. der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt (§ 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen im Zeitpunkt der Fälligkeit und im Zeitpunkt des Zufließens (§ 19) anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons. Die Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), oder die Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz gilt als Veräußerung (§ 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988).

Der zum Abzug Verpflichtete hat bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 EStG 1988 die in einem Kalendermonat einbehaltenen Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge spätestens am 15. Tag nach Ablauf des folgenden Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen (§ 96 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Dem Empfänger der Kapitalerträge kann die Kapitalertragsteuer nur ausnahmsweise in den in § 95 Abs. 5 EStG 1988 genannten Fällen vorgeschrieben werden. Werden Kapitalerträge rückgängig gemacht, dann sind gemäß § 95 Abs. 6 EStG 1988 von dem zum Abzug Verpflichteten die entsprechenden Beträge an Kapitalertragsteuer gutzuschreiben. Die gutgeschriebene Kapitalertragsteuer darf die von den rückgängig gemachten Kapitalerträgen erhobene oder zu erhebende Kapitalertragsteuer nicht übersteigen.

Kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte sind auch Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert eines Wertpapiers und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungswert, wenn diese 2 % des Wertpapiernominales übersteigen (§ 27 Abs. 2 Z 2 in Verbindung mit § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988). Im Falle des vorzeitigen Rückkaufes tritt an die Stelle des Einlösungswertes der Rückkaufpreis.

Ein Zero Bond (Nullkuponanleihe) stellt eine Anleiheform dar, die eine Nominalverzinsung von Null aufweist. Anstatt der jährlichen Zinszahlungen fällt der gesamte Zahlungsstrom, bestehend aus Kapitaltilgung und Zinserträgen, am Ende der Laufzeit an. Die gesamte Verzinsung kommt in der begebenen Anleihe in einem hohen Disagio zum Ausdruck, wobei das Nominale mit einem laufzeitadäquaten Kapitalmarktzins abgezinst wird (Moritz, Zur Kapitalertragsteuer bei Zero Bonds, SWK 2001 S 361, mit Verweis auf Schiestl, Nullkuponanleihen in Österreich, ÖBA 1991, 114). Kursveränderungen während der Laufzeit resultieren einerseits aus dem Zinsenzuwachs (= zeitabhängiger Anteil des Unterschiedsbetrages zwischen Ausgabewert und Einlösewert) und andererseits aus Kursschwankungen (bedingt durch Veränderungen des marktüblichen Zinsniveaus und/oder der Schuldnerbonität). Kapital(Zins-)erträge fallen grundsätzlich erst am Laufzeitende bzw. bei vorzeitiger Einlösung des Wertpapiers an. Wird eine Nullkuponanleihe jedoch vor Laufzeitende veräußert, so werden in der Regel im Kaufpreis auch anteilige Kapitalerträge abgegolten.

Die Verwaltungspraxis geht davon aus, dass bei einem vorzeitigen Verkauf für diesen zeitanteiligen Kapitalertrag des Veräußerers im Zeitpunkt der Veräußerung Kapitalertragsteuerpflicht besteht (Punkt 4.5 Abs. 2 der Richtlinien zur Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen aus Einlagen und Forderungswertpapieren, AÖF Nr. 158/1993, im folgenden kurz KeSt-Richtlinien 1993; Rz 7767 der Einkommensteuerrichtlinien

2000, im folgenden kurz EStR 2000). Beim Erwerber der Nullkuponanleihe werden die vom Veräußerer verrechneten anteiligen Kapitalerträge (Stückzinsen) in der Verwaltungspraxis als (vorweg) rückgängig gemachter Kapitalertrag angesehen; dies ergebe sich daraus, dass der zur Kuponfälligkeit erhaltene volle Kapitalertrag durch die Bezahlung der bisher angefallenen Zinsen (die Bezahlung der Stückzinsen) vorbelastet sei. Der Erwerber erhält daher bereits beim Kauf der Anleihe eine auf die Stückzinsen entfallende Kapitalertragsteuergutschrift (Punkt 4.6. Abs. 3 der KeSt-Richtlinien 1993, EStR 2000 Rz 7759). Da am Ende der Laufzeit der Nullkuponanleihe Kapitalertragsteuer für den gesamten Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabepreis und Einlösungswert anfällt, soll durch diese Gutschrift erreicht werden, dass die Steuerbelastung nur den Kapitalerträgen jenes Zeitraumes entspricht, in dem ein Steuerpflichtiger die Nullkuponanleihe auch tatsächlich gehalten hat.

