

## § 7 Erhebung der Kapitalertragsteuer gegenüber Investmentfonds

idF des InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731), zuletzt geändert durch AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787)

(1) <sup>1</sup>Bei Einkünften nach § 6 Absatz 2, die einem Steuerabzug unterliegen, beträgt die Kapitalertragsteuer 15 Prozent des Kapitalertrags. <sup>2</sup>Es ist keine Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 44a Absatz 9 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes vorzunehmen. <sup>3</sup>Wird Solidaritätszuschlag erhoben, so mindert sich die Kapitalertragsteuer in der Höhe, dass die Summe aus der geminderten Kapitalertragsteuer und dem Solidaritätszuschlag 15 Prozent des Kapitalertrags beträgt. <sup>4</sup>Im Übrigen ist gegenüber Investmentfonds keine Kapitalertragsteuer zu erheben.

(2) Soweit Einkünfte nach § 6 Absatz 2 einem Steuerabzug unterliegen, sind die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag durch den Steuerabzug abgegolten.

(3) <sup>1</sup>Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn der nach § 44 des Einkommensteuergesetzes zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichteten Person (Entrichtungspflichtiger) eine Bescheinigung vorliegt, in der die zuständige Finanzbehörde den Status als Investmentfonds bestätigt hat (Statusbescheinigung). <sup>2</sup>Der Entrichtungspflichtige hat den Tag der Ausstellung der Statusbescheinigung und die darin verwendeten Identifikationsmerkmale aufzuzeichnen.

(4) <sup>1</sup>Die Erteilung der Statusbescheinigung erfolgt auf Antrag, der nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu stellen ist. <sup>2</sup>Die Gültigkeit der Statusbescheinigung darf höchstens drei Jahre betragen. <sup>3</sup>In der Statusbescheinigung ist anzugeben, ob der Investmentfonds unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. <sup>4</sup>Die Statusbescheinigung kann rückwirkend für einen Zeitraum von sechs Monaten vor der Antragstellung erteilt werden. <sup>5</sup>Die zuständige Finanzbehörde kann die Statusbescheinigung jederzeit zurückfordern. <sup>6</sup>Fordert die zuständige Finanzbehörde die Statusbescheinigung zurück oder erkennt der Investmentfonds, dass die Voraussetzungen für ihre Erteilung weggefallen sind, so ist die Statusbescheinigung unverzüglich zurückzugeben.

(5) <sup>1</sup>Wenn ein unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Investmentfonds innerhalb von 18 Monaten nach Zufluss eines Kapitalertrags eine Statusbescheinigung vorlegt, so hat der Entrichtungspflichtige dem Investmentfonds die Kapitalertragsteuer zu erstatten, die den nach Absatz 1 vorzunehmenden Steuerabzug übersteigt. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt, soweit der Investmentfonds innerhalb von 18 Monaten nach Zufluss eines Kapitalertrags nachweist, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach den §§ 8 bis 10 vorliegen. <sup>3</sup>Eine zuvor erteilte Steuerbescheinigung ist unverzüglich im Original zurückzugeben. <sup>4</sup>Die Erstattung darf erst nach Rückgabe einer bereits erteilten Steuerbescheinigung erfolgen.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/  
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7

|                                                                           |   |                                                             |   |
|---------------------------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------------------------|---|
| I. Grundinformation zu § 7 . . . . .                                      | 1 | III. Geltungsbereich des § 7 . . . . .                      | 3 |
| II. Rechtsentwicklung und zeitlicher<br>Geltungsbereich des § 7 . . . . . | 2 | IV. Verhältnis des § 7 zu anderen<br>Vorschriften . . . . . | 4 |

### B. Erläuterungen zu Abs. 1: Modifikation des Steuerabzugs

|                                                                                                    |   |                                                                                                        |   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| I. Steuerabzug nur bei Einkünften<br>nach § 6 Abs. 2 (Abs. 1 Sätze 1<br>und 4) . . . . .           | 5 | III. Keine Kapitalertragsteuererstattung<br>nach § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG<br>(Abs. 1 Satz 2) . . . . . | 7 |
| II. Steuersatz (Abs. 1 Satz 1) ggf.<br>inklusive Solidaritätszuschlag<br>(Abs. 1 Satz 3) . . . . . | 6 | IV. Keine weitere Kapitalertragsteuer<br>(Abs. 1 Satz 4) . . . . .                                     | 8 |

### C. Erläuterungen zu Abs. 2: Abgeltungswirkung des Steuerabzugs . . . . . 15

### D. Erläuterungen zu Abs. 3: Vorlage der Statusbescheinigung

|                                                                                                           |    |                                                                                                                  |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I. Vorlage der Statusbescheinigung<br>als Anwendungsvoraussetzung<br>von Abs. 1 (Abs. 3 Satz 1) . . . . . | 20 | II. Aufzeichnungspflicht (Abs. 3 Satz 2),<br>keine Aufbewahrungspflicht des<br>Entrichtungspflichtigen . . . . . | 21 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|

### E. Erläuterungen zu Abs. 4: Statusbescheinigung

|                                                                                                             |    |                                                        |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|--------------------------------------------------------|----|
| I. Statusbescheinigung auf Antrag<br>(Abs. 4 Satz 1) . . . . .                                              | 25 | IV. Rückwirkung (Abs. 4 Satz 4) . . . .                | 28 |
| II. Gültigkeit (Abs. 4 Satz 2) . . . . .                                                                    | 26 | V. Rückforderbarkeit (Abs. 4 Satz 5) .                 | 29 |
| III. Angabe zu unbeschränkter oder<br>beschränkter Körperschaftsteuer-<br>pflicht (Abs. 4 Satz 3) . . . . . | 27 | VI. Rückgabeverpflichtung (Abs. 4<br>Satz 6) . . . . . | 30 |

### F. Erläuterungen zu Abs. 5: Nachträgliche Vorlage der Statusbescheinigung und nachträglicher Nachweis einer Steuerbefreiung nach §§ 8 bis 10

|                                                                                                           |    |                                                                                                                |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I. Nachträgliche Vorlage der Status-<br>bescheinigung (Abs. 5 Satz 1) . . . .                             | 35 | III. Rückgabe der Steuerbescheini-<br>gung (Abs. 5 Satz 3) . . . . .                                           | 37 |
| II. Nachträglicher Nachweis einer<br>Steuerbefreiung nach §§ 8 bis 10<br>InvStG (Abs. 5 Satz 2) . . . . . | 36 | IV. Erstattung von Kapitalertragsteuer<br>nach Rückgabe der Steuerbeschei-<br>nigung (Abs. 5 Satz 4) . . . . . | 38 |

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7****I. Grundinformation zu § 7**

