

## Erfindervergütungen und beschränkte Steuerpflicht – typische (Gestaltungs-) Fragen in der Praxis

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht<sup>1</sup>

### I. Erfindervergütungen im nationalen Steuerrecht

Nicht selten wird der Steueranwalt mit der Frage von Erfindervergütungen und ähnlichen Einkünften aus der Überlassung von Rechten bzw. Nutzungsrechten befaßt. Da hierbei oft erhebliche Summen in Rede stehen, spielt oft auch die Frage der Besteuerung eine wichtige Rolle, welche ggf. schon bei der Vertragsgestaltung – sei es im Zusammenwirken mit einem Patentanwalt, sei es bei der Beratung „aus einer Hand“ – zu bedenken ist.

Betrachtet man zunächst das deutsche Steuerrecht für Steuerinländer, so können verschiedene Einkunftsarten in Betracht kommen. Wer berufsmäßig und selbständig solche Rechte erwirbt und Dritten überläßt, kann hierdurch insbesondere gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 EStG<sup>2</sup> oder als der klassische „Erfinder“ Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG<sup>3</sup> erzielen. Handelt es sich um eine bloß gelegentliche Tätigkeit, kommen auch Einkünfte aus sonstigen Leistungen i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG in Betracht. Insoweit kann es sich aber bei der echten Veräußerung auch um einen Sachverhalt handeln, der ausschließlich in der Vermögenssphäre liegt<sup>4</sup> und der nicht oder allenfalls im Rahmen eines vorherigen derivativen Erwerbs gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 2<sup>5</sup> im Rahmen von Spekulationsgeschäften zu steuerbaren Einkünften führt. Mit Blick auf internationale Sachverhalte ist allerdings anzumerken, daß nach deutschem Recht die meisten hier in Rede stehenden Rechte nicht „veräußert“ werden können, da sie untrennbar in der Person des Erfinders entstanden und mit diesem verknüpft sind. Übertragen werden können dementsprechend nur – wenn auch je nach dem Inhalt der Vereinbarung umfassende – Nutzungs- und Auswertungsrechte. Diese Sichtweise ist ausländischen Vertragspartnern oftmals fremd, da nach den dortigen Rechtsordnungen eine Vollrechtsübertragung unproblematisch möglich erscheint.

Der deutschen Sichtweise entspricht im steuerlichen Bereich § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG – der allerdings subsidiär zu etwaigen gewerblichen Einkünften oder von Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit als freiberuflicher Erfinder, vgl. § 21 Abs. 3 EStG – Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zurechnet.

In der Praxis spielen auch speziell die sog. Arbeitnehmererfindervergütungen eine große Rolle. Bei einer nichtselbständigen Tätigkeit für einen Arbeitgeber hat der Arbeitnehmer unmittelbar auf der gesetzlichen Grund-

lage des Arbeitnehmererfindungsgesetzes einen Anspruch auf Vergütung – neben dem „normalen“ Arbeitslohn –, soweit der Arbeitgeber die Erfindung (unbeschränkt bzw. beschränkt) in Anspruch nimmt, was diesem freisteht und durch entsprechende Erklärung gegenüber dem Arbeitnehmer angezeigt wird. Darüber hinaus gibt es selbstverständlich oftmals auch außerhalb des zwingenden Anwendungsbereiches des Arbeitnehmererfindungsgesetzes oder ergänzend zu dem dortigen Regelungsbereich vertragliche Abreden über die Überlassung und Honorierung von Diensterfindungen und ähnlichen immateriellen „Erzeugnissen“ des Mitarbeiters. Gerade dort mag man geneigt sein, im Hinblick auf die nur eingeschränkte Steuerbarkeit der Übertragung von Rechten außerhalb der professionellen selbständigen Ebene entsprechend den oben skizzierten Leitlinien von einem selbständig zu beurteilenden, dabei aber im Ergebnis nicht steuerbaren Tatbestand auszugehen. Dem folgt jedoch die Finanzverwaltung unter weitgehender Billigung durch die Finanzrechtsprechung nicht. Vielmehr werden diese regelmäßig als (weiterer) Bestandteil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesehen.<sup>6</sup> Lediglich urheberrechtliche Entschädigungen führen regelmäßig nicht zu Arbeitslohn, selbst wenn sie durch den Arbeitgeber gezahlt werden.<sup>7</sup>

Damit trifft den Arbeitgeber auch die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug. Da nach der Rechtsprechung des BFH trotz dieser grundsätzlichen Zuordnung und der oftmals tatsächlich über Jahre andauernden Entwicklung einer „Arbeitnehmererfindung“ zugleich davon ausgegangen wird, daß diese nicht primär die zeitlich andauernde Tätigkeit in diesem Zusammenhang abgelte, sondern hauptsächlich die einmalige Übertragung zur Verwertung, kommt es

