

Bundeszentralamt
für Steuern

POSTANSCHRIFT Bundeszentralamt für Steuern, 53221 Bonn

Nur per E-Mail

Bundesministerium der Finanzen

Referat IV C 1

Nachrichtlich:

Referat IV B 3

HAUPTANSCHRIFT An der Küppe 1, 53225 Bonn

BEARBEITET VON [REDACTED]
Referat St III 3

TEL +49 (0) 2 28 40 6- [REDACTED]

FAX +49 (0) 2 28 40 6- [REDACTED]

E-MAIL [REDACTED]@bzst.bund.de

INTERNET www.bzst.bund.de

BETREFF **Modelle mit Leerverkäufen über den Dividendenstichtag;
Änderung von verjährungsbedrohten Bescheiden, die auf Erstattungsanträgen aus dem
Jahr 2009 beruhen.**BEZUG Erlass vom 03.08.2012, IV B 3 – S-2411/07/10015-14, IV C 1 - S 2252/09/10003:008; Dok
2012/0724717

ANLAGEN

GZ * St III 331 DTV-

DATUM 21. November 2013

I. Votum:

Ich beabsichtige Änderungsbescheide für die von Verjährung bedrohten Fälle, die auf beschiedenen Erstattungsanträgen aus dem Jahr 2009 beruhen, zu erlassen und bitte um Ihre Zustimmung.

Die Änderungsbescheide werden erst erlassen, wenn die Zustimmung des BMF vorliegt.

II. Sachverhalt

Dem BZSt liegen Fälle vor, bei denen der Verdacht besteht, dass durch Leerverkaufsgestaltungen über den Dividendenstichtag künstliche Dividenden erzeugt wurden, bei denen keine Kapitalertragssteuer an den deutschen Fiskus abgeführt wurde.

Gleiche Arbeitszeit
Kernzeit:
Mo - Do 9:00 - 15:00 Uhr
Fr 9:00 - 13:00 Uhr

000076

Seite 2

Mit dem Bezugerlass wurde das BZSt aufgefordert in Fällen mit Verdacht auf missbräuchliche Leerverkaufsgestaltungen alle rechtlichen Mittel auszuschöpfen, um eine unberechtigte Erstattung von Kapitalertragssteuer zu verhindern.

Am 30. Juli 2013 fand im BZSt eine Besprechung mit [REDACTED] statt, in der das Vorgehen im Hinblick auf weitere Verdachtsfälle der Jahre 2009 - 2011 besprochen wurde.

Demzufolge sollten die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN; vgl. §164 Abs. 1 AO) ergangenen Erstattungsbescheide, für die im Jahr 2009 i.S.d. § 50d Abs. 1 S. 3 EStG im Datenträgerverfahren (DTV) Erstattungsanträge gestellt wurden (im Folgenden 2009-er Fälle), ab einer Erstattungssumme von mindestens 750.000 € aufgegriffen werden. Davon betroffen waren nach einer ersten Auswertung 52 Antragsteller mit einem Antragsvolumen von ca. 169 Mio. €. Die Anzahl der in Überprüfung befindlichen Fälle ist unterdessen auf voraussichtlich 114 Antragsteller mit einem Gesamtantragsvolumen von voraussichtlich 399 Mio. € angestiegen.

Die Erstattungen erfolgten antragsgemäß. Diese Fälle sind mit Ablauf des 31. Dezember 2013 von der Festsetzungsverjährung bedroht (vgl. §§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO, 170 Abs. 1 und 3 AO). Die den ergangenen Bescheiden zugrundeliegenden Sachverhalte sollen aber einer Leerverkaufsprüfung unterzogen werden. Das BZSt hat an die beteiligten Banken mit Ihnen inhaltlich abgestimmte umfangreiche Schreiben und Fragebögen zur Sachverhaltsermittlung i.S.d. § 92 AO als Empfangsbevollmächtigten der Antragsteller versandt. Die Antwortfrist wurde regelmäßig auf den 29. November 2013 festgesetzt. Aufgrund der großen Anzahl der Fragen und der teilweise recht kurzen Antwortfrist (ca. drei bis vier Wochen) hat das Referat St III 3 aber schon die Rückmeldung erhalten, man werde versuchen, dem BZSt so viele Unterlagen wie möglich innerhalb der gesetzten Frist zuzuleiten. Weitere werde man nachreichen.

