

Die Besteuerung von Dienstleistungen – während und nach der Beschäftigung des Erfinders

Prof. Dr. *Thomas Zacher*, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch-Gladbach

1. Zivil- und arbeitsrechtliche Grundlagen

In der Praxis spielen Erfindungen, die von Arbeitnehmern während der Dauer ihrer Dienstzeit gemacht werden, eine erhebliche Rolle. Insbesondere dort, wo Forschungs- und Entwicklungsaufgaben im Unternehmen wahrgenommen werden und die entsprechenden Erfindungen große wirtschaftliche Bedeutung haben können, sei es für das Unternehmen unmittelbar und/oder durch Lizenzierung, haben diese Erfindungen oft einen hohen Wert. Dies gilt z. B. im besonderen Maße für die Chemie- und Arzneimittelindustrie, aber auch für andere klassische Bereiche des Maschinenbaus bis zum IT-Sektor. Soweit derartige Erfindungen (potenziell) patent- oder gebrauchsmusterfähig sind, unterfallen sie dem Gesetz über Arbeitnehmererfindungen (§ 2 ArbNErfG). Das Gesetz unterscheidet hierbei zwischen Dienstleistungen, die ausführlich geregelt werden, und freien Erfindungen. Dienstleistungen sind gem. § 4 Abs. 2 ArbNErfG solche Erfindungen, die während der Dauer des Arbeitsverhältnisses gemacht wurden und die in einem inneren Zusammenhang zu dieser Tätigkeit stehen. Der Arbeitnehmer, der eine Dienstleistung gemacht hat, ist verpflichtet, sie unverzüglich dem Arbeitgeber gesondert in Textform zu melden. Der Arbeitgeber hat dann das Recht, diese in Anspruch zu nehmen. Dafür wird – neben dem regulären Arbeitsentgelt – eine Vergütung geschuldet, zu deren Berechnungsgrundlagen das ArbNErfG grobe Leitlinien bietet und hinsichtlich derer es auch auf Vergütungsrichtlinien verweist. Trotzdem kommt es auch hier in der Praxis oft zu Streitfällen über den Anteil an den Erfindungen und/oder deren Wert als Bemessungsgrundlage für die Vergütung.

Nimmt der Arbeitgeber die Dienstleistung nicht in Anspruch, so wird hieraus eine „freigewordene Dienstleistung“ im Sinne von § 8 ArbNErfG, über die der Arbeitnehmer grundsätzlich frei verfügen kann. Auch dann, wenn sie sein Arbeitgeber trotz fehlender Inanspruchnahme faktisch (unberechtigt) nutzt, stehen sich in diesem Fall der Erfinder und der Arbeitgeber wie fremde Dritte gegenüber. Bis zum 30.09.2009 galt dies auch in den Fällen, in denen der Arbeitgeber schlicht die Frist zur Inanspruchnahme versäumte, ohne sich hierzu zu erklären. Auch hier wurde die Dienstleistung frei, so daß sich beide Parteien grundsätzlich wie fremde Dritte gegenüberstanden.

In diesen Fällen bemißt sich die Vergütung konsequenterweise nicht nach den Leitlinien des ArbNErfG, sondern nach allgemeinem Recht. Dies können Spezialvorschriften wie etwa § 139 Abs. 2 des Patentgesetzes sein, aber auch allgemeine Rechtsgrundsätze wie das Recht der ungerechtfertigten Bereicherung (§ 812 BGB), wenn etwa der Arbeitgeber unberechtigt in die Schutzrechtsposition des Arbeitnehmers eingreift. Gerade diese Ansprüche können im Einzelfall siebenstellige oder noch höhere Beträge erreichen, da sich ihre Höhe an dem Vorteil orientiert, den der Arbeitgeber hieraus zieht. Etwa bei neuen chemischen Wirkstoffen, Medikamenten oder generell bei erfolgreicher Weiterlizenzierung können so im Zeitablauf große Summen in Rede stehen, wenn erst nach Jahr und Tag der diesbezügliche Anspruch erkannt bzw. notfalls gerichtlich bestätigt oder durch Vergleich niedergelegt wird. Grundsätzlich spielt es dabei auch keine Rolle, ob die entsprechende Dienstleistung gerade zum engeren Aufgabenfeld des Arbeitnehmers gehörte. Der Gedanke, daß derjenige, der gerade bestimmungsgemäß zur Entwicklung derartiger „Erfindungen“ angestellt würde, nicht noch neben seinem (oft respektablen) Gehalt dann gerade für diese Tätigkeit eine gesonderte Vergütung verlangen könne, findet sich weder bei in Anspruch genommenen Dienstleistungen im ArbNErfG, noch wirkt er sich grundsätzlich anspruchsmindernd bei freigewordenen Dienstleistungen aus.

