

GZ. RV/0282-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 4 am 25. März 2004 über die Berufung der Bw. gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien vom 22. Dezember 2003 betreffend Kapitalertragsteuer April 1998, September 1998, November 1998, Mai 1999, Juni 1999, Oktober 1999, Dezember 1999, Jänner 2000, Februar 2000, März 2000, Mai 2000, Juli 2000, August 2000, September 2000 und Mai 2001 nach in Wien durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die Höhe der Kapitalertragsteuer für die die Bw. zu Haftung herangezogen wird, bleibt unverändert und beträgt:

April 1998	987,47€	das entspricht	13.464,-ÖS
September 1998	2.668,91€	das entspricht	36.725,-ÖS
November 1998	1.074,90€	das entspricht	14.791,-ÖS
Mai 1999	13.639,02€	das entspricht	187.677,-ÖS
Juni 1999	6.895,34€	das entspricht	94.882,-ÖS
Oktober 1999	94.145,48€	das entspricht	1.295.470,-ÖS
Dezember 1999	3.329,22€	das entspricht	45.811,-ÖS
Jänner 2000	170.417,43€	das entspricht	2.344.995,-ÖS
Februar 2000	270.275,87€	das entspricht	3.719.077,-ÖS
März 2000	37.090,76€	das entspricht	510.380,-ÖS
Mai 2000	88.019,16€	das entspricht	1.211.170,-ÖS
Juli 2000	35.301,41€	das entspricht	485.758,-ÖS
August 2000	1.228,75€	das entspricht	16.908,-ÖS
September 2000	51.045,04€	das entspricht	702.395,-ÖS

Mai 2001	2.044,50	das entspricht	28.133,-öS
----------	----------	----------------	------------

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Im Zuge einer Prüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO wurden bei der Bw. vom Finanzamt für den 23. Bezirk die Kapitalertragsteuerabzüge und erteilten Gutschriften bei Nullkuponanleihen überprüft.

Ein Zero Bond 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 (Schiestl, Nullkuponanleihen in Österreich, ÖBA 1991, 114).

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabewert und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungsvalue am Ende der Laufzeit der Nullkuponanleihe gehört gemäß § 27 Abs 2 Z 2 EStG 1988 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Bei einem kapitalertragsteuerpflichtigen Eigentümer der Anleihe ist von diesem Unterschiedsbetrag gemäß den §§ 95 f EStG 1988 von der als kuponauszahlender Stelle agierenden Bank Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen.

Wird eine Nullkuponanleihe vor dem Ende der Laufzeit veräußert, so werden im Kaufpreis auch anteilige Kapitalerträge abgegolten. Von diesen Kapitalerträgen wird im Hinblick auf § 95

Abs. 4 Z 3 EStG 1988 ein Kapitalertragsteuerabzug beim Veräußerer vorgenommen, sofern die Voraussetzungen für eine Besteuerung in Österreich vorliegen.

Für den Erwerber der Nullkuponanleihe stellen die vom Veräußerer verrechneten anteiligen Kapitalerträge einen vorweggenommenen Kapitalertrag dar. Dies ergibt sich daraus, dass der zur Kuponfälligkeit erhaltene volle Kapitalertrag durch die Bezahlung der bisher angefallenen Zinsen vorbelastet ist. Der Erwerber erhält daher eine Kapitalertragsteuergutschrift. Da am Ende der Laufzeit der Nullkuponanleihe Kapitalertragsteuer für den gesamten Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabepreis und Einlösungs Wert 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. Der Erwerber erhält die Kapitalertragsteuergutschrift allerdings nach der Verwaltungspraxis auch dann, wenn der Veräußerer in Österreich nicht kapitalertragsteuerpflichtig ist und daher bei ihm kein Kapitalertragsteuerabzug erfolgt ist.

Im Zusammenhang mit der Erhöhung der Kapitalertragsteuer auf 22% bei Einlagen bei Banken und Forderungswertpapieren ab 1.1.1993 gestattete das Bundesministerium für Finanzen im Hinblick auf die Abgrenzung der Zinsen für Zeiträume vor und nach dem 1.1.1993 mit Erlass vom 12. Februar 1993, GZ. 14 0602/1-IV/14/93, Pkt. 5. (1) bzw. Pkt. 4. 5 (2), für die Ermittlung des Kapitalertragsteuerabzuges die Berechnung des monatlichen Kapitalertrages in Form einer linearen Verteilung des Unterschiedsbetrages zwischen dem Ausgabewert und dem Einlösungs Wert auf die gesamte Laufzeit. Bei kurzen Laufzeiten der Anleihen und kleinen Zinssätzen sind dabei die Unterschiede zu einer exakteren kalkulatorischen Berechnung nur gering.

Bei diesen hochverzinsten und langfristigen Nullkuponanleihen führt die lineare Verteilung der Zinsen auf die gesamte Laufzeit teilweise zu hohen Abweichungen zu einer kalkulatorischen Berechnung der einzubehaltenden oder zu erstattenden Kapitalertragsteuer.

Dadurch hatten die Erwerber der Papiere nur mehr die (meist geringe) Differenz auf den Kaufpreis aufzuzahlen, bei einer der Wertpapiere, einer langfristigen Zlotyanleihe führt dies sogar dazu, dass der Erwerber des Papiers eine Gutschrift erhält, die höher ist als der Kaufpreis. Da die Papiere von den Banken im Ausland besorgt wurden, kam es aber andererseits in diesen Fällen zu keinem korrespondierenden Kapitalertragsteuerabzug.

Im Zuge der Prüfung bei der Bw. über die Voranmeldungszeiträume April 1998, September 1998, November 1998, Mai 1999, Juni 1999, Oktober 1999, Dezember 1999, Jänner 2000, Februar 2000, März 2000, Mai 2000, Juli 2000, August 2000, September 2000 und Mai 2001 wurde von der Betriebsprüfung bei folgenden hochverzinsten und langfristigen Nullkuponanleihen die Ermittlung der Kapitalertragsteuer abweichend von der linearen Ermittlung durch die Bw. aufgrund einer kalkulatorischen Berechnungsmethode ermittelt.

Mit Bescheiden vom 9. August 2002 setzte das Finanzamt für den 23. Bezirk die sich daraus ergebenden Differenzen an Kapitalertragsteuer für

April 1998	mit	987,47€	das entspricht	13.464,-öS
September 1998	mit	2.668,91€	das entspricht	36.725,-öS
November 1998	mit	1.074,90€	das entspricht	14.791,-öS
Mai 1999	mit	13.639,02€	das entspricht	187.677,-öS
Juni 1999	mit	6.895,34€	das entspricht	94.882,-öS
Oktober 1999	mit	94.145,48€	das entspricht	1.295.470,-öS
Dezember 1999	mit	3.329,22€	das entspricht	45.811,-öS
Jänner 2000	mit	170.417,43€	das entspricht	2.344.995,-öS
Februar 2000	mit	270.275,87€	das entspricht	3.719.077,-öS
März 2000	mit	37.090,76€	das entspricht	510.380,-öS
Mai 2000	mit	88.019,16€	das entspricht	1.211.170,-öS
Juli 2000	mit	35.301,41€	das entspricht	485.758,-öS
August 2000	mit	1.228,75€	das entspricht	16.908,-öS
September 2000	mit	51.045,04€	das entspricht	702.395,-öS
Mai 2001	mit	2.044,50	das entspricht	28.133,-öS

fest und zog die Bw. dafür zur Haftung heran

Als Begründung wurde angeführt, dass die vereinfachende Ermittlung gemäß Punkt 5.1. des Erlasses des BMF vom 12. Februar 1993, Z 14 0602/1/1-IV/14/93 nicht anwendbar sei, weil die so ermittelten rechnerischen Zinsen im Ergebnis unverhältnismäßig hoch von den tatsächlichen wirtschaftlichen Zinsen abweichen.

