

Information zur Einbehaltung und Rückerstattung der KESt auf Dividenden von börsennotierten Aktiengesellschaften an beschränkt Steuerpflichtige

Im Zusammenhang mit der Rückerstattung der KESt auf Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften, insbesondere auf Grundlage von [§ 94 Z 2 EStG 1988](#), [§ 6 KStG 1988](#), [§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988](#) oder von Doppelbesteuerungsabkommen, stellt sich die Frage, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit eine Rückerstattung erfolgen kann. Dabei ist insbesondere die Frage relevant, wem die Dividende ertragsteuerlich zuzurechnen ist und wer somit als Abgabenschuldner zur Rückforderung der KESt berechtigt ist. Aufgrund aktueller Rechtsprechung des VwGH wird die Info des BMF vom 18.09.2014, BMF-010203/0314-VI/1/2014 aufgehoben und durch diese Information ersetzt.

Die Beantwortung der Frage, wem eine ausgeschüttete Dividende ertragsteuerlich zuzurechnen ist, erfolgt nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnungslehre (Markteinkommenstheorie). Dabei gilt, dass eine Dividende nur demjenigen zuzurechnen ist, der am Tag der Beschlussfassung (Gewinnverteilungsbeschluss) wirtschaftlicher Eigentümer der entsprechenden Anteile der ausschüttenden Gesellschaft ist (VwGH 28.06.2022, Ro 2022/13/0002). Das wirtschaftliche Eigentum an Gesellschaftsanteilen, sofern diese verbrieft sind und depotverwahrt werden, kann grundsätzlich nur bei jenem vorliegen, auf dessen Depot die Wertpapiere (die Aktien) eingebucht sind. Dabei müssen zudem sämtliche sonstigen für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums notwendigen Voraussetzungen erfüllt sein.

Nach den Börsenansätzen werden Aktien bis zu einem bestimmten Tag mit Dividendenanspruch (cum-Dividende) gehandelt, wobei hier grundsätzlich das Verpflichtungsgeschäft maßgeblich ist. Ab dem folgenden Tag (ex-Tag) erworbene Aktien beinhalten keinen Dividendenanspruch mehr (ex-Dividende), wobei in der Regel eine entsprechende Reduktion des Aktienkurses stattfindet. Die Auszahlung der Dividende erfolgt an denjenigen, der spätestens am Record Date (erster Tag nach dem ex-Tag) die Aktien auf seinem Depot eingebucht hat.

Für die steuerliche Zurechnung der Dividende ist aber nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 28.06.2022, Ro 2022/13/0002) stets entscheidend, wer zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses wirtschaftlicher Eigentümer der Aktie ist. Dafür müssen die erworbenen Aktien bereits vor dem Tag der Beschlussfassung der Gewinnverteilung (Hauptversammlung) am Depot des Steuerpflichtigen (des Kunden) eingeliefert sein; relevant ist somit der Depotbestand am Ende des Vortages der Hauptversammlung (HV-Tag minus eins). Das Datum der Einlieferung ist grundsätzlich das Datum, an dem der Kaufauftrag ausgeführt wird. Wurden daher die erworbenen Aktien nicht spätestens am Ende des letzten Börsentages vor der Hauptversammlung (HV-Tag minus eins) am Depot eingeliefert, ist davon auszugehen, dass das wirtschaftliche Eigentum noch dem Veräußerer der Aktien zusteht.

Zu beachten ist, dass die Frage der Zurechnung der Dividende nicht nur für die Rückerstattung der KESt maßgeblich ist (siehe Pkt. 1), sondern bereits bei einer allfälligen Entlastung an der Quelle durch die ausschüttende Körperschaft zu beachten ist (siehe Pkt. 2).

Die allgemeinen Missbrauchsregelungen des nationalen und internationalen Steuerrechts bleiben anwendbar.

1. Rückerstattung

Im Rahmen der Mitwirkungspflicht anlässlich der Antragstellung hat der Rückerstattungswechsler nachzuweisen, dass die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Der Nachweis des Einlieferungszeitpunktes muss anhand entsprechender Bankbestätigungen (insbesondere Jahresdepotauszügen, die Zu- und Abgänge vergleichbar einem Journal enthalten) erfolgen, wobei sich das Finanzamt vorbehält, deren Echtheit (auch im Wege der Amtshilfe) nachzuprüfen bzw. weitere Unterlagen (zB Verträge über Zu- und Verkäufe sowie Verleih von Wertpapieren) anzufordern. Dabei muss aus den Unterlagen bei Kaufvorgängen sowohl das Datum des Vertragsabschlusses als auch das Datum der tatsächlichen Einlieferung erkennbar sein.

Sollte in Ausnahmefällen aufgrund von Problemen bei der technischen Abwicklung der Depoteinlieferung eine Situation entstehen, nach der weder Veräußerer noch Erwerber eine Rückerstattung erwirken können, ist im Einzelfall der Nachweis über das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums einschließlich der Dokumentation betreffend die technischen Abwicklungsschwierigkeiten zulässig.

Der Antrag hat unter Verwendung des Webantrags ZS-RD-DIAG zu erfolgen, wobei vor Stellung des Antrags gemäß § 240a BAO eine elektronische Vorausmeldung abzugeben ist. Der Antrag ist in weiterer Folge ausschließlich mittels des mit einer Übermittlungsbestätigung versehenen, unterfertigten und mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung ergänzten Ausdruck der Vorausmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen.

Sofern in der Vergangenheit eine Rückerstattung der KEST auf Basis des Depotbestandes am Ende des cum-Tages erfolgt ist, kann in Hinblick auf die in der Zwischenzeit ergangene Rechtsprechung innerhalb der Jahresfrist (§ 299 Abs. 1 BAO) ab Zustellung des Bescheides eine Aufhebung und Neuerlassung erfolgen.

Darüber hinaus kann nur dann eine Änderung in bereits rechtskräftig abgeschlossenen Rückerstattungsverfahren erfolgen, wenn die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) erfüllt sind. Denkbar ist eine Wiederaufnahme nur, wenn die zuständige Abgabenbehörde bei Bescheiderlassung keine Kenntnis davon hatte, ob der Antragsteller am Tag der Beschlussfassung der Gewinnverteilung (Hauptversammlung) wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien und damit Zurechnungsobjekt der Dividendenzahlung und Schuldner der rückerstatteten KEST war. Im Rahmen der Ermessensübung wird neben der Höhe des Rückerstattungsbetrages insbesondere zu berücksichtigen sein, inwieweit die Gefahr einer doppelten Erstattung besteht und ob im konkreten Einzelfall ein schützenswertes Vertrauen des Steuerpflichtigen in die damalige Verwaltungspraxis gegeben war.

2. Entlastung an der Quelle

Aus der VwGH-Judikatur folgt, dass auch für die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer durch die ausschüttende Gesellschaft im Zuge der Dividendenauszahlung für Zwecke der Quellensteuerentlastung auf das wirtschaftliche Eigentum am Tag der Beschlussfassung der Gewinnverteilung abzustellen ist. Eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug an der Quelle gemäß § 94 Z 2, Z 6 und Z 12 EStG 1988 sowie aufgrund völkerrechtlicher Verpflichtungen

setzt daher bei künftigen Dividendenausschüttungen ebenso voraus, dass die Voraussetzungen für die Befreiung spätestens am Ende des letzten Börsentages vor der Hauptversammlung erfüllt sind.

Kann die ausschüttende Gesellschaft daher künftig nicht nachweisen, dass die Voraussetzungen für die Entlastung an der Quelle erfüllt wurden, kommt eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 in Betracht.

ENTWURF