

Titel:

beschränkte Steuerpflicht, Technologietransfer-Verträge, Inländische Betriebsstätte, Haftungsbescheid, Steuerabzugsverpflichtung, Veräußerung, Vergütungsschuldner

Schlagwort:

Beschränkte Steuerpflicht

Fundstellen:

EFG 2018, 1184

StEd 2018, 488

DStRE 2019, 201

LSK 2018, 12937

BeckRS 2018, 12937

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klägerin, eine GmbH mit Sitz in D, schloss am 27.07.2007 mit der Firma P kft (P), einer der deutschen GmbH vergleichbaren Kapitalgesellschaft ungarischen Rechts mit Sitz in ..., Ungarn einen Vertrag, der laut Überschrift als „Vertrag über den exklusiven Transfer eines Verfahrens zur Herstellung eines Wirkstoffes ... (nachfolgend X) verbunden mit dem Transfer des „know hows“ und aller Prozessdokumentationen sowie der Vorführung des Verfahrens und der Lieferung von X und Zwischenstufen“ bezeichnet wurde (nachfolgend als Technologietransfervertrag bezeichnet). Gemäß dem Vertrag ist P im Besitz eines Verfahrens zur Herstellung des Wirkstoffes X, welches seit ... in der Betriebsstätte der P entwickelt, optimiert und durchgeführt worden ist und welches auf der internationalen Patentanmeldung der Fa. Q ... beruht. P besitze derzeit das Recht, dieses Verfahren für die Wirkstoffproduktion exklusiv anzuwenden, wobei P derzeit seinerseits X exklusiv für Q produziere. P verfüge über Know-how und Einrichtungen zur Herstellung und Lieferung von pharmazeutischen Wirkstoffen nach GMP-Bedingungen und habe demgemäß Kriterien der GMP-Produktion im Zuge der Entwicklungsarbeiten berücksichtigt. Die Klägerin sei an der Übertragung des Rechtes der P zur exklusiven Herstellung mitsamt des Know-hows und der Dokumentationen für die Herstellung von X bzw. von dessen Vorstufen, welche nach dem oben genannten Verfahren und nach GMP-Bedingungen hergestellt werden sollten, durch P interessiert. Da die Klägerin über das hergestellte X nach eigenem Gutdünken verfügen wolle, werde für die exklusive Nutzung des Patentes der Q durch die Klägerin eine Regelung in einem gesonderten Lizenzvertrag getroffen. Es werde im Rahmen dieses Vertrages die Übertragung des Rechtes der P zur exklusiven Herstellung von X übertragen. Die Klägerin erwerbe mit diesem Vertrag das uneingeschränkte Recht der Nutzung des durch P erarbeiteten Know-hows zur Herstellung von ... X nach dem von der Q zum Patent angemeldeten Herstellungsverfahren. Verbunden sei das Recht auf Transfer jeder einzelnen Prozessstufe in die Produktionsanlagen der Klägerin. Auch wenn die Klägerin zunächst auf den kompletten Prozesstransfer verzichte und einzelne Prozessschritte bei der P belasse, bedeute dies in weiterer Folge keinen Verzicht auf dieses Recht. P verliere in gleichem Zug das Recht zur Produktion von X und seinen Zwischenstufen, sofern sie nicht von der Klägerin beauftragt werde und sich verpflichte, dafür zu sorgen, dass Informationen

