

**Aktenvermerk**

Deutscher Bundestag
4. Untersuchungsausschuss
der 18. Wahlperiode

Ausschussdrucksache
18(30)204

Berlin, 7. Oktober 2016
Geschäftszeichen: PA30/Erm.-B.
Zwischenbericht

**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

**Zwischenbericht zur Tätigkeit des Ermittlungsbeauftragten des
4. Untersuchungsausschusses der 18. Wahlperiode**

Mit diesem Vermerk sollen die Mitglieder des
4. Untersuchungsausschusses der 18. Wahlperiode
zusammenfassend über den Stand und die Zwischenergebnisse
der Tätigkeit des Ermittlungsbeauftragten unterrichtet werden
(Stand der Auswertung der Vorgänge 16. September 2016).
Im Einzelnen wird hierbei - im Anschluss an die Vorlage zu
dem bisherigen Zwischenstand vom 2. September 2016 - zu
folgenden Gesichtspunkten Stellung genommen:

A. Büro des Ermittlungsbeauftragten und Gesamtstand der Auswertung:

- I. Personelle Besetzung
- II. Stand der Auswertung

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

- I. Grundsatzfragen
- II. Tätigkeit des Bundeszentralamts für Steuern

- 1. Zuständigkeit
- 2. Grundzüge des Cum/Ex-Modells
- 3. Personalfragen
- 4. Auswertung der Verfahrensvorgänge

III. Feststellungen zu der Höhe evtl. unberechtigter Steueranrechnungen/-erstattungen**C. Beteiligung von Kreditinstituten****D. Mitwirkung weiterer Marktteilnehmer**

- I. Evtl. Vorteilsnehmer aus Cum/Ex-Geschäften
- II. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften/
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater u.a.:

- 1. Grundsätze
- 2. Allgemeine Feststellungen
- 3. Einzelfragen

III. Reaktionen des Finanzmarktes**E. Auswertung der bei Staatsanwaltschaften in der Bundesrepublik Deutschland anhängigen Vorgänge zu Cum/Ex-Gestaltungen****F. Vorschläge zur Beweisaufnahme**

A. Büro des Ermittlungsbeauftragten und Gesamtstand der Auswertung:**I. Personelle Besetzung:**

Bei dem Ermittlungsbeauftragten sind derzeit 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 Oberregierungsrat Bücking (abgeordneter Mitarbeiter des Deutschen Bundestags),
- d. Frau Neubauer (Organisationsgeschäft u.a.),
- e. Generalstaatsanwalt a. D. Kapischke.

II. Stand der Auswertung:**a. Vorgänge des Bundeszentralamts für Steuern:**

In der Zeit vom 27. Mai (420 Vorgänge) bis zum 17. Juni 2016 (weitere 429 Vorgänge) sind über das Bundesfinanzministerium insgesamt 849 Aktenordner mit Einzelvorgängen zu Erstattungsanträgen bzw. Rückzahlungsbegehren, die von dem Bundeszentralamt für Steuern bearbeitet wurden/werden, übergeben worden.

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

Von diesen insgesamt 915 Aktenordnern sind inzwischen ca. 800 Ordner (Stand 16. September 2016) erstmalig gesichtet/geprüft worden, die weitere Prüfung erfolgt fortlaufend.

Am 02./03. August 2016 hat eine Erörterung mit Bediensteten des Bundeszentralamts für Steuern u.a. stattgefunden. 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.

b. Staatsanwaltschaftliche Vorgänge:

In der Zeit vom 16. August 2016 bis zum 23. August 2016 hat der Unterzeichner nach der am 04. August 2016 erfolgten Genehmigung des Berliner Senators für Justiz u.a. und Terminvereinbarung mit der Leitung der Staatsanwaltschaft Berlin die dort anhängigen Vorgänge eingesehen und den zuständigen Hauptabteilungsleiter wie auch die mit dem Verfahren befasste Dezernentin informatorisch angehört.

Eine Genehmigung anderer Oberster Landesjustizbehörden liegt bisher nicht vor (s. nachfolgend E).

B. Feststellungen zu der Tätigkeit des Bundeszentralamts für Steuern und zur Höhe eventueller unberechtigter Steueranrechnungen/-erstattungen:

I. 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, können von dem Ermittlungsbeauftragten lediglich getroffen werden anhand

- der Einzelvorgänge des Bundeszentralamts für Steuern,
- der Verfahrensvorgänge des Bundeszentralamts für Steuern,
- der Verfahrensakten der Staatsanwaltschaften der einzelnen Länder.

