



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der St S, vertreten durch NN, vom 24. Juni 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes L vom 24. Mai 2005 betreffend Kapitalertragsteuer 1999 bis 2004 und 1/2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde eine Betriebsprüfung (BP) für die Jahre 1999 bis 2002 (Nachschau 2003 bis 2005) durchgeführt. Die BP stellte unter anderem folgendes fest (Auszug aus dem Besprechungsprogramm vom 21. April 2005):

Pkt 11 Kapitalertragsteuer:

a. Das geprüfte Unternehmen gebe Schuldscheine an seine aktiven oder ehemaligen Mitarbeiter aus. Diese Schuldscheine beinhalteten auch einen sogenannten Zinsschein (= Kupon).

Diese Forderungswertpapiere hätten eine Verzinsung des Nennwertes von 4% p.a. aufzuweisen und zusätzlich eine Wertsicherung iHv. 4,5%. Die Ausgabe erfolge nur an inländische Empfänger.

Die Entwicklung des gesamten Bestandes stelle sich wie folgt dar:

Konto	1999	2000	2001	2002
-------	------	------	------	------

3860	17.184.000,00 S	17.436.000,00 S	19.011.000,00 S	1.426.858,44 €
------	-----------------	-----------------	-----------------	----------------

Jedem Zeichner des Schuldscheines sei ein Schreiben des Jahres 1993 vorgelegt worden, in dem es heiße: „Der Einbehalt und die Abfuhr von 22% KEST auf ihre Kapitalerträge aus der Schuldscheinaktion und damit die endgültige Besteuerung dieser Einkunftsquelle ist uns nicht möglich, da wir keine Bank im Sinne der gesetzlichen Regelung sind.

b. Bei inländischen Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3), werde die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

c. Der Wertpapierbegriff des § 93 Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988 sei eigenständig auszulegen. Der Begriff umfasse alle Wertpapiere, die ein Forderungsrecht in der Weise verbriefen, dass das Recht aus dem Papier dem Recht am Papier folge. Dazu gehörten auch Wertpapiere, deren Emission nicht dem KMG unterliege.

d. Der Steuerabzug sei von den Kapitalerträgen aus inländischen und ausländischen Forderungswertpapieren vorzunehmen. Dies gelte auch für in- und ausländische Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen. Die Abzugspflicht bestehe unabhängig davon, von wem, in welcher Währung und wo die Wertpapiere begeben worden seien. Abzugspflichtig seien somit insbesondere Kapitalerträge aus folgenden Wertpapierkategorien, wenn sich die kuponanzahlende Stelle im Inland befinde:

Inländischer Emittent, inländische Währung, Begebung Inland.

Inländischer Emittent, ausländische Währung, Begebung Ausland.

Ausländischer Emittent, inländische Währung, Begebung Inland.

Ausländischer Emittent, ausländische Währung, Begebung Ausland.

e. Voraussetzung für die Abzugspflicht sei, dass sich die kuponanzahlende Stelle im Inland befinde. Von einer inländischen kuponanzahlenden Stelle sei auszugehen, wenn die Auszahlung (Gutschrift) von Kapitalerträgen – unter welchem Titel immer – von der inländischen Betriebsstätte eines inländischen Kreditinstitutes, von einer im Inland gelegenen Filiale eines ausländischen Kreditinstitutes (Rz 7701) oder von einem inländischen Emittenten (inländische Betriebsstätte eines ausländischen Emittenten) vorgenommen werde. Die Zahlstelle müsse weder über das Wertpapier noch über den Kupon verfügen. Insbesondere müsse das Wertpapier nicht auf einem inländischen Depot hinterlegt sein. Bei Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds müsse sich die kuponanzahlende Stelle in Bezug auf die Anteilsrechte im Inland befinden. Kuponanzahlungen in Auslandsfilialen inländischer Kreditinstitute begründeten keine Abzugspflicht.

f. Die Schuldscheine des geprüften Unternehmens seien kapitalertragsteuerpflichtig. Es erfolge eine Festsetzung der bisher nicht entrichteten Beträge an Kapitalertragsteuer und die gleichzeitige Aktivierung der KEST als Forderung an die Mitarbeiter.

