



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. ***Ri1***, LL.M., den Richter ***Ri2***, LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri3*** und ***Ri3*** in der Sitzung am 11. Oktober 2023 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung über die Berufungen (idF werden die Berufungen iSd aktuellen verfahrensrechtlichen Diktion als Beschwerden bezeichnet) folgender Beschwerdeführer gegen die im Folgenden genannten Bescheide des FA Neunkirchen Wr. Neustadt vom 27. Juli 2011

- *** Bf1***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch die nunmehr aufgelöste ***V1***
Beschwerde vom 5.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf2***, vertreten durch RA Dr. ***V2***, ***PLZ1*** Wien
Beschwerde vom 2.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf3***, vertreten durch ***V3*** Rechtsanwälte-Partnerschaft, ***PLZ2*** Wien
Beschwerde vom 31.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf4***, vertreten durch ***V3*** Rechtsanwälte-Partnerschaft, ***PLZ2*** Wien
Beschwerde vom 31.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf5***, vertreten durch ***V4***, ***PLZ1*** Wien

Beschwerde vom 1.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

- ***Bf6***, vertreten durch ***V5***, ***PLZ3*** Salzburg
Beschwerde vom 29.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf7*** vertreten durch ***V5***, ***PLZ3*** Salzburg
Beschwerde vom 29.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf8***, vertreten durch ***V6*** Steuerberatung GmbH & Co KG, ***PLZ4*** Wien
Beschwerde vom 16.1.2012 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf9***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch den mittlerweile verstorbenen WP Stb. DDr. ***V7***,
Beschwerde vom 8.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf10***, vertreten durch ***V8***, 1080 Wien und Dr. Michael ***V9***, ***PLZ5*** Wien
Beschwerde vom 5.9.2011 (inkl ergänzender Schriftsatz 16.5.2013) gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf11***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch die nunmehr aufgelöste ***V1***
Beschwerde vom 5.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf12***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch den mittlerweile verstorbenen WP Stb. DDr. ***V7***,

Beschwerde vom 8.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

- ***Bf13***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch die nunmehr aufgelöste ***V1***

Beschwerde vom 5.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

- ***Bf14***, vertreten durch ***V3*** Rechtsanwälte-Partnerschaft, ***PLZ2***
Wien

Beschwerde vom 31.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

- ***Bf15***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch die nunmehr aufgelöste ***V1***

Beschwerde vom 5.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt

- ***Bf16***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch die nunmehr aufgelöste ***V1***

Beschwerde vom 5.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

- ***Bf17***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch die nunmehr aufgelöste ***V1***

Beschwerde vom 5.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

- ***Bf18***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch die nunmehr aufgelöste ***V1***

Beschwerde vom 5.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

- *****Bf19*****, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch WP Stb. Dr. *****Bf29*****, *****PLZ6***** Wien
Beschwerde vom 1.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die *****X***** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- *****Bf20*****, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch den mittlerweile verstorbenen WP Stb. DDr. *****V7*****,
Beschwerde vom 8.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die *****X***** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- *****Bf21*****, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch die nunmehr aufgelöste *****V1*****
Beschwerde vom 5.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die *****X***** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- *****Bf22*****, vertreten durch *****V3***** Rechtsanwälte-Partnerschaft, *****PLZ2***** Wien
Beschwerde vom 31.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die *****X***** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- *****Bf23*****, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch den mittlerweile verstorbenen WP Stb. DDr. *****V7*****,
Beschwerde vom 8.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die *****X***** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- *****Bf24*****, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch die nunmehr aufgelöste *****V1*****
Beschwerde vom 5.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die *****X***** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- *****Bf25*****, vertreten durch *****V10*****, *****PLZ7***** (RNF der *****V11***** Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H.)
Beschwerde vom 2.9.2011 (ergänzender Schriftsatz vom 16.1.2012) gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die

Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

- ***Bf26***, vertreten durch ***V3*** Rechtsanwälte-Partnerschaft, ***PLZ2***
Wien
Beschwerde vom 31.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf27***, vertreten durch ***V3*** Rechtsanwälte-Partnerschaft, ***PLZ2***
Wien und bei Erhebung des Rechtsmittels auch vertreten durch ***V12***,
PLZ8 Wien (Vertretung mittlerweile zurückgelegt)
Beschwerde vom 31.8.2011 und vom 12.10.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf28***, vertreten durch WP Stb. Dr. ***Bf29***, ***PLZ6*** Wien
Beschwerde vom 1.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf29***
Beschwerde vom 1.9.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf30***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch den mittlerweile verstorbenen WP Stb. DDr. ***V7***,
Beschwerde vom 8.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf31***, vertreten durch ***V13*** und Dr. Michael ***V9***
Beschwerde vom 5.9.2011 (inkl ergänzender Schriftsatz 16.5.2013) gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf32***, vertreten durch ***V6*** Steuerberatung GmbH & Co KG, ***PLZ4***
Wien
Beschwerde vom 2.9.2011 (ergänzender Schriftsatz vom 16.1.2012) gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die

Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

- ***Bf33***, vertreten durch ***V3*** Rechtsanwälte-Partnerschaft, ***PLZ2***
Wien
Beschwerde vom 31.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf34***, bei Erhebung des Rechtsmittels vertreten durch den mittlerweile verstorbenen WP Stb. DDr. ***V7***,
Beschwerde vom 8.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf35***
Beschwerde vom 21.10.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf36***, vertreten durch ***V13*** und Dr. Michael ***V9***
Beschwerde vom 5.9.2011 (inkl ergänzender Schriftsatz 11.6.2013) gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.
- ***Bf37***
Beschwerde vom 29.8.2011 gegen die Bescheide vom 27.7.2011 zur Feststellung gemäß § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, dass die Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO betreffend die ***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 unterbleibt.

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensrechtliche Anmerkungen

Verbindung der beim BFG anhängigen Beschwerdeverfahren und Senatsentscheidung

§ 267 BAO bestimmt: „Ist ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht, so sind diese Beschwerden zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Ist auch nur über eine solcher Beschwerden nach § 272 Abs. 2 von einem Senat zu entscheiden, so obliegt diesem Senat auch die Entscheidung über die anderen Beschwerden.“

Da die Nichtfeststellungsbescheide betreffend die ***X*** GmbH (idF ***X*** GmbH) und ihre vermeintlichen Mitunternehmer für die Jahre 2006-2009 mit den oben genannten Beschwerden angefochten wurden, werden die Verfahren gem § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren verbunden.

Da von mehreren Beschwerdeführern eine Senatsentscheidung mit mündlicher Verhandlung beantragt wurde, wurden die Beschwerden durch den zuständigen Senat des Bundesfinanzgerichts nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 11.10.2023 behandelt.

Zustellung des Erkenntnis an alle Bescheidadressaten

Gem § 281 Abs 1 BAO können im Beschwerdeverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Diese Entscheidungen wirken für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid. Das vorliegende Erkenntnis wirkt daher nicht nur für die oben genannten Beschwerdeführer, sondern für alle Personen gegenüber denen die angefochtenen Nichtfeststellungsbescheide 2006 – 2009 gewirkt haben. Die Entscheidung ist daher an alle Bescheidadressaten (siehe Zustellungsverfügung) durch Zustellung iSd ZuStG bekanntzugeben.

II. Verfahrensgang

In den Jahren 2008-2009 fand bei der ***X*** GmbH eine abgabenbehördliche Außenprüfung nach § 99 FinStrG bzw 147 BAO statt.

Das Ergebnis dieser Außenprüfung wurde mit als Bescheiden intendierten Erledigungen vom 11.11.2009 umgesetzt („Grundlagenbescheide“). In weiterer Folge haben die Beteiligten von Ihrem Wohnsitzfinanzamt neue Einkommensteuerbescheide erhalten, in welchen das Ergebnis der Grundlagenbescheide umgesetzt wurde. Dabei wurden die ursprünglich aus der ***X*** GmbH zugewiesenen Verluste aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung auf Ebene der

stillen Gesellschafter nicht mehr anerkannt. Die Wohnsitzfinanzämter der Gesellschafter haben den betroffenen Personen dabei den Bericht über die Außenprüfung als Begründung separat zugestellt.

In der Folge hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) in der Berufungsentscheidung vom 17.2.2011 zur Geschäftszahl RV/1928-W/10 entschieden, dass den Erledigungen vom 11.11.2009 kein Bescheidcharakter zukommt, da es sich dabei um Nichtbescheide handelt.

Aus diesem Grund hat das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt am 27.7.2011 neue Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO für die Jahre 2006-2009 erlassen, die als Nichtfeststellungsbescheid bezeichnet wurden, da nach Ansicht des Finanzamts bei der ***X*** GmbH keine gewerbliche Tätigkeit iSd § 23 EStG ausgeübt wurde und somit eine Einkünftefeststellung für die atypische stille Gesellschaft als vermeintliche Mitunternehmerschaft zu unterbleiben hätte. Diese Bescheide wurden sämtlichen stillen Gesellschaftern zugestellt.

Gegen diese Bescheide sind die oben genannten Berufungen (nunmehr Beschwerden) erhoben worden, über die in der Folge durch das Bundesfinanzgericht entschieden wird.

Zur Wahrung des Parteiengehörs und zur Vorbereitung für die mündliche Verhandlung wurde den Beschwerdeführern und dem Finanzamt Österreich mit Schreiben vom 14.8.2023 gemeinsam mit der Ladung ein Vorhalt mittels RSb-Brief zugestellt. Mit diesem Schreiben wurde den Parteien der bis dahin vom zuständigen Berichterstatter ermittelten Sachverhalt sowie die entscheidungswesentlichen Beweismittel (429 Seiten) zur Kenntnis gebracht.

Am 11.10.2023 fand vor dem Bundesfinanzgericht die mündliche Verhandlung zum Fall statt, auf deren Basis der Senat des Bundesfinanzgerichts wie folgt entschieden hat.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Gesellschaft - Gesellschafterstruktur

Die ***X*** GmbH (idF ***X*** GmbH) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***Dat 1*** errichtet und per ***Dat2*** mit ihrem ursprünglichen Firmennamen ***X*** – Unternehmensberatungs- und Beteiligungsges.m.b.H. in das Firmenbuch eingetragen.

Während des gesamten Zeitraums ihrer Existenz hatte die Gesellschaft für jeweils verhältnismäßig kurze Zeiträume nur zwei Arbeitnehmer, nämlich Thomas ***Pers1a***

(nunmehr: Thomas ***Pers1***) und Thomas ***Pers3***, die zeitweise bei der Gesellschaft als Dienstnehmer angestellt waren. Beide waren auch zeitweise Geschäftsführer der GmbH.

An der ***X*** GmbH als Geschäftsherrin beteiligten sich in den Jahren 2006-2008 in mehreren Beteiligungsrunden Anleger als atypisch stille Beteiligte, die sich durch das Investment eine hohe Rendite erhofften. Einerseits sollten durch die Verwirklichung des scheinbar innovativen Geschäftskonzepts in Zukunft hohe Gewinne erzielt werden. Andererseits sollte vor allem in der Anfangsphase die individuelle Steuerlast der Anleger durch Verlustzuweisungen in Höhe der mehrfachen Einlage reduziert werden.

Die Gesellschaft zählte in den streitgegenständlichen Jahren neben der ***X*** GmbH als Geschäftsherrin die folgende Anzahl an stillen Beteiligten:

- **2006:** 100
- **2007:** 155
- **2008:** 170
- **2009:** 170

Bei einem der stillen Beteiligten handelt es sich um die “****” GmbH & Co *** KG (idF SUB 3). Bei dieser Gesellschaft handelt es sich ebenfalls um eine sogenannte Publikums-KG, an der die “****” GmbH als Komplementärin und die “****” GmbH als Kommanditistin beteiligt war. Die Kommanditistin hielt als Treuhänderin die Anteile an der KG für die treuhändisch beteiligten Anleger. Die treuhändisch beteiligten Anleger der SUB 3 waren den anderen atypischen Gesellschaftern der ***X*** GmbH nicht bekannt.

Angebiges Geschäftsmodell der *X*** GmbH - Anlegerbetrug**

Die Konzeption und der Vertrieb des Anlegermodells erfolgte durch die ***ABC GmbH*** (idF ***ABC*** GmbH). Die ***X*** GmbH war dabei Teil eines großen Anlegerbetrugs. Bei diesem Betrug wurden Anlegern im Wesentlichen in den Bereichen Informationstechnologie und Systemgastronomie angebliche Geschäftsmodelle vorgetäuscht, die sich im Rahmen eines Verlustbeteiligungsmodells als stille Gesellschafter unter anderem bei der ***X*** GmbH als Geschäftsherrin beteiligt haben.

