

ANLAGE 0028



Aktenvermerk

Berlin, 4. Februar 2017
Geschäftszeichen: PA30/Erm.-B.
Abschlussbericht

4. Untersuchungsausschuss der 18. Wahlperiode („Cum/Ex-Geschäfte“)

Der Ermittlungsbeauftragte
Jürgen Kapischke
GStA. a. D.
Platz der Republik 1
11011 Berlin
Telefon: +49 30 227-33371
Telefon: +49 30 227-33372
Fax: +49 30 227-36872
ermittlungsbeauftragter.pa30@
bundestag.de

Bericht des Ermittlungsbeauftragten des 4. Untersuchungsausschusses der 18. Wahlperiode

A. Einsetzung und Arbeitsauftrag

I. Aufgaben/Auftrag des 4. Untersuchungsausschusses

II. Einsetzung und Auftrag des Ermittlungs- beauftragten

III. Personelle Besetzung des Büros des Ermittlungsbeauftragten

IV. Arbeitsumfang

1. Beweisbeschluss BZSt-2
2. Beweisbeschlüsse zu Materialien der Obersten Landesbehörden
3. Anhörung von Zeugen

V. Besondere Hinweise zur Prüfungstätigkeit des Ermittlungsbeauftragten

1. Prüfung der Akten und Materialien des Bundeszentralamts
2. Prüfung der Vorgänge der Staatsanwaltschaften

VI. Vorlage der Ergebnisse (Ablauf)

B. Untersuchungsergebnisse

Vorbemerkung

I. Feststellungen zu der Tätigkeit des Bundeszentralamts für Steuern und zur Höhe eventuell unberechtigter Steueranrechnungen/-erstattungen

1. Grundsatzfragen
2. Tätigkeit des Bundeszentralamts für Steuern
 - a. Zuständigkeit
 - b. Grundzüge des Cum/Ex-Modells
 - c. Aufklärungsgrundsätze/-schwierigkeiten
 - d. Personalfragen
 - e. Auswertung der Verfahrensvorgänge
 - f. Amtshaftungsklagen
3. Feststellungen zu der Höhe eventuell unberechtigter Steueranrechnungen/-erstattungen
4. Zusammenfassendes Ergebnis der Auswertung der dem Ermittlungsbeauftragten vorgelegten Vorgänge

II. Beteiligung von Kreditinstituten

III. Mitwirkung weiterer Marktteilnehmer

1. Eventuelle Vorteilsnehmer aus Cum/Ex-Geschäften
 - a. („Leer“-)Käufer und („Leer“-)Verkäufer
 - b. Broker(gesellschaft)
 - d. Vermittler/Anlageberater
 - c. Kreditinstitute
 - e. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften/
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater u.a.
2. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften/
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater u.a.
 - a. Grundsätze
 - b. Allgemeine Feststellungen
 - c. Einzelfragen

IV. Reaktionen des Finanzmarktes

V. Auswertung der bei Staatsanwaltschaften in der Bundesrepublik Deutschland anhängigen Vorgänge zu Cum/Ex-Gestaltungen

- 1. Umfang der Verfahren und eventuelle Abschlüsse**
- 2. Antragsteller**
- 3. Beteiligung von Kreditinstituten**
- 4. Beteiligung von Brokern/Gutachtenerstattung**
- 5. Mitwirkung von
Wirtschaftsprüfungsgesellschaften,
Rechtsanwälten und Steuerberatern**
 - a. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften**
 - b. Rechtsanwälte/Steuerberater**
- 6. Kenntnis des Bundesministeriums für Finanzen**
- 7. Schadenshöhe und evtl. Rückführung/Erstattung**
- 8. Hinweise zu Ermittlungsschwierigkeiten**

Tätigkeit des Ermittlungsbeauftragten

A. Einsetzung und Arbeitsauftrag

I. Aufgaben/Auftrag des 4. Untersuchungsausschusses

Auf den Antrag von Abgeordneten der Fraktionen Bündnis 90/DIE GRÜNEN und DIE LINKE vom 26. November 2015 (Drucksache 18/6839) empfahl der Ausschuss für Wahlprüfung, Immunität und Geschäftsordnung (1. Ausschuss) des Deutschen Bundestages nach Beratung am 18. Februar 2016 (Drucksache 18/7601) unter teilweiser Abänderung des Einsetzungsantrages dem Bundestag die Einsetzung eines Untersuchungsausschusses mit einem Untersuchungsauftrag folgenden Inhalts:

„Die Untersuchung betrifft Gestaltungsmodelle der sogenannten Cum/Ex-Geschäfte mit Leerverkäufen um den Dividendenstichtag, die auf eine mehrfache Erstattung bzw. Anrechnung von Kapitalertragsteuer gerichtet waren, obwohl die Steuer nur einmal bezahlt wurde.

Der Untersuchungsausschuss soll die Ursachen der Entstehung dieser Cum/Ex-Geschäfte und ihre Entwicklung untersuchen. Er soll klären, ob und wenn ja, wann - rechtzeitig - geeignete Gegenmaßnahmen ergriffen wurden, ob diese ausreichten und wer gegebenenfalls jeweils die Verantwortung in diesem Zusammenhang trug.“

Im Einzelnen sind sodann zehn Fragen aufgeführt, die der Ausschuss klären soll. (Hierzu wird in der Folge unter Abschnitt II. eingegangen.)

Dieser Beschlussempfehlung folgte der Deutsche Bundestag am 19. Februar 2016.

Der Ausschuss konstituierte sich am 26. Februar 2016

II. Einsetzung und Auftrag des Ermittlungsbeauftragten

In der Sitzung vom 17. März 2016 beschloss der 4. Untersuchungsausschuss danach, gemäß § 10 PUAG einen

Ermittlungsbeauftragten einzusetzen (Beweisbeschluss EB-1). Zum Ermittlungsbeauftragten bestellte er gemäß Ziffer 12 dieses Beschlusses den Unterzeichner.

Zum Gegenstand des Ermittlungsauftrags und zu den Aufgaben des Ermittlungsbeauftragten (nach Maßgabe der Aufgabenstellung des Untersuchungsausschusses) ist in diesem Beschluss Folgendes ausgeführt:

1. ...
2. *Gegenstand des Ermittlungsauftrages ist die Sichtung, Auswahl und Aufbereitung der Akten, Dokumente, in Dateien oder auf andere Weise gespeicherten Daten und sonstiger sächlicher Beweismittel, die dem Ausschuss zur Erfüllung der Beweisbeschlüsse BW-1, BY-1, BE-1, BB-1, HB-1, HH-1, HE-3, MV-1, NI-1, NW-1, RP-1, SL-1, SN-1, ST-1, SH-1 und TH-1 benannt werden, hinsichtlich ihrer Relevanz und Erforderlichkeit zur Klärung der Fragestellungen in Abschnitt II., Ziffern 2, 5, 6 und 7 des Untersuchungsauftrags (BT-Drs. 18/6839 und 18/7601). Darüber hinaus soll der Ermittlungsbeauftragte dazu auch die mit dem Beweisbeschluss BZSt-2 vom Ausschuss beigezogenen Beweismittel auswerten.*
3. *Bei der Untersuchung stehen dem Ermittlungsbeauftragten sämtliche Rechte nach § 10 Abs. 3 PUAG zu. Im Hinblick auf die Übermittlung der Beweismittel an den Untersuchungsausschuss hat der Ermittlungsbeauftragte aber die Gesichtspunkte möglicher Gefährdungen der Zwecke des Strafverfahrens (vgl. § 477 StPO) und des Schutzes der Rechte Dritter umfassend zu berücksichtigen.*
4. *Der Ermittlungsbeauftragte soll sich zunächst durch Sichtung und informatorische Anhörungen von mit der Aktenführung vertrauten Personen einen Überblick über die Beweismittel verschaffen und mit den Obleuten des Untersuchungsausschusses und ihren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern die Kriterien und Schwerpunkte für seine Auswahl und Aufbereitung erörtern.*

5. *In der Beratungssitzung am ... soll der Ermittlungsbeauftragte über den Umfang der Beweismittel und seine vorläufige Einschätzung ihrer Relevanz für den Untersuchungsauftrag berichten. Dabei soll er sein geplantes Vorgehen erläutern und eine Prognose zur Dauer seiner Tätigkeit abgeben.*
6. *Zur Beschleunigung des Untersuchungsverfahrens kann der Ermittlungsbeauftragte jederzeit entscheiden, dass im Einzelfall Beweismittel dem Untersuchungsausschuss unmittelbar und vorrangig zugänglich gemacht werden.*
7. *Als Ergebnis seiner Untersuchung soll der Ermittlungsbeauftragte die Beweismittel bezeichnen, die seiner Auffassung nach für die Klärung der Fragen in Abschnitt II. Ziffern 2, 5, 6 und 7 des Untersuchungsauftrags (BT-Drs. 18/6839 und 18/7601) erforderlich sind. Der Ermittlungsbeauftragte soll seine Empfehlungen begründen und den Inhalt der Beweismittel im Hinblick auf die genannten Fragen für den Ausschuss zusammenfassend darstellen. Die Beweismittel sind spätestens zu diesem Zeitpunkt dem Untersuchungsausschuss vorzulegen.*
8. *Stellt der Ermittlungsbeauftragte bei Gelegenheit seiner Untersuchung Ermittlungsansätze oder Akten, Dokumente, in Dateien oder auf andere Weise gespeicherte Daten und sonstige sächliche Beweismittel fest, die für die Klärung Fragen 1, 3, 4, 8, 9 in Abschnitt II. des Untersuchungsauftrags (BT-Drs. 18/6839 und 18/7601) relevant sind, setzt er den Ausschuss darüber in Kenntnis.*
9. *Sollte die Übermittlung von Beweismitteln, die vom Ermittlungsbeauftragten als erforderlich angesehen wurden, von der herausgebenden Stelle aus rechtlichen Gründen verweigert werden, wird der Ermittlungsbeauftragte gebeten, mit der herausgebenden Stelle eine Lösung zur Unterrichtung des Untersuchungsausschusses zu finden, etwa im Rahmen eines Vermerks des Ermittlungsbeauftragten über die für den Untersuchungsauftrag relevanten Inhalte.*

10. Darüber hinaus soll der Ermittlungsbeauftragte spätestens zum Abschluss seiner Tätigkeit einen begründeten Vorschlag unterbreiten, welche der mit den für den Untersuchungsauftrag relevanten Ermittlungsverfahren zur Zeit oder in der Vergangenheit befassten Personen als Zeugen oder Sachverständige im Untersuchungsausschuss sinnvollerweise gehört werden sollten.

Danach ist die Aufgabe des Ermittlungsbeauftragten gemäß Ziffer 2 des Beschlusses die Sichtung, Auswahl und Aufbereitung der Akten u.a., die dem Ausschuss zur Erfüllung der dort genannten Beweisbeschlüsse benannt werden. Mit diesen Beschlüssen sind von den Obersten Finanz- und Justizbehörden der Länder die Akten, Dokumente und die weiteren Beweismittel erfordert worden, die dort zu den in Rede stehenden Cum/Ex-Geschäften geführt werden.

Wesentliche weitere Aufgabe des Ermittlungsbeauftragten ist die Auswertung der Vorgänge, die durch den Beweisbeschluss BZSt-2 erfordert werden. Hierbei handelt es sich um sämtliche Akten u.a. zu den Fragestellungen des Untersuchungsauftrags, die unmittelbar im Bundeszentralamt für Steuern und bei der Vorgängerbehörde Bundesamt für Finanzen seit dem 1. Januar 1999 entstanden oder in behördlichen Gewahrsam genommen worden sind, wobei diese Vorgänge über das Bundesministerium der Finanzen als vorgesetzte Dienstbehörde erbeten wurden.

Klarstellend ist zu bemerken, dass die Tätigkeit des Ermittlungsbeauftragten und seine Sichtung u.a. der Vorgänge sich im Wesentlichen auf folgende Fragen beziehen sollten:

- ob und in welcher Höhe es im Zeitraum der Steuerjahre 1999 bis 2011 durch Cum/Ex-Geschäfte zu möglicherweise unberechtigten Steueranrechnungen oder -erstattungen kam,
- ob und wenn ja wie und zu welchen Beteiligungen an Cum/Ex-Geschäften es gegebenenfalls bei privaten Kreditinstituten, Kreditinstituten mit Beteiligung des Bundes oder Kreditinstituten während der Laufzeit von Stabilisierungsmaßnahmen des Finanzmarktstabilisierungsfonds gekommen ist, wer gegebenenfalls davon profitiert hat

und ob Organe der Banken und von diesen beauftragte Wirtschaftsprüfer beziehungsweise Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und gegebenenfalls Vertreter der öffentlichen Eigentümer Kenntnisse über diese Geschäfte und deren rechtliche Gestaltung erhielten,

- welche Kenntnisse Stellen des Bundes darüber hinaus über die Beteiligung von Kreditinstituten des öffentlichen Sektors an Cum/Ex-Geschäften und deren wirtschaftliche Motive sowie darüber, wer von den Geschäften gegebenenfalls profitiert hat, hatten oder bei pflichtgemäßem Handeln hätten haben können oder müssen und was gegebenenfalls auf Grund solcher Kenntnisse unternommen oder pflichtwidrig unterlassen wurde,
- ob und wenn ja, wie und in welchem Umfang sich darüber hinaus andere Marktteilnehmer an den Cum/Ex-Geschäften im Sinne von Unterabschnitt I. beteiligt haben und wer gegebenenfalls hiervon profitiert hat.

Gemäß Ziffer 8 des Einsetzungsbeschlusses sollte der Ermittlungsbeauftragte den Ausschuss auch darüber in Kenntnis setzen, wenn er bei Gelegenheit der Untersuchung Ermittlungsansätze, Akten u.a. feststellt, die für die Klärung weiterer Fragen im Sinne des Untersuchungsauftrages wesentlich sind.

III. Personelle Besetzung des Büros des Ermittlungsbeauftragten

Bei dem Ermittlungsbeauftragten sind/waren folgende Personen tätig:

- a. Frau Steueramtfrau Paulin (abgeordnet von der Senatsverwaltung Berlin/Finanzamt),
- b. Frau RichterIn am Amtsgericht Dr. Schmidt (abgeordnet vom Land Nordrhein-Westfalen, Amtsgericht Köln),
- c. Herr Regierungsdirektor Bücking (abgeordneter Mitarbeiter des Deutschen Bundestags),
- d. Frau Neubauer (Organisationsgeschäft u.a.),
- e. Generalstaatsanwalt a. D. Kapischke.

IV. Arbeitsumfang

1. Zu Beweisbeschluss BZSt-2

Zu dem vorgenannten Beweisbeschluss, mit dem von dem Bundesministerium für Finanzen die Vorgänge des Bundeszentralamts für Steuern und von dessen Vorgängerbehörde erbeten worden waren, sind in der Zeit vom 27. Mai 2016 bis zum 17. Juni 2016 insgesamt 849 Aktenordner mit Einzelvorgängen zu Erstattungsanträgen bzw. Rückzahlungsbegehren, die von dem Bundeszentralamt für Steuern bearbeitet wurden/werden, vorgelegt worden.

Diese Einzelvorgänge beziehen sich ausnahmslos auf Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuer, für die die Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern (zu vergleichen nachfolgend B. I. 2. a.) gegeben ist. In diesen Akten finden sich vor allem:

- Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuern,
- Bescheide des Bundeszentralamts - soweit solche schon ergangen sind,
- Nachfragen u.a. an verschiedene Marktteilnehmer mit der Bitte um Klarstellung, weitere Auskünfte u.a.,
- Tabellen und Auflistungen unter anderem zum Aktienerwerb über den Zeitpunkt der Hauptversammlung,
- Auswertungsvermerke zu einzelnen Zwischenfragen, aber auch - vereinzelt - Gesamtauswertungsvermerke,
- gegebenenfalls Auszüge aus den Vorgängen anderer Behörden, wie etwa von Steuerfahndungsämtern, Staatsanwaltschaften u.a.