1

§ 7 regelt – abwechselnd von „Kapitalertragsteuer“ und „Steuerabzug“ sprechend – die Erhebung von KapErtrSt von bestimmten Erträgen eines Investmentfonds gegenüber diesem, also auf der Fondseingangs-, nicht auf der Fondsausgangsseite (s. dazu §§ 43 ff. EStG). Dabei ordnet die Vorschrift nicht an, dass alle Erträge eines Investmentfonds dem KapErtrStAbzug zu unterwerfen sind, ist also kein Rechtsgrund für die Erhebung von KapErtrSt, sondern modifiziert nur die Regeln, nach denen diejenigen Erträge dem KapErtrStAbzug unterliegen, von denen ohnehin, dh. bereits nach anderen Vorschriften, KapErtrSt einzubehalten und abzuführen ist. Dazu gehört die Absenkung des StSatzes auf 15 % (inklusive SolZ) nach Abs. 1, die abgeltende Wirkung des StAbzugs nach Abs. 2, die Regelungen zur Vorlage einer Statusbescheinigung (Abs. 3) und deren Erteilung (Abs. 4) sowie schließlich die Möglichkeit der Erstattung zu hoch einbehaltener KapErtrSt an unbeschränkt kstpl. Investmentfonds durch den Entrichtungspflichtigen (Abs. 5).

**II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 7**

2

**InvStRefG v. 19.7.2016** (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): § 7 wurde mit dem InvStRefG v. 19.7.2016 eingeführt; s. dazu Einf. Anm. 5.

**AbzStEntModG v. 2.6.2021** (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787): In Abs. 4 wird ein neuer Satz 3 eingefügt, nach dem in der Statusbescheinigung anzugeben ist, ob der Investmentfonds unbeschränkt oder beschränkt kstpl. ist. Diese Information benötigt der Entrichtungspflichtige, dem der Investmentfonds die Statusbescheinigung vorlegt, da er nach dem ebenfalls geänderten Abs. 5 Satz 1, in dem die Wörter „Wenn der Investmentfonds“ durch die Wörter „Wenn ein unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Investmentfonds“ ersetzt werden, bei nachträglicher Vorlage einer Statusbescheinigung eine zuvor zu hoch einbehaltene KapErtrSt nur noch an unbeschränkt kstpl. Investmentfonds erstatten darf; beschränkt kstpl. Investmentfonds werden auf die Erstattung des BZSt. nach § 11 Abs. 1 verwiesen (s. dazu auch § 11 Anm. 1 und 5). Die Reduktion der bis dahin drei beschränkt kstpl. Investmentfonds zur Verfügung stehenden Erstattungsverfahren (früher nach § 50d Abs. 1 EStG, inzwischen nach § 50c Abs. 3 EStG, s. dazu § 50c EStG Anm. 40, § 7 Abs. 5 und § 11) um eines dieser Verfahren (nämlich das nach § 7 Abs. 5 aF) soll die Gefahr der Mehrfacherstattung „ausräumen“ bzw. den zu ihrer Kontrolle erforderlichen administrativen Aufwand mindern (vgl. BTDrucks. 19/27632, 73).

**Diskussionsentwurf des BMF eines Gesetzes zur Förderung von Investitionen von Fonds in erneuerbare Energien und Infrastruktur v. 21.5.2024** (s. dazu auch Einf. InvStG Anm. 4)/**Entwurf des Zweiten Zukunftsfinanzierungsgesetzes (ZuFinG II)**: Mit dem Diskussionsentwurf sollte ein sicherer Investitionsrahmen für die Investition von Fonds in erneuerbare Energien und Infrastruktur durch eine Änderung des InvStG und des KAGB geschaffen werden. Angesichts erwarteter verstärkter Investitionen von Investmentfonds in solche Bereiche sollten die StBefreiungen in §§ 8, 10, 30 und 33 InvStG für sonstige Einkünfte eines Investmentfonds nach § 6 Abs. 5 iVm § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG abgeschafft werden, da stbegünstigte Anleger auch bei direkter Erwirtschaftung solcher Einkünfte mit die-

sen stpfl. wären. Im Zusammenhang mit diesen Regelungen sollte § 6 Abs. 5 neu gefasst und es sollten zwei neue Abs. 5a und 5b eingefügt werden. In § 7 Abs. 2 sollte durch einen neuen Satz 2 die Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Satz 1 für sonstige inländ. Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen (über eine BS erzielte Kapitalerträge) ausgeschlossen werden. Die Regelungen sollten nach § 57 Abs. 10 Satz 2 idF des Diskussionsentwurfs auf Einkünfte anzuwenden sein, die einem Investmentfonds nach dem 31.12.2024 zufließen. Die Regelungsvorschläge des Diskussionsentwurfs wurden übernommen in den Entwurf des Zweiten Zukunftsfinanzierungsgesetzes (ZuFinG II) v. 5.12.2024 (BRDrucks. 599/24), der allerdings der mit der Konstituierung des neu gewählten Bundestags am 25.3.2025 einhergehenden Diskontinuität laufender Gesetzgebungsverfahren (§ 125 GO-BT) zum Opfer fiel.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** § 7 gilt ab dem 1.1.2018, s. § 56 Abs. 1, die Änderungen durch das AbzStEntModG v. 2.6.2021 (s.o.) sind seit 1.7.2021 anzuwenden; bei Vorlage einer Statusbescheinigung, die nicht die Angaben nach § 7 Abs. 4 Satz 3 idF des AbzStEntModG enthält, ist seit dem 1.7.2021 eine Erstattung nach § 7 Abs. 5 ausgeschlossen, s. § 57 Abs. 3 und dazu auch § 57 Abs. 3 sowie § 57 Anm. 1 und 16. Nach BMF (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.28a) wird es bei einem unbeschränkt kstpfl. Investmentfonds, dessen gültige Statusbescheinigung mit Gültigkeitsbeginn vor dem 1.7.2021 noch nicht die zusätzlichen Angaben nach Abs. 4 Satz 3 idF des AbzStEntModG enthielt, nicht beanstandet, wenn abweichend von § 57 Abs. 3 Satz 2 idF des AbzStEntModG eine Erstattung nach Abs. 5 Satz 2 durch den Entrichtungspflichtigen durchgeführt wird, sofern dem Entrichtungspflichtigen die unbeschränkte KStPflcht des Investmentfonds bekannt ist. Danach kann auf die Vorlage einer neuen Statusbescheinigung mit den zusätzlichen Angaben nach Abs. 4 Satz in diesen Fällen bis zum Ablauf der noch gültigen Statusbescheinigung verzichtet werden. Diese Übergangsregelung nimmt nicht Bezug auf § 7 Abs. 1, der allerdings durch das AbzStEntModG auch nicht geändert wurde. Auch für dessen Anwendungsbereich (Begrenzung der KapErtrSt auf 15% für – unverändert – unbeschränkt und beschränkt kstpfl. Investmentfonds bei Vorlage einer Statusbescheinigung) sollte es uE aber (erst recht) dabei bleiben, dass bisher gültige Statusbescheinigungen (bis zu deren Ablauf) nach dem 30.6.2021 auch ohne die ohnehin nur für Abs. 5 inhaltlich relevanten Zusatzangaben weiter zu verwenden und anzuerkennen sind (s. auch unten Anm. 5). Zu Erstattungen an beschränkt stpfl. Spezial-Investmentfonds s. § 29 Anm. 1 und § 57 Anm. 35.

