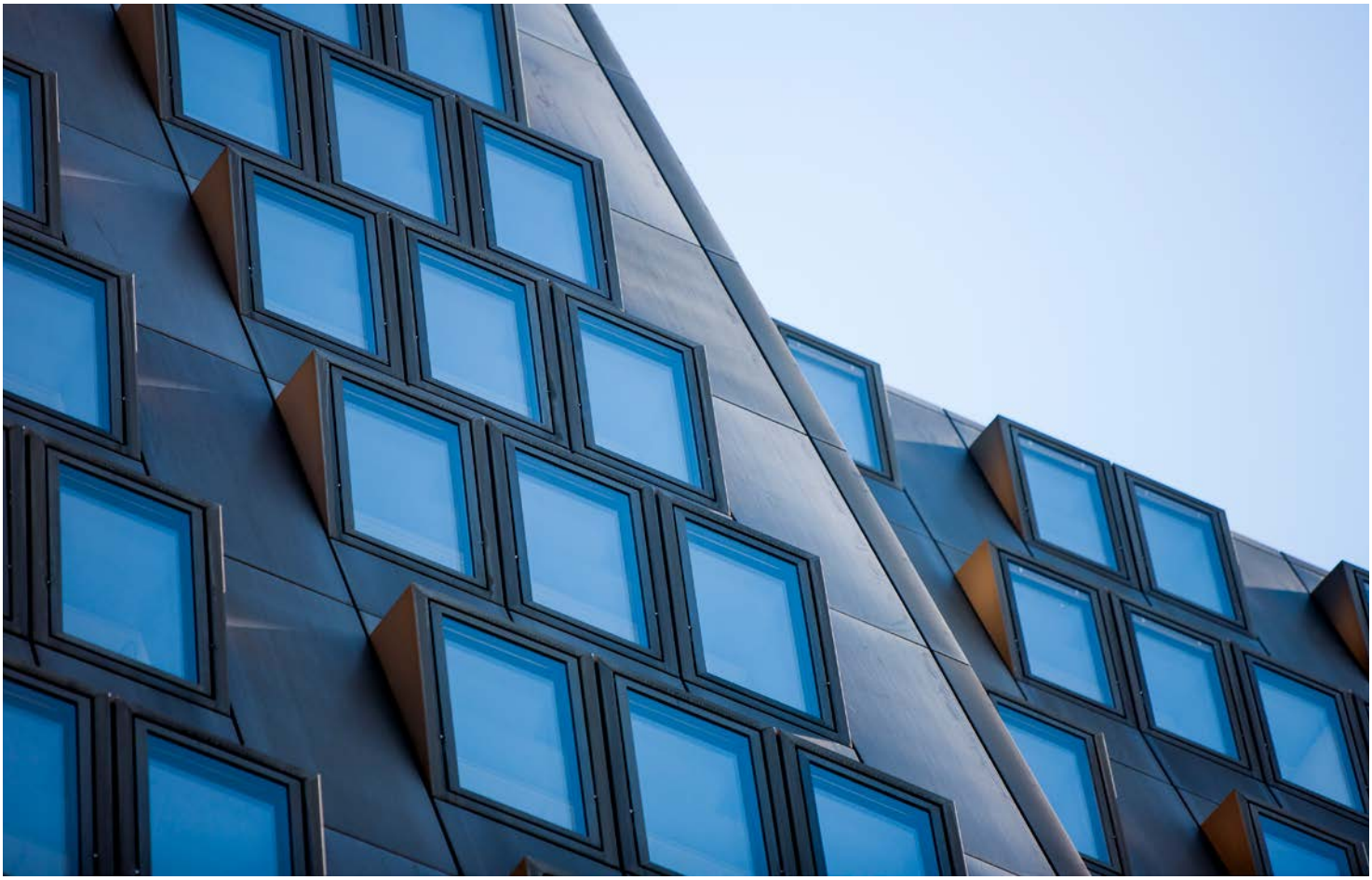
Rechnungshof Österreich

Unabhängig und objektiv für Sie.

# Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen; Follow–up–Überprüfung

Reihe BUND 2022/4

## Bericht des Rechnungshofes



III–567 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXVII. GP
Rechnungshof GZ 004.894/006–PR3/22

# 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 www.rechnungshof.gv.at verfügbar.

IMPRESSUM

Herausgeber:
Rechnungshof Österreich
1031 Wien, Dampfschiffstraße 2
www.rechnungshof.gv.at
Redaktion und Grafik: Rechnungshof Österreich
Herausgegeben: Wien, im Februar 2022

AUSKÜNFTE

Rechnungshof
Telefon (+43 1) 711 71 – 8946
E–Mail info@rechnungshof.gv.at
facebook/RechnungshofAT
Twitter: @RHSprecher

FOTOS

Cover: Rechnungshof/Achim Bieniek

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis 3

Prüfungsziel 5

Kurzfassung 5

Empfehlungen 9

Zahlen und Fakten zur Prüfung 11

Prüfungsablauf und –gegenstand 13

Grundlagen 15
- Allgemeines 15
- „Information“ des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. September 2014 16
- Amtshilfe – Finanzmarktaufsicht 23

Finanzieller Schaden 24

Nachweise für Kapitalertragsteuer–Erstattungen 32

IT–Verfahren 41

Risikoorientierte Prüfung der Anträge 45

Schlussempfehlungen 50

# Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Rückforderungen nach Cum–Ex–Überprüfung _____ 27

Tabelle 2: Zeitangaben im Webformular _____ 38

Tabelle 3: Durchschnittlicher Personaleinsatz im Team Abzugsteuern in Vollzeitäquivalenten; 2016 bis 2020 und Vorschau 2023 _____ 48

# Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---|---|
| AB | Anfragebeantwortung |
| ABl. | Amtsblatt |
| Abs. | Absatz |
| Art. | Artikel |
| BAO | Bundesabgabenordnung |
| BGBl. | Bundesgesetzblatt |
| BMF | Bundesministerium für Finanzen |
| bzw. | beziehungsweise |
| CSD | Central Securities Depository (Zentralverwahrer) |
| DBA | Doppelbesteuerungsabkommen |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| etc. | et cetera |
| EU | Europäische Union |
| EUR | Euro |
| EWR | Europäischer Wirtschaftsraum |
| FMA | Finanzmarktaufsichtsbehörde |
| FMABG | Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GP | Gesetzgebungsperiode |
| i.d.(g.)F. | in der (geltenden) Fassung |
| ISIN | International Securities Identification Number (Internationale Wertpapierkennnummer) |
| IT | Informationstechnologie |
| KESt | Kapitalertragsteuer |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| leg. cit. | legis citatae (der zitierten Vorschrift) |
| lit. | litera (Buchstabe) |
| Mio. | Million(en) |
| Mrd. | Milliarde(n) |
| OeKB | Oesterreichische Kontrollbank Aktiengesellschaft |

| | |
|---|---|
| PACC | Predictive Analytics Competence Center |
| rd. | rund |
| RH | Rechnungshof |
| TZ | Textzahl(en) |
| u.a. | unter anderem |
| WKO BSBV | Wirtschaftskammer Österreich – Bundessparte für Banken und Versicherungen |
| Z | Ziffer |
| z.B. | zum Beispiel |

WIRKUNGSBEREICH

- Bundesministerium für Finanzen

# Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen; Follow–up–Überprüfung

## Prüfungsziel

Der RH überprüfte von November 2020 bis Februar 2021 das Bundesministerium für Finanzen, um den Stand der Umsetzung von Empfehlungen aus dem Vorbericht „Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen“ (Reihe Bund 2018/35) zu beurteilen.

## Kurzfassung

Das Bundesministerium für Finanzen (in der Folge: **Ministerium**) setzte von 14 überprüften Empfehlungen zwölf vollständig und eine teilweise um. Eine Empfehlung setzte es nicht um. (TZ 17)

Der Vorbericht ging auf eine von Abgeordneten des Grünen Parlamentsklubs initiierte Sonderprüfung zurück. Seither gab es zahlreiche parlamentarische Anfragen und Anfragebeantwortungen, die vor allem darauf abzielten, ob in Österreich ein finanzieller Schaden durch „Cum–Ex–Geschäfte“ entstanden sei und ob die Empfehlungen des RH aus dem Vorbericht umgesetzt wurden. (TZ 1)

Eine Besonderheit des Handels mit Aktien sind sogenannte Cum–Ex–Geschäfte, die rund um den Dividendenstichtag getätigt werden. 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 ist das Risiko verbunden, dass insbesondere bei Leerverkäufen und Wertpapierleihen Mehrfacherstattungen der nur einmal abgeführten Kapitalertragsteuer erfolgen können. Erhebliche Steuerausfälle wären die Folge. (TZ 2)

## Finanzieller Schaden

Das Ministerium und das zuständige Finanzamt – bis Ende 2020 das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, ab 2021 das Finanzamt für Großbetriebe (beide in der Folge: **Finanzamt**) – führten nach Veröffentlichung des Vorberichts umfassende Überprüfungen und Plausibilisierungen zur Ermittlung des finanziellen Schadens infolge von Cum–Ex–Geschäften durch. Die ermittelte potenzielle Schadenshöhe belief sich auf rd. 180 Mio. EUR. Diese setzte sich aus rd. 105 Mio. EUR auf Basis von Überprüfungen und rd. 75 Mio. EUR aufgrund von Schätzungen des Ministeriums für bereits verjährte Fälle zusammen.

Der RH legte in der vorangegangenen Gebarungsüberprüfung die Grundlage für eine umfassende Aufarbeitung des Steuerbetrugs in Zusammenhang mit Cum–Ex–Fällen. In weiterer Folge hatte das Ministerium verfahrensrechtliche Möglichkeiten für Rückforderungen und Aufrechnungen von zu Unrecht erstatteter Kapitalertragsteuer erarbeitet. Auf Basis von neuen gesetzlichen Regelungen, die mehr Rechtssicherheit boten, konnte das Ministerium mit Rückforderungen und Aufrechnungen einem höheren Steuerausfall entgegentreten. (TZ 5, TZ 6)

Entgegen der Empfehlung des RH fanden jedoch keine regelmäßigen Plausibilitätskontrollen zur Erkennung von Betrugsversuchen statt, obwohl dies im Projekt des Ministeriums zur Verbesserung des Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahrens vorgesehen war. Zudem fehlten dem Ministerium und dem Finanzamt laufende Auswertungen und Informationen über Auszahlungen und Erledigungen von Anträgen, die zur Steuerung des Ressourceneinsatzes, für Risikoanalysen und für risikoorientierte Kontrollen zweckmäßig wären. (TZ 6)

## IT–Verfahren

Mit der raschen Entwicklung und Umsetzung eines neuen IT–Verfahrens führte das Ministerium die vom RH als dringend erforderlich erachtete Modernisierung des veralteten IT–Verfahrens für Kapitalertragsteuer–Erstattungen durch. Es setzte damit eine zentrale Empfehlung um. (TZ 11)

Den Bediensteten stand ein anwenderfreundliches, modernes und zweckmäßiges IT–Verfahren zur Verfügung, mit dem angestrebte Entlastungseffekte und eine Steigerung der Bearbeitungsqualität erreicht und das Interne Kontrollsystem verbessert werden konnten. Die Schwächen und Mängel des alten Verfahrens konnten großteils beseitigt werden. Der Wegfall aufwändiger Arbeitsprozesse ermöglichte einen gezielteren Personaleinsatz für qualifizierte Kontrollen und minderte dadurch das Abgabenausfallsrisiko. Die Investition für das neue IT–Verfahren von rd. 1 Mio. EUR war angesichts des Gebarungsumfangs, des Abgabenausfallsrisikos in Verbindung mit dem vom Ministerium selbst festgestellten potenziellen Schaden von

rd. 180 Mio. EUR und des Nutzens durch die Entlastung der Bediensteten gerechtfertigt. (TZ 11)

Durch die verpflichtende elektronische Übermittlung der Antragsdaten fiel die zeitaufwändige und fehleranfällige Eingabe der Antragsdaten weg. Dadurch erhöhte sich die Datenqualität, zudem konnten Personalressourcen vermehrt für die inhaltliche Überprüfung der Anträge genutzt werden. (TZ 12)

Die Abbildung der einzelnen Bearbeitungsschritte im neuen IT–Verfahren und die automationsunterstützte Bearbeitung von Beschwerden führten insgesamt zu einer ressourceneffizienteren Arbeitsweise und einer klaren Nachvollziehbarkeit des Verfahrens. Die automatisierte Bescheiderstellung stellte eine Entlastung der Bediensteten in der Bearbeitung dar. Zudem wurde dadurch mehr Rechtssicherheit geschaffen. (TZ 13, TZ 14)

Das neue IT–Verfahren ermöglichte auch – in Kombination mit der Festlegung geeigneter Risikokriterien – eine risikoorientierte Fallauswahl im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren. Eine risikoorientierte Fallauswahl und automatisierte Bearbeitungsprozesse könnten im Hinblick auf die ohnehin kritische Personalsituation einen erhöhten qualitativen Ressourceneinsatz für Prüfungen vor Auszahlung der Erstattungsbeträge sicherstellen. (TZ 15)

Die zentrale Empfehlung des RH, in der offenkundig komplizierten und umstrittenen Rechtsmaterie der Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Dividendenausschüttungen größtmögliche Rechtssicherheit herzustellen und dazu zunächst internationale Best Practices zu erheben, setzte das Ministerium teilweise um. Es führte internationale Recherchen über gesetzliche Regelungen und Best Practices durch; für den Vollzug stand jedoch weiterhin nur die Information der zuständigen Fachabteilung des Ministeriums aus dem Jahr 2014 zur Verfügung. Das Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren barg daher weiterhin die bereits im Vorbericht aufgezeigten Risiken.