über das Verfahren bzw. Know-how zum Verfahren auch später nicht aus ihrem Bereich an Dritte weitergegeben würden. Hinsichtlich der weiteren von P zur erbringenden Leistungen, darunter die Lieferung von ca. 3x1 kg. X und 60 kg. HX, wird auf Ziff. 1 des Vertrages verwiesen. Ziff. 2 des Vertrages enthält ein Arbeitsprogramm und ein Zeitschema. Ziff. 3 des Vertrages legt die Qualitätsgrundlagen und Bedingungen des Technologietransfers fest, insbesondere von P einzuhaltende Qualitätskriterien, Besetzung des Transferteams und die Definition des Abschlusses des Transfers der jeweiligen Stufe. In Ziff. 4 sind weitere Pflichten der P bei der Durchführung des Technologietransfers geregelt, in Ziff. 5 die Mitwirkungspflichten der Klägerin. Dazu gehört auch eine Regelung, dass die Rechte zur Nutzung der Technologie auf P übergingen, wenn die Klägerin an einer weiteren Produktion nach dem Verfahren nicht interessiert sei. P werde im Falle einer späteren Verwertung maximal 50% der für die Übertragung der Rechte geleisteten Zahlung an die Klägerin vergüten. Als Vergütung ist ein Pauschalbetrag von 1 Mio. € 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 Dokumentationen inklusive der damit verbundenen Rechte und für die Arbeiten zum Technologietransfer vereinbart. Diese sollten in Teilschritten zu zahlen sein, nämlich 300.000 € bei Vertragsschluss und 700.000 € bei Vertragsschluss als Darlehen, welches bei Erreichung bestimmter Verfahrensschritte in die Zahlung der vereinbarten Vergütung umgewandelt werden sollte. Als Preis für die Herstellung der Produkte von 3x1 kg X und 60 kg. HX wurde ein Betrag von 1,5 Mio. € vereinbart, der ebenfalls in Teilschritten bezahlt werden sollte. Als Vertragsdauer ist ein veranschlagter Zeitraum von 11 Monaten für die Gesamtproduktion und des parallel laufenden Technologietransfers festgelegt.

2

Zwischen der Klägerin und P wurde am 27.07.2007 zusätzlich ein „Vertrag über die Beauftragung zur Herstellung von organischen Chemikalien, insbesondere von pharmazeutischen Zwischenprodukten“ geschlossen. Gegenstand des Vertrages ist die beabsichtigte regelmäßige Beauftragung der P mit der Herstellung von organischen Chemikalien bzw. pharmazeutischen Zwischenprodukten in bestimmter Höhe.

3

Im August 2007 leistete die Klägerin an P die erste Zahlung von jeweils 300.000 € für den Technologietransfer und die Herstellung der Produkte sowie 700.000 € als Darlehen.

4

Nach Unstimmigkeiten zwischen der Klägerin und P über die Qualität des von P produzierten Wirkstoffes X bzw. HX wurde das Vertragsverhältnis im Laufe des Jahres 2009 beendet. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den in den Akten befindlichen Schriftwechsel verwiesen (E-Mail von ... an ... vom 06.08.2009, Schreiben der Rechtsanwältin ... an die Klägerin vom 05.11.2009 mit Zahlungsaufforderung und hilfsweiser außerordentlichen Kündigung des Vertrages vom 27.07.2007, Erwiderung von Rechtsanwalt ... an Rechtsanwältin ... vom 18.11.2009, Schreiben vom Rechtsanwältin ... an Rechtsanwalt ... vom 01.12.2009, E-Mail von ... an ... vom 13.12.2009, Endabrechnung von P vom 19.02.2010 über die von der Klägerin erbrachten Zahlungen in Höhe von 2.352.000 €). Laut der Endabrechnung betrachtete P mit diesen Zahlungen die bis September 2009 im Rahmen des Basisvertrages erbrachten Leistungen zur Herstellung und Dokumentation von X als kompensiert. Auch der Vertrag vom 27.07.2007 „über die Beauftragung zur Herstellung von organischen Chemikalien, insbesondere von pharmazeutischen Zwischenprodukten“ zwischen der Klägerin und P wurde nicht mehr realisiert. Die von der Klägerin geleisteten Zahlungen wurden nicht zurückgefordert und blieben im Vermögen der P. Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses wurde über das Vermögen der P Insolvenz angemeldet.