Die gesetzliche Fiktion der Veräußerung des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 knüpft an die Meldung von Umständen an, welche die Abzugspflicht beenden oder begründen. Unbestritten ist, dass die Beendigung einer kuponauszahlenden Stelle im Inland als ein solcher Umstand anzusehen ist. Die kuponauszahlende Stelle wird begründet, indem ein inländisches Kreditinstitut das Forderungswertpapier oder den Zinskupon verwahrt oder verwaltet (und dementsprechend das Kreditinstitut die Kapitalerträge an den Investor auszahlt oder gutschreibt; Doralt, Einkommensteuergesetz, Band II, Tz 9 zu § 95). Entgegen der Ansicht von Marschner in "Depotentnahmen sind nicht KeSt-pflichtig" (ÖStZ 2002/381) muss dem gemäß die Entnahme des Wertpapiers aus dem Depot dieses Kreditinstitutes als Beendigung seiner Stellung als kuponauszahlende Stelle - bezogen auf das entnommene Wertpapier - gesehen werden. Zwar setzt das Entstehen einer Kapitalertragsteuerpflicht nicht notwendig voraus, dass das Wertpapier auf einem inländischen Depot hinterlegt ist, weil der Begriff der kuponauszahlenden Stelle allein durch das Kriterium der Auszahlung von Kapitalerträgen charakterisiert ist (§ 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988). Das Gesetz fingiert aber eine Veräußerung des Wertpapiers bei der Meldung von Umständen, die eine Änderung der Grundlagen für den Steuerabzug bewirken. Da die Abzugspflicht für die Kapitalertragsteuer bei Anleihen ausländischer Emittenten durch Wegfall einer kuponauszahlenden Stelle beendet wird, stellt auch die Entnahme eines (endfälligen) Wertpapiers (einer ausländischen Nullkuponanleihe) aus dem Depot der (inländischen) Bank einen solchen Umstand dar (so im Ergebnis auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Band II, Tz 39 zu § 95; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 9.3 zu § 95; Jann, Kapitalertragsteuer und Endbesteuerung bei Genußrechten, 149). Denn mit Beendigung der Depotführung ist das (inländische) Kreditinstitut nicht mehr in der Lage, die Gutschrift bzw. Auszahlung von Kapitalerträgen aus

diesem Wertpapier und die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer wahrzunehmen. Der weitere Verbleib des Wertpapiers entzieht sich jeglicher Kontrolle. Dass es dem Inhaber unbenommen bleibt, die Anleihe am Ende der Laufzeit bei eben jenem Kreditinstitut einzulösen, aus dessen Depot sie zuvor entnommen worden ist, ändert nichts daran, dass dessen Status als kuponauszahlende Stelle mit der Entnahme endete (und bei Einlösung der Anleihe allenfalls neu begründet wird). Das Tatbestandsmerkmal der "Meldung" kann im Sinne eines bloßen "Kenntniserlangens" durch die depotführende Bank verstanden werden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 9.3 zu § 95) und ist bei der Entnahme von Wertpapieren aus dem Bankdepot naturgemäß erfüllt. Mangels Relevanz im Bereich des Steuerrechtes vermag daran auch nichts der Verweis der Bw. auf eine Judikatur des OGH zum § 12a Mietrechtgesetz etwas zu ändern.

Anzufügen ist noch, dass sich die von der Bw. vertretene Rechtsansicht im Schreiben vom 2. März 2000, der Depotwechsel begründe für sich keine Kapitalertragsteuerpflicht, weder in den KeSt-Richtlinien 1993 noch in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 findet. Danach sollen lediglich im Falle der bloßen Übertragung eines Forderungswertpapiers vom Depot eines inländischen Kreditinstitutes auf das Depot eines anderen inländischen Kreditinstitutes bei gleich bleibendem KeSt-Status nicht die Rechtsfolgen einer Veräußerung eintreten (Punkt 4.4 Abs. 4 der KeSt-Richtlinien 1993; EstR 2000 Rz 7764), weil sich dadurch die Grundlagen für den Steuerabzug nicht ändern. Dass etwa ein solcher - bei der physischen Entnahme von Wertpapieren aus dem Bankdepot nicht wahrscheinlicher - Sachverhalt vorläge, hat die Bw. nicht vorgebracht. Jedenfalls wäre es aber in Kenntnis der Richtlinien an ihr gelegen, im Falle eines bloßen Depotwechsels zu einer anderen inländischen Bank den jeweiligen Kunden entsprechende Nachweise abzuverlangen.

Zum Verweis der Bw. auf die Ausführungen von Schönstein, SWK 1988 A I 318, ist zu bemerken, dass die dem Artikel zugrunde liegende (damalige) Fassung des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG im Klammerausdruck des Paragraphens nur die Befreiungserklärung und deren Widerruf angeführt hat. Mit der Novelle BGBl 1993/12 wurde jedoch der Begriff "insbesondere" in den Klammerausdruck eingefügt. Nach den Erläuternden Bemerkungen (vgl. 811 BlgNr XVIII. GP) sollte damit verdeutlicht werden, dass die Begründung der Abzugspflicht in Ausnahmefällen auch aus anderen Gründen als dem Widerruf der Befreiungserklärung denkbar sei (zB Wechsel in der persönlichen Steuerpflicht). Nach dem Gesetzeszweck kann sohin für den Referenten kein Zweifel an der Einbeziehung anderer Formen der Beendigung der

Abzugspflicht in die Veräußerungsfiktion bestehen, weshalb die Auffassung von Schönstein auf Grund der vorliegenden Gesetzesänderung nicht mehr vertretbar erscheint.

Liegt demnach bei der Entnahme von Nullkuponanleihen aus dem Depot der Bw. eine (fiktive) Veräußerung im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 vor, so bleibt noch zu klären, ob zum Zeitpunkt ("anlässlich") der Veräußerung ein Zufluss von Kapitalerträgen stattfindet. Nach Ansicht von Doralt (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Band II, Tz 31f zu § 95, 2002) ist der Steuerabzug bei Stückzinsen in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die Kapitalerträge nach § 19 EStG zufließen. Die Kapitalertragsteuer auf Stückzinsen besteuert die "angesammelten" Zinsansprüche des Veräußerers, die noch nicht der KeSt unterlegen sind. Die kuponauszahlende Stelle (Kreditinstitut) hat für die verrechneten Stückzinsen beim Veräußerer KeSt anzulasten. Wird ein Kapitalertrag in Form von à-conto-Zahlungen schon vor dem Zuflusszeitpunkt gemäß § 95 Abs. 4 EStG ausgeschüttet, dann gelten die Regeln des § 19 EStG mit der Maßgabe, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttung auch schon die Kapitalertragsteuer einzubehalten ist (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 5 zu § 95, 1993).