Auf dieser Information basierende und durch das Finanzamt nicht anerkannte Erstattungsanträge führten zu zahlreichen Rechtsmittelverfahren im Zusammenhang mit Cum–Ex–Fällen. Der Streitwert aller dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verfahren betrug 24,32 Mio. EUR; zwei davon waren seit mehr als fünf Jahren offen. (TZ 3)

Positiv war zu bewerten, dass das Ministerium an einer technischen Lösung zur Erschwerung von Betrug bei der Kapitalertragsteuer–Erstattung auf Dividenden arbeitete. Eine solche technische Lösung sollte die Zuordnung des Wertpapierbesitzes für die Kapitalertragsteuer–Erstattung an eine einzige Person zu einem rechtlich determinierten Zurechnungszeitpunkt ermöglichen. Damit könnten Mehrfacherstattungen verhindert werden. (TZ 3)

Das Ministerium ermöglichte – in Umsetzung einer Empfehlung aus dem Vorbericht – mit der Erstellung eines Ministerialentwurfs eine Änderung des Finanzmarktaufsichtsbehördengesetzes, das nunmehr eine wechselseitige Amtshilfe zwischen der Finanzmarktaufsichtsbehörde und den Abgabenbehörden vorsieht. (TZ 4)

## Nachweise

Die Empfehlungen des RH zu den Nachweisen für die Erstattung von Kapitalertragsteuer setzte das Ministerium um. Es erhöhte die Nachweispflichten durchgängig für alle Anträge und legte eindeutig fest, welche Unterlagen im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren erforderlich und welche Nachweise jedenfalls zu erbringen waren. (TZ 7, TZ 8)

Nach Abschluss der Follow–up–Überprüfung setzte das Ministerium weitere Empfehlungen des RH um. Es verlangte im Antragsformular, dass Depotbestätigungen den Tagesendbestand auszuweisen haben und die Angabe, ob die Bestätigungen auf Grundlage des Verfügungsgeschäfts oder des Verpflichtungsgeschäfts ausgestellt wurden. (TZ 9, TZ 10)

Solange eine technische Lösung für eine eindeutige personenbezogene Zuordnung von Wertpapieren zur Verhinderung von Mehrfacherstattungen der Kapitalertragsteuer fehlt, verbleibt jedenfalls ein (Rest–)Risiko für Mehrfacherstattungen. (TZ 9, TZ 10)

## Risikoorientierte Prüfung

Das Finanzamt setzte die Empfehlung des RH, risikoorientierte Prüfungen und Kontrollen schon vor Erledigung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge durchzuführen, mit Unterstützung eines neuen IT–Verfahrens um. Dadurch kann noch vor Auszahlung des Erstattungsbetrags ausreichende Sicherheit im Hinblick auf die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen erlangt werden. Allerdings verringerten sich die dafür zur Verfügung stehenden Personalressourcen seit dem Jahr 2019. Auf Basis einer Prognoserechnung werden sich die Personalressourcen bis 2023 sogar halbieren. Eine Personalreduktion würde sowohl das Malversationsrisiko als auch die Durchlaufzeiten und die Aktenrückstände erhöhen. (TZ 16)

Auf Basis seiner Feststellungen hob der RH folgende Empfehlungen an das Bundesministerium für Finanzen hervor:

**EMPFEHLUNGEN**

- Technische Möglichkeiten zur Kennzeichnung von Aktienbesitz und damit zur Verhinderung von Mehrfacherstattungen der Kapitalertragsteuer wären zu erarbeiten und die Umsetzung in die Wege zu leiten. (TZ 3)

- Gemeinsam mit dem Finanzamt für Großbetriebe wären künftig regelmäßige Plausibilitätskontrollen durchzuführen, um Betrugsmuster frühzeitig zu erkennen und schadensmindernde Maßnahmen zur Verhinderung ungerechtfertigter Erstattungen setzen zu können. Die bereits geplanten Maßnahmen wären voranzutreiben. (TZ 6)

- Für risikoorientierte Kontrollen und für Steuerungszwecke wären periodisch Auswertungen über die Erstattungen zu erstellen und diese auch dem Finanzamt für Großbetriebe zur Verfügung zu stellen. (TZ 6)

# Zahlen und Fakten zur Prüfung

| Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen; Follow–up–Überprüfung | |
|---|---|
| Rechtsgrundlagen | **Europäische Union**<br>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, ABl. L 84 vom 31. März 2010<br>**Österreich**<br>Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), BGBl. 400/1988 i.d.g.F.<br>Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988), BGBl. 401/1988 i.d.g.F.<br>Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. 194/1961 i.d.g.F.<br>Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010), BGBl. I 9/2010 i.d.g.F.<br>Finanz–Organisationsreformgesetz (FORG), BGBl. I 104/2019<br>2. Finanz–Organisationsreformgesetz (2. FORG), BGBl. I 99/2020<br>3. COVID–19–Gesetz, BGBl. I 23/2020<br>EU–Vollstreckungsamtshilfegesetz (EU–VAHG), BGBl. I 112/2011 i.d.g.F.<br>Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz (FMABG), BGBl. I 97/2001 i.d.g.F.<br>Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter– und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter–Tochter–Richtlinie, BGBl. 56/1995<br>DBA–Entlastungsverordnung, BGBl. III 92/2005 i.d.g.F.<br>Abkommen zwischen der Republik Österreich und anderen Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen)<br>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 | Information des Bundesministeriums für Finanzen zur Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige, BMF–010203/0314–VI/1/2014 vom 18. September 2014 |

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Veränderung 2016 bis 2020 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Anzahl | | | | | in % |
| Aktiengesellschaften, die nach Dividendenausschüttungen in Österreich Kapitalertragsteuer bezahlten | 315[1] | 331 | 313 | 319 | 253 | -20 |
| | in Mio. EUR für das Kalenderjahr | | | | | in % |
| abgeführte Kapitalertragsteuern nach Dividendenausschüttungen von Aktiengesellschaften | 356,16[1] | 429,33 | 566,98 | 604,75 | 383,04 | 8 |
| vom Finanzamt an ausländische Antragstellende erstattete Kapitalertragsteuern | in Mio. EUR für das Kalenderjahr | | | | | in % |
| | 44,80[1, 2] | 51,81[2] | 36,98[2] | 35,04[2] | –[3] | -100 |
| | in Mio. EUR im Kalenderjahr | | | | | in % |
| | 56,14[1] | 42,84 | 86,34 | 68,23 | 117,94 | 110 |
| | Vollzeitäquivalente im Kalenderjahr | | | | | in % |
| durchschnittlicher Personaleinsatz im Finanzamt für Sonderaufgaben | 9,10 | 12,50 | 13,00 | 12,60 | 11,80 | 29 |

Rundungsdifferenzen möglich

Quelle: BMF; Berechnung: RH

[1] Die Daten basieren auf aktuellen Auswertungen des Bundesministeriums für Finanzen und können deshalb vom Vorbericht abweichen.
[2] Im Kalenderjahr 2020 konnten noch Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge für die Jahre 2015 bis 2019 gestellt werden. Die Daten basieren auf einer Auswertung des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. Februar 2021.
[3] Die erstattete Kapitalertragsteuer für das Jahr 2020 kann noch nicht dargestellt werden, weil eine Erstattung erst ab dem Jahr 2021 möglich ist.

# Prüfungsablauf und –gegenstand

1 (1) Der RH überprüfte von November 2020 bis Februar 2021 im Bundesministerium für Finanzen (in der Folge: **Ministerium**) sowie im Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart[1] (bis 31. Dezember 2020) bzw. im Finanzamt für Großbetriebe (ab 1. Jänner 2021) (beide in der Folge: **Finanzamt**) die Umsetzung ausgewählter Empfehlungen, die er im Zuge einer vorangegangenen Gebarungsüberprüfung zum Thema „Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen" abgegeben hatte. Der in der Reihe Bund 2018/35 veröffentlichte Bericht wird in der Folge als Vorbericht bezeichnet.

Zur Verstärkung der Wirkung seiner Empfehlungen hatte der RH deren Umsetzungsstand bei den überprüften Stellen nachgefragt. Das Ergebnis dieses Nachfrageverfahrens findet sich auf der Website des RH (www.rechnungshof.gv.at).

Der RH weist in diesem Zusammenhang auf seine geübte Vorgehensweise und standardisierte Berichtsstruktur für Follow–up–Überprüfungen hin. Diese haben das Ziel, den Umsetzungsstand von ausgewählten Empfehlungen des Vorberichts unter Berücksichtigung der Angaben aus der Nachfrage zum Umsetzungsstand der Empfehlungen zu beurteilen und die Einstufung in „umgesetzt", „teilweise umgesetzt", „zugesagt" und „nicht umgesetzt" zu begründen.

Der überprüfte Zeitraum der nunmehrigen Follow–up–Überprüfung umfasste im Wesentlichen die Jahre 2017 bis 2020.

(2) Zu dem im Juli 2021 übermittelten Prüfungsergebnis nahm das Ministerium im Oktober 2021 Stellung. Der RH erstattete seine Gegenäußerung im Februar 2022.

(3) Der Vorbericht ging auf eine von Abgeordneten des Grünen Parlamentsklubs initiierte Sonderprüfung (1680/A vom 18. Mai 2016) zurück.

Seit diesem Prüfungsverlangen gab es zahlreiche parlamentarische Anfragen und Anfragebeantwortungen, die vor allem darauf abzielten, ob in Österreich ein Schaden durch illegale Cum–Ex–Geschäfte entstanden sei und die Empfehlungen des RH aus dem Vorbericht umgesetzt worden seien.

[1] Gemäß § 18 Abs. 1 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 oblagen dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart 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 bis zum 31. Dezember 2020. Aufgrund der Umstrukturierung der Finanzverwaltung ist das Finanzamt für Großbetriebe seit 1. Jänner 2021 dafür zuständig.

In Beantwortung der parlamentarischen Anfrage vom Mai 2020 bezifferte das Ministerium die Gesamthöhe des potenziellen finanziellen Schadens basierend auf den erlassenen Rückforderungsbescheiden mit rd. 111,7 Mio. EUR.[2] Bereits im Finanzausschuss des Nationalrats am 14. März 2019 gab das Ministerium für die verjährten Zeiträume einen Gesamtbetrag möglicherweise zu Unrecht ausbezahlter Beträge in Cum–Ex–Fällen von rd. 75 Mio. EUR auf Basis einer Schätzung an.[3]

(4) Ab 1. Jänner 2021 erfolgte mit der „Modernisierung der Steuer– und Zollverwaltung“ eine Umstrukturierung der Finanzverwaltung[4], mit der u.a. die Sonderzuständigkeit für Kapitalertragsteuer–Erstattungen an das Finanzamt für Großbetriebe übertragen wurde. Die Bediensteten des für die Kapitalertragsteuer–Erstattung zuständigen Teams Abzugsteuer im ehemaligen Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart sind seither dem Finanzamt für Großbetriebe zugewiesen.

[2] 1273/AB vom 12. Mai 2020 zu 1271/J XXVII. GP

[3] 3612/AB vom 23. Juli 2019 zu 3617/J XXVI. GP

[4] Diese war mit 1. Juli 2020 geplant, wurde aber mit dem 3. COVID–19–Gesetz auf 1. Jänner 2021 verschoben.

# Grundlagen

## Allgemeines

2 (1) Kapitalertragsteuer

Gewinnanteile aus Aktien, sogenannte Dividenden, sind Einkünfte aus Kapitalvermögen[5]. Diese unterlagen bis 2015 einem besonderen Steuersatz von 25 %, ab 2016 von 27,5 % (Kapitalertragsteuer)[6]. 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, etwa die ausschüttende Kapitalgesellschaft) „die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an das zuständige Finanzamt abzuführen."[7]

(2) Erstattungsanträge

Für beschränkt steuerpflichtige Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz, einen gewöhnlichen Aufenthalt, eine Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, besteht die Möglichkeit, unter bestimmten Umständen beim zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Erstattung der – vom Abzugsverpflichteten abgeführten – Kapitalertragsteuer auf ihre Dividenden zu stellen. Solche Anträge konnten entweder auf bestehende Doppelbesteuerungsabkommen oder auf das Körperschaftsteuergesetz 1988 (**KStG 1988**)[8] gestützt werden.

(3) Cum–Ex–Geschäfte

Eine Besonderheit des Handels mit Aktien stellen sogenannte Cum–Ex–Geschäfte, die rund um den Dividendenstichtag getätigt werden, 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 ist das Risiko verbunden, dass insbesondere bei Leerverkäufen

5 § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988, BGBl. 400/1988 i.d.g.F.

6 § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988

7 §§ 95 und 96 EStG 1988

8 BGBl. 401/1988 i.d.g.F.

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

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

und Wertpapierleihen Mehrfacherstattungen der nur einmal abgeführten Kapitalertragsteuer erfolgen können. Erhebliche Steuerausfälle wären die Folge.

Aufgrund der Anonymität des Kapitalmarkts bei Börsengeschäften im Streubesitz ist 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.[9] Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.[10] Dementsprechend darf eine abgeführte Kapitalertragsteuer auch nur einmal rückerstattet oder angerechnet werden.

(4) IT–Verfahren

Für die Erfassung, Bearbeitung und Genehmigung von Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträgen standen dem Finanzamt eigene IT–Verfahren zur Verfügung. Das Ministerium ersetzte das alte IT–Verfahren, das „R–Verfahren", ab 1. Jänner 2019 durch ein neues IT–Verfahren, das „ABZ–Verfahren" (Abzugsteuerverfahren). Ab diesem Zeitpunkt eingebrachte Anträge bearbeitete das Finanzamt im neuen IT–Verfahren, zuvor eingebrachte Anträge weiterhin im alten „R–Verfahren".

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

3.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 13) festgestellt, dass das Ministerium mit einer im Jahr 2014 veröffentlichten „Information zur Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige" (in der Folge: **BMF–Information**) versucht hatte, eine für den Vollzug praktikable Lösung zur Abwehr missbräuchlicher Anträge auf Kapitalertragsteuer–Erstattung – insbesondere in Cum–Ex–Fällen – zu finden. Das Finanzamt hatte in der Folge die abweisenden Erledigungen auf die BMF–Information gestützt.

[9] § 21 Abs. 1 BAO, BGBl. 194/1961 i.d.g.F.

[10] § 22 Abs. 1 BAO

Diese Vorgangsweise hatte 2015 im Finanzamt auch tatsächlich zu einer deutlichen Steigerung nicht anerkannter Erstattungsanträge geführt. Allerdings war die vom Ministerium vertretene Rechtsansicht nicht unumstritten und führte demnach in der Praxis zu Rechtsmittelverfahren, die zur Zeit der Follow–up–Überprüfung noch nicht abgeschlossen waren. Da deren Ausgang bis zur Entscheidung der Höchstgerichte nicht vorhersehbar ist, bestand weiterhin ein hohes Abgabenausfallsrisiko.

Der RH hatte weiters in seinem Vorbericht hervorgehoben, dass Österreich der Cum–Ex–Problematik im Gegensatz zu Deutschland nicht mit einer gesetzlichen Regelung begegnete.

Er hatte daher dem Ministerium empfohlen, in der offenkundig komplizierten und umstrittenen Rechtsmaterie im Zusammenhang mit 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[11].

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass seine Stellungnahme zum Vorbericht aufrecht bleibe, wonach – 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 solle daher primär das Kapitalertragsteuer–Abzugssystem so anpassen, dass die Nachweisführung im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens verbessert und dadurch eine unzulässige mehrfache Erstattung möglichst vollständig ausgeschlossen werden könne. Das Ministerium lege somit besonderes Augenmerk auf die Ausgestaltung von technischen Möglichkeiten zur Bestätigung des für die Einkünftezurechnung notwendigen Depotbestands und des Kapitalertragsteuereinbehalts.

Zur Erhebung von Best Practices habe das Ministerium bereits vor einigen Jahren begonnen zu recherchieren, wie andere Staaten mit der „Cum–Ex–Problematik“ umgehen. Diese Bemühungen würden weiter intensiviert. Besonderes Augenmerk lege es dabei auf die Anpassung der rechtlichen Rahmenbedingungen in Deutschland, insbesondere auf die vom RH angesprochene Regelung zur Mindesthaltedauer. Es stehe zudem in einem fachlichen Austausch mit Steuerexpertinnen und Steuerexperten aus der deutschen Finanzverwaltung, mit denen bereits mehrere Treffen stattgefunden hätten. Es gelte, potenzielle Schäden am österreichischen Kapital-

[11] Die Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Dividenden in Deutschland setzte bei Kapitalerträgen, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder einem anderen bilateralen Abkommen einem geringeren Steuersatz als 15 % unterliegen, eine Mindesthaltedauer der zugrunde liegenden Aktien voraus. Die bzw. der Antragstellende musste innerhalb eines Zeitraums von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach der Fälligkeit der Kapitalerträge an mindestens 45 Tagen sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sein.

markt – der nach Ansicht des Ministeriums mit dem deutschen nur eingeschränkt vergleichbar sei – zu vermeiden.

(3) (a) Der RH stellte nunmehr fest, dass das Ministerium seine Rechtsansicht aus der Information von 2014 unverändert aufrecht hielt und keine weiteren Schritte setzte, um die vom RH empfohlene größtmögliche Rechtssicherheit herzustellen. Die im Nachfrageverfahren angekündigte Ausgestaltung technischer Möglichkeiten zur Bestätigung des für die Einkünftezurechnung notwendigen Depotbestands und des Kapitalertragsteuereinbehalts konnte noch nicht umgesetzt werden. Trotz der vom RH im Vorbericht aufgezeigten Unterschiede zu anderen Staaten blieb das Ministerium weiter bei seiner Einschätzung, dass diese interne Anweisung eine für den Vollzug praktikable Lösung zur Abwehr missbräuchlicher Anträge auf Kapitalertragsteuer–Erstattung – insbesondere in Cum–Ex–Fällen – darstellt. Die Schweiz und Deutschland begegneten der Problematik der Mehrfacherstattung von Kapitalertragsteuer, insbesondere in Cum–Ex–Fällen, hingegen mit geänderten Rechtsgrundlagen.

Das Ministerium verwies allerdings darauf, dass es den Ausgang der Rechtsmittelverfahren abwarten wolle. Sollte eine – diese Verfahren endgültig abschließende – höchstgerichtliche Rechtsprechung zu erheblichen Vollzugsproblemen führen, werde es sich für notwendige gesetzliche Regelungen einsetzen.

