

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen

III-165 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXVI. GP

Reihe BUND 2018/35





Vorbemerkungen

Vorlage

Der Rechnungshof erstattet dem Nationalrat gemäß Art. 126d Abs. 1 Bundes-Verfassungsgesetz nachstehenden Bericht über Wahrnehmungen, die er bei einer Gebarungsüberprüfung getroffen hat.

Berichtsaufbau

In der Regel werden bei der Berichterstattung punkteweise zusammenfassend die Sachverhaltsdarstellung (Kennzeichnung mit 1 an der zweiten Stelle der Textzahl), deren Beurteilung durch den Rechnungshof (Kennzeichnung mit 2), die Stellungnahme der überprüften Stelle (Kennzeichnung mit 3) sowie die allfällige Gegenäußerung des Rechnungshofes (Kennzeichnung mit 4) aneinandergereiht. Das in diesem Bericht enthaltene Zahlenwerk beinhaltet allenfalls kaufmännische Auf— und Abrundungen.

Der vorliegende Bericht des Rechnungshofes ist nach der Vorlage über die Website des Rechnungshofes "http://www.rechnungshof.gv.at" verfügbar.

IMPRESSUM

Herausgeber: Rechnungshof

1031 Wien, Dampfschiffstraße 2

http://www.rechnungshof.gv.at

Redaktion und Grafik: Rechnungshof Herausgegeben: Wien, im Juli 2018

AUSKÜNFTE

Rechnungshof

Telefon (+43 1) 711 71 – 8876 Fax (+43 1) 712 94 25 E-Mail presse@rechnungshof.gv.at

facebook/RechnungshofAT Twitter: @RHSprecher





Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	6
Kurzfassung	9
Kennzahlen	14
Prüfungsablauf und –gegenstand	15
Chronologie	18
Rechtsgrundlagen	22
Kapitalertragsteuer – Grundlagen	22
Cum–Ex–Geschäfte	23
Komplexität des Steuerrechts – Antragsvielfalt	24
Komplexität des Steuerrechts – Fonds	32
Komplexität des Steuerrechts – Antragsfristen	35
Komplexität des Steuerrechts – Zuständigkeiten	38
Anspruchszinsen	40
Vollstreckungsamtshilfe	46
"Information" des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. September 2014	48
Amtshilfe – Finanzmarktaufsicht	57
Gebarungsumfang	59
Finanzieller Schaden	63





Unterstützung durch das Bundesministerium für Finanzen	69
Projekte zur Verwaltungsvereinfachung	69
Fachliche Unterstützung durch das Bundesministerium für Finanzen	74
Bescheiderlassung	78
Personal im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart	80
Personalausstattung	80
Schulungen	86
Nachweise für Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge	87
Konkrete Anforderungen	87
Inhalt der Unterlagen	90
Echtheit von Unterlagen	93
Übermittlung der Unterlagen	94
Nachweis-Regelungen in Nachbarstaaten	95
IT-Verfahren 1	L00
Risikoorientierte Prüfung der Anträge 1	L07
Internes Kontrollsystem (IKS) 1	110
Risikopotenziale – Fazit1	L12
Verlangensprüfung – Beantwortung der Fragen 1	l13
Schlussempfehlungen 1	L20
Anhang 1	L28





Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Chronologie
Tabelle 2:	Anzahl der Erstattungsanträge gemäß § 21 KStG 1988 sowie in Kombination mit Anträgen gemäß Doppelbesteuerungsabkommen, dargestellt nach Dividenden–Ausschüttungsjahren
Tabelle 3:	Anzahl der Erstattungsanträge gemäß § 6 KStG 1988 sowie in Kombination mit Anträgen gemäß Doppelbesteuerungsabkommen, dargestellt nach Dividenden–Ausschüttungsjahren
Tabelle 4:	Anzahl der Erstattungsanträge, dargestellt nach dem Jahr der Antragstellung
Tabelle 5:	Anzahl der Antragstellerinnen bzw. Antragsteller, dargestellt nach dem Jahr der Antragstellung
Tabelle 6:	Kapitalertragsteuer–Erstattungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 an Fonds, dargestellt nach dem Jahr der Erledigung im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart und den Ansässigkeitsstaaten
Tabelle 7:	Anzahl der antragstellenden Fonds mit Kapitalertragsteuer– Erstattungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988, dargestellt nach dem Jahr der Erledigung im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart
Tabelle 8:	Auszahlungen von Kapitalertragsteuer aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen trotz Ablaufs der dort vereinbarten Antragsfristen; 2001 bis 2016
Tabelle 9:	Bezahlte Anspruchszinsen i.Z.m. Kapitalertragsteuer– Erstattungen; 2004 bis 2016
Tabelle 10:	Umgerechnete Jahreszinssätze für Anspruchszinsen und Veranlagungen bei "Bundesschatz.at"

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Tabelle 11:	Nicht stattgebende Erledigungen im Finanzamt Bruck
	Eisenstadt Oberwart; 2013 bis 2015
Tabelle 12:	Erstattete Kapitalertragsteuer nach Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften an ausländische
	Antragstellerinnen bzw. Antragsteller in den Jahren 2001 bis 2016
Tabelle 13:	Erstattete Kapitalertragsteuern im Anschluss an Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften; 2001 bis 2016
Tabelle 14:	Erstattete Kapitalertragsteuer nach Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften; 2013 bis 2016
Tabelle 15:	Durchschnittlicher Personaleinsatz im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart für Sonderzuständigkeiten; 2006 bis 2016
Tabelle 16:	Feststellungen und Lösungsvorschläge/Empfehlungen der Internen Revision und der Auditgruppe im Ministerium zur Personalsituation im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (FA BEO)
Tabelle 17:	Anträge, Erledigungen und Rückstände i.Z.m. Kapitalertragsteuer–Erstattungen im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart; 2001 bis 2016
Tabelle 18:	Schwächen und Mängel des R-Verfahrens
Tabelle 19:	Schichtung der 2001 bis 2016 erfolgten Kapitalertragsteuer– Erstattungen
Tabelle 20:	Risikopotenziale im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren
Tabelle 21:	Erstattete Kapitalertragsteuer nach Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften; 2013 bis 2016

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Prozentuelle Verteilung der Kapitalertragsteuer-	
	Erstattungen auf die Ansässigkeitsstaaten; 2001	
	bis 2016	61





Abkürzungsverzeichnis

AB Anfragebeantwortung

Abs. Absatz

AktG Aktiengesetz

Art. Artikel

AVOG 2010 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 9/2010 i.d.g.F.

BAO Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 i.d.g.F.

BEO Bruck Eisenstadt Oberwart

BFG Bundesfinanzgericht
BGBl. Bundesgesetzblatt

BMF Bundesministerium für Finanzen

bspw. beispielsweise bzw. beziehungsweise

DBA Doppelbesteuerungsabkommen

EDV Elektronische Datenverarbeitung

EG Europäische Gemeinschaft

EStG 1988 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 i.d.g.F.

EStR Einkommensteuerrichtlinien

etc. et cetera

EU Europäische Union

EU-VAHG EU-Vollstreckungsamtshilfegesetz, BGBl. I Nr. 112/2011 i.d.g.F.

EUR Euro

EWG Europäische Wirtschaftsgemeinschaft

EWR Europäischer Wirtschaftsraum

FA Finanzamt

FinStrG Finanzstrafgesetz, BGBl. Nr. 129/1958 i.d.g.F.

FMA Finanzmarktaufsicht

FMABG Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz, BGBl. I Nr. 97/2001 i.d.g.F.

G(es)mbH Gesellschaft mit beschränkter Haftung

i.d.(g.)F. in der (geltenden) Fassung
IKS Interne(s) Kontrollsystem(e)

ISIN International Securities Identification Number

IT Informationstechnologie

i.V.m. in Verbindung mit

i.Z.m. im Zusammenhang mit





KStG 1988 Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988

lit. litera (Buchstabe)

Mio. Million(en)
Mrd. Milliarde(n)

Nr. Nummer

OeKB CSD GmbH Oesterreichische Kontrollbank Central Securities Depository GmbH

rd. rund

RH Rechnungshof Rz Randzahl

S. Seite

StGB Strafgesetzbuch, BGBl. Nr. 60/1974 i.d.g.F.

TZ Textzahl(en)

u.a. unter anderem

v.a. vor allem

VAT Value Added Tax

vgl. vergleiche

VZÄ Vollzeitäquivalent(e)

Z Ziffer

z.B. zum Beispiel

Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Wirkungsbereich

Bundesministerium für Finanzen

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen

Kurzfassung

Der RH überprüfte im Rahmen einer von Abgeordneten des Grünen Parlaments-klubs initiierten Sonderprüfung von November 2016 bis Mai 2017 das Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren bei Aktiengeschäften, insbesondere ob Österreich ein Schaden durch "Cum-Ex-Geschäfte" entstanden ist, weiters die rechtlichen Rahmenbedingungen, die formalen und inhaltlichen Erfordernisse der Verwaltungsverfahren und den damit verbundenen Gebarungsumfang sowie die Unterstützung durch das Bundesministerium für Finanzen (Ministerium) samt IT-Unterstützung. Die Prüfung bezog das Ministerium, das zuständige Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart und die Finanzmarktaufsicht ein. Der überprüfte Zeitraum umfasste die Jahre 2001 bis 2016. (TZ 1, TZ 33)

Gewinne aus Aktien, sogenannte Dividenden, unterlagen der Kapitalertragsteuer mit einem besonderen Steuersatz von 25 % bis 2015 bzw. von 27,5 % ab 2016. Beschränkt steuerpflichtige Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt noch eine Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, können unter bestimmten Umständen beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart eine Erstattung der Kapitalertragsteuer auf ihre Dividenden beantragen. Rechtsgrundlage dafür sind Doppelbesteuerungsabkommen und das Körperschaftsteuergesetz. (TZ 3, TZ 4)

Eine Besonderheit des Handels mit Aktien sind Cum-Ex-Geschäfte rund um den Dividendenstichtag: Dabei werden Aktien mit Dividendenberechtigung (Cum Dividende) veräußert, jedoch ohne Dividendenberechtigung (Ex Dividende) geliefert. In solchen Fällen ist zu klären, wer berechtigt ist, sich die abgeführte Kapitalertragsteuer rückerstatten zu lassen. Bei diesen Geschäften besteht das Risiko, dass insbesondere bei Leerverkäufen und Wertpapierleihen die nur einmal abgeführte Kapitalertragsteuer mehrmals erstattet wird; erhebliche Steuerausfälle wären die Folge. Aufgrund der Anonymität des Kapitalmarkts bei Börsengeschäften mit Ak-

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



tien im Streubesitz war eine Zuordnung der Aktien und Dividenden an die Aktionäre nicht möglich. (TZ 3, TZ 4)

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zahlte in den Jahren 2001 bis 2016 Kapitalertragsteuer nach Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller im Ausmaß von insgesamt fast 1,099 Mrd. EUR aus. Mehr als ein Viertel dieser Erstattungsbeträge entfiel mit rd. 280,03 Mio. EUR auf das Jahr 2012. Die höchsten Rückzahlungen mit rd. 245,44 Mio. EUR und damit mehr als einem Fünftel erfolgten in die Vereinigten Arabischen Emirate. Dies war vor allem auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten zurückzuführen, das — ebenso wie jene mit Bahrain, Katar und Kuwait — eine Kapitalertragsteuer-Erstattung in vollem Umfang vorsieht. Im Gegensatz dazu war in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen eine Kapitalertragsteuer-Erstattung im Ausmaß von 10 % der Kapitalerträge vereinbart. Doppelbesteuerungsabkommen mit der vollen Kapitalertragsteuer-Erstattung stellten ein erhöhtes Missbrauchsrisiko dar, wie konkrete Fälle beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart mit hohen Beträgen zeigten. Deutschland hatte ab dem Jahr 2017 in solchen Fällen besondere Voraussetzungen insbesondere Behaltefristen — gesetzlich verankert. (TZ 15)

Nach ersten Medienberichten über betrügerische Versuche der Mehrfacherstattung der Kapitalertragsteuer bei Cum-Ex-Geschäften gab das Ministerium bekannt, dass es auch in Österreich — wie in Deutschland — zu Betrugsversuchen gekommen sei; laut Ministerium sei es in Österreich jedoch mit hoher Gewissheit zu keinem Schaden gekommen. (TZ 16)

Berechnungen des RH im Rahmen dieser Verlangensprüfung ergaben jedoch, dass — entgegen den Pressemeldungen des Ministeriums — auch in Österreich ein Schaden bei Cum-Ex-Geschäften entstanden war. Der RH stellte höhere Kapitalertragsteuer-Erstattungen im Vergleich zu den korrespondierenden Einzahlungen fest. Der vom RH am Beispiel einer österreichischen Aktiengesellschaft errechnete Schaden für das Dividendenausschüttungsjahr 2012 belief sich zumindest auf 1,78 Mio. EUR. (TZ 16)

Anhand von Vergleichsrechnungen auf Basis der Aktienstückzahlen und der Aktionärsstruktur zweier österreichischer Aktiengesellschaften für die Dividendenausschüttungsjahre 2010 bis 2012 könnte ein weiterer Schaden in Höhe von 5,92 Mio. EUR entstanden sein. Der RH konnte den in Österreich tatsächlich entstandenen Gesamtschaden bei Cum–Ex–Geschäften mangels Daten und Informationen nicht quantifizieren. Weiteren Schaden konnte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart insoweit verhindern, als es ungerechtfertigte Erstattungen in Höhe von jedenfalls rd. 38,35 Mio. EUR nicht anerkannte. (TZ 16)

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Viele Risiken und Unzulänglichkeiten, die zu Mehrfacherstattungen und in der weiteren Folge auch zu einem potenziellen Schaden führen konnten, waren dem Ministerium seit dem Jahr 2006 bekannt. Die seit damals vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart sowie von Expertinnen und Experten des Ministeriums in mehreren Projekten, Berichten und Arbeitssitzungen aufgezeigten Probleme wurden bis dato nicht zufriedenstellend beseitigt; das Ministerium setzte die Lösungsvorschläge für Verfahrensvereinfachungen und –unterstützungen nicht um. Diese betrafen insbesondere die unzulängliche IT–Ausstattung und die damit verbundene fehlende risikoorientierte Fallbearbeitung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge sowie die unzureichende Personalausstattung. Gerade im Hinblick auf die IT–Ausstattung sah das Ministerium selbst ein strukturelles Risiko und einen Handlungsbedarf, weshalb es im Jahr 2016 im Rahmen eines weiteren Projekts mit Vorarbeiten zur Einführung eines neuen IT–Verfahrens mit Elementen des Risikomanagements begann. (TZ 17)

Zudem barg das Verfahren der Kapitalertragsteuer–Erstattungen ins Ausland nach Dividendenzahlungen aufgrund der Komplexität und der Vielfalt der zugrunde liegenden Rechtsgrundlagen und der aufgezeigten Rechtsunsicherheit sowie aufgrund unzureichender fachlicher Unterstützung, Fachaufsicht und Schulungen durch das Ministerium ein hohes Risikopotenzial. (TZ 5, TZ 6, TZ 7, TZ 8, TZ 9, TZ 18, TZ 23)

Das Ministerium hatte als Reaktion auf die Betrugsversuche mit einer "Information" im Jahr 2014 versucht, eine für den Vollzug praktikable Lösung zur Abwehr missbräuchlicher Anträge auf Kapitalertragsteuer–Erstattung, insbesondere in Cum–Ex–Fällen, zu finden. Diese Vorgangsweise führte 2015 im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart auch tatsächlich zu einer deutlichen Steigerung nicht anerkannter Erstattungsanträge. Österreich begegnete damit der Cum–Ex–Problematik im Gegensatz zu Deutschland jedoch nicht mit einer gesetzlichen Regelung. (TZ 13)

Damit bestand weiterhin aufgrund fehlender gesetzlicher Regelungen im Hinblick auf die Zurechnung der Dividende — insbesondere beim Handel mit Aktien rund um Dividendenstichtage — Rechtsunsicherheit. Nicht anerkannte Erstattungsanträge des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart aufgrund der Rechtsansicht des Ministeriums und dessen "Information" führten zu Rechtsmitteln, die jedoch noch nicht ausjudiziert waren. Da deren Ausgang bis zur Entscheidung der Höchstgerichte nicht vorhersehbar ist, besteht nach wie vor ein Abgabenausfallsrisiko. (TZ 13)

Im Unterschied zu Deutschland war weder auf der Internetseite des Ministeriums noch auf den Formularen ausreichend klar und eindeutig angeführt, welche konkreten Nachweise und Unterlagen zu den Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträgen

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



vorzulegen waren. Gerade in einem Verfahren wie jenem zur Kapitalertragsteuer-Erstattung war es erforderlich, bereits vor der Auszahlung an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller ausreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Erstattungen zu Recht erfolgten. Die vom Ministerium vorgesehenen Nachweise boten nicht diese ausreichende Sicherheit. So waren bspw. keinerlei Nachweise über den Dividendenzufluss (Zahlungseingang auf einem Bankkonto) vorgesehen. Auch war die Echtheit der Nachweise nicht immer gewährleistet. (TZ 24, TZ 25, TZ 26)

Ein Blick über die Grenzen zeigte, dass sowohl Deutschland als auch die Schweiz andere Lösungen vorsahen und umfassendere Nachweise für Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren verlangten als Österreich. (TZ 28)

Die seit spätestens 2007 als unzureichend erkannte Personalausstattung des zuständigen Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart hatte das Ministerium über Jahre hinweg nicht verbessert. Erst 2016 richtete das Ministerium eigene Teams für diverse Sonderzuständigkeiten — und damit auch die Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge — ein. Dennoch war eine risikoadäquate Personalausstattung auf Basis einer Personalbedarfserhebung — insbesondere quantitative und qualitative Personalressourcen für risikoadäquate Kontrollen vor der Auszahlung — noch immer nicht gegeben. (TZ 22)

Das Ministerium betrieb das veraltete IT-Verfahren für die Kapitalertragsteuer-Erstattung als Insellösung in der eigenen IT-Landschaft mehr als 16 Jahre lang mit nur wenigen Änderungen und ohne wesentliche zeitgemäße Adaptierungen und behob die schon lange bekannten Schwächen und Mängel nicht. Den budgetären Restriktionen — auf die das Ministerium verwies — standen allerdings ein beträchtlicher Gebarungsumfang — allein die durchgeführten Erstattungen beliefen sich im Zeitraum zwischen 2001 und 2016 auf mehr als 1 Mrd. EUR — sowie das daraus abgeleitete Abgabenausfallsrisiko gegenüber. Deshalb war eine umfassende Modernisierung dringend erforderlich. (TZ 29)

Die zeitaufwendige und fehleranfällige händische Erfassung von Anträgen in Papierform ins IT-Verfahren führte überdies zu einer Bindung von Personalressourcen, die für qualifizierte Kontrollen zweckmäßiger eingesetzt gewesen wären. Neben einer elektronischen Übermittlung der Erstattungsanträge fehlte insbesondere eine elektronische Erstellung der Bescheide. (TZ 29)

Aufgrund der fehlenden IT-Unterstützung und mangels Festlegung von Risikokriterien erfolgte keine elektronische risikoorientierte Fallauswahl der Erstattungsanträge. Insbesondere erfolgte kein automatischer und regelmäßiger Abgleich zwischen den abgeführten Kapitalertragsteuern und den korrespondierenden

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Erstattungen auf Ebene der emittierenden Aktiengesellschaften. Waren diese höher, entstand jedenfalls ein finanzieller Schaden im Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren. Die fehlende elektronische risikoorientierte Fallauswahl verhinderte auch einen risikoadäquaten Einsatz der Ressourcen des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart. Diese Ressourcen sollten verstärkt für risikoorientierte Kontrollen vor der Auszahlung von öffentlichen Abgaben ins Ausland verwendet werden. (TZ 30)

Da Gelder, die dem österreichischen Fiskus bereits zur Verfügung standen, mangels ausreichender IT-Unterstützung und ohne risikoadäquate Kontrollen der Anträge ins Ausland ausbezahlt wurden, bestand ein erhebliches fiskalisches Auszahlungsrisiko bei der Kapitalertragsteuer-Erstattung. Ergaben nachträgliche Prüfungen aufgrund von späteren Auffälligkeiten, dass die Auszahlung zu Unrecht erfolgte, war die Rückforderung dieser Kapitalertragsteuer-Erstattungen insbesondere wegen der eingeschränkten Vollstreckungsamtshilfe und der fehlenden stattgebenden Bescheide erschwert. (TZ 32)

Um das Risiko von Mehrfacherstattungen zu minimieren sowie eine risikoadäquate Fallbearbeitung sicherzustellen und damit weiteren Schaden zu verhindern, sollte das Ministerium

- möglichst rasch für ein transparentes Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren mit moderner und ausreichender IT–Unterstützung sorgen, insbesondere durch Umsetzung der vorliegenden Vorschläge zur Verbesserung des Verfahrens wie elektronische Übermittlung der Anträge und automatisierte Erstellung der Bescheide,
- eine risikoorientierte Fallauswahl im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren mit Hilfe einer verbesserten IT–Unterstützung und nach Festlegung geeigneter Risikokriterien sicherstellen; damit könnte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart seine Personalressourcen auf die vertiefte Prüfung von risikobehafteten Anträgen konzentrieren, bevor es zu einer Erstattung kommt,
- in der offenkundig komplizierten Rechtsmaterie der Kapitalertragsteuer–Erstattungen größtmögliche Rechtssicherheit durch klare gesetzliche Regelungen herstellen; dafür sollte das Ministerium zunächst internationale Best Practices erheben, wie die neue Regelung zur Mindesthaltedauer in Deutschland, sowie
- konkrete Anforderungen an die beizubringenden Nachweise für Kapitalertragsteuer–Erstattungen festlegen und transparent darlegen, die ausreichende Sicherheit für eine antragsgemäße Erledigung bieten; dazu wären ebenfalls Best– Practice–Modelle in anderen Staaten zu identifizieren. (TZ 34)

Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Kenndaten

Überprüfung dei	r Finanzbehörden hinsichtlich Steuerbetrugs bei Aktiengesellschaften (Cum–Ex–Deals)
Rechtsgrundlagen	Europäische Union
	Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter– und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Amtsblatt Nr. L 225 vom 20. August 1990
	Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter– und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Amtsblatt Nr. L 007 vom 13. Jänner 2004
	Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter– und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), Amtsblatt Nr. L 345 vom 29. Dezember 2011
	Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, Amtsblatt Nr. L 84 vom 31. März 2010
	Österreich
	Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400 i.d.g.F.
	Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988), BGBl. Nr. 401 i.d.g.F.
	Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 i.d.g.F.
	Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010), BGBl. I Nr. 9 i.d.g.F.
	Aktiengesetz (AktG), BGBl. Nr. 98/1965 i.d.g.F.
	Pensionskassengesetz (PKG), BGBI. Nr. 281/1990 i.d.g.F.
	EU-Vollstreckungsamtshilfegesetz (EU-VAHG), BGBl. I Nr. 112/2011 i.d.g.F.
	Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz (FMABG), BGBl. I Nr. 97/2001 i.d.g.F.
	Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter– und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter–Tochter–Richtlinie, BGBI. Nr. 56/1995 i.d.g.F.
	DBA–Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 i.d.g.F.
	Abkommen zwischen der Republik Österreich und anderen Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen)
	Vereinbarungen zwischen dem Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich und dem Finanzministerium anderer Staaten über die Durchführung der Rückerstattung bzw. der Entlastung der im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen (Dividenden und Zinsen)
weitere Quellen	Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. März 2005 i.d.g.F.
	Investmentfondsrichtlinien 2008 des Bundesministeriums für Finanzen vom 17. Oktober 2008 i.d.g.F.
	Information des Bundesministeriums für Finanzen zur Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige, BMF–010203/0314–VI/1/2014 vom 18. September 2014





	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Veränderungen 2011 bis 2016
			An	zahl			in %
Aktiengesellschaften, die nach Dividenden- ausschüttungen in Österreich Kapital- ertragsteuer bezahlten	339	308	340	336	342	333	-2
		in Mic	. EUR für (das Kalend	lerjahr		in %
abgeführte Kapitalertragsteuern nach Dividendenausschüttungen von Aktien- gesellschaften	590,62	440,31	440,82	501,71	363,72	365,45	-38
		in Mic	. EUR für (das Kalend		in %	
vom FA BEO¹ an ausländische Antrag-	157,52	139,78²	61,01 ²	22,63²	3,98²	0,01 ²	-100
stellerinnen bzw. Antragsteller erstattete Kapitalertragsteuern		in %					
	89,62	280,03	96,35	15,33	39,47	56,59	-37
			VZÄ im Ka	lenderjahr	-		in %
durchschnittlicher Personaleinsatz im FA BEO¹ für Sonderaufgaben	8,3	9,7	9,6	10,5	10,1	9,1	10
		Anzahl im Kalenderjahr					
Erledigungen im FA BEO¹ i.Z.m. Kapital- ertragsteuer–Erstattungen	10.254	13.637	10.489	5.447	9.394	13.481	31

Rundungsdifferenzen möglich VZÄ: Vollzeitäquivalente

Quellen: BMF; Berechnungen: RH

Prüfungsablauf und -gegenstand

- (1) Der RH überprüfte von November 2016 bis Mai 2017 das Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren bei Aktiengeschäften. Die Gebarungsüberprüfung erfolgte gemäß Art. 126b Abs. 4 Bundes–Verfassungsgesetz aufgrund eines Verlangens gemäß § 99 Abs. 2 Geschäftsordnungsgesetz 1975 der Abgeordneten zum Nationalrat Mag. Bruno Rossmann, Dr. Gabriela Moser, Kolleginnen und Kollegen vom 18. Mai 2016 (1680/A).
 - (2) Ziel der Gebarungsüberprüfung war die Beurteilung der Verfahren zur Kapitalertragsteuer-Erstattung an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller i.Z.m. Dividendenausschüttungen von österreichischen Aktiengesellschaften. Die Prüfung befasste sich insbesondere mit folgenden Themen:

Gemäß § 18 Abs. 1 AVOG 2010 obliegt dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (FA BEO) für das gesamte Bundesgebiet die aufgrund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 und Rückzahlungen an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 Pensionskassengesetz wegen Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 KStG 1988.

² Im Kalenderjahr 2017 konnten noch Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge für die Jahre 2012 bis 2016 gestellt werden.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- rechtliche Rahmenbedingungen,
- mit den Verwaltungsverfahren verbundener Gebarungsumfang,
- Beurteilung, ob in Österreich ein Schaden durch illegale "Cum-Ex-Geschäfte"
 entstanden ist,
- formale und inhaltliche Erfordernisse in den Verwaltungsverfahren,
- Unterstützung durch das Bundesministerium für Finanzen (Ministerium) sowie
- IT–Unterstützung.
- (3) Die Gebarungsüberprüfung bezog das Ministerium, das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart² (**FA BEO**) und die Finanzmarktaufsicht (**FMA**) ein. Beim Finanzamt Wien 1/23, der Großbetriebsprüfung, der Steuerfahndung und der Oesterreichischen Kontrollbank Central Securities Depository GmbH (**OeKB CSD GmbH**)³ fanden Informationsgespräche statt.

Nicht von der Gebarungsüberprüfung umfasst war die Beurteilung anderer Steuerverfahren, insbesondere i.Z.m. anderen Steuererstattungen oder –anrechnungen.

- (4) Der überprüfte Zeitraum umfasste entsprechend dem Prüfungsverlangen im Wesentlichen die Jahre 2001 bis 2016.
- (5) Zu dem im November 2017 übermittelten Prüfungsergebnis übersandte das Ministerium seine Stellungnahme im Februar 2018. Der RH übermittelte seine Gegenäußerung im Juli 2018.
- (6) a. Laut Stellungnahme des Ministeriums zur Kurzfassung sei der vom RH für das Dividendenausschüttungsjahr 2012 berechnete Schaden von 1,78 Mio. EUR ein vorläufiger Schaden, weil noch mehrere Fälle in Aufrollung seien und zu Unrecht bezahlte Erstattungen entweder rückgefordert oder aufgerechnet würden. Dasselbe gelte für den möglichen weiteren Schaden von 5,92 Mio. EUR, der vom RH anhand von Vergleichsrechnungen eingeschätzt werde.

Die Terminologie ist aus dem Prüfungsverlangen an den RH übernommen.

Gemäß § 18 Abs. 1 AVOG 2010 obliegt dem FA BEO für das gesamte Bundesgebiet die aufgrund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 und Rückzahlungen an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 Pensionskassengesetz wegen Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 KStG 1988.

Die OeKB CSD GmbH ist Österreichs Zentralverwahrer (Central Securities Depository) für Wertpapiere und steht zu 100 % im Eigentum der Oesterreichischen Kontrollbank AG (OeKB).

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



b. Unstrittig sei, dass die österreichische Rechtslage (im Gegensatz zur deutschen gesetzlichen Regelung) Mehrfacherstattungen derselben Kapitalertragsteuer nicht zulasse. Eine gesetzliche Änderung sei daher — im Gegensatz zu Deutschland — nicht erforderlich. In diesem Zusammenhang sollte der Vollständigkeit halber erwähnt werden, dass der Cum–Ex–Schaden in Deutschland annähernd 5 Mrd. EUR betrage.

c. Zu den Ausführungen des RH zur Personalsituation und der fehlenden IT-Unterstützung sei auf wiederholte Aufnahmestopps und damit auf begrenzte personelle Ressourcen auch im IT-Bereich zu verweisen. Solange es noch keine konkreten Bedrohungen durch Betrugsszenarien gegeben habe, habe dies auch Einfluss auf die zu setzenden Prioritäten bei IT-Projekten gehabt.

(7) a. Der RH entgegnete dem Ministerium, dass seine Ausführungen im Hinblick auf einen finanziellen Schaden nicht auf Schätzungen beruhten, sondern auf Berechnungen auf Basis der ihm zur Verfügung stehenden Daten und Informationen. Weiters wies er erneut darauf hin, dass er seine Berechnungen lediglich beispielhaft für zwei österreichische Aktiengesellschaften erstellt hatte. Der dabei errechnete finanzielle Schaden stellte — wie in TZ 13 ausgeführt — eine Minimalvariante dar. Mangels einer Möglichkeit, die zu Unrecht erfolgten Kapitalertragsteuer–Erstattungen zu identifizieren, war davon auszugehen, dass der tatsächliche Schaden höher als errechnet war.

Der RH anerkannte jedoch die Bemühungen des zuständigen FA BEO, Fälle aufzurollen und zu Unrecht erfolgte Erstattungen zurückzufordern bzw. mit neuen Forderungen aufzurechnen. Er gab allerdings zu bedenken, dass Rechtsunsicherheit hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten und damit der Einbringlichkeit im Zusammenhang mit allfälligen Rückforderungsansprüchen in jenen Fällen bestand, in denen das FA BEO zuvor keine stattgebenden Bescheide erlassen hatte (TZ 21). Überdies war die Wahrscheinlichkeit der Durchsetzung von Ansprüchen auf fremdem Staatsgebiet im Verhältnis zu jenen Staaten, mit denen Österreich keine Vollstreckungsamtshilfe vereinbart hatte, sehr gering (TZ 12).

b. Im Zusammenhang mit der Problematik der Mehrfacherstattungen verwies der RH auf TZ 4, wo bereits festgehalten war, "dass eine einmal abgeführte Kapitalertragsteuer auch nur einmal rückerstattet oder angerechnet werden darf". Allerdings wies der RH darauf hin, dass in Österreich — nicht zuletzt aufgrund der "Information" des Ministeriums — Rechtsunsicherheit darüber bestand, wer zur Kapitalertragsteuer–Erstattung berechtigt war. Es war zwar unstrittig, dass nur eine Person Anspruch auf Kapitalertragsteuer–Erstattung hatte, nicht jedoch welche. Die "Information" des Ministeriums aus dem Jahr 2014 trug nicht dazu bei, alle Zweifel zu beseitigen.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Es fehlten klare gesetzliche Regelungen darüber, wer Anspruch auf Kapitalertragsteuer–Erstattungen hatte und wem Dividenden zuzurechnen waren. So könnte etwa eine Mindesthaltedauer von Aktien zur Verhinderung von Missbrauch beitragen. Ebenso unklar war, welche Nachweise dafür zu erbringen waren (siehe Gegenäußerung des RH zu TZ 13).

c. Zu den vom Ministerium angesprochenen begrenzten personellen Ressourcen entgegnete der RH, dass er schon wiederholt, vor allem in seinem Bericht "Risikomanagement in der Finanzverwaltung" (Reihe Bund 2014/14) eine umfassende Personalbedarfserhebung empfohlen hatte. Das Ministerium kam dieser Empfehlung bisher nicht nach, weil — entsprechend der damaligen Stellungnahme — eine Personalbedarfserhebung sehr aufwendig und kaum erfolgversprechend sei und die vom Gesetzgeber zur Verfügung gestellten Personalressourcen im Stellenplan festgelegt und als Konstante zu betrachten seien. Der RH entgegnete damals dem Ministerium, dass die Personalressourcen nur deshalb als Konstante zu betrachten wären, weil das Ministerium bisher noch keine schlüssige und nachvollziehbare Personalbedarfserhebung, gestützt auf Risiko— sowie Kosten—Nutzen—Überlegungen, durchführte.

Aufgrund der Stellungnahme des Ministeriums war nicht ausgeschlossen, dass insgesamt zu wenige Ressourcen zur Verfügung standen, um die gesetzlich übertragenen Aufgaben ausreichend zu erfüllen.

Chronologie

2 Einleitend werden die wichtigsten Ereignisse i.Z.m. dem Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren im FA BEO chronologisch dargestellt:

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Tabelle 1: Chronologie

Datum	Ereignis
1. Jänner 2000	Beginn der Sonderzuständigkeit des FA BEO (TZ 22)
1. März 2001	Beginn des R-Verfahrens zur elektronischen Unterstützung des Papierverfahrens i.Z.m. Kapitalertragsteuer- Erstattungsanträgen (TZ 29)
1. Februar 2004	Schaffung eines Bereichs "Abzugssteuern und Erstattungen" im FA BEO (TZ 22)
Juni 2006	FA BEO ersucht das Ministerium um fachliche und organisatorische Unterstützung bei der Schaffung geeigneter Strukturen zur Bewältigung des Arbeitsanfalls (TZ 17, TZ 22)
12. März 2007	Ergebnisbericht des Ministeriums im Rahmen des Projekts "Organisationsentwicklung im Bereich Rückerstattung von Abgaben aufgrund völkerrechtlicher Verträge" (TZ 17, TZ 21, TZ 22, TZ 29)
22. Februar 2008	Ministerium legt im Rahmen des "Express Antwort Service" seine Rechtsmeinung zur Einkünftezurechnung dar, wonach "Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist …" (TZ 13)
	kritischer Bericht der Internen Revision des Ministeriums zur "Sonderkompetenz gemäß § 13a AVOG des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart", insbesondere mit folgenden Feststellungen:
	– "FA BEO ist mit der Sonderzuständigkeit überfordert"
l	– "Materie ist sehr komplex"
26. März 2008	– "organisatorische Struktur ist ineffizient"
	– "Personalausstattung für die Sonderzuständigkeit ist nicht adäquat"
	– "bei Bearbeitung der Anträge fehlt Risikoorientierung"
	– "EDV–Situation ineffizient und nicht mehr zeitgemäß" (TZ 17, TZ 18, TZ 22, TZ 29)
1. April 2008	Eidgenössische Steuerverwaltung in der Schweiz reagiert mit Kreisschreiben Nr. 21 auf die Cum–Ex–Problematik bei Aktienverkäufen (TZ 28)
17. Oktober 2008	Ministerium veröffentlicht die Investmentfondsrichtlinien 2008, mit denen es seine Rechtsmeinung über die Besteuerung von Anteilscheinen an in– und ausländischen Kapitalanlagefonds sowie Immobilienfonds darlegt (TZ 7)
3. Mai 2010	Start des Projekts "Rückerstattungen aufgrund völkerrechtlicher Verträge" im Ministerium (TZ 17)
16. Juni 2010	§ 6 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988 tritt in Kraft, wonach ausländische Einrichtungen im Sinne des Pensionskassengesetzes auf Antrag die gesamte geschuldete Kapitalertragsteuer erstattet erhalten (TZ 5)
1. Jänner 2011	§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 tritt in Kraft, wonach beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die in einem Mit- gliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums, mit dem eine umfas- sende Amts– und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind, eine Steuererstattung erhalten, soweit die Kapital- ertragsteuer nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann (TZ 5)
22. Juni 2011	Deutschland begegnet der missbräuchlichen Steuergestaltung bei Aktienkäufen mit dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2009/65/EG zur Koordinierung der Rechts– und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW–IV–Umsetzungsgesetz) (TZ 28)
	kritischer Bericht nach einem Audit des Ministeriums "DBA Anwendung" im FA BEO mit folgenden zentralen Empfehlungen an das Ministerium:
25. Mai 2012	- "Anpassung der BMF–Homepage" - "Formularänderung" - "automatische Bescheiderstellung" - "gegenseitige Übermittlung von Kontrollmitteilungen zwischen den Finanzämtern, bevorzugt automatisiert" - "Einrichtung eines ausschließlich für Kapitalertragsteuer–Erstattungen zuständigen Teams" im FA BEO
	an das FA BEO:
	- "Erstellung eines einheitlichen Erledigungsmusters" - "eigenständige Erstellung von Vorhalten bzw. Mängelbehebungsaufträgen" - "Abbau des Rückstands"
	 "Vermittlung bzw. Auffrischung von Grundwissen" "rasche fachliche Qualifizierung" des Personals (TZ 9, TZ 22, TZ 24, TZ 29)
Juni 2012	FA BEO beginnt mit einer abgabenbehördlichen Prüfung von Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträgen einer maltesischen Antragstellerin für das Jahr 2012; die Antragssumme belief sich auf 10,35 Mio. EUR (TZ 14)

Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Datum	Ereignis
September 2012	FA BEO ersucht die FMA telefonisch "um Bekanntgabe, ob der FMA bekannt sei, dass bei verschiedenen österreichischen Unternehmen, die an der Wiener Börse notieren (jedoch namentlich nicht offengelegt wurden), ausländische (maltesische) Aktionäre beteiligt sind bzw. im Jahr 2012 beteiligt waren"; die FMA verweigerte die Erteilung dieser Auskunft unter Berufung auf das Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz (TZ 14)
11. Dezember 2012	Ministerium ersucht das FA BEO um Auskunft über allfällige Auffälligkeiten bei Kapitalertragsteuer–Erstattungen (TZ 13)
18. Dezember 2012	FA BEO teilt dem Ministerium in einem Bericht seinen "Verdacht auf Betrug im Bereich der Kapitalertragsteuer- rückerstattung" mit (TZ 13)
Anfang 2013	bei der Zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption Ermittlungsverfahren wegen Verdachts des Betrugs nach dem Strafgesetzbuch sowie der Abgabenhinterziehung und des Abgabenbetrugs nach dem Finanzstrafgesetz anhängig; Verfahren zum Ende der Gebarungsüberprüfung noch nicht abgeschlossen (TZ 16)
9. April 2013	FA BEO fordert beim Ministerium i.Z.m. dem am 18. Dezember 2012 geäußerten Betrugsverdacht mangels bisheriger Reaktionen Unterstützung ein (TZ 13)
23. Juni 2013	Ministerium weist FA BEO i.Z.m. dem am 18. Dezember 2012 geäußerten Betrugsverdacht schriftlich darauf hin, dass "eine Sachverhaltsprüfung dieses komplexen Falles nicht vom BMF vorgenommen werden" könne; Ministerium ersucht FA BEO jedoch um "laufende Berichterstattung betreffend der weiteren Entwicklungen" (TZ 13)
	kritischer (Roh–)Bericht nach einem Audit des Ministeriums "Kapitalertragsteuer–Rückerstattung aufgrund völ- kerrechtlicher Verträge" im FA BEO mit folgenden zentralen Feststellungen bzw. Empfehlungen
	an das Ministerium:
24. Oktober 2013	 "sofortiger Start der Entwicklung eines EDV-Systems in Anlehnung an das im Finanzamt Graz-Stadt genutzte VAT-Refund-Verfahren"¹ "Verzicht auf die Einführung eines neuen EDV-Verfahrens würde bedeuten, dass Mehrfachanträge weiterhin nicht nur möglich wären, sondern dass deren Erkennen aufgrund des völligen Fehlens automationsunterstützter Risikomeldungen teilweise nur von Zufälligkeiten abhängt; das dadurch verlorene Abgabenaufkommen übersteigt die Entwicklungskosten eines neuen EDV-Verfahrens in jedem Fall bei Weitem!" "Bekämpfung von die Kapitalertragsteuer-Rückerstattung betreffenden Betrugsmodellen ist ohne Entwicklung eines entsprechenden EDV-Systems ebenfalls auf das Äußerste erschwert" Auflistung eines "Anforderungs- bzw. Leistungsprofils für ein neues EDV-System" "Erwerbsdatum der Aktien sollte verpflichtend einzutragen sein" "Ergänzung der Informationen zum Thema Kapitalertragsteuer-Rückerstattung aufgrund völkerrechtlicher Verträge auf der BMF-Homepage" "Einrichtung eines eigenen Teams im FA BEO für die Spezialzuständigkeit" "Verlagerung der Steuerrückerstattungsverfahren nach der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie in die Zuständigkeit des FA BEO"; dies "würde auch die Möglichkeit von Doppelanträgen bei verschiedenen Finanzämtern beenden" an das FA BEO: "grundsätzlich jeder Antrag mit Bescheid zu erledigen" "Ermöglichen des Besuchens eines entsprechenden Moduls an der Bundesfinanzakademie noch innerhalb
	des ersten Halbjahres 2014" (TZ 9, TZ 22, TZ 24, TZ 29, TZ 30)
24. Jänner 2014	Bericht des FA BEO an das Ministerium über mögliche Verdachtsfälle (TZ 15)
6. Mai 2014	erfolglose Anregung der Fachvorständin des FA BEO an das Ministerium, dieses möge darauf hinweisen, dass "der Antragsteller durch entsprechenden Depotauszug nachzuweisen hat, dass er am Cum–Tag Anspruch auf die Dividende hatte" (TZ 25)
11. Juli 2014	Anlassbericht der Steuerfahndung an die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption gemäß § 100 Abs. 2 Z 2 StPO² wegen des Verdachts des Versuchs der Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13 und 33 Abs. 1 FinStrG³ sowie des Abgabenbetrugs nach § 39 FinStrG sowie wegen des Verdachts des Versuchs des schweren Betrugs gemäß §§ 15 und 146, 147 StGB⁴ (TZ 16)
25. August 2014	kritische Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Entwurf einer Information des Ministeriums zur Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige (TZ 5, TZ 13)
18. September 2014	Ministerium veröffentlicht eine "Information zur Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige" (TZ 13)
21. November 2014	Ministerium legt im Rahmen des "Express Antwort Service" seine Rechtsmeinung zur "Kapitalertragsteuer— Rückerstattungsberechtigung bei unvorhergesehenem Aktienübergang erst nach dem 'Ex–Tag'" dar, wonach bei Aktienverkäufen mit "Cum–Ex–Aspekten" der Einlieferung in das Depot des Erwerbers die zentrale Rolle zu- komme (TZ 13)





Datum	Ereignis
1. Jänner 2015	§ 240a Bundesabgabenordnung tritt in Kraft, wonach Anträge beschränkt Steuerpflichtiger auf Kapitalertragsteuer–Erstattung erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig sind (TZ 5)
31. August 2015	Antrag auf Vorlage von Beschwerden gegen Bescheide des FA BEO beim Bundesfinanzgericht (BFG) in einem einschlägigen Cum–Ex–Fall mit einem beantragten Erstattungsbetrag von rd. 2,12 Mio. EUR (TZ 13)
5. November 2015	Vorlageantrag vom 31. August 2015 langt beim BFG ein; das BFG hatte zur Zeit der Gebarungsüberprüfung durch den RH über dieses Rechtsmittel noch nicht entschieden (TZ 13)
14. Dezember 2015	Bericht in der Tageszeitung "derStandard", wonach der Sprecher des Ministeriums erklärte, dass es in Österreich mit hoher Gewissheit zu keinem Schaden gekommen sei (TZ 16)
14. Dezember 2015	Zeitschrift "News" informiert am 14. Dezember 2015 ihre Leserinnen und Leser über angebliche Maßnahmen i.Z.m. der Cum–Ex–Problematik: "Allerdings wurde nicht immer die Notbremse schon vor der Auszahlung gezogen. Die Ermittler überprüften exemplarisch Kapitalertragsteuer–Rückerstattungen Dabei zeigte sich, dass an vorerst unbekannte Täter mehr Kapitalertragsteuer rückerstattet wurde, als die Finanz überhaupt erhalten hat." (TZ 16)
15. Dezember 2015	Bericht in der Tageszeitung "Die Presse", wonach der Sprecher des Ministeriums erklärte, dass "man die Machenschaften in Österreich vereiteln habe können, noch bevor ein Schaden entstand" (TZ 16)
16. Dezember 2015	Ministerium sieht aufgrund der medialen Berichterstattung zu den sogenannten Cum–Ex–Geschäften ein strukturelles Risiko und einen Handlungsbedarf im Hinblick auf die IT–Ausstattung (TZ 17)
29. April 2016	Abgeordnete "Mag. Bruno Rossmann, Kolleginnen und Kollegen" richten eine parlamentarische Anfrage an den Bundesminister für Finanzen betreffend "Cum–Ex–Aktiendeals in Österreich" mit 56 Fragen (9132/J)
18. Mai 2016	Abgeordnete zum Nationalrat "Mag. Bruno Rossmann, Dr. in Gabriela Moser, Kolleginnen und Kollegen" stellen ein Verlangen auf Gebarungsüberprüfung durch den RH gemäß § 99 Abs. 2 GOG 1975 (TZ 1, TZ 33)
29. Juni 2016	Bundesminister für Finanzen beantwortet die schriftliche parlamentarische Anfrage Nr. 9132/J vom 29. April 2016 der Abgeordneten "Mag. Bruno Rossmann, Kolleginnen und Kollegen" (8766/AB) (TZ 16)
1. Juli 2016	Einrichtung eines eigenen Teams für Sonderzuständigkeiten im FA BEO (TZ 22)
6. Juli 2016	Kickoff des Projekts "Erstattungen BEO" im Ministerium (TZ 17, TZ 29)
16. August 2016	Abgeordnete "Bruno Rossmann, Freundinnen und Freunde" richten eine parlamentarische Anfrage an den Bundesminister für Justiz betreffend "Strafrechtliche Verfolgung von Cum–Ex–Aktiendeals in Österreich" mit 20 Fragen (10065/J)
13. Oktober 2016	Abgeordnete "Kai Jan Krainer, Genossinnen und Genossen" richten eine parlamentarische Anfrage an den Bundesminister für Finanzen betreffend "Steuerhinterziehung durch Cum–Ex–Geschäfte" mit 10 Fragen (10605/J)
14. Oktober 2016	Bundesminister für Justiz beantwortet die schriftliche parlamentarische Anfrage Nr. 10065/J der "Abgeordneten zum Nationalrat Mag. Bruno Rossmann, Freundinnen und Freunde" (9634/AB) (TZ 33)
7. Dezember 2016	Bundesminister für Finanzen beantwortet die schriftliche parlamentarische Anfrage Nr. 9132/J vom 13. Oktober 2016 der "Abgeordneten Kai Jan Krainer, Genossinnen und Genossen" (10125/AB)
1. Jänner 2017	Geltung neuer gesetzlicher Nachweispflichten für das Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren in Deutschland (TZ 13, TZ 28)

FA BEO = Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart

FMA = Finanzmarktaufsicht

- ¹ Umsatzsteuer–Erstattungsverfahren (Value Added Tax = Umsatzsteuer)
- ² Strafprozessordnung 1975 (StPO), BGBl. Nr. 631/1975 i.d.g.F.
- ³ Finanzstrafgesetz (FinStrG), BGBl. Nr. 129/1958 i.d.g.F.
- ⁴ Strafgesetzbuch (StGB), BGBl. Nr. 60/1974 i.d.g.F.
- ⁵ Geschäftsordnungsgesetz 1975, BGBl. Nr. 410 i.d.g.F.

Quelle: RH

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Rechtsgrundlagen

Kapitalertragsteuer - Grundlagen

3

(1) Gewinnanteile aus Aktien, sogenannte Dividenden, sind Einkünfte aus Kapitalvermögen⁴. Diese unterlagen bis 2015 einem besonderen Steuersatz von 25 %, ab 2016 von 27,5 % (Kapitalertragsteuer)⁵. Damit ist für natürliche Personen die Einkommensteuer und für Körperschaften die Körperschaftsteuer grundsätzlich abgegolten.

"Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge"; allerdings "hat der Abzugsverpflichtete" (das ist der Schuldner der Kapitalerträge) "die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an das Finanzamt abzuführen."⁶

- (2) Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche und juristische Personen können anstelle der besonderen Steuersätze auf Antrag den allgemeinen Steuertarif anwenden (Regelbesteuerungsoption)⁷. In diesem Fall werden die Einkünfte eines Jahres um die erhaltenen Dividenden erhöht, davon die Einkommen– oder Körperschaftsteuer neu berechnet und die bereits abgeführte Kapitalertragsteuer im Veranlagungsverfahren angerechnet.
- (3) Beschränkt steuerpflichtige Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz, einen gewöhnlichen Aufenthalt, eine Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, haben die Möglichkeit, unter bestimmten Umständen beim FA BEO einen Antrag auf Erstattung der vom Abzugsverpflichteten abgeführten Kapitalertragsteuer auf ihre Dividenden zu stellen. Solche Anträge konnten entweder auf bestehende Abkommen zwischen der Republik Österreich und anderen Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen) oder auf das Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988) gestützt werden.

⁴ § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988

⁵ § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988

⁶ §§ 95 und 96 EStG 1988

⁷ § 27a Abs. 5 EStG 1988

⁸ § 18 Abs. 1 AVOG 2010

Gemäß § 6 Abs. 1 KStG 1988 waren ausländische Einrichtungen im Sinne des Pensionskassengesetzes antragsberechtigt.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 waren beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die u.a. in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR, mit dem eine umfassende Amts– und Vollstreckungsamtshilfe bestand, ansässig waren, antragsberechtigt.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Das FA BEO erstattete seit 2001 Kapitalertragsteuern an Antragstellerinnen bzw. Antragsteller aus 59 Ansässigkeitsstaaten auf Basis von Doppelbesteuerungsabkommen sowie der §§ 6 und 21 KStG 1988 (siehe dazu Anhang).

Cum-Ex-Geschäfte

4

Eine Besonderheit des Handels mit Aktien stellen sogenannte Cum-Ex-Geschäfte rund um den Dividendenstichtag dar. Dabei werden Aktien mit Dividendenberechtigung (Cum Dividende) veräußert, jedoch ohne Dividendenberechtigung (Ex Dividende) geliefert. In solchen Fällen ist zu klären, wer berechtigt ist, sich die abgeführte Kapitalertragsteuer rückerstatten oder anrechnen zu lassen. Mit diesen Geschäften war das Risiko verbunden, dass insbesondere bei Leerverkäufen und Wertpapierleihen Mehrfacherstattungen von nur einmal abgeführter Kapitalertragsteuer erfolgen konnten; erhebliche Steuerausfälle wären die Folge.

Aufgrund der Anonymität des Kapitalmarkts bei Börsengeschäften im Streubesitz war eine Zuordnung der Aktien und Dividenden an die Aktionäre durch die ausschüttende Aktiengesellschaft nicht möglich.

In Österreich gilt der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Demnach ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend.¹º Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeit des bürgerlichen Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.¹¹ Damit ist klargestellt, dass eine einmal abgeführte Kapitalertragsteuer auch nur einmal rückerstattet oder angerechnet werden darf.

Nach den Angaben des Ministeriums liege ihm das Ausmaß der Cum-Ex-Geschäfte in Österreich nicht vor. Die Abwicklung solcher Transaktionen sei für sich betrachtet nicht rechtswidrig, steuerlich unerlaubt oder gar strafbar. Aus dem Vorliegen solcher Geschäfte könne nicht geschlossen werden, dass nicht gerechtfertigte bzw. mehrmalige Anträge auf Kapitalertragsteuer-Erstattung gestellt würden. Eine abgaben- bzw. strafrechtliche Relevanz hätten diese Transaktionen lediglich dann, wenn versucht würde, eine Mehrfacherstattung zu bewirken. Auch dem RH lag das Ausmaß der Cum-Ex-Geschäfte in Österreich nicht vor.

¹⁰ § 21 Abs. 1 BAO

¹¹ § 22 Abs. 1 BAO

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Komplexität des Steuerrechts – Antragsvielfalt

5.1

(1) Ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller¹² erhielten auf Antrag gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988¹³ eine Steuererstattung nur, soweit die Kapitalertragsteuer nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden konnte. Für den Erhalt der gesamten geschuldeten Kapitalertragsteuer war in solchen Fällen somit ein zusätzlicher Antrag nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen erforderlich. Die Anträge mussten nicht gleichzeitig im Rahmen eines einzigen Antrags bzw. auf einem Antragsformular gestellt werden. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder regte im August 2014¹⁴ (TZ 13) an, beide Erstattungsteile — gemäß einem Doppelbesteuerungsabkommen und gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 — in einem Antrag abzubilden.

Die Auswertungen des RH ergaben, dass zahlreiche Antragstellerinnen bzw. Antragsteller auch tatsächlich mindestens zwei Anträge pro Jahr — in der Kombination gemäß § 21 KStG 1988 und gemäß Doppelbesteuerungsabkommen — stellten:

Tabelle 2: Anzahl der Erstattungsanträge gemäß § 21 KStG 1988 sowie in Kombination mit Anträgen gemäß Doppelbesteuerungsabkommen, dargestellt nach Dividenden–Ausschüttungsjahren

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Anträge gemäß § 21 KStG 1988	30	58	165	245	212	219	194	193	90	60	33
davon											
Anträge in Kombination mit Anträgen gemäß Doppelbesteuerungsab- kommen	14	11	59	146	104	141	142	158	72	40	25

Anmerkungen:

– Zum Zeitpunkt der Datenauswertung war noch mit zahlreichen Anträgen für Vorjahre zu rechnen, weil die entsprechenden Antragsfristen noch nicht abgelaufen waren.

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Ein Antragsteller stellte sogar 59 Anträge in Kombination mit § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 für ein Ausschüttungsjahr.

[–] Obwohl § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 erst am 1. Jänner 2011 in Kraft trat, langten im FA BEO zahlreiche Anträge für zurückliegende Zeiträume ein.

beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestand, ansässig waren

seit 1. Jänner 2011 in Kraft

¹⁴ aus Anlass einer Begutachtung einer vom Ministerium beabsichtigten "Information zur Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige"

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



(2) Ausländische Einrichtungen im Sinne des Pensionskassengesetzes erhielten auf Antrag gemäß § 6 Abs. 1 KStG 1988¹⁵ die gesamte geschuldete Kapitalertragsteuer erstattet. Es war diesen Antragstellerinnen bzw. Antragstellern allerdings unbenommen, zuvor auch einen Antrag nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen mit den dort vorgesehenen Erstattungsprozentsätzen zu stellen. Diesfalls enthielt die Steuererstattung gemäß § 6 Abs. 1 KStG 1988 nur den verbliebenen Differenzbetrag. Antragstellerinnen bzw. Antragsteller im Bereich des § 6 Abs. 1 KStG 1988 konnten demnach nach Belieben zwischen einem und mehreren Anträgen pro Ausschüttungsjahr und emittierender Aktiengesellschaft wählen. Die Anträge mussten nicht gleichzeitig erfolgen.

Die Auswertungen des RH ergaben, dass zahlreiche Antragstellerinnen bzw. Antragsteller auch tatsächlich mindestens zwei Anträge pro Jahr — in der Kombination gemäß § 6 KStG 1988 und gemäß Doppelbesteuerungsabkommen — stellten:

Tabelle 3: Anzahl der Erstattungsanträge gemäß § 6 KStG 1988 sowie in Kombination mit Anträgen gemäß Doppelbesteuerungsabkommen, dargestellt nach Dividenden–Ausschüttungsjahren

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Anträge gemäß § 6 KStG 1988	66	58	122	150	125	132	109	74	53	27	8
davon											
Anträge in Kombination mit Anträgen gemäß Doppelbesteuerungsab- kommen	47	37	94	121	105	119	96	66	49	23	8

Anmerkungen:

- Zum Zeitpunkt der Datenauswertung war noch mit zahlreichen Anträgen für Vorjahre zu rechnen, weil die entsprechenden Antragsfristen noch nicht abgelaufen waren.
- Obwohl § 6 Abs. 1 KStG 1988 erst am 16. Juni 2010 in Kraft trat, langten im FA BEO zahlreiche Anträge für zurückliegende Zeiträume ein.

 Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

In den Jahren 2008 bis 2015 stellten demnach jeweils mehr als 80 % der Antragstellerinnen bzw. Antragsteller, die einen Antrag gemäß § 6 KStG 1988 stellten, für dasselbe Jahr zusätzlich mindestens einen weiteren Antrag gemäß Doppelbesteuerungsabkommen, obwohl nur jener gemäß § 6 KStG 1988 für die gesamte Rückerstattung notwendig war.

Als Auswirkung der geltenden Rechtslage konnten ausländische Einrichtungen im Sinne des Pensionskassengesetzes, die in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR), mit dem eine umfassende Amts-

seit 16. Juni 2010 in Kraft

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



und Vollstreckungshilfe bestand, ansässig waren, nach Belieben wählen, ob sie folgende Anträge stellen wollten:

- nur gemäß § 6 Abs. 1 KStG 1988,
- gemäß Doppelbesteuerungsabkommen und gemäß § 6 Abs. 1 KStG 1988 oder
- gemäß Doppelbesteuerungsabkommen und gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988.

Die angeführten Antragsvarianten führten zum selben Ziel, nämlich der Kapitalertragsteuer–Erstattung im gesamten Ausmaß nach nur einer Aktiendividendenausschüttung.

(3) Gemäß § 240a Bundesabgabenordnung (**BAO**) waren seit 1. Jänner 2015 "Anträge beschränkt Steuerpflichtiger auf Kapitalertragsteuer–Erstattung erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig". Das Ministerium verfolgte damit im Vorfeld das Ziel, dass pro Jahr für alle Ausschüttungen einer Antragstellerin bzw. eines Antragstellers nur ein Kapitalertragsteuer–Erstattungsantrag gestellt wird.

Die Auswertungen des RH ergaben, dass eine Einschränkung der Antragsvielfalt dadurch nicht erfolgte. Zwar nahmen die Anträge aus 2015 gegenüber dem Vorjahr leicht ab, 2016 stiegen sie jedoch wieder deutlich an. Der Wert für 2016 war jedoch deutlich höher als 2014, als die Regelung des § 240a BAO noch nicht anwendbar war. Die folgende Tabelle zeigt die Entwicklung der Erstattungsanträge zwischen 2001 und 2016:

Tabelle 4: Anzahl der Erstattungsanträge, dargestellt nach dem Jahr der Antragstellung

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
				An	zahl			
Anträge	2.662	3.506	4.139	6.416	6.991	9.707	12.123	14.059
	in %							
Veränderung zum Vorjahr	_	32	18	55	9	39	25	16

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
				An	zahl			
Anträge	12.204	9.154	10.246	12.854	12.561	6.912	5.699	9.860
	in %							
Veränderung zum Vorjahr	-13	-25	12	25	-2	-45	-18	73

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Ein ähnliches Bild zeigte eine Auswertung nach der Anzahl der Antragstellerinnen bzw. Antragsteller:

Tabelle 5: Anzahl der Antragstellerinnen bzw. Antragsteller, dargestellt nach dem Jahr der Antragstellung

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
				An	zahl			
Antragstellerinnen bzw. Antragsteller	1.277	1.727	2.214	3.145	4.072	5.523	7.931	8.438
	in %							
Veränderung zum Vorjahr	_	35	28	42	29	36	44	6

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
				An	zahl			
Antragstellerinnen bzw. Antragsteller	7.142	4.911	6.153	6.172	6.025	3.744	3.674	5.181
	in %							
Veränderung zum Vorjahr	-15	-31	25	0	-2	-38	-2	41

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Weiters ergaben die Auswertungen des RH, dass trotz der neuen Gesetzeslage des § 240a BAO 631 Anträge im Jahr 2015 und 314 Anträge im Jahr 2016 im FA BEO einlangten, die eine Einbehaltung der Kapitalertragsteuer im Jahr der Antragstellung zum Gegenstand hatten. Das FA BEO erledigte davon sogar 74 noch im Jahr der Antragstellung (2015: 47; 2016: 27) stattgebend, sodass es noch vor dem gesetzlich vorgesehenen Termin zu entsprechenden Auszahlungen kam.

- (4) Auch die folgenden Ergebnisse der Datenauswertungen durch den RH belegten die tatsächlich festzustellende Antragsvielfalt im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren im FA BEO:
- Beispielsweise erfolgten 92 Erstattungsanträge eines Antragstellers für ein Dividendenausschüttungsjahr bzw.
- 646 Erstattungsanträge eines Antragstellers im Zeitraum zwischen 2001 und 2015; das entsprach einem Jahresdurchschnitt von 41.
- Im FA BEO langten an bis zu 19 verschiedenen Tagen Anträge einer Antragstellerin bzw. eines Antragstellers für dasselbe Dividendenausschüttungsjahr ein.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- Die Antragstellerinnen bzw. Antragsteller fassten die Dividendenausschüttungen zu einem Wertpapier eines österreichischen Emittenten nicht zusammen, sondern verteilten diese auf mehrere Antragszeilen, oftmals sogar in denselben Anträgen; so kam eine Dividendenausschüttung derselben Aktiengesellschaft bei einer Antragstellerin bis zu 34-mal für ein Ausschüttungsjahr vor.
- (5) Aufgrund der Vielfalt bei Anträgen auf Erstattung der Kapitalertragsteuer nach Dividendenausschüttungen österreichischer Aktiengesellschaften thematisierte das Ministerium bereits im Jahr 2010 eine Konzentration von Anträgen und schlug intern als mögliche Maßnahme eine sogenannte "Jahresveranlagung" vor. Allerdings wurde diese Idee bis heute nicht rechtsverbindlich umgesetzt.

Auch das FA BEO sprach sich für eine Bündelung von Erstattungsanträgen aus.

- (6) Jeder Erstattungsantrag führte zu einem Verwaltungsaufwand für das FA BEO, der aufgrund der mangelnden IT-Unterstützung (TZ 29) umso größer war, je weiter die Anträge in zeitlicher Hinsicht auseinanderlagen. So stellte etwa ein Antragsteller seine Erstattungsanträge nach dem KStG 1988 um mehr als fünf Jahre nach seinen Anträgen gemäß dem entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen; trotz der langen Zeitspanne nahm der Antragsteller jeweils auf dieselben Dividendenausschüttungen Bezug.
- Die Vielzahl unterschiedlicher Antragsmöglichkeiten für idente Sachverhalte war weder kundenfreundlich noch verwaltungsökonomisch. Sie war infolge unterschiedlicher Antragsfristen und Rechtsquellen verwirrend und bot auch für die Steuerverwaltung unnötig komplexe Herausforderungen, die sich in Folge der komplexen Steuerrechtsmaterie (TZ 7, TZ 8, TZ 9) noch vergrößerten. Zudem bestand aufgrund gehäufter und weit auseinanderliegender Antragstellungen für dasselbe Dividenden–Ausschüttungsjahr in Kombination mit der mangelnden IT–Unterstützung das Risiko von unentdeckten oder ungerechtfertigten (Mehrfach)Anträgen.

Der RH kritisierte überdies das FA BEO, weil es entgegen der neuen Gesetzeslage ab 2015, wonach Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig waren, in den Jahren 2015 und 2016 in 74 Fällen Auszahlungen noch vor Ablauf dieses Termins veranlasste.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Der RH empfahl dem Ministerium, darauf hinzuwirken, dass der beabsichtigte Zweck der Erstattung von zuvor entrichteter Kapitalertragsteuer nach Dividendenausschüttungen österreichischer Aktiengesellschaften für Antragstellerinnen bzw. Antragsteller und die Steuerbehörden trotz unterschiedlicher Rechtsansprüche möglichst einfach erreicht werden kann. Ziel sollte es sein, dass pro Antragstellerin bzw. Antragsteller und Jahr — ähnlich einer Jahresveranlagung — möglichst nur ein gemeinsamer Erstattungsantrag für alle Antragsarten zeitnah nach Ablauf des Kalenderjahres mit den anspruchsauslösenden Dividendenausschüttungen erforderlich bzw. zulässig ist. Dies würde die Kundenfreundlichkeit erhöhen, der hohen Komplexität des Steuerrechts sowie der Steuerverfahren entgegenwirken und das Abgabenausfallsrisiko minimieren.

Der RH empfahl dem FA BEO, vorzeitig einlangende Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträge entsprechend der seit 2015 geltenden Rechtslage entweder zeitnah wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen oder erst nach Ablauf des in § 240a BAO vorgesehenen Zeitraums zu erledigen.

(1) Das Ministerium teilte in seiner Stellungnahme mit, dass es die These des RH, wonach ein einziger Antrag und ein einziger Bescheid, der über sämtliche Erstattungsansprüche eines Kalenderjahres abspreche, die Kundenfreundlichkeit erhöhen und der Komplexität des Steuerverfahrens entgegenwirken würde, nicht teile.

Der Grund für die Komplexität der gegenständlichen Materie bestehe in den unterschiedlichen Rechtsgrundlagen für die Erstattung. Diese seien teilweise unionsrechtlich, teilweise völkerrechtlich und nur zum geringen Teil bundesgesetzlich determiniert. Sie hätten unterschiedliche Hintergründe, sähen teilweise unterschiedliche Rahmenbedingungen vor und seien daher die eigentliche Ursache für die Komplexität des Erstattungsverfahrens. Eine Vereinheitlichung der materiellrechtlichen Voraussetzungen sei somit schon aufgrund der unions— und völkerrechtlich determinierten Rahmenbedingungen nicht möglich und zudem aus Sicht des Ministeriums aufgrund der unterschiedlichen Hintergründe auch nicht sinnvoll.

Auch wenn sämtliche Ansprüche eines Kalenderjahres in einem einzigen Bescheid zusammengefasst würden, handle es sich doch um unterschiedliche Rechtsgrundlagen, über die jeweils gesondert abzusprechen wäre. Darin bestehe ein wesentlicher Unterschied zwischen Erstattungsverfahren und einer ertragsteuerlichen Jahresveranlagung. Das derzeit in Entwicklung befindliche IT—unterstützte neue Erstattungsverfahren werde daher keine Zusammenfassung sämtlicher Erstattungsansprüche eines Kalenderjahres in einem einzigen Bescheid vorsehen. Die Funktionalitäten des neuen Verfahrens würden Möglichkeiten für Auswertungen bieten, mit Hilfe derer ungerechtfertigte Mehrfacherstattungen verhindert werden können.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



(2) Das Ministerium teilte in seiner Stellungnahme weiters mit, dass das FA BEO im Sinne der Kundenorientierung, aber auch aus verwaltungsökonomischen Gründen, Anträge von natürlichen Personen mit niedrigen Antragsbeträgen, die keine Risikofälle darstellten, trotz der gemäß § 240a BAO geltenden Jahresfrist vorzeitig erledigt habe. Richtigerweise hätten die Anträge natürlich zurückgewiesen werden und nach neuerlicher Antragstellung nach Ablauf der Frist in Bearbeitung genommen werden müssen. Bei diesen Rückzahlungen habe es sich um 74 Anträge mit einem Volumen von 26.610,68 EUR (Durchschnittswert: 346,09 EUR) gehandelt. Das Volumen dieser Rückzahlungsanträge könne somit als äußerst geringfügig angesehen werden.

Die Anträge würden nunmehr gemäß der Regelung in § 240a BAO erst nach Ablauf des Jahres bearbeitet. Die Empfehlung sei umgesetzt.

Der RH wies darauf hin, dass im FA BEO zahlreiche Anträge derselben Antragstellerin bzw. desselben Antragstellers für dasselbe Jahr nicht nur im Falle von unterschiedlichen, sondern auch bei identen Rechtsgrundlagen eingelangt waren, noch dazu zu völlig unterschiedlichen Zeitpunkten. Die vom RH dargestellte Antragsvielfalt war demnach nicht — wie vom Ministerium angeführt — ausschließlich auf unterschiedliche Rechtsgrundlagen für die Erstattung zurückzuführen.

Weiters gab der RH zu bedenken, dass Anträge gemäß § 6 Abs. 1 KStG 1988 von ausländischen Einrichtungen im Sinne des Pensionskassengesetzes sowohl solitär — zur Erstattung der gesamten Kapitalertragsteuer — als auch in Verbindung mit einem auf ein Doppelbesteuerungsabkommen gestützten Antrag für denselben Zeitraum zulässig waren; solche Anträge konnten ebenfalls zu unterschiedlichen Zeitpunkten gestellt werden. Die Kenntnis über solche Anträge war daher essenziell für die rechtskonforme Erledigung im FA BEO.

Da die Bearbeitung und Kontrolle mehrerer zu unterschiedlichen Zeitpunkten gestellter, aber inhaltlich zusammengehöriger Anträge einen hohen Verwaltungsaufwand erforderte, wäre es zweckmäßig, künftig möglichst komprimiert nur einen Antrag pro Antragstellerin bzw. Antragsteller und Jahr zuzulassen, der sämtliche Kapitalertragsteuer—Erstattungsansprüche enthalten sollte. Dies wäre aus Gründen der übersichtlichen und effizienten Erledigung von Anträgen, der gebotenen Verwaltungsökonomie und der wesentlich erhöhten Rechtssicherheit geboten. Die vom Ministerium in seiner Stellungnahme angesprochene Zusammenfassung sämtlicher Ansprüche auf Basis unterschiedlicher Rechtsgrundlagen in einem Bescheid hatte der RH hingegen nicht empfohlen.

Die vom Ministerium in Aussicht gestellte diesbezügliche IT-Unterstützung würde bloß eine (zusätzliche) Hilfestellung bedeuten, die jedoch die Übersichtlichkeit eines einheitlichen Jahresverfahrens nicht ersetzen könnte.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



6.1

Eine "Vereinbarung zwischen dem Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich und dem Minister der Finanzen im Großherzogtum Luxemburg über die Durchführung der Rückerstattung der im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen" vom 10. April 1964, die nach wie vor Geltung hatte, sah u.a. vor, dass mehrere Rückerstattungsansprüche, die im Laufe eines Kalenderjahres entstanden, zusammen in einem Antrag geltend zu machen waren.

Ähnliche Vereinbarungen gab es z.B. mit Schweden und der Schweiz.

Diese — offenbar u.a. im Sinne der Verwaltungsvereinfachung — getroffene Regelung kam in Österreich jedoch nicht zur Anwendung. Nach den Auswertungen des RH waren für ein Kalenderjahr auf Basis der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen bis zu 21 Erstattungsanträge eines Antragstellers aus Luxemburg, bis zu 41 Erstattungsanträge eines Antragstellers aus Schweden und bis zu 20 Erstattungsanträge eines Antragstellers aus der Schweiz festzustellen. Das FA BEO erstattete die beantragten Kapitalertragsteuern.

6.2

Der RH wies auf die Diskrepanz zwischen den zweiseitigen völkerrechtlich verbindlichen Vereinbarungen und der österreichischen Verwaltungspraxis hin. Bei konsequenter Anwendung der völkerrechtlichen Vereinbarungen wären Folgeanträge von Antragstellerinnen bzw. Antragstellern aus Luxemburg, Schweden und der Schweiz im Hinblick auf dieselben anspruchsbegründenden Kalenderjahre als unzulässig zurückzuweisen gewesen.

In diesem Zusammenhang wies der RH auch auf den Umstand hin, dass Österreicher und Ausländer unterschiedlich behandelt worden sein könnten. Entgegen den geltenden völkerrechtlichen Vereinbarungen akzeptierte Österreich nämlich auch mehrere Erstattungsanträge derselben Antragstellerinnen bzw. Antragsteller pro Jahr. Neben dem erhöhten Steuerausfallsrisiko von mehreren Anträgen konnte die bestehende Verwaltungspraxis auch zu einem zusätzlichen Kontroll– und Verwaltungsaufwand führen.

Der RH empfahl dem Ministerium, im Hinblick auf die Gleichbehandlung der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler zu überprüfen,

- ob Österreich aufgrund von völkerrechtlich verbindlichen Vereinbarungen mit Luxemburg, Schweden und der Schweiz Erstattungen zu Unrecht vornahm, weil (Folge-)Anträge als unzulässig zurückzuweisen gewesen wären,
- ob i.Z.m. Folgeanträgen für dasselbe Jahr ähnliche völkerrechtlich verbindliche
 Vereinbarungen auch mit anderen Staaten bestanden und

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



 ob Erstattungen aufgrund von Folgeanträgen im Umgang mit den genannten Staaten ab sofort zu unterbleiben hätten; diesfalls wäre das FA BEO entsprechend anzuweisen.

Komplexität des Steuerrechts - Fonds

7.1

(1) Das Ministerium vertrat die Rechtsmeinung, dass ein "Fonds nur dann berechtigt sei, einen Kapitalertragsteuer–Erstattungsantrag zu stellen, wenn er selbst ein Körperschaftsteuersubjekt ist. Handelt es sich um ein aus innerstaatlicher Sicht transparentes Gebilde (was bei 'klassischen' Investmentfonds regelmäßig der Fall ist), können nur die dahinter stehenden Anteilinhaber, die die jeweiligen Voraussetzungen erfüllen, [solche] Anträge stellen. Dies gilt unabhängig von der Rechtsgrundlage für den Rückerstattungsantrag".

Die Verwaltungspraxis machte davon insofern eine Ausnahme, als die Investmentfondsrichtlinien des Ministeriums vom 17. Oktober 2008 (mit einem Umfang von 154 Seiten) Anträge von Fonds auf Basis von Doppelbesteuerungsabkommen für jene Anteilinhaber zuließen, "die in Staaten ansässig sind, mit denen Österreich ein ... entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Eine Kapitalertragsteuer–Erstattung beim Anteilinhaber ist unzulässig, wenn für den Fonds eine Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt wurde oder auszustellen wäre".

(2) Das Ministerium bestätigte über Nachfrage des RH, dass Auszahlungen an Fonds auf der Grundlage des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 nicht zulässig seien. Bei Einführung dieser Antragsmöglichkeit im Jahr 2011 habe allerdings rechtliche Unklarheit bestanden, weshalb das FA BEO solche Erstattungen durchführte. Im Jahr 2014 sei diese Praxis dem Ministerium zufolge jedoch eingestellt worden. Ein Fall, der dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt worden sei, sowie 80 weitere Fälle mit Aussetzungen würden zeigen, dass die Antragstellerinnen bzw. Antragsteller nach wie vor versuchten, dementsprechende Erstattungen zu erhalten.

Das Ministerium gab weiters an, dass trotz der Erstattungsverfahren von Fonds in Einzelfällen auch deren Anteilsinhaber Erstattungen erhielten, um — aus verwaltungsökonomischen Erwägungen — langwierige Gerichtsverfahren zu vermeiden. In Hinkunft sollen Mehrfacherstattungen durch ein verbessertes IT-Verfahren ausgeschlossen werden.

(3) Die Auswertungen des RH ergaben, dass Antragsteller, bei denen der Fondscharakter aus dem Namen zu schließen war¹⁶, in folgendem Ausmaß Kapitalertrag-

Die Rechtsform der Antragstellerinnen bzw. Antragsteller war in der Erstattungsdatenbank des Ministeriums nicht erfasst.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



steuer-Erstattungen vom FA BEO nach Anträgen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 erhielten:

Tabelle 6: Kapitalertragsteuer–Erstattungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 an Fonds, dargestellt nach dem Jahr der Erledigung im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart und den Ansässigkeitsstaaten

Ansässigkeitsstaat	2012	2013	2014	2015	2016	Summe		
	in EUR							
Belgien	844.710	0	0	0	0	844.710		
Deutschland	3.518	124.435	0	670.785	52.054	850.792		
Irland	0	0	0	116.587	299.283	415.870		
Luxemburg	3.980.228	0	0	0	0	3.980.228		
Niederlande	2.381.559	398.282	0	0	0	2.779.841		
Portugal	0	1.190	0	0	0	1.190		
Vereinigtes Königreich	0	1.114.798	0	218.780	36.880	1.370.459		
Summe	7.210.016	1.638.705	0	1.006.153	388.217	10.243.091		

Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Dabei stellte sich die Anzahl der antragstellenden Fonds, dargestellt nach dem Jahr der Erledigung im FA BEO, wie folgt dar:

Tabelle 7: Anzahl der antragstellenden Fonds mit Kapitalertragsteuer-Erstattungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988, dargestellt nach dem Jahr der Erledigung im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart

2012	2013	2014	2015	2016	Summe
12	12	0	69	19	105¹

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erstattete an sieben Fonds die Kapitalertragsteuer sowohl im Jahr 2015 als auch 2016.

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Aus den Datenbeständen des Ministeriums war nicht erkennbar,

- ob die identifizierten Fonds transparente oder nicht transparente Gebilde waren und
- ob sowohl Fonds als auch deren Anteilsinhaber Kapitalertragsteuer–Erstattungen zur selben Dividendenausschüttung erhielten und es somit zu Mehrfacherstattungen gekommen sein könnte; das galt auch für Erstattungsanträge von Fonds auf Basis von Doppelbesteuerungsabkommen.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



7.2 Der RH wies kritisch darauf hin, dass das FA BEO auch nach 2014 in zahlreichen Fällen Fonds Kapitalertragsteuer auf der Grundlage des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 erstattete. Die vom Ministerium argumentierte geänderte Verwaltungspraxis seit 2014 war überdies aus den Ergebnissen der Datenauswertungen des RH nicht erkennbar.

Weiters kritisierte der RH das derzeit verwendete intransparente Verfahren, mit dem nicht zu erkennen war, ob es zu Mehrfacherstattungen von Fonds und deren Anteilsinhabern kam.

Der RH empfahl daher dem Ministerium, dafür zu sorgen, dass sämtliche auf § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 gestützte Erstattungen an Fonds im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten und unter Beachtung der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit neu überprüft, allenfalls neu aufgerollt und die zu Unrecht ausbezahlten Steuern zurückgefordert werden.

Weiters sollte das Ministerium für ein transparentes Erstattungsverfahren mit ausreichender IT-Unterstützung (TZ 29) sorgen, um Mehrfacherstattungen jeglicher Art zuverlässig ausschließen zu können.