III. Stellungnahme

Um die Verjährung der 2009er Fälle zu verhindern, bedarf es einer zeitnahen Lösung.

Da die Bescheide im DTV-Verfahren alle unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind, können diese gem. § 164 Abs. 2 AO geändert werden.

Seite 3

Die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 1 S. 3 EStG ist gewahrt, wenn der vor Ablauf der Festsetzungsfrist zur Post gegebene Steuerbescheid dem Empfänger nach Fristablauf tatsächlich zugeht (AEAO zu § 169 Nr. 1).

a. Nachweis des tatsächlichen Zugangs

Empfangsbevollmächtigt sind inländische (44 Fälle) und ausländische (8 Fälle) Banken.

Den inländischen empfangsbevollmächtigten Banken werde ich die Änderungsbescheide mit Postzustellungsurkunde bekanntgeben, um den Zugang nachweisen zu können. Die Zustellung erfolgt innerhalb von 2-3 Tagen.

Für den Zugang im Ausland werde ich laut AEAO zu § 122 Rdnr. 3.1.4.1. vorrangig von der Möglichkeit der Zustellung durch Einschreiben mit Rückschein (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 VwZG) Gebrauch gemacht. Der Rückschein belegt den tatsächlichen Zugang. Die ausländischen empfangsbevollmächtigten Banken sind entweder in Großbritannien oder den vereinigten Staaten von Amerika ansässig. Da diese Staaten diese Art und Weise der Zustellung tolerieren, ist sie rechtlich zulässig.

Die Zustellung mit Einschreiben Rückschein in New York und London erfolgt regelmäßig innerhalb von 3-4 Tagen. Eine Eilzustellung über Nacht ist möglich. Die Bekanntgabe gilt bei einer Übermittlung im Ausland gem. § 122 Abs. 2 Nr. 2 EStG einen Monat nach Aufgabe zur Post als bewirkt. Um reagieren zu können, falls der erste Zustellungsversuch fehlschlagen sollte, ist beabsichtigt diese Bescheide spätestens am 10. Dezember 2013 zur Post zu geben.

b. Umfang der Änderung

Da die Sachverhalte hinsichtlich der Cum/Ex-Problematik jedoch nicht ausermittelt sind, ist festzulegen in welchem Umfang die Bescheide geändert werden sollen. Der Umfang kann sich nur nach dem bisherigem Ermittlungsergebnis richten. Hier sind folgende Situationen zu unterscheiden:

Auf das von St III 3 versandte Schreiben inklusive eines umfangreichen Fragebogens

aa. hat das BZSt bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Änderungsbescheid zur Post aufgegeben wird, keine Antwort erhalten.

Seite 4

In diesem Fall ist der beschränkt Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 1 und Abs. 2 AO nicht nachgekommen.

Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Pflichten gem. § 90 Abs. 2 AO und ist der Sachverhalt nicht anderweitig aufklärbar, so kann zu seinem Nachteil von einem Sachverhalt ausgegangen werden, für den unter Berücksichtigung der Beweisnähe des Steuerpflichtigen und seiner Verantwortung für die Aufklärung des Sachverhalts eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht. Insbesondere dann, wenn die Mitwirkungspflicht sich auf Tatsachen und Beweismittel aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen bezieht, können aus seiner Pflichtverletzung für ihn nachteilige Schlussfolgerungen gezogen werden (BFH-Beschluss vom 17.03.1997 I B 123/95 BFH/NV 1997 S. 730; vergl. AEAO zu § 90)

Die Fragestellung, ob die materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzungen des § 50d Abs. 1 S. 2 EStG für eine völlige oder teilweise Erstattung einbehaltener und abgeführter Kapitalertragssteuer vorliegen, insbesondere, ob die erstattete Kapitalertragssteuer einschließlich Solidaritätszuschlag tatsächlich einbehalten und abgeführt wurde, beziehen sich auf den alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen.

