

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/8/27 2006/15/0057

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.08.2008

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §224;  
B-VG Art130 Abs2;  
EStG 1988 §100;  
EStG 1988 §82;  
EStG 1988 §93;  
EStG 1988 §95 Abs2;  
EStG 1988 §95 Abs6;  
EStG 1988 §95;  
EStG 1988 §99;  
VwGG §41 Abs1;  
VwRallg;

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2005/15/0100 E 27. August 2008

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der C AG in G, vertreten durch Dr. Christian Ransmayr, Meyndt Ransmayr Schweiger

u. Partner Rechtsanwälte OEG in 4020 Linz, Honauerstraße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 24. Februar 2003, GZ. RV/0225-K/02, betreffend Kapitalertragsteuer für August bis Dezember 2000, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende Bank (Beschwerdeführerin) war im Streitzeitraum kuponauszahlende Stelle § 95 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988) für so genannte Nullkuponanleihen (Zero-Bonds).

Anlässlich einer den Zeitraum von Juli 1998 bis Dezember 2000 umfassenden Kapitalertragsteuer-Nachschaufeststellungsprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Beschwerdeführerin zur Berechnung der auf die Stückzinsen entfallenden Kapitalertragsteuer (im Folgenden: KEST) zu Unrecht die so genannte Linearmethode ohne Zinseszinseffekt an Stelle der bei hochverzinsten und langfristigen Anleihen gebotenen finanzmathematischen Berechnung angewendet habe. Das Argument der Beschwerdeführerin, es gebe eine erlassmäßige Regelung, nach der unabhängig vom Ergebnis stets die Linearmethode zulässig sei, gehe fehl, weil die gegenständlich strittigen Fälle vom Anwendungsbereich des von der Beschwerdeführerin angesprochenen Erlasses nicht umfasst seien.

Folgende Geschäftsfälle lägen der Prüfungsfeststellung zu Grunde:

"a. 230525 PLN/LIT Zero-MTN Nominale

## Fremdwährung

Tag der Emission 20. März 1998

1,00

Tilgung 20. März 2028

100,00

## Fremdwährung

## Erwerbstag

PLN/LIT ZERO- MNT 1998/2028 Nominale = Tilgungswert

### Kaufpreis am Erwerbstag

in  $S$

Auf Grund linearer Ber. erstattete KESt in S

KEST bei kalkulatorischer Ermittlung der Stückzinsen in S

24.11.00

2.000.000,-

109.744--

162 433 --

9 198 --

18 10 00

1 350 000 --

80 325

103 272

5745

12.10.00

1 500 000

80-350

113 116

6.334,--

10.08.00

500.000,--

7.743,--

34.980,--

1.931,--

10.08.00

500.000,--

29.928,--

34.980,--

1.931,--

20.10.00

3.500.000,--

208.877,--

265.506,--

14.889,--

18.10.00

135.000,--

8.033,--

10.227,--

574,--

b. 19448 Eskom ZERO-NOTES 1997/2032 Nominale

Fremdwährung

Tag der Emission 8. Sept. 1997

2,14

Tilgung 31. Dez. 2032

100,00

Fremdwährung ZAR

Erwerbstag

Eskom Nominale = Tilgungswert

Kaufpreis am Erwerbstag

in S

auf Grund linearer Ber. erstattete KEST

in S

KEST bei kalkulatorischer Ermittlung der Stückzinsen in S

29.12.00

5.000.000,--

288.550,--

229.274,--

23.071,--

18.10.00

2.000.000,--

109.500,--

94.816,--

9.443,--

01.11.00

3.000.000,--

165.000,--

144.555,--

14.436,--

06.12.00

5.000.000,--

303.850,--

232.365,--

23.343,-- "