7.3 (1) Das Ministerium betonte in seiner Stellungnahme, dass sämtliche auf § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 gestützte Erstattungen überprüft und zu Unrecht ausbezahlte Steuern rückgefordert worden seien und noch würden. Mehrere Fälle befänden sich im Rechtsmittelstadium. In einem Fall habe das BFG dem FA BEO recht gegeben; der antragstellende Fonds habe aber Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Die Empfehlung sei umgesetzt.

(2) Die Entwicklung eines transparenten Erstattungsverfahrens mit ausreichender IT-Unterstützung werde in der ersten Hälfte des Jahres 2018 abgeschlossen werden.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Komplexität des Steuerrechts - Antragsfristen

8.1

(1) Auf Verlangen des Abgabepflichtigen sind zu Unrecht einbehaltene Beträge, "die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind", zurückzuzahlen.¹¹ Ein solcher Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden.

In Doppelbesteuerungsabkommen waren davon abweichende kürzere Antragsfristen vereinbart, wie z.B.:

Deutschland: vier Kalenderjahre,

Luxemburg: zwei Kalenderjahre,

- Schweden: zwei Kalenderjahre,

Schweiz: drei Kalenderjahre,

Vereinigtes Königreich: drei Kalenderjahre.

(2) Das Ministerium vertrat in seinen Einkommensteuerrichtlinien 2000 (**EStR 2000**) die Rechtsauffassung, dass Erstattungsanträge, die innerhalb der Fünfjahresfrist des § 240 BAO gestellt wurden, auch dann fristgerecht eingebracht waren, wenn in einer völkerrechtlichen Durchführungsvereinbarung eine kürzere Frist festgelegt sein sollte.¹⁸

In der steuerrechtlichen Literatur waren allerdings auch davon abweichende Ansichten vertreten. So argumentierte z.B. der damalige Fachexperte des Ministeriums für Abgabenverfahrensrecht in einem Kommentar zur BAO aus dem Jahr 1999¹⁹, dass die Fünfjahresfrist des § 240 BAO eine Rechtswidrigkeit der Einbehaltung einer Abgabe voraussetze. Dies treffe für die Sachverhalte im Regelungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen (Einbehaltung und Erstattung der Kapitalertragsteuer) nicht zu. Maßgebend für Erstattungsanträge auf der Grundlage eines Doppelbesteuerungsabkommens seien vielmehr die dort genannten Fristen.

(3) Auswertungen des RH aus den Datenbeständen des Ministeriums ergaben, dass das FA BEO Auszahlungen i.Z.m. Anträgen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen auch dann durchführte, wenn die in den Abkommen vereinbarten Antragsfristen bereits abgelaufen waren, wie z.B.:

¹⁷ § 240 BAO

¹⁸ Rz 8028

¹⁹ Bundesabgabenordnung, Kommentar², Mag. Dr. Christoph Ritz, 1999, S. 575

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen

8.2



Tabelle 8: Auszahlungen von Kapitalertragsteuer aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen trotz Ablaufs der dort vereinbarten Antragsfristen; 2001 bis 2016

Rechtsquelle	Auszahlungsbetrag	Anträge	
	in Mio. EUR	Anzahl	
Deutschland: Antragsfrist 4 Jahre	3,39	2.193	
Luxemburg: Antragsfrist 2 Jahre	2,14	369	
Schweden: Antragsfrist 2 Jahre	0,18	97	
Schweiz: Antragsfrist 3 Jahre	0,80	497	
Vereinigtes Königreich: Antragsfrist 3 Jahre	1,79	297	
Summe	8,30	3.453	

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Die angeführten Beispiele ergaben somit insgesamt rd. 8,30 Mio. EUR an Auszahlungen von Kapitalertragsteuer aufgrund von Anträgen, die nach Ablauf der in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarten Antragsfristen beim FA BEO eingereicht wurden.

(4) Aufgrund der unterschiedlichen Rechtslage zwischen den Doppelbesteuerungsabkommen (die Antragsfristen variieren zwischen zwei und fünf Jahren) und dem nationalen Recht (die Antragsfrist beträgt einheitlich fünf Jahre für Anträge nach dem KStG 1988) hatte ein und dieselbe Antragstellerin bzw. ein und derselbe Antragsteller für dieselben Aktienpakete unterschiedliche Antragsfristen im Hinblick auf ihre bzw. seine Anträge auf Erstattung der Kapitalertragsteuer nach Dividendenausschüttungen von österreichischen Aktiengesellschaften zu beachten.

Der RH kritisierte das Ministerium, weil es in seinen — bloß nationalen — EStR großzügigere Antragsfristen zuließ, als Österreich im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten vereinbart hatte. Diese Vorgangsweise konnte zu einer Ungleichbehandlung österreichischer Antragstellerinnen bzw. Antragsteller führen, weil die genannten Staaten den Antragstellerinnen bzw. Antragstellern aus Österreich keine längeren Antragsfristen gewähren müssten.

Weiters kritisierte der RH die Auszahlungspraxis des FA BEO, das auch nach Ablauf der Antragsfristen eingebrachte Anträge auszahlte.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Der RH empfahl dem Ministerium, im Hinblick auf die Gleichbehandlung der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler zu überprüfen,

- ob Österreich aufgrund von völkerrechtlich verbindlichen Verträgen mit Deutschland, Luxemburg, Schweden, der Schweiz und dem Vereinigten Königreich Erstattungen zu Unrecht vornahm, weil verspätete Anträge als unzulässig zurückzuweisen gewesen wären;
- ob Erstattungen aufgrund von verspäteten Anträgen im Umgang mit den genannten Staaten ab sofort zu unterbleiben hätten; diesfalls wäre das FA BEO entsprechend anzuweisen;
- ob i.Z.m. Antragsfristen ähnliche völkerrechtlich verbindliche Verträge auch mit anderen Staaten bestanden.
- 8.3 Das Ministerium teilte in seiner Stellungnahme mit, dass die in den Schlussempfehlungen (TZ 34) genannte Vereinbarung mit dem Vereinigten Königreich nicht mehr in Kraft sei (§ 6 Abs. 2 DBA–EntlastungsVO, BGBI. III 92/2005 i.d.F. BGBI. II 44/2006).

Die nationale Fristenregelung des § 240 BAO sei in der Vergangenheit mit drei Jahren begrenzt gewesen. Diese mit dem nationalen Recht korrelierende dreijährige Frist sei in der Folge beispielsweise auch in die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)—Durchführungsvereinbarungen mit der Schweiz aufgenommen worden. Laut EAS 256 vom 9. April 1993 (mit Verweis auf Erlass des Ministeriums vom 27. Mai 1980, AÖFV Nr. 179/80) läge "der Sinn der im Abkommen [Anmerkung: DBA Schweiz] vorgesehenen Befristung nicht in der Schaffung einer vom innerstaatlichen Recht abweichenden, sondern im Gegenteil in der Herbeiführung einer mit ihm übereinstimmenden Zeitbegrenzung".

In der Folge habe die im Jahre 1980 erfolgte Verlängerung der innerstaatlichen Frist auch betreffend jene Staaten, mit denen die Durchführungsvereinbarung eine andere Rückerstattungsfrist enthielt, Wirkung entfaltet (EAS 256 vom 9. April 1993 mit Verweis auf Erlass des Ministeriums vom 27. Mai 1980, AÖFV Nr. 179/80).

Aus Sicht des Ministeriums erscheine die Anwendung der für die Antragsteller günstigeren nationalen Bestimmungen überdies aufgrund unionsrechtlicher Erwägungen zwingend erforderlich. Vor diesem Hintergrund und in Bezug auf Schlussempfehlung (5) weise das Ministerium darauf hin, dass auch in anderen EU–Mitgliedstaaten (z.B. Deutschland) selbst dann die Anwendung der nationalen Fristen ausdrücklich vorgesehen ist, "wenn ein DBA eine kürzere Frist vorsieht".²⁰

37

http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Abzugsteuerentlastung/Freistellung_Erstattung/ Merkblaetter/2008_b_BMF.html?nn=23292

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



8.4

Der RH entgegnete dem Ministerium, dass er im Falle der Vereinbarung mit dem Vereinigten Königreich auf die vom Ministerium erwähnte "Vereinbarung" in seinen Feststellungen keinen Bezug genommen hatte. Er gab zu bedenken, dass zwar — wie vom Ministerium zu Recht angeführt — die innerstaatliche Durchführungsverordnung zum Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Vereinigten Königreich von Großbritannien nicht mehr in Kraft war, jedoch nach wie vor — wie vom RH bereits aufgezeigt — das zugrunde liegende Doppelbesteuerungsabkommen, welches in Art. 23 vorsah, dass "der Antrag bei der in Betracht kommenden zuständigen Behörde innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren zahlbar wurden, zu stellen" ist.

Neuerlich wies der RH darauf hin, dass die Annahme der innerstaatlichen Antragsfrist von fünf Jahren für Kapitalertragsteuer—Erstattungsanträge rechtlich nicht unumstritten war. Demnach kämen Überlegungen im Hinblick auf eine günstigere Frist im Vergleich zu den Vereinbarungen in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen überhaupt nicht in Betracht.

Die vom Ministerium in seiner Stellungnahme erwähnten "unionsrechtlichen Erwägungen" waren mangels weiterführender Angaben nicht nachvollziehbar.

Abschließend gab der RH zu bedenken, dass die vom Ministerium angeführten Erledigungen (EAS "Express Antwort Service") und Erlässe gemäß dem Stufenbau der österreichischen Rechtsordnung völkerrechtlich vereinbarte Abkommen nicht einseitig abändern dürfen. In diesem Zusammenhang war es auch nicht nachvollziehbar, weshalb bei Vollziehung von Doppelbesteuerungsabkommen einseitig innerstaatlich längere Fristen gewährt werden.

Komplexität des Steuerrechts – Zuständigkeiten

9.1

(1) Gemäß § 18 Abs. 1 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (**AVOG**) 2010 obliegt dem FA BEO "für das gesamte Bundesgebiet die aufgrund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988" und "Rückzahlungen an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes wegen Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 KStG 1988".

Gemäß § 94 Z 2 Einkommensteuergesetz (**EStG**) 1988 ist in bestimmten Fällen der "Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter— und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten" eine "Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsver-

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



fahren herbeizuführen". Für diese Verfahren waren die Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis²¹ zuständig²².

Ausländische Gesellschaften, die beide Voraussetzungen erfüllten, waren somit berechtigt, Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträge sowohl beim FA BEO als auch beim zuständigen Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis zu stellen.

- (2) Dem Ministerium war das bestehende Risiko von Doppelauszahlungen bekannt. Im Rahmen eines Ministeriums—Audits aus dem Jahr 2012 empfahl das Auditteam eine automatisierte Übermittlung von Kontrollmitteilungen. Auch ein Jahr später hielt ein Auditteam des Ministeriums in einem Bericht fest, dass "das Erkennen von Mehrfachanträgen … ausschließlich von den jeweils betroffenen Mitarbeitern abhängt, da das EDV—System diesbezüglich keine bzw. eine unzureichende Unterstützung liefert". Das Auditteam empfahl damals die Einführung eines neuen EDV—Systems. Der RH hielt fest, dass das kritisierte EDV—System auch noch während seiner Gebarungsüberprüfung im Einsatz war (TZ 29).
- (3) Wie der RH beim FA BEO feststellte, kam es bspw. im Jahr 2011 nach einer Außenprüfung des FA BEO zu einer Rückforderung²³ über einen Betrag von 868.773,89 EUR wegen einer doppelten Erstattung i.Z.m. der dargestellten Zuständigkeitsproblematik.
- (4) Nach den Ausführungen des Ministeriums würden Überlegungen bezüglich einer Übertragung dieser Zuständigkeiten an das FA BEO eingehender Studien bedürfen, ob dies tatsächlich zweckmäßig wäre.
- Der RH kritisierte das Ministerium, weil es i.Z.m. den sich teilweise überschneidenden Zuständigkeitsregelungen für Kapitalertragsteuer–Erstattungen an beschränkt Steuerpflichtige zuständig waren sowohl das FA BEO als auch Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis keine geeigneten Maßnahmen zur Verhinderung von Doppelauszahlungen bei Mehrfachanträgen setzte, obwohl ihm aus den Auditberichten 2012 und 2013 das Risiko von Doppelerstattungen aufgrund der fehlenden IT–Verknüpfung bekannt war.

Der RH empfahl dem Ministerium, die Zuständigkeit für alle Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren i.Z.m. beschränkt Steuerpflichtigen bei einem Finanzamt, bspw. beim FA BEO, zu konzentrieren, um das Risiko von ungerechtfertigten Erstattungen nach Mehrfachanträgen zu minimieren.

9.2

²¹ Finanzämter Wien 1/23, Linz, Salzburg–Stadt, Graz–Stadt, Klagenfurt, Innsbruck, Feldkirch

²² § 15 Abs. 1 Z 2 lit. a AVOG 2010

der rückgeforderte Betrag wurde beim FA BEO vom Antragsteller entrichtet

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



9.3

Laut Stellungnahme des Ministeriums werde nach Realisierung des neuen IT-Verfahrens eine Konzentration der Zuständigkeiten beim FA BEO nochmals geprüft werden, weil mit Hilfe des neuen IT-Verfahrens dann auch der dafür notwendige Personalbedarf noch besser eingeschätzt werden könne. Bei einem positiven Ergebnis würden entsprechende Vorschläge an den Gesetzgeber zu erstatten sein.

Anspruchszinsen

10.1

(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide, höchstens für einen Zeitraum von 48 Monaten, zu verzinsen (Anspruchszinsen).²⁴ Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus erlassenen Rückzahlungsbescheiden. Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz²⁵.

Der Antrag auf Erstattung kann maximal bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden.

(2) Das FA BEO bezahlte für die Auszahlungsjahre 2001 bis 2016 folgende Anspruchszinsen i.Z.m. Kapitalertragsteuer–Erstattungen:

²⁴ Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO galten ab dem Jahr 2000.

Mit dem 1. Euro–Justiz–Begleitgesetz, BGBI. I Nr. 125/1998, wurde der bis dahin verwendete Diskontsatz durch den Basiszinssatz ersetzt. Dieser verändert sich in dem Ausmaß, in dem sich der Zinssatz eines von der Bundesregierung mit Verordnung bestimmten währungspolitischen Instruments der Europäischen Zentralbank verändert. Veränderungen von insgesamt weniger als 0,5 Prozentpunkten bleiben außer Betracht. Die Oesterreichische Nationalbank hat solche Änderungen des Basiszinssatzes im Amtsblatt zur Wiener Zeitung unverzüglich zu verlautbaren.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Tabelle 9: Bezahlte Anspruchszinsen i.Z.m. Kapitalertragsteuer–Erstattungen; 2004 bis 2016

Auszahlungsjahr	Kapitalertragsteuer– Erstattungen ohne Anspruchszinsen¹	Anspruchszinsen	Anteil
	in I	in EUR	
2004	237.516	17.865	7,5
2005	1.894.332	110.733	5,8
2006	1.661.142	54.853	3,3
2007	1.852.422	82.956	4,5
2008	13.735.480	521.537	3,8
2009	8.468.577	338.903	4,0
2010	35.936.075	1.053.557	2,9
2011	20.278.537	1.011.965	5,0
2012	87.330.697	4.666.474	5,3
2013	37.433.474	1.412.000	3,8
2014	9.123.039	443.326	4,9
2015	30.530.986	1.086.519	3,6
2016	49.321.687	1.695.795	3,4
Gesamtauszahlungen	297.803.965	12.496.483	
Mittelwert pro Jahr	22.907.997	961.268	4,2

Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Zwischen 2004 und 2016 gelangten demnach rd. 12,50 Mio. EUR an Anspruchszinsen zur Auszahlung. Dies entsprach einem Jahresmittel von rd. 1,00 Mio. EUR mit grundsätzlich steigender Tendenz.

Der Anteil der Anspruchszinsen an den Kapitalertragsteuer–Erstattungen²⁶ bewegte sich zwischen 2,9 % im Auszahlungsjahr 2010 und 7,5 % im Auszahlungsjahr 2004; er betrug damit im Jahresdurchschnitt 4,2 %.

In jenen Fällen, in denen die Antragstellerinnen bzw. Antragsteller ihre Anträge nicht zeitnah, sondern erst zwei Jahre nach der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer oder später stellten, beliefen sich die Anspruchszinsen auf insgesamt mehr als 10 Mio. EUR; dies entsprach einem Anteil von 81 % an den gesamten Anspruchszinsen.

¹ Erfasst sind nur solche Erstattungsfälle, bei denen Anspruchszinsen verrechnet wurden.

²⁶ Erfasst sind nur solche Erstattungsfälle, bei denen Anspruchszinsen verrechnet wurden.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



(3) Die nachfolgend dargestellten Anspruchszinssätze²⁷ werden den Veranlagungszinsen bei "Bundesschatz.at"²⁸ bei einer Bindung von einem Monat, von sechs und von zwölf Monaten gegenübergestellt. Dies soll einen Vergleich mit einer risikoarmen Veranlagungsalternative auf dem Kapitalmarkt ermöglichen.

Tabelle 10: Umgerechnete Jahreszinssätze für Anspruchszinsen und Veranlagungen bei "Bundesschatz.at"

Jahr	Anspruchszinsen	Bundesschatz.at Zinssätze für 1 Monat Bindung	Bundesschatz.at Zinssätze für 6 Monate Bindung	Bundesschatz.at Zinssätze für 12 Monate Bindung
	in %			
2003	3,79	2,02	1,98	_
2004	3,47	1,75	1,83	1,95
2005	3,47	1,77	1,87	2,00
2006	3,97	2,54	2,83	3,09
2007	5,09	3,62	3,90	4,02
2008	5,20	3,80	4,21	4,28
2009	2,68	0,67	1,19	1,35
2010	2,38	0,19	0,68	0,88
2011	2,59	0,63	1,16	1,37
2012	2,38	0,21	0,57	0,77
2013	2,05	0,10	0,34	0,53
2014	1,88	0,08	0,21	0,33
2015	1,88	0,00	0,11	0,17
2016	1,48	0,00	0,06	0,11

Anmerkung: Die Jahreszinssätze für Anspruchszinsen sind auf volle Jahre umgerechnet.

 ${\it Quellen: BMF; www.bundesschatz.at; Berechnungen: RH}$

Die zwischen 2004 und 2016 geltenden Anspruchszinssätze für Gutschriften bei der Finanzverwaltung waren demnach durchgängig weit höher als selbst jene Zinssätze bei einer einjährigen Kapitalbindung bei "Bundesschatz.at". Überdies war zu bedenken, dass die aus der Veranlagung bei "Bundesschatz.at" zufließenden Kapitaleinkünfte noch um die Kapitalertragsteuer von 25 % (bzw. ab 2016 von 27,5 %) zu kürzen waren; diese Kürzung betraf jedoch nicht die Anspruchszinsen.

²⁷ Die Jahreszinssätze sind auf Basis der sich unterjährig ändernden Zinssätze errechnet.

Seit 2002 bietet die Österreichische Bundesfinanzierungsagentur eine Alternative zum Sparbuch an. Bundesschatzscheine sind mündelsichere Wertpapiere der Republik Österreich und können direkt bei der Republik Österreich erworben werden.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



(4) Zur Veranschaulichung der aufgezeigten Problemlage stellte der RH auf Basis seiner Datenauswertungen die Sachverhalte mit den höchsten Anspruchszinsen dar:

- Im Fall mit den höchsten Anspruchszinsen je Antrag stellte eine Antragstellerin aus Irland ihren Erstattungsantrag am 21. Dezember 2011. Obwohl das FA BEO diesen Antrag bereits am 3. Mai 2012 positiv erledigte, erhielt die Antragstellerin Anspruchszinsen in Höhe von 359.704,55 EUR, weil die Dividendenausschüttungen bereits im Jahr 2006, also fünf Jahre vor der Antragstellung, erfolgten.
- Im Fall mit den höchsten Anspruchszinsen je Antragstellerin erhielt dieselbe Person für die Jahre 2006 bis 2013 insgesamt 1.404.065,95 EUR an Anspruchszinsen.
- Der RH wies kritisch darauf hin, dass es vom Datum der Antragstellung abhing, in welcher Höhe Anspruchszinsen lukriert werden konnten. Dementsprechend konnten die Antragstellerinnen bzw. Antragsteller innerhalb des zulässigen Zeitraums durch das Antragsdatum den Zeitraum, in dem die (weit über dem allgemeinen Zinsniveau liegenden) Anspruchszinsen lukriert werden konnten, gestalten. Im Hinblick auf die hohen Auszahlungsbeträge an Anspruchszinsen bei den Verfahren auf Erstattung der Kapitalertragsteuern rd. 12,50 Mio. EUR zwischen 2004 und 2016 bzw. durchschnittlich rd. 4,2 % der Kapitalertragsteuer—Erstattungen pro Jahr, bei denen Anspruchszinsen verrechnet wurden sah der RH einen Handlungsbedarf.

Der RH empfahl daher dem Ministerium zu prüfen, ob eine verfassungskonforme Anspruchsverzinsung bei Gutschriften erst ab dem Tag der Antragstellung möglich wäre, um einen von den Antragstellerinnen bzw. Antragstellern beeinflussbaren Verzinsungszeitraum zu vermeiden. Auch sollte das Ministerium auf eine Verkürzung der national angewendeten Fünf–Jahres–Frist für die Antragstellung zur Kapitalertragsteuer–Erstattung hinwirken; dies würde zu einer Verwaltungsvereinfachung beitragen.

Laut Stellungnahme des Ministeriums solle die Anspruchsverzinsung die Zinsvorund Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Daher sei es nach der Rechtsansicht des Ministeriums
nicht verfassungskonform, die Anspruchsverzinsung bei Steuergutschriften erst ab
dem Tag der Antragstellung vorzusehen. Gerade im Fall der Erstattung der Kapitalertragsteuer habe im Ausmaß der späteren Rückzahlung niemals eine materielle
Abgabenschuld bestanden. Nur aus technischen Gründen werde ein Betrag vom
Abfuhrpflichtigen einbehalten und zu einem späteren Zeitpunkt von der Abgabenbehörde zurückgezahlt. Der Zinsnachteil des Erstattungswerbers aus dieser Ab-

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



wicklungstechnik hänge jedoch nicht vom Tag der Antragstellung ab, sondern ausschließlich vom Tag der Einbehaltung der Abzugssteuer. Eine Nichtverzinsung der Gutschriftsbeträge für den Zeitraum zwischen der Einbehaltung der Abzugssteuer und der Stellung eines Antrags auf Erstattung könne daher sachlich nicht gerechtfertigt werden, solange die Verzinsung von Abgabenschulden von der Entstehung des Abgabenanspruches abhängig ist (konkret beginne die Zinsberechnung mit dem 1. Oktober des Jahres, das auf das Jahr, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, folgt).

Die These des RH, dass eine Verkürzung der fünfjährigen Frist des § 240 BAO zu einer Verwaltungsvereinfachung beitragen würde, werde vom Ministerium nicht geteilt. Zu beachten sei auch, dass bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer die Anrechnung im Wege der Veranlagung zu erfolgen habe. Für diese stünden ihm fünf Jahre zur Verfügung, wenn es sich um keine Pflichtveranlagung handle. Würde die fünfjährige Frist nur für Anträge gemäß § 240 BAO verkürzt, könnte sich das Problem einer unionsrechtlich verbotenen Diskriminierung von Auslandssachverhalten stellen.

Die Ergebnisse der Erhebungen des RH ließen für die Anspruchszinsen im Zusammenhang mit Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen einen Handlungsbedarf erkennen. Deshalb empfahl der RH dem Ministerium, eine verfassungskonforme Lösung zu erarbeiten.

Selbstverständlich sind die Bestimmungen hinsichtlich des Beginns, der Dauer und der Höhe der Verzinsung für Erstattungsverfahren und Verfahren hinsichtlich der Arbeitnehmerveranlagung gleich zu behandeln. Allerdings gab der RH zu bedenken, dass Anspruchszinsen erst dann anfallen konnten, wenn die jeweilige Gutschrift im Einzelfall den Betrag von rd. 3.400 EUR überstieg. Dieser Betrag errechnete sich einerseits aus einer verfahrensrechtlichen Beschränkung, wonach Anspruchszinsen erst ab 50 EUR festgesetzt werden (§ 205 Abs. 2 BAO), andererseits auf Basis des Anspruchszinssatzes für 2016 von 1,48 %. Angesichts dieser betraglichen Hürde war davon auszugehen, dass die Zinsproblematik bei den Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren im Vergleich zu den Arbeitnehmerveranlagungen ungleich höher sein dürfte.

11.1 Eine "Vereinbarung zwischen dem Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich und dem Minister der Finanzen im Großherzogtum Luxemburg über die Durchführung der Rückerstattung der im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern von Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen" vom 10. April 1964, die nach wie vor galt, sah u.a. vor, dass "rückzuerstattende Steuerbeträge nicht verzinst werden".

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Ähnliche Vereinbarungen enthielten bspw. auch die Verträge mit Schweden und der Schweiz. Diese Bestimmung kam in Österreich allerdings nicht zur Anwendung.

Die Auswertungen des RH ergaben, dass das FA BEO im Zeitraum zwischen 2001 und 2016 bei 4.716 Erstattungsanträgen nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg insgesamt rd. 0,67 Mio. EUR, bei 2.222 Erstattungsanträgen nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden insgesamt rd. 0,13 Mio. EUR und bei 13.381 Erstattungsanträgen nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz insgesamt rd. 0,29 Mio. EUR an Anspruchszinsen ausbezahlte.

Der RH wies auf den Widerspruch zwischen den zweiseitigen völkerrechtlich verbindlichen Vereinbarungen über die Nichtverzinsung von Erstattungsbeträgen und der nationalen Bestimmung über die Verrechnung von Anspruchszinsen hin. Dies führte im Verhältnis zu Luxemburg, Schweden und der Schweiz zu gebarungsrelevanten Auszahlungen zulasten Österreichs im Ausmaß von rd. 1,09 Mio. EUR.

Der RH gab zu bedenken, dass die Antragstellerinnen bzw. Antragsteller aus den genannten Staaten aufgrund der derzeitigen Zinslage und der angewendeten verfahrensrechtlichen Bestimmung des § 205 BAO — die Anspruchszinsen betragen 2 % über dem Basiszinssatz — begünstigt waren, dies jedoch einseitig zulasten Österreichs.

In diesem Zusammenhang wies der RH auch darauf hin, dass der Vollzug von Anspruchszinsen einseitig zulasten Österreichs erfolgte, falls davon auszugehen war, dass Luxemburg, Schweden und die Schweiz den Antragstellerinnen bzw. Antragstellern aus Österreich im Sinne der getroffenen zwischenstaatlichen Vereinbarungen keine Zinsen für Erstattungsbeträge gewährten.

Der RH empfahl daher dem Ministerium, im Hinblick auf die Gleichbehandlung der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler zu überprüfen,

- ob Österreich die Anspruchszinsen in Bezug auf Luxemburg, Schweden und die Schweiz zu Unrecht bezahlte, weil diese Doppelbesteuerungsabkommen ausdrücklich keine Verzinsung vorsahen,
- ob die Auszahlung von Anspruchszinsen in Bezug auf die genannten Staaten ab sofort einzustellen ist; diesfalls wäre das FA BEO entsprechend anzuweisen,
- ob zu Unrecht bezahlte Anspruchszinsen zurückgefordert werden können und
- ob i.Z.m. der Verrechnung von Anspruchszinsen auch mit anderen Staaten ähnliche völkerrechtlich verbindliche Verträge bestanden.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Vollstreckungsamtshilfe

12.1 (1) Nach den Grundsätzen des Völkerrechts besitzt ein Staat über sein Staatsgebiet die souveräne Staatsgewalt. Das bedeutet, dass Amtshandlungen auf fremdem Staatsgebiet nicht erfolgen dürfen.

War eine Amtshandlung, wie z.B. eine Rückforderung von zu Unrecht ausbezahlter Kapitalertragsteuer, gegen eine beschränkt steuerpflichtige Person auf fremdem Staatsgebiet erforderlich, so war dafür Amtshilfe des anderen Staates notwendig.

(2) Seit 2001 erstattete das FA BEO an Antragstellerinnen bzw. Antragsteller aus 59 Staaten Kapitalertragsteuern nach Dividendenausschüttungen österreichischer Aktiengesellschaften (TZ 3, TZ 15).

Über Nachfrage des RH gab das Ministerium an, dass zur Zeit der Gebarungsüberprüfung mit 30 Staaten eine umfassende Vollstreckungsamtshilfe bestand. Sämtliche Staaten lagen in Europa, nur drei von ihnen (Liechtenstein, Norwegen und Island) waren keine EU–Mitgliedstaaten.

- (3) Die Auswertungen des RH (TZ 15) ergaben, dass das FA BEO zwischen 2001 und 2016 rd. 548,53 Mio. EUR (rd. 50 %) an Antragstellerinnen bzw. Antragsteller erstattet hatte, die in einem Staat mit umfassender Vollstreckungsamtshilfe ansässig waren; rd. 550,41 Mio. EUR (rd. 50 %) gingen in 29 andere Staaten. Dazu gehörten auch Staaten wie Bahrain, Katar, Kuwait und die Vereinigten Arabischen Emirate, bei denen sich Österreich abweichend zu allen anderen Doppelbesteuerungsabkommen zur Erstattung der gesamten Kapitalertragsteuer verpflichtet hatte (TZ 15).
- (4) Der RH hielt fest, dass der österreichische Gesetzgeber im Steuerrecht schon bisher besondere Rechtsfolgen an das Vorhandensein von umfassender Amtshilfe knüpfte, wie z.B. im EStG 1988, im KStG 1988, im Umgründungssteuergesetz und im Stiftungseingangssteuergesetz. Auch im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren war für bestimmte Anträge gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 das Bestehen einer umfassenden Amts– und Vollstreckungshilfe erforderlich.
- (5) Nach den Angaben des FA BEO erfolgten bisher Zahlungen nach Rückforderungen in zwei Fällen aus 2014 von Antragstellern aus dem Vereinigten Königreich und in einem Fall aus 2017 von einem Antragsteller aus den Niederlanden; die Rückzahlungsbeträge beliefen sich auf insgesamt 35.258,50 EUR.
- Der RH hielt kritisch fest, dass Österreich seit 2001 Steuerbeträge im Ausmaß von insgesamt rd. 550,41 Mio. EUR bzw. der Hälfte aller Kapitalertragsteuer–Erstattungen an Antragstellerinnen bzw. Antragsteller aus 29 Staaten bezahlte, mit denen

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



keine umfassende Vollstreckungsamtshilfe vereinbart war. Darunter waren auch Staaten wie Bahrain, Katar, Kuwait und die Vereinigten Arabischen Emirate, deren Angehörigen Österreich die gesamte Kapitalertragsteuer erstattete. Eine nachträglich als zu Unrecht erkannte Auszahlung wäre somit trotz einer Rückforderung kaum einbringlich, weil der österreichische Rechtsanspruch auf fremdem Staatsgebiet ohne bestehende Vollstreckungsamtshilfevereinbarung nicht durchsetzbar war.

Der RH verwies in diesem Zusammenhang auf die bisher seltenen erfolgreich durchgeführten Rückzahlungsverfahren des FA BEO, die auch nur im Verhältnis zu jenen Staaten erfolgten, mit denen Österreich eine Vollstreckungsamtshilfe vereinbart hatte. Allerdings wären nach den Feststellungen des RH (TZ 15, TZ 16) auch Verfahrensaufrollungen im Verhältnis zu Staaten, mit denen Österreich keine Vollstreckungsamtshilfe vereinbart hatte, grundsätzlich geboten. Aufgrund der geringen Erfolgsaussichten — u.a. auch wegen fehlender Bescheide (TZ 21) — wäre jedoch im Einzelfall zu überprüfen, ob die dafür erforderlichen Ressourcen des FA BEO nach den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit dafür verwendet werden sollten.

Der RH empfahl dem Ministerium, mit jenen Staaten Verhandlungen aufzunehmen, mit denen keine umfassende Vollstreckungsamtshilfe vereinbart war, um bestehende österreichische Rechtsansprüche durchsetzen zu können.

Vor allem aber sollte das FA BEO risikoorientierte Prüfungen und Kontrollen schon vor Erledigung der Kapitalertragsteuer—Erstattungsanträge durchführen, um noch vor der Auszahlung ausreichende Sicherheit im Hinblick auf die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen erlangen zu können.

12.3

(1) Laut Stellungnahme des Ministeriums sei sorgfältig abzuwägen, mit welchen Staaten eine Vereinbarung betreffend Vollstreckungsamtshilfe angestrebt werden könne. Dabei sei etwa zu prüfen, ob in Bezug auf einen einzelnen Staat das effiziente Funktionieren der Vollstreckungsamtshilfe in der Praxis erwartet werden könne oder ob entsprechende rechtsstaatliche Grundlagen für die Umsetzung der Vollstreckungsamtshilfe bestünden. Eine lediglich einseitig funktionierende Vollstreckungsamtshilfe würde für Österreich keinerlei Vorteil bedeuten. Grundsätzlich werde aber natürlich ein "dichteres Netz" an Vollstreckungsamtshilfe in den Doppelbesteuerungsabkommen angestrebt. Das Ministerium versuche, dies auch in den derzeit zur Verhandlung stehenden Doppelbesteuerungsabkommen (z.B. mit Bahrain und den Vereinigten Arabischen Emiraten) umzusetzen.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



(2) Das FA BEO habe immer eine Vollprüfung der Anträge durchgeführt. Durch Judikatur und die restriktivere Verwaltungspraxis hätten sich die Anforderungen an die Qualität der Nachweise verändert. So würden Bankbestätigungen im Original nur mit bankmäßiger Unterfertigung akzeptiert und Kopien würden nicht anerkannt. Es würden immer Transaktionslisten hinsichtlich der Wertpapierbewegungen am Depot abverlangt. Auch diese müssten von der Bank bestätigt sein.

Die Ansässigkeit der antragstellenden juristischen Personen werde ebenso überprüft, z.B. durch IWD²⁹ Anfragen, CLO³⁰ Anfragen, Internetrecherchen usw.

Die Empfehlung sei umgesetzt.

- **12.4** (1) Der RH anerkannte die Bemühungen des Ministeriums, mit einzelnen Vertragsstaaten wenigstens nachträglich in diesbezügliche Verhandlungen zu treten.
 - (2) Zu den vom Ministerium erwähnten Vollprüfungen der Anträge im FA BEO, die immer durchgeführt worden seien, entgegnete der RH, dass die Quantität und Qualität der Überprüfungshandlungen im FA BEO im überprüften Zeitraum starken Veränderungen unterlagen (TZ 30).

Der RH wies überdies darauf hin, dass seine Empfehlung insbesondere darauf abzielte, in Risikofällen umfassende Erhebungen vor Auszahlung durchzuführen, um nachträgliche Aufrollungen zu vermeiden. Wie in TZ 30 ausgeführt, bestanden jedoch im Hinblick auf die personelle Ausstattung Defizite bei der Durchführung von Außenprüfungen in Risikofällen.

"Information" des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. September 2014

(1) Nach den Angaben des Ministeriums "konnte Ende 2012 deutschen Medien entnommen werden, dass es gröbere und größere Verdachtsfälle in Deutschland [Anmerkung: i.Z.m. der Cum–Ex–Problematik] gibt (von deutschen Behörden kamen keine Hinweise)".

Nach Befassung des FA BEO durch das Ministerium hielt dieses am 18. Dezember 2012 in einem Mail an das Ministerium fest, dass ein Verdacht auf Betrug im Bereich der Kapitalertragsteuer–Erstattung bestünde. Betroffen seien Anträge aus Luxemburg und Malta in einem Gesamtvolumen von rd. 65,00 Mio. EUR. Da das FA BEO vom Ministerium bis 9. April 2013 keine Reaktion darauf im Hinblick auf die

²⁹ Internationale–Wirtschafts–Daten

Gentral Liaison Office, zuständige Behörde des Ministeriums für den Informationsaustausch mit anderen Staaten sowie bei Ersuchen um Vollstreckungsmaßnahmen

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



weitere Vorgehensweise erhielt, forderte es beim Ministerium über den zuständigen Regionalmanager Unterstützung ein.

Am 23. Juni 2013 wies das Ministerium in einem Mail an das FA BEO zu diesen Verdachtsfällen u.a. darauf hin, dass "eine Sachverhaltsprüfung dieses komplexen Falles nicht vom BMF vorgenommen werden" könne. Das Ministerium ersuchte das FA BEO aber "um laufende Berichterstattung betreffend die weiteren Entwicklungen".

Anfang Dezember 2013 fand eine Besprechung im Ministerium mit Vertreterinnen bzw. Vertretern des FA BEO zu den Verdachtsfällen statt. Weitere Besprechungen folgten.

Nach einer Reihe von Arbeitssitzungen sei — den Angaben des Ministeriums zufolge — "eine klare rechtliche Beurteilung der Cum–Ex–Szenarien erarbeitet" worden. Als Ergebnis davon veröffentlichte das Ministerium eine "Information zur Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige", datiert mit 18. September 2014³¹, die im Internet abrufbar war³².

(2) In dieser Information legte das Ministerium die seiner Meinung nach zutreffenden rechtlichen Voraussetzungen für eine Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden österreichischer Kapitalgesellschaften an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller fest.

Die Information des Ministeriums aus 2014 hielt zusammengefasst wie folgt fest:

- "Die Beantwortung der Frage, wem eine ausgeschüttete Dividende ertragsteuerlich zuzurechnen ist, erfolgt nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnungslehre (Markteinkommenstheorie³³). Dabei gilt, dass eine Dividende grundsätzlich nur demjenigen zuzurechnen ist, der am Tag der Beschlussfassung (Gewinnverteilungsbeschluss) wirtschaftlicher Eigentümer der entsprechenden Anteile der ausschüttenden Gesellschaft ist."
- "Das wirtschaftliche Eigentum an Gesellschaftsanteilen, sofern diese verbrieft sind und depotverwahrt werden, kann grundsätzlich nur bei jenem vorliegen, auf dessen Depot die Wertpapiere (die Aktien) eingebucht sind."

³¹ BMF-010203/0314-VI/1/2014, erstellt von der damaligen Abteilung VI/1, Steuerpolitik und Abgabenlegistik

https://findok.bmf.gv.at/findok/resources/pdf/b871fc21-d995-4ad9-b7e5-a9f6716eb382/69424.1.X.X.pdf (Abfrage vom 24. Mai 2017)

Die Markteinkommenstheorie ist eine finanzwissenschaftliche Einkommenstheorie, die den steuerlichen Einkommensbegriff als Ergebnis einer entgeltlichen Verwertung von Leistungen am Markt erklärt. Dabei sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, der die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, der die Marktrisiken trägt, die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle hat und diese damit faktisch beherrscht.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- "Für die steuerliche Zurechnung der Dividendenzahlung ist es notwendig, dass die erworbenen Aktien bereits vor dem Ex–Tag (spätestens am Cum–Tag) am Depot des Steuerpflichtigen (des Kunden) eingeliefert sein müssen." (In der Praxis zeigte sich jedoch, dass der Tag vor dem Ex–Tag und der oben erwähnte Tag der Beschlussfassung grundsätzlich nicht ident waren und somit auseinanderfielen; der Tag vor dem Ex–Tag war regelmäßig später.)
- "Relevant ist somit der Depotstand am Ende des Cum-Tages."
- "Das Datum der Einlieferung ist grundsätzlich das Datum, an dem der Kaufvertrag ausgeführt wird."
- "Wird diese Voraussetzung erfüllt, bestehen aus Praktikabilitätsgründen … keine Bedenken, wenn die Aktien erst nach dem Tag der Beschlussfassung erworben wurden."
- "Wurden die erworbenen Aktien nicht spätestens am Cum-Tag am Depot eingeliefert, wird davon auszugehen sein, dass das wirtschaftliche Eigentum noch dem Veräußerer der Aktien zusteht, womit eine Rückerstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer an den Erwerber nicht möglich ist."
- "Sollte in Ausnahmefällen aufgrund der technischen Abwicklung der Depoteinlieferung eine Situation entstehen, nach der weder Veräußerer noch Erwerber eine Rückerstattung erwirken können, ist der Nachweis des Vorliegens des wirtschaftlichen Eigentums im Einzelfall möglich."

