



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Six, Mag. Ralf Artner und Gottfried Haselmayer über die Berufung der A-AG (vormals B reg. Gen.m.b.H.), W, vom 21. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 22. Dezember 2003 betreffend Kapitalertragsteuer für die Monate April, September und November 1998, Mai, Juni, Oktober und Dezember 1999, Jänner bis März, Mai und Juli bis September 2000 sowie Mai 2001 nach der am 17. November 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die Höhe der Kapitalertragsteuer für die die Bw. zur 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 |

Entscheidungsgründe

Die A-AG (im folgenden Bw.) war im berufungsgegenständlichen Zeitraum kuponauszahlende Stelle (§95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988) für so genannte Nullkuponanleihen (Zerobonds).

Über die gegenständliche Berufung hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungentscheidung vom 30. März 2004, ZI. RV/0282-W/04 bereits einmal entschieden. Hauptstreitpunkte des Verfahrens waren, ob die Berechnung der Kapitalertragsteuer bei Nullkuponanleihen nach einer linearen oder progressiven finanzmathematischen Methode zu erfolgen hat sowie die Frage, ob das Finanzamt die Bw. für in diesem Zusammenhang festgestellte Nachforderungen an Kapitalertragsteuer zur Haftung heranziehen durfte. Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese Entscheidung wurde zunächst Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben, der die Beschwerde mit Beschluss vom 28. Februar 2005, B 656/04 ablehnte und antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof abtrat. Der Verwaltungsgerichtshof hob in weiterer Folge den bekämpften Bescheid mit Erkenntnis vom 1. Oktober 2008, 2005/13/0056 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf, weil sich die Bw. u.a. in ihrem Recht auf Unterlassung eines KESt-Abzugs bei Depotentnahmen verletzt erachtet hatte und die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift nicht geltend gemacht habe, dass keine Kapitalertragsteuer für Depotentnahmen hinsichtlich einzelner oder aller Teilzeiträume in die vorgeschriebenen Beträge eingeflossen sei. Somit ist im fortgesetzten Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz neuerlich über die Berufung zu entscheiden.

Eine Nullkuponanleihe stellt eine Anleiheform dar, die eine Nominalverzinsung von Null aufweist. Anstatt der jährlichen Zinszahlungen fällt der gesamte Zahlungsstrom, bestehend aus Kapitaltilgung und Zinserträgen, am Ende der Laufzeit an. Die gesamte Verzinsung kommt in der begebenen Anleihe in einem hohen Disagio zum Ausdruck, wobei das Nominale mit einem laufzeitadäquaten Kapitalmarktzins abgezinst wird (Schiestl, Nullkuponanleihen in Österreich, ÖBA 1991, 114).

Wird eine Nullkuponanleihe vor dem Ende der Laufzeit veräußert so werden im Kaufpreis auch anteilige Kapitalerträge abgegolten.

Gemäß § 95 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 4 Z 3 EStG 1988 ist von der kuponauszahlenden Stelle grundsätzlich im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge aber auch bei Zufließen anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen. Abs. 7 Z 1 leg.cit (idF BGBI I Nr. 65/2008) sieht unter den dort näher angeführten Voraussetzungen vor, dass bei Übernahme eines Wertpapiers zur Verwahrung und Verwaltung von einer kuponauszahlenden Stelle eine Gutschrift an Kapitalertragsteuer zu erfolgen hat, wenn für die Kapitalerträge ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist.

Durch diese Regelung wird erreicht, dass, soweit ein Wertpapier bei einer kuponauszahlenden Stelle verwahrt oder verwaltet wird, ohne großen Aufwand für die kuponauszahlende Stelle, eine der Dauer des Besitzes des Wertpapiers entsprechende Belastung mit Kapitalertragsteuer auch bei einem Eigentümerwechsel während der Laufzeit des Wertpapiers sichergestellt ist.

Diese Abgrenzungstechnik führt aber auch dazu, dass der Erwerber einer Nullkuponanleihe auch dann eine Gutschrift erhält, wenn anlässlich des Erwerbsvorganges vom Voreigentümer keine Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, was etwa regelmäßig beim Erwerb aus dem Ausland gegeben ist.

Um zu gewährleisten, dass jede Gutschriftserteilung auch wiederum zu einem Kapitalertragsteuerabzug führt, hat der Gesetzgeber in § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 idF BGBI I Nr. 65/2008 besondere Umstände (u.a Beendigung der Steuerpflicht, Entnahme aus dem Depot) angeführt, deren Eintreten ebenfalls zu einem Kapitalertragsteuerabzug führt.