Dagegen er hob die Bw. mit Schreiben vom 21. Jänner 2004 Berufung und beantragte die Aufhebung der Bescheide.

Zusammengefasst bringt die Bw. folgendes vor:

1. Heranziehung zur Haftung

Ob die Abgabenbehörde jemanden zur Haftung heranziehe oder nicht, sei eine Frage des Ermessens (vgl VwGH 23. Jänner 1997, 95/15/0173; 24. Feber 1997, 96/17/0066). Im Falle

des Ermessens dürfe die Behörde nicht willkürlich 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 im konkreten Fall, dass bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer Aufgaben auf die Banken überwälzt würden, die sonst von der Abgabenbehörde erledigt werden müssten. Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes 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 zukommt, wenn dafür eine sachliche Rechtfertigung besteht. Weiters sei zu beachten, dass die konkreten Folgen einer bestimmten Haftungsbestimmung nicht unverhältnismäßig sein dürfen (VfSIg 14.380/1995; VfGH 15. März 2000, G 141-150/99). Selbst dann, wenn eine Haftung dem Grund nach sachlich gerechtfertigt sei, müsse daher eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges bestehen. 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 bewegt. 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 Kapitalertragsteuer verpflichtete Steuerpflichtige eine Rechtsauffassung vertrete, die sich - wie sich nachträglich herausstellt - von der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde unterscheidet. Ein von der Behörde selbst ermöglichter Auslegungsspielraum (vgl Pkt 4.3 Abs 2 der KEStR, AÖF 1993/158) dürfe keineswegs zulasten des Haftungspflichtigen gehen. Dies wäre unverhältnismäßig und daher gleichheitswidrig.

Die von Lehre und Rechtsprechung im Bereich des Grundsatzes von Treu und Glauben als maßgeblich erachteten Gesichtspunkte würden insbesondere im Fall der Normierung von Steuereinbehaltungs- und Abfuhrpflichten durch formal am Steuerschuldverhältnis nicht Beteiligte dazu zwingen, in den Fällen, in denen man dem Gesetz verschiedene Interpretationen entnehmen kann und die Behörde auch noch eine dieser Interpretationen ausdrücklich als zulässig erklärt und der Abgabepflichtige (Haftungspflichtige) sich daran orientiert und die von der Behörde als zulässig angesehene Vorgangsweise wählt, dies auch zu akzeptieren.

Die im Bereich des Grundsatzes von Treu und Glauben zum Tragen kommenden Überlegungen hätten insbesondere im Bereich der interpretationsfähigen Vorschriften und bei Ermessenvorschriften Bedeutung. Treu und Glauben habe daher vor allem dann Bedeutung, wenn ein Auslegungsspielraum verbleibe bzw gleichwertige Handlungsalternativen zur Verfügung stünden. 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 sieht, ob die lineare Methode oder eine der finanzmathematischen Methoden zur Abgrenzung heranzuziehen ist, jene Auslegung als dem Gesetz entsprechend anzusehen sei, die von der Verwaltung nahegelegt wurde und an der sich der Steuerpflichtige orientiert hat. 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 orientiere. Wenn aber die von der Verwaltung früher vertretene Auffassung nicht rechtswidrig sei, sondern sich 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 vertretenen und dem Haftungspflichtigen bekanntgegebenen Auffassung wiederum abgeht. Dies gelte umso mehr, als es im konkreten Fall nicht um die Erfüllung der eigenen Steuerpflichten gehe, sondern der Steuergläubiger die Einhebung der Steuer an einen am Steuerschuldverhältnis grundsätzlich nicht Beteiligten "ausgelagert" habe und die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung mit einer Haftungsbestimmung gesichert habe. Der Haftungspflichtige sei daher im besonderen dem Risiko eines Interpretationsirrtums ausgesetzt und daher auf die durch den Gesetzgeber oder die Verwaltung vorgenommene Interpretation angewiesen. Um sein Haftungsrisiko zu begrenzen, sei der Steuergläubiger verpflichtet, dem Haftungspflichtigen Leitlinien für die Auslegung der von ihm anzuwendenden abgabenrechtlichen Bestimmungen zu geben. Unterlasse er dies, würde der Haftungspflichtige einem unverhältnismäßig hohen - und damit verfassungsrechtlich verpönten -Haftungsrisiko ausgesetzt sein. Gleiches gelte für eine Änderung einer bekanntgegebenen Interpretation; eine derartige Änderung sei aus diesen Gründen nur für zukünftige Zeiträume zulässig.

Der Verfassungsgerichtshof habe in seiner Judikatur in verschiedenen Zusammenhängen immer wieder zum Ausdruck gebracht, dass das Vertrauen in die Rechtsordnung unter bestimmten Voraussetzungen durch den Gleichheitsgrundsatz geschützt sei (vgl. insb. Richard Novak, Vertrauenschutz und Verfassungsrecht, in: Korinek (Hg), FS Karl Wenger, 1983, 159ff, insb. 174ff und die dort gegebenen Hinweise). So habe der Gerichtshof etwa in Fällen, in denen eine Steuerbehörde von einer über mehrere Jahre vertretenen Rechtsauffassung, an die sich die Steuerpflichtigen in der Folge gehalten hätten, ohne triftige Gründe abgewichen sei, eine Verletzung von Treu und Glauben festgestellt und erkannt, dass dies den Bescheid mit Willkür belaste (VfSlg. 6258/1970 und 8725/1980).

In seinem Erkenntnis vom 30.Jänner 1980, B 29/77, habe der VfGH folgendes ausgesprochen: Wenn eine Behörde ein bestimmtes geschäftliches Verhalten durch Jahre hindurch in Übereinstimmung mit dem Steuerpflichtigen in vertretbarer Weise beurteilt hat und nachfolgend ein und derselbe Vorgang, wenn auch in vertretbarer Weise, anders beurteilt werde, so dürfe der Wechsel zu dieser anderen vertretbaren Beurteilungsweise dennoch nicht zu einer

Doppelbesteuerung führen, da hierdurch Treu und Glauben verletzt werde. Durch die hierdurch bewirkte Doppelbesteuerung verstöße der angefochtene Bescheid gegen den Gleichheitssatz (VfSIg 8725/80, VfSIg. 6258/1978 und die dort zitierte Vorjudikatur). Dieser Grundsatz gelte nach Ansicht der Bw. im konkreten Fall umso mehr als eine rückwirkende Änderung in der Gesetzesauslegung den Haftungspflichtigen mit dem Durchsetzungsrisiko seines Regressanspruches gegenüber dem Abgabepflichtigen belaste, da er in der Vergangenheit keine ausreichenden Vorkehrungen zur Sicherung seines Regressanspruches setzen konnte. Eine rückwirkende Änderung der Verwaltungspraxis berge damit für den Haftungspflichtigen das Risiko, dass bei ihm die Steuerbelastung verbleibt, sodass es letztlich zu einer den Haftungspflichtigen treffenden Steuerbelastung kommen könne. Eine derartige Steuerbelastung bei einer Person, die vom Gesetzgeber nicht als Steuerschuldner vorgesehen sei, verletze das verfassungsrechtlich geschützte Eigentumsrecht und damit den Gleichheitsgrundsatz.

