

DER PRAKTISCHE FALL

## Neuregelung der Registerfälle durch das JStG 2022

von StB Dr. Thomas Loose, Partner bei der PwC GmbH WPG in Düsseldorf

■ Nach Ansicht der Finanzverwaltung reicht bereits die Eintragung in ein inländisches Register aus, um Lizenzzahlungen bzw. die Verkäufe der zugrunde liegenden Rechte als inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG zu qualifizieren und damit eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland auszulösen. Da die Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte somit nicht erforderlich wäre, unterlägen rein ausländische Zahlungsströme der deutschen Besteuerung. Zwar ist diese Auslegung umstritten, aber infolge einer eindeutigen Positionierung der Finanzverwaltung entstehen für Steuerpflichtige signifikante Tax-Compliance-Kosten. Der Gesetzgeber hat nunmehr im JStG 2022 (Gesetz 16.12.22, BGBl I 22, 2294) eine Neuregelung der Registerfallbesteuerung vorgenommen. ■

### 1. Einleitung

Seit dem Auftreten bzw. der verschärften Betrachtung der Registerfälle wurden mehrere BMF-Schreiben veröffentlicht (vgl. BMF 6.11.20, IV C 5 - S 2300/19/10016 :006, BStBl I 20, 1060; 11.2.21, IV B 8 - S 2300/19/10016 :007, BStBl I 21, 301; 14.7.21, IV B 8 - S 2300/19/10016 :007, BStBl I 21, 1005; 29.6.22, IV B 8 - S 2300/19/10016 :009, BStBl I 22, 957). Die Finanzverwaltung nimmt hierbei eine weite Auslegung vor, da bereits die Eintragung in ein inländisches Register (z. B. das deutsche Patent- und Markenamt) ausreichen soll, um einen deutschen Nexus zu begründen; insbesondere bedürfe es keines weitergehenden oder zusätzlichen Inlandsbezugs, z. B. in Form des Bestehens einer inländischen Betriebsstätte (zu Details vgl. Loose, PISStB 22, 310 ff.):

- Im Fall des Verkaufs von in Deutschland registrierten Rechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) Doppelbuchst. bb) EStG) hat der jeweilige Veräußerer bei dem zuständigen Finanzamt eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben, sodass eine Veranlagung erfolgt; eine Gewerbesteuerpflicht scheidet mangels einer im Inland belegenen Betriebsstätte aus. Wenn eine abkommensrechtliche Freistellung vorliegt, kann eine Steuererklärung mit null EUR abgegeben werden: die mitunter aufwendige Ermittlung der inländischen Einkünfte kann demnach unterbleiben.
- Bei Lizenzen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG) hat der Vergütungsschuldner gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG grundsätzlich einen Steuerabzug i. H. v. 15,825 % (inklusive SolZ) vorzunehmen. Von dem Quellensteuereinbehalt kann abgesehen werden, wenn eine Freistellungsbescheinigung vorliegt (§ 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG) oder die Vergütung bei Bestehen von Abkommenschutz im gesamten Kalenderjahr den Betrag von 5.000 EUR nicht übersteigt (§ 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Darüber hinaus gestattet das BMF für bis zum 30.6.23 zufließende Vergütungen bei Erfüllen verschiedener Voraussetzungen ein sog. vereinfachtes Verfahren für materiell unstrittige DBA-Fälle. Danach ist (ausnahmsweise) auch

Weite Auslegung durch die Finanzverwaltung

Veranlagung für Veräußerungsfälle

Vereinfachtes Verfahren nur unter engen Voraussetzungen

dann auf den Quellensteuerabzug und die Abgabe von Steueranmeldungen zu verzichten, wenn der Vergütungsgläubiger aufgrund eines DBA und unter Berücksichtigung der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG sowie der Anti-Hybridvorschrift des § 50d Abs. 11a EStG unzweifelhaft abkommensberechtigt ist und einen entsprechenden Freistellungsantrag gestellt hat.