Diese Information behandelte — wie dort formuliert — "lediglich den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Fall von Veräußerungen mit Cum-Ex-Aspekten und tangiert nicht die übrigen Grundsätze zur Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers von Gesellschaftsanteilen und der daraus bezogenen Erträge."

In einem weiteren Schreiben vom 21. November 2014³⁴, welches ebenfalls im Internet abrufbar war³⁵, bekräftigte das Ministerium, dass die Information vom 18. September 2014 bei Aktienverkäufen mit 'Cum–Ex–Aspekten' "der Einlieferung in das Depot des Erwerbers die zentrale Rolle zuordnet, um den Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums zu ermitteln und darauf aufbauend die Zurechnung der Dividendenerträge und die Rückerstattungsberechtigung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen zu bestimmen". Das Ministerium sah mit diesen beiden Schreiben eine "nunmehr eindeutig geklärte Rechtslage in Österreich".

Express Antwort Service vom 21. November 2014 zum internationalen Steuerrecht, EAS 3345, BMF–010221/0748–VI/8/2014, erstellt von der damaligen BMF–Abteilung VI/8, Internationales Steuerrecht

https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ERfindok69801EAS (Abfrage vom 24. Mai 2017)

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



(3) Die Auswertungen des RH ergaben, dass das FA BEO im Jahr 2015 mehr als fünfmal so viele Anträge wie 2014 nicht stattgebend erledigte (also die beantragten Erstattungen nicht durchführte), im Vergleich zu 2013 waren es rund zehnmal so viele.

Tabelle 11: Nicht stattgebende Erledigungen im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart; 2013 bis 2015

Jahr der Erledigung	Anzahl der nicht stattgebenden Erledigungen
2013	293
2014	519
2015	2.858

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Die abweisenden Erledigungen des FA BEO, die in ihrer Begründung auf die Information des Ministeriums aus 2014 verwiesen, führten zu Rechtsmitteln. Diese stellten insbesondere die Relevanz der Depoteinlieferung für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums und damit für die Zurechnung der Dividenden in Frage. Das BFG hatte zur Zeit der Gebarungsüberprüfung durch den RH über solche Rechtsmittel i.Z.m. Cum–Ex–Fällen noch nicht entschieden.³⁶

Über Nachfrage des RH gab das Ministerium an, dass die im Rahmen der Rechtsmittelverfahren vorgebrachten Argumente und vertretenen Rechtsansichten nicht überzeugend seien; daher könne diesen nicht gefolgt werden. Das Ministerium hielt daher die in seiner Information aus 2014 dargestellte Rechtsansicht aufrecht.

(4) Vom RH überprüfte Einzelfälle zeigten, dass sich bei den in der Information des Ministeriums angesprochenen Ausnahmefällen³⁷ die Nachweisführung und –würdigung sowohl für die Antragstellerinnen bzw. Antragsteller als auch für das FA BEO aufgrund der Anonymität des Kapitalmarktes als schwierig erwies. So wies das Ministerium selbst in seiner parlamentarischen Anfragebeantwortung vom 29. Juni 2016, 8766/AB, auf folgenden Umstand hin: "Im Börsengeschäft ist der Verkäufer nicht identifizierbar. Daher können mögliche gesellschaftsrechtliche Verflechtungen zwischen Verkäufern und Käufern österreichischer Aktien im Rahmen eines Abgabenverfahrens nicht überprüft werden."

³⁶ Zum Stichtag 7. Februar 2017 waren beim BFG 29 Rechtsmittel i.Z.m. Kapitalertragsteuer–Erstattungsfällen mit einem Gesamtantragsbetrag von 8,02 Mio. EUR anhängig. Aus der vom FA BEO übermittelten Aufstellung war nicht ersichtlich, welche Rechtsmittel Cum–Ex–Fälle betrafen. Es befand sich jedoch jedenfalls ein einschlägiger Fall mit einem Antrag vom 31. August 2015 und einem beantragten Erstattungsbetrag von rd. 2,12 Mio. EUR darunter. Im BFG langte der Vorlageantrag am 5. November 2015 ein.

Wenn eine Aktie bei der Verkäuferin bzw. beim Verkäufer ausgebucht und bei der Erwerberin bzw. beim Erwerber noch nicht eingebucht war, konnte die Dividende bei Anwendung der Rechtsansicht des Ministeriums keiner bzw. keinem Steuerpflichtigen zugerechnet werden; damit kam es zu einem Auseinanderfallen von Zurechnung und Zufluss und keine bzw. keiner konnte die Erstattung geltend machen.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- (5) Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder und die steuerlichen Vertreter der Antragstellerinnen bzw. Antragsteller im Rahmen aktueller Verfahren äußerten massive Bedenken gegen die Vorgangsweise und die Rechtsmeinung des Ministeriums und des FA BEO, wie z.B.:
- Das Ministerium weiche für Dividendeneinkünfte mit Cum-Ex-Aspekten von den allgemeinen Grundsätzen der Zurechnung von Einkünften ab; ein formales Abstellen auf die Depoteinlieferung widerspreche der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; dies sei gesetzlich nicht gedeckt und mit den rechtlichen Grundsätzen von Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereinbar.
- Der Erwerber von Aktien übe mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts und Übernahme des Wertentwicklungsrisikos eine "Herrschaft gleich einem Eigentümer aus" und sei daher der wirtschaftliche Eigentümer; die Depoteinbuchung habe Indizwirkung, könne aber nicht alleiniges Beurteilungskriterium sein.
- Laut Börseusancen habe der Käufer wirtschaftliches Eigentum an den Aktien und den Anspruch auf Dividendenzahlung, laut Information des Ministeriums aus 2014 sei aber noch der Verkäufer antragsberechtigt. Dies könne dazu führen, dass die Aktien niemandem steuerlich zurechenbar sind, denn laut Börseusancen seien sie beim Verkäufer bereits ausgebucht, beim Käufer aber noch nicht eingebucht. Damit wären die Aktien aus steuerlicher Sicht "wirtschaftlich eigentümerlos". Die Dividendeneinkünfte könnten niemandem zugerechnet werden und wären mangels Zuflusses gemäß § 95 EStG 1988 bei niemandem steuerpflichtig. Der Verkäufer wäre wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne der Information des Ministeriums, könnte sich die Kapitalertragsteuer jedoch nicht erstatten lassen, weil ihm die Dividende nicht zufließe und er daher wirtschaftlich keine Kapitalertragsteuer trage. Der Auslegung des Ministeriums stehe die Bestimmung des § 95 Abs. 3 EStG 1988 entgegen, wonach grundsätzlich der Dividendenzufluss relevant sei – Dividenden gelten an dem Tag als zugeflossen, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist, Schuldner der Kapitalertragsteuer sei nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Dividende.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- Die Information des Ministeriums aus 2014 widerspreche der früheren Rechtsansicht des Ministeriums aus 2008 diametral, wonach "Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist (EStR 2000 Rz 104). Bei Kapitaleinkünften ist daher entscheidend, wer zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist, wobei dies in erster Linie derjenige ist, der die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte besitzt (EStR 2000 Rz 106)". Die Depotbuchungen sollten "wie eine bloße "Formalität" keine entscheidende Rolle für die Einkünftezurechnung spielen".38
- Im Gegensatz zur Rechtsmeinung des Ministeriums sei die Rechtslage in Österreich nunmehr nicht eindeutig geklärt; es bestünden weiterhin Zweifel an der Rechtsqualität eines Erlasses, der über die übrigen Grundsätze zur Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums hinausgehe. Rechtssicherheit für bestehende und zukünftige Sachverhalte könne nur im Wege einer klaren gesetzlichen Regelung der ertragsteuerlichen Zurechnung von Aktien und Dividenden geschaffen werden.
- Der in der Information des Ministeriums angeführte Nachweis bei Ausnahmesituationen sei sowohl für die Abgabepflichtigen als auch den Vollzug aufgrund der Börseusancen und der Anonymität des Kapitalmarkts schwierig und mit hohem Verwaltungsaufwand verbunden.
- Eine Mehrfacherstattung sei nicht ausgeschlossen, wenn die Depoteinbuchung unterschiedlich erfolge bzw. bestätigt werde. Es könnten für ein und denselben Aktienbestand mehrere Depotbestätigungen ausgestellt werden, wenn die Bestätigungen nicht mit dem Tagesendbestand bzw. einmal mit dem Verpflichtungs- und einmal mit dem Verfügungsgeschäft ausgestellt werden.
- (6) Andere Staaten begegneten der Problematik der Mehrfacherstattung der Kapitalertragsteuer insbesondere in Cum–Ex–Fällen mit geänderten Rechtsgrundlagen, wie bspw. die Schweiz bereits 2008 und Deutschland 2012 bzw. 2017 mit gesetzlichen Vorgaben. Die dort getroffenen Regelungen unterschieden sich deutlich von jener des Ministeriums (TZ 28).

Das Ministerium gab während der Gebarungsüberprüfung des RH an, es habe im Hinblick auf internationale Best Practices i.Z.m. der Kapitalertragsteuer–Erstattung auf Dividenden bereits Kontakte mit dem deutschen Finanzministerium über die dort bestehenden Rechtsregimes und Praktiken aufgenommen, weil aus österreichischer Sicht insbesondere die Entwicklungen in Deutschland interessant seien. Da die Wirksamkeit der dort getroffenen legistischen Maßnahmen nicht unmittel-

Express Antwort Service zum Internationalen Steuerrecht, EAS 2945, BMF-010221/0478-IV/4/2008 vom
 Februar 2008, erstellt von der damaligen Abteilung IV/4, Internationales Steuerrecht des Ministeriums

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



bar feststellbar sei, erschiene es zweckmäßig, die Auswirkungen zunächst zu beobachten und zu einem geeigneten Zeitpunkt zu evaluieren, bevor eine Übernahme der Regelungsmechanismen ins nationale Steuerrecht angedacht werde.

Der RH anerkannte, dass das Ministerium mit der Information aus dem Jahr 2014 versuchte, eine für den Vollzug praktikable Lösung zur Abwehr missbräuchlicher Anträge auf Kapitalertragsteuer–Erstattung — insbesondere in Cum–Ex–Fällen — zu finden. Diese Vorgangsweise führte 2015 im FA BEO auch tatsächlich zu einer deutlichen Steigerung nicht anerkannter Erstattungsanträge.

Allerdings war die vom Ministerium vertretene Rechtsansicht nicht unumstritten und führte demnach in der Praxis zu Rechtsmitteln, die noch nicht ausjudiziert sind. Dies war hauptsächlich darauf zurückzuführen, dass die vom Ministerium vorgegebene und vom FA BEO vollzogene Rechtsansicht bloß in Form einer sogenannten "Information" dargelegt war, die nach Ansicht des RH bestehende Rechtsvorschriften nicht außer Kraft setzen konnte. Der RH hob in diesem Zusammenhang hervor, dass Österreich der Cum–Ex–Problematik im Gegensatz zu Deutschland nicht mit einer gesetzlichen Regelung entgegnete (TZ 28).

Der RH kritisierte daher das Ministerium, weil es seit 2014 die Vorbereitung Klarheit schaffender Gesetzesvorschriften unterlassen hatte. Es bestand nämlich nach wie vor ein Abgabenausfallsrisiko, weil der Ausgang der anhängigen Rechtsmittelverfahren — allenfalls bis zur rechtlichen Würdigung der Höchstgerichte — nicht vorhersehbar ist.

Nach Ansicht des RH sollte daher für die gegenständlichen Cum–Ex–Fälle aufgrund des aufgezeigten Risikos Rechtssicherheit im Wege einer klaren gesetzlichen Regelung geschaffen werden. Der RH wies zudem darauf hin, dass durch die Zuteilungsregel im Sinne der "Information" des Ministeriums Mehrfacherstattungen nicht ausgeschlossen³³ und Nichterstattungen möglich waren⁴°.

Die vom Ministerium in der Information nicht näher bezeichneten Ausnahmefälle eines Nachweises des wirtschaftlichen Eigentums konterkarierten die vom Ministerium gewünschten Klarstellungen und verkomplizierten den Vollzug.

Der RH wies auch darauf hin, dass jene Person, die laut Börseusancen die Dividenden erhielt, und jene, die zum Antrag für die Erstattung der Kapitalertragsteuer berechtigt war, aufgrund der Regelungen in der Information des Ministeriums auseinanderfallen konnten. Dies widersprach der einkommensteuerlichen Zurechnung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988, wonach der Empfänger der Kapitalerträge der

³⁹ weil mehrere Depotbestätigungen der Banken zum selben Aktienbestand ausgestellt werden könnten

⁴⁰ wenn der Nachweis des wirtschaftlichen Eigentums nicht erbracht werden konnte

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Schuldner der Kapitalertragsteuer war; die Erzielung von Einkünften löste demnach eine Steuerpflicht aus. Nach Ansicht des RH wäre demnach bei der Antragstellung auf Erstattung dieser Steuer auch auf dieselbe Person abzustellen.

Der RH empfahl dem Ministerium, in der offenkundig komplizierten und umstrittenen Rechtsmaterie i.Z.m. Erstattungen von Kapitalertragsteuern größtmögliche Rechtssicherheit herzustellen. Dafür sollte das Ministerium zunächst internationale Best Practices erheben, wie z.B. die neue Regelung zur Mindesthaltedauer in Deutschland (TZ 28). In weiterer Folge sollte es gesetzliche Vorschriften vorbereiten, die auf die korrekte Anwendung von steuerlichen Grundsätzen, wie z.B. der Einkünftezurechnung, Bezug nehmen und einen möglichst einfachen Vollzug unter Wahrung der finanziellen Interessen Österreichs sicherstellen.

Auf der Grundlage der Feststellungen dieser Gebarungsüberprüfung sollte das Ministerium folgende Aspekte beachten:

- Eine Kapitalertragsteuer–Erstattung sollte nur für jene Person möglich sein, welche die originäre Dividende — im Unterschied zu einer Dividendenersatzzahlung (TZ 28) — erhält.
- Es wäre eine Bestätigung jener Bank erforderlich, bei der die originäre Dividende einlangt; diese Bestätigung sollte die Depotnummer und, wenn möglich, weitere Kennzeichen für die gehaltenen Aktien enthalten.
- Zudem wäre eine Zahlungsbestätigung über den Eingang der originären Dividende erforderlich.
- Die Bestätigung der Bank hätte die Verhältnisse ausschließlich am Ende des Banktages zu enthalten (TZ 25).
- Es wäre weiters eine eindeutige und nachvollziehbare Angabe der Bank erforderlich, ob die Bestätigung über das Verfügungsgeschäft (Einlieferung der Aktien auf das Depot) oder das Verpflichtungsgeschäft ausgestellt wurde (TZ 25).
- Das Ministerium wies in seiner Stellungnahme darauf hin, dass im Gegensatz zur früheren Rechtslage in Deutschland die Rechtslage in Österreich eine mehrfache Erstattung derselben Kapitalertragsteuer unbestrittenerweise nicht zulasse. Eine durch den Gesetzgeber herzustellende ausdrückliche gesetzliche Regelung sollte daher primär das Kapitalertragsteuer–Abzugssystem so anpassen, dass die Nachweisführung verbessert und dadurch eine mehrfache Erstattung möglichst vollständig ausgeschlossen werden könne.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Das Ministerium danke dem RH auch für die Aspekte, auf die er in diesem Zusammenhang hingewiesen hatte.

Das Ministerium habe bereits vor einigen Jahren begonnen zu erheben, wie andere Staaten mit der Cum–Ex–Problematik umgehen. Diese Bemühungen würden auch weiter intensiviert werden. Besonderes Augenmerk sei dabei naturgemäß auf die Anpassung der rechtlichen Rahmenbedingungen in Deutschland gelegt worden, insbesondere auf die vom RH angesprochene Regelung zur Mindesthaltedauer. Das Ministerium stehe auch im Kontakt mit den zuständigen Steuerexpertinnen und –experten aus der deutschen Finanzverwaltung und hole regelmäßig Informationen über die Erfahrungen mit der neuen Rechtslage in Deutschland ein. Sollte sich das dortige System in der Praxis bewähren, könnten bei einer allfälligen gesetzlichen Regelung Anleihen daran genommen werden. Dabei werde auch Augenmerk darauf zu legen sein, potenzielle Schäden am österreichischen Kapitalmarkt (der mit dem deutschen nur eingeschränkt vergleichbar sei) zu vermeiden.

Dabei gebe das Ministerium zu bedenken, dass auch bei einer gesetzlichen Regelung faktische Grenzen (z.B. Nachweise durch ausländische Banken) bestünden und die Erstattung nicht durch rein formale Hürden de facto verunmöglicht werden solle bzw. dürfe. Gleichzeitig müssten die Voraussetzungen so gewählt werden, dass sie nicht im völligen Widerspruch zum geltenden Recht stehen; dabei sei darauf hinzuweisen, dass der Zahlungsfluss der Dividende für die Frage der Einkünftezurechnung generell keine Relevanz habe und Gegenteiliges im Fachschrifttum und der Judikatur weder vertreten noch gefordert worden sei. In jenen Fallkonstellationen, in denen der tatsächliche Zufluss der Dividende die Nachweisführung über die Rückerstattungsberechtigung erleichtern könne, würden entsprechende Zahlungsbestätigungen durch das FA BEO abverlangt; diese Vorgehensweise solle auch zukünftig beibehalten werden. Dies bedenkend, werde das Ministerium die Anregungen des RH in die Vorbereitung eines allfälligen Gesetzesentwurfs einfließen lassen.

- Der RH stellte bereits in TZ 4 konform zu den Ausführungen des Ministeriums klar, dass "eine einmal abgeführte Kapitalertragsteuer auch nur einmal rückerstattet oder angerechnet werden darf." Allerdings wies der RH darauf hin, dass in Österreich nicht zuletzt aufgrund der "Information" des Ministeriums Rechtsunsicherheit darüber herrschte, wer zur Kapitalertragsteuer–Erstattung berechtigt war:
 - jene Person, die laut Börseusancen die Dividenden erhielt, und jene, die zum Antrag für die Erstattung der Kapitalertragsteuer berechtigt war, konnten aufgrund der Regelungen in der Information des Ministeriums auseinanderfallen;

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- obwohl grundsätzlich der Tag der Beschlussfassung für eine Dividendenausschüttung für die Zurechnung an den wirtschaftlichen Eigentümer maßgebend war, genügte im Widerspruch dazu an anderer Stelle der Information des Ministeriums die Einlieferung der Aktien vor dem Ex-Tag am Depot; wie die Praxis zeigte, waren der Tag der Beschlussfassung und der Tag vor dem Ex-Tag grundsätzlich nicht ident; der Tag vor dem Ex-Tag war regelmäßig später;
- in weiterer Folge der Information hatte das Ministerium keine Bedenken, wenn die Aktien erst nach dem Tag der Beschlussfassung erworben wurden; dies widersprach der eingangs formulierten Voraussetzung, dass der Tag der Beschlussfassung maßgeblich sein sollte;
- die Formulierung "wird davon auszugehen sein" indiziert geradezu eine Unsicherheit, die nach Ansicht des RH mit einer bloßen "Information" des Ministeriums nicht beseitigt werden konnte;
- die nicht n\u00e4her bezeichneten Ausnahmef\u00e4lle konterkarierten die vom Ministerium gew\u00fcnschten Klarstellungen und verkomplizierten den Vollzug.

Es fehlten daher klare gesetzliche Regelungen darüber, wer Anspruch auf Kapitalertragsteuer–Erstattungen hatte und wem Dividenden zuzurechnen waren. So könnte etwa eine Mindesthaltedauer von Aktien zur Verhinderung von Missbrauch beitragen. Ebenso unklar war, welche Nachweise dafür zu erbringen waren.

Der RH anerkannte deshalb die Bestrebungen des Ministeriums, entsprechende gesetzliche Regelungen vorzubereiten.

Amtshilfe - Finanzmarktaufsicht

14.1

(1) Das Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz (**FMABG**) regelte u.a. die Amtshilfe⁴¹. Demnach waren "alle Organe des Bundes, der Länder und der Gemeinden im Rahmen ihres gesetzlichen Wirkungsbereichs zur Hilfeleistung an die FMA verpflichtet". Für bestimmte Einrichtungen bzw. Behörden, wie z.B. Gerichte und den Bundesminister für Finanzen — dieser allerdings nur im Rahmen bestimmter Aufgaben — war eine wechselseitige Hilfeleistung mit der FMA vorgesehen. "Eine Amtshilfeleistung der FMA an Organe der Finanzverwaltung, insbesondere gemäß § 158 BAO"⁴², hatte ausdrücklich nicht stattzufinden.

^{41 § 21} FMABG

^{§ 158} BAO regelt die Beistandspflicht im Abgabenverfahren; insbesondere sind die Dienststellen der Gebietskörperschaften verpflichtet, den Abgabenbehörden jede zur Durchführung der Abgabenerhebung dienliche Hilfe zu leisten.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Die Erläuterungen zum Entwurf des FMABG enthielten keine Begründung für die Ausnahme der wechselseitigen Amtshilfe i.Z.m. den Organen der Finanzverwaltung.

(2) Im Juni 2012 begann das FA BEO mit einer abgabenbehördlichen Prüfung von Kapitalertragsteuer—Erstattungsanträgen einer maltesischen Antragstellerin für das Jahr 2012. Die gesamte Antragssumme belief sich auf 10,35 Mio. EUR. Die erste Überprüfung der Anträge ergab einen Verdacht aufgrund der den Anträgen zugrunde liegenden behaupteten Aktienstückzahlen. Das FA BEO beabsichtigte zunächst, diese Anträge mit der Begründung abzuweisen, dass die börsegesetzlichen Meldepflichten nicht eingehalten worden seien.

Im September 2012 ersuchte das FA BEO die FMA telefonisch "um Bekanntgabe, ob der FMA bekannt sei, dass bei verschiedenen österreichischen Unternehmen, die an der Wiener Börse notieren (jedoch namentlich nicht offengelegt wurden), ausländische (maltesische) Aktionäre beteiligt sind bzw. im Jahr 2012 beteiligt waren". Die FMA verweigerte die Erteilung dieser Auskunft unter Berufung auf das FMABG.

Schließlich wies das FA BEO die Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträge im Februar 2017 — nach einer Verfahrensdauer von mehr als viereinhalb Jahren und nach Einschaltung der österreichischen Steuerfahndung — ab.

Das FMABG sah zwar wechselseitige Amtshilfe zwischen der FMA und bestimmten Behörden vor, schloss allerdings Organe der Finanzverwaltung ausdrücklich aus, obwohl die dafür maßgebenden Beweggründe in den Erläuterungen zum Entwurf des FMABG fehlten.

Die Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren i.Z.m. ausländischen Antragstellerinnen bzw. Antragstellern machten deutlich, dass eine intensivere und v.a. beidseitige Zusammenarbeit zwischen der FMA und den Finanzbehörden, die im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung tätig waren, zweckmäßig wäre. Die Informationen der Aufsichtsbehörde wären zur rascheren Klärung abgabenrechtlicher Sachverhalte geeignet.

Der RH empfahl dem Ministerium zu prüfen, ob eine wechselseitige Amtshilfe zwischen der FMA und den Organen der Finanzverwaltung vorgesehen werden könnte. Diesfalls sollte das Ministerium eine entsprechende Gesetzesinitiative starten.

Laut Stellungnahme des Ministeriums stehe es der Anregung des RH positiv gegenüber und beabsichtige, in Gespräche mit der FMA einzutreten. Weiters wies es darauf hin, dass eine solche Änderung dem Gesetzgeber vorbehalten sei.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Der RH wies darauf hin, dass eine entsprechende Initiative auch vom Ministerium ausgehen konnte.

Gebarungsumfang

(1) Das FA BEO erstattete in den Jahren 2001 bis 2016 Kapitalertragsteuer nach Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller in folgender Höhe:

Tabelle 12: Erstattete Kapitalertragsteuer nach Dividendenzahlungen österreichischer
Aktiengesellschaften an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller in den
Jahren 2001 bis 2016

Kalenderjahr	Erstattungsbetrag ¹	Anteil	
	in EUR	in %	
2001	16.720.897	1,5	
2002	15.124.872	1,4	
2003	24.477.669	2,2	
2004	24.836.362	2,3	
2005	53.580.763	4,9	
2006	43.087.834	3,9	
2007	27.569.287	2,5	
2008	130.880.215	11,9	
2009	70.413.949	6,4	
2010	114.855.075	10,5	
2011	89.619.249	8,2	
2012	280.031.103	25,5	
2013	96.352.938	8,8	
2014	15.325.290	1,4	
2015	39.474.898	3,6	
2016	56.594.073	5,1	
Summe	1.098.944.475	100,0	

Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

In den Jahren 2001 bis 2016 erstattete das FA BEO somit Kapitalertragsteuern an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller im Ausmaß von insgesamt rd. 1,099 Mrd. EUR. Mehr als ein Viertel der Erstattungsbeträge entfiel auf das Jahr 2012.

¹ In den Erstattungsbeträgen sind Anspruchszinsen enthalten.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Für dieses Jahr langten zusätzlich noch weitere Anträge auf Erstattungen im Ausmaß von 22,63 Mio. EUR im FA BEO ein, die nicht stattgebend erledigt wurden und noch strafrechtliche Ermittlungen nach sich zogen (TZ 16).

(2) Die Erstattungsbeträge verteilten sich auf folgende Ansässigkeitsstaaten:

Tabelle 13: Erstattete Kapitalertragsteuern im Anschluss an Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften; 2001 bis 2016

Ansässigkeitsstaat	Erstattung in EUR	Ansässigkeitsstaat	Erstattung in EUR
Vereinigte Arabische Emirate	245.438.474	Übertrag	1.094.617.276
Vereinigte Staaten von Amerika	149.385.771	Liechtenstein ¹	633.863
Vereinigtes Königreich¹	118.906.159	Korea (Republik)	549.287
Deutschland ¹	92.686.796	Ukraine	527.310
Irland¹	81.580.638	Neuseeland	392.012
Luxemburg¹	76.428.577	Portugal ¹	329.646
Schweiz	71.733.971	Kroatien ¹	324.292
Frankreich ¹	37.454.894	Österreich	300.080
Norwegen ¹	36.511.615	Georgien	234.471
Niederlande ¹	35.813.308	Slowenien ¹	189.891
Schweden ¹	14.368.036	Estland ¹	180.907
Kanada	14.295.183	Ungarn ¹	130.546
Australien	13.517.423	Slowakische Republik ¹	119.630
Dänemark¹	12.892.161	Bulgarien ¹	87.347
Kuwait	11.576.275	Iran	65.034
Singapur	11.267.044	Kasachstan	61.639
Polen ¹	8.483.418	Malaysia	60.924
Japan	7.945.815	Hongkong	53.079
Saudi Arabien	7.477.349	Südafrika	38.095
Bahrain	6.855.412	Jordanien	19.923
Spanien ¹	6.594.275	Argentinien	7.865
Finnland ¹	6.404.095	Gambia	7.796
China (Volksrepublik)	6.139.817	Niger	5.130
Belgien ¹	5.041.604	Türkei	1.989
Italien ¹	4.476.550	Litauen ¹	1.775
Tschechische Republik ¹	3.511.590	Lettland ¹	1.723
Rumänien ¹	2.645.447	Philippinen	1.425
Mexiko	2.453.380	Korea (Demokratische Volksrepublik)	729
Malta ¹	2.050.300	Griechenland ¹	553
Zypern ¹	681.900	Aserbaidschan	239
Zwischensumme	1.094.617.276	Summe	1.098.944.475

Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

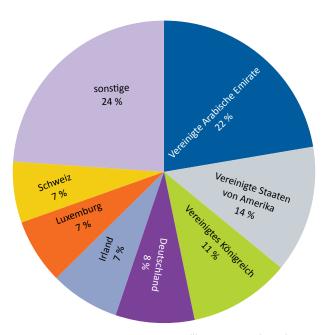
¹ Staaten, mit denen eine umfassende Vollstreckungsamtshilfe bestand (TZ 12)

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Mehr als ein Fünftel der gesamten Kapitalertragsteuer–Erstattungen entfiel auf die Vereinigten Arabischen Emirate.

Abbildung 1: Prozentuelle Verteilung der Kapitalertragsteuer–Erstattungen auf die Ansässigkeitsstaaten; 2001 bis 2016



Quelllen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Von den 245,44 Mio. EUR Erstattungszahlungen in die Vereinigten Arabischen Emirate entfielen rd. 54 % allein auf die Jahre 2011 und 2012. Die hohen Zahlungen waren v.a. auf das zugrunde liegende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten zurückzuführen. Dieses sah — ebenso wie jene mit Bahrain, Katar und Kuwait⁴³ — eine Kapitalertragsteuer–Erstattung in vollem Umfang vor. Diese — von allen anderen Doppelbesteuerungsabkommen⁴⁴ abweichenden — Vereinbarungen begründete das Ministerium wie folgt: "Diese Regelung entsprach der Abkommenspolitik dieser Staaten und wurde von Österreich akzeptiert, um den Abschluss des Abkommens und die damit zusammenhängenden erwarteten Investitionen sicherzustellen. Eine isolierte Betrachtung dieser Bestimmung ist nicht möglich und zweckmäßig, da das DBA als Gesamtes maßgeblich ist." Zum Nutzen der Abkommen "als Gesamtes" sowie zu

Auf Bahrain entfielen rd. 0,6 %, auf Katar 0,0 % (es war kein Kapitalertragsteuer–Erstattungsantrag festzustellen) und auf Kuwait rd. 1,1 % der Rückerstattungszahlungen der Jahre 2001 bis 2016; gemeinsam mit den Vereinigten Arabischen Emiraten betrug der Anteil rd. 24,0 % an den gesamten Kapitalertragsteuer–Erstattungen.

Das Ministerium wies auf seiner Homepage mit Stand 26. Mai 2015 insgesamt 91 österreichische Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen aus (Abfrage vom 17. März 2017).

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



den "damit zusammenhängenden erwarteten Investitionen" machte das Ministerium keine Angaben.

Im Gegensatz dazu war in den zur Anwendung gelangten Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Vertragsstaaten überwiegend eine Kapitalertragsteuer-Erstattung im Ausmaß von 10 % der Kapitalerträge vereinbart.

(3) Bereits am 24. Jänner 2014 machte das FA BEO in einem Bericht das Ministerium auf diverse Verdachtsfälle von möglicherweise zu Unrecht beantragten Kapitalertragsteuer–Erstattungen aufmerksam. Auffällig waren hohe Aktienstückzahlen in Bezug auf einige österreichische Aktiengesellschaften und ein für die Erstattung angegebenes Konto in Deutschland statt im Ansässigkeitsstaat. In allen Fällen handelte es sich um beschränkt Steuerpflichtige aus den Vereinigten Arabischen Emiraten.

Schon im Jahr 2012 erfolgten in diesen sowie weiteren Verdachtsfällen Erstattungen im Ausmaß von 71,26 Mio. EUR; dies waren mehr als zwei Drittel der gesamten Auszahlungen dieses Jahres in die Vereinigten Arabischen Emirate. In den Folgejahren zahlte das FA BEO beantragte Erstattungen im Ausmaß von 13,11 Mio. EUR an diese beschränkt Steuerpflichtigen nicht aus.

In einem anderen, ebenfalls in den Vereinigten Arabischen Emiraten angesiedelten Fall wurden im Jahr 2012 13,9 Mio. EUR erstattet. Zwei weitere Anträge auf Erstattung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 2,35 Mio. EUR, die im Jahr 2013 einlangten, wies das FA BEO ab. Auffällig waren auch hier die hohen Aktienstückzahlen in Bezug auf einige österreichische Aktiengesellschaften sowie Kauf und Verkauf um den Dividendenausschüttungstag. Die Erstattung der Kapitalertragsteuern bewirkte eine Minimierung bzw. in einem Fall sogar eine Kompensierung des Verlusts aus dem Aktienverkauf, der kurz nach dem Ausschüttungstag erfolgte.

- 15.2
- (1) Der RH wies kritisch auf die hohen Erstattungsbeträge hin, die im Zeitraum von 2001 bis 2016 im Ausmaß von fast einem Viertel (263,87 Mio. EUR bzw. 24,0 %) aller Kapitalertragsteuer–Erstattungen in jene Ansässigkeitsstaaten gingen, mit denen Österreich eine Erstattung in vollem Umfang vereinbart hatte. In diesem Zusammenhang wies der RH darauf hin, dass es bisher keine Evaluierung dieser Doppelbesteuerungsabkommen gab. Damit war nicht geklärt, ob diese Abkommen letztlich auch den (finanziellen) Interessen Österreichs entsprachen.
- (2) Nach Ansicht des RH brachten Doppelbesteuerungsabkommen, die eine volle Kapitalertragsteuer-Erstattung vorsahen, ein erhöhtes Risiko mit sich. Das Risiko bestand darin, dass durch die Erstattung der gesamten Kapitalertragsteuer und nicht nur eines Teils davon bei Malversationen (Kapitalertragsteuer-Erstattungen





ohne ausreichenden Rechtsanspruch) entsprechend hohe Schadensbeträge für den österreichischen Fiskus zu verzeichnen waren. Er verwies deshalb auf die seit 1. Jänner 2017 in Deutschland geltende Regelung, wonach u.a. in solchen Fällen besondere Nachweispflichten galten (TZ 28).

(3) Der RH empfahl dem Ministerium daher, die Doppelbesteuerungsabkommen mit Bahrain, Katar, Kuwait und den Vereinigten Arabischen Emiraten als Ganzes, insbesondere im Hinblick auf das vereinbarte Ausmaß der Kapitalertragsteuer-Erstattungen, zu evaluieren und entsprechend den Ergebnissen bei Bedarf neu zu verhandeln.

Weiters sollte das Ministerium darauf hinwirken, dass — ähnlich wie in Deutschland (**TZ 28**) — besondere Nachweispflichten in jenen Fällen gelten, in denen die Doppelbesteuerungsabkommen eine (nahezu) vollständige Kapitalertragsteuer–Erstattungsmöglichkeit vorsehen.

- (1) Laut Stellungnahme des Ministeriums werde es der Empfehlung zur Evaluierung und Neuverhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen Rechnung tragen. Bisher habe das Ministerium erste Evaluierungen durchgeführt und Verhandlungsvollmachten zur Revision der Abkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten, Bahrain und Kuwait eingeholt.
 - (2) Das Ministerium werde auch die Empfehlung im Hinblick auf die deutschen Nachweispflichten insofern aufgreifen, als im Zuge der Implementierung des neuen IT-Verfahrens eine strukturierte Risikoauswahl vorgesehen werde, die eine gezielte, intensive Überprüfung in Risikofällen und damit einen effizienten Mitteleinsatz ermögliche. Auch die zu erbringenden Nachweise würden sich daran zu orientieren haben. Dabei solle am Grundsatz der freien Beweiswürdigung festgehalten werden.

den. ,In Österreich ist es mit hoher Gewissheit zu keinem Schaden gekommen'."

Finanzieller Schaden

(1) Eine Tageszeitung⁴⁵ berichtete am 14. Dezember 2015 zum Thema Cum–Ex–Aktiengeschäfte wie folgt: "'In Österreich gab es auch Betrugsversuche' [Anmerkung des RH: wie in Deutschland], erklärt … [der] Sprecher im Finanzministerium. Allerdings sei es bei den vor rund zwei Jahren eingereichten Anträgen zu keinen automatischen Auszahlungen gekommen, die Fälle seien darauf manuell geprüft wor-

^{45 &}quot;derStandard"





Eine Zeitschrift⁴⁶ informierte am 14. Dezember 2015 ihre Leserinnen und Leser wie folgt: "Allerdings wurde nicht immer die Notbremse schon vor der Auszahlung gezogen. Die Ermittler überprüften exemplarisch Kapitalertragsteuer—Rückerstattungen … Dabei zeigte sich, dass an vorerst unbekannte Täter mehr Kapitalertragsteuer rückerstattet wurde, als die Finanz überhaupt erhalten hat."

Laut einer Anfrage einer weiteren Tageszeitung⁴⁷ i.Z.m. Cum–Ex–Geschäften gab das Ministerium in der Ausgabe vom 15. Dezember 2015 folgende Auskunft: "In Österreich gab es ähnliche Betrugsversuche, die höchstwahrscheinlich von den gleichen, offenbar international agierenden Tätergruppen ausgingen. Die Rechtslage ist aber hierzulande etwas anders, als sie bis 2012 in Deutschland war. Dementsprechend habe man die Machenschaften in Österreich vereiteln können, noch bevor ein Schaden entstand."

(2) Das Ministerium nahm in seiner parlamentarischen Anfragebeantwortung vom 29. Juni 2016, 8766/AB, zu bisher gesetzten Maßnahmen wie folgt Stellung: "Schon mit Beginn des zweiten Halbjahres 2013 wurde ein Auszahlungsstopp verhängt, sodass es — im Gegensatz zur Bundesrepublik Deutschland — in erkennbar dubiosen Fällen von vornherein nicht zu einer Kapitalertragsteuer–Erstattung gekommen ist. Ob es in bestimmten Fällen zu einem Schaden in Cum–Ex–Fällen gekommen ist, werden laufende Ermittlungen und Verfahren zeigen."

Die Auswertungen des RH ergaben demgegenüber in den Jahren 2013 bis 2016 Kapitalertragsteuer–Erstattungen des FA BEO in folgender Höhe:

Tabelle 14: Erstattete Kapitalertragsteuer nach Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften; 2013 bis 2016

Auszahlungszeitraum	Anzahl der Anträge	Erstattung in Mio. EUR	
1. Halbjahr 2013	5.644	38,23	
2. Halbjahr 2013	4.265	58,13	
2014	4.663	15,33	
2015	6.374	39,47	
2016	6.949	56,59	

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

^{46 &}quot;News"

^{47 &}quot;Die Presse"

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Daraus folgt, dass ein allfälliger Auszahlungsstopp i.Z.m. Kapitalertragsteuer-Erstattungen an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller aus den erstatteten Beträgen nicht ableitbar war.

(3) Das Ministerium machte weder in der erwähnten parlamentarischen Anfragebeantwortung noch über Anfrage des RH konkrete Angaben über einen möglichen Schaden. Es verwies auf den Umstand, dass "die erledigten Anträge nur nach Jahren ausgewertet werden können, nicht aber wie viele in einzelnen Jahren eingelangt sind. Ebenso verhält es sich mit Abweisungen und Zurückweisungen bzw. mit Erledigungen insgesamt. Eine Zuordnung von Anträgen zu Erledigungen ist somit nicht wirklich möglich".

