



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-Bank, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. August 1998 bis 31. Juli 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die Berufungsführerin wird im Wege der Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. August 1998 bis 31. Juli 2000 in Höhe von 228.371,55 € (3.142.461,00 S) in Anspruch genommen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass die Berufungsführerin, eine Bank, beim Verkauf von Nullkuponanleihen (Zerobonds) die Berechnung der auf die bisherige Laufzeit entfallenen Zinsen für Zwecke der Kapitalertragsteuererstattung nach der so genannten linearen Methode, dh. durch gleichmäßige Verteilung des Unterschiedsbetrages zwischen Einlösungs Wert und Ausgabewert auf die Gesamlaufzeit der Anleihe, vorgenommen hatte. Daraus ergab sich für die von ein und demselben Depotinhaber getätigten Käufe des Zerobonds "British Gas" (Wertpapierkennnummer 405371) über einen Nominalwert von insgesamt 4.450.000,00 USD eine Kapitalertragsteuergutschrift in Höhe von 3.132.729,00 S. Zudem stellte der Prüfer fest, dass dieselben Wertpapiere kurz nach dem Kauf wieder aus dem Depot entnommen worden waren und acht Seriennummern wiederum Gegenstand einer neuerlichen Kauftransaktion gewesen sind.

Der Prüfer nahm demgegenüber eine finanzmathematische Ermittlung der Zinsanteile vor und wertete die Entnahme aus dem Depot jeweils als kapitalertragsteuerpflichtigen Vorgang. Insgesamt errechnete er eine Nachforderung an Kapitalertragsteuer in Höhe von 3.142.461,05 S.

Ermittelt wurde dieser Betrag nach den Unterlagen der Betriebsprüfung zusammengefasst wie folgt (die in Rede stehende Nullkuponanleihe wurde am 4. November 1991 mit einer Laufzeit von 30 Jahren ausgegeben; der Ausgabewert belief sich auf 8,77% des Nominalwertes, die anhand der Laufzeit und des Ausgabewertes ermittelte Rendite wurde mit 8,45% angegeben):

	Datum	Nominale (USD)	Innerer Wert %	Innerer Wert (USD)	KEST in S (fin.math.)	KEST bisher (linear)	Differenz
Kauf	10.03.1999	350.000,00	15,92	55.735,33	-78.631,47	-208.483,00	129.851,53
Entnahme	11.03.1999	-350.000,00	15,93	-55.747,90	78.670,91	0,00	78.670,91
Kauf	26.04.1999	150.000,00	16,09	24.135,48	-34.638,73	0,00	-34.638,73
Entnahme	03.05.1999	-150.000,00	16,12	-24.173,58	34.758,93	0,00	34.758,93
Kauf	23.04.1999	350.000,00	16,08	56.278,05	-80.703,65	-313.094,00	232.390,35
Entnahme	03.05.1999	-350.000,00	16,12	-56.405,02	81.104,18	0,00	81.104,18
Kauf	22.05.1999	1.000.000,00	16,18	161.848,71	-239.531,84	-632.701,00	393.169,16
Entnahme	24.06.1999	-1.000.000,00	16,30	-163.020,07	243.315,85	0,00	243.315,85
Kauf	29.07.1999	1.000.000,00	16,43	164.310,97	-248.817,10	-653.939,00	405.121,90
Entnahme	11.08.1999	-1.000.000,00	16,48	-164.755,91	250.262,18	0,00	250.262,18
Kauf	22.04.2000	900.000,00	17,43	156.909,41	-283.447,34	-731.924,00	448.476,66
Entnahme	17.05.2000	-900.000,00	17,53	-157.795,91	286.669,69	0,00	286.669,69
Kauf	18.07.2000	700.000,00	17,78	124.428,93	-231.192,12	-592.588,00	361.395,88
Entnahme	25.07.2000	-700.000,00	17,80	-124.625,37	231.912,55	0,00	231.912,55
Gesamt					9.732,05	-3.132.729,00	3.142.461,05

Vom Gesamtbetrag von 3.142.461,05 S entfällt somit ein Anteil von 1.206.694,29 S auf die aus den Depotentnahmen resultierende Kapitalertragsteuer und ein Anteil von 1.935.766,76 S auf die Anwendung der beiden unterschiedlichen Methoden zur Ermittlung der Kapitalertragsteuergutschrift.