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach.
- 2 Insbesondere beim sog. Rechtehandel oder bei originärer Hervorbringung im Rahmen einer im übrigen gewerblichen Tätigkeit.
- 3 Vgl. BFH IV 29/64, BStBl. III 1967, S. 310; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. A, § 22 Rz. 150.
- 4 Vgl. BFH XI R 26/02, BStBl. II 2004, S. 218; Schmidt/Weber-Grellet, a. a. O.
- 5 Vgl. für eine Internet-Domain FG Köln, EFG 2010, S. 1216.
- 6 BFH R 70/08, DStR E 2010, S. 139.
- 7 Vgl. ►► BFH VI R 49/02, BStBl. II 2006, S. 917, m. w. N.; vgl. aber auch BFH VIII R 34/78, BStBl. II 1980, S. 114 zum Verzicht auf Abwehransprüche bei einem eingetragenen Warenzeichen.

regelmäßig auch nicht zu einer – ohnehin inzwischen nur noch sehr begrenzten – Begünstigung im Rahmen von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG.<sup>8</sup>

Da Erfindervergütungen aber von Steuerpflichtigen insbesondere dann, wenn „Erfindungen“ nicht zum Kernbereich ihrer beruflichen Tätigkeit gehören, subjektiv als „außerordentliche Einkünfte“ angesehen werden, wird die diesbezügliche „Regelbesteuerung“ oft in besonderem Maße als mißlich empfunden. Aufgrund der strengen Regeln zu Abführungspflichten und der Haftung bei der Lohnsteuer besteht jedoch beim Arbeitgeber die verständliche Neigung, selbst in Zweifelsfällen zunächst einmal den (vollen) Lohnsteuerabzug auch insoweit vorzunehmen. Nach der jüngst in anderem Zusammenhang ergangenen Entscheidung des BFH<sup>9</sup>, nach der in rechtlichen Zweifelsfällen zur Vermeidung einer Steuerverkürzung ein Steuerabzug vorzunehmen ist und eine Klärung von Rechtsfragen erst im Einspruchsverfahren erfolgen soll, dürfte diese Tendenz eher zunehmen.

## II. Ausländische Erfinder

Das angesprochene Mißbehagen über die volle Versteuerung außerordentlicher Arbeitserfolge aufgrund besonderer geistiger Anstrengungen ist in noch stärkerem Maße bei Steuerausländern anzutreffen, die gerade in diesem Bereich aus ihrem Heimatland ein anderes Steuerregime bei der Behandlung von Erfindungen u. ä. Sachverhalten bis hin zur völligen Steuerfreiheit gewohnt sind. Auch bei zunächst in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Erfindern stellt sich oft die Frage, ob nach einem Wegzug ins Ausland eine steuerlich günstigere Behandlung ggf. nach dem Steuerrecht des neuen Wohnsitzstaates erreicht werden kann. Gerade bei intellektuellen „high-potentials“ ist eine örtliche Mobilität besonders ausgeprägt; auch wirtschaftlich bestehen hier öfters größere Spielräume für den Aufbruch zu neuen Ufern oder für eine zeitweilige Auszeit im Ausland. Schließlich werden derartige Vergütungen auch oft jährlich wiederkehrend bemessen und ausgezahlt, so daß auch im Ruhestand oft noch erhebliche Zuflüsse zu verzeichnen sind.

### 1. Behandlung als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

Unterstellt man, daß bei dem betreffenden Erfinder (auch bei der Anlegung bei der strengen und bisweilen unterschätzten Maßstäbe – wie einige prominente Fälle aus jüngster Zeit zeigen –) ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland nicht (mehr) vorliegt, liegt gemäß § 1 Abs. 4 EStG vorbehaltlich in diesem Zusammenhang kaum interessierender Sonderfälle eine lediglich beschränkte deutsche Einkommensteuerpflicht vor. Diese bezieht sich auf inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG liegen sie vor, wenn die entsprechende Erfin-

dung einer inländischen Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung zugeordnet wird oder im Rahmen der gewerblichen oder selbständig freiberuflichen Tätigkeit verwertet wird oder worden ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit). Daneben kommen auch – subsidiär – wiederum Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 21 EStG aus Vermietung und Verpachtung in Betracht, wobei aber wiederum entweder das Recht selbst im Inland belegen sein muß oder die Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte Voraussetzung ist. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG kommt als Anfangtatbestand beschränkt steuerpflichtige Einkünfte insoweit wiederum die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen etc. in Betracht, soweit diese im Inland genutzt werden oder worden sind.