In dem von der Bw. zitierten Erkenntnis vom 5.7.1994, 91/14/0064, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Fall der Veräußerung einer echten stillen Beteiligung die Auffassung vertreten, dass die vom Erwerber mit dem Kaufpreis abgelösten Gewinnanteile dem Veräußerer nicht mit Erhalt des Kaufpreises (als Surrogatzahlung für die Kapitalerträge), sondern erst in jenem Zeitpunkt zufließen, in dem der Inhaber des Handelsgewerbes die Gewinnausschüttung (an den Erwerber) vornimmt. In der Kaufvereinbarung sei nämlich hinsichtlich der Kapitalerträge eine Vorausverfügung des Veräußerers zu Gunsten des Erwerbers der Beteiligung gelegen. Einnahmen aus der Abtretung von Forderungen auf den Kapitalertrag sind nach dieser Rechtsprechung keine Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 1 EStG 1988 (Zorn, Einkünftezurechnung bei Abtretung einer stillen Beteiligung, RdW 1994, 290; Aktuelle einkommensteuerliche Probleme im Bereich der Kapitalveranlagungen, ÖStZ 2003, 164). In der Literatur ist die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zum Teil auch auf Kritik gestoßen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Band I, Tz 21 zu § 19; Mühlehner, KeSt-Pflicht für Stückzinsen?, RdW 1997, 746). Nach Zorn, aaO, wird allerdings der Begriff "Kapitalertrag" im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 (für Zwecke der Erhebung der Kapitalertragsteuer) weiter zu verstehen sein als der Kapitalertrag im Sinne des § 27 EStG (ÖStZ 2003, 166). Aus Praktikabilitätsgründen müsse die Kapitalertragsteuer bei den

Stückzinsen anknüpfen, weil die Beziehung des Veräußerers zur kuponauszahlenden Stelle mit der Veräußerung des Wertpapiers beendet ist (RdW 1994, 292).

Dieser Ansicht wird zu folgen sein. Sie hat auch den Wortlaut des § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 für sich, dem zufolge als kuponauszahlende Stelle jenes Kreditinstitut in Betracht kommt, das anteilige Kapitalerträge "anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers" auszahlt. Der Verweis des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 auf die Zuflussgrundsätze des § 19 ist demnach so zu verstehen, dass im Falle der Veräußerung des Wertpapiers die (anteiligen) Kapitalerträge - für Zwecke des KeSt-Abzuges - mit der Kaufpreiszahlung als zugeflossen gelten; in den Fällen der vom Gesetz fingierten Veräußerung ist auch ein solcher Zahlungsfluss nicht erforderlich. Die von der Bw. zitierten Ausführungen von Lechner (in Private Wohnsitznahme und Kapitalverkehrsfreiheit, in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, 176f, 2000) sowie die aus dem VwGH-Erkenntnis vom 5.7.1994 abgeleitete Interpretation der Bw., der zufolge eine KeSt-Pflicht für Kapitalerträge aus Nullkuponanleihen erst bei der Einlösung der Wertpapiere eintreten könnte, würde nicht nur der Bestimmung des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 jeglichen Anwendungsbereich nehmen; konsequent weiter gedacht dürfte diese Rechtsansicht auch die im angefochtenen Bescheid gewährten KeSt-Gutschriften bei Erwerb der Anleihen nicht mehr zulassen, weil rückgängig gemachte (anteilige) Kapitalerträge beim Erwerb einer Anleihe nicht denkbar sind, wenn der gesamte Kapitalertrag (der Anteil des Veräußerers und jener des Erwerbers) erst mit der Einlösung anfällt. Im Ergebnis wäre daraus für die Bw. nichts gewonnen.

An dieser Rechtsansicht vermag auch nichts der Verweis der Bw. auf die EStR 2000 Rz 6187 idF vor dem 12. Juni 2001, der zu Folge bei einem vorzeitigen Verkauf einer Nullkuponanleihe die Kapitaleinkünfte erst im Zeitpunkt der Einlösung (Laufzeitende) als zugeflossen im Sinne des § 19 EStG gelten würden, etwas zu ändern. Eine Zufluss-Fiktion erst im Zeitpunkt der Einlösung erachtet der Referent auf Grund obiger Ausführungen für unzulässig. Weiters wird vermerkt, dass die von der Bw. zitierte Aussage in den EStR 2000 Rz 6187 in der geltenden Fassung (AÖF Nr. 2001/45) nicht mehr enthalten ist.

Wenn nunmehr die Bw. hinsichtlich der EStR 2000 Rz 6187 idF vor dem 12. Juni 2001 auf die Schutzwirkung des § 117 BAO verweist, ist wie folgt zu bemerken: Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabentrachtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der

Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf gemäß § 117 BAO in der Fassung des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes, BGBl. I Nr. 97/2002, eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden. Diese Bestimmung ist mit 26. Juni 2002 in Kraft getreten.

