

## **EuGH: Nachweispflichten zur Erstattung von Kapitalertragsteuer bei Streubesitzdividenden**

### Aktuell:

- Der EuGH hat mit Urteil vom 16.06.2022 (C-572/20) die Nachweispflichten zur Erstattung von Kapitalertragsteuer bei Streubesitzdividenden (§ 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 5 i.V.m. § 32 Abs. 5 S. 5 KStG) für nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar erklärt. Der EuGH schloss sich somit der Auffassung des Generalanwalts an. EuGH, Urteil vom 16.06.2022, [C-572/20](#)
- Einen ausführlichen englischsprachigen Beitrag finden Sie [hier](#).

---

### EuGH, Schlussanträge vom 20.01.2022, Rechtssache C-572/20

Der Generalanwalt beim EuGH hält erforderliche Nachweispflichten zur Erstattung von Kapitalertragsteuer bei Streubesitzdividenden (§ 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 5 i.V.m. § 32 Abs. 5 S. 5 KStG) für europarechtswidrig.

### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist eine in Großbritannien ansässige Kapitalgesellschaft, die zu weniger als 6% an einer deutschen Tochtergesellschaft beteiligt war. 100%iger Anteilseigner der Klägerin war eine in Großbritannien ansässige, börsennotierte Kapitalgesellschaft. Die Klägerin hatte von ihrer deutschen Tochtergesellschaft Gewinnausschüttungen erhalten, für die Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einbehalten und abgeführt wurden.

Das Bundeszentralamt für Steuern gewährte der Klägerin nur eine anteilige Erstattung der Kapitalertragsteuer unter Berücksichtigung des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens, nicht aber die unter Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit begehrte vollständige Erstattung der Kapitalertragsteuer. Das Bundeszentralamt für Steuern verwies im Laufe des Verfahrens darauf, dass die in (dem später eingeführten) § 32 Abs. 5 KStG vorgesehenen Voraussetzungen für die Erstattung der Kapitalertragsteuer nicht erfüllt sind. Tatsächlich war für jeden Aktionär der börsennotierten Muttergesellschaft der Klägerin eine durch die jeweilige Steuerverwaltung ausgestellte Bescheinigung der Nichtanrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer (vgl. § 32 Abs. 5 S. 5 KStG, siehe auch unter „Gesetzliche Grundlagen“) verlangt worden.

### Gesetzliche Grundlagen

§ 32 Abs. 5 KStG regelt die Erstattung von Kapitalertragsteuer für EU/EWR-Gesellschaften für Dividenden, die vor Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden (§ 8b Abs. 4 KStG) ausgeschüttet wurden (dazu siehe am Ende des Beitrags („Hintergrund“)):

- Satz 1 regelt die Voraussetzungen für die Erstattung in persönlicher Hinsicht (u.a. Gläubiger der Kapitalerträge ist eine nach § 2 Nr. 1 KStG beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Mitgliedstaat).
- In Satz 2 finden sich fünf sachliche Voraussetzungen für die Kapitalertragsteuererstattung, u.a. darf die Kapitalertragsteuer nicht beim Gläubiger oder einem unmittelbar oder mittelbar am Gläubiger beteiligten Anteilseigner angerechnet oder als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten abgezogen worden sein (vgl. § 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 5 KStG).
- Sätze 3-5 regeln die formellen Erstattungsvoraussetzungen. Der Gläubiger der Kapitalerträge hat die Voraussetzungen für die Erstattung nachzuweisen, u.a. muss aus der Bescheinigung der ausländischen Steuerverwaltung hervorgehen, dass die deutsche Kapitalertragsteuer nicht angerechnet, nicht abgezogen oder nicht vorgetragen werden kann und inwieweit eine Anrechnung, ein Abzug oder Vortrag auch tatsächlich nicht erfolgt ist (vgl. § 32 Abs. 5 S. 5 KStG).

Auch das FG kam zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen für die

Kapitalertragsteuererstattung nach § 32 Abs. 5 KStG nicht erfüllt sind. Es sei nicht nachvollziehbar, wie die Kapitalertragsteuer bei der Muttergesellschaft der Klägerin oder ihren zahlreichen Anteilseignern behandelt wird. Allerdings hat das FG Zweifel an der Vereinbarkeit der in § 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 5 i.V.m. § 32 Abs. 5 S. 5 KStG vorgesehenen Voraussetzungen mit der Kapitalverkehrsfreiheit sowie mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der Effektivität. Folglich hat das FG dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- **Erste Frage:** Steht Art. 63 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit) einer nationalen Steuervorschrift (§ 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 5 i.V.m. § 32 Abs. 5 S. 5 KStG) entgegen, wenn von einer im Inland ansässigen Gesellschaft bei gleicher Beteiligungshöhe zum Zwecke der Erstattung der Kapitalertragsteuer ein solcher Nachweis nicht gefordert wird?
- **Zweite Frage:** Für den Fall, dass die erste Frage verneint werden sollte: Stehen der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und das Prinzip des Effet utile dem Erfordernis des in der ersten Frage genannten Nachweises entgegen, wenn es dem im Ausland ansässigen Bezieher von Dividenden aus sogenannten Streubesitzanteilen faktisch unmöglich ist, diesen Nachweis beizubringen.