Die ***X*** GmbH, die erst 2006 gegründet wurde, entstand dabei in der Spätphase des ***ABC***-Falls. Der Anlegerbetrug begann bereits in den späten 1990er/frühen 2000er Jahren, wo die mittlerweile verurteilten Verbrecher auch andere Gesellschaften gründeten, bei denen sie Anlegern ein innovatives Geschäftsmodell vorgaukelten.

Bei der ***X*** GmbH wurde die Entwicklung eines sogenannten verteilten Datenbank Management Systems („VDMS“) als angeblicher Unternehmensgegenstand vorgegeben. Allerdings entfaltete die Gesellschaft zu keinem Zeitpunkt in den streitgegenständlichen Jahren

- abgesehen von der betrügerischen Einwerbung der Anlegergelder - eine tatsächliche Geschäftstätigkeit.

Im Gegensatz zu manchen anderen Gesellschaften der ***ABC***-Gruppe (z.B. ***Y*** Consulting GmbH), bei denen zumindest in den Anfangsjahren eine gewisse Geschäftstätigkeit stattgefunden hat, ging es bei der ***X*** GmbH aus Sicht der Machthaber ausschließlich darum, Anlegergelder zu lukrieren und diese ohne das Wissen der Anleger umgehend wieder aus der Gesellschaft abzuführen. Die bei anderen Gesellschaften angeblich entwickelten Produkte (z.B. SWOT-Monitor, ***Produkt***, ***Prod2*** etc) haben keinerlei Bezugspunkte zur ***X*** GmbH.

Anstatt das in den Anlegerprospekten angepriesene Datenbankmanagementsystem zu entwickeln, wurden die Gelder der Anleger durch Verrechnungen mit anderen involvierten Gesellschaften und „Geschäftspartner“ (vor allem an die ***Y*** Consulting GmbH und die ***Y*** Consulting IT Forschung und Entwicklung GmbH und andere ausländische, angebliche „Dienstleister“) weitergeleitet. Im Besonderen wurden Aufwendungen durch die Transferierung von nicht werthaltigem Know-How von den beiden ***Y***-Gesellschaften erzeugt.

Die ***X*** GmbH als Geschäftsherrin verfolgte zu keinem Zeitpunkt die Entwicklung des vorgegebenen Produkts VDMS. Die Machthaber der ***X*** GmbH wollten mit der Schaffung des Beteiligungsmodells lediglich die Investorengelder in betrügerischer Weise zum Schaden der gutgläubigen Anleger veruntreuen.

Durch die Verbuchung von nicht werthaltigen Leistungen wurden in der Gesellschaft vermeintlich hohe Verluste generiert. In den Feststellungserklärungen für die ersten beiden Jahre der Gesellschaft wurden folgende Verluste erklärt, die den Anlegern anteilig zugerechnet hätten werden sollen:

- **2006:** EUR -9.171.338,85
- **2007:** EUR -11.656.807,96

In den Feststellungserklärungen wurde dabei die Feststellung von Verlusten für die jeweiligen Anleger beantragt. So wurde in den Feststellungserklärungen beantragt sowohl für die natürlichen Personen als auch der SUB 3 als Ganzes Verlusttangente festzustellen. In den Feststellungserklärungen der ***X*** GmbH und atypisch stille Gesellschafter sind weder die Komplementär-GmbH noch die Kommanditistin und auch nicht die treuhändigen Anleger der SUB 3 genannt. Die abgegebenen Feststellungserklärungen zielten daher darauf ab, dass im Feststellungsverfahren betreffend die ***X*** GmbH und atypisch stille Gesellschafter die Ergebnistangente für die Hauptgesellschafterin SUB 3 festgestellt werden soll. Diese

Ergebnistangente sollte dann offenbar in einem zweiten nachgelagerten Feststellungsverfahren an die Anleger der SUB 3 aufgeteilt werden.

Bereits in den Jahren 2008 und 2009 wurden von der Gesellschaft bzw ihrem steuerlichen Vertreter gar keine Feststellungserklärungen abgegeben.

Geschäftliche Motivation der einzelnen Anleger

Die gutgläubigen Anleger verfolgten aufgrund der Prospektunterlagen und der von den Betrügern behaupteten falschen Tatsachen das Ziel, in ein erfolgsversprechendes, wenn auch riskantes Unternehmen („start-up“) zu investieren. Sie waren daher im Glauben, dass die vorgespiegelte Geschäftstätigkeit zumindest ansatzweise auch tatsächlich verfolgt wurde. Die Anleger hatten daher in erster Linie den Willen, sich an einer gewinnbringenden, betrieblich tätigen Mitunternehmerschaft zu beteiligen, die eine gewerbliche Tätigkeit iSd § 23 EStG ausübt.

Darüber hinaus sollten erwartete Anfangsverluste aufgrund der Zuweisung von Verlusttangente in Höhe der mehrfachen Einlage durch den Steuervorteil auf Ebene der Anleger abgefedert werden (Verlustbeteiligungsmodell). Die Zielgruppe für das Anlagemodell waren überwiegend Personen, die aufgrund ihres Einkommens in der höchsten Steuerprogressionsstufe waren.

Allerdings zeigen die konkreten, objektiven Umstände, dass aus Sicht der Machthaber der Geschäftsherrin von Beginn an nicht geplant war, eine konkrete Geschäftstätigkeit bei der ***X*** GmbH zu entfalten und die Anleger daher in ihrem guten Glauben getäuscht wurden. Die Machthaber der ***X*** GmbH und die in den Betrug involvierten Personen waren im Gegensatz zu den Anlegern zu keinem Zeitpunkt ernsthaft daran interessiert, bei der ***X*** GmbH das angeblich intendierte Geschäftsmodell zu entwickeln. Es wurde weder irgendeine Art von Entwicklungstätigkeit durchgeführt, noch zielführende absatzseitige Maßnahmen gesetzt, um zukünftige Kunden zu akquirieren. Die nicht vorhandene Geschäftstätigkeit und die daraus angeblich entstandenen Verluste wurden mit Verrechnung von nicht werthaltigen Leistungen vorgetäuscht. Aus objektiver Sicht war daher von Anbeginn damit zu rechnen, dass die vermeintliche Geschäftstätigkeit niemals einen Gesamtgewinn erzielen wird.

Ablauf des Verwaltungsverfahrens - Nichtfestsetzungsbescheide

Auf Basis einer Betriebsprüfung in den Jahren 2008-2009 erließ das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt am 11.11.2009 als Bescheide intendierte Erledigungen. Diese Erledigungen waren die ersten, die für die jeweiligen Jahre erlassen wurden. Es waren daher keine Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO vom Finanzamt zu erlassen.

In weiterer Folge entschied der UFS mit Erkenntnis vom 17.2.2011 (RV/1928-W/10), dass es sich bei den Erledigungen um sogenannte Nichtbescheide handelte, denen kein Bescheidcharakter zukam.

Daraufhin erließ das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt am 27.7.2011 neue sogenannte Nichtfeststellungsbescheide für die Jahre 2006-2009, mit denen die Feststellung der Verluste in erklärter Höhe versagt wurde, da nach Ansicht der Behörde in den streitgegenständlichen Jahren keine Mitunternehmerschaft gem § 23 Abs 2 EStG vorlag.

Diese Erledigungen wurden sämtlichen Beteiligten bzw. ihren steuerlichen Vertretern individuell zugestellt. Die Bescheidbegründung war jeweils im Nichtfeststellungsbescheid für das Jahr 2008 enthalten, auf die auch die anderen Bescheide (2006, 2007 und 2009) ausdrücklich verwiesen.

2. Beweiswürdigung

a) Zum Punkt Gesellschaft und Gesellschafterstruktur

Die Daten zur Gesellschaft ergeben sich unstrittig aus dem amtlichen Firmenbuchauszug.

Die vermeintlichen Mitunternehmer/Investoren für die Jahre 2006 und 2007 werden aus den jeweiligen Feststellungserklärungen, die vom steuerlichen Vertreter der ***X*** GmbH an das Finanzamt übermittelt wurden, abgeleitet. Die in den Nichtfestsetzungsbescheiden genannten Personen, stimmen mit den in den abgegebenen Feststellungserklärungen genannten Personen überein.

Dass die Gesellschafter der ***X*** GmbH und atypisch stillen Gesellschaft die Anleger der SUB 3 nicht kannten, wurde in der mündlichen Verhandlung durch exemplarische Befragung einer Vertreterin eines Anlegers festgestellt, die bestätigte, dass der Anleger die Beteiligten der SUB 3 nicht kannte. Dies entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung: Da an der SUB 3 mehrere hundert Personen treuhändig beteiligt waren und die Zahl der Anleger über die Jahre stark anstieg, ist es unmöglich, dass der einzelne Anleger der ***X*** GmbH ein Wissen über die Beteiligungsstruktur und deren dynamische Entwicklung haben konnte. Dieser Umstand spiegelt sich auch in den Feststellungserklärungen 2006 und 2007 wider, wo auch nur die SUB 3 als Ganzes als Beteiligte aufscheint und nicht deren Gesellschafter.

Für die Jahre 2008 und 2009 wurden keine Feststellungserklärungen beim Finanzamt eingereicht. Als Investoren gelten daher jene Personen, die sich bereits in den Jahren davor beteiligt haben und somit in den Feststellungserklärungen genannt wurden und jene, die sich in den Beteiligungsrunden im Jahr 2008 neu beteiligt haben.

Die Beteiligungsform der „atypisch stillen Beteiligung“ ergibt sich aus den vorliegenden Exemplaren der Gesellschaftsverträge, die bei allen Gesellschaftern in gleicher Form verwendet

wurden. Sowohl das Finanzamt als auch sämtliche Beschwerden gehen von dieser Art der Beteiligung aus. Es ist daher unstrittig, dass sich die Investoren in Form einer steuerlichen Mitunternehmerschaft am Unternehmen der ***X*** GmbH als Geschäftsherrin beteiligen wollten.

b) Zum Punkt „Angebliches Geschäftsmodell der *X*** GmbH – Anlegerbetrug“**

ba) Anlegerbetrug

Dass die ***X*** GmbH Teil eines Betrugsmodells im Rahmen des ***ABC***-Falls war, ergibt sich aus dem Strafurteil des Landesgerichts Wiener Neustadt vom 22.3.2013 (50 Hv 16/11x). Mit diesem Urteil wurden mehrere an dem Betrug beteiligte Personen zu mehrjährigen Haftstrafen verurteilt.

Das Urteil des Landesgerichts Wiener Neustadt wurde auch vom OGH mit seiner Entscheidung vom 14.1.2015 (150s 52/14g, 150s 53/14d) in den wesentlichen Punkten bestätigt. Lediglich der Nichtigkeitsbeschwerde von Andreas ***Pers2*** der von 29.2.2008 und 23.12.2008 Geschäftsführer der ***X*** GmbH war, wurde vom OGH teilweise stattgegeben. In seiner Begründung zur Aufhebung behandelte der OGH allerdings ausschließlich den zeitraumbezogenen, individuellen Tatbeitrag von Herrn ***Pers2*** in Bezug auf die betrügerische Einwerbung von Anlegergeldern im Zuge des ***ABC***-Falls. In Bezug auf die Feststellung des Landesgerichts Wiener Neustadt betreffend die vorgetäuschte Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH kam es zu keinen Beanstandungen des OGH.

Im Zusammenhang mit anderen ***ABC***-Gesellschaften sind bereits einige Erkenntnisse des BFG ergangen (vgl. die hierzu bereits ergangenen Erkenntnisse des BFG: 1.4.2016, RV/7100253/2014 zur ***Y*** Consulting GmbH; 29.11.2022 RV/7100470/2014 zur ***Y*** Consulting-IT Forschung und Entwicklung GmbH; 27.5.2022 RV/7102483/2013, zur ***A*** Internet Plattform GmbH).

bb) Geschäftstätigkeit der *X*** GmbH – Aussagen der involvierten Personen**

Thomas *Pers1*** (vormals ***Pers1a***)**

Thomas ***Pers1*** war der hauptverantwortliche Geschäftsführer der ***X*** GmbH und wurde im Strafverfahren vor dem LG Wiener Neustadt zum ***ABC***-Fall wegen Betrug verurteilt. Er wurde sowohl vom Finanzamt (Niederschrift über die Aussage von Thomas ***Pers1*** vor dem Finanzamt Salzburg-Land vom 14.5.2012) als auch im Rahmen des Strafverfahrens (Niederschrift über die Beschuldigtenvernehmung von Thomas ***Pers1a*** vor dem LPK Niederösterreich Landeskriminalamt vom 1.10.2009, HV-Protokoll ab Teil 3 Seite 5ff) einvernommen.

