



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Freistück-Prodinger, Dkfm. Walter Percher und Mag. Brigitte Moser im Beisein der Schriftführerin Zuschnig Melanie über die Berufung des D. H., 9... X, X-str., vertreten durch Klagenfurter Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 9020 Klagenfurt, Kempfstraße 23, vom 11. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 15. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001 nach der am 25. April 2007 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. hatte von 1992 bis zum 3. Mai 1996 die Konzession für das "Technische Büro gem. § 171c Gewerbeordnung 1973 auf dem Fachgebiet des Maschinenbaus und der Umwelttechnik".

In der beigelegten "**Chronologie zu den Tätigkeiten**" führte er bezüglich seiner beruflichen Tätigkeit Folgendes aus:

„Tätigkeiten TB (Anmerkung TB ist "Technisches Büro"):

V.a. Bewertung von techn. und kaufm. Betriebseinrichtungen als SV für allgemeinen Maschinenbau.

Consulting als SV für Windenergie im Auftrag der N, USA im Zusammenhang mit deren Entwicklung einer 500 kW WKA, welche die gleichen Rotorblätter und Betriebsführung wie eine von mir im Rahmen meiner Beschäftigung bei V Technology GmbH, AT entwickelte WKA einsetzte.

Die Tätigkeiten beschränken sich auf die Teilnahme an div. Projektmeetings in USA, und die Überprüfung der Lastannahmen inkl. dazugehöriger Spezifikation als Vorarbeit zu dieser SV-Tätigkeit.

Die Gewerbeberechtigung beantragte ich, mit Beginn meiner Tätigkeit als SV, um die Gutachten in einem entsprechenden gesetzlichen Rahmen abwickeln zu können, da die SV-Berechtigung an eine Person gebunden ist.

Mit Gründung der GmbH beendete ich sukzessive diese Art Tätigkeiten, und damit auch die Gewerbeberechtigung bzw. verlängerte ich auch nicht meine SV-Berechtigung.

Tätigkeiten M 1990 und 1991:

Durchführung von Messungen und Optimierungen an Windkraftanlagen in USA im Auftrag der C-AG, CH.

Mitarbeit bei der Entwicklung eines neuartigen Generatorkonzeptes für eine WKA im Auftrag der W-C, USA.

Tätigkeiten ABB:

Projektleitung im Zusammenhang mit der Errichtung des Windparks "G", Israel.

Aufbau der Business Unit "Windenergie" bei B.

Entwicklung eines technischen Konzeptes für eine Windkraftanlage, unter Berücksichtigung neuer und innovativer Lösungen für die Baugruppen der WKA.

Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit entstanden Ideen für einen optimierten Triebstrang und neuer Montageverfahren.

Aufgrund einer Konzernentscheidung wurden die "Wind"-Aktivitäten der B - Österreich Mitte 1993 beendet, und ich schied aus dem Unternehmen aus.

Tätigkeiten M 1993 und 1994:

Techn. Entwicklung einer WKA im Auftrag der T Ltd., Israel. Hier war ich als technischer Projektleiter für die Entwicklung der Anlagenkomponenten, und die Koordination der Projektpartner zuständig.

In dieser Zeit, und auf Basis der Erkenntnisse aus meiner Tätigkeit bei B entstanden meine Ideen für folgende Patente:

- Lasthebevorrichtung für eine WKA (AT 401 674 B)
- Planetengetriebe (AT 403 310 B)
- Rotorlager (AT 403 189 B)

Mit Gründung der GmbH (76% H., 24% VG) wurde diese zum Mittelpunkt meiner Entwicklungstätigkeiten im Bereich WKA, wodurch der Betrieb der M unrentabel wurde. Dies führte zur Liquidation der M im Juli 1996.

Tätigkeiten GmbH 1995 bis 2000:

Entwicklung und Errichtung von Windkraftanlagen mit Umsetzung der oben gelisteten Patente.

Im Zuge dieser Tätigkeit entstand meine Idee zu folgendem Patent:

Antrieb für Rotorblätter (A 1860 / 97)

Conclusio:

Sämtliche Patente wurden von mir persönlich angemeldet, und im Rahmen einer notariellen Patentnutzungsvereinbarung von der GmbH genutzt. Die Entwicklung dieser Patente steht – wie auch leicht nachvollziehbar – in keinem sachlichen Zusammenhang mit meinen Tätigkeiten im Rahmen des TB.

