

§ 52

Anwendungsvorschriften

§ 52 Abs. 45a idF des Art. 1 Nr. 20 Buchst. d JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

(45a) ... ³§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 1 und 2 und Nummer 6 in der am 20. Dezember 2022 geltenden Fassung ist, soweit die Vermietung und Verpachtung oder die Veräußerung von sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur auf Grund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, nicht zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erfolgt, auf alle offene Fälle anzuwenden; im Übrigen ist § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 1 und 2 und Nummer 6 in der am 20. Dezember 2022 geltenden Fassung auf Veräußerungen, die nach dem 31. Dezember 2022 erfolgen oder auf Vergütungen, die nach dem 31. Dezember 2022 zufließen, anzuwenden. ...

Autor: Dr. Mathias *Link*, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater,
PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt/Main
Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Hengeler Mueller, Frankfurt/Main

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 23-1

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f:** Der Umfang der beschränkten StPflcht von Einkünften aus der VuV bzw. Veräußerung von sonstigen Rechten (insbes. Patent-, Marken- und Sortenrechten) in sog. inländ. Registerfällen wird im gewerblichen Bereich zukünftig eingeschränkt. Nicht länger unter den Tatbestand fallen die betreffenden Einkünfte, wenn (1) die VuV oder die Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt oder (2) der Besteuerung der Einkünfte die Bestimmungen eines DBA unter Berücksichtigung der seine Anwendung regelnden Vorschriften des EStG entgegenstehen. Für die ebenfalls von der Norm erfassten Rechte iSd. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gelten diese Einschränkungen nicht. Die daraus resultierenden Einkünfte aus VuV bzw. Veräußerung unterliegen in inländ. Registerfällen wie bisher ohne Weiteres der beschränkten StPflcht.

► **Abs. 1 Nr. 6:** Mit der Änderung von Nr. 6 wird die Änderung von Nr. 2 Buchst. f für Einkünfte aus VuV von sonstigen Rechten in inländ. Registerfällen im nicht gewerblichen Bereich nachvollzogen. Auch hier kommt es zu einer korrespondierenden Einschränkung der beschränkten StPflcht.

J 23-2 **Rechtsentwicklung:**

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2021** s. § 49 Anm. 2.

► **JStG 2022 v. 16.12.2022** (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Durch die Ergänzung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Abs. 1 Nr. 6 wird der Umfang der beschränkten StPflcht von Einkünften aus VuV bzw. Veräußerung von den neu definierten „sonstigen Rechten“ (insbes. Patent-, Marken- und Sortenrechten) – in Abgrenzung zu den weiterhin von der Norm uneingeschränkt erfassten „Rechten im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1“ – in sog. inländ. Registerfällen sowohl im gewerblichen Bereich als auch im nicht gewerblichen Bereich zukünftig eingeschränkt. Das Regelungskonzept wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens geändert: Während der Regierungsentwurf vorsah, die verbleibende Registerfallbesteuerung bei den sonstigen Rechten (relevant wird dies bei Transaktionen zwischen nahestehenden Personen) in das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG v. 25.6.2021, BStBl. I 2021, 2056) zu überführen, sind diese Konstellationen auf Empfehlung des Finanzausschusses des BTag v. 30.11.2022 (BTDrucks. 20/4729, 149f.) nunmehr weiterhin (auch) im EStG geregelt.

J 23-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Der zeitliche Anwendungsbereich ist in § 52 Abs. 45a Satz 3 detailliert und differenziert wie folgt geregelt: Die Neuregelungen sind, soweit die VuV oder die Veräußerung von sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur aufgrund der Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register vorliegen, nicht zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt, auf alle offene Fälle anzuwenden; im Übrigen sind die Neuregelungen auf Veräußerungen, die nach dem 31.12.2022 erfolgen, oder auf Vergütungen, die nach dem 31.12.2022 zufließen, anzuwenden. Die hat insbes. zur Folge, dass in allen offenen Fällen, in denen die VuV oder Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt, die beschränkte StPflcht entfällt (zu weiteren Konsequenzen s. BTDrucks. 20/4729, 150f.).