In der Hauptverhandlung vor dem LG Wiener Neustadt gibt Herr ***Pers1*** an, dass bei der ***X*** GmbH das Produkt verteiltes Datenbankmanagement System entwickelt hätte werden sollen. Das Produkt hätte auf Basis der bei anderen Gesellschaften (insbesondere ***Y***-Gesellschaften) entwickelten Software, weiterentwickelt werden sollen. Allerdings gibt Herr ***Pers1*** an, dass er selbst bei der ***X*** nichts entwickelt hat und ihm nicht bekannt sei, dass irgendwer anders bei der Gesellschaft etwas entwickelt hätte (HV-Protokoll ab Teil 3 Seite 21ff; HV-Protokoll Teil 8, Seite 12).

In seiner Aussage vom 1.10.2009 vor dem LPK Niederösterreich (Seite17) sowie in seiner Aussage während der Hauptverhandlung (HV-Protokoll Teil 3, Seite 23, HV-Protokoll Teil 4, Seite 5f) gab Thomas ***Pers1*** glaubhaft an, dass die ***X*** GmbH insgesamt nur über 2 Mitarbeiter verfügte und sonst keine Mitarbeiter für die Gesellschaft tätig waren. Sämtliche Leistungsverzeichnisse von Mitarbeitern bzw externen Dienstleistern (zB „indische Programmierer“) habe er selbst erstellt (vgl z.B. Niederschrift über die Beschuldigtenvernehmung von Thomas ***Pers1a*** vor dem LPK Niederösterreich Landeskriminalamt vom 1.10.2009, 17; HV-Protokoll Teil 4, Seite 6). Auch in den abgegebenen Feststellungserklärungen für die Jahre 2006 und 2007 werden nur verhältnismäßig geringe Personalaufwendungen erklärt, die bestätigen, dass bei der Gesellschaft offensichtlich bis auf die zeitweise Anstellung von Herrn ***Pers1*** und Herrn ***Pers3*** keine Arbeitnehmer beschäftigt waren.

Hinsichtlich der Werthaltigkeit des angeblich übertragenen Know-hows von den ***Y***-Gesellschaften konnte Herr ***Pers1*** keine konkreten Angaben machen. So konnte er nicht erklären, welches Know-how, das die Basis für die Weiterentwicklung der Software bei der ***X*** GmbH hätte sein sollen (HV-Protokolle Teil 3 Seite 18f), von den ***Y***-Gesellschaften auf die ***X*** GmbH übertragen wurde und welchen konkreten Wert dieses Know-how darstellen hätte sollen.

Aus den Aussagen von Herrn Thomas ***Pers1*** ergibt sich für das Bundesfinanzgericht eindeutig, dass es bei der ***X*** GmbH keine Geschäftstätigkeit in irgendeiner konkreten Form gegeben hat. Seine Aussagen decken sich auch mit anderen Aussagen von involvierten Personen (siehe sogleich), den Feststellungen des Finanzamts und des Sachverständigen Mag. Dr. ***SV*** (siehe unten).

In den Beschwerden wird teilweise vorgebracht, dass das Finanzamt seine Feststellungen fast ausschließlich auf die Aussagen von Herrn ***Pers1*** stützt, der zu diesem Zeitpunkt seine Aussagen nur getätigt hätte, um aus der Untersuchungshaft entlassen zu werden. In diesem Zusammenhang hält das Bundesfinanzgericht fest, dass die Aussagen von Herrn ***Pers1*** nur eines von vielen Beweismitteln sind und das Bundesfinanzgericht die Aussagen nur im Zusammenhang mit anderen stichhaltigen Beweismitteln würdigt. Außerdem ist hierzu festzustellen, dass Herr ***Pers1*** seine für ihn ungünstigen Aussagen auch in der

Hauptverhandlung vor dem LG Wiener Neustadt aufrecht gehalten hat und im Rahmen des Strafprozesses schlussendlich zu einer mehrjährigen Haftstrafe verurteilt wurde.

Andreas *Pers2*****

Auch die Aussagen von Herrn Andreas ***Pers2*** in der Hauptverhandlung vor dem LG Wiener Neustadt bestätigen den Eindruck, der sich aus den Aussagen von Herrn ***Pers1*** ergibt (siehe Auszug Aussage Andreas ***Pers2*** HV-Protokoll Teil 8, Seite 28-89). Herr ***Pers2*** war laut Firmenbuchauszug Geschäftsführer der ***X*** GmbH vom 25.2.2008 bis zum 23.12.2008 und Gesellschafter der Gesellschaft vom 11.1.2008 bis 20.12.2008. Nach seiner Aussage wäre geplant gewesen, dass er neben seiner Tätigkeit für andere ***ABC***-Gesellschaft den Bereich Marketing und Vertrieb bei der ***X*** GmbH hätte aufbauen sollen. Allerdings konnte mangels eines konkreten Produkts keine Vertriebstätigkeiten durchgeführt werden (siehe zB (HV-Protokoll Teil 8, Seite 79).

Im Sachverständigen Gutachten von Mag. Dr. Matthias ***SV*** werden darüber hinaus in den Tz 707 und Tz 708 die folgenden Aussagen von Herrn ***Pers2*** zitiert, die er im Rahmen des Ermittlungsverfahrens hinsichtlich der Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH getätigt hat.

Frage:

Welches Produkt stand hinter dem Beteiligungsmodell der , wer war der inhaltliche Urheber ? Wie entwickelte sich das Produkt ?

Antwort:

Dieses Produkt hatte den Namen und kam eigentlich von der . Mir wurde es so dargestellt, dass es sich um ein verteiltes Datenbanksystem handelt. Verantwortlich war Herr Für die Entwicklung war die GmbH verantwortlich. Laut wurde dafür teilweise „Know How“ zugekauft und es fand auch eine teilweise Entwicklung in Indien statt. Näheres dazu weiß ich jedoch nicht. Weiters erwähnte er einen Kontakt in der Slowakei der jedoch leider gestorben ist.

Zur Entwicklung des Produkts gebe ich an, dass ich lediglich von zusammen gestellte DVD's sah, die den Finanzbehörden übermittelt worden waren. Auf diesen DVD's befand sich lediglich und ausnahmslos frei aus dem Internet für jedermann verfügbare Software und Dokumente („Freeware“). Soweit ich Einblick hatte war hier nichts dabei, was Geld gekostet oder einen Wert dargestellt hätte. Eine Vielzahl der Dokumente stammt von „Wikipedia“. Meiner Meinung nach handelt es sich dabei um kein wirtschaftlich verwertbares Produkt.

Frage:

Zwischen der und der wurden Know How Verträge abgeschlossen. Erklären Sie den Vertragsgegenstand, welche Leistungen wurden tatsächlich von wem erbracht ? Fand ein echter Leistungsaustausch statt ?

Antwort:

Mein damaliger Wissensstand gründete auf den Visionen des Herrn . Jetzt weiß ich, dass es kein Produkt gibt und es gibt nichts was die Kosten rechtfertigen würde. Es ist kein verkaufbares Produkt vorhanden. Es wurden keine Leistungen erbracht bzw. fand kein echter Leistungsaustausch statt. Ich hatte es dann mit einem Luftschloss bzw. einem Kartenhaus verglichen.

Weiters wird in Tz 711 des ***SV***-Gutachtens folgende Aussage von Andreas ***Pers2*** zitiert, die dieser bei einer Einvernahme vor dem LPK NÖ, AST Mödling getätigt hat.

15

Frage:
Laut Niederschrift vom 07.07.2009 übte die keine Geschäftstätigkeit aus. Führen Sie bitte Ihre Argumente für diese Aussage detailliert aus!

Antwort:
Erstens kein Produkt. Ohne Produkt keine Geschäftstätigkeit. Zweitens keinerlei Mitarbeiter, keine Unterlagen bzw. Marketingunterlagen. Zudem braucht man Geld und das Konto war immer leer. Sobald Beteiligungen eingezahlt wurden, wurden Rechnungen für Fremdleistungen bezahlt. Der Emittent hat eigentlich nie über Beteiligungskapital verfügt. Unter der Woche kam beispielhaft ein Eingang und eine Stunde später war das Geld weg.

Thomas *Pers3*****

Auch die Aussagen von Herrn Thomas ***Pers3*** in der Hauptverhandlung vor dem Landesgericht Wiener Neustadt (HV-Protokolle Teil 22, Seite 27-68) lässt auf keine ernsthafte Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH schließen. Herr ***Pers3*** war laut Firmenbuch Geschäftsführer der Gesellschaft von 23.5.2007 bis 9.2.2008.

Laut seiner Aussage hätte Herr ***Pers3*** den neuen Standort der ***X*** GmbH in *** aufbauen sollen, angeblich wollte Herr ***Pers1*** den vermeintlichen Geschäftsbetrieb von *** nach *** in *** ausgliedern, wobei kein konkreter Plan für den neuen Standort entwickelt worden sei (HV-Protokoll Teil 22, 31f).

Mit Bezug auf seine Tätigkeit am neuen Standort sagte Herr ***Pers3*** bspw konkret folgendes aus: „Nach etlichen Wochen und Monaten, wo ich im Prinzip nur noch den Briefkasten geleert habe, habe ich für mich selber die Reißleine gezogen und habe gesagt, nur da zu sitzen, um „das Postkastl zu leeren“, das kann die Tätigkeit auch nicht beinhalten. Ich bin dann raus aus dem Unternehmen.“ (HV-Protokoll Teil 22, 32)

Des Weiteren gibt Herr ***Pers3*** in seiner Aussage im Wesentlichen an, dass er während seiner Zeit keine Vertriebstätigkeit der ***X*** GmbH wahrgenommen hätte (vgl zB exemplarisch die Befragung durch den Sachverständigen HV-Protokoll Teil 22, 46ff).

Andreas *Pers4*** – zu einer „Geschäftsanhaltung“ der ***X*** GmbH mit der deutschen ***Pers4*** AG**

Wie aus den oben dargestellten Zeugenaussagen und aus den untenstehenden Beweisen (Feststellungen des Finanzamt, Sachverständigengutachten von Mag. Dr. ***SV*** etc) hervorgeht, hat es bei der ***X*** GmbH keine ernsthaften Vertriebsbemühungen in Bezug auf das Produkt VDMS gegeben.

Allerdings kommt in den Vernehmungen vor dem LG Wiener Neustadt immer wieder eine intendierte Geschäftsanbahnung mit der deutschen ***Pers4*** AG zur Sprache (vgl zB Aussage ***Persx***, HV-Protokoll Teil 57, Seiten 36-39; Aussage Andreas ***Pers2***, HV-Protokoll Teil 8, Seite 32). Wenn überhaupt handelt es sich bei diesem Gesichtspunkt nur um marginale, definitiv nicht ernsthafte Vertriebsbemühungen für das vorgeschobene Produkt VDMS, die mangels Vorhandenseins eines Produkts von Anfang an nicht als erfolgsbringend angesehen werden können.

So schildert der Zeuge Andreas ***Pers4***, ein IT-Unternehmer aus Deutschland, in seiner Einvernahme vor dem Landesgericht Wiener Neustadt, dass es offenbar Geschäftsanbahnungsversuche zwischen seinem Unternehmen und der ***X***/**/***Y*** gegeben hatte. Es wäre intendiert gewesen, dass das geplante verteilte Datenbankmanagementsystem als Datenbankbasis für die Applikationen des Unternehmens von Herrn ***Pers4*** dienen hätte sollen. Allerdings lieferte die ***X*** keine Unterlagen und konnte dem Zeugen auch keine funktionierende Datenbanksoftware vorführen, woraufhin die Zusammenarbeit zwischen Herrn ***Pers4*** und der ***X*** im Sand verlaufen sei (vgl HV-Protokolle LG Wr. Neustadt Teil 116, Zeugenaussage von Andreas ***Pers4***). Dieser Teilaspekt zeigt deutlich, dass es mangels Produkt nie zu ernsthaften Vertriebsaktivitäten kommen konnte.

bc) Durchgeführte IT-Prüfung durch das Finanzamt – keine Software

Das zuständige Finanzamt schaltete bei der Überprüfung der von der ***X*** GmbH übergebenen elektronischen Datenträger, die die mutmaßlich von der ***X*** GmbH erworbene bzw weiterentwickelte Software bzw das Know-How enthalten hätte sollen, einen IT-Experten der Finanzbehörde ein. Der IT-Experte war sowohl während der Betriebsprüfung als auch im Beschwerdeverfahren involviert und erstattete dabei die folgenden Berichte:

- Bericht der Systemprüfung –*****X*** GmbH vom 5.11.2008
- IT Bericht: ***X*** GmbH vom 3.5.2012
- Bericht der IT-Prüfung ***X*** GmbH vom 31.5.2012

Zusammengefasst kommt der IT-Experte in allen drei Berichten zum Schluss, dass es bei der ***X*** GmbH keine Hinweise darauf gegeben hat, dass werthaltiges Know-How von den Schwestergesellschaften erworben wurde und dieses anschließend bei der Gesellschaft weiterentwickelt wurde. Vielmehr handle es sich bei den übergebenen Daten um kopierte bzw aus dem Internet frei verfügbare Software bzw allgemeine Unterlagen.