Dieser Gedanke gilt erst recht für sogenannte freie Erfindungen im Sinne von § 4 Abs. 3 ArbNErfG. Auch wenn kein innerer Zusammenhang zu der konkreten Tätigkeit besteht, gibt es nach den §§ 18, 19 ArbNErfG eine Mitteilungs- und Anbietungspflicht. Ausgenommen von diesem zunächst sehr weitem Umfang sind nur freie Erfindungen, die offensichtlich im Arbeitsbereich des Betriebes des Arbeitgebers nicht verwendbar sind. Dies würde z. B. den Tüftler betreffen, der in einem Versicherungsunternehmen angestellt ist, aber in seiner Freizeit etwa Erfindungen im Bereich der Antriebstechnik für Fahrzeuge macht. Wäre derselbe Tüftler jedoch als Pförtner in einem Automobilkonzern tätig, würde zwar auch kein innerer Zusammenhang zu seiner konkreten Tätigkeit bestehen; es würde jedoch trotzdem eine Verwendbarkeit im Betrieb des Arbeitnehmers vorliegen.

2. Laufende Besteuerung

Während die Begrifflichkeiten des ArbNErfG zunächst an die zeitliche Kongruenz des Hervorbringens der Erfindung mit der Dauer des Arbeitsverhältnisses als zumindest einem erforderlichen Merkmal anknüpfen, tut dies das Steuerrecht nicht. Auch nachwirkende Einkünfte, soweit sie mit einer bestimmten Einkunftsart in Verbindung stehen, werden dieser regelmäßig zugeordnet. Die Unterscheidung in laufende oder einmalige Bezüge betrifft dort eher die regelmäßige Wiederkehr (vgl. etwa § 19 Abs. 1 EStG am Ende) bzw. die Frage, ob die Einkünfte während der laufend ausgeübten Tätigkeit oder am Ende im Zusammenhang mit ihrer Aufgabe handelt (vgl. etwa §§ 16, 18 Abs. 3 EStG und § 24 Nr. 2 EStG). Im folgenden Abschnitt soll es zunächst um solche Vergütungen gehen, die regelmäßig während eines noch bestehenden Arbeitsverhältnisses zum Vergütungspflichtigen entstehen und zufließen, sei es einmalig oder mehrfach.

Es gibt dabei ertragsteuerlich vier potenziell betroffene Einkunftsarten, die allerdings nachfolgend nicht in der üblichen Reihenfolge ihrer Bezifferung im EStG, sondern bewusst in einer inhaltlich aufeinander aufbauenden Reihenfolge abgesprochen werden.

2.1. Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit

Werden Dienstleistungen im laufenden Arbeitsverhältnis in Anspruch genommen, liegen unzweifelhaft Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 EStG vor.¹ Es gelten hier die allgemeinen Grundsätze einschließlich der Pflicht zum Lohnsteuerabzug und ggf. auch – im Rahmen der Beitragsbemessungsgrenzen – zum Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen.

Der Gedanke liegt nahe, ggf. außerordentliche Einkünfte im Sinne von § 34 EStG anzunehmen. Dies insbesondere dann, wenn die in Rede stehende Erfindung das Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit des Arbeitnehmers war, die nun vergütet wird. Bei in direkter Anwendung des ArbNErfG gezahlten Vergütungen wird jedoch in Anknüpfung an die Rechtsprechung² kein Fall von außerordentlichen Einkünften im Sinne von § 34 Abs. 1 EStG und erst recht nicht im Sinne von § 34 Abs. 3 EStG angenommen, da keine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit vorliege. Allerdings muß hierzu einschränkend gesagt werden, daß im Falle des Referenzurteils des BFH auch ein Zufluß über mehrere Jahre erfolgte, so daß er das Merkmal der „Zusammenballung“ im Sinne von § 34 Abs. 3 EStG im Sinne der damaligen alten Fassung verneinte. Ob dies auch für die schlichte Anwendung der sogenannten Fünftel-Regelung im Sinne des aktuellen § 34 Abs. 1 EStG jedenfalls dann zu gelten hätte, wenn tatsächlich eine Zusammenballung für eine mehrjährige Tätigkeit in Form einer einmaligen Zahlung hierfür in einem bestimmten Veranlagungszeitraum stattfände, erscheint gleichwohl fraglich. Dies könnte z. B.