So widerspreche es zB dem auch von den Verwaltungsbehörden - auf Grund des Gleichheitsgrundsatzes - zu beachtenden Prinzip von Treu und Glauben, wenn die Behörde eine Eingabe als (grob) mangelhaft erachte, obgleich sich der Einschreiter eines von ihr selbst aufgelegten und von ihm ordnungsgemäß ausgefüllten Formulars bedient habe(vgl VfGH I. Juli 1993, B 2069/92). Daraus lasse sich ableiten, dass auch im konkreten Fall die Behörde dem zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer Verpflichteten nicht ein rechtswidriges Verhalten unterstellen könne, wenn dieser Steuereinbehalt und diese Steuerabfuhr entsprechend von Richtlinien der sachlich zuständigen Oberbehörde erfolgt sei. Die Behörde könne den Normunterworfenen nicht unter Berufung auf geänderte Richtlinien für die Vergangenheit zur Haftung heranziehen, weil er in der Vergangenheit die ursprünglichen und nicht die neuen geänderten - im Zeitpunkt des Steuereinbehalts noch gar nicht bekannten - Richtlinien beachtet habe.

Der Verfassungsgerichtshof habe weiters in ständiger Rechtsprechung betont, dass der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten ist, dem Vertrauenschutz bei seinen Regelungen Beachtung zu schenken. Er habe daher wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass gesetzliche Vorschriften, die rückwirkend belastend in Rechtspositionen eingreifen, mit dem Gleichheitssatz in Konflikt kommen, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und nicht etwa besondere Umstände diese Rückwirkung verlangten. Ob und inwieweit im Ergebnis ein sachlich nicht gerechtfertigter und damit gleichheitswidriger Eingriff vorliege, hänge nach dieser Judikatur daher vom Ausmaß des Eingriffes und vom Gewicht der für die Rückwirkung sprechenden Gründe ab (VfSIg. 12.416/1990; vgl. auch VfSIg. 12.485/1990, 12.688/1991, 12.944/1991, 15.060/1997 u.a.). Dieser für den Gesetzgeber geltende Grundsatz müsse auch für die Gesetzesvollziehung insoweit gelten als rückwirkend durch eine geänderte Gesetzesinterpretation belastend in

Rechtspositionen eingegriffen werde. Aus Sicht des Normunterworfenen, der sich im Vertrauen auf eine Rechtslage bzw Vollziehungspraxis eingerichtet habe, liege in beiden Fällen - rückwirkende Änderung der Rechtslage bzw Verwaltungspraxis, die Grundlage seines Handels waren - ein gleichheitswidriger Eingriff in sein Vertrauen in eine bestehende Rechtlage vor. Genauso wie eine bestimmte Verwaltungspraxis bzw Anwendungspraxis eine Vertrauensbildung hinsichtlich einer bestimmten Auslegung verhindern könne, sodass dem Gesetzgeber ohne Verletzung des Vertrauenschutzes die Möglichkeit zu einer "klarstellenden" Regelung ermöglicht wird (vgl zB VfSlg 12 241/89; 12 890/91), könne eine bestimmte veröffentlichte Anwendungspraxis einen Vertrauenschutz begründen.

Der Gesetzgeber sei von Verfassungs wegen grundsätzlich nicht gehindert, für die Einhebung von Abgaben - möge diese auch eine Staatsaufgabe sein und gem. § 11 F-VG grundsätzlich den Verwaltungsbehörden obliegen - Mitwirkungspflichten Dritter vorzusehen. Der VfGH habe wiederholt ausgesprochen, dass derartige Mitwirkungspflichten nicht nur dem Steuerschuldner selbst auferlegt werden dürfen, sondern auch Personen, die formal am Steuerschuldverhältnis unbeteiligt sind. Allerdings bedürfe eine Regelung, die am Steuerschuldverhältnis formal unbeteiligte Dritte nicht nur zur Mitwirkung bei der Einhebung der Abgaben des eigentlichen Steuerschuldners verpflichtet, sondern ihnen praktisch sämtliche Verpflichtungen im Zusammenhang mit dieser Abgabeneinhebung auferlegt (und zwar derart, dass der Primärschuldner von der Abgabenbehörde gegen seinen Willen praktisch nicht in Anspruch genommen werden kann), jedenfalls dann einer sachlichen Rechtfertigung, wenn es sich um eine (Personen-)Steuer handelt, deren unbestrittenes Ziel die wirtschaftliche Belastung des eigentlichen Steuerschuldners sei. Eine solche Regelung sei nur dann sachgerecht, wenn zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art besteht, die es ihrem Inhalt nach rechtfertigt, gerade diesem Entrichtungspflichtigen die Verpflichtung zum Abzug und zur Abfuhr der Steuer aufzuerlegen (sei es, dass die zum Steuerschuldner bestehende rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung gleichzeitig das steuerschuldbegründende Ereignis ist, sei es, dass die dem Steuertatbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen über ihn laufen oder er zu ihnen zumindest leicht Zugang hat und es daher legitim erscheint, ihn bei der Weiterleitung oder auch beim Empfang dieser Mittel mit Abzugs und Abfuhrpflichten zu belasten. Daraus folge auch, dass eine Regelung, die den Dritten erheblichen Aufwand für die Beschaffung der für eine ordnungsmäßige Steuerabfuhr erforderlichen Daten und/oder aufwendige Vorkehrungen zur Erlangung der für die Steuerabfuhr benötigten Mittel abverlangt, nur bei Vorliegen besonderer Umstände gerechtfertigt sein könne (vgl VfGH 15. März 2000, G 141/99 - G 150/99).

Weiters vertrete der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass bereits im Gesetz die wesentlichen Voraussetzungen und Inhalte des behördlichen Handelns umschrieben sein müssten (VfSlg. 8395/1978 und die dort genannten Beispiele aus der

Vorjudikatur sowie VfSIg. 8813/1980, 9226/1981, 10158/1984, 11499/1987 und 13785/1994). Ob eine Norm diesem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot entspreche, richte sich aber nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach ihrer Entstehungsgeschichte, dem Gegenstand und dem Zweck der Regelung (vgl. VfSIg. 8209/1977, 9883/1983, 12947/1991). Bei Ermittlung des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung seien daher alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen. Erst wenn auch nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden könne, wozu das Gesetz die Verwaltungsbehörde ermächtigt, verletze die Regelung die in Art 18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse (vgl. VfSIg. 8395/1978 und die dort genannte Vorjudikatur sowie 11499/1987). Der Gesetzeswortlaut lasse im konkreten Fall mehrere Interpretationsmöglichkeiten offen. Sollten im Rahmen der Vollziehung eines derartigen Gesetzes die Vollzugsbehörden eine bestimmte Auslegung vertreten und diese den Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichteten im Interesse der Minimierung ihrer Haftungsrisiken bekannt geben, führe dies für den Normunterworfenen zu einem Vertrauenstatbestand.