Daraus resultiere ein Haftungsbetrag an zu hoch erstatteter KEST von insgesamt S 1,313.628,--.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und erließ einen entsprechenden Haftungsbescheid.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin zum einen vor, dass die von ihr angewandte lineare Abgrenzung der Kapitalerträge aus systematischen, teleologischen und historischen Gründen die "einzig richtige Methode" sei. Zum anderen liege ein Verstoß gegen Treu und Glauben vor, weil die Beschwerdeführerin davon habe ausgehen können, dass das Finanzamt der vom Finanzministerium in den KEST-Richtlinien vertretenen Auffassung auf Grund des bestehenden Weisungszusammenhangs folgen werde und bei Betriebsprüfungen die jahrelang verfolgte Praxis der linearen Abgrenzung niemals beanstandet worden sei. Zudem stehe auch die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO der Haftungsinanspruchnahme entgegen und habe die Abgabenbehörde das ihr eingeräumte Ermessen missbräuchlich geübt. Die von der Beschwerdeführerin vertretene Rechtsauffassung bewege sich jedenfalls im "Auslegungsspielraum" der gesetzlichen Bestimmungen. Die Abgabenbehörde habe im Rahmen ihrer Ermessensübung zur Kenntnis zu nehmen, dass jede im Rahmen des Interpretationsspielraumes befindliche Auslegung hinzunehmen sei. Eine Unbestimmtheit des Gesetzes dürfe nicht zu Lasten des Haftungspflichtigen gehen. Überdies sei die Bank in der vorliegenden Sachverhaltskonstellation auch "bestimmten Erwartungen des Steuerpflichtigen" ausgesetzt. Von einer Bank, die für den Fiskus die Steuer einhebe, könne nicht erwartet werden, dass sie eine Rechtsauffassung ablehnt und ihre Handhabung verweigert, wenn diese Rechtsauffassung ausdrücklich in Richtlinien als gesetzeskonform angesehen werde. Banken bewegten sich am Markt und seien damit der Gefahr ausgesetzt, Kunden zu verlieren, wenn sie sich "päpstlicher als der Papst" gerierten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und änderte den Bescheid des Finanzamtes insoweit ab, als die ausgesprochene Haftung auf den Betrag von S 1,247.530,-- (EUR 90.661,54) eingeschränkt wurde.

Nullkuponanleihen (Zero-Bonds) stellten eine Anleiheform dar, welche eine Nominalverzinsung von Null aufwiesen. Anstatt der jährlichen Zinszahlungen falle der gesamte aus Kapitaltilgung und Zinserträgen bestehende Zahlungsstrom am Ende der Laufzeit an. Die gesamte Verzinsung komme "in der begebenen Anleihe in einem hohen Disagio zum Ausdruck", wobei das Nominale mit einem laufzeitadäquaten Kapitalmarktzins abgezinst werde.

Werde eine Nullkuponanleihe vor dem Ende der Laufzeit veräußert, so würden im Kaufpreis auch anteilige Kapitalerträge abgegolten. Von diesen Kapitalerträgen werde ein Kapitalertragsteuerabzug beim Veräußerer

vorgenommen, sofern die Voraussetzungen für eine Besteuerung in Österreich gegeben seien. Für den Erwerber der Nullkuponanleihe stellten die vom Veräußerer verrechneten anteiligen Kapitalerträge einen vorweggenommenen Kapitalertrag dar, für die der Erwerber eine KESt-Gutschrift erhalte. Diese ergebe sich schon daraus, dass der zur Kuponfälligkeit anfallende volle Kapitalertrag durch die Bezahlung der bisher aufgelaufenen Zinsen vorbelastet sei. Da am Ende der Laufzeit der Nullkuponanleihe KESt für den gesamten Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabepreis und Einlösungswert anfalle, solle durch die Gutschrift erreicht werden, dass die Steuerbelastung nur den Kapitalerträgen jenes Zeitraumes entspreche, in dem ein Steuerpflichtiger die Nullkuponanleihe auch tatsächlich gehalten habe.

Bei hochverzinsten und langfristigen Nullkuponanleihen führe die lineare Verteilung der Zinsen auf die gesamte Laufzeit regelmäßig zu unverhältnismäßigen Gutschriften, die höher seien als der gesamte Kurswert samt Spesen. Somit habe der Erwerber der Anleihe nicht nur nichts zu bezahlen, sondern erhalte er durch den Kauf der Anleihe sogar noch ein Guthaben.