J 23-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

► **Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f:** Die Norm ordnete im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bislang für die bloße VuV oder Veräußerung von Rechten, die in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragenen waren (sog. Registerfälle) ohne Weiteres eine beschränkte StPflcht an. Diese Regelung wurde infolge einer Evaluation durch das BMF (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2022-06-28-bericht-evaluation-registerfaelle-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=2) als zu weitreichend erachtet. Das JStG 2022 setzt die Ergebnisse dieser Evaluation regelungstechnisch wie folgt um: Der bislang verwendete Begriff der „Rechte“ wird aufgeteilt in „Rechte im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1“ sowie in „sonstige Rechte“ (insbes. Patent-, Marken-

und Sortenrechte). Für die erstgenannten Rechte bleibt alles beim Alten. Für die „sonstigen Rechte“ stellt Satz 2 nunmehr sicher, dass nicht bereits nur ihre Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register zu einer StPflcht der VuV oder Veräußerung dieses sonstigen Rechts führt. Technisch geschieht dies dadurch, dass bei folgenden Einkünften aus VuV oder der Veräußerung von sonstigen Rechten der Tatbestand des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f nicht länger erfüllt ist: (1) die VuV oder die Veräußerung erfolgt nicht zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG; oder (2) der Besteuerung der Einkünfte stehen die Bestimmungen eines DBA unter Berücksichtigung der seine Anwendung regelnden Vorschriften des EStG entgegen (s. ausführl. BTDruks. 20/3879, 80 ff.; BTDruks. 20/4729, 149f.).

► **Abs. 1 Nr. 6:** Die Norm ordnete bislang für die bloße VuV von Rechten, die in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen waren (sog. Registerfälle), ohne Weiteres eine beschränkte StPflcht im nicht gewerblichen Bereich an. Zukünftig reicht – analog der Regelung in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f – bei den sog. sonstigen Rechten die bloße Registeranknüpfung für die Erfüllung des Tatbestands des Abs. 1 Nr. 6 ebenfalls nicht länger aus, wenn (1) die VuV nicht zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt oder (2) der Besteuerung der Einkünfte die Bestimmungen eines DBA unter Berücksichtigung der seine Anwendung regelnden Vorschriften des EStG entgegenstehen.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 1 (Aufteilung und Konkretisierung des bisher verwendeten Begriffs „Rechte“)

► **„Rechte im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1“ und „sonstige Rechte“:** J 23-5
Der bislang verwendete Begriff „Rechte“ wird durch die Begrifflichkeiten „Rechte im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1“ sowie „sonstige Rechte“ ersetzt. Durch diese Aufteilung soll der grds. bestehende inländ. Besteuerungsanspruch für alle Rechte in den inländ. Registerfällen nicht aufgegeben werden (vgl. BTDruks. 20/3879, 82). Die Aufteilung dient (lediglich) als Weichenstellung: Für die „Rechte im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1“ soll die beschränkte StPflcht (unter den weiteren genannten Voraussetzungen) unverändert beibehalten werden. Lediglich für die „sonstigen“ Rechte soll es zu den in Satz 2 genannten Einschränkungen der beschränkten StPflcht kommen.

► **Rechte iSd. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1:** Es handelt sich dabei nach dem Gesetzeswortlaut (nur) um Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen

Rechts über Grundstücke unterliegen (zB Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht); s. § 21 Anm. 106. Die Gesetzesbegründung scheint auch – mE allerdings ohne gesetzliche Grundlage – Einkünfte, die aus in ein inländ. Schiffsregister eingetragenen Schiffsregisterrechten erzielt werden, unter diese Posten fassen zu wollen (vgl. BTDrucks. 20/3879, 82).

► **Sonstige Rechte:** Das Gesetz nennt beispielhaft („insbesondere“) Patentrechte, Markenrechte oder Sortenrechte. Laut Gesetzesbegründung ist diese Aufzählung nicht abschließend. Vielmehr ist der Begriff weit zu verstehen. Sonstige Rechte sind danach alle Rechte, die vom bisherigen Rechtsbegriff der Norm umfasst waren, mit Ausnahme (lediglich) der Rechte iSd. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; s. zum bisherigen Verständnis des Begriffs „Rechte“ § 49 Anm. 621.

