SteuerPrisma

Überlassung von Know-how

Beschränkte Steuerpflicht und Verpflichtung zum Steuerabzug bei zeitlich unbegrenzter Überlassung von Know-how

EStG § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 und Nr. 9, § 50a Abs. 5 Satz 5; EStDV § 73g Abs. 1; AO § 227

1. Die zeitlich unbegrenzte Überlassung von Know-how durch einen ausländischen Vergütungsgläubiger kann zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen. Dabei setzt das Tatbestandsmerkmal der tatsächlichen Nutzung des Know-how im Inland nicht voraus, dass das Know-how den vereinbarten Umfang und/oder die vereinbarte Qualität hatte, um die im Inland verfolgten Zwecke zu erfüllen.

2. Wird gegenüber dem inländischen Vergütungs- und Entrichtungsschuldner, der den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG unterlassen hat, nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG ein Haftungsbescheid erlassen, kommt es für dessen Rechtmäßigkeit weder auf die abkommensrechtliche Freistellung der Einkünfte (§ 50d Abs. 1 Satz 1 und 10 EStG) noch auf die Undurchführbarkeit des Erstattungsverfahrens nach § 50d Abs. 1 Satz 2 ff. EStG aufgrund der Insolvenz des Vergütungsgläubigers an (§ 73g Abs. 1 EStDV). Das Zusammenwirken dieser Umstände könnte ggf. im Rahmen eines gesonderten Billigkeitsverfahrens nach § 227 AO berücksichtigt werden. *(alle amtl.)*

BFH, Urt. v. 13.10.2021 – I R 18/18
(FG München v. 14.5.2018 – 7 K 1440/17)

Sachverhalt:

1 Streitig ist, ob die Klägerin einer Steuerabzugspflicht nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG in der für das Streitjahr (2007) geltenden Fassung (EStG) unterlag und hierfür haftet.

2 Die Klägerin, eine GmbH mit Sitz im Inland, schloss am 27.7.2007 mit der P Kft. (P), einer der deutschen GmbH vergleichbaren Kapitalgesellschaft ungarischen Rechts mit Sitz in Ungarn, einen „Vertrag über den exklusiven Transfer eines Verfahrens zur Herstellung eines Wirkstoffs X verbunden mit dem Transfer des 'know hows' und aller Prozessdokumentationen sowie der Vorführung des Verfahrens und der Lieferung von X und Zwischenstufen“ (Technologietransfervertrag). In dessen Präambel gingen die Vertragsparteien davon aus, dass P seit Juli 2005 ein Verfahren zur Herstellung des pharmazeutischen Wirkstoffs X entwickelt, optimiert und durchgeführt habe. Dieses Verfahren beruhe auf der internationalen Patentanmeldung der A GmbH (A) über den Wirkstoff Y.

3 Der Technologietransfervertrag sah vor, dass das Recht der P zur exklusiven Herstellung von X auf die Klägerin übertragen werde. Die Klägerin erwerbe mit diesem Vertrag das uneingeschränkte Recht der Nutzung des durch P erarbeiteten Know-how zur Herstellung von Y bzw. X. Im gleichen Zug verliere P das Recht zur Produktion von X und seinen Zwischenstufen, sofern sie nicht von der Klägerin hierzu beauftragt werde. P verpflichte sich, Informationen über das Verfahren auch später nicht an Dritte weiterzugeben. Zusätzlich sollte P an die Klägerin u.a. 3 x 1 kg X und 60 kg Y liefern.

4 Als Vergütung war für die Übertragung der exklusiven Rechte zur Nutzung der Technologie, zur Abgeltung der Kosten für die bisher zur Entwicklung des Verfahrens geleisteten Arbeiten, für die Bereitstellung der Dokumentation einschließlich der damit verbundenen Rechte und für die Arbeiten zum Technologietransfer eine Pauschale i.H.v. ... € vorgesehen. Bei Vertragsschluss sollten hiervon ... € gezahlt werden. Weitere ... € sollten als Darlehen gewährt werden, das bei Erreichen bestimmter Verfahrensschritte in eine Vergütungszahlung umzuwandeln sei. Für die Lieferung von 3 x 1 kg X und 60 kg Y wurde eine zusätzliche Vergütung i.H.v. ... € vereinbart, die ebenfalls in Teilschritten gezahlt werden sollte. Die Regelung der exklusiven Nutzung des Patents der A durch die Klägerin war einem gesonderten Lizenzvertrag vorbehalten.

5 Für den Technologietransfer zahlte die Klägerin im August 2007 an P ... € sowie das Darlehen i.H.v. ... €. Weitere ... € zahlte die Klägerin an P für die Lieferung von X und Y. Von der Klägerin wurde keine Abzugsteuer angemeldet, einbehalten oder abgeführt.

6 Nach Unstimmigkeiten zwischen der Klägerin und P über die Qualität der von P produzierten Wirkstoffe wurde das Vertragsverhältnis im Laufe des Jahres 2009 beendet. Laut Abrechnung sollten die bis September 2009 von P erbrachten Leistungen durch die Zahlungen der Klägerin entgolten sein. Die Klägerin forderte keine Zahlungen zurück. Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses wurde über das Vermögen der P Insolvenz angemeldet.

7 Das FA vertrat nach einer im Jahr 2014 begonnenen Außenprüfung die Auffassung, die Klägerin sei bezüglich der im August 2007 an P für den Technologietransfer geleisteten Zahlung i.H.v. ... € zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG verpflichtet gewesen. Unter dem 19.8.2016 erließ er gegenüber der Klägerin einen Haftungsbescheid nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG über Körperschaftsteuer i.H.v. ... € (20 % von ... €) nebst Solidaritätszuschlag i.H.v. ... € für das 3. Quartal 2007. P habe durch den Technologietransfer beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erzielt. Da die Klägerin als Vergütungsschuldnerin dieser Einkünfte ihrer Abzugspflicht aus § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht nachgekommen sei, werde sie als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen.

8 Nach erfolglosem Einspruch hat das FG München die Klage mit Urt. v. 14.5.2018 – 7 K 1440/17 (EFG 2018, 1184) als unbegründet abgewiesen.

11 Die Revision war unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

Aus den Entscheidungsgründen:

Das FG hat die Klage gegen den Haftungsbescheid zu Recht abgewiesen. Haftungsgrundlage ist § 191 Abs. 1 Satz 1 Variante 1 AO i.V.m. § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG. Die Klägerin hätte für die den Technologietransfer betreffende Zahlung an P eine Abzugsteuer nach § 50a EStG einbehalten, anmelden und abführen müssen. Insbesondere unterlag P gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG der beschränkten Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland. Die Inanspruchnahme der Klägerin durch den angefochtenen Haftungsbescheid war auch frei von Ermessensfehlern (§ 102 FGO). Hinsichtlich des Solidaritätszuschlags gilt Entsprechendes (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 6 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 in der für das Streitjahr geltenden Fassung).

Der Haftungstatbestand ist erfüllt

12 1. Der angefochtene Haftungsbescheid erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des § 191 Abs. 1 Satz 1 Variante 1 AO i.V.m. § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG.

Die Klägerin war zum Steuerabzug verpflichtet, ...

13 a) Gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG i.V.m. § 73g Abs. 1 EStDV in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStDV) haftet der Vergütungsschuldner für die Abzugsteuer, die er nach § 50a EStG einzubehalten und abzuführen hat.

14 Die Einkommensteuer wird gem. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben, wenn es sich um Einkünfte handelt, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 EStG); das Gleiche gilt für die Veräußerung von Rechten i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG. Letzteres ist durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794, BStBl. I 2009, 74) erst für Zahlungen nach dem 31.12.2008 gestrichen worden (§ 52 Abs. 58a EStG i.d.F. des JStG 2009).

15 Der Steuerabzug beträgt 20 % der Einnahmen (§ 50a Abs. 4 Satz 4 EStG). Die Reduzierung des Steuersatzes auf 15 % für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) vom 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630) ist erst ab dem Veranlagungszeitraum 2008 anwendbar (§ 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008). Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt (§ 50a Abs. 5 Satz 1 EStG).

... da der Empfänger mit den streitigen Einkünften beschränkt steuerpflichtig war

16 b) Das FG ist im Ergebnis zu Recht von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften der P i.S.d. §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG ausgegangen, die nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG dem Steuerabzug unterlagen.