Am 26. Juni 2016 sind weitere 66 Aktenordner des Bundeszentralamts für Steuern, die sämtliche Materialien zu Verfahrensvorgängen des Bundeszentralamts für Steuern enthalten, dem Ermittlungsbeauftragten vorgelegt worden.

In diesen Verfahrensakten finden sich u.a. Unterlagen zu:

- dem grundlegendem und späterem Aufbau und der Gestaltung der Referate des Bundeszentralamtes für Steuern, soweit die Zuständigkeit für die Erstattung/Rückforderung von (gegebenenfalls gezahlter) Kapitalertragsteuer berührt ist,
- Personalbedarfsberechnungen nebst entsprechenden Berichten/Anforderungen an das Bundesministerium für Finanzen,
- vielfältigem Schriftverkehr mit dem Bundesministerium der Finanzen und den Länderfinanzverwaltungen, Steuerprüfungs- und Steuerfahndungsbehörden,
- Ermittlungs-/Strafverfahren bezüglich solcher Staatsanwaltschaften, die mit der Bearbeitung von Ermittlungs-/Strafverfahren zu Cum/Ex-Modellen befasst sind,
- der Gewinnung von Hinweisen und Erkenntnissen, durch Hinweise von Informanten bzw. den Ankauf von Datenmaterial (CD),
- Erfahrungsaustauschtermine und Fortbildungen der Obersten Finanzbehörden, der Prüfdienste, der Steuerfahndungsbehörden u.a.,
- Indizienkatalogen und Prüfungsmaterialien des Bundeszentralamtes für Steuern,
- verschiedenen Gutachten von Wirtschaftsprüfern, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Steuerberatern u.a. zu Cum/Ex-Modellen und zur Frage der Amtshaftung,
- gerichtlichen Entscheidungen im Zusammenhang mit Ermittlungs-/Strafverfahren und Amtshaftungsansprüchen betreffend Cum/Ex-Gestaltungen.

Am 13. Dezember 2016 wurde von dem Bundesfinanzministerium ein weiterer Ordner mit Unterlagen zu Verfahrensvorgängen nachgereicht.

2. Beweisbeschlüsse zu Materialien der Obersten Landesbehörden

Mit diesen Beweisbeschlüssen hatte der Untersuchungsausschuss die Obersten Finanz- und Justizbehörden der Länder gebeten, Auskunft zu erteilen, ob und welche Verfahren unter welchen Aktenzeichen zu den Fragestellungen des Untersuchungsauftrags dort geführt werden. Nach Mitteilung entsprechender Vorgänge - die teilweise im Hinblick auf das Steuergeheimnis u.a. nur sehr eingeschränkt erfolgte - hatte der Untersuchungsausschuss sodann um Übersendung der einschlägigen Vorgänge gebeten. Dies erfolgte ebenfalls nur teilweise und unter deutlichen Einschränkungen. (zu vgl. Abschnitt V. 2.)

3. Anhörung von Zeugen

Von dem Ermittlungsbeauftragten sind aus dem Bereich des Bundeszentralamts für Steuern an drei Tagen insgesamt acht Zeugen/Zeuginnen angehört worden.

Aus dem Bereich der Länderstaatsanwaltschaften sind insgesamt neunzehn Zeugen/Zeuginnen angehört worden. Sie bearbeiteten einschlägige Verfahren bei den Staatsanwaltschaften in

- Berlin,
- Hamburg,
- Frankfurt/Main,
- Düsseldorf
- Köln
- Stuttgart.

V. Besondere Hinweise zur Prüfungstätigkeit des Ermittlungsbeauftragten

1. Prüfung der Akten und Materialien des Bundeszentralamts

Die Prüfung der von dem Untersuchungsausschuss angeforderten Akten und der weiteren Materialien, vor allem des Bundeszentralamtes für Steuern, konnte erst Anfang Juni 2016 aufgenommen werden, da erst am 27. Mai 2016 die ersten 420 Vorgänge des Bundeszentralamtes überbracht wurden. Dies beruhte darauf, dass zunächst die außerordentlich schwierige Frage der Geheimhaltung vor allem im Hinblick auf das „Steuergeheimnis“ gemäß § 30 Abgabenordnung zwischen den Beteiligten geklärt werden musste und erst danach die durch das Bundeszentralamt vorbereiteten Vorgänge unter Beachtung der Geheimschutzvorschriften weiter aufbereitet werden konnten, was einen ganz erheblichen Zeit- und Arbeitsaufwand bedeutete.

Zur Frage der Geheimhaltung ist der Ermittlungsbeauftragte letztlich am 17. Mai 2016 wie folgt verpflichtet worden:

- Im Hinblick auf die beabsichtigte Mitteilung von amtlich gehaltenen Angelegenheiten (Verschlussachen) ist er auf die Bestimmungen der §§ 93-99 und §§ 353 b, Abs. 2, Abs. 3 des Strafgesetzbuches hingewiesen und über die in Betracht kommenden Vorschriften zum Schutz von Verschlussachen - des Deutschen Bundestags - unterrichtet worden.

Ihm wurde u.a. mitgeteilt, dass

- Niederschriften und Aufzeichnungen nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Besprechungspartners/Verhandlungsleiters gefertigt und Unbefugten nicht zugänglich gemacht werden,*
 - er für die sichere Aufbewahrung der übergebenen Verschlussachen sowie dafür verantwortlich ist, dass der Inhalt Unbefugten nicht zugänglich gemacht wird,*
 - Vervielfältigungen jeder Art von Verschlussachen sowie die Herstellung von Auszügen untersagt sind.*
- Im Hinblick auf die Lieferung der auf Grund des Beweisbeschlusses BZSt-2 des 4. Untersuchungsausschusses zu überstellenden Akten, ist ihm weiter Folgendes mitgeteilt worden:*

„b.1. Niederschriften und Aufzeichnungen zu den auf Grund des Beweisbeschlusses BZSt-2 (gemäß ...) überstellten Unterlagen dürfen mit Ausnahme der förmlich in derselben Weise verpflichteten Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Ermittlungsbeauftragten niemand zugänglich gemacht werden.

b.2. Der Ermittlungsbeauftragte ist für die sichere Aufbewahrung der auf Grund des Beweisbeschlusses ... überstellten Akten sowie dafür verantwortlich, dass der Inhalt niemandem mit Ausnahme der förmlich in derselben Weise verpflichteten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Ermittlungsbeauftragten zugänglich gemacht wird.

b.3. Bei Übersendungen von Aufzeichnungen und Berichten des Ermittlungsbeauftragten an den Untersuchungsausschuss ist das Steuergeheimnis zu wahren. Bei einer solchen Übersendung durch den Ermittlungsbeauftragten an den Untersuchungsausschuss ist ferner sicherzustellen, dass einzelne laufende Steuerstrafverfahren oder Steuerverfahren durch die Übersendung nicht gefährdet werden.

b.4. Vervielfältigungen der auf Grund der Beweisbeschlüsse BZSt-2 überstellten Akten sowie die Herstellung von Auszügen hiervon sind untersagt ...“

2. Prüfung der Vorgänge der Staatsanwaltschaften

Vom Untersuchungsausschuss waren die Obersten Finanz-/Justizbehörden der Länder sämtlich angeschrieben worden mit der Bitte, mitzuteilen, ob einschlägige Vorgänge dort vorlägen. Hierzu waren jeweils zugleich die oben dargelegten Hinweise zu der Geheimhaltung u.a. mitgeteilt worden. Auf diese Anschreiben hatten folgende Oberste Finanz-/Justizbehörden einschlägige Vorgänge mitgeteilt:

- Justizministerium des Landes Baden-Württemberg,
- Bayerisches Justizministerium,
- Senator für Justiz u.a. in Berlin,
- Senator für Justiz u.a. Hamburg,
- Hessisches Justizministerium,
- Justizministerium des Landes Nordrhein-Westfalen.

In allen Fällen war zugleich mitgeteilt worden, dass die Prüfung, ob Akteneinsicht gewährt werden könne, insbesondere auch im Hinblick auf das „Steuergeheimnis“ (§ 30 AO), noch andauere bzw. eine Gefährdung der Ermittlungen bei einer Akteneinsicht durch den Untersuchungsausschuss/Ermittlungsbeauftragten nicht auszuschließen sei.

Im Juni 2016 hat sich der Ermittlungsbeauftragte daher nochmals an die Obersten Justizbehörden der genannten Länder gewandt und unter (erneuter) Darlegung der Abwägungskriterien und der von dem Untersuchungsausschuss gewählten Verfahrensweise, die soweit irgend möglich eine Beeinträchtigung des Steuergeheimnisses und eine Gefährdung der Ermittlung ausschließen soll, um Mitteilungen des Stands der von den Obersten Landesbehörden angekündigten Prüfung der Gewährung von Akteneinsicht wie auch der Möglichkeit der Anhörung der mit den einschlägigen Verfahren befassten Bediensteten der Staatsanwaltschaften gebeten.

(Bereits zuvor hatte der Untersuchungsausschuss die Obersten Landesbehörden - vorrangig aus dem Bereich der Finanzen - bei weiterer Darlegung der Frage der Geheimhaltung u.a. erneut um Übermittlung der einschlägigen Vorgänge u.a. gebeten.)

In der Zeit zwischen dem 6. und dem 28. Juli 2016 haben die meisten Obersten Justizbehörden darauf entweder fernmündlich, mittels E-Mail oder schriftlich mitgeteilt, dass die Prüfung außerordentlich schwierig sei und - im Benehmen mit der jeweiligen Obersten Finanzbehörde des Landes - noch andauere.

Schließlich ist es dem Ermittlungsbeauftragten von sämtlichen Obersten Landesbehörden der Justiz (mit Ausnahme des Landes Bayern) ermöglicht worden, die mit den einschlägigen Verfahren befassten Mitarbeiter/innen der Staatsanwaltschaften anzuhören. Die entsprechenden Schreiben gingen dem Ausschuss von zwei Obersten Landesbehörden im August und sonst allerdings teilweise nach weiteren Zwischennachrichten erst im November/Dezember 2016 zu. Die daraufhin unverzüglich vereinbarten Anhörungstermine konnten demzufolge teilweise erst im Dezember 2016 bzw. Januar 2017 durchgeführt werden. Im Hinblick darauf, dass die Beweisaufnahme durch den Ausschuss spätestens im Februar 2017 beendet sein musste, waren diese zeitlich Verzögerungen allerdings unerfreulich und der Arbeit des Ausschusses wenig dienlich. Zu der Bitte des Ausschusses um Akteneinsicht und die Möglichkeit der Anhörung der Mitarbeiter/innen der

Staatsanwaltschaften ist von den Obersten Landesbehörden im wesentlichen ausgeführt worden, dass Akteneinsicht im Hinblick auf die Notwendigkeit der Beachtung des Steuergeheimnisses und eine evtl. Gefährdung der noch andauernden Ermittlungen nicht gewährt werden könne. Dem Ermittlungsbeauftragten stünden jedoch die Bearbeiterinnen und Bearbeiter einschlägiger Verfahren für informatorische Gespräche zur Verfügung, soweit die Erörterung sich auf solche Erkenntnisse beschränke, die dem Steuergeheimnis nicht unterlägen und durch deren Mitteilung die Ermittlungen nicht gefährdet würden. Ein solcher Austausch zu Tatmodalitäten, Beweismitteln, verursachten Schäden u.a. werde dem Untersuchungsausschuss aus Sicht der Obersten Landesbehörden bei der Aufarbeitung der Geschehnisse nützlich sein.

Teilweise ist weiter ausgeführt worden, dass ein solcher Austausch auch eine Grundlage für die Beurteilung der Frage sein könne, ob und gfls. welche Unterlagen der Ausschuss für die weitere Arbeit benötige.

Lediglich von einem Land ist dem Ermittlungsbeauftragten gestattet worden, Akteneinsicht mit Einschränkungen nur hinsichtlich der Personalien der verfolgten Personen zu nehmen.

VI. Vorlage der Ergebnisse (Ablauf)

Der Ermittlungsbeauftragte hat - neben einzelnen Vermerken zu speziellen Fragen - zunächst mit Aktenvermerk vom 30. Mai 2016 seine erste Einschätzung zu der Auswertung der Vorgänge des Bundeszentralamtes für Steuern, die er bei dem Bundesministerium der Finanzen einsehen konnte (zu diesem Zeitpunkt einzelne „Muster“), abgegeben.

Mit einem ersten Zwischenbericht vom 2. September 2016 hat er den Untersuchungsausschuss sodann (zum Stand 31. August 2016) über die bisherigen Ergebnisse der Prüfung unterrichtet.

Ein ausführlicher Zwischenbericht, in dem der Ermittlungsbeauftragte schon auf die wesentlichen Fragen nach dem Ermittlungsauftrag vom 17. März 2016 eingegangen ist, ist dem Untersuchungsausschuss unter dem 7. bzw. 27. Oktober 2016 erstattet worden. In der Folge sind - zum Fortgang der noch andauernden Prüfung - weitere einzelne Zwischenvermerke vorgelegt worden.

Mit diesen Zwischenberichten, aber auch mit gesonderten Schreiben, sind dem Untersuchungsausschuss wesentliche Vorgänge aus den von dem Ermittlungsbeauftragten geprüften Vorgängen zur Einsichtnahme und einzelne Zeugen zur Vernehmung durch den Ausschuss vorgeschlagen worden.

B. Einzelne Untersuchungsergebnisse

Vorbemerkung

Die nachfolgenden Erkenntnisse beruhen im Wesentlichen auf der Auswertung der Vorgänge des Bundeszentralamts für Steuern und den Erkenntnissen aus den Anhörungen der Mitarbeiter/-innen dieses Amtes. Gerade angesichts der nur sehr eingeschränkten Möglichkeit, Erkenntnisse darüber hinaus etwa auch aus den Vorgängen der Staatsanwaltschaften der Länder zu erlangen (zu vgl. Abschnitt A. V. 2.), haben sich diese Vorgänge/Anhörungen als die wesentlichen Quellen dargestellt. Soweit sich hierzu im Einzelnen weitere Tatsachen aus anderen Quellen (Beweisaufnahme durch den Ausschuss/Anhörung der Mitarbeiter/innen der Staatsanwaltschaften) ergaben, ist dies gesondert angeführt.

Zu den Beweismitteln hinsichtlich der Tätigkeit des Bundeszentralamts:

In der Zeit vom 27. Mai bis zum 17. Dezember 2016 sind über das Bundesfinanzministerium insgesamt 916 Aktenordner mit Einzelvorgängen zu Erstattungsanträgen bzw. Rückzahlungsbegehren, die von dem Bundeszentralamt für Steuern bearbeitet wurden/werden, und Vorgängen zu Verfahrensfragen übergeben und anschließend von dem Ermittlungsbeauftragten ausgewertet worden (zu vgl. Abschnitt A. IV.).

Am 2./3. August 2016 hat eine Erörterung mit Bediensteten des Bundeszentralamts für Steuern u.a. stattgefunden. Hierbei ist von diesen die Tätigkeit der zuständigen Abteilung des Amtes sowohl allgemein, aber auch umfassend anhand von Einzelbeispielen unter Darstellung der Ermittlungsmöglichkeiten/-schwierigkeiten dargestellt worden. Am 27. und 28. September 2016 sind zwei führende Mitarbeiter des Bundeszentralamts für Steuern von dem Ermittlungsbeauftragten gemäß § 10 Abs. 3 PUAG informatorisch angehört worden.