■ **Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 2 (nur noch ausnahmsweise beschränkte Steuerpflicht bei den „sonstigen Rechten“)**

J 23-6 ► **Tatbestandsausschluss bei unabhängigen Dritten und in DBA-Fällen:** Der neu eingefügte Satz 2 regelt nunmehr, dass bei sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur aufgrund der Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register vorliegen, Einkünfte abw. von Satz 1 zukünftig nicht (mehr) vorliegen, wenn die VuV oder die Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt oder der Besteuerung der Einkünfte die Bestimmungen eines DBA unter Berücksichtigung der seine Anwendung regelnden Vorschriften des EStG entgegenstehen. Anders formuliert: Für die „sonstigen Rechte“ stellt Satz 2 nunmehr zwar einerseits sicher, dass nicht bereits allein ihre Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register zu einer StPflcht der VuV oder Veräußerung eines solchen sonstigen Rechts führt. Andererseits kann eine beschränkte StPflcht bei „sonstigen Rechten“ durchaus weiterhin in Betracht kommen, zB bei Transaktionen zwischen nahestehenden Personen in Nicht-DBA-Fällen oder im Anwendungsbereich von § 10 StAbwG (vgl. BTDrucks. 20/4729, 149).

► **Sonstige Rechte, bei denen Einkünfte nur aufgrund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen:** Zum Begriff der „sonstigen Rechte“ s. Anm. J 22-5. Zum Begriff „inländisches öffentliches Buch oder Register“ s. § 49 Anm. 622. Dass die Einkünfte „nur“ aufgrund der Eintragung in ein inländ. Buch oder Register vorliegen dürfen, ist wohl der gesetzgeberischen Intention geschuldet, die Ausnahmen von der beschränkten StPflcht in Satz 2 möglichst eng zu fassen. Es hätte mE dieser Einschränkung jedoch nicht bedurft, da nach dem Regelungszusammenhang in Satz 1 dem Begriff der sonstigen Rechte die Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register mE wesensimmanent ist.

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Einschränkung der beschränkten StPflcht von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung bzw. Veräußerung von sonstigen Rechten (insbes. Patent-, Marken- und Sortenrechten) in sog. inländ. Registerfällen im gewerblichen Bereich.
- ▶ Entsprechende Einschränkung der beschränkten StPflcht bei der Vermietung und Verpachtung dieser sonstigen Rechte in inländ. Registerfällen im nicht gewerblichen Bereich.
- ▶ **Fundstelle:** Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7).

§ 49

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

(1) ¹Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind

...

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17),

...

f) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch

aa) Vermietung und Verpachtung oder

bb) Veräußerung

von inländischem unbeweglichem Vermögen, von Sachinbegriffen oder Rechten im Sinne des § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder sonstigen Rechten, insbesondere Patentrechten, Markenrechten oder Sortenrechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt, erzielt werden.

²Bei sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur auf Grund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, liegen Einkünfte abweichend von Satz 1 nicht vor, wenn die Vermietung und Verpachtung oder die

Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erfolgt oder der Besteuerung der Einkünfte die Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter Berücksichtigung der ihre Anwendung regelnden Vorschriften dieses Gesetzes entgegenstehen. ³§ 23 Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend. ⁴Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten im Sinne dieses Buchstabens, die von einer Körperschaft im Sinne des § 2 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes erzielt werden, die mit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes vergleichbar ist. ⁵Zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen im Sinne dieses Buchstabens gehören auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, oder

...

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Sinne des § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder sonstige Rechte, insbesondere Patentrechte, Markenrechte oder Sortenrechte, im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. ²Bei sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur auf Grund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, liegen Einkünfte abweichend von Satz 1 nicht vor, wenn die Vermietung und Verpachtung nicht zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erfolgt oder der Besteuerung der Einkünfte die Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter Berücksichtigung der ihre Anwendung regelnden Vorschriften dieses Gesetzes entgegenstehen;

...

- (2) bis (4) *unverändert*

► **Einkünfte liegen abweichend von Satz 1 zukünftig nicht (mehr) vor:** Dies ist als Tatbestandsausschluss zu verstehen, dh., in den genannten zwei Fällen (unabhängige Dritte und DBA-Fall) ist eine beschränkte StPflcht bereits dem Grunde nach, dh. tatbestandlich nicht gegeben.

► **Fall 1: Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung erfolgt nicht zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG:** Zum Begriff „Vermietung und Verpachtung“ s. § 49 Anm. 619. Zum Begriff „Veräußerung“ s. § 49 Anm. 620. Zum Begriff der nahestehenden Personen s. die Legaldefinition in § 1 Abs. 2 AStG.