Die Regelungen betreffend die Gutschriftserteilung in § 95 Abs. 7 und 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 und die Steuerpflicht der Depotentnahme wurden mit BGBI. I Nr. 65/2008 in Reaktion auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2007, 2005/13/0075 geschaffen und im Hinblick auf die bis zum Ergehen des oben zitierten Erkenntnisses von Lehre und Verwaltungspraxis mit der nunmehr geschaffenen Regelung im wesentlichen identen Vorgangsweise der Kredit-

institute und Finanzämter gemäß § 124b Z144 und 145 EStG 1988 rückwirkend mit 1. Jänner 1998 in Kraft gesetzt.

Im Erkenntnis vom 19.12.2007, 2005/13/0075 stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis weder der Bestimmung des § 95 Abs. 6 EStG 1988 eine Gutschrifteilung entnommen werden könne noch der Bestimmung des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 65/2008 ein Kapitalertragsteuerabzug bei einer Depotentnahme.

Anlass für das gegenständliche und andere Verfahren war, dass im Jahr 2000 vom Finanzamt für den 23. Bezirk im Hinblick auf ungewöhnlich hohe Kapitalertragsteuergutschriften in den Kapitalertragsteueranmeldungen mehrerer Banken Prüfungen gemäß § 151 BAO veranlasst wurden. Dabei stellte sich heraus, dass diese hohen Gutschriften im Zusammenhang mit dem Verkauf von bestimmten Nullkuponanleihen standen.

Die Ursache für diese hohen Gutschriften war auf eine von den Kreditinstituten angewendete vereinfachte Art der Berechnung der Kapitalertragsteuer zurückzuführen, die während bestimmter Phasen der Laufzeit von „hochverzinsten“ langfristigen Nullkuponanleihen zwischenzeitig im Vergleich mit einer den wirtschaftlichen Verhältnissen eher entsprechenden progressiven Ermittlung zu unangemessen hohen Gutschriften an Kapitalertragsteuer beim Erwerb dieser Papiere führte.

Diese vereinfachte Art der Berechnung hatte das Bundesministerium für Finanzen mit Erlass vom 12. Februar 1993, GZ. 14 0602/1-IV/14/93, Pkt. 5. (1) bzw. Pkt. 4. 5 (2), im Zusammenhang mit der Erhöhung der Kapitalertragsteuer auf 22% bei Einlagen bei Banken und Forderungswertpapieren ab 1.1.1993 gestattet. Sie sah vor, dass im Hinblick auf die Abgrenzung der Zinsen für Zeiträume vor und nach dem 1.1.1993 für die Ermittlung des Kapitalertragsteuerabzuges einfachheitshalber die Berechnung des monatlichen Kapitalertrages durch eine lineare Verteilung des Unterschiedsbetrages zwischen dem Ausgabewert und dem Einlösungswert auf die gesamte Laufzeit erfolgen konnte.

Die Zinsen für Zwecke der KEST-Gutschrift wurden dabei von der Bw. laut ihren Angaben nach dieser so genannten „linearen“ Berechnungsmethode ermittelt.

Bei kurzen Laufzeiten der Anleihen und kleinen Zinssätzen sind dabei die Unterschiede während der Laufzeit zu einer progressiven Berechnung nur gering.

Bei hochverzinsten und langfristigen Nullkuponanleihen führt die lineare Verteilung der Zinsen auf die gesamte Laufzeit in bestimmten Zeiträumen der Laufzeit zu hohen Abweichungen zu

einer progressiven Berechnung der einzubehaltenden oder zu erstattenden Kapitalertragsteuer.

Bei Kauf einer Nullkuponanleihe, auf die diese Kriterien zutrafen, hatten die Erwerber aufgrund der Art der Verrechnung, nämlich dass die Bw. sofort die Gutschrift erteilte und in der konkreten Abwicklung des Geschäfts auf einen Teil des ihr zustehenden Kaufpreises verzichtete, nur mehr die (oft geringe) Differenz auf den Kaufpreis aufzuzahlen. Bei einer der Nullkuponanleihen, einer langfristigen Zlotyanleihe (WPK 230 525), führte dies während einer bestimmten Phase der Laufzeit sogar dazu, dass der Erwerber der Anleihe eine Gutschrift an Kapitalertragsteuer erhielt, die höher war als der Kaufpreis, ohne dass dies auf einen durch wirtschaftliche Gründe bedingten geringen Kurs dieser Anleihe zurückzuführen gewesen wäre. Da die Papiere von den Kreditinstituten 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.

| Wertpapier-kennnummer | Wertpapierbezeichnung | Laufzeit in Jahren | Kürzung in % rund |
|------------------------------|--|-------------------------------|------------------------------|
| 190xxx | Europ. Bk.Recon & Dev | 30 | 90 |
| 191xxx | Europ. Bk. Recon & Dev | 30 | 88 |
| 194xxx | Electricity Supply Comm | 35 | 90 |
| 197xxx | Int. Bank für Wiederaufbau | 28 | 77 |
| 197xxx | Weltbank Zero MTM | 30 | 91 |
| 196xxx | Weltbank Zero Coupon Medium-Term-Notes | 31 | 88 |
| 230xxx | Intl Bk Recon & Develop | 30 | 94 |

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 brachte 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. Februar 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 dürften (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 Ermessensvorschriften 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 (VfSIg. 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 z.B. 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 seien. 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 Rechtssituation 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 VfSIg 12 241/89; 12 890/91), könne eine bestimmte veröffentlichte Anwendungspraxis einen Vertrauenschutz begründen.