P war beschränkt steuerpflichtig, ...

aa) Bei P handelt es sich um eine Körperschaft i.S.d. § 2 Nr. 1 17
KStG, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland hatte und deshalb mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig war. Da sich die Beteiligten hierüber nicht streiten und keine gegenteiligen Anhaltspunkte erkennbar sind, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.

... da sie Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erzielte

bb) P erzielte inländische Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Satz 1 18
KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst sonstige Einkünfte nach § 22 19
Nr. 3 EStG, auch wenn sie bei Anwendung dieser Vorschrift einer anderen Einkunftsart zuzurechnen wären, soweit es sich um Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Plänen, Mustern und Verfahren, handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind; nach der Subsidiaritätsklausel des § 49 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2 EStG gilt dies nicht, soweit es sich um steuerpflichtige Einkünfte i.S.d. Nr. 1 bis 8 handelt.

§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst auch die Überlassung von Know-how, ...

(1) Indem § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG u.a. auf die Überlassung der 20
Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten abstellt, fällt hierunter auch die Überlassung von Know-how (vgl. Senat, Urt. v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698). Dies gilt auch dann, wenn das Know-how zeitlich unbegrenzt überlassen wird (*Loschelder* in Schmidt, 40. Aufl., § 49 EStG Rz. 125; *Gosch* in Kirchhof/Seer, 20. Aufl., § 49 EStG Rz. 94; *Reimer* in Brandis/Heuermann, § 49 EStG Rz. 311; *Heß* in Lademann, § 49 EStG Rz. 2051; *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 49 EStG Rz. I 29; a.A. *Frotscher* in Frotscher/Geurts, § 49 EStG Rz. 421). Dies folgt aus einer systematischen Auslegung unter Einbeziehung der Regelung über inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, die wegen des Verweises auf § 21 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) EStG ausdrücklich nur die zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten und gewerblichen Erfahrungen erfasst. Eine solche Einschränkung enthält § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG hingegen nicht.

... soweit nicht von einer Veräußerung auszugehen ist

(2) Die zeitlich unbegrenzte Überlassung ist jedoch dann nicht 21
(mehr) von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst, wenn der bisherige Inhaber des Know-how dieses nicht nur einem Dritten zur Nutzung überlässt, sondern veräußert (vgl. Senat, Urt. v. 20.7.1988 – I R 61/85, BFHE 154, 473 = BStBl. II 1989, 99; v. 16.5.2001 – I R 64/99, BFHE 196, 210 = BStBl. II 2003, 641 = FR 2002, 102; *Reimer*, a.a.O.; *Klein* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz. 1111).

Dies ergibt sich aus dem Verweis in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf 22
§ 22 Nr. 3 EStG sowie aus dem übrigen Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Danach muss es sich um Einkünfte aus der „Überlassung" der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung han-

deln. Kommt es zu einer Veräußerung des Nutzungsrechts, wird es aber nicht mehr (nur) überlassen (vgl. Senatsurteil in BFHE 196, 210, BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 = FR 2002, 102; zur Abgrenzung bei Urheberrechten vgl. Senat, Urt. v. 24.10.2018 – I R 69/16, BFHE 263, 146 = BStBl. II 2019, 401 = FR 2020, 1014; allgemein zur Abgrenzung zwischen der Veräußerung und der Überlassung von Rechten vgl. auch *Manthey/Zettl*, IStR 2021, 449, und *Schaal/Gebhardt*, IStR 2021, 887). § 22 Nr. 3 EStG erfasst ebenfalls nur entgeltliche Leistungen, die keine Veräußerungen und auch nicht veräußerungsähnlich sind (vgl. nur Urteil des BFH v. 19.3.2013 – IX R 65/10, BFH/NV 2013, 1085).

▶ Das FG ist zu Recht von einer zeitlichen Überlassung ausgegangen

23 (3) Das FG hat den zwischen der Klägerin und P geschlossenen Technologietransfervertrag dahin ausgelegt, dass eine zeitlich unbegrenzte Überlassung von Know-how vorliegt, zugleich aber keine Anhaltspunkte gegeben sind, dass sich P von ihrem Know-how endgültig und in seiner Substanz entledigen wollte. Auch wenn dieses Auslegungsergebnis bei Berücksichtigung sämtlicher Regelungen des Vertrags nicht zwingend erscheint, beruht es auf einer Anwendung der gesetzlichen Auslegungsregelungen (§§ 133, 157 BGB) und widerspricht weder Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungssätzen. Damit ist es gem. § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend (ständige Rechtsprechung, z.B. Senat, Urt. v. 25.10.2016 – I R 57/15, BFHE 255, 280 = FR 2017, 256; BFH, Urt. v. 11.12.2020 – IX R 33/18, BFHE 271, 63 = BStBl. II 2021, 488; jeweils m.w.N.).

24 Auf Grundlage dieser Feststellungen hat das FG rechtsfehlerfrei sowohl die Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, der eine zeitlich begrenzte Überlassung fordert, als auch die Anwendung des die Veräußerung regelnden § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG abgelehnt. Ob es sich bei dem Know-how überhaupt um ein Recht i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG handelt und ob für die Beantwortung dieser Frage das Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen vom 18.4.2019 (BGBl. I 2019, 466) von Bedeutung ist (vgl. hierzu auch *Petersen/Herbst*, IStR 2021, 745), kann unter diesen Umständen dahingestellt bleiben.

▶ Es bestand auch ein ausreichender Inlandsbezug der streitigen Einkünfte

25 (4) Des Weiteren ist das FG im Ergebnis zu Recht von einem ausreichenden territorialen Inlandsbezug der streitigen Einkünfte ausgegangen.

▶ § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG setzt bestimmungsgemäße Verwendung im Inland voraus, ...

26 (a) § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG stellt hierfür auf eine Nutzung im Inland ab („im Inland genutzt werden oder worden sind"). Aufgrund der systematischen Abgrenzung zur Anknüpfung an eine inländische Verwertung (z.B. in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) setzt dies eine bestimmungsgemäße Verwendung des Know-how im Inland voraus; das Know-how muss durch den Vergütungsschuldner – oder mittelbar durch ihn ermöglicht – tatsächlich im Inland verwendet oder eingesetzt worden sein (vgl. Senat, Urt. v. 10.4.2013 – I R 22/12, BFHE 241, 251 = BStBl. II 2013, 728, m.w.N., zur = FR 2013, 956 m. Anm. *Klein/Jacob* Nutzung beweglicher Sachen; vgl. auch *Klein* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz. 1115; *Reimer*, a.a.O.).

▶ ... ohne dass es zu dem beabsichtigten Erfolg gekommen sein muss

Daraus folgt allerdings nicht, dass die Verwendung des Know- 27
how auch zu dem vom Vergütungsschuldner beabsichtigten Erfolg geführt haben muss. Die beschränkte Steuerpflicht kann ungeachtet der Anknüpfung an die tatsächliche Nutzung im Inland nicht allein deshalb entfallen, weil das überlassene Know-how nicht den Erwartungen des Vergütungsschuldners entspricht oder von vorneherein nicht für die von ihm verfolgten Zwecke geeignet war. Sofern solche Umstände im Anschluss an die Überlassung des Know-how im Inland festgestellt werden, bleibt vielmehr ein ausreichender Inlandsbezug erhalten.

▶ Danach ist die beabsichtigte Nutzung in einer inländischen Betriebstätte ausreichend, auch wenn es zu keiner tatsächlichen Nutzung des Know-how im Inland gekommen ist

(b) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 28
FGO) sollte das von P überlassene Know-how in einer inländischen Betriebsstätte der Schwestergesellschaft der Klägerin genutzt werden. Dies reicht für die von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG vorausgesetzte Nutzung im Inland grundsätzlich aus.

Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg einwenden, dass es 29
nicht zu einer tatsächlichen Nutzung des Know-how im Inland gekommen sei, da es – wenn überhaupt – jedenfalls nicht in dem vertraglich vorgesehen Umfang existiert habe. Entsprechendes gilt für den Einwand, bei dem zugrunde liegenden Vertrag habe es sich lediglich um ein Verpflichtungs- und nicht (zugleich) um ein Verfügungsgeschäft gehandelt.