Aufgrund der pflichtwidrigen Nichtbeantwortung des Anschreibens wird der Kapitalertragssteuerbescheid für diesen Steuerpflichtigen geändert. Die Höhe der Kapitalertragssteuerrückforderung (incl. Solidaritätszuschlag) bestimmt sich anhand der Steuer die aufgrund der in der Anlage zum Anschreiben benannten Dividendenausschüttungen erstattet worden ist. Insbesondere aufgrund der Höhe dieser Geschäfte und mangels anderer Information kann gem. § 90 Abs. 1 und 2 AO davon ausgegangen werden, dass aufgrund einer Cum/Ex-Gestaltung unberechtigt Kapitalertragssteuer erstattet wurde.

bb. hat das BZSt die Antwort nicht fristgerecht erhalten. Aufgrund dieser Verspätung war es dem BZSt nicht mehr möglich die erhaltenen Unterlagen auszuwerten.

Aufgrund des Fristversäumnisses hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 1 und Abs. 2 AO ebenfalls verletzt. Da es dem BZSt nur aufgrund dieser Pflichtverletzung nicht möglich war, die Unterlagen auszuwerten, gilt das oben gesagte entsprechend.

Seite 5

cc. das BZSt hat, entweder fristgerecht oder doch so rechtzeitig Unterlagen erhalten, dass diese ausgewertet werden konnten.

Für die Überprüfung, ob die materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzungen für die Erstattungsbeträge vorlagen, insbesondere ob die erstattete Kapitalertragssteuer einschließlich Solidaritätszuschlag tatsächlich einbehalten und abgeführt wurden (§ 50 d Abs. 1 S. 2 EStG) ist zunächst von Bedeutung, ob der Aktienhandel über den Dividendenstichtag erfolgt ist. Bei allen Fallgestaltungen in denen der Handel offensichtlich nicht über den Dividendenstichtag erfolgt ist, kann keine Cum/Ex Fallgestaltung vorliegen, so dass über die tatsächliche Abführung der Kapitalertragssteuer einschließlich Solidaritätszuschlag keine Zweifel bestehen.

Die Rückforderungsbescheide sollen hier nur insoweit erfolgen, als der Aktienhandel über den Dividendenstichtag erfolgte.

c. Risiken

Zwar tragen die Antragsteller grundsätzlich die Beweislast dafür, dass Kapitalertragsteuer abgeführt wurde, aber dieser Beweis wird für Zeiträume vor 2012 regelmäßig durch die von der Käufer-Bank ausgestellte Steuerbescheinigung oder Dividendenabrechnung geführt. Ob diese Beweiskraft erschüttert werden kann, bzw. ob sogar ein Nachweis geführt werden kann, dass es sich um Leerverkäufe mittels einer ausländischen Bank gehandelt hat und die Erstattung nicht abgeführter Steuerbeträge beantragt wurde, ist noch offen.

Die bislang ermittelten Umstände in den Fällen des Jahres 2011 sprechen dafür, dass es sich bei den hier vorliegenden Fällen des Jahres 2009 jedenfalls teilweise auch um Fälle handelt, in denen die Kapitalertragsteuer erstattet wurde, ohne dass diese zuvor abgeführt wurde.

Da allerdings alle Fälle, auch die, in denen das BZSt die zugesandten Unterlagen auswerten konnte, nicht ausermittelt sind, werden mit allergrößter Wahrscheinlichkeit auch Erstattungen zurückgefordert werden, bei denen keine Cum/Ex Konstellation gegeben ist und in denen die materiell-rechtlichen Voraussetzungen vorlagen. Insoweit sind die Änderungsbescheide rechtswidrig.

Im Rahmen der weiteren Ermittlungen werden dem Steuerpflichtigen z.B. für die Durchführung des Einspruchsverfahrens Kosten entstehen. Diese Kosten wird der

Seite 6

Steuerpflichtige, bei dem die Rückforderung zu Unrecht erfolgt ist, von dem BZSt ggf. im Rahmen eines Amtshaftungsverfahrens zurückfordern.