Im Erkenntnis VfSIg. 3130/1956 habe der Verfassungsgerichtshof aus dem rechtsstaatlichen Prinzip abgeleitet, dass der Inhalt eines Gesetzes der breiten Öffentlichkeit in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis zu bringen sei, weil der Normunterworfene die Möglichkeit haben müsse, sich der Norm gemäß zu verhalten. Diesem Erfordernis entspreche zum Beispiel eine Vorschrift nicht, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung und geradezu archivarischer Fleiß von Nöten ist. Eine derartige Regelung widerspreche in mehrfacher Hinsicht dem Legalitätsgebot (Art18 B-VG), aus dem nach stRsp des VfGH auch ein Klarheits- und Verständnisgebot von Rechtsvorschriften erfließe, wenn eine Steuerbemessungsgrundlage für den für eine fremde Steuerschuld Haftenden nicht aus dem Gesetz entnommen werden könne, sondern der Gesetzeswortlaut vielmehr mehrere Interpretationsmöglichkeiten offen lasse. Im Lichte der Rsp des VfGH würde in einem derartigen Fall eine verfassungswidrige Regelung vorliegen, die selbst mit akribischem Fleiß, Sorgfalt, Sachkenntnis und einer gewissen Freude an der Lösung von Denksportaufgaben nicht in ihrem Regelungsgehalt erkennbar bzw. eindeutig interpretierbar werde.

Die Möglichkeit zivilrechtlicher Regressforderungen habe der Gerichtshof für sich allein dabei nicht als sachliche Rechtfertigung für abgabenrechtliche Haftungen angesehen (VfSIg 11.771/1988, 29. 6. 1988, G 249/87). Der GH habe darüber hinaus aber auch wiederholt betont, dass selbst bei Unbedenklichkeit einer Haftung dem Grunde nach eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein müsse. Als entscheidend habe der Gerichtshof es in diesem Zusammenhang erachtet, ob es dem Haftenden möglich ist, den Umfang der Haftung abzuschätzen und mit Hilfe von Vertragsgestaltungen für sich eine Limitierung des Risikos zu erreichen (vgl etwa VfSIg 11.921/1988, 5. 12. 1988, G 82, 83/88). Ein

vergleichbarer Grundgedanke liege dem E VfSlg 10.403/1985, 12. 3. 1985, G 2/85 (Wiener WohnungsabgabeG) zugrunde, in dem der Gerichtshof es für unsachlich erachtet hat, dem Vertreter des Grundstückseigentümers die Pflicht zur Auskunftserteilung betreffend den Liegenschaftsbestand und seine Veränderungen und damit die Verpflichtung zur Ermittlung der für die Steuererhebung maßgebenden Tatsachen aufzuerlegen.

Damit sei die Normierung einer Haftungspflicht für einen formal am Steuerschuldverhältnis nicht Beteiligten insbesondere auch davon abhängig, dass für diesen ein leichter Zugang zu den für den Steuereinbehalt und die Steuerabfuhr erforderlichen Daten (insb Bemessungsgrundlage) bestehe. Dies sei dann nicht gegeben, wenn nachträglich für abgelaufene Zeiträume geänderte Bemessungsgrundlagen gelten sollen, und sich die Haftungsinanspruchnahme ausschließlich daraus ergibt.

Ermessensentscheidungen seien zu begründen (vgl E 24. Jänner 1996, 95/13/0136). Dabei müssten der Sinn des Gesetzes sowie gem. § 20 BAO Billigkeits- und Zweckmäßigkeitegründe zu berücksichtigen und im Rahmen der Bescheidbegründung gegeneinander abzuwagen sein (vgl E 9. Juli 1997, 96/13/0185). Eine derartige Begründung enthielten die angefochtenen Bescheide nicht. Insbesonders gingen die Bescheidbegründungen nicht darauf ein, inwieweit die Bw. als Haftende in der Lage gewesen sein soll, Pkt 5.1 des Erlasses des BMF vom 12. 2. 1993 nicht zu beachten, "weil die so ermittelten rechnerischen Zinsen im Ergebnis unverhältnismäßig hoch von den tatsächlichen wirtschaftlichen Zinsen abweichen". Es sei nämlich zu berücksichtigen, dass die KESt-Abrechnung unmittelbar an den betreffenden Sachverhalt (zB Erwerb eines Wertpapiers) anknüpft und dies im Rahmen eines Massengeschäfts aus wirtschaftlichen Gründen so automatisiert wie möglich abgewickelt werden müsse. Der Haftungspflichtige sei nicht in der Lage jeweils Überlegungen darüber anzustellen, ob im Einzelfall die entsprechenden Richtlinien zu einem von den wirtschaftlichen Zinsen abweichenden Ergebnis führen, wenn die Richtlinien derartige Abweichungen durch das Zulassen einer Vereinfachungsmethode ausdrücklich in Kauf nehmen. Auch sei für den Haftungspflichtigen aus den vom BMF veröffentlichten Leitlinien nicht erkennbar, wann ein derartiges Abweichen "unverhältnismäßig hoch" sei. Wenn daher im nachhinein Haftungsbescheide unter Berufung auf eine geänderte Rechtsmeinung bzw Einschränkung der Vereinfachungsmethoden erlassen würden, sei eine derartige Vorgangsweise für den Haftungspflichtigen, der bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer auf das Gesetz und dazu ergangene Erläuterungen, wie sie sich im Zeitpunkt der Vornahme der Steuerberechnung darstellen, angewiesen sei, unbillig iSd § 20 BAO.

Dass etwa die Haftungsinanspruchnahme wegen Zahlungsunfähigkeit der Steuerschuldner (Primärschuldner) erforderlich gewesen ist, werde in den angefochtenen Bescheiden nicht dargelegt.

2. Art der KESt-Berechnung

In der Praxis sei für die Abgrenzung von Zinserträgen für Nullkupon-Anleihen die lineare Berechnungsmethode verwendet worden. Die für die KESt-Berechnung verwendeten Programme stützten sich auf die vom BMF ermöglichte vereinfachte Ermittlung der KESt-Bemessungsgrundlage.

Dieser Umstand sei deswegen von Bedeutung, weil durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reform-Gesetz, BGBl I 2002/97, ausgegeben am 24. Juni 2002, ohne besondere Inkrafttretensbestimmung in § 117 BAO folgende Regelung eingefügt worden sei.

"§117. 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 Abgabenentrichtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf 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."

Die Bestimmung sei mit 25. Juni 2002 in Kraft getreten.

§ 117 BAO sehe somit einen partiellen Schutz der Partei vor Verböserungen nach Änderungen von Rechtsprechung bzw von Erlaussagen in Richtlinienform vor. Liege eine in Erkenntnissen des VfGH oder des VwGH oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des BMF vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabenentrichtung in Wertzeichen, einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so dürfe eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des VfGH oder VwGH oder auf einen Erlass des BMF stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.

Im konkreten Fall gehe es um die Auslegung des Begriffes "anteilige Kapitalerträge" in § 95 Abs 4 Z 3 EStG.

Für die Anwendbarkeit des § 117 BAO sei die Erwähnung der Judikatur oder der Richtlinie(n) in der Abgabenerklärung nicht erforderlich. Maßgebend sei vielmehr, ob die Rechtsauslegung, die der Selbstberechnung zu Grunde liege, im Ergebnis mit der Rechtsauslegung eines Erkenntnisses des VwGH oder des VfGH oder eines als Richtlinie bezeichneten Erlasses des BMF übereinstimmt (vgl Abschn 7 der Richtlinie zu § 117 BAO, BMF 15. Oktober 2002, 05 1201/3-IV/5/02). Eine iSd § 117 BAO bedeutsame Änderung der Rechtsauslegung liege vor, wenn die hierfür maßgebende Rechtsprechung bzw der Erlass des BMF nachträglich, dh

nach Einreichung der Abgabenerklärung, ergeht, wobei die nachteilige Judikatur bzw der Erlass veröffentlicht sein muss (vgl Abschn 8 der Richtlinie zu § 1 17 BAO).