Der Gesetzgeber sei von Verfassungswegen 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 (VfSIg. 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 erschöpfer Weise zur Kenntnis zu bringen sei, weil der Normunterworfenen 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 Gerichtshof 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 VfSIg 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 Zeit-

räume 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 abzuwägen 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, BGBI 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 § 117 BAO).

Die Bw. habe sich in den dem Berufungsverfahren zugrunde liegenden 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 die Änderung der Einkommensteuerrichtlinien bei der Besteuerung von Kapitalanlagen vom 12. Juni 2001, AÖF 2001/145, (vgl Rz 6186 f EStR 2000) beseitigt worden. 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 zugrunde liegenden 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 hätte, 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, 91/10/0252). Eine Änderung der Rechtslage wäre nur dann nicht zu berücksichtigen, wenn die Änderung als Folge einer Über-

gangsregelung 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).

Im ergänzenden Schriftsatz vom 6. September 2005 im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof brachte die Bw. ohne Bezugnahme auf konkrete von der Betriebsprüfung festgestellte Geschäftsfälle in den berufungsgegenständlichen Monaten vor, dass sie sich in ihrem Recht auf Unterlassung eines KEST-Abzuges bei Depotentnahmen verletzt erachte und brachte rechtliche Einwände gegen einen KEST-Abzug bei Depotentnahmen vor.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2009, zugestellt am 22. Mai 2009 wurde der Bw. in Wahrung des Parteiengehörs Gelegenheit gegeben, zum Erkenntnis des VwGH vom 1. Oktober 2008, 2005/13/0056 und zur durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 65/2008 geschaffenen Rechtslage bis 19. Juni 2009 Stellung zu nehmen. Die Bw. gab dazu keine Stellungnahme ab.

Der Unabhängige Finanzsenat geht bei seiner Entscheidung zusammengefasst von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. hat die bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 95 Abs. 7 EStG idF BGBl I Nr. 65/2008 zu erteilende Gutschrift an Kapitalertragsteuer bei den hier berufungsgegenständlichen Transaktionen mit Nullkuponanleihen mit ihrem Abrechnungssystem EOS (später EOS) nach der so genannten linearen Methode ermittelt.

Bei kurzen Laufzeiten der Anleihen und kleinen Zinssätzen sind dabei die Unterschiede während der Laufzeit zu einer progressiven Berechnung nur gering.

Bei hochverzinsten und langfristigen Nullkuponanleihen führt die lineare Verteilung der Zinsen auf die gesamte Laufzeit in bestimmten Zeiträumen der Laufzeit zu auffällig hohen Abweichungen im Vergleich zu einer progressiven Berechnung der einzubehaltenden oder zu erstattenden Kapitalertragsteuer.

Bei Kauf einer Nullkuponanleihe, auf die diese Kriterien zutrafen, hatten die Erwerber aufgrund der Art der Verrechnung, nämlich dass die Bw. sofort die Gutschrift erteilte und in der konkreten Abwicklung des Geschäfts zunächst auf einen Teil des ihr zustehenden

Kaufpreises verzichtete, nur mehr die (oft geringe) Differenz auf den Kaufpreis aufzuzahlen. Bei einer der Nullkuponanleihen, einer langfristigen Zlotyanleihe (WPK 230 525), führte dies während einer bestimmten Phase der Laufzeit sogar dazu, dass der Erwerber der Anleihe eine Gutschrift an Kapitalertragsteuer erhielt, die höher war als der Kaufpreis, ohne dass dies auf einen durch wirtschaftliche Gründe bedingten geringen Kurs dieser Anleihe zurückzuführen gewesen wäre. Da die Papiere von den Kreditinstituten im Ausland besorgt wurden, kam es aber andererseits in diesen Fällen zu keinem korrespondierenden Kapitalertragsteuerabzug.

Die Wertpapiere wurden teilweise auf Depots anderer Banken übertragen, die beim Verkauf die Kapitalertragsteuer bei derartigen Anleihen nach einer progressiven Methode ermittelten. Dadurch verblieb die beim Kauf erhaltene Kapitalertragsteuergutschrift bzw. der Differenzbetrag zwischen hoher linear ermittelter KEST-Gutschrift beim Ankauf und niedrigerem KEST-Abzug beim Verkauf dem Kunden als endgültiger Vorteil.

Entnahmen aus den Depots wurden bei den berufungsgegenständlichen Geschäften nicht vorgenommen.