auch dadurch eintreten, daß zwar die Inanspruchnahme unstreitig durch den Arbeitgeber erfolgt wäre, sich aber eine Einigung über die Höhe hinzöge und gleichsam rückwirkend dann eine „Gesamtvergütung“ gezahlt würde. Jedenfalls erscheinen durchaus Fälle denkbar, die sowohl hinsichtlich der Dauer ihrer „Entstehungstätigkeit“ wie auch hinsichtlich der „zusammengeballten Auszahlung“ unter § 34 Abs. 1, Abs. 2 EStG auch im Rahmen von Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit subsumiert werden können. In diesem Zusammenhang hat der BFH entschieden, daß immerhin die nachträgliche Abgeltung von Arbeitnehmer-Erfindervergütungen im Wege einer Abfindung durchaus im Sinne der §§ 24, 34 Abs. 1, Abs. 2 EStG zu werten sein könne³.

2.2. Exkurs: Dienstleistungen durch Leiharbeiter

Soweit der Leiharbeiter Erfindungen im Rahmen seiner Tätigkeit beim Entleiher macht, sind auch Vergütungen hierfür regelmäßig den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit (§ 19 EStG) zuzurechnen und unterfallen dem Steuerabzug vom Arbeitslohn im Sinne der §§ 38 ff. EStG. Die lohnsteuerliche Systematik ist jedoch nicht hinreichend mit der zivilrechtlichen/arbeitsrechtlichen Systematik synchronisiert. Während die gesetzgeberische Vorstellung im Bereich der Lohnsteuer davon ausgeht, daß grundsätzlich nur ein Arbeitgeber besteht, der – auch wenn im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis durch Dritte und auf deren Kosten geldwerte Vorteile dem Arbeitnehmer zufließen – zentral für den Lohnsteuerabzug zuständig sein soll, wohingegen der weitere Zuwendende dann nur „Dritte“ im Gesetzessinne sein soll, ist nach zivilrechtlicher/arbeitsrechtlicher Vorstellung durchaus eine Parallelität verschiedener Arbeitsverhältnisse im Rahmen einer einheitlichen Gesamttätigkeit vorstellbar. Man spricht hier auch von „gespaltener Arbeitgeberstellung“. Jedenfalls partiell wird dies auch durch § 11 Abs. 7 AÜG ausgedrückt, der – insoweit entgegen der Grundregel des AÜG – im Hinblick auf Arbeitnehmererfindungen den Entleiher wieder partiell der Fiktion der Arbeitgeberstellung unterwirft. Konsequenz dieser nicht völlig aufeinander abgestimmten Regelung ist, daß nach § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG der (einzige) Arbeitgeber im Sinne des Verleihers auch für die Abführung der Lohnsteuer zuständig ist, die im Rahmen dieses Dienstverhältnisses von dem Dritten (Entleiher, bei dem die Erfindung gemacht wird) gewährt wird.

Dies soll jedenfalls dann gelten, wenn der Arbeitgeber (Verleiher) weiß oder erkennen kann, daß derartige Vergütungen erbracht werden. Damit liegt insoweit die (ausschließliche) Lohnsteuerabzugspflicht auch für Erfindervergütungen beim Verleiher.