Mit Verkauf meiner Anteile an der GmbH an die P Co GmbH habe ich auch als für den Verkauf wichtige Rahmenbedingungen meine Patente an P verkauft.“

Mit **Gesellschaftsvertrag vom 16. Jänner 1995** kam es zur Gründung der W-GmbH (in weiterer Folge „GmbH“). Gegenstand des Unternehmens war:

- Planung, Entwicklung, Errichtung und der Betrieb von Elektrizitätserzeugungsanlagen in Form von Windkraftanlagen aller Art
- Planung, Entwicklung und Produktion aller diesbezüglichen mechanischen, elektrischen und elektronischen Komponenten
- Handel mit Waren aller Art
- die Durchführung von Consulting-Leistungen im Bereich Windkrafttechnologie im In- und Ausland
- die Beteiligung an anderen Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand

Zu Beginn waren der Bw. zu 76% und die VG zu 24% beteiligt. Der Bw. vertrat seit 11. Feber 1995 selbständig bzw. später gemeinsam mit anderen Personen. Der Bw. war bis 13. September 2000 Gesellschafter. Im September 2000 übernahm die P Co GmbH 100% der Anteile an der GmbH.

Der Bw. hatte folgende Patente angemeldet, von denen vier in Österreich angemeldete/genehmigte "Stammpatente" (fett gekennzeichnet) und die übrigen die entsprechenden Ländervalidierungen der Stammpatente waren:

Art	Land	Titel	Inhaber	Anmelde-datum	Erteilungs-datum	Register-nummer
P	AT	Rotorlager	Bw.	26.09.1994	15.08.1997	403 189
P	AT	Windkraftanlage	Bw.	26.09.1994	15.07.1996	401.674
P	AT	Planetengetriebe insbesondere für Amtliches Aktenzeichen 2166/94	Bw.	23.11.1994	15.09.1997	403.310
EP		Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Bw.	26.09.1995	29.12.1999	0 783 630
EP	AT	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Bw.	26.09.1995	29.12.1999	E 188 276
EP	CH	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	GmbH	26.09.1995	29.12.1999	0 783 630
EP	DE	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Bw.	26.09.1995	29.12.1999	5950 753 7.1
EP	DK	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Bw.	26.09.1995	29.12.1999	0 783 630
EP	ES	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Bw.	26.09.1995	29.12.1999	2 143 652
EP	NL	Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	GmbH	26.09.1995	29.12.1999	0 783 630
EP		Planetengetriebe	Bw.	05.10.1995	28.11.2001	0 792 415
EP	AT	Planetengetriebe	Bw.	05.10.1995	28.11.2001	E 209 753
EP	DE	Planetengetriebe	Bw.	05.10.1995	28.11.2001	595098 88 6-0
EP	ES	Planetengetriebe	Bw.	05.10.1995	28.11.2001	2 166 832
EP	IT	Planetengetriebe	GmbH	05.10.1995	28.11.2001	0 792 415
P	AT	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen Amtliches Aktenzeichen 1860/97	Bw.	04.11.1997		

EP		Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	GmbH	03.11.1998	03.03.2004	1 029 176
EP	AT	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	Bw.	03.11.1998	03.03.2004	E 261 062
EP	DE	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	Bw.	03.11.1998	03.03.2004	5981 092 7.7
EP	DK	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	GmbH	03.11.1998	03.03.2004	1 029 176
EP	ES	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	Bw.	03.11.1998	03.03.2004	2 214 745
EP	FR	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	GmbH	03.11.1998	03.03.2004	1 029 176
EP	GB	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	GmbH	03.11.1998	03.03.2004	1 029 176
EP	IT	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	GmbH	03.11.1998	03.03.2004	1 029 176
P	US	Antrieb für Rotorblätter von Windkraftanlagen	GmbH	03.11.1998	08.06.2002	6 428 274

In der zwischen der GmbH – diese vertreten durch den Bw. – sowie dem Bw. abgeschlossenen **Nutzungsvereinbarung vom 2. Juli 1998** über die Patente AT 401 674 "Windkraftanlage" und AT 403 310 "Planetengetriebe", sowie über das Patent mit dem in Österreich laufenden, mit Europawirkung anhängigem Verfahren zum 1832/94 "Wechselstrommaschine", wurde unter Punkt 1. vereinbart, dass die GmbH die im Zusammenhang mit der Patentierung anfallenden Kosten, insbesondere für den europäischen Bereich, zur Gänze übernommen habe bzw. diese im Rahmen des anhängigen Patentierungsverfahrens übernehmen werde. Gleiches gelte für die Maßnahmen im Zusammenhang mit der Erneuerung bzw. Ausweitung und Verlängerung der vertragsgegenständlichen Patente. Mit der Nutzungsvereinbarung habe der Bw. die Nutzungsrechte an den zuvor gestellten bestehenden bzw. zu erwirkenden Patenten abgetreten (Punkt 2.). Das Nutzungsrecht wurde auf unbestimmte Dauer, auf die dem Bw. die Patentrechte zustehen und er darüber verfügen könne und auf die Dauer seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH festgelegt. Nach Ausscheiden des Bw. aus der GmbH konnte die Nutzungsvereinbarung weiter bestehen, jedoch war ein Kündigungsrecht möglich. Unter Punkt 4. wurde festgehalten, dass die Nutzungsüberlassung grundsätzlich entgeltlich erfolge, wobei das Entgelt ein Teil des Geschäftsführerbezuges des Bw. sei. Nach Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer der GmbH sei zwischen den Vertragsteilen für die Nutzungsüberlassung ein angemessenes Entgelt zu vereinbaren und zu leisten.

