Urteil vom 13. Oktober 2021, I R 18/18

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

ECLI:DE:BFH:2021:U.131021.IR18.18.0

BFH I. Senat

EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst f, EStG § 49 Abs 1 Nr 6, EStG § 49 Abs 1 Nr 9, EStG § 50a Abs 5 S 5, EStDV § 73g Abs 1, AO § 227, AO § 163, AO § 191, EStG § 50a Abs 4 S 1 Nr 3, EStG § 22 Nr 3, AO § 5, EStG VZ 2007

vorgehend FG München, 13. Mai 2018, Az: 7 K 1440/17

Leitsätze

1. Die zeitlich unbegrenzte Überlassung von Know-how durch einen ausländischen Vergütungsgläubiger kann zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften i.S. des § 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.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 14.05.2018 - 7 K 1440/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

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

2 Die Klägerin, eine GmbH mit Sitz im Inland, schloss am 27.07.2007 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 in Höhe von ... € 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 in Höhe von ... € 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 in Höhe von ... €. 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 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --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 in Höhe von ... € zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG verpflichtet gewesen. Unter dem 19.08.2016 erließ er gegenüber der Klägerin einen Haftungsbescheid nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG über Körperschaftsteuer in Höhe von ... € (20 % von ... €) nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von ... € 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 Finanzgericht (FG) München die Klage mit Urteil vom 14.05.2018 - 7 K 1440/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1184) als unbegründet abgewiesen.

9 Mit ihrer Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil und den Haftungsbescheid vom 19.08.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.05.2017 aufzuheben.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage gegen den Haftungsbescheid zu Recht abgewiesen. Haftungsgrundlage ist § 191 Abs. 1 Satz 1 Variante 1 der Abgabenordnung (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 gemäß § 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).

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.

13 a) Gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG i.V.m. § 73g Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 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 gemäß § 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. des § 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 14.08.2007 (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).

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

17 aa) Bei P handelt es sich um eine Körperschaft i.S. des § 2 Nr. 1 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.

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

19 § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst sonstige Einkünfte nach § 22 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 Halbsatz 2 EStG gilt dies nicht, soweit es sich um steuerpflichtige Einkünfte i.S. der Nr. 1 bis 8 handelt.

20 (1) Indem § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG u.a. auf die Überlassung der 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. Senatsurteil vom 19.12.2012 - I R 81/11, BFH/NV 2013, 698). Dies gilt auch dann, wenn das Know-how zeitlich unbegrenzt überlassen wird (Schmidt/Loschelder, EStG, 40. Aufl., § 49 Rz 125; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 49 Rz 94; Reimer in Brandis/Heuermann, § 49 EStG Rz 311; Heß in Lademann, EStG, § 49 EStG Rz 2051; Hidien in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rz I 29; a.A. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, § 49 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.

21 (2) Die zeitlich unbegrenzte Überlassung ist jedoch dann nicht (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. Senatsurteile vom 20.07.1988 - I R 61/85, BFHE 154, 473, BStBl II 1989, 99; vom 16.05.2001 - I R 64/99, BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641; Reimer, a.a.O.; Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 1111).

22 Dies ergibt sich aus dem Verweis in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf § 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 handeln. Kommt es zu einer Veräußerung des Nutzungsrechts, wird es aber nicht mehr (nur) überlassen (vgl. Senatsurteil in BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641; zur Abgrenzung bei Urheberrechten vgl. Senatsurteil vom 24.10.2018 - I R 69/16, BFHE 263, 146, BStBl II 2019, 401; allgemein zur Abgrenzung zwischen der Veräußerung und der Überlassung von Rechten vgl. auch Manthey/Zettl, Internationales Steuerrecht --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 Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.03.2013 - IX R 65/10, BFH/NV 2013, 1085).

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 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) und widerspricht weder Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungssätzen. Damit ist es gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 25.10.2016 - I R 57/15, BFHE 255, 280; BFH-Urteil vom 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. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG handelt und ob für die Beantwortung dieser Frage das Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen vom 18.04.2019 (BGBl I 2019, 466) von Bedeutung ist (vgl. hierzu auch Petersen/Herbst, IStR 2021, 745), kann unter diesen Umständen dahingestellt bleiben.

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

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. Senatsurteil vom 10.04.2013 - I R 22/12, BFHE 241, 251, BStBl II 2013, 728, m.w.N., zur Nutzung beweglicher Sachen; vgl. auch Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 1115; Reimer, a.a.O.).

27 Daraus folgt allerdings nicht, dass die Verwendung des Know-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.

28 (b) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 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.

