

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 VS.2013.3

Entscheid

30. September 2014

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A GmbH,

vertreten durch Dr.iur. B,

Beschwerdeführerin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Wertschriften,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegner,

betreffend

Pauschale Steueranrechnung

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz in C (ab Dezember 2011, zuvor D) bezweckt Forschung und Entwicklung in den Bereichen E, F, G, H und I sowie Lizenzierung, Vertrieb und Verkauf von J, K, L und M. Sie stellte am ... Juni und am ... Dezember 2011 der N, Seoul, Korea, je Rechnung über EUR 65'000.-. Die entsprechenden Banküberweisungen gingen am ... August 2011 bzw. ... Januar 2012 ein, wobei die N jeweils einen Abzug von 10% bzw. insgesamt umgerechnet Fr. 14'773.20 für südkoreanische Quellensteuern vornahm. Am ... September 2012 stellte die Pflichtige mit Bezug auf diese einen Antrag auf pauschale Steueranrechnung für ausländische Lizenzgebühren. Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Wertschriften, wies den Antrag am 25. Juni 2013 ab. Es begründete dies damit, dass gemäss Art. 12 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Schweiz und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 12. Februar 1980 (DBA-KR) Vergütungen für Dienst- oder Beratungsleistungen nicht unter den Begriff der Lizenzgebühren fielen.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 18. Juli 2013 Einsprache erheben und beantragen, die geforderte Rückleistung der Quellensteuern zu gewähren. Sie habe keine Dienst- oder Beratungsleistungen erbracht, sondern habe für die O der N die von ihr entwickelte K "P" geliefert. Die Rechte daran seien bei der Pflichtigen geblieben, während die N für die Verwendung eine Entschädigung zu leisten gehabt habe. Diese Leistung falle unter Art. 12 Abs. 3 DBA-KR, weshalb die Schweiz die südkoreanischen Quellensteuern anzurechnen habe. Als Beleg reichte sie einen Vertrag zwischen ihr und der N ein ("Collaborative Research & Development Agreement"; nachfolgend Agreement).

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 21. Oktober 2013 ab.

C. Am 21. November 2013 erhob die Pflichtige Beschwerde und beantragte, den Einspracheentscheid aufzuheben und das kantonale Steueramt anzuweisen, die in der Republik Korea erhobene Quellensteuer zurückzuerstatten; eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Streitsache zur weiteren Untersuchung an

das kantonale Steueramt zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das Eigentum an der entwickelten L sei bei der Pflichtigen verblieben; die N habe lediglich ein Nutzungsrecht erhalten, welches bestimmten Bedingungen unterstanden habe. Bei einem solchen Fall stelle das Entgelt eine Lizenzgebühr dar, für welche eine Entlastung in Form der pauschalen Steueranrechnung zu gewähren sei.

Das kantonale Steueramt schloss am 10. Dezember 2013 auf Abweisung. Am 17. Dezember 2013 reichte die Pflichtige eine Originalbestätigung der N ein, und am 14. Januar 2014 beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ebenfalls, die Beschwerde abzuweisen. In der Folge nahmen die Parteien noch einmal im Rahmen eines zweimaligen Schriftenwechsels Stellung, welcher mit Eingabe des kantonalen Steueramts vom 14. April 2014 seinen Abschluss fand.

Mit Verfügung vom 13. Mai 2014 setzte das Steuerrekursgericht der Pflichtigen Frist an, um sämtliche Verträge, Korrespondenz und sonstigen Dokumente im Zusammenhang mit den beiden streitigen Zahlungen einzureichen. Am 23. Juni 2014 kam diese der Aufforderung nach, und am 13. August 2014 nahm das kantonale Steueramt zu den eingereichten Akten Stellung.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) In der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen können für die in Übereinstimmung mit einem Doppelbesteuerungsabkommen in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer von aus diesem Vertragsstaat stammenden Erträgen eine pauschale Steueranrechnung beantragen (Art. 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesrats über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967, VO pStA, SR 672.201). Diese kann nur für Erträge beansprucht werden, die den Einkommenssteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen (Art. 3 Abs. 1 VO pStA). Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung entspricht (...) der Summe der Steuern, die in den Vertragsstaaten von den im Lauf eines Jahres (Fälligkeitsjahres) fällig gewordenen Erträgen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der

auf diesen Erträgen entfallenden schweizerischen Steuern (Maximalbetrag; Art. 8 Abs. 2 VO pStA).

