

18. September 2014

BMF-010203/0314-VI/1/2014

Information zur Rückerstattung der KEST auf Dividenden 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.

Die Beantwortung der Frage, wem eine ausgeschüttete Dividende ertragsteuerlich zuzurechnen ist, erfolgt nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnungslehre (Markteinkommenstheorie). Dabei gilt, dass eine Dividende grundsätzlich nur demjenigen zuzurechnen ist, der am Tag der Beschlussfassung (Gewinnverteilungsbeschluss) wirtschaftlicher Eigentümer der entsprechenden Anteile der ausschüttenden Gesellschaft ist. Dieser Grundsatz ist auch in der KStR 2013 Rz 1168 (zum Dividendenvorbehalt) verankert und wurde im Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2013 präzisiert. 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.

Bei der KEST-neu wurde hingegen im Zuge des Inkrafttretens für Zwecke der Abgrenzung von Alt- von Neubestand rein aus Vereinfachungsgründen auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt (EStR 2000 Rz 6103a); dabei wurde der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Depotgeschäft mit dem „Schlusstag“ (bezeichnet in der Bankterminologie jenen Tag, an dem ein Angebot an der Börse angenommen wird) angenommen. Diese Abweichung vom zuvor genannten Grundsatz entfaltet über diesen Fall hinaus allerdings keine Wirkung.

Nach den Börsenbräuchen 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. Der Anspruch auf die Dividendenzahlung steht daher demjenigen zu, der spätestens am letzten Tag vor dem ex-Tag (cum-Tag) die Aktien erworben hat, wobei der Zeitpunkt der tatsächlichen Einlieferung dabei grundsätzlich keine Rolle spielt.

Abweichend davon ist es aber für die steuerliche Zurechnung der Dividendenzahlung notwendig, dass die erworbenen Aktien bereits vor dem Ex-Tag (spätestens am cum-Tag) am Depot des Steuerpflichtigen (des Kunden) eingeliefert sein müssen; relevant ist somit der Depotbestand am Ende des cum-Tages. Das Datum der Einlieferung ist grundsätzlich das Datum, an dem der Kaufauftrag ausgeführt wird. Wird diese Voraussetzung erfüllt, bestehen aus Praktikabilitätsgründen und in Annäherung an die genannten Börsenbräuche auch keine Bedenken, wenn die Aktien erst nach dem Tag der Beschlussfassung erworben wurden. Dies gilt allerdings nicht, wenn es sich um einen der in den KStR 2013 Rz 1168 ausdrücklich genannten Fälle des Dividendenvorbehalts handelt.

Wurden daher die erworbenen Aktien nicht spätestens am cum-Tag am Depot eingeliefert, wird davon auszugehen sein, dass das wirtschaftliche Eigentum noch dem Veräußerer der Aktien zusteht, womit eine Rückerstattung der einbehaltenen KEST an den Erwerber nicht möglich ist. Sollte in Ausnahmefällen aufgrund der technischen Abwicklung der Depoteinlieferung eine Situation entstehen, nach der weder Veräußerer noch Erwerber eine Rückerstattung erwirken können, ist der Nachweis des Vorliegens des wirtschaftlichen Eigentums im Einzelfall möglich.

Im Rahmen der Mitwirkungspflicht anlässlich der Antragstellung hat der Rückerstattungsgeber nachzuweisen, dass die 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- Verkäufe sowie Verleih von Wertpapieren) anzufordern.

Der Antrag hat unter Verwendung der Formulare ZS-RD1 samt Beiblatt A-Dividenden (jeweils in der Fassung 2014) zu erfolgen. Die Beantwortung bereits versendeter Vorhalte kann ebenfalls unter Verwendung dieser Formulare erfolgen.

Diese Information behandelt lediglich den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Fall von Veräußerungen mit cum/ex-Aspekten und tangiert nicht die übrigen Grundsätze zur Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers von Gesellschaftsanteilen und der daraus bezogenen Erträge. Ebenso bleiben die allgemeinen Missbrauchsregelungen des nationalen und internationalen Steuerrechts anwendbar.

(Eine englische Übersetzung dieser Information kann auf der englischen Version der Website des BMF abgerufen werden.)

Bundesministerium für Finanzen, 18. September 2014