Die Bw. habe sich in den dem Berufungsverfahren zugrundeliegenden Fällen auf die Aussagen des BMF in Pkt 4.3 iVm Pkt 5.1 der Richtlinien zur Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen aus Einlagen und Forderungswertpapieren, vom 12. Feber 1993, AÖF 1993/158, gestützt und die Stückzinsenberechnung linear vorgenommen.

Die von der Bw. auf Basis der linearen Methode ermittelten KEST-Gutschriften seien höher als jene durch die Finanzbehörde mittels der progressiven Methode ermittelten Beträge gewesen. Dieser Differenzbetrag sei der Bw. im Haftungswege vorgeschrieben worden. Die Kapitalertragsteuerbeträge iZm Nullkuponanleihen in den entsprechenden Kapitalertragsteuer-Anmeldungen beruhten auf der in den Richtlinien zur Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen aus Einlagen und Forderungswertpapieren vom 12. Feber 1993, AÖF 1993/158, (Kapitalertragsteuer-Richtlinien 1993, im folgenden kurz: KEStRI 1993) dargelegten Auffassung des BMF, dass bei der Abgrenzung von Zinsen iZm Nullkuponanleihen die lineare Berechnungsmethode angewendet werden dürfe (vgl Pkt 5.2 Abs 6 iVm 5.1 Abs 1 KEStRI 1993, AÖF 1993/158). Dieses in den KEStRI 1993 normierte Wahlrecht sei - soweit ersichtlich -durch der Änderung der Einkommensteuerrichtlinien bei der Besteuerung von Kapitalanlagen vom 12. Juni 2001, AÖF 2001/145, (vgl Rz 6186 f EStR 2000) beseitigt werden. Dort sei grundsätzlich nur mehr die finanzmathematische Berechnung vorgesehen.

Die Ausführungen in Rz 6186 EStR 2000 zur Ermittlung des inneren Wertes einer Nullkuponanleihe stellten eine wesentliche inhaltliche Änderung in der Auslegung des Begriffes der anteiligen Kapitalerträge in § 95 Abs 4 Z 3 EStG gegenüber jenen in den KEStRI 1993 dar. Zum einen sei nunmehr die finanzmathematische Berechnungsmethode ganz offenbar ausschließlich anzuwenden. Darüber hinaus sei iZm der linearen Methode nur mehr von pauschaler Ermittlung und einer Art Schätzung die Rede. Im Unterschied zu den Ausführungen in den EStR 2000 zur linearen Berechnungsmethode (Rz 6186: "wesentliche Abweichung um mehr als 25 %, mindestens aber um S 10.000) sei die Anwendung dieser in den KEStRI 1993 an keinerlei Bedingung geknüpft gewesen.

Es sei somit die Intention des Gesetzgebers, den Schutz des Abgabe- und Abfuhrpflichtigen zu erweitern. Diese Intention erzwinge, den Text von Normen und "Richtlinien" so auszulegen, dass dieser Schutz auch tatsächlich erreicht werde.

Damit ergebe sich für den konkreten Fall folgendes.

Die Bw. habe sich in den dem Berufungsverfahren zugrundeliegenden Fällen auf die Aussagen des BMF in Pkt 4.3 iVm Pkt 5.1 der Richtlinien zur Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen aus Einlagen und Forderungswertpapieren, vom 12. Feber 1993, AÖF 1993/158, gestützt und die Stückzinsenberechnung linear vorgenommen.

Wenn sich nun der angefochtene Bescheid erkennbar auf Rz 6186 der Änderung der Einkommensteuerrichtlinien bei der Besteuerung von Kapitalanlagen vom 12. Juni 2001, AÖF 2001/145, stütze, sei eine von § 117 BAO verpönte Rückwirkung gegeben.

Da die Abgabenbehörde im konkreten Fall die angefochtenen Bescheide am 22. Dezember 2003 erlassen hätten, sei für diese Entscheidungen (seit 25. Juni 2002) § 117 BAO anzuwenden.

Die Abgabenbehörde habe grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen (vgl zB VwGH 26. April 1993, 91/10/02529). Eine Änderung der Rechtslage wäre nur dann nicht zu berücksichtigen, wenn die Änderung als Folge einer Übergangsregelung nicht zurückwirkt bzw anzuwenden wäre (VwGH 08. April 1991, 89/15/0111). Auch der Grundsatz der Zeitbezogenheit (Rechtslage im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts), dem im materiellen Steuerrecht Bedeutung zukommt, spielt im konkreten Fall keine Rolle.

Damit sei der allgemeine Grundsatz gültig, dass die Abgabenbehörde das im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide geltende Recht anzuwenden hat. Die Abgabenbehörde sei verpflichtet, auf eingetretene Rechtsänderungen Bedacht zu nehmen (vgl VfSIg 1770/1949 und 2136/1951, 2792/1955, 6944/1972 siehe insb die umfangreichen Rechtsprechungshinweise in Walter-Thienel, Verwaltungsverfahren, E 299 ff zu § 66 AVG).

Der Senat hat erwogen:

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

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

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

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

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

Gemäß § 95 Abs. 5 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer nur ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies nicht dem Finanzamt unverzüglich mitteilt.

Stellt sich heraus, dass die vom Haftungspflichtigen vorgenommene Selbstberechnung der Kapitalertragsteuer unrichtig ist, so ist gemäß § 202 Abs 1 BAO unter sinngemäßer Anwendung von § 201 BAO ein Abgabenbescheid zu erlassen und die Kapitalertragsteuer festzusetzen

1. Lineare oder finanzmathematische Stückzinsenberechnung

Strittig ist im gegenständlichen Fall zunächst, ob bei einem Verkauf eines Wertpapiers vor dem Ende der Laufzeit die im Kaufpreis abgegoltenen Kapitalerträge(Stückzinsen) nach einer linearen oder nach einer finanzmathematischen Berechnungsmethode als Basis für den Kapitalertragsteuerabzug zu ermitteln sind bzw. ob, wie die Bw. meint, beide Berechnungsarten nebeneinander zulässig sind.

Wie bereits erwähnt, gehen Verwaltungspraxis und Lehre (vgl. Doralt Einkommensteuer Kommentar, Bd. II Tz 53 zu § 95) davon aus, dass der Erwerber eines Forderungswertpapiers aufgrund der im Kaufpreis enthaltenen anteiligen Kapitalerträge eine Kapitalertragsteuergutschrift erhält, wobei dies auch dann erfolgt, wenn anlässlich des Erwerbsvorganges keine Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt wird. Es wird dies als ein Fall des § 95 Abs. 6 EStG 1988 angesehen.

Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug sind die erzielten Kapitalerträge. Wird nun ein endfälliges Wertpapier vor Ablauf der Laufzeit veräußert, ergibt sich das Erfordernis der Ermittlung kalkulatorischer Zinsen für den Zeitraum des Wertpapierbesitzes. Dabei handelt es sich aber um ein Problem der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen somit also um eine Frage der Sachverhaltsermittlung.

Wenn in weiterer Folge von kalkulatorischen Zinsen gesprochen wird, ist damit auch ein kalkulatorisch zu ermittelnder Unterschiedsbetrag im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gemeint.

Der Ausgabekurs einer Nullkuponanleihe ist nicht beliebig festgesetzt, 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 (Moritz in SWK 2001, S. 361f mit den dort angeführten Verweisen). Die Berechnung von Abzinsungen erfolgt herkömmlich nach finanzmathematischen Methoden.