5

Das beklagte Finanzamt (FA) hat die Klägerin mit Schreiben vom 25.02.2010 auf eine mögliche Inhaftungnahme nach § 50a Abs. 5 EStG hingewiesen, da keine Rückerstattung der geleisteten Teilzahlung von 300.000 € erfolgte und auch keine entsprechenden Nachweise vorgelegt worden seien, so dass sie hinsichtlich dieser Zahlung den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG hätte vornehmen müssen. Am 17.03.2014 erließ das FA gegenüber der Klägerin eine Prüfungsanordnung für die Jahre 2007 bis 2010. Diese wurde mit Datum vom 16.06.2014 um die Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a EStG erweitert.

Nach Durchführung der Außenprüfung (vgl. Bericht des Fachprüfers beim Bayerischen Landesamt für Steuern über die Prüfung der Auslandsbeziehungen vom 26. April 2016) vertrat das FA die Auffassung, die Klägerin sei bezüglich der im August 2007 an die P geleisteten Zahlung in Höhe von 300.000 € für den „exklusiven Transfer eines Verfahrens zur Herstellung eines Wirkstoffes X verbunden mit dem Transfer des Know-hows und aller Prozessdokumentationen sowie der Vorführung des Verfahrens“ zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG in der im Streitjahr 2007 geltenden Fassung verpflichtet gewesen.

6

Am 09.09.2016 erließ das FA gegenüber der Klägerin einen Haftungsbescheid über Körperschaftsteuer in Höhe von 60.000 € (20% von 300.000 €) nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von 3.300 € für das 3. Quartal 2007. Zur Begründung wurde angeführt, dass die P durch die Übertragung der Exklusivrechte zur Nutzung der Technologie mit Vertrag vom 27.07.2007 beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG i.V.m. § 2 Nr. 1 und § 8 Abs. 2 KStG erzielt habe und für diese eine Abzugspflicht der Klägerin als Vergütungsschuldnerin bestehe. Die Klägerin werde wegen des unterbliebenen Abzugs als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen. Bei der Ermessensausübung sei berücksichtigt worden, dass die Klägerin den Haftungsschaden durch ihre Pflichtverletzung verursacht habe und die Durchsetzung des Steueranspruchs gegenüber dem ausländischen Steuerschuldner schwierig sei. Erkenntnisse über verwertbares Inlandsvermögen der P lägen nicht vor.

7

Die Klägerin erhob gegen den Haftungsbescheid Einspruch und brachte zur Begründung vor, dass der Vertrag mit P keine Nutzungsüberlassung der genannten Verfahren beinhalte, sondern eine Übertragung der exklusiven Rechte zur Nutzung der Technologie. Eine Veräußerung von Know-how werde von der Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a EStG nicht erfasst. Nachdem das FA der Klägerin mitteilte, dass nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 2. Halbsatz EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung auch die Vergütung für die Veräußerung von Rechten im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG dem Steuerabzug unterlägen, machte die Klägerin geltend, dass zwar im Streitjahr auch die Veräußerung von Rechten i.S.v. § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. f EStG unter die Abzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG fielen. Im Streitfall fehle es jedoch an dem in § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. f EStG genannten Tatbestandsmerkmal der Veräußerung eines Rechts. Selbst wenn ein Recht veräußert worden wäre, würde es an der Verwertung der veräußerten Rechte in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung fehlen, da es nicht zu der vertragsgegenständlichen Übertragung des Verfahrens gekommen sei. Die Formulierung in Ziff. 1.1. des Technologietransfervertrages vom 27.07.2007, in der von einer „Übertragung des Rechtes der P zur exklusiven Herstellung von X“ die Rede sei, sei missverständlich und falsch interpretiert worden. P habe ein solches Recht gar nicht übertragen können, da dieses die Q als alleinige Inhaberin der erwähnten Patentanmeldung innegehabt habe. Dementsprechend sei auch ein gesonderter Lizenzvertrag mit der Q vorgesehen gewesen. Im streitgegenständlichen Technologietransfervertrag sei es um den Erwerb des Rechts zur Nutzung des von P angeblich erarbeiteten Know-hows zur Herstellung von X im industriellen Maßstab gegangen, die die Klägerin bei der A GmbH haben vornehmen lassen wollen. Die A GmbH sei ihre Schwestergesellschaft und verfüge über die Anlagen, um X in industriellem Maßstab herzustellen. Dieses Vorhaben sei gescheitert, weil P das vertraglich zugesicherte Know-how gar nicht oder jedenfalls nicht in dem notwendigen Umfang besessen habe, so dass keiner der für den Technologietransfer notwendigen Prozessschritte umgesetzt worden sei. P sei nicht einmal in der Lage gewesen, die versprochene Lieferung von 3 kg X zu bewirken, um die Stabilitätsdaten analysieren zu können, was eine unerlässliche Voraussetzung für die Zulassung eines Arzneimittels durch die zuständige Behörde sei. Nicht das bloße Verpflichtungsgeschäft, sondern erst die Erfüllung des Vertrags, gerichtet auf einen Technologietransfer, könne steuerliche Auswirkungen haben. Mit Abschluss des Vertrages vom 27.07.2007 habe der beabsichtigte Technologietransfer noch gar nicht stattfinden können, wie sich aus dem darin enthaltenen Zeitplan ergebe. In dem Vertrag sei genau geregelt, wann der Transfer der jeweiligen Stufe abgeschlossen sei. Die Auffassung des FA, es hätte eine Übertragung des Know-hows stattgefunden, sei daher unzutreffend. Daher habe der bei Vertragsschluss fälligen Zahlung in Höhe von 300.000 € keinerlei Leistung der P gegenübergestanden, so dass es sich bei dieser ausschließlich um eine Anzahlung handeln könne. Im Übrigen fehle es an einer „Verwertung