Insoweit hat das FG für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) 30
festgestellt, dass der Technologietransfervertrag ungeachtet seiner vorzeitigen Beendigung zu einem Leistungsaustausch geführt hat. Die weiteren Feststellungen des FG, dass es nicht zu einer Überlassung des vertragsgegenständlichen Know-how gekommen sei, können nur so verstanden werden, dass das Know-how lediglich nicht den vereinbarten Umfang und/oder die vereinbarte Qualität hatte, um die von der Klägerin und ihrer Schwestergesellschaft verfolgten Zwecke zu erfüllen. Dies ändert aber nichts an dem vom FG festgestellten Leistungsaustausch, der nach den oben dargelegten Grundsätzen für eine tatsächliche Nutzung des Know-how im Inland ausreicht. Dass das FG meint, es liege keine tatsächliche Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte vor, allerdings sei der Zusammenhang der Einkünfte mit dem Technologietransfervertrag, der zum Zweck der Herstellung von X in einer inländischen Betriebsstätte abgeschlossen worden sei, ausreichend, berührt dieses Ergebnis nicht. Denn insoweit zieht das FG bei Auslegung der von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG geforderten Nutzung einen unzutreffenden rechtlichen Maßstab heran.

▶ Unerheblich ist, ob der Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG bereits zum Zeitpunkt der streitigen Zahlung vollständig erfüllt war

cc) Für die Verpflichtung zum Steuerabzug ist es darüber hi- 31
naus unerheblich, ob der Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 9

EStG bereits zum Zeitpunkt der streitigen Zahlung vollständig erfüllt war.

32 Nach § 50a Abs. 5 Satz 1 EStG entsteht die Steuer nach § 50a EStG in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt. In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen (§ 50a Abs. 5 Satz 2 EStG). Dies gilt auch dann, wenn lediglich Vorschüsse gewährt, gezahlt oder verrechnet werden oder eine Gutschrift erfolgt (§ 73c Nr. 3 EStDV) oder wenn – wie im Streitfall – Zahlungen für die Überlassung von Know-how schon bei Vertragsschluss und damit ggf. noch vor der tatsächlichen Nutzung im Inland i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG fällig werden.

33 Damit der Steuerabzug in diesen Fällen nicht ins Leere läuft, ist es für eine Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a EStG ausreichend, wenn die tatsächliche Nutzung im Inland zum Zeitpunkt des Zuflusses beim Gläubiger beabsichtigt war. Diese Voraussetzung ist unter Berücksichtigung des zwischen P und der Klägerin geschlossenen Technologietransfervertrags und der beabsichtigten Verwendung des Know-how zur Produktion von X in der inländischen Betriebsstätte einer Schwestergesellschaft der Klägerin erfüllt. Darin liegt keine Erweiterung des Tatbestands von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Da P diesen Tatbestand – wie oben unter bb) dargelegt – verwirklicht hat, muss im Streitfall auch nicht entschieden werden, welche Folgen es gehabt hätte, wenn die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG endgültig nicht erfüllt worden wären.

▶ Der Inanspruchnahme der Klägerin standen weder ...

34 c) Der Inanspruchnahme der Klägerin durch Haftungsbescheid standen weder die Festsetzungsfrist (§ 191 Abs. 3 AO) noch der Grundsatz der Akzessorietät (§ 191 Abs. 5 AO) entgegen.

▶ ... die Festsetzungsfrist entgegen, ...

35 aa) Die vierjährige Festsetzungsfrist i.S.d. § 191 Abs. 3 Satz 2 AO war bei Erlass des Haftungsbescheids am 19.8.2016 noch nicht abgelaufen.

36 Der Beginn der Festsetzungsfrist war gem. § 191 Abs. 3 Satz 1 und 3 AO i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO bis zum 31.12.2010 gehemmt, da die Klägerin als Vergütungsschuldnerin und Entrichtungsschuldnerin der Abzugsteuer verpflichtet war, bis zum 10.10.2007 eine Steueranmeldung abzugeben (§ 73e Satz 2 EStDV), und dieser Pflicht weder bis zu diesem Zeitpunkt noch in der Folgezeit nachgekommen ist (vgl. auch allgemein Senat, Urt. v. 15.1.2015 – I R 33/13, BFH/NV 2015, 797 Rz. 21 ff.; BFH, Urt. v. 21.9.2017 – VIII R 59/14, BFHE 259, 411 = BStBl. II 2018, 163 Rz. 49 = FR 2019, 489; jeweils m.w.N.). Die vierjährige Festsetzungsfrist lief damit grundsätzlich am 31.12.2014 ab. Wegen der im Jahr 2014 bei der Klägerin begonnenen und erst im Jahr 2016 beendeten Außenprüfung, die auch den Steuerabzug nach § 50a EStG zum Gegenstand hatte, war der Fristablauf aber mindestens bis zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids gehemmt (§ 171 Abs. 4 AO, § 191 Abs. 3 Satz 4 Halbs. 1 AO).

▶ ... noch der Grundsatz der Akzessorietät

37 bb) Auch der Grundsatz der Akzessorietät steht dem Erlass des Haftungsbescheids nicht entgegen. Nach § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO kann ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen, soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann. Maßgebend ist insoweit die Festsetzungsfrist für die Steuerschuld des Vergütungsgläubigers P, der nach § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG Schuldner der Abzugsteuer i.S.d. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG ist (vgl. parallel zur Kapitalertragsteuer auch Senat, Beschl. v. 13.7.2021 – I R 6/18, BStBl. II 2022, 24; BFH v. 21.9.2017 – VIII R 59/14, BFHE 259, 411 = BStBl. II 2018, 163 = FR 2019, 489). Diese Festsetzungsfrist war bei Erlass des Haftungsbescheids ebenfalls noch nicht abgelaufen.

Aufgrund der fehlenden Steueranmeldung durch die Klägerin 38
(Entrichtungspflichtige der Abzugsteuer) war auch der Beginn der Festsetzungsfrist für die Steuerschuld der Vergütungsgläubigerin P gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO bis zum 31.12.2010 gehemmt (vgl. zur Kapitalertragsteueranmeldung auch Senat, Urt. v. 29.1.2003 – I R 10/02, BFHE 202, 1 = BStBl. II 2003, 687; BFH v. 21.9.2017 – VIII R 59/14, BFHE 259, 411 = BStBl. II 2018, 163 = FR 2019, 489). Die vierjährige Festsetzungsfrist für die Steuerschuld der P lief damit grundsätzlich am 31.12.2014 ab.

Zwar gilt für P nicht die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 39
AO, da sich die Prüfungsanordnung nur gegen die Klägerin richtete (vgl. zur Lohnsteuer-Außenprüfung BFH-Beschl. v. 17.3.2016 – VI R 3/15, BFH/NV 2016, 994, m.w.N.). Für P gilt aber § 171 Abs. 15 AO, der mit dem Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809, BStBl. I 2013, 802) eingeführt worden ist und für alle am 30.6.2013 noch nicht abgelaufenen Festsetzungsfristen gilt (Art. 97 § 10 Abs. 11 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung). Danach endet die Festsetzungsfrist gegenüber dem Steuerschuldner (hier: P als Vergütungsgläubigerin) nicht vor Ablauf der gegenüber dem Steuerentrichtungspflichtigen (hier: Klägerin als Vergütungsschuldnerin) geltenden Festsetzungsfrist. Dies soll einen Gleichlauf der Festsetzungsfristen beim Entrichtungs- und Steuerschuldner gewährleisten (vgl. BT-Drucks. 17/10604, 35 und BFH v. 21.9.2017 – VIII R 59/14, BFHE 259, 411 = BStBl. II 2018, 163 = FR 2019, 489). Wie sich aus den Ausführungen unter II.1.c aa ergibt, war die Festsetzungsfrist gegenüber der Klägerin als Steuerentrichtungspflichtige zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids aber noch nicht abgelaufen; dies wirkt über § 171 Abs. 15 AO auch für die Festsetzungsfrist gegenüber P als Steuerschuldnerin.