Diese Regelung ist sehr umfassend und trifft fast alle typischen Erfindervergütungen. Sie ist zwar – auch – subsidiär im Hinblick auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Insoweit ist der Regelungsgehalt des § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. a) EStG aber ähnlich, da als Anknüpfungstatbestand eine im Inland ausgeübt oder verwertete Arbeit auch dann ausreicht, wenn diese in der Vergangenheit lag („... oder worden ist“). Die deutsche beschränkte Steuerpflicht betrifft damit fast alle Vergütungen für selbständig oder unselbständig hervorgebrachte Erfindungen, soweit diese noch in irgendeinem sachlichen Zusammenhang mit dem Inland stehen oder zumindest einmal gestanden haben.

### 2. Ergänzende Anwendungen des Außensteuergesetzes

Bei einem Wohnsitzwechsel in ein niedrig besteuerns Ausland muß der Erfinder überdies allgemein die Regelung gemäß § 2 Außensteuergesetz beachten. Wenn er wesentliche wirtschaftliche Interessen i. S. v. § 2 Abs. 3 AStG im Inland unterhält, unterliegt seine Erfindervergütung auch dann noch 10 Jahre lang der deutschen Besteuerung, wenn nach allgemeinen Kriterien die Erfindervergütung nicht (mehr) beschränkt steuerpflichtig wäre.

In Anwendungsbereich des AStG ist auch die Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft zur Verwertung der (vormals) deutschen Erfindung im Sinne der steuerlichen Gestaltung regelmäßig nicht zielführend, da regelmäßig eine Zwischengesellschaft aufgrund der Anwendung von § 8 Abs. 1 Nr. 6 lit. a) vorliegen wird.

<sup>8</sup> Vgl. BFH VI R 43/00, DStRE 2005, S. 572.

<sup>9</sup> BFH I R 98/09 DB 2011, S. 451, zum zweifelhaften Abzug von Kapitalertragsteuer bei einer Stiftung.

### III. Erfindervergütungen und Doppelbesteuerungsabkommen

Differenzierter wird das Bild jedoch, wenn der Erfinder in einem DBA-Staat ansässig ist oder wird. Bei der doppelbesteuerungsrechtlichen Qualifizierung ist zu differenzieren: Werden Rechte entgeltlich voll übertragen, so kann – außerhalb von Unternehmensgewinnen i.S.v. Art. 7 OECD-MA – eine Veräußerung von Vermögen im Sinne des Art. 13 OECD-MA vorliegen.<sup>10</sup> Dies wird allerdings nach deutschem Rechtsverständnis aus den oben genannten Gründen nur selten der Fall sein. In Zweifelsfällen soll darauf abzustellen sein, ob das größere wirtschaftliche Gewicht auf der vollen Rechtsübertragung oder der Nutzungsüberlassung i.S.v. Art. 12 OECD-MA liegt.<sup>11</sup> Gemäß Art. 13 OECD-MA führt jedoch die Veräußerung beweglichen Vermögens, soweit dies nicht zu einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung im anderen Abkommensstaat gehört, regelmäßig zu einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Geht man nicht von einer Veräußerung aus einer deutschen Betriebsstätte oder festen Einrichtung in Deutschland heraus aus oder ist (im Wegzugsfall) nicht zum Zeitpunkt der Ansässigkeit in Deutschland bereits von einem Fall der – seltenen – Vollrechtsübertragung auszugehen, ist abkommensrechtlich die Erfindervergütung der deutschen Besteuerung entzogen, wenn man sie unter Art. 14 OECD-MA subsumiert. Wird die Vergütung – wie nach deutschem Verständnis meistens für die Nutzungsüberlassung des Rechtes gewährt, führt Art. 12 OECD-MA zu einem ähnlichen Ergebnis. Vorbehaltlich einer Zuordnung zu einer Betriebsstätte in Deutschland sind die Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers zu besteuern und damit der deutschen Besteuerung entzogen.

Streitig ist allerdings die Frage, unter welchen Art. Arbeitnehmererfindervergütungen ungeachtet der deutschen Zurechnungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG abkommensrechtlich zu subsumieren sind. Folgt man der deutschen Betrachtung, müßte konsequenterweise Art. 15 OECD-MA einschlägig sein. Allerdings würde dieser nur dann zu einem deutschen Besteuerungsrecht führen, wenn die Arbeitnehmervergütung mit einer Tätigkeit im Zusammenhang stünde, die in Deutschland „ausgeübt“ würde. Da aber – siehe oben – Arbeitnehmererfindungen nach der Rechtsprechung des BFH gerade kein (weiteres) Entgelt für die konkrete Tätigkeit sein sollen, anlässlich derer die entsprechende Erfindung hervorgebracht wurde, scheidet es in der Konsequenz auch am Merkmal der „Ausübung“ in Deutschland in diesen Fällen.<sup>12</sup> Selbst wenn man bei einem früheren Arbeitsverhältnis schließlich noch eine Einordnung unter Ruhegehaltsbezüge i.S.d. Art. 18 OECD-MA in Betracht zöge<sup>13</sup>, würde dies stets zur Besteuerung im Ansässigkeitsstaat führen. Dementsprechend kann es kein deutsches Besteuerungsrecht geben, wenn der entsprechende Arbeitnehmer nicht mehr in Deutschland ansässig ist und die Erfindung im Rahmen einer früheren