in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung“ im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG. Weder die Klägerin, noch die A GmbH oder ein inländischer Dritter seien mangels Vertragserfüllung seitens der P in der Lage gewesen, das angebliche Know-how der P zu verwerten.

8

Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 05.05.2017). Das FA vertritt die Auffassung, dass nach Ziff. 1.1. des Vertrags das uneingeschränkte Recht an dem von P entwickeltem Know-how im Zeitpunkt des Vertragsschlusses auf die Klägerin übergegangen sei. Bei technischen Know-how handle es sich um ein anderes Recht im Sinne von § 413 BGB, dessen Übertragung nach §§ 413, 398 BGB erfolge. §§ 413, 398 BGB erlaubten auch die Abtretung künftiger, ihrem Gegenstand nach hinreichend bestimmbarer Erfindungen, so dass es auf das Bestehen der Schutzrechte im Zeitpunkt der Abtretung nicht ankomme. Diese Rechtsübertragung, die zu trennen sei von den Regelungen zum Technologietransfer, sei auch nicht unter der aufschiebenden Bedingung, dass die im Vertrag genannten Qualitätsstandards eingehalten würden, gestanden. P habe zunächst auch versucht, durch Nachbesserungen beim Herstellungsverfahren den Qualitätsansprüchen der Klägerin zu genügen. Nachdem es dadurch aber zu Mehrkosten und zeitlichen Verzögerungen gekommen sei, sei das Vertragsverhältnis schließlich aufgelöst und das gemeinsame Projekt nicht mehr vollendet worden. Für die Erfüllung des Tatbestands des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG sei dies unerheblich, da gleichwohl eine Vergütung gezahlt worden sei und die Klägerin mit der Zahlung bewusst das Risiko eingegangen sei, das erworbene Recht nicht für die vorgesehenen Zwecke nutzen zu können. Es habe auch eine Verwertung des übertragenen Rechts im Inland stattgefunden, denn maßgebend sei allein die Sicht des Veräußerers des Rechts. Veräußere dieser das Recht an eine inländische Betriebsstätte eines Dritten, liege eine Verwertung im Inland vor. Da P das Recht an die Klägerin veräußert habe, die über eine inländische Betriebsstätte verfüge, sei das Tatbestandsmerkmal einer Verwertung im Inland nicht zweifelhaft.