### 3 III. Geltungsbereich des § 7

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 7 regelt die Modalitäten der Erhebung von KSt (in Gestalt von KapErtrSt) von Einkünften nach § 6 Abs. 2 gegenüber einem Investmentfonds. Einkünfte, die wie zB. grds. Immobilienerträge nach § 6 Abs. 4 keinem Steuerabzug unterliegen (Ausnahme § 33 Abs. 2 Satz 2), regelt § 7 nicht (vgl. auch *Kretzschmann/Albrecht/Verleger* in *Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein*, 2023, § 7 Rz. 2).

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 7 gilt für in- und ausländ. Investmentfonds. Er gilt auch für Spezialfonds, soweit für diese in den §§ 30 ff. nichts Abweichendes geregelt ist (§ 29 Abs. 1).

**IV. Verhältnis des § 7 zu anderen Vorschriften**

4

**Verhältnis zu DBA:** § 7 schließt eine weitergehende Ermäßigung deutscher KapErtrSt nach einem DBA nicht aus, s. Anm. 5.

**Verhältnis zu § 50c EStG:** Macht ein ausländ. Investmentfonds eine weitergehende Ermäßigung deutscher KapErtrSt nach einem DBA geltend, so gelten für ihn nach der Aufhebung von § 50d Abs. 3 Satz 5 EStG aF inzwischen auch die Substanzanforderungen nach § 50d Abs. 3 EStG (s. dazu § 50d EStG Anm. 51, 54 ff.), die allerdings nicht für die Erstattung nach § 11 InvStG gelten (s. § 11 Anm. 1).

**Verhältnis zu § 31 KStG iVm. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG (Körperschaftsteuererklärung):** Zur Verpflichtung, eine KStErklärung abzugeben, sowie zur Veranlagung zur KSt s. § 6 Anm. 1.

**Verhältnis von § 7 Abs. 5 zu § 11:** Nach BMF (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 11.7) soll von der Erstattungsmöglichkeit nach § 11 nur Gebrauch gemacht werden, wenn die Abstandnahme vom StAbzug zB mangels rechtzeitiger Ausstellung einer Statusbescheinigung fehlgeschlagen ist und die Voraussetzungen für das Erstattungsverfahren beim Entrichtungspflichtigen nach § 7 Abs. 5 nicht vorliegen (s. Anm. 35). Dies kann nach der Ergänzung von § 7 durch das AbzStEntModG (s.o. „Rechtsentwicklung“) künftig nur noch für unbeschränkt kstpfl. Investmentfonds gelten, da Entrichtungspflichtige an beschränkt kstpfl. Investmentfonds bei nachträglicher Vorlag der Statusbescheinigung keine KapErtrSt mehr erstatten dürfen, sondern diese eine solche zwingend beim BZSt. beantragen müssen.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1: Modifikation des Steuerabzugs****I. Steuerabzug nur bei Einkünften nach § 6 Abs. 2 (Abs. 1 Sätze 1 und 4)**

5

Nach den Sätzen 1 und 4 ist (nur) von den Einkünften eines Investmentfonds nach § 6 Abs. 2 KapErtrSt (s. dazu § 6 Anm. 15) zu erheben, die (ohnehin, dh. schon nach anderen Vorschriften) dem StAbzug unterliegen. Keine KapErtrSt ist damit zu erheben von Einkünften eines Investmentfonds, die nicht zu den (stpfl.) Einkünften nach § 6 Abs. 2 gehören oder die zwar zu den Einkünften nach § 6 Abs. 2 gehören, aber – wie zB regelmäßig Immobilienerträge nach § 6 Abs. 4 (Ausnahmen: § 33 Abs. 2 Satz 2 und § 50a Abs. 7 EStG) – nicht dem StAbzug unterliegen.

**Einkünfte:** Dass Abs. 1 Satz 1 von Einkünften nach § 6 Abs. 2 spricht, die einem StAbzug unterliegen, ist sprachlich ungenau, da in § 6 Abs. 2 von Einnahmen, Erträgen und Einkünften die Rede ist. Im Hauptanwendungsfall der inländ. Beteiligungseinnahmen ordnet § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG den Abzug vom Kapitalertrag an und definiert diesen als KapErtrSt. Gemeint sind in Abs. 1 Satz 1 mit „Einkünften nach § 6 Absatz 2“ aber wohl – vorbehaltlich der Einschränkung, dass diese einem StAbzug unterlegen haben müssen – die inländ. Beteiligungseinnahmen, die inländ. Immobilienerträge und die sonstigen inländ. Einkünfte.

**Steuerabzug:** Abs. 1 Satz 1 regelt die Höhe der KapErtrSt von Einkünften nach § 6 Abs. 2, die „einem Steuerabzug unterliegen“. „Ein Steuerabzug“ kann auch der Abzug einer Steuer sein, die nicht KapErtrSt ist (zB Abzugsteuer nach § 50a Abs. 7 EStG). Deshalb ist unklar, ob mit der Formulierung in Satz 1 „bei Einkünften nach § 6 Absatz 2, die dem Steuerabzug unterliegen“ alle Einkünfte nach § 6 Abs. 2

oder, wofür systematische Zusammenhänge mit der auf KapErtrSt-Fälle gemünzten Statusbescheinigung sprechen (s. Abs. 3, Vorlage bei nach § 44 EStG zum Abzug von KapErtrSt verpflichteten Person), „Kapitalertragsteuer bei Einkünften, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen“ gemeint ist. Das BMF scheint die Vorschrift eher weit zu verstehen und jeden StAbzug von Einkünften eines Investmentfonds, dh. nicht nur den KapErtrStAbzug, auf 15 % begrenzen zu wollen (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.2, erster Satz „steuerabzugspflichtige Einkünfte“). Hauptanwendungsfall ist allerdings praktisch ohnehin der Abzug von KapErtrSt. Dem KapErtrStAbzug unterliegen in erster Linie inländ. Beteiligungseinnahmen (s. oben und § 6 Anm. 20), aber auch zB ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche inländ. Immobilienerträge aus der Beteiligung eines Investmentfonds an einem Spezial-Investmentfonds (§ 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1; vgl. auch BTDrucks. 18/8045, 76) oder Einnahmen aus typisch stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen inländ. Schuldner (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG, vgl. auch *Stadler/Bindl*, DStR 2016, 1953 [1955]).

## 6 II. Steuersatz (Abs. 1 Satz 1) ggf. inklusive Solidaritätszuschlag (Abs. 1 Satz 3)

Der StSatz beträgt 15 %, ggf. inklusive SolZ, dh., es fallen 14,218 % KapErtrSt und 0,782 % SolZ an (Satz 3; s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.2).