### **Schlussanträge des Generalanwalts**

#### Zur ersten Frage:

Auch der Generalanwalt beim EuGH ist der Auffassung, dass die nationale Steuervorschrift (§ 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 5 i.V.m. § 32 Abs. 5 S. 5 KStG) nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist. Um mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar zu sein, muss eine solche nationale Vorschrift der empfangenden gebietsfremden Gesellschaft die Kapitalertragsteuer in dem Umfang erlassen, in dem sie im Ansässigkeitsstaat nach einem anwendbaren Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht angerechnet werden kann. Ist im Wohnsitzstaat nur eine teilweise Anrechnung möglich, muss der Quellenstaat die Differenz erlassen.

#### Ungleichbehandlung von gebietsfremden und gebietsansässigen Gesellschaften

Nach dem Generalanwalt liegt eine Ungleichbehandlung von gebietsfremden und gebietsansässigen Gesellschaften vor. Im Falle einer gebietsfremden Gesellschaft ist die Erstattung der Quellensteuer an die Bedingung geknüpft, dass weder die gebietsfremde Gesellschaft noch ein an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligter Anteilseigner die Kapitalertragsteuer anrechnen, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen oder am Ort ihrer steuerlichen Ansässigkeit vortragen konnte. Bei einer gebietsansässigen Gesellschaft wird die Quellensteuer in vollem Umfang auf die von ihr zu zahlende Körperschaftsteuer angerechnet und ihr gegebenenfalls erstattet. Die Anrechnung und (eventuelle) Erstattung der Steuer setzt nur voraus, dass die Steuer einbehalten und abgeführt wurde. Obwohl gebietsansässige Gesellschaften direkte oder indirekte gebietsfremde Anteilseigner haben können, sehen die deutschen Rechtsvorschriften für sie nicht dieselben Anforderungen vor wie die in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG.

Der Generalanwalt ist der Auffassung, dass eine solche Ungleichbehandlung gebietsfremde Gesellschaften davon abhalten kann, in Gesellschaften zu investieren, die in Deutschland ansässig sind, und dass sie auch ein Hindernis für die Kapitalbeschaffung gebietsansässiger Gesellschaften bei in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften darstellen kann.

#### Ungleichbehandlung ist auch nicht gerechtfertigt

Die deutsche Regelung (§ 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 5 KStG) könnte mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar angesehen werden, wenn die sich aus ihr ergebende Ungleichbehandlung entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Nach dem Generalanwalt befinden sich gebietsfremde Gesellschaften, was die Gefahr einer mehrfachen Besteuerung der von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden angeht, in einer Situation, die der gebietsansässiger Gesellschaften vergleichbar ist, so dass gebietsansässige Empfängergesellschaften nicht anders behandelt werden dürfen als gebietsansässige (vgl. Urteil vom 20.10.2011, C-284/09). Die unterschiedliche Behandlung von Dividenden an gebietsfremde bzw. gebietsansässige Gesellschafter werde nur dann beseitigt, wenn die erhobene Quellensteuer auf die im anderen Mitgliedstaat geschuldete Steuer in dem Umfang angerechnet werden kann, in dem aufgrund des nationalen Rechts eine unterschiedliche Behandlung besteht (vgl. Urteil vom 17.09.2015, C-10/14, C-14/14 und C-17/14).

Darüber hinaus vertritt der Generalanwalt auch die Auffassung, dass die Ungleichbehandlung auch nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses

(hier: Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten) gerechtfertigt ist, da die Streubesitzdividenden an gebietsansässige Gesellschaften in den Genuss einer vollständigen Neutralisierung der Auswirkungen des Abzugs an der Quelle kommen.