Diese Feststellungen der IT-Prüfung decken sich auch mit den Aussagen des Geschäftsführers der ***X*** GmbH Ing. Thomas ***Pers1*** in seiner Einvernahme vor dem Finanzamt vom 14.5.2012, der die Feststellungen des IT-Prüfers des Finanzamts in den wesentlichen Punkten bestätigt. In dieser Einvernahme gibt Herr ***Pers1*** auch zu Protokoll, dass er selbst niemals für die ***X*** GmbH entwickelt hätte (siehe Seite 2). Da es außer ihm und Herrn ***Pers3*** zu keinem Zeitpunkt andere Mitarbeiter bei der Gesellschaft gegeben hat, ist es daher rein faktisch nicht möglich, dass bei der Gesellschaft ein komplexes IT-Produkt, wie ein verteiltes Datenbankmanagementsystem, entwickelt hätte werden können.

Aufgrund des Fehlens einer konkreten Software war es für die Finanzbehörde nicht möglich eine umfangreiche Prüfung der angeblichen Systeme durchzuführen.

bd) Feststellungen im Sachverständigengutachten von Mag. Dr. Matthias *SV*****

Der vom Finanzamt in der Bescheidbegründung festgestellte Sachverhalt deckt sich in Bezug auf die nicht vorhande Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH und die nicht gegebene Werthaltigkeit der angeblich von ihr bezogenen Leistungen mit den Feststellungen im umfangreichen Sachverständigengutachten von Mag. Dr. ***SV*** zum ***ABC***-Fall, das unter anderem die Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH und deren Rechnungswesenunterlagen/Jahresabschlüsse für die Jahre 2006 und 2007 im Detail analysiert.

Zum Geschäftsmodell „VDMS“ wird im ***SV***-Gutachten unter Tz 705 folgende Feststellung getroffen:

„Im Zentrum des Unternehmens stand das so genannte Datenbanksystem „VDMS“ (verteiltes Datenbank Management System). Worum es sich konkret bei diesem äußerst generisch benannten Produkt handeln sollte, lässt sich aus den uns vorliegenden Unterlagen nicht erkennen. Selbst angenommen, es hätte tatsächlich der Versuch gewagt werden sollen, parallel zu auf dem Markt bereits über Jahre bestens eingeführten Datenbank-Management-Systeme (Microsoft, Oracle, Sybase, MySQL, ...) ein neues, diesen überlegenes Produkt zu entwickeln, wären hierfür realistischer Weise wohl erheblich mehr finanzielle Ressourcen als die über ein kleines österreichisches Steuersparmodell aufgebrauchten Mittel notwendig erschienen.“

Im Sachverständigengutachten wird in den Tz 712-729 detailliert über die Werthaltigkeit der von der ***X*** GmbH getätigten Aufwendungen berichtet. Im Besonderen wurden dabei die Verrechnungen für angebliches Know-how von den beiden ***Y***-Gesellschaften zahlenmäßig analysiert. Hinsichtlich der konkreten Zahlen wird auf die Ausführungen im Gutachten verwiesen.

Schlussendlich kommt das Gutachten in Tz 720 zu folgendem Ergebnis:

„Wir kommen nach Analyse von vorliegenden Schriftstücken, Buchhaltungen der unterschiedlich involvierten Firmen, Plausibilisierungen etc zum Ergebnis, dass das bezogene „Know-How“ nicht werthaltig ist und die entsprechenden Zahlungen demnach auch als nicht vereinbarungs- und widmungsgemäß einzustufen sind.“

In Tz 726 äußert sich das Gutachten zur Geschäftstätigkeit wie folgt:

*„Eine Entfaltung tatsächlicher Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH kann aus den vorliegenden Aussagen und dem aus gutachterlicher Sicht nicht plausibel stattgefundenen „Know-How“-Ankauf und mangels sonstiger darauf hindeutender Aufwendungen nicht abgeleitet werden.“*

Im Einklang mit den oben dargestellten Aussagen der involvierten Personen und den Feststellungen des Finanzamts, kommt das Gutachten zum Schluss, dass bei der ***X*** GmbH sowohl entwicklungs- als auch vertriebsseitig keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltet wurde. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführer wurde das ***SV***-Gutachten bereits vom Finanzamt in seiner Bescheidbegründung verwertet und auch für das Bundesfinanzgericht stellt dieses umfangreiche Gutachten ein wesentliches Beweismittel dar.

be) Feststellungen im Strafurteil des Landesgerichts Wiener Neustadt

Die Feststellungen, dass es bei der ***X*** GmbH keine Geschäftstätigkeit gegeben hat, decken sich auch mit dem Strafurteil des Landesgerichts Wiener Neustadt. So führt das Landesgericht unter Punkt 4.8.5. f des Strafurteils betreffend die angebliche Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH Folgendes aus:

*„Im Zentrum der unternehmerischen Geschäftstätigkeit sollte (aufbauend auf der Programmierung der „***Produkt***“ die Entwicklung der der Vertrieb eines Datenbanksystems „VDMS“ (verteiltetes Datenbankmanagementsystem) stehen. Tatsächlich wurde jedoch kein entsprechendes Produkt kreiert und die ***X*** übte keine Geschäftstätigkeit aus (AS 25 in ON 143, AS 21, 31 in ON 353, AS 157 in ON 248 Beschuldigtenvernehmungen ***Pers3*** (ON 775 Teil 22 ab S. 27 und ***Pers2*** (ON 747 Teil 8 ab S. 30)).“*

[...]

4.8.6. Zwischen 2006 und 2008 verleiteten in den Schuldspruch E genannten 251 Fällen die dort bezeichneten Angeklagten in fünf Tranchen (davon jeweils zwei 2007 und 2008) Opfer zur Zeichnung atypisch stiller Beteiligungen [...]. Entgegen den Zusicherungen in der Anlegerinformation existierte kein marktfähiges oder bereits auf dem Markt befindliches Produkt und fand keinerlei Entwicklung beziehungsweise Weiterentwicklung statt. Zwecks Darstellung der den Anlegern gegenüber zugesagten Verluste in der Buchhaltung wurde auch

*hier – wie schon zum Zeitpunkt der Ausgabe der Beteiligungen geplant – pro forma „Know-How“ eingekauft, dessen Verwertung und Weiterentwicklung in der ***X*** jedoch nie ernsthaft angedacht war. In diesem Know-How Kaufverträgen vom 04.12.2006 (zwischen ***Y*** und ***X*** BL 910f SV GA Dr. ***SV*** ON 455) und vom 20. 12. 2007 (zwischen ***Y*** IT und ***X*** BL 916f SV GA Dr. ***SV*** ON 455) trat der Zweitangeklagte sowohl als Geschäftsführer des Know-How Verkäufers als auch der Käuferin auf. [...]*

*Die ***X*** entfaltete keine tatsächliche Geschäftstätigkeit (AS 649 in ON 448).“*

Das Urteil des Landesgerichts Wiener Neustadt wurde auch vom OGH mit seiner Entscheidung vom 14.1.2015 (150s 52/14g, 150s 53/14d) in den für den vorliegenden Fall wesentlichen Punkten bestätigt.

Im Besonderen bestätigte der OGH (ohne konkrete Bezugnahme auf die ***X*** GmbH) die Feststellungen des Landesgerichts Wiener Neustadt, dass bei den ***ABC***-Gesellschaften die angepriesenen Geschäfts- und/oder Entwicklungstätigkeiten nie aufgenommen wurde. Der OGH bezieht sich neben den Aussagen von diversen Mitangeklagten auf das ***SV***-Gutachten (vgl zB OGH-Entscheidung Seite 34f).

bf) Feststellungen im vorhergehenden Verfahren vor dem UFS vom 17.2.2001 (GZ RV/1928-W/10)

Auch der UFS beschäftigte sich bereits in der Entscheidung GZ. RV/2087-W/10 vom 17. Februar 2011 mit der vorgeblichen geschäftlichen Tätigkeit bei der ***X*** GmbH. Zwar stand im Mittelpunkt des Verfahrens die Frage, ob die als Bescheid intendierten Erledigungen als Nichtbescheide zu qualifizieren waren. Somit hatte der UFS schlussendlich nicht über die Mitunternehmenschaft und deren gewerbliche Tätigkeit zu entscheiden. Allerdings äußerte sich der UFS hinsichtlich der angeblichen Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH bereits recht deutlich und bestätigt somit auch die bislang getroffenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts, dass es bei der ***X*** GmbH keine Geschäftstätigkeit gegeben hat:

*„Die ***X*** GmbH (Geschäftsherrin) hat aus folgenden Gründen niemals einen Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG 1988 und § 28 BAO betrieben:*

- *Die den stillen Gesellschaftern gegenüber behaupteten geplanten Tätigkeiten betreffend am Markt abzusetzende Leistungen hat die Geschäftsherrin nicht ausgeführt. Die Geschäftsherrin hat sich diesbezüglich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt – auch nicht durch Vorarbeiten (Entwicklung, Zukauf). Die Geschäftsherrin hat diesbezüglich auch keine Vorarbeiten mit Gewinnabsicht unternommen. Die Gewinnabsicht der Geschäftsherrin bezog sich auf die Erlangung der stillen Einlagen.*

- *Die tatsächliche Tätigkeit der Geschäftsherrin bestand in der Aufnahme von stillen Gesellschaftern und der Einvernahmung der stillen Einlagen. Da die eingenommenen Beträge sofort beiseite geschafft wurden, waren die stillen Beteiligungen sofort wertlos. Insofern hat die Geschäftsherrin unzweifelhaft einen Gewinn erzielt, weil der wertlosen eigenen Tätigkeit (Einräumung von wertlosen stillen Beteiligungen) der Zufluss von Geldbeträgen gegenüberstand. Da es sich dabei nicht um sogenannte Zufallsgewinne handelte, lag die Gewinnabsicht bei der Geschäftsherrin jedenfalls vor. Jedoch stellte die tatsächliche Tätigkeit der Geschäftsherrin keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dar: Reine Vermögensdelikte wie Veruntreuung begründen für sich allein keine Teilnahme am Güter- und Leistungsaustausch (Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz 80). Erforderlich für eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wäre das Anbieten einer im wirtschaftlichen Verkehr begehrten und als solche geltenden Leistung (Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 23 Tz 6); da aber niemand Bedarf daran hat, betrogen zu werden, handelte es sich bei der Einräumung der wertlosen stillen Beteiligungen um keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.*

Dem Bw und den anderen stillen Beteiligten war es daher nie – insbesondere nicht im Streitzeitraum 2006 bis 2008 – möglich, als Mitunternehmer an einem – nach außen hin von der Geschäftsherrin betriebenen – Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG 1988 und § 28 BAO beteiligt zu sein.