29 Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg einwenden, dass es 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 zugrundeliegenden Vertrag habe es sich lediglich um ein Verpflichtungs- und nicht (zugleich) um ein Verfügungsgeschäft gehandelt.

30 Insoweit hat das FG für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) 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.

31 cc) Für die Verpflichtung zum Steuerabzug ist es darüber hinaus 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. des § 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.

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.

35 aa) Die vierjährige Festsetzungsfrist i.S. des § 191 Abs. 3 Satz 2 AO war bei Erlass des Haftungsbescheids am 19.08.2016 noch nicht abgelaufen.

36 Der Beginn der Festsetzungsfrist war gemäß § 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 Senatsurteil vom 15.01.2015 - I R 33/13, BFH/NV 2015, 797, Rz 21 ff.; BFH-Urteil vom 21.09.2017 - VIII R 59/14, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rz 49; 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 Halbsatz 1 AO).

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. des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG ist (vgl. parallel zur Kapitalertragsteuer auch Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 6/18, BStBl II 2022, 24; BFH-Urteil in BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163). Diese Festsetzungsfrist war bei Erlass des Haftungsbescheids ebenfalls noch nicht abgelaufen.

38 Aufgrund der fehlenden Steueranmeldung durch die Klägerin (Entrichtungspflichtige der Abzugsteuer) war auch der Beginn der Festsetzungsfrist für die Steuerschuld der Vergütungsgläubigerin P gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO bis zum 31.12.2010 gehemmt (vgl. zur Kapitalertragsteueranmeldung auch Senatsurteil vom 29.01.2003 - I R 10/02, BFHE 202, 1, BStBl II 2003, 687; BFH-Urteil in BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163). Die vierjährige Festsetzungsfrist für die Steuerschuld der P lief damit grundsätzlich am 31.12.2014 ab.

39 Zwar gilt für P nicht die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO, da sich die Prüfungsanordnung nur gegen die Klägerin richtete (vgl. zur Lohnsteuer-Außenprüfung BFH-Beschluss vom 17.03.2016 - 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 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) eingeführt worden ist und für alle am 30.06.2013 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. BTDrucks 17/10604, S. 35 und BFH-Urteil in BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163). 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.

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

41 a) Sofern die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG --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, Urteil vom 05.08.1993 - 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, a.a.O., § 50a EStG Rz 335 f.; von einem Entschließungsermessen ausgehend --allerdings ohne ausdrückliche Bezugnahme auf § 73g Abs. 1 EStDV-- auch FG München, Urteil vom 26.11.1986 - I 47/80 E, EFG 1987, 250; Fetzer in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG § 50a Rz 220; Gosch in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 50a 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. Senatsbeschluss vom 08.11.2000 - I B 59/00, BFH/NV 2001, 448; Senatsurteil in BFH/NV 2013, 698).

43 c) Die Haftungsinanspruchnahme ist auch nicht deswegen ermessensfehlerhaft, weil die Klägerin einem entschuldbaren Rechtsirrtum unterlag (vgl. hierzu allgemein Senatsbeschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, m.w.N.). Dies hat die Klägerin weder vorgetragen noch liegen hierfür Anhaltspunkte vor.

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 zugrundeliegenden 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 18.07.1977 (BGBl II 1979, 627, BStBl I 1979, 349) von der inländischen Besteuerung freizustellen sind (zur Parallelproblematik bei Erlass eines Nacherhebungsbescheids vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2013, 698).

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.

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

47 (1) Insbesondere liegen keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung i.S. des § 50d Abs. 2 EStG vor (vgl. hierzu Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union FKP Scorpio Konzertproduktionen vom 03.10.2006 - C-290/04, EU:C:2006:630, BStBl II 2007, 352; Senatsurteil vom 24.04.2007 - I R 39/04, BFHE 218, 89, BStBl II 2008, 95).

48 (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, AO § 163 Rz 12).

49 Zwar können bei Erlass eines Haftungsbescheids grundsätzlich sämtliche Billigkeitserwägungen im Rahmen des

Ermessens berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2000 - VII R 63/99, BFHE 193, 524, BStBl II 2001, 217 zur Haftung nach § 69 Satz 2 AO; BFH-Urteil vom 25.07.1989 - 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-- gemäß § 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 Bundesverfassungsgerichts vom 22.01.2014 - 1 BvR 891/13, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2014, 440 zu einem Nacherhebungsbescheid).

50 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, AO, 15. Aufl., § 227 Rz 12; a.A. Oellerich in Gosch, AO § 227 Rz 9). Die endgültige Entscheidung bleibt aber dem gesonderten Billigkeitsverfahren nach § 227 AO vorbehalten.

51 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

52 5. Das Urteil ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de