Dabei ist es - wie die bisherige Auswertung ergeben hat - jedenfalls derzeit 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 bereits beendet ist und - beispielsweise - Rückzahlungen geleistet worden sind, kann summenmäßig dargelegt werden, welcher „Steuer ausfall“ vermieden wurde/entstanden ist.

Insoweit kann daher den Vorgängen hinsichtlich einer Gesamtsumme lediglich 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 lediglich 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 meisten Bundesländern bislang die Auskunft bzw. die Einsicht in einschlägige Vorgänge verweigert worden ist.

Den Verfahrensakten der Staatsanwaltschaften der Länder - soweit diese noch eingesehen werden können - werden weitere Erkenntnisse zur Frage der gegebenenfalls missbräuchlich beantragten/erstatteten Kapitalertragsteuer allenfalls in eingeschränktem Umfang zu entnehmen sein.

Dies beruht schon darauf, dass die von den Staatsanwaltschaften geführten Vorgänge auch 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,

- soweit es sich um unmittelbar bei den Staatsanwaltschaften auf anderem Wege angefallene Erkenntnisse handelt (so etwa über europäische Behörden oder andere Informationsgeber) die dann auf dem „umgekehrten“ Wege dem Bundeszentralamt für Steuern ebenfalls zur Prüfung der steuerrechtlichen Erstattungsfrage zugeleitet worden sind.

II. 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. jedenfalls zusammenfassend näher darzulegen:

1. 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 Abzugssteuern (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) 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 zurückzufordern hat, für den sie festgesetzt worden sind.

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 vergleichen nachfolgend 3.).

2. Grundzüge des Cum/Ex-Modells

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

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

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 solche Fallgestaltungen unter Beteiligung einer inländischen Depotbank auf Seiten des Leerverkäufers verhindert. Eine solche Verpflichtung konnte jedoch ausländischen Depotbanken aus rechtlichen Gründen nicht auferlegt werden.

- b. 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 („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/Auskunftersuchen angefordert und im Innendienst ausgewertet werden müssen.

Das Bundeszentralamt hat daher im Wesentlichen folgende Aufgriffskriterien entwickelt:

- Erstattung beantragt für Dividendenzuflüsse bis zum Jahre 2011,
- „Aufgriffsgrenze“ beachtet (zu vergleichen nachfolgend zu 3.),
- Vorlage der „Berufsträgerbescheinigung“ (zu vergleichen nachfolgend D II),
- Erstantragsteller mit hohen Erstattungsforderungen,
- Antragsteller mit voller Entlastung der Erträge (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 Auskunftbeschränkungen berufen können.

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).

3. Personalfragen:

Nachdem - bereits vor dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen zum 01. 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 hat sich das Bundeszentralamt allerdings im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen intern das Ziel gesetzt, spätestens nach 3 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 beschiedenen 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 grundsätzlich dann jedoch sämtliche Fälle, die sich bisher in Prüfung befinden/befanden, - davon

abweichend - tatsächlich jedoch ab einer beantragten Erstattung von 750.000 € je Antragsteller/Antragsjahr aufgegriffen.

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 ergeben, vorliegen.

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 im Justitiariat und 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 - seiner Berechnung entsprechende Sachmittel benötigt werden, 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 sind dabei zu entnehmen, dass diesem dringend angeraten wurde, den Bedarf - soweit irgend möglich - mit befristet Beschäftigten zu decken.

Dies ist nach den Angaben der 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 allerdings darauf hinzuweisen, dass eine entsprechende Amtshaftungsklage zunächst durch Urteil des Landgerichtes Bonn vom 15. Januar 2014 und sodann auf die Berufung der Klägerin auch durch rechtskräftiges Urteil des Zivilsenats des

Oberlandesgerichts Köln vom 11. Dezember 2015 als unbegründet zurückgewiesen worden ist.

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 Einarbeitung neuer Mitarbeiter/innen konsequenterweise mit einer intensiven Einarbeitung über viele Monate verbunden sei, was zum Ausfall bereits tätiger erfahrener Mitarbeiter/innen über viele Monate führen würde.