Mit **Patent-Kaufvertrag** vom 28. Juli 2000 veräußerte der Bw. an die GmbH seine vier nachfolgend angeführten "Stammpatente", mit deren Veräußerung gleichzeitig die jeweiligen Ländervalidierungen auf die GmbH übergegangen waren:

Titel	Inhalt	Land	Patent-Nr.	Status
Lasthebevorrichtung an einer Windkraftanlage	Kranlose Montage	AT	401 674 B	Erteilt

		EP	0 783 630	Erteilt; dzt. Validierung in: CH, DE, DK, NL, ESP, AT
Planetengetriebe	Integrierter Triebstrang	AT	403 310 B	Erteilt
		EP	0 792 415	Angemeldet
Antrieb für Rotorblätter	Rotorblatt- verstellung	AT	A 1860 / 97	Angemeldet
		PCT	AT98 / 00268	Angemeldet
Rotorlager	Rotorlager	AT	403 189 B	Erteilt

Der Bw. bekam hiefür eine Einmalzahlung in Höhe von € 500.000,00 und hatte des Weiteren Anspruch auf einen variablen Kaufpreis pro installiertem Megawatt. Mit diesem Patentkaufvertrag waren alle zum Zeitpunkt des Kaufvertrages bestehenden beschränkte Nutzungsrechte aufgehoben und erwarben die neuen Gesellschafter ein volles und uneingeschränktes Eigentumsrecht an den Patenten. Der Käufer verpflichtete sich auch, die entsprechenden Gebühren für die Aufrechterhaltung des Patentes zu übernehmen. Der Käufer war nicht verpflichtet, ausschließlich die Windkrafttechnologie, die mit dem kaufgegenständlichen Patenten ausgerüstet sei, zu bauen, zu handeln oder zu vertreiben.

In den Jahren 1998 bis 2001 erklärte der Bw. folgende Einkünfte aus (sonstiger) selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

	Vermietung und Verpachtung	Technisches Büro	Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit	Summe Einkünfte aus selbständiger Arbeit
1998	76.666,67	19.000,00	829.332,00	848.332,00
1999	291.333,00	-	808.934,00	808.934,00
2000	184.000,00		638.917,00	638.917,00
2001			- 140.997,00	- 140.997,00

Der Verlust aus 2001 sei auf Nachbemessungen der Sozialversicherung zurückzuführen. Der Bw. wies in der Umsatzsteuererklärung den Teilkaufpreis aus der Patentveräußerung iHv S 1.445.910,00 im Jahr 2000 und S 5.434.240,00 im Jahr 2001 unter den 20%igen Entgelten aus.

Über Vorhalt des Finanzamtes, die Lizenzinkünfte samt Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfassen zu wollen, gab der Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 2. August 2002** an, die vom 3. Dezember 1992 bis 3. Mai 1996 bestehende Gewerbeberechtigung für das technische Büro des Bw. ausschließlich für seine Sachverständigkeit als allgemeiner Maschinenbauer für die Bewertung von Maschinenanlagen für Versicherungen benötigt zu haben. Im Rahmen dieser Gewerbeberechtigung habe er keinerlei Tätigkeit im Zusammenhang mit der Windenergie entfaltet. Die Beratung einer amerikanischen Firma in den USA hinsichtlich der Verwendung von Rotorblättern der Villas-Anlage sei ausschließlich projektbezogen gewesen und stehe mit

der Thematik der Patente in keinerlei Verbindung. Entscheidend für die Entwicklung der Patente sei seine Tätigkeit als Angestellter bei der Firma B von Februar 1992 bis Juli 1993 gewesen, wo er für die Entwicklung eines technischen Konzepts für eine Windkraftanlage unter Berücksichtigung neuer und innovativer Lösungen zuständig gewesen sei. In dieser Zeit seien die wesentlichen patentrechtsfähigen Ideen entstanden und auch unmittelbar nach dem Ausscheiden Mitte 1993 in einer Vorbereitung für eine Patentanmeldung umgesetzt worden. Diese Anmeldung sei dann schlussendlich 1994 erfolgt. In tatsächlicher und rechtlicher Sicht sei also die Patententwicklung im außerbetrieblichen Bereich geschehen, als Ausfluss einer Dienstnehmertätigkeit bei B und daher in keinem Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit im Rahmen des technischen Büros.

Das Finanzamt hatte in den **Einkommensteuerbescheiden 1998 und 1999** ua. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß veranlagt.