Im Bereich der Nachweisführung nahm das Ministerium IT–unterstützte Änderungen – insbesondere im ABZ–Verfahren – vor. Es regte rechtliche Änderungen wie den 2019 in Kraft getretenen § 240a Bundesabgabenordnung (**BAO**)[12] an und erließ eine Verordnung über die Vorausmeldung im Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Einkommen– oder Körperschaftsteuer.[13]

(b) Zur Zeit der Follow–up–Überprüfung waren im Bundesfinanzgericht Rechtsmittelverfahren im Zusammenhang mit Cum–Ex–Fällen mit streitverfangenen Beträgen von insgesamt 24,32 Mio. EUR offen, davon zwei Fälle (2,94 Mio. EUR) bereits länger als fünf Jahre, drei Fälle mehr als zwei Jahre. Von den streitverfangenen Beträgen waren 4,39 Mio. EUR bereits ausbezahlt, der Rest betraf vom Finanzamt abgewiesene Erstattungsanträge.

[12] Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, BGBl. I 62/2018

Sämtliche Antragsdaten waren gemäß § 240a BAO ab 1. Jänner 2019 ausschließlich elektronisch in einem Webformular durch die Antragstellenden einzugeben und im Wege einer Vorausmeldung auf elektronischem Weg an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

[13] BGBl. II 22/2019

Diese Verordnung regelt Inhalt und Verfahren der Vorausmeldung im Sinne des § 240a Abs. 1 BAO im Zusammenhang mit Anträgen auf Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Einkommen– oder Körperschaftsteuer.

Das Finanzamt hat die Möglichkeit, beim Bundesfinanzgericht gemäß § 38 Verwaltungsgerichtshofgesetz einen Fristsetzungsantrag zu stellen, wenn das Bundesfinanzgericht in einer Rechtssache nicht innerhalb von sechs Monaten entscheidet. Bisher machte das Finanzamt von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch.[14]

Weitere Rechtsmittel mit streitverfangenen Beträgen von 79,20 Mio. EUR waren dem Bundesfinanzgericht noch nicht vorgelegt.

(c) Im Hinblick auf internationale Best–Practice–Beispiele im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer–Erstattung auf Dividenden führte das Ministerium Erhebungen durch und hatte Kontakte mit anderen Staaten. Insbesondere waren das

- ein Erfahrungsaustausch mit Mitgliedern des deutschen Finanzministeriums im April 2019 zum Stand der Cum–Ex–Verfahren in Deutschland und zu der – dort rechtlich determinierten – Mindesthaltedauer,
- Recherchen über Rechtsvorschriften in internationalen Rechtsdatenbanken sowie
- Erhebungen im Wege von EU–Steuerattachés zur gängigen Praxis bei Kapitalertragsteuer–Erstattungen in anderen Staaten.

Laut dem Ministerium plane das deutsche Finanzministerium eine Untersuchung der Auswirkungen der gesetzlichen Regelungen zur Eindämmung der Cum–Ex–Problematik auf den Kapitalmarkt und habe dazu eine Studie in Aussicht gestellt. Das Ministerium gab an, die Entwicklungen in Deutschland weiter zu beobachten.

Das Ministerium verwies überdies auf Überlegungen, Aktienbesitz technisch derart zu kennzeichnen, dass die OeKB CSD GmbH[15] als Zentralverwahrer Kenntnis über die Eigentumsverhältnisse von österreichischen Aktien – jedenfalls im Zeitpunkt der Dividendenausschüttungen – hat. Dazu bedürfe es nach Angaben des Ministeriums jedenfalls neuer technischer Systeme und möglicherweise legistischer Änderungen. Es werde die Umsetzung eines derartigen Systems weiterverfolgen.

3.2 (1) Das Ministerium setzte die Empfehlung teilweise um, weil es internationale Recherchen über gesetzliche Regelungen durchführte und Best Practices erhob. Für den Vollzug der komplizierten Rechtsmaterie im Zusammenhang mit der Erstattung von Kapitalertragsteuern auf Dividendenausschüttungen stand allerdings weiterhin nur die Information der zuständigen Fachabteilung des Ministeriums aus dem Jahr 2014 zur Verfügung.

[14] siehe dazu auch den RH–Bericht „Bundesfinanzgericht“ (Reihe Bund 2021/1, TZ 21)

[15] eine 100 %–Tochtergesellschaft der Oesterreichischen Kontrollbank Aktiengesellschaft

Das Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren barg daher weiterhin die vom RH bereits im Vorbericht aufgezeigten Risiken:

- Es bestand ein Abgabenausfallsrisiko, weil der Ausgang der anhängigen Rechtsmittelverfahren – allenfalls bis zur rechtlichen Würdigung der Höchstgerichte – nicht vorhersehbar war; Rechtsmittel mit streitverfangenen Beträgen von 24,32 Mio. EUR waren zum Teil nach mehr als fünf Jahren noch nicht ausjudiziert.
- Die Zuteilungsregel im Sinne der BMF–Information schloss Mehrfacherstattungen nicht aus[16] und ermöglichte Nichterstattungen[17].
- Die in der BMF–Information nicht näher bezeichneten Ausnahmefälle eines Nachweises des wirtschaftlichen Eigentums konterkarierten die vom Ministerium gewünschten Klarstellungen und verkomplizierten den Vollzug.
- Jene Person, welche die Dividenden erhielt, und jene, die zum Antrag für die Erstattung der Kapitalertragsteuer berechtigt war, mussten aufgrund der Regelungen in der BMF–Information nicht ident sein.

Weitere Risiken bestanden im Bereich der Nachweiserbringung durch den nicht gewährleisteten Ausweis des Tagesendbestands auf Depotauszügen ausländischer Banken. Dadurch lag etwa weiterhin das Risiko vor, dass ein Wertpapier an dem Tag, auf den der Depotauszug lautete, bereits veräußert war, jedoch auf dem Depotauszug als noch eingebucht aufschien (siehe dazu im Detail TZ 9).

Der RH hob zudem hervor, dass im Bundesfinanzgericht Rechtsmittelverfahren mit hohen streitverfangenen Beträgen zum Teil seit mehr als fünf Jahren unerledigt waren. Die im Vorbericht thematisierte Rechtssicherheit im Zusammenhang mit Cum–Ex–Fällen lag nach wie vor nicht vor. Er verwies dazu auf seinen Bericht „Bundesfinanzgericht“ (Reihe Bund 2021/1), wonach rd. 28 % der Rechtsmittelverfahren eine Verfahrensdauer von mehr als drei Jahren aufwiesen; rd. 17 % der Rechtsmittelverfahren dauerten sogar mehr als vier Jahre.

Der RH empfahl daher dem Ministerium, aufgrund der hohen steuerlichen Relevanz der im Bundesfinanzgericht anhängigen Cum–Ex–Fälle und der überaus langen Verfahrensdauer, das Finanzamt für Großbetriebe darauf hinzuweisen, von der Möglichkeit eines Fristsetzungsantrags gemäß § 38 Verwaltungsgerichtshofgesetz Gebrauch zu machen.

(2) Der RH anerkannte die Bestrebungen des Ministeriums, in Abstimmung mit der OeKB CSD GmbH eine technische Lösung zur Erschwerung von Betrugsmaßnahmen im Zusammenhang mit Kapitalertragsteuer–Erstattungen auf Dividenden zu erarbeiten.

[16] weil mehrere Depotbestätigungen der Banken zum selben Aktienbestand ausgestellt werden könnten

[17] wenn der Nachweis des wirtschaftlichen Eigentums nicht erbracht werden konnte

Ausgehend davon, dass entsprechend der einkommensteuerlichen Zurechnung gemäß § 95 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (**EStG 1988**) der Empfänger der Kapitalerträge auch der Schuldner der Kapitalertragsteuer ist, wäre bei der Antragstellung auf Erstattung dieser Steuer auch auf diese Person abzustellen. Die BMF–Information aus 2014 stellte auf den Depotbestand am Ende des Cum–Tages ab. Zudem musste aufgrund dieser Information jene Person, welche die Dividenden erhielt, und jene, die zum Antrag für die Erstattung der Kapitalertragsteuer berechtigt war, nicht ident sein.

Der RH wies kritisch darauf hin, dass es zu der im Nachfrageverfahren angeführten Ausgestaltung von technischen Möglichkeiten zur Bestätigung des für die Einkünftezurechnung notwendigen Depotbestands und des Kapitalertragsteuereinbehalts noch keine konkreten Umsetzungsschritte gab. Wegen der festgestellten Risiken wäre jedoch eine technische Lösung anzustreben, die eine Zuordnung des Wertpapierbesitzes für die Kapitalertragsteuer–Erstattung an eine einzige Person – und auch zu einem rechtlich determinierten Zurechnungszeitpunkt – ermöglicht, um Mehrfacherstattungen auszuschließen.

Der RH empfahl dem Ministerium, technische Möglichkeiten zur Kennzeichnung von Aktienbesitz und damit zur Verhinderung von Mehrfacherstattungen der Kapitalertragsteuer zu erarbeiten und die Umsetzung in die Wege zu leiten.

3.3 (1) Laut Stellungnahme des Ministeriums werde das für die Kapitalertragsteuer–Erstattung zuständige Team im Finanzamt für Großbetriebe künftig jährliche Kontrollen der offenen Rechtsmittelverfahren durchführen. Daraus würden Informationen für eventuell zu stellende Fristsetzungsanträge resultieren.

(2) Das Ministerium nahm bezüglich der Verhinderung von Mehrfacherstattungen der Kapitalertragsteuer – wie bereits im Vorbericht – ausführlich zu seiner Information aus dem Jahr 2014 Stellung. Aufgrund der Vielfalt denkbarer Konstellationen sei es im Ertragsteuerrecht nicht möglich, isolierte Normen für die Zurechnung von (Dividenden–)Einkünften zu schaffen (siehe auch Vorbericht TZ 13). Zu der vom RH angesprochenen Mindesthaltedauer von Aktien, deren Nichterfüllung die Erstattung von Kapitalertragsteuer generell ausschließen würde, äußerte das Ministerium Bedenken im Hinblick auf das EU–Recht und auf internationales Recht. Die Information aus dem Jahr 2014, nach der sich – in Annäherung an die Börseusancen – die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an der Einlieferung am Depot orientiert, sei weiterhin zielführend.

Zu den vom RH bereits im Vorbericht aufgezeigten Risiken nahm das Ministerium wie folgt Stellung:

- Mehrfacherstattungen bzw. Nichterstattungen seien auf Basis der BMF–Information rechtlich unmöglich. Fälschlich ausgestellte Depotbestätigungen von Banken könne das Ministerium nicht beeinflussen, dies sei eine Frage der Beweiswürdigung.
- Bei den in der BMF–Information angesprochenen Ausnahmefällen, in denen der Nachweis des wirtschaftlichen Eigentums im Einzelfall ermöglicht wird, handle es sich um keine Besonderheit des Kapitalertragsteuer–Rückerstattungsverfahrens.
- Auf Basis der BMF–Information seien Einkünfte unter Umständen nicht demjenigen zuzurechnen, der sie tatsächlich erhält. Das Ministerium sei lediglich vereinfachend davon ausgegangen, dass die Dividendeneinkünfte bei Cum–Ex–Aspekten demjenigen zuzurechnen seien, der die Aktie am Ende des Cum–Tages am Depot eingebucht habe.

3.4 Wie bereits in seinem Vorbericht hielt der RH fest, dass Mehrfacherstattungen bzw. Nichterstattungen zwar rechtlich nicht zulässig, jedoch faktisch möglich waren.

Der RH entgegnete dem Ministerium, dass die BMF–Information im Hinblick auf das wirtschaftliche Eigentum und die Dividendenzurechnung nicht den Börseusancen folgte.[18] Deshalb konnte aufgrund der Regelungen in der BMF–Information jene Person, welche die Dividenden erhielt, von jener Person, die zum Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer berechtigt war, verschieden sein. Dies konnte zu Rechtsunsicherheit führen, wer zur Kapitalertragsteuer–Erstattung berechtigt sei. Das Ministerium hielt an einer Vorgangsweise fest, die aus der bestehenden Rechtslage nicht unmittelbar ableitbar war. Mit den vom RH angestellten Überlegungen verbliebe dem Finanzamt nur noch zu prüfen, ob für eine Dividende allenfalls mehrere Steuererstattungsanträge gestellt werden. Die Nachweisführung der Erstattungsberechtigung erwies sich aufgrund der Anonymität des Kapitalmarkts sowohl für die Antragstellenden als auch für die Finanzverwaltung als schwierig sowie zeit– und ressourcenaufwändig.

Der RH verwies in diesem Zusammenhang auf seine bereits mehrfach ausgesprochene Empfehlung nach einem – vor allem für den Vollzug – einfachen Steuerrecht (u.a. im RH–Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ (Reihe Bund 2013/3) und der dazugehörigen Follow–up–Überprüfung (Reihe Bund 2018/4)). Zu der diesbezüglichen Empfehlung des RH, technische Möglichkeiten zur Kennzeichnung von Aktienbesitz zu erarbeiten, nahm das Ministerium jedoch inhaltlich nicht Stellung.

[18] Maßgebend für die Zurechnung der Dividende ist laut Börseusancen der Nachweisstichtag (record date) (siehe dazu: https://www.wienerborse.at/wissen/finanzinstrumente/aktien/dividendenberechtigt/; abgerufen am 4. November 2021).

Die vom Ministerium selbst angestrebte technische Lösung zur Erschwerung von Betrugsmaßnahmen im Zusammenhang mit Kapitalertragsteuer–Erstattungen auf Dividenden würde angesichts der Anonymität des Kapitalmarkts eine zweckmäßige und digitale Lösung darstellen.

Der RH blieb daher bei seiner Empfehlung zur Erarbeitung und Umsetzung technischer Möglichkeiten, um Aktienbesitz zu kennzeichnen und dadurch potenzielle Mehrfacherstattungen zu verhindern.

## Amtshilfe – Finanzmarktaufsicht

4.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 14) festgestellt, dass eine intensivere und vor allem beidseitige Zusammenarbeit zwischen der Finanzmarktaufsichtsbehörde (**FMA**) und den Finanzbehörden bei Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren im Zusammenhang mit ausländischen Antragstellenden zweckmäßig wäre. Das Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz (**FMABG**)[19] sah zwar wechselseitige Amtshilfe zwischen der FMA und bestimmten Behörden vor, schloss allerdings Organe der Finanzverwaltung ausdrücklich aus. Die Informationen der Aufsichtsbehörde wären zur rascheren Klärung abgabenrechtlicher Sachverhalte geeignet.

Der RH hatte dem Ministerium in seinem Vorbericht empfohlen, zu prüfen, ob eine wechselseitige Amtshilfe zwischen der FMA und den Organen der Finanzverwaltung vorgesehen werden könne. Diesfalls sollte das Ministerium eine entsprechende Gesetzesinitiative starten.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass es einer wechselseitigen Amtshilfe zwischen FMA und den Organen der Finanzverwaltung positiv gegenüberstehe und in Gespräche mit der FMA eingetreten sei.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass das Ministerium einen Ministerialentwurf zur Änderung mehrerer Gesetze erstellte, der am 23. Juni 2020 im Nationalrat einlangte. Dessen Ziel lag u.a. in der Verhinderung einer mehrfachen Erstattung der Kapitalertragsteuer. Nach den Gesetzesmaterialien sollte damit der Empfehlung des RH aus dem Vorbericht gefolgt werden. Am 24. November 2020 wurde der Ministerialentwurf im Finanzausschuss angenommen und das Bundesgesetz am 20. Jänner 2021 im Nationalrat beschlossen. Es trat mit 23. Jänner 2021 in Kraft[20].

[19] BGBl. I 97/2001 i.d.g.F.