Der Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 8. November 2000, GZ. 06 0104/9-IV/6/00 (Einkommensteuerrichtlinien 2000), - und somit die oben festgehaltenen Ausführungen unter Rz 6187 zur Nullkuponanleihe - ist am 21. Dezember 2000 veröffentlicht worden (AÖF Nr. 232/2000) und lösten die KeSt-Richtlinien 1993 ab. Die dem Bescheid zugrundeliegenden Schreiben der Bw. wurden entweder persönlich am 28. Oktober (Schreiben vom 27. Oktober 1999) und am 15. Dezember 1999 (Schreiben vom selben Tag) oder per Fax am 22. November 1999 (Schreiben vom selben Tag) bei der Abgabenbehörde eingebracht. Die KeSt-Anmeldung für Oktober 1999 langte am 15. Dezember 1999, jene für Juli 1998 am 17. September 1998, jene für August 1998 am 19. Oktober 1998, jene für Oktober 1998 am 15. Dezember 1998, jene für Mai 1999 am 19. Juli 1999 sowie jene für November 1999 am 17. Jänner 2000 beim Finanzamt ein. Im Zeitpunkt der Selbstberechnungen der gegenständlichen Kapitalertragsteuergutschriften durch die Bw. sowie im Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides standen damit die KeSt-Richtlinien 1993 noch in Geltung, welche eine Kapitalertragspflicht zum Zeitpunkt der Veräußerung vorgaben (vgl. Punkt 4.5. Abs. 2). Die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Rechtsauffassung der Behörde entsprach damit den zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bzw. der KeSt-Anmeldungen in Geltung stehenden KeSt-Richtlinien 1993, sodass entgegen der Ansicht der Bw. kein Anwendungsfall des § 117 BAO gegeben ist. Eine spätere Änderung der Rechtsauslegung zum Nachteil der Partei liegt nämlich nicht vor, wenn im Zeitpunkt der KeSt-Anmeldung in einer Richtlinie jene von der Behörde vertretene Rechtsauffassung bereits kund gemacht war, die auch dann dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegt wurde (im vorliegenden Fall würde die Richtlinien-Aussage idF vor dem 12. Juni 2001 auch vielmehr eine spätere Änderung der Rechtsauslegung der KeSt-Richtlinien 1993 zum Vorteil, jedoch keinesfalls zum Nachteil der Partei darstellen).

Des Weiteren wäre ansonsten auch fraglich, ob der Normzweck des mit 26. Juni 2002 in Kraft getretenen § 117 BAO so weit reichen könnte, dass dieser eine "Schutzwirkung" für den vor diesem Zeitpunkt bereits erlassenen angefochtenen Bescheid entfalten und diesen

nachträglich mit Rechtswidrigkeit belasten könnte. Zudem müsste die Schutzwirkung dieser Bestimmung dort an ihre Grenzen stoßen, wo die wortgetreue Anwendung einer Richtlinienaussage im Einzelfall zu einem nicht mehr rechtmäßigen Ergebnis führt.

Im Hinblick auf den von der Bw. mehrmals vorgebrachten Einwand, der angefochtene Bescheid bzw. die Bestimmung des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 würde gegen die gemeinschaftsrechtliche (Grund-)Freiheit des Kapitalverkehrs verstoßen und würde eine europarechtswidrige Diskriminierung von Wertpapieren bzw. eine sachlich nicht gerechtfertigte Inländerdiskriminierung darstellen, wird bemerkt, dass es dem Referenten nicht zusteht, die Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung zu beurteilen. Der Referent ist an die bestehenden und ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden, sodass nach dem Gesetzeswortlaut der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein konnte.

Dem Einwand der Bw., die von der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2000 ausgeführte und in der gegenständlichen Entscheidung übernommene Rechtsansicht betreffend dem Konnex von § 95 Abs. 4 EStG zu § 19 EStG würde dem systematischen Aufbau des Gesetzes widersprechen, kann sich der Referent nicht anschließen, zumal die gesetzliche Bestimmung für den Fall der Veräußerung den ausdrücklichen Verweis auf § 19 EStG enthält. Entgegen der Ansicht der Bw. ist somit bezüglich der Frage des Zuflusses auf die Bestimmung des § 19 EStG samt der hiermit verbundenen Rechtslehre Bedacht zu nehmen. Dem Referenten steht weiters nicht zu, die Verfassungsmäßigkeit des gesetzlich verankerten Verweises im § 95 Abs. 4 EStG auf § 19 EStG zu beurteilen. Entgegen der Ansicht der Bw. kann der Referent jedoch nicht die behauptete Unsachlichkeit oder Unbestimmtheit (Art. 18 B-VG) der Regelung erkennen. Das vom Bw. angeführte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 15.3.2000, G 141-150/99) erging zu einer völlig abweichenden gesetzlichen Bestimmung, sodass dem Verweis hierauf mangels Vergleichbarkeit nicht gefolgt werden kann.

Nach all dem Gesagten ist daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gleichzeitig wird aber der Bescheid abgeändert, da von der Abgabenbehörde anlässlich der vom Finanzamt vorgenommenen Nachschau gemäß § 144 BAO zu GBp.Nr. erstmals festgestellt wurde, dass die Bw. in den strittigen Jahren die Berechnungen der Kapitalertragsteuer ausschließlich nach der linearen Berechnungsmethode vorgenommen hat (sowohl die KeSt-Gutschriften bei sämtlichen Ankäufen von Wertpapieren laut obigen Aufstellungen als auch der in den Schreiben vom 27. Oktober, 22. November sowie

15. Dezember 1999 angeführten KeSt-Beträgen bei Übernahme der Wertpapiere durch den Kunden X). Der Betriebsprüfer berichtete in der Niederschrift über die Nachschau vom 23. Juli 2001 in Verbindung mit seiner dem UFS nachgereichten Aufstellung (Beilage ad a) zum Schreiben vom 31. Juli 2003) – neben den außer Streit stehenden buchhalterischen Differenzen – die Ermittlung der KeSt-Beträge nach der finanzmathematischen Berechnung. Die Bw. vertritt hiergegen die Auffassung, dass die Berechnung nach der linearen Methode zulässig sei.

