



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, und Bw2, vom 11. März 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 23. Oktober 2001 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1998 bis Jänner 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Gegen die im Zuge einer Betriebsprüfung ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheide/Kapitalertragsteuer 1998, 1999, 2000 und 01/2001 wurde rechtzeitig Berufung eingebracht, der sich S, i.d.F.S anschloss.

Berufungspunkte sind sowohl die von der Betriebsprüfung abgelehnte Abrechnung der Stückzinsen zur Kapitalertragsteuerabrechnung nach der linearen Methode (Zeitraum 1998 bis 1/01) – A; als auch die von der Betriebsprüfung der Kapitalertragsteuer unterworfenen Kundendepotentnahmevorgänge nach Erwerb von Nullkuponanleihen (Zeitraum 1999 bis 2000) – B.

Begründend wurde in der Berufung im Wesentlichen vorgebracht:

ad A: Als man Ende 2000 bei internen Abrechnungen relativ hohe Kapitalertragsteuergutschriften im Vergleich zum Kaufpreis feststellte und auch in den Medien von Kapitalertragsteuerbetrug berichtet wurde, habe man sofort reagiert und das technische Abrechnungssystem umgestellt auf die finanzmathematische Methode (in Abstimmung mit dem Änderungserlass zu den Einkommensteuerrichtlinien vom Juni 2001).

Aus §§ 93 Abs. 4 Z 2 und 27 Abs. 2 Z 2 EStG sei nicht zu entnehmen, nach welcher Formel der Kapitalertrag zu ermitteln sei. Eine Analyse zahlreicher steuerrechtlicher Vorschriften zeige, dass das Ertragsteuerrecht eine Präferenz für die lineare Abgrenzung habe und in Kauf nehme, dass diese Abgrenzungsmethode nicht immer mit den konkreten wirtschaftlichen Gegebenheiten in Einklang stehe.

Weiters liege ein Verstoß gegen §§ 307 Abs. 2 und 117 BAO sowie Ermessensmissbrauch vor. Gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG sei die Kapitalertragsteuer dem Steuerschuldner unmittelbar vorzuschreiben.

ad B: Bezug genommen wurde auf die Kapitalertragsteuerrichtlinien und die Einkommensteuerrichtlinien 2000 zur Änderung der Grundlagen für den Steuerabzug. Depotentnahmen von Forderungswertpapieren lösen keine Veräußerungsfiktion aus.

Mit Bescheid vom 28. September 2006 erging ein Aussetzungsbescheid in Bezug auf das beim VwGH zu GZ. 2004/14/0006 schwebende Verfahren.

In dem Erkenntnis des VwGH 2004/14/0008 (0006) wurde verwiesen auf das Erkenntnis des VwGH vom 27. August 2008, Zl. 2006/15/0057, in dem die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde.

Wesentlich wurde darin unter Hinweis auf VwGH-Erkenntnisse ausgesprochen, dass Erlässe weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen begründen.

Dass besondere gegenüber der Bf. gesetzte Verhaltensweisen der Abgabenverwaltung ein schutzwürdiges Vertrauen begründen sollen, sei von der Bf. nicht behauptet worden. Eine rechtsmissbräuchliche Ermessensübung der Abgabenbehörde sei daher nicht zu erkennen. Verwiesen wurde auf das Erkenntnis des VfGH vom 2. Dezember 2004, G 95/04, mit dem § 117 BAO aufgehoben wurde. § 117 BAO ist danach auch in anderen als den Anlassfällen nicht mehr anwendbar, um eine gleichmäßige, dem Legalitätsprinzip entsprechende Rechtsanwendung zu gewährleisten.

Es sei nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die Abgabenbehörde Erlaussagen zur Anwendbarkeit der linearen Berechnung keine vertrauensbegründende Wirkung beimaß, wenn schlüssig davon auszugehen war, dass der Bf. die wirtschaftliche Widersinnigkeit dieser Berechnung auffallen musste, da in der Folge Steuerbeträge gutgeschrieben wurden, die in unverhältnismäßiger Relation zum inneren Wert des Wertpapiers standen oder ihn sogar überschritten.

Gemäß § 281 Abs. 2 BAO wurde in der Folge das ausgesetzte Berufungsverfahren von Amts wegen fortgesetzt.

Weder vom Bw. noch von S wurde die Berufung bzw. die Beitrittserklärung zurückgenommen. Der Bw. führte auf Vorhalt im Wesentlichen aus, dass nicht mehr feststellbar sei, ob bzw. wie weit bei den von der BP der Kapitalertragsteuer unterworfenen Beträgen an Depotentnahmen es sich um Fälle handelt, bei denen eine Übertragung oder Wiederzuführung auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei der Bw. vorliegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 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).
 - Gemäß § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind kapitalertragsteuerpflichtig auch Unterschiedsbeträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 2.
 - Gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert eines Wertpapiers und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungswert, wenn diese 2 % des Wertpapiernominales übersteigen.
 - Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer 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.
 - Gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ist die kuponauszahlende Stelle zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3). Kuponauszahlende Stelle ist
 - das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,
 - Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:
- Z 3: Bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge 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), die Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz, die Entnahme aus dem Depot oder die Übertragung**

auf ein anderes Depot, ausgenommen auf ein inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut gilt als Veräußerung (BGBl. I 2008/65 ab 1. Jänner 1998).