	1999	2000	2001	2002
Schuldschein	17.184.000,00 S	17.436.000,00 S	19.011.000,00 S	1.426.858,44 €
Zinsen	631.560,00 S	687.360,00 S	551.480,00 S	48.614,49 €
Wertsicherung	1.131.515,45 S	152.048,92 S	213.683,87 S	115.903,40 €
	1.763.075,45 S	839.408,92 S	765.163,87 S	164.517,89 €
25% KEST	440.768,86 S	209.852,23 S	191.290,97 S	41.129,47 €

Für die Jahre 2003 bis 2005:

	2003	2004	1/2005
Schuldschein	825.201,40 €	820.041,47 €	900.853,66 €
Zinsen	48.194,44 €	40.342,91 €	32.240,47 €
Wertsicherung	43.087,17 €	45.179,91 €	27.715,82 €
	91.281,60 €	85.522,82 €	59.956,29 €
25% KEST	22.820,40 €	21.380,71 €	14.989,07 €

2. Gegen die aufgrund der BP ergangenen Kapitalertragsteuerbescheide für 1999 bis 2004 und 1/2005 wurde mit Schreiben vom 24. Juni 2005 Berufung eingelegt:

Die Berufung richte sich gegen die mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vorgeschriebenen Kapitalertragsteuern. Es werde beantragt, die Kapitalertragsteuerpflicht als nicht gegeben festzustellen und sämtliche Kapitalertragsteuern abzuschreiben.

Bei den von der Bw. ausgegebenen „Schuldscheinen“ und insbesondere bei den aus diesen Schuldscheinen von den Schuldscheininhabern bezogenen Einkünften aus Kapitalvermögen handle es sich nicht um solche, die dem Steuerabzug gemäß § 93 Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1998 unterliegen würden.

Wenn auch diese Schuldscheine unter Hinweis auf Rz 7708 der EStR als Forderungswertpapiere einzustufen seien, deren Emission nicht dem KMG unterliege, so sei für den Begriff der Emission eine grammatikalische Auslegung aus dem KMG notwendig, wonach Emittent derjenige sei, dessen Wertpapiere oder Veranlagungen Gegenstand eines

öffentlichen Angebots seien. Bei der Schuldscheinausgabe durch die Bw. fehle dieses öffentliche Angebot. Darüber hinaus habe ein solches Wertpapier gemäß der Rz 7709 der EStR eine Laufzeit von mindestens fünf Jahren, damit es als Wertpapier gemäß § 93 Abs. 3 Z. 1 und 2 EStG 1988 angesehen werden könne. Die Schuldscheine der Bw. hätten aber eine maximale Laufzeit von fünf Jahren.

Das Finanzamt bzw. der UFS würden abschließend ersucht, für die Vorlage weiterer Begründungen eine Fristerstreckung bis zum 27. Juli 2005 zu gewähren.

3. Die Betriebsprüfung übermittelte zur obangeführten Berufung am 22. September 2005 eine Stellungnahme (Auszug):

Zur Kapitalertragsteuer: Begriff der Forderungswertpapiere im Steuerrecht.

Der Wertpapierbegriff des § 93 Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988 sei eigenständig auszulegen. Der Begriff umfasse alle Wertpapiere, die ein Forderungsrecht in der Weise verbriefen, dass das Recht aus dem Papier dem Recht am Papier folge. Aufgrund der gebotenen eigenständigen Auslegung könnten auch solche Wertpapiere als Forderungswertpapiere eingestuft werden, deren Emission nicht dem Kapitalmarktgesetz (KMG) unterliege.

Die steuerliche Vertretung habe im Schreiben vom 24. Juni 2005 ausgeführt: Bei den von der Bw. ausgegebenen „Schuldscheinen“ – insbesondere bei den aus diesen Schuldscheinen von den Schuldscheininhabern bezogenen Einkünften aus Kapitalvermögen – handle es sich nicht um solche, die dem Steuerabzug gemäß § 93 Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988 unterliegen würden.

Wenn auch diese Schuldscheine unter Hinweis auf Rz 7708 der EStR als Forderungswertpapiere einzustufen seien, deren Emission nicht dem KMG unterliege, sei für den Begriff der Emission eine grammatikalische Auslegung aus dem KMG notwendig, wonach Emittent derjenige sei, dessen Wertpapiere oder Veranlagungen Gegenstand eines öffentlichen Angebots seien. Bei der Schuldscheinausgabe durch die Bw. fehle dieses öffentliche Angebot.