I. Feststellungen zu der Tätigkeit der Bundeszentralamts für Steuern und zur Höhe eventueller unberechtigter Steueranrechnungen/ erstattungen

1. Grundsatzfragen

Feststellungen zu der Frage, in welcher Höhe die Erstattung von Kapitalertragsteuer zu Unrecht beantragt/bewilligt worden ist oder in welcher Höhe Rückforderungsansprüche erfolgreich geltend gemacht worden sind/noch werden können, konnten von dem Ermittlungsbeauftragten lediglich getroffen werden anhand

- der Einzelvorgänge des Bundeszentralamts für Steuern,
- der Verfahrensvorgänge des Bundeszentralamts für Steuern,
- der hierzu allerdings allenfalls pauschalen Auskünften der Staatsanwaltschaften der Länder,
- der Angaben der Zeugen/innen im Rahmen der Anhörung durch den Ermittlungsbeauftragten.

Dabei ist es - wie die Auswertung ergeben hat - auch derzeit noch nicht möglich, zu erkennen, welche Beträge letztlich **nach Erledigung** sämtlicher Erstattungsanträge/Rückforderungsbegehren missbräuchlich beansprucht/erstattet worden sind bzw. zurückgefordert worden sind.

Ein erheblicher Teil der Einzelvorgänge des Bundeszentralamts für Steuern, der „kritische“ Erstattungsanträge zum Gegenstand hat oder für den bereits erstattete Kapitalertragsteuer wegen evtl. missbräuchlicher Gestaltungen zurückgefordert wird/werden soll, war zu dem wesentlichen Zeitpunkt (Einsetzungsbeschluss des Bundestags für den 4. Untersuchungsausschuss) nämlich noch nicht abgeschlossen.

Lediglich in den Fällen, in denen diese Prüfung zu dem genannten Zeitpunkt bereits beendet war und
- beispielsweise - Rückzahlungen geleistet worden waren, kann summenmäßig anhand der dem Ermittlungsbeauftragten zur Verfügung stehenden Beweismittel festgestellt werden, welcher „Steuerausfall“ vermieden wurde/entstanden ist.

(Soweit von den Mitarbeitern des Bundeszentralamts hierzu weitere Angaben im Rahmen der Zeugenvernehmung durch den Ausschuss gemacht worden sind, ist dies gesondert vermerkt.)

Insoweit kann daher den Vorgängen hinsichtlich einer Gesamtsumme im Wesentlichen entnommen werden, welches „Potenzial“ an gegebenenfalls missbräuchlich erstatteter/beanspruchter Kapitalertragsteuer entstanden ist. Dabei ist in diesem Zusammenhang - worauf nochmals hinzuweisen ist - zu berücksichtigen, dass von dem Bundeszentralamt für Steuern in aller Regel solche Vorgänge geprüft werden, bei denen ein „Auslandsbezug“ (beschränkt steuerpflichtige Antragsteller) besteht, während allein inländische Erstattungs-/Rückforderungsvorgänge (unbeschränkt Steuerpflichtiger) gemäß § 36 Abs. 2 EStG bei den Finanzbehörden der Länder geführt werden.

Hierzu liegt jedoch verwertbares sicheres Zahlenmaterial nicht vor, zumal jedenfalls von den Bundesländern die Auskunft bzw. die Einsicht in einschlägige Vorgänge verweigert worden ist.

Den Auskünften der Staatsanwaltschaften der Länder sind weitere Erkenntnisse zu der Frage der gegebenenfalls missbräuchlich beantragten/erstatteten Kapitalertragsteuer allenfalls in begrenztem Umfang zu entnehmen. Angaben hierzu konnten nämlich wegen der Notwendigkeit der Beachtung des Steuergeheimnisses nur eingeschränkt gemacht werden. Soweit Gesamtsummen zu dem gfls. gegebenen Steuerausfall (Potenzial) genannt wurden, kann insoweit nicht festgestellt werden, welcher Anteil hiervon Vorgänge betrifft, die (auch) bei dem Bundeszentralamt für Steuern geführt werden/worden sind. Insoweit muss nämlich berücksichtigt werden, dass die von den Staatsanwaltschaften geführten

Vorgänge auch (jedenfalls teilweise) solche Erstattungsanträge u.a. betreffen, die

- entweder bei dem Bundeszentralamt für Steuern angebracht worden, dort geprüft und wegen des Anfangsverdachts einer Steuerstraftat sodann an die Staatsanwaltschaften abgegeben worden sind,
- unmittelbar bei den Staatsanwaltschaften auf anderem Wege angefallene Erkenntnisse beinhalten (so etwa über europäische Behörden oder andere Informationsgeber) und dann auf dem „umgekehrten“ Wege dem Bundeszentralamt für Steuern ebenfalls zur Prüfung der steuerrechtlichen (Rück-)Erstattungsfrage zugeleitet worden sind.

2. Tätigkeit des Bundeszentralamts für Steuern

Um die Schwierigkeiten bei der Feststellung des eventuellen Steuerausfalls nachvollziehen zu können, erscheint es notwendig, die Tätigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern u.a. ebenfalls zusammenfassend näher darzulegen:

a. Zuständigkeit

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig für die Mitwirkung bei der Prüfung der Entlastung von deutschen Abzugsteuern (Erstattungen und Freistellungen) in den Fällen der §§ 43b und 50d EStG sowie aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Dementsprechend werden Vorgänge zu Anträgen zur Entlastung von Kapitalertragsteuern mit Auslandsbezug (beschränkt steuerpflichtiger Antragsteller mit Sitz/Wohnsitz im Ausland) dort geführt. Mit solchen Fragen ist die Abteilung „Steuern III“ (Kapitalertragsteuerentlastung sowie weitere Themen mit internationalem Bezug) betraut.

Diese Aufgabe des Bundeszentralamts - Erstattung von Kapitalertragsteuer, die in Deutschland auf ausgezahlte Dividenden angefallen ist, an Steuerausländer - ist nach den bekannt gewordenen Missbräuchen mit dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 3. August 2012 nochmals ausdrücklich klargestellt/erweitert worden.

Das Bundeszentralamt ist nämlich aufgefordert worden, in den Fällen mit Verdacht auf missbräuchliche Leerverkaufsgestaltungen „alle rechtlichen Mittel“ auszuschöpfen. Betont worden ist hierbei - nochmals -, dass das Bundeszentralamt für Steuern gegebenenfalls zu Unrecht erstattete Beträge von dem Gläubiger, für den sie festgesetzt worden sind, zurückzufordern hat.

Dementsprechend ist versucht worden, in der Abteilung St III des Bundeszentralamts das dort eingesetzte Personal zu verstärken, was - jedenfalls teilweise - gelungen ist, aber wegen der ganz besonderen Schwierigkeit der Materie auf Probleme stößt (zu vgl. nachfolgend 3.).

b. Grundzüge des Cum/Ex-Modells

Zum weiteren Verständnis der Tätigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern sollen nunmehr die Grundzüge des Cum/Ex-Modells dargelegt werden:

Diesen Cum/Ex-Geschäften lag nach der Rechtsänderung zum Jahr 2007 im Grundgedanken folgende Fallgestaltung zugrunde:

Der inländische Käufer erwarb Aktien eines börsennotierten inländischen Unternehmens mit („Cum“) Dividendenanspruch von einem ausländischen Leerverkäufer über eine ausländische Bank im börslichen oder außerbörslichen Handel (OTC-Geschäft). Der Aktienkauf erfolgte dabei vor oder an dem Dividendenstichtag (das heißt dem Tag der Hauptversammlung), eine Lieferung erfolgte jedoch erst

nach dem Dividendenstichtag ohne („Ex“) Dividendenanspruch in das Depotkonto des Käufers. Die Lieferung der Aktien „Ex“ Dividende beruhte darauf, dass die Aktien-/Beteiligungsgesellschaft zwischenzeitlich in der Hauptversammlung die Ausschüttung der Gewinne beschlossen hatte, die Dividende aber - noch - nicht dem Käufer, sondern dem - bisherigen - rechtlichen Eigentümer zuzurechnen war. Der Käufer erhielt deshalb von dem Verkäufer als „Ersatz“ für die entgangene Dividende einen finanziellen Ausgleich. Dem (bisherigen) Rechteinhaber und Dividendenempfänger ebenso wie dem Käufer (als Empfänger der Ausgleichszahlung) wird dabei der Einbehalt von Kapitalertragsteuer von seiner inländischen Depotbank bescheinigt. Im Anschluss wird auch vom Käufer - neben dem rechtlichen Eigentümer - gegenüber der Finanzbehörde der Anspruch auf Anrechnung bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer geltend gemacht.

Diese Fallgestaltung, die dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16. April 2014 zugrunde lag, beruhte auf der Annahme, dass wirtschaftliches Eigentum an Aktien schon dadurch begründet wird, dass das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wird. Entscheidend war weiter, dass die ausländische Depotbank des Leerverkäufers - anders als inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute gem. § 20 Abs. 1 S. 4 EStG i. V. m. § 44 EStG - gesetzlich nicht verpflichtet war/werden konnte, auf die von dem Leerverkäufer geleistete Kompensationszahlung (für die Lieferung der Aktien „Ex“ Dividende) einen Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen.

Unabhängig von einem solchen Kapitalertragsteuer-einbehalt auf die Kompensationszahlung würde die inländische Depotbank des Käufers diesem jedoch eine Steuerbescheinigung ausstellen, sofern ihr ein Betrag in Höhe der Nettodividende (Ersatzzahlung) gutgeschrieben würde. Mit diesem Modell wird erreicht, dass der Einbehalt der entsprechenden Kapitalertragsteuer mehrfach bescheinigt wird, während sie nur einfach entrichtet wurde.

Mit der Gesetzesänderung aus dem Jahre 2007 hatte der Bundesgesetzgeber derartige Fallgestaltungen unter Beteiligung einer inländischen Depotbank auf Seiten des Leerverkäufers verhindert. Eine solche Verpflichtung konnte jedoch ausländischen Depotbanken aus rechtlichen Gründen nicht auferlegt werden.

c. Aufklärungsgrundsätze/-schwierigkeiten

Der Steuererstattungsantrag ist nach § 50 d Abs. 1 EStG (in Verbindung mit dem jeweils länderspezifischen Doppelbesteuerungsabkommen bzw. § 43 b oder § 44 a Abs. 9 EStG) von der entsprechenden natürlichen oder juristischen Person zu stellen, die inländische Erträge etwa auf Kapitalerträge (so auf Dividenden) erzielt hat und aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens keine oder eine geringere Steuer schuldet und die im Rahmen des Abzugsverfahrens bezahlte Steuer erstattet bekommt.

Der Erstattungsantrag ist nach der Regelung des § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG beim Bundeszentralamt für Steuern anzubringen, wobei der Steuerpflichtige für die Steuererstattung eine Dividendenabrechnung oder Gutschriftenanzeige des Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts vorzulegen hatte, bei dem die Aktien verwahrt wurden.

Die Antragsfrist beträgt nach § 50 d Abs. 1 Satz 9 EStG vier Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge bezogen worden sind.

Der Antrag kann schriftlich oder elektronisch (Datenträgerverfahren - „DTV“) gestellt werden, wobei das DTV ursprünglich eigens für Dividendenzuflüsse an im Ausland ansässige Kleinaktionäre mit Streubesitzdividenden konzipiert worden ist.

Erstattungsbescheide ergehen im DTV dabei grundsätzlich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO), wobei die Erstattungsvoraussetzungen „stichprobenweise“ überprüft werden.

Soweit der Verdacht auf „Cum/Ex-Gestaltungen“ vorliegt, ist zu beachten, dass

- die Sachverhaltsermittlung ausschließlich durch Innendienstmitarbeiter des Bundeszentralamts für Steuern erfolgen kann (soweit nicht durch Länderfinanzbehörden Betriebsprüfungen durchgeführt werden),
- keine Außenprüfung (auch nicht durch die Betriebsprüfung der Finanzämter) bei einem im Ausland ansässigen Antragsteller möglich ist,
- sämtliche Unterlagen/Auskünfte über Anschreiben/Auskunftsersuchen angefordert und im Innendienst ausgewertet werden müssen.

Das Bundeszentralamt hat daher im Wesentlichen folgende Aufgriffskriterien entwickelt:

- Erstattung beantragt für Dividendenzuflüsse bis einschließlich zum Jahre 2011,
- „Aufgriffsgrenze“ beachtet (zu vergleichen nachfolgend zu d.),
- Vorlage der „Berufsträgerbescheinigung“ (zu vergleichen nachfolgend B. III. 2.a.),
- Erstantragsteller mit hohen Erstattungsforderungen,
- Antragsteller mit voller Entlastung von der Steuer (so etwa US-Pensionsfonds).

Sowie die Aufgriffsvoraussetzungen vorliegen, fertigt das Bundeszentralamt für Steuern ein „Erstanschreiben“, in dem vor allem folgende Schwerpunkte angesprochen werden:

- antragstellerspezifische Fragen (Gründungsunterlagen/Gesellschaftsverträge/beteiligte Personen/Jahresabschlüsse),

- Transaktionsdaten bezüglich der Aktienerwerbe, eventuelle Aktienanleihen und Aktienverkäufe vor und nach dem Dividendenstichtag,
- Geschäfte an der Börse oder im außerbörslichen (OTC)-Handel,
- Offenbarung mündlicher/schriftlicher Abreden,
- Benennung sämtlicher Vertragspartner (so etwa auch externer Dienstleister),
- Finanzierung der Geschäfte durch Eigen- und/oder Fremdkapital,
- Abschluss von Kurssicherungsgeschäften mit Finanzderivaten,
- Vorhandensein von Beschreibungen/Empfehlungen/-Rechtsgutachten zur Investmentstrategie.

Nach Eingang der angeforderten Unterlagen erfolgt zunächst anhand der Transaktionsdaten die Prüfung, ob ein erheblicher Aktienhandel über den Dividendenstichtag stattgefunden hat. Ist das der Fall erfolgt eine weitere Prüfung, die sich umso aufwändiger gestaltet, wenn

- etwa Zwischenverwahrer (gegebenenfalls mehrere) eingeschaltet worden sind,
- die Aktienbestände, die gehandelt wurden, von/auf mehrere Kunden – auch bei weiterer Kette – verteilt wurden.

Informationen zur „Verwahrkette“ können sich dabei beispielsweise ergeben aus

- Bescheinigungen über den Geschäftsabschluss,

- Verwahrverträgen,
- Depotdaten,
- Swift-Nachrichten u.a.

Die Notwendigkeit des Nachvollziehens der Transaktionen auf allen Ebenen und bei allen in der Buchungskette Beteiligten ist dabei - soweit dies den Vorgängen des Bundeszentralamts für Steuern entnommen werden kann - außerordentlich zeitaufwändig. Dies beruht nicht nur darauf, dass gegebenenfalls vielfältige Verwahrer um Auskunft ersucht werden müssen, sondern dass es auch diesen Verwahrern nur jeweils mit offenbar nicht geringen Schwierigkeiten möglich ist, die entsprechenden Daten zu beschaffen. In diesem Zusammenhang ist allerdings auch zu beachten, dass sich solche Zwischenverwahrer abhängig von der Rechtslage des Landes, in dem sie ihren Sitz haben, gegebenenfalls auch auf (weitergehende als in der Bundesrepublik) gesetzliche Auskunftsbeschränkungen berufen können.

Im Rahmen ihrer Zeugenvernehmung hat eine Mitarbeiterin des Bundeszentralamts insoweit deutlich darauf hingewiesen, dass die Ermittlungen im Hinblick darauf, dass die Antragsteller „im Ausland ansässige Personen seien“ immer einen Auslandsbezug hätten. „Ihre Ermittlungsrechte endeten sozusagen an der Landesgrenze.“ Sie sei deshalb auf die erweiterte Mitwirkungspflicht des Antragstellers angewiesen und habe sonst nur die Möglichkeit, die internationalen Auskunftsvereinbarungen im Wege der Amtshilfe zu nutzen.