**Weitergehende Ermäßigung nach DBA:** Die Absenkung des KapErtrStsatzes auf 15 % nach § 7 schließt es nicht aus, dass ein ausländ. Investmentfonds zB gestützt auf ein DBA eine weitergehende Entlastung von deutscher KapErtrSt erreichen kann (Erstattung durch das BZSt., § 50c Abs. 3 2 EStG). Anderenfalls wären Vorschriften wie Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012 (Ausschluss von Investmentgesellschaften) obsolet. § 7 Abs. 1 Satz 1 ist also schon formell, aber auch inhaltlich kein *treaty override* und lässt – ebenso wie § 44a Abs. 9 EStG, für welchen dessen Satz 3 das klarstellt – damit einen möglicherweise bestehenden weitergehenden Ermäßigungsanspruch nach einem DBA unberührt. Allerdings wurde die in § 50d Abs. 3 Satz 5 EStG aF geregelte Ausnahme von den Anforderungen des § 50d Abs. 3 EStG für Gesellschaften, für die die Vorschriften des InvStG gelten, mit der Neufassung von § 50d Abs. 3 EStG durch das AbzStEntModG v. 2.6. 2021 (BGBl. I 2021, 2592; BStBl. I 2021, 787) aufgehoben, so dass die Substanzanforderungen des § 50d Abs. 3 seitdem auch für Investmentfonds gelten (s. dazu § 50d EStG Anm. 51, 54 ff.).

## 7 III. Keine Kapitalertragsteuererstattung nach § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG (Abs. 1 Satz 2)

§ 44a Abs. 9 Satz 1 EStG sieht vor, dass beschränkt stpfl. Körperschaften zwei Fünftel der KapErtrSt erstattet werden und so die KapErtrSt von 25 % auf 15 % ermäßigt wird (s. dazu § 44a EStG Anm. 21). Abs. 1 Satz 2 schließt diese Erstattung bei Investmentfonds aus, da sich bereits aus Satz 1 ein ermäßigter StSatz von 15 % ergibt.

**Weiteres Tatbestandsmerkmal Vorlage der Statusbescheinigung (Abs. 3):** KapErtrSt darf nur dann nach Abs. 1, dh. insbes. nach dem gegenüber dem regulären Satz (25 %, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) reduzierten StSatz erhoben werden,

wenn dem Entrichtungspflichtigen die Statusbescheinigung nach Abs. 3 vorliegt, s. Anm. 20. Für bis zum 31.12.2018 zugeflossene Kapitalerträge will es die FinVerw. allerdings nicht beanstanden, wenn ein Entrichtungspflichtiger auf der Grundlage einer ihm vorliegenden und noch gültigen NV-Bescheinigung eines inländ. Investmentfonds (NV-Art. 05), die sogar noch in 2018 mit Gültigkeit bis Ende 2018 auf Antrag erteilt wurden soll, den KapErtrStAbzug nach § 7 Abs. 1 vornahm (BMF v. 8.11.2017 – IV C 1 - S 1980 – 1/16/10010:10, DStR 2017, 2736 Rz. 6; Entwurf des BMF v. 11.8.2017 – IV C 1 - S 1980 – 1/16/10010:001, Rz. 7.5). Die Vorlage einer Statusbescheinigung ist nicht Voraussetzung für die nach Abs. 2 abgeltende Wirkung des StAbzugs (s. Wortlaut von Abs. 3: „Absatz 1 ist nicht anzuwenden ...“; vgl. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.13). Indem Abs. 3 Satz 1 die Vorlage einer Statusbescheinigung zur Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 1 und damit der Anwendung des auf 15 % ermäßigten StSatzes beim StAbzug macht und nachdem nunmehr nach Abs. 4 Satz 3 iVm. § 57 Abs. 3 ab dem 1.7.2021 in der Statusbescheinigung anzugeben ist, ob der Investmentfonds unbeschränkt oder beschränkt kstpf. ist, stellt sich die Frage, ob nach dem 30.6.2021 der (ermäßigte) StSatz von 15 % ohne die Gefahr einer Haftung für etwaig zu niedrig einbehaltene Steuer angewandt werden darf, wenn die vorgelegte Statusbescheinigung die ab dem 1.7.2021 verlangten zusätzlichen Angaben noch nicht enthält. Die von der FinVerw. (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.28a) veröffentlichte Übergangsregelung befasst sich nur mit Abs. 5 und schweigt zu den Auswirkungen auf Abs. 1, der allerdings selbst auch nicht durch das AbzStEntModG geändert wurde. Da allerdings die Berücksichtigung des ermäßigten StSatzes – anders als die Erstattung durch den Entrichtungspflichtigen nach Abs. 5 – unverändert auch künftig bei Zahlungen an unbeschränkt und beschränkt stpf. Investmentfonds vorgesehen ist, die neuen inhaltlichen Anforderungen nach Abs. 4 Satz 3 also dafür irrelevant sind, sollten vor dem 1.7.2021 gültige Statusbescheinigungen (bis zu deren Ablauf) nach dem 30.6.2021 auch ohne die Zusatzangaben nach Abs. 4 Satz 3 für Zwecke des Abs. 1 weiter zu verwenden und anzuerkennen sein.

#### IV. Keine weitere Kapitalertragsteuer (Abs. 1 Satz 4)

8

Nach Abs. 1 Satz 4 ist gegenüber Investmentfonds „im Übrigen“ keine KapErtrSt zu erheben. „Im Übrigen“ bedeutet zum einen, dass KapErtrSt nicht in die Begrenzung auf 15 % (inklusive SolZ) übersteigender Höhe erhoben werden darf. „Im Übrigen“ bedeutet aber auch, dass von anderen als den in § 6 Abs. 2 geregelten Einkünften eines Investmentfonds keine KapErtrSt zu erheben ist, wobei sich die Regelung in § 6 Abs. 2 wie im Fall der Immobilienerträge nach § 33 Abs. 2 Satz 1, die als Einkünfte nach § 6 Abs. 4 gelten, die nach § 33 Abs. 2 Satz 2 dem StAbzug unterliegen, auch mittelbar ergeben kann (vgl. *Kretzschmann/Albrecht/Verleger* in *Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein*, 2023, § 7 Rz. 23). Für unbeschränkt stpf. Investmentfonds wirkt Abs. 1 Satz 4 konstitutiv für Erträge, die eigentlich dem KapErtrStAbzug unterlägen, aber wie zB Zinsen aus unbesicherten und gewinnunabhängig verzinsten Darlehen nicht zu den Erträgen iSd. § 6 Abs. 2 gehören und die deshalb nach Abs. 1 Satz 4 nicht dem KapErtrStAbzug zu unterwerfen sind. Für beschränkt stpf. Investmentfonds ist die Regelung insofern deklaratorisch, als ihnen gegenüber schon nach allgemeinen Beschränkungen des nationalen Besteuerungsrechts bei beschränkter StPflicht keine KapErtrSt von Erträgen erhoben wird, die nicht zu den inländ. Einkünften nach § 49 Abs. 1 EStG ge-

hören und mit denen nur beschränkt Stpfl. im Inland ohnehin nicht der ESt oder der KSt unterliegen (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.11; s. auch Anm. 20).