Die gesetzlichen Bestimmungen enthielten keine ausdrücklichen Regelungen, wie die Stückzinsen im Falle des Verkaufes vor dem Einlösungstag zu berechnen seien. Im Zusammenhang mit der Erhöhung der KESt auf 22% ab dem 1. Jänner 1993 habe das BMF im Hinblick auf die Abgrenzung der Zinsen für Zeiträume vor und nach dem 1. Jänner 1993 in den Richtlinien zur Erhebung der KESt von Kapitalerträgen aus Einlagen und Forderungswertpapieren vom 12. Februar 1993 einfachheitshalber die Berechnung des monatlichen Kapitalertrages in Form einer linearen Verteilung des Unterschiedsbetrages zwischen dem Ausgabewert und dem Einlösungswert auf die gesamte Laufzeit gestattet. Seitens des BMF sei aber in Anfragebeantwortungen auch die Auskunft erteilt worden, dass ebenso eine exakte Berechnung der zeitanteiligen Kapitalerträge möglich sei und die im Erlass dargestellte vereinfachende Abgrenzung hinter eine angestrebte genaue Berechnung zurückzutreten habe (Hinweis auf "BMF vom 23.7.1996" zitiert in Schönstein, KESt und Zero-Bonds, SWK 14/2001, 404).

In den EStR 2000, Rz. 6.186, werde dazu ausgeführt:

"... Wird hingegen das Wertpapier vorzeitig verkauft, tritt an die Stelle des Einlösungswertes der Veräußerungspreis. Kapitaleinkünfte liegen jedoch nur in Höhe der Differenz zwischen dem Ausgabewert und dem inneren Wert im Veräußerungszeitpunkt vor. Dieser innere Wert errechnet sich durch Aufzinsung des Ausgabepreises mit dem Renditezinssatz. Ergeben sich keine wesentlichen Abweichungen zu dem sich durch Aufzinsung des Ausgabepreises ermittelten Zinsertrag, bestehen keine Bedenken, den anteiligen Zinsertrag durch folgende Formel zu ermitteln:

Einlösungswert abzüglich Ausgabewert dividiert durch die Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung = monatlicher Kapitalertrag."

Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug seien die erzielten Kapitalerträge. Dabei sei allgemein bekannt und dem Bankengeschäft geradezu immanent, dass Kapital- bzw. Zinserträge von den Banken nach finanzmathematischen Methoden ermittelt werden. Die im Erlass des BMF vom 12. Februar 1993 vorgesehene "Maßnahme zur Vereinfachung der Abgrenzung der Zinserträge" sei vor dem Hintergrund der seinerzeitigen "EDV-Verhältnisse" zu sehen und sollte es auch kleineren Kreditinstituten ermöglichen, den ihnen übertragenen Steuereinbehaltungsaufgaben nachzukommen. Die lineare Abgrenzung stelle aber keine wirtschaftlich getreue Abbildung der auf die einzelnen Zeiträume entfallenden Kapitalerträge dar und sei gesetzlich auch nicht vorgesehen.

Bei der gegebenen Konstellation bezüglich der unter lit. a angeführten Wertpapiere habe selbst einem nicht erfahrenen Bankkunden und "schlichtem" Konsumenten auffallen müssen, dass für die Anschaffung der Wertpapiere nicht nur nichts zu bezahlen gewesen sei, sondern der Erwerber sogar noch eine KESt-Gutschrift erhalten habe. Bei den unter lit. b angeführten Wertpapieren seien die Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der KESt-Gutschrift auch nur sehr gering. Halte man sich einen üblichen "Kauf" vor Augen, so werde es dabei wohl immer zu einem vom Konsumenten zu bezahlenden Kaufpreis kommen. Bei einer derartigen Konstellation könne nicht davon ausgegangen werden, dass die von den wirtschaftlichen Verhältnissen völlig abweichende lineare Methode gesetzeskonform sei.

Der von der Beschwerdeführerin erhobene Einwand, die Geltendmachung der Haftung verstoße im Hinblick auf die Ausführungen im Erlass vom 12. Februar 1993 gegen das Prinzip von Treu und Glauben, treffe nicht zu. Abgesehen davon, dass die lineare Berechnung darin nur aus Vereinfachungsgründen zugelassen worden sei und den gegenständlichen wirtschaftlichen Vorgängen allein die finanzmathematische Berechnung gerecht werde, seien die berufungsgegenständlichen Zero-Bonds hinsichtlich ihrer Ausgestaltung (Laufzeit von 30 bzw. 35 Jahren, Verhältnis Ausgabewert zu Einlösungswert von 1 zu 100 bzw. 2,14 zu 100) mit den zum Zeitpunkt der Abfassung der KESt-