[20] Bundesgesetz, mit dem das Kontenregister– und Konteneinschaugesetz, das Finanzmarkt–Geldwäschegesetz, das Bankwesengesetz, die Bundesabgabenordnung, das Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz, das Wertpapieraufsichtsgesetz 2018 und das Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz geändert werden, BGBl. I 25/2021

Gemäß § 21 Abs. 2 und 3 FMABG ist nunmehr die wechselseitige Amtshilfe zwischen der FMA und den Abgabenbehörden in bestimmten abgegrenzten Gebieten und in dem durch unionsrechtliche Vorschriften und durch das Bankgeheimnis gegebenen Rahmen vorgesehen.[21]

4.2 Das Ministerium setzte die Empfehlung um, weil es einen Ministerialentwurf zur Änderung des FMABG erstellte, aufgrund dessen der Nationalrat ein diesbezügliches Bundesgesetz beschloss. Damit wurde eine wechselseitige Amtshilfe der FMA mit Organen der Finanzverwaltung unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht.

## Finanzieller Schaden

5.1 (1) Der RH hatte in seinem Vorbericht (TZ 16) darauf hingewiesen, dass – entgegen mehreren Pressemeldungen des Ministeriums – in Österreich ein finanzieller Schaden aus Cum–Ex–Aktiengeschäften zu verzeichnen war. Dieser begründete sich durch höhere Kapitalertragsteuer–Erstattungen im Vergleich zu den korrespondierenden Einzahlungen. Der in Österreich entstandene finanzielle Gesamtschaden im Zusammenhang mit Cum–Ex–Fällen war für den RH in der vorangegangenen Gebarungsüberprüfung mangels vorhandener Daten und Informationen nicht quantifizierbar.

Der RH hatte dem Ministerium deshalb empfohlen, die Analysen des RH zur Ermittlung des finanziellen Schadens aus bereits erfolgten Kapitalertragsteuer–Erstattungen fortzusetzen, ungerechtfertigte Erstattungen zu identifizieren und im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zurückzufordern.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren zur Höhe der „eintretbaren Schäden“ wegen Vorliegens von Cum–Ex mitgeteilt, dass das Finanzamt von März 2017 bis Jänner 2019 – im Sinn der Anregung des RH – spezielle Cum–Ex–Überprüfungen (Aufrollungen) vorgenommen habe. Davon seien Fälle umfasst, in denen die Kapitalertragsteuer bereits ausbezahlt war, sowie offene Fälle. Weiters habe es eine Gesamtliste an Fällen erstellt, in denen zu Unrecht Erstattungen erfolgt seien. Aus Sicht des Ministeriums belaufe sich die Gesamthöhe des potenziellen finanziellen Schadens auf 112 Mio. EUR. Über verjährte Zeiträume könne das Finanzamt keine

[21] Weitere Änderungen betrafen das Wertpapieraufsichtsgesetz 2018. In § 90 Abs. 7 leg. cit. entfielen jene Gesetzesstellen, wonach die Weitergabe von Meldedaten gemäß Art. 26 und 27 der Verordnung (EU) 2014/600 über Märkte für Finanzinstrumente und zur Änderung der Verordnung (EU) 2012/648, ABl. L 173 vom 12. Juni 2014, zuletzt geändert durch die Verordnung (EU) 2175/2019, ABl. L 334 vom 27. Dezember 2019, verboten ist.

Feststellungen treffen, weil Überprüfungshandlungen aufgrund der eingetretenen Verjährung unzulässig seien. Im Finanzausschuss am 14. März 2019 sei für die verjährten Zeiträume ein Gesamtbetrag von möglicherweise zu Unrecht ausbezahlten Beträgen in Cum–Ex–Fällen von rd. 75 Mio. EUR auf Basis einer Schätzung des Ministeriums angegeben worden.

Entsprechend der Empfehlung des RH habe die Finanzprokuratur ein Rechtsgutachten zu den verfahrensrechtlichen Möglichkeiten einer Rückforderung erstellt. Demnach enthalte die BAO keine ausdrückliche Rückforderungsbestimmung für Cum–Ex–Fälle, auch eine Analogie zu anderen verfahrensrechtlichen Bestimmungen oder zum Bereicherungsrecht des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs dürfte nicht in Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung der Höchstgerichte stehen. Aus diesem Grund sei der Ausgang der Beschwerdeverfahren ungewiss und seien teilweise[22] noch keine Rückforderungsbescheide ergangen.

Der Entwurf eines Abgabenbetrugsbekämpfungsgesetzes 2020 enthalte mehrere Bestimmungen zur Erleichterung der Rechtsverfolgung in Cum–Ex–Fällen; § 241a BAO (Rückforderung von rechtsgrundlos erlangten Rückzahlungen oder Erstattungen) und § 214 Abs. 9 BAO (bescheidmäßige Aufrechnungserklärung) würden die vorhandenen Lücken in der BAO schließen.

Die Summe der mit Bescheid rückgeforderten Erstattungen (anhängige Beschwerdeverfahren) betrage rd. 8,4 Mio. EUR. Die Summe der Erstattungsbeträge, für die es noch keinen Rückforderungstitel gebe, betrage rd. 103,8 Mio. EUR. Von diesem Betrag würden rd. 11,0 Mio. EUR auf Antragstellende entfallen, die ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hätten oder die abgewickelt (liquidiert) worden seien.

Eine endgültige Feststellung über die Summe der nicht einbringlichen Rückforderungen (finanzieller Schaden) konnte das Ministerium zur Zeit des Nachfrageverfahrens nicht treffen.

(3) (a) Der RH stellte nunmehr fest, dass die rechtlich erforderlichen Rahmenbedingungen mit dem Abgabenänderungsgesetz 2020[23] in Kraft traten. Dadurch konnte das Finanzamt jene zu Unrecht erhaltenen Erstattungsbeträge, für die es bisher keinen Rückforderungstatbestand gab, zurückfordern bzw. aufrechnen.

[22] In drei Fällen seien Rückforderungsbescheide erlassen worden. In zwei dieser Fälle seien Beschwerden beim Bundesfinanzgericht anhängig, in einem Fall habe das Finanzamt das Beschwerdeverfahren gemäß § 271 BAO ausgesetzt. In diesen Fällen könnten Maßnahmen zur Einbringung mangels Rechtskraft der Rückforderungsbescheide nicht gesetzt werden.

[23] AbgÄG 2020, BGBl. I 91/2019

(b) Das Finanzamt begann im Auftrag des Ministeriums im März 2017 mit der Überprüfung abgeschlossener Kapitalertragsteuer–Erstattungsfälle der Jahre 2011 bis Mitte 2013 und beendete diese Überprüfung im Jänner 2019. Für Zeiträume vor 2011 war die abgabenrechtliche Verjährungsfrist von fünf Jahren – gerechnet vom Auszahlungszeitpunkt – bereits eingetreten.

Das Ministerium wählte in Zusammenarbeit mit dem Finanzamt Verdachtsfälle auf der Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen (**DBA**) sowie des nationalen Steuerrechts gemäß §§ 6 bzw. 21 KStG aus.

Im März 2019 erstellte es zu den Ergebnissen der Erhebung einen ausführlichen Bericht.[24]

Im Detail umfassten die Überprüfungshandlungen insgesamt 257 Erstattungsanträge von 42 Antragstellenden mit einem Antragsvolumen von 226,24 Mio. EUR. Als Ergebnis erließ das Finanzamt[25] für 15 Antragstellende Rückforderungsbescheide in Zusammenhang mit Cum–Ex in Höhe von 103,31 Mio. EUR[26] auf Basis der neu geschaffenen gesetzlichen Grundlage[27]. Hinzu kamen die bereits vor den legistischen Maßnahmen zurückgeforderten Erstattungsbeträge von drei Antragstellenden in Höhe von 8,38 Mio. EUR. Damit beliefen sich die Rückforderungen und die ursprüngliche Gesamthöhe des potenziellen finanziellen Schadens auf 111,69 Mio. EUR. Von dieser Gesamtsumme entfielen 38,10 Mio. EUR auf das Jahr 2011, 64,97 Mio. EUR auf das Jahr 2012 und 8,62 Mio. EUR auf das Jahr 2013.

[24] Dieser war auch Grundlage zahlreicher parlamentarischer Anfragebeantwortungen und für den Finanzausschuss am 14. März 2019.

[25] siehe parlamentarische Anfragebeantwortung 1273/AB vom 12. Mai 2020 zu 1271/J /XXVII. GP

[26] Laut parlamentarischer Anfragebeantwortung 1273/AB vom 12. Mai 2020 zu 1271/J XXVII. GP verringerte sich der potenzielle Gesamtschaden deshalb, da die letztmalige Überprüfung vor Erlassung der Rückforderungsbescheide im November 2019 ergab, dass bei einem Antragsteller ein Betrag von rd. 0,5 Mio. EUR tatsächlich nicht Cum–Ex–verfangen war.

[27] § 241a BAO

Die folgende Tabelle zeigt die aufgrund der Überprüfungsmaßnahmen durchgeführten Rückforderungen:

Tabelle 1: Rückforderungen nach Cum–Ex–Überprüfung

| Rückforderungen | in EUR |
|---|---|
| Rückforderungen nach Überprüfung der Jahre 2011 bis 2013 | 111.688.481,56 |
| *davon* | |
| *bereits gegenverrechnet* | *4.061.528,19* |
| *bereits zurückgezahlt* | *3.002.580,00* |
| **Summe verbleibende Rückforderungen** | **104.624.373,37** |
| *davon* | |
| *bereits liquidierte Gesellschaften* | *11.034.557,50* |
| *bereits verjährte Rückforderungen* | *3.312.475,00* |
| **Summe offene Rückforderungen** | **90.277.340,87** |
| *davon* | |
| *Rückforderungen von Staaten ohne Vollstreckungsamtshilfe* | *88.438.340,87* |
| *Rückforderungen von Staaten mit Vollstreckungsamtshilfe* | *1.839.000,00* |

Quellen: BMF; Finanzamt

Das offene Rückforderungsvolumen betrug zur Zeit der Follow–up–Überprüfung 90,28 Mio. EUR. Davon betrafen 98 % Antragstellende, mit deren Ansässigkeitsstaaten Österreich zur Zeit der Follow–up–Überprüfung keine Vollstreckungsamtshilfe vereinbart hatte.

Für die Schätzung des finanziellen Schadens im Hinblick auf verjährte Zeiträume überprüften das Ministerium und das Finanzamt bei den identifizierten Antragstellenden mit Rückforderungsbescheiden, ob diese auch in den Vorjahren Erstattungen erhalten hatten.[28] Insgesamt ergab sich durch diese Auswertungen nach den Angaben des Ministeriums ein geschätzter finanzieller Schaden für bereits verjährte Zeiträume von rd. 75 Mio. EUR.

Nach den Berechnungen des Ministeriums betrug der gesamte potenzielle finanzielle Schaden aus den Cum–Ex–Fällen somit rd. 105 Mio. EUR auf Basis der Überprüfungen des Finanzamts sowie rd. 75 Mio. EUR aufgrund der Schätzungen für die verjährten Fälle; insgesamt somit rd. 180 Mio. EUR.

[28] Dies war laut Bericht des Ministeriums in den Jahren 2006 bis 2010 bei sieben Antragstellenden im Ausmaß von insgesamt 58,05 Mio. EUR der Fall. Zudem hätten laut Ministerium zwei weitere Antragstellende, die aus Medienberichterstattungen im Zusammenhang mit Cum–Ex bekannt gewesen seien, Erstattungen in Höhe von 13,48 Mio. EUR erhalten.

(c) Der RH hatte im Vorbericht positiv hervorgehoben, dass das Finanzamt ungerechtfertigte Erstattungen von jedenfalls 38,35 Mio. EUR verhinderte. Der RH stellte nunmehr fest, dass das Finanzamt zusätzlich zu dieser Summe Erstattungsanträge im Zusammenhang mit Cum–Ex mit einem Volumen von 21,97 Mio. EUR nicht anerkannte.

Damit verhinderte das Finanzamt Auszahlungen von insgesamt 60,31 Mio. EUR. Gegen Abweisungen von insgesamt 19,93 Mio. EUR wurden Rechtsmittel ergriffen, die dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlagen. Bei stattgebenden Erledigungen dieser Rechtsmittel durch das Bundesfinanzgericht würde sich der finanzielle Gesamtschaden weiter erhöhen, weil die Finanzämter den abgewiesenen Erstattungsanträgen stattgeben müssten und die Beträge auszuzahlen wären.

5.2 Der RH bewertete seine Empfehlung als umgesetzt, weil das Ministerium die Vorarbeiten im Hinblick auf verfahrensrechtliche Möglichkeiten für Rückforderungen und Aufrechnungen von zu Unrecht erstatteter Kapitalertragsteuer geleistet hatte. Auf Basis von neuen gesetzlichen Regelungen, die mehr Rechtssicherheit boten, konnte das Ministerium mit Rückforderungen und Aufrechnungen einem höheren Steuerausfall entgegentreten.

Weiters führten das Ministerium und das Finanzamt umfassende Erhebungen und Prüfungen zur Ermittlung des finanziellen Schadens auf Basis der Analysen des RH im Vorbericht durch. Der RH anerkannte auch, dass das Finanzamt unberechtigte Erstattungsanträge im Zusammenhang mit Cum–Ex abwies und dadurch zu einer Minderung des finanziellen Schadens beitrug. Die potenzielle Schadenshöhe belief sich auf insgesamt rd. 180 Mio. EUR. Damit zeigten die Erhebungen des Ministeriums, dass – entgegen seinen Aussagen zu Beginn der vorangegangenen Gebarungsüberprüfung, wonach es „in Österreich […] mit hoher Gewissheit zu keinem Schaden gekommen“ sei – doch ein beträchtlicher finanzieller Schaden in Österreich entstanden war. Die vorangegangene Gebarungsüberprüfung des RH war die Grundlage für die umfassende Aufarbeitung dieses Steuerbetrugs.

Der RH wies darauf hin, dass mangels eines Abkommens über Amts– und Vollstreckungshilfe mit jenen Staaten, auf die der überwiegende Teil des finanziellen Schadens entfiel, geringe Aussicht auf eine erfolgreiche Rückforderung von 88,44 Mio. EUR besteht (TZ 16).

6.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 16) festgestellt, dass das Ministerium bereits nach Bekanntwerden der Cum–Ex–Problematik mit umfassenden Datenanalysen ungerechtfertigt erstattete Kapitalertragsteuern hätte erkennen können. Der daraus resultierende finanzielle Schaden begründete sich durch höhere Kapitalertragsteuer–Erstattungen im Vergleich zu den korrespondierenden Einzahlungen.

Der RH hatte dem Ministerium in seinem Vorbericht empfohlen, künftig regelmäßige Plausibilitätskontrollen gemeinsam mit dem Finanzamt durchzuführen, um derartige Betrugsversuche vorzeitig zu erkennen und entsprechende schadensminimierende Maßnahmen setzen zu können.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass bereits bei Bearbeitung und Erledigung der Anträge im ABZ–Verfahren inhaltliche Plausibilitätsprüfungen, bezogen auf die Antragstellenden und den Antrag, erfolgen würden. Aus der Gesamtanzahl der Anträge könnten jederzeit Plausibilitätsprüfungen der Daten in der Gesamtheit in jede Richtung erfolgen, da sämtliche Daten aus dem IT–Verfahren ab Juli 2019 täglich an das Datawarehouse übermittelt würden. Diese Daten stünden dem Predictive Analytics Competence Center (**PACC**) für entsprechende Auswertungen und Analysen zur Verfügung.

(3) (a) Der RH stellte nunmehr fest, dass das Ministerium im Zuge der Schadensberechnungen Analysen in Bezug auf erstattete und abgeführte Kapitalertragsteuer durchführte und auch aufzeigte, dass derartige Plausibilisierungen aussagekräftig sind. Die Berechnungen zeigten auch, dass bei einigen Aktiengesellschaften der prozentuelle Anteil der rückerstatteten Kapitalertragsteuer an der abgeführten Kapitalertragsteuer bis zum Jahr 2012 – teilweise erheblich – angestiegen war.