Mit Bezug auf Korea sieht das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen eine pauschale Steueranrechnung für Lizenzgebühren vor. Demnach können Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Staat besteuert werden (Art. 12 Abs. 1 DBA-KR). Diese Lizenzgebühren können jedoch auch im Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Lizenzgebühren der Nutzungsberechtigte ist, 10% des Bruttobetrags der Lizenzgebühr nicht übersteigen (Art. 12 Abs. 2 DBA-KR). Gemäss Art. 22 Ziff. 3 DBA-KR gewährt die Schweiz dann, wenn eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren bezieht, die nach den Art. 10, 11 und 12 in Korea besteuert werden, auf Antrag eine Entlastung nach in dieser Bestimmung näher ausgeführten Methoden.

Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Lizenzgebühren" bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benützung von Urheberrechten an wissenschaftlichen Werken, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden (Art. 12 Abs. 3 DBA-KR). Diese Bestimmungen wurden gemäss Art. VI des Protokolls vom 28. Dezember 2010, in Kraft seit 25. Juli 2012, geändert; auf die vorliegenden Zahlungen kommt aber noch die ursprüngliche Fassung zur Anwendung.

bb) Als Auslegungshilfe für Doppelbesteuerungsabkommen dient das OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Fassung vom 22. Juli 2010, OECD-MA). Als Mitgliedstaaten der OECD sind die Schweiz und Korea grundsätzlich gehalten, die Musterabkommen samt dazu verfassten Kommentaren der OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2010, im Folgenden OECD-Kommentar) mit zu berücksichtigen (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., 2005, S. 130, vgl. auch Pöllath/Lohbeck in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. A., 2008, S. 1041 ff. mit der früheren Fassung des OECD-Kommentars auf Deutsch).

Die Besteuerung von Lizenzgebühren ("royalties") ist in Art. 12 OECD-MA geregelt. Diese Bestimmung sieht keine Quellensteuer zugunsten des Staates, aus dem die Lizenzgebühren stammen, mehr vor. Für die Auslegung des Begriffes der Lizenzgebühren steht aber nichts entgegen, auf die entsprechenden Ausführungen im OECD-Kommentar zurückzugreifen. Ziff. 12 ff. des OECD-Kommentars befasst sich insbesondere mit Zahlungen im Zusammenhang mit Computersoftware. Daraus sind folgende Grundsätze im Sinn einer Zusammenfassung herauszugreifen:

Ziff. 12.2: Die Rechtsnatur von Zahlungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Computer-Software hängt von der Art der Rechte zur Nutzung und Ausbeutung des Programms ab, die der Empfänger erwirbt. Die Übertragung von Rechten kann in vielen Varianten erfolgen, von der Entäusserung der gesamten Rechte am Copyright eines Programms bis zum Verkauf eines Produkts mit beschränkten Nutzungsrechten. Auch die Entschädigung kann in verschiedenen Formen vorliegen. Diese Faktoren erschweren die Abgrenzung zwischen Lizenzzahlungen und anderen Arten von Entschädigungen. Die Schwierigkeiten werden noch verstärkt durch die Leichtigkeit der Vervielfachung von Computersoftware, und den Umstand, dass der Erwerb von Software oft dazu führt, dass zwecks Gebrauch derselben auch eine Kopie erstellt wird.