▶ Die Inanspruchnahme der Klägerin war auch frei von Ermessensfehlern

2. Das FG hat des Weiteren zu Recht entschieden, dass das FA 40
den angefochtenen Haftungsbescheid ermessensfehlerfrei erlassen hat (§ 102 FGO).

a) Sofern die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 41
– wie im Streitfall – nicht ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt worden ist, sieht § 73g Abs. 1 EStDV vor, dass das Finanzamt die Steuer von dem Vergütungsschuldner durch Haftungsbescheid oder von dem Steuerschuldner durch Steuerbescheid anzufordern „hat". Daraus folgt, dass einem Finanzamt bei Vorliegen der materiellen Haftungsvoraussetzungen

grundsätzlich kein Spielraum hinsichtlich des „Ob" der Inanspruchnahme (Entschließungsermessen) zusteht (vgl. auch Schleswig-Holsteinisches FG, Urt. v. 5.8.1993 – V 357/93, juris; *Maßbaum* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50a EStG Rz. 131, m.w.N.; *Reimer* in Brandis/Heuermann, § 50a EStG Rz. 136; a.A. *Boochs* in Lademann § 50a EStG Rz. 335 f.; von einem Entschließungsermessen ausgehend – allerdings ohne ausdrückliche Bezugnahme auf § 73g Abs. 1 EstDV – auch FG München, Urt. v. 26.11.1986 – I 47/80 E, EFG 1987, 250; *Fetzer* in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 50a EStG Rz. 220; *Gosch* in Kirchhof/Seer, § 50a EStG Rz. 45). Deshalb waren im Streitfall über die Darlegung der materiellen Haftungsvoraussetzungen hinaus keine besonderen Ausführungen des FA zum Entschließungsermessen erforderlich.

42 b) Das Auswahlermessen zwischen dem Vergütungsschuldner (hier: Klägerin) und dem Steuerschuldner (hier: P) hat das FA ohne Ermessensfehler ausgeübt. Insofern hat das FA ausdrücklich darauf verwiesen, dass es sich bei P um eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft handelt und die Durchsetzung des Steueranspruchs gegenüber dem ausländischen Steuerschuldner schwierig sei; Erkenntnisse über verwertbares Inlandsvermögen lägen nicht vor. Daher werde die Klägerin als inländische Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen. Dieser Hinweis auf die fehlende Zugriffsmöglichkeit beim ausländischen Steuerschuldner reicht zur Begründung der Inanspruchnahme des inländischen Vergütungsschuldners aus (vgl. z.B. Senat, Beschl. v. 8.11.2000 – I B 59/00, BFH/NV 2001, 448; Senatsurteil in BFH v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698).

43 c) Die Haftungsinanspruchnahme ist auch nicht deswegen ermessensfehlerhaft, weil die Klägerin einem entschuldbaren Rechtsirrtum unterlag (vgl. hierzu allgemein Senat, Beschl. v. 7.9.2011 – I B 157/10, BFHE 235, 215 = BStBl. II 2012, 590, m.w.N. = FR 2012, 326). Dies hat die Klägerin weder vorgetragen noch liegen hierfür Anhaltspunkte vor.

Für die Inanspruchnahme war unerheblich, ob die Einkünfte der P nach DBA freizustellen waren, ...

44 3. Darüber hinaus hat das FG zu Recht nicht beanstandet, dass das FA im Rahmen der Inanspruchnahme der Klägerin durch Haftungsbescheid nicht darauf abgestellt hat, ob und inwieweit die zugrunde liegenden Einkünfte der P nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen vom 18.7.1977 (BGBl. II 1979, 627, BStBl. I 1979, 349) von der inländischen Besteuerung freizustellen sind (zur Parallelproblematik bei Erlass eines Nacherhebungsbescheids vgl. Senatsurteil in BFH v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698).

... da abkommensrechtliche Vorschriften im Steuerabzugsverfahren unberücksichtigt bleiben

45 a) Dass abkommensrechtliche Vorschriften im Steuerabzugsverfahren grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind, ergibt sich aus § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG sowie dem Zweck dieses Verfahrens, eine möglichst effiziente und gleichmäßige Steuerfestsetzung herbeizuführen. Darüber hinaus folgt aus § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG, dass sich der Vergütungsschuldner auch im Haftungsverfahren nicht auf eine abkommensrechtliche Freistellung des Vergütungsgläubigers berufen kann. Vielmehr werden abkommensrechtliche Freistellungen (erst) in einem gesonderten Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 Satz 2 ff. EStG berücksichtigt.

Hiervon ist auch im Streitfall keine Ausnahme zu machen

b) Im Streitfall besteht kein Anlass, hiervon eine Ausnahme zu machen. 46

(1) Insbesondere liegen keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung i.S.d. § 50d Abs. 2 EStG vor (vgl. hierzu Urteil des EuGH FKP Scorpio Konzertproduktionen vom 3.10.2006 – C-290/04, ECLI:EU:C:2006:630, BStBl. II 2007, 352; Senat, Urt. v. 24.4.2007 – I R 39/04, BFHE 218, 89 = BStBl. II 2008, 95 = FR 2008, 143 m. Anm. *Kempermann* = FR 2008, 143 m. Anm. *Kempermann*). 47

Insbesondere der Umstand, dass P insolvent geworden ist, zwingt zu keinem anderen Ergebnis

(2) Auch der Umstand, dass P insolvent geworden ist und ein Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 Satz 2 ff. EStG deswegen möglicherweise nicht mehr durchgeführt werden kann, führt zu keiner Ausnahme. Dieser Gesichtspunkt könnte ggf. in einem gesonderten Billigkeitsverfahren nach § 227 AO berücksichtigt werden, das nicht Gegenstand des hiesigen Revisionsverfahrens ist; eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO scheidet dagegen aus, da es um einen Haftungsbescheid und nicht um eine Steuerfestsetzung geht (vgl. *von Groll* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 163 AO Rz. 51; *Oellerich* in Gosch, § 163 AO Rz. 12). 48

Zwar können bei Erlass eines Haftungsbescheids grundsätzlich sämtliche Billigkeitserwägungen im Rahmen des Ermessens berücksichtigt werden (vgl. BFH, Urt. v. 19.12.2000 – VII R 63/99, BFHE 193, 524 = BStBl. II 2001, 217 zur Haftung nach § 69 Satz 2 AO; BFH, Urt. v. 25.7.1989 – VII R 54/86, BFHE 157, 467 = BStBl. II 1990, 284 zur Haftung nach § 71 AO). Dies gilt aber nicht, wenn das Entschließungsermessen – wie im Streitfall – gem. § 73g Abs. 1 EStDV eingeschränkt ist. Deshalb sind die Insolvenz der P und die sich daraus ergebenden Folgen für das Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG (erst) im Rahmen der Billigkeitserwägungen des § 227 AO zu berücksichtigen. Dies ist verfassungsrechtlich ausreichend, aber auch geboten (vgl. Beschluss des BVerfG v. 22.1.2014 – 1 BvR 891/13, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2014, 440 zu einem Nacherhebungsbescheid). 49

Aufgrund dieser verfassungsrechtlichen Vorgaben kann die Berücksichtigung der Insolvenz der P im Rahmen der Billigkeitserwägungen des § 227 AO auch nicht allein deshalb versagt werden, weil die Insolvenz schon zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheids eingetreten war (allgemein zur zeitlichen Beschränkung der Billigkeitsgesichtspunkte *Klein/Rüsken*, 15. Aufl., § 227 AO Rz. 12; a.A. *Oellerich* in Gosch, § 227 AO Rz. 9). Die endgültige Entscheidung bleibt aber dem gesonderten Billigkeitsverfahren nach § 227 AO vorbehalten. 50

– WK –

1. Anmerkung aus Richtersicht

I. Anmerkung zum 1. Leitsatz

Dem ersten Leitsatz des vorgenannten Urteils ist zuzustimmen. Dem BFH ist darin zu folgen, dass die Überlassung von Know-how durch einen ausländischen Vergütungsgläubiger auch dann zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen kann, wenn die Überlassung zeitlich unbegrenzt ist. Zur Begründung zieht der BFH einen Vergleich zu der in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG enthaltenen Regelung über inländische Vermietung und Verpachtung, die ausdrücklich nur die zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten und gewerblichen Erfahrungen erfasst, wohingegen § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG eine solche Einschränkung nicht enthält. Noch deutlicher wird die Richtigkeit der vom BFH in Übereinstimmung mit der herrschenden Meinung vertretene Auffassung (Rz. 20) bei einem Blick auf die Entstehungsgeschichte des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Vorschrift eine Lücke schließen, die er dadurch gegeben sah, dass der BFH es ablehnte, die Überlassung von Know-how der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu unterwerfen, weil er die Nutzungsüberlassung im konkreten Fall für zeitlich unbegrenzt hielt.[1] Die Einfügung des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG diente also geradezu dem Zweck, auch die Vergütungen für eine zeitlich unbegrenzte Nutzung zu erfassen.[2]