Im **Einkommensteuerbescheid 2000** erfasste das Finanzamt die bisher unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärten Lizenzzahlungen iHv S 184.000,00 sowie die Einkünfte aus der Patentveräußerung iHv S 1.445.910,00, zusammen somit S 1.629.910,00, unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit, die zusammen mit den Einkünften als Geschäftsführer iHv S 638.917,00 nunmehr iHv insgesamt S 2.268.827,00 veranlagt wurden. Ebenso setzte es im **Einkommensteuerbescheid 2001** die Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv S 5.293.243,00 fest, bestehend aus dem in der Erklärung ausgewiesenen Verlust von S 140.997,00 sowie den Einkünften aus der Patentveräußerung von S 5.434.240,00.

Die gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 eingebrachte **Berufung** zog der Bw. im Hinblick auf ein Betriebsprüfungsverfahren zurück.

In dem im Anschluss an eine die Jahre 2000 bis 2002 umfassende abgabenbehördliche Prüfung erstellten Bericht hielt die Prüferin hinsichtlich der Einkünftequalifikation der Patente fest, dass eine planmäßig ausgeübte Erfindertätigkeit, insbesondere von technischen Neuerungen, für sich betrachtet in der Regel eine wirtschaftliche Tätigkeit sei. Einkünfte, die der Erfinder selbst – sei es durch einen zeitlichen Nutzungsvertrag, sei es durch eine vollständige Überlassung der Verwertungsrechte gegen ein einmaliges Entgelt – erziele, seien daher regelmäßig Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Ein Zusammenhang dieser Tätigkeit mit dem vom Bw. ebenfalls betriebenen technischen Büro sei nicht erforderlich. Die Prüferin setzte bei den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit im Jahr 2000 anstelle der pauschalen die tatsächlichen Betriebsausgaben an und erhöhte 2001 den Gewinn um Beratungskosten von S 18.470,00. Sie gelangte zu Einkünften aus selbständiger Arbeit von

S 2.276.456,00 im Jahr 2000 (bisher S 2.268.827,00) und von S 5.311.713,00 im Jahr 2001 (anstatt bisher S 5.293.243,00).

Das Finanzamt folgte diesen und anderen Feststellungen der Prüferin und erließ **im gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigten Verfahren entsprechende Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001.**

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 eingebrachten **Berufung** bekämpfte der Bw. die Einstufung der Lizenzeinkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In der Zeit bei der B von Feber 1992 bis Juli 1993 seien die wesentlichen Ideen entstanden, die Grundlage für die im Jahr 1994 angemeldeten Patente gewesen seien. Nach seinem Ausscheiden aus der B sei der Bw. mit Consultingleistungen bei der M H. GmbH sowie mit der Erstellung von Gutachten im technischen Büro beschäftigt gewesen. Erst mit der Gründung der GmbH – zusammen mit der VG – mit dem Unternehmensgegenstand der Entwicklung von Windkraftanlagen habe sich die Notwendigkeit zur Weiterentwicklung der bestehenden sowie der Entwicklung von neuen technischen Konzepten ergeben, welche 1997 in einer Anmeldung eines weiteren Patents gemündet hätte. Es könne daher keinesfalls von einer planmäßigen Erfindertätigkeit mit dem Ziel, Patente anzumelden, ausgegangen werden.

Ihm seien seit 1998 Honorare für Patentüberlassung zugeflossen. Er habe am 4. Feber 2000 die Abgabenerklärungen für 1998 beim Finanzamt eingereicht. In Erfüllung des Ergänzungsansuchens vom 20. Juni 2000 habe er den aufrechten Patentschutz durch die Bestätigung der Patentanwälte DI M. B. und DI R. H. am 1. August 2000 beim Finanzamt nachgewiesen. Sowohl im Einkommensteuerbescheid 1998 vom 11. August 2000 und im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7. Dezember 2000 habe das Finanzamt die Vermietungseinkünfte erklärungsgemäß veranlagt. Es sei daher davon auszugehen, dass das Finanzamt Klagenfurt nach Prüfung des Sachverhaltes auf Grund von vorgelegten Unterlagen bzw. Nachweisen die Rechtsmeinung vertreten habe, die zugeflossenen Honorare aus der Patentüberlassung seien als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu veranlagen. Der Bw. habe daher davon ausgehen dürfen, dass auch in den Folgejahren Einnahmen aus der Patentüberlassung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu veranlagen seien. Basierend auf dieser vom Finanzamt anerkannten Rechtsansicht habe er auch die Einkommensteuererklärungen für 2000 und 2001 verfasst. Die Einnahmen aus der Patentveräußerung hätten – weil nicht steuerpflichtig – in die Erklärungen nicht Eingang gefunden. Die geänderte Rechtsansicht sei offenbar durch die Höhe der Erlöse aus der Patentveräußerung veranlasst worden, die jedoch niemals ein Indiz für die Einstufung unter eine Einkunftsart sei. Auf Grund der rechtskräftigen Veranlagung für 1998 und 1999 ergebe sich nunmehr der paradoxe Fall, dass identische Einkünfte einmal als Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung und einmal als Einkünfte aus selbständiger Arbeit veranlagt seien.