Der steuerliche Vertreter anerkenne somit die Wertung der Schuldscheine des geprüften Unternehmens als Forderungswertpapiere. Womit die steuerliche Vertretung nicht übereinstimme, sei der Begriff Emittent. Ein Emittent iS. des KMG habe ein öffentliches Angebot als Gegenstand der Veranlagung seiner Wertpapiere. Für die von der Bw. begebenen Schuldscheine sei aber das KMG nicht anzuwenden, da diese Schuldscheine nicht unter den § 1 des KMG zu subsumieren seien.

Viel interessanter erscheine hier, welche Überlegung die Österreichische Nationalbank (ÖNB) in ihrem Glossar zum Begriff Emittent anstelle. Emittent sei eine Gesellschaft oder

Körperschaft, die zum Zweck der Kapitalbeschaffung Wertpapiere ausgabe („begebe“), zB. Bund, Länder, Kreditinstitute, Industrieunternehmen etc.

Der steuerliche Vertreter führe aus, dass die Schuldscheine der Bw. nur eine maximale Laufzeit von fünf Jahren hätten. Die Rz 7708 und 7709 der EStR lauteten wie folgt.

7708:

Der Wertpapierbegriff des § 93 Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988 ist eigenständig auszulegen. Der Begriff umfasst alle Wertpapiere, die ein Forderungsrecht in der Weise verbiefen, dass das Recht aus dem Papier dem Recht am Papier folgt. Im Hinblick auf die gebotene eigenständige Auslegung können auch solche Wertpapiere als Forderungswertpapiere einzustufen sein, deren Emission nicht dem KMG unterliegt.

7709:

Umgekehrt bedeutet die Einstufung eines Wertpapiers als Forderungswertpapier nicht, dass damit eine „Anleihe“ im Sinne von DBA vorliegt. Der Begriff „Anleihe“ ist vielmehr eigenständig zu interpretieren. Es handelt sich dabei um ein Instrument der mittel- und langfristigen Kapitalaufbringung. Diesem Erfordernis wird idR eine Laufzeit von mindestens fünf Jahren entsprechen. Andere Forderungswertpapiere sind insbesondere auf Namen sowie auf Inhaber lautende (Teil-) Schuldverschreibungen, Pfandbriefe, Kommunalschuldverschreibungen, Schatzscheine, Kassenobligationen sowie Wertpapiere über Schuldscheindarlehen, weiters sogenannte „Certificates of deposit“, die ihrer Rechtsnatur nach als (Inhaber-) Schuldverschreibungen ausgestattet sind. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen werden in § 93 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 ebenfalls den Forderungswertpapieren zugeordnet.

Die Gliederung der Restlaufzeiten von Kapitalrückführungen erfolge nach sogenannten Fristigkeitsbändern. Das Fristigkeitsband gebe die verschiedenen Laufzeiten der Finanztitel an. In der Restlaufzeitendarstellung gebe es fünf unterschiedliche Laufzeiten in einem Fristigkeitsband (täglich fällig, bis drei Monate, über drei Monate bis ein Jahr, über ein Jahr bis fünf Jahre und über fünf Jahre). Somit spreche man bei einer Laufzeit bis zu einem Jahr von kurzfristig, von eins bis fünf Jahre von mittelfristig und über fünf Jahre von langfristig.

Im konkreten Fall sei es müßig über die Begriffe „mindestens“ und „maximal“ zu diskutieren, da die Schuldscheine mit einer Laufzeit von fünf Jahren beide Begriffe abdeckten. Dennoch sei 7709 zu zitieren, wo es heiße: „Es handelt sich dabei um ein Instrument der mittel- und langfristigen Kapitalaufbringung. Diesem Erfordernis wird idR eine Laufzeit von mindestens fünf Jahren entsprechen.“

Dies bedeute, dass ab einer Laufzeit von fünf Jahren idR von „langfristig“ gesprochen werden müsse. Der Begriff „mittelfristig“ werde nicht genauer definiert, da hier die herrschende Lehre (siehe Fristigkeitsband) ohnehin die Richtung vorgebe. Die drei Buchstaben idR besagten auch, dass es „nur in der Regel“ so sei, die Möglichkeit einer Ausnahme jedoch immer bestehe.

Im konkreten Fall handle es sich um Schuldscheindarlehen (Arbeitsbogen, Ordner 1, Seite 278), welche in der zitierten Rz 7709 ebenfalls angeführt seien und somit unter den § 93 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 fallen würden.

Die Berufung sei nach Ansicht der BP abzuweisen, da neue Erkenntnisse und Fakten nicht vorgebracht worden seien.