Richtlinien am Markt befindlichen Nullkuponanleihen nicht vergleichbar. Nur auf Grund der "extrem abweichenden Parametern" hinsichtlich Laufzeit und Zinssatz habe es gegenständlich zu der "abstrusen" Situation kommen können, dass der Erwerber der Anleihen bei Ermittlung der Stückzinsen einen höheren Betrag an KESt erstattet bekommen habe als er selbst für den Kauf des Wertpapiers habe aufwenden müssen. Wäre auch der Verkäufer kapitalertragsteuerpflichtig gewesen, hätte bei einer linearen Berechnung der Stückzinsen der Verkäufer anlässlich des Verkaufs nicht nur nichts erhalten, sondern noch zusätzlich mit KESt belastet werden müssen. Auch hätten Banken damals sehr wohl, wenn es für den Kunden vorteilhaft gewesen sei, eine finanzmathematische Berechnung der Stückzinsen vorgenommen.

Die Beschwerdeführerin habe die Zero-Bonds nicht beworben, vielmehr habe lediglich ein einziger Kunde die betreffenden Wertpapiere erwerben wollen. Dass jemand anlässlich des Kaufes eines Wertpapiers eine KESt-Gutschrift erhalte, die höher sei als der Kaufpreis, könne niemand ernstlich für rechtens halten und habe der Erwerber der Wertpapiere wohl über ein entsprechendes Wissen bezüglich der "speziellen Konstellation" dieser Zero-Bonds verfügt. Diese "Abweichung" habe der Beschwerdeführerin auffallen müssen. Wohl sei es richtig, dass bei Laufzeitende des Wertpapiers eine potenzielle Steuerpflicht für den Erwerber gegeben sei. Auf Grund der langen Laufzeit - im Zeitpunkt des Erwerbs noch rund 28 bzw. 32 Jahre - und des Umstandes, dass die Fremdwährungen gegenüber dem Schilling bzw. Euro weicher werden könnten, sei es aber keineswegs sicher, ob der Erwerber überhaupt jemals mit KESt in Höhe des beim Erwerb erstatteten Betrages belastet werde. Im Übrigen genüge es, wenn der Erwerber auf sein Wertpapier "verzichte" oder es vernichte, um so eine weitere Steuerpflicht auszuschließen und den beim Erwerb erstatteten Betrag als bleibenden Vorteil zu lukrieren.

In Anbetracht der aufgezeigten Umstände verletze das Vorgehen des Finanzamtes, die lineare Berechnung der Stückzinsen in derart "krassen" Fällen nicht zuzulassen, den Grundsatz von Treu und Glauben nicht.

Die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO sei mit BGBl. I Nr. 97/2002 aufgehoben worden. Auch § 117 BAO könne im Beschwerdefall - wie im angefochtenen Bescheid näher ausgeführt - dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen.

Was die Frage der Ermessensübung anlange, sei der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass die spezielle Haftungsnorm des § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Behörde "praktisch keinen Ermessensspielraum einräume". Doch selbst bei Vorliegen eines Ermessensspielraumes erscheine die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung im Lichte der aufgezeigten Umstände nicht als unbillig. Der Beschwerdeführerin habe die Unverhältnismäßigkeit der KESt-Gutschrift auffallen müssen. Die Haftung gehe nicht zu Lasten eines "Unkundigen", sondern werde mit der Geltendmachung der Haftung ein "fachkundiger Dritter" herangezogen. Zudem läge den Richtlinien, auf die sich die Beschwerdeführerin stütze, keine dem gegenständlichen Sachverhalt vergleichbare Konstellation zu Grunde.

Allerdings sei der Haftungsbescheid insoweit zu Gunsten der Beschwerdeführerin abzuändern, als die beiden Erwerbe vom 10. August 2000 auszuscheiden seien, weil der Auftrag vom 9. August 2000 storniert worden sei.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 3. März 2005, B 581/03, abgelehnt und die Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich nach dem Inhalt ihrer Beschwerdeergänzung erkennbar in ihrem Recht verletzt, nicht zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen zu werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat 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 Einlösungswert 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 leg. cit. 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.