4. Auswertung der Verfahrensvorgänge:

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

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

- h. Entscheidung des Oberlandesgerichts Köln zur Amtshaftung,
- i. 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 (Ordner 901),
- die Hinweise zu einer bekannten Bank, wobei sich in diesem Ordner auch sonst interessante Gutachten u.a. finden (Ordner 903/904),
- die Unterlagen zu weiteren strafrechtlich relevanten Prüfungen (Ordner 860,900),
- Erkenntnisse zu mehreren Ermittlungsverfahren einer weiteren Staatsanwaltschaft (Ordner 866, 872, 873),
- der Austausch mit einem Finanzamt u.a. und weitere Mitteilungen zu sonstigen „kritischen“ Finanzgeschäften nebst einem Gutachten mit hochinteressantem Inhalt (Ordner 855).

Zu den Fragen der Festsetzung einer verwaltungsinternen Anweisung zu der Festsetzung einer Betragsgrenze hinsichtlich einer gezielten Prüfung der Beteiligten an Leerverkäufen verhalten sich die Unterlagen aus dem Ordner 906.

III. Feststellungen zu der Höhe evtl. unberechtigter Steueranrechnungen/-erstattungen:

Den bisher 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, jedenfalls zu dem für die Untersuchung durch den Untersuchungsausschuss wesentlichen Zeitpunkt (Februar 2016) noch nicht abschließend geprüft werden konnte.

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. Die diesen Fällen insgesamt zugrunde liegende Erstattungssumme betrug nach Auflistungen des Bundeszentralamtes für Steuern ca. 2.5 Mrd. € *(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 01. 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. Untätigkeits“einsprüche“ (§ 347 I S. 2 AO) sind in vier Fällen erfolgt, in einem Fall eine (von dem zuständigen Gericht auch in 2. Instanz als unbegründet abgewiesene) Untätigkeitsklage.

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. 625.000.000 € zugrunde.
- in 4 Fällen sind Rückforderungen bereits erfolgt (ca. 5.800.000 €),
- in 8 Fällen (ca. 251.000.000 €) 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 Millionen Euro,
- 270 Fälle, denen ein Versagungs-/Rückforderungspotenzial von 1,6 Mrd. € zugrunde liegt, waren bis zum 31. Januar 2016 noch nicht abschließend geprüft. Von diesem Versagungs-/Rückforderungspotenzial in Höhe von 1,6 Mrd. € entfallen 1,1 Milliarden Euro auf Fälle, für die von vornherein zunächst keine Auszahlung erfolgt ist (nicht beschiedene Anträge).

Nach der bisherigen Durchsicht der von dem Bundeszentralamt für Steuern dem Ermittlungsbeauftragten übersandten Vorgänge bestehen keine Erkenntnisse, dass diese Feststellungen nicht zutreffend sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Prüfung der Einzelvorgänge einen ganz erheblichen Personal-/Zeitaufwand erfordert. Dies beruht u.a. darauf, dass die Nachverfolgung der gegebenenfalls vielfältigen (Weiter-)Übertragungen der Wertpapiere außerordentlich zeitaufwändig ist und eine geeignete Software hierfür nicht zur Verfügung steht/nicht erstellt werden kann, sodass die entsprechenden Nachforschungen „händisch“ durchgeführt werden müssen.

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 Bundeszentralamts für Steuern gesondert 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 Schaden/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.

Entsprechende listenmäßige Aufarbeitungen werden mit dem Ermittlungsbericht vorgelegt werden.

C. 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 waren sowohl als Antragsteller als auch in weiteren Eigenschaften (Anlage für Kunden/Depotbank/Zwischenverwahrer u.a.) in vielfältiger Weise an Cum/Ex-Geschäften beteiligt. Dabei handelte es sich nach den inzwischen öffentlich zugänglichen und 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 - handelt es sich nur beispielsweise um folgende Institute (um nur wenige zu nennen):

- Barclays
- BNP Paribas
- Citibank
- Fortis Bank
- Goldman Sachs
- JP Morgan

- Lehman Brothers
- Unicredit Bank
- Scotiabank/Irland
- Macquarie Bank.

Interessant sind hinsichtlich der Beteiligung von Kreditinstituten u.a. die Erkenntnisse eines Hinweisgebers, die den Finanzbehörden zugegangen sind.

Ordner 901

Ob - und ggfls. 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 allein aus den Vorgängen des Bundeszentralamts für Steuern jedenfalls zum derzeitigen Ermittlungsstand nicht festgestellt werden.

Solche Erkenntnisse könnten allenfalls aus den Vorgängen der Staatsanwaltschaften, die derzeit nur sehr eingeschränkt zur Verfügung stehen, oder den weiteren Nachforschungen des Bundeszentralamts gewonnen werden.