Die KeSt-Richtlinien 1993 führen in Zusammenhang mit der Berechnung der zeitanteiligen Kapitalerträge bei vorzeitigen Veräußerungen nur aus, dass "keine Bedenken" bestehen würden, den zeitanteiligen Kapitalertrag des Veräußerers "unter sinngemäßer Anwendung" jener Formel zu ermitteln, die bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termineinlagen und Festgeldern zur Abgrenzung der bis zum 31. Dezember 1992 angefallenen, noch dem KeSt-Satz von zehn Prozent unterliegenden Zinsanteile von den nach dem 1. Jänner 1993 mit 22 % KeSt belasteten Zinsen angewendet werden konnte (Punkt 4.5. Abs. 2 in Verbindung mit Punkt 5.1 der KeSt-Richtlinien 1993). Danach durfte der monatliche Zinsertrag vereinfachend "linear" berechnet werden, also durch Division des Unterschiedsbetrages zwischen Einlösungswert und Ausgabewert des Wertpapiers durch die Anzahl der vollen Kalendermonate der Laufzeit.

Allgemeine Aussagen zum Begriff und der daraus abgeleiteten Ermittlung der anteiligen "kalkulatorischen" Zinsen anlässlich der vorzeitigen Veräußerung von Nullkuponanleihen sind erstmals in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 enthalten. Nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000 entsprechen die als Kapitaleinkünfte beim Veräußerer im Veräußerungszeitpunkt anteiligen kalkulatorischen Zinsen der Differenz zwischen dem Ausgabewert und dem "inneren Wert" der Anleihe im Veräußerungszeitpunkt; dieser "innere Wert" errechnet sich durch Aufzinsung des Ausgabepreises mit dem Renditezinssatz und jährlicher Kapitalisierung. Wenn sich keine wesentlichen Abweichungen zu dem durch Aufzinsung des Ausgabepreises ermittelten Zinsertrag ergeben, bestünden keine Bedenken, den anteiligen Zinsertrag nach der "linearen" Formel zu berechnen (EStR 2000 Rz 6186). Mit Erlass des Bundesministers für Finanzen AÖF Nr. 145/2001 wurde diese Aussage in der Rz 6186 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 dahingehend geändert bzw. ergänzt, dass keine Bedenken bestehen, wenn anlässlich von steuerpflichtigen Vorgängen, die vor dem 1. Februar 2001 gelegen sind, der innere Wert nach der linearen Methode pauschal berechnet werde. Diese Art der Schätzung sei jedoch nur zulässig, wenn keine wesentliche Abweichung zum

Ergebnis nach der Zinseszinsformel bestehe und somit das Schätzungsergebnis dem tatsächlichen Ergebnis nahe komme. Als wesentliche Abweichung sei eine Abweichung um mehr als 25 %, mindestens aber um 10.000 S anzusehen.

Die berufsgegenständlichen Erwerbstransaktionen betreffen verschiedenste Nullkuponanleihen, denen allesamt gleichkommt, dass diese mit einer langen (Rest-)Laufzeit und hoher Verzinsung ausgestattet sind. Zum Zeitpunkt des Erwerbes durch Kunden der Bw. waren die Kurswerte dieser Anleihen dementsprechend niedrig und bewegten sich bei **47,65 % (BW), 28,85 % (BAAG), 27,05 % (BAAG), 23,95 % (BGI), 23,90 % (BGI), 23,64 % (BGI), 23,01 % (BGI), 22,95 % (BGI), 22,60 % (BGI), 20,61 % (BGI), 20,22 % (BGI), 19,50 % (BGI), 19,37 % (BGI), 19,10 % (BGI), 8,20 % (EBRD), 7,75 % (FEC, SVK), 7,65 % (FEC), 7,50 %, (SVK), 6,70 % (WZM), 6,07 % (EBRD), 4,50 % (WZM), 4,25 % (WZM) sowie 3,07 % (EBRD)** des Nominalwertes. Es liegt auf der Hand, dass in solchen Fällen eine lineare Verteilung der Zinsen (auf Laufzeiten bis zu 30 Jahren) zu rechnerischen Werten führt, die von der tatsächlichen Wertentwicklung weit entfernt sind. Die nach der linearen Methode berechneten Gutschriften an Kapitalertragsteuer betrugen bei den Erwerben des Jahres 1998 das (beinahe) Zwei- bis (über) Sechsfache und bei den Erwerben des Jahres 1999 das (über) Drei- bis (über) Vierfache jenes Betrages, der sich auf Basis einer finanzmathematisch berechneten Zinsabgrenzung ergeben hätte (vgl. obige Aufstellungen).

Die im Kaufpreis der Nullkuponanleihen abgegoltenen anteiligen Zinsen stellen bei den Erwerbern der Wertpapiere den Tatbestand der "rückgängig gemachten Kapitalerträge" im Sinne des § 95 Abs. 6 EStG 1988 dar. Diese "Zinskomponente" musste für Zwecke der Kapitalertragsteuer(gutschriften) berechnet bzw. geschätzt werden. Jede Schätzung muss zum Ziel haben, ein Näherungsergebnis zu erreichen, das der Wirklichkeit weitest möglich entspricht (Stoll, BAO, Band 2, S. 1905). Dazu ist eine geeignete Schätzungsmethode zu wählen. Eine finanzmathematische Methode ist zweifellos zur Ermittlung der im Kaufpreis von Nullkuponanleihen enthaltenen Zinsen geeignet. Vereinfachend wird in vielen Fällen auch die lineare Methode zu einem Näherungswert führen, der dem Marktwert noch soweit entspricht, dass die Schätzung rechtmäßig bleibt. Dies wäre dann der Fall, wenn die vereinfachte lineare Zinsertragsermittlung dem Ergebnis einer finanzmathematischen Berechnung sehr nahe kommt.