Bis jetzt sind für Fälle des Jahres 2011 zwei Amtshaftungsklagen für zurückgehaltene Kapitalertragssteuererstattungen i.H.v. jeweils ca. 53 Mio. anhängig. Über diese Klagen wird das Landgericht Bonn am 4. Dezember 2013 entscheiden. Die Streitwerte dieser Klagen betragen 450.000 € und 499.000 € und setzen sich aus Rechtsverfolgungskosten i.H.v. ca. 300.000 € (inklusive der Kosten für eine Berufsträgerbescheinigung i.H.v. 27.500 €) und im Übrigen dem Zinsschaden (angenommener Beginn der Verzinsung 1. Dezember 2012) zusammen.

Eine weitere Amtshaftungsklage wurde für einen weiteren Fall des Jahres 2001 erhoben (zurückgehaltener Erstattungsbetrag 5,3 Mio.) dann aber zurückgenommen. Der Streitwert dieser Klage betrug 80.000 € und setzte sich zusammen aus 64.000 € Rechtsberatungskosten (inklusive der Kosten für eine Berufsträgerbescheinigung i.H.v. 27.500 €) und Zinsschaden.

Die Gebühren für eine Rechtsberatung berechnen sich gem. § 2 Abs. 1 des Rechtsanwaltsvergütungsgesetz regelmäßig nach dem Wert, den der Gegenstand der anwaltlichen Tätigkeit hat (Gegenstandswert). Der weit überwiegende Teil der 114 Änderungsbescheide für die von Verjährung bedrohten 2009er Fälle, begründen jeweils Rückforderungsansprüche in Höhe von max. 2 Millionen €. Ca. 25 Fälle begründen einen Rückforderungsanspruch i.H. bis 5 Mio., acht Fälle bis 10 Mio., jeweils drei Fälle bis zu 20 und bis zu 30 Mio und die beiden höchsten zu ca. 33 und 39 Mio., so dass die Rechtsberatungskosten in den ggf. zu führenden Einspruchsverfahren gegen den Änderungsbescheid regelmäßig erheblich unter den in den oben genannten Klagen bezifferten Beträgen liegen werden, zumal auch eine Berufsträgerbescheinigung nicht mehr gefordert wird.

Zudem beabsichtige ich den möglichen Zinsschaden in diesen Fällen zu minimieren, indem ich den ggf. im Einspruchsverfahren gestellten Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben werde, bis aufgrund des zukünftigen Ermittlungsstandes eine fundierte Entscheidung getroffen werden kann.

Der Gebührentabelle nach § 13 RVG ist zu entnehmen, dass die Rechtsanwaltsgebühren für außergerichtliche Verfahren und die Vertretung im Verwaltungsverfahren bei einem Streitwert von bis zu 2 Millionen Euro und dem höchsten Gebührensatz von 2,5 bei 18.740 Euro liegt.

Seite 7

Unter diesen Voraussetzungen sollten die Kosten der Antragsteller auch zukünftig 1 % - 1,5 % der Erstattungssumme nicht überschreiten. Selbst wenn man aus Vorsichtsgründen Kosten i.H.v. 5 % der Erstattungssumme annimmt, würden im Einspruchsverfahren somit Kosten in Höhe von maximal 20 Mio € entstehen, wenn kein Änderungsbescheid Bestand hätte.

Diesem Kostenrisiko stehen bereits Steuermehreinnahmen in gleicher Höhe gegenüber, wenn die Änderungsbescheide auch nur in vier bis acht der kleinen und mittleren oder einem bis zwei der größeren Fälle aufrechterhalten werden können.

d. Hemmung des Fristablaufs gem. § 171 Abs. 6 S. 1 AO .

Das BZSt hat durch die Versendung der umfangreichen Fragebögen mit den Ermittlungshandlungen nach § 92 AO vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen, so dass eine Hemmung des Fristablaufs gem. § 171 Abs. 6 S. 1 in Betracht kommen könnte.