In seiner **Stellungnahme vom 3. April 2007** hielt das Finanzamt an seiner Ansicht fest und führte ergänzend aus, dass die Patente Ergebnisse eines längerfristigen, ergebnisorientierten Werdeprozesses, basierend auf einem umfassenden, einschlägigen Fachwissen, einschlägiger beruflicher Erfahrung und einer analytischen und systematischen Vorgangsweise seien. Auch nach dem Verkauf habe er mit seinem Fachwissen weiterhin zur Verfügung stehen müssen, für eine Nutzung sei das höchstpersönliche Wissen des Bw. nötig gewesen. Es bestehe nicht nur ein rein sachlicher, sondern auch ein persönlicher Zusammenhang, wird doch der Bw. auch schon als wesentlich beteiligter Geschäftsführer sein Wissen bezüglich seiner in der GmbH verwendeten Patente eingebracht haben. Damit habe der Bw. eine über die bloße Verwaltung seiner Patentrechte hinausgehende Tätigkeit erbracht, die ebenfalls gegen eine außerbetriebliche Vermögensverwaltung und somit gegen eine Vermietung und Verpachtung spricht.

In der am **25. April 2007** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** führte der Bw. ergänzend aus, Wirtschaftswissenschaften studiert zu haben. Er sei bei X&Y angestellt gewesen. Im Laufe der Jahre habe er sich ein persönliches Wissen bezüglich der Windkraftanlagen angeeignet.

Anfang der 90-er Jahre sei es zu einem Einbruch bei den Windkraftanlagen gekommen. Die B habe Komponenten für die Windkraftanlagen hergestellt, der Bw. habe bei der B ein Projekt in Israel zu betreuen gehabt. Es sei zu Überlegungen gekommen, wie die B einsteigen könnte. Der Bw. habe innerhalb eines viertel bis eines halben Jahres ein Konzept vorlegen müssen, welches aber letztendlich der Vorstand nicht genehmigt habe. In der Folge habe sich der Bw. zur Bestreitung seines Lebensunterhalts mit seiner Sachverständigkeit "durchgekämpft".

Er habe dann Kontakt zur VG bekommen. Nach diversen Verhandlungen sei in der Folge die GmbH gegründet worden, sie sei eine reine Forschungsgesellschaft, die WKA entwickeln sollte. Sie habe von der EU und Österreich Fördergelder von jedenfalls S 100 Mio. bekommen, die für den Anlagenbau zur Verfügung gestanden seien.

Im Vorfeld zur Gründung der GmbH im Zusammenhang mit den Förderstellen habe man erfahren, dass Patente notwendig wären, um in den Genuss der Fördergelder zu kommen. Der Bw. hätte daraufhin seine Konzeptideen für drei Patente mit primitiven Skizzen samt Beschreibung und mit Unterstützung seines Bruders, der Patentanwalt sei, zum Patent angemeldet. Grundlagenforschung hätte es zu diesem Zeitpunkt noch überhaupt keine

gegeben. Man habe auch nicht gewusst, ob die in den Patenten festgehaltenen Ideen funktionieren würden. Mit dem Tag der Anmeldung war aber jedenfalls die Priorität gesichert. Die VG habe als Financier fungiert, sie habe mit nur 24%-iger Beteiligung 90% des Kapitals zur Verfügung gestellt. Ihre Beteiligung durfte jedoch die 25%-Marke nicht übersteigen, denn sonst wäre die Bw. aus mehr als 90% der Förderprogramme herausgefallen, weil die Förderung für Kleinunternehmer gewesen sei.

Mit der "ganzen Ausarbeitung und wirklichen Wissenschaft" habe man in der GmbH begonnen. Der Bw. sei anfangs allein gewesen, hätte dann einen Mitarbeiter bekommen, gegen Ende des Jahres hätte er 3 bis 5 Mitarbeiter gehabt. Man habe in der GmbH zB mit Lager- und Getriebefabrikanten gesprochen, Belastberechnungen angestellt, die Detailauslegungen seien also erst im Nachhinein gemacht worden. Deshalb war es notwendig, die Patentbeschreibung möglichst "breit" formuliert zu haben. Man habe Belastberechnungen angestellt, installiert, getestet und dann angepasst. Erst dann sei eine Anlage in Serie gegangen. Die 1997 begonnenen Prototypen seien erst ca. 2002 verkauft worden.