Mit Bescheid vom 19. September 2001 wurde die Berufungsführerin vom Finanzamt für die für den Zeitraum vom 1. August 1998 bis 31. Juli 2000 nachzuzahlende Kapitalertragsteuer in Höhe von 3.142.461,00 S in Anspruch genommen.

In der dagegen erhobenen Berufung bzw. im nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag wurde auf das Wesentlichste zusammengefasst vorgebracht (im Einzelnen wird auf die Schriftsätze vom 5. November 2001 und vom 9. De-

zember 2002 verwiesen), die lineare Methode zur Ermittlung der Zinsen aus Nullkuponanleihen sei gesetzeskonform und die Entnahme der Wertpapiere aus dem Depot stelle nach der geltenden Rechtslage keinen Kapitalertragsteuerpflichtigen Vorgang dar. Die Abgrenzung der Kapitalerträge habe bei Nullkuponanleihen unter Berücksichtigung systematischer, teleologischer und historischer Aspekte linear zu erfolgen. Dies decke sich auch mit der von der Finanzverwaltung bis zum Jahr 2000 vertretenen Auffassung. Den bis dahin geltenden Kapitalertragsteuerrichtlinien könne weder entnommen werden, dass eine der verschiedenen finanzmathematischen Methoden zum Tragen käme, noch eine Einschränkung dahin gehend, dass die lineare Methode eine Schätzungsmethode darstellte und nur dann zum Tragen kommen sollte, wenn das Ergebnis nicht wesentlich von einer finanzmathematischen Methode abwiche. Darüber hinaus verstöße der Bescheid gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, da sowohl die Einkommensteuer-Richtlinien 1984 als auch die Kapitalertragsteuerrichtlinien die lineare Methode ausdrücklich als dem Gesetz entsprechend angesehen hätten und sich die Berufungsführerin an dieser als zulässig angesehenen Vorgangsweise orientiert habe. Es liege daher auch ein Verstoß gegen die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO bzw., wie mit Schriftsatz vom 11. Juli 2002 vorgebracht wurde, jene des am 26. Juni 2002 in Kraft getretenen § 117 BAO vor, da sich der angefochtene Bescheid auf die mit BMF-Erlass vom 12. Juni 2001, AÖF Nr. 145/2001, geänderte Rz 6186 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 stütze und somit eine von § 117 BAO verpönte Rückwirkung gegeben sei. Zudem sei der Bescheid rechtswidrig, weil die Behörde das ihr eingeräumte Ermessen grob missbraucht habe. Es sei willkürlich und grob unsachlich, jemanden zur Haftung heranzuziehen, der sich auf den Boden einer Rechtsauffassung gestellt habe, die von der Abgabenbehörde geradezu nahe gelegt worden sei. Bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer würden Aufgaben auf die Banken überwälzt, die sonst von der Abgabenbehörde erledigt werden müssten. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sei eine solche Übertragung von sonst hoheitlich ausgeübten Aufgaben auf Dritte zulässig, jedoch nicht ohne Grenzen. Die konkreten Folgen einer Haftungsbestimmung dürften nicht unverhältnismäßig sein. Vor diesem Hintergrund sei die Inanspruchnahme einer Bank für Kapitalertragsteuer als unverhältnismäßig und daher als unvereinbar mit dem Gleichheitsgrundsatz anzusehen, wenn sie eine Rechtsauffassung vertrete, die sich im Rahmen des Auslegungsspielraumes bewege. Eine Unbestimmtheit des Gesetzes bzw. ein von der Abgabenbehörde selbst ermöglichter Auslegungsspielraum dürfe keinesfalls zu Lasten des Haftungspflichtigen gehen. Auch stelle die Entnahme aus dem Depot keine fiktive Veräußerung dar; mit der Depotentnahme sei weder eine Beendigung der Abzugsverpflichtung der Bank gegeben noch scheide das Wertpapier dadurch aus der Besteuerungs-
hoheit Österreichs aus.