9

Hiergegen richtet sich die Klage. Zur Begründung trägt die Klägerin vor, sie habe entgegen der Auffassung des FA mit Abschluss des Vertrages vom 27.07.2007 kein wie auch immer geartetes Recht erworben, das an sie abgetreten oder in sonstiger Weise an sie übergegangen wäre. Vielmehr habe es sich um einen Technologietransfer im Sinne eines Wissens- und Dokumentationstransfer gehandelt. Im Rechtssinne stelle Know-how kein Rechtsobjekt dar, über das verfügt werden könne. Es könne nicht, wie etwa Patente, im Rechtssinne übertragen, sondern nur mitgeteilt werden. Mit dem bloßen Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrages könne kein Eigentum an Know-how verschafft werden. Die in vielfältigen Ausgestaltungen anzutreffenden Know-how-Verträge hätten die Vermittlung und Überlassung gewerblich nutzbarer Kenntnisse und Fertigkeiten zum Gegenstand. Sie seien eine Untergruppe der Lizenzvereinbarungen mit kaufvertraglichen Elementen, nämlich Vereinbarungen, bei denen die überlassenen Kenntnisse nicht durch Patente geschützt seien. Erst die Erfüllung der Verpflichtung aus dem Know-how-Vertrag führe, im vorliegenden Fall sukzessive, zur Übertragung des Know-hows. Soweit in dem streitgegenständlichen Technologietransfervertrag von der „Übertragung des Rechtes der P zur exklusiven Herstellung von X“ die Rede sei, betreffe dies das der P eingeräumte Recht zur Nutzung des Patents der Q. Dieses Recht habe jedoch nicht P übertragen können, vielmehr sei hierfür ein gesonderter Lizenzvertrag mit Q als Inhaberin des Patents vorgesehen gewesen. Das im Vertrag genannte „Recht zur Nutzung des durch P erarbeiteten Know-hows“ sei in Wirklichkeit ein bloßer Erfüllungsanspruch, nämlich der Anspruch auf den vereinbarten Technologietransfer. Nur diesen Anspruch habe die Klägerin mit dem Vertrag erworben, nicht aber ein irgendwie geartetes Recht. Selbst wenn man als Gegenstand des Vertrages einen Rechtskauf annehmen wollte, so würde das erworbene Recht für sich betrachtet ohne den vereinbarten Technologietransfer wirtschaftlich keinerlei Wert haben, denn der Wert der Leistungen, zu denen sich P in dem Vertrag verpflichtet habe, habe in der Überlassung ihres naturwissenschaftlichen Wissens bestanden, das in den vertragsgegenständlichen Dokumentationen der einzelnen Prozessschritte bezüglich Herstellung und Qualitätskontrolle habe festgehalten werden sollen. Daher würden die Leistungen, zu denen sich P verpflichtet habe, erst in dem Zeitpunkt ausgeführt, zu dem P der Klägerin ihr Know-how einschließlich Dokumentationen und Drug Master File verschaffe und nicht schon in dem Zeitpunkt der vertraglichen Zusicherung der Verschaffung. Auch die Frage, ob P nach Abschluss des Vertrages mit dem

Technologietransfer begonnen habe, sei nicht entscheidungserheblich, denn die Leistungen, zu denen sich P vertraglich verpflichtet habe, seien erst mit dem Abschluss des Technologietransfers erbracht worden. Wie sich aus dem im Vertrag enthaltenen Zeitplan ergebe, sei der Abschluss erst lange Zeit nach dem Vertragsdatum vorgesehen gewesen, in keinem Fall im Jahr 2007. Für Veräußerungen nach dem Jahr 2007 greife die Abzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 2. Halbsatz EStG aber nicht mehr ein. Hinzu komme, dass es an der „Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung“ als weiterem Tatbestandsmerkmal des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG fehle. Verstehe man mit dem BFH (Urteil vom 23.05.1973 I R 163/71) unter dem Begriff „Verwerten“ ein „Nutzen, Benutzen oder Gebrauchen von Rechten im Rahmen eigener Tätigkeit durch eigenes Tätigwerden“ mit dem Ziel einer finanziellen Nutzbarmachung, so stehe zunächst fest, dass - entgegen der Auffassung des FA - der Vertragsabschluss als solcher kein Verwerten im Sinne der gesetzlichen Regelung darstellen könne. Das Gleiche gelte auch für die ihr zu Testzwecken überlassenen Proben von X, die ihren Ansprüchen nicht genügt hätten und ihr deutlich gemacht hätten, dass die vertraglich vorgesehene Optimierung einzelner Verfahrensschritte bis zur industriellen Synthese nicht gelungen sei. Die mangelhaften Leistungen der P hätten sie bis zur Beendigung der Geschäftsbeziehungen weder in die Lage versetzt, X im industriellen Maßstab herstellen zu können oder durch Dritte herstellen zu lassen, noch einen sonstigen finanziellen Nutzen daraus zu ziehen. Der Vertragsabschluss alleine ohne die Durchführung der vertraglich zugesagten umfangreichen Leistungen zum Technologietransfer habe sie nicht in die Lage versetzt, das Know-how der P zu nutzen.