Ziff. 13: In den meisten Fällen werden die Rechte des Empfängers in Teil- oder Vollrechten am zugrundeliegenden Urheberrecht bestehen (dazu nachfolgend Ziff. 13.1 und 15), oder sie sind Teil- oder Vollrechte an einer Kopie des Programms (Programmkopie), welche in einem Medium verkörpert ist oder auf elektronischem Weg verschafft wird (nachfolgend Ziff. 14 und 14.1).

Ziff. 13.1: Zahlungen für den Erwerb von Teilrechten am Urheberrecht (ohne dass sich der Übertragende des Urheberrechts voll entäussert) werden Lizenzgebühren sein, wenn das Entgelt gezahlt wird, um das Programm in einer Weise zu nutzen, die ohne die Erlaubnis eine Verletzung des Urheberrechts darstellen würde. Beispiele für ein solches Arrangement sind Lizenzen, welche es erlauben, Software, welche das geschützte Programm verkörpern, zu vervielfältigen und an die Öffentlichkeit zu vertreiben, oder das Programm zu verändern und öffentlich anzubieten. Unter diesen Umständen erfolgen die Zahlungen als Gegenleistung für das Recht zur Nutzung des Urheberrechts am Programm.

Ziff. 14: Bei anderen Transaktionen sind die erworbenen Rechte auf solche limitiert, welche erlauben, das Programm anzuwenden. Dies ist im Allgemeinen der Fall beim Erwerb einer Programmkopie. In diesen Fällen sollen die betreffenden Rechte bei der Qualifikation der Transaktion ausser Acht bleiben, und es sind in der Regel Unternehmensgewinne gemäss Art. 7 OECD-MA anzunehmen. Hierzu hat Korea indessen einen Vorbehalt angebracht, indem auch Know-How durch eine Programmkopie übertragen werden kann, und diesfalls Art. 12 OECD-MA zur Anwendung gelangt (Ziff. 31.1. des OECD-Kommentars).

Ziff. 14.1 und 14.2 befassen sich mit der Form der Übertragung des Programms sowie Kopien für die Verwendung innerhalb eines Betriebs (Standort-, Betriebs- oder Netzlizenzen).

In Ziff. 14.3 wird der Fall angesprochen, in dem das Softwarehaus oder der Computerprogrammierer lediglich Informationen weitergibt über die Ideen und Grundsätze, die dem Programm zugrunde liegen, wie etwa Logik, Algorithmen oder Programmiersprachen oder –techniken. In diesen Fällen könnten die Zahlungen als Lizenzgebühren eingestuft werden, soweit sie Entgelt für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von geheimen Formeln oder die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen darstellen.

Ziff. 14.4 befasst sich mit zwischengeschalteten Vertriebsstrukturen.

In Ziff. 15 wird festgehalten, dass ein Entgelt für die Übertragung des vollen Urheberrechts keine Lizenzgebühr darstellt, und Art. 12 OECD-MA keine Anwendung findet. Schwierigkeiten können indessen entstehen, wenn

- ein zeitlich oder örtlich begrenztes Exklusivrecht übertragen wird
- zusätzliche Zahlungen für die Nutzung bezahlt werden
- oder eine pauschale Einmalzahlung erfolgt.

Gemäss Ziff. 16 ist jeder Fall nach Massgabe seiner besonderen Umstände zu behandeln; wo die Vergütungen aber für die Übertragung von Rechten geleistet werden, welche ein eindeutiges und spezifisches Gut darstellen (was bei örtlich begrenzten Rechten eher der Fall ist als bei zeitlicher Limitierung), wird im Allgemeinen statt einer Lizenzgebühr eher ein Unternehmensgewinn im Sinn des Art. 7 OECD-MA oder ein Veräusserungsgewinn im Sinn des Art. 13 OECD-MA vorliegen. Dies ergibt

sich aus dem Umstand, dass dort, wo ein Recht aufgegeben ("alienated") wird, die Vergütungen nicht für die Nutzung des Rechts geleistet wird. Am Wesensgehalt des Geschäfts als Entäusserung kann auch die Form der Gegenleistung, die Zahlung des Entgelts in Raten oder der Umstand nichts ändern, dass die Vergütungen von einem zukünftigen Ereignis abhängen.