Mit Entscheidung vom 22. Jänner 2004, RV/0439-F/02, hat der Unabhängige Finanzsenat die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nachdem der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 28. Februar 2005, B 227/04, abgelehnt hatte und diese auf Antrag der Berufungsführerin dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten worden war, hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates unter Hinweis auf sein Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0075, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Begründend führte der Verwaltungsgerichtshof hierzu aus, dass bereits der Wortlaut der Bestimmung des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988, die von der "Meldung des Eintritts von Umständen" spreche, welche die Abzugspflicht beenden oder begründen würde, mit dem rein faktischen Vorgang einer Depotentnahme nicht ohne weiteres in Einklang zu bringen sei. Entscheidende Bedeutung komme dem Umstand zu, dass sich durch eine Depotentnahme allein der Status des Wertpapiers in Bezug auf die Abzugspflicht (anders als bei einer Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung oder auch bei einem Wechsel in der persönlichen Steuerpflicht) nicht ändere. Solcherart begründe die Depotentnahme für sich keine Kapitalertragsteuerpflicht. Die Beschwerdeführerin zeige somit schon mit der von ihr geltend gemachten Rechtsverletzung, wonach in dem zur Vorschreibung gelangten Haftungsbetrag an Kapitalertragsteuer auch eine solche für Depotentnahmen von Zerobondanleihen enthalten sei, eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Auf Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates übermittelte das Finanzamt eine Stellungnahme des Fachbereichs Einkommen- und Körperschaftsteuer vom 4. August 2008, in dem unter Verweis auf die mit BGBl. I Nr. 65/2008 geänderten Bestimmungen des § 95 und § 124b EStG 1988 mitgeteilt wurde, dass seitens des Finanzamtes die Haftung an Kapitalertragsteuer in der selben Höhe geltend gemacht werde wie bisher, da die Depotentnahme ab 1.1.1998 einen kapitalertragsteuerpflichtigen Vorgang darstelle, die Kapitalertragsteuergutschrift bei Einkauf von Stückzinsen ebenfalls rückwirkend mit 1.1.1998 gesetzlich geregelt worden sei und bei Erwerb von kapitalertragsteuerpflichtigen, lange laufenden Nullkuponanleihen die Berechnung der Kapitalertragsteuergutschrift auch schon vor dem 1. Februar 2001 nach der finanzmathematischen Methode zu erfolgen gehabt habe, da es bei einer linearen Berechnung zu wesentlichen Abweichungen gegenüber einer finanzmathematischen Berechnung und damit zu nicht sachgerechten Ergebnissen komme.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. August 2008 wurde die Berufungsführerin ersucht, zu den Ausführungen des bundesweiten Fachbereichs Stellung zu nehmen. Nach mehrfacher Fristverlängerung wurde das Ergänzungersuchen mit Schreiben vom 26. Februar 2010 unter Hinweis auf zwischenzeitig in gleich gelagerten Fällen ergangene Ent-

scheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (etwa UFS 11.1.2010, RV/0083-W/08 und UFS 26.1.2010, RV/2001-W/08) in Erinnerung gerufen. Die Berufungsführerin ist diesem Ersuchen nicht nachgekommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auch Unterschiedsbeträge zwischen dem Ausgabewert und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungs Wert eines Wertpapiers, wenn diese 2% des Wertpapiernominales übersteigen.

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

Kapitalertragsteuerpflichtig sind nach § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 auch die Unterschiedsbeträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 2.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch den zum Abzug Verpflichteten einzubehalten, welcher dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet.

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat (Z 1) oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (Z 2).

Zum Abzug verpflichtet ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die kuponauszahlende Stelle. Kuponauszahlende Stelle ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt.

Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Nach Z 3 dieser Bestimmung gelten die Kapitalerträge für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge und im Zeitpunkt des Zufließens anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons als zugeflossen.

Mit BGBI. I Nr. 65/2008 wurde der zweite Satz der Bestimmung des § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 wie folgt geändert:

"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 EStG 1988 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.