Tätigkeit in Deutschland hervorgebracht hatte.<sup>14</sup> Entsprechendes müßte eigentlich konsequenterweise auch dann gelten, wenn der ausländische Arbeitnehmer nach wie vor bei dem deutschen Unternehmen (im übrigen) beschäftigt ist. Die Vergütung würde sich auch dann nicht auf eine in Deutschland ausgeübte Tätigkeit beziehen, da ja nicht die Arbeitsleistung in Deutschland entgolten wird. Dies ist aber – soweit ersichtlich – noch nicht entschieden.

### IV. Einschränkungen in Sonderfällen

Manche Doppelbesteuerungsabkommen sehen allerdings spezielle Regelungen vor, die jedenfalls im Falle eines Wegzuges den dann im Ausland ansässigen Erfinder jedenfalls zeitweilig noch an die deutsche Besteuerung binden können, auch soweit ihm die Vergütung bzw. Vergütungsbestandteile erst nach dem Wegzug zufließen. So sieht z.B. Art. 4 Abs. 4 des DBA Deutschland-Schweiz eine im weiteren Sinne an den Vorschriften des deutschen AStG orientierte überdachende Besteuerung vor, nach der im Jahre des Wegzugs und in den folgenden fünf Jahren aus der Bundesrepublik Deutschland stammende Einkünfte – auch – noch dort besteuert werden können, ungeachtet des schweizerischen Besteuerungsrechts. Aus deutscher Sicht findet dabei lediglich eine Anrechnung der Besteuerung in der Schweiz statt. Eine derartige Regelung macht in ihrem zeitlichen Anwendungsbereich den Wegzug des ursprünglich unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtigen Erfinders steuerlich unattraktiv, was gerade in den Fällen bedacht werden sollte, in denen die Erfindervergütungen einen Ruhestand im Ausland sicherstellen sollen und/oder wegen des entsprechenden Alters eine Rückkehr nach Deutschland nicht ausgeschlossen werden kann. Eine derartige überdachende Besteuerung kann allerdings ggf. durch die Inanspruchnahme von Rückausnahmen verhindert werden. So sieht Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA Deutschland-Schweiz vor, daß im Falle der Ausübung einer echten unselbständigen Arbeit in der Schweiz für einen Arbeitgeber, mit dem ansonsten keine wirtschaftliche Verbundenheit besteht, lediglich das allgemeine DBA-Recht mit den vorstehend bereits beschriebenen Alternativen zur Anwendung kommt. Nach einem Urteil des BFH<sup>15</sup> soll diese Rückausnahme auch dann gelten, wenn kein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang

<sup>10</sup> *Wassermeyer, Debatin/Wassermeyer*, Kommentar Doppelbesteuerung, Art. 12 OECD-MA, RZ 11; vgl. auch FG München I 249/49, EFG 1983, S. 353, welches zur Steuerfreiheit der Vollrechtsübertragung insgesamt kommt.

<sup>11</sup> *Wassermeyer*, a.a.O., Art. 15 OECD-MA, Rz. 65.

<sup>12</sup> ►► BFH, I R 70/08, DStRE 2010, S. 139.

<sup>13</sup> So *Kempermann* in *Flick/Wassermeyer/Kempermann*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 12, Rz. 4.

<sup>14</sup> So BFH, a.a.O., S. 141.

<sup>15</sup> Urteil vom 19.10.2010, I R109/09.

► Beiträge

zwischen dem Umzug und der Aufnahme der nichtselbständigen Beschäftigung in der Schweiz besteht, soweit die Kausalbeziehung nachweisbar ist.

## V. Fazit

Deutsche Erfinder haben es steuerlich schwer. Ihre oft außerordentliche Anstrengung und Kreativität wird steuerlich nicht honoriert. Sowohl als unbeschränkt Steuerpflichtige sowie auch nach deutschem Außensteuerrecht tritt in

fast allen Fällen eine Regelbesteuerung der insoweit bezogenen Einkünfte ein. Dies gilt sowohl bei gelegentlicher wie berufsmäßiger – und dort sowohl selbständiger wie unselbständiger – Erfindertätigkeit. Entsprechendes gilt bei Anwendung des deutschen Außensteuerrechts außerhalb des Anwendungsbereichs von Doppelbesteuerungsabkommen. Wenn diese allerdings anwendbar sind, ist im Regelfall sowohl der originär ausländische wie auch der ins Ausland verzogene deutsche Erfinder von der deutschen Besteuerung freigestellt, unabhängig von der Qualifikation der entsprechenden Vergütung im Einzelfall.