

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die vorsitzende Richterin MMag. Elisabeth Brunner, den berichterstattenden Richter Mag. Gerhard Konrad sowie die fachkundigen Laienrichterin Mag. Petra-Maria Ibounig und den fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka als Senat in der Beschwerdesache

BH, ***CEM*** bzw. ***CK*** als Erbin nach Ing. ***CE***, ***FR***, Dr. ***GW***, Dr. ***GX***, ***HH*** als Erbin nach ***HHJ***, ***JF***, ***KB*** bzw. ***KEKE*** als Erbin nach Dr. ***KÖH***, ***KGM***, ***KF*** als Erbin nach Dr. ***KS***, Verlassenschaft nach Dr. ***LW***, ***MS*** als Erbin nach ***MB***, Ing. ***P*** ***VN4***, Ing. ***P*** ***VN5***, Dr. ***PH***, Ing. ***SF***, ***TU*** als ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Dr. ***Sch*** ***W***, ***Straße*** 1, 1170 Wien,

betreffend die Beschwerde vom 14. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 (jetzt: Österreich) vom 13. Dezember 2010 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 hinsichtlich der ehemaligen ***Sc*** ***FBB*** GmbH & Mitgesellschafter, Steuernummer***, in der Sitzung vom 8. Mai 2023 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Einkünfte werden für das Jahr 2004 nicht festgestellt.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2006 hatte eine Außenprüfung stattgefunden. Die belangte Behörde korrigierte aufgrund des **Berichts vom 10. Februar 2010** die Höhe der Einkünfte der Personenvereinigung. Aufgrund fehlender betrieblicher Veranlassung seien Aufwendungen aus Know-how-Verträgen als Betriebsausgaben nicht anzuerkennen. Der Betriebszweck der Gesellschaft wurde als Verwaltung von Markenrechten und Vergabe von Lizenzen qualifiziert. Der Unternehmensschwerpunkt liege daher im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter, sodass die festgestellten Verluste gemäß § 2 Abs 2a EStG 1988 nach § 18 Abs 6 und 7 EStG 1988 weder ausgleichs- noch vortragsfähig und daher nur mit positiven Einkünften aus diesem Betrieb verrechenbar seien.

Auf dieser Grundlage erließ das Finanzamt den Feststellungsbescheid vom 8. Februar 2010. Dieser wurden jedoch infolge mehrerer erhobener Beschwerden von der belangten Behörde aufgrund mangelhafter Zustellung als Nichtbescheid qualifiziert.

Die belangte Behörde erließ sodann den streitgegenständlichen **Bescheid vom 13. Dezember 2010**. Dieser wurde an den Gesellschafter der Personenvereinigung Dr. ***W*** ***Sch*** (ab hier: Vertreter) zugestellt, der zuvor mit Bescheid vom 7. Oktober 2010 zum Vertreter der Gesellschaft gemäß § 81 Abs 2 BAO bestellt worden war.

In der **Beschwerde vom 14. Jänner 2011** wandte sich der Vertreter insbesondere gegen die Behauptung, dass die Vergabe von Lizenzen den Schwerpunkt des Unternehmens darstelle. Er verwies auf die Ausführungen einer Berufung von Herrn Dr. Reich-Rohrwig vom 16. Juni 2010, die gegen den ursprünglich ergangenen Bescheid vom 8. Februar 2010 gerichtet war. Er beantragte zudem die „*Befassung eines Berufungssenates*“.

Mit **Vorlagebericht vom 10. März 2011** wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Unabhängigen Finanzsenat in Wien vorgelegt und deren Abweisung beantragt.

In einem **E-Mail vom 10. Februar 2021** an den Berichterstatter verwies der Vertreter auf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (RV/7101107/2018), da seines Erachtens durchaus vergleichbare Voraussetzungen vorliegen würden.

In einem **Erörterungstermin am 22. Februar 2023** im parallelen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (RV/7100458/2011) wurde von den Parteien übereinstimmend vorgebracht, dass in den ersten drei Jahren die Betriebseigenschaft bestanden habe und dass danach von Liebhaberei auszugehen sei. Die belangte Behörde nahm jedoch – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer – ein Verwertungsverbot hinsichtlich der erzielten Verluste gemäß § 18 Abs 6 EStG 1988 an. Die Rechtmäßigkeit der Bestellung von ***Sch*** zum

Vertreter der Personenvereinigung und die Ansicht des Berichterstatters, dass die Personenvereinigung aufgrund der unternehmensrechtlichen Löschung der GmbH in 2015 spätestens zu diesem Zeitpunkt aufgelöst sei, blieb unwidersprochen. Aufgrund des Vorbringens der Parteien, dass ihnen Unterlagen nicht bekannt seien, regte der Berichterstatter zur Akteneinsicht an.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Parteien mit **Beschluss vom 6. April 2023** zur Stellungnahme zum Zeitpunkt des (Nicht-)Vorliegens einer Einkunftsquelle (ab dem Beginn der Betätigung oder zu einem späteren Zeitpunkt), zur Ermittlung der Einkünfte, insbesondere hinsichtlich der Feststellungen der Außenprüfung, zur Einkünfteverteilung und zur Ausgleichs- und Vortragsfähigkeit eventuell anzuerkennender Verluste auf. Den Parteien wurden diesbezüglich Teile des Urteils des Landesgerichts Wiener Neustadt zu *****Zahl***** und Zeugenaussagen aus diesem Verfahren vorgehalten.

In Beantwortung wiederholten die Beschwerdeführer im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Das Finanzamt gab telefonisch bekannt, dass keine Stellungnahme abgegeben werde.

Der **Senat** trat am **8. Mai 2023** zur Beratung und Beschlussfassung zusammen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist die Höhe der erzielten Einkünfte und das Vorliegen eines Betriebes, dessen Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen ist.

1. Sachverhalt

Die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft *****Sc*** ***FBB*** GmbH & Mitgesellschafter (Bf)** erfolgte auf der Grundlage von Gesellschafts- bzw. Zusammenschlussverträgen (Art IV UmgrStG) der *****Sc*** ***FBB*** GmbH** (ab hier: *****Sc*** Betrieb**) mit mehreren atypisch stillen Gesellschaftern (ab hier: Beteiligte). Die Beteiligung erfolgte in zwei Tranchen (2004/2005), wobei ein Teil der von den Beteiligten geleisteten Einzahlungen als Einlage in das Vermögen der *****Sc*** Betrieb** übergang (75%) bzw. als unverzinsliches Darlehen gewährt wurde. Zum Teil wurde auch ein Agio geleistet.

Die Beteiligungen stellen sich wie folgt dar:

Zusammenschlussstichtag: 01.07.2004	2004/I			davon	
		Einzahlung	Nominale	Einlage	Darlehen
	BH	10.000,00	10.000,00	7.500,00	2.500,00
	Ing. ***CE***	36.050,00	35.000,00	26.250,00	8.750,00
	FR	15.600,00	15.000,00	11.250,00	3.750,00
	Dr. ***GW***	10.000,00	10.000,00	7.500,00	2.500,00

Dr. ***GX***	30.000,00	30.000,00	22.500,00	7.500,00
HHJ	22.660,00	22.000,00	16.500,00	5.500,00
JF	30.900,00	30.000,00	22.500,00	7.500,00
Dr. ***KÖH***	15.000,00	15.000,00	11.250,00	3.750,00
KGM	25.000,00	25.000,00	18.750,00	6.250,00
Dr. ***KS***	100.000,00	100.000,00	75.000,00	25.000,00
Dr. ***LW***	15.000,00	15.000,00	11.250,00	3.750,00
MB	20.000,00	20.000,00	15.000,00	5.000,00
Ing. ***P*** ***VN4***	9.270,00	9.000,00	6.750,00	2.250,00
Ing. ***P*** ***VN5***	25.750,00	25.000,00	18.750,00	6.250,00
Dr. ***PH***	25.000,00	25.000,00	18.750,00	6.250,00
Ing. ***SF***	10.000,00	10.000,00	7.500,00	2.500,00
TU	15.000,00	15.000,00	11.250,00	3.750,00

2005/I			davon	
Zusammenschlussstichtag: 31.03.2005	Einzahlung	Nominale	Einlage	Darlehen
BHHJ	20.000,00	20.000,00	15.000,00	5.000,00
Ing. ***CE***	28.000,00	28.000,00	21.000,00	7.000,00
DM	10.300,00	10.000,00	7.500,00	2.500,00
Dr. ***DK***	10.000,00	10.000,00	7.500,00	2.500,00
Dr. ***GX***	50.000,00	50.000,00	37.500,00	12.500,00
HHJ	25.000,00	25.000,00	18.750,00	6.250,00
JF	25.000,00	25.000,00	18.750,00	6.250,00
Dr. ***KH***	150.000,00	150.000,00	112.500,00	37.500,00
KF	20.000,00	20.000,00	15.000,00	5.000,00
Dr. ***KS***	100.000,00	100.000,00	75.000,00	25.000,00
Dr. ***LW***	15.000,00	15.000,00	11.250,00	3.750,00
Dr. ***MCV***	10.000,00	10.000,00	7.500,00	2.500,00
Dr. ***MWN***	10.000,00	10.000,00	7.500,00	2.500,00
Ing. ***P*** ***VN4***	7.000,00	7.000,00	5.250,00	1.750,00
Ing. ***P*** ***VN5***	25.000,00	25.000,00	18.750,00	6.250,00
Dr. ***PH***	25.000,00	25.000,00	18.750,00	6.250,00
Dr. ***SE***	30.000,00	30.000,00	22.500,00	7.500,00
Dr. ***Sch*** ***W***	15.000,00	15.000,00	11.250,00	3.750,00
TU	15.000,00	15.000,00	11.250,00	3.750,00
Dr. ***WHD***	40.000,00	40.000,00	30.000,00	10.000,00
DI ***WM***	5.000,00	5.000,00	3.750,00	1.250,00

Die Beteiligungen erfolgten unter der Vermittlung von ***VN1*** ***R*** und ***VN2*** ***L***.