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 „nichtveranlagungsberechtigte“ Anteilseigner ab

1. Januar 2009 Aktien mit Dividendenanspruch erworben, jedoch ohne Dividendenanspruch geliefert bekommen und daraus Dividende bezogen hatten.

Eine Zusammenstellung der entsprechenden Meldungen der Kreditinstitute zum Herbst 2010 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.

Ordner 855

Auffällig ist, dass eine Vielzahl dieser Meldungen von solchen Instituten erstattet wurden, 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 Bundeszentralamts 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.

Ordner 855

Nur beispielhaft sollen - ohne Nennung von Namen oder sonstigen Identifikationsmöglichkeiten - zwei Einzelfälle kurz dargelegt werden:

- a. So hat im Jahr 2011 eine ausländische Bank als Erstattungsbevollmächtigter für die von ihr bevollmächtigte ausländische Großbank (mit einer Niederlassung in Deutschland) die Erstattung von angeblich entrichteter Kapitalertragsteuer in Höhe von ca. 2.000.000 € beantragt. Zugrunde lag diesem Erstattungsantrag der Erwerb von Aktien im mittleren dreistelligen Millionenbereich (mehr als 3 Millionen Stück 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 05. 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.

Ordner 611

- b. Ebenfalls als Musterbeispiel erwähnenswert erscheint ein weiterer Vorgang, bei dem im Oktober 2011 der Antrag eines ausländischen Finanzinstituts auf Erstattung von ca. 1.000.000 € 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 ausländische 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 Berufsträgerescheinigung im Sinne des oben erwähnten Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 5. Mai 2009 von einer bekannten deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erteilt worden war.

Ordner 620

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

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

Ordner 906

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).

D. Mitwirkung weiterer Marktteilnehmer:**I. Evtl. Vorteilsnehmer aus Cum/Ex-Geschäften: Der („Leer“-) Käufer und der („Leer“-) Verkäufer der Aktien**

durch nicht berechnete Anrechnung/Erstattung der tatsächlich nicht abgeführten Kapitalertragsteuer und Gewinne ggfls. aus Sicherungsgeschäften (die vordergründig Kursschwankungen absichern sollen, letztlich aber allein der Gewinnverteilung der an dem Cum/Ex-Geschäft Beteiligten dienen.) und anderen Finanztransaktionen.

Die Brokergesellschaft:

Durch die Mitwirkung der Broker bei den Cum/Ex-Geschäften und den oben erwähnten Absicherungsgeschäften erzielen die Brokergesellschaften Gebühren oder profitieren von den Handelsdifferenzen.

Die 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.

Die Vermittler/Anlageberater:

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

Die 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.

II. Mitwirkung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Wirtschaftsprüfern, Rechtsanwälten/Steuerberatern:

1. 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 Lücke 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 so 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 Kapitalertragsteueranspruch als rechtllichem Eigentümer dieser Aktien zustehe.

Um die Differenz zwischen den von der Aktiengesellschaft ausgeschütteten und den den Depotinhabern gutgeschriebenen Dividenden auszugleichen, verfare die Wertpapierpraxis so, dass zwar alle Erwerber in vollem Umfang als Bezieher der Dividende behandelt werden, der Clearstream AG aber ein Betrag in Höhe der Nettodividende von dem Kreditinstitut des Leerverkäufers erstattet werde. Das Kreditinstitut seinerseits belaste 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.“*

2. Allgemeine Feststellungen:

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

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 € 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 II 3)
- 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 01. 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 allgemein bekannten 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 anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft schon nach den zum Zeitpunkt der Ausstellung bekannten Tatsachen nicht hätte ausgestellt werden dürfen. Nach deren Beteiligung/Nachfrage wurde dies auch eingeräumt.

Ordner 855

3. Einzelfragen:

Ob solche Wirtschaftsprüfer u.a. bereits im Rahmen der Anlageberatung tätig waren, kann der Ermittlungsbeauftragte anhand der ihm vorliegenden,

eventuellen Beweismittel - nämlich bisher lediglich der Vorgänge des Bundeszentralamts für Steuern - nicht feststellen. Allerdings 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 - beigefügt 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 über Kapitalertragsteuer in Höhe von mehr als 150.000.000 € 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 **Ordner 848,** 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 ausländische Pensionsfonds die Erstattung von

Kapitalertragsteuer im zweistelligen Millionenbereich erstreben, 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-Geschäften festgestellt werden konnten, von einer bekannten Kanzlei von Steuerberatern/Rechtsanwälten ausgestellt.

Festgestellt worden ist in diesem Vorgang 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.