Bei der berufsgegenständlichen Konstellation (lange Laufzeit in Verbindung mit hohem Zinssatz und Erwerb kurz nach Laufzeitbeginn) ergibt sich jedoch nach der Linearmethode

eine wirtschaftlich nicht vertretbare Abweichung von der tatsächlichen Zinsentwicklung der Anleihe. Der unmittelbare Vergleich der nach den unterschiedlichen Berechnungsmethoden – linear oder finanzmathematisch – ermittelten Kapitalertragsteuergutschriften bringt die hohen betragsmäßigen Unterschiede ebenfalls deutlich zum Ausdruck (vgl. obige Aufstellungen). So betragen bei den berufsgegenständlichen Transaktionen die nach der Linearmethode ermittelten KeSt-Gutschriften bis zu mehr als das Sechseinhalbfache jenes Betrages, der sich unter Zugrundelegung der finanzmathematischen Methode ergibt.

Bei den erheblichen Differenzen zwischen den Berechnungsmethoden kann nach Ansicht des Referenten nicht angenommen werden, dass die lineare Methode vom Gesetzgeber generell gewollt und deshalb wie von der Bw. vorgebracht der im Gesetz zum Ausdruck kommenden Systematik entspricht. Die lineare Methode stellt sohin bei den hier strittigen Berechnungen angesichts der aufgezeigten Differenzen zu der (genaueren) finanzmathematischen Methode keine rechtmäßige Schätzung zur Ermittlung der im Kaufpreis enthaltenen Zinsen dar.

Wie oben bereits ausgeführt, bestehen keine gesetzlichen Regelungen, wie die Zinsen zu ermitteln sind. Einen Anhaltspunkt für die finanzmathematische Berechnung könnte der in Abschnitt 67 Abs. 2 EStR 1984 verwendete Begriff "kalkulatorische Zinsen" darstellen. Der Ausgabekurs einer Nullkuponanleihe kann nicht beliebig festgesetzt werden, sondern ergibt sich aus der Anwendung des jeweiligen Marktzinssatzes über die Laufzeit der Anleihe. Dies entspricht auch der allgemein anerkannten Definition der Nullkuponanleihe, nach der die Verzinsung dieser Wertpapiere durch ein hohes Disagio zum Ausdruck kommt, wobei der Nominalbetrag über die Laufzeit mit einem laufzeitadäquaten Kapitalmarktzinssatz abgezinst wird (vgl. Moritz, zur Kapitalertragsteuer bei Zero Bonds, SWK 2001, S 361f mit den dort angeführten Verweisen). Die Berechnung von Abzinsungen erfolgt herkömmlich nach finanzmathematischen Methoden. Der Begriff "kalkulatorisch" in den EStR 1984 kann nach Ansicht des Referenten daher nur so ausgelegt werden, dass für die Ermittlung der zeitanteiligen Stückeinsen jene Kalkulationsgrundsätze heranzuziehen sind, die der Berechnung des Ausgabewertes bzw. des Disagios zugrunde liegen.

Soweit die Bw. in der Heranziehung zur Haftung einen Verstoß gegen Treu und Glauben erblickt, weil sie sich der einzigen in den KeSt-Richtlinien 1993 kundgemachten Formel der Zinsabgrenzung bediente, welche die Finanzverwaltung für "zulässig erklärt" habe, ist ihr zunächst der Einleitungsabsatz dieses Erlasses entgegenzuhalten, in dem ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass mit der Richtlinie über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht begründet werden. Nach ständiger Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen eines Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung. Die Abgabenbehörde ist vielmehr verpflichtet, von einer nicht dem Gesetz entsprechenden Verwaltungsübung abzugehen. Der Verwaltungsgerichtshof schützt das Vertrauen in die Richtigkeit von allgemeinen Verwaltungsanweisungen wie etwa Richtlinien oder Erlässen nicht. Diesen kann unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Finanzamt voraussetzt, bei dem allein sich eine Vertrauenssituation bilden kann (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0091; VwGH 22.9.1999, 97/15/9995; Ritz, Bundesabgabenordnung, 2. Auflage, Rz 10 zu § 114).

Auch trifft es nicht zu, dass die KeSt-Richtlinien 1993 die lineare Methode der Zinsabgrenzung als einzige Methode der Abgrenzung für zulässig erklärt haben, vielmehr ist die betreffende Richtlinienaussage (Punkt 4.5 Abs. 2) so formuliert, dass gegen eine lineare Berechnung – offenkundig aus Vereinfachungsgründen – keine Bedenken bestünden. Nach Ansicht des Referenten lässt diese Formulierung keinesfalls die Schlussfolgerung zu, wie sie die Bw. zieht, nämlich dass für die Abgrenzung zeitanteiliger Kapitalerträge bei vorzeitigen Verkäufen von Nullkuponanleihen ausschließlich die lineare Methode heranzuziehen sei. Es handelt sich dabei um keine Verpflichtung, sondern um ein bloßes Dürfen, sofern sich die Ergebnisse im gesetzlichen Rahmen bewegen. Führt aber die Linearmethode wie hier bei Anleihen mit (jahrzehnte)langen Laufzeiten und hohen Zinssätzen offensichtlich zu wirtschaftlich nicht mehr vertretbaren Ergebnissen, so darf sich eine sachkundige Bank nicht auf eine Richtlinienaussage des Bundesministeriums für Finanzen berufen, um eine – unbestritten sachlich zutreffende – Korrektur von KeSt-Gutschriften seitens der Abgabenbehörde hinten zu halten. Selbst dann, wenn eine vereinfachte lineare Berechnung in vielen Fällen den Anforderungen an eine Schätzung entsprechen vermag, kann den Ausführungen in den KeSt-Richtlinien 1993 kein Anspruch auf deren ausschließliche Anwendung unterstellt werden, wenn daraus, wie dies für den Berufungsfall hervorgeht, absolut realitätsfremde Ergebnisse resultieren. Daran vermag auch der Hinweis der Bw. auf Quantschnigg/Schuch im Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 9.4 zu § 95, 1584f, 1993, nichts zu ändern, da diese hierin lediglich auf die KeSt-Richtlinien 1993 und der hierin enthaltenen "kann"-Bestimmung verweisen.