4. Die Berufung wurde am 7. Februar 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

5. Am 20. März 2006 übermittelte die Bw. einen ergänzenden Schriftsatz zur Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide hinsichtlich der festgesetzten Kapitalertragsteuer 1999 bis 2005 an das zuständige Finanzamt (Auszug):

a. Die Bw. habe das Institut der „Schuldscheinaktion“ für ihre Dienstnehmer in den Jahren 1977 und 1978 begonnen. Die Möglichkeit, dass ausschließlich Dienstnehmer diese Schuldscheine zeichnen konnten, habe von Beginn der Aktion bis zu deren Ende im Dezember 2005 keinerlei inhaltliche Änderung erfahren.

b. Unter Hinweis auf durchgeführte BP für weit zurückliegende Veranlagungsjahre und die letzten beiden Prüfungen für die Jahre 1990 bis 1992 und 1996 bis 1998 werde festgestellt, dass im Rahmen dieser Prüfungen gemäß Prüfungs- und Nachschauauftrag auch die KEST mitgeprüft worden sei. Da es in diesem Zusammenhang durch die Prüfungsorgane und bei den abschließenden Schlussbesprechungen keinerlei Feststellungen (Beanstandungen) gegeben habe, hätte die Bw. davon ausgehen können, dass auch hinsichtlich der KEST eine richtige steuerliche Behandlung erfolgt sei. Man sei daher auch davon ausgegangen, dass die Finanzverwaltung in Fortsetzung ihrer bisherigen Beurteilung von dieser nicht abgehe. Der Aussage der Finanzverwaltung, dass in diesen Zeiträumen der Sachverhalt der Schuldscheine nicht geprüft worden sei und deswegen der Hinweis auf das Vertrauen in finanzamtliche Feststellungen nicht als Argument gelte, werde widersprochen. Der steuerpflichtigen Klientin sei es nämlich nicht möglich, in den internen Arbeitsbogen der BP Einsicht zu nehmen, um festzustellen, inwieweit sich die Prüfungsorgane mit den im Prüfungs- und Nachschauauftrag enthaltenen einzelnen Steuerarten mehr oder weniger intensiv beschäftigt hätten. Der Gesellschaft werde auch nicht bekanntgegeben, welche Schwerpunkte im Rahmen der Prüfungen gesetzt würden.

Schon die Feststellung zu Punkt 14 im Rahmen der Prüfung der Jahre 1990 bis 1992 belege, dass sich die damalige Prüfung auch auf den Bereich der Schuldscheine sowie der Zurechnung von Zinsen und Wertsicherungsbeträgen zum Gewerbeertrag beschäftigt habe. Es liege daher nahe, dass dabei auch die Prüfung einer möglichen Kapitalertragsteuerpflicht erfolgt sei. Zumindest gehe dies aus den internen Aufzeichnungen der Steuerberatung hervor. Es werde daher die nunmehrige Einvernahme der seinerzeitigen Prüfungsorgane zur Ergänzung des steuerrechtlich relevanten Sachverhaltes beantragt.

c. § 93 EStG 1988 sei auch im Zeitraum 1990 bis 2002 und bis 2005 nicht wesentlich geändert und nur hinsichtlich der Währung angepasst worden.

d. Bei der Subsumption unter EStR 7708 müsse man sich mit einer grammatikalischen Auslegung des Begriffes Emittent iSd KMG zwangsläufig auseinandersetzen. Dies ergebe sich aus dem Wort „ausgibt“ oder „begibt“. Da sich die Begebung der Bw. nicht an bestimmte Personen wende, liege kein öffentliches Angebot vor. Nur Dienstnehmer hätten die Möglichkeit erhalten, Schuldscheine ausgehändigt zu bekommen.

e. Es liege auch keine kuponanzahlende Stelle nach EStR 7712 vor. Es werde zwar nicht bestritten, dass sich die kuponanzahlende Stelle im Inland befinde. Die EStR schränkten den Begriff aber auf

- inländische Betriebsstätten inländischer Kreditinstitute
- Filialen ausländischer Kreditinstitute und
- inländische Emittenten (inländische Betriebsstätten ausländischer Emittenten) ein. Auf die Bw. treffe keine der drei Sachverhaltsvoraussetzungen zu.