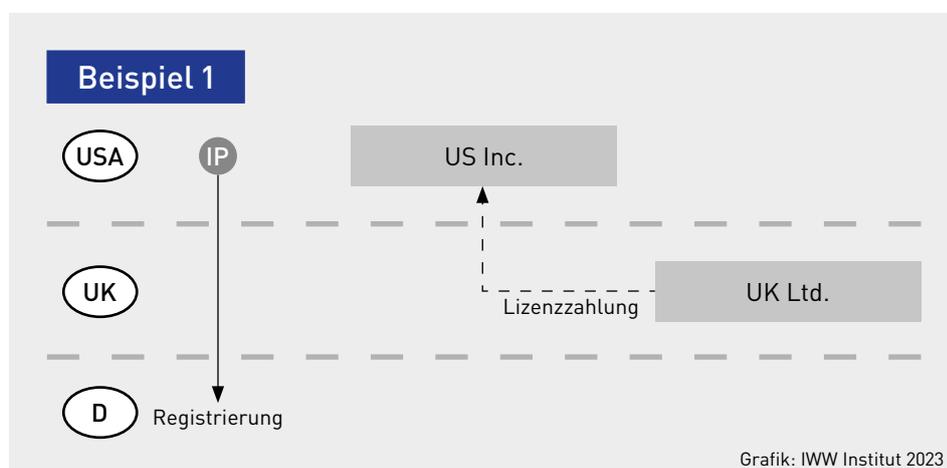
Nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass in der weit überwiegenden Zahl aller Fälle eine abkommensrechtliche Freistellung im Ergebnis das Entstehen deutschen Steuersubstrats gänzlich verhindert, entstand ein starker Druck, die unverhältnismäßig hohen Tax-Compliance-Kosten für (ausländische) Unternehmen abzumildern und Nachteile für den Steuerstandort Deutschland zu begrenzen.

Daher wurde im Rahmen des JStG 2022 zunächst eine erhebliche Entschärfung der extraterritorialen Registerfallbesteuerung anvisiert (vgl. den am 16.9.22 veröffentlichten Entwurf der Bundesregierung (BR-Drs. 457/22) und dazu Loose, PISStB 22, 310 ff.); in der Schlussphase des Gesetzgebungsprozesses wurde jedoch ein partieller Rückzieher gemacht. Die Praxiseffekte für Unternehmen werden nachfolgend anhand von Beispielfällen aufgezeigt. Zu differenzieren ist hierbei zwischen Zahlungen zwischen fremden Dritten (vgl. Kapitel 2.) und konzerninternen Zahlungen (vgl. Kapitel 3).

## 2. Zahlungen zwischen fremden Dritten

### ■ Beispiel 1

Eine in den USA ansässige Kapitalgesellschaft (US Inc.) ist die börsennotierte Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns. Die US Inc. hat Wort- und Bildmarken in diversen potenziellen Absatzmärkten eintragen lassen, unter anderem auch in das deutsche Markenregister. Ein fremder Dritter, die UK Ltd., will eine dieser Bildmarken für Zwecke des Direktvertriebs ihrer Produkte nach Deutschland nutzen und schließt daher mit der US Inc. einen (fremdvergleichsüblichen) Lizenzvertrag ab. Weder die US Inc. noch die UK Ltd. verfügt über eine Betriebsstätte in Deutschland.



**Nachteile für den Steuerstandort Deutschland begrenzen**

**Signifikante Neuerungen durch das JStG 2022**

**Lizenzvertrag über in Deutschland registrierte Bildmarke**

Auf Basis der bislang geltenden Rechtslage hatte die UK Ltd. nach Ansicht der Finanzverwaltung – vorbehaltlich einer gültigen Freistellungsbescheinigung – grundsätzlich (deutsche) Quellensteuern i. H. v. 15,825 % auf die Zahlung der Lizenzgebühren an die US Inc. einzubehalten. Die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug ist dabei nach dem sog. Top-down-Ansatz zu ermitteln; eine Bestimmung z. B. anhand der Kosten der Eintragung wird hingegen explizit nicht akzeptiert. Ausgangspunkt bei dem Top-down-Ansatz ist die Bruttovergütung der Lizenz, anschließend ist sie nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips sachgemäß aufzuteilen. Wenn wie in Beispiel 1 eine Registrierung in einer Vielzahl von Staaten vorliegt, kann es sich anbieten, die Aufteilung auf Basis der von der UK Ltd. erzielten Umsätze in den jeweiligen Märkten vorzunehmen.