Zu bedenken ist jedoch, dass es zu § 171 Abs. 6 AO keine gefestigte Rechtsprechung und somit keine endgültige Rechtssicherheit gibt. Zum § 171 Abs. 6 AO sind zwei Urteile veröffentlicht:

- Am 4.12.1984 urteilte der 2. Senat des Finanzgerichts Hamburg, dass der Ablauf der Verjährung von Kapitalertragssteuer auf die Kapitalerträge beschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner einer AG, durch eine sich auf die Kapitalerträge erstreckende BP bei der AG als Schuldner der Erträge, nicht gehemmt wird.
- Am 16.07.1998 entschied der 4. Senat des Hessischen Finanzgerichts zum Kapitalertragssteuerabzug bei Zufluss verdeckter Gewinnausschüttungen an die beschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft zugunsten der Finanzverwaltung.

Beide Urteile lassen keine unmittelbaren Rückschlüsse auf die hier vorliegenden Fälle zu, sodass die Anwendbarkeit des § 171 Abs. 6 AO in den vorliegenden Fällen rechtlich nicht abschließend geklärt ist. Aus diesem Grund erscheint – bei alleiniger Anwendung des § 171 Abs. 6 AO - das Steuerausfallrisiko zu hoch.

e. Fazit

Die bislang ermittelten Umstände der Fälle des Jahres 2011 legen die Vermutung nahe, dass auch bei den hier vorliegenden 2009er Fällen einige missbräuchliche

000082

Seite 8

Leerverkäufe erfolgt sind, sodass das bestehende Kostenrisiko vertretbar erscheint. Da die Anwendbarkeit des § 171 Abs. 6 AO auf die hier vorliegenden Fälle nicht abschließend geklärt ist, bitte ich dem Erlass von Änderungsbescheiden für die verjährungsbedrohten 2009er Fälle möglichst vor dem 9. Dezember 2013 zuzustimmen.



Bundesministerium
der Finanzen

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-MailBundeszentralamt für Steuern
- Referat St III 3 -

HAUPTSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

BEARBEITET VON [REDACTED]
REFERAT/PROJEKT IV B 3
TEL +49 (0) 30 18 682- [REDACTED] oder 682-0
FAX +49 (0) 30 18 682- [REDACTED]
E-MAIL IVB3@bmf.bund.de
DATUM 28. November 2013BETREFF **Modelle mit Leerverkäufen über den Dividendenstichtag;
Änderung von verjährungsbedrohten Bescheiden, die auf Erstattungsanträgen
aus dem Jahr 2009 beruhen**

BEZUG Ihr Bericht vom 21. November 2013

GZ **IV B 3 - S 2411/07/10015-14**DOK **2013/1102759**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Der von Ihnen beabsichtigten Vorgehensweise, Änderungsbescheide für die von der Verjährung bedrohten Fälle zu erlassen, die auf beschiedenen Erstattungsanträgen aus dem Jahr 2009 beruhen, stimme ich nicht zu.

Nach Abstimmung mit dem zuständigen Fachreferat IV A 3 des BMF ist die verjährungshemmende Wirkung nach § 171 Absatz 6 AO auch bei den Ermittlungshandlungen des BZSt in den Erstattungsfällen des Jahres 2009 möglich. Es ist in diesem Fall jedoch auf die beweissichernde Zustellung (z. B. PZU) der Information über „Ermittlungshandlungen im Sinne des § 92 AO“ zu achten. Die Antragsteller sind über die Zusendung der Fragebögen hinaus darauf hinzuweisen, dass mit Ermittlungen nach § 171 Absatz 6 Satz 1 AO begonnen wurde.

Rückfragen hierzu bitte ich direkt an das Referat IV A 3 ([REDACTED]) „cc“ an die Referate IV C 1 und IV B 3 zu richten.

Der Erlass von Änderungsbescheiden ist daher nicht erforderlich.

Im Auftrag

[REDACTED]

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.

www.bundesfinanzministerium.de