f. Es werde auch bestritten, dass es sich bei den ausgegebenen Schuldscheinen um Wertpapiere handle. Die Nationalbank definiere ein „Wertpapier“ wie folgt: Der Inhaber von Wertpapieren kann seine Rechte aufgrund der Urkunde ausüben oder durch deren Übergabe auf andere übertragen, zB verkaufen oder verschenken. Dem Recht am Papier sei zwingend immanent, dass eine Übertragungsmöglichkeit unabhängig vom Willen des Emittenten möglich sei. Die von der Bw. übergebenen Schuldscheine enthielten stets die Verpflichtung für den Gläubiger (Darlehensgeber), bei Übertragung der Darlehensforderung dies unverzüglich der Darlehensnehmerin schriftlich bekannt zu geben. Es fehle beim Schuldschein der Bw. daher am autonomen Recht, dieses auf andere zu übertragen. Der Schuldschein sei daher kein Wertpapier.

g. Die kritische Auseinandersetzung mit dem Papier Schuldschein ergebe, dass die Vertragsparteien ausschließlich einen Darlehensvertrag hätten abschließen wollen und sie dies auch getan hätten. Der Darlehensvertrag beinhalte alle jene Bestimmungen, die § 983 ABGB

fordere. Die daraus erfließenden Kapitalerträge stünden demgemäß in keinem Zusammenhang mit § 93 EStG. Die Ausfertigung des Schriftstückes als „Schuldschein“ habe ausschließlich Beweisfunktion. Zudem sei im Darlehensvertrag eine positive Wertbeständigkeit vereinbart worden, die beim Wertpapier nicht zu finden sei. Auch habe die Bw. den Darlehensgebern beim Vertragsabschluss erklärt, dass die von ihnen vereinnahmten Kapitalerträge nicht der KEST unterzogen würden, sondern dass diese selbst für die Erfassung in der Steuererklärung sorgen müssten.

h. Die Finanzverwaltung könne durchaus bei Änderung der gesetzlichen Lage Sachverhalte aufgreifen. Im gegenständlichen Fall habe sich jedoch keine gesetzliche Änderung ergeben. Die Gesellschaft und die steuerliche Vertretung seien mit einem Abgehen von einer langjährigen Beurteilung durch die Finanzverwaltung konfrontiert, das dem berechtigten Vertrauen der Steuerpflichtigen auf bisherige steuerliche Anerkennung entgegenstehe.

6. Folgende Unterlagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Schreiben an die Schuldscheinzeichner vom 14. Januar 1993 (Auszug): Sehr geehrter Mitarbeiter – Schuldscheinzeichner.

Mit dem Bundesgesetz über die „Endbesteuerung“ gewisser Kapitaleinkünfte und der damit erfolgten Änderung des Einkommensteuergesetzes treten auch für unsere „Schuldscheinzeichner“ Änderungen ein.

Der Einbehalt und die Abfuhr von 22% KEST auf ihre Kapitalerträge aus der Schuldscheinaktion und damit die endgültige Besteuerung dieser Einkunftsquelle ist uns nicht möglich, da wir keine Bank im Sinne der gesetzlichen Regelung sind.

Für den Fall, dass sie in unserer Gesellschaft weiterhin Schuldscheine zeichnen bzw. diese belassen, um den zugesagten attraktiven Zinsertrag zu erhalten, sind sie wie bisher mit diesen Einkünften (progressiv) einkommensteuerpflichtig.

b. Muster eines Schuldscheines (Auszug):

Schuldschein 508171.

Die Bw. bestätigt und bekennt von xx ein Darlehen im Betrage von 5.000 S bar zugezählt und erhalten zu haben.

Verzinsung:

Das Darlehen wird mit 4% jährlich vom Nennwert verzinst. Die Zinsen sind jährlich im nachhinein am 31. Jänner eines jeden Jahres fällig. Der Zinsenlauf beginnt am Tage der Ausfertigung dieses Schuldscheines. Fällige Zinsscheine werden kostenfrei an der Kasse der



Schuldnerin eingelöst. Der Überbringer der Zinsscheine gilt als zur Entgegennahme des Zinsenbetrages berechtigt.

#### Kündigung:

Der Darlehensgeber ist berechtigt, das Darlehen jederzeit zur Rückzahlung fällig zu stellen.

Die Rückzahlung erfolgt spesenfrei gegen Rückgabe dieses Schuldscheines an der Kasse der Darlehensnehmerin.