Ziff. 17 hält fest, dass Vergütungen für Software auf der Grundlage eines gemischten Vertrags geleistet werden können. Hierzu verweist die Bestimmung auf die in Ziff. 11.6 dargestellten Methoden. Demnach muss bei einem solchen gemischten Vertrag im Allgemeinen der Gesamtbetrag der vereinnahmten Vergütung auf Grund des Vertragsinhalts oder durch einen sonstige angemessenen Schlüssel nach den verschiedenen Leistungen, die der Vertrag vorsieht, aufgegliedert und jeder Teilbetrag entsprechend seiner Art steuerlich behandelt werden. Stellt jedoch eine der vereinbarten Leistungen bei weitem den Hauptgegenstand des Vertrags dar und haben die anderen Leistungen nur eine untergeordnete Bedeutung, so sollte die Gesamtvergütung steuerlich so behandelt werden, wie es der Hauptleistung entspricht.

cc) Damit stellt der Kommentar zum OECD-MA für die Qualifikation von Lizenzgebühren eigene Abgrenzungskriterien zur Verfügung. Innerstaatliche zivilrechtliche Gerichtspraxis, welche davon abweicht, ist deshalb nur beschränkt von Bedeutung. Verwiesen sei in diesem Zusammenhang insbesondere auf die schweizerische Gerichtspraxis, welche mit Bezug auf Überlassung von Software auf Dauer zum Teil abweichende Kriterien verwendet (vgl. Übersicht in Gianni Fröhlich-Bleuler, Softwareverträge, 2. A., 2014, S. 443).

b) Massgebend ist demnach der Inhalt der Leistung, für welche die die Vergütung geleistet wurde.

aa) Hierzu reichte die Pflichtige das bereits erwähnte Agreement ein. Dessen Zweck bestand darin, die allgemeinen Bedingungen der gemeinsamen Forschung und Entwicklung für das Projekt zu regeln (Ziff. 2.1 des Agreements). Für die Definition des Projekts wird auf Anhang A verwiesen (Agreement S. 5 unten). Soweit erkennbar, ging es um K zur verbesserten Q bei O. Im Rahmen dieses Projekts verpflichtete sich jede Vertragspartei, in Übereinstimmung mit dem Zeitplan die "Deliverables" abzuliefern (Ziff. 2.2 lit. a des Agreements). Die "Deliverables" sind definiert als "Report, document, software or any other type of deliverables as listed in Schedule ...: Project, Project

Timetable und Deliverables" (Ziff. 1.1 des Agreements). Das Schedule .. enthält eine Aufstellung der zu erbringenden "Deliverables" und legt die jeweilige verantwortliche Vertragspartei fest. Verantwortlich für P war demnach die Pflichtige. In Schedule .. werden die einzelnen Aufgaben vorgeschrieben. Soweit ersichtlich, hatte die Pflichtige demnach P in die Rahmenstruktur der N zu implementieren, während die N hierzu die notwendigen Dokumentationen und Spezifikationen bereitzustellen hatte. Weiter hatte die Pflichtige die N in der Anpassung von P zu unterstützen.

Das Agreement enthält zudem eine Reihe von Bestimmungen bezüglich den Nutzungsrechten von geistigem Eigentum im Zusammenhang mit dem Projekt. In Ziff. 3.1 wird allgemein festgehalten, dass jede Vertragspartei ihre Rechte an vorbestehendem geistigem Eigentum ("background") behält. Es wird ausdrücklich vereinbart, dass diesbezüglich kein Eigentum übertragen wird und keine Lizenzierung (ausser wo vorbehalten) erfolgt. In Ziff. 3.6 des Agreements wird demgegenüber konkret auf das Projekt Bezug genommen und ausdrücklich ein unentgeltliches Nutzungsrecht am jeweiligen eingebrachten oder entwickelten geistigen Eigentum statuiert. Diese ist limitiert auf die Dauer und die Bedürfnisse des Projekts. Im Lauf des Projekts neu entstandenes geistiges Eigentum ("foreground") soll derjenigen Partei zukommen, welche es geschaffen hat; bei gemeinsamen neuen Erfindungen soll gemeinsames geistiges Eigentum möglichst vermieden werden und nur bei Uneinigkeit solches angenommen werden.