**PRAXISTIPP** | Stets zu prüfen ist, ob wirklich eine Eintragung in einem inländischen Register vorliegt. So besteht etwa für eine Marke, nicht aber für Patente, die Möglichkeit, eine Eintragung (nur) auf EU-Ebene vorzunehmen. Dies allein stellt noch keine Eintragung in ein inländisches Register dar – eine parallele Eintragung beim deutschen Markenamt hingegen schon.

Für Zahlungen bis zum 30.6.23 kann nach dem vereinfachten Verfahren von dem Quellensteuerabzug abgesehen werden. Die Voraussetzungen sind vorliegend erfüllbar:

- Weder der Sitz noch der Ort der Geschäftsleitung der UK Ltd. als Vergütungsschuldner ist im Inland belegen.
- Der Vergütungsgläubiger muss dem Grunde nach abkommensberechtigt sein (hier: US Inc. ist abkommensberechtigt nach Art. 1 DBA-USA i. V. m. Art. 28 DBA-USA). Aufgrund ihrer Börsennotierung steht der US Inc. auch unzweifelhaft nicht die Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG oder die Anti-Hybridvorschrift des § 50d Abs. 11a EStG entgegen.
- Der Vergütungsgläubiger (US Inc.) oder der von ihm bevollmächtigte Vergütungsschuldner (UK Ltd.) hat beim BZSt für jedes Vertragsverhältnis (hier: den Lizenzvertrag betreffend die in Deutschland eingetragene Bildmarke) einen Antrag auf eine Freistellungsbescheinigung zu stellen. Mit dem Antrag sind die jeweiligen Vertragsverhältnisse offenzulegen und die wesentlichen Passagen sind in die deutsche Sprache zu übersetzen.

Durch das JStG 2022 kommt es jedoch für zwischen fremden Dritten erfolgende Lizenzierungen bzw. Verkäufe von in Deutschland registrierten (sonstigen) Rechten zu einer rückwirkenden Abschaffung der Besteuerung. Technisch wird dies durch folgende Anpassungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) EStG in Kombination mit der Anwendungsregel des § 52 Abs. 45a S. 3 1. HS EStG erreicht:

**Top-down-Ansatz zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage**

**Beachtung des vereinfachten Verfahrens bis zum 30.6.23**

**Rückwirkende Abschaffung der konzernexternen Registerfälle**

### ■ Anpassungen in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) EStG

- In S. 1 wird das Wort „Rechten“ ersetzt durch die Wörter „Rechten i. S. d. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder sonstigen Rechten, insbesondere Patentrechten, Markenrechten oder Sortenrechten“.
- Ein neuer S. 2 mit folgendem Wortlaut wird eingefügt: „Bei sonstigen Rechten, bei denen die Einkünfte nur aufgrund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, liegen Einkünfte abweichend von S. 1 nicht vor, wenn die Vermietung und Verpachtung oder die Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 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.“

Schärfung des  
Rechtebegriffs

Zwei Ausnahmen von  
der Besteuerung  
nach S. 1

Da in Beispielsfall 1 auch keiner der nachfolgend beschriebenen Fälle der Involvierung eines in einer Steueroase ansässigen Unternehmens vorliegt, können die US Inc. und die UK Ltd. ihren (ehemaligen) Registerfall nicht nur für die Zukunft, sondern auch für die Vergangenheit vollständig ignorieren.