Das BMF hat im Erlass vom 12. Februar 1993 Zi. 14 0602-IV/14/93 die Ansicht vertreten, dass die Ermittlung von Stückzinsen in vereinfachter Form zulässig sei, und diese Ansicht in verschiedenen Anfragebeantwortungen bzw. in nachfolgenden Erlässen und Besprechungen mit Bankenvertretern, wenn auch teilweise einschränkend aufrechterhalten.

Anfragen bezüglich konkreter, hier berufungsgegenständlicher, Geschäfte gegenüber dem BMF oder dem Finanzamt wurden von der Bw. nicht gestellt.

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich hinsichtlich der Verwendung der linearen Methode und des Nichtvorliegens von Depotentnahmen sowie der Vornahme von Depotüberträgen auf andere Banken auf den diesbezüglich unbestrittenen Feststellungen in der Niederschrift zum Betriebsprüfungsbericht vom 3. Dezember 2003 bzw. dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Nr. 213607/01. (insbesonders AB Seite 374-378). Die vom BMF vertretene Ansicht zur Berechnung der Kapitalertragsteuer ergibt sich aus dem Inhalt der veröffentlichten Erlässe aber auch u.a aus der Anfragebeantwortung des BMF vom 23. Juli 1996, GZ. P92/1-IV/14/96.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören nach § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (idF vor dem BGBI. I Nr. 71/2003) auch Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert eines Wertpapiers und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungswert, wenn diese 2 % des

Wertpapiernominales übersteigen. Im Falle des vorzeitigen Rückkaufes tritt an die Stelle des Einlösungswertes der Rückkaufpreis.

Mit der Regelung des § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ordnet das Gesetz allgemein einen von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabekurs und dem Einlösekurs eines Wertpapiers dem Bereich der Fruchtziehung zu (vgl. VwGH vom 25.11.2002, 99/14/0099).

Entsprechend der Anordnung des § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2 leg. cit.) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3 leg. cit.) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Kapitalertragsteuerpflichtig sind nach § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 auch Unterschiedsbeträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

§ 95 EStG 1988 regelt die "Höhe und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer".

Die Kapitalertragsteuer beträgt 25 % (§ 95 Abs. 1 EStG 1988).

Nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge der Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3 EStG 1988) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 ist zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge.
2. Bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3 EStG 1988) die Kuponauszahlende Stelle. Kuponauszahlende Stelle ist das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt, der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt.
3. Ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 4 gewährt.

Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 65/2008 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung ...

2. Bei Einkünften aus der Beteiligung ...

3. Bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge und im Zeitpunkt des Zufließens (§ 19 EStG 1988) anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons. Die Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), die Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz, die Entnahme aus dem Depot oder die Übertragung auf ein anderes Depot, ausgenommen auf ein inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut gilt als Veräußerung.

Gemäß § 124b Z 144 tritt § 95 Abs. 4 Z 3 idF BGBI. I Nr. 65/2008 mit 1. Jänner 1998 in Kraft. Depotübertragungen im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 3 vor dem 1. Jänner 2008 gelten nicht als Veräußerung.

Nach § 95 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 65/2008 hat eine Gutschrift von Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 4 Z 3 durch die kuponauszahlende Stelle Abs. 3 Z 2 in folgenden Fällen zu erfolgen:

1. Bei Übernahme eines Wertpapiers durch eine in Abs. 3 Z 2 erster und zweiter Teilstrich genannte Institution zur Verwahrung und Verwaltung, sofern es sich bei dieser nicht um einen Drittverwahrer im Sinne des § 3 Depotgesetz handelt, und wenn für die Kapitalerträge ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist. Eine Gutschrift steht bei Depotübertragungen von einem inländischen Depot auf ein anderes inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut nicht zu.
2. Bei Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht begründen.

Gemäß § 124b Z 145 tritt § 95 Abs. 4 Z 3 idF BGBI. I Nr. 65/2008 mit 1. Jänner 1998 in Kraft. Für Depotübertragungen im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 3 vor dem 1. Jänner 2008 steht eine Gutschrift nicht zu.