bb) Das Agreement lässt indessen viele Fragen offen und beantwortet insbesondere die zentrale Frage nicht, nämlich wofür die Zahlungen geleistet worden sind, sind doch darin gar keine solchen, geschweige denn Lizenzzahlungen an die Pflichtige vorgesehen. Mithin bleibt der Rechtgrund der streitigen Leistungen offen. Zur Klärung wurde die Pflichtige mit Auflage vom 13. Mai 2014 deshalb aufgefordert, alle einschlägigen Unterlagen im Zusammenhang mit den beiden Zahlungen einzureichen. Aus dem daraufhin vorgelegten E-Mail Verkehr zwischen den Vertragsparteien geht folgendes hervor:

Nachdem bereits im Sommer 2010 erste Kontakte stattgefunden hatten, sandte R namens der Pflichtigen mit E-Mail vom ... Oktober 2010 erstmals eine Dokumentation über ihre neu entwickelte P an S und T bei der N. Weiter fragte er nach dem weiteren Vorgehen. Die folgende Korrespondenz betraf in erster Linie Fragen der Evaluation durch N und Updates. Mit E-Mail vom ... Januar 2011 wurde die Frage "licensing ver-

sus buy" angesprochen. Am ... Februar 2011 machte T einen ersten Vorschlag über einen allfälligen Vertragsinhalt. Darin schlug er ein Lizenzmodell in Bezug auf das Background-IP (IP = intellectual property) der Pflichtigen vor, da nach seiner Einschätzung ein Kauf nicht möglich sei; allfällige neu entwickelte IP sei zu teilen. Am ... Februar 2011 folgte ein E-Mail von R enthaltend einen Meinungs austausch in Bezug auf die künftige Ausgestaltung der Vertragsverhältnisse. Darin stimmte er einer Lizenzierung zu, worauf T sich bereit erklärte, einen Vertragsentwurf auszuarbeiten, und hierzu nach dem Preis fragte. Nach E-Mails vom ... Februar 2011 und vom ... März 2011 einigten sich die Parteien auf 300 Millionen koreanische Won (KRW) bzw. EUR 189'815.- nach dem damaligen Wechselkurs. Am ... März 2011 teilte S mit, dass er nicht in der Lage gewesen sei, ihre Standard-Vertragsvorlage zu ändern, welche er im Anhang zusende. Am ... April 2011 teilte R mit, die K sei "ready to be tested". Am ... Mai 2011 wurde über noch offenen Punkte eine Einigung erzielt, und am ... Mai 2011 folgte noch eine Detaildiskussion über Abgrenzungsfragen bezüglich Patentierung; daraus geht hervor, dass R grossen Wert auf den Schutz ihres eingebrachten geistigen Eigentums legte. Am ... Juni 2011 folgte eine weitere Mitteilung von R, die K sei "final and bug free". Am ... August 2011 bestätigt R den Erhalt der ersten Rate. Der Vertrag wurde von ihm erst im September unterzeichnet.

cc) Daraus lässt sich ersehen, dass das Agreement nicht den gesamten Vertragsinhalt wiedergibt, sondern es sich um einen Standardvertrag handelt, welcher auf Verlangen der Rechtsabteilung der N verwendet wurde. Soweit zwischen R und den Vertretern der N individuelle Abreden getroffen wurden, gehen diese dem Agreement offenkundig vor. Dies ist bereits aus dem Umstand ersichtlich, dass überhaupt eine Zahlung geleistet wurde, welche im Agreement nicht vorgesehen war.