Nur beispielhaft soll dargelegt werden, dass etwa die Bestandsentwicklung bei den Depotbanken wie auch bei den Zwischenverwahrern grundsätzlich 10 Geschäftstage vor und 25 Geschäftstage nach dem jeweiligen Dividendenstichtag - sowie naturgemäß am Dividendenstichtag selbst - nachvollzogen werden muss. Noch deutlich schwieriger wird die Nachverfolgung dann, wenn nur „versehentlich“ verspätet gebucht worden ist (Eindeckungsbuchungen).

Sowohl nach den Mitteilungen der Mitarbeiter des Bundeszentralamts als auch nach den Auskünften der Staatsanwaltschaften war im Rahmen der Nachforschungen festzustellen, dass das „Geschäftsmodell“ zunehmend (offenbar zum Zwecke der Verschleierung) „verkompliziert/innoviert“ wurde. So wurden etwa sogenannte „Future-Geschäfte“ eingeschaltet, Investmentfirmen oder Brokergesellschaften dazwischengeschaltet oder sonst „verschachtelte“ Konstruktionen vielfältigster Art gewählt. Auf diese Art und Weise sollte offenbar die Aufklärung (vor allem im Ausland) erschwert oder unmöglich gemacht werden.

d. Personalfragen

Nachdem - bereits vor dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen zum 1. Januar 2012 - schon im Jahr 2011 mit einer ausgedehnten Überprüfung von Erstattungsanträgen mit Verdachtsmomenten für das Vorliegen von Leerverkaufsgestaltungen begonnen worden war, ergaben schon die ersten Erfahrungen, dass diese Tätigkeit außerordentlich zeit- und personalaufwändig war. Allerdings hatte die Leerverkaufsüberprüfung, jedenfalls nach den Berichten des Präsidenten des Bundeszentralamts für Steuern an das Bundesministerium für Finanzen aus dieser Zeit, keine erheblichen Auswirkungen auf die „allgemeine“ Bearbeitung sonstiger Kapitalertragsteueranträge, da bereits nach Feststellung der (oben erwähnten) Aufgriffspunkte eine Abgabe an die Grundsatzsachbearbeiterin im Bereich Kapitalertragsteuer im Referat St III 3 erfolgte und diese sich ausschließlich mit diesen Fällen beschäftigte. Darüber hinaus wurden schon anfangs entsprechende Vorgänge durch eine weitere, ausschließlich für diese Tätigkeit freigestellte Sachbearbeiterin auf Vorliegen entsprechender Verdachtsmomente untersucht und erörtert, um gegebenenfalls Rückforderungsbescheide vor Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist ergehen zu lassen.

Für die bereits entschiedenen Fälle ist das Bundeszentralamt nach umfassender Diskussion (bei Unterrichtung des Bundesministeriums für Finanzen) zum Ergebnis gekommen, dass § 171 Abs. 4 und 6 AO hinsichtlich der entscheidenden Frage der Verjährungshemmung entsprechend anzuwenden ist. Ob entsprechend der vergleichbaren Regelung des § 171 Abs. 4 AO auch gemäß § 171 Abs. 6 AO spätestens nach 6 Monaten eine verjährungsunterbrechende Maßnahme getroffen werden muss, ist in Literatur und Rechtsprechung für die in Rede stehende Problematik nicht abschließend entschieden.

Vorsorglich hatte sich das Bundeszentralamt allerdings im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen intern das Ziel gesetzt, spätestens nach drei Monaten eine verjährungsunterbrechende Maßnahme zu treffen.

Dabei ergaben die weiteren Erfahrungen, dass eine deutliche Verstärkung dieses Prüfungsbereichs unbedingt notwendig war, auch um gegebenenfalls den Eintritt der Festsetzungsverjährung rechtzeitig zu hemmen.

Anzumerken ist, dass die rund 100 noch nicht abschließend bearbeiteten Fälle der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3 AO unterliegen.

Eine interne Diskussion des Bundeszentralamtes für Steuern - auch bei Unterrichtung des Bundesministeriums für Finanzen - im Jahre 2011 führte dazu, dass Überprüfungen zu der Frage, ob eine Cum/Ex-Gestaltung vorliege, grundsätzlich (vor allem aus Gründen der Verhältnismäßigkeit) wie folgt zu beschränken seien:

- wenn aus dem Antrag (Einzel- oder Sammelantrag) folgt, dass ein beschränkt Steuerpflichtiger einen Erstattungsanspruch je Aktiengattung von insgesamt mehr als 750.000,00 € geltend macht,

- falls der Antragsteller ohnehin im Hinblick auf § 50 d EStG angeschrieben wird,
- bei Fondsanträgen niederländischer und irischer Fonds und
- bei den übrigen Fonds im Falle einer beantragten Erstattungssumme von 40.000,00 €/Buchungszeile.

Diesen Maßstäben lag unter anderem zugrunde, dass im Zuge der Prüfungen festgestellt wurde, dass ein „Cum/Ex-Verdacht“ vor allem bei Fällen mit hohen Erstattungssummen deutlich häufiger zu begründen war.

Aufgrund eines fortschreitenden Erkenntnisstandes wurden dann jedoch jedenfalls grundsätzlich sämtliche Fälle, die sich bisher in Prüfung befinden/befanden, - davon abweichend tatsächlich jedoch ab einer beantragten Erstattung von 750.000,00 € je Antragsteller/Antragsjahr - aufgegriffen.

(Dies wurde - wie die Anhörung der Mitarbeiter des Bundeszentralamts ergeben hat - als „Auffanggrenze“ angesehen, falls eine Prüfung nicht schon nach den nachfolgend dargelegten Kriterien erfolgte.)

Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass - wie von den Mitarbeitern/Mitarbeiterinnen des Bundeszentralamts für Steuern im Rahmen der Anhörung erläutert worden ist - eine Einzelprüfung ohnehin immer dann erfolgt/e, wenn einschlägige „verdächtige“ Indizien, die sich aus der Gesamttätigkeit ergaben, vorlagen.

Da sich „Arbeitsrückstände“ ergeben hatten, wurde der Bereich des Bundeszentralamts, der sich mit der Bearbeitung von Anträgen mit Verdachtsmomenten auf Leerverkaufsgestaltungen befasste, im Jahre 2013 kurzfristig durch sieben weitere Sachbearbeiter/-innen („Task Force“) befristet verstärkt. Dies erfolgte insbesondere, um einen drohenden Verjährungseintritt (s. oben) zu verhindern, was auch gelang.

Diese „Task Force“ wurde in der Folge durch neue Mitarbeiter (jahresdurchschnittlich ca. 10 Personen im Referat) ersetzt.

Zugleich unterrichtete der Präsident des Bundeszentralamtes für Steuern im Jahre 2013 das Bundesministerium für Finanzen über den bestehenden Personalbedarf. Er beantragte 15 Planstellen (hiervon 14 Stellen für die Prüfung von Erstattungsanträgen/Rückforderungsanträgen zu bearbeiten zunächst im Festsetzungsbereich (Referat S III 3) und ggf. später im Justitiariat sowie eine Stelle für die strafrechtliche Fallbearbeitung durch die Straf-/Bußgeldstelle).

Vorsorglich wies er darüber hinaus darauf hin, dass zur Bearbeitung der Cum/Ex-Fälle - jedenfalls für den Fall, dass das Bundeszentralamt keine Planstellen erhalte - entsprechend ausreichende Sachmittel benötigt würden, mit denen befristete Kräfte beschäftigt werden könnten.

Diese Sachmittel zur Beschäftigung befristeter Kräfte wurden bewilligt. Die Anmeldung der Planstellen wurde dagegen nicht in den Regierungsentwurf zum Haushaltsjahr 2014 übernommen und daher für das Haushaltsjahr 2015 wiederholt. Mitteilungen des Bundesministeriums für Finanzen an den Präsidenten des Bundeszentralamts ist dabei zu entnehmen, dass diesem dringend angeraten wurde, den Bedarf - soweit irgend möglich - mit befristet Beschäftigten zu decken.

Dies ist nach den Angaben der damaligen wie auch der jetzigen Referatsleitung auch gelungen.

Im Anschluss hieran könne auf Grundlage der endgültigen Antrags-/Prüfungszahlen der Bedarf besser prognostiziert und gegebenenfalls dann auch „befriedigt“ werden.

Von dem Bundeszentralamt war in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen worden, dass - sofern ausreichende Personalkapazitäten nicht zur Verfügung stünden - die Sachaufklärungspflicht gemäß

§ 88 AO möglicherweise vernachlässigt werden müsste, so dass bei den Anträgen im elektronischen Datenträgerverfahren, gegebenenfalls jedenfalls für die Fälle aus dem Jahr 2010, die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Jahres 2014 und für die Fälle aus dem Jahr 2011 mit Ablauf des Jahres 2015 eintreten würde.

Zu besorgen sei zudem, dass im Laufe des Jahres 2015 die Hemmung der Festsetzungsverjährung aus 2009 entfallen würde, wenn keine die Festsetzungsfrist hinausschiebenden Ermittlungshandlungen im Sinne des § 171 Abs.6 AO getroffen werden könnten. Für diesen Fall könnten keine Erstattungsbescheide mehr geändert und auch keine unberechtigt vorgenommenen Erstattungen zurückgefordert werden.

Schließlich drohten bei nicht beschiedenen Anträgen im schriftlichen Erstattungsverfahren Untätigkeitseinsprüche und sogar Untätigkeits- und Amtshaftungsklagen. Es sei zu befürchten, dass erhebliche Rechtsverfolgungskosten und Schadenersatzforderungen neben einem Reputationsschaden zu besorgen seien.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass zu diesem Zeitpunkt gegen das Bundeszentralamt tatsächlich zwei Amtshaftungsklagen anhängig waren. Eine dieser Klagen wurde durch Urteil des Landgerichtes Bonn vom 15. Januar 2014 und sodann auf die Berufung der Klägerin hin auch durch rechtskräftiges Urteil des Zivilsenats des Oberlandesgerichts Köln vom 11. Dezember 2015 als unbegründet zurückgewiesen (zu vgl. nachfolgend f). Die zweite Klage wurde im Berufungstermin nach mündlicher Verhandlung und Hinweis zurückgenommen.

Zu den Personalanforderungen ist von den Mitarbeitern/-innen des Bundeszentralamts für Steuern anlässlich der Informationsveranstaltung am 2./3. August 2016 wie auch bei der informatorischen Anhörung der Referatsleiter durch den Ermittlungsbeauftragten anschaulich und gut nachvollziehbar dargelegt worden,

aus welchen Gründen allein eine zahlenmäßig gegebenenfalls auch deutliche Aufstockung der Mitarbeiter angesichts der sehr schwierigen und zeitaufwändigen Einarbeitung wohl nur auf den ersten Blick Fortschritte ergäbe. Es sei nämlich zu beachten, dass die Einstellung neuer Mitarbeiter/-innen konsequenterweise mit einer intensiven Einarbeitung über viele Monate verbunden sei, was zum Ausfall bereits tätiger erfahrener Mitarbeiter/-innen während dieser Zeit führen würde.

e. Auswertung der Verfahrensvorgänge

Den 66 Aktenordnern zu Verfahrensvorgängen des Bundeszentralamts für Steuern sind im Wesentlichen Erkenntnisse zu folgenden Punkten zu entnehmen:

- Aufbau der Referate des Bundeszentralamts für Steuern,
- Personalbedarf nebst Anforderungen u.a.,
- Schriftverkehr mit dem Bundesministerium der Finanzen und den Länderfinanzverwaltungen/Steuerprüfungs-/Fahndungsbehörden,
- Unterlagen zu Ermittlungs-/Strafverfahren bezüglich
 - Verfahren Staatsanwaltschaft München,
 - Verfahren Generalstaatsanwaltschaft Frankfurt,
 - Verfahren Staatsanwaltschaft Köln,
- Gewinnung von Erkenntnissen
 - durch Hinweise von Informanten und
 - Ankauf von Datenmaterial (CD NRW) durch Informanten,
- vielfältige Erfahrungsaustauschtermine der Obersten Finanzbehörden, der Prüfdienste u.a.,

- Indizienkataloge/Prüfungsmaterialien des Bundeszentralamtes für Steuern,
- Entscheidung des Oberlandesgerichts Köln zur Amtshaftung,

- einzelne Gutachten (auch im Zusammenhang mit der Geldanlage erstellte Gutachten).

Von besonderem Interesse erscheinen hierbei

- die Erkenntnisse zu dem Ankauf einer Daten-CD mit relevanten Daten zu der Cum/Ex-Problematik und dem weiteren Vorgehen der hiermit befassten Finanzbehörde,

- die Hinweise zu der bekannten Bank Sarasin, wobei sich in diesen Ordnern auch sonst interessante Gutachten finden,

- die Unterlagen zu weiteren strafrechtlich relevanten Prüfungen,

- Erkenntnisse zu mehreren Ermittlungsverfahren von Staatsanwaltschaften,

- der Austausch mit einem Finanzamt und weitere Mitteilungen zu sonstigen „kritischen“ Finanzgeschäften nebst einem Gutachten einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Auftrag einer Bank mit hochinteressantem Inhalt.

Zu den Fragen einer verwaltungsinternen Anweisung zur Festsetzung einer Auffanggrenze hinsichtlich einer gezielten Prüfung der Beteiligten an Leerverkäufen verhalten sich weitere Unterlagen.

f. Amtshaftungsklagen

Nach Mitteilungen der Mitarbeiter/-innen des Bundeszentralamts wurden im Laufe der Ermittlungen zunehmend Dienstaufsichtsbeschwerden („Untätigkeitsbeschwerden“) gegen die sachbearbeitenden Mitarbeiter/-innen angebracht. Verfasser waren vor allem solche Steuerberater/-Rechtsanwälte, die Stellungnahmen zu Nachfragen des Bundeszentralamts zu Erstattungsanträgen bzw. Rückforderungsbegehren erstellten. In der Folge wurden - soweit dies den Vorgängen, die dem Ermittlungsbeauftragten durch das Bundeszentralamt vorgelegt wurden, zu entnehmen ist - drei Amtshaftungsklagen erhoben.

Diese richteten sich formell gegen das Bundesministerium der Finanzen, vertreten durch den Präsidenten des Bundeszentralamts. Tatsächlich wurde jedoch das Verhalten der sachbearbeitenden Mitarbeiter/-innen des Bundeszentralamts beanstandet. Gerügt wurde vor allem:

- die Dauer der Ermittlungen und die dadurch verursachte Verzögerung bei der Auszahlung der beantragten Gelder,
- eine irrige Rechtsanwendung und Auslegung der relevanten Vorschriften und
- unzulässige Ermittlungsmaßnahmen.

Mit den Amtshaftungsklagen wurde die Feststellung der Verpflichtung zur Erstattung von Schäden, die durch die nicht bzw. verzögert erfolgte Bescheidung von Erstattungsanträgen entstanden waren, begehrt.

Die Mitarbeiter/-innen des Bundeszentralamts haben bei ihrer Zeugenvernehmung durch den Ausschuss deutlich gemacht, dass sie den Eindruck hatten, sie sollten durch solche Beschwerden/Klagen von weiteren Nachforschungen u.a. abgehalten werden. Sie meinen, ihnen sollte durch Amtshaftungsklagen das Risiko auch

persönlicher Inanspruchnahme deutlich gemacht werden. Dies habe sich nach ihrem Eindruck auch bei telefonischen Kontakten mit einzelnen Steuerberatern/Rechtsanwälten bestätigt, die nach ihrem Eindruck massiv versucht hätten, sie zu beeinflussen.

Eine Klage ist noch vor einer Entscheidung des zuständigen Landgerichts Bonn zurückgenommen worden. Zwei weitere Klagen sind durch Urteil des Landgerichts Bonn vom 15. Januar 2014 als unbegründet verworfen worden. Die gegen diese Entscheidungen angebrachten Berufungen der Kläger sind in einem Fall durch Urteil des Oberlandesgerichts Köln vom 11. Dezember 2015 als unbegründet verworfen worden, die dritte Klage ist in der Berufungshauptverhandlung nach Hinweis des Gerichts zurückgenommen worden.