Nun könnte zwar eingewendet werden, dass es die Absicht der stillen Beteiligten inkl. des Bw gewesen wäre, Gewinne unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu erzielen. Dem steht jedoch entgegen, dass die stillen Beteiligten ohne die Geschäftsherrin untereinander nicht verbunden war. Nur durch eine – notwendigerweise von der Geschäftsherrin abhängende – Mitunternehmerschaft hätten die ansonsten eine Personengruppe ohne jede Rechtsfähigkeit darstellenden stillen Beteiligten zu Beteiligten an einem Gebilde (Mitunternehmerschaft) werden können, welches Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen hätte können.“

Aus der Zusammenschau der bisher gewürdigten Beweismittel ergibt sich eindeutig, dass es auf Ebene der ***X*** GmbH keine Geschäftstätigkeit gegeben hat. Aufgrund der mangelnden Geschäftstätigkeit war es aus einer objektiven Sicht niemals möglich einen Gewinn zu erzielen. So haben alle drei Geschäftsführer der ***X*** GmbH bestätigt, dass keinerlei Entwicklungs- oder Vertriebstätigkeit bei der Gesellschaft stattgefunden hat. Diese Aussagen werden durch die Feststellungen der Finanzamtsprüfer und des Sachverständigen Mag. Dr. ***SV*** bestätigt. Auch die Ausführungen des Landesgerichts Wiener Neustadt und des UFS bestätigen diese Einschätzung.

bg) Würdigung der Argumente die in den diversen Beschwerden zum Sachverhalt vorgebracht wurden

Beschwerde verfasst von *V3a*** Rechtsanwälte-Partnerschaft vom 31.8.2011**

In der Beschwerde, die von ***V3a*** Rechtsanwälte-Partnerschaft im Namen von einigen Beschwerdeführern verfasst wurde und auf die auch einige andere in diesem Verfahren anhängige Beschwerde explizit verweisen, wird vorgebracht, dass es in der ***X*** GmbH entgegen der Feststellungen des Finanzamts tatsächlich eine Geschäftstätigkeit gegeben hätte. Die Beschwerde führt dazu folgendes aus:

*„Die Software, die in ***A*** System Informations GmbH vorentwickelt und von der ***X*** weiter ausgebaut und für spezifische Anwendungen marktreif gemacht wurde in einer Vorzeigeverversion wurde [sic!], wurde von der Betriebsprüfung zur Steuernummer ***Str-Nr.*** für die Geschäftsjahre 1998 bis 2000 als durchaus nachvollziehbarer Betrieb und entsprechend verwertbares Know-How angesehen und nur jene Aufwendungen, die tatsächlich dann nicht bezahlt worden sind, nämlich etwa 65% nicht anerkannt (Bericht vom 28.3.2006 FA Neunkirchen/Wr. Neustadt, Steuernummer ***Str-Nr.*** betreffend die Vorgängerfirma ***A*** System Informations GmbH u. Mitgesellschafter).*

*Im Bescheid wird das Vorliegen einer Erwerbsquelle zu Unrecht verneint, obwohl es sich um eine Software handelt, die auch im Internet Online gegangen ist und prinzipiell in der Roh- und Prototypversion marktauglich war, allerdings danach, aufgrund von kriminellen Handlungen der im Strafverfahren Beschuldigten, insbesondere der Beschuldigten ***PersV*** und Ing. Thomas ***Pers1a***, nicht zur weiteren Marktentwicklung weiterentwickelt wurde, sondern die Anlegergelder laut Feststellungen des Landeskriminalamtes NÖ im Akt 34 HR 90/09 p des LG Wr. Neustadt für eigene Aufwendungen veruntreut wurden und festzustellen ist, dass die Anlegergelder sofort für andere Zwecke entnommen worden sind und nur zum Schein Weiterentwicklungsleistungen vorgenommen worden sind, indem Rechnungen und Barentnahmerechnungen insbesondere über den mittlerweile verstorbenen ***PersF*** verbucht worden sind.*

[...]

Die Behörde hat in keinsten Weise trotz laufender Anträge die beschlagnahmte Software trotz Anträge den Berufungswerbern ausgefolgt und auch nicht wie beantragt ein Sv Gutachten hierzu eingeholt. Ob daher ein Betrieb vorlag der dann durch Veruntreuung der Gesellschaftereinlagen zum Erliegen kam, hat die Behörde nicht geprüft und sogar die Sv Gutachten aus dem Strafverfahren ignoriert.

Die vorgelegten Unterlagen der Präsentation auf Computermessen und des Ankaufs von Software seitens unbedenklicher Drittfirmen machen deutlich, dass Software und ein Betrieb vorhanden waren, diese aber dann nicht weiterentwickelt wurde, weil die Gelder [sic!] von den Beschuldigten veruntreut wurden, was das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ex ante nicht hindert. Ob der Prototyp der ursprünglichen Software und das Entwicklungskonzept eine objektiv taugliche Erwerbsquelle war, da dieser Prototyp online im Internet funktionsfähig in Betrieb befindlichen Software verbreitet wurde, wurde von der Behörde nicht untersucht und alle

Beweisanträge ignoriert und in diese Beweismittel ignorierenden und somit unzulässig vorgegreifender „Beweiswürdigung“, das Vorliegen einer Erwerbsquelle zu Unrecht und entgegen der ständigen Judikatur des VwGH verneint“

Zu den bisher zitierten Vorbringen hält das Bundesfinanzgericht folgendes fest:

Die Vorbringen der Beschwerdeführer hinsichtlich einer angebliche Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH beziehen sich auf die Tätigkeit von anderen Gesellschaften im ***ABC***-Komplex und betreffen Vorgänge (z.B. Messeauftritte, Entwicklungstätigkeit für Software etc.) in Jahren die weit vor der Gründung der ***X*** GmbH im Jahr 2006 lagen.

Die Beschwerde scheint hier auf die aktenkundige Teilnahme der ***Y*** Consulting GmbH an mehreren Messen in den frühen 2000er-Jahren (zB CEBIT in Hannover 2002, INTERGEO 2003 in Hamburg) anzuspielen, auf denen eine frühe Version des Geomarketing-Tools ***Produkt*** vorgestellt wurde. Auch die später in der Beschwerde angeführten Marketingbemühungen gegenüber potentiell namhaften Kunden (zB ***K1***, ***K2***, ***K3***, ***K4***) bezogen sich alle auf das „Produkt“ ***Produkt***, dass vorgeblich von der ***Y*** Consulting GmbH entwickelt wurde (vgl zB Niederschrift über die Aussage von Christian ***Pers6*** vor dem Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt vom 11.7.2011, Seite 3ff).

Das Bundesfinanzgericht erkennt hier keinen Zusammenhang zum Produkt „VDMS“, das vorgeblich von der ***X*** GmbH entwickelt hätte werden sollen. Das Bundesfinanzgericht erkennt auf Basis der Aktenlage keinen Zusammenhang zwischen der angeblich bei der ***A*** System Information GmbH viele Jahre vor der Gründung der ***X*** GmbH vorgeblich entwickelten Software. Bis auf die für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbare Behauptung, dass diese vorentwickelte Software bei der ***X*** GmbH weiterentwickelt hätte werden sollen, bietet die Beschwerde keine stichhaltigen Erläuterungen, wie und welche Software zur ***X*** transferiert worden sei und dort konkret hätte weiterentwickelt werden können. In diesem Zusammenhang sei auf die obigen Ausführungen des Sachverständigengutachtens von Mag. Dr. ***SV*** verwiesen, in dem festgestellt wurde, dass die von der ***X*** GmbH getätigten Know-how-Verrechnungen nicht werthaltig waren.

Darüber hinaus bietet die Beschwerde keine konkreten Anhaltspunkte über das Bestehen eines tatsächlichen oder auch nur konkret geplanten Geschäftsbetriebs bei der ***X*** GmbH in den Jahren 2006-2009, die die oben ausführlich beschriebenen Feststellungen bzw jene des Finanzamts entkräften könnten.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die beiden bereits ergangenen Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts GZ. RV/7100239/2014 zur ***Y*** Consulting GmbH vom 1. April 2016 und GZ. RV/7100470/2014 zur ***Y*** Consulting-IT Forschung und Entwicklung GmbH vom 29.11.2022 verwiesen, die Parallelfälle im ***ABC***-Fall behandelten und mit denen der

Großteil der Verrechnungen der ***X*** GmbH im streitgegenständlichen Zeitraum stattgefunden hat. Im Fall der ***Y*** Consulting GmbH kam das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung (RV/7100239/2014) zum Schluss, dass bei der ***Y*** GmbH in den Jahren 2001-2005 tatsächlich eine gewisse Art von Geschäftstätigkeit stattgefunden hat, aber jedenfalls ab dem Jahr 2006 ebenfalls keine geschäftliche Tätigkeit und somit keine steuerliche Einkunftsquelle vorgelegen hat. In der Rechtssache RV/7100470/2014 betreffend die ***Y*** Consulting-IT Forschung und Entwicklung GmbH verneinte das BFG nach einer umfangreichen Beweiswürdigung das Vorliegen einer Einkunftsquelle zur Gänze.

Die Behauptung in der Beschwerde, wonach das Finanzamt die Feststellungen im Sachverständigengutachten von Mag. Dr. ***SV*** nicht berücksichtigt hätte, kann nicht nachvollzogen werden, da auf Seite 10 der Bescheidbegründung zum Nichtfeststellungsbescheid 2008, die auch für die Jahre 2006, 2007 und 2009 maßgeblich ist, explizit auf die Feststellungen im ***SV***-Gutachten verwiesen wird.

In weiterer Folge versucht die Beschwerde mit Verweis auf einige Teilziffern des ***SV***-Gutachten darzustellen, dass es in der ***X*** GmbH angeblich eine Geschäftstätigkeit gegeben haben soll. So führt die Beschwerde auszugsweise folgendes aus:

*„Die Gesellschaft betrieb laut Gutachten das „verteilte Datenbank Management System“ (VDMS) im Bereich des Betriebssystems und dem DMS. Es folgten umfangreiche Anschaffungen für Hardware und Software (Tz 270) unter erheblicher Planabweichung. Laut Angaben der Zeugen ***Pers2*** und ***Pers1a*** erfolgte keine Weiterentwicklung der Programmierung (TZ 273f) ab Tranche 2007/II Tz 268)*

*Das Produkt VDMS (ein sehr gefragtes Softwaretool) kam von der ***Y*** (TZ 707). Werthaltig waren die Leistungen der CM € 5.355,--, der AA mit €24.000 und der Layer I mit € 12.000,--. Von € 6.570.315,53 wurde bei Annahme eines Geschäftsbetriebes € 5.565.143,80 nicht widmungsgemäß verwendet. Es wurde generell eine [sic!] Geschäftsbetrieb entfaltet aber zu überhöhten Preisen know-how zugekauft extern (TZ 411). Der GA trifft die Feststellung, dass das know how jeweils an die Gesellschaften weitergereicht wurde, ab dann eine konsequente Weiterentwicklung des Produktes unterblieb (TZ 829).*

Damit wird im GA die entscheidende Frage beantwortet. Ein an sich plausibles und wirtschaftlich verwertbares Know How bzw programmiertes EDV Produkt wird nicht konsequent weiterentwickelt, weil die Gelder nach Einzahlung veruntreut wurden, sodass die Straftat auf der Betriebsebene erfolge in einem sich gegebenen Betrieb, dessen Anleger aufgrund des Internethypes der Jahre 1998 bis 2007 an eine kleine Lösung wie Google und Herold glauben können und erst auf der Ebene eines vorhandenen Geschäftsbetriebes veruntreut.

Mit einem Gutachten eines führenden Gerichtssachverständigen ist somit bewiesen, dass die Investition auf Gewinnabsicht beruhte und die Straftat in der Betriebssphäre erfolgte und somit der Einlageverlust im Anschaffungsjahr anzuerkennen ist und ausgleichsfähig ist, die durch künstliche know-how Verträge erzeugten Anfangsverluste darüberhinaus zu eliminieren sind. Die Projekte mit KMC Prospekt weisen aus, dass das Erzielen von Gewinnen aus der Softwareentwicklung im Vordergrund stand, die auch bei Messen und Institutionen massiv beworben wurden.“

Das Bundesfinanzgericht folgt den Ausführungen in der Beschwerde hinsichtlich der zitierten Gutachtenstellen und den Ausführungen zum angeblich intendierten Geschäftsbetrieb nicht. Die zitierten Teilziffern enthalten einen anderen Inhalt als er sich tatsächlich aus dem Gutachten ergibt. Die gezogenen Rückschlüsse können nicht aus dem Gutachten abgeleitet werden.

Es werden bestenfalls gewisse Aussagen aus dem Zusammenhang gerissen und nicht auf die dargestellten tatsächlichen Schlussfolgerungen des Gutachters eingegangen, aus dem klar hervorgeht, dass bei der ***X*** GmbH keinerlei Geschäftstätigkeit stattgefunden hat.

Wenn im Anschluss an die oben zitierten Aussagen noch behauptet wird, dass ein „*durchaus interessanter Thorso an EDV, Prototypen und Vermarktungsideen*“ bestanden hätte und in diesem Zusammenhang bspw das angeblich entwickelt Produkt SWOT-Monitor angeführt wurde, genügt der Hinweis, dass hier offensichtlich auf vermeintliche Geschäftsaktivitäten referenziert wird, die jedenfalls nicht auf Ebene der ***X*** GmbH sondern uU bei anderen Gesellschaften (zB ***Y*** Consulting GmbH) zumindest ansatzweise entwickelt wurden. Es ist nicht ersichtlich welcher Zusammenhang zwischen dem Produkt VDMS und dem Produkt SWOT-Monitor besteht. Bei letztgenanntem Produkt handelt es sich um ein Tool für die Durchführung von betriebswirtschaftlichen SWOT-Analysen (**S**trengths, **W**eaknesses, **O**pportunities and **T**hreats) und für das von einer anderen ***ABC***-Gesellschaft ein rudimentärer Excel-Prototyp von DI ***K*** erworben wurde.

Auf Seite 8f der Beschwerde ist auch die Rede von einem funktionierenden Software-Prototyp bei der ***X*** GmbH. Die Beschwerde bietet weder eine konkrete Erläuterung, um welche Art von Prototyp es sich hier handeln soll, noch wie dieser konkret in der ***X*** GmbH zum Einsatz kommt. Auf Basis der Aktenlage ist klar, dass es bei der ***X*** GmbH in Bezug auf das Projekt VDMS keinen Software-Prototypen gab.