Ordner 911, S. 310 ff

III. Reaktionen des Finanzmarktes:

Gepprüft 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 einen Schluss darauf, dass diese Fonds an missbräuchlichen Geschäften beteiligt waren, nicht zu.

Ordner 855

Recht deutliche Hinweise für missbräuchlicher Steuergestaltung dienende Fondsgründungen lassen sich dagegen einigen noch anhängigen Vorgängen des Bundeszentralamts für Steuern entnehmen. So wurden im März/April 2011 – nach den von dem Ermittlungsbeauftragten zu treffenden Feststellungen insgesamt mindestens vier ausländische „Pensionsfonds“ 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.

Ordner 716, 721, 723, 725

E. 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 hatten folgende Oberste Justizbehörden 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 Aktieneinsicht durch den Untersuchungsausschuss/Ermittlungsbeauftragten nicht auszuschließen sei.

Der Ermittlungsbeauftragte hat sich daher im Juni 2016 nochmals an die Obersten Justizbehörden in Baden-Württemberg, Bayern, Berlin, Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen gewandt und unter Darlegung der Abwägungskriterien und der von dem Untersuchungsausschuss gewählten Verfahrensweise, die soweit irgend möglich eine Beeinträchtigung des Steuergeheimnisses und eine Gefährdung der Ermittlungen ausschließen soll, um Mitteilung des Stands der zuvor angekündigten/inzwischen weiter erfolgten Prüfung der Gewährung von Akteneinsicht wie auch der Möglichkeit der Anhörung der mit den einschlägigen Verfahren befassten Bediensteten der Staatsanwaltschaften gebeten.

In der Zeit zwischen dem 06. und 28. Juli 2016 haben die meisten Obersten Justizbehörden daraufhin 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.

Der Senator für Justiz in Berlin hat dem Ermittlungsbeauftragten dann bereits mit Schreiben vom 04. August 2016 mitgeteilt, dass Akteneinsicht und die Möglichkeit zur Anhörung der mit den Verfahren befassten Staatsanwälte/Staatsanwältinnen gewährt werden könne; dies ist inzwischen auch erfolgt.

Am 15.0 August 2016 hat das Justizministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Abteilungsleiter Strafrecht) auf weitere fernmündliche Nachfrage ausgeführt, dass zur Prüfung der aus seiner Sicht außerordentlich schwierigen Frage am 18. August 2016 eine gemeinsame Besprechung mit dem Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen – das federführend tätig sei – erfolge und das Ergebnis möglichst kurzfristig mitgeteilt werde.

Schließlich hat der Senator für Justiz Hamburg mit Schreiben vom 25. August 2016 ausgeführt, dass nach gemeinsamer Prüfung mit dem Senator für Finanzen Akteneinsicht wegen einer nicht zulässigen Beeinträchtigung des „Steuergeheimnisses“ gemäß § 30 AO nicht gewährt werden könne. Allerdings könne der Ermittlungsbeauftragte die zuständigen Staatsanwälte u.a. zu

Fragen in dem bezeichneten Zusammenhang anhören, soweit dem nicht die erwähnten Hindernisse bzgl. des Steuergeheimnisses einzelner Personen entgegenstünden.

Mitte September 2016 ist von den Ländern Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen informatorisch mitgeteilt worden, dass die Prüfung der Akteneinsichtsgesuche u.a. des Ermittlungsbeauftragten unter Federführung der Staatskanzleien andauere. Eine weitere Nachfrage Anfang Oktober hat ergeben, dass mit dem Eingang der Antwortschreiben nunmehr in Kürze zu rechnen sei.

F. Vorschläge zur Beweisaufnahme

Im Anschluss an meinen Beweisvorschlag vom 07. September 2016 rege ich an, folgende weitere Ordner mit wesentlichen Unterlagen - die in dem vorstehenden Zwischenbericht jeweils an den relevanten Stellen angeführt sind - beizuziehen:

Ordner 716, 721, 723, 725, 848, 895 und 911.

Im Übrigen schlage ich jedoch weiter vor, die bereits namentlich benannten Mitarbeiter des Bundeszentralamts für Steuern, die mit der Bearbeitung der Cum/Ex-Sachen im Bundeszentralamt für Steuern in materieller und verfahrensrechtlicher Hinsicht, aber auch personalverantwortlich leitend befasst waren/sind als Zeugen anzuhören. Beide Zeugen sind von mir gemäß § 10 Abs. 3 PUAG angehört worden.



Jürgen Kapischke