Bedenken habe ich allerdings gegen die Annahme des BFH, er sei an die Vertragsauslegung des FG, der zufolge es sich im Streitfall um eine zeitlich unbegrenzte Überlassung und nicht um die Veräußerung von Know-how gehandelt habe, nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden (Rz. 23). Das FG hat seine „Auslegung" schlicht mit dem Satz begründet, es gebe keine Anhaltspunkte dafür, dass sich P (die ungarische Vergütungsgläubigerin) mit Abschluss des Technologietransfervertrages des von ihm entwickelten Know-hows endgültig und in seiner Substanz habe entledigen wollen. Angesichts des Umstandes, dass P dem Vertrag zufolge das Recht zur Produktion des Wirkstoffs X und seiner Zwischenstufen verlieren sollte, sofern sie hierzu nicht von der Klägerin beauftragt werde, und dass sich P des Weiteren verpflichtete, Informationen über das Verfahren auch später nicht an Dritte weiterzugeben, stellt die Aussage des FG, Anhaltspunkte für eine Veräußerung seien nicht erkennbar, eine bloße Behauptung dar. Erwägungen, wie das FG zu dieser Ansicht gekommen ist, sind nicht erkennbar. Zwar ist die Bindungswirkung einer Vertragsauslegung nicht davon abhängig, dass sie die einzig mögliche ist. Die Bindung des Revisionsgerichts tritt jedoch nicht ein, wenn die „Feststellungen" des FG auf bloßen Mutmaßungen oder Unterstellungen beruhen.[3]

Wenig überzeugend ist es auch, wenn der BFH die „Feststellung" des FG, der Transfervertrag habe ungeachtet seiner vorzeitigen Beendigung zu einem Leistungsaustausch geführt, für bindend i.S.d. § 118 Abs. 2 FGO hält. Das FG hat nichts dazu ausgeführt, wie sich dieser Leistungsaustausch tatsächlich abgespielt haben könnte. Vielmehr hat es festgestellt, dass es nicht zu einer Überlassung des vertragsgegenständlichen Know-how gekommen sei. Es erscheint wenig einleuchtend, wenn der BFH meint die Feststellungen des FG könnten nur so verstanden werden, dass das Know-how lediglich nicht den vereinbarten Umfang und/oder die vereinbarte Qualität gehabt habe. Wenn sich der Sachverhalt auch durchaus so abgespielt haben mag, wie der BFH es dem FG in den Mund legt, so ist doch keineswegs sicher, dass das FG das ebenfalls so gesehen hat. Vielmehr ist das FG – unzutreffend – davon ausgegangen, dass bereits die Zweckbestimmung des Vertrages, die auf eine betriebliche Nutzung des Know-how durch die Klägerin gerichtet war, zu dem erforderlichen Inlandsbezug geführt habe. Vor diesem Hintergrund ist es nicht fernliegend, dass sich das FG darüber, wie sich der Leistungsaustausch tatsächlich vollzogen haben könnte, keine Gedanken gemacht hat.

II. Anmerkung zum 2. Leitsatz

Auch dem zweiten Leitsatz ist zuzustimmen. Allerdings müsste der letzte Satz („Das Zusammenwirken dieser Umstände könnte ggf. im Rahmen eines gesonderten Billigkeitsverfahrens nach § 227 AO berücksichtigt werden.") wohl eher so formuliert werden, dass beim Zusammentreffen von abkommensrechtlicher Freistellung (hier nach Art. 12 DBA-Ungarn) und Undurchführbarkeit des Erstattungsverfahrens wegen Insolvenz des Vergütungsgläubigers diese Umstände in einem gesonderten Billigkeitsverfahren nicht nur berücksichtigt werden können, sondern berücksichtigt werden müssen. So ist auch der Urteilstext (Rz. 49) zu verstehen. Die Notwendigkeit einer Billigkeitsmaßnahme betont der im Besprechungsurteil in Bezug genommene Beschluss des BVerfG, wenn es dort heißt: „Es fehlt bei Vorliegen der beschriebenen Voraussetzungen, dass nämlich die Steuererhebung trotz fehlender Steuerpflicht der Vergütungsgläubigerin unstreitig und definitiv nicht mehr korrigiert werden kann (hier wegen Liquidation und Löschung der ehemals in den Vereinigten Staaten von Amerika gegründeten und ansässigen Vergütungsgläubigerin), auch an der für die Steuernacherhebung gemäß § 167 AO oder für die Haftung gemäß § 191 AO erforderlichen materiellen Belastungsrechtfertigung gegenüber der Vergütungsschuldnerin"[4].

Zusammenfassend lässt sich Folgendes sagen: Das Besprechungsurteil stellt klar, dass auch die Vergütung für eine zeitlich unbeschränkte Überlassung von Know-how unter § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG fällt und dass der erforderliche Inlandsbezug nicht voraussetzt, dass die Verwendung des Know-how zu dem gewünschten Erfolg geführt hat. Zugleich weist das Urteil den Weg, wie der als Haftender in Anspruch genommene Vergütungsschuldner erreichen kann, dass die abkommensrechtliche Steuerfreiheit der Vergütung berücksichtigt wird, obwohl ein Erstattungsverfahren wegen der Insolvenz des Vergütungsgläubigers nicht mehr durchführbar ist.

Dr. Michael Kempermann*

2. Anmerkung aus Sicht der Forschung und Lehre

I. Einführung

Das obige Urteil ist in mehrfacher Hinsicht für die aktuelle Verwaltungspraxis von Bedeutung, obwohl es ein Streitjahr betrifft, in dem noch einige aktuell nicht mehr gültige gesetzliche Regelungen[5] in Kraft waren. Der Kernbereich ist m.E. die Feststellung, des BFH sowie des vorinstanzlichen FG, dass auch Zahlungen für im Ergebnis nicht genutztes Know-how, also sog. vergebliche Aufwendungen, beim Vergütungsgläubiger zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 9

1 BT-Drucks. 7/1509, 13 unter Bezugnahme auf BFH, Urt. v. 4.3.1970 – I R 140/68, BStBl. II 1970, 428, 430.

2 *Klein* in HHR, § 49 EStG Rz. 902; *Hidien* in Kichhof/Söhn/Mellinghoff, § 49 EStG Rz. I 29.

3 BFH, Urt. v. 17.5.2005 – VII R 76/04, BFH/NV 2005, 1713; *Seer* in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz. 87.

4 BVerfG, Urt. v. 22.1.2014 – 1 BvR 891/13, HFR 2014, 440.

* Richter am BFH a.D., Bonn.

5 Die Abzugssteuerpflicht für die Veräußerung von Rechten galt nur bis zum 31.12.2008. Vgl. § 52 Abs. 58a EStG i.d.F. des JStG 2009 v. 19.12.2008, BStBl. I 2009, 74. Der Abzugssteuersatz betrug im VZ 2007 noch 20 %.

EStG führen. Es ging insoweit um die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „die im Inland genutzt werden oder worden sind". Der BFH stellt klar, dass eine beabsichtigte Nutzung im Inland ausreicht, um inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu bejahen (Rz. 27 und 30). Diese Feststellung führt dann unweigerlich beim inländischen Vergütungsschuldner zur Abzugssteuerpflicht nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Da solche vergeblichen Aufwendungen bisher m.E. noch nicht Gegenstand eines konkreten Verfahrens waren, ist dieser Präzedenzfall nicht zu unterschätzen. Es muss also aktuell festgehalten werden, dass das Tatbestandsmerkmal „genutzt werden" nach Meinung der Gerichte auf „genutzt werden können" ausgedehnt wird.