Auch das der Beschwerde beigelegte Gutachten zur SmartMachine International Holding GmbH vom 12.2.2006 und die anderen Beilagen (z.B. Marketingbroschüren zu ***Produkt***) haben keinen Bezug zum vermeintlichen Produkt VDMS der ***X*** GmbH, die im Übrigen erst zu einem späteren Zeitpunkt gegründet wurde.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Beschwerde keine weiteren Anhaltspunkte liefert, um eine geschäftliche Tätigkeit der ***X*** GmbH zu beweisen. Schon allein der Umstand, dass die Gesellschaft über keine ausreichende Anzahl an Mitarbeitern in den Streitjahren verfügte, ist in Verbindung mit den oben genannten Feststellungen ausreichend, um eine Weiterentwicklung der Software als auch etwaige Marketingaktivitäten auf Ebene der ***X*** GmbH auszuschließen.

Schriftsatz vom 25.2.2013 von *V3a*** Rechtsanwälte-Partnerschaft – Vorwurf an BP**

Die Ausführungen im Schriftsatz vom 25.2.2013 liefern keine weiteren Hinweise darauf, dass die ***X*** GmbH tatsächlich eine Geschäftstätigkeit entfaltet hat bzw die Entwicklung einer Software vorangetrieben hätte.

Aus den obigen Feststellungen und Würdigung der Beweismittel ergibt sich eindeutig, dass der Sachverhalt vom Finanzamt in den wesentlichen Punkten ordnungsgemäß geprüft wurde. Die Beschwerdeergänzung wurde nicht nur für das ***X***-Verfahren eingebracht, sondern auch in Bezug auf andere Gesellschaften (***Y***, ***A***). Die Ausführungen zu einer unterbliebenen Prüfung der Software (z.B. SWOT-Monitor, ***Produkt***) bezieht sich auf angebliche Geschäftstätigkeiten von anderen ***ABC***-Gesellschaften.

Aufgrund des Fehlens einer lauffähigen Software bei der ***X*** GmbH, war es der Behörde nicht möglich eine solche zu prüfen.

Der in der Beschwerde ventilierte Vorwurf der Falschbeurkundung gem § 311 StGB durch die betreffenden Finanzprüfer dürfte sich nicht erhärtet haben, da dem Bundesfinanzgericht keine entsprechenden strafrechtlichen Verfahren bekannt sind. Das Bundesfinanzgericht geht daher weiterhin von der grundsätzlichen Richtigkeit der Feststellungen in der Betriebsprüfung aus, die sich in den entscheidungswesentlichen Punkten mit jenen des Bundesfinanzgerichts decken.

Der Antrag auf Beischaffung des IT-Sachverständigen Christian ***SV2*** ist hinfällig, da dieses Gutachten von den Beschwerdeführern mit Schriftsatz vom 16.4.2013 selbst beigebracht wurde.

Schriftsatz vom 16.4.2013 von - Vorlage technisches Sachverständigengutachten von Dr. Christian *SV2*****

Mit Schriftsatz vom 16.4.2013 wurde durch ***V3a*** Rechtsanwälte-Partnerschaft ein Sachverständigengutachten von Dr. Christian ***SV2*** eingebracht, das im Auftrag des Landesgerichts Wiener Neustadt im Rahmen des ***ABC***-Verfahrens erstellt wurde.

Dieses Gutachten hat keinen Einfluss auf die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, weil es nicht das angebliche Produkt VDMS der ***X*** GmbH beurteilt. In Teil 1 behandelt das

Gutachten das Geo-Marketingtool ***Produkt***, das laut Gutachten von der ***Y*** Consulting GmbH in den Jahren 2002-2003 entwickelt wurde. In Teil 2 wird das Projekt sysnet begutachtet. Das Gutachten behandelt hierbei das Branchenportal „Die ***Prod2***“ und ein internes „CRM-System“, dass in den Jahren 1998-2004 entwickelt wurde. Das Gutachten behandelt also Zeiträume die erheblich vor der Gründung der ***X*** GmbH im Jahr 2006 gelegen sind. Beide Teile des Gutachtens verweisen in keinerlei Hinsicht auf das Produkt VDMS. Es lassen sich aus dem Gutachten auch keine Rückschlüsse auf eine etwaige Geschäftstätigkeit oder die Übertragung von werthaltigem Know-How ableiten, die die obigen Feststellungen auch nur im Ansatz entkräften könnten.

Für das Bundesfinanzgericht ist daher kein Zusammenhang zwischen der im Gutachten dargestellten Software und der vorgetäuschten Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH ersichtlich.

Das Bundesfinanzgericht bleibt daher weiterhin bei seiner Feststellung, dass es bei der ***X*** GmbH tatsächlich keine aktive Geschäftstätigkeit gab. Weder wurde ein marktfähiges Produkt entwickelt, noch hat eine irgendwie geartete Vertriebstätigkeit stattgefunden.

Schriftsatz von *V1*****

Im Schriftsatz der ***V1*** werden keine neuen Beweise oder Vorbringen erwähnt, die zu einer anderslautenden Würdigung des Sachverhalts führen würden. Insbesondere bringt die Beschwerde keine neuen Argumente vor, die auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH hindeuten würden.

Zur in der Beschwerde angesprochenen Wissensbilanz der ***F*** GmbH ist festzuhalten, dass der Auftrag für die Wissensbilanz nicht die vermeintliche Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH umfasste, sondern von anderen Gesellschaften (insbesondere ***Y*** Consulting GmbH) für deren (angebliche) Geschäftstätigkeit beauftragt wurde. Außerdem wurde das Projekt Wissensbilanz nie abgeschlossen, da die beauftragende Gesellschaft dem Dienstleister zusammengefasst keine stichhaltigen Informationen für bei der Gesellschaft vorhandenes Know-how liefern konnte. Der intendierten Wissensbilanz kann daher keine Relevanz für den Nachweis von angeblich in der ***X*** GmbH vorhandenen Know-How beigemessen werden. (vgl bspw Aussage Manfred ***Pers5***, HV-Protokolle Teil 99, Seiten 1-25).

In Punkt 5 der Beschwerde wird ein Gutachten der ***H AG*** angesprochen, dass die angebliche Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH beurteilt. Bei diesem Gutachten handelt es sich um ein Gutachten der *** GmbH (deren Geschäftsführer *** zugleich auch Vorstand der *** AG ist). Das von diesem Unternehmen erstellte „Kurzgutachten Smartmachine“ (datiert mit 12.6.2006) bezieht sich nicht auf die Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH und hat daher keinen Einfluss auf die Beurteilung einer allfälligen betrieblichen Tätigkeit der ***X*** GmbH.

Schriftsatz *V6*** Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG 16.1.2012/Schriftsatz der ***V11*** Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. datiert mit 16.1.2012 (bei einigen von der ***V6*** / ***V11*** vertretenen Beschwerdeführer ist das Schreiben mit 16.1.2011 datiert, hierbei handelt es sich um einen Tippfehler, da die eigentlichen Beschwerden im September 2011 eingereicht wurden)**

In den gleichlautenden Schriftsätzen der ***V6*** Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG und der ***V11*** Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. wird unter anderem die Systemprüfung des Finanzamts als unzureichend beschrieben. Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass keinerlei steuerlich relevante betriebliche Tätigkeit entfaltet worden wäre, sei bei den gegebenen Verhältnissen nicht nachvollziehbar. Insbesondere wird darüber hinaus moniert, dass sich die Finanzbehörde neben den Ergebnissen der Systemprüfer, ansonsten nur auf die Aussagen des Geschäftsführers Thomas ***Pers1a*** gestützt hätte.

In diesem Zusammenhang stellt das Bundesfinanzgericht fest, dass es - wie bereits oben ausführlich dargestellt - keine zu prüfende Software bei der ***X*** GmbH gegeben hat. Nach Ansicht des Gerichts konnte daher keine Systemprüfung durchgeführt werden, sondern nur das von Herrn ***Pers1a*** zusammengetragene Material gesichtet werden.

Wie bereits oben detailliert ausgeführt, ist die Aussage von Herrn Thomas ***Pers1a*** nur ein Beweismittel von vielen. Außerdem sind seine Aussagen als glaubhaft einzustufen, da sie unter anderem im Einklang mit den Feststellungen der Finanzbehörde, des Sachverständigengutachters Mag. Dr. ***SV***, des Landesgerichts Wiener Neustadt und des UFS stehen. Neben der nicht näher mit neuen Fakten belegten Kritik am Vorgehen der Finanzbehörde finden sich im Schriftsatz keinerlei Anhaltspunkte die im Gegensatz zu den obigen Beweismitteln auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit hindeuten hätten können.

Wenn im Schriftsatz auf die angebliche Wissensbilanz der ***F*** GmbH hingewiesen wurde, genügt die nochmalige Wiederholung der Feststellung, dass diese Wissensbilanz von der ***Y*** beauftragt wurde und nichts mit der ***X*** GmbH zu tun hatte. Außerdem wurde die Wissensbilanz nie fertig gestellt (vgl. Aussage Manfred ***Pers5*** HV-Protokoll Teil 99, Seiten 1-25).

Darüber hinaus wurden mit den Beschwerden umfangreiche Beilagen 1-8 übermittelt, die auch bereits im Rahmen der Außenprüfung übergeben wurden.

Die Beilagen 1-3 enthalten Unterlagen, die mit dem angeblichen Know-How-Transfer von den ***Y***-Gesellschaften zur ***X*** GmbH in Zusammenhang stehen sollen. An dieser Stelle genügt der Hinweis auf die Feststellungen im Gutachten des Sachverständigen Mag. Dr. ***SV***, dass es zu keinem werthaltigen Know-How-Transfer gekommen ist. Diese Feststellung steht auch im Einklang mit den oben zitierten BFG-Erkenntnissen zu den ***Y***-Gesellschaften.

Beilage 4 enthält angeblich eine Produktbeschreibung des Datenbankmanagementsystems. Allerdings handelt es sich bei dieser Beilage ausschließlich um einen lehrbuchartigen Text, der in keinem Zusammenhang mit einem tatsächlich entwickelten Produkt steht.

Beilage 5 und 6 behandeln die angebliche Geschäftsentwicklung und Produkte der ***Y***-Gesellschaften. Aus den Unterlagen sind keine weiteren Informationen ableitbar, die entgegen der obigen Feststellungen auf eine mögliche Geschäftsaktivität bei der ***X*** GmbH schließen lassen können.

Beilage 7 enthält ein Inhaltsverzeichnis eines Datenträgers der im Zuge der ***Y***-Betriebsprüfungen an die Finanz übergeben wurden. Das Bundesfinanzgericht kann keinen Zusammenhang zu den vorgetäuschten Aktivitäten der ***X*** GmbH feststellen.

Beilage 8 enthält umfangreiche Unterlagen die für die Erstellung der Wissensbilanz zusammengestellt wurden. Wie bereits mehrfach festgestellt, wurde die Wissensbilanz von der ***Y*** beauftragt und steht nicht im Zusammenhang mit der ***X*** GmbH. Außerdem wurde die Wissensbilanz mangels bilanzierbaren Know-how auch bei der ***Y*** nie fertiggestellt.

Nach detaillierter Sichtung der Unterlagen stellt das Bundesfinanzgericht daher fest, dass keines dieser Dokumente auf eine konkrete geschäftliche Tätigkeit der ***X*** GmbH hindeutet.

c) **Zum Punkt Geschäftliche Motivation der einzelnen Anleger**

Die Intention der Anleger, sich primär an einem gewinnbringenden, innovativen Unternehmen zu beteiligen, ergibt sich glaubhaft aus den Beschwerden.

Die Ausgestaltung der atypisch stillen Beteiligung als Verlustbeteiligungsmodell, wodurch Anfangsverluste durch einen steuerlichen Vorteil auf Ebene der Investoren ausgeglichen hätten werden sollen, ergibt sich eindeutig aus der Grundstruktur der gesamten Beteiligung. Außerdem wurden in den Jahren 2006 und 2007 sehr hohe Verluste in den Feststellungserklärungen erklärt. Die jeweiligen Verlusttangente überstiegen dabei die Einlagen der Anleger um ein Mehrfaches.

d) **Zum Punkt Ablauf des Verwaltungsverfahrens - Nichtfestsetzungsbescheide**

Der festgestellte Verfahrensablauf ergibt sich für das Bundesfinanzgericht eindeutig aus dem Steuerakt. Insbesondere ist festzustellen, dass keine Wiederaufnahme des Verfahrens stattgefunden hat, da die zuerst ergangenen Erledigungen, die vom UFS als Nichtbescheide qualifiziert wurden, Ersterledigungen waren.

Demnach hat das Finanzamt für die nachfolgenden Nichtfestsetzungsbescheide, die sämtlichen Gesellschaftern zugestellt wurden, ebenfalls ohne Wiederaufnahme des Verfahrens erlassen, da bis dato kein rechtskräftig abgeschlossenes Feststellungsverfahren bestanden hat.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Verletzung Parteiengehör

In den Beschwerden (zB Schriftsatz von Dr. Michael ***V9*** vom 16.5.2013 und 11.6.2013 betreffend die Beschwerden von Dr. ***Bf10***, Dr. ***Bfa*** und DI ***Bf36***) wird vorgebracht, dass im Abgabenverfahren das Parteiengehör nicht gewahrt wurde und daher die Parteien ihre Rechte und rechtlichen Interessen nicht wahrnehmen konnten.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich: Das Parteiengehör (§ 115 Abs 2 BAO) gehört zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates (vgl VwGH 1.9.2015, 2013/15/0295, mwN). Gemäß § 183 Abs 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Der Verfahrensmangel der unterbliebenen Gewährung von Parteiengehör während des erstinstanzlichen Verfahrens ist im Rechtsmittelverfahren saniert, wenn im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird (vgl VwGH 19.3.2008, 2008/15/0002, mwN; 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, Rn 46). Nach der Judikatur des VwGH kann daher die Verletzung des Parteiengehörs im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht nachgeholt werden.

Gemeinsam mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 14.8.2023 wurde den Beschwerdeführern der bis dahin vom Berichterstatter ermittelte Sachverhalt offengelegt und die Beschwerdeführer wurden ersucht in Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung, schriftliche Stellungnahmen abzugeben. Außerdem wurde den Beschwerdeführern eine umfangreiche Beilage (429 Seiten) mit den wesentlichsten Beweismitteln übermittelt. Aufgrund des Umfangs des Akts wurden die Beschwerdeführer in der Ladung auch nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei den übermittelten Unterlagen um einen Auszug aus dem Akt handelt und sie das Recht hätten, den gesamten Akt bei einem individuell vereinbarten Termin einzusehen.

Schlussendlich fand am 14.10.2023 eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt, bei der nach ausführlicher Darstellung des Sachverhalts den Beschwerdeführern nochmals die Gelegenheit geboten wurde, sich zum Sachverhalt inhaltlich zu äußern und weitere Beweismittel vorzulegen.

Es ist somit festzustellen, dass das Recht auf Parteiengehör im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vollumfänglich gewahrt wurde und somit allfällige Mängel im Verwaltungsverfahren jedenfalls saniert worden sind.

b) Behandlung der verfahrensrechtlichen Anträge in den Beschwerden

Der Beschwerdeschriftsatz vom 31.8.2011, der von der ***V3a*** Rechtsanwälte-Partnerschaft für einige Beschwerdeführer verfasst wurde, enthält die folgenden Beweisanträge über die das Bundesfinanzgericht wie folgt erkennt.

- **Antrag auf zeugenschaftliche Einvernahme des Sachverständigen Dr. Matthias ***SV*****

Der Beweisantrag zur zeugenschaftlichen Einvernahme von Dr. Matthias ***SV*** nennt kein konkretes Beweisthema.

Gemäß der Judikatur des VwGH (27.3.2002, 98/13/0163), setzt die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs 3 BAO die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht nicht entsprochen zu werden. Dem gegenständlichen Beweisantrag kann daher schon deshalb nicht entsprochen werden.

Ergänzend ist festzuhalten, dass Herr Mag. Dr. ***SV*** seine Sicht der Dinge bereits in einem umfangreichen Gutachten (Gutachten: 640 Seiten, Anhang: 750 Seiten) dargelegt hat. Dieses Gutachten wurde auch in diesem Verfahren als wesentliches Beweismittel qualifiziert und in der Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt. Die Teile des Gutachtens, die die ***X*** GmbH betreffen wurden den Parteien des Verfahrens in Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung mit dem Vorhalt vom 14.8.2023 übermittelt. Es ist nicht ersichtlich welche neuen Erkenntnisse zum Sachverhalt, die über die Feststellungen im sehr detaillierten Gutachten hinausgehen, durch eine unmittelbare Einvernahme von Mag. Dr. ***SV*** gewonnen werden könnten.

Dem gegenständlichen Beweisantrag wird daher nicht entsprochen.

- **Antrag auf Einholung eines SV-Gutachtens aus dem IT-Fache**

Auch dieser Antrag erläutert in keinsten Weise zu welchem Zweck dieses Gutachten eingeholt werden sollte. Es fehlt somit an einem konkret beschriebenen Beweisthema. Es wird lediglich die abstrakte Einholung eines IT-Gutachten beantragt.

Gemäß der Judikatur des VwGH (27.3.2002, 98/13/0163), setzt die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs 3 BAO die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht nicht entsprochen zu werden. Dem gegenständlichen Beweisantrag kann daher schon deshalb nicht entsprochen werden.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht auf Basis der vorliegenden Akten festgestellt hat, dass auf Ebene der ***X*** GmbH weder Software auch nur ansatzweise entwickelt wurde, noch, dass von Dritten ein brauchbares Software-Gerüst angekauft wurde. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden keine weiteren Beweismittel vorgelegt, die diese Annahme widerlegen hätten können. Aus rein materieller Sicht ist daher nicht nachvollziehbar, was ein Gutachten aus dem IT-Fach konkret hätte beurteilen sollen, da wie oben festgestellt nicht einmal ein halbwegs konkretisierbarer Plan bestand, eine lauffähige Software zu entwickeln.

Dem gegenständlichen Beweisantrag wird daher nicht entsprochen.

- **Antrag auf Einholung eines SV-Gutachtens zum Beweis dafür, dass die Umsetzung der EDV Projekte, insbesondere der Projekte SWOT-Monitor, Abrechnungsplattform und Internetplattform, insbesondere zum Zeitpunkt des Beginns der Tätigkeit der Gesellschaft eine absolute taugliche Geschäftsgrundlage war und ausreichende Finanzmittel zur Verfügung standen und daher eine unternehmerische Beteiligung ex ante vorliegt, die leider das Problem hat, dass die Umsetzung der EDV-Entwicklung dann in der Folge unterlassen wurde**

Diesem Antrag ist aus folgenden Gründen nicht zu entsprechen:

Der Antrag bezieht sich nicht auf die angebliche Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH. Wie bereits oben im Detail dargestellt, hätte die ***X*** GmbH angeblich ein verteiltes Datenbankmanagementsystem (VDMS) entwickeln sollen. Es ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, welcher Zusammenhang zwischen den oben genannten Projekten und dem VDMS bestehen soll. Die Beschwerde gibt auch keine Hinweise, wie die genannten Projekte mit dem VDMS in Verbindung stehen.

Die Projekte „Abrechnungsplattform“ und „Internetplattform“ sind jedenfalls keine Einzelprojekte der ***X*** GmbH. Generell sind die verwendeten Begriffe so allgemein und generell gehalten, dass für das Bundesfinanzgericht auf Basis der Aktenlage, nicht erkennbar ist, um welche konkreten Einzelprojekte es sich dabei handeln soll. Abgesehen davon, dass dem Bundesfinanzgericht kein einziger Anhaltspunkt vorliegt, dass es die genannten Projekte

bei der ***X*** GmbH gegeben hat, wäre bereits aufgrund der mangelnden Konkretisierung des Antrags die Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht möglich.

Auch das Projekt SWOT-Monitor hat keinen Bezug zur ***X*** GmbH. Laut den Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts in der Rechtssache ***Y*** Consulting-IT Forschung und Entwicklung GmbH (vgl z.B. BFG 29.11.2022, GZ. RV/7100470/2014 Seite 103) war dieses Projekt im Zeitraum von 22.2.2005 (Ankauf Excel-Prototyp von DI ***K***) bis zum 20.12.2007 der ***Y*** Consulting-IT Forschung und Entwicklung GmbH zurechenbar. Anschließend wurde das Projekt angeblich auf die ***S GmbH***, bei der es sich auch um eine ***ABC***-Gesellschaft handelt, übertragen. Es kann daher festgehalten werden, dass der SWOT-Monitor sowohl rechtlich als auch thematisch (Stichwort: VDMS) in keinem Zusammenhang mit der ***X*** GmbH steht und daher ein diesbezügliches Gutachten keine Erkenntnisse in Bezug auf die angebliche Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH hervorbringen könnte.

Betreffend Prüfung der Finanzmittel, die die Basis für eine ex-ante taugliche Geschäftstätigkeit hätten bilden sollen, kann auf die klaren Aussagen des Sachverständigen Mag. Dr. Matthias ***SV*** verwiesen werden, der in Tz 705 seines Gutachtens in prägnanter Klarheit in Bezug auf das Geschäftsmodell der ***X*** GmbH folgendes festhält:

„Im Zentrum des Unternehmens stand das so genannte Datenbanksystem „VDMS“ (verteiltes Datenbank Management System). Worum es sich konkret bei diesem äußerst generisch benannten Produkt handeln sollte, lässt sich aus den uns vorliegenden Unterlagen nicht erkennen. Selbst angenommen, es hätte tatsächlich der Versuch gewagt werden sollen, parallel zu auf dem Markt bereits über Jahre bestens eingeführten Datenbank-Management-Systeme (Microsoft, Oracle, Sybase, MySQL, ...) ein neues, diesen überlegenes Produkt zu entwickeln, wären hierfür realistischer Weise wohl erheblich mehr finanzielle Ressourcen als die über ein kleines österreichisches Steuersparmodell aufgebrauchten Mittel notwendig erschienen.“

Das Bundesfinanzgericht folgt dieser zusammenfassenden Aussage, da die Entwicklung eines am Markt konkurrenzfähigen Datenbankmanagementsystems weitaus mehr finanzielle Ressourcen benötigt hätte, als durch die ***X*** GmbH bei den Anlegern eingetrieben wurden. Es ist daher nicht ersichtlich, welche neuen Erkenntnisse ein weiteres das bereits sehr umfangreiche und detaillierte ***SV***-Gutachten ergänzende Gutachten hinsichtlich der angeblichen Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH zu Tage fördern sollte, die sich nicht bereits aus der umfangreichen Aktenlage ergeben.

Dem gegenständlichen Beweisantrag wird aus den oben genannten Gründen nicht entsprochen werden.

- **Einvernahme von Mag. Christian ***Pers6*****

Offenbar meint der Beweisantrag Herrn Mag. Christian ***Pers6***. Bei dieser Person handelt es sich um einen Geografen, der bei der anfänglichen Entwicklung des Geomarketing-Tools ***Produkt*** bei der ***Y*** Consulting GmbH involviert war. Herr ***Pers6*** wurde bereits 11.7.2011 vor dem Finanzamt Wiener Neustadt vernommen. Außerdem hat er umfangreich im Zuge des Strafprozesses vor dem Landesgericht Wiener Neustadt ausgesagt (HV-Protokoll Teil 53, Seiten 1-24). Die Protokolle über die Einvernahmen wurden den Beschwerdeführern als Beilage zur Ladung zur mündlichen Verhandlung übermittelt.

Aus beiden Aussagen geht hervor, dass Herr ***Pers6*** keinerlei Berührungspunkte mit der ***X*** GmbH hatte, da er ausschließlich für andere ***ABC***-Gesellschaften tätig war. Konkret sagte er aus, dass er von Mitte Februar 2002 bis Anfang Jänner 2005 bei der ***Y*** Consulting GmbH beschäftigt war und von Jänner 2005 bis Jänner 2007 bei der ***Ges x*** beschäftigt war. Als Geograph war er vor allem bei der ***Y*** bei der vermeintlichen Entwicklung eines Geo-Marketing-Tools (zB ***Produkt***) befasst.

Aus der vorliegenden Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass Herr ***Pers6*** einen Bezug zur ***X*** GmbH hatte und zur Aufklärung des Sachverhalts beitragen könnte, vor allem, da er die ***ABC***-Gruppe bereits Mitte Jänner 2007 – also in der Frühphase der ***X*** GmbH, die erst am ***Dat2*** im Firmenbuch eingetragen wurde, verlassen hat. Eine neuerliche Einvernahme von Herrn ***Pers6*** kann daher unterbleiben (Vgl VwGH 4.10.1985, 82/17/0147)

Außerdem nennt der Beweisantrag zur zeugenschaftlichen Einvernahme von Mag Christian ***Pers6*** kein konkretes Beweisthema. Gemäß der Judikatur des VwGH (27.3.2002, 98/13/0163), setzt die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs 3 BAO die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht nicht entsprochen zu werden.

Dem gegenständlichen Beweisantrag wird aus den oben genannten Gründen nicht entsprochen werden.