1 Vgl. statt aller etwa BFH, Urteil vom 26.01.2005 – VI R 43/00.

2 Vgl. das vorstehende Urteil.

3 Vgl. BFH, Urteil vom 29.02.2011 – IX R 28/11.

Nach der gesetzgeberischen Vorstellung kann der Arbeitnehmer vom Entleiher durchaus den „weiteren Arbeitslohn“ im Sinne der Erfindervergütung ohne Abzüge ausbezahlt bekommen. Der Arbeitnehmer ist jedoch seinerseits gem. § 38 Abs. 4 Satz 3 EStG verpflichtet, die von dem Dritten empfangenen Bezüge am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums dem eigentlichen Arbeitgeber anzugeben. Damit soll der Arbeitgeber (Verleiher) in die Lage versetzt werden, diese Drittbezüge seinerseits dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Macht der Arbeitnehmer keine Angaben, besteht für den Arbeitgeber (Verleiher) eine Anzeigepflicht gegenüber dem Betriebsstätten-Finanzamt darüber, daß der Arbeitnehmer keine oder erkennbar unwichtige Angaben gemacht hat. Daß diese Konstruktion in der Praxis nur eingeschränkt tauglich erscheint, liegt auf der Hand. Darüber hinaus kann gerade bei im Vergleich zum allgemeinen Arbeitslohn hohen Erfindervergütungen durch den Entleiher das Problem entstehen, daß der Verleiher seinerseits nicht über das erforderliche „Lohnvolumen“ verfügt, um hieraus den (gesamten) Lohnsteuerabzug zu bestreiten, der aufgrund der zusammengerechneten Bezüge entstände. Dann soll der Arbeitnehmer verpflichtet sein, seinerseits dem Arbeitgeber die erforderlichen Barmittel (aus dem von dem Dritten empfangenen Lohn) zur Verfügung zu stellen; der Arbeitgeber (Verleiher) ist nicht verpflichtet, bei überschüssigem Lohn aus eigenen Mitteln, über die er keine Verfügungsmacht hat, eine Abführung der Lohnsteuer zu bestreiten.

Immerhin wird der Entleiher durch § 42d Abs. 6 EStG entlastet, der eine Haftung für die Lohnsteuer dann ausschließt, wenn der Überlassung einer Erlaubnis nach § 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung zugrundeliegt und (bei Auslandsbezug) die diesbezüglichen Mitwirkungspflichten nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 lit. d EStG erfüllt wurden.

Eine ähnliche Problemlage stellt sich im Übrigen bei den Sozialversicherungsbeträgen, vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV i.V.m. den Haftungsregelungen nach § 28e SGB IV und § 150 SGB VII. Es kann hierzu gerade aus Sicht des (umfassend) beratenden Rechtsanwalts nur geraten werden, den betroffenen Unternehmen durch entsprechende Vertragsmuster im Verhältnis zwischen Verleiher/Entleiher/Arbeitnehmer eine stringente Lösung an die Hand zu geben, durch die der Verleiher zuverlässig von solchen Lohnbestandteilen erfährt und zugleich auch die Mittel erhält, den lohnsteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Abzugspflichten nachkommen zu können.

2.3. Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 18 EStG)

Grundsätzlich werden selbstständig hervorgebrachte Erfindungen im Rahmen der Einkünfte aus § 18 verwirklicht.⁴ Liegt hingegen eine echte Dienstleistung im Sinne des § 4 Abs. 2 ArbNErfG vor, besteht ja gerade per definitionem ein innerer Zusammenhang zur Tätigkeit als Arbeitnehmer, so daß die Einkunftsart „selbstständige Arbeit“ verdrängt wird.

Auch bei Anerkennung dieser Grundregel sind bei Dienstleistungen jedoch zwei Sonderfälle zu betrachten. Der erste sind Dienstleistungen im engeren Sinne des § 4 Abs. 2 ArbNErfG, welche *nicht* vom Arbeitgeber (rechtzeitig) in Anspruch genommen worden sind und daher freigeworden sind. Wie oben schon angesprochen wurde, ist ja dort der (vormalige) Verwertungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis aufgehoben. Dem entspricht auch R 18.1 LStR 2005. Dort wird ausgeführt, daß eine Verwertung außerhalb des Arbeitsverhältnisses auch dann anzunehmen sei, wenn die Dienstleistung frei geworden sei, soweit kein Verstoß gegen § 42 AO anzunehmen sei. Konsequenz dieser Betrachtung ist, daß die (ehemalige) Dienstleistung im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu einer Tätigkeit bzw. Vergütung im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit gem. § 18 EStG „umkippt“, obwohl sie durchaus sachlich im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Arbeitnehmer und damit in abhängiger Beschäftigung hervorgebracht wurde!