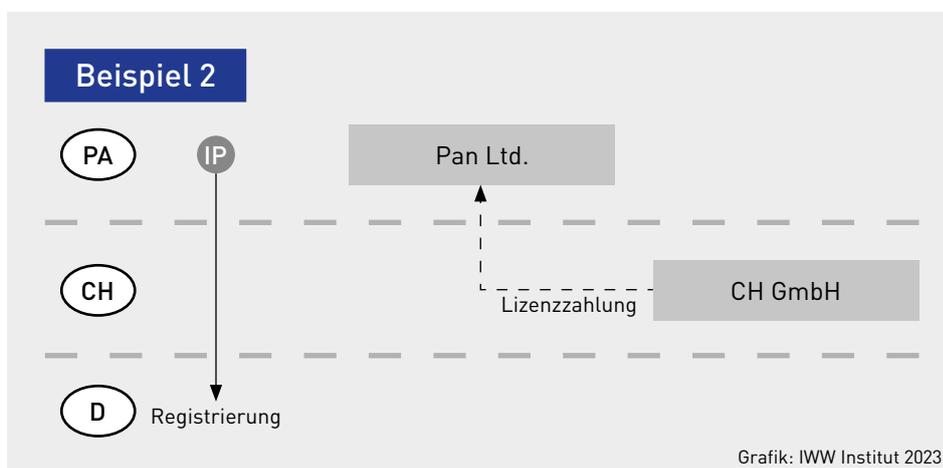
Diese Gesetzesänderung ist zu begrüßen, insbesondere da sich Drittlizenzierungen im Regelfall durch erhebliche Informationsbeschaffungsprobleme auszeichnen und somit der administrative Aufwand einen vermeintlichen fiskalischen Ertrag signifikant übersteigt. Wünschenswert gewesen wäre allerdings ein frühzeitigeres Tätigwerden des Gesetzgebers bzw. eine weniger scharfe Auslegung der Rechtslage im Wege der BMF-Schreiben, da signifikanter Tax-Compliance-Aufwand hätte vermieden werden können.

Sinnvolle  
Gesetzesänderung

### ■ Beispiel 2

Die Pan Ltd. ist steuerlich ansässig in Panama. Eines ihrer Patente hat sie (auch) in das deutsche Patentregister eingetragen. Gegen Zahlung einer fremdvergleichsüblichen Vergütung überlässt die Pan Ltd. dieses Patent an einen fremden Dritten, an die in der Schweiz ansässige CH GmbH. Die CH GmbH nutzt das Patent zum Vertrieb ihrer Produkte (auch) in Deutschland. Über eine inländische Betriebsstätte verfügen weder die Pan Ltd. noch die CH GmbH.

Sonderfall  
Steueroase



Entsprechend der obigen Erläuterungen zu Drittlizenzen liegen in Beispiel 2 sowohl für die Vergangenheit als auch in der Zukunft keine inländischen Einkünfte i. S. d. § 49 EStG vor. Zu beachten ist aber die folgende, ebenfalls durch das JStG 2022 vorgenommene Neufassung des § 10 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 StAbwG mit Wirkung ab dem 1.1.22 (§ 13 Abs. 1a StAbwG):

#### ■ Neufassung § 10 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 StAbwG

„Über § 49 des Einkommensteuergesetzes hinaus liegen steuerpflichtige Einkünfte derjenigen (...) Körperschaften (...), die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, auch vor, soweit sie Einkünfte erzielen aus der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind.“

Da die Pan Ltd. in einem der nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete ansässig ist, liegen in Beispiel 2 abweichend von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) S. 2 EStG somit doch dem inländischen Steuerabzug unterliegende Einkünfte vor. Mangels eines DBA zwischen Deutschland und Panama stellt die durch § 10 StAbwG angeordnete 15,825%ige Quellensteuer eine Definitivbelastung dar.