9–14 Einstweilen frei.

## 15 C. Erläuterungen zu Abs. 2: Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

**Grundsatz Abgeltungswirkung:** Soweit Einkünfte eines Investmentfonds nach § 6 Abs. 2 einem StAbzug unterliegen, sind KSt und SolZ – unabhängig von der Vorlage einer Statusbescheinigung nach Abs. 3 (s. Anm. 5) – durch diesen StAbzug abgegolten, dh., der Investmentfonds wird mit diesen nicht zur KSt veranlagt (s. dazu auch Anm. 1 und § 6 Anm. 1 zum Verhältnis zu § 31 KStG iVm. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG, KStErklärung). Dabei spricht Abs. 2 (s. auch Anm. 5) zwar weit von „einem Steuerabzug“. Die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 erstreckt sich aber uE nicht auf einen möglichen StAbzug nach § 50a Abs. 7 EStG, dem inländ. Immobilienerträge unterliegen könnten. Der StAbzug nach § 50a Abs. 7 EStG, der, um zu gelten von der Finanzbehörde angeordnet werden muss, hat ähnlich wie Vorauszahlungen nur vorläufigen Charakter (s. § 50a EStG Anm. 182). Abs. 2 ist insofern also teleologisch zu reduzieren (so auch *Mann in Brandis/Heuermann*, § 7 InvStG 2018 Rz. 17a [11/2022]) oder es müsste entsprechend § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG die Abgeltungswirkung des StAbzugs suspendiert werden.

**Zu hoher, zu niedriger Steuerabzug:** Der StAbzug wirkt auch dann abgeltend und der Investmentfonds wird auch dann nicht zur KSt veranlagt, wenn der StAbzug zu hoch ausfällt, weil zB keine Statusbescheinigung vorgelegt wurde. In diesem Fall muss die zu viel einbehaltene Steuer an den Investmentfonds erstattet werden (nach § 7 Abs. 5 oder § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, s. § 7 Anm. 35 und § 11 Anm. 5; s. auch *Kretzschmann/Albrecht/Verleger in Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein*, 2023, § 7 Rz. 25). Werden hingegen Abzugsteuern in zu niedriger Höhe erhoben, tritt die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 nicht ein („soweit“). Der Investmentfonds hat vielmehr die zuständige Finanzbehörde (§ 4) zu informieren, die dann die Steuer entweder nacherheben (§ 44 Abs. 5 Satz 2 EStG iVm. §§ 167 Abs. 1, 155 AO) oder den Investmentfonds zur Steuer veranlagen kann (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 6.25; *Kretzschmann/Albrecht/Verleger in Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein*, 2023, § 7 Rz. 26).

16–19 Einstweilen frei.

## D. Erläuterungen zu Abs. 3: Vorlage der Statusbescheinigung

### 20 I. Vorlage der Statusbescheinigung als Anwendungsvoraussetzung von Abs. 1 (Abs. 3 Satz 1)

Dem Abs. 3 vorangestellte Rechtsfolge ist, dass Abs. 1 nur anzuwenden ist, wenn dem Entrichtungspflichtigen eine Statusbescheinigung vorliegt. Dies betrifft den ganzen Abs. 1, also nicht nur die Begrenzung des Abzugsteuersatzes auf 15 % inklusive SolZ, sondern auch, dass nach Abs. 1 Satz 4 im Übrigen keine KapErtrSt zu erheben ist. Liegt also keine Statusbescheinigung vor, unterliegen gegenüber Investmentfonds auch nicht von § 6 Abs. 2 erfasste, generell aber kapertstpfl. Kapitalerträge dem KapErtrStAbzug, wenn dieser nach allgemeinen Regeln für sie vor-

gesehen ist (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.11; s. auch *Mann in Brandis/Heuermann*, § 7 InvStG 2018 Rz. 21 [11/2022]). Allerdings bleiben gegenüber ausländ. Investmentfonds die Beschränkungen des nationalen Besteuerungsrechts bei beschränkter StPflcht zu beachten (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.11, mit Hinweis auf BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85 Rz. 312 ff.), so dass von Kapitalerträgen, von denen gegenüber Steuerausländern schon mangels beschränkter StPflcht nach innerstaatlichem Recht keine KapErtrSt einbehalten wird, auch dann kein StAbzug vorzunehmen ist, wenn keine Statusbescheinigung vorliegt.

**Statusbescheinigung (Abs. 3 Satz 1):** Satz 1 definiert die Statusbescheinigung als die Bestätigung des Status als Investmentfonds durch die zuständige Finanzbehörde (§ 4). Ihre Erteilung regelt Abs. 4. Die Statusbescheinigung muss dem Entrichtungspflichtigen im Zeitpunkt des Zuflusses des Kapitalertrags beim Investmentfonds (arg. aus Abs. 5 Satz 1 und § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG) vorliegen, damit dieser KapErtrSt nach Abs. 1, dh. insbes. nur iHv. 15 % inklusive SolZ bzw. gar nicht (bei Erträgen, die nicht in § 6 Abs. 2 und Abs. 5 iVm. § 49 Abs. 1 EStG genannt sind), erheben muss bzw. darf.

**Statusbescheinigung als sonstiger Verwaltungsakt:** Die Statusbescheinigung enthält die Verfügung, dass der Entrichtungspflichtige von den Einkünften eines Investmentfonds nach § 6 Abs. 2 KapErtrSt nach Maßgabe des § 7 Abs. 1 erheben darf. Die Statusbescheinigung ist damit – auch nach Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.21, „Widerruf“, s. auch *Mann in Brandis/Heuermann*, § 7 InvStG 2018 Rz. 22 [11/2022]) – (sonstiger) Verwaltungsakt (§ 118 AO), kein StBescheid nach § 155 AO. Ihrem Inhalt nach ist die Statusbescheinigung vergleichbar mit der Freistellungsbescheinigung nach § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG (s. dazu § 50c EStG Anm. 30) und der Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 EStG, die nach der Rspr. des BFH nicht StBescheide, sondern sonstige (begünstigende) Verwaltungsakte iSd. § 130 AO sind (vgl. BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2000, 291, zur Freistellungsbescheinigung nach § 50d EStG – heute § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG; BFH v. 16.10.1991 – I R 65/90, BStBl. II 1992, 322, zur Bescheinigung nach § 44a Abs. 2 EStG).

**Entrichtungspflichtiger** (§ 43 Satz 2 AO) ist nach Abs. 3 Satz 1 die nach § 44 EStG zum Abzug der KapErtrSt verpflichtete Person; s. dazu § 44 EStG Anm. 13 ff.