Das Vorstehende gilt natürlich erst recht für per se freie Erfindungen im Sinne von § 4 Abs. 3 ArbNErfG, werden sie anschließend vom Arbeitgeber gem. § 19 ArbNErfG übernommen oder nicht. Denn wenn von vorne herein eine lediglich zeitliche Kongruenz, aber kein inhaltlicher Zusammenhang zu der konkreten Tätigkeit des Arbeitnehmers vorliegt, kann auch selbst im Fall der Übernahme hierdurch erst recht kein nachträglicher Zuordnungswechsel zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit begründet werden.

Abzugrenzen von Dienstleistungen, freien Erfindungen und freigewordenen Erfindungen sind schließlich noch sogenannte Zufallserfindungen, wie nachfolgend dargestellt:

2.4. Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG), insbesondere bei Zufallserfindungen

Der im Steuerrecht oft verwendete Begriff der „Zufallserfindung“ soll dann vorliegen, wenn gleichsam im Sinne eines „Geistesblitzes“ keine mit einem Mindestmaß an Dauerhaftigkeit bzw. Planmäßigkeit ausgeübte Erfindertätigkeit vorliegt, weshalb sowohl eine freiberufliche als auch eine gewerbliche Tätigkeit ausscheiden.⁵ Sie sind in der Praxis selten. Selbst dann, wenn ein zunächst spontan gebohrer Gedanke noch weitere Tätigkeiten zu seiner Konkretisierung erfordert, liegt eine solche Tätigkeit nicht vor.⁶ Liegt sie aber ausnahmsweise vor, so führt allein die Anmeldung zum Patent noch nicht zu dem erforderlichen Mindestmaß an Nachhaltigkeit.⁷ In dem tatsächlich also gerin-

4 Schmidt/Wacker EStG, 36. Auflage, § 18 Rz. 64 m.w.N.; vgl. auch BFH, Urteil vom 16.08.1973 – V R 21-22/70, jedoch für einen Sonderfall.

5 Vgl. hierzu etwa BFH, Urteil vom 18.07.1998 VI R 29/97; Urteil vom 10.09.2003 – IX R 26/02.

6 Vgl. BFH, Urteil vom 18.06.1998 – XI R 29/97.

7 Vgl. BFH, Urteil vom 10.09.2003 – XI R 26/02.

gen Anwendungsbereich kann es aber durchaus zu legalen „weißen“ Einkünften kommen. Denn ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne von §§ 22 Nr. 2, 23 EStG scheidet schon daran, daß eine derartige Zufallserfindung nicht „angeschafft“ worden wäre. Umgekehrt wird sich der Wert einer Zufallserfindung, soll sie überhaupt zu Einkünften führen, regelmäßig in ihrer „Veräußerung“ an einen Dritten realisieren. Eine solche Veräußerung ist aber wiederum nicht unter § 22 Nr. 3 EStG zu subsumieren⁸. Der denkbare Anwendungsbereich bleibt daher schmal. Es könnte allenfalls an Fälle zu denken sein, in denen dann eine einmalige Dienstleistung in eine Erfindung für einen Dritten mündet und die Verwertung dieser Erfindung für den Dritten mit dem Dienstleistungshonorar abgegolten sein soll.

2.5 Gewerbliche Tätigkeit – § 15 EStG

Im Rahmen der hier untersuchten Dienstleistungen dürfte eine gewerbliche Tätigkeit selten in Betracht kommen. Sie würde voraussetzen, daß nicht nur eine planmäßige, auf das Hervorbringen von Erfindungen gerichtete Tätigkeit vorlag, sondern auch, daß diese durch gewerbliches Handeln umfänglich verwertet werden würde. Deshalb hat die Rechtsprechung in Einzelfällen auch eine Zurechnung zu § 15 EStG vorgenommen.⁹ Bei Dienstleistungen wird aber regelmäßig das Merkmal der Selbstständigkeit „fehlen“. Etwas anderes könnte nur dann in Betracht kommen, in denen ein Arbeitnehmer planmäßig und „gewerblich qualifiziert“ Dienstleistungen hervorbringt und nutzt; aber diese Nachhaltigkeit zugleich die Absicht umfaßt, daß es sich nur um freie Erfindungen oder um solche handelt, die mangels Inanspruchnahme durch den Arbeitgeber frei werden. Dies dürfte nur in extremen Ausnahmefällen zu unterstellen sein.