Seit den Schadensermittlungen führte das Ministerium keine Analysen und Plausibilitätskontrollen zur Verhinderung ungerechtfertigter Erstattungen durch. Diese waren zwar in einem Projekt zur Verbesserung des Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahrens vorgesehen, eine Umsetzung war zur Zeit der Follow–up–Überprüfung noch offen. Laut den Angaben des Ministeriums könne die Umsetzbarkeit einer solchen Plausibilitätskontrolle auf Basis der bestehenden Datenlage weiterhin nicht abschließend beurteilt werden. Aus diesem Grund würden noch weitere Machbarkeitsanalysen vorgenommen werden. Die bisherigen Plausibilitätskontrollen betrafen automatisierte Kontrollen bei Eingabe des Antrags im Webformular. Auf Ebene der emittierenden Aktiengesellschaften erfolgte kein automatischer und regelmäßiger Abgleich zwischen den abgeführten Kapitalertragsteuern und den korrespondierenden Erstattungen. Entsprechende Analysen könnte das PACC vornehmen. Dafür wäre eine Übermittlung der Daten an das Datawarehouse erforderlich. Dies geschah bis zur Zeit der Gebarungsüberprüfung noch nicht.

Im ABZ–Verfahren wird die Wertpapierkennnummer (ISIN) erfasst, jedoch ließen sich mangels gezielter Auswertungsmöglichkeiten Mehrfacherfassungen von emittierenden Aktiengesellschaften nicht erkennen.

(b) Der RH stellte weiters fest, dass dem Finanzamt und dem Ministerium ein laufender Gesamtüberblick über die Höhe der getätigten Auszahlungen und Erledigungen fehlte. Konnte das Finanzamt die Auszahlungen im R–Verfahren regelmäßig auswerten, war dies im neuen ABZ–Verfahren nicht mehr vorgesehen.

Die im Nachfrageverfahren angekündigten Auswertungen und Analysen waren im Projekt im Detail ausgearbeitet worden, standen jedoch nicht zur Verfügung. Im Fachkonzept waren bereits umfassende Auswertungen unter Berücksichtigung der definierten Risikokriterien für die Steuerung geplant.

Zur Zeit der Follow–up–Überprüfung gab es weder für das Finanzamt noch für das Ministerium eine Auswertung, die eine risikoorientierte Analyse der Erledigungen und Auszahlungen erlaubte. Es gab zwar im ABZ–Verfahren diverse Abfrage– und Filtermöglichkeiten; wie bei allen Finanzanwendungen waren jedoch keine risikoorientierten Auswertungen und Controllingdaten für Steuerungszwecke vorgesehen.

Laut Ministerium seien für das Finanzamt selbst weder Auswertungsmöglichkeiten noch Risikoanalysen geplant. Diese sollen zentral über entsprechende IT–Programme, wie die Leistungsorientierte Steuerung des Ministeriums, erfolgen und im 3. Quartal 2021 anwendbar sein.

Der RH ersuchte im Zuge seiner Follow–up–Überprüfung das Ministerium um eine Auswertung von Daten aus dem ABZ–Verfahren. Diese Auswertung enthielt nur die ausbezahlten Beträge und die damit zusammenhängenden Erledigungen; Informationen über andere Erledigungen, wie Abweisungen und Zurückweisungen, fehlten. Deshalb konnte auch keine Aussage etwa über die Anzahl der Erledigungen und die Erledigungsdauer getroffen werden. Ebenso war eine Auswertung der Erledigungen bezogen auf jedes einzelne Wertpapier nicht möglich.

6.2 Das Ministerium setzte die Empfehlung nicht um, weil es keine regelmäßigen Plausibilitätskontrollen zur Verhinderung von Betrugsversuchen durchführte, obwohl dies im Projekt zur Verbesserung des Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahrens vorgesehen war. Zudem fehlten dem Ministerium und dem Finanzamt laufende Informationen über Auszahlungen und Erledigungen von Anträgen, die für Risikoanalysen und für risikoorientierte Kontrollen zweckmäßig wären.

Dem Finanzamt standen zwar Abfrage– und Filtermöglichkeiten zur Verfügung, jedoch gab es – entgegen dem Vorbringen im Nachfrageverfahren – keine risikoorientierten Auswertungen und Controllingdaten für Steuerungszwecke.

Der RH wiederholte seine Empfehlung an das Ministerium, künftig regelmäßige Plausibilitätskontrollen gemeinsam mit dem Finanzamt für Großbetriebe durchzuführen, um Betrugsmuster frühzeitig zu erkennen und schadensmindernde Maßnahmen zur Verhinderung ungerechtfertigter Erstattungen setzen zu können. Die bereits geplanten Maßnahmen wären voranzutreiben.

Nach Ansicht des RH sollten dem Ministerium und dem Finanzamt für Steuerungszwecke und für risikoorientierte Kontrollen Auswertungen zu den Erstattungen zur Verfügung stehen, um auf neue Betrugsmuster zeitnah reagieren zu können.

Der RH empfahl dem Ministerium, für risikoorientierte Kontrollen und für Steuerungszwecke periodisch Auswertungen über die Erstattungen zu erstellen und diese auch dem Finanzamt für Großbetriebe zur Verfügung zu stellen.

6.3 Das Ministerium wies in seiner Stellungnahme auf Schwierigkeiten beim Abgleich zwischen der Abfuhr der Kapitalertragsteuer und den Erstattungen hin. Es habe jedoch im IT–Verfahren bereits bestimmte Filtermöglichkeiten implementiert und einen Export in Excel ermöglicht. Künftig werde das Finanzamt diesbezügliche Kontrollen durchführen, selbstständig Auswertungen anfordern und tiefergehende Analysen erstellen können. Weiters sollen die maßgeblichen Daten bis Jahresende 2021 im Management–Informationssystem („Leistungsorientiertes Steuerungssystem“) vorhanden sein.

Teile der beiden Empfehlungen seien bereits umgesetzt worden, weitere Schritte würden bis Jahresende 2021 folgen.

6.4 Trotz der vom BMF genannten Komplexität beim Abgleich betonte der RH die Wichtigkeit der Plausibilisierungen für die Aufdeckung von Malversationen, um künftige finanzielle Schäden für den Abgabengläubiger abwenden zu können. Die Erhebungen des RH im Vorbericht und jene des Ministeriums bei der Ermittlung des finanziellen Schadens verdeutlichen, dass regelmäßige Plausibilitätskontrollen zweckmäßig und notwendig sind.

# Nachweise für Kapitalertragsteuer–Erstattungen

7.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 15) festgestellt, dass von 2001 bis 2016 fast ein Viertel (263,87 Mio. EUR bzw. 24,0 %) aller Kapitalertragsteuer–Erstattungen in Ansässigkeitsstaaten ging, mit denen Österreich eine Erstattung in vollem Umfang vereinbart hatte; dies betraf vier[29] von 59 Staaten. Doppelbesteuerungsabkommen, die eine volle Kapitalertragsteuer–Erstattung vorsahen, brachten ein erhöhtes Risiko mit sich. Dieses bestand darin, dass im Betrugsfall (Kapitalertragsteuer–Erstattungen ohne ausreichenden Rechtsanspruch) durch die Erstattung der gesamten Kapitalertragsteuer entsprechend hohe Schadensbeträge für den österreichischen Fiskus zu verzeichnen waren.

Im Hinblick darauf, dass seit 1. Jänner 2017 in Deutschland eine Regelung in Kraft ist, wonach bei einer vollständigen Erstattung der Kapitalertragsteuer besondere Nachweispflichten gelten, hatte der RH dem Ministerium in seinem Vorbericht empfohlen, darauf hinzuwirken, dass – ähnlich wie in Deutschland – besondere Nachweispflichten für jene Fälle vorgesehen werden, in denen die Doppelbesteuerungsabkommen eine (nahezu) vollständige Kapitalertragsteuer–Erstattung ermöglichen.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass im neuen IT–Verfahren (TZ 15) eine strukturierte Risikoauswahl vorgesehen sei, die eine gezielte, intensive Überprüfung bei Risikofällen und damit einen effizienten Mitteleinsatz ermögliche. Die strukturierte Risikoauswahl und damit auch die geforderten Nachweise würden sich dabei an der Höhe der Erstattungsvolumina orientieren, wobei das Ministerium am Grundsatz der freien Beweiswürdigung festhalte.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass im Webformular die Antragstellenden genaue Angaben über ihre Identität und die Rechtsgrundlage zu machen hatten. Nach Eingabe dieser Daten informierte das Webformular über die erforderlichen Unterlagen je nach Rechtsgrundlage des Antrags (siehe im Detail dazu TZ 8). Im neuen IT–Verfahren waren risikoorientierte Hinweise programmiert. Unter anderem erhielten die befassten Bediensteten im Zuge der Bearbeitung eines Antrags auf Kapitalertragsteuer–Erstattung einen Hinweis, wenn aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens die gesamte Kapitalertragsteuer rückerstattbar war. Besondere oder erhöhte Nachweispflichten erachtete das Ministerium deshalb als nicht notwendig, weil in allen Verfahren die vorgegebenen Angaben im Erstattungsantrag bereits einer höheren Nachweispflicht entsprächen. Es gehe auch davon aus, dass die befassten Bediensteten einen „entsprechenden Sorgfaltsmaßstab“ anlegen und so ungerechtfertigte Auszahlungen unterbunden würden.

[29] Allein auf Antragstellende aus den Vereinigten Arabischen Emiraten entfiel ein Erstattungsvolumen von 245,44 Mio. EUR.

Dazu gaben die Bediensteten des Finanzamts an, dass – unabhängig von der Höhe der Erstattungsmöglichkeit – bei allen Anträgen hohe Anforderungen an die vorzulegenden Unterlagen gestellt würden. Es seien grundsätzlich

- Dividendenbestätigungen und Transaktionslisten vorzulegen,
- Transaktionslisten zu unterschreiben und abzustempeln,
- Eigenbestände an Aktien durch Banken zu bestätigen,
- Bilanzen im Bedarfsfall nachzureichen bzw. Bestätigungen über den Wahrheitsgehalt von Angaben nachzubringen.

Dazu lagen den Bediensteten Checklisten für zu überprüfende Unterlagen je Antragsart und Rechtsgrundlage vor. Die Intensität der Antragsbearbeitung sei von individuellen Merkmalen der bzw. des Antragstellenden, der Betragshöhe und der Qualität der Unterlagen abhängig; außerdem spiele Erfahrung bei der Antragsbearbeitung eine Rolle.

Darüber hinausgehende besondere Nachweise bei jenen Fällen, in denen die Doppelbesteuerungsabkommen eine (nahezu) vollständige Kapitalertragsteuer–Erstattungsmöglichkeit ermöglichten, wären daher weder vorgesehen noch notwendig.

Die Erstattungszahlungen in jenen Fällen, in denen die Doppelbesteuerungsabkommen eine (nahezu) vollständige Kapitalertragsteuer–Erstattungsmöglichkeit vorsehen – dies betraf die Vereinigten Arabischen Emirate, Bahrain, Katar und Kuwait – verringerten sich im Zeitraum 2017 bis 2020 gegenüber der vorangegangenen Gebarungsüberprüfung (263,87 Mio. EUR bzw. 24 %) auf 10,53 Mio. EUR bzw. 3 % der gesamten Erstattungen.[30]

7.2 Das Ministerium setzte die Empfehlung um, weil nunmehr für alle Anträge je nach Rechtsgrundlage des Antrags höhere Nachweispflichten erforderlich waren.

Der RH anerkannte die hohen Anforderungen an die vorzulegenden Unterlagen und die gestiegene Sensibilität der befassten Bediensteten. Allerdings konnten sie die Bearbeitung nur mit einer den (Personal–)Ressourcen angepassten Intensität vornehmen (siehe im Detail dazu TZ 16).

[30] Im ABZ–Verfahren schienen im überprüften Zeitraum 2017 bis 2020 Auszahlungen von lediglich rd. 25.000 EUR auf. Diese resultierten aus sechs Anträgen im Jahr 2020.

8.1 (1) Der RH hatte dem Ministerium in seinem Vorbericht (TZ 24) empfohlen, 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.).

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass nun im Webformular beim jeweiligen Verfahren die beizubringenden Unterlagen und Nachweise angeführt seien, wobei die Unterschiede je nach Rechtsgrundlage und antragstellender Person berücksichtigt würden. Die diesbezüglichen Hinweise fänden sich auch auf der neugestalteten Website des Ministeriums.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass das Webformular seit 2019 genaue Angaben über die antragstellende Person und die Rechtsgrundlage des Erstattungsantrags vorsah. Nach Eingabe der Daten informierte das Webformular über die erforderlichen Unterlagen. Diese Nachweise waren dem postalisch zu übermittelnden Antrag, der dem elektronischen Antrag – das ist die Vorausmeldung im Webformular – folgte, beizulegen.

Bei Erstattungsanträgen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen[31] sind diese Nachweise – unabhängig von der Höhe der Kapitalertragsteuer–Erstattungsmöglichkeit – u.a.:

- ein Nachweis, aus dem hervorgeht, in welchem Depot sich die betroffenen Aktien am letzten Tag vor dem Ex–Tag[32] befanden,
- ein Nachweis, aus dem hervorgeht, wer am letzten Tag vor dem Ex–Tag Depotinhaber war, und
- ein Nachweis der Depotumsätze in Zusammenhang mit den betroffenen Aktien für den Zeitraum von einem Monat vor bis einen Monat nach dem Ex–Tag.

Für Erstattungsanträge gemäß §§ 6 bzw. 21 KStG 1988 waren zusätzlich weitere beizubringende Nachweise angeführt.

[31] Gleiches gilt für Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge gemäß § 94 EStG 1988.

[32] Unter dem Ex–Tag ist der Tag zu verstehen, ab dem die Aktie nicht mehr mit Dividendenanspruch gehandelt wird.

8.2 Das Ministerium setzte die Empfehlung um, weil es je nach antragstellender Person und Rechtsgrundlage eindeutig festlegte, welche Unterlagen im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren erforderlich und welche Nachweise jedenfalls zu erbringen waren.

Damit hatten auch die befassten Bediensteten einen entsprechenden Überblick. Es blieb ihnen allerdings unbenommen, über diese Mindestanforderungen hinausgehende Nachweise zu verlangen.

9.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 25) bemängelt, dass das Ministerium im Hinblick auf die Zurechnung einer Aktie und damit auf die Erstattungsberechtigung „davon ausging", dass die Banken immer den Aktienbestand am Ende des jeweiligen Tages ausweisen würden, ohne dies überprüft zu haben. Die OeKB CSD GmbH hatte gegenüber dem RH im Zusammenhang mit Bankbestätigungen darauf hingewiesen, es müsse sichergestellt sein, dass für ein und denselben Aktienbestand nicht mehrere Depotbestätigungen ausgestellt werden.

Der RH hatte dem Ministerium in seinem Vorbericht empfohlen, Depotbestätigungen zu verlangen, die über den Tagesendbestand ausgestellt werden und auch einen entsprechenden Vermerk tragen.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass im Webformular entsprechende Nachweise verlangt würden. Abverlangt werde der Tagesendbestand. Eine weitere Bestätigung der Bank, dass tatsächlich der Tagesendbestand dargestellt ist, werde derzeit nicht verlangt. Das Ministerium werde durch Gespräche mit Bankenvertretern in Erfahrung bringen, ob eine solche Bestätigung von den Banken erbracht werden könne.