Der zum Abzug Verpflichtete hat nach § 96 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 leg. cit. - also bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren - die in einem Kalendermonat einbehaltenen Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" spätestens am 15. Tag nach Ablauf des folgenden Kalendermonates abzuführen.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer 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 dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Bestimmungen des § 95 Abs. 4 Z 3 und Abs. 7 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 65/2008 traten rückwirkend mit 1. Jänner 1998 in Kraft (§ 124b Z 14 und 145 EStG). Nachdem als Grundregel im Verwaltungsrecht gilt, dass eine Behörde das im Zeitpunkt der Erlassung ihres Bescheides geltende Recht anzuwenden hat (VwGH 4.5.1977, 0898/75, VwSlg 9.315/A; VwGH 28.11.1983, 82/11/0270, 11.237/A; VwGH 21.12.1990, 86/17/0106), ergibt sich für den streitgegenständlichen Fall aus der nunmehr gegebenen, auf den strittigen Zeitraum zurückwirkenden Gesetzeslage unweigerlich, dass zum einen die Erwerbe der strittigen Nullkuponanleihen in den berufungsgegenständlichen Jahren 1998 bis 2000 gemäß § 95 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 65/2008 Kapitalertragsteuergutschriften begründeten und zum andern die unmittelbar in zeitlicher Nahebeziehung anschließenden Entnahmen der strittigen Nullkuponanleihen aus dem Depot als (fiktive) Veräußerungen iSd § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 65/2008 eine Verpflichtung der Bw. zum Kapitalertragsteuerabzug bewirkten.

1. Lineare oder progressive Stückzinsenberechnung

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob in den Fällen des § 95 Abs. 4 und 7 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 65/2008 die für einen Kapitalertragsteuerabzug oder eine zu erteilende Kapitalertragsteuergutschrift erforderliche Berechnung zeitanteiliger Kapitalerträge (Stückzinsen) nach einer linearen oder nach einer progressiven finanzmathematischen Berechnungsmethode zu erfolgen hat.

Schon vor der mit BGBI. I Nr. 65/2008 erfolgten Einfügung eines Abs. 7 in § 95 EStG 1988 gingen Verwaltungspraxis und Lehre (vgl. Doralt ESTG⁴ (1.7.1999) Tz 53 zu § 95) davon aus, dass der Erwerber eines Forderungswertpapiers aufgrund der im Kaufpreis enthaltenen anteiligen Kapitalerträge eine Kapitalertragsteuergutschrift erhält. Es wurde dies als ein Fall des § 95 Abs. 6 EStG 1988 angesehen.

Durch diese Gutschriftserteilung, verbunden mit dem Kapitalertragsteuerabzug, wird erreicht, dass, soweit ein Wertpapier bei einer kuponauszahlenden Stelle verwahrt oder verwaltet wird, ohne großen Aufwand für die kuponauszahlende Stelle, eine der Dauer des Besitzes des Wertpapiers entsprechende Belastung mit Kapitalertragsteuer auch bei einem Eigentümerwechsel während der Laufzeit des Wertpapiers sichergestellt werden kann.

Diese Abgrenzungstechnik führt aber auch dazu, dass der Erwerber einer Nullkuponanleihe auch dann eine Gutschrift erhält, wenn anlässlich des Erwerbsvorganges vom Voreigentümer

keine Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, was etwa regelmäßig beim Erwerb aus dem Ausland gegeben ist.

Um zu gewährleisten, dass jede Gutschriftserteilung auch wiederum zu einem Kapitalertragsteuerabzug führt, hat der Gesetzgeber in § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 idF BGBI I Nr. 65/2008 besondere Umstände (u.a Beendigung der Steuerpflicht, Entnahme aus dem Depot) angeführt, deren Eintreten ebenfalls zu einem Kapitalertragsteuerabzug führt.

Die Regelungen betreffend die Gutschriftserteilung in § 95 Abs. 7 und die Steuerpflicht der Depotentnahme in 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 wurden mit BGBI. I Nr. 65/2008 in Reaktion auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2007, 2005/13/0075 geschaffen. Im Hinblick darauf, dass die neu geschaffenen Regelungen mit der bis zum Ergehen des oben zitierten Erkenntnisses geübten und auch in der Literatur als zutreffend angesehenen Verwaltungspraxis übereinstimmen, wurden diese Regelungen gemäß § 124b Z144 und 145 rückwirkend mit 1. Jänner 1998 in Kraft gesetzt.

Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug oder eine Gutschrift sind die erzielten Kapitalerträge. Wird nun ein endfälliges Wertpapier vor Ablauf der Laufzeit veräußert oder ist ein Abzug oder eine Gutschrift aufgrund einer Fiktion des § 95 EStG 1988 vorzunehmen oder zu erteilen, ergibt sich das Erfordernis der Ermittlung kalkulatorischer Zinsen. Dabei handelt es sich um ein Problem der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen.

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 progressive finanzmathematische Methoden verwendet werden ist allgemein bekannt und dem Bankengeschäft - hier im Besonderen dem Wertpapiergeschäft - geradezu immanent. Auch in der Rechtsprechung finden sich Beispiele für die Anwendung derartiger progressiver finanzmathematischer 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 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 progressiven 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:

Einlösungsvalue abzüglich Ausgabewert

= monatlicher Kapitalertrag

Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung

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, Termineinlagen und Festgeldern errechnet sich der auf Zeiträume nach dem 31. Dezember 1983 entfallende Zinsertrag nach folgender Formel:

| | |
|--|--|
| <i>Einlösungs Wert abzüglich Ausgabewert</i> | <i>= monatlicher Zinsertrag x Anzahl</i> |
| <i>Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung</i> | <i>der vollen Kalendermonate 1.1.1984 bis zum Auflösungszeitpunkt = steuerpflichtiger Zinsertrag</i> |

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.