Werden Kapitalerträge rückgängig gemacht, so sind von dem zum Abzug Verpflichteten die entsprechenden Beträge an Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 6 EStG 1988 gutzuschreiben.

Mit BGBI. I Nr. 65/2008 wurde § 95 EStG 1988 folgender Absatz 7 angefügt:

"Eine Gutschrift von Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 4 Z 3 hat 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. 7 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 gemäß § 96 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 die in einem Kalendermonat einbehaltenen Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" spätestens am 15. Tag nach Ablauf des folgenden Kalendermonates abzuführen.

Zu der vor der Änderung durch BGBI. I Nr. 65/2008 maßgeblichen Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass zum einen die Erteilung einer Kapitalertragsteugutschrift an den Erwerber zum Zeitpunkt der Anschaffung der Nullkuponanleihe sich als rechtlich nicht gedeckt erweise und zum anderen die Depotentnahme für sich keine Kapitalertragsteuerpflicht begründe (vgl. VwGH 19.12.2007, 2005/13/0075). Mit der in Reaktion auf dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes rückwirkend zum 1. Jänner 1998 erfolgten Gesetzesänderung (§ 95 Abs. 4 Z 3 und Abs. 7 iVm § 124b Z 144 und 145 EStG 1988) ist

nunmehr klargestellt, dass eine Entnahme aus dem Depot als Veräußerung gilt, welche Kapitalertragsteuerpflicht auslöst und gleichzeitig die bisherige Verwaltungspraxis betreffend Kapitalertragsteuergutschriften bei unterjährigem Erwerb von kapitalertragsteuerpflichtigen Nullkuponanleihen auf eine gesetzliche Grundlage gestellt worden (vgl. UFS 14.8.2009, RV/0196-I/08 und RV/543-I/08, mwN).

Nachdem eine Behörde das im Zeitpunkt der Erlassung ihres Bescheides geltende Recht anzuwenden hat (VwGH 4.5.1977, 0898/75; VwGH 28.11.1983, 82/11/0270, VwGH 21.12.1990, 86/17/0106), ergibt sich im Hinblick auf die auf den strittigen Zeitraum zurückwirkende Gesetzeslage ohne Zweifel und von der Berufungsführerin nicht bestritten, dass zum einen durch die Erwerbe der in Rede stehenden Nullkuponanleihen Kapitalertragsteuergutschriften begründet wurden und zum andern die zeitlich anschließenden Entnahmen der Nullkuponanleihen aus dem Depot als (fiktive) Veräußerungen iSd § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 65/2008 eine Verpflichtung der Berufungsführerin zum Kapitalertragsteuerabzug bewirken.

Was die Frage der bei der Berechnung der anteiligen Kapitalerträge (Stückzinsen) anzuwendenden Methode anbelangt, hat der Unabhängige Finanzsenat bereits in der Entscheidung vom 22. Jänner 2004, RV/0439-F/02, ausführlich die Gründe dargelegt, weshalb der Sichtweise der Berufungsführerin nicht gefolgt werden konnte und entsprechend der Vorgehensweise des Prüfers eine finanzmathematische Ermittlung vorzunehmen war. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird daher verwiesen (vgl. auch UFS 14.8.2009, RV/0196-I/08 und RV/543-I/08; UFS 26.1.2010, RV/2001-W/08). Was die ins Treffen geführten Bestimmungen des § 307 Abs. 2 BAO und § 117 BAO betrifft, ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass § 307 Abs. 2 BAO mit Bundesgesetz BGBI. I Nr. 97/2002, mit Wirksamkeit ab 26. Juni 2002 und § 117 BAO mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Dezember 2004, G 95/04 ua, mit dem Ausspruch, dass die Bestimmung auch in anderen als den Anlassfällen nicht mehr anzuwenden ist, aufgehoben wurde und diese Bestimmungen daher nicht mehr zu beachten sind (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057).