(4) Der RH führte aufgrund des vorhandenen Datenmaterials am Beispiel einiger österreichischer Aktiengesellschaften Plausibilitätsrechnungen durch. Dabei stellte er zunächst die von diesen Aktiengesellschaften abgeführten Kapitalertragsteuern den vom FA BEO an beschränkt Steuerpflichtige erstatteten Kapitalertragsteuern rechnerisch gegenüber.

Dabei stellte der RH fest, dass das FA BEO i.Z.m. einer börsennotierten Aktiengesellschaft für das Dividendenausschüttungsjahr 2012 mindestens um 1,78 Mio. EUR mehr Kapitalertragsteuer erstattete, als dieses Unternehmen für dasselbe Jahr abgeführt hatte. Der RH bezog in seine Vergleichsrechnung nur Erstattungen an beschränkt Steuerpflichtige — also ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller — ein. Es war allerdings davon auszugehen, dass nicht nur solche, sondern auch Österreicherinnen bzw. Österreicher Aktien dieser Aktiengesellschaft hielten, die allerdings nicht zur Kapitalertragsteuer–Erstattung berechtigt waren. Mangels einer derartigen eindeutigen Erfassung in den Datenbanken der Finanzverwaltung lagen dem RH jedoch diese Beträge nicht vor. Es war daher davon auszugehen, dass der tatsächliche Schaden noch höher war.

Das Ministerium bestätigte schlussendlich Mitte Februar 2017 gegenüber dem RH dessen Auswertungsergebnis.

Eine weitere Gegenüberstellung auf Basis der Aktienstückzahlen und unter Einbeziehung der Aktionärsstruktur — nur mit dem Streubesitz — ergab für dieselbe Aktiengesellschaft überdies, dass auch für die Dividendenausschüttungen der Jahre 2010 und 2011 zu hohe Erstattungen erfolgt sein mussten. Geht man von einem durchschnittlichen Erstattungssatz von 10 %⁴⁸ aus, so errechnete sich für die Jahre 2010 und 2011 ein zusätzlicher Schaden in Höhe von mindestens

Die von Österreich mit anderen Staaten vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommen sahen unterschiedliche Erstattungsprozentsätze vor (TZ 15); der RH errechnete auf Basis des vorhandenen Datenmaterials einen durchschnittlichen Erstattungssatz von rd. 10 %.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



rd. 2,41 Mio. EUR. Auch diese Berechnung musste mangels zuverlässiger Daten unterstellen, dass sich der gesamte Streubesitz in ausländischer Hand befand.

Darüber hinaus stellte der RH auch i.Z.m. einer anderen börsennotierten österreichischen Aktiengesellschaft für das Dividendenausschüttungsjahr 2012 — anhand derselben Analysesystematik auf Basis der Aktienstückzahlen — fest, dass Erstattungen zu Unrecht erfolgt sein mussten. Mit den Angaben dieser Aktiengesellschaft — es lagen nur für die Jahre 2005 und 2016 (unterschiedliche) Informationen für den in österreichischer Hand befindlichen Streubesitz vor — errechnete der RH für das Dividendenausschüttungsjahr 2012 einen möglichen finanziellen Schaden in Höhe von 3,51 Mio. EUR (auf Basis der Angaben für 2005) bzw. 0,78 Mio. EUR (auf Basis der Angaben für 2016).

Der RH stellte klar, dass er die äußerst umfangreichen und aufwendigen Berechnungen nur für wenige Aktiengesellschaften beispielhaft durchführte. Weitere Unregelmäßigkeiten waren daher nicht auszuschließen. Der dem österreichischen Steuerzahler bzw. der österreichischen Steuerzahlerin entstandene Gesamtschaden aus zu Unrecht erfolgten Kapitalertragsteuer–Erstattungen an beschränkt Steuerpflichtige war daher für den RH nicht bezifferbar.

(5) Zusätzlich zu den möglichen finanziellen Schäden nach bereits erfolgten Kapitalertragsteuer—Erstattungen waren noch jene Fälle zu berücksichtigen, die vom FA BEO aufgrund von Prüfhandlungen zu keinen Erstattungen führten. Auch dazu war eine gesamthafte Aussage nicht möglich, weil — wie das Ministerium gegenüber dem RH ausführte — "nicht alle Abweisungen durch das FA BEO seit 2012 bis dato mutmaßliche Betrugsversuche sind".

Einen konkreten Betrugsverdacht hatte das FA BEO bereits Mitte 2012 in verbundenen Fällen (TZ 14), zu denen seit Anfang 2013 bei der Zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption ein Ermittlungsverfahren wegen Verdachts des Betrugs nach dem Strafgesetzbuch (StGB) sowie der Abgabenhinterziehung und des Abgabenbetrugs nach dem Finanzstrafgesetz (FinStrG) anhängig war; dieses Verfahren war zum Ende der Gebarungsüberprüfung noch nicht abgeschlossen. Die Anträge wurden 2012 und 2013 gestellt; die nicht anerkannten Erstattungssummen beliefen sich auf 22,63 Mio. EUR.

In weiteren vier Fällen aus 2012 verhinderte das FA BEO Auszahlungen in Höhe von rd. 15,72 Mio. EUR, weil gleichartig gelagerte hohe Aktienstückzahlen einen Cum-Ex-Verdacht begründeten. Es erfolgten aufgrund von Prüfungshandlungen ab September 2012 Abweisungen der Erstattungsanträge im Jahr 2015.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



16.2

Der RH wies darauf hin, dass entgegen mehrerer Pressemeldungen des Ministeriums in Österreich ein Schaden i.Z.m. Cum-Ex-Aktiengeschäften entstanden war. Dieser begründete sich durch höhere Kapitalertragsteuer-Erstattungen im Vergleich zu den korrespondierenden Einzahlungen. Der vom RH am Beispiel einer österreichischen emittierenden Aktiengesellschaft errechnete Schaden für das Dividendenausschüttungsjahr 2012 belief sich jedenfalls auf 1,78 Mio. EUR. Anhand von Vergleichsrechnungen auf Basis der Aktienstückzahlen i.V.m. der Aktionärsstruktur zweier österreichischer emittierender Aktiengesellschaften für die Dividendenausschüttungsjahre 2010 bis 2012 könnte ein weiterer Schaden in Höhe von 5,92 Mio. EUR entstanden sein. Der in Österreich tatsächlich entstandene Gesamtschaden i.Z.m. der Cum-Ex-Problematik bei Aktiendeals war für den RH mangels vorhandener Daten und Informationen nicht quantifizierbar.

Der RH kritisierte das Ministerium, welches bereits nach Bekanntwerden der Cum-Ex-Problematik mit umfassenden Datenanalysen hätte erkennen können, dass Kapitalertragsteuern ungerechtfertigt erstattet wurden.

Der RH anerkannte die Vorgangsweise des FA BEO insoweit, als es ungerechtfertigte Erstattungen in Höhe von jedenfalls rd. 38,35 Mio. EUR verhinderte.

Der RH empfahl dem Ministerium,

- die Analysen des RH zur Ermittlung finanzieller Schäden i.Z.m. bereits erfolgten Kapitalertragsteuer–Erstattungen fortzusetzen, ungerechtfertigte Erstattungen zu identifizieren und im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten im Sinne der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zurückzufordern und
- künftig regelmäßige Plausibilitätskontrollen gemeinsam mit dem FA BEO durchzuführen, um derartige Betrugsversuche vorzeitig zu erkennen und entsprechende schadensminimierende Maßnahmen setzen zu können.

(1) Laut Stellungnahme des Ministeriums werde das FA BEO weiterhin Analysen vornehmen, um ungerechtfertigte Erstattungen zu identifizieren und solche Erstattungen rückfordern. Das neue IT–System werde auch laufende Plausibilitätskontrollen ermöglichen. Das Ministerium habe selbst höchstes Interesse daran, die Ver-

Die Aufrollungen seien nicht auf bestimmte Emittenten eingeschränkt, sondern breit ausgedehnt worden. Insgesamt seien 168 Fälle aufgerollt und in Prüfung genommen worden. Bei der Auswahl der Prüfungsfälle seien diverse Risikofaktoren

besserung des Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahrens raschest umzusetzen.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



herangezogen worden. Im Rahmen der Überprüfungshandlungen werde vor allem das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums (Cum–Ex–Problematik) überprüft.

Betreffend die vom RH in **TZ 15** angesprochene börsennotierte Aktiengesellschaft, für deren Dividendenausschüttungsjahr 2012 nach den Berechnungen des RH mindestens um 1,78 Mio. EUR mehr Kapitalertragsteuer erstattet worden sei, als dieses Unternehmen für dasselbe Jahr abgeführt hätte, seien 18 Anträge in diesen aufgerollten Fällen enthalten. Somit seien auch die 1,78 Mio. EUR Bestandteil der Aufrollung dieser Erstattungsfälle.

Aktuell gebe es eine Rückforderung von 1,6 Mio. EUR, wobei sich das Verfahren zur Rückforderung im Rechtsmittelstadium befinde und daher das Verfahren zur Beitreibung gehemmt sei.

Bei einigen Prüfungsfällen sei absehbar, dass Rückforderungen zu erwarten seien, die mit hoher Wahrscheinlichkeit mit Rückzahlungsansprüchen von offenen Folgeanträgen aufgerechnet werden könnten.

Im Hinblick auf diese nachträglichen Überprüfungsmaßnahmen, die teilweise noch im Laufen seien, könne noch immer nicht mit Sicherheit gesagt werden, dass ein endgültiger Schaden eingetreten sei. Allerdings gebe es auf keinem Gebiet des Steuerwesens die absolute Gewissheit, dass jeglicher Steuerbetrug ausgeschlossen werden könne.

Die Schlussempfehlungen 15 (Analysen fortsetzen, ungerechtfertigte Erstattungen identifizieren und zurückfordern) und 16 (regelmäßige Plausibilitätskontrollen durchführen) seien somit umgesetzt.

(2) Die Feststellung des RH, dass es zu keinem Zeitpunkt einen Auszahlungstopp gegeben habe, vermittle in ihrer Absolutheit ein falsches Bild. Das Ministerium habe in seinen Aussagen immer betont, dass Steuerbetrug durch einen Auszahlungsstopp hintangehalten worden sei.

Seitens des Ministeriums sei dem FA BEO klar signalisiert worden, dass in allen Fällen, die über Klein– und Kleinstbeträge hinausgingen, Vorhalte zu versenden seien, deren Inhalt in den Besprechungen im Ministerium festgelegt worden sei. Davon seien nicht nur möglicherweise dubiose Erstattungsanträge, sondern auch alle Erstattungsanträge mit höheren Summen betroffen gewesen.

Aufgrund vermuteter Cum-Ex-Manipulationen sei somit im Bereich der Aktiendividenden die Überprüfung beginnend mit 2013 qualitativ erhöht worden. Dies habe die Versendung von rd. 8.000 Ergänzungsersuchen nach sich gezogen und

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



praktisch insoweit zu einem Auszahlungsstopp geführt. Erst nach Rücklangen der Vorhaltsbeantwortungen seien die offenen Anträge abgearbeitet worden.

Im Jahr 2013 seien die Rückzahlungen nach § 6 und § 21 KStG 1988 merklich zurückgegangen. Weiters seien Rückzahlungsanträge mit einem großen Volumen nicht zur Auszahlung gelangt, weil sie in Prüfung genommen worden seien. Der RH selbst habe in **TZ 16** angeführt, dass in verbundenen Fällen, zu denen Anzeige an die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption erstattet worden sei, 22,63 Mio. EUR nicht anerkannt und in vier weiteren Fällen 15,72 Mio. EUR nicht ausbezahlt worden seien. Im Zusammenhang mit der Tabelle 20 sei darauf hinzuweisen, dass die Erstattungen im Jahr 2014 nur 15,33 Mio. EUR betragen hätten, also weit weniger als 50 % der Erstattungen in sonstigen Jahren.

Einen "Auszahlungsstopp" im Sinne einer totalen Aussetzung der Auszahlung habe es nicht gegeben.

16.4 Der RH anerkannte die Bemühungen des FA BEO, dubiose Fälle aufzurollen.

Er entgegnete dem Ministerium, dass es selbst mit der Wortwahl "Auszahlungsstopp" den Anschein erweckt hatte, es sei zu keinen Auszahlungen mehr gekommen.

Unterstützung durch das Bundesministerium für Finanzen

Projekte zur Verwaltungsvereinfachung

- 17.1 (1) Bereits im Jahr 2006 ersuchte das FA BEO das Ministerium um fachliche und organisatorische Unterstützung bei der Schaffung geeigneter Strukturen zur Bewältigung des Arbeitsanfalls. Im Rahmen des Projekts "Reorganisation der Rückzahlung von Abgaben aufgrund völkerrechtlicher Verträge" wurden folgende Themen behandelt und dazu Lösungsvorschläge erarbeitet:
 - Geschäftsprozesse,
 - Teamstruktur mit einer Analyse der Personalkapazität,
 - Optimierung des IT-Verfahrens,
 - Internes Kontrollsystem,

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- Arbeitsbehelfe und
- Schulungsmaßnahmen.

Auslöser für das Projekt waren ein starker Anstieg der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge (TZ 22), der hohe Verwaltungsaufwand i.Z.m. der Erledigung der Anträge (TZ 5, TZ 13, TZ 22) und v.a. die fehlende IT–Unterstützung (TZ 29).

- (2) Im Jahr 2010 startete das Ministerium neuerlich ein umfassendes Projekt "Rückerstattung aufgrund völkerrechtlicher Verträge" mit folgenden Inhalten:
- Festlegung der fachlichen und organisatorischen Anforderungen an die IT (Projektfokus),
- Evaluierung der Ablauforganisation,
- Internes Kontrollsystem,
- Risikomanagement,
- Legistikthemen,
- Aufbauorganisation und
- Personalausstattung.

In vielen Arbeitssitzungen und mit hoher Expertise erarbeiteten zahlreiche Fachexpertinnen und Fachexperten Lösungsvorschläge auf Basis von umfassenden Analysen und Auswertungen.

Im Projekt war auch eine Abstimmung mit einem inhaltlich ähnlich gelagerten Projekt im FA Graz-Stadt aufgrund dessen Sonderzuständigkeit für ausländische Unternehmer⁴⁹ im Hinblick auf Synergieeffekte, Risikofaktoren, Genehmigungsprozess sowie die elektronische Bescheiderstellung und -übermittlung vorgesehen.

(3) Das FA BEO ersuchte das Ministerium im ersten Halbjahr 2013 neuerlich um Unterstützung, insbesondere um Klärung von Rechtsfragen unter Hinweis auf das enorm gestiegene Antragsvolumen bei Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträgen. Die damals zuständigen Gruppenleiter der ehemaligen Sektion IV nahmen sich die-

⁴⁹ Gemäß § 17 AVOG 2010 oblag dem FA Graz-Stadt für das gesamte Bundesgebiet die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmern, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betrieben und im Inland weder eine Betriebsstätte hatten noch Umsätze aus der Nutzung eines im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielten.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



ser Probleme an und waren auch bei der Aufarbeitung der Cum-Ex-Thematik federführend koordinierend tätig.

- (4) Das Ministerium führte in seiner parlamentarischen Anfragebeantwortung vom 29. Juni 2016, 8766/AB, folgende Maßnahmen an, die es als Reaktion auf die mediale Berichterstattung bislang in Cum–Ex–Angelegenheiten umgesetzt habe:
- gesetzliche Änderung: § 240a BAO⁵⁰ (TZ 5),
- "Information" des Ministeriums vom 18. September 2014 (TZ 13),
- neue Formulare für die Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträge (TZ 24),
- vorübergehender Auszahlungsstopp (TZ 16),
- genauere und tiefergehende Überprüfung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge (TZ 22),
- Schulungen durch finanzinterne Expertinnen und Experten für Wertpapierhandel (TZ 23),
- Antrag beim Bundeskanzleramt auf Einrichtung eines eigenen Teams für Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge; das Bundeskanzleramt habe dazu 2016 seine Zustimmung erteilt⁵¹ (TZ 22).
- (5) Noch am 16. Dezember 2015 sah das Ministerium aufgrund der medialen Berichterstattung zu den sogenannten Cum-Ex-Geschäften ein strukturelles Risiko und einen Handlungsbedarf im Hinblick auf die IT-Ausstattung. Im Jahr 2016 begannen daher im Rahmen eines weiteren Projekts Vorarbeiten zur Einführung eines neuen IT-Verfahrens mit Elementen des Risikomanagements (TZ 29).

Weitere Maßnahmen plante das Ministerium nicht.

- (6) Die Umsetzung der in den Projekten im Hinblick auf eine Verwaltungsvereinfachung erarbeiteten Lösungsvorschläge war trotz der seit 2006 bekannten grundsätzlichen Probleme im Verfahren zur Erstattung von Kapitalertragsteuern großteils offen. So waren während der Gebarungsüberprüfung durch den RH noch immer folgende wesentliche Hilfestellungen und Erleichterungen nicht umgesetzt:
- elektronische Antragstellung (TZ 29),

⁵⁰ 2. Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 105/2014

⁵¹ Während der Gebarungsüberprüfung durch den RH erfolgte die Umsetzung.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- IT-unterstützte Bescheiderstellung (TZ 21, TZ 29),
- deutliche Verbesserung des IT-Verfahrens (TZ 29),
- risikoorientierte Fallauswahl zur Prüfung der Erstattungsanträge (TZ 30),
- Bündelung der Erstattungsanträge ("Jahresveranlagung") (TZ 5),
- Informationen für die Antragstellerinnen bzw. Antragsteller auf der Homepage des Ministeriums, welche Formulare und Unterlagen beizubringen sind (TZ 24),
- umfassende Regelung des Verfahrens mit klaren und leicht auffindbaren elektronischen Richtlinien und Arbeitsanweisungen, etwa im bestehenden Organisationshandbuch des Ministeriums (TZ 18),
- umfassende Schulungsmaßnahmen für die gesamte komplexe Rechtsmaterie und die damit verbundenen Verfahren (TZ 23).

Nach den Angaben des Ministeriums seien bisher der verbesserten IT-Unterstützung budgetäre Restriktionen entgegengestanden.

(7) Das Verfahren zur Kapitalertragsteuer–Erstattung im FA BEO war in seiner Vielschichtigkeit komplex und erforderte für eine umfassende Modernisierung sowohl eine rechtliche als auch eine organisatorische Expertise und Mitwirkung. Die entsprechenden Zuständigkeiten verteilten sich jedoch im Ministerium auf verschiedene Sektionen (TZ 20). Dies erschwerte die Umsetzung der Projektergebnisse.

Auch die im Rahmen des Projekts 2010 vorgesehene Einholung der Expertise des FA Graz-Stadt durch das Ministerium erfolgte nur im Hinblick auf wenige Teilaspekte.

Der RH anerkannte das frühzeitige Erkennen von Problemen durch das FA BEO, die Erarbeitung von Lösungsvorschlägen gemeinsam mit dem Ministerium und die federführende Koordinierung durch die damals zuständigen Gruppenleiter der ehemaligen Sektion IV im Ministerium.

Er kritisierte jedoch — trotz erzielter Teilerfolge — die im Ergebnis ungenügende Unterstützung des FA BEO durch das Ministerium. Insbesondere bemängelte der RH, dass das Ministerium die seit mehr als zehn Jahren vom FA BEO und von Expertinnen und Experten aus dem Ministerium aufgezeigten und anerkannten Probleme bis dato nicht zufriedenstellend beseitigt und die aus den Projektergebnissen

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



vorliegenden Lösungsvorschläge für Verfahrensvereinfachungen und –unterstützungen nicht umgesetzt hatte.

Nach Ansicht des RH waren die für die Durchführung der dargestellten Projekte aufgewendeten Ressourcen im Hinblick auf die letztlich ausgebliebenen Ergebnisse nicht nutzbringend eingesetzt.

Der RH konnte das vom Ministerium vorgebrachte Argument der budgetären Restriktionen nicht nachvollziehen, waren doch Hinweise auf ernst zu nehmende Verdachtsfälle bereits 2012 bekannt. Eine rechtzeitig durchgeführte tiefgehende Analyse des Datenbestands, wie sie der RH im Rahmen dieser Gebarungsüberprüfung durchführte (TZ 16), hätte ebenfalls die sofortige Notwendigkeit einer ausreichenden Unterstützung auf allen Ebenen aufgezeigt, zumal die im Erstattungsverfahren involvierten Auszahlungsbeträge ein beträchtliches Volumen erreichten und damit risikorelevant waren. Die Mechanismen des Risikomanagements im Ministerium griffen daher nicht.

Überdies verwies der RH auf den Umstand, dass bei der Erstattung von Kapitalertragsteuern an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller der wesentliche Vorteil darin bestand, dass die Auszahlung erst nach dem Entscheid der Steuerbehörden erfolgte.

Der RH empfahl dem Ministerium eine rasche Umsetzung der vorliegenden Vorschläge zur Verbesserung der Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren.

Weiters sollte das Ministerium bei Projekten auch für die Umsetzung klare Zuständigkeiten mit entsprechender Ergebnisverantwortung festlegen, um zu verhindern, dass Projekte wirkungs– und folgenlos bleiben.

- Das Ministerium stimmte dem RH in seiner Stellungnahme grundsätzlich zu. Im Fall der früheren Projekte zur Verbesserung des Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahrens sei der Grund für die Nichtumsetzung darin gelegen, dass diese Projekte aus Ressourcenmangel nicht im jährlichen IT–Portfolio hätten berücksichtigt werden können, weil andere auch vom RH vorgeschlagene Verbesserungen der IT–Unterstützung (wie z.B. im Zusammenhang mit Steuerfahndung, Betrugsbekämpfung und Risikomanagement) jeweils als prioritär eingestuft worden seien; auch weil es zur Zeit der damaligen Projekte noch nicht diese potenziellen Betrugsszenarien gegeben habe.
- 17.4 Dem RH waren die budgetären Restriktionen bekannt; er anerkannte deshalb die Bemühungen des Ministeriums, die vom RH angeregten Verbesserungen zur IT– Unterstützung umzusetzen.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Das Ministerium sollte jedoch künftig solche budgetären Restriktionen im Rahmen des ressorteigenen Risikomanagements im Hinblick auf die Vermeidung von Abgabenausfällen — und zwar in der gesamten Finanzverwaltung — in seinen strategischen Überlegungen berücksichtigen. Dabei wäre eine ausreichende budgetäre Ausstattung der Finanzverwaltung — sowohl in personeller Hinsicht als auch im Hinblick auf die erforderliche IT-Unterstützung — für eine risikoorientierte Sicherung der öffentlichen Abgaben und zur Erfüllung der gesetzlich übertragenen Aufgaben sicherzustellen.

Fachliche Unterstützung durch das Bundesministerium für Finanzen

Arbeitsbehelfe

18.1 Bereits im Jahr 2006 wies das FA BEO auf fehlende Arbeitsbehelfe und organisatorische Vorgaben hin und erachtete insbesondere die mannigfaltigen Interpretationsmöglichkeiten der vorhandenen Rechtsgrundlagen in der Arbeitspraxis als besonders erschwerend.

Auch die Interne Revision des Ministeriums wies bereits im Jahr 2008 in einem Bericht auf die Komplexität der zu vollziehenden Rechtsmaterie hin. Insbesondere die Bearbeitung von Anträgen international agierender Rechtsgebilde (z.B. Holding, Fonds, Limited) bereitete bereits damals Probleme.

Bis zur Zeit der Gebarungsüberprüfung durch den RH fehlten — trotz der Information des Ministeriums aus 2014 (TZ 13) — klare, schriftliche Anweisungen, Richtlinien und Arbeitsbehelfe bzw. Checklisten des Ministeriums zwecks einheitlicher und rechtskonformer Bearbeitung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge, obwohl die Interne Revision und der bundesweite Fachbereich des Ministeriums im Rahmen von Audits diesbezügliche Mängel aufzeigten. So fehlten bspw. detaillierte Vorgaben, welche Nachweise und Unterlagen die Antragstellerinnen bzw. Antragsteller beizubringen gehabt hätten sowie welche formellen und materiellen Prüfschritte durchzuführen gewesen wären, um ausreichende Sicherheit im Hinblick auf die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen erlangen zu können (TZ 24, TZ 26, TZ 27, TZ 28).

Das Ministerium gab im Gegensatz dazu über Nachfrage des RH an, dass das FA BEO als zuständige Abgabenbehörde zu beurteilen habe, welche Nachweise erforderlich seien.

Das Ministerium traf für die speziellen Arbeitsabläufe des FA BEO im Rahmen seiner Sonderzuständigkeit für die Erstattung von Abgaben aufgrund völkerrechtlicher

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Verträge weder im Organisationshandbuch⁵² noch in anderen Leitfäden Vorkehrungen. Allerdings war bereits im Projekt 2006 die Aufnahme dieses Themas in das Organisationshandbuch mit April 2007 terminisiert.

Wie bereits dargestellt, waren die für die Bearbeitung der Erstattungsanträge relevanten Rechtsgrundlagen umfassend und komplex (TZ 5 bis TZ 14). Im Vollzug der Kapitalertragsteuer–Erstattung durch das FA BEO bestanden Rechtsunsicherheit und Interpretationsspielräume.

Der RH hob die mangelnde fachliche Unterstützung des FA BEO durch das Ministerium in Form von fehlenden konkreten Arbeitsbehelfen für die umfassende und komplexe Rechtsmaterie i.Z.m. Kapitalertragsteuer—Erstattungen kritisch hervor. Dies umso mehr, als das FA BEO seit mehr als zehn Jahren eine derartige Unterstützung eingefordert hatte.

Nach Ansicht des RH wären gezielte Maßnahmen notwendig, um eine rechtliche Verbesserung des Kapitalertragsteuer—Erstattungsprozesses und damit qualitativ hochwertige Erledigungen zu gewährleisten sowie die Rechtssicherheit und Rechtsrichtigkeit optimieren zu können.

Der RH empfahl dem Ministerium, umgehend eine umfassende Regelung des Verfahrens in elektronischer Form mit klaren und leicht auffindbaren Richtlinien und Arbeitsanweisungen für die Bearbeitung von Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträgen in formaler, inhaltlicher und organisatorischer Hinsicht zu erstellen und aktuell zu halten, um eine rechtskonforme und einheitliche Rechtsauslegung zu gewährleisten und die Verfahrensabläufe im FA BEO zu unterstützen. Dies könnte etwa im bestehenden Organisationshandbuch des Ministeriums erfolgen. Ziel sollte es sein, dass eine Auszahlung von Steuergeldern ins Ausland nur dann erfolgt, wenn aufgrund entsprechender Nachweise (TZ 25) ausreichende Sicherheit für die antragsgemäße Erledigung besteht.

Das Ministerium teilte in seiner Stellungnahme mit, das neue IT-Verfahren befinde sich in der Projektphase der IT-Umsetzung und werde bei seiner Einführung von Richtlinien und Arbeitsanweisungen im Sinne der Empfehlungen des RH begleitet werden. Darüber hinaus sollten auch die bereits vorhandenen Informationsquellen für Rückerstattungsberechtigte ausgebaut und verbessert werden.

Das Organisationshandbuch des Ministeriums ist ein Regelwerk verbindlicher Vorschriften, welches die aktuellen Dienst- und Organisationsvorschriften für die Finanzverwaltung enthält.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Fachaufsicht durch das Bundesministerium für Finanzen

- Im Hinblick auf die Wahrnehmung der Fachaufsicht durch das Ministerium stellte der RH Defizite in folgenden Bereichen fest:
 - bei den erforderlichen Nachweisen und abzuverlangenden Unterlagen i.Z.m.
 Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträgen (TZ 24, TZ 25, TZ 26, TZ 27),
 - bei den fehlenden Bescheiden im Falle von Stattgaben (TZ 21),
 - bei der unklaren Rechtsanwendung i.Z.m. den verschiedenen Antragsarten (TZ 5, TZ 6),
 - bei der unklaren Rechtsanwendung i.Z.m. Fonds (TZ 7),
 - bei der unklaren Rechtsanwendung i.Z.m. den Antragsfristen (TZ 8) und
 - bei der unklaren Rechtsanwendung i.Z.m. den Anspruchszinsen im Verhältnis zu Luxemburg, Schweden und der Schweiz (TZ 11).

Zuständigkeiten im Bundesministerium für Finanzen

20.1 Die Zuständigkeit für Steuerlegistik und Steuervollzug war im Ministerium in verschiedenen Sektionen angesiedelt. Zur Zeit der Gebarungsüberprüfung durch den RH war die Sektion IV (Steuer– und Zollverwaltung; Betrugsbekämpfung; Zölle) für den Vollzug und die Sektion VI (Steuerpolitik und Steuerrecht) für die Steuerlegistik zuständig. Auch in der mit 1. Mai 2017 geänderten Geschäfts– und Personaleinteilung blieben der Vollzug des Steuerrechts und die Steuerlegistik getrennt.

Diese — auch nach der Organisationsänderung 2017 fortgeführte — Trennung der Zuständigkeiten für Steuerlegistik und Steuervollzug in verschiedene Sektionen machte sich in einer mangelnden fachlichen und organisatorischen Unterstützung des FA BEO durch das Ministerium bemerkbar (TZ 24, TZ 26, TZ 27, TZ 28).

Außerdem erschwerten die komplexen und umfassenden Rechtsgrundlagen samt den unklaren Rechtsauslegungen (TZ 5 bis TZ 14) im Bereich der Kapitalertragsteuer–Erstattung den Vollzug. Der RH hatte bereits mehrfach⁵³ darauf hingewiesen, dass sich die hohe und zunehmende Komplexität des Steuerrechts nachteilig auf den Vollzug auswirkte.

siehe RH-Berichte "Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht" (Reihe Bund 2013/3) und "Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung" (Reihe Bund 2013/6)

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



In diesem Zusammenhang hatte der RH auch schon in seinem Bericht "Risikomanagement in der Finanzverwaltung" (Reihe Bund 2014/14, TZ 14) auf die Diskrepanzen zwischen den Sektionen im Hinblick auf das Risikoverständnis und die Risikokultur hingewiesen. Demzufolge erkannte die Legistik—Sektion kein potenzielles Abgabenausfallsrisiko wegen der Komplexität des Steuerrechts, weil sie dieses als reines Vollzugsrisiko wertete, wofür ihrer Ansicht nach die Vollzugs—Sektion zuständig wäre.

Noch 2006 waren die angesprochenen Zuständigkeiten im Ministerium für Steuerlegistik und Steuervollzug in einer Sektion⁵⁴ unter einheitlicher Führung angesiedelt. Allein am Beispiel des EStG 1988 zeigte sich etwa, dass der Umfang der zu vollziehenden Gesetzesmaterie⁵⁵ seit 2007 — also mit einer eigenen sektionsweisen Zuständigkeit für Steuerlegistik im Ministerium — von 135 Seiten auf 179 Seiten angewachsen war. Dieser Zuwachs von rund einem Drittel stand einer Vereinfachung des Steuerrechts und damit auch des Steuervollzugs entgegen.

Der RH bewertete die seit 2006 bestehende sektionsweise Trennung der Zuständigkeiten im Ministerium für Steuerlegistik und Steuervollzug in verschiedene Sektionen kritisch. Dies erschwerte eine Koordinierung und Abstimmung der beiden Bereiche im Hinblick auf den Vollzug komplexer Rechtsvorschriften und führte zu einem unterschiedlichen Risikoverständnis. Zudem ermöglichte sie Zielkonflikte bzw. Abgrenzungsschwierigkeiten im Hinblick auf (Nicht-)Zuständigkeiten und erschwerte eine effiziente Aufgabenerfüllung der Abgabenbehörden.

Der RH verwies auch auf das Abgabenausfallsrisiko und den ungewissen Ausgang von Rechtsmittelverfahren i.Z.m. der "Information" des Ministeriums vom 18. September 2014 (TZ 13).

Die mangelnde Umsetzung von Projektergebnissen (TZ 17) war ebenfalls ein Indiz für die hinderlichen Auswirkungen einer sektionsweisen Trennung der Zuständigkeiten im Ministerium für die Steuerlegistik und den Steuervollzug.

Der RH empfahl dem Ministerium, die sektionsweise Trennung der Zuständigkeiten im Ministerium für die Steuerlegistik und den Steuervollzug zu evaluieren; jedenfalls wäre eine wirksame Abstimmung zwischen beiden Bereichen vorzunehmen, um der steigenden Komplexität des Steuerrechts und dem damit verbundenen ressourcenaufwendigen Steuervollzug wirksam entgegensteuern zu können.

Sektion IV "Steuern und Zölle" mit der Gruppe IV/A "Steuerpolitik und Grundsatzangelegenheiten", der Gruppe IV/B "Materielles Steuerrecht" und der Gruppe IV/D "Management der Steuer– und Zollverwaltung, Vertretung im Bildungsrat der BundesFinanzAkademie"

⁵⁵ Abfragen im Rechtsinformationssystem des Bundes (RIS)

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



20.3

Das Ministerium führte in seiner Stellungnahme aus, dass es auf dem Gebiet der Erstattung von Kapitalertragsteuer eine sehr enge Zusammenarbeit zwischen den Abteilungen für Steuerrecht und den Abteilungen für den Vollzugsbereich gegeben habe, wie die Prüfung des RH bestätigt habe. Das Ministerium erachte daher eine wirksame Abstimmung im Sinne der Empfehlung des RH für gegeben. Bei der Einteilung des Ministeriums in Sektionen sei auch die Leitungsspanne sowohl in organisatorischer Sicht als auch von den Materien her zu bedenken und als Grundlage für die Geschäftsverteilung heranzuziehen.

Bescheiderlassung

- 21.1
- (1) Der zur Zeit der Gebarungsüberprüfung zuständige Fachexperte im Ministerium für Abgabenverfahrensrecht (Bundesabgabenordnung) vertrat über Nachfrage des RH die Ansicht, dass die Erledigung von Erstattungsanträgen stets mit Bescheid zu erfolgen habe, unabhängig davon, wie die Anträge inhaltlich erledigt wurden. Demnach seien Rückzahlungen ohne vorherige Bescheiderlassung gesetzwidrig. Eine solche Rückzahlung erfolge ohne Rechtsgrundlage. Eine allfällige nachträgliche bescheidmäßige Abweisung oder Zurückweisung des Antrags würde kein Leistungsgebot zur Rückgängigmachung der rechtsgrundlosen Zahlung des Finanzamts an den Antragsteller darstellen. Die BAO enthalte keine Bestimmung zur Rückforderung rechtsgrundloser Zahlungen. Im Abgabeneinhebungsverfahren komme die Anwendung des Zivilrechts subsidiär in Betracht.
- (2) Das FA BEO gab über Nachfrage des RH an, es habe bis Ende 2013 Anträge auf Kapitalertragsteuer–Erstattung, denen vollinhaltlich stattgegeben wurde, ohne Bescheid erledigt. Die Erledigung der Anträge sei durch Überweisung der Erstattungsbeträge erfolgt.

Das FA BEO begründete diese Vorgangsweise damit, dass keine Möglichkeit der elektronischen und automationsunterstützten Bescheiderstellung bestanden habe; die Erstellung von händischen Bescheiden würde einen hohen Arbeitsaufwand bedeuten. Dies sei den vorgesetzten Dienstbehörden bzw. den zuständigen Fachabteilungen im Ministerium bekannt gewesen. Das FA BEO sei daher von einer stillschweigenden Zustimmung zu dieser Vorgangsweise ausgegangen.

(3) Spätestens Anfang 2007 war dem Ministerium nachweislich bekannt, dass das FA BEO bei stattgebenden Erledigungen keine Bescheide erließ.

Das Ministerium hielt zudem in einem Bericht vom November 2010 fest, dass "derzeit aus Kapazitätsgründen und mangels elektronischer Unterstützung bei Stattgaben keine Bescheide erstellt werden". Die elektronische Unterstützung des Verfah-

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



rens war für 2011 geplant, allerdings sei "die Umsetzung des Projekts aufgrund der Budgetkürzungen ungewiss" gewesen.

Noch im Oktober 2013 stellte ein Auditteam des Ministeriums in einem Bericht fest, dass "mit der Begründung des Fehlens der Möglichkeit der elektronischen bzw. automatisationsunterstützten Bescheiderstellung und des hohen Arbeitsaufwands, den die Erstellung von händischen Bescheiden bedeutet, bei Anträgen auf Kapitalertragsteuer—Rückerstattung, denen vollinhaltlich stattgegeben wird, vom FA BEO kein Bescheid erlassen wird. Grundsätzlich ist jeder Antrag mit Bescheid zu erledigen".

- (4) Die IT-Unterstützung bei der Bescheiderstellung war bis zum Ende der Gebarungsüberprüfung durch den RH nicht gegeben (TZ 29). Bescheide mussten daher weiterhin händisch erstellt werden.
- (5) Es war nicht bekannt, ob und allenfalls welcher finanzielle Schaden für die österreichischen Steuerzahler i.Z.m. etwaigen Aufrollungen nach dem stattgebenden Abschluss von Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren ohne Bescheid bestand.
- Der RH kritisierte die unzureichende Fachaufsicht des Ministeriums, weil es angesichts und trotz der seit vielen Jahren bekannten Probleme mit dem Erstattungsverfahren sowie der Personalausstattung im FA BEO (TZ 22) keine zielführenden Maßnahmen setzte, um verfahrensrechtlich einwandfreie Erstattungsverfahren zu ermöglichen. Überdies verabsäumte das Ministerium, das FA BEO ausdrücklich anzuweisen, in allen Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren unabhängig von deren Ausgang Bescheide zu erlassen.

Die jahrelang fehlenden Bescheide bei Stattgaben führten zu einer vermeidbaren — und nach wie vor bestehenden — Rechtsunsicherheit, zumal rechtlich unklar ist, wie die Republik Österreich, repräsentiert durch das FA BEO, in solchen Fällen rechtswirksam — im Rahmen des Verwaltungs— oder des Zivilrechts — allfällige Rückforderungsansprüche im Zuge nachträglicher Verfahrensaufrollungen geltend machen konnte.

Der RH empfahl dem Ministerium,

 die bestehenden Rechtsunsicherheiten bei Antragsverfahren mit fehlenden Bescheiden gemeinsam mit externen Experten wie etwa der Finanzprokuratur aufzuklären und zu beheben sowie das FA BEO — zwecks Erleichterung der Verfahrensabwicklung — über die Ergebnisse umgehend zu informieren und

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



das FA BEO schriftlich anzuweisen, in allen Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren — unabhängig von deren Ausgang — Bescheide zu erlassen und die Umsetzung im Rahmen der Fachaufsicht zu überprüfen.

In diesem Zusammenhang verwies der RH auf seine Empfehlung in TZ 29, eine automatisierte Bescheiderstellung sicherzustellen.

- 21.3 (1) Das Ministerium führte in seiner Stellungnahme aus, dass die Klärung allfälliger offener Rechtsfragen auf Ersuchen des FA BEO durch die zuständige Fachabteilung des Ministeriums bzw. durch den zuständigen bundesweiten Fachbereich erfolgen werde. Sollte es sich nicht um abgabenrechtliche Fragestellungen handeln, werde erforderlichenfalls die Finanzprokuratur eingebunden werden. Das FA BEO werde selbstverständlich über die Beantwortung der Rechtsfrage informiert werden.
 - (2) Im Hinblick auf die auch dem FA BEO übermittelten klaren Prüfungsfeststellungen des RH und die im Zusammenhang damit mit dem FA BEO geführten rechtlichen Diskussionen im Lichte der geltenden BAO-Bestimmungen erscheine eine schriftliche Anweisung des FA BEO im Hinblick auf die derzeit vorbereitete Einführung des neuen IT-Verfahrens als nicht mehr notwendig.