II. Kritische Analyse

Diese Auslegung halte ich für äußerst bedenklich. Zum einen ist hier zu beachten, dass eine konkrete Nutzung außerhalb Deutschlands definitiv einen Inlandsbezug verhindert. Hat also ein Unternehmen Betriebsstätten in Deutschland und anderen Ländern, ist der Inlandsbezug des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG nur insoweit erfüllt, wie das Know-how in den inländischen Betriebsstätten genutzt wird bzw. nach obiger Meinung des BFH genutzt werden sollte. Gehen wir von der Annahme der Gerichte aus, dass auch solches Know-how zu inländischen Einkünften und zur Abzugssteuerpflicht nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG führt, das faktisch nirgendwo – also weder in den inländischen noch den ausländischen Betriebsstätten – genutzt wurde, ist die Aufteilung auf Inland und Ausland im Einzelfall willkürlich. Im Urteilsfall mag eine eindeutige Zuordnung denkbar gewesen sein, da konkrete Produktionsstätten nur im Inland gegeben waren, wo wohl eindeutig das Know-how voraussichtlich genutzt werden sollte. Dies ist aber nicht immer selbstverständlich. Wenn im Inland und Ausland vergleichbare Produktionsstätten eines Unternehmens vorhanden sind, ist je nach Auslastung durchaus denkbar, dass mit neuem Know-how kurzfristig in der in- oder ausländischen Produktionsstätte gearbeitet wird. Insbesondere wenn bei tatsächlicher Umstellung der Produktion entschieden wird, dass das Know-how nicht genutzt werden soll, ist eine konkrete Zuordnung auf in- oder ausländische Betriebsstätten nicht möglich. Daher ist der konkrete Inlandsbezug bei tatsächlich nicht genutztem Know-how m.E. zu vage, um dem gesetzlichen Bestimmtheitsgebot zu entsprechen.

Entsprechend führt auch *Hidien*[6] aus, dass keine tatsächliche Verwendung vorliegt, „wenn Know-how zwar dem Know-how-Nehmer zur Nutzung überlassen wird, dieser aber von dem Spezialwissen keinen Gebrauch i.S. einer Anwendung macht."

Selbst wenn die Zuordnung im Urteilsfall einwandfrei möglich war, darf diese Auffassung nicht in jedem weiteren Fall automatisch übernommen werden.

Ein Vergleich mit dem ebenfalls in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG aufgeführten Tatbestandsmerkmal „Nutzung beweglicher Sachen im Inland" verdeutlich nochmals verschärft das Problem der tatsächlichen Nutzung. Wenn beispielsweise ein inländischer Reiseveranstalter von einem ausländischen Unternehmen aufgrund eines langfristigen Mietvertrages Reisebusse angemietet hat, kommt es nach Auffassung des BFH[7] nur insoweit zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG, wie eine tatsächliche Nutzung – hier der Busse – im Inland erfolgt. In diesem Urteilsfall wurde es sogar für nicht ausreichend erachtet, dass das nutzende Unternehmen ausschließlich inländische Betriebsstätten hatte. Folgt man dieser Auffassung, dürften Ausfallgelder für z.B. wegen der Corona-Pandemie nicht abgerufene Reisebusse nicht zu inländischen Einkünften ausländischer Busunternehmen führen, da ja gerade keine Nutzung der Busse im Inland erfolgte. Diese Auffassung des BFH aus 2013 widerspricht aber dem obigen Besprechungsurteil. M.E. darf das Tatbestandsmerkmal „Nutzung beweglicher Sachen im Inland" nicht anders ausgelegt werden als „im Inland genutzt werden oder worden sind" in Bezug auf Know-how und Rechte.

Ein weiteres vergleichbares Problem enthalten auch die Tatbestandsmerkmale von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG und § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, wo als Inlandsbezug die in Frage stehenden Rechte „in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen inländischen Einrichtung verwertet werden" müssen. Insoweit ist der Beschluss des FG Hamburg[8] im Fall der Nutzung des Namens einer us-amerikanischen Popgruppe durch einen deutschen Automobilkonzern interessant. Auch hier wurde auf die tatsächliche Nutzung im Inland abgestellt.

III. Konsequenzen für die Praxis

Vergebliche Aufwendungen an Steuerausländer sind gerade wegen der Corona-Pandemie und dadurch bedingte Absagen seit 2020 vermehrt anzutreffen. Insbesondere betroffen sind auch geplante und dann nicht mehr durchgeführte Urheberrechtsüberlassungen im Bereich der darbietenden Kunst.

Bei ausländischen Choreographen, Regisseuren und Bühnenbildnern schätzt das BMF[9] bei Vergütungen einen Anteil von 60 % der Zahlungen als abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung ein. Wird nun eine Produktion wegen z.B. der Corona-Pandemie abgesagt werden an die beteiligten ausländischen Regisseure, Choreographen und Bühnenbildner regelmäßig Ausfallgelder gezahlt. Wenn die jeweilige Arbeit aber gar nicht tatsächlich im Inland genutzt wird, liegen m.E. keine abzugssteuerpflichtigen Einkünfte vor. Folgt man dem obigen Urteil zum Know-how, könnte man zu der Auffassung gelangen, dass solche Ausfallgelder trotz Nichtnutzung im Inland abzugssteuerpflichtig wären. Daher erscheint es ratsam, dass die Vertragsparteien bei den Ausfallgeldern ausdrücklich vertraglich darauf hinweisen, dass die Vergütung ausschließlich für die geleistete Tätigkeit und nicht für die Überlassung irgendwelcher Rechte gezahlt werden.

Diplom-Finanzwirt ORR Jörg Holthaus*

3. Anmerkung aus Beratersicht

I. Ausgangslage

Die steuerrechtliche Qualifikation von Know-how hat im Zeitverlauf an Kontur gewonnen, auch durch die Rechtsprechung des BFH und die Einführung von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Seit jeher wird darüber philosophiert, ob Know-how überhaupt definiert, zeitlich begrenzt über-

6 *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG Rz. J 169.

7 BFH, Urt. v. 10.4.2013 – I R 22/12, BStBl. II 2013, 728 (Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 7.2.2012 – 6 K 2147/10 H).

8 FG Hamburg v. 17.1.1997 – II 97/96, EFG 1997, 593.

9 Rz. 7.4 d im BMF, Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350.

* Jörg Holthaus ist als Dozent u.a. für Internationales Steuerrecht an der Hochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie Berlin tätig. Er ist Gründungsmitglied des Instituts für Internationales Steuerrecht e.V. (Ifitax). In 2020 ist die dritte Auflage seines Praktikerhandbuches „Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht" im NWB-Verlag Herne erschienen. Seine Anmerkung ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und spiegelt seine persönliche Meinung wider.

lassen oder veräußert werden kann.[10] Vor Kurzem hat das Gesetz zum Schutz von Geschäftsheimnissen (GeschGehG) zur Umsetzung der Know-how-Schutz-Richtlinie die Rechtsnatur von Know-how auf ein neues Niveau gehoben.[11] In der Beratungspraxis bereiten die kontrovers diskutierten Registerfälle oder im Bereich der Verrechnungspreise die Bewertung von Know-how und die Dokumentation seiner Überlassung Probleme.

Das zentrale Problem des vom BFH am 13.10.2021 entschiedenen Falls besteht in der Rechtsfrage, ob eine Vergütung für die Überlassung von Know-how auch dann zu den inländischen Einkünften i.S.d. beschränkten Steuerpflicht gehört, wenn das Know-how zeitlich unbegrenzt überlassen wird. Dies hätte zur Folge, dass der inländische Vergütungsschuldner einen Steuerabzug vornehmen muss. Kommt er dieser Pflicht nicht nach, haftet er. Des Weiteren wirft der Fall die Frage auf, welche Anforderungen an den Inlandsbezug zu stellen sind. Damit korrespondiert das Problem, in welchem Zeitpunkt die Steuer entsteht.

II. Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsklägerin ist eine deutsche GmbH. Die GmbH schloss einen Technologietransfervertrag mit der P Kft. Die P war eine der deutschen GmbH vergleichbare Kapitalgesellschaft ungarischen Rechts mit Sitz in Ungarn.

Unter anderem erwarb die Klägerin das uneingeschränkte Recht zur Nutzung des durch P erarbeiteten Know-how zur Herstellung eines pharmazeutischen Wirkstoffs. Das Know-how sollte in einer inländischen Betriebstätte der Schwestergesellschaft der Klägerin genutzt werden. Ob es tatsächlich zu einer Nutzung kam, ist streitig.

Für die Einräumung des Nutzungsrechts zahlte die Klägerin an die P im Streitjahr 2007 ein Entgelt. Einen Steuerabzug nahm die Klägerin nicht vor. Nach Unstimmigkeiten über die Qualität des Wirkstoffs wurde das Vertragsverhältnis beendet. Die P meldete Insolvenz an. Das gezahlte Entgelt wurde nicht zurückgefordert.