Die atypisch stille Beteiligung erstreckte sich laut Vertrag auf das gesamte Vermögen der ***Sc*** Betrieb einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes. Der/Die Beteiligte

nahm am Gewinn/Verlust der ***Sc*** Betrieb teil, wobei die Gewinn- bzw. Verlustzuweisungen an die Beteiligten betraglich nicht beschränkt waren.

Als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der ***Sc*** Betrieb wirkte ***VN1*** ***R*** von 02.09.2003 bis zum 25.08.2009.

Gesellschafter/in der ***Sc*** Betrieb waren

- ***VN3*** ***T*** von 16.04.2002 bis 10.09.2003
- ***VN1*** ***R*** von 10.09.2003 bis 01.03.2005,
- die ***A GmbH*** Consulting GmbH (ab hier: ***A GmbH***) von 13.10.2004 bis 14.10.2004 bzw. ab 25.02.2005 sowie
- ***AG*** von 14.10.2004 bis 25.02.2005.

Die Firma der ***Sc*** Betrieb wurde im Firmenbuch mit 21.08.2015 amtswegig gelöscht. Dass die ***Sc*** Betrieb Aktivvermögen besitze, konnte nicht festgestellt werden.

1.1. Art der Betätigung

Der Unternehmensgegenstand war laut den Gesellschaftsverträgen der Beteiligten mit der ***Sc*** Betrieb der Betrieb von Gastgewerbe- und Beherbergungsbetrieben in allen von der Gewerbeordnung vorgesehenen Betriebsarten, die Anmietung und Pachtung von Liegenschaften, Gebäuden und Vermögensgegenständen aller Art, der Handel mit Waren aller Art, deren Export und Import, Engineering, die Vertretung von in- und ausländischen Firmen und Anlagen, Übernahme von Lizenzen und Urheberrechten sowie die Durchführung von Leasinggeschäften.

Abseits der vom Landesgericht Wiener Neustadt (ab hier: LG) im Urteil vom 22.03.2013 zu ***Zahl*** (ab hier: Urteil) festgestellten betrügerischen Handlungen (siehe 2.3.) erfolgte die Verwaltung der bestehenden Lizenzen hinsichtlich der 2004 erworbenen Marken „***Marke1***“ und „***Marke2***“, die Betreuung der bestehenden Lizenznehmer, der Versuch des Aufbaus eines Franchisesystems und der Anwerbung neuer Lizenznehmer mit dem Ziel, dass diese Lizenznehmer Restaurants unter den Marken „***Marke1***“, „***Marke2***“ bzw. „***Marke3***“ eröffnen und führen.

Nach dem Charakter dieser Betätigung liegt weder eine Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder auf eine solche Neigung zurückzuführen sind noch eine Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten vor.

1.2. Anfallen von Verlusten

Unabhängig der vom Bundesfinanzgericht zur GZ RV/7100458/2011 festgestellten Einkünfte in 2005 bis 2008 waren in 2004 die Einkünfte auf der Grundlage nachfolgenden Sachverhalts und dessen rechtlicher Beurteilung (siehe 3.2.) festzustellen.

1.2.1. Aufwendungen Know-How (Tz 8.1. – 8.3.)

Den Rechnungen über insgesamt 502.126,00 € bzw. 121.000,00 €, die von der ***C*** Consulting GmbH (ab hier: ***C***) bzw. von ***VornB*** ***B*** in 2004 gelegt wurden, liegen keine werthaltigen Leistungen zugrunde. Die Aufwendungen sind daher nicht betrieblich veranlasst.

1.3. Beendigung der Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes

Nach dem Gesamtbild der Umstände, insbesondere der betrügerischen Handlungen und der daraus beeinflussten Art der Bewirtschaftung, war von Beginn der Betätigung der Bf an damit zu rechnen, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinns beendet werden wird.

1.4. Kriterienprüfung

Nach dem Ausmaß und der Entwicklung der Verluste, dem fehlenden marktgerechten Verhalten, insbesondere der mangelhaften Entwicklung der Marken, der nicht ernsthaften Einhebung von Lizenzgebühren, die zudem aufgrund des wenig marktfähigen Konzepts nur in geringer Höhe verlangt werden konnten und der Tatsache, dass die Basis der Geschäftstätigkeit bildenden, Markenrechte letztlich 2006 verkauft wurden, ist festzustellen, dass die Tätigkeit der Bf von Beginn an nicht von der Absicht getragen war, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt, dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung und den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

Darüber hinaus würdigte der Senat die Feststellungen des LG in seinem Urteil, die diesbezüglichen Zeugenaussagen, welche im Hauptverhandlungsprotokoll (ab hier: HV-Protokoll) festgehalten wurden, das Gutachten des Sachverständigen Mag. Dr. ***K*** mit der Bezeichnung ***VN3*** ***T*** UA zur Geschäftszahl ***Zahl2*** - ***Zahl3*** vom September 2010 (ab hier: Gutachten), die dazugehörigen Anhänge 1 bis 3 (ab hier: Anhang Gutachten), das Ergänzungsgutachten Teil 1: Gastronomiebetriebe des Sachverständigen Mag. Dr. ***K*** mit der Bezeichnung ***VN3*** ***T*** UA zur Geschäftszahl ***Zahl4*** vom Dezember 2012 samt Beilagen (ab hier: Ergänzungsgutachten) sowie die Buchungsjournale,

Kontenlisten und Saldenlisten der ***Sc*** Betrieb jeweils für 2002 bis 2008 bzw. Jänner bis April 2009.

Wird nachfolgend die Aussage eines Zeugen angesprochen, so bezieht sich diese Eigenschaft auf das Verfahren vor dem LG.

2.1. Art der Betätigung

Der tatsächlich ausgeübte Geschäftsgegenstand lässt sich aus dem Akt des LG, insbesondere aus den Zeugenaussagen und der Buchhaltung ableiten.

Grundlage war der mit dem Abschluss der Markenkaufverträge mit der ***SG*** verbundene Eintritt der ***Sc*** Betrieb in die bestehenden Lizenzverträge (im Lol angeführte Standorte ***OrtÖ1***, ***OrtÖ2***, ***OrtÖ3***, ***OrtS1***, ***OrtS2***, ***OrtS3***, ***OrtD2***, ***OrtD***, ***OrtAusl***, ***OrtIT2***, ***OrtAusl2***). Auch ein Restaurant in ***OrtIT3*** (Italien) wurde wahrscheinlich unter der Marke „***Marke1***“ geführt, da von dem dortigen Betreiber Lizenzgebühren in 2005 und 2006 bezahlt wurden (Konto 4051 Erlöse 0% Lizenzen). Diesbezüglich bestand vermutlich ein entsprechender – im Akt nicht belegbarer – Vertrag.

Die vereinbarten Entgelte wurden zumindest zum Teil von den Lizenznehmern bezahlt. Gesellschaftsrechtliche Verbindungen der Betreiber zur ***Sc*** Betrieb konnten nicht festgestellt werden und sind aufgrund des ursprünglichen Vertragsabschlusses mit der ***SG*** wenig wahrscheinlich. Da ein (fremder) Lizenznehmer nicht bereit gewesen wäre, Lizenzgebühren ohne Leistung zu zahlen, ist davon auszugehen, dass diesen Zahlungen vertraglich vorgesehene, werthaltige Leistungen der ***Sc*** Betrieb gegenüberstehen.

Offensichtlich wurde auch ein Lokal in ***OrtÖ4*** unter der Marke „***Marke1***“ betrieben (HV-Protokoll Zeuge ***Z1*** Teil 89 S 2ff und Zeuge ***Z2*** Teil 89 S 14ff). Ein Lokal in ***Land*** wurde nach Angaben des Zeugen ***Z3*** ebenso unter dieser Marke geführt (HV-Protokoll Teil 104 S 10). Lizenzzahlungen sind diesbezüglich in der Buchhaltung nicht feststellbar. Trotzdem ist es wahrscheinlich, dass zumindest in der geduldeten Markennutzung eine nicht abgegoltene Leistung der ***Sc*** Betrieb erbracht wurde.

Die Zeugenaussage von ***Z2*** (HV-Protokoll Teil 89 S 14ff) macht die Geschäftstätigkeit glaubhaft, wonach er als Operationsmanager der ***Sc*** Betrieb in erster Linie versucht habe, die gastronomischen Projekte zu betreuen (Aufbau des Lokales in der ***Gasse2***, Planung bezüglich Einrichtung und Gestaltung der Lokale in der ***Gasse2*** und in ***OrtAusl3***, Koordinierung der Abläufe, „*alle auf einen gemeinsamen Nenner zu bekommen*“, „*Standardisierung voranzutreiben*“, Versuch ein Handbuch über den Ablauf in den Lokalen, über die Speisen und Getränke, die Ausstattung, die Philosophie ... zu schreiben,

Eintreibung von Franchisegebühren, Veranstaltung eines Lizenzpartnertreffens 2007 in Barcelona ...).

Auch das LG gelangte im Urteil (4.15. S 188) zur Ansicht, dass die Absicht bestand, weitere Lizenznehmer zu finden.

Tatsächlich wurden in weiterer Folge zwei Lokale geplant und eröffnet. So wurde das Restaurant „***Marke2***“ in ***OrtÖ5*** von ungefähr Jänner 2006 bis Februar 2007 von der „***LokalÖ5***“ ***Rb*** GmbH (später „***LokalÖ5***“ ***Rb*** GmbH) und das Restaurant „***Marke1***“ in der ***Gasse2*** im 1. Wiener Gemeindebezirk von der ***LokalÖ6*** ***Rb*** GmbH von ungefähr Februar 2008 bis April 2009 betrieben. Allein- bzw. Mehrheitseigentümerin der Betreibergesellschaften war die ***Sc*** Beteiligung.

Ein Restaurant in ***OrtÖ7*** wurde zwar von der ***Sc*** Betrieb gemeinsam mit ***Z5*** geplant, schlussendlich jedoch aufgrund der Inhaftierung von ***R*** von ***Z5*** eigenständig im September 2009 eröffnet (Zeuge ***Z5*** HV-Protokoll Teil 91 S 1ff).

Geplant wurde auch ein Lokal in ***OrtAus3***, welches jedoch nicht in Betrieb ging (HV-Protokoll Zeuge ***Z1*** Teil 89 S 1ff, Zeuge ***Z4*** Teil 90 S 11 und Zeuge ***Z5*** Teil 91 S 4). Dieses sollte von der ***LokalAus3*** s.r.o. betrieben werden (Urteil 4.13.5. S 185). Zeuge ***Z6*** gab an, dass dieses Unternehmen insgesamt 250.000,00 € dafür investiert habe (HV-Protokoll Teil 102 S 24). Zeuge ***Z1*** von der ***Einrichtungsunternehmen*** legte nachvollziehbar die Leistungen seines Unternehmens für das Lokal in ***OrtAus3*** dar (HV-Protokoll Teil 89 S 1ff). Aktenkundig sind Eingangsrechnungen von der ***Einrichtungsunternehmen***, die Leistungen für den Standort ***OrtAus3*** (Grundriss- und Fassadenentwurf, Einkauf in Mexiko) darlegen.

Wesentliches Merkmal der Branche Systemgastronomie ist *„ein klar definiertes Konzept, das auf zentrale Steuerung, Standardisierung und Multiplikation ausgerichtet ist. Zentrale Steuerung meint dabei, dass alle wesentlichen Prozesse durch eine Stelle koordiniert werden. Es geht dabei hauptsächlich um die Prozessabläufe. Standardisierung bedeutet, dass diese Prozesse (inhaltlich) vereinheitlicht festgelegt sind. Die Multiplikation ist letztlich Folge und auch Ziel der zentralen Steuerung und Standardisierung. Das Konzept kann und soll mit Synergien angewendet und vervielfältigt werden“* (<https://www.bundesverband-systemgastronomie.de/de/ueber-den-bds/das-ist-die-systemgastronomie.html>).

Aus der Darstellung der konkreten Geschäftstätigkeit der ***Sc*** Betrieb ist grundsätzlich eine dem zitierten „Idealkonzept“ vergleichbare Betätigung ableitbar. Diese war zwar – wie noch darzustellen ist – wenig erfolgreich, entsprach aber von der grundsätzlichen Herangehensweise und dem Inhalt nach einer üblichen Betätigung in der Systemgastronomie.

Auch vom Umfang her kann eine der Lebensführung nahestehende Tätigkeit nicht festgestellt werden, zumal bereits mehrere Lokale existierten, zwei Lokale neu eröffnet wurden und zuzugestehen ist, dass eine Konzeptentwicklung eine Anlaufzeit benötigt, insbesondere, wenn Lokale weltweit betreut werden.

Unter Ausklammerung der strafrechtlich geahndeten Betätigung lag somit eine unverdächtige, dh keine der Lebensführung entstammende, Tätigkeit vor.

Dass eine Betätigung mit Konnex zur Lebensführung vorliegt, ist zudem zwischen den Parteien unstrittig.

2.2. Anfallen von Verlusten

2.2.1. Aufwendungen Know-How (Tz 8.1. und 8.3.)

Auf dem Konto 5803 Fremdleistungen EU Land wurden in 2004 Aufwendungen von insgesamt 502.126,00 € bzw. 121.000,00 € mit dem Gegenkonto 303002 ***C*** bzw. 302001 ***B*** ***VornB*** erfasst. Die Buchungen erfolgten jeweils am 31. Dezember. Danach erfolgte eine Umbuchung auf das Konto 5805 Fremdleistungen § 19.

Die Außenprüfung anerkannte diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben.

Das LG stellte fest (Urteil 3.3. S 156), dass die Know-How-Verträge nahezu ausschließlich zur Darstellung der den Investoren vorgespiegelten Unternehmensergebnisse erstellt wurden und sie keine werthaltigen Leistungen beinhalten. In der Regel wiesen diese Verkäufe als Rechnungsdatum den 31. Dezember auf und wurden in der 13. Buchungsperiode verbucht, weil erst im Zuge der Bilanzierungen die „Notwendigkeit“ der Transaktion ersichtlich wurde (Urteil 3.3. S 157, Anm. BFG: um zB Verluste zu erhöhen).

Hinsichtlich der ***C*** wurde auf S 160 des Urteils (4.3.) festgestellt, dass diese als An- und Verkäufer von Know-How aufgetreten ist. Leistungen wurden stets und ausschließlich zu nicht nachvollziehbar hohen Beträgen zum Zwecke der Belastung mit Aufwendungen, um die zuvor erstellten Verlustprognosen zu erreichen, gegenüber Emittenten atypisch stiller Beteiligungsmodelle fakturiert. Auf die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen der ***C*** mit der ***A GmbH*** und ***T*** (siehe 2.3.) wird verwiesen.

Auf S 184 des Urteils (4.12.6.) werden sämtliche hier strittigen, oben genannten Rechnungen (mit Ausnahme des Betrages 11.151,80 €) angeführt. Das Gericht weist diesbezüglich auf die fehlende Werthaltigkeit hin (4.12.6. S 183).

Der Senat folgt den eindeutigen Feststellungen des LG. Eine betriebliche Veranlassung der Ausgaben ist nicht gegeben.

2.3. Beendigung der Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes

Die Feststellung, dass die Betätigung der Bf vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird, beruht auf den Erwägungen des LG zum Beteiligungskonzept und zur Geschäftstätigkeit der Bf sowie dem Wissen, dass in Anbetracht der betrügerischen Absichten lediglich mit ungeeigneten Mitteln versucht wurde, ein Lizenz- bzw. Franchisekonzept zu entwickeln bzw. die Entwicklung nur zum Schein bzw. ohne die erforderliche Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit erfolgte, ohne dass jemals die Absicht bestand einen Gesamtgewinn zu erzielen. Vielmehr war es Absicht, künstlich Verluste zu erzeugen und die Anlegergelder entgegen des gegenüber den Anlegern beworbenen Geschäftszweckes über ein Firmenkonstrukt abfließen zu lassen, ohne dass diese in Gastronomiekonzepte investiert wurden.

Beteiligungsmodell

Die Beteiligungen erfolgten aufgrund der Täuschung der Beteiligten durch ***VN2*** ***L*** und ***VN1*** ***R*** im Zusammenwirken mit ***VN3*** ***T*** durch die unter Verwendung von entsprechendem Informations- und Prospektmaterial unterstützte Falschinformation über wesentliche Kapital- und Ertragsdaten der ***Sc*** Betrieb, überdies durch die wahrheitswidrige Zusicherung der Verwendung sämtlicher Investitionen für die Entwicklung eines Systemgastronomie-Franchisesystems sowie zusätzlicher Gewinnaussichten und Steuervorteile durch Verlustzuweisungen in den ersten Jahren (Spruch des Urteils).

L und ***R*** wurden wegen dieser Handlungen des Verbrechens des gewerbsmäßig schweren Betruges nach den §§ 146, 147 Abs 3, 148 zweiter Fall Strafgesetzbuch verurteilt.

Zur Konzeption stellte das LG den geplanten Betrug dar (Urteil 2.2.1. S 144):

*„Um [...] einer Vielzahl von (vermögenden) Personen Kapital zu entziehen und damit sich beziehungsweise seinen in den Tatplan eingeweihten Komplizen fortlaufend hohe Einkünfte zu verschaffen beziehungsweise möglichst rasch große Vermögenswerte anzuhäufen, fasste Dkfm. Mag. ***VN3*** ***T*** spätestens im Jahr 1998 den Entschluss, potentiellen Anlegern Beteiligungen als atypisch stille Gesellschafter an vorgeblich jungen, innovativen und wachstumsstarken österreichischen Unternehmen ("startup-Finanzierung") schmackhaft zu machen, wobei die Entwicklung beziehungsweise Weiterentwicklung erfolgsversprechender und marktfähiger Produkte vorgetäuscht und durch die in den Anfangsjahren teilweise erfolgte Zusicherung erheblicher Verlustzuweisungen namhafte und dauerhafte Steuervorteile fälschlich in Aussicht gestellt werden sollten und wurden.“*

In Umsetzung dieses Tatplans wurden hinsichtlich der Bf zwei Beteiligungsmodelle in 2004 und 2005 entwickelt.

*„Die Beteiligungsmodelle der ***Sc*** Betrieb fielen für die Jahre 2004 und 2005 unterschiedlich aus, insbesondere wurden die veranschlagten Aufwendungen für das selbe Jahr (2005) in zwei Prospekten (2004 beziehungsweise 2005) um das Sechsfache unterschiedlich hoch angesetzt. Dies obwohl für das Jahr 2004 im Prospekt die Planung eines Lokales und das Jahr 2005 die Planung keines Lokales vorgesehen war. [...] Eine den Anlegerinformationen entsprechende Entwicklung des Unternehmens erfolgte nicht.“ (Urteil 4.12.6. S 183)*

„Tatsächlich jedoch existierten die angepriesenen Produkte teilweise nicht wie dargestellt beziehungsweise nicht in der beschriebenen Qualität oder wurden nicht entsprechend entwickelt, weiterentwickelt und vertrieben. Der größte Teil der Anlegergelder, die jeweils unter dem Aspekt der Investition in ein Produkt und eine Betriebstätigkeit des jeweiligen emittierenden Unternehmens geworben wurden, wurde nicht widmungsgemäß verwendet. Eine tatsächliche – den stillen Gesellschaftern zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile präsentierte – Betriebstätigkeit erfolgte großteils nur dem Anschein nach.“ (Urteil 2.2.1. S 145)

„Zusammengefasst fanden sich in den einzelnen den Anlegern zur Verfügung gestellten Prospekten keine realistisch veranschlagten und geplanten Zahlen, die beschriebenen Produkte (Investitionsgrundlagen) waren im Hinblick auf die vorab geplanten Erlöse und Aufwendungen ebenfalls nicht nachvollziehbar.“ (Urteil 2.2.1. S 147)

*„Die Bewerbung der Beteiligungsmodelle erfolgte derart, dass potenzielle Kunden insbesondere über Zukauf von Adressdatenbanken oder im Zuge von Eigenrecherchen gesucht wurden. Personen, die der vorgegebenen Zielgruppe, nämlich der Steuerprogressionsstufe zwischen 41 und 50%, angehörten, wurden postalisch bzw. telefonisch großteils über die im Callcenter der ***EF*** angestellten Mitarbeiter kontaktiert. [...] Ein wesentliches Verkaufsargument war die mit den Beteiligungsmodellen verbundene Steuerminimierung.“ (Urteil 2.2.2. S 148)*

„Nachdem die im Schuldspruch genannten Anleger ihr jeweiliges Beteiligungskapital (samt Gesellschafterdarlehen) eingezahlt hatten, wurden vor allem Know-How verrechnet und als Aufwand erfasst, die tatsächlich aber nie erbracht wurden bzw. keinen oder keinen entsprechend nachvollziehbaren Gegenwert darstellten.

Dieses Vorgehen diene einerseits dazu, den einzelnen Anlegern die versprochenen Verluste zuweisen zu können, andererseits um zum Nachteil der einzelnen atypisch stillen Gesellschafter Beteiligungskapital im zweistelligen Millionenbereich teilweise über Konten verbundener Gesellschaften unter Beteiligung von im Ausland etablierten Unternehmen abfließen lassen zu können. Ziel dieser Vorgehensweise war es, einen scheinbar rechtmäßigen Vermögensabfluss zu dokumentieren. Bei den emittierenden Gesellschaften wurden unterschiedliche Bilanzpositionen ohne Bezug zu den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen massiv geschönt dargestellt. Die daraus abgeleiteten Ergebnisse wiesen wesentlich höhere Verluste aus, als tatsächlich erwirtschaftet wurden. Diese Verluste dienten vor allem der Erzielung der, den Anlegern versprochenen, steuerlichen Auswirkungen.

[...]

Die Investoren hatten auch keine Möglichkeit, ihre investierten Gelder als atypisch stille Gesellschafter über zukünftige Gewinne der Emittentinnen wieder zurück zu verdienen, weil entgegen den Angaben beim Verkauf der Beteiligungen und in den Prospekten nur wenige Investitionen in einen realen Geschäftsbetrieb, nämlich die Entwicklung der jeweiligen Produkte, getätigt wurden. Vielmehr wurde das den atypisch stillen Gesellschaftern herausgelockte Gesellschaftskapital den Emittentinnen unrechtmäßig entzogen, wobei im Wege von diversen Verschleiernungsmaßnahmen (Verrechnung von weit überhöhten Provisionen und Gebühren beziehungsweise Leistungen die entweder nicht erbracht wurden oder keinen wirtschaftlichen Wert darstellten) ein scheinbar rechtmäßiger Vermögensabfluss konstruiert werden sollte.“ (Urteil 2.3. S 149f)

Widmungswidrige Vermögensabgänge

Der größte Teil der Anlegergelder wurde widmungswidrig nicht für unternehmerische Investitionen verwendet, und damit wesentlich höhere Verluste als tatsächlich erwirtschaftet, erzielt.

Wesentliche Grundlage dafür war ein von ***T*** geschaffenes Netz an Unternehmen. Die Feststellungen zu den einzelnen Unternehmen konnten im Wesentlichen auf Basis des Firmenbuchs bzw. des Strafakts getroffen werden.

Die in Deutschland ansässige ***A GmbH*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23.08.1994 gegründet und war im deutschen Handelsregister eingetragen. Alleinige Gesellschafterin war die ***C***, als Geschäftsführer fungierte bis 12.06.2007 ***R***, danach ***L***. Die ***A GmbH*** verfügte über keine eigenen Büroräumlichkeiten, sondern war (neben zumindest fünf weiteren Unternehmen) lediglich bei einer Steuerberatungskanzlei untergemietet (Urteil S 160).

Alleinige Gesellschafterin der ***EF*** war die ***A GmbH***. Jeweils selbständig vertretungsbefugte handelsrechtliche Geschäftsführer der ***EF*** waren von 12.04.2002 bis 02.04.2004 ***VN3*** ***T***, von 10.02.2003 bis 08.03.2005 Gerhard ***K2*** und von 25.03.2004 bis 11.09.2009 ***L***.

Die ***C*** hatte ihren Sitz in Deutschland und wurde mit Vertrag vom 10.10.1996 gegründet. Sie war im deutschen Handelsregister eingetragen. Diese Geschäftsadresse stellte gleichzeitig den privaten Wohnsitz einer Bekannten von ***T*** dar. Die Funktion des Geschäftsführers übte zuletzt ***T***, der auch alleiniger Gesellschafter war, aus (Urteil S 159f).

Gesellschafter der ***Sc*** **Beteiligung** waren von 12.09.2003 bis 03.11.2004 „***D***“ ***D Zusatz*** Gesellschaft m.b.H. (ab hier: ***D***), seit 03.11.2004 die ***A GmbH***. Selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaft war von 02.09.2003 bis

25.08.2009 ***R***. Gesellschafter-Geschäftsführer der ***D*** war von der Gründung bis zur Firmenlöschung (Firmenbucheintragen vom 06.06.2000 bzw. 25.01.2011) ***T***.

Die ***Sc*** Beteiligung betrieb indirekt über die Betriebsgesellschaften „***LokalÖ5***“ ***Rb*** GmbH und „***LokalÖ6***“ ***Rb*** GmbH zwei Lokale in Österreich. Standorte in Österreich waren in der ***Gasse2*** 21, 1010 Wien („***Marke1***“) sowie in ***OrtÖ5*** („***Marke2***“). Ein weiteres Lokal sollte über die ***LokalAusl3*** s.r.o. in ***OrtAusl3*** betrieben werden, wurde jedoch nie eröffnet (Urteil S 186).

Gesellschafter der ***RB*** ist seit 22.07.2005 (also seit Gründung) die ***Sc*** Beteiligung. Selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaft war von 22.07.2005 bis 03.10.2009 ***R***.

Es bestanden damit persönliche und gesellschaftsrechtliche Verflechtungen der vorgenannten Gesellschaften mit der ***Sc*** Betrieb. Insbesondere war es über diese Beziehungen möglich, erhebliche Verluste durch zweckwidrige Verwendung eigener Anlegergelder zu generieren und in weiterer Folge zusätzliche Anlegergelder ohne vertragliche Grundlage von der ***RB*** abzuziehen und an ***T*** und seine faktisch/rechtlich beherrschten Gesellschaften weiterzuleiten.

„Zwecks Erzeugung von Verlusten wurde [...] wertloses ‚Know-How‘ als Aufwand verbucht.“ (Urteil 4.12.6. S 183)

So leistete die ***Sc*** Betrieb zB Zahlungen für Beratungsleistungen (Know-How) an die ***C*** von 2004 bis 2006 und ***VornB*** ***B*** in 2004, ohne dass eine Gegenleistung tatsächlich erbracht worden ist. Die Rechnungslegung erfolgte in betrügerischer Absicht zum Zwecke der Vermögensverschiebung von der ***Sc*** Betrieb an die jeweiligen Zahlungsempfänger bzw. zur Generierung/Erhöhung von tatsächlich nicht vorhandenen Verlusten (siehe 2.2.3.).

Geschäftstätigkeit

*„Die wesentliche Unternehmenstätigkeit sollte ‚der Aufbau der Event-Gastronomie im Franchise- und/oder Lizenzsystem mit dem Schwerpunkt gesamter EU-Raum‘ sein. Insbesondere sollte das Unternehmen als Franchisegeber für die Marken „***Marke3***“ und „***Marke1***“ in Österreich auftreten.“* (Urteil 4.12.5. S 182f)

Die Grundlage der Geschäftstätigkeit der Bf bildete der Abschluss des Lol und der dazugehörigen Verträge der Anlagen 1 bis 9 der ***Sc*** Betrieb mit der ***SG***.

Damit erwarb erstere die Originaldekoration für ein Lokal „***Marke1***“ in Wien zu einem Betrag von 125.000,00 € (Anlage 1), sämtliche „***Marke1***“-Rezepturen um 30.000,00 € (Anlage 2), alle vorhandenen „***Marke1***“- und „***Marke2***“-Druck- und

Werbemittelvorlagen um 50.000,00 € (Anlage 3), Einschulungsleistungen für das Personal am Standort Wien um 25.000,00 € (Anlage 4), die Wort-Bild-Marken „***Marke1***“ sowie „***Marke2***“, die beim österreichischen Patentamt registriert waren, um 100.000,00 € (Anlage 5), die bei der Weltorganisation für geistiges Eigentum (WIPO) registriert waren, um 500.000,00 € (Anlage 7) sowie der Wort-Bild-Marke „***Marke2***“, die beim Gemeinschaftsmarkenamt (HABM) angemeldet war, um 20.000,00 € (Anlage 8).

Zusätzlich schlossen die Vertragsparteien Beraterverträge hinsichtlich der Standortanalyse und Standortentwicklung, des Budget- und Finanzierungsplans je Standort, der Eventgestaltung, des Sponsorings, von Marketingmaßnahmen sowie der Erstellung eines Vermarktungskonzepts für weitere Standorte in Österreich zu einem Honorar von 70.000,00 € (Anlage 6) sowie für weitere Standorte in den USA, Kanada, Russland, Ukraine, Weißrussland, China, Japan, ***LandAusl*** und anderen asiatischen Staaten zu einem maximalen Pauschalbetrag von 630.000,00 € (Anlage 9). Sämtliche Beträge sind jeweils ohne Umsatzsteuer. Der Kaufpreis war überhöht (siehe 2.2.).

Mit dem Kauf der Marken verbunden war der Eintritt in sämtliche diesbezügliche Lizenzverträge.

Die ***Sc*** Betrieb erklärte mit Schreiben ihres Rechtsanwalts vom 13. Jänner 2005 den Rücktritt hinsichtlich der Anlagen 1, 2, 3, 4, 6 und 9 des Lol mit der Begründung, dass die ***SG*** nicht mehr in der Lage sei, die versprochenen Leistungen zu erbringen, die Lizenznehmer bislang nicht über den Verkauf der Lizenzen informiert worden seien und die ***SG*** den Kaufpreis um 90.000,00 € nach oben korrigierte.

Im Jänner 2006 wurden die Markenrechte um 160.000,00 € an die ***Sc*** Beteiligung verkauft, die zur Gänze im Eigentum der ***A GmbH*** stand. Als Zahlung für den Kaufpreis wurde vereinbart, dass die ***Sc*** Betrieb die Nutzungsrechte für die Marken für die Länder Österreich, Ungarn, Slowakei, Tschechien, Deutschland, Schweiz, Italien, Slowenien und Kroatien bis 31. Dezember 2017 erhält. Eine Beendigung der Betätigung war insoweit auch zeitlich vorhersehbar. Erlöse konnten daher in den Folgejahr nicht mehr erzielt werden.

Das LG führt in seinem Urteil zum Hintergrund der Geschäftsidee und zur Weiterentwicklung in der ***Sc*** an:

*„Das ursprüngliche Konzept für „***Marke1***“ stammte von ... ***Gründer*** und ... ***Gründer2***. Diese eröffneten in ***OrtÖ3*** ein Lokal unter diesem Namen. In weiterer Folge entstanden auch Lokale in der Schweiz, in Deutschland, Italien etc. In Österreich wurden lizenzierte Standorte in ***OrtÖ1*** und ***OrtÖ2*** eröffnet. ***Gründer*** und ***Gründer2*** vergaben unter der Firma der ***SG*** die Lizenzrechte der registrierten Marke „***Marke1***“. Nach dem Tod von ***Gründer*** im Jahr 1999 führte ***Gründer2*** die ***SG*** weiter, wollte aber die gesamte Marke beziehungsweise das*

gesamte Gastronomiesystem samt Lizenzpartnern veräußern. Der Viertangeklagte (Anm.: ***R***) gründete zum Erwerb des genannten Systems samt Lizenzpartnern gemeinsam mit ***T*** die ***Sc*** Beteiligung und übernahm letztendlich auch das Gastronomiesystem samt Markenrechten am 29.3.2004 zu einem überhöhten Kaufpreis von EUR 1,5 Millionen. Ein Großteil des Kaufpreises, nämlich EUR 700.000.-- entfiel auf allgemeine, größtenteils pro forma angeführte, Beratungsleistungen und nicht die Marken-, oder Lizenzrechte an sich. Wobei auch dieser Kaufpreis letztendlich nicht bezahlt wurde und es zu einem Vergleich vor dem HG Wien über EUR 250.000.-- kam.

Aus welchem Grund es im Bereich der Gastronomie zur Gründung dreier Unternehmen, nämlich der ***Sc*** Beteiligung, der ***Sc*** Betrieb und der ***RB*** kam und weshalb das atypisch stille Beteiligungsmodell gerade für die ***RB*** und die ***Sc*** Betrieb, nicht aber die ***Sc*** Beteiligung gewählt wurde, war nicht feststellbar. Die Firmenverflechtung diente primär tatsächlich der Verschleierung der strafbaren Handlungen. Der Viertangeklagte (Anm.: ***R***) arbeitete am Lizenzsystem und wollte dieses auch ausbauen. Er konnte auch weitere Lizenznehmer wie Gerald ***Z5*** oder die Bitburger Brauerei gewinnen. Die daran anknüpfenden Lizenzgebühren wurden jedoch nur in einem geringen Ausmaß eingehoben. Es bestand zwar die Absicht, weitere Lizenznehmer zu finden, die Einhebung von Lizenzgebühren war jedoch von geringer Bedeutung. Die ***RB*** wurde nämlich primär zu dem Zweck gegründet, weitere Anlegergelder zu lukrieren.

Das Restaurant, ***Marke2***' in der SCS wurde von der, ***LokalÖ5***' ***Rb*** GmbH (später, ***LokalÖ5***' ***Rb*** GmbH) geführt. Alleinige Gesellschafterin war die ***Sc*** Beteiligung. Das Restaurant wurde von ungefähr Jänner 2006 bis Februar 2007 tatsächlich betrieben. Das Restaurant, ***Marke1***' in der ***Gasse2*** wurde von der ***LokalÖ6*** ***Rb*** GmbH betrieben. Mehrheitsgesellschafterin war wiederum die ***Sc*** Beteiligung. Das Restaurant wurde von ungefähr Februar 2008 bis April 2009 tatsächlich betrieben.“ (Urteil 4.15. S 188f)

Die eigentliche Geschäftstätigkeit wurde jedoch nur zum Schein betrieben („Eine tatsächliche – den stillen Gesellschaftern zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile präsentierte – Betriebstätigkeit erfolgte größtenteils nur dem Anschein nach“. [Urteil 2.2.1. S 145])

Die in den Prospekten den Beteiligten versprochenen Maßnahmen stellen sich auszugsweise folgendermaßen dar:

„Das Pilotrestaurant für, ***Marke3***' wird im 2. Halbjahr 2004 in Wien eröffnet werden und soll als Referenzprojekt für zukünftige Franchisenehmer-Interessenten dienen. Mittelfristig ist eine Expansion auf 2-5, langfristig 10-15 Restaurants geplant. Im Bereich "****Marke1****" werden derzeit Lokale in ***OrtÖ3***, Wien und ***OrtÖ1*** betrieben. Auf Grund des höheren Kapital- und Raumbedarfs für die Errichtung eines, ***Marke1*** Restaurants wird für die mittel- bis langfristige Expansion auf 8-10 Restaurants auf Kooperationen mit

Unternehmen aus dem Bereich Immobiliendevelopment (Einkaufscenter, Multiplexe, ..) gesetzt.“ (Anlegerinformation Modell 2004/I S 3)

*„Das Pilotrestaurant für ***Marke3*** ... wird Ende 2005 eröffnet werden und soll als Referenzprojekt für zukünftige Franchisenehmer-Interessenten dienen. Im Bereich ,***Marke1***‘ werden derzeit in Österreich Lokale in ***OrtÖ3***, Wien und ***OrtÖ1*** betrieben. Auf Grund des höheren Kapital- und Raumbedarfs für die Errichtung eines "***Marke1***" Restaurants sind kurzfristig zwei weitere Restaurants in Österreich geplant, und zwar in Wien und Salzburg. Der Schwerpunkt der Expansionen liegt in den EU Ländern.“ (Anlegerinformation Modell 2005/I Angebot S 1)*

Entgegen der Planungen, die den Anlegern präsentiert wurden, wurde 2004 weder ein Lokal in Wien betrieben noch wurde jemals ein „***Marke3***“-Lokal eröffnet, Planungen für einen Standort in Salzburg sind nicht bekannt und es wurden erst 2006 und 2008 Lokale eröffnet, die jedoch bald wieder geschlossen wurden.

Beendigung vor Erzielen eines Gesamtgewinns

Die Art der Bewirtschaftung war an sich ungeeignet, einen Gesamtgewinn zu erzeugen, die Tätigkeit wurde nur zum Schein ausgeführt und wurde daher nicht mit der nötigen Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit betrieben. In dieser Hinsicht wird auf die Beweiswürdigung zur Beurteilung der Ertragsfähigkeit verwiesen (siehe 2.4.).

Das Beteiligungskonzept musste sich mittelfristig totlaufen, da aufgrund der Erfolglosigkeit der Geschäftstätigkeit keine Anleger mehr bereit gewesen wären zu investieren. Die widmungswidrige Verwendung von Anlegergeldern konnte nur solange funktionieren, als Anleger bereit gewesen wären, in das Gastronomiekonzept zu investieren. Diese Bereitschaft hängt aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung unmittelbar davon ab, ob die erworbenen Marken weiterentwickelt und damit auch erfolgreiche Projekte, sprich am Markt funktionierende Restaurants, umgesetzt werden bzw. werden können. Abseits des Steuerminimierungspotenzials des Geschäftsmodells war für die Anleger eine langfristige Erfolgsträchtigkeit ihrer Beteiligung wenigstens ein Investitionsmotiv (Zeugen ***Z7*** Teil 62 S 38, ***Z8*** Teil 68 S 38, ***Z9*** Teil 69 S 2, ***Z10*** Teil 68 S 20, ***Z11*** Teil 68 S 14, jeweils HV-Protokoll). Die aus betrügerischer Absicht vorprogrammierte Erfolglosigkeit hätte ein Ende der Investitionen zur Folge gehabt. Eine wie auch im Konzept ***RB*** versuchte Gewinnung von frischem Kapital war offensichtlich zu diesem Zeitpunkt noch erfolgreich, wäre aber früher oder später durchschaut worden, zumal es sich bei den potentiellen Investoren um vermögende Personen handelte. So gab auch der hinsichtlich des Lokals in Wien auf eine weitere Investition angesprochene Zeuge ***VN4*** ***P*** an: *„ich wollte mich nicht noch einmal beteiligen, ich wollte denen nicht noch mehr Geld geben. Auch wenn etwas so lange schon läuft und macht noch keine Gewinne, alleine das ist mir schon seltsam vorgekommen.“* HV-Protokoll Teil 66 S 55).

Zudem stand das Beteiligungskapital aufgrund der in Betrugsabsicht widmungswidrigen Verwendung von Vermögen auch nur zu einem geringen Teil für die Markenentwicklung und den Aufbau eines Lizenzsystems zur Verfügung (siehe 2.2.3. und 2.2.4.).

Eine nachhaltig ertragreiche Geschäftsentwicklung konnte aus diesen Gründen bzw. wollte nicht etabliert werden, sodass die erwerbswirtschaftliche Betätigung von vornherein aussichtslos war.

Aus diesen Gründen war jedenfalls von Beginn an damit zu rechnen, dass die Betätigung ohne Aussicht auf die Erzielung eines Gesamtgewinns beendet werden hätte müssen.

2.4. Kriterienprüfung

2.4.1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Wie sich aus 3.2. und den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts im Verfahren der Bf zu 2005 bis 2008 (RV/7100458/2011) ergibt, beliefen sich die Verluste in den Jahren 2004 bis 2008 insgesamt auf 1,531.605,26 €. Jahresgewinne wurden nicht erzielt.

Nach einem Anstieg des Verlusts von 2004 auf 2005 sinken und nivellieren sich die Verluste um einen Mittelwert von ca. 200.000,00 €. Die Verlustbeträge sind in allen Jahren sechstellig. Die Verluste übersteigen nach den unter 3.2.8. vorgenommenen Korrekturen jährlich die erzielten Umsätze, zum Teil erheblich. Ausnahme davon ist 2006, wobei der Erlös aus dem Verkauf der Markenrechte als einmaliger außerordentlicher Ertrag zu qualifizieren ist, der keine Rückschlüsse auf die Ertragsfähigkeit der grundsätzlichen Geschäftstätigkeit zulässt. Allein der Gehaltsaufwand übersteigt die jährlichen Lizenzeinnahmen.

Der Verkauf der Markenrechte erfolgte rechtsgeschäftlich im Jahr 2006, der Ausgleich der daraus resultierenden Schuld sollte durch die Zahlungen der Lizenznehmer bis inklusive 2017 erfolgen. Da die Lizenzzahlungen ab 2006 lediglich in Abstattung einer aushaftenden Verbindlichkeit gegenüber der ***Sc*** Beteiligung erfolgten, sind die danach zugeflossenen Lizenzgebühren wirtschaftlich nicht diesen Jahren zuzurechnen. Betriebseinnahmen werden daher ab 2006 nicht mehr erzielt. Gewinne sind daher für die Folgejahre auszuschließen.

Der Lizenznehmer am Standort ***OrtÖ2***, der regelmäßig die vereinbarten Lizenzgebühren leistete, verließ das Konzept im August 2007 (Zeuge ***Z3*** HV-Protokoll Teil 104 S 14), wodurch ein erheblicher Anteil der Gesamtlizenzeinnahmen verloren ging.

Nach Umbau des ***Standort*** und der Kündigung des Pachtvertrages fielen auch die Lizenzeinnahmen des Standorts ***OrtÖ1*** weg (Zeuge ***Z3*** HV-Protokoll Teil 104 S 12).

Auch diese Fälle bestärken in Zusammenschau mit den beiden nach knapp einem Jahr geschlossenen Lokalen in Wien und ***OrtÖ5*** die negative Prognose.

2.4.2. Verlustursachen

Grundsätzlich wird in dieser Hinsicht auf 2.3. verwiesen, wonach das Beteiligungsmodell und die Geschäftstätigkeit in der Systemgastronomie lediglich zur Verschleierung von betrügerischen Handlungen und daher hinsichtlich eines hier zu prüfenden Ertragsstrebens mit wenig Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit betrieben wurde. Schlussendlich diente das Beteiligungskonzept lediglich dazu, aus privaten Bereicherungsabsichten Anlegerkapital ins Ausland abfließen zu lassen. Eine Tätigkeit, die von einem solchen subjektiven Willen getragen ist, kann per se nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden.

Dass aus der operativen Tätigkeit ein Ertragsstreben nicht objektivierbar ist, wird durch folgende Charakteristika untermauert.

Erwerb eines beschränkt marktfähigen Konzepts

Vorab ist festzuhalten, dass der Kaufpreis des Gastronomiesystems samt Marken laut LG überhöht war (Urteil 4.15. S 188, Zeuge ***Z3*** HV-Protokoll Teil 104 S 19).

Das Konzept war an sich wenig erfolversprechend, weil es *„offensichtlich schwer war, das ganze Konzept anders zu bewerben“* als durch die Vereinbarung minimaler Lizenzgebühren (Urteil Beweiswürdigung S 236 mit Verweis auf die Zeugenaussage von ***Z3*** HV-Protokoll Teil 104 S 3ff).

Dem Schreiben von ***Z3*** vom 13.01.2005 ist zu entnehmen, dass die ***Sc*** Betrieb den Rücktritt hinsichtlich der Anlagen 1, 2, 3, 4, 6 und 9 des Lol vom 29.03.2004 erklärt hatte, da die ***SG*** zB nicht mehr in der Lage war, das versprochene Know-How, eine kompetente Einschulung (aufgrund fehlender Köche) sowie die Werbemittelvorlagen und Rezepturen zu liefern. Aus der mit Vergleich vor dem Handelsgericht Wien vereinbarten Reduktion der Kaufpreisforderung ist außerdem zu schließen, dass auf ein Entgelt hinsichtlich der offensichtlich nicht mehr erbrachten Beratungsleistungen verzichtet wurde, und diese für den Betrieb grundlegenden Leistungen der ***Sc*** Betrieb auch nicht zur Verfügung standen (siehe 2.2.1.).

Kein marktgerechtes Verhalten

T und ***R*** legten keinen Wert, *„ordentliche und nachvollziehbare sinnvolle Unternehmensstrukturen aufzubauen, die Mittelverwendung durch eine nachvollziehbare Geschäftsgebarung offensichtlich zu machen, möglichst hohe Lizenzgebühren und ein gutes Ergebnis für die atypisch stillen Beteiligten zu lukrieren“* (Urteil Beweiswürdigung S 234 mit Verweis auf die Zeugenaussage von Kainz HV-Protokoll Teil 100 S 3ff).

Von ***T*** beauftragte Recherchen hinsichtlich von Markeneintragungen für „***Marke1***“ in Ländern wie Südafrika, England und Australien zeigen laut LG *„das völlig planlose, um nicht zu sagen größenwahnsinnige, Vorgehen im Gastronomiebereich [...], weil konkrete weitere Bemühungen in diesem Bereich überhaupt nicht ersichtlich waren. Es hat ja letztendlich nicht einmal im Inland ein Lokal der Gruppe erfolgreich betrieben werden können.“* (Urteil Beweiswürdigung S 290)

Die beiden neu gegründeten Lokale in Wien und ***OrtÖ5*** wurden nach knapp einem Jahr geschlossen, was Rückschlüsse auf systemimmanente, grundsätzliche Konzeptfehler erlaubt bzw. zeigt sich daraus auch die mangelnde Fähigkeit und Flexibilität der Bf, ihr Leistungsangebot auf Marktsituationen anzupassen.

VN4 ***P*** gab als Zeuge im Strafverfahren befragt an, dass er überrascht gewesen sei, dass das Lokal in ***OrtÖ5*** *„immer weniger und weniger geht“*, da der Standort ideal war und es in der Nähe mehrere gut gehende Lokale gab. Bei der Eröffnung war er anwesend und es habe alles funktioniert, das Essen war ausgezeichnet. Er besuchte das Lokal nochmals, als das Geschäft schon schlecht ging, das Essen war schon lange gewärmt und schlecht. Seine Vermutung war, dass die Speisen und Getränke zu teuer waren. Auf seine Anfrage hin wurde die Schließung mit der danebenliegenden Diskothek begründet, was seiner Meinung nach nicht stimmen konnte. Auch bei der Eröffnung in Wien war er anwesend, auch das hat alles sehr gut ausgesehen. Er habe sich aber dann aufgrund des verlorenen Vertrauens nicht mehr beteiligt. (HV-Protokoll Teil 66 S 34f) Dieses hier gezeichnete Bild stellt dar, dass es den Verantwortlichen mehr um das Eröffnen von Lokalen als um den tatsächlichen Betrieb gegangen ist. Tatsächlich waren es mehr „hausgemachte“ Gründe für die schlechte Entwicklung des Gastronomiekonzepts als externe Faktoren.

Unzureichende Markenentwicklung

Die in betrügerischer Weise abgeschöpften Anlegergelder standen für die Entwicklung der Marken nicht zur Verfügung. Nur ein nachrangiger Anteil der Auszahlungen der ***Sc*** Betrieb ging an die Gastronomiebetreiber (siehe 2.2.3.).

Das Ergänzungsgutachten zu den Gastronomiebetrieben von ***K*** führt auf S 75 Tz 204 ff aus, dass fast die Hälfte der in 2004 bis 2009 vereinnahmten Gelder an Unternehmen der ***EF***-Gruppe geflossen sind, fast ein Viertel an ***VornB*** ***B*** und nur ein nachrangiger Anteil an Gastronomiebetreiber.

„Wesentliche Zahlungen für den Aufbau von Marken waren aus der Buchhaltung hingegen nicht erkennbar.“ (Urteil Beweiswürdigung S 231)

Der Zeuge ***Z3*** schilderte, dass die Umsetzung eines zentralen Einkaufs oder gemeinsamer Werbedienstleistungen fast unmöglich war, denn *„wenn ich heute in Österreich*

einen Lizenznehmer in ***OrtÖ3*** habe, einen in ***OrtÖ2*** und einen in ***OrtÖ1*** und dann in Wien, dann macht ein zentraler Einkauf bei verderblichen Lebensmitteln keinen Sinn und Radiowerbung, wenn man jetzt regional schaltet, macht für die auch keinen Sinn“ (HV-Protokoll Teil 104 S 19f).

Zeuge ***Z5*** (HV-Protokoll Teil 90 S 69) erklärte, dass ***R*** damals versucht hat, „dann doch mehr Kooperation zu machen, sei es vom Einkauf her, vom Geschirr her, Rezepturen, Marketingmaßnahmen“, wobei das LG anführte, dass der Zeuge offensichtlich bemüht war, ***R*** und ***T*** möglichst nicht zu belasten (Urteil Beweiswürdigung S 233).

Z2 gab als Zeuge befragt an (HV-Protokoll Teil 89 S 18), dass er versucht habe, ein Handbuch über den Ablauf in den Lokalen, über die Speisen und Getränke, die Ausstattung, die Philosophie ... zu schreiben, was letztlich jedoch nicht zu einem dokumentierbaren Erfolg führte.

Gestaltung und Einhebung der Lizenzgebühren

Aufgrund des unausgereiften Konzepts konnten grundsätzlich nur geringe Lizenzeinnahmen erzielt werden. Die Einhebung von Lizenzgebühren war darüber hinaus von geringer Bedeutung, was selbst ***R*** als Beschuldigter einvernommen zugab (Beschuldigtenvernehmung ***R*** HV-Protokoll Teil 45 S 16 bzw. Urteil Beweiswürdigung S 233). Primäres Ziel war es, Lizenzpartner zu finden, nicht jedoch auch Lizenzgebühren zu lukrieren (Urteil Beweiswürdigung S 291). Es sollte vermutlich gegenüber den Anlegern der Anschein geweckt werden, dass durch Lokaleröffnungen das Gastronomiekonzept funktioniere.

Auf Lizenzgebühren wurde zum Teil sogar verzichtet (hinsichtlich des „***Marke1***“-Lokals in ***OrtÖ3*** (Anlage 5 Punkt 5 Lol) bzw. in ***OrtÖ7*** laut Zeugenaussage von ***Z5*** HV-Protokoll Teil 92 S 4) oder solche gar nicht einbringlich gemacht (hinsichtlich ***OrtAusl2*** und ***OrtIT2*** laut Zeugenaussagen von ***Z3*** Teil 104 S 11f und ***Z2*** Teil 89 S 19, jeweils HV-Protokoll).

2004 wurden laut Buchhaltungsaufzeichnungen keine Lizenzgebühren vereinnahmt.

Die zum Teil unregelmäßigen Zahlungsflüsse hinsichtlich der Lizenzgebühren lassen auf ein im Belieben des Lizenznehmers stehendes und von der ***Sc*** Betrieb geduldetes Verhalten schließen bzw. darauf, dass wenig Wert daraufgelegt wurde, die Lizenznehmer vom aufgrund des Markenkaufvertrages neuen Zahlungsempfänger zu informieren.

Schlussendlich wurden die Markenrechte von der ***Sc*** Betrieb an die ***Sc*** Beteiligung verkauft und wurde der ***Sc*** Betrieb damit eigentlich die Geschäftsgrundlage entzogen, wiewohl von ihr in Abstattung des Kaufpreises die Lizenzerlöse bis 2017 vereinnahmt werden durften. Aber auch diese liquiden Mittel standen aufgrund der

Geringfügigkeit und des Wegbrechens der Lokale nur in einem geringen Ausmaß zur Verfügung.

Auch diese Maßnahme zeigt, dass es den Verantwortlichen mehr daran gelegen ist, durch den Verkauf der Markenrechte an ein gesellschaftsrechtlich verbundenes Unternehmen oberflächlich im dritten Tätigkeitsjahr 2006 einen Gewinn auszuweisen, um eventuell auch Anleger und Finanzbehörde positiv zu stimmen, ohne Interesse, inhaltlich das Konzept weiterzuentwickeln.

Nach Abebben der Zahlungsmiteingänge durch die Beteiligten nach 2005 kam es im verstärkten Ausmaß zu Zahlungen von Unternehmen der ***EF***-Gruppe, insbesondere von der ***RB***, die nach den Feststellungen des LG offensichtlich lediglich dafür gegründet wurde, neues Kapital für die Gastronomiebetriebe zu lukrieren (mit Verweis auf die Beschuldigtenvernehmung von ***R*** HV-Protokoll Teil 13 S 32ff). Auch daraus zeigt sich die fehlende Fähigkeit der ***Sc*** Betrieb, sich durch Umsätze aus dem eigenen Geschäftsbetrieb selbst zu erhalten.

Conclusio

Aus den vorgenannten objektivierbaren Gründen ist evident, dass die Betätigung von Grund auf und damit ab Beginn der Betätigung in 2004 nicht von der subjektiven Absicht getragen war, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 8. November 2018 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Aufgrund des Antrages in der Beschwerde vom 14. Jänner 2011 obliegt die Entscheidung gemäß § 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO dem Senat.

Hinsichtlich des Beweisverfahrens wurden vom LG aufgenommene Beweise verwendet. Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabenverfahren nicht erforderlich (VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264).

Die Beschwerde ist zulässig und wurde rechtzeitig eingebracht.

Über die strittigen Fragen hinaus ist für den Senat fraglich, ob die Tätigkeit grundsätzlich von der Absicht getragen war, einen Gesamtgewinn zu erzielen und ob damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (§ 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 2 Liebhabereiverordnung).

3.1. Art der Betätigung

§ 1 Liebhabereiverordnung (LVO) lautet auszugsweise:

„(1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die
- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der
Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3)
nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich
geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu
beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in
einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB
Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und
typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete
Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und
Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4
ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede
organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete
Einheit gesondert zu beurteilen.

[...]“

§ 4 LVO lautet:

„(1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene
Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

(2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

(3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

(4) Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.“

Rechtlich unbestritten ist, dass es sich bei der gegenständlichen Personenvereinigung um eine atypisch stille Gesellschaft handelt, und die Gesellschafter als Mitunternehmer im Sinne von § 23 Z 2 EStG 1988 anzusehen sind. Verwiesen wird diesbezüglich darauf, dass sich die Beteiligung laut Gesellschaftsvertrag auf das gesamte Vermögen der ***Sc*** Betrieb einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes erstreckte. Der/Die Beteiligte nahm am Gewinn/Verlust der ***Sc*** Betrieb teil, wobei die Gewinn- bzw. Verlustzuweisungen an die Beteiligten betraglich nicht beschränkt waren.

Gemäß § 4 Abs 2 und 3 LVO hat die Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft zuerst auf Ebene der Personenvereinigung und danach gesondert beim einzelnen Gesellschafter zu erfolgen.

Ergibt bereits die Prüfung auf Gesellschaftsebene Liebhaberei, ist eine weitere Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses nur mehr für jene Gesellschafter erforderlich, die besondere Vergütungen (Einnahmen) erhalten (LRL 2012 Rz 116).

Hinweise dafür, dass die Gesellschafter sonstige über das Gesellschaftsverhältnis hinausgehende Einkünfte erzielt haben, sind nicht hervorgekommen und wurden im Verfahren auch nicht behauptet.

Betätigungen nach § 1 Abs 1 LVO sind solche, die nicht unter § 1 Abs 2 LVO fallen (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ Rz 355, Liebhabereiverordnung).

Die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist nicht Tatbestandsvoraussetzung der im § 1 Abs 1 LVO geregelten Vermutung, welche nach Maßgabe der Regelungen des § 2 Abs 1 LVO widerlegt werden kann. (VwGH 25.02.2004, 2000/13/0092)

Zu beurteilen ist jene Tätigkeit die abseits der betrügerischen Handlungen ausgeübt wurde.

Eine Tätigkeit als Lizenzgeber bzw. Franchisegeber der festgestellten Art beruht nach allgemeiner Erfahrung typischerweise nicht auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung.

Aufgrund der getroffenen Feststellungen liegt demnach keine Tätigkeit nach § 1 Abs 2 und 3 LVO vor. Die Betätigung ist ihrem Gesamtbild nach von ihrer Anlage her als eine Betätigung nach § 1 Abs 1 LVO zu qualifizieren.

3.2. Anfallen von Verlusten

Unstrittig ist, dass 2004 eine wirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen wurde.

Unabdingbare Voraussetzung der Qualifizierung als Liebhaberei ist das Entstehen von Verlusten. *„Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften – einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkunftsermittlung – richtig ermittelte Verlust.“* (LRL 2012 Rz 5)

Vor der Liebhabereibeurteilung ist daher zu untersuchen, ob die erklärten Einkünfte rechtsrichtig festgestellt wurden.

3.2.1. Aufwendungen Know-How (Tz 8.1. – 8.3.)

Nach § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ein mittelbarer Zusammenhang genügt (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 4 Rz 231).

Aufgrund des fehlenden betrieblichen Zusammenhangs konnten die Ausgaben nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Die Einkünfte sind daher entsprechend zu erhöhen.

3.2.2. Höhe der Einkünfte

Die Einkünfte werden aufgrund der oben genannten Feststellungen (siehe 1.2.) und der vorgenannten rechtlichen Erwägungen in folgender Höhe festgestellt:

	2004
Ergebnis laut Erklärung	-969.554,43
3.2.1. Aufwendungen Know-How	502.126,00
	121.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-346.428,43

Unabhängig von in einem parallelen Verfahren vom Bundesfinanzgericht festgestellten Einkünften ist somit in 2004 ein Verlust festzustellen.

3.3. Beendigung der Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes

§ 2 Abs 2 Liebhabereiverordnung lautet:

„Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.“

Prinzipiell ist bei Beginn einer Betätigung mit Einkunftsquelleneigenschaft nach § 1 Abs 1 LVO (siehe 3.1.) ein Anlaufzeitraum von drei bis fünf Jahren „jedenfalls“ anzuerkennen und liegen Einkünfte vor, und zwar unabhängig davon, ob sich in den nächsten Jahren die Einkunftsquelleneigenschaft bestätigt (§ 2 Abs 2 LVO; VwGH 19.03.2008, 2005/15/0151).

Danach ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (§ 2 Abs 2 3. Satz LVO). Die Beurteilung hat bei Verlusten nach den demonstrativ aufgezählten Kriterien in § 2 Abs 1 LVO zu erfolgen.

Eine Ausnahme dazu stellt eine zeitlich begrenzte Tätigkeit dar, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinns beendet wird (§ 2 Abs 2 letzter Satz LVO). Die Prüfung steht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde bzw. des Verwaltungsgerichts und ist aus vorhandenen Indizien (ohne das Erfordernis einer mehrjährigen Beobachtung), aus denen ein Umstand bzw. ein Plan des Abgabepflichtigen für eine zeitliche Begrenzung erkennbar sein muss, vorzunehmen (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ Rz 441, Liebhabereiverordnung).

Ein Anlaufzeitraum ist dann nicht anzuerkennen, wenn systembedingt damit zu rechnen ist, dass eine Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes infolge „Totlaufen des Systems“ beendet wird (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ Rz 444, Liebhabereiverordnung mit Judikaturverweisen).

Der Beginn der Betätigung ist mit 2004 festzustellen, da im März 2004 der Ankauf der Marke „***Marke1***“, Rezepturen, Dekorationsmaterial und Beratungsleistungen durch die ***Sc*** Betrieb von der ***SG*** erfolgte und Beteiligungen durch 17 atypisch stille Gesellschafter erfolgten.

Mit Verweis auf die getroffenen Feststellungen und der entsprechenden Würdigung (siehe 1.3. und 2.3.) ist von Beginn der Betätigung an deren Aussichtslosigkeit im Hinblick auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes nachgewiesen. Insbesondere musste mit der Beendigung der Betätigung zwangsläufig mittelfristig gerechnet werden.

Die Vermutung des Vorliegens von Einkünften ab dem ersten Jahr der Betätigung kann daher nicht zu Recht geltend gemacht werden. Ein Anlaufzeitraum darf insoweit für 2004 nicht angenommen werden.

Ob eine Einkunftsquelleneigenschaft vorliegt, ist daher für 2004 anhand der Kriterien des § 2 Abs 1 LVO zu beurteilen.

3.4. Kriterienprüfung

§ 2 Abs 1 Liebhaberei-VO lautet:

„Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).“*

§ 3 Abs 1 Liebhaberei-VO lautet:

„Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.“

Auf der Grundlage der vorgenommenen Beweismwürdigung, insbesondere hinsichtlich der Beurteilung der Wirtschaftlichkeitskriterien, war die Betätigung im Hinblick auf die Erzielung eines Gesamtgewinns von vornherein aussichtslos.

Nicht nur die wenig ernsthaft und nachhaltig betriebene Entwicklung eines Gastronomiekonzepts, sondern auch die Motivation zu dieser Tätigkeit zeigen, dass eine Gewinnerzielungsabsicht im „Kern“ und von Grund auf nie bestanden hat. Eine solche Absicht war aufgrund der in sich konsistenten objektiven Beweise nicht nachweisbar.

Es sind auch keine Hinweise zu erkennen, die ein besonderes Bemühen, vor allem wie von den Bf behauptet, in den Anfangsjahren 2004 bis 2006 plausibel machen würden. Eine steuerlich relevante Einkunftsquelle liegt ab Beginn der Betätigung nicht vor.

3.5. Parteien/Vertreter

§ 81 BAO lautet auszugsweise:

„(1) Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

(2) Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.

[...]

(6) In den Fällen des § 19 Abs. 2 sind die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

(7) Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft

schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt der nach Abs. 1 bis 5 für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder). Ergehen solche schriftliche Ausfertigungen nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde. Die Bestimmung des Abs. 6 über die Erhebung eines Widerspruches gilt sinngemäß.

[...]“

§ 185 Abs 2 UGB lautet auszugsweise:

„Die stille Gesellschaft wird ferner durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters und, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, durch den Tod des Inhabers des Unternehmens oder Vermögens aufgelöst. ...“

§ 19 BAO lautet:

„(1) Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

(2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.“

§ 191 BAO lautet auszugsweise.

„(1) [...]

c) in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind;

[...]

(2) Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

[...]

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge eines Genehmigungsvorbehalts bei Bestellung eines gerichtlichen Erwachsenenvertreters), so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

[...]“

Sch wurde mit Bescheid vom 7. Oktober 2010 zum Vertreter der Gesellschaft gemäß § 81 Abs 2 BAO bestellt. Seitens der Parteien wurden keine Bedenken gegen die Vertreterbestellung erhoben (siehe auch Erörterung vom 24.02.2023).

Aufgrund der unternehmensrechtlichen Löschung der ***Sc*** Betrieb in 2015 ist jedenfalls zu diesem Zeitpunkt von einer Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft/Mitunternehmerschaft auszugehen (Straube/V. Appl in Straube/Ratka/Rauter, UGB I⁴ § 185 Rz 8 (Stand 01.08.2013, rdb.at).

Die Entscheidung hat gemäß § 191 Abs 2 BAO an diejenigen zu ergehen, die ehemals beteiligt gewesen waren.

Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen.

Die Vertretungsbefugnisse und -pflichten sind gemäß § 81 Abs 6 und 7 BAO aufgrund der Beendigung der Personenvereinigung im Verhältnis zu den ehemaligen Beteiligten wahrzunehmen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle ehemaligen Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Die früheren Beteiligten Ing. ***CE***, ***HHJ***, Dr. ***KÖH***, Dr. ***KS***, ***MB***, Dr. ***LW*** und Dr. ***SE*** sind zwischenzeitig verstorben.

CEM bzw. ***CK*** wurden als Erben nach Ing. ***CE***, ***HH*** als Erbin nach ***HHJ***, ***KB*** bzw. ***KEKE*** als Erben nach Dr. ***KÖH***, ***KF*** als Erbin nach Dr. ***KS*** und ***MS*** als Erbin nach ***MB*** eingetragt.

Hinsichtlich der Verlassenschaft nach Dr. ***LW*** wurde kein Gesamtrechtsnachfolger eingesetzt.

Die Firma der ***Sc*** Betrieb wurde am 21.08.2015 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Mit der Löschung verliert die Gesellschaft ihre organschaftliche Vertretung. Sie wirkt jedoch nur insoweit deklarativ, als sie nicht zum Verlust der Rechtssubjektivität/Parteifähigkeit führt, solange Vermögen vorhanden ist, insbesondere *„solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind“*. Zu prüfen sei, ob sich auf Grund des vorliegenden Rechtsstreits nachträglich ein abwickelbares Vermögen des Beschwerdeführers ergeben könnte, etwa ob sich in einer denkbaren Konstellation – etwa durch Anrechnung von Steuervorauszahlungen, Abzugsteuern oder Vorsteuern – ein Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft ergeben kann (VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035).

Ein Aktivvermögen ist aufgrund der Aktenlage nicht ersichtlich. Selbst eine vollinhaltliche Stattgabe hätte zu keinem denkbaren Aktivvermögen geführt. Die ***Sc*** Betrieb ist damit vollbeendet und als Rechtsperson nicht mehr existent bzw. nicht mehr parteifähig.

Der Wirksamkeit dieses Erkenntnisses gegenüber den anderen Beteiligten steht dies nicht entgegen (§ 191 Abs 5 BAO).

4. Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Die Entscheidung des Senats gründet im Wesentlichen auf Tatsachenfeststellungen. Die aufgetretenen Rechtsfragen wurden nicht entgegen der erkannten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 29. Juni 2023