Das Gericht hat im Ergebnis die Auffassung vertreten, die Rechtsanwendung des Bundeszentralamts und die darauf beruhenden Ermittlungen seien nicht zu beanstanden. Die entstandene Verzögerung sei angesichts der Komplexität und Schwierigkeit der Materie hinzunehmen. Es fehle damit schon an einer Amtspflichtverletzung. Schließlich könne aber darüber hinaus auch ein schuldhaftes Fehlverhalten nicht festgestellt werden.

3. Feststellungen zu der Höhe evtl. unberechtigter Steueranrechnungen/-erstattungen

Den geprüften Einzelvorgängen des Bundeszentralamts für Steuern, aber auch den Verfahrensvorgängen dieser Behörde ist zu entnehmen, dass etwa die Hälfte der zu prüfenden Erstattungsanträge, die noch nicht beschieden worden sind, bzw. der Vorgänge, in denen nach Festsetzung einer Erstattung aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung eine Rückforderung bereits zurückgezahlter Kapitalertragsteuer noch möglich ist, zu dem für die Untersuchung durch den Untersuchungsausschuss wesentlichen Zeitpunkt (19. Februar 2016) noch nicht abschließend geprüft werden konnte (zu vgl. weiter nachfolgende Bemerkungen).

Insgesamt befinden/befanden sich von den seit 2009 angebrachten Erstattungsanträgen - auch soweit hierzu Rückforderungen geprüft werden/wurden - 499 Fälle in der Prüfung des Bundeszentralamts für Steuern.

(Zeugenvernehmung am 1. Dezember 2016: zu diesem Zeitpunkt 570 Vorgänge.)

Die diesen Fällen insgesamt zugrunde liegende Erstattungssumme betrug nach Auflistungen des Bundeszentralamtes für Steuern ca. 2,5 Mrd. €.

(Zeugenvernehmung am 1. Dezember 2016: zu diesem Zeitpunkt nach weiteren Auswertungen des Bundeszentralamts Gesamtvolumen von 2,8 Mrd. €.

Nach den pauschalen Mitteilungen der Staatsanwaltschaften ist zu den den Staatsanwaltschaften vorliegenden Vorgängen von einem Volumen an erstrebter „Steuerersparnis“ von mindestens 1,7 Mrd. € auszugehen. Ob in dieser Summe - ggf. in welchem Umfang (jedenfalls mit hoher Wahrscheinlichkeit ca. 500 Mio. €) - auch Beträge enthalten sind, die in das Zahlenmaterial des Bundeszentralamts eingeflossen sind, ist nicht sicher festzustellen – zu vgl. B. V. 7.)

(Da mit dem OGAW-IV-Umsetzungsgesetz die Abzugsverpflichtung gem. § 44 Abs. 1 Nr. 3 EStG seit dem 1. Januar 2012 auf das letzte inländische Kreditinstitut bzw. die Wertpapiersammelbank verlagert wurde, ist aufgrund der in § 50d Abs. 1 EStG normierten vierjährigen Antragsfrist ab dem 1. Januar 2016 mit dem Eingang weiterer „kritischer“ Anträge nicht mehr zu rechnen.)

In 492 der 499 Gesamtfälle (Stand 31. Januar 2016) war das erste Ermittlungsschreiben bereits abgesandt worden. Hiervon sind in 432 Fällen Antwortschreiben/Stellungnahmen bereits eingegangen; in 60 Fällen ist Fristverlängerung gewährt worden. Weitere Ermittlungsschreiben sind in 103 Fällen gefertigt und abgesandt worden.

Acht Fälle sind an die Staatsanwaltschaft abgegeben worden (Diese Zahl differiert mit der Zahl der Verfahren bei den Staatsanwaltschaften wegen abweichender Einleitung/Abtrennung gegen einzelne Verdächtige).

Von den 499 insgesamt zu prüfenden Fällen ist

- in 217 Fällen festgestellt worden, dass ein Cum/Ex-Verdacht nicht aufrechtzuerhalten ist. Dem lag eine Erstattungssumme von ca. 625 Mio. € zugrunde.
- in vier Fällen sind Rückforderungen bereits erfolgt (ca. 5,8 Mio. €),
- in acht Fällen (ca. 251 Mio. €) sind die Erstattungsanträge nach entsprechendem Schriftwechsel aus verschiedenen Gründen zurückgenommen worden; nach dem Stichtag (Einsetzung des Untersuchungsausschusses) erfolgten weitere Rücknahmen und korrespondierende Rückzahlungen in Höhe von rund 50 Mio. €,
- 270 Fälle, denen ein Versagungs-/Rückforderungspotenzial von ca. 1,6 Mrd. € zugrunde liegt, waren bis zum 31. Januar 2016 noch nicht abschließend geprüft.

(Zeugenvernehmung am 1. Dezember 2016: zu diesem Zeitpunkt noch 1,7 Mrd. € offen.)

Von diesem Versagungs-/Rückforderungspotenzial in Höhe von 1,6 Mrd. € entfallen 1,1 Mrd. € auf Fälle, für die von vornherein zunächst keine Auszahlung erfolgt ist (nicht beschiedene Anträge).

(Zeugenvernehmung am 1. Dezember 2016: zu diesem Zeitpunkt 1,2 Mrd. €.)

In den verbleibenden Fällen sind Rückzahlungen noch möglich.

(Zeugenvernehmung am 1. Dezember 2016: Von dem verbleibenden Restvolumen von ca. 500 Mio. € (d.h. Rückforderungspotenzial von 1,7 Mrd. € abzüglich der 1,2 Mrd. € bzgl. derer ohnehin keine Auszahlung erfolgt war) entfallen bei vorsichtiger Schätzung ca. 100 - 150 Mio. € auf solche Fälle, bei denen letztlich ein „Cum/Ex-Modell“ nicht festzustellen ist. Bzgl. der dann „noch offenen“ 350-400 Mio. € bestehen „gute Voraussetzungen“, auch diese Gelder zurück erstattet zu bekommen. Die bisherige Zusammenarbeit mit den Staatsanwaltschaften/Steuerfahndungsbehörden zeige, dass im Strafverfahren eine solche Rückzahlung bzw. Rücknahme der Erstattungsanträge häufig aus den verschiedensten Gründen erfolge.)

Nach der Durchsicht der dem Ermittlungsbeauftragten vom Bundeszentralamt für Steuern übersandten Vorgänge bestehen keine Erkenntnisse, dass diese Feststellungen nicht zutreffend sind. Die eigene Prüfung der Mitarbeiter/-innen des Ermittlungsbeauftragten hat - wie bereits ausgeführt - nicht ergeben, dass dieses Zahlenmaterial nicht zutreffend wäre.

Dessen ungeachtet wird für jeden Einzelvorgang auf der Grundlage der Materialien des Bundeszentralamtes für Steuern gesondert – zum Zeitpunkt der Einsetzung des Untersuchungsausschusses - festgestellt, ob dem Vorgang Anhaltspunkte für eine Cum/Ex-Gestaltung zu entnehmen sind.

Für den Fall, dass tatsächliche Anhaltspunkte für eine solche Missbrauchsgestaltung gegeben sind, wird weiter ausgeführt, ob

- die Prüfung des Bundeszentralamtes bereits abgeschlossen ist
- oder noch andauert.

Falls die Prüfung bereits abgeschlossen ist, wird für jeden Einzelvorgang der entsprechende Schadens-/ Rückforderungsbetrag aufgelistet. Soweit die Prüfung des Bundeszentralamtes für Steuern noch andauert, werden die

„potenziell“ in Betracht kommenden Erstattungs-/
Nachforderungsbeträge - und der möglicherweise entstehende
„Höchstschaden“ - aufgeführt.

4. Zusammenfassendes Ergebnis der Auswertung der dem Ermittlungsbeauftragten vorgelegten Vorgänge

Die Zusammenstellung/Prüfung der dem Ermittlungsbeauftragten vorliegenden Einzelvorgänge des Bundeszentralamts hat dieses Zahlenmaterial im Wesentlichen bestätigt - mögliches Gesamtpotenzial ca. 2,46 Mrd. €. Soweit sich (angesichts der Größenordnung) geringfügige Abweichungen ergeben haben, erklären sich die Unterschiede mit dem naturgemäß unterschiedlichen Fertigstellungstermin der dem Ermittlungsbeauftragten vorgelegten Vorgänge (Fertigung über mehrere Monate) zu der Summenfeststellung des Bundeszentralamts (Januar 2016 bis Zeugenvernehmung im Dezember 2016), aber auch durch im Detail möglicherweise abweichende Wertungen/ Berechnungen.

II. Beteiligung von Kreditinstituten

Unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kreditinstitute konnten in eigener Sache bei dem Bundeszentralamt für Steuern keine Erstattungsanträge stellen. Inländische Kreditinstitute sind aufgrund ihrer unbeschränkten Steuerpflicht Gegenstand des Anrechnungsverfahrens nach § 8 Abs. 1 KStG i.V. m. § 36 Abs. 2 EStG. Die Steueranrechnung erfolgt im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung der Landesfinanzbehörden.

Verwertbare Erkenntnisse über die Tätigkeit der Länderfinanzbehörden liegen dem Ermittlungsbeauftragten nicht vor.

Beschränkt steuerpflichtige ausländische Kreditinstitute und ausländische Töchter inländischer Banken waren sowohl als Antragsteller als auch in weiteren Eigenschaften (Anlage für Kunden/Eigengeschäft/Depotbank/Zwischenverwahrer u.a.) in vielfältiger Weise an Cum/Ex-Geschäften beteiligt. Dabei handelte es sich nach auch bereits öffentlich verbreiteten

Mitteilungen (die damit auch dem Steuergeheimnis gemäß § 30 AO insoweit nicht mehr unterliegen) unter anderem auch um international bekannte Großbanken.

Nach einer öffentlich zugänglichen Liste der Schweizer Zeitschrift Bilanz - die aus Informationen eines Whistleblowers stammen soll – betrifft das beispielsweise folgende Institute (um nur einige zu nennen):

- Bankgesellschaft Berlin,
- Barclays,
- Bayerische Landesbank,
- BNP Paribas,
- Citibank/Citigroup,
- Credit Suisse,
- Bonds Commerzbank AG,
- Fortis Bank,
- Goldman Sachs,
- JP Morgan,
- Landesbank Berlin,
- Landesbank HeLaBa,
- Lehman Brothers,
- Unicredit Bank,
- West LB AG.

Interessant sind in diesem Zusammenhang hinsichtlich der Beteiligung von Kreditinstituten weiter unter anderem die Erkenntnisse eines Hinweisgebers, die den Finanzbehörden zugegangen sind. Auch dort sind vielfältige Kreditinstitute erwähnt.

Ob - und gfls. in welcher Eigenschaft (Berater/Kundenanlage/Eigenanlage/Zwischenverwahrer) - auch inländische Kreditinstitute i.S. von Abschnitt II der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Wahlprüfung u.a. des deutschen Bundestags vom 18. Februar 2016 (Drucksache 18/7601) an solchen Cum/Ex-Geschäften beteiligt waren und ob dies **vorsätzlich** in Kenntnis der Rechtsmissbräuchlichkeit erfolgt ist, kann aus den Vorgängen des Bundeszentralamts für

Steuern im Einzelnen nicht festgestellt werden. Solche Erkenntnisse könnten allenfalls aus den Vorgängen der Staatsanwaltschaften, die nicht zur Verfügung standen, oder den weiteren Nachforschungen des Bundeszentralamts gewonnen werden.

Im Rahmen der Anhörungen der Mitarbeiter der Staatsanwaltschaften konnten hier wegen der Einschränkungen durch das Steuergeheimnis und die dementsprechend eingeschränkte Offenbarungsbefugnis keine konkreten Angaben zu einzelnen Instituten gemacht werden.

Bezeichnend ist jedoch Folgendes:

Auf die entsprechende Nachfrage des Ermittlungsbeauftragten, welche Kreditinstitute in dem oben genannten Sinn an solchen Geschäftsmodellen beteiligt gewesen seien, ist darauf hingewiesen worden, dass diese Frage besser wie folgt gestellt werden müsse:

Welche jedenfalls von den „allgemein im Rahmen der Berichterstattung“ zu einschlägigen Geschehnissen immer wieder genannten Kreditinstituten sind an solchen Geschäften nicht beteiligt gewesen?

Ergänzend ist hierzu zu bemerken:

Bereits im Dezember 2009 hatte das Bundesfinanzministerium das Bundeszentralamt für Steuern gebeten, die Kreditinstitute aufzufordern, mitzuteilen, ob es in ihrem Hause Fälle gebe, bei denen „nicht veranlagungsberechtigte“ Anteilseigner ab 1. Januar 2009 Aktien mit Dividendenanspruch erworben, jedoch ohne Dividendenanspruch geliefert bekommen hatten. Eine Zusammenstellung der entsprechenden Meldungen der Kreditinstitute zum Herbst 2010 zu „kritischen“ Transaktionen enthält insgesamt mehr als 500 Einzelmeldungen von Kreditinstituten, die allerdings teilweise mehrfach Meldungen (vereinzelt im zwei- oder sogar dreistelligen Bereich) erstattet hatten. Die Summe der gemeldeten „kritischen“ Dividenden bewegte sich dabei bei Summen zwischen nur wenigen hundert Euro bis zu Meldungen im höheren Millionenbereich.

Auffällig ist, dass eine Vielzahl dieser Meldungen von solchen Instituten erstattet wurde, die - jedenfalls nach der öffentlichen Presseberichterstattung - mit Cum/Ex-Geschäften nicht selten in Zusammenhang gebracht worden waren.

Allein aufgrund der Durchsicht der dem Ermittlungsbeauftragten vorliegenden Vorgänge des Bundeszentralamtes für Steuern (Einzelvorgänge und Verfahrensvorgänge) kann jedoch nicht sicher festgestellt werden,

- ob die einzelnen Kreditinstitute, die an Cum/Ex-Geschäften beteiligt waren, eine solche missbräuchliche Gestaltung bei ihren Aktivitäten erkannt oder gar bewusst in Kauf genommen/gefördert haben,
- in welcher Eigenschaft genau (Antragstellung für einen Kunden/Antragstellung für ein Eigengeschäft/Depotbank/Verwahrer/Zwischenverwahrer o. ä.) das einzelne Kreditinstitut tätig geworden ist.

Allerdings ist natürlich die bereits oben dargelegte Häufung bei einzelnen Kreditinstituten sehr auffällig, zumal es sich in der Regel dabei um erhebliche Beträge handelt. Ob gegebenenfalls der Vorstand oder sonst Verantwortliche eines Kreditinstitutes von eventuellen missbräuchlichen Aktivitäten der Wertpapierabteilungen ihres Hauses (im weiteren Sinne) Kenntnis hatten, kann anhand der Vorgänge des Bundeszentralamtes für Steuern ebenfalls nicht geprüft werden. Allerdings ist in dem Bericht einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die von einem großen Bankinstitut gebeten worden war, die entsprechenden Aktivitäten einer Abteilung des entsprechenden Bankhauses kritisch zu überprüfen, letztlich festgestellt worden, dass der Vorstand oder sonst im höheren Bereich Verantwortliche dieses Hauses von missbräuchlichen Aktivitäten keine Kenntnis hatten. Die hierzu befragten verantwortlichen Broker haben dies bei Anhörungen jeweils bestritten; die Verantwortlichen der Bank weisen eine Kenntnis von sich. Aus diesem Gutachten ergeben sich auch vielfältige Hinweise zu der Tätigkeit der mit solchen Geschäften - damals - befassten Abteilung des Kreditinstituts.