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. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren bei Fälligkeit des Wertpapiers und im Zeitpunkt des Zufließens anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons als zugeflossen (§ 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988).

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

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.

Die Beschwerdeführerin und die belangte Behörde haben mit unterschiedlicher Berechnungsmethode errechnete Kapitalerträge dem Erwerber als "Minus-Stückzinsen" zugerechnet und der Bestimmung des § 95 Abs. 6 EStG 1988 subsumiert. Es liege ein so genannter "vorweg rückgängig gemachter Kapitalertrag" vor, welcher zu (lediglich der Höhe nach strittigen) Kapitalertragsteuergutschriften iSd § 95 Abs. 6 EStG 1988 führe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat demgegenüber in seinem Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0075, auf dessen Entscheidungsgründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, die Ansicht nicht geteilt, dass bezahlte Stückzinsen beim Erwerber einen negativen Kapitalertrag darstellen und zu einer Gutschrift an Kapitalertragsteuer führen. Diese Auffassung fand für den Streitzeitraum im Gesetz - vor dessen rückwirkender Änderung durch BGBl. I Nr. 65/2008 (vgl. hiezu im Übrigen das hg. Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2005/13/0061) - nämlich keine Stütze.

Der Tatbestand der Haftung für Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 stellt nur auf die objektive Pflichtverletzung ab, die nach den Ausführungen im angeführten Erkenntnis vom 19. Dezember 2007 jedenfalls vorlag, weil eine Gutschrift an Kapitalertragsteuer aus Anlass der gegenständlichen Wertpapiererwerbe gar nicht hätte geltend gemacht werden dürfen. 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).

Die Beschwerdeführerin sieht in ihrer Inanspruchnahme zur Haftung einen Ermessensmissbrauch. Bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer seien Aufgaben auf Private - nämlich Banken - überwälzt worden, welche sonst von der Abgabenbehörde zu erfüllen wären. Vor diesem Hintergrund dürfe eine Unbestimmtheit des Gesetzes nicht zu Lasten des Haftungspflichtigen gehen. Verschärft werde die Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides noch dadurch, dass die von der Beschwerdeführerin vertretene Rechtsauffassung in den Einkommensteuer- und in den Kapitalertragsteuer-Richtlinien sowie in Einzelerledigungen ausdrücklich als zutreffend erachtet worden sei.

Zunächst ist davon auszugehen, dass Erlässe keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 9. März 2005, 2001/13/0062). Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. etwa die hg. 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 mitzuberücksichtigen (vgl. etwa das zu den mit den §§ 93 und 95 EStG 1988 insoweit vergleichbaren Bestimmungen der §§ 99 und 100 EStG 1988 ergangene erwähnte hg. Erkenntnis vom 27. November 2003).

In dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Februar 1993, Zl. 14 0602/1-IV/14/93 ("KESt-Richtlinien"), veröffentlicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung - AÖFV - Nr. 158/1993, wurde folgende "Ansicht vertreten":

### "3.3 Kapitalertrag bei Wertpapieren

(1) Zu den Kapitalerträgen aus Wertpapieren zählen nicht nur die periodischen Zinsen, sondern auch der jeweilige Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabewert und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungs Wert. Ausgabewert ist der prospektmäßige Emissionskurs, Einlösungs Wert ist der in den Anleihebedingungen festgelegte Tilgungsbetrag.

(...)

### 4.3 Steuerabzug bei Stückzinsen

(1) Im Bereich der Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung eines Wertpapiers, also insbesondere auf die sogenannten Stückzinsen (§ 95 Abs. 3 Z. 2). Der Steuerabzug ist in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die anteiligen Kapitalerträge nach den Kriterien des § 19 zufließen (§ 95 Abs. 4 Z. 3).

(2) Vom Veräußerer eines Wertpapiers verrechnete anteilige Kapitalerträge stellen beim Erwerber einen vorweg rückgängig gemachten Kapitalertrag dar. Dies ergibt sich daraus, dass der zur Kuponfälligkeit erhaltene volle Kapitalertrag durch die Bezahlung der Stückzinsen vorbelastet ist. Die Belastung mit Stückzinsen führt daher in bezug auf den Erwerber des Wertpapiers zu einer Kapitalertragsteuergutschrift (§ 95 Abs. 6).