**MERKE** | Neben weiteren Kriterien ist ein Steuerhoheitsgebiet dann nicht kooperativ, wenn es in der im Amtsblatt der EU veröffentlichten Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. „Schwarze Liste“ der EU) in der jeweils aktuellen Fassung genannt ist. Nach aktuellem Stand (Pressemitteilung vom Rat der EU, 14.2.23) sind dies:

- |                            |                  |                                |
|----------------------------|------------------|--------------------------------|
| ■ Amerikanisch-Samoa       | ■ Guam           | ■ Trinidad und Tobago          |
| ■ Anguilla                 | ■ Marshallinseln | ■ Turks- und Caicosinseln      |
| ■ Bahamas                  | ■ Palau          | ■ Amerikanische Jungferninseln |
| ■ Britische Jungferninseln | ■ Panama         | ■ Amerikanische Jungferninseln |
| ■ Costa Rica               | ■ Russland       | ■ Vanuatu                      |
| ■ Fidschi                  | ■ Samoa          |                                |

### 3. Konzerninterne Zahlungen

#### ■ Beispiel 3

Die in den USA ansässige und börsennotierte US Inc. ist 100%ige Anteilseignerin der in den Niederlanden ansässigen NL BV. Die NL BV überlässt ihrer 100%igen Tochtergesellschaft, der in Großbritannien ansässigen UK Ltd., ein immaterielles Wirtschaftsgut zur Nutzung gegen Leistung einer fremdvergleichsüblichen Lizenzgebühr. Die NL BV hat das der Lizenz zugrunde liegende IP in allen EU-Märkten, einschließlich Deutschland, in das jeweilige Register eintragen lassen. Die UK Ltd. stellt mittels der Lizenz verschiedene Güter her, die sie in Europa und Asien vertreibt. Eine deutsche Betriebsstätte begründet keine der genannten Gesellschaften.

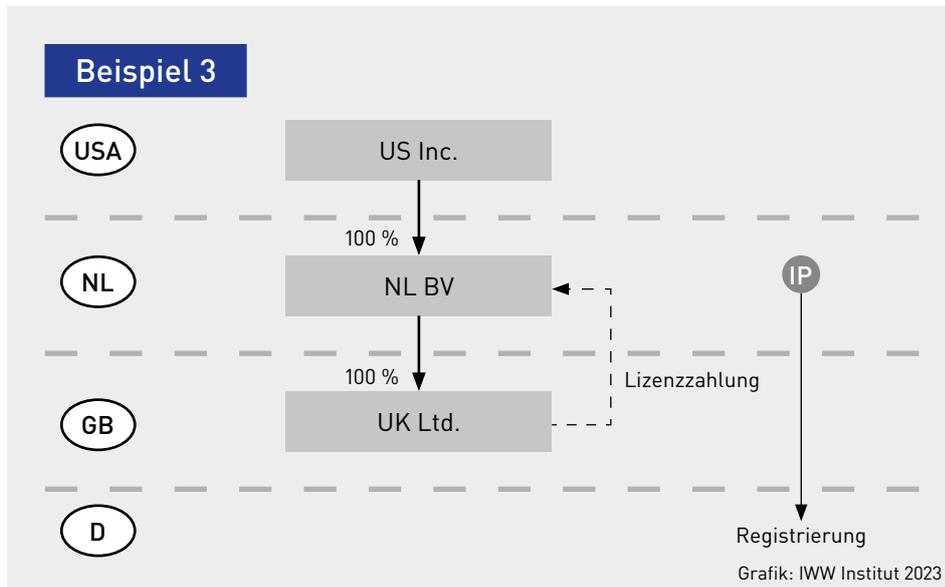
Ausnahme für in Steueroasen Ansässige

Definitivbelastung mangels Abkommensschutzes

Aktuell nur wenige Steuerhoheitsgebiete auf der Schwarzen Liste der EU

Lizenzüberlassung im Konzern gegen fremdvergleichsübliche Lizenzgebühr

## Beispiel 3



Bis zum 31.12.22 erfolgende Zahlungen der UK Ltd. an die NL BV unterliegen der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG a.F. Folglich ist ein Steuerabzug vorzunehmen, außer wenn eine Freistellungsbescheinigung vorliegt oder das vereinfachte Verfahren genutzt wird.