10

Die Klägerin beantragt,

die Aufhebung des Haftungsbescheids gemäß § 50a Abs. 5 EStG für das 3. Quartal 2007 vom 19.08.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.05.2017, hilfsweise die Zulassung der Revision.

11

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen. Ergänzend zu den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung trägt es vor, dass nach seiner Auffassung auch die Veräußerung von Know-how unter den Tatbestand der Veräußerung von Rechten nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG falle. Dass Know-how nicht nur zeitlich begrenzt zur Nutzung überlassen, sondern auch veräußert werden könne, ergebe sich aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte (z.B. Urteile des FG Baden-Württemberg vom 27.02.2002 2 K 326/98, EFG 2002, 786; des FG Berlin-Brandenburg vom 14.06.2012 9 K 156/05, EFG 2013, 934) und des BFH (BFH-Urteil vom 03.11.1983 V R 18/76, juris). Unerheblich für die Steuerpflicht der von der Klägerin geleisteten Zahlung sei, dass das mit dem Vertrag angestrebte Ziel nicht erreicht und das Vertragsverhältnis vorzeitig beendet worden sei.

12

Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 14. Mai 2018 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

13

Die Klage ist unbegründet. Das FA hat die Klägerin zu Recht wegen des nicht vorgenommenen Steuerabzugs nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG als Haftungsschuldnerin nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG in Anspruch genommen.

14

1. Nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG in der im Streitjahr 2007 geltenden Fassung wird bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben bei Einkünften, die aus der Vergütung 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); das Gleiche gilt für, die

Veräußerung von Rechten im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG. In diesen Fällen muss der Schuldner der Vergütungen den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers vornehmen und die einbehaltene Steuer an das zuständige Finanzamt nach Maßgabe von § 73e Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) abführen (§ 50a Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG). Der Schuldner der Vergütungen hat den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die Vergütungen dem Gläubiger zufließen (§ 50a Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG). Der Vergütungsschuldner haftet für die einzubehaltende und abzuführende Steuer (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG); soweit er seine Verpflichtungen nicht erfüllt, kann das Finanzamt die Steuer bei ihm durch Haftungsbescheid anfordern (§ 73g EStDV).

15

2. Die Einbehaltungs- und Abführungspflicht des Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 4 EStG knüpft daran an, dass der beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger der Einkommensteuer bzw., soweit es sich wie im Streitfall um eine ausländische Kapitalgesellschaft handelt, der beschränkten Körperschaftsteuer unterliegende Einkünfte (§§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG) erzielt. Sie setzt mithin voraus, dass die vom Vergütungsschuldner geleisteten Zahlungen aus der Sicht des Vergütungsgläubigers dem Einkünftecatalog des § 49 EStG unterfallen. Ist das nicht der Fall, so scheidet mangels einer abzuführenden Steuer eine Haftung des Vergütungsgläubigers nach § 50a Abs. 5 EStG i.V.m. § 73g EStDV aus.