Personal im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart

Personalausstattung

- 22.1 (1) In die Sonderzuständigkeit des FA BEO (TZ 9) fielen, beginnend mit 1. Jänner 2000⁵⁶, insbesondere folgende Aufgaben:
 - Rückzahlung von Kapitalertragsteuer für Dividenden,⁵⁷
 - Rückzahlung von Kapitalertragsteuer für Sparbuchzinsen,
 - Rückzahlung von Kapitalertragsteuer für Ausschüttungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
 - Rückzahlung von Lohnsteuer für bestimmte Berufsgruppen,
 - Abzugssteuer im Zusammenhang mit Lizenzen, Arbeitskräftegestellungen und bestimmten Berufsgruppen.

Finanzreformgesetz 1998 vom 12. Jänner 1999, BGBl. I Nr. 29/1999

⁵⁷ Dieser Bereich war Gegenstand der Gebarungsüberprüfung.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Weitere Sonderzuständigkeiten hatte das FA BEO wahrzunehmen für

- die Erstellung von Befreiungsbescheiden⁵ und
- die Weiterleitung von Ansässigkeitsbestätigungen der österreichischen Steuerbehörde betreffend Anträge auf Entlastung von Auslandssteuern an die zuständige ausländische Behörde.
- (2) Im FA BEO waren im gesamten Prüfungszeitraum die Personalressourcen für die Sonderzuständigkeiten nur gesamthaft ausgewiesen. In der Folge konnte der RH daher keine Einzelaussagen für den Personaleinsatz i.Z.m. Kapitalertragsteuer–Erstattungen treffen.

In den Jahren 2000 bis 2005 waren im FA BEO durchschnittlich zwei bis fünf Bedienstete mit Sonderzuständigkeiten befasst.

Für die Jahre 2006 bis 2016 ermittelte das FA BEO den durchschnittlichen Personaleinsatz für Sonderzuständigkeiten pro Jahr wie folgt:

Tabelle 15: Durchschnittlicher Personaleinsatz im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart für Sonderzuständigkeiten; 2006 bis 2016

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
in Vollzeitäquivalenten										
2,3	4,3	4,7	6,8	7,1	8,3	9,7	9,6	10,5	10,1	9,1

Quelle: FA BEO

Die Personalsituation im FA BEO war nicht nur wegen der fehlenden Möglichkeit einer eindeutigen Ressourcenzuordnung i.Z.m. den Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren intransparent, sondern auch deshalb, weil für Maßnahmen des Spitzenausgleichs Personal aus anderen Teams, wie z.B. Betriebsprüferinnen bzw. Betriebsprüfer, aushalf, was in den Personalzahlen jedoch keinen Niederschlag fand.

(3) Die mit Sonderzuständigkeiten befassten Organisationseinheiten und Bediensteten wechselten ab 2000 mehrmals, bis das FA BEO im Februar 2004 einen eigens dafür vorgesehenen Bereich "Abzugssteuern und Erstattungen" in einem Team Betriebsveranlagung schuf. Erst ab Mitte 2016 war dieses Team ausschließlich für die Sonderaufgaben zuständig. Die Tätigkeitsbereiche waren zwar intern unter den Be-

^{§ 5} Abs. 3 DBA–Entlastungsverordnung, BGBI. III Nr. 92/2005 i.d.F. BGBI. II Nr. 44/2006

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



diensteten aufgeteilt⁵⁹, Arbeitsplatzbeschreibungen und damit eine transparente Zuteilung der Aufgabenbereiche lagen allerdings erst Mitte 2016 vor.

(4) Bereits Mitte 2006 trat das FA BEO an das Ministerium mit dem Ersuchen um Unterstützung für die Sonderzuständigkeiten heran; im Speziellen betraf das den Personalbedarf und die Organisationsstruktur.

Auch Projekte des Ministeriums aus den Jahren 2007 und 2010 (TZ 17) ergaben u.a., dass im FA BEO für die Wahrnehmung der Sonderzuständigkeiten, im Speziellen für Kapitalertragsteuer—Erstattungen, zu wenig Personal vorhanden war. Begründete Personalanforderungen des FA BEO, bspw. 2014 über den zuständigen Regionalmanager wegen des erhöhten Überprüfungsaufwands nach der Information des Ministeriums vom 18. September 2014, blieben großteils unerfüllt.

Auch die Interne Revision des Ministeriums und die Auditgruppe im Ministerium⁶⁰ wiesen bereits 2008, 2012 und 2013 in ihren Berichten auf die unbefriedigende Personalsituation sowie auf eine mangelhafte Teamstruktur hin, wie die nachfolgende Tabelle zeigt:

Antragserledigung durch Teamreferentinnen und –referenten, Antragserledigungen und Genehmigungen durch Teamexpertinnen und –experten, Betriebsprüfungen durch die Teamexpertin Spezial bzw. den Teamexperten Spezial (Prüferin und Prüfer)

Im Rahmen des Qualitätsmanagements führte das Ministerium u.a. Audits durch, die eine Untersuchung darstellten, ob Tätigkeiten und die damit zusammenhängenden Ergebnisse den definierten Anforderungen entsprachen und ob diese Anforderungen geeignet waren, die gesetzten Ziele zu erreichen. Die Auditoren kamen überwiegend aus dem bundesweiten Fachbereich und dem Produktmanagement des Ministeriums.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Tabelle 16: Feststellungen und Lösungsvorschläge/Empfehlungen der Internen Revision und der Auditgruppe im Ministerium zur Personalsituation im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart

Einheit	Jahr	Feststellungen	Lösungsvorschläge/Empfehlungen			
	2008	 FA BEO mit der Sonderzuständigkeit über- fordert [wegen personeller Engpässe] 	 Einbeziehung der Sonderkompetenz in die Zielvereinbarungen 			
Interne Revision des Ministeriums			 Berücksichtigung der Sonderkompetenz im Personaleinsatzplan 			
		– organisatorische Struktur ineffizient	 Reorganisation der Teamstruktur mit ent- sprechender Personalausstattung 			
		– Personalausstattung für die Sonderzu- ständigkeit im FA BEO nicht adäquat	 Ausstattung des Amtsfachbereichs mit einer gut ausgebildeten Expertin bzw. einem gut ausgebildeten Experten im Bereich Internationales Steuerrecht 			
	2012	 zuständiges Team Betriebsveranlagung hatte sowohl die Sonderaufgaben als auch die betriebliche Veranlagung und Be- triebsprüfung wahrzunehmen 	– Einrichtung eines ausschließlich für Sonderaufgaben zuständigen Teams			
Auditgruppe Ministerium	2013	 Unterlassung der Bescheiderstellung bei vollinhaltlicher Stattgabe (TZ 21) 	– grundsätzlich jeder Antrag mit Bescheid zu erledigen			
		 Bedienstete mit Sonderaufgaben Teil eines "normalen" Teams Betriebs- veranlagung 	– Errichtung eines eigenen Teams für Sonderaufgaben			

Quelle: BMF

(5) Der Arbeitsanfall i.Z.m. Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen österreichischer Aktiengesellschaften, die Erledigungen des FA BEO sowie die daraus resultierenden Rückstände entwickelten sich in den Jahren 2001 bis 2016 — entsprechend den Auswertungen des RH — wie folgt:

Tabelle 17: Anträge, Erledigungen und Rückstände i.Z.m. Kapitalertragsteuer-Erstattungen im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart; 2001 bis 2016

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
				An	zahl			
Anträge	2.662	3.506	4.139	6.416	6.991	9.707	12.123	14.059
Erledigungen	2.089	2.983	4.357	4.411	8.703	8.637	5.373	14.980
kumulierter Rückstand	573	1.096	878	2.883	1.171	2.241	8.991	8.070

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
				Anz	zahl			
Anträge	12.204	9.154	10.246	12.854	12.561	6.912	5.699	9.860
Erledigungen	12.252	11.633	10.254	13.637	10.489	5.447	9.394	13.481
kumulierter Rückstand	8.022	5.543	5.535	4.752	6.824	8.289	4.594	973

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Zwischen 2001 und 2016 waren im FA BEO durchwegs Arbeitsrückstände zu verzeichnen, wobei die jährlichen Erledigungszahlen stark schwankten. Am Ende des Jahres 2014 war der vorhandene Rückstand sogar größer als die Anzahl der in diesem Jahr neu hinzugekommenen Anträge.

Der RH stellte allerdings fest, dass der Umfang der Antragskonvolute zwischen 2006 und 2015 um annähernd das Dreifache stieg. Auch die Komplexität der Anträge erhöhte sich zunehmend.

- (6) Das FA BEO ergriff beispielhaft folgende Maßnahmen, um den gestiegenen Anforderungen gerecht zu werden:
- Verzicht auf die Ausstellung von händischen Bescheiden bei antragsgemäßen Erledigungen (TZ 21);
- bis 2007 temporärer Verzicht auf die Einhaltung von Genehmigungsgrenzen (TZ 29);
- Übergang von einer bloß formalen Prüfung der Anträge auf eine inhaltliche Beurteilung komplexer Sachverhalte.

Mit der "Information" des Ministeriums vom 18. September 2014 (TZ 13) waren ein Rückgang der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge ab 2014 sowie erweiterte Nachweispflichten der Antragstellerinnen bzw. Antragsteller verbunden. Genauere und tiefergehende Überprüfungen der Anträge durch die zuständigen Bediensteten, die fortan den überwiegenden Teil der Anträge mittels händischen Bescheides erledigten (TZ 21, TZ 29), waren die Folge. Die Anzahl der Erledigungen sank dadurch 2014 im Vergleich zu den Vorjahren um nahezu die Hälfte.

Der RH kritisierte, dass das Ministerium die seit spätestens 2007 als unzureichend erkannte Personalausstattung i.Z.m. der Sonderzuständigkeit des FA BEO über Jahre hinweg nicht verbessert hatte. Ebenso fehlten bis Mitte 2016 Arbeitsplatzbeschreibungen, welche die Aufteilung der Tätigkeiten schon viel früher hätten transparent machen können.

Der RH verwies im Zusammenhang mit der Personalausstattung im FA BEO auf seinen Bericht "Umsatzbesteuerung ausländischer Unternehmer" (Reihe Bund 2009/13). Auch in diesem Verfahren bestand — für das FA Graz—Stadt — eine bundesweite Zuständigkeit mit Unternehmen ohne inländische Anknüpfungspunkte als Antragstellerin bzw. Antragsteller. Er hob damals insbesondere die für die Durchführung stichhaltiger sowie risikoadäquater Kontrollen unangemessen knappen Personalressourcen hervor.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Der RH empfahl dem Ministerium, i.Z.m. der Sonderzuständigkeit des FA BEO eine Personalausstattung vorzusehen, die — unter Beachtung einer nach den Grundsätzen der Risikoorientierung erfolgten Personalbedarfserhebung — eine bestmögliche Erfüllung der gesetzlich vorgesehenen Aufgaben ermöglicht.

Vordringlich wären qualifizierte Personalressourcen für risikoadäquate Kontrollen vor der Auszahlung sowie für die allfällige Aufrollung von Verdachtsfällen vor Eintritt der Verjährung dieser Verfahren.

Weiters sollte das Ministerium künftig anlassbezogen und v.a. zeitnah für Arbeitsplatzbeschreibungen sorgen.

22.3 Nach den Angaben des Ministeriums in seiner Stellungnahme sei es in Übereinstimmung mit der Empfehlung des RH seit Langem bemüht gewesen, ein eigenes Team mit den erforderlichen Personalressourcen beim FA BEO einzurichten. Durch den Aufnahmestopp in den Jahren 2012 bis 2014 sei dieser Ausbau nicht möglich gewesen. Erst mit der Erhöhung des VZÄ-Wertes für das Finanzressort durch das sogenannte Betrugsbekämpfungspaket sei diese Aufstockung möglich gewesen; im Jahr 2015 sei beim Bundeskanzleramt ein eigenes Kapitalertragsteuer (KESt)-Team beantragt worden. Diesem Antrag seien auch die erforderlichen Arbeitsplatzbeschreibungen beigelegt worden. Die Zustimmung des Bundeskanzleramts sei mit Note vom 22. Februar 2016 erfolgt. Daraufhin seien diese zusätzlichen Arbeitsplätze ausgeschrieben worden, die allesamt (mit Ausnahme der Teamleitung) erst im externen Ausschreibungsverfahren hätten besetzt werden können, weil es weder finanzressortintern noch bundesintern geeignete Bewerberinnen bzw. Bewerber gegeben habe. Durch die Planstellenbesetzungsverordnung sei die Besetzung eines Arbeitsplatzes durch eine externe Bewerberin bzw. einen externen Bewerber allerdings nur sehr zeitverzögert möglich, weil im Vorfeld zwingend eine bundesinterne Interessentensuche sowie die Einholung einer Vorwegzustimmung gemäß § 6 Planstellenbesetzungsverordnung 2012 erforderlich sei. Aktuell seien 14 (13,7 VZÄ) der 15 Arbeitsplätze im KESt-Team besetzt; der freie Arbeitsplatz solle nach Mög-

lichkeit zeitnah besetzt werden.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Schulungen

23.1

(1) Nach den Angaben des Ministeriums in seiner parlamentarischen Anfragebeantwortung vom 29. Juni 2016, 8766/AB, hätten bisher Schulungen durch finanzinterne Expertinnen und Experten für Wertpapierhandel stattgefunden.

Das FA BEO gab über Anfrage des RH an, dass es grundsätzlich keine extern vorgesehenen Schulungen (von der Bundesfinanzakademie oder dem Ministerium) gegeben habe. Das FA BEO habe sich sämtliche Schulungen selbst organisiert.

Ein Ergebnisbericht des Ministeriums zum Projekt "Organisationsentwicklung im Bereich Rückerstattung von Abgaben aufgrund völkerrechtlicher Verträge" thematisierte schon am 12. März 2007 "fehlende Schulungs— und Fortbildungsmaßnahmen". Das Projektteam sah demnach fachliche Schulungen für das Personal als erforderlich an.

Auch die Interne Revision des Ministeriums stellte im März 2008 fest, dass die Bundesfinanzakademie für das FA BEO keine speziellen Ausbildungsmodule im Bereich der Kapitalertragsteuer–Erstattung angeboten habe. Die mit Sonderkompetenzen betrauten Personen hätten sich ihr Wissen zum Großteil in Eigeninitiative und durch "learning by doing" angeeignet. Die hohe Komplexität der Sachmaterie i.V.m. den festgestellten qualitativen Problemen ließen auf einen Ausbildungsbedarf schließen. Die Interne Revision des Ministeriums empfahl daher eine praxisorientierte Ausbildung.

Ein Auditteam des Ministeriums kam 2013 zum Ergebnis, dass die Wissensweitergabe im FA BEO (fast) ausschließlich anlassbezogen erfolgt sei. Für interne Schulungen habe es keine fixen Termine gegeben. Außerdem hätten nicht alle Bediensteten eine entsprechende (Grund–)Ausbildung. Das Auditteam empfahl daher fixe Termine für die Wissensweitergabe und die internen Schulungen sowie die Absolvierung der fehlenden Bildungsmodule.

- (2) Das fachliche Know-how zum Spezialthema Kapitalertragsteuer-Erstattung nach Dividendenausschüttungen von österreichischen Aktiengesellschaften war in der Finanzverwaltung verstreut.⁶¹ Die betroffenen Personen eigneten sich dieses im Anlassfall selbst an. Es gab jedoch im Ministerium keine zentrale, im Anlassfall kurzfristig ansprechbare Auskunftsperson.
- 23.2 (1) Der RH kritisierte in Anbetracht der besonderen Komplexität der Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren und des schon vor Jahren aufgezeigten Bedarfs die

Fachexpertinnen und –experten fanden sich außer im FA BEO insbesondere in der Großbetriebsprüfung und der Steuerfahndung.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



mangelnden Schulungsmaßnahmen sowie die mangelhafte Unterstützung durch das Ministerium.

Der RH empfahl dem Ministerium, das entsprechende fachliche Know-how im FA BEO durch speziell auf die Bedürfnisse abgestimmte Schulungsmaßnahmen sicherzustellen und weiter zu entwickeln. Dabei könnte es sich als zweckmäßig erweisen, auch Fachleute bspw. aus der FMA als Vortragende zu gewinnen.

(2) Der RH bemängelte, dass es im Ministerium keine zentrale, im Anlassfall kurzfristig ansprechbare, Auskunftsperson für die mit den Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren befassten Bediensteten gab.

Der RH empfahl dem Ministerium, fachlich kompetente Auskunftspersonen für Kapitalertragsteuer—Erstattungsverfahren i.Z.m. Dividendenausschüttungen österreichischer Aktiengesellschaften zu benennen und dies in der Finanzverwaltung zu kommunizieren. Dies wäre etwa mit einem virtuellen Know—how—Center möglich, in dem die in der Finanzverwaltung verteilten Fachexpertinnen und —experten für Rat und Tat zur Verfügung stehen könnten.

23.3 Das Ministerium teilte in seiner Stellungnahme die Einschätzung des RH. Ergänzend zu den bereits abgehaltenen Schulungen (durch Fachexpertinnen und –experten der Großbetriebsprüfung) solle es zukünftig auch laufend Fortbildungsmöglichkeiten geben. Dabei wies das Ministerium darauf hin, dass derzeit ein neuer bundesweiter Fachbereich für die Gebiete Besteuerung von Kapitalvermögen, Investmentfonds und Stiftungen eingerichtet werde. Dieser Fachbereich werde die zentrale Anlaufstelle für Fragen im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer–Erstattung sein und darüber hinaus das Fortbildungsangebot in diesem Bereich inhaltlich betreuen.

Nachweise für Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträge

Konkrete Anforderungen

(1) Im Jahr 2013 stellte ein Audit–Team des Ministeriums u.a. fest, dass sich "auf der Homepage des BMF verhältnismäßig wenige Informationen zum Thema Kapitalertragsteuer–Rückerstattung aufgrund völkerrechtlicher Verträge" fänden. Dies führe zu "zahlreichen telefonischen oder E–Mail–Anfragen von (potentiell) Antragsberechtigen … sowie zu unvollständigen Eingaben". Beides führe "zu einem erhöhten Arbeitsanfall beim Kapitalertragsteuer–Rückerstattungs–Team … und könnte durch ausführlichere Informationen auf der BMF–Homepage vermieden werden". Auch die Antragsberechtigten hätten wiederholt auf fehlende Informati-

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



onen auf der Homepage des Ministeriums verwiesen. Das Audit-Team sprach daher damals u.a. folgende Empfehlungen aus:

- "Ergänzung der Informationen zum Thema Kapitalertragsteuer–Rückererstattung aufgrund völkerrechtlicher Verträge auf der BMF–Homepage",
- für Investmentfonds "Bereitstellung des Formulars 'Declaration of Widely–Held Foreign Investment Funds' auf der BMF–Homepage",
- "Hinweise auf der BMF–Homepage, dass zum Antrag ZS–RD1 oder ZS–RE1 immer auch bestimmte zusätzliche Unterlagen als Nachweis übermittelt werden müssen".

Zur Zeit der Gebarungsüberprüfung informierte das Ministerium auf seiner Homepage⁶² (Stand: 16. Jänner 2017) zur Rückerstattung österreichischer Abzugsteuer aufgrund völkerrechtlicher Verträge über

- die bundesweite Zuständigkeit des FA BEO,
- die Verwendung von Vordrucken,
- die Einholung einer Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde sowie
- die Zulässigkeit von Anträgen erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer.

Ab September 2014 war ein Link auf die "Information" des Ministeriums vom 18. September 2014 (TZ 13) enthalten.

Es fand sich jedoch kein Hinweis, welche konkreten Unterlagen und Nachweise einem Kapitalertragsteuer-Erstattungsantrag beizulegen sind.

Zum Vergleich informierte etwa das deutsche Bundeszentralamt für Steuern auf seiner Homepage anhand von detaillierten Erläuterungen zu den Erstattungsanträgen über Themen wie Erstattungsberechtigung, Vollmacht, Besonderheiten bei natürlichen Personen, geforderte Nachweise und Fristen.

(2) In seiner "Information" vom 18. September 2014 führte das Ministerium aus, dass "der Rückerstattungswerber … [den] Nachweis des Einlieferungszeitpunktes anhand entsprechender Bankbestätigungen (insbesondere Jahresdepotauszügen,

⁶² https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/rueckerstattung/rueckerstattung-oesterreichischer-abzugsteuer.html

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



die Zu- und Abgänge vergleichbar einem Journal enthalten)" im Rahmen der Mitwirkungspflicht zu erbringen habe, "wobei sich das Finanzamt vorbehält, deren Echtheit (auch im Wege der Amtshilfe) nachzuprüfen bzw. weitere Unterlagen (z.B. Verträge über Zu- Verkäufe sowie Verleih von Wertpapieren) anzufordern". Zudem erstellte das Ministerium auch neue Antragsformulare, in denen einige Nachweise angeführt waren.

- (3) Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder verwies allerdings in ihrer Stellungnahme zum Entwurf der "Information" des Ministeriums vom September 2014 darauf, dass "seitens ausländischer Erstattungswerber große Nachfrage nach Erläuterungen zu den gestellten Fragen (Sinn, Zweck etc.) und den Konsequenzen der gegebenen Antworten bestand. Durch die nunmehr größere Zahl und Komplexität der Fragen wird dieser Informationsbedarf steigen". Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder regte daher an, "das BMF möge Erläuterungen (Informationsblätter) zum Erstattungsverfahren und den Erstattungsformularen herausgeben, die das Erstattungsverfahren, die Erstattungsvoraussetzungen, die in den Formularen enthaltenen Fragen (Sinn, Zweck etc.) und die erforderlichen Unterlagen (beispielhaft Vorlagen in Form eines "Musterantrags" oder "Toolkits") detaillierter beschreiben".
- (4) Der RH hielt fest, dass zum Zeitpunkt der Gebarungsüberprüfung die vom Ministeriums-Audit und von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder formulierten Anregungen i.Z.m. der Bereitstellung von detaillierten Informationen noch nicht umgesetzt waren.
- Der RH kritisierte, dass im Unterschied bspw. zu Deutschland weder auf der Homepage des Ministeriums noch auf den verwendeten Formularen ausreichend klar und eindeutig angeführt war, welche konkreten Nachweise und Unterlagen insgesamt zu den Kapitalertragsteuer—Erstattungsanträgen beizubringen waren. Dies belegten auch ein kritischer Auditbericht des Ministeriums und eine ebenso kritische Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Weiters hatte dies zeitliche Verzögerungen bei der Erledigung der Anträge aufgrund umfangreicher und zeitaufwendiger Ergänzungsersuchen an die Antragstellerinnen bzw. Antragsteller zur Folge.

Der RH empfahl daher dem Ministerium, eindeutig festzulegen, welche Unterlagen im Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren erforderlich und welche Nachweise jedenfalls zu erbringen sind. Dabei wären Unterschiede zu berücksichtigen je nach

Rechtsgrundlage (Erstattungsanträge nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder gemäß §§ 6 bzw. 21 KStG 1988 oder gemäß § 94 EStG 1988) und

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- antragstellender Person (natürliche Personen, Körperschaften, Investmentfonds, Pensionskassen, Tochtergesellschaften, Holdings etc.).

Über die so identifizierten Anforderungen sollte das Ministerium anschließend sowohl auf seiner Homepage als auch in einem Informationsblatt zu den Antragsformularen informieren.

Das Ministerium teilte in seiner Stellungnahme mit, es werde die Empfehlung des RH aufgreifen, indem begleitend zur Implementierung des neuen IT–Systems entsprechende Unterlagen und Arbeitsbehelfe — idealerweise in Form eines Handbuchs — erarbeitet würden; siehe dazu die Ausführungen zu TZ 18. Dabei werde auch auf die praktische Expertise des Finanzamtes zurückgegriffen werden.

Inhalt der Unterlagen

25.1 (1) Über Anfrage des RH zur Bestätigungspraxis der österreichischen und ausländischen Banken ging das Ministerium davon aus, dass Bankbestätigungen immer den Bestand am Ende des jeweiligen Tages aufweisen würden. Daher bedürfe es dazu keiner rechtlich verbindlichen Vorgabe.

Weiters sei der Zufluss der erzielten Einkünfte (Dividenden) für die Frage der Zurechnung irrelevant. Der Bezug der Dividende sei "kein taugliches Abgrenzungsmerkmal für die Frage der Rückerstattungsberechtigung".

- (2) Die Fachvorständin im FA BEO regte bereits in einem Mail vom Mai 2014 gegenüber dem Ministerium ohne Erfolg an, das Ministerium möge in seiner "Information", die damals erst im Entwurf vorlag, auch darauf hinweisen, dass "der Antragsteller durch entsprechenden Depotauszug nachzuweisen hat, dass er am Cum–Tag Anspruch auf die Dividende hatte".
- (3) Die OeKB CSD GmbH wies gegenüber dem RH i.Z.m. Bankbestätigungen darauf hin, es müsse sichergestellt sein, dass für ein und denselben Aktienbestand nicht mehrere Depotbestätigungen ausgestellt werden. Hierfür wäre insbesondere zu analysieren, ob ein einheitliches Verständnis hinsichtlich
- des untertägigen Zeitpunkts für Depotbestätigungen (z.B. Tagesendbestand) und
- der Art der Verbuchung des Bestands ("Actual" nach dem Verfügungsgeschäft oder "Contractual" nach dem Verpflichtungsgeschäft) besteht und
- dies auf der Bestätigung auch ersichtlich ist.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- (4) Aus einem Bericht der FMA zur Hauptuntersuchung auf Verletzung des Börsegesetzes zur Marktmanipulation gemäß § 48a Abs. 1 Z 2 i.V.m. § 48c Börsegesetz ging hervor, es bestünde die Möglichkeit, wonach Banken die Durchführung (Settlement) von Aktientransaktionen bestätigen, ohne dass eine der beiden Parteien die Aktien besitzt.
- (5) Der RH verwies in diesem Zusammenhang auf seine Ausführungen in **TZ 13**, wonach jene Person, die laut Börseusancen die Dividenden erhielt, und jene, die zum Antrag für die Erstattung der Kapitalertragsteuer berechtigt war, aufgrund der Regelungen in der Information des Ministeriums auseinanderfallen konnten.
- (6) Die "Information" des Ministeriums aus dem Jahr 2014 erwähnte Ausnahmefälle, in denen "weder Veräußerer noch Erwerber eine Rückerstattung erwirken können"; diesfalls sei der "Nachweis des Vorliegens des wirtschaftlichen Eigentums im Einzelfall möglich". Allerdings stellte das Ministerium weder gegenüber dem FA BEO noch gegenüber den Antragstellerinnen bzw. Antragstellern klar, welche Unterlagen konkret für die Nachweisführung geeignet wären (TZ 13).

Der RH kritisierte, dass im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren keinerlei Nachweise über den Dividendenzufluss (Zahlungseingang auf einem Bankkonto) vorgesehen waren. Nach den Grundsätzen der Zurechnung von Kapitaleinkünften ist der Dividendenzufluss entscheidend für die Besteuerung des Einkommens und sollte damit auch maßgeblich sein für die Berechtigung zur Kapitalertragsteuer–Erstattung, worauf auch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hingewiesen hatte. Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist nämlich der Empfänger der Kapitalerträge der Schuldner der Kapitalertragsteuer. Aufgrund der "Information" des Ministeriums konnte allerdings jene Person, die laut Börsenusancen die Dividenden erhielt, und jene, die zum Antrag für die Erstattung der Kapitalertragsteuer berechtigt war, auseinanderfallen.

Zudem bemängelte der RH, dass das Ministerium "davon ausging", dass die Banken immer den Bestand am Ende des jeweiligen Tages ausweisen würden, ohne dies überprüft zu haben. Wie die Recherchen des RH ergaben, hatten sowohl die OeKB CSD GmbH als auch die FMA Bedenken hinsichtlich der bestehenden Bestätigungspraxis von Banken.

Nach Ansicht des RH war es v.a. in einem Verfahren wie jenem zur Kapitalertragsteuer—Erstattung erforderlich, bereits vor der Auszahlung an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller ausreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Erstattungen zu Recht erfolgten. Nachträgliche Ermittlungsverfahren waren mit einem erheblichen Abgabenausfallsrisiko verbunden, weil mit zahlreichen Staaten keine umfassende Vollstreckungsamtshilfe bestand (TZ 12). Gleiches galt für jene

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Fälle, in denen das FA BEO keine Bescheide erließ (TZ 21). Deshalb wäre für den RH entscheidend, dass alle am Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren beteiligten Personen Klarheit über die Qualität und die geforderten Inhalte der erforderlichen Unterlagen und Nachweise haben.

Ergänzend zu TZ 24 empfahl der RH daher dem Ministerium,

- die erwartete Qualität und die Inhalte der erforderlichen Unterlagen und Nachweise für Anträge zur Kapitalertragsteuer–Erstattung transparent, klar und eindeutig darzulegen,
- insbesondere einen Nachweis des Geldflusses von Dividendenzahlungen (Zahlungseingang auf einem Bankkonto) zu verlangen,
- Depotbestätigungen zu verlangen, die über den Tagesendbestand ausgestellt werden und auch einen entsprechenden Vermerk tragen,
- eine eindeutige und nachvollziehbare Angabe der Bank zu verlangen, ob die Bestätigung über das Verfügungsgeschäft (Einlieferung der Aktien auf das Depot) oder das Verpflichtungsgeschäft ausgestellt wurde.
- Das Ministerium teilte in seiner Stellungnahme mit, es werde die Empfehlung des RH aufgreifen, indem begleitend zur Implementierung des neuen IT-Systems entsprechende Unterlagen und Arbeitsbehelfe idealerweise in Form eines Handbuchs erarbeitet würden (siehe dazu die Ausführungen zu TZ 18). Dabei werde auch auf die praktische Expertise des Finanzamtes zurückgegriffen werden. Wie bereits in der Stellungnahme zu TZ 13 aufgezeigt, erscheine der Zahlungsfluss nicht als geeignetes Kriterium im Bereich der Einkünftezurechnung.
- Der RH verblieb bei seiner mehrfach dargelegten Beurteilung (TZ 13 und TZ 28), dass der Zufluss der originären Dividende beim Empfänger der Kapitalerträge, der gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 auch Schuldner der Kapitalertragsteuer ist, maßgeblich für die Berechtigung zur Kapitalertragsteuer–Erstattung sein sollte. Nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnung waren nämlich Kapitaleinkünfte jener Person steuerlich zuzurechnen, der diese zugeflossen sind (Zufluss–Abfluss–Prinzip). Diesem Prinzip folgend verpflichtete der Gesetzgeber den Abzugsverpflichteten, die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen (§ 95 Abs. 3 EStG 1988). Aus diesem Zufluss wäre auch die Berechtigung zur Steuererstattung abzuleiten, weshalb der Zahlungsfluss bei der Beurteilung der rechtlichen Zulässigkeit ein entscheidendes Merkmal darstellen müsste.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Echtheit von Unterlagen

26.1

- (1) Über Befragen des RH verwies das Ministerium hinsichtlich der formalen Erfordernisse von Antragsunterlagen auf das FA BEO; dieses habe zu beurteilen und zu würdigen, welche Nachweise erforderlich seien. Die Echtheit sei im Einzelfall zu beurteilen, es gebe dazu keine Vorgaben.
- (2) Nach den Angaben des FA BEO würde es die Echtheit von Dokumenten in jedem Fall prüfen; hierzu würden Originalbelege abverlangt. Die Echtheit der Unterlagen werde grundsätzlich vom FA BEO nicht angezweifelt.
- (3) Wie der RH anhand von überprüften Einzelfällen feststellte, waren auf Anträgen, Ansässigkeitsbescheinigungen ausländischer Steuerbehörden und Bankbestätigungen vielfach keine Originalunterschriften, sondern nur Faksimiles oder Kopien zu finden.

Nach Anfrage des RH im Hinblick auf mögliche elektronische Signaturen von Behörden auf übermittelten Unterlagen gab das Ministerium zu bedenken, dass die rechtlichen und technischen Voraussetzungen in Drittstaaten vielfach nicht vorlägen.

Der RH verwies in diesem Zusammenhang auf zahlreiche Bestimmungen im geltenden Steuerrecht, die eine verpflichtende elektronische Abgabe von Erklärungen vorsahen.⁶³ Nur im Ausnahmefall, wenn die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar war, war eine Übermittlung unter Verwendung amtlicher Vordrucke zulässig.

26.2

Für den RH war das in Verwendung stehende Papierverfahren mit Stempelabdrucken und Unterschriften nicht mehr zeitgemäß und bot keine ausreichende Sicherheit für die Echtheit der vorgelegten Unterlagen. Dies umso mehr, als mit Hilfe der modernen EDV der Unterschied zwischen Original und Kopie nur mehr schwer erkennbar war.

Dem RH war zwar bewusst, dass die Voraussetzungen für elektronische Signaturen in einigen Drittstaaten noch nicht vorliegen könnten, er ging aber davon aus, dass dies im Staatenverbund nur eine Minderheit betraf. Überdies könnte sich diese momentane Bestandsaufnahme in Zukunft auch verbessern.

⁶³ z.B. §§ 42, 43 und 96 EStG 1988, § 24 KStG 1988 und § 121a BAO

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Der RH empfahl dem Ministerium daher, bei der Umsetzung eines neuen IT-Verfahrens (**TZ 29**) verpflichtende elektronische Signaturen bzw. eindeutige Identifikationsmöglichkeiten für die Verfahrensbeteiligten (ausländische Steuerbehörden und Banken) vorzusehen.

Für den Fall der (ausnahmsweisen) Unzumutbarkeit sollte das Ministerium die formalen Erfordernisse im Hinblick auf die Echtheit von Unterlagen zweifelsfrei festlegen und allen Verfahrensbeteiligten kommunizieren.

Laut Stellungnahme des Ministeriums gebe es weltweit keine einheitlichen Standards oder Gesetzgebungen zu elektronischen Signaturen. Die rechtlichen und technischen Voraussetzungen würden in Drittstaaten vielfach nicht vorliegen. Beispielsweise unterscheide die EU zwischen verschiedenen Arten von elektronischen Signaturen und bevorzuge die digitale Signatur. Die US-Gesetzgebung verwende eine allgemeinere Definition und schreibe keine spezielle Technologie vor. Bei digitalen Signaturen müssten jedoch Zertifikate angefordert werden, was die Lösung teurer und komplexer mache.

Nach § 24 Signaturgesetz bedürfe die Anerkennung ausländischer Zertifikate spezieller Anforderungen, die ein höheres Ausmaß technischer Kenntnisse voraussetze. Die entsprechende Prüfung würde für das FA BEO einen erhöhten, unzumutbaren Aufwand bedeuten im Vergleich zur Prüfung der Dokumente und Stempel ausländischer Behörden auf ihre Echtheit. Zudem würden einfache elektronische Signaturen mangels Nachprüfbarkeit der Richtigkeit der angegebenen Identität keine Beweiskraft haben.

Die Echtheit von Dokumenten werde vom FA BEO fallabhängig anhand der einzelnen Unterlagen nach den entsprechenden Erfordernissen geprüft, wobei den Bediensteten die allgemeinen Informationen zur Verifizierung von Beweismitteln wie Stempelmuster oder internationale Wirtschaftsdaten zur Verfügung stünden.

Übermittlung der Unterlagen

27.1 Die Nachweise waren grundsätzlich vom Antragsteller bzw. von der Antragstellerin oder deren Vertreterinnen bzw. Vertretern vorzulegen. Dies galt auch für Ansässigkeitsbescheinigungen und Bankbestätigungen.

Im Gegensatz dazu sah eine Organisationsvorschrift des Ministeriums⁶⁴ vor, dass das FA BEO im Rahmen einer bundesweiten Sonderzuständigkeit "Ansässigkeitsbestätigungen der österreichischen Steuerbehörde betreffend Anträge auf Entlastung

Organisationshandbuch vom 2. Februar 2010 i.d.g.F.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



von Auslandssteuern an die zuständige ausländische Behörde" weiterzuleiten hatte.

27.2 Nach Ansicht des RH könnte eine direkte Unterlagenübermittlung von den ausstellenden ausländischen Steuerbehörden und den (Depot–)Banken an das FA BEO die Sicherheit über die Echtheit der erhaltenen Unterlagen wesentlich erhöhen.

Eine solche Vorgangsweise würde auch der österreichischen Organisationsvorschrift des Ministeriums im umgekehrten Fall entsprechen.

Der RH empfahl daher dem Ministerium, die in Österreich geltende Vorgangsweise, Ansässigkeitsbestätigungen vom FA BEO direkt an die zuständige ausländische Behörde weiterzuleiten, im umgekehrten Fall auch für das österreichische Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren verpflichtend vorzusehen.

- 27.3 Das Ministerium wies in seiner Stellungnahme darauf hin, dass weder die österreichische Finanzverwaltung noch der österreichische Gesetzgeber ausländische Behörden zu einer direkten Übermittlung verpflichten könnten. Die Empfehlung des RH sei davon abgesehen sinnvoll, es werde aber darauf hingewiesen, dass nach Informationen des FA BEO bislang keine Verdachtsfälle in diesem Bereich aufgetreten seien.
- 27.4 Der RH empfahl dem Ministerium, die von ihm als sinnvoll anerkannte Empfehlung, Ansässigkeitsbescheinigungen von ausländischen Steuerbehörden direkt abzuverlangen, proaktiv zum Gegenstand von Verhandlungen zur Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen zu machen.

Nachweis-Regelungen in Nachbarstaaten

28.1 Abweichend von den in Österreich mit der Information des Ministeriums aus dem Jahr 2014 festgelegten Anforderungen (TZ 13) bestanden in Deutschland und in der Schweiz andere Regelungen.

Deutschland

Mit dem Gesetz vom 22. Juni 2011 zur Umsetzung der Richtlinie 2009/65/EG zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW-IV-Umsetzungsgesetz) begegnete Deutschland mit Wirkung vom Jänner 2012 der missbräuchlichen

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



steuerlichen Gestaltung bei Leerverkäufen⁶⁵. Dies erreichte Deutschland durch die Umstellung des Steuerabzugs vom Emittenten zur letzten inländischen auszahlenden Stelle. Dadurch konnte in der Kapitalertragsteuer–Bescheinigung bestätigt werden, dass die Steuer, für die diese Bescheinigung ausgestellt wurde, tatsächlich von der bescheinigenden Stelle abgeführt worden war. Somit mussten seither deutsche Banken die Kapitalertragsteuer zahlen und Steuerbescheinigungen ausstellen.

Nach der deutschen Aktienrechtsnovelle 2016 waren die Ansprüche auf Dividenden grundsätzlich erst am dritten auf die Hauptversammlung folgenden Geschäftstag fällig. 66 Dazu erfolgte eine entsprechende Anpassung des EStG. Demnach bestimmt sich seither der Zuflusszeitpunkt einer Aktiendividende nach der Fälligkeit laut Aktiengesetz. 67 Im Erstattungsverfahren war die Angabe eines Zuflussdatums zwingend erforderlich.

Eine weitere gesetzliche Hürde für Erstattungsansprüche setzte Deutschland ab 1. Jänner 2017 mit besonderen Nachweispflichten. Die Antragstellerin bzw. der Antragsteller

- musste während einer Mindesthaltedauer 45 Tage in einem Zeitraum von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach Fälligkeit der Kapitalerträge — ununterbrochen wirtschaftliche Eigentümerin bzw. wirtschaftlicher Eigentümer sein,
- musste w\u00e4hrend der Mindesthaltedauer ununterbrochen das Mindestwert\u00e4nderungsrisiko tragen das ist das Risiko aus einem sinkenden Wert der Anteile im Umfang von mindestens 70 %,
- durfte nicht verpflichtet sein, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend, unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten.