Für Zahlungen nach dem 31.12.22 ist die oben angeführte Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) S. 2 EStG zu beachten (Anwendungsregel des § 52 Abs. 45a S. 3 2. HS EStG), wodurch Ausnahmen von der Besteuerung nach S. 1 eröffnet werden:

- Da die NL BV und die UK Ltd. nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG sind, greift die erste Alternative des S. 2 nicht.
- Die zweite Alternative des S. 2 könnte hingegen einschlägig sein, da der Besteuerung der Einkünfte grundsätzlich ein DBA entgegensteht (Art. 21 Abs. 1 DBA-Niederlande). Fraglich ist allerdings, ob ihr die Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG als eine die Anwendung der DBA regelnden Vorschriften des EStG entgegensteht. Da nach der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG weder der mittelbare Börsenhandelstest noch der Look Through Approach (DBA-NL und DBA-USA als verschiedene abkommensrechtliche Anspruchsgrundlagen) anwendbar ist, ist zu prüfen, ob die Lizenzzahlung einen wesentlichen Zusammenhang mit der Wirtschaftstätigkeit der NL BV aufweist oder der Principal-Purpose-Test genutzt werden kann.

Bei Nichteinschlägigkeit des § 50d Abs. 3 EStG sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) S. 2 Alt. 2 EStG erfüllt: Ab dem 1.1.23 würde im Beispiel 3 somit keine deutsche Besteuerung mehr erfolgen, da nicht länger eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG vorliegt und auch kein Sonderfall einer Steueroase (s. hierzu Beispiel 4) gegeben ist.

**Bislang Pflicht zum Quellensteuer-einbehalt**

**Künftig Prüfung der Ausnahmen von der Besteuerung**

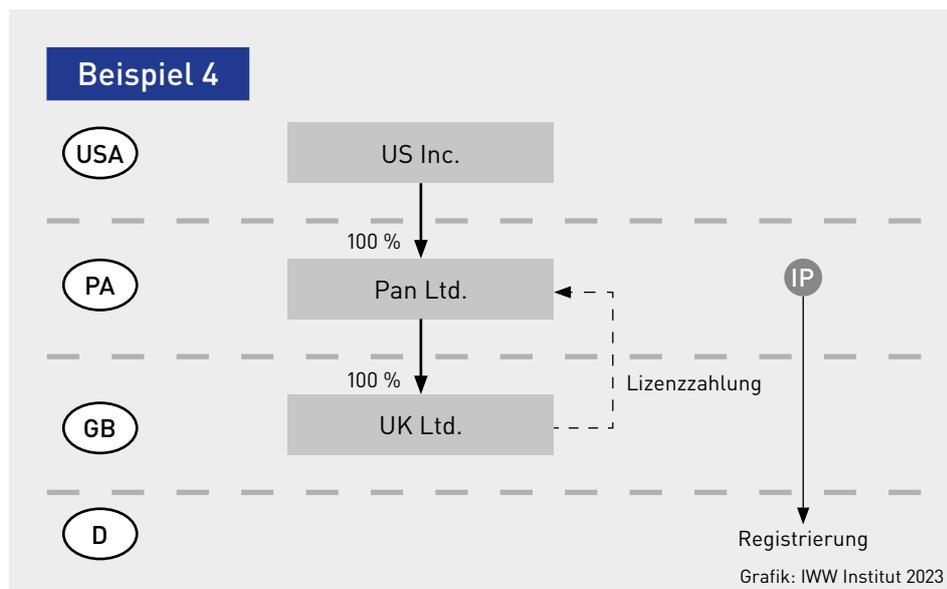
**§ 50d Abs. 3 EStG oftmals entscheidender Faktor**