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 VwGH bereits mit Erkenntnis vom 8. Juli 1960, 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

Das Abgabenrecht knüpft daher auch im Bereich des Kapitalertragsteuerabzuges bei Forderungswertpapieren an diesen wirtschaftlich geprägten Begriff des Kapital(Zins) ertrages an. Die kalkulatorischen Zinsen für den Kapitalertragsteuerabzug sind daher grundsätzlich nach finanzmathematischen Methoden zu ermitteln.

Dem Einwand, systematische und teleologische Gründe würden für eine lineare Verteilung der Zinsen sprechen, ist entgegenzuhalten, dass spezielle bzw. ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen über die Ermittlung von Zinserträgen für Forderungswertpapiere - im besonderen von Stückzinsen bei vorzeitigen Verkäufen, wie sie beispielsweise §§ 7 und 8 EStG für den Bereich der Absetzung für Abnutzung vorsehen, nicht bestehen.

Die Bw. stützt ihre Ansicht, dass die kalkulatorischen Zinsen durch eine lineare Verteilung auf die Laufzeit des Wertpapiers zu ermitteln seien auf . Pkt. 4. 5 (2) bzw Pkt. 5.1. (1) des Erlasses des BMF vom 12. Februar 1993, GZ. 14 0602/1-IV/14/93 (KESt-Richtlinien).

Pkt. 4.5 (2) lautet:

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 Pkt. 5.1 dargestellten Formel ermittelt wird.

Pkt. 5.1 (1) lautet:

Der Abzugspflicht von 22% unterliegen erst Kapitalerträge, die als Entgelt für die Überlassung von Kapital für die Zeit ab 1.1.1993 anzusehen sind. Bei Kapitalerträgen aus Einlagen, die mit 31.12.1992 abgeschlossen werden, besteht erst für die Kapitalerträge aus Abschlüssen nach dem 31.12.1992 eine Abzugspflicht von 22%. Bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termin-einlagen und Festgeldern kann der auf die Zeit ab dem 1.1.1993 anfallende Kapitalertrag einfacheitshalber nach folgender Formel berechnet werden:

$$\frac{\text{Einlösungsdatum abzüglich Ausgabewert}}{\text{Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung}} = \text{monatlicher Kapitalertrag}$$

.....

Während des gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraumes sei diese Regelung in Kraft gewesen. Weiters wurde auf die Argumente von Schönstein, SWK 2001 S 403, 571 verwiesen, wonach Abgrenzungsfragen nach den Grundsätzen der Zinsertragsteuerrichtlinien zu lösen seien.

Die Zinsertragsteuerrichtlinien vom 15. Dezember 1983, Z 13 950/1-IV/13/83 sahen unter VII. Übergangsbestimmungen Pkt. 15. (1) folgendes vor.

Der Zinsertragsteuer unterliegen im Bereich der Zinserträge aus Einlagen bei Kreditunternehmungen sowie sonstigen Forderungen gegenüber Kreditunternehmungen nur Kapitalerträge, die als Entgelt für die Zurverfügungstellung von Kapital nach dem 31. Dezember 1983 anzusehen sind. Bei Zinserträgen aus Spareinlagen sowie aus Sichteinlagen wird es dabei zu keinen Abgrenzungsschwierigkeiten kommen. Bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termin-einlagen und Festgeldern errechnet sich der auf Zeiträume nach dem 31. Dezember 1983 entfallende Zinsertrag nach folgender Formel:

$$\frac{\text{Einlösungsdatum abzüglich Ausgabewert}}{\text{Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung}} = \text{monatlicher Zinsertrag} \times \text{Anzahl der vollen Kalendermonate 1.1.1984 bis zum Auflösungszeitpunkt} = \text{steuerpflichtiger Zinsertrag}$$

Nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000 liegen beim Veräußerer Kapitaleinkünfte in Höhe der Differenz zwischen dem Ausgabewert und dem "inneren Wert" der Anleihe im Veräußerungszeitpunkt vor; dieser "innere Wert" errechne sich durch Aufzinsung des Ausgabepreises mit dem Renditezinssatz. 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 BM 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.

Wie bereits dem Text der KESt-Richtlinien 1993 zu entnehmen ist, handelt es sich dabei um eine im Zuge der Erhöhung der Kapitalertragsteuer von 10 % auf 22% auf Einlagen bei Banken und Forderungspapiere ab 1.1.1993 vom BMF getroffene Maßnahme zur Vereinfachung der Abgrenzung der Zinserträge. Die lineare Abgrenzung war unter den damaligen EDV-Verhältnissen die einzige Möglichkeit, dass alle – auch kleinere Kreditinstitute – den damals übertragenen Steuereinbehaltungsaufgaben nachkommen konnten. Sie entspricht aber nicht der wirtschaftlich getreuen Abbildung der auf die einzelnen Zeiträume entfallenden Zinsanteile und ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Die Argumentation Schönsteins in diesem Zusammenhang, dass in den Gesetzesmaterialien bei der Einführung der Kapitalertragsteuer hinsichtlich der Abgrenzung zeitlicher Natur bei Forderungswertpapieren auf die Grundsätze der Zinsertragsteuerrichtlinien verwiesen werde, (diese enthalten dieselbe Formel wie nun die KESt-Richtlinien - nämlich eine lineare Berechnung) und solcherart die zwingende Anwendung einer linearen Abgrenzungsmethode in den Bereich der Kapitalertragsteuer übergegangen sei und eine finanzmathematische Abgrenzung ausschließe, wird nicht geteilt. Gesetzesmaterialien sind zwar grundsätzlich zu einer teleologisch/historischen Interpretation einer gesetzlichen Regelung heranzuziehen. Gegenständlich handelt es sich aber auch bei dieser Formel um eine durch die damaligen Gegebenheiten bedingte technisch-pragmatische Erleichterung bei der Umsetzung des Gesetzes aus der aber für die Frage der richtigen Ermittlung kalkulatorischer Zinsen nichts gewonnen werden kann. Auf die obigen Ausführungen zum wirtschaftlich geprägten Begriff des Kapital(Zins)ertrages

wird in diesem Zusammenhang verwiesen. Im Übrigen spricht gegen eine lineare Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen auch, dass –folgte man der Ansicht der Bw.- ein originärer Erwerber einer der berufungsgegenständlichen Nullkuponanleihen beim einem Verkauf vor dem Ende der Laufzeit in vielen Fällen mit einem unverhältnismäßig von den wirtschaftlichen Gegebenheiten abweichenden Kapitalertragsteuerabzug endgültig belastet würde.

Dass eine lineare Berechnung einfacher durchzuführen ist, als eine finanzmathematische Berechnung liegt in der Natur der Sache. Die im Kaufpreis der Nullkuponanleihen enthaltene "Zinskomponente" muss 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. Bei den hier strittigen Berechnungen ist dies angesichts der aufgezeigten Differenzen zu einer (genauereren) finanzmathematischen Methode jedoch nicht mehr der Fall. Dieser Umstand erlaubt es aber nicht, auch dann eine von den konkreten wirtschaftlichen Gegebenheiten abweichende lineare Berechnung aus Vereinfachungsgründen vorzunehmen, wenn dies in den einzelnen Abgabengesetzen nicht vorgesehen ist.