- Gemäß § 124 lit. b Z 144 EStG 1988 tritt § 95 Abs. 4 Z 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 65/2008 mit 1. Jänner 1998 in Kraft. Depotübertragungen im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 3 vor dem 1. Jänner 2008 gelten nicht als Veräußerung.
- Gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.
- Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.
- Gemäß § 307 BAO (BGBl. I 2002/97, aufgehoben ab 26. Juni 2002) darf eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der 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.

§ 117 BAO wurde mit Erkenntnis des VfGH vom 2. Dezember 2004, G 95/04 u.a., aufgehoben (BGBl. I 2005/2 ab 14. Jänner 2005). § 117 BAO ist nach dem ausdrücklichen Ausspruch des VfGH auch in anderen als den Anlassfällen nicht mehr anzuwenden.

ad A: Bei Subsumierung des Sachverhaltes unter die anzuwendenden Gesetzesstellen und bei Beachtung des Erkenntnisses des VfGH vom 27. August 2008, 2006/15/0057, dem im Wesentlichen ein deckungsgleicher Inhalt zu Grunde liegt, ist die Berufung ad A) als unbegründet abzuweisen:

Es kann auch hier nicht als rechtswidrig qualifiziert werden, wenn die Abgabenbehörde den Erlassaussagen zur Anwendbarkeit der linearen Berechnungsmethode keine vertrauensbegründende Wirkung beimaß, zumal sie in nicht als unschlüssig zu erkennender Weise davon ausgehen konnte, dass der Bw. die wirtschaftliche Widersinnigkeit der linearen Berechnungsmethode von zeitanteiligen Kapitalerträgen auffallen musste, die dazu führte, dass Steuergutschriften in unverhältnismäßiger Relation zum Kaufpreis des Wertpapiers standen bzw. ihn sogar überschritten.

Behauptet wurde nicht, dass von der Abgabenverwaltung der Bw. gegenüber gesetzte Verhaltensweisen ein schutzwürdiges Vertrauen begründet hätten, weshalb eine rechtsmissbräuchliche Ermessensübung nicht zu sehen ist.

Wie auch die Bw. einräumt, ergingen die in Berufung gezogenen Bescheide nicht nach einem

Wiederaufnahmeverfahren. Da wesentlicher Norminhalt des zum Zeitpunkt der Erlassung der in Berufung gezogenen Bescheide noch in Geltung stehenden § 307 BAO jedoch die Behandlung der Bescheide im Wiederaufnahmeverfahren ist (was sich auch manifestiert in der zusammenhängenden Aufnahme unter dem 7. Abschnitt, B 2 "Wiederaufnahme des Verfahrens, §§ 303 bis 307" der BAO.) Den Rechtsschutzgedanken des § 307 auf Verfahren anzuwenden, in denen keine Wiederaufnahmebescheide (mangels Vorliegens von erstinstanzlichen Bescheiden) ergehen, entspricht nicht dem Normzweck.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 117 BAO ist auf seine Aufhebung durch den VfGH mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04 hinzuweisen, nach dessen ausdrücklichem Ausspruch § 117 auch in anderen als den Anlassfällen (also allen noch offenen Fällen) nicht mehr anzuwenden ist: Daraus ergibt sich offenkundig eine Anwendbarkeit des VfGH-Erkenntnisses auf die berufungsgegenständliche Entscheidung, weshalb § 117 BAO im berufungsgegenständlichen Fall nicht mehr zu beachten ist.

ad B: Mit BGBl. I 65/2008 vom 7. Mai 2008 wurde u.a. § 95 wie folgt geändert:

In Abs. 4 Z 3 tritt an die Stelle des zweiten Satzes folgender Satz:

Die Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), die Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz, die Entnahme aus dem Depot oder die Übertragung auf ein anderes Depot, ausgenommen auf ein inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut gilt als Veräußerung.

In § 124b wird Z 144 angefügt:

§ 95 Abs. 4 Z 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 65/2008 tritt mit

1. Jänner 1998 in Kraft. Depotübertragungen im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 3 vor dem
1. Jänner 2008 gelten nicht als Veräußerung.

Das heißt, dass eine Depotübertragung im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 3 (Normtext: "..... Übertragung auf ein anderes Depot ((ausgenommen auf ein inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut))"), die vor dem 1. Jänner 2008 stattfand, nicht als Veräußerung gilt.

Lt. Mitteilung der Bw. vom 16. März 2009 ist es anhand ihrer Unterlagen nicht feststellbar, ob bzw. wie weit bei den seitens der Betriebsprüfung der Kapitalertragsteuer unterworfenen Beträgen an Depotentnahmen es sich um Fälle handelt, bei denen nur eine Übertragung oder eine Wiederaufnahme auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei der Bw. vorliegt. Da es demnach der Bw. nicht gelungen ist, darzutun, dass Fälle von Depotübertragungen vorliegen (die Spezifikation in Übertragung bzw. Wiederaufnahme auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei der Bw. konnte des Weiteren auch nicht erfolgen), kann die Bestimmung, wonach Depotübertragungen vor dem 1. Jänner 2008 nicht als Veräußerung

gelten, im berufungsgegenständlichen Fall nicht angewendet werden und war die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. Mai 2009