Nur beispielhaft sollen Einzelfälle kurz dargelegt werden:

Beispiel 1

So hat im Jahr 2011 eine ausländische Bank über die von ihr bevollmächtigte ausländische Großbank die Erstattung von angeblich entrichteter Kapitalertragsteuer in Höhe von mehreren Mio. € beantragt. Zugrunde lag diesem Erstattungsantrag der Erwerb von Aktien im Wert von ca. 20 Mio. € (mehrere tausend Stück), der am Tag der Hauptversammlung erfolgte. Schon die erste Prüfung nach Antragseingang beim Bundeszentralamt für Steuern ergab jedoch, dass „Unregelmäßigkeiten“ zu besorgen waren, so dass die Depotbank zunächst Anfang des Jahres 2012, später mit weiteren Schreiben aufgefordert wurde, entsprechende Erläuterungen/Nachweise vorzulegen. Nachdem sich für diese Depotbank kurz darauf Rechtsanwälte/Steuerberater als Bevollmächtigte gemeldet hatten, die auch aus anderen vergleichbaren Verfahren bereits bekannt waren, wurden diese zunächst zur Vorlage der „Berufsträgerbescheinigung“ im Sinne des Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 5. Mai 2009 aufgefordert. Dies ist auch erfolgt.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang die danach einem Gutachten ähnelnde außerordentlich umfangreiche Stellungnahme derselben Rechtsanwälte/Steuerberater gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern, in der auf die wesentlichen - großenteils naturgemäß im Streit befindlichen - rechtlichen und tatsächlichen Fragen umfassend unter Vorlage von Belegen u.a. eingegangen wurde. Da die dem Bundeszentralamt vorgelegten Erläuterungen/Nachweise jedoch nicht genügten, wurden noch im Jahr 2015 und schließlich auch Anfang des Jahres 2016 weitere Nachfragen an diese Bevollmächtigten übermittelt. Die Frist zur abschließenden Stellungnahme war im Februar 2016 (also zu dem entscheidenden Zeitpunkt der Vorlage der Vorgänge an den Untersuchungsausschuss) noch nicht abgelaufen. Eine Entscheidung über den Erstattungsantrag war bis dahin nicht getroffen worden.

Beispiel 2

Ebenfalls als Musterbeispiel erwähnenswert erscheint ein weiterer Vorgang, bei dem im Oktober 2011 der Antrag

eines ausländischen Finanzinstituts auf Erstattung von ca. 1 Mio. € angeblich entrichteter Kapitalertragsteuer dem Bundeszentralamt für Steuern vorgelegt wurde. Depotbank dieser genannten Gesellschaft war eine – jedenfalls nach der Presseberichterstattung - im Cum/Ex-Bereich vielfältig in Erscheinung getretene Bank. Schon die ersten Prüfungen des Bundeszentralamts für Steuern auf diesen Antrag ergaben, dass von den gehandelten Aktien mehr als 90 Prozent um den Dividendenstichtag „erworben“ worden waren. Nach vielfältigen Anschreiben und Nachprüfungen war auch in diesem Fall, jedenfalls bis zum Februar 2016, insgesamt eine Erstattung noch nicht erfolgt, obwohl dies von der Antragstellerin mehrfach angemahnt worden war. Erwähnenswert erscheint, dass die Berufsträgerbescheinigung im Sinne des oben erwähnten Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 5. Mai 2009 von einer bekannten deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erteilt worden war.

Von Interesse könnte in diesem Zusammenhang möglicherweise eine informative Gegenüberstellung von Argumenten zum Erkennen von Cum/Ex-Sachverhalten und einer Checkliste der Nichtaufgriffsindizien sein, die von dem Bundeszentralamt erarbeitet worden ist:

Im Anschluss an Erörterungen zu Missbräuchen bei der Erstattung von Kapitalertragsteuer hatte das Bundesministerium für Finanzen nicht nur mit dem Rundschreiben vom 5. Mai 2009 (unter anderem zu der Frage der Berufsträgerbescheinigung), sondern auch mit weiteren Schreiben vom 21. September 2010 und vom 3. März 2011 zu einschlägigen tatsächlichen und rechtlichen Problemen Stellung genommen.

Mit Schreiben vom 29. März 2011 hat das Bundesfinanzministerium gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern dabei unter anderem Folgendes ausgeführt:

„Bestehen in diesem Zusammenhang (gemeint ist die Erstattung von Kapitalertragsteuern gemäß §§ 44a und 50d EStG) im Falle eines Erwerbs von Aktien durch einen unbeschränkt Steuerpflichtigen zwischen dem Leerverkäufer und dem Käufer Absprachen, die einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem Leerverkauf und dem Kauf begründen,

ist dem Käufer in den oben genannten Fällen bekannt, dass ihm eine Steuerbescheinigung ausgestellt wurde, obwohl die darin ausgewiesene Kapitalertragsteuer nicht erhoben bzw. abgeführt worden ist, ist die in der Bescheinigung ausgewiesene Kapitalertragsteuer nicht anzurechnen ...“

In diesem Erlass hat das Bundesfinanzministerium angeordnet, dass - um ungerechtfertigte Erstattungen zu vermeiden - ab sofort bei der Bearbeitung der Erstattungsansprüche wie folgt zu verfahren sei:

- beschränkt Steuerpflichtige hätten auf Anforderung darzulegen, wann sie die Aktien erworben haben,
- soweit der Aktienerwerb am Schlusstag der Hauptversammlung, die über die Dividende beschließt, oder am Tag zuvor erfolgte, sei eine Erstattung nur vorzunehmen, wenn der Antragsteller oder ein nach § 4 Nr. 12 a Steuerberatungsgesetz (StBerG) befugtes ausländisches Kreditinstitut die Bescheinigung eines Berufsträgers im Sinne der §§ 3, 3a StBerG einreiche, in der unter anderem Folgendes bestätigt werde:

„Es liegen mir aufgrund des mir möglichen Einblicks in die Unternehmensverhältnisse und nach Beratung des Steuerpflichtigen keine Erkenntnisse über Absprachen des Steuerpflichtigen im Hinblick auf den über den Dividendenstichtag vollzogenen Erwerb der Aktien sowie entsprechender Leerverkäufe, bei denen die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle nicht in Deutschland liegt, vor.“

Dabei sei auf Erstattungsansprüche von ausländischen Fonds ein besonderes Augenmerk zu richten und dem Bundesministerium für Finanzen - getrennt nach Gründungsstand des Fonds - zu berichten.

Dieses Schreiben ist in dem Bundeszentralamt für Steuern entsprechend umgesetzt worden.

Zu den Erstattungsanträgen wurde danach beim Bundeszentralamt ein entsprechender Indizienkatalog erarbeitet. Dieser befasst sich im Wesentlichen mit Fragen

- des Erstattungsvolumens (kontinuierliche Steigerung in den Jahren von 2007 bis 2011),
- der Besonderheiten des Aktienhandels (unter anderem überwiegend um den Dividendenstichtag/Aktienerwerbe von großen deutschen Aktiengesellschaften/Aktienerwerb OTC/Aktienerwerb fremdfinanziert abgesichert/Sitz der Depotbank des Verkäufers zum Zeitpunkt der Dividendenauszahlungen im Ausland),
- der Unternehmensbesonderheiten (seit dem 1. Januar 2007 neu gegründete Gesellschaft oder „Vorratsgesellschaft“/Anteil des Unternehmens im Besitz von Investoren nahestehender Unternehmen/„undurchsichtiger“ Hintergrund/bei Pensionsfonds niedrige Anzahl von Pensionsberechtigten – gegebenenfalls nur eine Person).

III. Mitwirkung weiterer Marktteilnehmer

1. Eventuelle Vorteilsnehmer aus Cum/Ex-Geschäften

a. („Leer“-)Käufer und („Leer“-)Verkäufer

Beide erzielen ihre Vorteile durch nicht berechnete Anrechnung/Erstattung der tatsächlich nicht abgeführten Kapitalertragsteuer. Zusätzlich zu den Aktientransaktionen abgeschlossene Sicherungsgeschäfte und/oder andere Finanztransaktionen, die vordergründig Kursschwankungen absichern sollen, dienen durch die Art der Ausgestaltung letztlich aber der Gewinnverteilung unter den an den Cum/Ex-Geschäften Beteiligten.

b. Broker(gesellschaft)

Sie profitieren durch die **Mitwirkung** der Broker bei den Cum/Ex-Geschäften und den oben erwähnten Absicherungsgeschäften. Vor allem nach den Mitteilungen der Staatsanwaltschaften werden Gewinne auch bei (Weiter-)Vermittlungsgeschäften („Verschleierung“) durch Gebühren oder das Profitieren von Handelsdifferenzen erzielt.

c. Kreditinstitute

Soweit sie Cum/Ex-Geschäfte nicht selbst als Eigengeschäfte durchgeführt haben und insoweit Käufer/**Verkäufer** waren, bietet sich Kreditinstituten die Möglichkeit, einen Gewinn durch die Finanzierung von Fremdgeschäften der Anleger zu erzielen. Soweit Kreditinstitute an solchen Cum/Ex-Geschäften beteiligt sind, erhalten sie ebenfalls Gebühren in hier nicht bekannter Höhe oder profitieren von finanziellen Handelsdifferenzen.

d. Vermittler/Anlageberater

Ganz offenbar kamen die genannten Cum/Ex-Geschäfte nach **Beratung** auf Anraten von Vermittlern u.a. zustande, die hierfür ebenfalls Provisionen erhielten.

**e. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften/
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater u.a.**

Diese Personengruppe erzielt rechtlich begründete -
sofern ein Missbrauch nicht festzustellen ist - finanzielle
Vorteile allein dadurch, dass

- von diesen Berufsträgern die
Berufsträgerbescheinigung im Sinne des Schreibens
des Bundesministeriums für Finanzen vom
5. Mai 2009 ausgestellt wird und dafür eine
entsprechende Gebühr zu entrichten ist,
- Stellungnahmen zu Erstattungsanträgen/-
Rückforderungsbegehren des Bundeszentralamtes
für Steuern gefertigt werden.

2. Mitwirkung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Wirtschaftsprüfern, Rechtsanwälten/Steuerberatern

a. Grundsätze

In dem bezeichneten Zusammenhang (evtl. unberechtigte Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividendenzahlungen) waren dem Bundesfinanzministerium wohl seit dem Jahr 2008 (der genaue Zeitpunkt lässt sich aus den hier vorliegenden Vorgängen nicht ersehen) Hinweise zugegangen, wonach durch „Manipulationen“ in diesem Bereich erhebliche Steuermindereinnahmen entstanden/zu besorgen waren. Das Bundesfinanzministerium äußerte - unter anderem - in internen Vermerken, dass „Befürchtungen aus einschlägigen Beraterkreisen dahin gingen, dass solche Beträge weit über der Milliarden-Grenze liegen könnten“.

Es ging dabei von folgender Fallgestaltung aus:

„In zeitlicher Nähe zu dem Dividendenausschüttungstermin (Tag der Hauptversammlung) einer Aktiengesellschaft wird von einem „Verkäufer“ ein Leerverkauf von girosammelverwahrten Aktien über ein ausländisches Kreditinstitut initiiert. Zu demselben Zeitpunkt erteilt eine inländische Körperschaft eine Kauforder „Cum (Dividende)“ über Aktien derselben Gattung. Es sei - so das Bundesfinanzministerium - dabei davon auszugehen, dass Verkäufer und Käufer in Absprachen über die gleichartige Durchführung dieser Geschäfte einig seien.

Rechtsfolge dieser Gestaltung sei die Tatsache, dass es zum zweimaligen Ausweis von Kapitalertragsteuer in verschiedenen Steuerbescheinigungen komme:

- zum einen beim tatsächlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Eigentümer der Aktie,
- zum anderen beim (Leer-)Käufer, obwohl nur einmal Kapitalertragsteuer abgeführt worden sei. Auf diese

Weise könne die Erstattung von Kapitalertragsteuer beantragt werden, die niemals tatsächlich einbehalten worden sei.“

Nachdem bereits im Jahre 2007 durch § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG verhindert worden war, dass sich inländische Leerverkäufer diese Gesetzeslücke zunutze machten, sei allerdings danach festzustellen, dass diese Regelung nicht so weit greife, dass auch der Leerverkauf über ein ausländisches Depot dadurch verhindert würde. Nach den Feststellungen des Bundesfinanzministeriums (aus den Jahren 2008/2009) hatten sich offensichtlich Branchenangehörige diese Gegebenheiten zunutze gemacht und solche Vertragsgestaltungen aufgelegt, die die zweimalige (oder auch darüber hinausgehend mehrfache) Erstattung von Kapitalertragsteuer ermöglichten. Problematisch erwies sich dabei die Frage, wem die Aktie als tatsächlichem wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sei. Nach den internationalen Börsenbedingungen wäre es denkbar, dass die Aktien dem Erwerber mit allen zum Zeitpunkt des schuldrechtlichen Geschäftsabschlusses bestehenden Rechten und Pflichten zustünden. Da diese Bestimmungen wesentlicher Bestandteil des von den Banken mit den Kunden abgeschlossenen Geschäftsvertrages seien, wären die Banken nach den bestehenden vertraglichen Vereinbarungen auch ihren Kunden gegenüber verpflichtet, den Käufer so zu stellen, als habe er das Eigentum an den Aktien bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes (schuldrechtlicher Vertrag) an der Börse erworben.

Aus diesen rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten/Gepflogenheiten erhielt der Käufer dementsprechend schon auf den so erworbenen Aktienbestand eine Gutschrift in Höhe der Nettodividende.

In dem Sonderfall eines sogenannten „Leerverkaufs“, bei dem der Verkäufer die Aktien selbst erst beschaffen müsse und der Erwerb dieser Wertpapiere durch den Veräußerer erst zu einem Zeitpunkt möglich sei, in dem

bereits der Dividendenabschlag vorgenommen wurde, sei der betreffende Aktienbestand im Zeitpunkt der Dividendenzahlung dagegen noch im rechtlichen Eigentum eines Dritten, dem seinerseits auch die Dividende und der damit verbundene Kapitalertragsteueranrechnungsanspruch als rechtllichem Eigentümer dieser Aktien zustehe.

Um die Differenz zwischen den Dividenden, die von der Aktiengesellschaft ausgeschüttet wurden, und denen, die den Depotinhabern gutgeschrieben wurden auszugleichen, verfähre die Wertpapierpraxis so: Alle Erwerber werden in vollem Umfang als Bezieher der Dividende behandelt, der Clearstream AG aber wird ein Betrag in Höhe der Nettodividende von dem Kreditinstitut des Leerverkäufers erstattet. Das Kreditinstitut seinerseits belastet jedoch den Leerverkäufer mit dieser Summe.

In der Folge komme es, was von dem Bundesfinanzministerium in den entsprechenden Vorlagen nochmals betont wird, dazu, dass bei solchen absprachegemäß erfolgten Geschäften zwischen Leerverkäufer/Käufer, die einen wirtschaftlichen Leerverkauf/Kauf begründen, eine Steuerbescheinigung ausgestellt wird, obwohl die in dieser Bescheinigung ausgewiesene Kapitalertragsteuer tatsächlich nicht erhoben bzw. abgeführt worden sei.

Um diesem Missbrauch zu begegnen, erließ das Bundesfinanzministerium nach Abstimmung mit den Obersten Finanzbehörden der Länder daraufhin das - bekannte - Rundschreiben vom 5. Mai 2009 zu der Frage der

„Anrechnung und Erstattung von Kapitalertragsteuer sowie der Erstellung von Steuerbescheinigungen im Sinne des § 45a Abs. 3 EStG bei über den Dividendenstichtag noch zu regulierenden Geschäften.“

Mit diesem Rundschreiben wurde ein bereits früher übermitteltes Muster einer Steuerbescheinigung

ergänzt/berichtigt. Zugleich wies das Bundesfinanzministerium nachdrücklich darauf hin, dass für den Fall, dass zwischen dem Leerverkäufer und dem Käufer Absprachen, die einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem Leerverkauf und dem Kauf begründen, davon auszugehen sei, dass dem Käufer bekannt sei, dass ihm eine Steuerbescheinigung ausgestellt wurde, obwohl die darin ausgewiesene Kapitalertragsteuer nicht erhoben/abgeführt worden sei.