Das beklagte Finanzamt nahm die Klägerin für von der P geschuldete Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Haftung. Der gegen den Haftungsbescheid erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg. Die daraufhin erhobene Klage wies die Vorinstanz als unbegründet ab.[12]

III. BFH-Urteil

Der I. Senat hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO).

Die Klägerin hafte als Vergütungsschuldnerin für die Einbehaltung und Abführung der Steuer (§ 191 Abs. 1 Satz 1 Var. 1 AO i.V.m. § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG a.F. und § 73g Abs. 1 EStDV a.F.). Bei der Zahlung des Entgelts habe die Klägerin Abzugsteuer einbehalten, anmelden und abführen müssen (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG a.F.). Aus der Überlassung des Know-how habe die P inländische Einkünfte erzielt, mit denen sie in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sei (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. i.V.m. §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 Satz 1 KStG).

§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. erfasst sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Plänen, Mustern und Verfahren. Außerdem darf es sich nicht um steuerpflichtige Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG a.F. handeln (Subsidiaritätsklausel). Schließlich muss eine Nutzung im Inland erfolgen (Inlandsbezug).

Der BFH bejaht eine Überlassung i.S.d. Norm und grenzt diese von den in der Subsidiaritätsklausel genannten Fällen ab. Dabei legt er das Tatbestandsmerkmal so extensiv aus, dass auch eine zeitlich unbegrenzte Überlassung darunter fällt.[13] Dies folge aus der systematischen Abgrenzung zu § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. Dort wird auf § 21 EStG verwiesen. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG erfasse ausdrücklich nur die zeitlich begrenzte Überlassung. Eine solche Einschränkung enthalte § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. nicht. In dem zur Entscheidung anstehenden Fall liege eine zeitlich unbegrenzte Überlassung vor und damit kein Fall des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F.

Diese Auslegung schränkt der BFH wiederum ein. Die zeitlich unbegrenzte Überlassung werde nicht mehr von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. erfasst, wenn die Überlassung als Veräußerung anzusehen sei. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut „Überlassung" und dem Verweis auf § 22 Nr. 3 EStG, der keine Veräußerungen oder veräußerungsähnlichen Leistungen erfasse.[14] Hier liege keine Veräußerung vor, mithin kein Fall des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG a.F.

Auch den erforderlichen Inlandsbezug sieht der BFH als gegeben an. In Abgrenzung von der in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. vorgesehenen Verwertung sei eine Nutzung im Inland anzunehmen, wenn das Know-how bestimmungsgemäß verwendet oder eingesetzt werde, wobei es nicht darauf ankomme, ob die Nutzung auch zu dem beabsichtigten Erfolg führe. Im vorliegenden Fall sei das Know-how in der inländischen Betriebsstätte der Schwestergesellschaft der Klägerin genutzt worden, unabhängig davon, ob das Know-how den vereinbarten Umfang oder die vereinbarte Qualität gehabt habe.

Der BFH lässt allerdings offen, ob der Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. bereits zum Zeitpunkt der Zahlung erfüllt war. Nach § 50a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. entstehe die Abzugsteuer in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließe. Dies gelte auch dann, wenn die Zahlung vor der späteren Nutzung fällig werde. Es reiche aus, wenn die spätere Nutzung zum Zeitpunkt des Zuflusses beim Gläubiger beabsichtigt sei. Das sei hier der Fall.

Der Haftungsbescheid leide auch nicht an einem Ermessensfehler nach § 102 FGO. Gemäß § 73g Abs. 1 EStDV a.F. („hat") bestehe kein Entschließungsermessen hinsichtlich des „Ob" der Inanspruchnahme. Das Auswahlermessen hinsichtlich des „Wie" der Inanspruchnahme habe das Finanzamt fehlerfrei ausgeübt. Die Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin sei nicht zu beanstanden. Hierfür genüge schon der Umstand, dass die Durchsetzung des Steu-

10 Eine Rechtsprechungsübersicht bietet *Reimer* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 49 EStG Rz. 311 (Stand: Dezember 2021); eine historische Einordnung findet sich bei *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 49 EStG Rz. J92 ff., J140 ff. (Stand: März 2022).

11 *Petersen/Herbst*, IStR 2021, 745.

12 FG München, Urt. v. 14.5.2018 – 7 K 1440/17, EFG 2018, 1184.

13 Dies entspricht der h.M. in der Literatur: *Loschelder* in Schmidt[41], § 49 EStG Rz. 125; *Reimer* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 49 EStG Rz. 311 (Stand: Dezember 2021); *Gosch* in Kirchhof/Seer[21], § 49 EStG Rz. 94; *Ackermann* in Bordewin/Brandt, § 49 EStG Rz. 401 (Stand: Dezember 2021); *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 49 EStG Rz. J108 (Stand: März 2022); **a.A.** *Strunk* in Korn, § 49 EStG Rz. 229 (Stand: März 2022); *Frotscher* in Frotscher/Geurts, § 49 EStG Rz. 421 (Stand: Januar 2022).

14 *Kulosa/Weber-Grellet* in Schmidt[41], § 22 EStG Rz. 131; *Nacke* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 22 EStG Rz. 161 (Stand: Dezember 2021); *Schüler-Täsch* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG Rz. 341, 350 (Stand: Februar 2022); *Fischer* in Kirchhof/Seer[21], § 22 EStG Rz. 72; *Lemaire* in Bordewin/Brandt, § 22 EStG Rz. 8 (Stand: Dezember 2021); *Neudenberger/Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 22 EStG Rz. E41 (Stand: März 2022); *Bauschatz* in Korn, § 22 EStG Rz. 121 (Stand: März 2022); *Lindberg* in Frotscher/Geurts, § 22 EStG Rz. 172 (Stand: Januar 2022).

eranspruchs gegenüber der P schwierig sei, weil auf die P nicht zugegriffen werden könne und verwertbares Inlandsvermögen nicht erkennbar sei.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung habe das Finanzamt nach § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG a.F. zu Recht nicht darauf abgestellt, ob und inwieweit die Einkünfte nach dem DBA Ungarn freigestellt seien. Um die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens nicht zu erschweren, sei das Abkommensrecht nicht zu berücksichtigen. Vorrangig sei ein Erstattungsverfahren durchzuführen. Dies gelte jedenfalls dann, wenn keine Freistellungsbescheinigung vorgelegt werde. Dann könne sich auch der Haftungsschuldner nicht auf das Abkommensrecht berufen.

IV. Stellungnahme

Der BFH hat über die zeitlich unbegrenzte Überlassung entschieden, obwohl diese mutmaßlich gar nicht vereinbart war. Die Klägerin vereinbarte mit der P einen Zeitraum für den Technologietransfer von elf Monaten. Zudem durfte die P den Wirkstoff nicht mehr selbst herstellen, nicht einmal Vorstufen davon. Diese Umstände legen nahe, dass die Überlassung entweder auf diese elf Monate begrenzt war oder mit Ablauf des Transferzeitraums von einer Veräußerung auszugehen ist. Auch der BFH äußert Zweifel („Auslegungsergebnis bei Berücksichtigung sämtlicher Regelungen des Vertrags nicht zwingend"). Revisionsrechtlich sieht er sich jedoch nach § 118 Abs. 2 FGO an die Feststellung des FG München gebunden, wonach eine zeitlich unbegrenzte Überlassung vereinbart war. Die Auslegung widerspreche keinen Denkgesetzen oder allgemeinen Erfahrungssätzen.

Auch in Bezug auf die Nutzung im Inland nimmt der BFH eine solche Bindungswirkung an. Indes lässt sich den Entscheidungsgründen des erstinstanzlichen Urteils entnehmen, dass „der vereinbarte Technologietransfer letztlich nicht verwirklicht wurde, weil das Vertragsverhältnis vorzeitig beendet worden ist", „der vereinbarte Know-how-Transfer letztlich nicht stattfand, da es im Laufe seiner Durchführung zum Abbruch des Projekts kam" und „es wegen der vorzeitigen Vertragsbeendigung nicht zu einer Überlassung des vertragsgegenständlichen Know-hows gekommen ist und somit keine tatsächliche Nutzung in der inländischen Betriebsstätte stattgefunden haben [sic]". Trotzdem bejaht das FG München einen Inlandsbezug, was der BFH explizit als rechtsfehlerhaft ansieht. Warum dann die Feststellung des FG München Bindungswirkung entfalten soll, bedarf näherer Begründung. Der BFH beruft sich auf die Begründung, das Urteil des FG München könne nur so verstanden werden, dass der Transfer zwar stattgefunden, aber nicht den vereinbarten Umfang oder die vereinbarte Qualität gehabt habe; dies kann u.E. auch anders verstanden werden.