Bestritten wurde von der Berufungsführerin weiters die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme im Wege der Haftung. Den Vorwurf eines diesbezüglichen Ermessensmissbrauchs begründet sie im Wesentlichen damit, dass es willkürlich und grob unsachlich sei, jemanden zur Haftung heranzuziehen, der sich auf den Boden einer Rechtsauffassung gestellt habe, die von der Abgabenbehörde in den Einkommensteuer- bzw. Kapitalertragsteuer-Richtlinien sowie in Einzel-erledigungen ausdrücklich als zutreffend bezeichnet und damit geradezu "nahe gelegt" worden sei und überdies bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer Aufgaben auf die Banken überwälzt würden, die sonst von der Abgabenbehörde erledigt werden müssten.

Die Geltendmachung der Haftung steht nach § 224 BAO iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 im Ermessen der Behörde (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057, mwN). Der Tatbestand der Haftung für Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 stellt dabei nur auf die objektive Pflichtverletzung ab (eine solche Pflichtverletzung hat der Verwaltungsgerichtshofes auch in den zur vor Inkrafttreten der Gesetzesänderungen durch BGBl. I Nr. 65/2008 geltenden Rechtslage ergangenen Erkenntnissen bejaht, hätte eine Gutschrift aus Anlass derartiger Wertpapiererwerbe doch gar nicht geltend gemacht werden dürfen; vgl. ua. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057).

Abweichend vom Regelfall der Haftung des Abzugsverpflichteten sieht § 95 Abs. 5 EStG 1988 die Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge und daher Steuerschuldners ausnahmsweise 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.

Demnach 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 einbehaltenen Beträge ausdrücklich bekannt war (vgl. Fuchs, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 95 Tz 3).

Ist die Person des (einzigsten) Steuerschuldners (der Käufer der Anleihe) der Abgabenbehörde auf Grund des Bankgeheimnisses (§ 38 Bankwesengesetz, BGBl. Nr. 532/1993) wie auch im Berufungsfall nicht bekannt, scheidet ein solches "Auswahlermessen" von vornherein aus und konnte daher, abgesehen davon, dass die Abgabe beim Schuldner nach Angaben der Berufsführerin im Regresswege nicht einbringlich war, einzig die Berufsführerin in Anspruch genommen werden.

Im Rahmen der Ermessensübung zur Erlassung eines Haftungsbescheides mit zu berücksichtigen ist, wenngleich Erlässe für den Unabhängigen Finanzsenat ebenso wie für den Verwaltungsgerichtshof keine maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062) und diese sohin weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen zu begründen vermögen, gegebenenfalls auch ein im Einzelnen erlassgetreues Verhalten (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057, mwN).

Im Erkenntnis vom 27. August 2008, 2006/15/0057, hat der Verwaltungsgerichtshof nach auszugsweiser Wiedergabe der Ausführungen im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom

12. Februar 1993, Zl. 14 0602/1-IV/14/93 ("KESt-Richtlinien") sowie im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 8. November 2000, Zl. 06 0104/9-IV/6/00 (EStR 2000), die Haftungsinanspruchnahme in einem im Wesentlichen gleich gelagerten Fall nicht als rechtswidrig erkannt. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof ua. aus:

"Konnte die belangte Behörde aber in nicht als unschlüssig zu erkennender Weise davon ausgehen, dass der Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Widersinnigkeit einer linearen Berechnungsmethode von zeitanteiligen Kapitalerträgen auffallen musste, weil diese dazu führte, dass Steuerbeträge gutzuschreiben waren, die in einer unverhältnismäßigen Relation zum inneren Wert (Kaufpreis) des Wertpapiers standen oder diesen in den unter lit. a angeführten Käufen sogar überschritten, ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn sie Erlassaussagen zur Anwendbarkeit der linearen Berechnungsmethode im Beschwerdefall keine vertrauensbegründende Wirkung beigemessen hat.