**Vorliegen der Statusbescheinigung:** Die Statusbescheinigung muss dem Entrichtungspflichtigen vorliegen. Nach Auffassung der FinVerw. setzt dies im Grundsatz deren physische Übergabe im Original voraus (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.16). Indem das Gesetz formuliert, die Statusbescheinigung müsse vorliegen, legt es nicht fest, wer sie vorlegen muss. In der Regel wird dies der Investmentfonds tun (s. auch BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.15). Statt der physischen Vorlage gestattet die FinVerw., dass der Entrichtungspflichtige die Daten der Statusbescheinigung aus den Datenbanken von Finanzinformationsdienstleistern (zB WM-Datenservice) abrufen, sofern der Datenbankanbieter mit Ausweis dieser Daten zugleich die Echtheit der ihm vorliegenden Original-Statusbescheinigung bestätigt (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.16). Der Entrichtungspflichtige soll die Echtheit der Bescheinigung prüfen müssen, darauf aber idR vertrauen dürfen, wenn die Bescheinigung die ausstellende Behörde erkennen lässt und ein (ggf. elektronisches) Dienstsiegel dieser Behörde enthält (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.17). Das BZSt. hat vor, einem Investmentfonds nicht nur eine, sondern so viele zusätzliche Exemplare der Statusbescheinigung auszustellen, wie er braucht. Nach einem

Schreiben des BMF (BMF v. 8.11.2017 – IV C 1 - S 1980 – 1/16/10010:010, DStR 2017, 2736) wurde es von der FinVerw. für bis einschließlich 31.12.2018 zufließende Kapitalerträge nicht beanstandet, wenn der Entrichtungspflichtige auf Grundlage einer ihm vorliegenden und noch gültigen NV-Bescheinigung für einen inländ. Investmentfonds (NV-Art. 05) den KapErtrStAbzug nach § 7 Abs. 1 vornahm.

## 21 II. Aufzeichnungspflicht (Abs. 3 Satz 2), keine Aufbewahrungspflicht des Entrichtungspflichtigen

Das Gesetz schreibt vor, dass der Entrichtungspflichtige den Tag der Ausstellung der Statusbescheinigung und die darin verwendeten Identifikationsmerkmale (gemeint wohl: des Investmentfonds) aufzeichnen muss. Nicht geregelt ist, welches die in der Statusbescheinigung verwendeten und aufzuzeichnenden Identifikationsmerkmale sind. Anders als zB in § 50d Abs. 5 Satz 6 EStG aF für das in dieser Hinsicht ähnliche frühere Kontrollmeldeverfahren ist auch nicht geregelt, dass der Entrichtungspflichtige verpflichtet ist, die Statusbescheinigung aufzubewahren. Auch dass die zuständige Finanzbehörde die Statusbescheinigung vom Investmentfonds jederzeit zurückfordern kann (Abs. 4 Satz 4) und dieser dann (bußgeldbewehrt, vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1) verpflichtet ist, diese unverzüglich zurückzugeben (Abs. 4 Satz 5), belegt, dass der Entrichtungsverpflichtete diese nicht aufbewahren kann. Er sollte uE eine Kopie dennoch zur Beweisvorsorge aufbewahren.

22–24 Einstweilen frei.

## E. Erläuterungen zu Abs. 4: Statusbescheinigung

### 25 I. Statusbescheinigung auf Antrag (Abs. 4 Satz 1)

**Erteilung der Statusbescheinigung/Zuständigkeit:** Aus der Definition der Statusbescheinigung in Abs. 3 Satz 1 ergibt sich, dass die Statusbescheinigung von der zuständigen Finanzbehörde (§ 4) erteilt wird. Das ist für inländ. Investmentfonds das FA, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des gesetzlichen Vertreters des Investmentfonds, also die der Kapitalverwaltungsgesellschaft (§ 3 Abs. 2 Satz 1) befindet (§ 4 Abs. 1) und bei ausländ. Investmentfonds, die dem StAbzug unterliegende Einkünfte erzielen, das BZSt. (§ 4 Abs. 2 Nr. 2).

**Antrag:** Die Statusbescheinigung wird nur auf Antrag erteilt. Wird sie beantragt, ist der Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu stellen. Aus dem Zusammenhang der Norm ergibt sich, dass der Antrag bei der zuständigen Finanzbehörde (§ 4) zu stellen ist. Das Gesetz regelt nicht ausdrücklich, wer den Antrag stellen darf. Jedenfalls ist das der Investmentfonds durch seinen gesetzlichen Vertreter, also regelmäßig die Verwaltungsgesellschaft (vgl. § 3 Abs. 1, 4). Anteilklassen als solche sind nicht antragsberechtigt (s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.22). Ebenso wenig wird ausdrücklich geregelt, bis wann der Antrag gestellt werden sein muss. Angesichts der Frist, innerhalb derer eine Erstattung von KapErtrSt nach Abs. 5 durch Vorlage der Statusbescheinigung erreicht werden kann, muss der Antrag zumindest bis zum Ablauf dieser 18 Monate nach dem relevanten Zufluss eines Kapitalertrags gestellt werden können.

**II. Gültigkeit (Abs. 4 Satz 2)**

26

Die Statusbescheinigung gilt höchstens für drei Jahre. Nach dem Entwurf des Zweiten Zukunftsfinanzierungsgesetzes (ZuFinG II) v. 5.12.2024 (BRDrucks. 599/24), dessen (rechtzeitige) Verabschiedung aber insbes. angesichts der für den Februar 2025 anberaumten Neuwahlen zum BTag und der damit einhergehenden Diskontinuität laufender Gesetzgebungsverfahren zurzeit fraglich ist, sollte die Gültigkeit der Statusbescheinigung bei erstmaliger Erteilung höchstens drei Jahre betragen, danach aber bis zu fünf Jahre betragen dürfen. Der Entwurf des ZuFinG II fiel allerdings der mit der Konstituierung des neu gewählten Bundestags am 25.3.2025 einhergehenden Diskontinuität laufender Gesetzgebungsverfahren (§ 125 GO-BT) zum Opfer.

**III. Angabe zu unbeschränkter oder beschränkter Körperschaftsteuerpflicht (Abs. 4 Satz 3)**

27

Nach dem neuen, mit dem AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787) eingefügten Satz 3 ist in der Statusbescheinigung anzugeben, ob der Investmentfonds unbeschränkt oder beschränkt kstpfl. ist. Diese Information benötigt der Entrichtungspflichtige, dem der Investmentfonds die Statusbescheinigung vorlegt, da er nach dem ebenfalls geänderten Abs. 5 Satz 1 bei nachträglicher Vorlage einer Statusbescheinigung eine zuvor zu hoch einbehaltene KapErtrSt seit dem 1.7.2021 (§ 57 Abs. 3) nur noch an unbeschränkt kstpfl. Investmentfonds erstatten darf; beschränkt kstpfl. Investmentfonds werden auf die Erstattung durch das BZSt. nach § 11 Abs. 1 verwiesen (s. dazu auch § 11 Anm. 1 und 5). Vor dem 1.7.2021 ausgestellte gültige Statusbescheinigungen sollten uE aber auch ohne die Angabe der unbeschränkten oder beschränkten StPflcht weiterhin zur Anwendung des ermäßigten StSatzes nach Abs. 1 berechtigen, s. Anm. 5.