#### Rückzahlung:

Nach Ablauf der fünfjährigen Laufzeit ist das Darlehen mit dem Betrage von 6.125,00 S zur Rückzahlung fällig, ohne dass es einer besonderen Kündigung bedarf. Nach Ablauf dieser fünfjährigen Laufzeit erfolgt für dieses Darlehen weder eine Verzinsung noch eine Wertsicherung. Die Auszahlung erfolgt gegen Rückgabe des Schuldscheines spesenfrei an der Kasse der Darlehensnehmerin.

#### Übertragung:

Der Darlehensgeber ist berechtigt, seine Darlehensforderung und alle Rechte aus diesem Schuldschein an Dritte zu übertragen. Er ist jedoch verpflichtet, eine solche Übertragung unverzüglich der Darlehensnehmerin schriftlich bekanntzugeben.

#### c. Kupon:

Bw.; Zinsschein zum Darlehen über 2.000,00 S fällig vier Jahre nach Ausstellung, Verjährungsfrist 1 Jahr.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

b. Gemäß § 93 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 sind Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren Kapitalerträge aus Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und gemäß Abs 3 Z 2 nach dem 31. Dezember 1983 in Schilling oder Euro begeben wurden bzw gemäß Abs 3 Z 2 nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als „Schilling oder Euro“ begeben wurden (BGBl. I 1998/126 ab 1999).

c. Gemäß § 95 EStG 1988 ist bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die kuponauszahlende Stelle zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Kuponauszahlende Stelle ist

- das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt,

- die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz im Mitgliedstaat oder
- der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt.

2. Unstrittig ist die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kapitalertragsteuer. Die entsprechenden Zahlen wurden von der BP gemeinsam mit der Firma erhoben.

Eine Besteuerung zu alter Wertpapiere wurde im Berufungsverfahren nicht eingewendet, aufgrund der im Wertpapier enthaltenen Laufzeit ist davon auch nicht auszugehen.

Unbeachtlich ist – soweit Steuerpflicht des Emittenten gegeben ist – der Hinweis der Bw. auf die Versteuerung der Dienstnehmer.

Zu den Haftungsbescheiden wurde seitens der Bw. inhaltlich nichts vorgebracht. Gemäß § 95 Abs 2 und 3 haftet der zum Abzug Verpflichtete – in diesem Fall die Bw. als kuponauszahlende Stelle (bzw der Emittent) – für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Die BP hat daher zu Recht – wie in der Folge noch darzulegen ist ( s Ausführungen zum Emittenten und zur kuponauszahlenden Stelle) – die Bw. als Haftungspflichtige herangezogen.

3. Strittig ist ausschließlich die Frage, ob die von der Bw. ausgegebenen Schuldscheine als Forderungswertpapiere gemäß § 93 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 anzusehen sind:

Voraussetzung für die KEST-Pflicht für Kapitalerträge nach § 93 Abs. 3 Z 2 ist, dass das zugrundeliegende Geschäft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Kreditgeschäft angesehen und das Rechtsverhältnis durch ein Forderungswertpapier verbrieft wird. Umfasst sind alle Wertpapiere, bei denen das Recht aus dem Papier dem Recht am Papier folgt. Zu den Forderungswertpapieren gehören Namens- und Inhaberschuldverschreibungen ebenso wie Wertpapiere über Schuldscheindarlehen. Forderungswertpapiere in- und ausländischer Emittenten unterliegen der KEST. Ebenso spielen Währung und Emissionsort keine Rolle (Doralt, ESt-Kommentar, § 93, Rz 50 ff.). Keine Forderungswertpapiere sind Beteiligungen, Wechsel, Scheck und Konnossement (Doralt, aaO, § 93, Rz 54/1). Von der Kapitalertragsteuerpflicht umfasst sind sämtliche Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, insbesondere die laufenden (fixen oder variablen) Zinsen und der Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabewert und dem im Papier festgelegten Einlösungswert (Doralt, aaO, § 93, Rz 59).

a. Die Bw. bezweifelt zunächst grundsätzlich, dass die ausgestellten Schuldscheindarlehen als Wertpapiere anzusehen sind. Das Recht am Papier müsse zwingend eine Übertragungsmöglichkeit unabhängig vom Willen des Emittenten vorsehen. Durch die Verpflichtung eine Übertragung schriftlich der Darlehensnehmerin bekanntzugeben, fehle es am autonomen Recht, den Schuldschein auf andere zu übertragen.