Soweit die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof hervorhebt, dass bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer hoheitliche Aufgaben auf Private (Banken) überwälzt worden seien, die sonst von den Abgabenbehörden erledigt werden müssten und dieser Umstand bei der Ermessensübung entsprechend zu berücksichtigen sei, hat die belangte Behörde dem im angefochtenen Bescheid zu Recht entgegengehalten, dass das besondere Vertrauensverhältnis, das Banken zu ihren Kunden aufbauen könnten, nicht zuletzt auf dem strengen österreichischen Bankgeheimnis beruhe. Dieses Bankgeheimnis steht einer Steuererhebung beim Schuldner der KESt entgegen. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht unbillig, Banken auch entsprechende Verpflichtungen aufzuerlegen und sie in die Haftungspflicht zu nehmen, wenn wie im Beschwerdefall die Unverhältnismäßigkeit der KESt-Gutschrift auffallen musste."

In der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. Jänner 2004, RV/0439-F/02 wurde bereits ausführlich begründet, weshalb aus den Richtlinien entgegen der Ansicht der Berufungsführerin nicht abgeleitet werden konnte, dass die lineare Zinsabgrenzung die allein dem Gesetz entsprechende Methode wäre und ungeachtet der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zur Anwendung kommen hätte können bzw. die Erlassausführungen nur so verstanden werden könnten, dass die lineare Verteilung aus Vereinfachungsgründen dann angewendet werden konnte, wenn sie den Grundsätzen einer Schätzung im Sinne von § 184 BAO entsprach und zu wirtschaftlich vertretbaren Ergebnissen führte. Gleichermaßen wurde dargelegt, weshalb auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht von einem schutzwürdigen Vertrauen auf die ins Treffen geführten Erlassaussagen ausgegangen werden konnte.

In diesem Sinne hat auch der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 2004, B 1575/03, ausgeführt, dass eine Rechtsauffassung, die gegen die Anwendung der linearen Berechnungsmethode bei rückgängig gemachten Kapitalerträgen von Nullkuponanleihen „keine Bedenken“ äußere, für den Fall der dort aufgezeigten ungewöhnlichen Umstände von vornherein kein Vertrauen begründen könne und daher auch nicht von einer nicht vorhersehbaren Änderung der Richtlinie gesprochen werden könne. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermögen die Erlassaussagen allein offensichtlich keinen sol-

chen Vertrauensschutz zu begründen, der einer Haftungsinanspruchnahme entgegenstünde (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057).

Der Ausgabewert der gegenständlichen Anleihe mit einer Laufzeit von 30 Jahren belief sich auf 8,77% des Nominales; die anhand der Laufzeit und des Ausgabewertes ermittelte Rendite wurde mit 8,45% angegeben. Die in Rede stehenden Erwerbe erfolgten im 8. bzw. 9. Jahr, die Kurswerte zum Erwerbszeitpunkt waren folglich entsprechend niedrig. Es liegt auf der Hand und wird durch das eingangs dargelegte Zahlenmaterial belegt, dass bei derartigen Laufzeiten und Zinsen eine lineare Verteilung der Zinsen zu rechnerischen Werten führt, die der tatsächlichen Wertentwicklung in keiner Weise entsprechen, zumal nach einer finanzmathematischen Berechnungsmethode die Zinskurve nicht wie bei der linearen Berechnungsmethode gleichmäßig, sondern progressiv verläuft. Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aus den in der Beschwerdeschrift an den Verwaltungsgerichtshof vom 10. August 2005 (Seite 41) angeführten Angaben betreffend die Differenzen zwischen dem von der Berufungsführerin ermittelten prozentuellen Anteil der jeweiligen Gutschrift am Kurswert und jenem der vom Finanzamt ermittelt wurde (demnach war der nach der linearen Methode errechnete Anteil zwischen dem 2,56- und dem 2,71-fachen höher als der Anteil, der sich nach der vom Prüfer angewandten finanzmathematischen Methode ergibt).