Grundsätzliches Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (Ritz², Bundesabgabenordnung Rz 3 zu § 184 BAO). Selbst wenn eine vereinfachte lineare Berechnung in vielen Fällen den Anforderungen an eine Schätzung entsprechen mag, kann den Ausführungen in den KEST-Richtlinien 1993 kein Anspruch auf deren Anwendung dann unterstellt werden, wenn daraus, wie dies für den Berufungsfall aus den oben dargestellten Tabellen hervorgeht, absolut realitätsfremde Ergebnisse resultieren.

Bei den erheblichen Differenzen zwischen den Berechnungsmethoden (insgesamt betragen die nach der Linearmethode ermittelten KEST-Gutschriften ein Vielfaches der nach finanzmathematischen Kriterien ermittelten Beträge) kann wohl nicht angenommen werden, dass die lineare Methode vom Gesetzgeber generell gewollt und deshalb wie von der Bw. vorgebracht "unstrittigen" Gesetzesinhalt darstellt.

Seitens des BM für Finanzen wurde in einer Anfragebeantwortung die Auskunft erteilt, dass eine exakte Berechnung der zeitanteiligen Kapitalerträge möglich ist und die im Erlass dargestellte vereinfachende Abgrenzung hinter eine angestrebte genaue Berechnung zurückzu-

treten hat (vgl. BMF vom 23.7.1996 zitiert in Schönstein, KESt und Zero-Bonds, SWK 14/2001, 404). Daraus ist zu ersehen, dass auch nach Ansicht des BM für Finanzen die zeitanteiligen Kapitalerträge nach einer finanzmathematische Methode zu ermitteln sind.

Wenn die Bw. einen Verstoß gegen Treu und Glauben darin sieht, dass das Finanzamt von einer Berechnungsmethode abgeht, an der sich der Steuerpflichtige orientiert hat , weil diese von der Finanzverwaltung in Punkt 5.1.(1) bzw. 4. 5. (2) des Erlasses des BMF vom 12. Februar 1993, GZ. 14 0602/1-IV/14/93 "nahegelegt" worden sei, ist dem entgegenzuhalten, dass nach der Judikatur der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen eines Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung schützt. 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 zB. Richtlinien oder Erlässe nicht. Erlässe der Finanzverwaltung begründen keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen. Allgemeinen Verwaltungsanweisungen wie z.B. Richtlinien oder Erlässen, 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. (VwGH 8. 9 1992, 87/14/0091; VwGH 22. 9. 1999, 97/15/0005).

Ergänzend sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 26. Juli 2000, 97/14/0040, verwiesen, wonach eine für Vorjahre vorgenommene rechtliche Beurteilung, die sich zu Gunsten des Abgabepflichtigen ausgewirkt hat, bei diesem zwar die Hoffnung wecken kann, die Abgabenbehörde werde diese Beurteilung auch in Folgejahren beibehalten, sie schafft aber kein schutzwürdiges Vertrauen, die Behörde werde diese Beurteilung - wenn sie sich als unrichtig herausstellt - auch für Folgezeiträume beibehalten.

Die Formulierung in den KESt-Richtlinien 1993, dass "keine Bedenken" gegen eine lineare Abgrenzung bestünden, impliziert nach Ansicht der Berufungsbehörde kein Anhalten bzw. keine Aufforderung des Steuerpflichtigen zu einer bestimmten Vorgangsweise, zumal die Vereinfachungsbestimmung in den unter Punkt 5. zusammengefassten "Übergangsbestimmungen" offenkundig administrative Erleichterungen in der Übergangsphase bezweckte.

Vielmehr ist aus der von den Richtlinien verwendeten Formulierung abzuleiten, dass die lineare Methode nur dann keine Bedenken auslöst, wenn sich bei ihrer Anwendung eine

sachgerechte Schätzung der Gutschriftszinsen ergibt, andernfalls ist sie von vornherein (auch nach der Intention des Richtlinienverfassers) nicht zulässig und ihre (diesfalls unrichtige) Verwendung kann auch nicht als "nahegelegt" angesehen werden.

Wenn - wie bei den gegenständlichen Konstellationen - die lineare Verteilungsmethode zu einem wirtschaftlich völlig realitätsfremden Resultat führt und die Abrechnung des Erwerbes selbst einem fachlich nicht versierten Anleihe-Käufer unplausibel erscheinen musste, kann sich erst recht eine Bank (die Bw.) mit ihren einschlägigen Kenntnissen und Erfahrungen im Bank- und Wertpapiergeschäft nicht auf die Bindungswirkung von Richtlinienaussagen stützen, um eine Rückforderung von offensichtlich sachlich nicht gerechtfertigten KSt-Gutschriften zu vermeiden. Darüber hinaus weist die Finanzverwaltung in der Einleitung zu den KSt-Richtlinien 1993 ausdrücklich darauf hin, dass mit den Ausführungen in den Richtlinien keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten begründet werden.

Der Umstand, dass seitens der Banken Anfragen an das BMF zur Berechnung gestellt wurden, legt überdies den Schluss nahe, dass nicht von allen Banken bzw. in allen Fällen die lineare Methode angewendet wurde bzw. werden sollte, sondern bei Transaktionen, wo es für den Kunden von Vorteil war, eine finanzmathematische Ermittlung in Erwägung gezogen bzw. sogar der Vorzug eingeräumt wurde.

In Anbetracht dieser Umstände stellt das Vorgehen des Finanzamtes, in den berufungsgerichtlichen Fällen anstatt der linearen Berechnung von Stückzinsen eine finanzmathematische Berechnung vorzunehmen, keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben gegenüber der Bw. dar.

2. Haftungsinanspruchnahme

Die Bw verneint zunächst die Anwendbarkeit der Haftungsbestimmung des § 95 Abs. 2 EStG dem Grunde nach.

Eine Haftungsinanspruchnahme ist zwar nach herrschender Ansicht in das Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde gestellt (Ritz, Bundesabgabenordnung, 2. Auflage, Rz 5 zu § 7 BAO und der dort zitierten Judikatur und Literatur), die Kapitalertragsteuer stellt aber- wie die Lohnsteuer - eine Abzugssteuer dar, und darf dem Schuldner nur ausnahmsweise in den gesetzlich vorgesehenen Fällen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 direkt vorgeschrieben werden.

Im Bereich der Kapitalertragsteuer und Lohnsteuer hat der Gesetzgeber spezielle Haftungsnormen festgelegt, welche durch die besondere Nahebeziehung zwischen dem eigentlichen

Schuldner und dem Haftenden sachlich gerechtfertigt erscheinen. Durch die Anordnung in § 95 Abs. 5 EStG 1988 und § 83 Abs. 2 EStG 1988, dass der eigentliche Schuldner zufolge ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung nur in bestimmten Ausnahmefällen als Schuldner herangezogen werden darf, hat der Gesetzgeber die Vorranghaftung des Einbehaltungs- und Abzugsverpflichteten ausdrücklich begründet (*Stoll, Ermessen im Steuerrecht, S. 378*).

§ 95 Abs. 5 EStG 1988 sieht die unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge nur ausnahmsweise in den Fällen vor, wenn

- der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
- der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung liegt keiner dieser Fälle vor. Eine Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge für unrichtige KEST-Gutschriften ist nämlich in § 95 Abs. 5 EStG 1988 nicht vorgesehen. Eine analoge Ausdehnung auf diese Fälle einer unrichtigen KEST-Gutschrift erscheint im Hinblick auf die Formulierung "ausnahmsweise" gegenständlich nicht zulässig.