Der Begriff des Forderungswertpapiers ist nach der Lehre eigenständig auszulegen und umfasst alle Wertpapiere, die ein Forderungsrecht in der Weise verbriefen, dass das Recht aus dem Papier dem Recht am Papier folgt (Jakom/Marschner § 93, Rz 38).

Aus dem Schuldschein (s Punkt Übertragung) ergibt sich, dass der Darlehensgeber berechtigt ist, seine Darlehensforderung und alle Rechte aus diesem Schuldschein an Dritte zu übertragen. Er ist zwar verpflichtet die Übertragung schriftlich der Darlehensnehmerin bekanntzugeben. Dies hindert den Darlehensgeber aber nicht daran, das Papier zivilrechtlich zu übertragen. Der Überbringer ist auch zur Entgegennahme des Zinsbetrages berechtigt. Es liegt daher zweifellos ein Wertpapier iSd § 93 EStG vor. Im übrigen hat die Bw. in der Berufung vom 24. Juni 2005 die Schuldscheine selbst als Forderungswertpapiere eingestuft.

b. Weiters argumentiert die Bw. damit, dass Emittent nur derjenige sein könne, dessen Wertpapiere Gegenstand eines öffentlichen Angebotes sind: Für den Begriff der Emission müsse eine grammatikalische Auslegung des KMG durchgeführt werden.

Diese Rechtsansicht wird vom Schrifttum bzw der Lehre nicht geteilt:

Nach dem EStG 1988 ist bezüglich der Forderungsrechte nach § 93 EStG nicht erforderlich, dass ein dem Wertpapierbegriff des Wertpapieremissionsgesetzes in jeder Beziehung vergleichbares Wertpapier vorliegt, da – wie in den Erläuterungen klargestellt ist – eine eigenständige Definition besteht (Schönstein, SWK 1988, A I 301). In Quantschnigg/Schuch, EStG, § 93, Rz 18 (Stand 1992) wird ausgeführt, dass unter den Wertpapierbegriff des § 93 Abs. 3 EStG 1988 sowohl Wertpapiere des Kapitalmarktes fallen, als auch solche des Geldmarktes und der Wertpapierbegriff als weitgefaßter zu verstehen sei. Auch nach Doralt, ESt-Kommentar, § 93, Rz 50 ff muss ein Forderungswertpapier nicht öffentlich angeboten oder am Kapitalmarkt gehandelt werden (kein „Public Placement“; s dazu auch Doralt, EStG, Stand 1.7.1999, § 97, Rz 10, wonach mit dem StruktAnpG 1996, BGBl 1996/201 und AbgÄG 1996, BGBl 1996/797 die Endbesteuerungswirkung, nicht aber die KEST-Pflicht nicht öffentlich angebotener Forderungswertpapiere beseitigt wurde); diese Rechtsansicht wird auch in Jakom/Marschner § 93, Rz 37 vertreten.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher aufgrund der einhelligen Rechtsmeinung der Lehre davon aus, dass ein öffentliches Angebot nicht vorliegen muss, damit von einem Forderungswertpapier im Sinne des § 93 EStG 1988 gesprochen werden kann bzw ein Emittent nach § 95 EStG 1988 vorliegt. Auch das Argument der Bw., wonach nur Dienstnehmer in den Genuss der Schuldscheine kämen, ist damit obsolet, zudem kann das Wertpapier an (fremde) Dritte verkauft werden.

c. Die Bw. führt weiters aus, die Schuldscheine hätten für ein Forderungswertpapier eine zu geringe – nämlich nur fünfjährige – Laufzeit. Die Laufzeit spielt nur beim Anleihebegriff eine

Rolle und ist für das Vorliegen eines Forderungswertpapiers kein Kriterium. Die Schuldscheine weisen zudem eine Frist für die (End)Fälligkeit von fünf Jahren auf und würden daher auch die Bedingung einer fünfjährigen Laufzeit erfüllen. Nach der Judikatur des VwGH ist selbst eine Rückzahlungsfrist von nur einem Jahr für ein Forderungswertpapier kein Hindernis (s VwGH vom 26.11.2002, 98/15/0159: Begebung am 14.3.1997, Rückzahlung bis 18.3.1998).