► **Fall 2: Der Besteuerung der Einkünfte stehen die Bestimmungen eines DBA unter Berücksichtigung der seine Anwendung regelnden Vorschriften des EStG entgegen:** Hintergrund dieser Ausnahme ist folgender: Im bisher geltenden Recht bestand eine beschränkte StPflcht und der damit verbundene deutsche Besteuerungsanspruch auch dann, wenn nach einem DBA das Besteuerungsrecht nicht Deutschland, sondern dem jeweiligen anderen Vertragsstaat zugewiesen war. Der beschränkt StPfl. musste daher insbes. einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung beim BZSt. stellen und die Regelungen des § 50d Abs. 3 und 11a beachten. Bislang waren in diesen Fällen durch BMF-Schreiben (BMF v. 11.2.2021 – IV B 8 - S 2300/19/10016:007, DStR 2021, 420; BMF v. 14.7.2021 – IV B 8 - S 2300/19/10016:007, DStR 2021, 1658; BMF v. 29.6.2022 – IV B 8 - S 2300/19/10016:009, DStR 2022, 1437) gewährte Erleichterungen des Freistellungsverfahrens erforderlich, um die praktische Umsetzbarkeit des Besteuerungstatbestands zu gewährleisten (s. BTDrucks. 20/4729, 150). In Zukunft entfällt im DBA-Fall die beschränkte StPflcht dagegen bereits dem Grunde nach, dh. tatbestandlich, wenn der Besteuerung die Vorschriften eines DBA und die die Anwendung der Abkommen regelnden Vorschriften des EStG entgegenstehen. Praktisch bedeutet dies insbes., dass der Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung beim BZSt. künftig entbehrlich wird. In der Praxis dürfte das Besteuerungsrecht nach den anwendbaren DBA regelmäßig nicht in Deutschland liegen (vgl. § 49 Anm. 599). Die Formulierung „unter Berücksichtigung der die Anwendung des DBA regelnden Vorschriften des EStG“ deutet mE auf Regelungen im EStG hin, die eine der Besteuerung in Deutschland entgegenstehende Regelung in einem DBA nicht zum Zuge kommen lassen, also auf einen Treaty Override hinauslaufen (wie zB verschiedene Regelungen in § 50d). Leider hat sich der Gesetzgeber nicht dazu geäußert, welcher praktische Fall damit konkret gemeint sein soll.

■ **Absatz 1 Nummer 6 Satz 1 (Aufteilung und Konkretisierung des bisher verwendeten Begriffs „Rechte“)**

J 23-7 Die Norm ordnete bislang für die bloße VuV von Rechten, die in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen waren (sog. Registerfälle), ohne Weiteres eine beschränkte StPflcht im nicht gewerblichen Bereich an. Mit der Änderung von Nr. 6 wird die Änderung von Nr. 2 Buchst. f für Einkünfte aus VuV von sonstigen Rechten in inländ. Registerfällen im nicht gewerblichen Bereich nachvollzogen. Auch hier kommt es zu einer korrespondierenden Einschränkung der beschränkten StPflcht.

„Rechte im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1“ und „sonstige Rechte“: Der bislang verwendete Begriff „Rechte“ wird durch die Begrifflichkeiten „Rechte im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1“ sowie „sonstige Rechte“ ersetzt. Zu Einzelheiten wird auf die vergleichbaren Änderungen in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 verwiesen, s. Anm. J 22-5.

■ **Absatz 1 Nummer 6 Satz 2 (nur noch ausnahmsweise beschränkte Steuerpflicht bei den „sonstigen Rechten“)**

J 23-8 **Tatbestandsausschluss bei unabhängigen Dritten und in DBA-Fällen:** Der neu eingefügte Satz 2 regelt nunmehr, dass bei sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur aufgrund der Eintragung in ein inländ. öffentliches Buch oder Register vorliegen, Einkünfte abweichend von Satz 1 zukünftig nicht (mehr) vorliegen, wenn die VuV nicht zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt oder der Besteuerung der Einkünfte die Bestimmungen eines DBA unter Berücksichtigung der seine Anwendung regelnden Vorschriften des EStG entgegenstehen. Zu Einzelheiten wird auf die vergleichbaren Änderungen in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 verwiesen, s. Anm. J 22-6.