Beispiel: ...

(...)

### 4.5 Steuerabzug bei Unterschiedsbeträgen zwischen Ausgabe- und Einlösungs Wert

(1) Bei Unterschiedsbeträgen im Sinne des Punktes 3.3 entsteht die Abzugspflicht grundsätzlich erst am Ende der Laufzeit bzw. bei vorzeitiger Einlösung des Wertpapiers. Dies gilt sowohl für Unterschiedsbeträge, die neben laufenden Zinsen anfallen, als auch für Unterschiedsbeträge, die als einziger Kapitalertrag anfallen (also für Nullanleihen).

(2) 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 Punkt 5.1 dargestellten Formel ermittelt wird. Der Steuerabzug ist im Sinne des Punktes 4.3 Abs. 2 und 3 vorzunehmen.

(...)

### 5.1 Geldeinlagen und sonstige Forderungen bei Banken

(1) Der Abzugspflicht von 22 Prozent unterliegen erst Kapitalerträge, die als Entgelt für die Überlassung von Kapital für die Zeit ab 1. Jänner 1993 anzusehen sind. Bei Kapitalerträgen aus Einlagen, die mit 31. Dezember 1992 abgeschlossen werden, besteht erst für Kapitalerträge aus Abschlüssen nach dem 31. Dezember 1992 eine Abzugspflicht von 22 Prozent. Bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termineinlagen und Festgeldern kann der auf die Zeit ab dem 1. Jänner 1993 anfallende Kapitalertrag einfachheitshalber nach folgender Formel berechnet werden:

Einlösungs Wert abzüglich Ausgabewert

=

monatl.

Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung

Kapitalertrag"

Nach dieser (linearen) Methode berechnete die Beschwerdeführerin die in Rede stehenden Kapitalertragsteuergutschriften.

Der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 8. November 2000, Zl. 06 0104/9-IV/6/00, mit der Bezeichnung "Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000)", veröffentlicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung -

AÖFV - Nr. 232/2000 vom 21. Dezember 2000, wurde mit den Ausführungen eingeleitet, die EStR 2000 seien ab der Veranlagung 2000 generell anzuwenden; bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 1999) seien die EStR 2000 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hätten oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsähen.

Rz 6.186 der EStR 2000 lautete:

"Nullkuponanleihen sind Anleihen, mit denen üblicherweise kein Anspruch auf laufende Zinsen verbunden ist. An Stelle dessen liegt der Ausgabepreis unter dem Einlösewert. Mit fortschreitender Laufzeit steigt jedoch der innere Wert der Nullkuponanleihe und erreicht am Ende der Laufzeit den Einlösewert. Dieser Differenzbetrag, der wirtschaftlich betrachtet nicht ausbezahlten und neuerlich verzinsten Zinsen gleichkommt, führt bei Einlösung zum Zufluss von Kapitaleinkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988. Wird hingegen das Wertpapier vorzeitig verkauft, tritt an die Stelle des Einlösewertes der Veräußerungspreis. Kapitaleinkünfte liegen jedoch nur in Höhe der Differenz zwischen dem Ausgabewert und dem inneren Wert im Veräußerungszeitpunkt vor. Dieser innere Wert errechnet sich durch Aufzinsung des Ausgabepreises mit dem Renditezinssatz. Ergeben sich keine wesentlichen Abweichungen zu dem sich durch Aufzinsung des Ausgabepreises ermittelten Zinsbetrag, bestehen jedoch keine Bedenken, den anteiligen Zinsertrag durch folgende Formel zu ermitteln:

Einlösungs Wert abzüglich Ausgabewert dividiert durch die Anzahl der vollen Monate zwischen Ausgabe und Einlösung = monatlicher Kapitalertrag."

Die "KESt-Richtlinien" vom 12. Februar 1993 sehen im Punkt

4.3 Abs. 2 ausdrücklich vor, dass vom Veräußerer verrechnete anteilige Kapitalerträge beim Erwerber einen "vorweg rückgängig gemachten Kapitalertrag" darstellen und zu einer Kapitalertragsteuergutschrift in Bezug auf den Erwerber führen. Gingen aber Finanzamt, belangte Behörde und den "KESt-Richtlinien" zufolge auch das Bundesministerium für Finanzen von der vom Verwaltungsgerichtshof im erwähnten Erkenntnis vom 12. Dezember 2007 verworfenen Ansicht zur Zulässigkeit solcher Kapitalertragsteuergutschriften aus, so kamen für eine Haftung in Ausübung des Ermessens jedenfalls nur die Unterschiedsbeträge zwischen "linearer" und "finanzmathematischer" Berechnung der angeblich entstandenen Kapitalertragsteuergutschriften in Frage.