Abgesehen davon, dass im Wirtschaftsleben die Berechnung von Zinsen grundsätzlich nach finanzmathematischen Methoden erfolgt, hätte der mit Wertpapiergeschäften vertrauten und über die für die Ermittlung der Stückzinsen erforderlichen Daten verfügenden Berufungsführerin bzw. ihren Bediensteten auffallen müssen, dass die lineare Berechnung der zeitanteiligen Kapitalerträgen den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen in keiner Weise entsprach und im Ergebnis dazu führte, dass Steuerbeträge gutzuschreiben waren, die in einer unverhältnismäßigen Relation zum inneren Wert (Kaufpreis) des Wertpapiers standen. Dies umso mehr als das gegenständliche Geschäft mir nur einem Kunden abgewickelt wurde, die Erwerbe in nicht unerheblichem Umfang in einem Zeitraum von 16 Monaten erfolgten und die Wertpapiere jeweils kurz danach wieder entnommen wurden bzw. acht Seriennummer wiederum Gegenstand einer neuerlichen Kauftransaktion gewesen sind und wohl auch Absprachen über die Entrichtung des Kaufpreises unter Vorabanrechnung der erwarteten Kapitalertragsteuergutschrift getroffen werden mussten.

Überdies hat die Berufungsführerin ein solches Geschäft offensichtlich nur mit einem Kunden abgewickelt und derartige Geschäfte nicht beworben, was wiederum nur den Schluss zulässt, dass die Berufungsführerin selbst zumindest Bedenken hatte und wäre es daher an ihr gelegen, mit Hilfe von Vertragsgestaltungen eine Risikolimitierung zu erreichen, zumal in den all-

gemeinen Geschäftsbedingungen von Banken Schad- und Klagosstellungen für abgabenrechtliche Haftungsinanspruchnahmen nicht unüblich sind.

Gesamthaft gesehen ist damit ein durch die Erlaussagen begründeter, im Zuge der Ermessensübung zu berücksichtigender Vertrauenschutz nicht erkennbar. Dass darüber hinaus, wie in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 2008, 2004/13/0175, zugrunde liegenden Fall, besondere gegenüber der Beschwerdeführerin gesetzte Verhaltensweisen der Abgabenverwaltung ein schutzwürdiges Vertrauen begründet hätten, behauptet die Berufungsführerin nicht. Vielmehr wird in der Beschwerdeschrift an den Verwaltungsgerichtshof vom 10. August 2005 ausgeführt, dass ihr die dort wiedergegebenen Äußerungen von Beamten des Bundesministeriums für Finanzen zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt waren und kann daraus ein im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigendes subjektives Recht daher nicht abgeleitet werden.

Die Berufungsführerin ist auch zur Haftung für den Kapitalertragsteuerabzug betreffend die Depotentnahmen heranzuziehen. Der Berufungswerberin ist zwar grundsätzlich zugute zu halten, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19.12.2007, 2005/13/0075, entgegen der zum Zeitpunkt der gegenständlichen Depotentnahmen geübten Verwaltungspraxis, die Entnahme aus einem Depot nicht als einen der Kapitalertragsteuer unterliegenden Vorgang ansah; im Gegenzug verneinte er jedoch bei einem Erwerb von Nullkuponanleihen eine Kapitalertragsteuergutschrift. Die als Reaktion auf das Erkenntnis ergangene gesetzliche Änderung des § 95 EStG 1988 normiert die Beibehaltung der bisherigen Verwaltungspraxis zum einen durch Vornahme einer Kapitalertragsteuergutschrift bei unterjährigem Erwerb von kapitalertragsteuerpflichtigen Zerobonds und zum anderen durch Qualifizierung einer Depotentnahme als kapitalertragsteuerpflichtige Veräußerung, sodass ein korrespondierendes Gutschrift-Lastschriftsystem wiederum gewährleistet ist. Nachdem eine zum Zeitpunkt der Depotentnahme unterlassene Kapitalertragsteuerabfuhr bei gleichzeitiger (vorzeitiger) Kapitalertragsteuergutschrift bereits zum Zeitpunkt des Erwerbes eine Ungleichheit zur Folge hätte, die vom Gesetzgeber nicht gewollt ist, ist die Berufungsführerin auch insoweit im Haftungswege in Anspruch zu nehmen (vgl. UFS 14.8.2009, RV/0196-I/08 und RV/0543-I/08).

Gesamthaft gesehen kann der Unabhängige Finanzsenat die seitens des Finanzamtes erfolgte Inanspruchnahme im Haftungswege somit nicht als rechtswidrig erkennen und war der Berufung daher ein Erfolg zu versagen.

Feldkirch, am 4. Mai 2010