In diesen Fällen sei die in der Bescheinigung ausgewiesene Kapitalertragsteuer nicht gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 31 KStG anzurechnen, weil sie nicht erhoben worden sei. Weiter lägen auch die Voraussetzungen für eine Erstattung der Kapitalertragsteuer gemäß §§ 44a, Abs. 7/8, 44b Abs. 1 EStG, 11 Abs. 2 InvStG nicht vor.

Im Einzelnen wird dann in diesem Rundschreiben ausgeführt, was in dieser Steuerbescheinigung auszuführen sei, wobei von dem Aussteller der Bescheinigung auch darzulegen war, dass

„... aufgrund des (dem Aussteller der Bescheinigung) möglichen Einblicks in die Unternehmensverhältnisse und nach Befragen des Steuerpflichtigen keine Erkenntnisse des Steuerpflichtigen im Hinblick auf den über den Dividendenstichtag vollzogenen Erwerb der Aktien im Sinne der Steuerbescheinigung sowie entsprechende Leerverkäufe, bei denen § 44 Abs. 1 Satz 3 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG keine Anwendung gefunden habe, vorlägen.“

b. Allgemeine Feststellungen:

Festzustellen ist hierzu nach den aus den Einzelvorgängen des Bundeszentralamts für Steuer (Erstattungsanträge/Rückforderungsbegehren) zu entnehmenden Erkenntnissen, dass vielfältige „Berufsträger“ (meist Steuerberater u.a.) diese sogenannte „Berufsträgerbescheinigung“ erstellt haben. Teilweise haben in der zeitlichen Folge die gleichen

Berufsträger zu entsprechenden Erstattungsanträgen, bezüglich derer sie die Berufsträgerbescheinigung erarbeitet/ausgestellt hatten, sodann umfangreich Stellung zu kritischen Nachfragen des Bundeszentralamts für Steuern hinsichtlich der tatsächlichen - aber auch rechtlichen - Voraussetzungen/Grundlagen für die Erstattung der Kapitalertragsteuer genommen. Auch wenn Steuerberater u.a. zuvor schon zu anderen gleichartigen Fallgestaltungen, die offensichtlich jedenfalls teilweise als durchaus kritisch anzusehen waren, Ausführungen gemacht hatten, hatten sie ganz offensichtlich keine Bedenken, in weiteren (anderen) Fällen die von ihnen begehrte Berufsträgerbescheinigung zu erstellen. Insoweit ist von einer Staatsanwaltschaft mitgeteilt worden, dass - ohne dass dies näher konkretisiert werden konnte - Anhaltspunkte bestünden, dass solche Berufsträgerbescheinigungen vereinzelt auch bewusst falsch ausgestellt worden seien.

Irgendwelche „Warneffekte“ scheinen für diese Berufsträger dadurch, dass sie - in anderen Vorgängen als in denen, in denen sie mit der Ausstellung neuer Berufsträgerbescheinigungen beauftragt wurden - zuvor/zeitgleich auf entsprechende Anschreiben des Bundeszentralamts für Steuern umfassend zu der äußerst kritisch angesprochenen Problematik der mehrfachen Erstattung von Kapitalertragsteuer nach missbräuchlichem Leerverkauf Stellung nahmen, nicht entstanden zu sein. Ganz offensichtlich hat dies jedenfalls nicht wenige der entsprechenden Berufsträger in keiner Weise veranlasst, bei der Ausstellung der nach dem Rundschreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5. Mai 2009 notwendigen Berufsträgerbescheinigungen höhere Vorsicht walten zu lassen oder gar weitere Nachfragen zu stellen.

Hierzu ist im Übrigen in einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums an die Kammern der Rechtsanwälte/Steuerberater und Wirtschaftsprüfer vom 28. Dezember 2009 zu den Anforderungen an einen Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt/Steuerberater im Zusammenhang mit der Frage des notwendigen Einblicks

in die Unternehmensverhältnisse, um zu den insoweit in der erwähnten Steuerbescheinigung aufgeworfenen Fragen Stellung nehmen zu können, festgestellt worden:

„Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Mandanten im Rahmen ihres Vertragsverhältnisses mit einem Steuerberater oder Rechtsanwalt nicht verpflichtet sind, etwaige Unterlagen an den Steuerberater oder Rechtsanwalt zu übergeben. Maßgebend für den möglichen Einblick sind somit die Unterlagen, die vom Mandanten im Rahmen des Auftragsverhältnisses zur Verfügung gestellt wurden. Ist etwa der Steuerberater mit der Buchführung oder der Erstellung von Jahresabschlüssen beauftragt worden, besteht für ihn aufgrund dieser Tätigkeit die Möglichkeit, einen vertieften Einblick in die Unternehmensverhältnisse vorzunehmen.“

Im Anschluss hieran ist das Bundesfinanzministerium gegenüber den oben genannten Kammern unter anderem zu dem Ergebnis gekommen, dass

„... auch abhängig von der Höhe des anzurechnenden Kapitalsteuerbetrags der Einblick des Steuerberaters/Rechtsanwalts sich grundsätzlich auf im Rahmen seines Vertragsverhältnisses überreichte Unterlagen beschränken könne. Soweit allerdings der Betrag der Kapitalertragsteuer 100.000,00 € überschreite, solle der Rechtsanwalt/Steuerberater durch Anforderung geeigneter Unterlagen einen Einblick in die Vermögensverhältnisse so vornehmen, als wenn er für das Unternehmen mit der Buchführung/Erstellung des Jahresabschlusses oder Einnahme/Überschussrechnung beauftragt würde.“

Im Übrigen sind im Rahmen der nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5. Mai 2009 entstandenen Diskussion weiter unter anderem folgende Fragen problematisiert worden:

- Ergänzung des Antragsvordrucks etwa mit Tatsachen zum Zeitpunkt des Aktienerwerbs,

- Beweislastumkehr/Beweiserleichterungen im Anschluss an ausländische Regelungen,
- die Einführung einer Aufgriffsgrenze, zu der allerdings vor allem das Problem der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufgeworfen worden ist, (zu vgl. hierzu die Ausführungen zu den „Prüfungsgrenzen“ des BZSt B I 2 c,d),
- Anforderungen an einen Rechtsanwalt/Steuerberater, der eine Berufsträgerbescheinigung erstellt.

Schließlich sind insgesamt Leerverkäufe zu Investmentvermögen/Publikums-Investmentvermögen problematisiert worden, was schließlich zum Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 21. September 2010 vor allem zu Fragen der Leerverkäufe mit Anteilen an Investmentvermögen bzw. der Ausweitung auf Publikums-Investmentvermögen u.a. geführt hat.

Auch im Anschluss hieran hat es mehrere weitere Schreiben des Bundesfinanzministeriums zu Leerverkäufen u.a. gegeben, bis es schließlich zu der Regelung aus dem Jahre 2011 (mit Geltung ab 1. Januar 2012) gekommen ist.

Insgesamt sind solche Berufsträgerbescheinigungen in hoher Zahl nicht nur von den allgemein bekannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften/Wirtschaftsprüfern erarbeitet/erstellt worden, sondern durchaus auch von „kleineren“ Kanzleien mit „steuerberatendem Sachverstand/Hintergrund“. Dabei fällt auf - was möglicherweise allerdings daran liegt, dass von dem Ermittlungsbeauftragten „lediglich“ die einschlägigen Vorgänge des Bundeszentralamts für Steuern mit Auslandsbezug geprüft werden konnten -, dass auch von „kleineren“ Kanzleien solche Bescheinigungen für bekannte und „große“ ausländische Kreditinstitute bei außerordentlich hohen Erstattungssummen (auch im zweistelligen Millionenbereich) ausgestellt worden sind.

Nur in ganz wenigen Einzelfällen konnte anhand der von dem Ermittlungsbeauftragten geprüften Vorgänge festgestellt werden, dass die Ausstellung einer erbetenen Berufsträgerbescheinigung (so beispielsweise wegen mangelnder Bereitschaft, Nachfragen zu beantworten) abgelehnt worden ist.

Bemerkenswert ist ein Einzelfall, der die Feststellung einer mangelhaften Berufsträgerbescheinigung zum Gegenstand hatte. Von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft waren umfangreiche Geschäfte eines Kreditinstituts in dessen Auftrag im Zusammenhang mit Hinweisen zu „kritischen Cum/Ex-Geschäften“ geprüft worden. Diese Wirtschaftsprüfungsgesellschaft kam zu dem Ergebnis, dass die geraume Zeit davor erstellte Berufsträgerbescheinigung einer bekannten Steuerberatungs- und Rechtsanwaltsgesellschaft schon nach den zum Zeitpunkt der Ausstellung bekannten Tatsachen nicht hätte ausgestellt werden dürfen. Nach deren Beteiligung/Nachfrage wurde dies auch eingeräumt.

c. Einzelfragen

Ob Wirtschaftsprüfer/Steuerberater u.a. bereits im Rahmen der Anlageberatung tätig waren, kann der Ermittlungsbeauftragte anhand der ihm vorliegenden Beweismittel nicht feststellen. Nach den Mitteilungen der Staatsanwaltschaften war dies (hinsichtlich der Steuerberater) jedoch vereinzelt wohl durchaus der Fall. Auch erscheint es bemerkenswert, dass einigen Stellungnahmen, vor allem zu Nachfragen des Bundeszentralamts für Steuern, aber auch aus anderem - dem Ermittlungsbeauftragten anhand der Unterlagen nicht ersichtlichem - Anlass, die in den Jahren ab 2010 erstellt wurden, ausführliche Stellungnahmen anderer Gutachter zu den Möglichkeiten der Cum/Ex-Geschäfte (mit dem Ergebnis der letztlichen Unbedenklichkeit) aus früheren Jahren - wie etwa 2007/2010 - beigelegt waren und darauf Bezug genommen worden ist.

Schließlich finden sich in den Vorgängen des Bundeszentralamts - allerdings ohne Herkunftsnachweis - auch gutachtliche Stellungnahmen, die ganz offenbar zur Zeit der „aktiven Förderung der Cum/Ex-Geschäfte“ erarbeitet worden sind. Dabei ist auch eine den Beteiligten offenbar völlig unproblematische Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Kanzleien von Steuerberatern festzustellen.

So ist etwa in einem Vorgang, dem ein Erstattungsantrag eines ausländischen Kreditinstituts/Fonds über Kapitalertragsteuer in Höhe von mehr als 150 Mio. € zugrunde liegt, von einer häufig in diesem Zusammenhang gegenüber dem Bundeszentralamt auftretenden Kanzlei von Steuerberatern/Rechtsanwälten die Berufsträgerbescheinigung erstellt worden, während sich in dem nachfolgenden Schriftwechsel mit dem Bundeszentralamt zu kritischen Fragen eine andere Kanzlei umfassend äußert. Auch in diesem Zusammenhang ist allerdings festzustellen, dass der Großteil der dem Erstattungsantrag zugrunde liegenden Aktienkäufe über den Tag der Hauptversammlung hinweg getätigt worden ist.

Ganz besonders bemerkenswert erscheint ein Vorgang, in dem Feststellungen eines Steuerfahndungsamtes zur Auffindung von Schriftverkehr zwischen verschiedenen Kanzleien von Steuerberatern u.a. mitgeteilt werden.

Zugrunde liegt diesem Vorgang zunächst die Feststellung, dass eine bestimmte Art von Fonds die Erstattung von Kapitalertragsteuer im zweistelligen Millionenbereich erstrebt, wobei erneut aus der Presseberichterstattung bekannte Kreditinstitute als Depotstelle/Zwischendepotstelle eingeschaltet waren. Auch in diesem Vorgang wurde die Berufsträgerbescheinigung dahingehend, dass keine Absprachen bezüglich Cum/Ex-Geschäfte festgestellt werden konnten, von einer bekannten Kanzlei von Steuerberatern/Rechtsanwälten ausgestellt.

Festgestellt worden ist in diesem Vorgang (allerdings nur als zusammenfassender Vermerk hierzu) ein

Schriftverkehr von zwei Kanzleien von Steuerberatern/Rechtsanwälten, in dem unter anderem auch das Thema der doppelten oder gar dreifachen Anrechnung bzw. Erstattung von Kapitalertragsteuer erörtert wird. Es handelt sich um Erkenntnisse aus dem E-Mailverkehr zwischen zwei Steuerberatern, die häufig im Rahmen der Erstellung von „Berufsträgerbescheinigungen“ und Stellungnahmen zu auch kritischen Nachfragen des Bundeszentralamts für Steuern tätig geworden sind.

Gegenstand ist hierbei auch ein Rechtsgutachten eines dieser Steuerberaterbüros zu einer Investitionsstruktur, nach der Gelder deutscher Fondsanleger letztlich in ausländische Pensionsfonds investiert werden sollen, um „über eine marktneutrale Strategie“ unter Ausnutzung einer „Ineffizienz des Marktes um die Dividendensaison herum“ Profit zu erwirtschaften. Zu den Erträgen soll dabei unter anderem ausgeführt worden sein:

„In diesem Zusammenhang kommt der Frage nach der deutschen Kapitalertragsteuer ... besondere Bedeutung zu. Sofern diese nicht erstattet wird, entsteht aufgrund der dann absolut und definitiv wirkenden Steuerlast insgesamt ein negatives Ergebnis, mithin also ein Verlust, der sich bis auf die Ebene der Anleger ... auswirkt und im Extremfall zum Verlust des investierten Anlegerkapitals führen kann.“

In dem E-Mailverkehr aus dem Jahre 2012 wird sodann über ein mit einer dritten Kanzlei geführtes Gespräch berichtet. Es heißt hierzu unter anderem:

„Besprochen wurde natürlich auch das Thema der doppelten oder gar dreifachen Anrechnung bzw. Erstattung von Kapitalertragsteuern und der daraus resultierenden moralischen Bedenken. Man macht sich deshalb zunächst nirgends „beliebt“, sei es bei der Finanzverwaltung oder später bei Gericht ... Im Ergebnis schlage der dritte Steuerberater folgende Strategie vor: Der letzte Fragebogen wird so schnell und so gut es geht beantwortet, und zwar bereits an dieser

Stelle unter Hinweis, dass man hier überobligatorisch das BZSt unterstützt habe ...“

Von Interesse wäre es zu erfahren, welche finanziellen Vorteile/„Gebühren“ für die Erteilung von Berufsträgerbescheinigungen bzw. für Stellungnahmen zu Erstattungsanträgen/Rückforderungsbegehren erlangt werden können. Hierzu sind jedoch den dem Ermittlungsbeauftragten vorliegenden Vorgängen nur wenige Anhaltspunkte zu entnehmen. Hinweise zur Höhe der „Gebühr“ für die Erstellung der Berufsträgerbescheinigung bzw. für eine Stellungnahme im Erstattungsverfahren ergeben sich allenfalls aus der Schadensersatzforderung in dem Amtshaftungsverfahren vor dem Landgericht Bonn bzw. dem Oberlandesgericht Köln (ca. 32.000,00 € für eine Berufsträgerbescheinigung bzw. 272.000,00 € für „außergerichtliche Vertretung im Erstattungsverfahren“ bei einem Erstattungsantrag über ca. 53 Mio. €).