16

3. Voraussetzung für eine Steuerabzugsverpflichtung der Klägerin hinsichtlich der an P im August 2007 geleisteten Zahlung in Höhe von 300.000 € ist somit, dass sie den in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG genannten beschränkt steuerpflichtigen Einkünften i.S.d. § 49 EStG zuzuordnen ist.

17

a) Nach Auffassung des Senats hat P im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Technologietransfervertrag beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erzielt. Unter diese Vorschrift fallen sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG (auch wenn sie bei P als Kapitalgesellschaft unter eine andere Einkunftsart fallen würden), soweit es sich – u. a. – um Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Pläne, Mustern und Verfahren, handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind. Dies gilt nicht, wenn es sich um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne der Nummern 1 bis 8 handelt.

18

Nach Auffassung des Senats handelt es sich bei § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG u. a. um eine lückenschließende Bestimmung für Einkünfte aus der Überlassung gesetzlich nicht geschützten Erfahrungs- und Fachwissens, dem sog. Know-how. Die Besteuerung des Know-hows war vor Einfügung des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG umstritten. Die Rechtsprechung bezweifelte die Möglichkeit einer zeitlich begrenzten Überlassung i.S. von § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG mit der Begründung, dass dem Empfänger die übermittelten Erfahrungen auf Dauer verblieben (BFH-Urteil vom 4. März 1970 I R 86/69, BFHE 99, 116, BStBI II 1970, 567; vom 27. April 1977 I R 211/74, BFHE 122, 236, BStBI II 1977, 623). Andererseits ist es aus Sicht des Inhabers des Know-hows zweifelhaft, ob eine (unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG fallende) Veräußerung des Know-hows möglich ist, weil ihm dieses mangels eines gegenüber Dritten wirkenden Schutzes seinerseits nicht verlorengehen kann. Der Gesetzgeber hat durch die beispielhafte Aufzählung in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG entschieden, dass die Überlassung von Know-how zu den Leistungen auf der Nutzungsebene i.S. dieser Vorschrift und damit i.S. von § 22 Nr. 3 EStG zählen kann, gleichgültig ob dieses Erfahrungswissen zeitlich begrenzt oder unbegrenzt überlassen oder übertragen wird (Hidien in Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rdnr. J 99; Gosch in Kirchhoff, EStG, 17. Aufl. 2018, § 49 Rz. 94; FG München, Urteil vom 24. November 1982 I 349/79 E, EFG 1983, 353).

19

b) Im Streitfall hat P sich im streitgegenständlichen Technologietransfervertrag verpflichtet, das von ihr erarbeitete Know-how zur Herstellung von X ohne zeitliche Beschränkung im Wege des

Technologietransfers auf die Klägerin zu übertragen. Da sie daraus Einkünfte erzielt hat, ist der Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfüllt. Die Subsidiaritätsklausel in § 49 Abs. 1 Nr. 9 letzter Halbsatz EStG greift nicht ein.

20

aa) Die Überlassung des Know-hows durch P ist gemäß dem Technologietransfervertrag in keiner Weise zeitlich begrenzt. Aus Ziff. 8 über die Vertragsdauer ergibt sich, dass das Know-how nicht für eine bestimmte Zeitdauer übertragen wird, sondern vielmehr für die Durchführung des Technologietransfers ein Zeitraum von 11 Monaten veranschlagt wird. Daraus ist zu schließen, dass nach erfolgreichem Abschluss des Technologietransfers die Klägerin auf Dauer zur Nutzung des Know-hows berechtigt sein sollte. Auch der Umstand, dass als Vergütung keine zeitabhängige Vergütung, sondern ein Pauschalbetrag in Höhe von 1 Mio. € vereinbart war, spricht gegen eine zeitliche Beschränkung. Damit scheiden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus.