**Ab 1.1.23 keine Besteuerung der Lizenzzahlungen in D im Beispiel 3**

**Beachten Sie |** Die zweite Alternative des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) S. 2 EStG wurde erst in der Schlussphase des Gesetzgebungsprozesses auf Empfehlung des Finanzausschusses des Bundestags aufgenommen. Abweichend von dem Gesetzentwurf der Bundesregierung (zu Details vgl. Loose, PISStB 22, 310ff.) werden hierdurch sämtliche Nicht-DBA-Fälle sowie DBA-Fälle, denen für Lizenzen die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG entgegensteht, auch über das Jahr 2022 hinaus der Registerfallbesteuerung unterzogen. Ursächlich hierfür war, dass den Regierungsfractionen die EU-Liste der dem StAbwG unterliegenden Hoheitsgebiete zu eng gefasst ist. Das BMF soll eine Ausweitung der Liste und damit der Registerfallbesteuerung nach § 10 StAbwG prüfen. Nach Einführung einer solchen deutschen Steueroasenliste soll dann die Besteuerung der Registerfälle nach § 49 EStG entfallen.

#### ■ Beispiel 4

Sachverhalt grundsätzlich wie in Beispiel 3. Der Lizenzgeber ist aber nicht länger die NL BV, sondern vielmehr die in Panama steuerlich ansässige Pan Ltd.



In diesem Fall kommt es auch nach dem 31.12.22 weiterhin zu einer Besteuerung in Deutschland. Denn keine der beiden Alternativen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) S. 2 EStG n. F. ist erfüllt, da es sich um nahestehende Personen handelt und Deutschland mit Panama kein DBA abgeschlossen hat. Darüber hinaus käme (bereits ab dem 1.1.22) eine Besteuerung nach dem StAbwG in Betracht, da die Pan Ltd. in einer Steueroase ansässig ist und das StAbwG nicht zwischen Drittlizenzen und konzerninternen Lizenzen differenziert. Unstrittig ist § 10 StAbwG aber subsidiär zu § 49 EStG („Über § 49 des Einkommensteuergesetzes hinaus [...]“). In Beispielsfall 4 erfolgt daher die Besteuerung bis Ende 2022 auf Basis des § 49 EStG a. F. und ab 2023 gemäß § 49 EStG n. F.

Erweiterung der Steueroasenliste geplant

Lizenzüberlassung im Konzern im Nicht-DBA-Fall

Vorrang der Steuerpflicht nach § 49 EStG

## 4. Zusammenfassung

Im Ergebnis führt das JStG 2022 in Bezug auf die extraterritoriale Besteuerung der Registerfälle zu den folgenden Praxiseffekten:

- Für Drittlizenzen bzw. -verkäufe werden die Registerfälle in § 49 EStG abgeschafft, und zwar rückwirkend. Ausnahmsweise kommt es aber für Zahlungen ab dem 1.1.22 doch zu einer inländischen Besteuerung, wenn der Lizenzgeber bzw. IP-Veräußerer in einer Steueroase ansässig ist.
- Für konzerninterne Lizenzen bzw. IP-Verkäufe laufen die Registerfälle entgegen ursprünglicher Planung nicht am 31.12.22 aus. Vielmehr unterliegen Nicht-DBA-Fälle sowie DBA-Fälle, denen für Lizenzen die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG entgegensteht, auch weiterhin der Registerfallbesteuerung. Statt einer Vereinfachung der Rechtslage steigt die Komplexität somit weiter. Denn in DBA-Lizenz-Fällen ist ab dem 1.1.23 bereits auf der Tatbestandsebene zu prüfen, ob die – in der Praxis oftmals hoch umstrittenen – Aktivitäts- bzw. Substanzvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt werden. Schließlich besteht eine Steuerpflicht auch für Steueroasenfälle, die rechtlich schon ab dem 1.1.22 – aufgrund der Subsidiarität des § 10 StAbwG gegenüber § 49 EStG –, faktisch aber erst ab dem 1.1.23 greift. Zu hoffen ist, dass die geplante Anpassung der Steueroasenliste zügig erfolgen und damit die Registerfallbesteuerung in § 49 EStG endlich gestrichen wird.

Drittlizenzen: keine Besteuerung außer im Sonderfall der Steueroase

Bei konzerninternen Lizenzen steigt die Komplexität

Die Registerfallbesteuerung lässt sich somit wie folgt grafisch zusammenfassen:

