

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf. Umwelttechnik GmbH & atypisch stille Gesellschaft, G, vertreten durch Micelli Steuerberatung KG, Wartingergasse 37-39, 8010 Graz und Hohenberg Rechtsanwälte, Hartenaugasse 6, 8010 Graz, über die Beschwerden vom 15. März und 31. Oktober 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 26. Jänner 2016 und 3. Februar 2016, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 bis 2014 sowie vom 19. Juli 2016, betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009, vertreten durch ein Mitglied des Fachbereiches, nach Durchführung der mündlichen Verhandlung am 7. Juni 2018, im Beisein der Schriftführerin S, nach Vertagung fortgesetzt am 15. Mai 2019, im Beisein des Schriftführers S2, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 sowie gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Bezüglich der Höhe der festgestellten Einkünfte und der Feststellung über die Höhe der nichtausgleichsfähigen Verluste ergeben sich gegenüber den Feststellungen in den Beschwerdeentscheidungen vom 28. Juli 2016 keine Änderungen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Hinweis:

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer die Jahre 2010 bis 2012 umfassenden Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Das geprüfte Unternehmen sei mit Gesellschaftsvertrag vom 27. Mai 1993 gegründet worden; seit 2009 fungiere AA als Geschäftsführer. Seit dem Jahr 2009 seien AA (69%) und Dipl.-Ing. BB (31%) Gesellschafter. Bf. sei Teil einer Gruppe verbundener Unternehmen (X GmbH, X Energiesysteme GmbH und Y), die im Bereich von Forschung und Entwicklung im Zusammenhang mit alternativen Energietechnologien tätig sei. Die beiden wichtigsten Projekte (Technologien) seien XX und ZZ.

XX:

Eine Maschine und Anlage zur Umwandlung von Abwärme in Strom. Diese Anlage werde vor allem auch dezentral einsetzbar sein, sodass die energetische Verbesserung dort geschehen könne, wo die Wärme anfalle, zB heiße Gase aus Heizungen und Motoren oder Wärme aus der Sonne.

ZZ:

Eine Lösung zur Beseitigung von Stickoxiden aus Abgasen, die nicht nur günstiger und flexibler als die bisher am Markt befindlichen sein werde, sondern auch auf rein regenerative Weise hergestellt werden könne.

Die Finanzierung dieser Forschungsprojekte sei durch das geprüfte Unternehmen erfolgt. Dieses vergebe Forschungsaufträge an die verbundenen Unternehmen und erwerbe im Gegenzug Rechte an den Forschungsergebnissen. Die Kapitalbeschaffung erfolge durch die Aufnahme atypisch stiller Beteiligter. Mit Vertrag vom 26. September 2009 sei es zum ersten Zusammenschluss zu einer atypisch stillen Gesellschaft gekommen. Durch weitere Zusammenschlüsse hätte bis zum Stichtag 30. April 2014 Beteiligungskapital in Höhe von

€ 1.364.500 lukriert werden können. Zwischen 2004 und 2009 habe die Gesellschaft über kein Personal verfügt.

Neben Geschäftsführer AA und Dipl.-Ing. BB seien bis 2012 folgende Personen bei der Bf. GmbH tätig gewesen:

2010	Brutto
NN	1.893,99
MM	1.588,41
OO	1.842,02
PP	6.096,68
QQ	1.546,53
Summe	12.967,63

2011	Brutto
MM	1.446,74
PP	10.342,72
QQ	2.367,20
Summe	14.156,66

2012	Brutto
QQ	8.890,00
Summe	8.890,00

Unternehmensgegenstand der Bf. Umwelttechnik GmbH sei die Entwicklung, der Vertrieb und das Service von Produkten, Dienstleistungen und Lösungen im Bereich der Umwelt- und Energietechnik [siehe Anlegerinformation Bf. Umwelttechnik (Modell 2012)].

Lt. FFG-Gutachten vom 18. Dezember 2013 habe sich die Forschungstätigkeit 2012 wie folgt dargestellt:

Zur Geltendmachung der Forschungsprämie 2012 seien die Projekte XX (54%) und YY (46%) eingereicht worden. Als Bemessungsgrundlage seien Löhne und Gehälter in Höhe von € 47.868 sowie Gemeinkosten in Höhe von € 6.436 angesetzt worden. In die Summe der Löhne und Gehälter seien fälschlicherweise die von Dipl.-Ing. BB in Rechnung gestellten Leistungen eingerechnet worden. Die Beschäftigten in eigenbetrieblicher Forschung seien wie folgt angegeben worden:

- Beschäftigte in F&E mit Universitäts- oder Fachhochschulabschluss: 0,25 VZÄ
- Beschäftigte in F&E mit Matura: 0,31 VZÄ

Nach den Angaben von Dipl.-Ing. BB handle es sich dabei um QQ (Maturaabschluss) bzw. Dipl.-Ing. BB (Universitätsabschluss) selbst.

Die eingereichten Projekte seien von der FFG als F&E gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 anerkannt worden.

Im Zuge der Außenprüfung sei Folgendes festgestellt worden:

1. XX:

Mit Vertrag vom 30. Juni 2009 sei zwischen den beiden X-Gesellschaften und dem geprüften Unternehmen folgende Vereinbarung getroffen worden:

"Bf. Umwelttechnik GmbH ist an der Markteinführung und an den Rechten dieses Produkts (XX) interessiert und wird daher die weitere Finanzierung bis zur Markteinführung sicherstellen. Im Gegenzug für die Finanzierung der Entwicklung erhält Bf., im Verhältnis der von Bf. eingezahlten Beträge zu dem im beiderseitigen Einvernehmen mit 400.000,00 festgelegten Gesamtwert, Anteile am Produkt, sowie das Recht auf Vermarktung in noch zu definierenden Regionen. Die Finanzierung erfolgt dabei über Entwicklungsaufträge. Die Arbeiten werden weiterhin durch X durchgeführt" (Vereinbarung zwischen Bf. Umwelttechnik und den beiden X Gesellschaften vom 30. Juni 2009).

2. ZZ: Diese Technologie bzw. das Patent dazu sei im Jahr 2008 von Gesellschafter-Geschäftsführer AA aus der Konkursmasse LLL herausgekauft worden und befinde sich seitdem in seinem Besitz. Es gebe eine mündliche Vereinbarung zwischen AA und Bf. über die Verwertung des Lizenzrechtes zu dieser Technologie. Details über die Höhe der Lizenzzahlungen seien bisher noch nicht festgelegt worden. Die Forschungsarbeiten an

diesem Projekt würden seit 2009 auf Eis liegen (Aussage von Dipl.-Ing. BB bei der Schlussbesprechung am 4. Dezember 2015).

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2015 sei von Dipl.-Ing. BB folgende Stellungnahme abgegeben worden:

"Wie bei unserem Gespräch am 7.10.2015 vereinbart, geben wir Ihnen zu dem Thema des § 2 Abs. 2a EStG folgende Stellungnahme ab:

In der oa. Besprechung hatten Sie angeführt, dass Sie das Zutreffen des § 2 Abs. 2a auf die Bf. Umwelttechnik GmbH prüfen wollten. Sie hatten dazu relativ vage erwähnt, dass das Verwalten von Patenten auf uns anwendbar wäre und dies in Anbetracht des geringen Personalstandes von ca. einer Person Vollzeitäquivalent der überwiegende Teil der Tätigkeit sein könnte. Diese These sei auch mit Herrn Dr. NNN abgestimmt, was mich in Anbetracht der Faktenlage etwas wundert. Als Referenz wurde uns von Ihnen der folgende UFS-Entscheid bekannt gegeben:

RV/0075-G/10:

Dieser betrifft tatsächlich die gewerbliche Patentverwertung, wobei dies dort als Hauptgeschäftsfeld angegeben wird und das Unternehmen selbst das geschützte Produkt nicht baut und verwertet. Das ist daher für uns völlig irrelevant, weil wir genau das Gegenteil tun. Die Bf. führt Forschung und Entwicklung durch, die sie mit dem klaren Ziel des Aufbaus einer Produktion und eines Marktes verfolgt, und das ausschließlich mit Eigenmitteln. Wenn der Personalstand der Bf. zeitweise relativ gering war, so liegt dies an der in Österreich extrem schwierigen Finanzierbarkeit solcher Projekte und keinesfalls daran, dass andere Tätigkeiten wie das zitierte Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter stattfinden. Außerdem ist zu beachten, dass die Gesamtkapazität variabel auf bis zu 5 Personen aufgeteilt ist, um mit den geringen vorhandenen Mitteln unterschiedliche Qualifikationen abzudecken, dass die Angaben für die Forschungsprämie nur die direkten Aufwendungen für die beurteilten Projekte betreffen, und dass auch Leistungen zugekauft wurden. Die Qualität unserer Tätigkeit als Forschung und Entwicklung ist durch die FFG Ihnen vorliegend gutachterlich bestätigt. Laut Mailaustausch vom 7. und 12.10. haben Sie keine weiteren Indizien oder Vergleiche, die Ihre Vermutung der Anwendung von § 2 Abs. 2a EStG bei der Bf. stützen. Wir haben daher die Gesetzeslage analysiert. Der § 2 Abs. 2a EStG beinhaltet zwei Themen:

- Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht:

Dieser Punkt trifft auf unsere Beteiligungsmodelle schon deswegen nicht zu, weil wir unter die Ausnahmeregelung der Rz 166, EStR 2000 fallen, da unser Unternehmensschwerpunkt in einer besonders risikoreichen Branche liegt.

- Einkünfte aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist.

Dazu folgende Fakten:

- Die gewerbliche Vermietung liegt bei uns nicht vor.
- Die Bf. besitzt kein handelbares immaterielles Vermögen. Sie kann daher ein solches nicht nur nicht als Schwerpunkt betreiben, sondern betreibt überhaupt kein Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter.
- Einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft kommt nicht der Charakter eines Wirtschaftsgutes zu (siehe Rz 492 der EStR 2000). Dies gilt allenfalls nur dann nicht, wenn das Unternehmen, an dem die Mitunternehmerschaft besteht, seinen Geschäftsschwerpunkt in der Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter hat. Dies ist für die Y nicht der Fall, weil die Y keine derartigen Tätigkeiten entwickelt oder Vermögen verwaltet. Außerdem ist das bereits geprüft und es liegen seither keine neuen Erkenntnisse vor.

Ich hoffe, dass Sie nach Prüfung der Fakten auch selbst erkennen können, dass § 2 Abs. 2a EStG auf uns nicht zutrifft. Sollten Sie gegenteilige Argumente finden, bitte ich um entsprechende Nachricht. Jedenfalls ersuche ich um den besprochenen Terminvorschlag, bei dem wir dieses Thema als das letzte bei dieser Prüfung noch offene endgültig abklären können. Weiters ersuche ich um Freigabe der Forschungsprämie, die wir dringend benötigen und die von der obigen Überlegung unabhängig ist."

Die tatsächliche Tätigkeit des geprüften Unternehmens stelle sich zum Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses wie folgt dar:

"Personal:

Während des gesamten Prüfungszeitraumes verfügte Bf. praktisch über kaum Personal. Die Lohnkosten für Mitarbeiter mit Fachwissen belaufen sich in den 3 Prüfungsjahren 2010 bis 2012 auf nicht einmal € 20.000,00.

(Außen)Umsätze:

Es werden weder Außenumsätze getätigt, noch Leistungen von außerhalb zugekauft.

Vertragsgestaltung:

Beide Verträge (XX bzw. ZZ) haben das Ziel, durch die Vergabe von Forschungsaufträgen, Rechte an den Forschungsergebnissen zu erwerben. Dh. Bf. verfügt nicht über das Personal, um ernsthaft an diesen Projekten weiterforschen zu können. Bf. ist auch nicht in anderen Bereichen tätig, erzielt keine Außenumsätze oder unterhält mit fremden Dritten regelmäßig und auch in größerem Umfang Geschäftsbeziehungen. Die einzige klar erkennbare Tätigkeit der Gesellschaft ist die Bereitstellung von Kapital, mit dem Ziel Forschungstätigkeiten

voranzutreiben, um die Rechte an den erwarteten Ergebnissen zu erwerben und dann dementsprechend zu verwalten."

Gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 seien negative Einkünfte aus Beteiligungen an Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist, weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig. Diese seien mit positiven Einkünften aus dieser Beteiligung frühestmöglich zu verrechnen.

Die Bewirtschaftung von künftigen Vermarktungsrechten könne sich nur als Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter darstellen. Solche negativen Einkünfte seien gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen. Die den atypisch still beteiligten natürlichen Personen bisher zugerechneten negativen Einkünfte seien daher nicht ausgleichsfähig und frühestmöglich mit Gewinnen aus dieser Beteiligung zu verrechnen (Beilage 1 zum Bericht vom 18. Jänner 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Unter Bedachtnahme auf diese Prüfungsfeststellungen hat das Finanzamt bezüglich des Jahres 2010 im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens und bezüglich der Jahre 2011 bis 2014 im Wege von Erstbescheiden die festgestellten Verluste als nicht ausgleichsfähig erklärt.

Den nach Aufhebung gemäß § 299 BAO des Gewinnfeststellungsbescheides 2009 vom 26. Jänner 2016 erlassenen Gewinnfeststellungsbescheid 2009 vom 19. Juli 2016, in dem der Verlust von 178.532,76 als nicht ausgleichsfähig erklärt worden ist, hat das Finanzamt wie folgt begründet:

"Mit Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2013 hat das Finanzamt den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Kalenderjahr 2009 (StNr. 000/0000) derart geändert, dass der auf die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH entfallende Verlustanteil nun nicht mehr € 564.331,26, sondern nur noch € 34.805,61 beträgt. Dies wäre schon im Bescheid vom 26.1.2016 nach § 295 Abs. 1 BAO zwingend zu berücksichtigen gewesen. Indem die Änderung übersehen wurde, erweist sich der abgeleitete Bescheid als rechtswidrig.

Mit der ggstdl. Maßnahme macht das Finanzamt von seinem Recht Gebrauch, rechtswidrige Bescheide nach § 299 BAO innerhalb Jahresfrist aufzuheben und durch rechtmäßige Bescheide zu ersetzen. Die nunmehr zu verteilenden Einkünfte betragen -€ 204.485,42 (statt -€ 734.011,07). Selbstverständlich sind diese Verluste gem. § 2 Abs. 2a EStG bei natürlichen

Personen im Entstehungsjahr nicht ausgleichs- und vortragsfähig, die Verrechnung erfolgt bei diesen mit künftigen Gewinnen bzw. Gewinnanteilen."

I. Mit Schriftsatz vom 15. März 2016 hat die Beschwerdeführerin (Bf.) gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für das Kalenderjahr 2010 und gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 2010 bis 2014 mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

Die Bf. Umwelttechnik GmbH sei eine zu FN 000000a in das Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Geschäftszweig Umwelt- und Energietechnik. Deren Gesellschafter seien der Prokurist Dipl.-Ing. BB und der selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer AA.

Seit Änderung von Eigentumsverhältnissen und der Tätigkeit im Juli 2009 sei Ziel der Bf. die Entwicklung, der Vertrieb und das Service von Produkten, Dienstleistungen und Lösungen im Bereich der Umwelt- und Energietechnik.

Zu diesem Zweck entwickle das Unternehmen eigene Produkte in Kooperation mit Partnern, versuche aber auch Partnerschaften am Markt zu finden, um bereits entwickelte Produkte zu vermarkten.

Solcherart sei eine Entwicklungszusammenarbeit mit der AAA Industrie Management Trading GmbH und der X Energiesysteme GmbH vereinbart worden. Diese habe zum Zweck, zwei - sich bei den genannten Unternehmen in Entwicklung befindliche Produkte - zur Marktreife zu bringen und letztlich gemeinsam zu produzieren und zu vertreiben.

Darüber hinaus sei auch geplant gewesen und solcherart sei es auch praktiziert worden, dass sich die Bf. an der Y Biotechnologie GmbH beteiligt und mit ihr gemeinsam einen Produktvertrieb und ein -service durchführe. Das Ziel sei gewesen, auf diese Art kurzfristig Einnahmen zu lukrieren, solange die eigenen Entwicklungen noch nicht abgeschlossen gewesen seien.

Mit dem gleichen Ziel habe es auch Gespräche mit weiteren Unternehmen, die bereits fertige Produkte entwickelt hätten, gegeben, um diese in der Eigenschaft als Handelspartner zu vertreiben bzw. als Systemlieferant zu veredeln.

Der Bf. sei es zu keinem Zeitpunkt um immaterielle Wirtschaftsgüter gegangen, sondern stets um die Entwicklung, Produktion und den Handel mit (vorwiegend selbst entwickelten) materiellen Wirtschaftsgütern. Allfällige Zukäufe von Patenten oder Lizenzen würden ausschließlich dem obgenannten Unternehmensziel dienen.

A) Sachverhalt

1. Wesentliche Meilensteine in der Historie der Bf.:

2009:

- Änderung der Eigentumsverhältnisse
- Beginn der Kapitalbeschaffung
- Beginn der Entwicklungszusammenarbeit mit AAA Industrie Management Trading GmbH und X Energiesysteme GmbH
- Beteiligung an der Y Biotechnologie GmbH

2010:

- Konstruktion und Fertigung eines ersten Funktionsmusters von XX (Konstruktion überwiegend mit X-Personal im Auftrag der Bf.; Fertigungs- und Materialbeschaffung bei Bf.)

2011:

- Reibungstests am XX Funktionsmuster (überwiegend mit X-Personal im Auftrag von Bf.)
- Anschaffung eines Prüfstandes bei Bf. für die Entwicklung der Eigenprodukte
- Beginn der Zusammenarbeit mit der Firma MMM - Vertrieb des Produktes von MMM zum Thermischen Kühlen am österreichischen Markt
- zahlreiche Vertriebskontakte; unter anderem zu RRRR (Abschluss einer Vertraulichkeitsvereinbarung im Oktober 2011)

2012:

- verschiedene Vertriebsaktivitäten zum thermischen Kühlen, unter anderem Vortrag bei einer Vertriebstagung der Fa. OOO

2013:

- Diplomarbeit zur Simulation der thermodynamischen Auslegung von XX (durch X im Auftrag von Bf.)

- erste Budgetpreisangebote für Thermisches Kühlen an potentielle Kunden
- Beginn einer Kooperation mit TTT, Einreichung eines gemeinsamen Projekts bei der FFG zum Thema XX, leihweise Beistellung eines Dampferzeugers durch TTT für die Tests von XX
- Konstruktion und Fertigung des Prototyps Generation 2 für XX (durch X im Auftrag von Bf.)

2014:

- Prüfstandtest unter Dampf des Prototyps Generation 2 durch Bf.
- Einreichung eines gemeinsamen Projekts mit BBB GmbH und RRRR beim Klimafonds im Bereich thermisches Kühlen
- Konstruktion der 3. Generation eines Prototyps für XX bei Bf.

2015:

- Fertigung und Tests der 3. Generation eines Prototyps für XX bei Bf.

2. Beschreibung der Produkte der Bf.

Die Bf. entwickle insbesondere die folgenden Produkte bzw. plane, zugehörige Lösungen auf den Markt zu bringen:

XX:

Dieses Produkt nutze vorhandene Wärme aus verschiedenen Quellen, die es zunächst in mechanische Energie und diese dann über einen Generator in Strom umwandle. Es stoße in ein Marktsegment, bei dem auf Grund relativ geringer Temperaturen die üblichen Verstromungslösungen über Turbinen nicht einsetzbar oder zu teuer seien. Darüber hinaus sei die Zielsetzung dieses Produktes, möglichst dezentral einsetzbar zu sein, um zB größeren Wohneinheiten oder kleineren bis mittleren Betrieben die Möglichkeit zu geben, selbst Strom zu erzeugen.