Zunächst ist davon auszugehen, dass Erlässe keine für den VwGH und den unabhängigen Finanzsenat maßgebende Rechtsquellen darstellen. Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. etwa die VwGH-Erkenntnisse vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002, und - ausdrücklich zu den ESt-Richtlinien - vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139). Ein im Einzelnen erlassgetreues Verhalten ist allerdings gegebenenfalls im Rahmen der Ermessensübung zur Erlassung eines Haftungsbescheides mit zu berücksichtigen (vgl. etwa das zu den mit den §§ 93 und 95 EStG 1988 insoweit vergleichbaren Bestimmungen der §§ 99 und 100 EStG 1988 ergangene Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2003, 2005/15/0087).

Wie bereits dem Text der KESt-Richtlinien 1993 zu entnehmen ist, handelt es sich bei der „linearen Berechnung“ um eine im Zuge der Erhöhung der Kapitalertragsteuer von 10 % auf 22% ab 1.1.1993 vom BMF getroffene Maßnahme zur Vereinfachung der Abgrenzung der Zinserträge. Diese vereinfachte Abgrenzung wurde schon einmal zuvor im Zusammenhang mit der Einführung der Zinsertragsteuer im Jahr 1983 erlaßmäßig zugelassen.

Die lineare Abgrenzung war unter den damaligen EDV-Verhältnissen die einzige Möglichkeit, dass alle – auch kleinere Kreditinstitute – den damals übertragenen Steuereinbehaltungs-aufgaben nachkommen konnten. Sie entspricht aber nicht der wirtschaftlich getreuen Abbildung der auf die einzelnen Zeiträume entfallenden Zinsenanteile und ist gesetzlich auch nicht vorgesehen.

Die Argumentation Schönsteins (SWK 2001 S 403) 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 heranziehen. 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 bei 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 progressive Berechnung liegt in der Natur der Sache. Die in 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 finanzmathematisch progressive Berechnungsmethode 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 „inneren Wert“ noch soweit entspricht, dass die Schätzung rechtmäßig bleibt. Bei den hier strittigen Berechnungen ist dies angesichts der aufgezeigten Differenzen zu einer (genauerer) progressiven Berechnung 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.

Der Wortlaut in den KEST-Richtlinien 1993, dass "keine Bedenken" gegen die sinngemäß Anwendung der in Punkt 5.1 dargestellten linearen Vereinfachungsformel bestehen würden, lässt nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht die Schlussfolgerung zu, wie sie die Bw. zieht, nämlich dass für die Abgrenzung zeitanteiliger Kapitalerträge von Nullkuponanleihen ausschließlich die lineare Methode heranzuziehen sei. Es handelt sich dabei um keine Verpflichtung, sondern ein bloßes Dürfen, sofern sich die Ergebnisse im gesetzlichen Rahmen bewegen. Entsprechend der Formulierung des Erlasstextes handelt es sich bei der pauschalen bzw. vereinfachten linearen Ermittlung der Stückzinsen um eine zulässige Schätzungsmethode. Dies wird durch die Ausführungen in Rz 6186 der EStR 2000 insofern bestätigt, als es dort heißt: "..... Diese Art der Schätzung ist jedoch nur zulässig.....". 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 ausschließliche Anwendung 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 der progressiven finanzmathematischen Berechnung 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.

Selbst 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 zurückzutreten hat (vgl. BMF vom 23.7.1996 zitiert in Schönstein, KEST und Zero-Bonds, SWK 2001 S 403).

Der Einwand, dass das Aufkommen an Kapitalertragsteuer für den Fiskus ohnehin immer gleich sei, egal ob die Kapitalertragsteuer linear oder progressiv berechnet wird, übersieht, dass, wenngleich das Endergebnis gleich ist, während der Laufzeit Phasen auftreten, wo es krasse Unterschiede zwischen der linearen und progressiven Ermittlung gibt, die im Verhältnis zum inneren Wert zu ungerechtfertigt hohen Gutschriften aber auch Abzügen führen.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher der Ansicht, dass für die Ermittlung der KEST eine progressive finanzmathematische Methode allein sachgerecht und angemessen ist.

2. Haftungsinanspruchnahme

Der Tatbestand der Haftung für Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 stellt nur auf die objektive Pflichtverletzung ab, die im Hinblick auf die Ausführungen zur Unzulässigkeit der linearen Berechnungsmethode und der nunmehr mit BGBI I Nr. 65/2008 in § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 ausdrücklich aufgenommenen Steuerpflicht der Depotentnahme sowohl hinsichtlich der Differenzbeträge zwischen linearer und progressiver Ermittlung der berufungsgegenständlichen KEST-Gutschriften als auch der nachgeforderten KEST für Depotentnahmen jedenfalls vorliegt.