In der Folge entscheidet der BFH nicht mehr darüber, welche Folgen es gehabt hätte, wenn der Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. endgültig nicht erfüllt worden wäre. Das ist folgerichtig. In der Logik der Entscheidungsgründe kommt es nur darauf an, dass die Nutzung im Zeitpunkt der Zahlung beabsichtigt war. Diese Vorverlagerung und Subjektivierung der Steuerentstehung führt jedoch zu erheblicher Rechtsunsicherheit, zumal wenn der BFH für die Nutzung im Inland jede bestimmungsgemäße Verwendung ausreichen lässt.[15] Wenn der Sachverhalt letztlich doch keinen Inlandsbezug aufweist – wofür hier einiges spricht – kann der Vergütungsschuldner nicht ernsthaft in Haftung genommen werden.

Nach dem genauen Wortlaut der Entscheidungsgründe soll der Zufluss der Vergütung beim Gläubiger nicht einmal davon abhängen, ob die Zahlung tatsächlich erfolgt. Stattdessen soll die bloße Fälligkeit genügen. Die Nichtleistung trotz Fälligkeit als Zufluss zu begreifen, vermag nicht zu überzeugen und wäre auch eine Abkehr von § 73c EStDV. Womöglich darf die Passage, in der nur beiläufig das Wort „fällig" erwähnt wird, so gelesen werden, dass auch der BFH in Vorleistungsfällen auf die Leistung bei Fälligkeit abstellt. In diesem Sinne sollte der BFH den Zuflussbegriff bei nächster Gelegenheit präzisieren.

In rechtspolitischer Hinsicht darf man es als unglücklich bezeichnen, dass mit § 73g Abs. 1 EStDV a.F. („hat") eine Rechtsverordnung das in § 191 Abs. 1 Satz 1 AO („kann") vom Gesetzgeber eingeräumte Entschließungsermessen zu einer gebundenen Entscheidung verkommen lässt. Ob dies noch von der Verordnungsermächtigung in § 51 EStG gedeckt ist, darf bezweifelt werden, womit sich der BFH im Einzelnen aber nicht auseinandersetzt.[16] De lege ferenda wäre die Annahme eines intendierten Ermessens bei Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen die elegantere Lösung.

Darüber hinaus stimmt es nachdenklich, dass im Haftungsverfahren das Abkommensrecht unbeachtet bleiben soll. Der BFH setzt das Haftungsverfahren mit dem Abzugsverfahren gleich, obgleich dem Erlass eines Haftungsbescheids eine Abwägung vorauszugehen hat, wohingegen das Abzugsverfahren weitgehend automatisiert abläuft. Der Steuerpflichtige darf von der Finanzverwaltung eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalls unter Beachtung des Völkerrechts erwarten. Die Möglichkeit, § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG a.F. einschränkend auszulegen, ist in dem vom BFH angeführten Beschluss des BVerfG ausdrücklich vorgesehen.[17] Aus Beratersicht wäre es zu begrüßen gewesen, wenn der BFH von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht hätte.

Immerhin zeigt der BFH einen versöhnlichen Ausweg auf. Da ein Erstattungsverfahren wegen der Insolvenz der P möglicherweise nicht mehr durchgeführt werden könne, komme ein Erlass nach § 227 AO in Betracht. Dieser Gesichtspunkt habe bislang nur deswegen nicht berücksichtigt werden können, weil nach § 73g Abs. 1 EStDV kein Entschließungsermessen bestanden habe. Für die Klägerin mag der Erlass zu einem billigen Ergebnis führen. Über den Einzelfall hinaus offenbart der Verweis auf den unsicheren Erlassweg die dogmatischen Unzulänglichkeiten, welche die Inhaftungnahme zu einem Automatismus machen.

V. Beraterhinweis

Der BFH legt den Anwendungsbereich von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. weit aus, verlagert die Steuerentstehung nach § 50a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. vor und schränkt das in § 191 Abs. 1 Satz 1 AO eingeräumte Ermessen ein. Vergütungsschuldner und -gläubiger haben in jedem Fall genau zu prüfen, welche Fassung der §§ 49 ff. EStG auf ihren Fall Anwendung findet, da die Vorschriften mehrfach umfangreich geändert wurden. Exemplarisch betrug der Steuerabzug im Streitjahr

15 Kritisch auch *Loschelder* in Schmidt[41], § 49 EStG Rz. 125; *Ackermann* in Bordewin/Brandt, § 49 EStG Rz. 402 (Stand: Dezember 2021); *Klein* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz. 1115 (Stand: Februar 2022); *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 49 EStG Rz. J169 (Stand: März 2022); **a.A.** *Frotscher* in Frotscher/Geurts, § 49 EStG Rz. 419 (Stand: Januar 2022).

16 Für ein Entschließungsermessen *Loschelder* in Schmidt[41], § 50a EStG Rz. 37; *Gosch* in Kirchhof/Seer[21], § 50a EStG Rz. 45; *Kube* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 50a EStG Rz. H7 (Stand: März 2022); *Frotscher* in Frotscher/Geurts, § 50a EStG Rz. 177 (Stand: Januar 2022); **a.A.** *Reimer* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 50a EStG Rz. 136 (Stand: Dezember 2021); *Maßbaum* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50a EStG Rz. 131 (Stand: Februar 2022).

17 BVerfG, Beschl. v. 22.1.2014 – 1 BvR 891/13, HFR 2014, 440.

nach § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG a.F. noch 20 %, ein Jahr später waren es 15 %.[18]

Die Transaktionspartner sind auch gut beraten, den Know-how-Transfer eindeutig vertraglich zu regeln und die tatsächliche Durchführung zu dokumentieren, damit es später nicht zum Streit über die Qualifikation als Veräußerung, zeitlich begrenzte oder zeitlich unbegrenzte Überlassung kommt. Die Abgrenzung zwischen § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 und Nr. 9 EStG a.F. ist in der Praxis selten trennscharf. Sie kann aber entscheidend sein. Wenn der Fall zwei Jahre später gespielt hätte, wäre die Klägerin bei einer angenommenen Veräußerung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG a.F. nicht mehr zum Steuerabzug verpflichtet gewesen, weil der in § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG a.F. vorgesehene Steuerabzug insoweit weggefallen ist.[19]

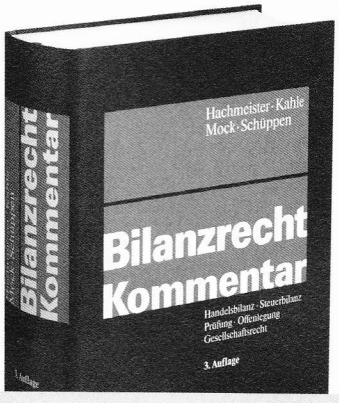
Bedauerlicherweise lässt es der BFH dahinstehen, ob das Know-how als Recht i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. zu qualifizieren ist. Dies ist so zu erklären, dass der BFH den Fall über § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG a.F. gelöst hat. Anders als nach Nr. 6 muss nach Nr. 9 kein Recht überlassen werden. Vielmehr genügt auch die Überlassung der tatsächlichen Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten selbst. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH Gelegenheit haben wird, diese Rechtsfrage unter Berücksichtigung des eingangs erwähnten GeschGehG höchstrichterlich zu beantworten.

Prof. Dr. Burkhard Binnewies / Maximilian Cleve*

18 Geändert durch das UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

19 Geändert durch das JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

* Prof. Dr. Burkhard Binnewies ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner/Maximilian Cleve ist Rechtsanwalt, beide Streck Mack Schwedhelm Partnerschaft mbB, Köln.



Alle Facetten fest im Blick.

Der *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen* bietet mit seinen Kommentierungen zum Handels- und Steuerbilanzrecht sowie zu den gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen eine einmalige inhaltliche Bandbreite.

Die Neuauflage berücksichtigt alle relevanten Gesetzesänderungen – u.a. FISG, DiRuG, FüPoG und MoPeG.

Bestellen Sie jetzt versandkostenfrei unter **otto-schmidt.de**