Die VG sei dann ausgestiegen, die finanzielle Lage hätte sich sehr verschlechtert. Die F. habe die Anleihen des Verbundes und die Darlehen übernommen, jedoch verlangt, dass sie die GmbH an einen Partner verkaufen könne, wenn er gefunden würde. Außerdem habe sie vom Bw. die Nutzung der Rechte in der GmbH verlangt. Er habe daraufhin die Nutzungsvereinbarung abgeschlossen, um ein entsprechendes Entgelt zu bekommen. Die F. habe die P GmbH gefunden, an die die vier Stammpatente (und damit automatisch verbunden sämtliche Ländervalidierungen) verkauft worden seien. Es sei sozusagen nur das "Recht zur Nutzung" übertragen worden. Die P GmbH habe die Patente in weiterer Folge an die F AG veräußert. Der Bw. bzw. die H. Privatstiftung mit rd. 20 Mitarbeitern habe im März 2004 die GmbH wiederum erworben. Ende 2005 habe der Bw. sodann die vier Stammpatente von der F AG wieder abgekauft. Die GmbH mache ihren Hauptumsatz im Wesentlichen mit dem Verkauf von Kernkomponenten und auf Basis der vier Patente mit dem Verkauf von Lizzenzen an Hersteller in Asien und Deutschland. Sie hätte auch einen großen Lizenzvertrag mit einem großen spanischen Elektrizitätshersteller gehabt. Als reines Engineering-Unternehmen mache sie Planungen und Berechnungen und vermarkte ihr geistiges Know how. Derzeit habe sie rd. 50 Ingenieure.

Im Jahr 2005 habe der Bw. unter seinem Namen zwei weitere Patente angemeldet, sie seien noch nicht erteilt. Die vier Patente seien dem mechanischen Bereich zuzuordnen, die zwei aus 2005 eher dem elektronischen.

Der Bw. begehrte die Stattgabe der Berufung, es sei die "Idee" in Form des angemeldeten Patents völlig zu trennen von der dann letztendlich zu nicht unbeträchtlichen Einnahmen

führenden Umsetzung des Patentes. Die "betrieblichen Einkünfte" könnten nicht durch die Höhe des Veräußerungserlöses manifestiert werden, ebenso wenig durch die bloße vertraglich vereinbarte Hilfestellung auch für die Zeit nach dem Verkauf.

In eventu beantragte er, nur 1/4 der Erlöse den selbständigen Einkünften zuzurechnen, und zwar nur für das im Jahr 1997 – also zur Zeit des Bestandes der GmbH – angemeldete Patent. Die übrigen Patente seien 1994, und somit im "außerbetrieblichen Bereich" angemeldet worden, weil es zu diesem Zeitpunkt die GmbH noch nicht gab.

Das Finanzamt begehrte die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus

- ...

- der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen, sind gemäß **§ 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind gemäß **§ 22 EStG 1988**:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur

a) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

- staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der

...

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nach Teilstreich zwei die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. ...

5. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Streit besteht im gegenständlichen Fall, ob die Einkünfte des Bw. aus der Patentverwertung außerbetriebliche sind und daher nur die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung zu erfassen sind, oder aber als solche aus selbständiger Arbeit, die auch die Einkünfte aus der

Veräußerung umfassen. Weder das Finanzamt, noch der Bw. rechneten die aus den Patenten resultierenden Einkünfte dem technischen Büro zu, weshalb sich ein Eingehen auf die diesbezüglichen Berufungsausführungen erübrigt. Ebenso unstrittig ist die Anwendung des begünstigten Steuersatzes.

Im Zeitpunkt der Anmeldung der ersten drei Patente, und zwar im September 1994 für AT 40 6174 p „Windkraftanlage“, im November 1994 für AT 403 310 „Planetengetriebe“ und im September 1994 für AT 403 189 B „Rotorlager“, die Gegenstand der Nutzungsvereinbarung und des Kaufvertrages waren, war der Bw. bei der M angestellt. Wie er selbst ausführt, sollen mit den Basiskenntnissen aus seiner Zeit bei der B (Feber 1992 bis Juli 1993) bei M (ab Mitte 1993 bis Jänner 1995) die Ideen für die Patente entstanden sein. Genehmigt wurden sie dann im Juli 1996 bzw. August und September 1997, also als er schon wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer bei der GmbH war.

Es ist nicht in Abrede zu stellen, dass der Bw. die maßgeblichen Ideen zur Zeit seiner nichtselbständigen Tätigkeit gehabt haben mag. Der Bw. möchte die Erfindungen im außerbetrieblichen Bereich, also im Privatbereich angesiedelt haben. Dem kann jedoch aus mehreren Gründen nicht gefolgt werden.

Schon allein das vom Bw. ins Treffen geführte „inhaltliche Verwobensein“ von seiner tatsächlichen Arbeit und den Patenten lässt die Patente nicht in die Sphäre „außerhalb“ seines Berufes bringen, hatte ihm doch seine – wenn auch nichtselbständige, jedoch "einschlägige" – Tätigkeit die Ideen geliefert, die in Form einer Handskizze und einer "breit gehaltenen" Beschreibung zum Patent angemeldet wurden. Wie der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung schilderte, wurden diese Ideen erst in der Folge in der GmbH durch Planungen, Belastungsberechnungen, Besprechungen mit den Komponentenlieferanten, Tests, etc., umgesetzt bzw. adaptiert. Die GmbH war aber wiederum die zentrale Einnahmequelle des Bw. und war ihr "Kerngegenstand" die Planung, Entwicklung, Errichtung sowie der Betrieb von Elektrizitätserzeugungsanlagen in Form von Windkraftanlagen. Der Bw. beschäftigte sich sozusagen nur mit den Windkraftanlagen und konnte in den Folgejahren auch den "Wert" seiner Patente in Form der umgesetzten Produkte und ihrem wirtschaftlichen Erfolg erfahren.