Doch steht die Geltendmachung der Haftung nach § 224 BAO iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 im Ermessen der Behörde (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 2007, 2006/15/0004, mwN, zur insoweit gleich gelagerten Bestimmung des § 82 EStG 1988 die hg. Erkenntnisse vom 3. August 2004, 2000/13/0046, und vom 25. April 2002, 2001/15/0152, VwSlg 7.713/F, und zur insoweit gleich gelagerten Haftung nach § 99 EStG 1988 das hg. Erkenntnis vom 27. November 2003, 2003/15/0087, VwSlg 7.881/F).

Abweichend vom Regelfall der Haftung des Abzugsverpflichteten sieht § 95 Abs. 5 EStG 1988 die Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge und daher Steuerschuldners (Abs. 2 erster Satz) - nach Ermessen der Abgabenbehörde neben oder an Stelle des Abzugsverpflichteten – nur dann vor, wenn der Haftungspflichtige die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hatte oder wenn der Steuerschuldner wusste, dass der zum Abzug Verpflichtete die einbehaltenen Steuerbeträge nicht vorschriftsmäßig abgeführt und dies der Abgabenbehörde nicht unverzüglich mitgeteilt hatte.

Somit darf der eigentliche Steuerschuldner nur dann unmittelbar (mit Abgabenbescheid) – und nur „ausnahmsweise“ im Sinne des Ermessens – in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerabzug unrichtig (zu gering oder gar nicht) vorgenommen wurde (erster Tatbestand) oder wenn dem Steuerpflichtigen die Nichtabfuhr oder nicht vollständige Abfuhr der einbe-

haltenen Beträge ausdrücklich bekannt war (siehe Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die, Einkommensteuer Tz 3 zu § 95).

Dass eine Inanspruchnahme des Empfängers im Ermessen der Behörde steht wird auch sonst überwiegend in der Literatur bejaht (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, 1993, § Tz 11 zu § 95, Doralt/Kirchmayr, Einkommensteuergesetz (Loseblatt) § 95 Rz 44; a.A. Achatz, ÖStZ 1989, 255). In diesem Zusammenhang erscheint auch nicht unbeachtlich, dass der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass, selbst wenn § 95 Abs. 5 der Inhalt beizulegen ist, dass Fehlbeträge an Kapitalertragsteuer grundsätzlich beim Abfuhrverpflichteten und nicht beim Empfänger einzufordern sind, dies nicht verfassungswidrig wäre (VfGH 16.12.2004, B 1575/03).

Im Rahmen des der Behörde eingeräumten Auswahlermessens, die zu Unrecht nicht einbehalten oder zu Unrecht gutgeschriebene Kapitalertragsteuer dem Haftungspflichtigen oder dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, ist auch zu beachten, dass im Hinblick auf die Formulierung des 1. Satzes des § 95 Abs. 5 die Vorschreibung gegenüber dem Schuldner der Kapitalertragsteuer nur ausnahmsweise zur Anwendung gelangen soll.

Aufgrund des enormen Ausmaßes der nachzufordernden Kapitalertragsteuer kommt gegenständlich insbesonders auch im Hinblick auf das Interesse der Allgemeinheit an ungerechtfertigten Steuerausfällen der Frage der Einbringlichkeit eine überragende Bedeutung zu. Es liegt nun aber geradezu in der Natur der Sache, dass die Einbringlichkeit bei einer Bank in sehr hohem Ausmaß gewährleitet ist, während die Einbringung bei den Kunden in der Regel häufiger mit Unsicherheiten belastet ist. Demgegenüber tritt das im Hinblick auf Billigkeitserwägungen unter dem Aspekt von Treu und Glauben auch zu beachtende Verhalten des BMF in den Hintergrund (siehe dazu auch die Ausführungen zu den Unterpunkten b) und c)).

Soweit die Kunden der Bw. der Behörde nicht bekannt sind, scheidet ein Auswahlermessens schon aus faktischen Gründen aus.

Dadurch, dass das BMF im Erlass vom 12. Februar 1993 Zl. 14 0602-IV/14/93 die „Ansicht vertreten hat“, dass die Ermittlung von Stückzinsen in vereinfachter Form zulässig sei, und diese Ansicht in verschiedenen Anfragebeantwortungen bzw. in nachfolgenden Erlässen, wenn auch teilweise einschränkend aufrechterhalten hat, wurde kein derartiger Vertrauens-tatbestand geschaffen, auf den sich die Bw. im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen kann.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt grundsätzlich nicht das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit von Rechtsauffassungen, die in Erlässen der Finanzverwaltung vertreten werden, wenn in diesen Erlässen - wie das auch bei den KEst-RL 1993 der Fall ist - darauf hingewiesen wird, dass über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten dadurch nicht begründet werden (vgl. z.B. VfSlg. 6928/1972, 8858/1980, 14.674/1996). Besondere Umstände, die es allenfalls geboten erscheinen lassen könnten, den in den Erlässen geäußerten Rechtsauffassungen zur Anwendbarkeit der linearen Berechnungsmethode vertrauensbegründende Wirkung beizumessen, kann der UFS nicht erkennen.

Die konkreten berufungsgegenständlichen Geschäfte waren nicht Gegenstand einer vom zuständigen Finanzamt erfolgten Auskunftserteilung an die Bw, sodass diesbezüglich eine Berufung auf Treu und Glauben in Hinblick auf eine Auskunftserteilung ausscheidet.

Die Bw. wurde vom Finanzamt, bezogen auf die Gesamtzahl aller Geschäftsfälle, in denen eine Ermittlung der Kapitalertragsteuer nach der linearen Methode erfolgte, nur in einer sehr kleinen Zahl von Fällen zur Haftung herangezogen. Das waren eben diese Geschäftsfälle, bei denen einem mit Wertpapiergeschäften vertrauten Kreditinstitut die wirtschaftliche Widersinnigkeit einer linearen Berechnungsmethode zu Ermittlung von zeitanteiligen Kapitalerträgen auffallen hätte müssen. Es hätte auffallen müssen, dass diese Berechnungsmethode dazu führte, dass Steuerbeträge gutzuschreiben waren, die in einer unverhältnismäßigen Relation zum inneren Wert des Wertpapiers standen oder in Einzelfällen sogar den Kaufpreis überschritten („Zlotyanleihe“), ohne dass dies auf einen durch wirtschaftliche Gründe bedingten geringen Kurs des Wertpapiers zurückzuführen war.

Da sich Banken aufgrund ihrer spezifischen Geschäftstätigkeit regelmäßig gegen Risiken absichern, erscheint es auch bei den gegenständlichen Geschäften nicht unzumutbar, mit Hilfe von Vertragsgestaltungen eine Risikolimitierung zu erreichen, zumal in den allgemeinen Geschäftsbedingungen von Banken Schad- und Klaglosstellungen für abgabenrechtliche Haftungsinanspruchnahmen nicht unüblich sind.

Dazu kommt, dass die Bw. bei den gegenständlichen Fällen nicht mit Abzugspflichten belastet war, sondern zu Lasten eines Dritten (des Abgabengläubigers) ihren Kunden Gutschriften erteilte (d.h. in der konkreten Abwicklung nach den Angaben der Bw. auf einen Teil des ihr zustehenden Kaufpreises verzichtete). Im Hinblick auf die ungewöhnliche Höhe von Gutschriften in diesen Fällen kann sowohl eine Zurückbehaltung der Gutschriften (diesfalls wäre der Betrag für eine Steuerabfuhr jedenfalls zur Verfügung gestanden) als auch eine Vereinbarung von Rückforderungsrechten nicht als ein die Geschäftsbeziehung zerstörender

Vertrauensbruch angesehen werden, da der Kunde bei derartigen Geschäften auch bei Konkurrenzbanken mit derartigen Vorgangsweisen hätte rechnen müssen bzw. ja den Kunden auch bekannt war, dass andere Banken die Stückzinsen aufgrund progressiver finanzmathematischer Berechnungsmethoden ermittelten.

Im Hinblick auf die oben angeführten Umstände erscheint es insgesamt im Rahmen des Ermessens nicht unbillig die Bw. zur Gänze für die Differenz zwischen linear bzw. progressiv ermittelter Kapitalertragsteuergutschrift heranzuziehen.

Soweit in der Berufung die Bestimmung des § 117 BAO angesprochen wird, ist darauf hinzuweisen, dass diese mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Dezember 2004, G 95/04 ua., VfSlg 17.394, aufgehoben wurde; die Kundmachung im BGBl. I Nr. 2/2005 erfolgte am 24. Jänner 2005. Nach dem ausdrücklichen Ausspruch des Verfassungsgerichtshofes ist § 117 BAO auch in anderen als den Anlassfällen nicht mehr anzuwenden (siehe auch VwGH 31.5.2006; 2003/13/0139); dies auch dann, wenn sich diese Nichtanwendung für die Abgabepflichtigen als nachteilig erweist. Der Verweis der Bw. auf die Schutzwirkung des § 117 BAO kann sohin der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen.

Auf die Frage des KEST-Abzuges bei Depotentnahmen wird nicht eingegangen, da nach den vorliegenden Unterlagen im Arbeitsbogen (insbesonders S 374-378) Depotentnahmen nicht Gegenstand von KEST-Nachforderungen im berufungsgegenständlichen Verfahren waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, am 8. Jänner 2010