**IV. Rückwirkung (Abs. 4 Satz 4)**

28

Die Statusbescheinigung kann mit Rückwirkung für die Zeit vor der Antragstellung erteilt werden. Da das aufgrund der nur begrenzten Gültigkeit der Bescheinigung auch nachteilig sein kann, muss die rückwirkende Geltung uE vom Antragsteller gewollt und deshalb ausdrücklich mitbeantragt werden, wenn die Finanzbehörde sie anordnen soll (so auch BMF v. 21.5.2019 – IV C 1 - S 1980 – 1/16/10010:001, BStBl. I 2019, 527 Rz. 7.19 letzter Satz).

**V. Rückforderbarkeit (Abs. 4 Satz 5)**

29

Nach Satz 5 soll die zuständige Finanzbehörde die Statusbescheinigung jederzeit zurückfordern können. Zurückgefordert werden kann die Bescheinigung nur von dem Investmentfonds, dem sie erteilt wurde, und auch nur dieser kann sie zurückgeben.

**Widerruf und Rückforderung:** Abs. 4 Satz 5 spricht von „zurückfordern“ und meint damit uE die Aufforderung zur physischen Rückgabe der erteilten Statusbescheinigung (zur „Rückforderung“ elektronisch erteilter Statusbescheinigungen

s. BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.30). Die bloße Rückforderung berührt damit noch nicht die Wirksamkeit des der Statusbescheinigung innewohnenden (sonstigen) Verwaltungsaktes, der widerrufen werden muss, um nicht mehr gültig zu sein.

**Widerrufsvorhalt:** § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO knüpft die (jederzeitige) Widerrufbarkeit der Statusbescheinigung als begünstigenden sonstigen Verwaltungsakt daran, dass der Widerruf (und nicht die Rückforderung) durch Rechtsvorschrift zugelassen oder im Verwaltungsakt vorbehalten ist. Nach BMF (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.19) ist die Statusbescheinigung mit einem Widerrufsvorbehalt nach § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO zu versehen. Als Widerruf verstanden kann die Rückforderung nur Wirkung für die Zukunft haben (§ 131 Abs. 2 AO; dazu *Loose in Tipke/Kruse*, § 131 AO Rz. 31 [1/2014]). Die FinVerw. geht davon aus, dass beides – Rückforderung und Widerruf – parallel geschieht.

**Frist:** Die nach dem Wortlaut von Abs. 4 Satz 4 jederzeitige Rückforderbarkeit erfährt eine Einschränkung dadurch, dass, wenn die Behörde von Tatsachen Kenntnis erhält, die einen Widerruf rechtfertigen, der Widerruf nur innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt der Kenntnisnahme zulässig ist (§ 131 Abs. 2 letzter Satz iVm. § 130 Abs. 3 AO). Überdies kann die Behörde ihr Recht verirken, die Statusbescheinigung zu widerrufen; s. dazu *Loose in Tipke/Kruse*, § 131 AO Rz. 34 (1/2014).

**Wirksamwerden:** Der Widerruf wird mit der Bekanntgabe wirksam (§ 124 Abs. 1 AO).

- **Rechtsfolge:** Die Rückforderung verpflichtet zur Rückgabe (Abs. 4 Satz 5), und nach der Rückgabe (Satz 5) kann der Investmentfonds die Bescheinigung keinem Entrichtungspflichtigen mehr vorlegen und ein solcher also KapErtrSt nicht mehr nach Abs. 1 erheben.

**Einspruch:** Der Widerruf kann mit dem Einspruch (§ 347 AO) angefochten werden, vgl. *Loose in Tipke/Kruse*, § 131 AO Rz. 37 (8/2019).

## 30 VI. Rückgabeverpflichtung (Abs. 4 Satz 6)

**Der Investmentfonds ist verpflichtet, die Statusbescheinigung in zwei Fällen zurückzugeben:**

- **Rückforderung durch die zuständige Finanzbehörde:** Die Rückgabeverpflichtung entsteht mit dem Wirksamwerden der Rückforderung, also der Bekanntgabe des Widerrufs der Statusbescheinigung (§ 124 Abs. 1 AO).
- **Erkennen des Wegfalls der Voraussetzungen für die Erteilung:** Die Verpflichtung, die Statusbescheinigung zurückzugeben, entsteht auch, wenn der Investmentfonds bzw. dessen gesetzlicher Vertreter, die Verwaltungsgesellschaft (§ 3 Abs. 1 und 3) erkennt, dass die Voraussetzungen für ihre Erteilung weggefallen sind.

**Unverzüglichkeit:** Die Rückgabeverpflichtung ist unverzüglich (dh. ohne schuldhaftes Zögern, s. § 121 BGB; s. dazu *Seer in Tipke/Kruse*, § 153 AO Rz. 23 [10/2016]) durch Rückgabe der Statusbescheinigung an die zuständige Finanzbehörde zu erfüllen.

**Ordnungswidrigkeit:** Ein vorsätzlicher oder leichtfertiger Verstoß gegen die Rückgabeverpflichtung stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 und dazu § 55 Anm. 5.

## **F. Erläuterungen zu Abs. 5: Nachträgliche Vorlage der Statusbescheinigung und nachträglicher Nachweis einer Steuerbefreiung nach §§ 8 bis 10**