(3) Der RH stellte im Rahmen der Gebarungsüberprüfung fest, dass im Webformular bei den erforderlichen Unterlagen folgende Definition angeführt war: „Unter dem Ex–Tag versteht man den Tag, ab dem die Aktie nicht mehr mit Dividendenanspruch gehandelt wird." Aus dieser Definition war nicht ersichtlich, dass die Depotbestätigungen den Tagesendbestand enthalten sollen. Laut Ansicht des Ministeriums gehe demgegenüber aus dieser Formulierung eindeutig hervor, dass jene Nachweise zu erbringen sind, welche die Zurechnung der Aktien am Ende des Cum–Tages bzw. die Zurechnung der Dividenden belegen. Zu diesem Zweck seien insbesondere auch sämtliche Depotumsätze hinsichtlich der betroffenen Aktien einen Monat vor und einen Monat nach dem Ex–Tag nachzuweisen. Dadurch könne das Finanzamt auch nachvollziehen, ob die Aktien vor oder am Cum–Tag gehandelt wurden und entsprechende Rückschlüsse auf den Depotbestand am Ende des Cum–Tages sowie auf die Zurechnung der Dividenden ziehen. Sollten die Nachweise, aus denen sich die Zurechnung der Dividenden nachvollziehen lasse, nicht ausreichen, so wäre der Antrag zu ergänzen oder zurück– bzw. abzuweisen.

Laut Ministerium sei es nicht möglich, internationale Banken dazu zu bewegen, auf den Depotbestätigungen anzugeben, dass es sich um den Tagesendbestand handelt. Aufgrund der Nachfrage des RH im Rahmen der Follow–up–Überprüfung nahm das Ministerium schriftlich mit der Wirtschaftskammer Österreich – Bundessparte für Banken und Versicherungen (**WKO BSBV**) Kontakt auf. Diese gab an:

- „Gemäß vorliegenden Informationen gibt es […] kein einheitliches Muster für Aussehen und Inhalt der Depotauszüge."
- „Grundsätzlich wird bei Depotauszügen der Tagesendbestand abgebildet."
- „[…] der Kunde kann einen Depotauszug zu einem bestimmten Schlusstag anfordern. Eine Anforderung zu einer exakten Uhrzeit ist im Nachhinein nicht möglich."
- In Ausnahmefällen – z.B. bei Verzögerungen bei der Abwicklung[33] (Settlement) – ist es möglich, dass ein Wertpapier zu dem Tag, auf den der Depotauszug lautet, bereits veräußert wurde, aber dennoch auf dem Depotauszug als im Depotbestand ausgewiesen aufscheint (also noch eingebucht war).

Die befassten Bediensteten des Finanzamts gaben an, dass der Ausweis des Tagesendbestands auf der Transaktionsliste zwingend verlangt werde.

9.2 Das Ministerium hatte die Empfehlung während der Gebarungsüberprüfung noch nicht umgesetzt, weil es bei den im Webformular angeführten erforderlichen Unterlagen keinen Nachweis verlangte bzw. es auch keinen Hinweis gab, dass die Depotbestätigungen der Banken den Tagesendbestand auszuweisen haben. Dementsprechend fehlten auf den Depotbestätigungen derartige Vermerke. In Zweifelsfällen konnten die Bediensteten des Finanzamts allerdings zusätzliche Überprüfungen durchführen. Das Ministerium teilte dem RH allerdings im Rahmen der Schlussbesprechung zur Gebarungsüberprüfung mit, dass es eine Umsetzung der Empfehlung innerhalb der Stellungnahmefrist beabsichtige.

Gerade im Hinblick auf die Auskunft der WKO BSBV, wonach ein Wertpapier zu dem Tag, auf den der Depotauszug lautet, bereits veräußert sein konnte, aber dennoch auf dem Depotauszug als im Depotbestand ausgewiesen aufschien, blieb nach Ansicht des RH auf Basis der BMF–Information das Risiko bestehen, dass für ein und denselben Aktienbestand mehrere Depotbestätigungen ausgestellt werden können. Aus der Auskunft der WKO BSBV, wonach „[e]ine Anforderung zu einer exakten Uhrzeit […] im Nachhinein nicht möglich" sei, leitete der RH ab, dass die Banken Depotbestätigungen mit einem solchen Vermerk ausstellen können, wenn das der Depotinhaber im Vorhinein wünscht.

[33] Durchführung der geld– und stückmäßigen Erfüllung von Geschäften (siehe https://www.wienerborse.at/wissen/boersenlexikon/buchstabe-a/abwicklung/ (abgerufen am 22. November 2021))

Aufgrund der auch in diesem Bereich verbleibenden Risiken wäre eine bereits angesprochene technische Lösung anzustreben, um Mehrfacherstattungen auszuschließen (TZ 3). Solange diese technische Lösung zur eindeutigen personenbezogenen Zuordnung von Wertpapieren fehlte, blieb nach Ansicht des RH jedenfalls ein (Rest–) Risiko von Malversationen.

Der RH empfahl dem Ministerium erneut, Depotbestätigungen zu verlangen, die über den Tagesendbestand ausgestellt werden und auch einen entsprechenden Vermerk tragen. Dieser Hinweis sollte im Webformular enthalten sein.

Allerdings sollte eine technische Lösung zur eindeutigen Identifizierung der zum Antrag berechtigten Person weiterhin verfolgt werden. Der RH verwies dazu auf seine Empfehlung in TZ 3.

9.3 Laut Stellungnahme des Ministeriums habe es die Empfehlung des RH nunmehr tatsächlich umgesetzt. Seit 15. Juni 2021 werde im Webformular darauf hingewiesen, dass die depotführende Bank u.a. den Tagesendbestand zu bestätigen habe.

9.4 Da die Webformulare den vom RH empfohlenen Vermerk beinhalten[34], erachtete der RH nunmehr seine Empfehlung aus dem Vorbericht, Depotbestätigungen zu verlangen, die über den Tagesendbestand ausgestellt werden und auch einen entsprechenden Vermerk tragen, – auf Basis der Stellungnahme des Ministeriums – als umgesetzt.

10.1 (1) Der RH hatte dem Ministerium in seinem Vorbericht (TZ 25) empfohlen, eine eindeutige und nachvollziehbare Angabe der Bank zu verlangen, ob die Bestätigung über das Verfügungsgeschäft (Einlieferung der Aktien auf das Depot) oder das Verpflichtungsgeschäft[35] ausgestellt wurde.

Damit für ein und denselben Aktienbestand nicht mehrere Depotbestätigungen ausgestellt werden, war laut OeKB CSD GmbH zu analysieren, ob ein einheitliches Verständnis hinsichtlich der Art der Verbuchung des Bestands („Actual" nach dem Verfügungsgeschäft oder „Contractual" nach dem Verpflichtungsgeschäft) bestand und dies auf der Bestätigung auch ersichtlich war.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass die im Webformular angeführten Nachweise über Depotbestand und Depotumsätze (Transaktionslisten) grundsätzlich ausreichend zur Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums seien. Eine Angabe der Bank, ob die Bestätigung über das Verfügungs– oder das

[34] Der RH fragte die Änderungen in den Webformularen auf der Website des Ministeriums zuletzt am 20. Oktober 2021 ab.

[35] Verpflichtungsgeschäft: schriftlicher Vertrag, der die Verpflichtung zum Verkauf der Aktien und die Verpflichtung zum Kauf der Aktien enthält

Verpflichtungsgeschäft ausgestellt wurde (Zeitpunkt der Depoteinbuchung), werde derzeit nicht abverlangt. Es würden allerdings Überlegungen angestellt, in welcher Form eine derartige Bestätigung für bestimmte Risikofälle, in denen – insbesondere bei ausländischen Banken – der Zeitpunkt der Depoteinbuchung durch die beteiligte Depotbank nicht bekannt sei, abverlangt werden könne.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass die Antragstellenden im Webformular „Antrag auf Rückzahlung/Erstattung der österreichischen Abzugsteuer betreffend Kapitalertragsteuer auf Dividenden aus Aktien gemäß § 27 Abs. 2 lit. a EStG 1988“ folgende Zeitangaben zu jedem – den Erstattungsantrag betreffenden – Aktienpaket zu machen hatten:

Tabelle 2: Zeitangaben im Webformular

| Angabe in deutscher Sprache | Angabe in englischer Sprache |
|---|---|
| Datum Erwerb[1] | Date of acquisition |
| Datum Veräußerung | Date of sale |
| Datum Zufluss[1] | Date of inflow |
| Datum Ausschüttungsbeschluss | Date of dividend distribution resolution |
| Datum Ex–Tag | Ex–date |

[1] Pflichtfeld

Quelle: BMF

Im Webformular war verpflichtend das „Datum Erwerb“ bzw. „Date of acquisition“ einzutragen. Es gab keinen Hinweis, ob dort das Datum des Verpflichtungsgeschäfts oder des Verfügungsgeschäfts zu vermerken war. Das Datum der Einlieferung in das Depot („Date of settlement“) war weiterhin nicht erforderlich. So konnten sowohl die Antragstellenden im Webformular als auch die Banken in den Depotauszügen entweder das Datum des Verfügungs– oder des Verpflichtungsgeschäfts angeben.

Laut den Angaben des Finanzamts gehe aus den Transaktionslisten „die Information, wie Art der Aktien, Zugang, Abgang, Tagesbestand, Kaufdatum und Einlieferungsdatum hervor“. Börsengeschäftliche Transaktionen würden im Settlement grundsätzlich zwei Werktage benötigen. Bei „Over the Counter“–Geschäften[36] sei ein davon abweichender Zeitraum möglich, wobei bei derartigen Geschäften die Vertragsunterlagen zur Bestimmung des Einlieferungszeitpunkts angefordert würden. Als Nachweis würden die in den von den Banken bestätigten Transaktionslisten enthaltenen Informationen zählen. Ergäben sich Zweifel an der Richtigkeit der Angaben oder Unklarheiten, würden der Kauf und die Einbuchung näher untersucht (z.B. Anforderung der Kauforder, Einzelbelege/Buchungsbestätigungen über die Transaktion).

[36] „Over the Counter“ bezeichnet einen direkten Handel auf den Kapitalmärkten zwischen Käufer und Verkäufer.

Nach den Angaben des Ministeriums seien es allerdings „grundsätzlich nicht österreichische Banken […], derer man sich für Zwecke der ungerechtfertigten KESt–Rückerstattung bei Dividenden bedient“. Aus der Praxis österreichischer Banken könnten kaum Schlüsse auf die weltweite Praxis gezogen werden. Um sicherzustellen, dass die Aktien am Ende des Cum–Tages mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit noch eingebucht waren, seien entsprechende Nachweise (TZ 7 und TZ 8) zu erbringen. Dies erscheine „vor dem Hintergrund der zur Verfügung stehenden Mittel als beste Möglichkeit, Mehrfacherstattungen zu vermeiden und eine rechtlich tragbare Zurechnung sicherzustellen.“

Die befassten Bediensteten des Finanzamts gaben dazu im Detail an, dass

- Unterlagen grundsätzlich jeweils für einen Zeitraum von einem Monat vor bis einen Monat nach dem Ex–Tag verlangt würden,
- je nach Datenmenge die angeforderten Unterlagen auf einen kürzeren Zeitraum eingeschränkt würden,
- die Einlieferung der Aktien auf das Depot ersichtlich sein muss, es aber keine festgelegte Vorgangsweise der Überprüfung gebe,
- nachgefragt werde, wenn die übermittelten Listen nicht schlüssig sind oder etwas unklar ist, z.B. wenn der Settlement Day (Einlieferung am Depot) nicht ersichtlich ist.

10.2 Das Ministerium hatte die Empfehlung während der Gebarungsüberprüfung noch nicht umgesetzt, weil es keine eindeutige und nachvollziehbare Angabe der Banken verlangte, ob die Depotbestätigungen über das Verfügungsgeschäft (Einlieferung der Aktien auf das Depot) oder das Verpflichtungsgeschäft ausgestellt wurden. Aus den Angaben im Webformular war nicht ersichtlich, ob als Datum des Erwerbs jenes des Verpflichtungsgeschäfts oder des Verfügungsgeschäfts zu vermerken war. Dadurch war nicht gewährleistet, dass das für die Erstattungsberechtigung im Sinne der BMF–Information ausschlaggebende Datum – jenes des Verfügungsgeschäfts (Einlieferung der Aktien auf das Depot) – im Antragsformular und in den Depotauszügen angegeben war.

Der RH empfahl daher dem Ministerium, im Webformular das „Datum der Einlieferung der Aktien auf das Depot“ bzw. das „Date of settlement“ als Pflichtfeld vorzusehen.

Der RH wies weiters kritisch darauf hin, dass selbst nach den Angaben des Ministeriums nur mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit sichergestellt werden könne, dass die Aktien am Ende des Cum–Tages noch eingebucht und nicht weitergegeben waren. Das Risiko einer Mehrfacherstattung bestand weiterhin.

Deshalb erachtete der RH eine technische Lösung zur eindeutigen Identifizierung der zum Antrag berechtigten Personen als erforderlich und verwies dazu auf seine Empfehlung in TZ 3.

10.3 Das Ministerium verwies auf seine Stellungnahme zu TZ 9, wonach es die Empfehlung des RH nunmehr umgesetzt habe. Seit 15. Juni 2021 werde im Webformular darauf hingewiesen, dass der Nachweis auch eine Angabe zu enthalten habe, ob der bestätigte Tagesendbestand auf Grundlage des Verfügungsgeschäfts oder des Verpflichtungsgeschäfts ausgestellt wurde.

10.4 Da die Webformulare den vom RH empfohlenen Vermerk beinhalten[37], erachtete der RH seine Empfehlung aus dem Vorbericht, eine eindeutige und nachvollziehbare Angabe der Bank zu verlangen, ob die Bestätigung über das Verfügungsgeschäft oder das Verpflichtungsgeschäft ausgestellt wurde, – auf Basis der Stellungnahme des Ministeriums – als nunmehr umgesetzt.

Der RH wies allerdings darauf hin, dass es aufgrund der Information des Ministeriums allein auf das Datum der Einlieferung der Aktien auf das Depot, somit auf das Verfügungsgeschäft, ankommt. Im Webformular wird jedoch weiterhin nur nach dem „Datum Erwerb“ gefragt und nicht nach dem Datum der Einlieferung.

Der RH verblieb daher bei seiner Empfehlung, das „Datum der Einlieferung der Aktien auf das Depot“ bzw. das „Date of settlement“ als Pflichtfeld vorzusehen, unter der Voraussetzung, dass die Inhalte der BMF–Information aus 2014 weiterhin gelten.

[37] Der RH fragte die Änderungen in den Webformularen auf der Website des Ministeriums zuletzt am 20. Oktober 2021 ab.

# IT–Verfahren

11.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 29) darauf hingewiesen, dass das Ministerium das veraltete IT–Verfahren für die Erfassung, Bearbeitung und Genehmigung von Erstattungsanträgen, das sogenannte R–Verfahren, mehr als 16 Jahre lang mit nur wenigen Änderungen und ohne wesentliche zeitgemäße Adaptierungen in Betrieb hatte. Geplante Verbesserungen bzw. Neuentwicklungen waren wegen Budgetrestriktionen unterblieben. Aufgrund des Gebarungsumfangs – die durchgeführten Erstattungen beliefen sich im Zeitraum 2001 bis 2016 auf mehr als 1 Mrd. EUR – sowie des Abgabenausfallsrisikos hatte der RH eine umfassende Modernisierung für dringend erforderlich gehalten.

Er hatte deshalb dem Ministerium in seinem Vorbericht empfohlen, möglichst rasch für eine moderne und zweckmäßige IT–Unterstützung des Kapitalertragsteuer–Erstattungssystems zu sorgen.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass seit 1. Jänner 2019 das neue ABZ–Verfahren eingesetzt werde. Seit 14. Jänner 2019 stehe das ABZ–Verfahren in vollem Umfang zur Bearbeitung und Erledigung zur Verfügung; es sei in den Gesamtverband der Finanzverwaltung integriert und somit an die Grunddatenverwaltung angeschlossen.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass das Ministerium das veraltete R–Verfahren durch das neue ABZ–Verfahren ablöste. Alle Anträge auf Rückerstattung von Kapitalertragsteuer, die ab 1. Jänner 2019 eingebracht wurden, waren ausschließlich im neuen ABZ–Verfahren durchzuführen.