21

bb) Auch greift – entgegen der Auffassung der Beteiligten – der Tatbestand der Veräußerung eines Rechts nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG nicht ein. Hierbei kann offenbleiben, ob rechtlich nicht geschütztes Erfahrungswissen (Know-how) überhaupt unter den Begriff des Rechts in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG zu subsumieren ist, da zweifelhaft ist, ob solches wie ein Recht veräußert und übertragen werden kann. Auch wenn der Rechtebegriff in § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG die nicht geschützten gewerblichen Erfahrungen und damit auch das Know-how mitumfasst und aus dessen zeitlich begrenzter Überlassung damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden können, folgt daraus nicht zwingend, dass gleiches auch für Veräußerungsvorgänge nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG gilt. Jedenfalls gibt es im Streitfall keinen Anhaltspunkt dafür, dass sich P mit Abschluss des Technologietransfervertrags des von ihm entwickelten Know-hows endgültig und in seiner Substanz entledigen wollte (vgl. Gosch in Kirchhoff, EStG, 17. Aufl. 2018, § 49 Rz. 94; FG München, Urteil vom 24. November 1982 I 349/79 E, EFG 1983, 353). Vielmehr spricht der Wortlaut der Vereinbarung (... Klägerin) erwirbt mit diesem Vertrag das uneingeschränkte Recht zu Nutzung des durch P erarbeiteten know-hows ...“ in Ziff. 1.1., auch an mehreren anderen Stellen ist von „Rechten zur Nutzung der Technologie“ die Rede, z.B. Ziff. 5.3 und Ziff. 6.1) für eine von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasste Nutzungsüberlassung.

22

c) Entgegen der Auffassung der Klägerin spielt es für die Verwirklichung des Tatbestands des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG keine Rolle, dass der vereinbarte Technologietransfer letztlich nicht verwirklicht wurde, weil das Vertragsverhältnis vorzeitig beendet worden ist. Im Anschluss an den Abschluss des Vertrags vom 27.07.2007 begann P sofort mit der Durchführung des Know-how-Transfers. Hierfür leistete die Klägerin u.a. den bei Vertragsschluss fälligen Teilbetrag von 300.000 €, welcher – wie auch die anderen an P geleisteten Zahlungen – auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses in 2009 nicht zurückgefordert wurde (siehe die Endabrechnung der P vom 19.02.2010). Auch wenn der vereinbarte Know-how-Transfer letztlich nicht stattfand, da es im Laufe seiner Durchführung zum Abbruch des Projekts kam, hat ein Leistungsaustausch stattgefunden, der auf Seiten der P zu Einkünften geführt hat, welche den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG zuzuordnen sind. Denn für die Zuordnung von Zahlungen unter eine Einkunftsart spielt es keine Rolle, ob der Vertrag erfüllt wird oder die Vertragsparteien den Vertrag zwar beenden, aber sich noch zu Zahlungen verpflichten, die - wie im Streitfall - bürgerlich-rechtlich Erfüllungsleistungen aus dem beendeten Rechtsverhältnis darstellen (BFH-Urteil vom 16.09.2015 III R 22/14, BFH/NV 2016, 26 Rz.18).

23

d) Das von P der Klägerin überlassene Know-how war dazu bestimmt, in einer inländischen Betriebsstätte einer Schwestergesellschaft der Klägerin genutzt zu werden. Damit liegt die in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG geforderte Nutzung im Inland vor. Dass 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, spielt für die Erfüllung des Tatbestands der Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte keine Rolle. Ausreichend ist, dass die von P aus der

Technologietransfervertrag erzielten Einkünfte im Zusammenhang damit stehen, dass die Klägerin den Technologietransfervertrag zum Zwecke der Herstellung von X in einer inländischen Betriebsstätte abgeschlossen hat.

24

4. Damit war die Klägerin verpflichtet, den Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG im Zeitpunkt des Zuflusses der Vergütung (§ 50a Abs. 5 Satz 1 EStG) vorzunehmen. Da sie dieser Verpflichtung nicht nachgekommen ist, durfte sie das FA für den unterlassenen Steuerabzug durch Haftungsbescheid in Anspruch nehmen (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG i.V.m. § 73g EStDV). Ermessensfehler sind nicht ersichtlich, die Ermessenserwägungen sind in der Einspruchsentscheidung ausreichend dargelegt.

25

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.