Diese besonderen Nachweispflichten galten für Kapitalerträge, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder einem anderen bilateralen Abkommen einem geringeren Steuersatz als 15 % unterlagen. Davon betroffen waren bspw. die Vereinigten Arabischen Emirate, bei denen zum Vergleich in Österreich aufgrund

Bei einem (gedeckten) Leerverkauf handelt es sich um den Verkauf von z.B. Wertpapieren, die der Verkäufer nicht besitzt. Er leiht sie stattdessen aus und gibt sie zu einem vereinbarten Zeitpunkt wieder zurück. Dabei hofft der Leerverkäufer auf einen gesunkenen Börsenkurs, um die Wertpapiere später günstig zu kaufen. Die Differenz zwischen tatsächlichem Einkaufspreis und dem Verkaufspreis ist der Gewinn. Bei einem ungedeckten Leerverkauf sind die verkauften Wertpapiere nicht einmal geliehen. Damit kann theoretisch ein Vielfaches der aktuell verfügbaren Wertpapiere verkauft werden.

⁶⁶ § 58 Abs. 4 des deutschen Aktiengesetzes

⁶⁷ § 44 Abs. 2 des deutschen Einkommensteuergesetzes

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



des Doppelbesteuerungsabkommens die gesamte Kapitalertragsteuer erstattet wurde (TZ 15).

Weiters bestand — insbesondere für Bankinstitute, die im Namen und Auftrag von im Ausland ansässigen Aktionären Anträge auf Erstattung einreichten — die Möglichkeit eines IT—gestützten Verfahrens unter Verwendung von maschinell verwertbaren Datenträgern.

Überdies konnte das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag den Schuldner von Kapitalerträgen ermächtigen, in Fällen von geringer steuerlicher Bedeutung⁶⁸ ein vereinfachtes Verfahren (Kontrollmeldeverfahren⁶⁹) anzuwenden.

In Deutschland sahen die einschlägigen aktuellen Bestimmungen zusammenfassend Folgendes vor:

- eine Verantwortlichkeit für den Kapitalertragsteuer-Abzug für Dividenden durch die jeweils letzte inländische Zahlstelle und damit die Steuerabfuhr und Ausstellung von Bestätigungen bei einer Stelle,
- für das Erstattungsverfahren ab 1. Jänner 2017 als maßgebliches Zuflussdatum den Tag der Fälligkeit nach den Bestimmungen des aktuellen Aktiengesetzes,
- besondere Nachweispflichten als zusätzliche Voraussetzungen für Erstattungen für Beteiligte mit Kapitalerträgen aus Portfoliobeteiligungen aus Staaten mit einem Doppelbesteuerungsabkommen, das nur einen geringeren Steuersatz als 15 % vorsah, und
- unter bestimmten Rahmenbedingungen den Einsatz von vereinfachten und ITunterstützten Verfahren zur Abwicklung von Kontrollmelde- bzw. Datenträgerverfahren.

Die gesamten während eines Kalenderjahres geleisteten Zahlungen überschreiten nicht den Bruttobetrag von 40.000 EUR.

In diesem Verfahren konnte der Schuldner von sich aus bei Gläubigern, die in einem ausländischen Staat ansässig waren, mit dem ein entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen bestand, den Steuerabzug unterlassen oder diesen nur nach dem gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen höchstens zulässigen Satz vornehmen.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Demgegenüber galt in Österreich:

- Aktiengesellschaften hatten die Kapitalertragsteuer auf Dividenden an das Finanzamt abzuführen (TZ 3),
- für die Berechtigung der Steuererstattung war der Tag vor dem Ex-Tag maßgeblich, an dem die Aktien am Depot eingeliefert sein mussten (TZ 13),
- es gab keine Mindesthaltedauer für Aktien und
- es gab auch kein vereinfachtes und umfassend IT-unterstütztes Verfahren.

Schweiz

Die Eidgenössische Steuerverwaltung reagierte bereits mit Kreisschreiben Nr. 21 vom 1. April 2008 auf Basis der geltenden Rechtslage auf die Cum-Ex-Problematik bei Aktienverkäufen, indem sie mit sofortiger Wirkung für die — der österreichischen Kapitalertragsteuer vergleichbare — schweizerische Verrechnungssteuer ein sogenanntes Tax-Voucher-System festlegte.⁷⁰

Ausgangspunkt war die Überlegung, dass Fälle denkbar waren, bei denen aufgrund von Leerverkäufen Abzugsbescheinigungen ausgestellt werden, ohne dass die zugehörige Verrechnungssteuer an die Eidgenössische Steuerverwaltung abgeliefert wird. Deshalb war "sicherzustellen, dass gesamthaft nicht mehr Verrechnungssteuer auf für die Rückerstattung verwendbaren Belegen ausgewiesen wird als an die Eidgenössische Steuerverwaltung abgeliefert wurde".

Ein Tax-Voucher war die Bestätigung der ausländischen Bank an ihren Kunden, dass die Ertragsabrechnungen ausnahmslos um die Verrechnungssteuer oder einen Verrechnungssteuerersatz (aufgrund von Dividendenersatzzahlungen) gekürzt und die entsprechenden Beträge an den Fiskus abgeliefert wurden. Um diese Bestätigung abzugeben, musste jede ausländische Bank in einer Kontrollrechnung prüfen, ob die in der eigenen Bestätigung ausgewiesenen Summen mit den Beträgen übereinstimmten, die sie von ihrer Depotstelle bestätigt erhielten.

Als eine an der Quelle erhobene Steuer auf den Ertrag des beweglichen Kapitalvermögens (insbesondere Zinsen und Dividenden) war die Schweizer Verrechnungssteuer mit der österreichischen Kapitalertragsteuer vergleichbar. Nicht in der Schweiz ansässige Personen, deren Sitzstaat mit der Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hatte, hatten je nach Abkommen Anspruch auf gänzliche oder teilweise Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Tax–Voucher konnten nicht bereits bei der Couponabrechnung, sondern erst nach erfolgten Korrekturen — sogenannten Market Claims⁷¹ — ausgestellt werden.

Das System für die Verrechnungssteuer-Erstattung in der Schweiz

- sah demnach die Vorlage eines nach durchgeführter Kontrollrechnung durch die verantwortlichen ausländischen Banken ausgestellten Tax-Voucher vor,
- bezog Dividenden-Ersatzzahlungen in die Steuerpflicht ein und
- berücksichtigte Eigenbestände, Leihgeschäfte und spätere Regulierungen (Market Claims).

Demgegenüber war in Österreich für das Ministerium ausschlaggebend, auf welchem Depot sich die betroffenen Aktien am letzten Termin vor dem Ex–Tag befanden und wer Depotinhaber zu diesem Zeitpunkt war (TZ 13). Demgemäß waren die Depotumsätze für den Zeitraum von einem Monat vor bis einen Monat nach dem Ex–Tag nachzuweisen. Der tatsächliche Dividendenzufluss war in Österreich nicht relevant. Market Claims wurden im österreichischen Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren nicht berücksichtigt.

28.2 Ein Blick über die Grenzen Österreichs zeigte, dass sowohl Deutschland als auch die Schweiz andere Lösungen für Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren vorsahen als Österreich.

Deutschland verlagerte u.a. die Verantwortlichkeiten aus dem Ausland ins Inland, um die Kontrollmöglichkeiten der deutschen Steuerbehörden zu sichern,

- sah eine Mindesthaltedauer für den Aktienbesitz bestimmter Antragstellerinnen bzw. Antragsteller vor und
- eine Steuerpflicht für Kompensationszahlungen.

[&]quot;Wird eine Aktie Cum Dividende verkauft, so steht diese Dividende auch dann alleine dem Käufer der Aktien zu, wenn die Lieferung nach dem Ex–Tag erfolgt. Liegt … das trade–date vor dem Ex–Tag, das Settlement jedoch am oder nach dem Ex–Tag und ist das Geschäft am Ex–Tag noch nicht verbucht, wird die Dividende … systemmäßig dem Verkäufer gutgeschrieben. Da die Dividende jedoch dem Käufer gehört, wird in einem nächsten Schritt dem Verkäufer die zu Unrecht gutgeschriebene Dividende … wieder belastet und dem Käufer gutgeschrieben". Quelle: Kreisschreiben Nr. 21 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. April 2008

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Die Schweiz verlangte von in- und ausländischen Banken Tax-Voucher, die diese nur nach Durchführung von Kontrollrechnungen ausstellen durften,

- berücksichtigte Market Claims und
- stellte auf den Dividendenempfänger ab.

Der RH empfahl daher dem Ministerium zu evaluieren, ob andere Staaten die steuerliche Cum-Ex-Problematik bei Aktiendeals so lösten, dass sie für Österreich als Best Practice herangezogen werden könnten. In diesem Zusammenhang sollte das Ministerium geeignete Best-Practice-Modelle identifizieren und bei Bedarf darauf hinwirken, dass in Österreich ähnliche oder gleiche Regelungen getroffen werden, insbesondere in Abstimmung und im Gleichklang mit den anderen EU-Mitgliedstaaten.

28.3 Das Ministerium verwies auf seine Stellungnahme zu TZ 13.

IT-Verfahren

(1) Ab März 2001⁷² nahm das FA BEO die Erfassung, Bearbeitung und Genehmigung von Erstattungsanträgen aufgrund völkerrechtlicher Verträge im Abgabeninformationssystem des Ministeriums in einem eigenständigen elektronischen Verfahren, dem sogenannten R–Verfahren, vor. Es diente nur der Anmerkung der Anträge sowie den Berech zum zund den autematigation sunterstützten Auszahlung den Erstat.

dem sogenannten R-Verfahren, vor. Es diente nur der Anmerkung der Antrage sowie der Berechnung und der automatisationsunterstützten Auszahlung der Erstattungsbeträge, ersetzte aber nicht das Papierverfahren an sich. Es war ein völlig eigenständiges Verfahren und nicht an die allgemeine Grunddatenverwaltung des

 $Abgaben in formations systems\ angebunden.$

Da für die beschränkt steuerpflichtigen, ausländischen Antragstellerinnen bzw. Antragsteller weder allgemeine Grunddaten in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung noch Abgabenkonten vorhanden waren, musste das FA BEO Name, Adresse und Länderkennzahl als Grunddaten sowie alle weiteren Antragsdaten händisch im R-Verfahren erfassen. Den Auszahlungsbetrag inklusive Anspruchsverzinsung (TZ 10) errechnete das R-Verfahren anhand der erfassten Daten automationsunterstützt. Die Durchführung der Rückzahlungen erfolgte über ein Sammelkonto des Ministeriums.

⁷² Erlass des Ministeriums vom 1. März 2001; O250 GZ 66 3002/1–VI/6/01

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- (2) Das R-Verfahren hatte Schwächen und Mängel, die dem Ministerium bekannt waren. Die Interne Revision des Ministeriums kam 2008 u.a. zum Ergebnis, dass
- eine "automatisierte Bescheiderstellung" nicht erfolgt,
- "eine aufwändige Suche nach eventuell vorhandenen Antragsdaten notwendig ist",
- "das Fehlen eines eindeutigen Ordnungsbegriffes eine einfache Verknüpfung zwischen Antragsteller und einem bereits vorhandenen Subjekt verhindert",
- "die Feststellung der exakten Aktenzahl nicht möglich ist",
- "die derzeitige EDV-Situation ineffizient und nicht mehr zeitgemäß ist" und
- "viele Informationen für die Führungskräfte nicht abrufbar sind, die in anderen Verfahren längst Standard sind".

In einem Auditbericht des Ministeriums aus 2013 legte das Auditteam u.a. dar, dass

- eine "Möglichkeit der elektronischen bzw. automationsunterstützten Bescheiderstellung" fehle,
- das R-Verfahren "mit anderen Verfahren im Abgabeninformationssystem keinerlei Verknüpfung oder Kompatibilität" aufweise,
- "das R-Verfahren … vom technologischen Entwicklungsstand in etwa der EDV– Unterstützung wie sie Anfang der 1990er–Jahre üblich bzw. Stand der Technik war" entspreche,
- "das System … veraltet" sei,
- "das Erkennen der regelmäßig erfolgenden Mehrfachanträge … ausschließlich von den jeweils betroffenen Mitarbeitern … abhänge, da das EDV–System diesbezüglich keine bzw. eine unzureichende Unterstützung liefert",
- "derzeit … im R-Verfahren die einlangenden Anträge auf Kapitalertragsteuer-Rückerstattung angemerkt und eine 'Evidenz-Nummer' automatisch vergeben" würden. "Die Evidenznummern bezogen sich auf die einzelnen Anträge, nicht jedoch auf die Antragsteller bzw. beschränkt Steuerpflichtigen. Stelle derselbe Antragsteller in einem Jahr mehrere Anträge, würden diese daher unter mehreren Evidenznummern erfasst",

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- "aufgrund der ungenügenden Such- bzw. Abfragemöglichkeiten … mehrere Antragstellungen derselben Person selbst wenn Auszahlungsbeträge in Millionenhöhe betroffen sind mithilfe des EDV-Verfahrens nicht festgestellt werden" könnten,
- "sobald ein Antrag im R-Verfahren erfasst ist, … eine Korrektur oder Stornierung der eingegebenen Daten nicht mehr möglich" sei,
- "Folgebescheide (z.B. Berufungsvorentscheidungen) … neu angemerkt werden" müssten und "eine neue Evidenz–Nummer" bekämen. Fehler– oder Risikoprüfungen (z.B. Doppelanträge) seien … in diesem EDV–System nicht möglich".
- (3) Das Ministerium hatte in seinen Projekten (TZ 17) viele der nicht beseitigten Schwächen und Mängel bereits mehrfach in Projekten thematisiert und dabei bspw.
- in seinem Projekt 2007 als erforderlich erkannt, dass eine automationsunterstützte Bescheiderstellung, eine Einbindung in die Grunddatenverwaltung sowie eine elektronische Übermittlung der Erstattungsanträge mittels Finanz Online erfolgen sollten;
- die elektronische Antragsübermittlung mittels Finanz Online in seinem Projekt 2010 aufgegriffen; diese sollte für inländische Banken und die inländische Wirtschaftstreuhandschaft geschaffen werden;
- eine automatische Bescheiderstellung und -versendung analog dem Verfahren bei der Umsatzsteuer ausländischer Unternehmer im FA Graz-Stadt angedacht und das elektronische Einbringen von Erstattungsanträgen sowie die Integration des R-Verfahrens in die Grunddatenverwaltung im Steuerungsausschuss des Projekts 2010 genehmigt.
- (4) Die Behebung dieser Schwächen und Mängel stellte sich zur Zeit der Gebarungsüberprüfung wie folgt dar:

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Tabelle 18: Schwächen und Mängel des R-Verfahrens

Schwächen und Mängel	Status	Umsetzung erfolgte mittels
eingeschränkte Suchfunktion	umgesetzt 2007	Erweiterung der Filtermöglichkeiten
Art der Erledigung im Verfahren nicht sichtbar	umgesetzt 2007	Erledigungsart in Listenform sichtbar
Vermerke bei stornierten Fällen nicht möglich	umgesetzt 2007	Vermerke bei stornierten Fällen möglich
kein Eingabefeld für beantragten Rückerstattungs- betrag	umgesetzt 2007	Schaffung eines Eingabefelds
statistische Auswertung ausgezahlter Rückerstattungsbeträge nicht möglich	umgesetzt 2007	Möglichkeit von Auswertungen je Antragsart
Genehmigungsgrenzen nicht programmiert	umgesetzt 2007	Festlegung von Genehmigungsgrenzen elektro- nisch
keine automatisationsunterstützte Bescheid- erstellung	offen	
keine Einbindung in die Grunddatenverwaltung	offen	
keine elektronische Antragstellung möglich	offen	
mehrfache Vergabe von Evidenznummern für ein und denselben Antrag möglich	offen	
subjektgleiche Anträge nicht zusammenführbar (verschiedene Evidenznummern)	offen	
Subjektvereinigung nicht möglich	offen	
risikoorientierte Fallauswahl und Risikoprüfungen nicht möglich	offen	
eingeschränktes Risikomanagement aufgrund fehlender Daten wie bspw. International Securities Identification Number (ISIN)	offen	
EDV-Betrugsbekämpfung nicht möglich	offen	
unzureichende Prüfungsmöglichkeit, ob Mehrfachanträge vorliegen	offen	
Kontrollrechnung nicht möglich	offen	
Auszahlungsbetrag nicht eingeschränkt	offen	
bei Eingabeirrtum keine Korrektur des Antrags möglich; Gesamtstorno mit Neuanlage des Daten- satzes notwendig	offen	
Verfahrens- und Erledigungsarten laut BAO nicht dargestellt	offen	
eingeschränkte Lesbarkeit der Antragstellerliste	offen	
eingeschränkte Eingabemöglichkeit je Antrag (80 Zeilen = 16 Seiten)	offen	
keine Erfassung der Aktienstückzahl möglich	offen	
kein automatisationsunterstütztes Vorhalteverfahren möglich	offen	
Sachbearbeiter des jeweiligen Tätigkeitsbereichs nicht bzw. nicht korrekt angemerkt	offen	

Quellen: Auditberichte und Projekte des BMF; FA BEO

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



(5) Über Nachfrage des RH gab das Ministerium im April 2017 i.Z.m. den nicht umgesetzten Empfehlungen zum R-Verfahren an, dass es "aufgrund von Budgetrestriktionen (TZ 17) zu keiner Umsetzung kam. Die vorhandenen Budget- und Personalressourcen wurden für die Umsetzung von gesetzlichen Vorgaben und unbedingt notwendigen organisatorischen Anpassungen eingesetzt. Um eine Umsetzung trotz Budgetknappheit zu ermöglichen, war im Rahmen des Programms E-Finanz⁷³ eine Neuentwicklung des R-Verfahrens geplant. Dies hätte auch die Anbindung an die Grunddatenverwaltung beinhaltet. Im Jahr 2014 musste das Programm E-Finanz aufgrund von Budgetknappheit beendet werden, wodurch es zu keiner Umsetzung des geplanten Vorhabens kam. Für das Jahr 2015 wurde eine weitere einschneidende Budgetkürzung für die Umsetzung von IT-Projekten und für den IT-Betrieb vorgenommen. Daher erfolgte weiterhin keine Umsetzung."

- (6) Zusätzlich zu den angeführten Mängeln und Schwächen stellte der RH fest, dass
- es im R-Verfahren keine Möglichkeit gab, das Jahr zu erfassen, für welches der Kapitalertragsteuer-Erstattungsantrag gestellt wurde, obwohl diese Information auf dem Papierformular verlangt war,
- die Antragsbeträge im R-Verfahren zwar vorgesehen waren, jedoch für die weitere Durchführung der Verfahren keine Rolle spielten, weshalb diese Angaben oftmals fehlten; diesbezügliche Auswertungen waren demnach nicht zielführend,
- das FA BEO allfällige Fristen, bspw. in Vorhalteverfahren, händisch überwachen musste, weil eine diesbezügliche EDV-Unterstützung fehlte,
- eine Überprüfung der Verjährung ohne EDV–Unterstützung erfolgen musste,
- im R-Verfahren zahlreiche Fehl- bzw. Falscheinträge enthalten waren,
- Betriebsprüferinnen und –prüfer, die Kapitalertragsteuer–Erstattungsfälle prüften, aber einem anderen Team im FA BEO zugeordnet waren, keine Zugriffsrechte auf das R-Verfahren hatten,
- im R-Verfahren die Rückforderungen und Rückzahlungen von bereits erstatteten Beträgen nicht abgebildet waren,
- im R-Verfahren zwei verschiedene Evidenznummern vergeben waren, auch wenn es sich um denselben Fall handelte, etwa wenn das FA BEO den Erstantrag abgewiesen und einem inhaltlich identen Folgeantrag stattgegeben hatte,

Der RH kritisierte die Abwicklung in seinem Bericht "IT–Programm E–Finanz" (Reihe Bund 2016/9).

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- im R-Verfahren die Erfassung der beantragten Beträge je Emittent (Aktiengesellschaft) nicht zwingend vorgesehen war, weshalb diese Informationen oftmals fehlten,
- im R-Verfahren dieselben Emittenten mit unterschiedlichen Namen und unterschiedlichen Wertpapiernummern erfasst waren,
- die Nachvollziehbarkeit der Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren v.a. bei komplexen Verfahren — kaum oder nur schwer und zeitaufwendig über Befragen des zuständigen Personals gegeben war.

(7) In einem Mitte 2016 begonnenen und zur Zeit der Gebarungsüberprüfung noch laufenden Projekt setzte sich das Ministerium bis Anfang 2018 zum Ziel, "Anforderungen zur Neukonzeption des IT-Verfahrens zu Erstattungen und Befreiungsbescheiden im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart" zu erarbeiten.

Der RH kritisierte das Ministerium, dass es das veraltete R–Verfahren — als Insellösung in der IT–Landschaft des Ministeriums — mehr als 16 Jahre lang mit nur wenigen Änderungen und ohne wesentliche zeitgemäße Adaptierungen in Betrieb beließ, ohne die schon lange bekannten Schwächen und Mängel zu beheben. Im Hinblick auf den vom RH aufgezeigten Gebarungsumfang — allein die durchgeführten Erstattungen beliefen sich im Zeitraum zwischen 2001 und 2016 auf mehr als 1 Mrd. EUR (TZ 15) — sowie das daraus abgeleitete Abgabenausfallsrisiko hielt er eine umfassende Modernisierung für dringend erforderlich.

Das zeit- und fehleranfällige Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren führte überdies mit der aufwendigen händischen Erfassung von in Papierform vorhandenen Antragsdaten ins R-Verfahren zu einer Bindung von Personalressourcen, die für qualifizierte Kontrollen zweckmäßiger eingesetzt gewesen wären.

Er empfahl daher dem Ministerium, möglichst rasch für eine moderne und zweckmäßige IT-Unterstützung des Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahrens zu sorgen. Dabei wären jedenfalls sicherzustellen:

- die Integration des R-Verfahrens in die allgemeine Grunddatenverwaltung,
- damit verbunden eine eindeutige Zuordnung und Kennzeichnung der Antragstellerinnen bzw. Antragsteller, auch im Falle von z.B. Adress- oder Namensänderungen,

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- eine Erfassung der "International Securities Identification Number" (ISIN), um damit Mehrfacherfassungen von emittierenden Aktiengesellschaften zu vermeiden,
- eine elektronische Übermittlung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge,
- eine durchgängige elektronische Antragsbearbeitung,
- die durchgängige und vollständige Nachvollziehbarkeit der Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren, insbesondere auch im Falle von fortgesetzten Verfahren (z.B. bei Rechtsmitteln),
- eine automatisierte Bescheiderstellung,
- die eindeutige Zuordnung der Auszahlung von Erstattungs
 – sowie der Einzahlung von Rückzahlungsbeträgen zu den jeweiligen Verfahren,
- risikoorientierte Auswertungen und Controllingdaten für Steuerungszwecke.
- (1) Das Ministerium informierte in seiner Stellungnahme, dass die Anregungen des RH in der Konzeption des neuen elektronischen Erstattungsverfahrens, das im zweiten Halbjahr 2018 in Produktion gehen und das alte Verfahren ablösen solle, bereits berücksichtigt worden seien.

Dabei würden die Elemente der allgemeinen Verfahren der Finanzverwaltung wie Grunddaten an das Verfahren angebunden. Somit werde auch eine eindeutige Erfassung der Antragstellerinnen und Antragsteller mit historischen Daten gewährleistet sein.

- (2) Bei den einzelnen Antragsdaten sei eine Erfassung der ISIN im Sinne der Empfehlung des RH vorgesehen.
- (3) Das neue Verfahren sei prozessorientiert modelliert und ermögliche eine durchgehende elektronische Bearbeitung von der Antragstellung bis zu den abschließenden elektronischen Erledigungen, auch bei ändernden Bescheiden bis hin zur Rechtskraft. Die Empfehlungen des RH sowohl hinsichtlich elektronischer Anträge als auch Bearbeitung und Bescheiderstellung würden somit erfüllt.
- (4) Im neuen IT-Verfahren würden in Entsprechung der Empfehlung des RH durchgängig Änderungen oder Berichtigungen zu einem Antrag übersichtlich dargestellt, somit auch Auszahlung und Rückforderungen. Jede Änderung der Erledigung eines Antrags sowie die Abweichung zwischen beantragtem und ausbezahltem Betrag

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



werde nachvollziehbar im System abgebildet. Durch die Verknüpfung mit der Grunddatenverwaltung sei dem Antragsteller auch das Abgabenkonto zugeordnet, wo Rückforderungen verrechnet würden, und daher sei alles jederzeit abfragbar und auswertbar.

(5) Übereinstimmend mit den Empfehlungen des RH werde das neue IT-Verfahren verschiedenste Auswertungsmöglichkeiten für risikoorientierte Auswertungen, Steuerung und Controlling ermöglichen.

Risikoorientierte Prüfung der Anträge

30.1

(1) Auf Anfrage des RH gab das FA BEO zur Bearbeitung und Prüfung von Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträgen an: "Es gab ursprünglich … keinen risikoorientierten Prüfungsansatz, alle Anträge wurden gleichermaßen mit dem vorhandenen Personal bestmöglich überprüft. Durch den Anstieg der Anträge und der Antragsbeträge wurde begonnen, die Anträge mit den hohen Erstattungssummen und von bestimmten Antragstellern im Rahmen einer Betriebsprüfung (Beginn eines Projekts 2010/2011) zu prüfen".

Im Hinblick auf die personelle Ausstattung im FA BEO (TZ 22) bestanden jedoch Defizite bei der rechtzeitigen Durchführung von Betriebsprüfungen in Risikofällen. Nach eigenen Angaben sei für das FA BEO die Abweisung und/oder die Zurücknahme eines aktuellen Antrags ein wesentliches Auswahlkriterium für eine Aufrollung gewesen. Allerdings sei eine Aufrollung mit einem hohen Arbeitsaufwand verbunden. Aktuell würden für Aufrollungen Personalressourcen von 1,8 Vollzeitäquivalenten zur Verfügung stehen.

- (2) Im Jahr 2010 gab der damals zuständige Teamleiter im FA BEO an, es seien Kontrollen aus Kapazitätsgründen nur bei Anträgen mit höheren Beträgen erfolgt.
- (3) Bereits im Jahr 2008 stellte die Interne Revision des Ministeriums fest:
- "Bei der Bearbeitung der Anträge ist keine Risikoorientierung ersichtlich."
- "Fälle mit geringem finanziellen Risiko und vergleichsweise geringer Komplexität zeigen in etwa die gleichen Durchlaufzeiten wie Fälle mit großem Finanzvolumen."
- "Die monetäre strukturelle Zusammensetzung des Gesamterstattungsaufkommens wäre prädestiniert für ein risikoorientiertes Vorgehen."

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- "Eine risikoorientierte Herangehensweise (= rasche Auszahlung von Kleinbeträgen, ohne Prüfung) würde eine wirtschaftlichere und zweckmäßigere Erledigung ermöglichen."
- (4) Im Jahr 2010 regte das Ministerium die Einführung von risikoorientierten Kontrollen an und definierte die dafür erforderlichen Daten.

Einem Besprechungsprotokoll des Ministeriums vom März 2011 war zu entnehmen, dass die Fallbearbeitung — analog zur Allgemeinveranlagung und zur betrieblichen Veranlagung — nach Risikokriterien erfolgen sollte; einige dieser Risikokriterien waren bereits kursorisch dargelegt.

(5) Die Auswertungen des RH ergaben für die Jahre 2001 bis 2016 folgende Schichtung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsbeträge:

Tabelle 19: Schichtung der 2001 bis 2016 erfolgten Kapitalertragsteuer-Erstattungen

Intervall	Anzahl		Auszahlungsbetrag	
in EUR	Stück	in %	in EUR	in %
0 – 50	17.271	14,08	486.478,09	0,04
50 – 100	14.717	12,00	1.056.710,19	0,10
100 – 500	36.514	29,77	8.864.890,72	0,81
500 – 5.000	38.922	31,73	66.888.100,15	6,09
5.000 – 15.000	8.756	7,14	74.802.990,79	6,81
15.000 – 50.000	4.160	3,39	109.027.534,92	9,92
50.000 – 100.000	1.011	0,82	70.313.474,00	6,40
100.000 - 1.000.000	1.102	0,90	300.791.252,28	27,37
ab 1.000.000	199	0,16	466.713.044,32	42,47
Summe	122.652	100,00	1.098.944.475,46	100,00

Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Auf 55,9 % der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge (bis 500 EUR je Fall) entfielen lediglich rd. 0,9 % des Auszahlungsvolumens. Hingegen hatten nur 0,2 % aller Anträge (199 Anträge mit mehr als 1 Mio. EUR je Fall) ein Erstattungsvolumen von 42,5 % zum Gegenstand.

(6) Bis zum Ende der Gebarungsüberprüfung stellte sich das Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren im FA BEO unverändert mit all den erwähnten Mängeln im Risikomanagement dar. Allerdings stellte der RH fest, dass das FA BEO zur Zeit der Gebarungsüberprüfung vom eigenen Fachbereich erstellte Merkblätter und Checklisten für die Fallbearbeitung verwendete.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Der RH wies insbesondere darauf hin, dass kein automatischer und regelmäßiger Abgleich zwischen den abgeführten Kapitalertragsteuern und den korrespondierenden Erstattungen auf Ebene der emittierenden Aktiengesellschaften erfolgte. In diesem Zusammenhang verwies er auch auf die von ihm aufgedeckten finanziellen Schäden im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren (TZ 16).

Der RH kritisierte, dass aufgrund der fehlenden IT-Unterstützung und mangels Festlegung von Risikokriterien keine risikoorientierte Fallbearbeitung der Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträge erfolgte. Auch entsprechende Hinweise aus dem eigenen Ressort führten zu keiner Änderung.

Der RH verdeutlichte mit seinen Auswertungen, dass nur bei einem geringen Teil aller Anträge hohe Erstattungsbeträge festzustellen waren. Bei einer Fokussierung auf derartige, wegen hoher Beträge risikoaffine, Fälle wäre es dem FA BEO möglich, die vorhandenen Ressourcen zielgerichtet und vertieft für entsprechende Kontrollen — insbesondere vor der Auszahlung von Erstattungsbeträgen — zu verwenden.

Die fehlende risikoorientierte Fallbearbeitung verhinderte v.a. einen risikoadäquaten Einsatz der Ressourcen des FA BEO. Diese Ressourcen sollten verstärkt für risikoorientierte Kontrollen vor der Auszahlung von öffentlichen Abgaben ins Ausland verwendet werden und nicht für die (fehleranfällige und zeitaufwendige) Erfassung von Informationen aus Papierunterlagen in Datenbanken (TZ 29). Im Gegensatz zum Einbringungsrisiko von Abgabenschulden, die österreichischen Steuerpflichtigen im Rahmen von Außenprüfungen vorgeschrieben und von den Steuerbehörden eingebracht werden mussten⁷⁴, bestand bei der Erstattung von Kapitalertragsteuern an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller der wesentliche Vorteil darin, dass die Auszahlung erst nach dem Entscheid der Steuerbehörden erfolgte.

Der RH empfahl dem Ministerium, eine risikoorientierte Fallauswahl im Kapitaler-tragsteuer-Erstattungsverfahren mit Hilfe einer verbesserten IT-Unterstützung und nach Festlegung geeigneter Risikokriterien zu ermöglichen. Damit könnte das FA BEO seine Personalressourcen auf die vertiefte Prüfung von risikobehafteten Anträgen konzentrieren, bevor es zu einer Erstattung kommt.

Das Ministerium informierte in seiner Stellungnahme, dass das neue IT-Verfahren übereinstimmend mit den Empfehlungen des RH laufende Plausibilitätskontrollen ermöglichen sowie verschiedenste Möglichkeiten für eine risikoorientierte Fallauswahl eröffnen werde.

siehe RH–Bericht "Löschung von Abgabenrückständen" (Reihe Bund 2016/2), TZ 13

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Internes Kontrollsystem (IKS)

- Das zuständige Team beim FA BEO nahm die Bearbeitung und Erledigung der in Papierform eingelangten Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge im R–Verfahren (TZ 29) in mehreren Schritten und unter Beteiligung von unterschiedlichen Personen vor. Der Standardprozess gliederte sich in die Arbeitsschritte:
 - Anmerkung des Antrags (samt Suche nach bereits erfassten Antragstellergrunddaten im R-Verfahren),
 - Erfassung der Falldaten (Aktien, Verfalldatum, Dividende, Prozentsatz der Erstattung, Bankverbindung),
 - Bearbeitung und Erledigung der Anträge samt händischer Erstellung der Bescheide,
 - Genehmigung.

Der jeweilige Verfahrensstand wurde im R-Verfahren angezeigt. Davon abhängig erfolgte entweder eine Sperre des Verfahrens (wie nach einer Auszahlung) oder ein weiterer Bearbeitungsschritt.

Ab 2007 bestanden im Genehmigungserlass des Ministeriums eigenständige Regelungen für Erstattungen aufgrund völkerrechtlicher Verträge beim FA BEO. Die aktuelle Fassung sah vier nach Erstattungsbeträgen definierte Genehmigungsstufen vor.

Überdies war die Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips im Erlass zwingend angeordnet. Erledigung und Genehmigung durch denselben Bediensteten waren nicht zulässig.

Entsprechende Prüfungen der Betragshöhen für die Genehmigungen und des Vier–Augen–Prinzips waren grundsätzlich auch im R–Verfahren implementiert.

Der RH stellte im Zuge der Prüfung jedoch fest, dass

- die genehmigende Person für das FA BEO nicht aus dem R-Verfahren ersichtlich war; entsprechende Aufzeichnungen bestanden nur in den Datenbeständen des Ministeriums:
- im Jahr 2007 eine entsprechende Änderung der Anzeige (Person, die erledigt, statt Person, die genehmigt) in der Erledigungsmaske des R-Verfahrens erfolgte;

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- die im R-Verfahren ersichtlichen Personen des FA BEO vielfach nicht mit den auf den Papierunterlagen angeführten Personen übereinstimmten bzw. diese Unterlagen mehrfache unterschiedliche Handzeichen aufwiesen;
- im R-Verfahren als "Bearbeiter" Personen ausgewiesen waren, die lediglich die Falldaten ohne inhaltliche Überprüfungen der Anträge erfassten; jene Personen, die später die inhaltliche Bearbeitung und fachliche Erledigung der Erstattungsanträge durchführten, schienen im R-Verfahren nur dann als "Bearbeiter" auf, wenn sie Änderungen an den vorher erfassten Daten vornahmen; dies führte dazu, dass auf der niedrigsten Genehmigungsstufe die IT-gestützte Prüfung des Vier-Augen-Prinzips versagte, weil auch eigene Erledigungen genehmigt werden konnten, falls es zu keiner Änderung der erfassten Daten kam;
- in den Jahren 2008, 2009 und 2011 insgesamt drei Fälle festzustellen waren, in denen im R-Verfahren Personenidentität zwischen "Bearbeiter" und "Genehmiger" bestand; die Auszahlungsbeträge beliefen sich auf insgesamt 3.419,67 EUR;
- das R-Verfahren keine in anderen Abgabenverfahren vorgesehenen Prüfungsroutinen, wie bspw. individuelle Genehmigungsvorbehalte durch Vorgesetzte oder Revisionslisten mit Prüfhinweisen und Zufallskriterien für Vorgesetzte oder eine nachgängige Qualitätssicherung durch den Fachbereich, bot.
- Der RH wies kritisch auf die bestehenden Lücken im IKS des R-Verfahrens zur Bearbeitung von Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträgen hin.

Er empfahl dem Ministerium, spätestens mit der Einführung eines neuen IT-Verfahrens für die Bearbeitung von Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträgen (**TZ 29**) das IKS an die Standards und Abläufe bei den sonstigen IT-Verfahren für Steuerveranlagungen anzugleichen.

Das Ministerium informierte in seiner Stellungnahme, dass der Genehmigungserlass und das IKS sowohl organisatorisch als auch elektronisch umgesetzt und von Richtlinien und Arbeitsanweisungen im Sinne der Empfehlungen des RH begleitet würden.

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Risikopotenziale - Fazit

Der RH identifizierte zusammenfassend im überprüften Zeitraum folgende Sachverhalte als Risikopotenziale im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren:

Tabelle 20: Risikopotenziale im Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren

Risikopotenziale im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren				
Komplexität des Steuerrechts				
– Antragsvielfalt (TZ 5, TZ 6)				
- Fonds (TZ 7)				
- Antragsfristen (TZ 8)				
- Zuständigkeiten (TZ 9)				
Anspruchszinsen (TZ 10, TZ 11)				
Vollstreckungsamtshilfe (TZ 12)				
Information des Ministeriums vom 18. September 2014 (TZ 13)				
fehlende wechselseitige Amtshilfe mit der Finanzmarktaufsicht (TZ 14)				
Gebarungsumfang (TZ 15)				
vom Ministerium und vom FA BEO nicht entdeckter finanzieller Schaden (TZ 16)				
Unterstützung durch das Ministerium				
– nicht umgesetzte Projektergebnisse zur Verwaltungsvereinfachung (TZ 17)				
– mangelhafte fachliche Unterstützung (TZ 18, TZ 20)				
fehlende Bescheiderlassung (TZ 21)				
Personal im FA BEO (TZ 22)				
Ungewissheit i.Z.m. Nachweisen für Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge (TZ 24, TZ 26, TZ 27, TZ 28)				
mangeInde IT-Unterstützung (TZ 29)				
fehlende elektronische risikoorientierte Fallauswahl der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge (TZ 30)				
Internes Kontrollsystem (TZ 31)				
Auszahlungsrisiko ohne ausreichende Sicherheit und Kontrolle (TZ 12, TZ 15, TZ 16, TZ 21, TZ 22, TZ 29, TZ 30)				

Quelle: RH

Das Verfahren der Kapitalertragsteuer–Erstattungen ins Ausland nach Dividendenzahlungen barg aufgrund der Komplexität und der Vielfalt der zugrunde liegenden Rechtsgrundlagen und der aufgezeigten Rechtsunsicherheit ein hohes Risikopotenzial. Die unzureichende IT-Unterstützung und die fehlende risikoorientierte Prüfung erhöhten das Risiko von Mehrfacherstattungen erheblicher Steuerbeträge. Fehlende gesetzliche Regelungen im Hinblick auf die Zurechnung der Dividende, insbesondere beim Handel mit Aktien rund um den Dividendenstichtag — sogenannte Cum-Ex-Geschäfte — erhöhten die Rechtsunsicherheit. Abweisende Erledigungen des FA BEO aufgrund der Rechtsansicht des Ministeriums, die nur in Form einer sogenannten "Information" dargelegt war, führten zu Rechtsmitteln. Letztlich bestand deshalb ein Abgabenausfallsrisiko, weil der Ausgang dieser Verfahren

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



— allenfalls bis zur rechtlichen Würdigung der Höchstgerichte — nicht vorhersehbar war.