3. „Spätere“ Besteuerung

Die vorstehenden Erwägungen gelten grundsätzlich auch dann sinngemäß, wenn die Dienstleistungen erst nach der entsprechenden Tätigkeit des Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber in den Fokus gelangen. In der Praxis ist nach einem Arbeitgeberwechsel oder auch dem Eintritt in den Ruhestand der Arbeitnehmer oft eher geneigt, sich mit der vielleicht bisher eher latent schwelenden Frage einer nicht hinreichend vergüteten Dienstleistung oder sogar frei gewordenen Dienstleistung, welche sein (bisheriger) Arbeitgeber gleichwohl genutzt hat, näher zu beschäftigen und ggf. seine Interessen auch (streitig) durchzusetzen.

Wie schon angesprochen, hindert der nachträgliche Anfall der entsprechenden Vergütung die Zurechnung zur „ursprünglichen“ Einkunftsart im Grundsatz nicht. In dieser Konstellation treten aber gehäuft Fälle auf, in denen der Sachverhalt einer frei gewordenen Dienstleistung in Rede steht. Nach den oben genannten Grundsätzen ist dann der

Zurechnungszusammenhang zu den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit häufig unterbrochen, was erst recht nach Beendigung des betreffenden Arbeitsverhältnisses gilt.

Wird jedoch eine gleichartige Tätigkeit nicht bei dem neuen Arbeitgeber fortgesetzt, eine andere Tätigkeit aufgenommen oder erfolgt ggf. der Eintritt in den Ruhestand, stellt sich die in Rede stehende Vergütung im Sinne des dann in Betracht kommenden § 18 EStG zugleich als „Schlußvergütung“ für die jetzt beendete Tätigkeit als Erfinder dar. Dies gilt erst recht dann, wenn – im Nachhinein – ein ganzes Bündel von (möglichen) früheren und frei gewordenen Dienstleistungen für den vormaligen Arbeitgeber in Rede steht. Diese Konstellation ist in der Praxis nicht selten. Betrachtet man unter diesem Blickwinkel die mögliche Zuordnung zu § 34, kommt nicht nur die Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 EStG in Betracht. Je nach den sonstigen Bedingungen beim betroffenen Steuerpflichtigen ist zugleich an § 34 Abs. 3 EStG i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu denken, da die (frühere) Erfindertätigkeit, welche aufgrund des Freiwerdens zu einer selbstständigen Tätigkeit im Sinne von § 18 EStG geworden ist, gerade mit der auf dem Verhandlungswege oder gerichtlich erstrittenen Ausgleichszahlung in derartigen Fällen zugleich endet. Auch von der Ratio der Begünstigungsnorm des § 34 Abs. 3 EStG ist ohne Weiteres eine Parallelität gegeben. Denn auch hier wird ggf. einmalig unter besonderen Lebensbedingungen eine selbstgeschaffene Einkunftsquelle aufgegeben, deren äquivalente Absicherung im Alter bzw. bei Berufsunfähigkeit dient.

4. Fazit

Die oft zu hörende Faustregel, daß Dienstleistungen generell und „selbstverständlich“ den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit im Sinne von § 19 EStG zuzurechnen wären, ist nur begrenzt tauglich. Bei genauerem Hinsehen bestehen zahlreiche Interdependenzen zwischen dem, was und unter welchen Bedingungen genau als „Dienstleistung“ abgegolten wird und der steuerlichen Beurteilung, sowie schließlich den steuerlichen Belastungsfolgen. Selbst im Kerngebiet der nichtselbstständigen Arbeit können Fallstricke lauern, wie etwa im Fall der Arbeitnehmerüberlassung. Darüber hinaus bietet aber die genaue Durchdringung des jeweiligen Sachverhaltes Ansätze für nicht nur abweichende Zuordnungen zu anderen Einkunftsarten, sondern im Ergebnis auch zu teilweise substanziellen Steuererleichterungen. Dies ist angesichts der oft bedeutenden Summen, die in Rede stehen, ein lohnendes Feld im Sinne einer umfassenden Beratung. Möglichst im Vorfeld sollten entsprechende Gestaltungsmöglichkeiten identifiziert und – ggf. interdisziplinär zwischen Rechtsanwalt, Patentanwalt und steuerlichem Berater – im Sinne eines einheitlichen Konzepts umgesetzt werden.

⁸ Vgl. BFH, a.a.O.

⁹ Zur Abgrenzung vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 36. A., § 18 Rz. 64.