Zwischenzeitig existiere dieses Produkt XX im Prototyp 3.

ZZ:

ZZ sein ein Verfahren zur Abgasentstickung (Reduktion von NOx) mit Hilfe von Wasserstoff bzw. wasserstoffhaltigem Synthesegas, das durch Umformung aus den jeweils verwendeten handelsüblichen Kraftstoffen erzeugt werde. Das Einsatzgebiet umfasse vornehmlich Diesel-

und Gasmotoren aller Größen sowie Biomasse-Heizungen. Das Verfahren werde wie bei den anderen Produkten der Bf. zunächst in Anwendung bei großen Dieselmotoren und für Biomasseheizwerke in den Markt gebracht. In Kombination mit XX umfasse das Konzept eine Lösung, bei der der Aufwand für eine Reduktion der Emissionen geringer sei als der Gewinn im Kraftstoffverbrauch. Zur Nachrüstung bestehender Motoren sei es das Ziel, dem Anwender Investitionskosten anbieten zu können, die sich aus der Kraftstoffersparnis rechnen.

Alle eingesetzten Technologien seien im Zielmarkt der Bf. noch nicht eingeführt; die Bf. werde daher jeweils Neuland betreten, was sowohl technisch wie auch marktmäßig ein hohes Risiko bedeute. Außerdem würden alle Produkte echte Großserienmärkte ansprechen.

Wesentliches Ziel aller Entwicklungen sei es, Produkte auf den Markt zu bringen, die sowohl Markt- als auch Kostenführer werden könnten. Deswegen werde auch von vornherein auf geringe Reproduktionskosten und auf eine gute Serientauglichkeit Wert gelegt.

3. Forschungslabor und Ausrüstung der Bf.

Sie verfüge über die Ausrüstung zur Konstruktion mit einem modernen 3D-CAD-System und einen Prüfstand. Weiters habe sie ein entsprechendes Forschungslabor aufgebaut, in dem die entwickelten Prototypen mit eigenem Personal zusammengebaut und getestet werden würden.

4. Zur Unternehmensstruktur der Bf.

Gesellschafter der Bf. Umwelttechnik GmbH seien AA mit einer Beteiligung von 69% und Dipl.-Ing. BB mit einer Beteiligung von 31%.

Die Bf. Umwelttechnik GmbH sei wiederum Gesellschafterin der Bf. Umwelttechnik GmbH und atypisch stille Gesellschaft. An letzterer seien als atypisch stille Gesellschafter weitere natürliche Personen als Anleger beteiligt.

Die Bf. Umwelttechnik GmbH sei wiederum atypisch stille Gesellschafterin der Y Biotechnologie GmbH und atypisch stille Gesellschaft. Jeweils 50% der Anteile an der Y Biotechnologie GmbH würden von Dipl.-Ing. BB sowie von KKK gehalten werden.

Gesellschafter der AAA Industrie Management Trading GmbH als Kooperationspartnerin der Bf. Umwelttechnik GmbH seien Dipl.-Ing. BB mit einer Beteiligung von 25% sowie Gertrude AAA mit einer Beteiligung von 75%. Zusammen mit diversen natürlichen Personen als atypisch stille Gesellschafter und Anleger der AAA Industrie Management Trading GmbH bilde diese die AAA Industrie Management Trading GmbH und atypisch stille Gesellschaft.

Eine 100%ige Tochtergesellschaft der AAA Industrie Management Trading GmbH sei die X Energiesysteme GmbH, welche wiederum mit diversen natürlichen Personen als atypische

stille Gesellschafter und Anleger der X Energiesysteme GmbH die X Energiesysteme GmbH und atypisch stille Gesellschaft bildeten.

Aus dem graphisch dargestellten Diagramm der Unternehmensstruktur sei ersichtlich, dass die Bf. nicht Teil einer Gruppe verbundener Unternehmen sei, wie vom Finanzamt im Bericht vom 18. Jänner 2016 über die Außenprüfung behauptet werde.

5. Mitarbeiter, Kapazitäten und Ressourcenverwendung der Bf.

Die Bf. teile ihr Büro und zum Teil auch ihre Mitarbeiter mit den Entwicklungspartnern AAA Industrie Management Trading GmbH und X Energiesysteme GmbH als auch mit der Y Biotechnologie GmbH am Standort X-Straße in Graz.

Es sei ein qualitativ abgestimmtes Team von vier bis fünf Personen mit zeitweiser zusätzlicher Verstärkung durch Praktikanten und Studenten aufgebaut worden, das erfreulicherweise trotz großer Schwierigkeiten bis vor kurzem zusammengehalten hätte werden können. Diese Personen hätten aus finanziellen Gründen zwischendurch jeweils für einige Monate auf geringfügige Anstellung reduziert werden müssen; teilweise seien sie auch auf eigenem Wunsch teilzeitbeschäftigt gewesen.

Dadurch ergebe sich im gesamten Team über die Zeit von 2009 bis 2015 bei einem Mittel von 5 Personen nur ein mittleres Vollzeitäquivalent von 2,13 VZÄ für die AAA Industrie Management Trading GmbH (kurz X), der X Energiesysteme GmbH und der Bf. Umwelttechnik GmbH zusammen.

Die für eine Produktentwicklung in der frühen Forschungs- und Entwicklungsphase (F&E-Phase) erforderlichen Qualifikationen seien innerhalb der Bf. Umwelttechnik GmbH aber jedenfalls vorhanden gewesen, wenn auch mit begrenzter Kapazität.

Die Zuordnung dieser Personen zu den einzelnen Gesellschaften innerhalb der Kooperation sei von verschiedenen Faktoren abhängig gewesen. Beispielsweise habe die AAA Industrie Management Trading GmbH von 2010 bis 2013 ein EU-Forschungsprojekt durchgeführt, für welches das erforderliche Personal bei dieser Gesellschaft beschäftigt sein hätte müssen und eine Querverrechnung von einer der anderen Gesellschaften nicht zulässig gewesen sei. Daher hätten die davon betroffenen Mitarbeiter an die X überstellt werden müssen und hätten von dieser Stelle aus am Projekt "Forschung XX" weitergearbeitet.

Nicht außer Betracht bleiben dürften auch Mitarbeiter in der Bf., welche auf Werkvertragsbasis tätig werden würden; der diesbezügliche Aufwand sei natürlich als Eigenkapazität zu werten.

Festzuhalten sei an dieser Stelle noch, dass weder ein hoher noch ein niedriger Personalstand Indiz dafür sein könnten, dass/ob Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten betrieben werden

würden. Natürlich könne auch mit wenig Personal Forschung betrieben werden; dies könne höchstens dazu führen, dass die Ergebniserzielung allenfalls längerer Zeit bedürfe.

Selbstverständlich dienten auch Gesellschafter und/oder Geschäftsführer sowie Prokuristen dem Unternehmen mit ihrer aktiven Mitarbeit. Es gebe keinen Grund dafür, warum deren Leistungen nicht zu Gunsten des Unternehmens anerkannt werden könnten.

6. Qualifikation des für die Bf. tätigen Personals

Dipl.-Ing. BB:

Er habe das Studium des Maschinenbaus abgeschlossen und eigenständig den ersten vollautomatischen Motorenprüfstand weltweit aufgebaut und programmiert. Er habe ua. für 7 Jahre die Messtechnik sowie Forschung und Entwicklung der XXX geleitet und auch danach als Geschäftsbereichsleiter und Geschäftsführer die Produktpalette der XXX Motorenmesstechnik technisch maßgeblich beeinflusst.

Dipl.-Ing. BB sei seit 1994 selbständig tätig. Er habe ab 1996 die Entwicklung eines medizinischen Gerätes, ab 2003 sodann die Forschung und Entwicklung einer neuen Brennstoffzelle geleitet.

In der Bf. leite Dipl.-Ing. BB die Entwicklung und arbeite auch selbst im Detail an der technischen Auslegung der XX Maschine mit und zwar von kreativen Konstruktionsansätzen bis zur Mitarbeit an der Fertigung und am Test.

Außerdem sei er in der Bf. zuständig für das Produktmanagement, den Vertrieb und die Verwaltung.

QQ

Er sei technischer Physiker mit noch nicht vollständig abgeschlossenem Studium. De facto sei er aber vollwertiger Entwicklungsingenieur.

Er habe Vorerfahrung beim Amt für Eich- und Vermessungswesen und in der Akademie der Wissenschaften, für welche er seine Diplomarbeit verfasst habe. Weitere berufliche Erfahrung habe er bei einem Unternehmen, das Geräte für Röntgenstrukturanalyse baue, gesammelt.

QQ verfüge über ein umfassendes physikalisches Grundlagenwissen und habe einige Jahre bei der LLL Fuel Cell Systems GmbH in der Brennstoffzellenforschung gearbeitet. Seit 2009 sei er bei der X Energiesysteme GmbH und seit 2010 bei der Bf. Umwelttechnik GmbH tätig.

DD, Msc

Er sei Absolvent des Masterstudiums Maschinenbau an der Universität Tor Vergata in Rom. Er sei als Erasmus-Student zur Bf. Umwelttechnik GmbH gekommen und habe als Diplomarbeit eine Simulation des thermodynamischen Verhaltens der XX-Maschine durchgeführt. Seit

Anfang 2014 sei er Vollzeitmitarbeiter gewesen und habe unter anderem die Konstruktion der dritten Generation des XX-Prototyps erstellt.

Mag. PP

Sie sei Absolventin der Handelsakademie und habe ein Studium der Biologie absolviert. Sie sei als Assistentin im Projektmanagement und für alle administrativen Tätigkeiten zuständig gewesen. Durch ihre naturwissenschaftliche Ausbildung habe sie aber auch an fachspezifischen Unterlagen, Projektmanagement, Förderanträgen, der Homepage der Bf. usw. mitarbeiten können.

MM

Sie sei eine angelernte Kraft, habe aber bereits Vorerfahrung bei Austria Microsystems und Fresenius Kabi in der Fertigung unter Reinraumbedingungen, bei LLL im Brennstoffzellenlabor (Durchführung von Beschichtungen, Qualitätsaufgaben) gesammelt.

Sie habe einen Kran- und Staplerführerschein, eine Brandschutzausbildung und habe Logistik-Kurse absolviert. Sie sei als Labortechnikerin eingestellt gewesen, habe aber auch feinmechanische Teile einzeln gefertigt, den Prototyp zusammengebaut, an der Montage und dem Aufbau des Prüfstandes mitgearbeitet, den Prüfstand betrieben und Tests durchgeführt. Außerdem habe sie sich um diverse Beschaffungen gekümmert.

RR

Er verfüge über eine HTL-Ausbildung und sei Student der Biomedizinischen Technik. Er sei in der Konstruktion tätig, habe das Datenerfassungssystem auf dem Prüfstand programmiert und installiert und er sei an allen anfallenden Test- und Montagearbeiten beteiligt.

7. Zum Modell der Bf. als atypisch stille Gesellschaft

Seitens der Bf. seien seit dem Jahr 2009 bis zum Jahr 2014 jährlich Angebote für die Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter an der Bf. zur Kapitalbeschaffung ausgegeben worden; dies mit einer unbefristeten Laufzeit. In jedem Jahr habe sich ein unterschiedliches Beteiligungsvolumen ergeben; per Stichtag 30. April 2014 habe das Beteiligungskapital 1.364.500 € betragen.

8. Zur Vereinbarung der Bf. mit der X-Gruppe vom 30. Juni 2009

Zwischen der Bf. und der X-Gruppe bestehe eine Vereinbarung vom 30. Juni 2009, eine sogenannte "Kooperationsvereinbarung".

Hintergrund dieser Kooperationsvereinbarung sei, dass jedwedes Forschungsprojekt, welches im Rahmen einer wie auch immer gearteten Kooperation zwischen zwei oder mehreren Unternehmen durchgeführt werden sollte, bereits im Vorfeld der genauen Festlegung aller Bedingungen dieser Zusammenarbeit bedürfe. Dies verlange zum Beispiel auch die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft (FFG), die nationale Förderstelle für

wirtschaftsnahe Forschung in Österreich, als Voraussetzung für die Förderung kooperativer Projekte.

An dieser Stelle sei festzuhalten, dass die Bf. jährlich Forschungsprämien bei der FFG für deren Forschungsprojekte eingereicht und dementsprechende Förderungen lukriert habe. Die eingereichten Projekte seien von der FFG als Forschung und Entwicklung (F&E) gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 anerkannt worden.

Um die Ergebnisse kooperativer Entwicklung gemeinsam zu verwerten gebe es verschiedene Wege. Dazu zählten zum Beispiel eine vertikale Aufteilung der Wertschöpfungskette (ein Unternehmen produziere die Komponente, ein anderes das System), der reine (gegebenenfalls exklusive) Vertrieb der Produkte sowie der partnerschaftliche Vertrieb von Produkten, die in einem gemeinsamen Tochterunternehmen produziert werden. Letzteres sei in der Kooperationsvereinbarung vom 30. Juni 2009 als eine Option vorgesehen.

Es handle sich dabei um die klarste und einfachste Art der Kooperation. Diese sei aber zu keinem Zeitpunkt als reine Finanzbeteiligung geplant gewesen, sondern als gemeinsames Tochterunternehmen, welches Komponenten zu Projekten der Mutterunternehmen zuliefere. Dies stelle im Bereich von Technologieunternehmen eine absolut übliche Vorgangsweise dar.

Der gegenständliche Vertrag lege fest, dass der Zweck die gemeinsame Vermarktung des Produktes (nicht allfälliger unkörperlicher Ergebnisse) sei.

Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang, dass die Bf. eigene Forschung und Entwicklung betreibe, nämlich (aus damaliger Sicht) das System und Systemkomponenten betreffend.

B) Rechtlicher Rahmen

1. § 2 Abs. 2a zweiter Teilstrich EStG 1988

Nach dieser Bestimmung seien Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) in der Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen ist ("branchenbezogenes Verlustausgleichsverbot") nicht ausgleichsfähig und nicht vortragsfähig.

Das Verlustverwertungsverbot erfasse Einzelunternehmer und Mitunternehmerschaften (VwGH 22.5.2002, 99/15/0119 - für Körperschaften nur anwendbar auf die Veranlagungen für 1996 und 1997). Aus dem Ausschussbericht ***** ergebe sich zum Zweck dieser Norm, dass "die Regelung einem neuen Typ von Verlustzuweisungsgesellschaften - Unternehmen, die praktisch nur zum Zweck von Verlustzuweisungen ins Leben gerufen werden würden - entgegenwirken" sollte.

Diese Bestimmung knüpfe solcherart an die folgenden Kriterien als Voraussetzung für ihre Anwendbarkeit an:

Es stammen negative Einkünfte aus Betrieben,

- deren Unternehmensschwerpunkt(e)
- im Verwalten
- unkörperlicher Wirtschaftsgüter (oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern, wie hier nicht weiter zu erörtern)

liegt/liegen.

2. Keine Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 auf die Tätigkeit der Bf.

2.1 Unternehmensschwerpunkt der Bf. - Forschung und Entwicklung

Voraussetzung der Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sei, dass der Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter und/oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen sei.

Wann diese Voraussetzung erfüllt ist (insbesondere bei Unternehmungen mit verschiedenen Tätigkeiten) ergebe sich nicht unmittelbar aus dem Gesetz; nach dem Gesetzeszweck (eingeschränkte Verlustverrechnung) sei jedoch davon auszugehen, dass ein Unternehmensschwerpunkt dann vorliege, wenn eine von mehreren Tätigkeiten im Verhältnis zur Gesamttätigkeit des Unternehmens mehr als 50% betrage.

Nach der Rechtsprechung habe die Bestimmung "die Verwaltung solchen Vermögens gerade in der Form eines Gewerbebetriebes im Auge" (Doralt/Toifl, EStG¹⁴ (1.4.2010), S 102).

Zur Frage des Unternehmensschwerpunktes vertrete das BMF folgende Auffassung: Ein in Relation zur (hier) gewerblichen Vermietung deutlich überwiegender Kapitaleinsatz im Bereich der vermögensverwaltenden Vermietung sowie ein deutliches Überwiegen der aus der vermögensverwaltenden Vermietung erzielten (hier) Mieteinnahmen spricht für einen Unternehmensschwerpunkt im Betätigungsfeld der vermögensverwaltenden Vermietung. Zu prüfen bleibe, ob dieses Überwiegen auch im Bereich der Wertschöpfung gegeben sei (EStR 2000 Rz 161). Vergleichsweise definiere die Verordnung BGBl. Nr. 57/1995 zu § 10 Abs. 3 KStG den Unternehmensschwerpunkt unter der zusätzlichen Berücksichtigung des Einsatzes von Arbeitskräften, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend sei.

Wo der Schwerpunkt eines Unternehmens liege, orientiere sich ausschließlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Erlöse, Vermögenswerte, Kapitaleinsatz). Der Unternehmensschwerpunkt der Bf. sei nachweislich durch buchhalterische Rechenwerke

belegt, die Entwicklung, der Vertrieb und das Service von physischen Produkten, Dienstleistungen und Lösungen im Bereich der Umwelt- und Energietechnik. Der Unternehmensschwerpunkt der Bf. liege somit nicht nicht im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter.

2.2 Forschungs- und Entwicklungstätigkeit ist nicht Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern

Als unkörperliche Wirtschaftsgüter würden beispielsweise Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und echten stillen Gesellschaften, Forderungen, Genussrechte auf der Basis von Besserungsverpflichtungen und selbsthergestellte Rechte (insbesondere Filmrechte) gelten.

Als Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter "ist sowohl die Verwaltung von Anlagevermögen als auch die Verwaltung von Umlaufvermögen zu verstehen. Darunter fällt insbesondere auch der gewerbliche Handel mit unkörperlichen Wirtschaftsgütern" (VO BGBl. Nr. 734/1996 zu § 2 Abs. 2 EStG).

Die angesprochene Verordnung erfasse damit Verlustbeteiligungsmodelle, bei denen Wertpapiere als Umlaufvermögen angeschafft worden seien und die Anschaffungskosten im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt werden sollten. Unter der Voraussetzung, dass die Tätigkeit überhaupt den Bereich der Vermögensverwaltung überschreite (andernfalls Einkünfte aus Kapitalvermögen, bei denen der Erwerb der Einkunftsquelle ohnehin nicht zu Werbungskosten führe), werde durch die Verordnung klargestellt, dass auch Verluste aus der - schwerpunktmäßigen - Verwaltung von unkörperlichem Umlaufvermögen unter das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988 fielen (Doralt/Toifl, EStG¹⁴ (1.4.2010), S 101).

Mitunternehmeranteile an operativen Gesellschaften fielen nicht unter den Begriff der unkörperlichen Wirtschaftsgüter; beziehe sich die Mitunternehmerbeteiligung allerdings auf Mitunternehmerschaften, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter liege, dann sei die Beteiligung bei der Beurteilung, ob das beteiligte Unternehmen unter die Verlustausgleichsbeschränkung fällt, einzubeziehen (BMF, RdW 1991, 30; Prechtel, Verlustausgleichsbeschränkungen, 187; Laudacher in Jakom³ Rz 163 zu § 2 EStG).

Nach den EStR 2000 müsse es nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse (Relation der wirtschaftlichen Erfolge oder Vermögenswerte zueinander) beurteilt werden, ob der Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter (zB Verwalten von Beteiligungen, von Forderungen und selbsthergestellten Rechten) bzw. in der gewerblichen Vermietung gelegen sei.

Derselben Richtlinie seien die folgenden Beispiele für das Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern zu entnehmen:

- Wertpapierhandel, insbesondere bei Abwicklung über Kreditinstitute;
- Herstellen von Filmen, um die Filmrechte im Wege der Nutzungsüberlassung zu verwerten.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die folgende höchstgerichtliche Rechtsprechung zu verweisen:

"Auch die gewinngerichtete Fruchtziehung aus solchen Wirtschaftsgütern in Form einer Vermögensverwaltung setzt nämlich die laufende Umschichtung solcher Wirtschaftsgüter (VwGH 96/14/0115 vom 29.7.1997), also - mit der Beschwerde zu sprechen - die Nutzung durch revolvierende Anschaffung und Verkäufe voraus" (VfGH B 553/1998).

Diesbezüglich sei anzumerken, dass seitens der Bf. zu keinem Zeitpunkt eine revolvierende Anschaffung und/oder Verkäufe stattgefunden hätten. Auch insofern könne eine Vermögensverwaltung hinsichtlich der Bf. nicht angenommen werden. Es habe keinerlei materielles oder immaterielles Vermögen gegeben, welches verwaltet hätte werden können. Es habe keinerlei revolvierende Anschaffung und Verkäufe, Vermietung oder Verpachtung gegeben. Die Bf. habe daher gar kein betriebliches Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter durchführen können.

Der Außenprüfer umschreibe die Tätigkeit der Bf. als "Bewirtschaftung von künftigen Vermarktungsrechten", welche er sodann als "Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter" im Sinne des § 2 Abs. 2a EStG 1988 qualifiziere.

Die Bf. verwalte aber keine "Rechte an Forschungsergebnissen" und bewirtschafte nicht "künftige Vermarktungsrechte".

Festzuhalten sei, dass ein neu entwickeltes Produkt üblicherweise so lange keinen Verkehrswert aufweise, als es nicht auf dem Markt angeboten werde und Umsätze erziele. Forschung und Entwicklung würden somit ein erhebliches Risiko bergen, da man damit rechnen müsse, dass dieselben Tätigkeiten erfolglos bleiben und dennoch erhebliche Kosten und Aufwendungen verursacht haben. Allenfalls könnten Forschungsergebnisse sogar unverkäuflich bleiben. In diesem Sinne sei auch das Aktivierungsverbot für F&E zu sehen. Wenn somit kein Vermögen angesammelt werde, könne auch keine Vermögensverwaltung vorliegen. Vermögen entstehe erst dann, wenn aus der F&E entweder verkäufliche Schutzrechte entstünden (dann gegebenenfalls unkörperlich) oder ein Produkt produziert oder gehandelt und verkauft werde (dann körperlich).

Im Übrigen dürfe darauf hingewiesen werden, dass die Ansicht des Finanzamtes, wonach die Bf. "keine nennenswerten Tätigkeiten" durchführe, als "künftige Vermarktungsrechte zu bewirtschaften" sowohl begrifflich/sprachlich als auch rechtlich fehlschlage, denn:

- Die Forschungsprojekte der Bf. befinden sich aktuell im Stadium der Entwicklung; ein fertiges/marktfähiges Produkt existiert somit noch gar nicht. Welche "künftigen Vermarktungsrechte" könnte die Bf. also heute schon verwerten?
- Die gegenständliche Kooperationsvereinbarung vom 30.6.2009 legt eindeutig fest, dass eine getrennte Verwertung der Ergebnisse durch die einzelnen Vertragsparteien ausgeschlossen wird (Pkt. 3.). Die Bf. könne also gar nicht "künftige Vermarktungsrechte" verwerten.
- Die Bf. würde steuerlich in der Gegenwart und Vergangenheit deshalb benachteiligt, weil sie angeblich (vom Außenprüfer unterstellt) in der Zukunft eine Absicht verfolge, die jedoch eindeutig der Kooperationsvereinbarung vom 30. Juni 2009 widerspricht.

Eine solche Beurteilung sei unzulässig.

Es ergebe sich aus dem Bericht vom 18. Jänner 2016 insbesondere, dass der Außenprüfer die sogenannten Kooperationsvereinbarungen derart deute, dass diese das Ziel hätten, durch die Vergabe von Forschungsaufträgen Rechte an den Forschungsergebnissen zu erwerben.

Diese Interpretation sei jedoch verfehlt, denn:

Die Bf. vergibt keine Forschungsaufträge im eigentlichen Sinn einer "Vergabe", sondern kauft schlicht einzelne Forschungsleistungen von ihren Kooperationspartnern entgeltlich zu, weil sie diese hausintern zur Gänze nicht durchführen kann. Hiefür werden der Bf. Rechnungen gestellt, welche diese selbstredend bezahlt und die entsprechenden Einzelleistungen in ihre eigene/aktive Forschungstätigkeit und -projekte integriert.

Es könne unisono somit auch nicht die Rede sein, dass die Bf. bloß "Rechte an Forschungsergebnissen" erwerbe; dies zumindest nicht im Rahmen dieses externen, entgeltlichen (und zulässigen) Zukaufs einzelner Forschungsleistungen. Weder das Erteilen von Forschungsaufträgen an Dritte noch der damit verbundene Erwerb von Eigentumsrechten an einem Produkt und dessen Prototypen rechtfertigten eine Qualifikation der Tätigkeit der Bf. im Sinne des § 2 Abs. 2a EStG 1988.

Die Missverständlichkeit, welche aus der Kooperationsvereinbarung resultieren könne, habe nach Ansicht der Bf. mit hoher Wahrscheinlichkeit zum Ergebnis des Außenprüfers geführt, könne jedoch zu Gunsten der Bf. klar- und richtiggestellt werden.

Wie sich schon aus den obigen Ausführungen ergebe, verlange jedes Forschungsprojekt, an welchem mehrere Unternehmen forschend beteiligt sind, eine Kooperationsvereinbarung; dies sei eben auch Vorgabe der FFG. Diese Vereinbarung hätte aber keinesfalls dem Zweck gedient, schlicht Rechte an Forschungsergebnissen zu erwerben und bloß wirtschaftlich/finanzierend und passiv im Zusammenhang mit eigenen Forschungstätigkeiten zu agieren. Es handle sich um eine wirtschaftlich notwendige Vereinbarung, vor allem zum Schutz der Anleger.

Die Bf. sei selbstverständlich auch überwiegend aktiv in der Forschung an ihren eigenen Projekten gewesen und habe zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt, bloß Kapital bereitzustellen, um die Rechte an den zu erwartenden Ergebnissen zu erwerben "und dann dementsprechend zu verwalten", wie ihr unrichtigerweise vorgehalten werde.

Noch einmal appelliere die Bf. daher, die (für die Beurteilung herangezogenen Vereinbarungen) in diesem Lichte richtig zu interpretieren und insbesondere auch in Gesamtschau mit den - nachweislich für die aktive Forschungstätigkeit der Bf. sprechenden Ergebnissen (siehe nachfolgende Übersichten und Rechenwerke) - zu sehen.

3. Kennzahlen der Bf. zur Darlegung dieser Ausführungen

Sämtliche Ausführungen ließen sich insbesondere auch anhand von Zahlen aus dem Unternehmen der Bf. darstellen.

3.1 Übersicht Mittelverwendung

Aus dieser zahlenmäßigen Übersicht würden sich der jährliche Aufwand der Bf. für Forschung und Entwicklung und zusätzlich jene Kosten, die der Bf. seitens der X Energiesystem GmbH für die extern zugekauften Forschungsleistungen verrechnet worden seien, ergeben.

Naturgemäß seien auch weitere Kosten angefallen, diese insbesondere für die Kapitalbeschaffung und Beratungskosten. Zur Begründung der Mittelverwendung sei festzuhalten, dass auch diese Kosten der Forschungstätigkeit der Bf. dienten, so im Zeitraum 2010 bis 2015:

- Kosten für Kapitalbeschaffung: € 89.415
- Beratungskosten: € 70.748

Im Prüfungszeitraum 2010 bis 2012 seien dafür folgende Kosten angefallen:

- Kosten für Kapitalbeschaffung: € 57.540
- Beratungskosten: € 41.420

Aus dieser Übersicht ergebe sich weiters das jährlich lukrierte Anlegerkapital (2010-2012: € 446.000 und 2010-2015: € 819.500).

Es ergebe sich im direkten Vergleich, dass der Aufwand der Bf. für Forschung und Entwicklung sowie sämtliche Bezug habende Kosten im Beobachtungszeitraum das Anlegerkapital deutlich übersteigen würden und sogar das gesamte veranlagte Kapital der Höhe nach erreichen würde. Bei der Bf. handle es sich somit nicht um eine Finanzierungsgesellschaft; es blieb/bleibt der Bf. gar kein wirtschaftlicher Spielraum für etwaige andere Tätigkeiten.

3.2 Übersicht der Personalkapazitäten der Bf. und der X Energiesysteme

Aus dieser Übersicht ergebe sich im gesamten Team über den Zeitraum 2009 bis 2015 bei einem Mittel von 5 Personen ein mittleres Vollzeitäquivalent von 2,13 VZÄ für die AAA Industrie Management Trading GmbH, die X Energiesysteme GmbH und die Bf. Umwelttechnik GmbH zusammen.

Diesbezüglich sei festzuhalten, dass der Personalstand in der Bf. selbstredend von wirtschaftlichen als auch forschungstechnischen Zwecken abhängig gewesen sei; in jedem Entwicklungsstadium sei ein unterschiedlicher Bedarf an personellen Ressourcen erforderlich. Es gebe Entwicklungsstadien, in welchen zeitgleich mehrere Personen an einem Forschungsobjekt arbeiteten. Dann wiederum gebe es Zeiten, in welchen zB bloß ein Mitarbeiter an einem größeren Teilprojekt arbeite, weil für diesen Schritt nicht mehr Mitarbeiter erforderlich seien (zB Simulationen).

Es habe jedoch stets genügend Kapazität bestanden, um die Forschungsprojekte in einem sinnvollen und effizienten Modus zu betreiben.

3.3 Conclusio

Zusammenfassend ergebe sich, dass die Ansicht des Finanzamtes, wonach es sich bei der Bf. um ein Unternehmen handle, dessen Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter liege, da sie bloß künftige Vermarktungsrechte bewirtschafte, unrichtig sei und eine unvertretbare Rechtsansicht darstelle.

Sowohl die Ausführungen zur Unternehmenstätigkeit der Bf. als auch die im Rahmen der gegenständlichen Bescheidbeschwerde als Beweise angebotenen Kennzahlen der Bf. belegten, dass die Bf. im Rahmen ihrer Forschungs- und Entwicklungstätigkeit weder mit unkörperlichen Wirtschaftsgütern agiere (im Gegenteil: die Forschungsergebnisse sind körperliche/materielle Produkte) noch jedwede Rechte - bloß zum Zwecke von Verlustzuweisungen - verwalte.

Bei der Bf. handle es sich nicht um eine Finanzierungsgesellschaft; als solche benötige sie wohl keine personellen als auch infrastrukturellen Ressourcen, wie zB ein Forschungslabor.

Auch die Existenz von und Forschung an/mit körperlichen Maschinen beweise, dass die Bf. nicht bloß "künftige Vermarktungsrechte" bewirtschafte.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdeentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für das Kalenderjahr 2010 und die teilweise stattgebenden Beschwerdeentscheidungen betreffend Feststellung von Einkünften für die Kalenderjahre 2010 bis 2014 wie folgt begründet:

"Die Abgabepflichtige und nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH & atypisch stille Gesellschaft, StNr. 111/1111, deren Geschäftsherrin als "Fa. Bf. Consult Marketing Dienstleistungs-Gesellschaft m.b.H." mit Gesellschaftsvertrag vom 27.05.1993 gegründet wurde, unter FN 000000a eingetragen und mit dem Geschäftszweig Umwelt- und Energietechnik befasst ist, wurde in der Zeit von April 2014 bis Dezember 2015 einer Außenprüfung für die Zeiträume 2010-2012 unterzogen. Prüfungsschwerpunkt waren die von der Gesellschaft erklärten Verluste (2010: € -493.060,96; 2011: € -195.580,39; 2012: € -420.669,24), welche aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen, abgesehen von der Geschäftsherrin selbst, einer Gruppe von Beteiligten zuzuweisen waren.

Mit den Feststellungsbescheiden gem. § 188 BAO vom 26.1.2016, näher begründet durch die Ausführungen im Bericht vom 18.1.2016 (AB-Nr. 000000/00), ist die Betriebsprüfung des Finanzamtes Graz-Stadt zu dem Ergebnis gelangt, dass die erzielten Verluste in einem Betrieb entstanden sind, dessen Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter liegt, und die demzufolge weder ausgleichs- noch vortragsfähig sind. Die Verluste sind dieser Auffassung entsprechend vielmehr erst mit nachfolgenden positiven Einkünften aus derselben Tätigkeit zu verrechnen.

Das Finanzamt hat sich den Ansichten des Prüfers angeschlossen und entsprechende Feststellungsbescheide am 3.2.2016 auch für die Folgejahre 2013 und 2014 erlassen.

Gegen den Bescheid, mit welchem das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften 2010 gem. § 188 BAO von Amts wegen nach § 303 BAO wiederaufgenommen wurde, sowie gegen die Gewinnfeststellungsbescheide der Jahre 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 wurde mit 15. März 2016, somit fristgerecht innerhalb der aktenkundig bewilligten Fristerstreckungen, das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Beantragt werden die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides für 2010 und die erklärungskonforme Veranlagung für sämtliche Beschwerdejahre. Während die Unrechtmäßigkeit der

Wiederaufnahme nicht gesondert begründet wird, führt die Bf. hinsichtlich der Sachbescheide in der Hauptsache aus:

Seit Juli 2009 liege das Ziel der Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH in der Entwicklung, dem Vertrieb und dem Service von Produkten, Dienstleistungen und Lösungen im Bereich der Umwelt- und Energietechnik. In Erfüllung dieses Zweckes sei die Bf. eine Entwicklungszusammenarbeit mit der Fa. AAA Industrie Management Trading GmbH und der Fa. X Energiesysteme GmbH eingegangen. Damit sollen zwei konkrete Produkte - die in der Folge näher beschriebenen Projekte "XX" und "ZZ" - zur Marktreife gebracht werden. Die Bf. verfüge über ein Forschungslabor, in welchem die entwickelten Prototypen mit eigenem Personal zusammengebaut würden. Zu einer Gruppe von verbundenen Unternehmen gehöre die Bf. nicht. § 2 Abs. 2a EStG sei auf die Tätigkeit der Gesellschaft nicht anwendbar, weil Forschungs- und Entwicklungstätigkeit (als operative Tätigkeit) nicht als Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter angesehen werden dürfe. Seitens der Bf. hätten zu keinem Zeitpunkt eine revolvierende Anschaffung und/oder Verkäufe stattgefunden, wie dies in VfGH B 553/1998 beschrieben ist. Überhaupt habe es bisher keinerlei materielles oder immaterielles Vermögen gegeben, welches verwaltet hätte werden können. Die Bf. verwalte keine Rechte an Forschungsergebnissen und bewirtschafte auch keine künftigen Vermarktungsrechte. Die Forschungsobjekte der Bf. befänden sich aktuell im Stadium der Entwicklung; ein fertiges/marktfähiges Produkt existiere somit noch gar nicht. Der verfggstl. Kooperationsvertrag vom 30.6.2009 lege eindeutig fest, dass eine getrennte Verwertung der Ergebnisse durch die einzelnen Vertragsparteien ausgeschlossen wird. Die Bf. kaufe schlicht und einfach einzelne Forschungsleistungen von ihren Kooperationspartnern entgeltlich zu, weil sie diese hausintern zur Gänze nicht durchführen kann. Das Finanzamt unterliege daher insgesamt einer unrichtigen Interpretation des Sachverhaltes.

Die Ausführungen werden um ein Organigramm der Firmenstruktur, um eine Beschreibung der Personalsituation und um verschiedenste Urkundenvorlagen (ua. Anlegerinformationen) ergänzt.

Zu diesem Gegenstand hat das Finanzamt Graz-Stadt erwogen:

1. zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens (nur 2010):

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. dann von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn im abgeschlossenen Verfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Betriebsprüfung hat in Beilage 1 zu ihrem Bericht vom 18.1.2016, AB-Nr. 000000/00, sehr deutlich auf jene Erkenntnisse hingewiesen, die von ihr naturgemäß erst im Zuge der

Prüfungshandlungen gewonnen werden konnten und die zu einer Änderung in der rechtlichen Beurteilung geführt haben. Die im Anlassfall neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel betreffen die ganz konkrete Art und Weise, wie die geprüfte Gesellschaft ihre Tätigkeit ausübt. Diese Aktivität ist durch enggezogene vertragliche Strukturen begrenzt und die Gesellschaft leidet unter drückendem Mangel an finanziellen Mitteln und Produktionsfaktoren. Zu diesem Gegenstand darf, da die Beschwerde keine konkretisierten Einwendungen gegen die Verfahrensmaßnahme erhebt, auf die detaillierten Darstellungen zu Pkt. 2. verwiesen werden.

2. zur Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide (gemeint wohl: Gewinnfeststellungsbescheide) 2010 - 2014

2.1 Beweislage

2.1.1. die rechtlichen Voraussetzungen der Aktivität

Die gesamte Aktivität der Bf. war im Prüfungszeitraum (und auch danach) auf lediglich drei Vertragsbeziehungen zurückzuführen. Dabei handelt es sich um

1. die Vereinbarung vom 30.6.2009 zwischen der Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH und der X Gruppe, zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehend aus der Fa. AAA Industrie Management Trading GmbH und der Fa. X Energiesysteme GmbH;
2. den ebenfalls vom 30.6.2009 stammenden Werkvertrag, abgeschlossen zwischen der Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH und Herrn Dipl.-Ing. BB sowie
3. den auf den 30.6.2009 bezogenen Gesellschaftsvertrag, mit welchem sich die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH als atypisch stille Gesellschafterin an der Fa. Y Biotechnologie GmbH beteiligt hat.

Sämtliche drei Vertragswerke sind nur in ihrem Zusammenwirken zu verstehen.

Zur besseren Übersicht wird die **Vereinbarung vom 30.6.2009 zwischen der Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH und der X Gruppe** in ihrem Originalwortlaut vollständig wie folgt wiedergegeben:

"Präambel:

Die X ist im Besitz der Technologie "XX", die wie folgt beschrieben werden kann:

X hat per 30.3.2007 von der LLL Fuel Cell Systems GmbH deren aktuelles Technologie-Portfolio zur Entwicklung einer Dampfmaschine zur Energierückgewinnung im Leistungsbereich von 1 bis ca. 100 kW gekauft. Dabei handelt es sich um eine Entwicklung einer Drehschiebermaschine. Diese wurde von der X weiterentwickelt. Der aktuelle

Technologiestand besteht aus einer Feasibility Studie, einer Konstruktion, sowie abgeschlossener Testläufe zur Verifikation einer Dichtung, die als wesentliches Kern-Know-how gesehen wird.

Bf. ist an der Markteinführung und an den Rechten dieses Produktes interessiert und ist bereit die weitere Finanzierung bis zur Markteinführung sicherzustellen. Im Gegenzug für die Finanzierung der Entwicklung in der X Gruppe erhält Bf. Anteile an dem Produkt, die zum Beispiel in einem zu gründenden Joint Venture umgesetzt werden können, im Verhältnis der von Bf. eingezahlten Beträge zu dem in Punkt 3) ermittelten Gegenwert, sowie das Recht auf Vermarktung in noch zu definierenden Regionen.

1. Wert der Entwicklung

Der Stand der "XX" Produktentwicklung der X bis zum 30.6.2009 wird im beiderseitigen Einvernehmen mit 400.000,- € bewertet.

2. Finanzierung der Entwicklung

Es wird vereinbart, dass Bf. für die Weiterfinanzierung der Entwicklung der Dampfmaschine aufkommen soll. Die Arbeiten werden weiterhin in der X Gruppe durchgeführt.

Die Finanzierung der X Gruppe durch Bf. erfolgt durch einzelne Entwicklungsaufträge (Bestellungen) an die X Gruppe. Dabei ist der Auftrag entsprechend als Auftrag für die Entwicklung der Dampfmaschine gemäß diesem Vertrag zu kennzeichnen. Das Kosten- und Erfolgsrisiko dieser Entwicklungsaufträge trägt Bf..

Ein oben beschriebener Entwicklungsauftrag kann auch zur Kofinanzierung zB eines FFG Förderprojekts dienen. Der Auftragswert entspricht dann dem Eigenanteil laut Fördervertrag.

Für sonstige Entwicklungsleistungen werden vorerst als von der X zu verrechnende Preise folgendes festgelegt:

Entwicklungsstunde: 60 Euro

Externe Kosten: realer Rechnungsbetrag plus 10%

Jeder Entwicklungsauftrag der Bf. an die X soll einen klar abgegrenzten Aufgabenbereich abdecken mit zumindest einem Deliverable und entsprechender Dokumentation abgeschlossen werden. Die Ergebnisse dieser Entwicklungsaufträge sind bis zu einer abschließenden Ermittlung der Anteile Eigentum der Bf..

3. Umsetzung und Verwertung

Bf. und X verpflichten sich ihr Know-how zu diesem Projekt in ein später zu gründendes Joint-Venture oder eine vergleichbare Lösung einzubringen. Die Aufteilung der Anteile erfolgt dann

im Verhältnis des Werts des von der X eingebrachten Know-hows (siehe Absatz "Wert der Entwicklung") sowie der Summe der von Bf. finanzierten Entwicklungsaufträge zum Gesamtaufwand beider Firmen am Projekt.

Beispiel: Bf. finanziert Entwicklungsaufträge im Wert von 200.000 € und erhält dafür 33,33% an diesem Produkt $(220.000/400.000 + 200.000)$.

Finanzierungen von Dritten (Förderungen der öffentlichen Hand, Eigenkapital von Anlegern, Kundenaufträge etc.) beeinflussen die relativen Anteile zwischen X und Bf. nicht.

Eine getrennte Verwertung der Ergebnisse durch die einzelnen Vertragsparteien wird ausgeschlossen.

4. Vertragsprämie

Zusätzlich zu den oben genannten Kosten werden zu Beginn der Zusammenarbeit einmalig 30.000 € fällig.

5. Kündigung

Einseitige Kündigung des Vertrags oder Verwertung des Ergebnisses nur durch eine Partei ist ausgeschlossen. Zuwiderhandlung führt zum Verlust der Rechte an der gemeinsamen Entwicklung.

6. Verkauf der Rechte

Sollte eine Partei wünschen die eigenen Rechte zu verkaufen so besteht für die andere Partei zumindest ein Vorkaufsrecht. Ebenso kann die andere Partei verlangen, dass ihre Rechte gleichzeitig zum gleichen Preis an den selben Käufer mitverkauft werden.

7. Insolvenz

Im Falle einer Insolvenz einer Partei gehen die Rechte auf die andere Partei über.

8. Wettbewerbsverbot

Beide Partner verpflichten sich, im Anwendungsbereich des vorliegenden Projekts dem anderen Partner keinen Wettbewerb zu machen. Diese Verpflichtung gilt noch ein Jahr über eine allfällige Beendigung dieses Vertrags hinaus.

9. Geheimhaltung

Sämtliche Informationen zu diesem Projekt sind von beiden Seiten vertraulich zu halten. Bei Zuwiderhandeln kann die andere Seite eine Vertragsstrafe in Höhe von 500.000 Euro verlangen.

10. Schlussbestimmungen

Darüber hinausgehende Nebenabreden wurden nicht getroffen. Sämtliche Änderungen des Vertrags bedürfen der Schriftform. ..."

*Mit dem **Werkvertrag von demselben Tag** wird bestimmt, dass Dipl.-Ing. BB, der einen Minderheitsanteil von 31% am Stammkapital der Bf. Umwelttechnik GmbH besitzt und gleichzeitig Gesamtprokurist der Gesellschaft ist, die **technische Leitung** und die **Vertretung der Gesellschaft** nach außen übernimmt. Diese Leistungen sollen - unter ausdrücklichem Ausschluss eines Dienstvertrages - selbständig, in freier Zeiteinteilung und in voller Eigenverantwortlichkeit erbracht werden. Zu diesem Zweck verfügt der Gesellschafter und Werkvertragsnehmer über **eigene Betriebsmittel**, insbesondere Computer und Standardsoftware. Er verrechnet einen maximalen Stundensatz von € 90. Allfällige Erfindungen und sonstige technische Ergebnisse seiner Arbeit sind nach Pkt. 6. des Vertrages auf die Bf. Umwelttechnik GmbH zu übertragen; damit in Zusammenhang steht das Recht auf unbegrenzte weltweite und unwiderrufliche Nutzung ohne Entgeltsanspruch.*

*Mit Wirksamkeit zum 30.6.2009 hat die **Fa. Y Biotechnologie GmbH** (eine beim FA Graz-Stadt unter StNr. 222/2222 erfasste Kapitalgesellschaft, in ihrer Eigenschaft als Geschäftsherrin) **die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH als atypisch stille Gesellschafterin aufgenommen** (**Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft**, in der dem Finanzamt vorliegenden Fassung undatiert). Die Gesellschafterin hatte zu diesem Zweck eine Einlage in Höhe von € 300.000 zu erbringen. In diesem Zusammenhang hat die Fa. Y Biotechnologie GmbH zur Kenntnis genommen, dass die Gesellschafterin die Mittel selbst über ein Beteiligungsmodell erhält. Am Vermögen der Fa. Y Biotechnologie GmbH ist die Bf. im Verhältnis ihres fixen Kapitalkontos zum Gesamtkapital (= Kapitalkonto des Geschäftsherrn zum Abschlussstichtag zuzüglich der fixen Kapitalkonten aller atypisch stillen Gesellschafter) beteiligt. Diese Beteiligung ändert sich je nach Aufnahme weiterer Gesellschafter.*

Die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH nimmt als atypisch stille Gesellschafterin am Gewinn und Verlust der Geschäftsherrin ab 1. Juli 2009 in betraglich unbeschränkter Höhe teil; die Zuweisungen an Gewinn und Verlust orientieren sich dabei am Ausmaß der Vermögensbeteiligung.

Die atypisch stille Gesellschaft wurde auf unbestimmte Zeit errichtet; die erstmalige Kündigung durch die Geschäftsherrin oder die Gesellschafterin ist mit Wirkung zum 31.12.2009 möglich. Das Auseinandersetzungsguthaben ergibt sich für die stille Gesellschafterin aus dem anteiligen Unternehmenswert unter Berücksichtigung eines

allfälligen Firmenwertes" und der seit Vertragsbeginn entstandenen stillen Reserven." Eine Nachschussverpflichtung besteht nicht.

2.1.2. das wirtschaftliche Erscheinungsbild der Aktivität

Die nach außen hin erkennbare wirtschaftliche Aktivität der Bf. entspricht voll und ganz den in Pkt. 2.1.1 dargestellten rechtlichen Vorgaben. Seit Sommer 2009 hat die Fa. Bf.

Umwelttechnik GmbH die nachfolgend angeführten Umsätze und Einnahmen erwirtschaftet, als atypisch stille Gesellschafterin Verlustzuweisungen von der Fa. Y Biotechnologie (u. atyp. Still.) zugewiesen erhalten und ihrerseits Verluste an die ihr selbst beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter zugewiesen (Daten aus GuV-Rechnungen /Mitteilungen):

Jahr	Umsätze Erklärung	Erträge lt. GUV	Aufwend. lt. GuV	Anteil von Fa. Y (000/0000)	Verlustzu- weisung an Stille
2009	0,00	1.736,12	-171.415,93	-34.805,61*	-178.532,76
2010	6.770,02	9.770,02	-454.379,36	-48.451,62	-440.536,34
2011	36.570,00	78.080,00	-266.344,75	-7.315,64	-177.529,54
2012	350,00	710,00	-196.688,99	+1.220,12**	-180.213,51
2013	4.050,00	19.998,00	-395.997,05	-16.575,90	-367.416,00
2014	4.882,50	9.891,50	-308.777,87	-4.995,57	-286.747,00

**nachdem die unter AB-Nr. 333/3333 stattgefundene Betriebsprüfung Gewinnmanipulationen durch angebliche Auslandsprovisionen und unbegründete Rückstellungen, insgesamt im Ausmaß von € 632.000 festgestellt hat, wodurch sich für die Verlustzuweisung an die atypisch stillen Gesellschafter der Bf. nicht mehr € -637.455,00, sondern nur noch € -178.532,76 ergeben.*

***nachdem die unter AB-Nr. 123456/78 stattgefundene Betriebsprüfung eine unhaltbare außerplanmäßige Abschreibung iHv € 269.862,36 verweigert hat; erklärt waren Verlustanteile von € 224.690,25; derzeit rechtsmittelverfangen dadurch ergeben sich für die Verlustzuweisung an die atypisch stillen Gesellschafter der Bf. nicht mehr € -389.252,00, sondern nur noch € -180.213,51.*

Damit zeigt sich, dass die Bf. im Prüfungszeitraum über **keine eigenständige operative Tätigkeit** verfügt: Die geringen Jahreserträge bestehen in der Hauptsache aus der Auflösung von Rückstellungen, aus Zinserträgen und Weiterverrechnungen; Erlöse aus Lieferungen oder Leistungen gegenüber Dritten (außerhalb der X Gesellschaften) sind nicht vorhanden. Die Betriebsausgaben nehmen zwar erhebliche Ausmaße an und werden von den Fremdarbeiten (erbracht von der Fa. X und von Hrn. Dipl.-Ing. BB in Höhe von 2010: € 331.632,64; 2011: € 181.652,00 und 2012: € 120.813,00), von den Provisionen an Dritte (dabei handelt es sich um die Vermittlung der atypisch stillen Gesellschafter: 2010: € 36.950; 2011: € 11.760; 2012: € 17.280) und von Mieten, Zinsen und Beratungskosten (2010: € 63.855,21; 2011: € 40.368,39; 2012: € 11.511,73) bestimmt. Würde die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH Leistungen an Dritte erbringen, was, um es nochmals deutlich zu wiederholen, in keiner Weise der Fall ist, wäre sie vertraglich ohnehin zur Herausgabe an die Fa. X verpflichtet, sodass eine eigenständige Verwertung im eigenen Bereich selbst theoretisch nicht in Betracht käme.

Die in der Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH nichtselbständig Beschäftigten beziehen dort nur zeitweilig Gehälter und, soweit dies zutrifft, in völlig unbeachtlicher Höhe. Alle Beschäftigten sind gleichzeitig auch für andere Firmen der X Gruppe tätig und zwar in jeweils viel weitgehendem und vorrangigem Ausmaß:

2009

	Bf.	X En.	X GmbH	Y	Summe
NN	0,00	0,00	0,00	1.538,27	1.538,27
VV	0,00	0,00	0,00	1.132,78	1.132,78
MM	0,00	1.994,12	0,00	0,00	1.994,12
OO	0,00	19.039,50	0,00	0,00	19.039,50
PP	0,00	15.318,44	0,00	0,00	15.318,44
TT	0,00	577,42	0,00	0,00	577,42
JJ	0,00	1.549,30	0,00	0,00	1.549,30
UU	0,00	1.301,84	0,00	0,00	1.301,84
WW	0,00	1.165,48	0,00	0,00	1.165,48
QQ	0,00	12.047,92	0,00	0,00	12.047,92

Summe	0,00	52.994,02	0,00	2.671,05	55.665,07
--------------	-------------	------------------	-------------	-----------------	------------------

2010

	Bf.	X En.	X GmbH	Y	Summe
NN	1.893,99	0,00	0,00	11.033,37	12.927,36
ZA	0,00	1.425,20	0,00	0,00	1.425,20
MM	1.588,41	29.623,95	0,00	0,00	31.212,36
OO	1.842,02	21.700,91	0,00	0,00	23.542,93
PP	6.096,68	14.131,67	0,00	0,00	20.228,35
WW	0,00	4.717,69	0,00	0,00	4.717,69
QQ	1.546,53	16.385,30	0,00	0,00	17.931,83
Summe	12.967,63	87.984,72	0,00	11.033,37	111.985,72

2011

	Bf.	X En.	X GmbH	Y	Summe
MM	1.446,74	0,00	0,00	0,00	1.446,74
OO	0,00	12.528,90	0,00	0,00	12.528,90
PP	10.342,72	0,00	0,00	0,00	10.342,72
WW	0,00	1.802,14	0,00	0,00	1.802,14
QQ	2.367,20	10.372,76	1.241,54	0,00	13.981,50
KK	0,00	0,00	0,00	4.680,00	4.680,00
Summe	14.156,66	24.703,80	1.241,54	4.680,00	44.782,00

2012

	Bf.	X En.	X GmbH	Y	Summe
--	------------	--------------	---------------	----------	--------------

AA	0,00	0,00	9.920,76	0,00	9.920,76
KK	0,00	0,00	4.260,32	0,00	4.260,32
PP	0,00	0,00	1.002,91	0,00	1.002,91
QQ	8.890,00	0,00	17.780,00	0,00	26.670,00
KK	0,00	0,00	0,00	840,00	840,00
Summe	8.890,00	0,00	32.963,99	840,00	42.693,99

Auch diesbezüglich wird also mit hinreichender Deutlichkeit erkennbar, dass die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit in anderen Firmen des Unternehmens stattfindet. Nur am Rande sei hinzugefügt, dass kein Forscher und Entwickler seine wertvolle Arbeitskraft für € 1.500 bis € 8.000 (brutto) im Kalenderjahr zur Verfügung stellen würde.

Nichts anderes gilt für die räumliche Betriebsausstattung:

Grundbücherliche Eigentümerin des in GE, gelegenen Objektes EZ 0000 KG 11111 ist die Fa. XXXX GmbH (FN 165279h) in GB. Diese Gesellschaft hat das Objekt im Jänner 2011 von Hrn. Rechtsanwalt Dr. RA in GK, als Insolvenzverwalter über das Vermögen der Fa. LLL Fuel Cell Systems GmbH, um einen Kaufpreis von € 360.000 (brutto, inkl 20% USt) erworben. Die dort befindlichen Geschäfts- bzw. Laborräumlichkeiten sind den der Finanzverwaltung übermittelten Angaben entsprechend nicht nur Sitz der Bf., sondern ebenso erklärter Betriebssitz der

- *Fa. X Energiesysteme GmbH, StNr. 444/4444*
- *Fa. X Energiesysteme GmbH & atypisch stille Gesellschaft, StNr. 555/5555*
- *Fa. Y Biotechnologie GmbH, StNr. 222/2222 und der*
- *Fa. Y Biotechnologie GmbH & atypisch stille Gesellschaft, StNr. 000/0000*

Die übrigen Gesellschaften sind am Wohnsitz von Hrn. Dipl.-Ing. BB ansässig (GW).

*Damit **fehlt**, in Ermangelung adäquat bezahlten Personals und in Ermangelung von eigenen Betriebsmitteln, **jede Voraussetzung für eigenständige Entwicklungen.***

*Der Bf. ist zwar darin zuzustimmen, dass **Forschungsergebnisse selbstverständlich auch zugekauft werden können.** Dem Finanzamt sind auch die Verträge, die*

- 2004 (über € 630.000) mit Hrn. Ing. HW
- 2005 (über € 590.000) mit Prof. RK und (über € 710.000) mit Dipl.-Ing. BB
- 2006 (über € 520.000) mit Dipl.-Ing. BB und (über € 1.660.000) mit Ing. HW
- 2007 (über € 1.300.000) mit Prof. CS und
- 2009 (über € 600.000) mit Ing. KKK

geschlossen wurden, genau bekannt. Diese "Know-how"-Verträge waren bei allen Vorprüfungen Gegenstand intensivster steuerlicher Diskussion. In all diesen Verträgen werden nämlich das Wissen und die Kenntnisse der jeweiligen Fachleute als "Kaufgegenstand" bezeichnet und es wird eine, in der Regel sehr lange, "Vertragsdauer, welche der Bemessung des Kaufpreises zugrunde liegen" soll, bedungen und erforderlichenfalls auch verlängert. Mit dieser "Vertragsdauer, welche der Bemessung des Kaufpreises zugrunde liegen" soll, ist offenbar ein Zeitraum gemeint, innerhalb dessen das Wissen abberufen werden kann und sodann aliquot bezahlt werden muss. Eine derartige . zivilrechtlich wohl gar nicht vorstellbare - Vermengung von Ziel- und Dauerschuldverhältnis bewirkt, dass auf Seite der potentiellen Leistungsempfänger in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft Verbindlichkeiten (in Form von Rückstellungen) ausgewiesen werden, ohne dass jemals ein Geldfluss in Höhe der genannten Beträge zustande kommt. Die Zahlung bleibt am Ende, soweit dies Prüfungen bisher zu Tage gebracht haben, regelmäßig aus. Über die Gründe dafür kann das Finanzamt nur Mutmaßungen anstellen: Entweder kann das angebotene Know-how nicht verwertet werden, weil die Entwicklung nicht ausreichend vorangeschritten ist, oder es fehlen schlicht und einfach die Mittel um den Zukauf des Wissens wirksam werden zu lassen.

Die Firmengruppe AAA will in diesem Zusammenhang (vgl. die Berufung der Micelli KG vom 30.6.2011 zu StNr. 237/0390) zwischen "Know-how-Überlassung", bei der Außenstehenden nicht zugänglich gemachtes technisches Wissen, das zur gewerblichen Nachahmung eines Erzeugnisses oder eines Verfahrens unter denselben Bedingungen notwendig ist, überlassen wird (BMF 23.2.1996, EAS 821), und "Leistungserbringung" unterschieden wissen. Ungeachtet dessen meint das Finanzamt, dass auch einem "Know-how"-Vertrag als zweiseitigem Rechtsgeschäft ein Leistungsaustausch nachvollziehbaren Inhaltes zugrunde liegen muss, um auch im Steuerrecht als ernstgemeintes Faktum (und nicht etwa als ein zur Verlustgenerierung bloß auf dem Papier konstruiertes Scheingeschäft) zur Kenntnis genommen zu werden. Auch die zitierten Quellen verlangen doch immerhin einen gewissen Nutzen auf Seite des Empfängers, der wenigstens in der faktischen Möglichkeit der gewerblichen Nachahmung besteht. Zusagen, die erst in ferner Zukunft hypothetisch eintretende Bedürfnisse zum Gegenstand haben und mangels Finanzierbarkeit gar nicht eingefordert werden können, sind mangels ausreichender Konkretisierung steuerlich in Frage zu stellen. Werden derartige Zusagen außerdem durch keinen Zahlungsstrom unter Beweis gestellt, sondern lediglich durch

Rückstellungen in den Bilanzen des Empfängers dokumentiert, für den Fall, dass irgendwann einmal von der Nutzung des Know-hows Gebrauch gemacht werden sollte, entsteht das Bild einer völlig unverbindlichen Verwendungszusage. Eine solche wäre aber - selbst unter den Gesichtspunkten des imparitätischen Realisationsprinzips - in der Steuerbilanz nicht fassbar, weil ihr der Verpflichtungscharakter fehlt. Tatsächlich erwecken Verbindlichkeiten, die auf derartiger Basis in Bilanzen eingestellt werden, vielmehr den Anschein, sie wären ein bloßes Mittel einer rechtsgrundlosen Verlusterzeugung.

Dies alles kann aber im aktuellen Rechtsmittelverfahren dahingestellt bleiben. Denn **die Bf. selbst hat ohnehin keinen einzigen Vertrag mit Forschern bzw. Wissenschaftlern nach obigem Vorbild geschlossen.**

2.2. Würdigung der oben beschriebenen Sachverhaltsfeststellungen:

2.2.1. Beweiswürdigung, als erwiesen festgestellter Sachverhalt:

Wenn die Bf. nunmehr zur Begründung ihrer Beschwerde auf die beiden Projekte "XX" und "ZZ" und auf ihre Bemühungen hinweist, diese unter Nutzung der Unternehmensstruktur im eigenen Forschungslabor in GE, zur Marktreife bringen zu wollen, entspricht diese Darstellung nicht den realen Gegebenheiten:

Innerhalb der Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH werden keine eigenständigen Entscheidungen über Forschung und Entwicklung getroffen und es ist der Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH auch nicht überlassen, nach eigenem Ermessen zu forschen oder Auftragsforschung an Dritte in Auftrag zu geben. Der Einsatz der Bf. beschränkt sich, dies vollkommen im Einklang mit der oben wiedergegebenen Vertragslage und mit dem wirtschaftlichen Erscheinungsbild, auf die **Finanzierung** der Forschungen in den übrigen Gesellschaften. Über allem steht die schon in der Präambel des Vertrages aus 2009 festgeschriebene Pflicht der Bf., die **weitere Finanzierung bis zur Markteinführung sicherzustellen**. Der Bf. ist ausdrücklich verwehrt, den Vertrag einseitig zu kündigen oder erzielte Forschungsergebnisse selbst zu verwerten. Ihr einziges Recht besteht darin an späteren erfolgreichen Verwertungen in einem von ihrer Finanzierung abhängigen aliquoten Ausmaß teilzunehmen.

Diese fa. Beurteilung wird auch von dritter Seite, insbesondere vom Kurzgutachten des Hrn. **Univ.-Prof. Dipl.-Ing. Dr. EE** vom 30.6.2011 gestützt. In diesem Gutachten wurden alle drei Entwicklungsvorhaben, die Brennstoffzelle, XX und ZZ, untersucht und bewertet. Auftraggeber des Gutachtens waren die Fa. X Energiesysteme GmbH und die Fa. AAA Industriemanagement Trading GmbH. Im Gutachten wird nicht der geringste Zweifel gelassen, dass es sich um Entwicklungen einer "Fa. X", und nicht etwa um Entwicklungen der Bf. handelt.

Schließlich wird die Beweiswürdigung des Finanzamtes von einer **Aktennotiz der Fa. X Energiesysteme GmbH vom 31.8.2010** eindeutig bestätigt, in der es wörtlich heißt:

"X Energiesysteme:

Die X Energiesysteme wurde gegründet, als im Jahr 2006 die Aussicht bestand, dass die Brennstoffzelle der Fa. LLL in absehbarer Zeit ins Prototypstadium und nachfolgend in die Vermarktung kommen könnte. ...

Nach dem vorläufigen Aus für die Fa. LLL hat die X Energiesysteme auch die Aufgaben der LLL, nämlich die Entwicklung und Herstellung der Basisprodukte mitübernommen.

Somit sieht die Aufgabenstellung der X Energiesysteme heute wie folgt aus:

Entwicklung und Produktion der Produkte XX ... und ZZ ... sowie zeitversetzt die Weiterentwicklung der Brennstoffzelle ...

Bf. Umwelttechnik GmbH:

Die Bf. ist Anfang 2009 zur Gruppe gestoßen und hat als aus der Vorgeschichte her Marketing orientiertes Unternehmen die Vermarktung der Produkte übernommen ..."

In den weiteren Ausführungen wird außerdem (und aus heutiger Sicht ganz offenkundig nicht den Tatsachen entsprechend) behauptet, beim Produkt XX sei die Dampfmaschine fertig konstruiert und man sei eben dabei, den Prototypen in Auftrag zu geben. Von Prototypen oder von möglichen Kunden ist heute, sechs Jahre später, jedenfalls längst nicht mehr die Rede.

In weiteren dem Finanzamt vorliegenden Dokumenten nimmt die Fa. X Energiesysteme GmbH zu den Beteiligungsmodellen Stellung. Demnach sollte die atypisch stille Beteiligung auf eine zehnjährige Laufzeit ausgelegt sein, mit deren Ende selbst bei gewissen Rückschlägen eine Marktreife der Entwicklung und günstige Abschichtungsergebnisse vorliegen sollten. Ende 2010 hätte ein Prototyp der Dampfmaschine "laufen" und in den praktischen Einsatz kommen sollen. Ab etwa 2012 bzw. 2014 hätten Gewinne aus den jeweiligen Projekten entstehen sollen. Ab Mitte 2009 (Anm.: Dies ist offenkundig der Beginn der Tätigkeit von "Bf.") habe man die Verbindung zu Eurofinanz abgebrochen und es erfolge die Betreuung der Anleger nun direkt vom Unternehmen aus (Auszug aus AB-Nr. 333/3333).

Genau dies geschieht auch, indem Anleger nun für die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH akquiriert werden und von der Geschäftsherrin - gleichsam als Gegenleistung für ihre Einlagen - ihre jährlichen Verlustzuweisungen erhalten. Damit die Anleger auch in den Genuss der Verluste aus der Forschung selbst kommen, musste sich die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH ihrerseits an der Fa. Y GmbH beteiligen; auf diese Weise fließen nun die Verluste aus F&E in die Beteiligungsgesellschaft und von dieser weiter an die Geldgeber.

Die Bf. ist daher zusammenfassend eine Gesellschaft, die für sich keine Lieferungen oder Leistungen bewirkt, sondern die Forschung finanziert und, so die Marktreife einzelner Unternehmungen doch noch eintreten sollte, an der Markteinführung teilnehmen wird.

2.2.2. rechtliche Würdigung, Einordnung unter § 2 Abs. 2a EStG:

Wie die Bf. richtig ausführt, sind gemäß § 2 Abs. 2a letzter TS. EStG negative Einkünfte aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist, weder ausgleichs- noch gem. § 18 Abs. 6 und 7 EStG vortragsfähig.

Der vom Gesetz gewählte Begriff "Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter" wird in Lehre und Rechtsprechung verhältnismäßig weit verstanden: Nach inländischer Steuerrechtslage gehören zu den unkörperlichen Werten jedenfalls (Doralt, EStG Komm. I, § 4 Rz 92, mwN)

- *Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und echten stillen Gesellschaften, Forderungen, Genussrechte auf Basis von Besserungsverpflichtungen;*
- *selbsthergestellte Rechte (zB Filmrechte), Rezepte, Urheber- und Leistungsschutzrechte; Verlags-, Vertreter- und Verwendungsrechte;*
- *Nutzungsrechte, Options- und Vorkaufsrechte; Miet- und Fruchtgenussrechte;*
- *Lizenzen, Konzessionen, Warenzeichen und Markenrechte; Software;*
- *der Geschäftswert; Patente, Erfindungen, Know-how (VwGH 20.11.1996, 94/15/0143) und letztlich auch der sog. "Prototyp" (Heitzinger/Larndorfer, ÖStZ 1994, 243).*

Mitunternehmeranteile fallen als solche nicht unter den Begriff "Wirtschaftsgut". Sie sind daher nicht unmittelbar zur Anknüpfung an die "Körperlichkeit" oder "Unkörperlichkeit" geeignet. Abzustellen ist in diesen Fällen auf den Inhalt der mitunternehmerischen Betätigung, die insofern wie ein eigenständiger Betrieb des Beteiligten zu betrachten ist. Besteht die Beteiligung an einer aufgrund von Erzeugung, Handel- oder Dienstleistung operativen Gesellschaft, kommt das branchenbezogene Verlustausgleichsverbot nicht zur Anwendung (so schon SWK 1990 A I 386), andernfalls schon (RdW 1991, 30; Doralt, a.a.O., § 2 Tz 177/6).

Wie bereits oben zum Sachverhalt ausführlichst dargestellt, befasst sich die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH keinesfalls mit irgendeiner Erzeugung, einem Handel oder einer Dienstleistung. Soweit im Zusammenwirken mit allfälligen Mutter-, Tochter- oder Schwestergesellschaften Leistungen erbracht werden, handelt es sich nicht um klassische "Leistungserbringung", sondern um sog. "Leistungsvereinigung". Und damit ist noch überhaupt nicht bestimmt, ob diese Leistungen dem körperlichen oder dem unkörperlichen Bereich zuzuordnen sind.

2.2.2.1. "Finanzierung" als unkörperliches Wirtschaftsgut

Das Finanzamt hat schon in der Betriebsprüfung (und nun auch in der Vorentscheidung) eindeutig nachgewiesen, dass die entscheidende Aufgabe der Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH in der Finanzierung der Forschung und Entwicklung der X Gruppe liegt. Diese Finanzierung erfolgt, da die Kreditwürdigkeit nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Fa. LLL Fuel Cell Systems GmbH zum 4.5.2009, GZ. gz, bis zur Bestätigung des Sanierungsplanes im November 2012 stark eingeschränkt war, über ein kaskadenförmiges System von atypisch stillen Beteiligungen. Der Bf. fällt seit Sommer 2009 innerhalb der Unternehmensstruktur die Aufgabe zu Anleger zu finden, die bereit sind mit ihren Einlagen die Forschung und Entwicklung zu fördern und deren Beteiligung - mit Ausnahme der laufenden Verlustzuweisungen - nur durch eine künftige auf dem Ausmaß der Finanzierung basierende Marktteilnahme der Geschäftsherrin abgegolten werden kann.

Auch wenn diese Akquisition von Geldgebern gegen Teilnahme an stillen Reserven und Firmenwert in Lehre und Rechtsprechung bisher nicht ausdrücklich Niederschlag als Schaffung eines unkörperlichen Wirtschaftsgutes gefunden hat, wäre das Finanzamt nicht in der Lage, eine andere, überzeugendere Zuordnung zu finden. Die geschäftsmäßige Durchleitung der Geldmittel von den stillen Gesellschaftern an die X Gruppe schafft die wirtschaftlichen Voraussetzungen für die weitere Forschung. Wenn nun schon die Forschung nicht anders als eine Bewirtschaftung von (unkörperlichem) Know-how gesehen werden kann, worin läge dann die Körperlichkeit der Finanzierung dieser unkörperlichen Aktivität?

*Das vorliegende Modell scheint im Vergleich zu allen anderen bekannten Konzepten sogar ein weit typischerer Anwendungsfall für das branchenbezogene Ausgleichsverbot zu sein. Wie die Höchstgerichte mehrfach judiziert haben, soll die Regelung des § 2 Abs. 2a EStG einem neuen Typ von Verlustzuweisungsgesellschaften - Unternehmen, die praktisch nur zum Zweck von Verlustzuweisungen ins Leben gerufen werden - entgegenwirken (Ausschussbericht ****). Indem es hier einzig und allein um die Geldbeschaffung geht und die Bf., wie in der Beschwerde ausgeführt, selbst über gar keine bewirtschaftbaren Wirtschaftsgüter verfügt, liegt hier ein quasi unverfälschter Fall der Verlustbeschaffung und -verteilung vor, der jedes andere Motiv des Handelns von vornherein ausschließt.*

2.2.2.2. "Vermarktungsrecht" als unkörperliches Wirtschaftsgut

Käme das Finanzamt im Einklang mit den Ausführungen der Beschwerdeschrift zu der Auffassung, in der Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH wäre überhaupt kein körperliches oder unkörperliches Vermögen vorhanden, welches bewirtschaftet werden kann, müsste die Frage aufgeworfen werden, weshalb die stille Gesellschaft, jeglicher steuerlichen Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG beraubt, noch als Steuerrechtssubjekt zu erfassen wäre. Denn die

bloße Verteilung von Verlusten, die durch irgendwelche Kosten entstehen oder von anderen Gesellschaften zugewiesen werden, begründet für sich kein steuerlich relevantes Einkommen. Nur dann, wenn das Finanzamt der Vertragslage folgend eine zukünftige Teilnahme an der Vermarktung der Forschungsergebnisse der Fa. Y Biotechnologie GmbH annimmt, kann von Betriebsausgaben ausgegangen werden, die mit Rücksicht auf künftig geplante Einnahmen, aufgrund einer sog. "betrieblichen Veranlassung" im Wege der Veranlagung berücksichtigt werden können. Derartige vertraglich begründete Rechte auf künftige Ergebnisteilnahme stellen aus ha. Sicht selbstverständlich ein unkörperliches Wirtschaftsgut dar.

Entfielen die Verluste auf steuerlich unbeachtliche Aktivitäten, die keinen Einkünftetatbestand erfüllen, bestünde keine weitere Rechtfertigung die solcherart außersteuerlich verursachten Vermögenseinbußen, die sich sodann als bloße Einlagenverluste darstellen müssten, steuerlich zu beachten und zu verteilen. Das Finanzamt meint, dass diese Argumentationslinie nicht den Intentionen der Bf. entsprechen kann.

2.2.2.3. Forschung und Entwicklung als unkörperliches Wirtschaftsgut

Insoweit, als die Verluste auf die Beteiligung an der Fa. Y Biotechnologie GmbH entfallen, entsteht wohl, ungeachtet der übrigen Tätigkeit oder Untätigkeit der Bf., ein eigenständiger "Schwerpunkt" des Unternehmens. Dies nicht zuletzt deshalb, weil für steuerliche Zwecke mitunternehmerische Beteiligungen stets wie eigene (Teil)Betriebe der Beteiligten zu betrachten sind. Insoweit kann daher der Gegenstand der Betätigung mit jenem der Fa. Y Biotechnologie GmbH gleichgesetzt werden. Das Finanzamt erlaubt sich auf die Aktenlage zu den Steuernummern 000/0000 (stille Gesellschaft) und 222/2222 (Geschäftsherrin) sowie auf die als bekannt vorauszusetzenden Prüfungsfeststellungen unter AB-Nr. 333/3333 zu verweisen. Unzweifelhaft wird hier wohl eine Gesellschaft vorliegen, die sich mit Forschung und Entwicklung beschäftigt. "Forschung und Entwicklung" ist jedoch eine Tätigkeit, die entscheidend auf dem Einsatz unkörperlicher Ressourcen (insbesondere auf Know-how) beruht. Bis zur vollständigen Entwicklung von einsatzfähigen Prototypen werden selbstverständlich unkörperliche Wirtschaftsgüter bewirtschaftet. Anderes könnte erst bei Vorliegen von nachweislichen Aufträgen zur Einzelfertigung oder bei konkret nachvollziehbaren Plänen zur Serienfertigung angenommen werden. Ohne Absatzmarkt und ohne ausreichende technische, finanzielle und sonstige Ressourcen für die Fertigstellung kann von Handel und Vertrieb oder von körperlichen Gegenständen keine Rede sein.

2.3. Zusammenfassung

Unter Bedachtnahme auf die obigen Erwägungen konnte dem Beschwerdebegehren unter keinem denkbaren Gesichtspunkt näher getreten werden. Es liegt nach ha. Auffassung ein typischer Anwendungsfall für ein branchenbedingtes Ausgleichs- und Vortragsverbot vor.

Der Beschwerde war letztlich nur hinsichtlich jener Korrektur im Bescheidspruch, wonach Körperschaften nach § 7 Abs. 3 KStG von der Wartetastenregelung des § 2 Abs. 2a EStG ausgenommen sind, Recht zu geben.

Für 2012 war zudem auf den am 12.11.2015 unter StNr. 000/0000 ergangenen Feststellungsbescheid Rücksicht zu nehmen und der Anteil der Bf. neu zu bestimmen.

Die übrigen Entscheidungen stützen sich auf den elektronisch ergehenden Teil (insbesondere auf den Spruch) der Beschwerdeverentscheidungen für 2010 bis 2014".

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 29. September 2016 hat die Bf. im Wesentlichen ergänzend zur Beschwerdeschrift vom 15. März 2016 Nachstehendes ausgeführt:

Einleitend sei auf das Faktum zu verweisen, dass die Bf. in ihrer Gesellschaftsform eine rechtlich zulässige Unternehmensform darstelle.

Diese Unternehmensform werde tendenziell aber dennoch nicht anerkannt bzw. sie sei auch objektiv betrachtet als Geschäftsmodell gefährdet, obwohl eine solche vertragliche Gestaltung aus rein wirtschaftlicher Sicht schlicht notwendig sei.

Im Übrigen würden die Ausführungen in der Begründung der Beschwerdeverentscheidungen sämtliche Erklärungen der Bf. im Rahmen ihrer Bescheidbeschwerde vom 15. März 2016 einfach ignorieren.

Der Unternehmensschwerpunkt der Bf. liege nicht im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter. Die Bf. bewirtschafte auch nicht bloß künftige Vermarktungsrechte.

Sowohl die Ausführungen im Rahmen der Bescheidbeschwerde als auch die darin aufgezeigten Kennzahlen würden belegen, dass Ergebnis der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit der Bf. körperliche/materielle Produkte seien.

Für diese Produkte bestünde freilich auch ein potentieller Markt. Solcherart habe die Bf. im Rahmen eines Besuches auf der Renexpo, einer internationalen Ausstellung für erneuerbare Energien, eine Marktumfrage durchgeführt, wonach sechs von elf befragten, möglichen Wiederverkäufern eine Geschäftsmöglichkeit sehen würden. Die Geschäftstätigkeit der Bf. sei somit nichts Abstraktes, nichts Immaterielles, sondern Forschungstätigkeit mit der Intention, innovative und erfolgreiche Produkte (XX und ZZ) zu realisieren. Im Übrigen habe sich die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit der Bf. von Jahr zu Jahr - auch außerhalb des Prüfungszeitraumes - verstärkt.

II. Mit Schriftsatz vom 31. Oktober 2016 hat die Bf. gegen den gemäß § 299 BAO ergangenen Bescheid vom 19. Juli 2016, betreffend Aufhebung des Gewinnfeststellungsbescheides 2009 vom 26. Jänner 2016 und gegen den infolge der Bescheidaufhebung ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid 2009 mit folgender Begründung Beschwerde erhoben:

Unabhängig von den nachstehenden Ausführungen werde festgehalten, dass der Feststellungsbescheid 2009 (Erstbescheid) vom 26. Jänner 2016, der durch den bekämpften Bescheid aufgehoben worden sei, außerhalb der abgabenrechtlichen Bemessungsverjährung von fünf Jahren erstmalig ergangen sei.

Hinsichtlich der Ausführungen gegen die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 auf die Tätigkeit der Bf. werde auf die Beschwerdeschrift vom 15. März 2016, betreffend die Gewinnfeststellungsbescheide 2010 bis 2014 Bezug genommen, deren Ausführungen naturgemäß auch das Jahr 2009 betreffen würden.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 2. Februar 2017, betreffend den gemäß § 299 BAO ergangenen Aufhebungsbescheid hinsichtlich Gewinnfeststellung 2009 folgendermaßen begründet:

"Die Beschwerdeführerin (Bf.), die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH & atypisch stille Gesellschaft, wendet sich innerhalb offener Frist (nach Ergänzung der Begründung vom 24.08.2016 über Antrag vom 17.08.2016 und nach lückenlos gewährten Fristerstreckungen bis 30.09.2016 und weiter bis 31.10.2016) gegen den Bescheid vom 19.07.2016, mit welchem der Feststellungsbescheid nach § 188 BAO vom 26.1.2016 gemäß § 299 BAO aufgehoben worden ist. Zur Begründung wird in IV A 4. des Rechtsmittels Bemessungsverjährung eingewendet; die übrigen Ausführungen der Beschwerdeschrift (IV B 1.-5.) befassen sich - mehr oder weniger ausschließlich - mit der Beurteilung der Frage, ob im Anlassfall § 2 Abs. 2a EStG anwendbar ist oder nicht.

Wie in der (ergänzenden) Bescheidbegründung vom 24.08.2016 ausführlich dargestellt, wäre das Finanzamt bei Bescheiderlassung am 26.01.2016 gesetzlich verpflichtet gewesen, den Verlustanteil der Bf. am Betriebsergebnis 2009 der Fa. Y Biotechnologie GmbH und atypisch stille Gesellschaft (StNr. 000/0000) aus dem zu diesem Zeitpunkt aktuellen Feststellungsbescheid zu übernehmen. Aufgrund des Feststellungsbescheides vom 07.11.2013 (Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO aF) hat dieser Verlustanteil € - 34.805,61 betragen.

Die angesprochene Verpflichtung ergibt sich unmittelbar aus § 295 Abs. 1 BAO, wonach Feststellungsbescheide - und zu diesen zählen insbesondere solche nach § 188 BAO - im

Umfange ihres Spruches bei den von ihnen abgeleiteten Bescheiden zu berücksichtigen sind. Die unbedingte Bindungswirkung für abgeleitete Bescheide wird von § 192 BAO normiert (zB VwGH 30.08.1995, 95/16/0159). Die Anpassung steht nicht im Ermessen der Behörde und hat zwingend zu erfolgen.

Daraus ergibt sich folgerichtig, dass ein (abgeleiteter) Bescheid, der dem erwähnten Gesetzesauftrag nicht entspricht, allein deshalb inhaltlich rechtswidrig ist. Diese Rechtswidrigkeit ist nach Maßgabe des verfahrensrechtlichen Instrumentariums der Bundesabgabenordnung aufzugreifen. Das Finanzamt Graz-Stadt hat als Maßnahme zur Herstellung des rechtmäßigen Zustandes die Vorschrift nach § 299 BAO gewählt, welche für den Austausch eines inhaltlich unrichtigen Bescheides gegen einen richtigen einschlägig ist.

Die von der Beschwerde vorgebrachten Gründe tragen die behauptete Rechtswidrigkeit des Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO nicht:

Dem Hinweis auf (nach Meinung der Bf. eingetretene) Bemessungsverjährung kommt nach Auffassung des Finanzamtes in diesem Zusammenhang keinerlei Bedeutung zu, einerseits, weil nach § 299 BAO ergehende Aufhebungsbescheide nicht an die Verjährungsfrist gebunden sind (vgl. den Gesetzeswortlaut des § 302 Abs. 1 BAO), andererseits aber auch deshalb, weil die Bemessungsverjährung nach den §§ 207 ff. BAO nur das Recht auf Festsetzung einer Abgabe begrenzt, nicht jedoch die Herausgabe eines Feststellungsbescheides (vgl. dazu beispielsweise VwGH 25.04.2013, 2010/15/0131; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; VwGH 03.09.2008, 2006/13/0167; VwGH 17.12.2003, 99/13/0131; u.v.a.).

Ob nun § 2 Abs. 2a EStG in der vom Finanzamt angenommenen Weise zur Anwendung kommt oder nicht, mag zu einem berechtigten Streitgegenstand in einem Verfahren gegen einen (neu erlassenen) Abgaben- oder Feststellungsbescheid erhoben werden. Dagegen stützt sich der hier angefochtene Aufhebungsbescheid nicht auf diesen Umstand, sondern, wie zuvor dargestellt, darauf, dass eine nicht mehr dem Verfahrensstand angehörende und daher unrichtige Verlusttangente aus einem (anderen) Feststellungsverfahren übernommen worden ist. Dabei handelt es sich um eine offenkundige Tatsache, die auf rechtlicher Ebene und mit rechtlichen Mitteln nicht erfolgreich angezweifelt werden kann.

Demzufolge erweist sich der Aufhebungsbescheid als rechtmäßig und war der dagegen erhobenen Beschwerde aus grundsätzlichen Erwägungen der Erfolg zu versagen."

Die gegen den im Gefolge der Bescheidaufhebung ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid 2009 erhobene Beschwerde hat das Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung vom 2. Februar 2017 mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

"Die Beschwerdeführerin (Bf.), die Fa. Bf. Umwelttechnik GmbH & atypisch stille Gesellschaft, wendet sich innerhalb offener Frist (nach lückenlos gewährten Fristerstreckungen bis 30.09.2016 und weiter bis 31.10.2016) gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Kalenderjahr 2009 vom 19.07.2016 (Ersatzbescheid iSd § 299 BAO nach Aufhebung des Bescheides vom 26.01.2016). Zur Begründung wird in IV A 4. des Rechtsmittels Bemessungsverjährung eingewendet; die übrigen Ausführungen der Beschwerdeschrift (IV B 1.-5.) befassen sich - mehr oder weniger ausschließlich - mit der Beurteilung der Frage, ob im Anlassfall § 2 Abs. 2a EStG anwendbar ist oder nicht.

Hinsichtlich des Einwandes der eingetretenen Festsetzungsverjährung verweist das Finanzamt auf § 207 BAO, wonach (lediglich) das Recht eine Abgabe festzusetzen der Verjährung unterliegt. Demzufolge können Gewinnfeststellungsbescheide nach § 188 BAO, mit welchen ja keine Abgabe vorgeschrieben wird, ohne Bedachtnahme auf Verjährungsvorschriften erlassen werden (vgl. dazu beispielsweise VwGH 25.04.2013, 2010/15/0131; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; VwGH 03.09.2008, 2006/13/0167; VwGH 17.12.2003, 99/13/0131; u.v.a.).

Die weitere Frage, ob das Finanzamt die den beteiligten natürlichen Personen zugewiesenen Verlustanteile zu Recht vom Verlustausgleich bzw. -vortrag ausgeschlossen hat, ist bereits in einem die Jahre 2010 bis 2014 umfassenden Rechtsmittelverfahren verfangen. Inhalt und Stand dieses Verfahrens (unter Verfahrens-Zl. RV/2101828/2016, GZ. FA68/B/2016/004317 vor dem Bundesfinanzgericht) sind der Partei und ihren berufsmäßigen Parteienvertretern bekannt. Bereits in diesem Verfahren hat das Finanzamt seine Rechtsansicht in einer abweichenden Bescheidbegründung vom 28.07.2016 ausführlich dargelegt. Das Finanzamt sieht sich nicht in der Lage, von seinem dort dokumentierten Standpunkt abzugehen.

Die Berufung gegen den derzeitigen Gewinnfeststellungsbescheid 2009 wird daher als unbegründet abgewiesen."

Im Vorlageantrag vom 14. März 2017 hat die Bf. im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Zur Bemessungsverjährung:

Die Bf. und ihre Vertreter seien sich darüber im Klaren, dass die Herausgabe von Feststellungsbescheiden nicht durch die Bemessungsverjährung nach den §§ 207 ff. BAO begrenzt werde.

Der Verweis auf die Bemessungsverjährung habe zunächst der Vollständigkeit halber gedient und für jenen Fall, dass aufgrund der neuen Feststellungsbescheide auch neue abgeleitete Abgabenbescheide für das Jahr 2009 erlassen werden und gegen diese Bescheidbeschwerde erhoben werden müsste. Für diese Fälle sollte das Argument der Bemessungsverjährung

bereits in der Bescheidbeschwerde gegen den Grundlagenbescheid enthalten sein. Selbstverständlich sei die Frage der Bemessungsverjährung für die abgeleiteten Abgabenbescheide für jeden Bescheid gesondert zu prüfen.

§ 207 Abs. 2 BAO normiere für Einkommen- und Körperschaftsteuer eine Verjährungsfrist von fünf Jahren, wobei die Verjährung mit Ablauf des Jahres ende, in dem der Abgabensanspruch entstanden sei (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

D.h. die Verjährung des Jahres 2009 beginne mit Ende 2009 und ende somit mit Ablauf des Jahres 2014.

Feststellungsbescheide verlängerten die Verjährungsfrist für von ihnen abgeleiteten Abgaben. Dies gelte jedoch nur in jenen Fällen, in welchen die Feststellungsbescheide innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden seien. Gemäß § 209 Abs. 1 letzter Satz verlängere sich damit die Verjährungsfrist aber nur um ein weiteres Jahr.

Wie auf dem Ausdruck der Daten des Steueraktes der Bf. für 2009 ersichtlich sei, sei der Feststellungsbescheid 2009 erstmalig am 26.01.2016 erlassen worden und sei somit (sofern das Verfahren bei den einzelnen Abgabenbescheiden durch Verlängerungshandlungen nicht noch offen sei) nicht geeignet, die Verjährungsfrist zu verlängern.

In der Begründung des bekämpften Feststellungsbescheides 2009 vom 19. Juli 2016 sei angeführt worden, dass eine Änderung des Feststellungsbescheides 2009 zur Steuernummer 000/0000 (Y GmbH & atypisch stille Gesellschaft) nicht korrekt übernommen worden und aus diesem Grund eine Änderung nach § 299 BAO notwendig geworden sei.

Gesellschafterin der Y GmbH & atypisch stille Gesellschaft sei die Bf. GmbH. Die Änderung des Feststellungsbescheides 2009 zur StNr. 000/0000 aus dem Jahr 2013 sei erstmalig außerhalb der Bemessungsverjährung (2016) bei deren Gesellschafterin Bf. GmbH in einem Körperschaftsteuerbescheid umgesetzt worden.

Wie aus dem Ausdruck der Daten des Steueraktes der Bf. GmbH für 2009 ersichtlich sei, seien die Feststellungsbescheide 2009 der Bf. GmbH & atypisch stille Gesellschaft außerhalb der Bemessungsverjährung für 2009 für die Bf. GmbH erlassen worden.

Da die Änderung des Feststellungsbescheides 2009 zur Steuernummer 000/0000 nicht innerhalb der Bemessungsverjährung der Gesellschafterin Bf. GmbH in einen wirksamen Abgabenbescheid umgesetzt worden sei und somit für diese keine Geltungswirkung entfalten könne, sei demzufolge nach Ansicht der Bf. auch keine Übertragung des Ergebnisses an die Bf. GmbH & atypisch stille Gesellschaft und in weiterer Folge auf deren Gesellschafter(innen) möglich.

Zur Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG auf die Geschäftstätigkeit der Bf.

Mit dem vom Finanzamt am 26. Jänner 2016 erlassenen Feststellungsbescheid für das

Jahr 2009 sei die Veranlagung erklärungskgemäß erfolgt. Dieser Feststellungsbescheid sei demgemäß auch nicht beeinsprucht worden und sei in Rechtskraft erwachsen.

Mit Bescheid vom 19. Juli 2016 sei der Feststellungsbescheid vom 26. Jänner 2016 mit Bezugnahme auf § 299 BAO aufgehoben worden. Als Begründung sei die Rechtswidrigkeit des Feststellungsbescheides vom 26. Jänner 2016 angeführt worden (eine geänderte Verlustzuweisung sei nicht korrekt übernommen worden - bezüglich der detaillierten Begründung werde auf den Feststellungsbescheid vom 19. Juli 2016 verwiesen).

Im Zuge dieser Korrektur seien die Verlustzuweisungen des Jahres 2009 erstmalig als Wartetastenverluste gemäß § 2 Abs. 2a qualifiziert worden. Vom Finanzamt sei dies wie folgt "begründet" worden: "Selbstverständlich seien diese Verluste gemäß § 2 Abs. 2a EStG bei natürlichen Personen im Entstehungsjahr nicht ausgleichs- und vortragsfähig."

Der ursprüngliche Erstbescheid vom 26. Jänner 2016 sei somit nicht nur hinsichtlich seiner proklamierten Rechtswidrigkeit (inkorrekte Verlustzuweisung) korrigiert worden, sondern habe dieser neue Bescheid offenkundig auch als Möglichkeit gedient, die Verlustanteile des Jahres 2009 nachträglich und erstmalig als Wartetastenverluste unter § 2 Abs. 2a EStG zu subsumieren.

Gegen diese Qualifizierung der Verluste als Wartetastenverluste gemäß § 2 Abs. 2a EStG habe sich die Bescheidbeschwerde vom 30. Oktober 2016 gerichtet.

In der Mitteilung des BMF vom 3. Februar 2003 betreffend die Richtlinien zur Aufhebung gemäß § 299 BAO werde ausgeführt, dass die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze; die bloße Möglichkeit reiche nicht aus.

Die Bf. weise darauf hin, dass die Frage der Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG für die Jahre 2010 bis 2014 Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens sei: Verfahrens-
Zl. RV/2101828/2016; GZ FA68/B/2016/004317 vor dem Bundesfinanzgericht.

Sohin handle es sich bei der (mutmaßlichen) Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG auf die Bf. keineswegs um eine rechtliche Tatsache, sondern um eine noch zu klärende Streitfrage in dem oben angeführten Verfahren.

Das für die Aufhebung nach § 299 BAO notwendige Merkmal der Gewissheit der Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG liege auf Grund des oben angeführten offenen Verfahrens nicht vor, weshalb § 299 BAO auch nicht dazu herangezogen werden könne, diese Rechtsnorm nachträglich auf das Jahr 2009 anzuwenden.

Weiters weise die Bf. darauf hin, dass die Feststellungsbescheide 2009 bis 2014 in folgender chronologischer Reihenfolge erlassen worden seien:

2009: 26. Jänner 2016 - Erstbescheid: **Keine** Wartetastenverluste

2010: 26. Jänner 2016 - Wiederaufnahme: Wartetastenverluste

2011: 26. Jänner 2016 - Erstbescheid: Wartetastenverluste

2012: 26. Jänner 2016 - Erstbescheid: Wartetastenverlust

2013: 3. Februar 2016 - Erstbescheid: Wartetastenverluste

2014: 3. Februar 2016 - Erstbescheid: Wartetastenverluste

Wie aus dieser Zusammenstellung ersichtlich sei, seien die Feststellungsbescheide 2009 bis 2014 innerhalb kurzer Zeit erlassen worden (2009-2012 sogar am selben Tag). Auffällig sei, dass § 2 Abs. 2a EStG für 2009 nicht zur Anwendung gekommen sei, sehr wohl jedoch für die Feststellungsbescheide 2010 bis 2012, welche am selben Tag erlassen worden seien.

Dieser Umstand liege wohl darin begründet, dass die Abgabenbescheide 2009 im Jahr 2016 (sofern es keine Verlängerungshandlungen gegeben habe) aus damaliger Sicht der Behörde bereits der Bemessungsverjährung unterlegen seien.

In der Begründung des beeinspruchten Feststellungsbescheides 2009 vom 19. Juli 2016 sei es seitens des Finanzamtes auch verabsäumt worden, zu erläutern, weshalb § 2 Abs. 2a EStG im ursprünglichen (ersten) Feststellungsbescheid 2009 vom 26. Jänner 2016 nicht zur Anwendung gelangt und die Veranlagung erklärungskgemäß erfolgt sei, wohingegen dies im Bescheid vom 19. Juli 2016 sehr wohl der Fall gewesen sei: "Selbstverständlich sind diese Verluste gemäß § 2 Abs. 2a EStG bei natürlichen Personen im Entstehungsjahr nicht ausgleichs- und vortragsfähig." Diese Aussage könne wohl kaum als ausreichende Begründung gewertet werden. Eine auf Antrag der Bf. vom 17. August 2016 ergangene Bescheidbegründung vom 24. August 2016 enthalte ebenfalls keine genaueren Ausführungen betreffend die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG für das Jahr 2009.

Zusammenfassend werde erneut auf die Bescheidbeschwerde vom 30. Oktober 2016 betreffend den Feststellungsbescheid 2009 vom 19. Juli 2016 sowie den Vorlageantrag vom 29. September 2016 betreffend die Feststellungsbescheide 2010 bis 2014 vom 28. Juli 2016 verwiesen.

Am Beginn der mündlichen Verhandlung am 7. Juni 2018 hat der Richter nach dem Vortrag der Beschwerdesache zu den in der Beschwerdeschrift beantragten Beweisaufnahmen, insbesondere auf Einvernahme des Geschäftsführers AA und des Prokuristen Dipl.-Ing. BB Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind.

Dem vom Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen vom 28. Juli 2016 als erwiesen angenommenen Sachverhalt (vgl. Punkt 2.1 - Beweislage und Punkt 2.2.1. - Beweiswürdigung, als erwiesen festgestellter Sachverhalt), dem sich das Bundesfinanzgericht vollinhaltlich anschließt, tritt die Bf. im Rahmen des Vorlageantrages vom 29. September 2016 nicht mit einem Wort entgegen. Ihre Ausführungen richten sich vielmehr gegen die vom Finanzamt getroffene rechtliche Würdigung des unbestrittenen Sachverhaltes (vgl. Vorlageantrag S 6: "Aus diesem Grund ist § 2 Abs. 2a EStG auf die Tätigkeit der Bf. nicht anwendbar, weshalb die Rechtsansicht der belangten Behörde bzw. die Würdigung des tatsächlichen Sachverhalts durch die belangte Behörde unrichtig ist.").

Da demnach, auf Grund des Vorhaltscharakters der Beschwerdeentscheidungen der als erwiesen angenommene Sachverhalt jedenfalls unbestritten ist, erweisen sich die in der Beschwerdeschrift beantragten Beweisaufnahmen, insbesondere auf Einvernahme des Geschäftsführers AA und des Prokuristen Dipl.-Ing. BB als entbehrlich und waren die Beweisanträge insgesamt abzulehnen.

Danach erteilt der Richter den Parteien das Wort.

"Die Vertreterin der Rechtsanwaltskanzlei führt Folgendes aus:

Die Bf. hat sich nicht mit dem seitens der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt einverstanden erklärt, im Gegenteil sogar: In den Ausführungen im Vorlageantrag vom 29.9.2016 (Seite 4 ff) ergibt sich eindeutig, dass die Beweisergebnisse der belangten Behörde bestritten werden. Demzufolge ersucht die Bf. auch darum ihr Beweisanbot der Beschwerde vom 15.3.2016 als auch im ergänzenden Vorbringen vom 7.6.2018 zu berücksichtigen. Obgleich es am Ende auch tatsächlich eine rechtliche Beurteilung ist, wie über die Beschwerde der Bf. zu entscheiden ist, ist es im Gegenstand unerlässlich, den seitens der Bf. dargestellten Sachverhalt zu prüfen und zu würdigen, so hat die Bf. anhand von Lichtbildaufnahmen, der Wiedergabe von Forschungsanträgen, der Darlegung ihrer personellen Kapazität und der Ressourcen ihre Tätigkeit dargestellt, insbesondere hat die Bf. auch im Rahmen der Bescheidbeschwerde vom 15.3.2016 (Seiten 17, 18) ausdrücklich dargelegt, wie der Vertrag mit der X vom Juni 2009 zu verstehen ist und gelebt wird. Die belangte Behörde beschränkt sich darauf, diesen Vertrag als Beleg dafür zu verwenden, dass die Tätigkeit der Bf. ausschließlich die Finanzierung der Forschung sei. Die belangte Behörde ignoriert auch in diesem Zusammenhang sämtliches Vorbringen der Bf. dazu, wie ihre Tätigkeit tatsächlich ausgestaltet ist. In dieser Vorgangsweise liegt auch ein Widerspruch in der Ansicht der Behörde: Der seitens der Behörde als maßgeblich befundene Vertrag mit der X existiert seit Juni 2009. Die belangte Behörde bringt im Gegenzug aber vor, dass sich nur aus dem Gesamtkonnex und einer Gesamtbeurteilung, welche erst nach einer BP erfolgen hätte

können, die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG erfolgen hätte können. Die belangte Behörde selbst verweist im Vorlagebericht vom 27.12.2016 darauf, dass sie in ihrer Entscheidung von Annahmen und Schlussfolgerungen geleitet wird. Die belangte Behörde geht dabei aber nicht von richtigen Parametern aus. Der gegenständliche Sachverhalt bietet auch keinen Raum für Annahmen und Schlussfolgerungen der belangten Behörde, da gesetzlich durch § 2 Abs. 2a EStG konkret vorgegeben wird, wann ein Ausgleichsverbot für negative Einkünfte eingreift. Dies aber nur dann, wenn die Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Norm vorliegt, nämlich das Überwiegen eines steuerlichen Vorteils. Diesbezüglich existieren im Gegenstand überhaupt keine Feststellungen. Der steuerliche Vorteil steht im Fall der Bf. aber auch nicht im Vordergrund. Die Tätigkeit der Bf. birgt ein hohes außersteuerliches Risiko. Es liegt aber auch der Unternehmensschwerpunkt der Bf. nicht im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter. Es existieren auch überhaupt keine Feststellungen dazu, warum die belangte Behörde den Unternehmensschwerpunkt der Bf. in diesem Bereich sieht. Die Einordnung der Tätigkeit der Bf. im § 2 Abs. 2a EStG erfolgte damit zu Unrecht.

Abschließend ist festzuhalten, dass die belangte Behörde das Vorbringen der Bf. überhaupt nicht zu ihren Gunsten würdigte und das Verfahren von Anfang bis zum Schluss losgelöst von den Vorgaben des § 115 Abs. 3 BAO geführt wurde. Im Übrigen wird auf die bisherigen Ausführungen der Bf. verwiesen. Ausdrücklich bestritten werden darf aber noch, dass der seitens der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt seitens der Bf. anerkannt worden sei.

Der Vertreter der Amtspartei führt Nachstehendes aus:

Zu den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei ist zu bemerken, dass die Arbeit jeder Behörde und jedes Gerichts in mehreren Stufen besteht:

Erstens sind die erforderliche Beweise zu erheben, zweitens müssen diese Beweise gewürdigt werden, als dritter Schritt erfolgt die Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand und zuletzt sind die entsprechenden Rechtsfolgen zu setzen. Im abgabenrechtlichen Verfahren können alle 4 Schritte, die zuvor genannt worden sind, auch noch vor dem BFG vorgenommen oder abgeändert werden. Insoweit als gerügt wird, es sei den Beweisanträgen vom FA nicht nachgekommen worden, kann das FA nicht erkennen, um welche Beweisanträge es sich hier handeln könnte. Der Vertrag der Bf. mit der X-Gruppe wurde in der Entscheidung wörtlich wiedergegeben. Es kann daher nicht davon gesprochen werden, dass diesbezüglich ein Beweisanbot unberücksichtigt geblieben wäre. Was das Foto eines Prototypen betrifft, kann das FA nicht erkennen, was dieses Foto für die Entscheidung in der gegenständlichen Sache beitragen könnte. Es ist weder belegt, aus welchem Zeitpunkt dieses Foto stammt, noch gibt das Foto Auskunft darüber, wer den Prototyp entwickelt hat, was mit dem Prototyp geschehen ist oder welchen wirtschaftlichen Nutzen der Prototyp im Betrieb bewirken würde. Ebenso ist auch die Gewährung einer Forschungsprämie für den Rechtsmittelgegenstand

völlig bedeutungslos, weil die Forschung durch die Bf. vom FA in keiner Weise bestritten wird. Das FA kann daher zusammenfassend nicht erkennen, welche Mängel bei der Beweisaufnahme vorliegen würden und ersucht, damit vor den Höchstgerichten keine Verletzung von Verfahrensvorschriften vorliegt, um exakte Darstellung, welche Beweise beantragt worden sind oder noch beantragt werden, die bisher unbeachtet geblieben sind.

Von der Beweisaufnahme streng zu unterscheiden, wird die Beweiswürdigung und die rechtliche Subsumtion sein, wobei sich das FA auf den Hinweis beschränken darf, dass diese Handlungen vollkommen frei vom BFG gesetzt werden können

Von Frau ** wird dazu ausgeführt:

Das Vorbringen der belangten Behörde überrascht insofern, als dargelegt wurde, dass die Forschungstätigkeit der Bf. durch das FA in keiner Weise bestritten wird. Aus den Ausführungen der belangten Behörde in der Bescheidbegründung vom 28.7.2016 ergibt sich Gegenteiliges: So verweist die belangte Behörde beispielsweise auf Seite 7 darauf, dass die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit in anderen Firmen des Unternehmens stattfindet. Die belangte Behörde führt weiters beispielsweise auf Seite 8 aus, dass der Bf. jede Voraussetzung für eigenständige Entwicklung fehle. Auf Seite 9 verweist die belangte Behörde darauf, dass im Unternehmen der Bf. keine Entscheidungen über Forschung und Entwicklung getroffen werden und es der Bf. auch nicht überlassen sei, nach eigenem Ermessen zu forschen oder Auftragsforschung an Dritte zu vergeben. Die Bf. war somit im gesamten Verfahren darum bemüht, ihre Forschungstätigkeit zu belegen. Hiefür diene die Vorlage der Lichtbildaufnahmen der Prototypen, welche seitens der Bf. entwickelt wurden. Zudem hat die Bf. noch in der Beschwerde vom 15.3.2016 die Einvernahme des GF der Bf. beantragt, um darstellen zu können, wie die Tätigkeit der Bf. ausgestaltet ist. In derselben Beschwerde wurden die Anlegerinformationen aus den Jahren 2009 bis 2014 als Beilagen ./L bis ./R vorgelegt. Es ergibt sich aus der Bescheidbegründung nicht, dass diese Beweismittel seitens der belangten Behörde gewürdigt wurden, widrigenfalls seitens der belangten Behörde erkannt worden wäre, dass der steuerliche Vorteil im Gegenstand nicht im Vordergrund steht, sondern ein hohes außersteuerliches Risiko verwirklicht werden kann, dies im hochrisikoreichen Geschäftszweig der Forschung und Entwicklung. Schon bei Würdigung dieser Beweismittel hätte die belangte Behörde erkennen müssen, dass die Grundvoraussetzung der Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG nicht vorliegt. Wenn seitens der belangten Behörde Zweifel an der Authentizität der Lichtbildaufnahmen (Abb. 1-4) der Bescheidbeschwerde bestehen, ist im Rahmen der Bescheidbegründung auszuführen, weshalb diesen Beweismitteln kein Glauben geschenkt worden ist. Die Bescheidbegründung lässt diesbezügliche Ausführungen vermissen. Auch die Darstellung der Forschungseinreichungen diene den auch entscheidungswesentlichen Grund darzulegen, dass die eingereichten Projekte der Bf. von der FFG als Forschung und Entwicklung gem. § 108 c Abs. 2 Zi. 1 EStG anerkannt wurden.

Über Nachfrage des FA, ob es nun Beweisanträge gibt, die von den Behörden im gegenständlichen Verfahren zu Unrecht nicht erhoben worden sind, wird mitgeteilt, dass es solche Beweise nicht gibt, dass aber die aktenkundigen Beweise vom FA entweder nicht oder falsch gewürdigt worden sind.

Auf die Frage des Richters, wie der Punkt 2 der Vereinbarung vom 30.6.2009, in dem sich folgender Text findet "Es wird vereinbart, dass Bf. für die Weiterfinanzierung der Entwicklung der Dampfmaschine aufkommen soll. Die Arbeiten werden weiterhin in der X-Gruppe durchgeführt.", zu verstehen ist, gibt Herr Dipl.-Ing. BB Folgendes an:

Es war ursprünglich geplant, dass die Maschine selbst weiterhin in der X-Gruppe entwickelt wird, unter anderem auch deswegen, weil das Personal im Jahr 2009 dort angestellt war. Die Bf. sollte schon damals bei Fertigstellung der Maschine das System entwickeln, z.B. den Generator dazu, der Strom erzeugt, die Regelung, den Netzanschluss, die Wärmezufuhr zur Maschine usw.. Ab 2010 wurden dann der schon von der Bf. angekaufte Prüfstand für die Maschine weiter ausgebaut und ab dort hat sich dann im Zusammenhang damit, dass die Finanzierung nicht das Ausmaß angenommen hat, das wir erhofft hatten, hat es sich einfach pragmatisch als richtiger erwiesen, die gesamte Entwicklung in die Bf. zu überführen. Ab 2010 hat die Bf. auch Forschungsanträge an die FFG gestellt für eigenbetriebliche Forschung und auch genehmigt erhalten.

Die Bf. hat im Zeitraum 2010 bis 2015 Anträge zur Gewährung von Forschungsförderung unter Zugrundelegung von förderungswürdigen Aufwendungen in Höhe von 773.181 Euro und die X-Energie hat in der Zeit an die Bf. verrechnet 352.461 Euro für Erbringung von Forschungsleistungen. Nach den Ausführungen von Herrn Dipl.-Ing. BB ist im Streitzeitraum das gesamte Geld in Höhe von 1,125.642 Euro in die Forschung und Entwicklung der Dampfmaschine investiert worden. Dadurch ist nach seiner Ansicht der Beweis erbracht, dass die Bf. im Streitzeitraum als Unternehmensschwerpunkt die Forschung und Entwicklung der Dampfmaschine gehabt hat.

Der Vertreter der Amtspartei führt dazu Folgendes aus:

Man muss als erstes darstellen, dass zwischen der Förderung durch eine Forschungsförderungsgesellschaft und die abgabenrechtliche Beurteilung ein wesentlicher Unterschied besteht. Die Forschungsförderungsgesellschaft fördert Forschungsaufwand, wenn gewisse Voraussetzungen gegeben sind und prüft dabei nicht den Sachverhalt, der dieser Forschung tatsächlich zugrunde liegt. Die Abgabenbehörde fördert nicht

Betriebsausgaben, sondern erhebt Abgaben von jenen Einkünften, die im EStG näher genannt sind. Diese Abgabenerhebung erfolgt entsprechend der typisierenden Betrachtung der Einkünfte und auf Grundlage der in der Wirklichkeit gesetzten Sachverhalte. Es ist daher durchaus nicht auszuschließen, dass Forschungsförderung gewährt wird, ohne dass eine relevante Einkunft im Sinn des EStG vorliegt, die Tätigkeit möglicherweise Liebhaberei darstellt, vielleicht auch bereits wirtschaftlich gescheitert ist oder die Verluste, die in Millionenhöhe entstehen, nicht ausgleichs- oder vortragsfähig sind, daher erscheinen die Ausführungen zu dem zuletzt vorgebrachten Gegenstand als sehr wenig zielführend für dieses Verfahren.

Frau ** bringt zum Vorbringen des Amtsvertreters vor, dass die Ausführungen zu den Forschungsprämien der Bf. nicht Förderungen der FFG betroffen haben, sondern hier zu präzisieren ist, dass es sich um Forschungsprämien für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung gem. § 108 c Abs. 2 Zi. 1 EStG handelte. Dies sind Forschungsprämien, welche beim FA beantragt, von diesem geprüft und genehmigt und sodann auch ausgezahlt wurden.

Zusammenfassend hält das FA fest, dass von den bisherigen Feststellungen und Ansichten in keiner Weise zurückgetreten werden kann. Es liegt insgesamt betreffend die gesamte Firmengruppe des Herrn Dipl.-Ing. BB eine Betätigung vor, die sich selbstverständlich mit Forschung und Entwicklung beschäftigt. Dies kann ja auf Grund der Aktenlage bei Zusammenschau sämtlicher Gesellschaften nicht ohne weiteres in Abrede gestellt werden. Tatsache ist aber nach Anschauung des FA, dass diese Forschungsgesellschaften schon nach der Insolvenz der Firma LLL nicht mehr mit ausreichendem Erfolg betrieben werden konnten, sodass das Vorliegen von Einkünften nach dem EStG ganz generell in Zweifel zu ziehen ist. Wenn das FA sich auf die Regelung des § 2 Abs. 2a EStG zurückgezogen hat, so war dies den Bemühungen des Herrn Dipl.-Ing. BB geschuldet, die in diesem und in anderen Verfahren nicht unbeachtet bleiben sollten. Ein nicht ausgeglichener Verlust bzw. ein nicht vortragsfähiger Verlust wird immerhin als solcher steuerrechtlich anerkannt und kann in der Zukunft bei Eintritt eines wirtschaftlichen Erfolges verwertet werden. Geht das FA aber von der Beendigung einer Quelle aus oder von einer aussichtslosen Liebhabereibetätigung, so sind diese Verluste endgültig verloren. Nur am Rande soll auch bemerkt werden, dass das FA nach der heutigen Verhandlung nicht der Meinung ist, dass eine bloße Forschungstätigkeit ohne Verwertung körperlicher Gegenstände dem § 2 Abs. 2 EStG nicht unterstellt werden dürfte. Es werden daher beide Aspekte alternativ nebeneinander gestellt und wird das FA bei Bedarf über Auftrag des BFG weitere Ermittlungen führen und Fragen beantworten.

Der Richter fasst den Beschluss, dass die Verhandlung vertagt und dem Finanzamt der Auftrag erteilt wird, nähere Ermittlungen zur Klärung der Frage aufzunehmen, ob die beschwerdeführende Gesellschaft überhaupt eine Einkunftsquelle nach dem EStG unter Bedachtnahme auf die Liebhabereiverordnung darstellt."

Nach umfangreicher Ergänzung des Ermittlungsverfahrens, insbesondere im Hinblick auf die Frage, ob die Bf. in den Streitjahren eine Tätigkeit im Sinne einer steuerlich anzuerkennenden Einkunftsart nach § 2 Abs. 3 EStG entfaltet hat, ist die am 7. Juni 2018 vertagte Verhandlung am 15. Mai 2019 fortgesetzt worden.

Der Richter knüpft im Sachverhaltsvortrag an das Ende der mündlichen Verhandlung vom 7. Juni 2018, die auf Grund der vom Finanzamtsvertreter geäußerten Bedenken gegen die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Betätigung zur Klärung der Frage, ob die beschwerdeführende Gesellschaft überhaupt eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechtes darstellt, vertagt worden ist, an.

Der im Anschluss an die vertagte Verhandlung vom Finanzamt Graz-Stadt verfasste Vorhalt vom 14. Juni 2018 mit einer Reihe von Fragen in dieser Richtung wurde von der Bf. mit Schreiben vom 28. September 2018 beantwortet.

Dazu und zur Eingabe der Steuerberatungskanzlei vom 1. August 2018 hat das Finanzamt Graz-Stadt im Schreiben vom 7. November 2018 und im Schreiben vom 5. Oktober 2018 ausführlich Stellung genommen.

Diesbezüglich hat die Beschwerdeführerin am 21. Dezember 2018 eine Gegenäußerung erstattet.

Schlussendlich ist eine von Dipl.-Ing. BB verfasste Stellungnahme mit grundsätzlichen Betrachtungen zur steuerlichen Behandlung und zum Umfeld von Innovationen in kleinen Unternehmen mit Schriftsatz vom 5. Mai 2019 beim Bundesfinanzgericht eingebracht und von diesem dem Finanzamt Graz-Stadt mit E-Mail vom 7. Mai 2019 in Wahrung des Parteiengehörs übermittelt worden.

In Würdigung des Ergebnisses dieses fortgesetzten Ermittlungsverfahrens ist das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung gelangt, dass die in Rede stehende Betätigung, eine nach Maßgabe der finanziellen Mittel entfaltete Finanzierung einer intensiven Forschungsarbeit gegen Einräumung des "Rechtes auf Anteile am Produkt" und des "Rechtes auf Vermarktung", in den Streitjahren jedenfalls als einkommensteuerlich beachtliche Tätigkeit im Sinne des § 23 EStG 1988 zu qualifizieren ist.

Zu diesem Ergebnis gelangt auch das Finanzamt Graz-Stadt in der Stellungnahme vom 7. November 2018, wonach die Sachverhaltsvariante, dass die beschwerdeführende Gesellschaft niemals eine steuerlich relevante Tätigkeit ausgeübt hätte, wohl nicht ernsthaft in Betracht gezogen werden kann (vgl. Punkt 4., erster Absatz).

In weiterer Folge hat Dipl.-Ing. BB in der mündlichen Verhandlung am 15. Mai 2019 Nachstehendes ausgeführt:

"Es gibt ein Urteil des VfGH, B 553 aus 1998, das klar festhält, dass es für die Einstufung in § 2 Abs. 2a EStG erforderlich ist, dass diese Behandlung unkörperlicher Wirtschaftsgüter nicht einmalig, sondern revolvierend, quasi als Geschäftszweig erfolgt. Dazu ist mir bis dato keine Stellungnahme der belangten Behörde untergekommen, weil wir der Ansicht sind, dass wir nicht revolvierend tätig sind.

Zum Tatbestandsbegriff "überwiegend" gibt es auch keine Äußerung der Behörde.

Dazu führt der Vertreter der Amtspartei Folgendes aus:

Im Laufe des mehrere Jahre dauernden Verfahrens ist der Sachverhalt umfänglich ermittelt, die Rechtsstandpunkte sind ausführlich begründet worden. Somit ergibt sich aus der Sicht des Finanzamtes keine Notwendigkeit weitere Ausführungen zu erstatten. Letztendlich obliegt die rechtliche Würdigung der strittigen Frage dem Bundesfinanzgericht."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

§ 2 Abs. 2a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999, lautet:

"Weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig sind negative Einkünfte

- aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn

- der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird
- und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen,

- aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist.

Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen."

Zu den unkörperlichen (immateriellen) Werten gehören insbesondere der Geschäftswert, Patente, Erfindungen, Know-how, Rezepte, Urheberrechte, Leistungsschutzrechte eines Filmherstellers, Verlagsrechte, Vertreterrechte, Verwendungsrechte an Gussformen, der Prototyp, Belieferungsrechte, Optionsrechte, Vorkaufsrechte, Nutzungsrechte, Unternehmerkonzepte, Rezepturen, Lizenzen, Software, Forderungen, ua. [vgl. Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 4, Tz 92 (1.7.2014)].

1. Gewinnfeststellungsbescheide 2010 bis 2014

Das Bundesfinanzgericht ist in Würdigung der umfangreichen Ermittlungen zur Klärung der Frage, ob die Bf. in den Streitjahren eine steuerlich beachtliche Tätigkeit ausgeübt hat, aus nachstehenden Erwägungen zum Ergebnis gelangt, dass ihre Tätigkeit unter § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) - zu subsumieren ist:

"Grundsätzlich ist auch bei einer Betätigung als gewerblicher Erfinder zu untersuchen, ob ein Totalgewinn angestrebt wird. Bei einer solchen Beurteilung sind jedoch die Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse zu berücksichtigen. Während nämlich bei anderen betrieblichen Betätigungen in der Regel nach einer gewissen Anlaufzeit erkennbar ist, ob der Betrieb auf Dauer gesehen mit Gewinn arbeiten kann, lässt sich eine solche Prognose bei einer Erfindertätigkeit im Allgemeinen nicht aufstellen. Der finanzielle Erfolg einer Erfindertätigkeit ist vielmehr ungewiss. Es lässt sich nur selten voraussagen, ob eine Nutzbarmachung durch Lizenzvergabe jemals eintritt. Diese Eigenheiten der Erfindertätigkeit dürfen bei der Beurteilung der Frage, ob ein Erfinder mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird, nicht außer Acht gelassen werden (BFH vom 14.3.1995, IV R 8/84, RdW 1985, 327). Demnach sprechen selbst lange Anlaufverluste bei Erfindern nicht gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht. Entscheidend sind ein planvolles Hinarbeiten auf eine Erfindung und die Bemühungen des Erfinders um eine wirtschaftliche Verwertung der Erfindung (Herrmann/Heuer/Raupach, Anm 450 zu § 2 dEStG, Stichwort: Erfinder). Ein Indiz gegen Liebhaberei ist ferner die Förderung der Tätigkeit durch Gewährung öffentlicher Mittel. Liebhaberei liegt bei Erfindern aber vor, wenn der Erfinder die Aussichtslosigkeit seiner Tätigkeit erkennt und die Arbeit aber dennoch fortsetzt" (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Praxis, Wien-Graz-Feldbach 2007, Rz 671 "Erfinder").

Die Bf. hat gerade in den Streitjahren eine intensive Forschungsarbeit im Rahmen der X GmbH, die auch von der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft als solche anerkannt und mit der Gewährung von Forschungsprämien bedacht worden ist, finanziert, um damit als Gegenleistung Anteile und Vertriebsrechte am marktreifen Produkt zu erwerben.