Wenn die Bw. vorbringt, die von der "Bankenseite jahrelang gehandhabte lineare Berechnung" würde "viel eher sowohl der Absicht des Gesetzgebers als auch der im Gesetz zum Ausdruck kommenden Systematik" entsprechen, ist dem entgegenzuhalten, dass spezielle bzw. ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen über die Ermittlung von Zinserträgen für Forderungswertpapiere, im besonderen von Stückezinsen bei vorzeitigen Verkäufen, nicht bestehen. Allgemeiner Anknüpfungspunkt bzw. Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug bilden die erzielten Kapitalerträge. Nachdem, wie oben ausgeführt, gesetzliche Regelungen, wie diese Kapitalerträge zu berechnen sind, fehlen, folgt das Abgabenrecht grundsätzlich dem Zinsertragsbegriff, der dem allgemeinen wirtschaftlichen Verständnis für Zinsen entspricht. Dass bei der Berechnung von Zinserträgen grundsätzlich finanzmathematische Methoden verwendet werden, ist allgemein bekannt und dem Bankengeschäft – hier im besonderen dem Wertpapiergeschäft – geradezu immanent. Auch aus der Rechtsprechung ergibt sich eindeutig eine Anwendung von finanzmathematischen Methoden. So judizierte der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 8.7.1969, 292/58, Slg 2271/F, dass bei der Verteilung von Kapitalzahlungen auf mehrere Jahre eine Zerlegung in einen steuerfreien Tilgungsanteil und steuerpflichtigen Zinsanteil zu erfolgen hat, wobei die Zinsen durch Errechnung des Barwertes der gesamten Teilbeträge mit Hilfe der Rentenformel (Berechnung von Zinseszinsen) zu ermitteln sind.

Selbst seitens des Bundesministeriums für Finanzen wurde in einer Anfragebeantwortung die Auskunft erteilt, dass eine exakte Berechnung der zeitanteiligen Kapitalerträge möglich ist und die im Erlass dargestellte vereinfachte Abgrenzung hinter eine angestrebte genaue Berechnung zurückzutreten hat (vgl. BMF vom 23. Juli 1996 zitiert in Schönstein, KeSt und Zero-Bonds, SWK 14/2001, 404).

Zum Einwand der Bw., die Inanspruchnahme zur Entrichtung von Kapitalertragsteuer würde mit der Vertrauensschutzregelung des § 117 BAO nicht im Einklang stehen, ist vorerst auf die obigen grundsätzlichen Ausführungen des Referenten zu § 117 BAO zu verweisen. Zu der Bestimmung des § 117 BAO ist Weiters zu bemerken, dass dieser eine Bindung an frühere günstigere Weisungen in Richtlinien gebietet. Eine solche Bindung an Weisungen steht jedoch der im § 271 BAO normierten Weisungsfreiheit der Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates vollkommen entgegen.

Des Weitern ist fraglich, ob der § 117 BAO nicht ins Leere geht. Die Bestimmung hat zur Voraussetzung, dass einem Bescheid des Finanzamtes die in den Richtlinien vertretene Meinung des Bundesministeriums für Finanzen "zugrunde liegt". Die Richtlinien erklären sich

aber (ihrem klaren Wortlaut nach) als unverbindlich (sonst wären es ja Verordnungen) und stellen damit nur Ratschläge an das Finanzamt dar. Das Finanzamt mag Ratschläge bei seiner Entscheidung mitbedenken, die Bescheide hat es jedoch ausschließlich "auf Grund der Gesetze" zu erlassen (vgl. VwGH: Kein Rechtsschutz vor UFS und VwGH bei Sanierungsgewinn, RdW 2003/186, S 227).

Selbst wenn man obige Ausführungen nicht folgen würde, wäre zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall die Bestimmung des § 117 BAO dem Berufungsbegehren zum Erfolg verhelfen mag.