#### Zur zweiten Frage:

Angesichts der oben dargestellten Antwort auf die erste Frage erübrigt sich grundsätzlich eine Beantwortung der zweiten Frage. In Anbetracht der Möglichkeit, dass der EuGH in Bezug auf die erste Frage eine andere Auffassung vertritt, hat der Generalanwalt allerdings auch die zweite Frage, wie folgt, beantwortet. Für den Generalanwalt steht fest, dass die in § 32 Abs. 5 S. 5 KStG vorgesehene Beweispflicht, soweit sie die unmittelbaren und mittelbaren Anteilseigner der gebietsfremden Gesellschaft betrifft und die Möglichkeit ausschließt, die geltend gemachten Tatsachen auf andere Weise nachzuweisen, im Hinblick auf die von der deutschen Regierung verfolgten Ziele unverhältnismäßig ist.

#### **Betroffene Normen**

§ 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 5 i.V.m. § 32 Abs. 5 S. 5 KStG

Streitjahre 2006, 2007, 2008

#### **Anmerkungen**

##### Hintergrund zu § 32 Abs. 5 KStG

Der in § 32 Abs. 5 KStG geregelte Erstattungsanspruch wurde durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 (siehe [Deloitte Tax News](#)) vom 21.03.2013 (BGBl. 2013, S. 561) eingeführt. Mit diesem Gesetz vom 21.03.2013 sollte der vom EuGH festgestellten Europarechtswidrigkeit der bis dahin geltenden Regelung zur Besteuerung von Streubesitzdividenden begegnet werden. Der Gesetzgeber konnte der festgestellten Europarechtswidrigkeit auf zwei Wegen begegnen: entweder die einbehaltene Kapitalertragsteuer sowohl bei inländischen als auch bei ausländischen Anteilseignern zu erstatten oder „zu Lasten aller“ Streubesitzdividenden zu besteuern. Mit der Einführung des § 8b Abs. 4 KStG entschied sich der Gesetzgeber für Letzteres. § 8b Abs. 4 KStG wurde für nach dem 28.02.2013 zufließende Dividendeneinnahmen eingeführt (zur Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung, siehe auch BFH-Urteil vom 18.12.2019, I R 29/17, siehe [Deloitte Tax News](#)).

Die Regelung des § 32 Abs.5 KStG ist zwar gemäß § 34 Abs.13b S. 3 KStG a. F. erstmals für im Kalenderjahr 2013 zugeflossene Kapitalerträge anzuwenden. Für davor zugeflossene Kapitalerträge gilt § 32 Abs. 5 KStG gemäß § 34 Abs. 13 b S. 4 KStG a.F. zudem ebenso, soweit Dividenden bereits unter dem Halbeinkünfteverfahren bezogen wurden. Da gemäß § 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 KStG die Kapitalertragsteuererstattung nur bei Kapitalerträgen in Betracht kommt, die gemäß § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben würden, kommt der Erstattungsanspruch nach § 32 Abs. 5 KStG tatsächlich hauptsächlich für Altfälle (also für bis zum 28.02.2013 zugeflossene Bezüge) zur Anwendung. Allerdings wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass § 32 Abs. 5 KStG punktuell auch auf Neufälle (also nach dem 28.02.2013 zufließende Dividenden) anwendbar ist (z.B., wenn die ausländische Gesellschaft zu mehr als 10% an einer inländischen Gesellschaft beteiligt ist, aber die in § 43b Abs. 2 S. 4 EStG festgelegte Mindesthaltefrist von 12 Monaten nicht erreicht ist).

#### Praxishinweis

Fälle, in denen der Anspruch des Steuerpflichtigen von § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 und S. 5 KStG abhängt, sollten offengehalten werden. Darüber hinaus kann die Entscheidung Bedeutung haben für andere Sachverhalte, in denen die Inanspruchnahme der unionsrechtlichen Grundfreiheiten durch verfahrensrechtliche Hürden übermäßig erschwert wird.

#### **Vorinstanz**

FG Köln, Beschluss vom 20.05.2020, 2 K 283/16 Finanzgericht Köln, 2 K 283/16

#### **Fundstellen**

EuGH, Urteil vom 16.06.2022, [C-572/20](#)

EuGH, [Schlussanträge des Generalanwalts vom 20.01.2022, Rechtssache C-572/20](#)

#### **Weitere Fundstellen**

EuGH, Urteil vom 17.09.2015, C-10/14, C-14/14 und C-17/14

EuGH, Urteil vom 20.10.2011, C-284/09, DStR 2011, S. 2038, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 18.12.2019, I R 29/17, BVerfG-anhängig: 2 BvR 1832/20, siehe [Deloitte Tax](#)

## Ihre Ansprechpartner

Dr. Alexander Linn

Partner

[allinn@deloitte.de](mailto:allinn@deloitte.de)

Tel.: +49 89 29036 8558

Benedikt Alexander Pignot

Senior Manager

[bpignot@deloitte.de](mailto:bpignot@deloitte.de)

Tel.: +49 89 29036 8488

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.