Aus der E-Mail-Korrespondenz geht hervor, dass Kernpunkt der Zusammenarbeit die Nutzung der P durch die N war. Hinzu kam die technische Überführung ("Implement") derselben durch die Pflichtigen in die Infrastruktur der N. Wesentlich ist, dass die P bereits vor Beginn der Zusammenarbeit entwickelt worden war, und dass sich die Pflichtige alle Rechte an dieser vorbehielt. Im Lauf des E-Mail-Verkehrs wurde denn auch diesbezüglich mehrfach von einem Lizenz-Modell gesprochen. Das Vertragsverhältnis enthält demnach Elemente eines Kaufs, einer Lizenzierung und – bezüglich der "Implementierung" – eines Werkvertrags. Mithin liegt hier ein gemischter Vertrag vor, weshalb nach den dargestellten Grundsätzen gemäss Ziff. 17 des Kommentars zum OECD-MA vorzugehen ist. Demnach muss der Gesamtbetrag allenfalls

aufgegliedert und jeder Teilbetrag entsprechend seiner Art steuerlich behandelt werden, sofern die Hauptleistung nicht gegenüber den übrigen Leistungen überwiegt, und deshalb die Gesamtvergütung steuerlich so behandelt wird, wie es dieser entspricht.

dd) Mit Bezug auf die Einräumung der Nutzungsrechte an P lassen sich dem Agreement und dem E-Mail-Verkehr keine Beschränkungen zulasten der N entnehmen, sondern kann sie diese frei für ihre Zwecke verwenden, in ihre Produkte integrieren und vervielfältigen. Insbesondere ist keine zeitliche oder örtliche Beschränkung getroffen worden. Das erworbene Nutzungsrecht geht demnach weit über den Erwerb einer blossen Programmkopie gemäss Ziff. 14 des Kommentars zum OECD-MA hinaus. Weiter hat sich die Pflichtige das geistige Eigentum an der P vorbehalten, d.h. auch sie kann die P uneingeschränkt weiterverwenden. Mithin hat die Pflichtige der N unbeschränkte Nutzungsbefugnisse auf Dauer überlassen, indessen die Urheberrechte behalten. Nach Art. 13.1 des Kommentars zum OECD-MA hat demnach keine Vollveräusserung ("Alienation") stattgefunden. Der Kommentar betrachtet indessen diesen letzten Punkt als entscheidendes Abgrenzungskriterium zum Kauf bzw. zum Veräusserungsgewinn. Vor diesem Hintergrund ist hier auf eine Lizenzierung zu schliessen.

Wie bereits erwähnt, enthält die geschuldete Leistung auch eine Werkvertragskomponente, indem die Pflichtige P in das Rahmenwerk der N implementiert. Nach dem Gesagten stellt sich die Frage, ob die Zahlung deshalb auf die einzelnen Leistungskomponenten aufzuteilen ist. Dies hängt im Wesentlichen davon ab, wie diese Leistung im Gesamtzusammenhang zu gewichten ist. Als Kriterium kommt in erster Linie der hierfür erbrachte zeitliche Aufwand in Betracht; diesbezüglich enthalten indessen die Akten keine klaren Hinweise, sondern nur Anhaltspunkte:

Der E-Mail-Korrespondenz ist zu entnehmen, dass die P bei Entschluss der N, diese zu erwerben, schon bestanden hat und Vertretern der N vorgeführt wurde. Dementsprechend wurden denn auch erst nach Präsentation überhaupt Vertragsverhandlungen aufgenommen. Mithin handelt es sich hierbei um ein fertiges Produkt und bei ihrer Überlassung um die Hauptleistung des Vertragsverhältnisses. Weiter geht daraus hervor, dass diese im Wesentlichen unverändert übernommen wurde, d.h. die K weder mit zusätzlichen Funktionen erweitert wurde noch grössere Modifikationen vorgenommen wurden, finden sich doch keine entsprechenden Hinweise in der Korrespondenz. Mithin ging es um die Überführung der P in die Infrastruktur der N; die nachfolgende Anpassung zwecks Weiterverwendung wurde durch die N vorgenommen. Dies geht