Der Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 8. November 2000, GZ. 06 0104/9-IV/6/00 (Einkommensteuerrichtlinien 2000), ist am 21. Dezember 2000 veröffentlicht worden (AÖF Nr. 232/2000). Im Zeitpunkt der Selbstberechnung der dem bekämpften Bescheid angeführten Kapitalertragsteuergutschriften durch die Bw. standen noch die KeSt-Richtlinien 1993 in Geltung. Dessen ungeachtet durfte bzw. musste das Finanzamt, wie dargelegt, bei Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides (im Februar 2000) zur Zinsabgrenzung eine Methode anwenden, die den Grundsätzen der Schätzung im Sinne von § 184 BAO entsprach und zu wirtschaftlichen vertretbaren Ergebnissen führte

§ 117 BAO gilt seinem Wortlaut nach eindeutig nur für "Rechtsauslegungen", also für Aussagen, welche die Interpretation von Rechtsnormen zum Inhalt haben. Mit der Formulierung in Punkt 4.5. Abs. 2 in Verbindung mit Punkt 5.1. Abs. 1 KeSt-Richtlinien 1993, dass "keine Bedenken" gegen eine pauschale Zinsertragsermittlung durch lineare Verteilung des Unterschiedsbetrages über die Laufzeit bestehen würden, wird eine vereinfachte pauschale Schätzungsmethode unter Einhaltung der allgemeinen abgabenrechtlichen Schätzungsvoraussetzungen gestattet. Dies konnte – wie oben ausgeführt – jedoch nicht so ausgelegt werden, dass die lineare Methode ohne Rücksicht auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten angewendet werden kann. Diese sichtlich aus Vereinfachungsgründen getroffene Richtlinienaussage stellt keine Äußerung einer Rechtsansicht dar. Wird diese Aussage in einem späteren Erlass nicht mehr aufrecht erhalten, liegt daher kein Anwendungsfall des § 117 BAO vor, zumal die Ausführungen in EStR 2000, Rz 6186, erstmals Stellungnahmen zum Begriffsverständnis der "kalkulatorischen Zinsen" und einem sich daraus schlüssig ergebenden Ermittlungsverfahren, welches vorher im Wege der Auslegung zu ermitteln war, behandeln. Diese erstmalige umfassende Darstellung einer Rechtsansicht kann daher nicht als "Änderung der Rechtsauslegung" verstanden werden (vgl. hierzu VwGH 24.6.1991, 90/15/0183; Stoll, BAO, Band 3, S 2962).

Abschließend ist abermals zu betonen, dass nach Ansicht des Referenten die Schutzwirkung dieser Bestimmung dort an ihre Grenzen stoßen müsste, wo die wortgetreue Anwendung einer Richtlinienaussage im Einzelfall zu einem nicht mehr rechtmäßigen Ergebnis führt.

Die streitgegenständlichen Berechnungen der Kapitalertragsteuer durch die Bw. sind sohin auf Grund obiger Ausführungen dahingehend zu berichtigen, dass diesen nunmehr an Stelle der linearen die finanzmathematische Berechnung zu Grunde gelegt wird. Unter Verweis auf obige Aufstellungen sowie unter weiterer Berücksichtigung der unstrittigen buchhalterischen Differenzen berechnet sich die Kapitalertragsteuer demnach wie folgt: XX

Zu den Ausführungen von X in seinem Schreiben vom 8. September 2003, dem Empfänger der Kapitalerträge sei die Kapitalertragsteuer vom Betriebsfinanzamt des zum Abzug Verpflichteten zwingend vorzuschreiben, weil der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe, ist lediglich zu bemerken, dass grundsätzlich der zum Abzug Verpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet (§ 95 Abs. 2 EStG 1988). Die Kapitalertragsteuer ist gesetzlich als Abzugssteuer konzipiert, die dem Steuerschuldner nur ausnahmsweise (§ 95 Abs. 5 EStG 1988) vorgeschrieben werden darf. Ist eine unmittelbare Inanspruchnahme des Steuerschuldners (rechtlich) nicht möglich, so haftet der Abzugspflichtige zwingend und jedenfalls für die Kapitalertragsteuer, die Geltendmachung der Haftung ist dann nicht in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Rz 2 zu § 95; Stoll, BAO, Band 3, S. 2355). § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 sähe eine unmittelbare Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge vor, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe. Den Fall, dass der Abzugspflichtige für rückgängig gemachte Kapitalerträge zu hohe KeSt-Gutschriften erteilt, erwähnt § 95 Abs. 5 EStG 1988 jedoch nicht. Zudem war die Person des Steuerschuldners (der Käufer der Anleihen) der Abgabenbehörde auf Grund des Bankengeheimnisses (§ 38 Bankwesengesetz, BGBl. Nr. 532/1993) bei Erlassung des bekämpften Bescheides nicht bekannt. Die Entscheidung, ob eine Rückforderung der überhöhten KeSt-Gutschriften bei der Bw. erfolgen sollte, war bei dieser Sach- und Rechtslage vom Finanzamt rechtsgebunden, nicht im Rahmen eines Ermessens (§ 20 BAO) zu treffen.

Abschließend wird hiezu bemerkt, dass auch in dem Fall, dass die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 für eine direkte Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge gegeben wären, es ausschließlich im Ermessen der Behörde stehen würde, ob die Kapitalertragsteuer dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten Stelle vorgeschrieben

wird (Doralt, Einkommensteuergesetz, Band II, Tz 44 zu § 95; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 11 zu § 95). Dass der Behörde bei ihrem Ermessen ein Fehler unterlaufen wäre, wurde jedoch weder behauptet noch ergebe sich ein solcher aus der Aktenlage.

Da – wie aus obigen Ausführungen ersichtlich ist - es sich entgegen der Ansicht der Bw. in der Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 15. Dezember 1999 bei dem gegenständlichen nachzufordernden Kapitalertragsteuerbetrag nicht um einen nach der gesetzlichen Bestimmung des § 240 BAO zu Unrecht einbehaltenen Betrag handelt, der die Zahlungs- und Haftungspflichtige zum Ausgleich bzw. zur Rückzahlung nach der vorstehenden gesetzlichen Bestimmung berechtigen könnte, war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABl. L 359, festgelegten Kurs von 1 Euro = 13,7603 S.

Innsbruck, 11. November 2003