Die Neukonzeption des ABZ–Verfahrens erfolgte im Rahmen eines umfassenden Projekts durch das Ministerium gemeinsam mit dem Finanzamt. Die Kosten für die Programmierung des ABZ–Verfahrens betrugen rd. 1 Mio. EUR; darin nicht enthalten waren die Kosten für die internen Personalressourcen des Ministeriums.

Mit der Einführung des neuen ABZ–Verfahrens behob das Ministerium fast alle Schwächen und Mängel des R–Verfahrens, die der RH im Vorbericht aufgezeigt hatte (siehe auch die Ausführungen in den nachfolgenden TZ 12 bis TZ 15 zum IT–Verfahren). Das ABZ–Verfahren wurde an die Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung angebunden. Die Vergabe einer gesonderten Steuernummer für das ABZ–Verfahren ermöglichte die eindeutige Erfassung der Antragstellenden sowie der Wertpapierkennnummer. Das Verfahren umfasste Berechnungstools und Plausibilitätskontrollen, nachvollziehbare elektronisch abgebildete Genehmigungen sowie Abfrage– und Filtermöglichkeiten für die Bediensteten.

11.2 Das Ministerium setzte die Empfehlung um, weil es mit 1. Jänner 2019 das bestehende IT–Verfahren durch das neue ABZ–Verfahren ersetzte. Der RH anerkannte, dass durch die rasche Entwicklung und Umsetzung des neuen IT–Verfahrens die erforderliche Modernisierung erfolgte. Den Bediensteten stand ein anwenderfreundliches, modernes IT–Verfahren mit Filter– und Abfragemöglichkeiten zur Verfügung, mit dem – wie in den folgenden TZ dargestellt – die angestrebten Entlastungseffekte und die Erhöhung der Bearbeitungsqualität erreicht und das Interne Kontrollsystem verbessert werden können. Die Schwächen und Mängel des alten Verfahrens konnten großteils beseitigt werden. Der Wegfall aufwändiger Arbeitsprozesse ermöglicht einen gezielteren Personaleinsatz für qualifizierte Kontrollen und mindert dadurch das Abgabenausfallsrisiko.

Der RH erachtete die Investition für das neue IT–Verfahren angesichts des Gebarungsumfangs, des Abgabenausfallsrisikos in Verbindung mit dem vom Ministerium selbst festgestellten Schaden von rd. 180 Mio. EUR und des Nutzens durch die Entlastung der Bediensteten als gerechtfertigt.

12.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 29) festgestellt, dass die zeitaufwändige und fehleranfällige händische Erfassung von in Papierform vorhandenen Anträgen im alten R–Verfahren zu einer Bindung von Personalressourcen führte, die für qualifizierte Kontrollen zweckmäßiger eingesetzt gewesen wären. Da in diesem Verfahren für die beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Antragstellenden weder allgemeine Grunddaten[38] in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung noch Abgabenkonten vorhanden waren, musste das Finanzamt diese sowie alle weiteren Antragsdaten händisch im R–Verfahren erfassen.

Der RH hatte daher dem Ministerium in seinem Vorbericht empfohlen, eine elektronische Übermittlung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge sicherzustellen.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass mit dem neuen IT–Verfahren ab 2019 zwingend eine Vorausmeldung auf elektronischem Wege mittels Webformular zu erfolgen habe.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass mit der Einführung des neuen ABZ–Verfahrens sämtliche Antragsdaten ab 1. Jänner 2019 zunächst elektronisch in einem Webformular durch die Antragstellenden eingegeben und im Wege einer Vorausmeldung auf elektronischem Weg an die Finanzverwaltung übermittelt werden mussten.[39] Es war aber weiterhin notwendig, diese elektronisch erfasste Vorausmeldung als Antrag auf Erstattung mit der Übermittlungsbestätigung auszudrucken, zu unterfer-

[38] Name, Adresse und Länderkennzahl

[39] Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die Vorausmeldung im Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Einkommen– oder Körperschaftsteuer, BGBl. II 22/2019 i.d.g.F.

tigen und unter Beilegung der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung in Papierform dem Finanzamt zu übermitteln.[40]

Die händische Eingabe der Antragsdaten durch die Bediensteten des Finanzamts entfiel. Die damit verbundenen Entlastungseffekte führten nach Angaben des Ministeriums zu einer Erhöhung der Mitarbeitermotivation. Die Plausibilisierungen und Berechnungen erfolgten elektronisch auf Basis der Antragsdaten.

12.2 Das Ministerium setzte die Empfehlung um, indem es mit der Einführung des neuen IT–Verfahrens eine verpflichtende Eingabe aller Antragsdaten durch die Antragstellenden und die elektronische Vorabübermittlung des Antrags mittels Webformular vorsah.

Der Wegfall der zeitaufwändigen und fehleranfälligen Eingabe der Antragsdaten durch die Bediensteten des Finanzamts führte zu einer Entlastung und einer Erhöhung der Datenqualität. Die Personalressourcen konnten vermehrt für die inhaltliche Überprüfung der Anträge genutzt werden.

13.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 29) festgestellt, dass die Nachvollziehbarkeit des Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahrens im R–Verfahren, vor allem bei komplexen Fällen, kaum bzw. zeitaufwändig über Befragung des zuständigen Personals gegeben war.

Er hatte dem Ministerium in seinem Vorbericht empfohlen, die durchgängige und vollständige Nachvollziehbarkeit der Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren, insbesondere auch im Falle von fortgesetzten Verfahren (z.B. bei Rechtsmitteln) sicherzustellen.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass die durchgängige elektronische Bearbeitung im ABZ–Verfahren jederzeit nachvollziehbar sei. Jede Änderung der Erledigung eines Antrags sowie eine Abweichung zwischen beantragtem und ausbezahltem Betrag würden nachvollziehbar im ABZ–Verfahren abgebildet. Auch die Erlassung von Folgebescheiden würde im ABZ–Verfahren erfolgen, sei jedoch zur Zeit der Nachfragebeantwortung noch in Arbeit gewesen.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass die einzelnen Bearbeitungsschritte eines Antrags im ABZ–Verfahren in einer eigenen Historienansicht von der Anmerkung des Antrags bis zur Bescheiderlassung chronologisch aufgelistet waren. Weiters waren die einzelnen Berechnungsschritte, die schließlich zum Auszahlungsbetrag führten, in einer Berechnungsmaske übersichtlich dargestellt. Sämtliche bearbeitungsrele-

[40] § 240a BAO

vanten Unterlagen und Dokumente bzw. auch Vermerke fanden sich auf den Bearbeitungsmasken strukturiert und nachvollziehbar.

Auch im fortgesetzten Verfahren (z.B. bei Rechtsmitteln) waren die einzelnen Bearbeitungsschritte im ABZ–Verfahren bis zur Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung abgebildet. Vorlageanträge bzw. Vorlagen an das Bundesfinanzgericht werden nicht dargestellt.

13.2 Das Ministerium setzte die Empfehlung um, indem es mit der Einführung des neuen IT–Verfahrens auch die Nachvollziehbarkeit der Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren durch Abbildung der einzelnen Bearbeitungsschritte gewährleistete. Zudem ermöglichte es im Bereich des fortgesetzten Verfahrens die Bearbeitung von Beschwerden automationsunterstützt innerhalb des ABZ–Verfahrens. Dies führte insgesamt zu einer ressourceneffizienteren Arbeitsweise und einer klaren Nachvollziehbarkeit des Verfahrens.

14.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 29) festgestellt, dass im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren die elektronische Erstellung der Bescheide nicht möglich war. Die Bescheiderstellung erfolgte händisch und bedeutete einen hohen Arbeitsaufwand.

Er hatte dem Ministerium in seinem Vorbericht empfohlen, eine automatisierte Bescheiderstellung sicherzustellen.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass im neuen IT–Verfahren Bescheide automationsunterstützt erstellt und versendet würden. Allein eine allfällige Bescheidbegründung sei während des Bearbeitungsablaufs durch die Sachbearbeiterin bzw. den Sachbearbeiter in einem entsprechenden Freitextfeld zu erfassen; diese werde automatisiert in das Schriftstück eingefügt. Generell würden sämtliche Schriftstücke im neuen IT–Verfahren automationsunterstützt erstellt und versendet.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass das neue IT–Verfahren auch die automatisierte Bescheiderstellung und –versendung umfasste. Nach Eingabe einer Bescheidbegründung konnten die Bediensteten den Bescheidentwurf in einer Vorschau auf seine Richtigkeit überprüfen und in weiterer Folge zur Genehmigung weiterleiten. Nach Genehmigung des Bescheides wurde dieser automatisch erstellt und versendet.

14.2 Das Ministerium setzte die Empfehlung um, indem es im neuen IT–Verfahren auch die elektronische Bescheiderstellung und –versendung ermöglichte. Dies stellte eine Entlastung der Bediensteten bei der Bearbeitung dar, weil die manipulative Tätigkeit bei der Bescheiderstellung wegfiel und Ressourcen für die eigentlichen Überprüfungstätigkeiten genutzt werden konnten. Zudem wurde mehr Rechtssicherheit geschaffen.

# Risikoorientierte Prüfung der Anträge

15.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 30) festgestellt, dass aufgrund der fehlenden IT–Unterstützung und mangels Festlegung von Risikokriterien keine risikoorientierte Fallbearbeitung der Kapitalertragsteuer–Erstattungen erfolgte. Dies verhinderte vor allem den risikoadäquaten Einsatz der Ressourcen des Finanzamts. Diese Ressourcen sollten verstärkt für Kontrollen vor Auszahlung der Erstattungsbeträge ins Ausland verwendet werden.

Der RH hatte daher dem Ministerium empfohlen, eine risikoorientierte Fallauswahl im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren mithilfe einer verbesserten IT–Unterstützung und nach Festlegung geeigneter Risikokriterien zu ermöglichen. Dadurch könnte das Finanzamt seine Personalressourcen vermehrt für die vertiefte Prüfung von risikobehafteten Anträgen einsetzen, noch bevor es zu einer Erstattung kommt.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das Ministerium mitgeteilt, dass die Empfehlung des RH insofern aufgegriffen worden sei, als das ABZ–Verfahren eine strukturierte Risikoauswahl beinhalte, die eine gezielte, intensive Überprüfung in Risikofällen und damit einen effizienten Mitteleinsatz ermögliche. Zudem seien im IT–Verfahren Risikokriterien hinterlegt, die den Bediensteten sofort anzeigten, dass ein risikobehafteter Fall zur Bearbeitung vorliege. Darüber hinaus könnten die Risikokriterien ohne größeren Aufwand durch einen technischen Administrator (selbst während des laufenden Betriebs) angepasst werden.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass das Ministerium Risikokriterien im neuen IT–Verfahren definierte. Diese wurden den Bediensteten gegebenenfalls im Zuge der Bearbeitung eines Erstattungsantrags im ABZ–Verfahren angezeigt.

Das Finanzamt unterzog dennoch jeden Antrag gleichermaßen einer formellen und materiellen Prüfung. Insofern dienten die vordefinierten Risikohinweise den Bediensteten als zusätzliche Information für Überprüfungshandlungen.

Der RH stellte weiters fest, dass die Bediensteten zur Zeit der Follow–up–Überprüfung jeden Antrag hinsichtlich Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben überprüften. Im Sinne des Vier–Augen–Prinzips erfolgte die weitere Bearbeitung bzw. die Genehmigung jedenfalls durch einen weiteren Bediensteten.

Weiters ließ das Ministerium im ABZ–Verfahren vereinfachte Bearbeitungsprozesse auf Basis einer risikoorientierten Fallauswahl programmieren. Diese vereinfachte Bearbeitung würde nach Angaben des Ministeriums in Betracht gezogen, wenn ausreichende Erfahrungswerte vorlägen bzw. Personalressourcen knapp würden.

Allerdings traf das Ministerium bis zur Gebarungsüberprüfung noch keine Entscheidung über den Einsatz der vereinfachten Bearbeitungsprozesse, weshalb weiterhin alle Anträge mit dem gleichen Aufwand bearbeitet wurden.

Auswertungen des RH ergaben, dass nur bei einem geringen Teil aller Anträge hohe Erstattungsbeträge vorlagen.

15.2 Das Ministerium setzte die Empfehlung um, weil es im neuen IT–Verfahren Risikokriterien festlegte und damit eine risikoorientierte Fallauswahl im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren ermöglichte.

Bei einer Fokussierung der Überprüfungen auf risikobehaftete Fälle wäre es dem Finanzamt möglich, die vorhandenen Ressourcen zielgerichtet und vertieft für entsprechende Kontrollen vor der Auszahlung von Erstattungsbeträgen zu verwenden.

Der Einsatz der bereits zur Verfügung stehenden vereinfachten Bearbeitung könnte damit im Hinblick auf die ohnehin kritische Personalsituation (TZ 16) einen erhöhten Ressourceneinsatz für risikobehaftete Fälle vor Auszahlung sicherstellen.

Der RH empfahl dem Ministerium, zu evaluieren, inwieweit die IT–unterstützte risikoorientierte Fallauswahl durch Einsatz der bereits programmierten vereinfachten Fallbearbeitung im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren unter Bedachtnahme auf die Wahrung des Vier–Augen–Prinzips zweckmäßig wäre.

15.3 Laut Stellungnahme des Ministeriums sei eine Neubewertung der im IT–Projekt vorgenommenen Überlegungen erforderlich, weil im ABZ–Verfahren umfangreichere und detaillierte Daten sowie eine Aufgliederung der Antragsarten vorhanden seien. Dies sei jedoch aufgrund der organisatorischen und technischen Maßnahmen im Zusammenhang mit der Modernisierung der Finanzverwaltung und aufgrund COVID–19–bedingter Kapazitätseinschränkungen noch nicht möglich gewesen.

Die Empfehlung des RH werde zum Anlass genommen, mit dem Finanzamt dieses Verfahren unter Berücksichtigung der IT–Kapazitäten neu zu konzipieren. Parallel dazu solle im Rahmen der Qualitätssicherung risikoorientiert eine bestimmte Anzahl an Fällen pro Monat nachträglich geprüft werden.

16.1 (1) Der RH hatte im Vorbericht (TZ 12) kritisch festgehalten, dass Österreich seit 2001 mit 550,41 Mio. EUR die Hälfte aller Kapitalertragsteuer–Erstattungen an Antragstellende aus 29 Staaten bezahlte, mit denen keine umfassende Vollstreckungsamtshilfe vereinbart war. 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.

Er hatte dem Finanzamt in seinem Vorbericht empfohlen, risikoorientierte Prüfungen und Kontrollen schon vor Erledigung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge durchzuführen, um noch vor der Auszahlung ausreichende Sicherheit im Hinblick auf die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen erlangen zu können.

(2) Das Ministerium hatte im Nachfrageverfahren mitgeteilt, dass das Finanzamt grundsätzlich die vom RH empfohlene Vorgangsweise anwende. Jeder Antrag werde vor Auszahlung überprüft. Es habe die Empfehlung des RH insofern aufgegriffen, als das ABZ–Verfahren eine strukturierte Risikoauswahl beinhalte, die eine gezielte, intensive Überprüfung in Risikofällen und damit einen effizienten Mitteleinsatz ermögliche. Auch die zu erbringenden Nachweise hätten sich daran zu orientieren. Dabei werde am Grundsatz der freien Beweiswürdigung festgehalten.

Zudem seien direkt im ABZ–Verfahren Risikokriterien hinterlegt. Diese würden der Sachbearbeiterin bzw. dem Sachbearbeiter angezeigt, sobald ein risikobehafteter Fall zur Bearbeitung vorliege, und könnten ohne größeren Aufwand durch einen technischen Administrator (selbst während des laufenden Betriebs) angepasst werden.

Die nachträglichen Überprüfungsmaßnahmen hätten sich aus der erst neu bekannt gewordenen Cum–Ex–Problematik ergeben. Bei Erstüberprüfung dieser Anträge sei das Cum–Ex–Modell noch nicht bekannt gewesen. Daher seien bestimmte „Altfälle“ wegen Cum–Ex–Verdachts einer neuerlichen Überprüfung unterzogen worden.