bereits aus dem Agreement hervor, hatte doch die Pflichtige die N bei ihren Experimenten sowie bei den Anpassungsarbeiten bloss zu unterstützen. Anzuführen ist, dass solche zusätzlichen Arbeitsleistungen nicht separat erfasst oder abgerechnet wurden. Dies deutet darauf hin, dass die Implementierung im Vergleich zur Verfügung-Stellung von P von untergeordneter Bedeutung war. Hinzuweisen ist schliesslich auf die Bestätigung vom ... November 2013 von T. Darin wird ausgeführt, dass die Zahlung für die Lizenzierung einer von der Pflichtigen vorentwickelten K war, und einzig kleine Anpassungen ausgeführt werden mussten. Die Leistung habe deshalb zur Hauptsache in einer Lizenzierung bestanden, weshalb in Korea Quellensteuern zu bezahlen waren. Dieses Schreiben entspricht nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts den vorhandenen Akten.

Insgesamt sind daher die Zahlungen als solche aus Lizenzvertrag zu qualifizieren, sodass der Pflichtigen hierfür pauschale Steueranrechnung zusteht.

c) Was die Vorinstanz dagegen vorbringt, überzeugt nicht: Sie stützt sich im Wesentlichen darauf, dass das Agreement mit Bezug auf allfällige Lizenzzahlungen sowie die Frage, welche spezifischen Rechte an die N übergegangen waren, keine Regelung enthält. Dieser Einwand trifft zu; nach Vorlage der E-Mail-Korrespondenz hat dies aber keine grosse Bedeutung, da – wie dargetan – nun sowohl die Grundlagen der Zahlung und als auch die übereinstimmende Absicht für eine Lizenzlösung offenkundig geworden sind.

Entgegen der Auffassung des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen in der Eingabe vom 11. August 2014 lässt sich nichts Gegenteiliges aus der E-Mail-Korrespondenz herleiten: So ist die Erklärung von R, dass die Pflichtige bereit sei, ihr "background IP" zu teilen, ohne weiteres als Einräumung eines Nutzungsrechts zu verstehen. Nichts anderes lässt sich auch aus der Erklärung der N im E-Mail vom ... März 2011 herauslesen, "we have agreed that (...) N is able to protect its specific solution, when not directly related to A's background". Die darin angesprochene Lösung beruht eben gerade auf P, welche im Eigentum der Pflichtigen verblieb, weshalb diese Textstelle sogar den Schluss auf eine Nutzung kraft Lizenzierung untermauert. Weiter deutet die Haftungssumme von EUR 200'000.- auch nicht auf die gemeinsame Schaffung eines neuen Produkts hin. Gemäss Ziff. 7.2, 7.4 und 7.7 des Agreements bezieht sich diese auf Haftung für Sachverhalte, bei welchen der "Background" der Pflichtigen und allfälliges neu geschaffenes geistiges Eigentum die Urheberrechte von

Dritten verletzt oder daraus Produkthaftungsklagen erwachsen sollten. Aus der Bezugnahme auf "Background" der Pflichtigen ist wiederum der Schluss zu ziehen, dass deren Nutzung wesentlicher Bestandteil des Vertrags war.

2. Die übrigen Voraussetzungen für die Gewährung der pauschalen Steueranrechnung sind nicht umstritten und nach den Akten erfüllt. Der Rückforderungsbetrag von Fr. 14'773.- liegt ferner unter dem Rückzahlungs-Maximalbetrag von Fr. 37'273.-. Damit steht einer pauschalen Steueranrechnung nichts entgegen und ist die Beschwerde gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist aufgrund ihres Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Rückzahlungsbetrag für die pauschale Steueranrechnung, Fälligkeitsjahr 2011, wird auf Fr. 14'773.- festgesetzt.

[...]