Die Bw. sieht in ihrer Heranziehung zur Haftung einen Ermessensmissbrauch, weil sie als zur Haftung herangezogener Steuerpflichtiger nicht ausschließlich aus eigener Beurteilung zu der von ihr vertretenen Rechtsauffassung kam, sondern deshalb, weil diese Rechtsauffassung von der Abgabenbehörde ausdrücklich als zutreffend erachtet und von ihr geradezu nahegelegt wurde.

Dagegen ist einzuwenden, dass die Bestimmung des § 95 Abs. 2 EStG 1988 eine spezielle Haftungsnorm ist und dem Finanzamt diesbezüglich kein Ermessen eingeräumt ist. Diesbezüglich wird auf Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Rz 2 zu § 95, verwiesen, wo ausgeführt wird: "Liegen die Voraussetzungen für eine unmittelbare Inanspruchnahme nicht vor, so ist die Heranziehung des Haftenden nicht etwa in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Der zum Abzug Verpflichtete haftet zwingend und jedenfalls für die KEST."

Aber selbst wenn der Behörde diesfalls ein Ermessen für die Heranziehung zur Haftung eingeräumt wäre, läge der von der Bw. behauptete Ermessensmissbrauch nicht vor.

Gegen die Argumentation der Bw. ist zunächst einzuwenden, dass dann, wenn - wie bei den gegenständlichen Konstellationen - die lineare Verteilungsmethode zu einem wirtschaftlich völlig realitätsfremden Resultat führt und die Abrechnung des Erwerbes selbst einem fachlich

nicht versierten Anleihe-Käufer unplausibel erscheinen musste, sich erst recht eine Bank mit ihren einschlägigen Kenntnissen und Erfahrungen im Bank- und Wertpapiergeschäft nicht auf das Vertrauen auf die Bindungswirkung von Richtlinienaussagen zurückziehen darf. Die Heranziehung der Bw. zur Haftung erscheint nicht unbillig, weil

- sie verpflichtet war die Kapitalertragsteuer richtig zu berechnen
- sie, auch wenn die Initiative wohl überwiegend von den Kunden ausgegangen ist, die unrichtige Gutschrift verhindern hätte können,
- ihr bzw. den handelnden Bankbediensteten die besonderen Umstände bezüglich der gegenständlichen Wertpapiere auffallen mussten bzw. auch aufgefallen sind.

Im Hinblick auf die Einbringlichkeit ist die Heranziehung der Bw. zur Haftung zweckmäßiger als die Heranziehung der Kunden der Bw.

Die Bw. stützt ihre Behauptung, die konkreten Folgen der Haftungsbestimmung des § 95 Abs. 2 EStG 1988 seien unverhältnismäßig, unter anderem auf das Erkenntnis des VfGH vom 15. 3. 2000, G 141/99. In diesem Erkenntnis wurde die Verfassungswidrigkeit der Einhebung und Haftung für die Spekulationsertragsteuer und die Inpflichtnahme einer Person vor allem deshalb als verfassungswidrig erachtet, weil die den Steuertatbestand auslösenden Sachverhalte teilweise außerhalb der Interessens- und Einflusssphäre des Abfuhr- und Haftungsverpflichteten gelegen sind, weshalb die erforderliche qualifizierte rechtliche und wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Primärschuldner und Haftenden verneint und daher die Auferlegung der Abfuhr- und Haftungsverpflichtung als nicht sachgerecht erachtet wurde. Diese Sachlage ist jedoch mit dem hier vorliegenden Fall nicht vergleichbar. Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei den hier strittigen Wertpapiertransaktionen um klassische Effektengeschäfte einer Bank handelt, bei denen die Bank fast immer selbst Veräußerer der Wertpapiere ist, indem sie entweder als Eigenhändlerin oder als Kommissionärin eingeschaltet ist und daher zwangsläufig über die für die gesetzeskonforme KEST-Gutschrift für Stückzinsen erforderlichen Daten verfügt. Der in der oben angeführten VfGH-Judikatur geforderte qualifizierte rechtliche und wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem Primärschuldner und dem Haftungspflichtigen liegt daher nach Ansicht der Berufungsbehörde zweifellos vor. Das Missverhältnis zwischen den linear berechneten KEST-Gutschriften und den Wertpapierkaufpreisen sowie das sich daraus ergebende Rückforderungsrisiko musste einer mit dem Wertpapiergeschäft vertrauten und als Verkäuferin oder Kommissionärin eingebundenen fachkundigen Bank auffallen und geht in diesem Fall nicht "zu Lasten" eines "Unkundigen". Es erscheint

daher keinesfalls unsachlich, wenn Banken in diesem Zusammenhang auch entsprechende Verpflichtungen in Form von Haftungen treffen.

Die Haftung ist nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht nur dem Grunde nach unbedenklich, sondern auch das Erfordernis der adäquaten Begrenzung des Haftungsumfanges ist als erfüllt anzusehen, weil das Haftungsrisiko für den Haftenden abschätzbar war. Dies umso mehr, als es beim Haftungspflichtigen selbst gelegen ist, mit Hilfe von Vertragsgestaltungen eine Risikolimitierung zu erreichen und in den allgemeinen Geschäftsbedingungen von Banken Schad- und Klagosstellungen für abgabenrechtliche Haftungsinanspruchnahmen nicht unüblich sind. Nachdem bei den vorliegenden Konstellationen einem Wertpapierkäufer bedenklich erscheinen musste, dass die beim Kauf der Anleihe ausgewiesenen Kapitalertragsteuergutschriften im Verhältnis zum Kaufpreis unangemessen hoch sind, kann sowohl eine Vereinbarung als auch eine Geltendmachung von Rückforderungsansprüchen nicht als ein die Geschäftsbeziehung zerstörender Vertrauensbruch angesehen werden, zumal der Kunde bei derartigen "Geschäften" mit einer Schad- und Klagosstellung auch bei den Konkurrenzbanken rechnen musste.

3. §117 BAO

§117 BAO in der Fassung BGBl. I Nr.97/2002 lautet:

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 Abgabenentrichtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf 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.

Im Zeitpunkt der Selbstberechnung der Kapitalertragsteuern für die berufungsgegenständlichen Zeiträume standen noch die KESt-Richtlinien 1993 in Geltung. Die EStR 2000 (Erlass des BM für Finanzen vom 8. November 2000, GZ. 060104/9-IV76/00) wurden im AÖF Nr. 232/2000 am 21. Dezember 2000 veröffentlicht. Wie oben ausführlich dargestellt, durfte das Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung der Haftungs- und Abgabenbescheide zur Ermittlung der Stückzinsen keine Methode anwenden, die den Grundsätzen der Schätzung im Sinne von § 184 BAO nicht entspricht und zu unvertretbaren wirtschaftlichen Ergebnissen führt.

Gemäß dem eindeutigen Wortlaut des § 117 BAO muss es sich aber auch um Änderungen von "Rechtsauslegungen" - im Sinne der Interpretation rechtlicher Normen - handeln.

Mit der Formulierung in Punkt 4. 5. Abs. 2 iVm 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 Schätzungsver- aussetzungen 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. Die Ausführungen in EStR 2000 (Rz 6186) behandeln erstmals Stellungnahmen zum Begriffsverständnis der "kalkulatorischen Zinsen" und einem sich daraus schlüssig ergebenden Ermittlungsverfahren, welches vorher im Wege der Ausle- gung zu ermitteln war. Die Gestattung einer pauschalen vereinfachten Berechnungsmethode zur Ermittlung der Steuergrundlagen stellt keine Rechtsauslegung im Sinne von § 117 BAO dar.

Wien, 30. März 2004