IV. Reaktionen des Finanzmarktes

Geprüft worden ist weiter, ob sich im Rahmen des Finanzmarkts Feststellungen dazu treffen lassen, dass Fonds/Sondervermögen/Investmentfonds allein deshalb gegründet und später wieder aufgelöst worden sind, weil sie - jedenfalls teilweise - dem Ziel dienen, missbräuchliche Steuererstattungen durch Cum/Ex-Geschäfte o. ä. zu erzielen. Indizien dafür wären etwa eine Gründung/Auflösung des Fonds in den Jahren zwischen 2006 und 2012 und die Mitwirkung solcher Fonds an Cum/Ex-Geschäften.

Dazu ist zunächst hervorzuheben, dass es jedenfalls dem Ermittlungsbeauftragten zugängliche, Statistiken/Listen zu der Zahl der in den genannten Jahren gegründeten Fonds nicht gibt und schon gar nicht zu der Frage, ob - gegebenenfalls in welcher Höhe und in welchem Umfang - damit missbräuchliche Geschäfte durchgeführt worden sind. Feststellungen aus einem mit Finanzgeschäften häufig in Zusammenhang gebrachtem örtlichen Bereich der Bundesrepublik Deutschland haben ergeben, dass etwa in den Jahren zwischen 2006 und 2011 weitaus mehr als 100 Fonds

zunächst die Nichtveranlagungsbescheinigung gemäß § 11 Abs. 2 Investitionssteuergesetz (InvStG) beantragt/erhalten hatten und dann später aufgelöst wurden mit der Folge der Rückgabe der Nichtveranlagungsbescheinigung.

Dies allein lässt jedoch keinen Schluss darauf zu, dass diese Fonds an missbräuchlichen Geschäften beteiligt waren.

Recht deutliche Hinweise auf Fondsgründungen, die missbräuchlicher Steuergestaltung dienten, lassen sich dagegen einigen noch anhängigen Vorgängen des Bundeszentralamts für Steuern und den Informationen durch die Staatsanwaltschaften entnehmen. So wurden im März/April 2011 – nach dem von dem Ermittlungsbeauftragten zu treffenden Feststellungen insgesamt mehrere ausländische Fonds gegründet. Die Gründung erfolgte teilweise nur kurz vor der jeweiligen „Dividendensaison“, die Schließung ebenfalls teilweise relativ kurz danach. An diesen Fonds war/waren jeweils

- dieselbe Holding,
- dieselben Personen,
- dieselben Broker,
- dasselbe Kreditinstitut,

beteiligt.

Sämtliche Aktien, für die die erstattete Kapitalertragsteuer beantragt wurde, wurden um den Dividendenstichtag erworben und sodann zeitnah wieder verkauft. Das „Schadenspotenzial“ liegt im unteren dreistelligen Millionenbereich. Eine Entscheidung über die Erstattung der Kapitalertragsteuer ist bislang noch nicht getroffen worden.

Zu solchen Fonds ist insbesondere von den Mitarbeitern der Staatsanwaltschaften - naturgemäß ohne konkrete Namensnennung - mitgeteilt worden, dass diese offenbar gerade für solche Geschäftsmodelle errichtet worden seien. Eine Anlage hierüber habe sich auch besonders „gelohnt“, weil nach den in einzelnen Fällen zu beachtenden

gesetzlichen Vorschriften eine hundertprozentige Erstattung der Kapitalertragsteuer erfolgen muss.

V. Auswertung der bei Staatsanwaltschaften in der Bundesrepublik Deutschland anhängigen Vorgänge zu Cum/Ex-Gestaltungen

Von dem Untersuchungsausschuss waren die Obersten Finanz- und Justizbehörden der Länder sämtlich angeschrieben worden mit der Bitte mitzuteilen, ob einschlägige Vorgänge dort vorliegen.

Auf diese Anschreiben hin hatten folgende Länder einschlägige Vorgänge mitgeteilt:

- Justizministerium des Landes Baden-Württemberg,
- Bayerisches Justizministerium,
- Senator für Justiz u.a. Berlin,
- Senator für Justiz u.a. Hamburg,
- Hessisches Justizministerium,
- Justizministerium des Landes Nordrhein-Westfalen.

In allen Fällen war zugleich mitgeteilt worden, dass die Prüfung, ob Akteneinsicht gewährt werden könne, insbesondere auch im Hinblick auf das „Steuergeheimnis“ (§ 30 AO) noch andauere bzw. eine Gefährdung der Ermittlungen bei einer Akteneinsicht durch den Untersuchungsausschuss/Ermittlungsbeauftragten nicht auszuschließen sei.

Nach langwierigem Schriftverkehr haben die erwähnten Bundesländer (mit Ausnahme des Bundeslandes Bayern) schließlich dem Ermittlungsbeauftragten gestattet, die mit einschlägigen Vorgängen befassten Mitarbeiter/-innen der Staatsanwaltschaften in eingeschränktem Umfang anzuhören (zu vgl. Abschnitt A. V. 2.).

Diese Anhörungen sind beginnend im August 2016 bis zum 20. Januar 2017 jeweils nach der entsprechenden Genehmigung durchgeführt worden.

Zusammenfassend ist zu den Mitteilungen der Staatsanwaltschaften gegenüber dem Ermittlungsbeauftragten Folgendes festzuhalten:

1. Umfang der Verfahren und eventuelle Abschlüsse:

Bei den Staatsanwaltschaften in Berlin, Düsseldorf, Hamburg, Frankfurt, Köln und Stuttgart sind derzeit insgesamt **29 Verfahrenskomplexe**, die sich gegen eine höhere zweistellige Zahl von natürlichen Personen und gegen verschiedene Kreditinstitute/Anlagegesellschaften u.a. richten, anhängig. Dabei ist zu beachten, dass die Verfahren bei den einzelnen Staatsanwaltschaften nach unterschiedlichen Gesichtspunkten eingeleitet bzw. geführt werden. Teilweise werden die Verfahren abhängig von der Beteiligung eines maßgeblichen Kreditinstituts oder einer Anlagegesellschaft, teilweise abhängig von einzelnen Geschäftsvorfällen, Personen o.ä. eingeleitet/geführt. Mit der Einleitung weiterer Ermittlungsverfahren ist laufend zu rechnen. Die Verfahren sind nach Vorlagen der Länderfinanzbehörden, des Bundeszentralamts für Steuern, aber auch nach den Mitteilungen europäischer Behörden wie Eurojust oder auch nach Hinweisen von Informanten (auch „angekaufte“ CD) oder Strafanzeigen privater Personen eingeleitet worden.

Rechtskräftige gerichtliche Entscheidungen sind bislang erst in wenigen Fällen im Bußgeldverfahren gemäß §§ 30, 130 OWiG ergangen. Hierbei sind auch Geldbußen im höheren ein- oder auch zweistelligen Millionenbereich verhängt worden. Darüber hinaus gibt es einige Verfahrenseinstellungen gegen Zahlungsauflagen gemäß § 153 a StPO.

2. Antragsteller

Folgende **Antragsteller** zu Kapitalsteuererstattungsanträgen sind im Rahmen der andauernden Ermittlungen festgestellt worden:

- Privatkunden mit teilweise außerordentlich hohem Vermögen,

- möglicherweise nach den bisherigen Erkenntnissen ausschließlich zu diesem Zweck gegründete - und später wieder geschlossene - Kapitalanlagegesellschaften,
- vielfältige Kreditinstitute, die solche Geschäfte als Eigengeschäfte durchgeführt haben.

Dabei wurde in diesem Zusammenhang durchgehend deutlich darauf hingewiesen, dass die Ermittlungen bei weitem nicht abgeschlossen seien. Im Rahmen von Durchsuchungsmaßnahmen (einzelner Staatsanwaltschaften) seien solche Mengen von Daten sichergestellt worden, dass deren Auswertung wohl noch geraume Zeit andauere. So seien unter anderem eigens zum Zweck der „Kapitalsteuergewinnung mittels der Cum/Ex-Modelle“ erstellte Pläne in Form von Excel-Tabellen sichergestellt worden. Hieraus ergebe sich, dass die entsprechenden Geschäfte ausschließlich der „Generierung“ von Kapitalertragssteuererstattungen dienten.

Der insoweit beabsichtigte Gesamtgewinn entspreche der Kapitalertragsteuer in vollem Umfang. Dies ergebe sich darüber hinaus unter anderem auch aus vielfältiger Kommunikation mittels E-Mail oder (im Laufe der Jahre zunehmend) Chats.

3. Beteiligung von Kreditinstituten

Nach den bisher gewonnenen Erkenntnissen seien aus dem Bereich der Banken **Kreditinstitute** jeglicher Art und Weise beteiligt. Dabei handle es sich um Banken/Kreditinstitute in sämtlichen in dem Auftrag des Untersuchungsausschusses genannten Arten.

Auf die Frage, ob einzelne Banken zu benennen seien, musste von den sachbearbeitenden Staatsanwälten mitgeteilt werden, dass dies angesichts der beschränkten Auskunftsbefugnis nicht möglich sei. Man könne aber sagen, dass doch wohl mehr die Frage zu stellen sei:

„Welche Banken an solchen Geschäften nicht beteiligt gewesen seien - soweit die in dem bezeichneten Zusammenhang in der Presse u.a. in Rede stehenden Institute angesprochen seien.“

Insgesamt seien Kreditinstitute in folgenden Eigenschaften beteiligt gewesen:

- als „Einspeiser“ von Aktien in hohem Umfang (angesichts des auch in der Presse mitgeteilten Volumens sei nicht erstaunlich, dass dies im Wesentlichen von „großen“ Banken erfolgt sei),
- als Finanzierer der Anlagegeschäfte von Privatkunden, wobei auch diese Finanzierung den Banken entsprechend hohe Gewinne verschaffte,
- über eigene Handelsabteilungen mit eigenen Brokern, die solche Geschäfte vermittelten,
- als Aussteller der Kapitalertragsteuerbescheinigung.

Die Frage, ob - und in welchem Umfang - die Erkenntnisse aus den Handelsabteilungen auch der höheren Verantwortungsebene der Banken bekannt gewesen sei, konnte nicht beantwortet werden, weil einerseits das Steuergeheimnis entgegenstand und andererseits die Ermittlungen insoweit noch nicht ausreichend fortgeschritten waren.

4. Beteiligung von Brokern/Gutachtenerstattung

Ganz wesentlich sei aber die Beteiligung sogenannter **Broker** gewesen. Diese waren entweder als aktiver Part (Leerverkäufer) tätig oder aber als „klassische“ Broker, die mit dem Weiterverkauf - teilweise sicherlich auch mit der Verschleierung entsprechender Geschäfte - intensiv befasst waren. Entsprechende Geschäfte seien Privatkunden über Vermittler vielfältigster Art zugeführt worden.

Im Rahmen der Ermittlungen seien auch vielfältige **Gutachten** verschiedenster Seiten zu Einzelaspekten wie auch zur Gesamtstruktur der Geschäfte festgestellt worden. Es sei schon nach den bisherigen Ermittlungen der Eindruck entstanden, dass es sich - teilweise in nicht unerheblichem Umfang - um lancierte Fachaufsätze gehandelt habe. Zunehmend seien diese Geschäfte (nach verschiedenen Mustern) dann einer „Evolution“ (i.S. einer Weiterentwicklung/-Verschleierung) - und zwar vor allem durch die Einschaltung weiterer „Zwischenstellen“ - zugeführt worden.

Jedenfalls bei einer Staatsanwaltschaft war im Übrigen ein Verfahren gegen Verantwortliche einer Kapitalanlagegesellschaft, die offenbar ausschließlich zu dem Zweck, „Cum/Ex-Geschäfte“ durchzuführen, gegründet worden war, anhängig. Dieses Verfahren ist inzwischen an das zuständige Finanzamt für Steuerstrafsachen abgegeben worden.

5. Mitwirkung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Rechtsanwälten und Steuerberatern

Zu der Beteiligung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften/Rechtsanwälten/ Steuerberatern konnten wegen der beschränkten Aussagegenehmigung, aber auch im Hinblick darauf, dass die Ermittlungen noch keineswegs abgeschlossen seien, nur wenige Mitteilungen gemacht werden.

a. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Hierzu wurde zunächst darauf hingewiesen, dass diese nach den bisherigen Erkenntnissen ausschließlich mit Prüfungsgeschäften – was ja gerade Aufgabe einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sei - befasst gewesen seien. Anhaltspunkte dafür, dass diese Gesellschaften dabei bewusst falsche Tatsachen festgestellt bzw. Fakten unterschlagen hätten, lägen derzeit nicht vor. Ob auch Anlageberatung erfolgt sei, könne jedenfalls derzeit nicht beurteilt werden; entsprechende Tatsachen seien bisher nicht festgestellt.

b. Rechtsanwälte/Steuerberater

Davon zu unterscheiden seien allerdings Rechtsanwalts- und Steuerberatungsgesellschaften. Diese Gesellschaften seien gerade nicht als Wirtschaftsprüfer tätig geworden, sondern - wie schon der Name sage - rechts- und steuerberatend. Der Frage, ob - gegebenenfalls in welchem Umfang - solche Gesellschaften in rechtswidriger Weise steuerberatend/rechtsberatend tätig gewesen seien, sei noch nicht geklärt. Es gäbe aber Hinweise darauf, dass einzelne Steuerberater/Rechtsanwälte auch in möglicherweise strafrechtlich relevanter Weise tätig geworden seien.

6. Kenntnis des Bundesministeriums für Finanzen

Tatsächliche Erkenntnisse zu der Frage, welche Kenntnisse das Bundesfinanzministerium in den Jahren seit 2002 gehabt habe und ob Einfluss auf entsprechende Geschäfte genommen worden sei, ergeben sich aus den Vorgängen der Staatsanwaltschaft jedenfalls bislang nicht.

7. Schadenhöhe und eventuelle Rückführung/Erstattung

Zur Schadenshöhe konnte Folgendes ausgeführt werden:

Nach dem Stand der bisherigen Ermittlungen ergibt sich aus den bei den Staatsanwaltschaften bisher geführten Verfahrenskomplexen nach den (vermuteten, teilweise belegten) „Tatplänen“ u.a. ein erstrebter Steuervorteil von mindestens ca. 1,7 Mrd. €. Dies betreffe sowohl die Frage der „Steuervermeidung“ als auch die einer eventuellen rechtswidrigen Steuerrückerstattung. Ob und in welchem Umfang entsprechende Gelder letztlich zurückgeführt werden können, kann beim derzeitigen Stand der Ermittlungen noch nicht auf ausreichender Tatsachengrundlage mitgeteilt werden. Es ist jedoch - wie auch allgemein bekannt und presseöffentlich - davon auszugehen, dass gerade renommierte Bankinstitute großen Wert darauf legen, entsprechende Gelder auch unter dem

Druck der Ermittlungen zurückzuzahlen, um einen weiteren „Reputationsschaden“ zu vermeiden. Bisher sind schon Gelder im höheren dreistelligen Millionenbereich zurückgezahlt bzw. durch Verhängung von Bußgeldern u.a. erlangt worden.

8. Hinweise zu Ermittlungsschwierigkeiten

Zu der Schwierigkeit der Ermittlungen ist darauf hingewiesen worden, dass vielfältige und umfangreiche Ermittlungen im Ausland notwendig seien. So sind beispielsweise allein in den Verfahrenskomplexen einer Staatsanwaltschaft Durchsuchungsmaßnahmen in 14 verschiedenen Ländern durchgeführt worden. Allerdings stießen Ermittlungen auch im nahen Ausland jedenfalls teilweise auf erhebliche Hemmnisse. Diese betreffen - was anfangs erstaunt habe - etwa auch Länder wie Großbritannien.

Einen massiven Arbeits- und Zeitaufwand erfordere vor allem jedoch die Auswertung der sichergestellten Beweismittel, insbesondere des Datenmaterials. Diese Daten sind großenteils trotz erheblichen Personaleinsatzes auch nach Sichtung über viele Monate noch nicht ausgewertet.

Entsprechendes gelte für die „Nachverfolgung“ der im Laufe der „Geschäfte“ offenbar immer mehr verschleierte „An- und Verkaufswege“.