Da Gelder, die dem österreichischen Fiskus bereits zur Verfügung standen, aber mangels ausreichender IT-Unterstützung und ohne risikoadäquate Kontrollen der Anträge ins Ausland ausbezahlt wurden, bestand ein erhebliches fiskalisches Auszahlungsrisiko bei der Kapitalertragsteuer-Erstattung. Ergaben nachträgliche Prüfungen aufgrund von späteren Auffälligkeiten, dass die Auszahlung zu Unrecht erfolgte, war die Rückforderung dieser Kapitalertragsteuer-Erstattungen insbesondere wegen der eingeschränkten Vollstreckungsamtshilfe und der fehlenden stattgebenden Bescheide erschwert.

Verlangensprüfung – Beantwortung der Fragen

Im Zusammenhang mit Cum–Ex–Deals sollte der RH gemäß § 99 Abs. 2 Geschäftsordnungsgesetz 1975 folgende Fragen der Abgeordneten zum Nationalrat Mag. Bruno Rossmann, Dr. in Gabriela Moser, Kolleginnen und Kollegen klären:

1. "Wie hoch ist das Ausmaß der Cum-Ex-Geschäfte in Österreich?"

Weder der RH noch das Ministerium konnten das Ausmaß der Cum–Ex–Geschäfte in Österreich quantifizieren. Nach den Angaben des Ministeriums sei die Abwicklung solcher Transaktionen für sich betrachtet nicht rechtswidrig, steuerlich unerlaubt oder gar strafbar. Aus dem Vorliegen solcher Geschäfte könne nicht geschlossen werden, dass nicht gerechtfertigte bzw. mehrmalige Anträge auf Kapitalertragsteuer–Erstattung gestellt würden. Eine abgaben– bzw. strafrechtliche Relevanz hätten diese Transaktionen lediglich dann, wenn versucht würde, eine Mehrfacherstattung zu bewirken (TZ 4).

2. "Wie viele Betrugsversuche gab es und über welchen Zeitraum erstreckten sich diese?"

Seit Anfang 2013 war bei der Zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption ein Ermittlungsverfahren wegen Verdachts des Betrugs nach dem StGB sowie der Abgabenhinterziehung und des Abgabenbetrugs nach dem FinStrG anhängig; dieses Verfahren war zum Ende der Gebarungsüberprüfung noch nicht abgeschlossen. Die Anträge wurden 2012 und 2013 gestellt; die nicht anerkannten Erstattungssummen beliefen sich auf 22,63 Mio. EUR.

In weiteren vier Fällen aus 2012 verhinderte das FA BEO Auszahlungen in Höhe von rd. 15,72 Mio. EUR, weil gleichartig gelagerte hohe Aktienstückzahlen einen Cum-Ex-Verdacht begründeten. Es erfolgten aufgrund von Prüfungshandlungen ab September 2012 Abweisungen der Erstattungsanträge im Jahr 2015 (TZ 16).

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



3. "Ist Österreich ein Schaden durch illegale Cum-Ex-Geschäfte entstanden?"

4. "Wenn ja, wie hoch ist der dadurch entstandene Schaden?"

Der RH wies mit seinen Berechnungen nach, dass in Österreich ein Schaden i.Z.m. Cum-Ex-Aktiengeschäften entstanden war. Dieser kam durch höhere Kapitalertragsteuer-Erstattungen im Vergleich zu den korrespondierenden Einzahlungen zustande. Der vom RH am Beispiel einer österreichischen emittierenden Aktiengesellschaft errechnete Schaden für das Dividendenausschüttungsjahr 2012 belief sich jedenfalls auf 1,78 Mio. EUR. Anhand von Vergleichsrechnungen auf Basis der Aktienstückzahlen i.V.m. der Aktionärsstruktur zweier österreichischer emittierender Aktiengesellschaften für die Dividendenausschüttungsjahre 2010 bis 2012 könnte ein weiterer Schaden in Höhe von 5,92 Mio. EUR entstanden sein. Der in Österreich tatsächlich entstandene Gesamtschaden i.Z.m. der Cum-Ex-Problematik bei Aktiendeals war für den RH nicht quantifizierbar (TZ 16).

5. "Wann lagen den Finanzbehörden erstmals Hinweise auf illegale Cum-Ex-Geschäfte vor?"

Im Juni 2012 begann das FA BEO mit einer abgabenbehördlichen Prüfung von Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträgen einer maltesischen Antragstellerin für das Jahr 2012. Die gesamte Antragssumme belief sich auf 10,35 Mio. EUR. Die erste Überprüfung der Anträge ergab einen Verdacht aufgrund der den Anträgen zugrunde liegenden behaupteten Aktienstückzahlen (TZ 14).

6. "Welche Konsequenzen wurden daraus gezogen?"

(1) Laut Ministerium sei schon mit Beginn des zweiten Halbjahres 2013 ein Auszahlungsstopp verhängt worden, sodass es — im Gegensatz zur Bundesrepublik Deutschland — in erkennbar dubiosen Fällen von vornherein nicht zu einer Kapitalertragsteuer–Erstattung gekommen sei.

Die Auswertungen des RH ergaben demgegenüber in den Jahren 2013 bis 2016 Kapitalertragsteuer–Erstattungen des FA BEO in folgender Höhe:

Tabelle 21: Erstattete Kapitalertragsteuer nach Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften; 2013 bis 2016

Auszahlungszeitraum	Anzahl der Anträge	Erstattung in Mio. EUR
1. Halbjahr 2013	5.644	38,23
2. Halbjahr 2013	4.265	58,13
2014	4.663	15,33
2015	6.374	39,47
2016	6.949	56,59

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Berechnungen: RH

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Daraus folgt, dass es i.Z.m. Kapitalertragsteuer–Erstattungen an ausländische Antragstellerinnen bzw. Antragsteller zu keinem Zeitpunkt einen Auszahlungsstopp gab (TZ 16).

Weitere Maßnahmen waren (TZ 17):

- gesetzliche Änderung: § 240a BAO,
- "Information" des Ministeriums vom 18. September 2014,
- neue Formulare für die Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträge,
- genauere und tiefergehende Überprüfung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge,
- Schulungen durch finanzinterne Experten für Wertpapierhandel,
- Antrag beim Bundeskanzleramt auf Einrichtung eines eigenen Teams für Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge; das Bundeskanzleramt habe dazu 2016 seine Zustimmung erteilt.
- (2) Das Ministerium teilte in seiner Stellungnahme mit, dass es einen "Auszahlungsstopp" im Sinne einer totalen Aussetzung der Auszahlung nicht gegeben habe. In einer Ministerium—internen Besprechung mit dem damaligen Fachexperten für die BAO sei erwogen worden, dass ein kompletter Auszahlungsstopp rechtlich nicht zulässig sei und eine Reihe von Säumnisbeschwerden nach sich gezogen hätte (siehe ergänzend auch die Stellungnahme des Ministeriums zu TZ 16).
- 7. "Wurde eine mögliche Verbindung zwischen den Verkäufern und den Käufern von österreichischen Aktien rund um den Cum-Ex-Stichtag in der Vergangenheit (vor 2014) überprüft?"

Das Ministerium gab über Nachfrage des RH an, dass im Börsengeschäft der Verkäufer nicht identifizierbar sei. Daher könnten mögliche gesellschaftsrechtliche Verflechtungen zwischen Verkäufern und Käufern österreichischer Aktien im Rahmen eines Abgabenverfahrens nicht überprüft werden (TZ 13).

- 8. "Wurden die notwendigen Vorkehrungen getroffen, um künftig Cum-Ex-Geschäfte und ähnliche Betrugsversuche zu verhindern?"
 - (1) Das Ministerium setzte die zu Frage 6 angeführten Maßnahmen. Mit der "Information" vom 18. September 2014 versuchte das Ministerium, möglichst rasch eine

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



für den Vollzug praktikable Lösung zur Abwehr missbräuchlicher Anträge auf Kapitalertragsteuer-Erstattung — insbesondere in Cum-Ex-Fällen — zu finden. Diese Vorgangsweise führte 2015 im FA BEO auch tatsächlich zu einer deutlichen Steigerung nicht anerkannter Erstattungsanträge.

Allerdings war die vom Ministerium vorgegebene Rechtsansicht nicht unumstritten und führte in der Literatur zu kontroversiellen Ausführungen sowie in der Praxis zu Rechtsmitteln, die noch nicht ausjudiziert waren.

Die "Information" des Ministeriums führte allerdings nach Ansicht des RH keine ausreichende Rechtssicherheit herbei. Das Ministerium unterließ seit 2014 die Vorbereitung Klarheit schaffender Gesetzesvorschriften. Mehrfacherstattungen waren nicht ausgeschlossen, Nichterstattungen waren möglich (TZ 13).

- (2) Das Ministerium wies in seiner Stellungnahme darauf hin, dass entgegen der vom RH gewählten Formulierung Mehrfacherstattungen derselben Kapitalertragsteuer in Österreich materiellrechtlich nicht möglich gewesen seien. Auch sei die Frage der Einkünftezurechnung eine grundlegende Frage im Steuerrecht, für deren Lösung nach fachlicher Einschätzung des Ministeriums keine punktuelle Gesetzesänderung geeignet erscheine.
- (3) Der RH verwies diesbezüglich auf TZ 4, wo bereits festgehalten war, "dass eine einmal abgeführte Kapitalertragsteuer auch nur einmal rückerstattet oder angerechnet werden darf". Von dieser Rechtsansicht, die im Gleichklang mit jener des Ministeriums stand, wich der RH auch im Verlauf seines Prüfungsberichts nicht ab.

Davon zu unterscheiden war jedoch die faktische Möglichkeit von Mehrfach- und Nichterstattungen, auf die der RH aufmerksam machte. Es war zwar unstrittig, dass nur eine Person Anspruch auf Kapitalertragsteuer-Erstattung hatte, nicht jedoch welche. Die "Information" des Ministeriums aus dem Jahr 2014 trug nicht dazu bei, alle Zweifel zu beseitigen.

 "Was war der Anlass für das Informationsschreiben des Ministeriums vom 18. September 2014?"

> Nach den Angaben des Ministeriums "konnte Ende 2012 deutschen Medien entnommen werden, dass es gröbere und größere Verdachtsfälle in Deutschland [Anmerkung: i.Z.m. der Cum-Ex-Problematik] gibt (von deutschen Behörden kamen keine Hinweise)".

> Nach Befassung des FA BEO durch das Ministerium hielt dieses am 18. Dezember 2012 in einem Mail an das Ministerium fest, dass ein Verdacht auf Betrug im

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Bereich der Kapitalertragsteuer-Erstattung bestünde. Betroffen seien Anträge aus Luxemburg und Malta in einem Gesamtvolumen von rd. 65,00 Mio. EUR (TZ 13).

10. "Wird die Echtheit der vorgelegten Dokumente seit 2014 — etwa im Zuge der Amtshilfe — überprüft?"

Über Befragen des RH verwies das Ministerium hinsichtlich der formalen Erfordernisse von Antragsunterlagen auf das FA BEO; dieses habe zu beurteilen und zu würdigen, welche Nachweise erforderlich seien. Die Echtheit sei im Einzelfall zu beurteilen, es gebe dazu keine Vorgaben.

Nach den Angaben des FA BEO würde es die Echtheit von Dokumenten in jedem Fall prüfen; hierzu würden Originalbelege abverlangt. Die Echtheit der Unterlagen werde grundsätzlich vom FA BEO nicht angezweifelt.

Wie der RH anhand von überprüften Einzelfällen feststellte, waren auf Anträgen, Ansässigkeitsbescheinigungen und Bankbestätigungen vielfach keine Originalunterschriften, sondern nur Faksimiles oder Kopien zu finden (TZ 26).

11. "Haben die Finanzbehörden die Rolle von österreichischen Banken bei Cum-Ex-Geschäften hinterfragt?"

Der Bundesminister für Justiz bestätigte in seiner parlamentarischen Anfragebeantwortung vom 14. Oktober 2016 (9634/AB XXV. GP), dass es keine Verdachtsmomente im Hinblick auf eine mögliche strafrechtlich relevante Involvierung österreichischer Banken oder Fonds gab.

Über Nachfrage des RH gab das Ministerium an, dass die Bankenprüfteams der Großbetriebsprüfung entsprechende Überprüfungsmaßnahmen gesetzt hätten.

Die Erhebungen bei der Großbetriebsprüfung ergaben, dass diese bei Banken einen Schwerpunkt gesetzt hatte. Zur Cum-Ex-Thematik gab es jedoch keine Feststellungen.

12. "Haben die Finanzbehörden zur Abklärung von Aktiendeals mit der Börsenaufsicht oder der Bankenaufsicht kooperiert?"

Das FMABG regelte u.a. die Amtshilfe. Demnach waren alle Organe des Bundes, der Länder und der Gemeinden im Rahmen ihres gesetzlichen Wirkungsbereiches zur Hilfeleistung an die FMA verpflichtet. Für bestimmte Einrichtungen bzw. Behörden, wie z.B. Gerichte und den Bundesminister für Finanzen — allerdings nur im Rahmen bestimmter Aufgaben — war eine wechselseitige Hilfeleistung mit der FMA

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



vorgesehen. Eine Amtshilfeleistung der FMA an Organe der Finanzverwaltung, insbesondere gemäß § 158 BAO, hatte ausdrücklich nicht stattzufinden.

Die Erläuterungen zum Entwurf des FMABG enthielten keine Begründung für die Ausnahme der wechselseitigen Amtshilfe i.Z.m. den Organen der Finanzverwaltung.

Im September 2012 ersuchte das FA BEO die FMA telefonisch "um Bekanntgabe, ob der FMA bekannt sei, dass bei verschiedenen österreichischen Unternehmen, die an der Wiener Börse notieren (jedoch namentlich nicht offengelegt wurden), ausländische (maltesische) Aktionäre beteiligt sind bzw. im Jahr 2012 beteiligt waren". Die FMA verweigerte die Erteilung dieser Auskunft unter Berufung auf das FMABG (TZ 14).

Seit Anfang 2013 war zu diesen Abgabenverfahren bei der Zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption ein Ermittlungsverfahren wegen Verdachts des Betrugs nach dem StGB sowie der Abgabenhinterziehung und des Abgabenbetrugs nach dem FinStrG anhängig (TZ 16).

13. "In welcher Form arbeiten die österreichischen mit ausländischen Finanzbehörden zusammen, und ist diese Zusammenarbeit ausreichend?"

Der RH wies darauf hin, dass Nachbarstaaten wie Deutschland und die Schweiz andere Lösungen für Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren vorsahen als Österreich. Er empfahl dem Ministerium zu evaluieren, ob andere Staaten die steuerliche Cum–Ex–Problematik bei Aktiendeals so lösten, dass sie für Österreich als Best Practice herangezogen werden könnten. In diesem Zusammenhang sollte das Ministerium Best–Practice–Modelle identifizieren und bei Bedarf darauf hinwirken, dass in Österreich ähnliche oder gleiche Regelungen getroffen werden, insbesondere in Abstimmung und im Gleichklang mit den anderen EU–Mitgliedstaaten (TZ 28).

Während der Gebarungsüberprüfung durch den RH stellten die Abgeordneten des Grünen Parlamentsklubs im Nationalrat zwei weitere Fragen mit dem Ersuchen um Überprüfung und Beantwortung:

14. "Wurde die Kapitalertragsteuer–Bescheinigungspraxis der österreichischen Kreditinstitute von einer österreichischen Behörde überprüft?"

Nach den Angaben des Ministeriums prüfe das FA BEO alle Unterlagen und Angaben, die für eine Kapitalertragsteuer-Erstattung erforderlich sind. Das gelte nicht nur für Unterlagen von ausländischen Banken, sondern auch für Unterlagen österreichischer Banken. Anders als z.B. in Deutschland habe allerdings im österreichi-

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



schen Recht die "Kapitalertragsteuer-Bescheinigung" keine allzu große praktische Bedeutung. Dies liege schon daran, dass aufgrund der gesetzlichen Rahmenbedingungen (§ 96 Abs. 4 EStG 1988) eine gesonderte Bescheinigung oftmals gar nicht erteilt, sondern die Dividendenzahlung nur in den regelmäßig erstellten Abrechnungen der Bank (z.B. Kontoauszüge) ausgewiesen werde. Derzeit lägen dem Ministerium keine Informationen über Verdachtsfälle vor, in denen österreichische Banken unrichtige Bescheinigungen ausgestellt hätten.

Der RH wies jedoch auf die Problematik der Bankbestätigungen hin. Obwohl das Ministerium davon ausging, dass Bankbestätigungen immer den Bestand am Ende des jeweiligen Tages aufweisen würden und es dazu keiner rechtlich verbindlichen Vorgabe bedürfe, hatten sowohl die OeKB CSD GmbH als auch die FMA Bedenken geäußert. Demnach wäre sicherzustellen, dass die Banken sämtliche Bestätigungen jeweils nur zum Tagesende ausstellen, nur das Verfügungsgeschäft und nicht das Verpflichtungsgeschäft bestätigen und diese Umstände auf den Bestätigungen vermerken.

Weiters sollte das FA BEO nach Ansicht des RH einen Nachweis des Geldflusses von Dividendenzahlungen (Zahlungseingang auf einem Bankkonto) verlangen — auch wenn das Ministerium einen solchen für irrelevant hielt — um größere Sicherheit darüber zu erlangen, ob die Erstattungen zu Recht erfolgen (TZ 25).

15. "Werden Wertpapiertransaktionen von der Finanzverwaltung bzw. einer anderen Behörde über einen längeren Zeitraum überprüft, sodass Kauf– und Verkaufsvorgänge um den Cum– bzw. Ex–Tag ersichtlich sind?"

Das Ministerium wies gegenüber dem RH auf den Umstand hin, dass Transaktionen um den Cum-Ex-Tag für sich betrachtet nicht rechtswidrig und auch nicht von abgabenrechtlicher Relevanz seien. Eine laufende Überprüfung dieser Transaktionen durch die Finanzverwaltung erscheine daher aus Sicht des Ministeriums weder notwendig noch zweckmäßig.

Der RH wies in diesem Zusammenhang auf die aktuelle gesetzliche Regelung in Deutschland hin, wonach eine Mindesthaltedauer für den Aktienbesitz bestimmter Antragstellerinnen bzw. Antragsteller vorgesehen war (TZ 28).

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Schlussempfehlungen

34 Zusammenfassend hob der RH folgende Empfehlungen hervor:

Bundesministerium für Finanzen

- (1) Es wäre darauf hinzuwirken, dass der beabsichtigte Zweck der Erstattung von zuvor entrichteter Kapitalertragsteuer nach Dividendenausschüttungen österreichischer Aktiengesellschaften für Antragstellerinnen bzw. Antragsteller und die Steuerbehörden trotz unterschiedlicher Rechtsansprüche möglichst einfach erreicht werden kann. Ziel sollte es sein, dass pro Antragstellerin bzw. Antragsteller und Jahr ähnlich einer Jahresveranlagung möglichst nur ein gemeinsamer Erstattungsantrag für alle Antragsarten zeitnah nach dem Ablauf des Kalenderjahres mit den anspruchsauslösenden Dividendenausschüttungen erforderlich bzw. zulässig ist. Dies würde die Kundenfreundlichkeit erhöhen, der hohen Komplexität des Steuerrechts sowie der Steuerverfahren entgegenwirken und das Abgabenausfallsrisiko minimieren. (TZ 5)
- (2) Im Hinblick auf die Gleichbehandlung der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler wäre zu überprüfen,
 - ob Österreich aufgrund von völkerrechtlich verbindlichen Vereinbarungen mit Luxemburg, Schweden und der Schweiz Erstattungen zu Unrecht vornahm, weil (Folge–)Anträge als unzulässig zurückzuweisen gewesen wären;
 - ob Erstattungen aufgrund von Folgeanträgen im Umgang mit den genannten Staaten ab sofort zu unterbleiben hätten; diesfalls wäre das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart entsprechend anzuweisen;
 - ob i.Z.m. Folgeanträgen für dasselbe Jahr ähnliche völkerrechtlich verbindliche Vereinbarungen auch mit anderen Staaten bestanden. (TZ 6)
- (3) Es wäre dafür zu sorgen, dass sämtliche auf § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 gestützte Erstattungen an Fonds im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten und unter Beachtung der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit neu überprüft, allenfalls neu aufgerollt und die zu Unrecht ausbezahlten Steuern zurückgefordert werden. (TZ 7)
- (4) Für ein transparentes Erstattungsverfahren mit ausreichender IT-Unterstützung wäre zu sorgen, um Mehrfacherstattungen jeglicher Art zuverlässig ausschließen zu können. (TZ 7)

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- (5) Im Hinblick auf die Gleichbehandlung der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler wäre zu überprüfen,
 - ob Österreich aufgrund von völkerrechtlich verbindlichen Verträgen mit Deutschland, Luxemburg, Schweden, der Schweiz und dem Vereinigten Königreich Erstattungen zu Unrecht vornahm, weil verspätete Anträge als unzulässig zurückzuweisen gewesen wären,
 - ob i.Z.m. Antragsfristen ähnliche völkerrechtlich verbindliche Verträge auch mit anderen Staaten bestanden und
 - ob Erstattungen aufgrund von verspäteten Anträgen im Umgang mit den genannten Staaten ab sofort zu unterbleiben hätten; diesfalls wäre das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart entsprechend anzuweisen. (TZ 8)
- (6) Die Zuständigkeit für alle Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren i.Z.m. beschränkt Steuerpflichtigen wäre bei einem Finanzamt, bspw. beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu konzentrieren, um das Risiko von ungerechtfertigten Erstattungen nach Mehrfachanträgen zu minimieren. (TZ 9)
- (7) Es wäre zu prüfen, ob eine verfassungskonforme Anspruchsverzinsung bei Gutschriften erst ab dem Tag der Antragstellung möglich wäre, um einen von den Antragstellerinnen bzw. Antragstellern beeinflussbaren Verzinsungszeitraum zu vermeiden. Auch wäre auf eine Verkürzung der national angewendeten Fünf–Jahres–Frist für die Antragstellung zur Kapitalertragsteuer–Erstattung hinzuwirken; dies würde zu einer Verwaltungsvereinfachung beitragen. (TZ 10)
- (8) Im Hinblick auf die Gleichbehandlung der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler wäre zu überprüfen,
 - ob Österreich die Anspruchszinsen in Bezug auf Luxemburg, Schweden und der Schweiz zu Unrecht bezahlte, weil diese Doppelbesteuerungsabkommen als maßgebliche Rechtsgrundlage ausdrücklich keine Verzinsung vorsahen,
 - ob die Auszahlung von Anspruchszinsen in Bezug auf die genannten Staaten ab sofort einzustellen ist; diesfalls wäre das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart entsprechend anzuweisen,

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- ob zu Unrecht bezahlte Anspruchszinsen zurückgefordert werden können und
- ob i.Z.m. der Verrechnung von Anspruchszinsen auch mit anderen Staaten ähnliche völkerrechtlich verbindliche Verträge bestanden. (TZ 11)
- (9) Mit jenen Staaten, mit denen keine umfassende Vollstreckungsamtshilfe vereinbart war, wären Verhandlungen aufzunehmen, um bestehende österreichische Rechtsansprüche durchsetzen zu können. (TZ 12)
- (10) In der offenkundig komplizierten und umstrittenen Rechtsmaterie i.Z.m. Erstattungen von Kapitalertragsteuern wäre größtmögliche Rechtssicherheit herzustellen. Dafür wären zunächst internationale Best Practices zu erheben, wie z.B. die neue Regelung zur Mindesthaltedauer in Deutschland. (TZ 13)
- (11) In weiterer Folge wären gesetzliche Vorschriften vorzubereiten, die auf die korrekte Anwendung von steuerlichen Grundsätzen, wie z.B. der Einkünftezurechnung, Bezug nehmen und einen möglichst einfachen Vollzug unter Wahrung der finanziellen Interessen Österreichs sicherstellen sollen. Auf der Grundlage der Feststellungen dieser Gebarungsüberprüfung wären folgende Aspekte zu beachten:
 - Eine Kapitalertragsteuer–Erstattung sollte nur für jene Person möglich sein, welche die originäre Dividende — im Unterschied zu einer Dividendenersatzzahlung — erhält.
 - Es wäre eine Bestätigung jener Bank erforderlich, bei der die originäre Dividende einlangt; diese Bestätigung sollte die Depotnummer und, wenn möglich, weitere Kennzeichen für die gehaltenen Aktien enthalten.
 - Zudem wäre eine Zahlungsbestätigung über den Eingang der originären Dividende erforderlich.
 - Die Bestätigung der Bank hätte die Verhältnisse ausschließlich am Ende des Banktages zu enthalten.
 - Es wäre weiters eine eindeutige und nachvollziehbare Angabe der Bank erforderlich, ob die Bestätigung über das Verfügungsgeschäft (Einlieferung der Aktien auf das Depot) oder das Verpflichtungsgeschäft ausgestellt wurde. (TZ 13)

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- (12) Es wäre zu prüfen, ob eine wechselseitige Amtshilfe zwischen der Finanzmarktaufsicht und den Organen der Finanzverwaltung vorgesehen werden könnte. Diesfalls wäre eine entsprechende Gesetzesinitiative zu starten. (TZ 14)
- (13) Die Doppelbesteuerungsabkommen mit Bahrain, Katar, Kuwait und den Vereinigten Arabischen Emiraten wären als Ganzes, insbesondere im Hinblick auf das vereinbarte Ausmaß der Kapitalertragsteuer–Erstattungen, zu evaluieren und entsprechend den Ergebnissen bei Bedarf neu zu verhandeln. (TZ 15)
- (14) Das Bundesministerium für Finanzen sollte darauf hinwirken, dass ähnlich wie in Deutschland besondere Nachweispflichten in jenen Fällen gelten, in denen die Doppelbesteuerungsabkommen eine (nahezu) vollständige Kapitalertragsteuer–Erstattungsmöglichkeit vorsehen. (TZ 15)
- (15) Die Analysen des RH zur Ermittlung finanzieller Schäden i.Z.m. bereits erfolgten Kapitalertragsteuer-Erstattungen wären fortzusetzen, ungerechtfertigte Erstattungen zu identifizieren und im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten im Sinne der Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zurückzufordern. (TZ 16)
- (16) Künftig wären regelmäßige Plausibilitätskontrollen gemeinsam mit dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart durchzuführen, um derartige Betrugsversuche vorzeitig zu erkennen und entsprechende schadensminimierende Maßnahmen setzen zu können. (TZ 16)
- (17) Die vorliegenden Vorschläge zur Verbesserung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren wären rasch umzusetzen. (TZ 17)
- (18) Bei Projekten wären auch für die Umsetzung klare Zuständigkeiten mit entsprechender Ergebnisverantwortung festzulegen, um zu verhindern, dass Projekte wirkungs– und folgenlos bleiben. (TZ 17)
- (19) Es wäre umgehend eine umfassende Regelung des Verfahrens in elektronischer Form mit klaren und leicht auffindbaren Richtlinien und Arbeitsanweisungen für die Bearbeitung von Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträgen in formaler, inhaltlicher und organisatorischer Hinsicht zu erstellen und aktuell zu halten, um eine rechtskonforme und einheitliche Rechtsauslegung zu gewährleisten und die Verfahrensabläufe im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu unterstützen. Dies könnte etwa im bestehenden Organisationshandbuch des Bundesministeriums für Finanzen erfolgen. Ziel sollte es

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



sein, dass eine Auszahlung von Steuergeldern ins Ausland nur dann erfolgt, wenn aufgrund entsprechender Nachweise ausreichende Sicherheit für die antragsgemäße Erledigung besteht. (TZ 18)

- (20) Die sektionsweise Trennung der Zuständigkeiten im Bundesministerium für Finanzen für die Steuerlegistik und den Steuervollzug wäre zu evaluieren; jedenfalls wäre eine wirksame Abstimmung zwischen beiden Bereichen vorzunehmen, um der steigenden Komplexität des Steuerrechts und dem damit verbundenen ressourcenaufwendigen Steuervollzug wirksam entgegensteuern zu können. (TZ 20)
- (21) Die bestehenden Rechtsunsicherheiten bei Antragsverfahren mit fehlenden Bescheiden wären gemeinsam mit externen Experten wie etwa der Finanzprokuratur aufzuklären und zu beheben sowie das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zwecks Erleichterung der Verfahrensabwicklung über die Ergebnisse umgehend zu informieren. (TZ 21)
- (22) Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart wäre schriftlich anzuweisen, in allen Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren unabhängig von deren Ausgang Bescheide zu erlassen und die Umsetzung im Rahmen der Fachaufsicht zu überprüfen. (TZ 21)
- (23) Im Zusammenhang mit der Sonderzuständigkeit des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart wäre eine Personalausstattung vorzusehen, die unter Beachtung einer nach den Grundsätzen der Risikoorientierung erfolgten Personalbedarfserhebung eine bestmögliche Erfüllung der gesetzlich vorgesehenen Aufgaben ermöglicht. Vordringlich wären qualifizierte Personalressourcen für risikoadäquate Kontrollen vor der Auszahlung sowie für die allfällige Aufrollung von Verdachtsfällen vor Eintritt der Verjährung dieser Verfahren. (TZ 22)
- (24) Es wäre künftig anlassbezogen und v.a. zeitnah für Arbeitsplatzbeschreibungen zu sorgen. (TZ 22)
- (25) Das entsprechende fachliche Know-how im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart wäre durch speziell auf die Bedürfnisse abgestimmte Schulungsmaßnahmen sicherzustellen und weiter zu entwickeln. Dabei könnte es sich als zweckmäßig erweisen, auch Fachleute bspw. aus der Finanzmarktaufsicht als Vortragende zu gewinnen. (TZ 23)
- (26) Fachlich kompetente Auskunftspersonen für Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren i.Z.m. Dividendenausschüttungen österreichischer Aktiengesellschaften wären zu benennen und dies in der Finanzverwaltung zu

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



kommunizieren. Dies wäre etwa mit einem virtuellen Know-how-Center möglich, in dem die in der Finanzverwaltung verteilten Fachexperten für Rat und Tat zur Verfügung stehen könnten. (TZ 23)

- (27) Es wäre klar und eindeutig festzulegen, welche Unterlagen im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren erforderlich und welche Nachweise jedenfalls zu erbringen sind. Dabei wären Unterschiede zu berücksichtigen je nach
 - Rechtsgrundlage (Erstattungsanträge nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder gemäß §§ 6 bzw. 21 KStG 1988 oder gemäß § 94 EStG 1988) und
 - antragstellender Person (natürliche Personen, Körperschaften, Investmentfonds, Pensionskassen, Tochtergesellschaften, Holdings etc.). (TZ 24)
- (28) Über die so identifizierten Anforderungen sollte das Bundesministerium für Finanzen anschließend sowohl auf seiner Homepage als auch in einem Informationsblatt zu den Antragsformularen informieren. (TZ 24)
- (29) Die erwartete Qualität und die Inhalte der erforderlichen Unterlagen und Nachweise für Anträge zur Kapitalertragsteuer–Erstattung wären transparent, klar und eindeutig darzulegen. (TZ 25)
- (30) Es wäre insbesondere ein Nachweis des Geldflusses von Dividendenzahlungen (Zahlungseingang auf einem Bankkonto) zu verlangen. (TZ 25)
- (31) Es wären Depotbestätigungen zu verlangen, die über den Tagesendbestand ausgestellt werden und auch einen entsprechenden Vermerk tragen. (TZ 25)
- (32) Es wäre eine eindeutige und nachvollziehbare Angabe der Bank zu verlangen, ob die Bestätigung über das Verfügungsgeschäft (Einlieferung der Aktien auf das Depot) oder das Verpflichtungsgeschäft ausgestellt wurde. (TZ 25)
- (33) Bei der Umsetzung eines neuen IT-Verfahrens wären verpflichtende elektronische Signaturen bzw. eindeutige Identifikationsmöglichkeiten für die Verfahrensbeteiligten (ausländische Steuerbehörden und Banken) vorzusehen. (TZ 26)
- (34) Für den Fall der (ausnahmsweisen) Unzumutbarkeit einer elektronischen Signatur wären die formalen Erfordernisse im Hinblick auf die Echtheit von Unterlagen zweifelsfrei festzulegen und allen Verfahrensbeteiligten zu kommunizieren. (TZ 26)





- (35) Die in Österreich geltende Vorgangsweise, Ansässigkeitsbestätigungen vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart direkt an die zuständige ausländische Behörde weiterzuleiten, wäre im umgekehrten Fall auch für das österreichische Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren verpflichtend vorzusehen. (TZ 27)
- (36) Es wäre zu evaluieren, ob andere Staaten die steuerliche Cum-Ex-Problematik bei Aktiendeals so lösten, dass sie für Österreich als Best Practice herangezogen werden könnten. In diesem Zusammenhang wären Best-Practice-Modelle zu identifizieren und bei Bedarf darauf hinzuwirken, dass in Österreich ähnliche oder gleiche Regelungen getroffen werden, insbesondere in Abstimmung und im Gleichklang mit den anderen EU-Mitgliedstaaten. (TZ 28)
- (37) Es wäre möglichst rasch für eine moderne und zweckmäßige IT-Unterstützung des Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahrens zu sorgen. (TZ 29)
- (38) Das R-Verfahren wäre in die allgemeine Grunddatenverwaltung zu integrieren. (TZ 29)
- (39) Eine eindeutige Zuordnung und Kennzeichnung der Antragstellerinnen bzw. Antragsteller, auch im Falle von z.B. Adress– oder Namensänderungen, wäre sicherzustellen. (TZ 29)
- (40) Es wäre eine Erfassung der "International Securities Identification Number" (ISIN) im R-Verfahren zu ermöglichen, um damit Mehrfacherfassungen von emittierenden Aktiengesellschaften zu vermeiden. (TZ 29)
- (41) Eine elektronische Übermittlung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge wäre sicherzustellen. (TZ 29)
- (42) Eine durchgängige elektronische Antragsbearbeitung wäre sicherzustellen. (TZ 29)
- (43) Es wäre für eine durchgängige und vollständige Nachvollziehbarkeit der Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren zu sorgen, insbesondere auch im Falle von fortgesetzten Verfahren (z.B. bei Rechtsmitteln). (TZ 29)
- (44) Eine automatisierte Bescheiderstellung wäre sicherzustellen. (TZ 29)

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



- (45) Die eindeutige Zuordnung der Auszahlung von Erstattungs– sowie der Einzahlung von Rückzahlungsbeträgen zu den jeweiligen Verfahren wäre sicherzustellen. (TZ 29)
- (46) Es wäre für risikoorientierte Auswertungen und Controllingdaten für Steuerungszwecke zu sorgen. (TZ 29)
- (47) Eine risikoorientierte Fallauswahl im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren mit Hilfe einer verbesserten IT–Unterstützung und nach Festlegung geeigneter Risikokriterien wäre zu ermöglichen. Damit könnte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart seine Personalressourcen auf die vertiefte Prüfung von risikobehafteten Anträgen konzentrieren, bevor es zu einer Erstattung kommt. (TZ 30)
- (48) Spätestens mit der Einführung eines neuen IT-Verfahrens für die Bearbeitung von Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträgen wäre das Interne Kontollsystem an die Standards und Abläufe bei den sonstigen IT-Verfahren für Steuerveranlagungen anzugleichen. (TZ 31)

Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart

- (49) Vorzeitig einlangende Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge wären entsprechend der seit 2015 geltenden Rechtslage entweder zeitnah wegen Unzulässigkeit zurückweisen oder erst nach Ablauf des in § 240a BAO vorgesehenen Zeitraums zu erledigen. (TZ 5)
- (50) Risikoorientierte Prüfungen und Kontrollen wären schon vor Erledigung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge durchzuführen, um noch vor der Auszahlung ausreichende Sicherheit im Hinblick auf die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen erlangen zu können. (TZ 12)

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Anhang

Tabelle A: Ansässigkeitsstaaten i.Z.m. Kapitalertragsteuer–Erstattungen, getrennt nach der Rechtsgrundlage für die Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge

Ansässigkeitsstaat	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	§ 21 KStG 1988
Argentinien	Doppelbesteuerungsabkommen		
Aserbaidschan	Doppelbesteuerungsabkommen		
Australien	Doppelbesteuerungsabkommen		
Bahrain	Doppelbesteuerungsabkommen		
Belgien	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	§ 21 KStG 1988
Bulgarien	Doppelbesteuerungsabkommen		
China (Volksrepublik)	Doppelbesteuerungsabkommen		
Dänemark	Doppelbesteuerungsabkommen		
Deutschland	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	§ 21 KStG 1988
Estland	Doppelbesteuerungsabkommen		
Finnland	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	
Frankreich	Doppelbesteuerungsabkommen		§ 21 KStG 1988
Gambia	Doppelbesteuerungsabkommen		
Georgien	Doppelbesteuerungsabkommen		
Griechenland	Doppelbesteuerungsabkommen		
Hongkong	Doppelbesteuerungsabkommen		
Iran	Doppelbesteuerungsabkommen		
Irland	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	§ 21 KStG 1988
Italien	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	
Japan	Doppelbesteuerungsabkommen		
Jordanien	Doppelbesteuerungsabkommen		
Kanada	Doppelbesteuerungsabkommen		
Kasachstan	Doppelbesteuerungsabkommen		
Korea (Demokratische Volksrepublik)	Doppelbesteuerungsabkommen		
Korea (Republik)	Doppelbesteuerungsabkommen		
Kroatien	Doppelbesteuerungsabkommen		
Kuwait	Doppelbesteuerungsabkommen		
Lettland	Doppelbesteuerungsabkommen		
Liechtenstein	Doppelbesteuerungsabkommen		§ 21 KStG 1988
Litauen	Doppelbesteuerungsabkommen		
Luxemburg	Doppelbesteuerungsabkommen		§ 21 KStG 1988
Malaysia	Doppelbesteuerungsabkommen		
Malta	Doppelbesteuerungsabkommen		
Mexiko	Doppelbesteuerungsabkommen		
Neuseeland	Doppelbesteuerungsabkommen		
Niederlande	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	§ 21 KStG 1988

Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen



Ansässigkeitsstaat	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	§ 21 KStG 1988
Niger	Doppelbesteuerungsabkommen		
Norwegen	Doppelbesteuerungsabkommen		
Österreich	Doppelbesteuerungsabkommen		
Philippinen	Doppelbesteuerungsabkommen		
Polen	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	
Portugal	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	§ 21 KStG 1988
Rumänien	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	
Saudi Arabien	Doppelbesteuerungsabkommen		
Schweden	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	
Schweiz	Doppelbesteuerungsabkommen		
Singapur	Doppelbesteuerungsabkommen		
Slowakische Republik	Doppelbesteuerungsabkommen		
Slowenien	Doppelbesteuerungsabkommen		
Spanien	Doppelbesteuerungsabkommen		§ 21 KStG 1988
Südafrika	Doppelbesteuerungsabkommen		
Tschechische Republik	Doppelbesteuerungsabkommen		§ 21 KStG 1988
Türkei	Doppelbesteuerungsabkommen		
Ukraine	Doppelbesteuerungsabkommen		
Ungarn	Doppelbesteuerungsabkommen		
Vereinigte Arabische Emirate	Doppelbesteuerungsabkommen		
Vereinigte Staaten von Amerika	Doppelbesteuerungsabkommen		
Vereinigtes Königreich	Doppelbesteuerungsabkommen	§ 6 KStG 1988	§ 21 KStG 1988
Zypern	Doppelbesteuerungsabkommen		

Quellen: BMF, Stand 3. Februar 2017; Auswertungen: RH



Wien, im Juli 2018 Die Präsidentin:

Dr. Margit Kraker