Die belangte Behörde wies im angefochtenen Bescheid u. a. darauf hin, dass bei Anmeldung der Kapitalertragsteuer für die Monate November und Dezember 2000 die Ausführungen unter Rz. 6.186 der EStR 2000 bereits "in Geltung" gestanden seien und die "am Geschäft Beteiligten" auch schon vor Veröffentlichung der EStR 2000 davon ausgegangen wären, dass eine solche "spezielle Konstellation" wie im Beschwerdefall vorliegend nicht von den KESt-Richtlinien erfasst und "abgesegnet" sein sollte. Andernfalls wäre der Kauf von Nullkuponanleihen, für die der Kaufpreis niedriger ist als die zu erteilende KESt-Gutschrift, von den Banken entsprechend beworben worden. Die Beschwerdeführerin habe diese Wertpapiere nicht beworben und diesbezügliche Geschäfte offenbar nur mit einem Kunden abgewickelt. Es sei selbst einem Laien einsichtig, dass keine Steuergutschrift erteilt werden könne, die den Kaufpreis des Wertpapiers übersteige. Umso mehr müsse dies der Beschwerdeführerin als "fachkundigen Dritten" aufgefallen sein.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof tritt die Beschwerdeführerin diesen im angefochtenen Bescheid getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht entgegen. Die Beschwerde erschöpft sich vielmehr in allgemeinen Ausführungen, insbesondere zur Frage der Bindungswirkung von Erlässen und der sachlichen Rechtfertigung von Haftungen. 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.

Dass im Beschwerdefall besondere gegenüber der Beschwerdeführerin gesetzte Verhaltensweisen der Abgabenverwaltung ein schutzwürdiges Vertrauen begründet hätten, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Aus der Sicht des Beschwerdefalles ist daher nicht zu erkennen, dass die Abgabenbehörden das ihnen eingeräumte Ermessen rechtsmissbräuchlich ausgeübt hätten.

Die in der Beschwerde angesprochene Regelung des § 307 Abs. 2 BAO ist mit Bundesgesetz BGBI. I Nr. 97/2002 mit Wirksamkeit ab 26. Juni 2002 aufgehoben worden und war daher bei Erlassung des angefochtenen Bescheides von der belangten Behörde von vornherein nicht mehr zu beachten.

Die Bestimmung des § 117 BAO ist mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Dezember 2004, G 95/04 ua, VfSlg 17.394, aufgehoben worden. Die vorliegende Beschwerdesache war nach dem angeführten Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 3. März 2005 Anlassfall im Sinne des Art. 140 Abs. 7 B-VG. In seinem Ablehnungsbeschluss hat der Verfassungsgerichtshof ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der vorliegende Beschwerdefall so zu beurteilen ist, als ob die als verfassungswidrig erkannte Gesetzesbestimmung bereits im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht mehr dem Rechtsbestand angehört hätte. Dies gelte auch dann, wenn sich diese Nichtanwendung für die beschwerdeführende Partei als nachteilig erweise (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2008, 2006/15/0245). Im Übrigen ist die gegenständliche Bestimmung nach dem ausdrücklichen Ausspruch des Verfassungsgerichtshofes auch in anderen als den Anlassfällen nicht mehr anzuwenden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2003/13/0139).

Der Beschwerde gelingt es somit insgesamt nicht, die im gegenständlichen Fall erfolgte Haftungsinanspruchnahme als gesetzwidrig erscheinen zu lassen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 27. August 2008

#### **Schlagworte**

Ermessen VwRallg8Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren ErlasseVerwaltungsrecht allgemein Rechtsquellen

VwRallg1Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Rechtslage Rechtsgrundlage RechtsquellenErlass

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150057.X00

#### **Im RIS seit**

24.09.2008

#### **Zuletzt aktualisiert am**

27.02.2009

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.at>