d. Nach den Angaben der Bw. in der Berufungsergänzung vom 20. März 2006 habe man nur einen Darlehensvertrag abschließen wollen, der mit § 93 EStG 1988 keinen Zusammenhang aufweise. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Darlehenscharakter des Geschäftes nicht strittig ist. Ein Darlehen kann aber durch ein Wertpapier verbrieft werden (EStR 6174). Damit liegt ein Forderungswertpapier iSd § 93 EStG 1988 vor (EStR 6175), zu diesen zählen auch Wertpapiere über Schuldscheindarlehen (EStR 6175; Schönstein, SWK 1988, A I 301; Jakom/Marschner, § 93, Rz 38 usw.).

e. Kuponauszahlende Stelle ist nach § 95 Abs 3 Z 2 EStG 1988 – neben Banken – auch ein inländischer Emittent, der an den Kuponinhaber Kapitalerträge ausbezahlt. „Emittent“ ist der Aussteller von Effekten, der nicht auf § 1 Abs 1 Z 2 KMG beschränkt ist, weil sonst der Kreis der Abzugsverpflichteten auf jene ausgerichtet wäre, deren Wertpapiere Gegenstand eines öffentlichen Angebotes sind (Farmer/Rothleitner, RdW 1995, 360). Der Emittent kann daher auch eine „Nichtbank“ sein, zB eine Körperschaft öffentlichen Rechtes bzw andere Unternehmer als Banken (Quantschnigg/Schuch, EStG, § 93, Rz 17). Emissionen inländischer Emittenten begründen immer eine kuponauszahlende Stelle, unabhängig davon, ob diese als Kreditinstitut zu qualifizieren sind oder nicht (Doralt, EStG, § 93, Rz 15).

Für den Unanhängigen Finanzsenat ist daher nicht erkennbar, weshalb die Bw. – als inländische Firma mit Sitz im Inland – nicht als Emittent iSd § 95 Abs 3 Z 2 EStG 1988 in Betracht kommen sollte. Die entsprechende Aussage der Bw. im ergänzenden Schriftsatz vom 20. März 2006, wurde inhaltlich auch in keiner Weise präzisiert.

f. Soweit sich die Bw. auf den Grundsatz von Treu und Glauben bezieht, ist ihr folgendes entgegenzuhalten:

Der Grundsatz von Treu und Glauben fällt in den Rahmen des Ermessenskriteriums der Billigkeit (Ritz, BAO, § 20, Rz 7) und setzt einen Vollzugsspielraum voraus (Ritz, BAO, § 114, Rz 9). Er kommt in Bereichen, die von zwingenden Rechtsvorschriften erfasst sind, nicht zur Geltung (VwGH 14.1.1991, 90/15/0116).

Das Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung ist nicht geschützt, die Behörde ist sogar verpflichtet, von einer als unrichtig erkannten Rechtsmeinung abzugehen (Ritz, BAO, § 114, Rz 9; VwGH 26.4.2006, 2004/14/0076). Dass die Abgabenbehörde die Bw. zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert hätte, wird im

Verfahren nicht behauptet. Im gegenständlichen Fall kann es daher nach dieser Darstellung dahingestellt bleiben, ob Prüfungsorgane früherer Prüfungen den strittigen Tatbestand geprüft haben oder nicht. Selbst wenn durch Nichtaufgreifen der KEST-Besteuerung eine indirekte Anerkennung steuerlicher Umstände für frühere Prüfungsjahre erfolgt wäre – wovon keine Rede sein kann und wofür auch keinerlei Nachweise vorliegen – könnte trotzdem eine nachfolgende BP von einer als unrichtig erkannten Rechtsansicht für spätere Prüfungsjahre abweichen (VwGH 16.9.2003, 99/14/0228; 26.4.2006, 2004/14/0076). Sie wäre dazu sogar verpflichtet. Der Antrag auf Einvernahme früherer Prüfungsorgane geht daher ins Leere, dem Antrag ist nicht stattzugeben.

g. Zusammenfassend ist folgendes festzuhalten: Nach der übereinstimmenden Rechtsansicht der Lehre ist der Kapitalertragsteuerabzug gem. § 93 EStG 1988 auch bei Forderungswertpapieren vorzunehmen, die nicht von Banken, sondern von anderen Unternehmen begeben werden und nicht den Bestimmungen des KMG unterliegen. Inländischer Emittent (und kuponanzahlende Stelle) kann jede Firma mit Sitz bzw Geschäftsleitung im Inland sein. Dem Gesetz (§§ 93 bis 95) EStG 1988 kann Gegenteiliges nicht entnommen werden.

Die Berufung war aus den genannten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 25. August 2008