(3) (a) Der RH stellte nunmehr fest, dass das neue IT–Verfahren risikoorientierte Hinweise vorsah. Diese wiesen die befassten Bediensteten des Finanzamts im Zuge der Bearbeitung eines Antrags auf Kapitalertragsteuer–Erstattung auf potenzielle Risikofelder hin.

Die befassten Bediensteten führten in bestimmten Fällen vertiefte Prüfungen vor Auszahlung des Erstattungsbetrags durch. Sie nahmen dazu eine Risikobewertung hinsichtlich der bzw. des Antragstellenden und der Antragshöhe vor.

Maßgeblich für eine Prüfung vor Auszahlung und dafür, ob ergänzende Unterlagen bzw. Nachweise angefordert wurden, sei nach Angaben des Finanzamts das Gesamtbild eines Antrags.

(b) Allerdings standen der erhöhten Arbeitsbelastung durch risikoorientierte Prüfungen vor Auszahlung weitere absehbare Personalabgänge gegenüber.

Das Ministerium hatte in seiner Stellungnahme zum Vorbericht (TZ 22) im Februar 2018 angegeben, dass 14 (13,7 Vollzeitäquivalente) der 15 Arbeitsplätze im Team Abzugsteuern besetzt seien und ein Arbeitsplatz nach Möglichkeit zeitnah besetzt werden sollte.

Die Personalressourcen stellten sich in den Jahren 2016 bis 2020 und in einer Vorschau bis 2023 wie folgt dar:

Tabelle 3: Durchschnittlicher Personaleinsatz im Team Abzugsteuern in Vollzeitäquivalenten; 2016 bis 2020 und Vorschau 2023

| 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Vorschau bis 2023 ohne Neuaufnahmen |
|---|---|---|---|---|---|
| Vollzeitäquivalente im Kalenderjahr | | | | | |
| 9,10 | 12,50 | 13,00 | 12,60 | 11,80 | 5,80 |

Quelle: Finanzamt

Das Finanzamt legte dem RH eine Vorschau der zu erwartenden Entwicklung der Personalsituation im Team Abzugsteuern vor. Darin war ersichtlich, dass bis 2023 voraussichtlich sechs Bedienstete ausscheiden werden. Im Februar 2021 wurden daher vier zusätzliche Stellen intern ausgeschrieben. Die Bewerbungsverfahren waren zur Zeit der Follow–up–Überprüfung noch nicht abgeschlossen. Aufgrund der Abgänge und der Ausbildung von Neuzugängen werde laut Finanzamt voraussichtlich der Arbeitsrückstand anwachsen. Es stelle sich auch das Problem der Betreuungsintensität bei der Ausbildung, wenn sechs Neuzugänge fast gleichzeitig zum Team hinzukommen.

(c) Die durchschnittliche Verfahrensdauer erhöhte sich gegenüber der vorangegangenen Gebarungsüberprüfung (Zeitraum 2001 bis 2016) von 157 Tagen auf mehr als das Doppelte (345 Tage) im überprüften Zeitraum 2017 bis 2020.[41] Dies war u.a. auf die Bearbeitung der Überprüfungsfälle in den Jahren 2017 bis 2019 zurückzuführen.

16.2 (1) Das Finanzamt setzte die Empfehlung um, weil die mit Erstattungsanträgen befassten Bediensteten mit Unterstützung des ABZ–Verfahrens risikoorientierte Prüfungen und Kontrollen schon vor Erledigung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge und damit vor der Auszahlung durchführten. Damit setzten sie die vom RH in der vorangegangenen Gebarungsüberprüfung (TZ 22) festgestellten – ab 2014 durchgeführten – genaueren und tiefergehenden Überprüfungen der Anträge fort.

(2) Der RH wies darauf hin, dass die durchschnittliche Verfahrensdauer je Fall gegenüber der vorangegangenen Gebarungsüberprüfung auf mehr als das Doppelte stieg. Diese Erhöhung war neben der Bearbeitung der Überprüfungsfälle (TZ 5) zwar auch der gesteigerten Intensität der Prüfungen und Kontrollen geschuldet (TZ 7). Allerdings bearbeiteten die befassten Bediensteten jeden Fall.

[41] Die Berechnung der Durchlaufzeit erfolgte auf Basis aller Erledigungen im R–Verfahren für die Jahre 2017 bis 2020. Da dem RH für die Erledigungen nur Auswertungen über die Auszahlungen, nicht jedoch alle Erledigungen aus dem ABZ–Verfahren vorlagen, zog er die Daten aus dem ABZ–Verfahren für diese Berechnungen nicht heran.

Der RH wies weiters darauf hin, dass sich das für die Bearbeitung und Prüfung der Erstattungsanträge zuständige Personal in den nächsten Jahren nach den Einschätzungen des Finanzamts halbieren wird. Da Neuaufnahmen eine ausreichende Ausbildungs– und Einarbeitungszeit benötigen, sind diese nicht sofort voll einsetzbar.

Eine Personalreduktion würde sowohl das Malversationsrisiko als auch die Durchlaufzeiten und Aktenrückstände erhöhen. Der RH verwies im Hinblick auf die Personalsituation auf seinen Vorbericht (TZ 22). Darin hatte er insbesondere die unzureichende Personalausstattung und die Notwendigkeit qualifizierter Personalressourcen für Kontrollen vor der Auszahlung hervorgehoben.

Der Personalstand war seit dem Jahr 2019 rückläufig und könnte in Zukunft noch weiter sinken.

Der RH empfahl dem Ministerium daher erneut, für die komplexe Materie der Kapitalertragsteuer–Erstattung eine Personalausstattung sicherzustellen, die eine bestmögliche Erfüllung der gesetzlich vorgesehenen Aufgaben ermöglicht.

16.3 Laut Stellungnahme des Ministeriums würden Laufbahnbilder erstellt bzw. erweitert und in der Folge entsprechende Ausschreibungen erfolgen.

# Schlussempfehlungen

17 Der RH hielt zusammenfassend fest, dass das Ministerium von den insgesamt 14 überprüften Empfehlungen zwölf vollständig, eine teilweise und eine nicht umsetzte.

| Umsetzungsgrad der Empfehlungen des Vorberichts | | | | | Reihe Bund 2018/35 |
|---|---|---|---|---|---|
| Vorbericht | | Nachfrage-verfahren | Follow–up–Überprüfung | | |
| TZ | Empfehlungsinhalt | Status | TZ | Umsetzungsgrad | |
| Bundesministerium für Finanzen | | | | | |
| 13 | In der offenkundig komplizierten und umstrittenen Rechtsmaterie im Zusammenhang mit 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. | umgesetzt | 3 | teilweise umgesetzt | |
| 14 | 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. | zugesagt | 4 | umgesetzt | |
| 16 | Die Analysen des RH zur Ermittlung finanzieller Schäden im Zusammenhang mit 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. | umgesetzt | 5 | umgesetzt | |
| 16 | Künftig wären regelmäßige Plausibilitätskontrollen gemeinsam mit dem Finanzamt durchzuführen, um Betrugsmuster frühzeitig zu erkennen und entsprechende schadensmindernde Maßnahmen setzen zu können. | umgesetzt | 6 | nicht umgesetzt | |
| 15 | Ähnlich wie in Deutschland sollten besondere Nachweispflichten in jenen Fällen gelten, in denen die Doppelbesteuerungsabkommen eine (nahezu) vollständige Kapitalertragsteuer–Erstattungsmöglichkeit vorsehen. | umgesetzt | 7 | umgesetzt | |
| 24 | Es wäre eindeutig festzulegen, welche Unterlagen im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren erforderlich und welche Nachweise jedenfalls zu erbringen sind. Dabei wären Unterschiede zu berücksichtigen je nach<br>– Rechtsgrundlage (Erstattungsanträge nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder gemäß §§ 6 bzw. 21 KStG 1988 oder gemäß § 94 EStG 1988) und<br>– antragstellender Person (natürliche Personen, Körperschaften, Investmentfonds, Pensionskassen, Tochtergesellschaften, Holdings etc.). | umgesetzt | 8 | umgesetzt | |
| 25 | Es wären Depotbestätigungen zu verlangen, die über den Tagesendbestand ausgestellt werden und auch einen entsprechenden Vermerk tragen. | zugesagt | 9 | umgesetzt | |
| 25 | 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. | nicht umgesetzt | 10 | umgesetzt | |

| Umsetzungsgrad der Empfehlungen des Vorberichts | | | | | Reihe Bund 2018/35 |
|---|---|---|---|---|---|
| Vorbericht | | Nachfrage-verfahren | Follow–up–Überprüfung | | |
| TZ | Empfehlungsinhalt | Status | TZ | Umsetzungsgrad | |
| 29 | Es wäre möglichst rasch für eine moderne und zweckmäßige IT–Unterstützung des Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahrens zu sorgen. | umgesetzt | 11 | umgesetzt | |
| 29 | Eine elektronische Übermittlung der Kapitalertragsteuer–Erstattungsanträge wäre sicherzustellen. | umgesetzt | 12 | umgesetzt | |
| 29 | Es wäre für eine durchgängige und vollständige Nachvollziehbarkeit der Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren zu sorgen, insbesondere auch im Falle von fortgesetzten Verfahren (z.B. bei Rechtsmitteln). | umgesetzt | 13 | umgesetzt | |
| 29 | Eine automatisierte Bescheiderstellung wäre sicherzustellen. | umgesetzt | 14 | umgesetzt | |
| 30 | Eine risikoorientierte Fallauswahl im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren wäre mithilfe einer verbesserten IT–Unterstützung und nach Festlegung geeigneter Risikokriterien zu ermöglichen. Damit könnte das Finanzamt seine Personalressourcen auf die vertiefte Prüfung von risikobehafteten Anträgen konzentrieren, bevor es zu einer Erstattung kommt. | umgesetzt | 15 | umgesetzt | |
| Finanzamt | | | | | |
| 12 | 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. | umgesetzt | 16 | umgesetzt | |

Anknüpfend an den Vorbericht hob der RH folgende Empfehlungen an das Bundesministerium für Finanzen hervor:

(1) Das Finanzamt für Großbetriebe wäre aufgrund der hohen steuerlichen Relevanz der im Bundesfinanzgericht anhängigen Cum–Ex–Fälle und der überaus langen Verfahrensdauer darauf hinzuweisen, von der Möglichkeit eines Fristsetzungsantrags gemäß § 38 Verwaltungsgerichtshofgesetz Gebrauch zu machen. (TZ 3)

(2) Es wären technische Möglichkeiten zur Kennzeichnung von Aktienbesitz und damit zur Verhinderung von Mehrfacherstattungen der Kapitalertragsteuer zu erarbeiten und die Umsetzung in die Wege zu leiten. (TZ 3)

(3) Gemeinsam mit dem Finanzamt für Großbetriebe wären künftig regelmäßige Plausibilitätskontrollen durchzuführen, um Betrugsmuster frühzeitig zu erkennen und schadensmindernde Maßnahmen zur Verhinderung ungerechtfertigter Erstattungen setzen zu können. Die bereits geplanten Maßnahmen wären voranzutreiben. (TZ 6)

(4) Für risikoorientierte Kontrollen und für Steuerungszwecke wären periodisch Auswertungen über die Erstattungen zu erstellen und diese auch dem Finanzamt für Großbetriebe zur Verfügung zu stellen. (TZ 6)

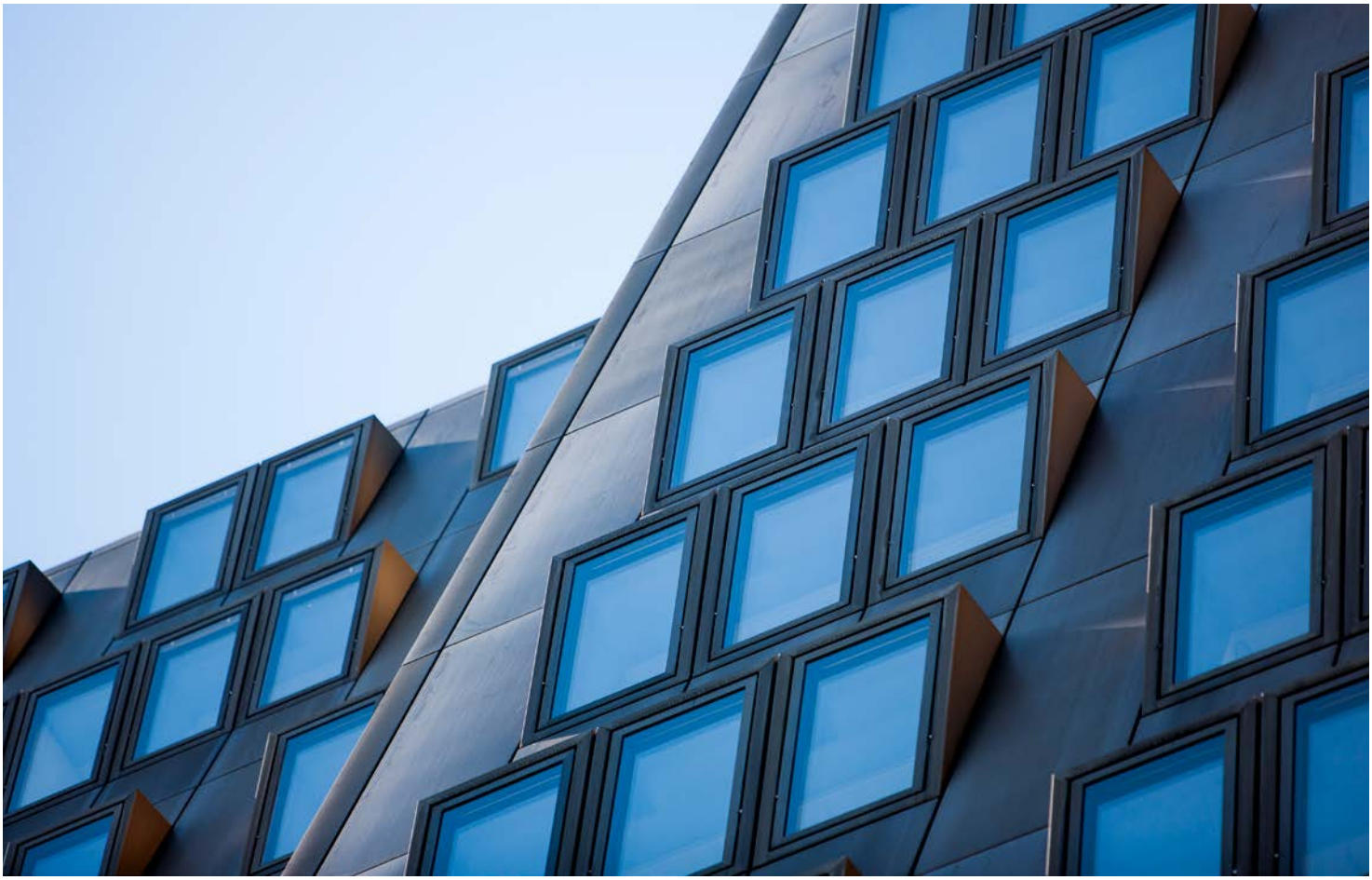
(5) Im Webformular wäre das „Datum der Einlieferung der Aktien auf das Depot" bzw. das „Date of settlement" als Pflichtfeld vorzusehen. (TZ 10)

(6) Es wäre zu evaluieren, inwieweit die IT–unterstützte risikoorientierte Fallauswahl durch Einsatz der bereits programmierten vereinfachten Fallbearbeitung im Kapitalertragsteuer–Erstattungsverfahren unter Bedachtnahme auf die Wahrung des Vier–Augen–Prinzips zweckmäßig wäre. (TZ 15)

(7) Für die komplexe Materie der Kapitalertragsteuer–Erstattung wäre eine Personalausstattung sicherzustellen, die eine bestmögliche Erfüllung der gesetzlich vorgesehenen Aufgaben ermöglicht. (TZ 16)

Rechnungshof Österreich

Wien, im Februar 2022
Die Präsidentin:

Dr. Margit Kraker

R
H