Doralt führt in EStG, Kommentar, Tz. 57 zu § 23 EStG 1988 unter Hinweis auf das Urteil des **BFH, BStBl. II 1998, 567**, aus, dass eine Erfindertätigkeit grundsätzlich nachhaltig ist. Im Urteil wurde die „Zufallserfindung“ eines Vaters eines Geschäftsführers einer GmbH, der Rentner war und die Idee hatte, wie den Schwierigkeiten der GmbH beizukommen war und dessen Patente nach der Erprobung in der GmbH von ihm angemeldet wurden, verneint. Der BFH hat die planmäßige Erfindertätigkeit angenommen, weil es nach einem spontan

geborenen Gedanken weiterer Tätigkeiten bedurfte, um die Erfindung bis zur Verwertungsreife zu fördern. Allein schon, dass im Laufe von mehr als zwei Jahren vier Patente nach Erprobung und Ausarbeitung der Erfindungen durch die GmbH auf den Namen des Beschwerdeführers angemeldet worden waren, hatte zur Nachhaltigkeit geführt. Als zu § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gehörig bleiben insbesondere Zufallserfindungen und jene Fälle übrig, in denen betrieblich genutzte Rechte in das Privatvermögen übernommen (zB bei Betriebsaufgabe) oder veräußert worden sind und beim Erwerber nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (vgl. Doralt, EStG, Tz. 74 zu § 28 EStG 1988). Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen vermag der Senat bei der gegebenen Sachlage nicht die Auffassung zu vertreten, dass die Erfindungen bzw. (Anmeldung der) Patente im „Privatbereich“ gelegen wäre. Ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Bw. ist unzweifelhaft zu bejahen, dreht sich doch sämtliches Tätigwerden um die Windkraftanlagen.

Der Bw. vermeint, das "Außerbetriebliche" sei begründet, weil es im Zeitpunkt der Anmeldung der drei Patente im Jahr 1994 die GmbH noch nicht gegeben habe. In seinem **Erkenntnis vom 18. 9. 1991, 89/13/0114**, stellte der VwGH hinsichtlich der Qualifikation der Einkunftsart auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung ab, aus der die Lizenzentnahmen zuflossen. Maßgeblich war somit nicht der Zeitpunkt bzw. der Zeitraum, in dem die Ideen entstanden sind bzw. die Patentanmeldung erfolgte. Der Bw. hat den Patent-Kaufvertrag zu einem Zeitpunkt geschlossen, in dem es die GmbH gab bzw. sie vor ihrer Veräußerung stand. Abgesehen davon, hat der Bw. in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass die Patente im Vorfeld der Gründung der GmbH angemeldet wurden, dies nämlich, um der GmbH allein EU-Fördergelder iHv S 100 Mio. verschaffen zu können. Somit ist ein Zusammenhang auch mit den im Jahr 1994 angemeldeten Patenten unzweifelhaft gegeben gewesen, selbst wenn die GmbH noch nicht formell existent war. Ebenso hatte der Bw. mit der GmbH die Nutzungsvereinbarung abgeschlossen, als er an der GmbH wesentlich beteiligt und ihr (gewerberechtlicher) Geschäftsführer war. Partner sowohl der Nutzungsvereinbarung, als auch des Patent-Kaufvertrages war auf beiden Seiten immer der Bw.

Hält man sich vor Augen, dass der Bw. nach seinem Studium der Wirtschaftswissenschaften sicher aus persönlichem Interesse und der beruflichen Laufbahn zur Windkraftenergie gelangte, so meldete er 1994 drei Patente und 1997 ein weiteres Patent an, die dann in weiterer Folge auch in einer Vielzahl von europäischen Ländern validiert wurden. Dies spricht schon für ein "planmäßiges Vorgehen". Nach dem Verkauf dieser Patente im September 2000 an die P GmbH bzw. von dieser an die F GmbH kaufte der Bw. bzw. die H. Privatstiftung im März 2004 wiederum die vier "Stammpatente", die für die Vergabe von Lizzenzen an Herstellerfirmen genutzt werden. Weiters hat der Bw. Ende 2005 weitere zwei – wenn auch

ehler im elektronischen Bereich, jedoch die Windkraftanlagen betreffende – Patente angemeldet, die im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung noch nicht genehmigt waren.