Die Qualifikation der Betätigung der Bf. als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle wird auch vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 7. November 2018 unter Punkt 4., dritter Absatz, mit folgenden Worten anerkannt:

"... Wurde bisher, jedenfalls noch in den aktuellen Beschwerdejahren, ständig von intensiver Forschungsarbeit gesprochen, so sind die Verluste aus der Bewirtschaftung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern entstanden. Es ist für die Amtspartei in keiner Weise einsichtig, weshalb in diesem Fall von der Wartetastenregelung des § 2 Abs. 2a EStG nicht Gebrauch gemacht werden dürfte."

Damit geht auch das Finanzamt unmissverständlich von einer steuerlich relevanten Tätigkeit im Sinne von Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988) aus; vor der Prüfung des branchenbezogenen Verlustausgleichsverbots ist auch hier der Tatbestand der Liebhaberei zu prüfen [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2, Tz 177/1 (20. Lieferung - 1.5.2018)].

An dieser Beurteilung der Streitjahre vermag auch die Tatsache, dass mangels notwendiger, weiterer finanzieller Mittel die Forschungstätigkeit im Zusammenhang mit dem Projekt "XX" nach Kündigung aller Mitarbeiter im Jahr 2015 in weiterer Folge eingestellt wurde, nichts zu ändern. Denn diese nach den Streitjahren eingetretenen, von der Bf. als Unwägbarkeiten bezeichneten Umstände, können nicht auf die Streitjahre rückprojiziert werden.

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Sach- und Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen im Streitpunkt - Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a zweiter Teilstich EStG 1988 auf die atypisch still beteiligten natürlichen Personen - kein Erfolg beschieden sein:

Wie das Finanzamt in der Begründung der Beschwerdevorentscheidungen vom 28. Juli 2016 zutreffend erkannt hat, ist für die Lösung der Streitfrage auf die entscheidungswesentliche "Vereinbarung zwischen der Bf. Umwelttechnik GmbH, in weiterer Folge "Bf." und der X Gruppe, derzeit bestehend aus der AAA Industrie Management Trading GmbH und der X Energiesysteme GmbH, in weiterer Folge "X" vom 30. Juni 2009" Bedacht zu nehmen.

Diese Vereinbarung lautet:

"Präambel:

Die X ist im Besitz der Technologie "XX", die wie folgt beschrieben werden kann:

X hat per 30.3.2007 von der LLL Fuel Cell Systems GmbH deren aktuelles Technologie-Portfolio zur Entwicklung einer Dampfmaschine zur Energierückgewinnung im Leistungsbereich von 1 bis ca. 100kW gekauft. Dabei handelt es sich um eine Entwicklung einer Drehschiebermaschine. Diese wurde von der X weiterentwickelt. Der aktuelle Technologiestand besteht aus einer Feasibility Studie, einer Konstruktion, sowie abgeschlossener Testläufe zur Verifikation einer Dichtung, die als wesentliches Kern Know-how gesehen wird.

Bf. ist an der Markteinführung und an Rechten dieses Produkts interessiert und ist bereit die weitere Finanzierung bis zur Markteinführung sicherzustellen. Im Gegenzug für die Finanzierung der Entwicklung in der X Gruppe erhält Bf. Anteile an dem Produkt, die zum Beispiel in einem zu gründenden Joint Venture umgesetzt werden können, im Verhältnis der von Bf. eingezahlten Beträge zu dem in Punkt 3) ermittelten Gesamtwert, sowie das Recht auf Vermarktung in noch zu definierenden Regionen.

1. Wert der Entwicklung

Der Stand der "XX" Produktentwicklung der X bis zum 30.6.2009 wird im beiderseitigen Einvernehmen mit 400.000 € bewertet.

2. Finanzierung der Entwicklung

Es wird vereinbart, dass Bf. für die Weiterfinanzierung der Entwicklung der Dampfmaschine aufkommen soll. Die Arbeiten werden weiterhin in der X Gruppe durchgeführt.

Die Finanzierung der X Gruppe durch Bf. erfolgt durch einzelne Entwicklungsaufträge (Bestellungen) an die X Gruppe. Dabei ist der Auftrag entsprechend als Auftrag für die Entwicklung der Dampfmaschine gemäß diesem Vertrag zu kennzeichnen. Das Kosten- und Erfolgsrisiko dieser Entwicklungsaufträge trägt Bf..

Ein oben beschriebener Entwicklungsauftrag kann auch zur Kofinanzierung zB eines FFG Förderprojekts dienen. Der Auftragswert entspricht dann dem Eigenanteil laut Fördervertrag.

Für sonstige Entwicklungsleistungen werden vorerst als von der X zu verrechnende Preise folgendes festgelegt:

Entwicklungsstunde: 60 Euro

Externe Kosten: realer Rechnungsbetrag plus 10%

Jeder Entwicklungsauftrag der Bf. an die X soll einen klar abgegrenzten Aufgabenbereich abdecken mit zumindest einem Deliverable und entsprechender Dokumentation

abgeschlossen werden. Die Ergebnisse dieser Entwicklungsaufträge sind bis zu einer abschließenden Ermittlung der Anteile Eigentum der Bf..

3. Umsetzung und Verwertung

Bf. und X verpflichten sich Ihr Know-how zu diesem Projekt in ein später zu gründendes Joint-Venture oder eine vergleichbare Lösung einzubringen. Die Aufteilung der Anteile erfolgt dann im Verhältnis des Werts des von der X eingebrachten Know-hows (siehe Absatz "Wert der Entwicklung") sowie der Summe der von Bf. finanzierten Entwicklungsaufträge zum Gesamtaufwand beider Firmen am Projekt.

Beispiel: Bf. finanziert Entwicklungsaufträge im Wert von 200.000 € und erhält dafür 33,33% an diesem Produkt ($200.000 / (400.000 + 200.000)$).

Finanzierungen von Dritten (Förderungen der öffentlichen Hand, Eigenkapital von Anlegern, Kundenaufträge etc.) beeinflussen die relativen Anteile zwischen X und Bf. nicht.

Eine getrennte Verwertung der Ergebnisse durch die einzelnen Vertragsparteien wird ausgeschlossen.

4. Vertragsprämie

Zusätzlich zu den oben genannten Kosten werden zu Beginn der Zusammenarbeit einmalig 30.000,- € fällig.

5. Kündigung

Einseitige Kündigung des Vertrags oder Verwertung des Ergebnisses nur durch eine Partei ist ausgeschlossen. Zuwiderhandlung führt zum Verlust der Rechte an der gemeinsamen Entwicklung.

6. Verkauf der Rechte

Sollte eine Partei wünschen die eigenen Rechte zu verkaufen so besteht für die andere Partei zumindest ein Vorkaufsrecht. Ebenso kann die andere Partei verlangen, dass Ihre Rechte gleichzeitig zum gleichen Preis an denselben Käufer mitverkauft werden.

7. Insolvenz

Im Fall einer Insolvenz einer Partei gehen die Rechte auf die andere Partei über.

8. Wettbewerbsverbot

Beide Partner verpflichten sich, im Anwendungsbereich des vorliegenden Projekts dem anderen Partner keinen Wettbewerb zu machen. Diese Verpflichtung gilt noch ein Jahr über eine allfällige Beendigung dieses Vertrags hinaus.

9. Geheimhaltung

Sämtliche Informationen zu diesem Projekt sind von beiden Seiten vertraulich zu halten. Bei Zuwiderhandeln kann die andere Seite eine Vertragsstrafe in Höhe von 500.000 Euro verlangen.

10. Schlussbestimmungen

Darüber hinausgehende Nebenabreden wurden nicht getroffen. Sämtliche Änderungen des Vertrags bedürfen der Schriftform.

Die Ungültigkeit einzelner Vertragsbestimmungen oder deren Teile ändert nichts an der Gültigkeit des Vertrages an sich oder der übrigen Vertragsbestimmungen beziehungsweise deren Teile. Die Vertragsparteien vereinbarten, anstatt dieser unwirksamen Vertragsbestimmung oder eines Teiles davon eine dem wirtschaftlichen Gehalt möglichst nahe kommende Vereinbarung zu treffen.

Graz, 30. Juni 2009

AAA Industrie Management Trading GmbH:

X Energiesysteme GmbH:

Bf. Umwelttechnik GmbH:

samt Firmenstampiglien und Unterschriften".

Mit dieser Vereinbarung, insbesondere in der Präambel und in Punkt 2. haben Bf. und die X Gruppe unmissverständlich ausdrücklich vereinbart, dass Bf. für die Weiterfinanzierung der in der X Gruppe durchzuführenden Entwicklung der Dampfmaschine aufkommen soll (vgl. Punkt 2., Absatz 1). Als Gegenleistung für die Sicherstellung der Finanzierung bis zur Markteinführung erhält Bf. "Anteile an dem Produkt", die in einem zu gründenden Joint Venture umgesetzt werden können sowie das "Recht auf Vermarktung" in noch zu definierenden Regionen (vgl. Präambel, Absatz 3).

Der nach Erlangung der Marktreife des in Entwicklung befindlichen Produktes zugesicherte "Anteil am Produkt" und das "Recht auf Vermarktung" stellen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unzweifelhaft immaterielle Wirtschaftsgüter im Sinne der eingangs

zitierten Norm dar. Die aus der Entwicklung des Produktes resultierenden Verluste der Streitjahre sind bei der Bf. als solche, die im Zusammenhang mit der Verwaltung (künftig entstehender) unkörperlicher Wirtschaftsgüter stehen, zu qualifizieren.

Die weitwendigen Beschwerdeausführungen befassen sich mit der Historie der Bf., mit der Unternehmensstruktur an Hand eines Organigrammes, mit den in den einzelnen Unternehmen beschäftigten Personen, um unter Punkt 1.5 "Zur Vereinbarung der Bf. mit der X Gruppe vom 30.06.2009" ganz allgemein die Möglichkeiten der gemeinsamen Verwertung von Ergebnissen kooperativer Entwicklung zu beschreiben.

Die einzigen konkreten Ausführungen zum gegenständlichen Vertrag vom 30. Juni 2009 finden sich unter Punkt 1.5.3:

"Der gegenständliche Vertrag legt fest, dass der Zweck die gemeinsame Vermarktung des Produkts (nicht allfälliger unkörperlicher Ergebnisse) ist.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass die Bf. eigene Forschung und Entwicklung betreibt, nämlich (aus damaliger Sicht) das System und Systemkomponenten betreffend."

Mit diesen Ausführungen lässt die Bf. aber die für die steuerliche Beurteilung entscheidungswesentlichen vertraglichen Vereinbarungen in der Präambel und unter Punkt 2. völlig außer Acht.

Auch die weiteren Beschwerdeausführungen zur Anwendbarkeit der strittigen Norm auf die Aktivität der Bf. nehmen auf den Parteiwillen der unmissverständlichen Vereinbarung, wonach die Bf. die weitere Finanzierung des Produktes "XX" bis zur Markteinführung sicherzustellen hat und die dafür erforderlichen Entwicklungsarbeiten in der X Gruppe durchzuführen sind, überhaupt nicht Bezug.

Da demnach die Beschwerdeausführungen die entscheidungswesentlichen Sachverhaltsumstände im Wesentlichen unberücksichtigt lassen, erübrigt sich im Einzelnen eine nähere Auseinandersetzung.

Das Finanzamt ist in der Begründung der Beschwerdevorentscheidungen vom 28. Juli 2016 unter Punkt 2.1.2. (das wirtschaftliche Erscheinungsbild der Aktivität) unter Bedachtnahme auf die erklärten Umsätze und Erträge sowie Aufwendungen, auf den Mitarbeiterstand der Bf. und der X Gruppe und schlussendlich auf die räumliche Betriebsausstattung zum Ergebnis gelangt, dass die Bf. in den Streitjahren nicht eigenständig operativ tätig geworden ist. Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei der Bf. "zusammenfassend um eine Gesellschaft, die für sich keine Lieferungen oder Leistungen bewirkt, sondern die Forschung finanziert und, so die Marktreife einzelner Unternehmungen doch noch eintreten sollte, an der Markteinführung teilnehmen wird" (vgl. Punkt 2.2.1., letzter Absatz der Begründung der Beschwerdevorentscheidungen vom 28. Juli 2016).

Um hinsichtlich der Würdigung der nach außen hin erkennbaren wirtschaftlichen Aktivität der Bf. Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Ausführungen des Finanzamtes unter den Punkten 2.1.2. und 2.2.1. der Begründung der Beschwerdeentscheidungen, denen sich das Bundesfinanzgericht vollinhaltlich anschließt, verwiesen.

Im Vorlageantrag setzt sich die Bf. mit diesen detaillierten Ausführungen des Finanzamtes im Einzelnen überhaupt nicht auseinander, sondern begnügt sich mit dem völlig unberechtigten Vorwurf, die Ausführungen in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen würden sämtliche Erklärungen der Bf. im Rahmen ihrer Bescheidbeschwerde vom 15. März 2016 einfach ignorieren.

Der Rechtsansicht, dass die Gesellschaftsform der GmbH & atypisch stille Gesellschaft, in der die Bf. das Unternehmen betreibe, eine rechtlich zulässige Unternehmensform darstelle, schließt sich auch das Bundesfinanzgericht an. In diesem Zusammenhang ist aber festzustellen, dass vom Finanzamt und auch vom Bundesfinanzgericht nicht die Rechtsform, in der die Bf. das Unternehmen betreibt, nicht anerkannt worden ist. Vielmehr wird unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen die Rechtsansicht vertreten, dass die ausgeübte Tätigkeit den Tatbestand des § 2 Abs. 2a zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt und damit ein beschränktes Verlustausgleichs- und Verlustvortragsverbot verbunden ist.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung am 15. Mai 2019 aus nachstehenden Erwägungen nichts zu ändern:

In dem von der Bf. zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Oktober 1998, B 553/98, kommt der Gerichtshof im Rahmen der Prüfung der zu § 2 Abs. 2 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. 734/1996 zum Ergebnis, dass Wortlaut und Sinn des Gesetzes die Verordnung decken. Denn § 2 Abs. 2 EStG 1988 spricht von der Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter als Unternehmensschwerpunkt, hat also die Verwaltung solchen Vermögens gerade in der Form eines Gewerbebetriebes im Auge.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass von beiden Parteien die in Rede stehende Tätigkeit als Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG 1988 qualifiziert wird. Dies nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes völlig zutreffend, da gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit aufzufassen ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind.

Dass die von der Bf. in den Streitjahren entfaltete Tätigkeit - Sicherstellung der Finanzierung bis zur Markteinführung einer Erfindung gegen Erwerb eines "Anteiles am Produkt" und des "Rechtes auf Vermarktung" - von ihr selbständig und nachhaltig betrieben worden ist, bedarf

wohl keiner weiteren Erläuterung. Auch die Gewinnabsicht kann, nicht zuletzt unter Bedachtnahme auf die von der Bf. vorgelegte Planrechnung wohl nicht ernsthaft bezweifelt werden. Auch von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist im Rahmen der zukünftigen Verwertung der Erfindung jedenfalls auszugehen.

Zum Tatbestandsmerkmal "überwiegend" im Sinne des § 2 Abs. 2a zweiter Teilstrich EStG 1988 ist lediglich zu bemerken, dass die Bf. neben der in Rede stehenden Betätigung in den Streitjahren keine weitere ausgeübt hat und daher bei ihr dieses Tatbestandsmerkmal im Sinne der "Ausschließlichkeit" jedenfalls erfüllt ist.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind.

Dem vom Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen vom 28. Juli 2016 als erwiesen angenommenen Sachverhalt (vgl. Punkt 2.1 - Beweislage und Punkt 2.2.1. - Beweismwürdigung, als erwiesen festgestellter Sachverhalt), dem sich das Bundesfinanzgericht vollinhaltlich anschließt, tritt die Bf. im Rahmen des Vorlageantrages vom 29. September 2016 nicht mit einem Wort entgegen. Ihre Ausführungen richten sich vielmehr gegen die vom Finanzamt getroffene rechtliche Würdigung des unbestrittenen Sachverhaltes (vgl. Vorlageantrag S 6: "Aus diesem Grund ist § 2 Abs. 2a EStG auf die Tätigkeit der Bf. nicht anwendbar, weshalb die Rechtsansicht der belangten Behörde bzw. die Würdigung des tatsächlichen Sachverhalts durch die belangte Behörde unrichtig ist.").

Da demnach, auf Grund des Vorhaltscharakters der Beschwerdeentscheidungen der als erwiesen angenommene Sachverhalt jedenfalls unbestritten ist, erweisen sich die in der Beschwerdeschrift beantragten Beweisaufnahmen, insbesondere auf Einvernahme des Geschäftsführers AA und des Prokuristen Dipl.-Ing. BB als entbehrlich und waren die Beweisanträge insgesamt abzulehnen.

Im Übrigen hat die bevollmächtigte Vertreterin der Bf. in der mündlichen Verhandlung am 7. Juni 2018 ausgeführt, dass es zu Unrecht nicht erhobene Beweise nicht gebe, sondern dass die aktenkundigen Beweise nicht oder falsch gewürdigt worden seien.

2. Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Gewinnfeststellung für das Jahr 2010

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat in der Begründung der Beschwerdeentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Gewinnfeststellung für das Jahr 2010 vom 28. Juli 2016 zutreffend darauf hingewiesen, dass die Betriebsprüfung in der Beilage 1 zum Bericht vom 18. Jänner 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung jene Sachverhaltsumstände angeführt habe, die sie erst im Zuge der Prüfungshandlungen gewonnen habe. Die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel würden die ganz konkrete Art und Weise betreffen, wie die Bf. ihre Tätigkeit ausübe.

Diesen Ausführungen ist die Bf. weder in der Beschwerdeschrift noch im Vorlageantrag vom 29. September 2016 entgegengetreten. Die Beschwerdeausführungen beschränken sich ausschließlich auf die materiellrechtliche Würdigung des unbestrittenen Sachverhaltes. Diesbezüglich wird aber, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die obigen Ausführungen unter Punkt 1. verwiesen.

Da für das Bundesfinanzgericht aus der Aktenlage jedoch keine Umstände erkennbar sind, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen lassen, konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

3. Bescheid betreffend Aufhebung des Gewinnfeststellungsbescheides 2009 gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Zufolge Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Bemessungsverjährung betrifft das Recht zur Festsetzung von Abgaben. Feststellungsbescheide können ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 207, Tz 7 und 8).

Soweit die Bf. Verjährung einwendet, erübrigen sich mit Rücksicht auf den Gesetzeswortlaut der eingangs zitierten Bestimmung weitere Ausführungen.

Im Übrigen hat das Finanzamt in der Begründung der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 2. Februar 2017 ausführlich dargestellt, weshalb im Wege

der Bescheidaufhebung ein geänderter Feststellungsbescheid zu erlassen war. Es wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen.

Bezüglich der materiellrechtlichen Rechtmäßigkeit des ersetzenden Gewinnfeststellungsbescheides vom 19. Juli 2016 wird auf die obigen Ausführungen unter Punkt 1. verwiesen.

4. Gewinnfeststellungsbescheid 2009

Soweit Bemessungsverjährung eingewendet wird, wird auf die obigen Ausführungen unter Punkt 3. verwiesen.

Bezüglich der materiellrechtlichen Problematik wird auf die obigen Ausführungen unter Punkt 1. verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zur Lösung der Streitfrage, ob die bloße Finanzierung von Forschung und Entwicklung gegen vertragliche Einräumung des Erwerbes von Anteilen am Produkt und des Rechtes auf Vermarktung als Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern unter § 2 Abs. 2a zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren ist, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist die Revision zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 15. Mai 2019