### **I. Nachträgliche Vorlage der Statusbescheinigung (Abs. 5 Satz 1) 35**

Abs. 5 Satz 1 regelt den Fall, dass ein unbeschränkt kstpfl. Investmentfonds einem Entrichtungspflichtigen eine Statusbescheinigung erst vorlegt, nachdem – und zwar innerhalb von 18 Monaten nachdem – dem Investmentfonds ein Kapitalertrag zugeflossen ist. Nicht ausdrücklich geregelt ist, dass die Statusbescheinigung im Zeitpunkt des Zuflusses des Kapitalertrags schon gültig gewesen sein muss. Der Entrichtungspflichtige ist bei nachträglicher Vorlage der Statusbescheinigung verpflichtet, dem Investmentfonds die Steuer zu erstatten, die den nach Abs. 1 vorzunehmenden StAbzug, also den StBetrag übersteigt, der hätte abgezogen werden dürfen, wenn die Statusbescheinigung dem Entrichtungspflichtigen bei Zufluss des Kapitalertrags vorgelegen hätte. Das ist der Betrag, um den der StAbzug von regulär 25 % zzgl. SolZ den nach Abs. 1 erlaubten StAbzug iHv. 15 % einschließlich SolZ übersteigt (also idR 11,375 % bzw. 0,825 % in den Fällen des § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 iVm. Satz 2 und § 32 Abs. 3 KStG). Das Gesetz geht mit der Formulierung „erstatten“ offenbar davon aus, dass dieser zu erstattende StBetrag auch tatsächlich abgezogen wurde; es regelt das aber anders als zB § 50c Abs. 3 Satz 1 EStG nicht ausdrücklich. Soweit Kapitalerträge vor mehr als 18 Monaten vor der Vorlage der Statusbescheinigung zugeflossen sind, scheidet eine Erstattung nach § 7 Abs. 5 Satz 1 aus, kommt aber nach § 11 in Betracht (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.26). Nach BMF (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 11.7) soll eine Erstattung nach § 7 Abs. 5 einer solchen nach § 11 vorgehen: Von der Erstattungsmöglichkeit nach § 11 solle nur Gebrauch gemacht werden, wenn die Abstandnahme vom StAbzug zB mangels rechtzeitiger Ausstellung einer Statusbescheinigung fehlgeschlagen ist und die Voraussetzungen für das Erstattungsverfahren beim Entrichtungspflichtigen nach § 7 Abs. 5 nicht vorliegen; das Gesetz gibt für eine solche Subsidiarität nichts her. Seit der Ergänzung von Abs. 5 Satz 1 und der Beschränkung des Verfahrens einer Erstattung durch den Entrichtungspflichtigen auf unbeschränkt kstpfl. Investmentfonds (s. Anm. 1 „Rechtsentwicklung“) kann das nur noch für solche Investmentfonds gelten; beschränkt kstpfl. Investmentfonds können bei nachträglicher Vorlage der Statusbescheinigung eine Erstattung von zu hoch einbehaltener KapErtrSt ohnehin nur noch beim BZSt. beantragen (s. auch § 11 Anm. 1 und 5).

### **II. Nachträglicher Nachweis einer Steuerbefreiung nach §§ 8 bis 10 InvStG (Abs. 5 Satz 2) 36**

Mit der Formulierung „das Gleiche gilt“ soll Abs. 5 Satz 2 regeln, dass der Entrichtungspflichtige dem Investmentfonds (einbehaltene) KapErtrSt erstatten muss, die nicht hätte einbehalten werden müssen, wenn der Fonds im Zeitpunkt des Zuflusses eines Kapitalertrags durch Vorlage von Investmentanteil-Bestandsnachweisen (§ 9 Abs. 1 Nr. 3) nachgewiesen hätte, dass die Voraussetzungen für eine StBefreiung nach „§§ 8 bis 10“ (StBefreiung aufgrund stbegünstigter Anleger) erfüllt waren (vgl. BTDrucks. 18/8045, 76, zu Abs. 5). Die Formulierung ist sprachlich ungenau, denn „das Gleiche gilt“ führt zur Rechtsfolge des Satzes 1, dass nämlich die Steuer

zu erstatten ist, die „den nach Abs. 1 vorzunehmenden Steuerabzug“, also den StBetrag übersteigt, der hätte abgezogen werden dürfen, wenn die Statusbescheinigung dem Entrichtungspflichtigen bei Zufluss des Kapitalertrags vorgelegen hätte. Das ist nicht der StBetrag, der nicht hätte einbehalten werden müssen, wenn die Erfüllung der Voraussetzungen der §§ 8 bis 10 rechtzeitig nachgewiesen worden wäre. Gemeint ist aber wohl die Steuer, die nicht hätte einbehalten werden müssen, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach den §§ 8 oder 10 bei Zufluss der Erträge nachgewiesen gewesen wären (sowohl auch die FinVerw., s. BMF v. 21.12.2017 – IV C 1 - S 1980 – 1/16/10010:016, DStR 2018, 194, Abschnitt 3). Die FinVerw. versteht Abs. 5 Satz 2 eng dahingehend, dass er nur Steuerbefreiungen nach § 8 Abs. 1 und § 10 Abs. 1 – nicht also jene von Immobilienerträgen nach § 8 Abs. 2 oder § 10 Abs. 2 – betrifft, weil jene im Veranlagungsverfahren besteuert und die StBefreiungen dabei berücksichtigt werden (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.28; so auch Mann in Brandis/Heuermann, § 7 InvStG 2018 Rz. 40 [11/2022]).

### 37 III. Rückgabe der Steuerbescheinigung (Abs. 5 Satz 3)

Macht der Investmentfonds eine Erstattung von KapErtrSt nach den Sätzen 1 und 2 geltend, ist er zur Rückgabe einer ihm zuvor erteilten StBescheinigung verpflichtet. StBescheinigung ist die Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 bzw. 3 EStG (s. dazu § 45a Anm. 10 bis 13).

### 38 IV. Erstattung von Kapitalertragsteuer nach Rückgabe der Steuerbescheinigung (Abs. 5 Satz 4)

Der Investmentfonds muss die StBescheinigung im Original zurückgeben, bevor der Entrichtungspflichtige ihm die Steuer nach den Sätzen 1 und 2 erstatten darf. So wird verhindert, dass der Investmentfonds parallel eine Erstattung zu viel einbehaltenen KapErtrSt nach § 11 beantragt und erhält (§ 11 Abs. 1 Satz 3). Wurde die StBescheinigung elektronisch übermittelt, kann sie nicht im Original zurückgegeben werden. Dann reicht es aus, wenn der Entrichtungspflichtige in der neuen StBescheinigung, die er ausstellen und in der er auf die Erstattung hinweisen muss, darauf verweist, dass diese an die Stelle der ursprünglich erstellten Bescheinigung tritt (BMF, Anwendungsfragen, Rz. 7.30).

**Weiteres Verfahren nach Erstattung von Kapitalertragsteuer an den Investmentfonds:** Erstattet der Entrichtungspflichtige dem Investmentfonds die KapErtrSt, die den nach Abs. 1 vorzunehmenden StAbzug übersteigt, so hat er seinerseits einen Anspruch auf Erstattung der KapErtrSt in der Höhe, in der er sie zu hoch einbehalten und abgeführt hat. Da § 7 Abs. 5 dies nicht ausdrücklich (und damit als speziellere Vorschrift) regelt, ergibt sich der Erstattungsanspruch des Entrichtungspflichtigen aus § 44b Abs. 5 EStG (s. Kretzschmann/Albrecht/Verleger in Kretzschmann/Schwenke/Behrens/Hensel/Klein, 2023, § 7 Rz. 76; zu § 44b Abs. 5; § 44b Anm. 40). Danach kann der Entrichtungspflichtige entweder seine KapErtrStAnmeldung ändern (§ 44b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 EStG) oder die bei der folgenden KapErtrStAnmeldung die abzuführende KapErtrSt entsprechend kürzen (§ 44b Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 EStG).