Wenn der VwGH in seinem **Erkenntnis vom 30. 10. 1967,1028/63**, betreffend einen Chemiker, der Korngrößenrastermessplättchen in einem komplizierten technischen Verfahren, das mehrere Arbeitsgänge erforderte, selbst herstellte, die Ansicht vertrat, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers, soweit er durch die Entwicklung neuer Herstellungsverfahren schöpferisch tätig sei, sicherlich als freiberufliche anzusehen sei, weil das Erfinden und Konstruieren an sich eine freiberufliche Tätigkeit sei, so vermögen diese Überlegungen auch auf den gegenständlichen Fall zutreffen. Wenn auch die vier "Stammpatente" letztendlich erst in der GmbH umgesetzt und getestet wurden, weil ein Prototyp für die Patentanmeldung noch nicht gefertigt war, so ist der Prototyp bzw. dann das Serienprodukt Ausfluss dieser Patente. Der Bw. bestritt nicht die Wissenschaftlichkeit, die allenfalls erst mit der Umsetzung in der GmbH "sichtbar" gemacht wurde. In der mündlichen Verhandlung gab er doch selbst an, mit der "ganzen Ausarbeitung und wirklichen Wissenschaft" in der GmbH begonnen zu haben. Zumal er aber auf die besonders "breite Formulierung" der Patentbeschreibung hinwies, um sich in der praktischen Umsetzung auch innerhalb dieses Rahmens zu bewegen, muss der "wissenschaftliche Kern" bereits im Patent gelegt und vorhanden gewesen sein. Angesichts der Tätigkeit in und für die GmbH mit ihrem Geschäftsgegenstand war es dem Bw. natürlich möglich, den Erfolg seiner Patente zu beobachten, bzw. allfällige Entwicklungen und Adaptierungen vorzunehmen. Nach Ansicht des Senates ist bei der gegebenen Sachlage nicht von einer außerbetrieblichen Tätigkeit des Bw. auszugehen, sondern ist seine Erfindertätigkeit vielmehr eine "eigenständige" freiberufliche iSd § 22 Abs. 1 lit. a EStG 1988.

Die "Nahe-Angehörigen-Konstellation" hätte auch die Auffassung vertreten lassen, dass die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung und dem Patentverkauf Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit und damit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit wären. Der Bw. konnte nicht nur aufgrund seiner rechtlichen Stellung, sondern auch aufgrund seines persönlichen Know hows die maßgeblichen vertraglichen Vereinbarungen herstellen, hing doch – manifestiert ua. in der "Hilfestellung" selbst nach Verkauf der GmbH – im Wesentlichen der Geschäftsgang von ihm und seinen Ideen bzw. deren Realisierbarkeit ab. Für die Zurechnung der Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung bzw. dem Patentverkauf spricht Pkt. 1. der Nutzungsvereinbarung, in dem es heißt, dass die GmbH die Kosten für die Patentierung der vertragsgegenständlichen Patente übernommen hat bzw. übernehmen wird. Weiters ist unter Pkt. 4. festgehalten, dass die Nutzungsüberlassung grundsätzlich entgeltlich und das Entgelt ein Teil des Geschäftsführerbezuges des Bw. ist. Die Dauer der Nutzungsüberlassung war an die „Zugehörigkeit“ des Bw. an die GmbH „gekoppelt“ bzw. sollten im Falle seines Ausscheidens andere Vereinbarungen gelten. Im Verkaufsfalle war der

Bw. auch weiterhin entsprechend Pkt. 4 des Patent-Kaufvertrages, "Technische Hilfe", zur umfassenden Hilfestellung (im Rahmen eines Consulting-Vertrages) verpflichtet.

All die aufgezeigten Umstände vermögen nicht die Ansicht des Bw. zu untermauern, die Aktivitäten im Zusammenhang mit seinen vier Stammpatenten hätten den Bereich der Vermögensverwaltung nicht überschritten.

Was der vom Bw. ins Treffen geführte Grundsatz von Treu und Glauben anlangt, so schützt dieser nicht ganz allgemein das Vertrauen eines Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise eines Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise auch anlässlich einer Wiederaufnahme als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. VwGH vom 26. 4. 2006, 2004/14/0076, sowie das dort zitierte Erkenntnis vom 21. 12. 2005, 2002/14/9148). Es ist daher für die Einkommensteuer der Jahre 2000 und 2001 vollkommen ohne Belang, dass die Einkünfte 1998 und 1999 unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfasst waren und ob bzw. dass allenfalls die Höhe der Einnahmen bzw. Einkünfte (mit) ausschlaggebend für die geänderte Einkünftequalifikation war. Dass das Finanzamt den Bw. zu dieser Verhaltensweise - Erfassung der Einkünfte aus der Verwertung von Lizzenzen unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – ausdrücklich aufgefordert hätte, hat der Bw. nicht behauptet. Von einem unbilligen Vorgehen des Finanzamtes kann somit nicht gesprochen werden.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 20. Juni 2007