- **Einvernahme von Stefanie ***Pers7*****

Der Beweisantrag zur zeugenschaftlichen Einvernahme von Stefanie ***Pers7*** nennt kein konkretes Beweisthema.

Gemäß der Judikatur des VwGH (27.3.2002, 98/13/0163), setzt die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs 3 BAO die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten

Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht nicht entsprochen zu werden. Dem gegenständlichen Beweisantrag kann daher schon deshalb nicht entsprochen werden.

Außerdem ist festzuhalten, dass Stefanie ***Pers7*** nie für die ***X*** GmbH tätig war. Sie war in den Jahren 2005 und 2006 kurzfristig für eine ***Y***-Gesellschaft tätig. Für das Bundesfinanzgericht ist nicht ersichtlich, welchen zusätzlichen Beitrag zur Tatsachenfeststellung eine Einvernahme von Frau ***Pers7*** im vorliegenden Fall haben könnte. Vor allem unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es keinen Hinweis darauf gibt, dass bei der ***X*** GmbH jemals eine ernsthafte Geschäftstätigkeit stattgefunden hat. Außerdem steht fest, dass auch von den ***Y***-Gesellschaften kein werthaltiges Know-how erworben wurde, dass bei der ***X*** GmbH weiterentwickelt hätte werden können.

Dem gegenständlichen Beweisantrag wird daher nicht entsprochen.

- **Einvernahme von Dr. Manfred ***Pers5***, ***F*** GmbH**

Der Beweisantrag zur zeugenschaftlichen Einvernahme von Dr. Manfred ***Pers5*** nennt kein konkretes Beweisthema.

Gemäß der Judikatur des VwGH (27.3.2002, 98/13/0163), setzt die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs 3 BAO die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkrete Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden soll, braucht nicht entsprochen zu werden. Dem gegenständlichen Beweisantrag kann daher schon deshalb nicht entsprochen werden.

Ergänzend ist festzuhalten, dass es sich bei Herrn Dr. Manfred ***Pers5*** um den seinerzeitigen Geschäftsführer der ***F*** GmbH handelt. Die Gesellschaft wurde von der ***Y*** Consulting GmbH beauftragt eine sogenannte Wissensbilanz zu erstellen, wobei dieses Projekt nie finalisiert wurde. Die Tätigkeit von Herrn ***Pers5*** hatte keinen Bezug zur angeblichen Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH. Daher ist es nicht nachvollziehbar, welche Auskunft Herr ***Pers5*** zur angeblichen Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH haben könnte.

Außerdem wurde Herr ***Pers5*** bereits als Zeuge im Strafprozess vor dem Landesgericht Wiener Neustadt umfangreich vernommen (HV-Protokoll Teil 99, Seiten 1-25). In der gesamten Aussage wurde die ***X*** GmbH kein einziges Mal erwähnt, was dem Umstand geschuldet sein dürfte, dass Herr ***Pers5*** keine Geschäftsbeziehung mit der Gesellschaft hatte.

Dem gegenständlichen Beweisantrag wird daher nicht entsprochen.

Der Beschwerdeschriftsatz vom 16.4.2013, der von der ***V3a*** Rechtsanwälte-Partnerschaft für einige Beschwerdeführer verfasst wurde, enthält die folgende zum jetzigen Zeitpunkt des Verfahrens relevanten Anträge:

- **Gewährung einer vollständigen Akteneinsicht gem § 90 BAO**

Im Vorhalt vom 14.8.2023 wurden die Parteien ausdrücklich auf ihr Recht auf Akteneinsicht hingewiesen und die Möglichkeit eines individuellen Akteneinsichtstermins explizit angeboten. Das Bundesfinanzgericht hat die beschwerdeführenden Parteien daher proaktiv auf ihr Recht hingewiesen. Allerdings hat keine der Parteien von ihrem Recht Gebrauch gemacht und so wurde kein Akteneinsichtstermin mit dem berichterstattenden Richter vereinbart.

- **Verwertung des SV-Gutachten nach § 280 BAO**

Der Antrag meint wohl, dass mit dem Schriftsatz übermittelte IT-Gutachten von Dr. ***SV2***. Diesem Antrag wurde in der obigen Beweiswürdigung entsprochen.

- **Beischaffung der Protokolle der Hauptverhandlung des LG Wr. Neustadt**

Diese Protokolle liegen dem Bundesfinanzgericht vor und hätten im Rahmen einer individuellen Akteneinsicht vollständig eingesehen werden können. Außerdem wurden den beschwerdeführenden Parteien die entscheidungswesentlichen Auszüge gemeinsam mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung übermittelt.

c) **Zum Beschwerdepunkt der vermeintlichen Wiederaufnahme**

In einem Schriftsatz für den Beschwerdeführer Prof-Prim. DDr. ***Bfb***, eingebracht von ***V12*** vom 12.10.2011 wurde vorgebracht, dass die mutmaßliche Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO nicht rechtmäßig erfolgte. Begründend führt der Schriftsatz zusammengefasst aus, dass die angeblich mit der ersten als Bescheid intendierten Erledigungen vom 11.11.2019, die vom UFS als Nichtbescheid qualifiziert wurden (UFS 17.2.2011, RV/1928-W/10), erlassenen Wiederaufnahmebescheide ebenfalls als Nichtbescheide zu qualifizieren seien und daher den angefochtenen Nichtfeststellungsbescheiden die verfahrensrechtliche Grundlage fehle.

Mit Verweis auf die obige Sachverhaltsfeststellung und die Beweiswürdigung wird festgehalten, dass die Nichtfeststellungsbescheide 2006-2009 alle samt im noch offenen Feststellungsverfahren erlassen wurden. Auch die als Bescheid intendierten Erledigungen vom 11.11.2009 wurden als erste Erledigungen im offenen Verfahren erlassen. Daher war keine bescheidmäßige Wiederaufnahme des Verfahrens notwendig. Da keine Wiederaufnahmebescheide notwendig waren und folglich auch nicht vom zuständigen Finanzamt erlassen wurden, können diese nicht erlassenen Bescheide auch nicht als Nichtbescheide qualifiziert werden.

Die ursprünglich als Bescheide intendierte Erledigungen vom 11.11.2009 wurde vom UFS (GZ RV/1928-W/10 vom 17.2.2011) als Nichtbescheide qualifiziert. Bei diesen Dokumenten handelt es sich daher um ein rechtliches Nichts, die keinerlei rechtliche Wirkung entfaltet haben und somit die anhängigen Feststellungsverfahren nicht abgeschlossen haben können.

Da für die Jahre 2006-2009 bislang noch keine rechtlich wirksamen Feststellungsbescheide ergangen waren und somit das ursprüngliche Feststellungsverfahren noch gar nicht abgeschlossen war, war eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO nicht notwendig, um eine verfahrensrechtliche Grundlage für die Erlassung der „neuen“ Nichtfeststellungsbescheide vom 27.7.2011 zu schaffen.

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass der Nichtfeststellungsbescheid für das Jahr 2009 vom 27.7.2011 überhaupt die erste Erledigung in dieser Sache war.

d) Beschwerdepunkt: Nichtfeststellungsbescheide seien als Nichtbescheide zu qualifizieren

In den Beschwerdeschriftsätzen der Rechtsanwaltskanzlei ***V3a*** vom 31.8.2011, in der Beschwerde betreffend Dipl.-Ing. ***Bf2*** vom 2.9.2011 verfasst von RA Dr. ***V2*** und in den Schriftsätzen von Dr. Michael ***V9*** vom 16.5.2013 und 11.6.2013 betreffend die Beschwerden von Dr. ***Bf10***, Dr. ***Bfa*** und DI ***Bf36*** wird vorgebracht, dass es sich bei den streitgegenständlichen Nichtfeststellungsbescheiden für die Jahre 2006-2009 um Nichtbescheide handle.

Begründet wird diese Ansicht zusammengefasst im Wesentlichen damit, dass die Bescheidadressaten unzutreffend seien, da die stillen Gesellschafter in keinem Gesellschaftsverhältnis untereinander stehen. Außerdem existiere kein Rechtssubjekt ***X*** GmbH und stille Gesellschafter, da nur Rechtsbeziehungen zwischen der Geschäftsherrin und den einzelnen stillen Beteiligten bestünden. Darüber hinaus sei die ***X*** GmbH – anders als im Bescheidkopf angeführt – selbst nie stille Gesellschafterin gewesen. Außerdem wird vorgebracht, dass die Bescheidadressaten vermeintlich unklar sind (siehe Beschwerde betreffend Dipl.-Ing. ***Bf2*** vom 2.9.2011).

Zu diesen Argumenten hält das Bundesfinanzgericht folgendes fest: Nach § 190 Abs 1 BAO sind die für die Feststellungen gem § 188 BAO geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen unterbleiben. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048) ist auch mittels Feststellungsbescheid abzusprechen, ob gemeinschaftlich erzielte Einkünfte gegeben sind oder nicht. Gelangt die Behörde dabei zum Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind jene Personen die Gesellschafter (Mitglieder) gem § 191 Abs 3 BAO, denen falls das sich als Gesellschaft/Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfte zuzurechnen gewesen wären.

Im vorliegenden Fall wird den Anforderungen der VwGH-Judikatur entsprochen. Die Bescheide werden an die jeweiligen Gesellschafter adressiert und soweit aus den Akten ersichtlich diesen bzw. ihren steuerlichen Vertretern einzeln zugestellt. Auch die Erwähnung der ***X*** GmbH selbst wäre vor diesem Hintergrund rechtskonform, da ihr als Geschäftsherrin im Falle einer erfolgreichen Geschäftsentwicklung Einkünfte zuzurechnen gewesen wären. So wurden ihr in der Feststellungserklärung für die vermeintliche Mitunternehmerschaft im Jahr 2006 und 2007 Verluste zugewiesen. Allerdings ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Erwähnung der Gesellschaft im Nichtfeststellungsbescheid eigentlich redundant war, da die Gesellschaft laut Firmenbuch am tt.mm.2010 aus dem Firmenbuch gelöscht wurde. Somit konnte an sie gar kein Bescheid mehr ergehen. Da die stille Gesellschaft somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung jedenfalls aufgelöst war, sind die Bescheide rechtskonform an die ehemaligen stillen Gesellschafter selbst ergangen.

Aus den Bescheiden geht klar hervor, dass die nach Ansicht des Finanzamts nicht existierende Mitunternehmerschaft „***X*** GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter“ nicht die Bescheidadressatin sein soll. Ihre Erwähnung dient lediglich der konkreten Benennung der sich als potentielle Mitunternehmerschaft gerierenden Gemeinschaft iSd oben zitierten VwGH-Judikatur, die im Falle des Vorliegens eines tatsächlichen Geschäftsbetriebs jene Mitunternehmerschaft gewesen wäre, bei der die Feststellung der Einkünfte erfolgt wäre.

Sofern eingewendet wird (siehe Schriftsatz zur Beschwerde Dipl.-Ing. ***Bf2*** vom 2.9.2011), dass das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt für den Nichtfeststellungsbescheid in Bezug auf stille Gesellschafter, für die ein anderes Finanzamt (Wohnsitzfinanzamt der Anleger) nicht zuständig wäre, ist festzuhalten, dass für das Feststellungsverfahren, jenes Finanzamt zuständig ist, in dem die Personengemeinschaft ihren Ort der Geschäftsleitung hat. Daher war das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt für das gesamte Verfahren zuständig und konnte auch Bescheide an die einzelnen stillen Gesellschafter ausstellen, auch wenn für deren Veranlagungsverfahren im Anschluss andere Finanzämter zuständig waren.

In Reaktion auf die Ladung zur mündlichen Verhandlung wurden von Dr. Michael ***V9*** in Vertretung von Dr. ***Bf10*** (Schriftsatz vom 14.9.2023, ergänzender Schriftsatz vom 28.9.2023) und von der ***V6*** Steuerberatung GmbH & Co KG in Vertretung der ***Bf8*** (Schriftsatz vom 22.9.2023) weitere Argumente vorgebracht, wonach die streitgegenständlichen Nichtfeststellungsbescheid keine Rechtswirkung entfaltet haben sollen, da sie nicht ordnungsgemäß zugestellt worden seien.

Beide Vorbringen beziehen sich dabei auf die atypisch stille Beteiligung der SUB 3. Bei Ausstellung der Bescheide verzichtete das Finanzamt auf die Anwendung der Zustellfiktion nach § 101 Abs 3 BAO und stellte die Bescheide allen atypisch stillen Gesellschaftern und somit auch der SUB 3 zu. In seinem Schreiben vom 28.9.2023 konkretisiert Dr. ***V9*** nun sein

Vorbringen, dass bei Nichtanwendung der Zustellfiktion der Bescheid auch an alle Gesellschafter der SUB 3 (also an die Komplementär-GmbH, die Kommanditistin und die treuhändisch beteiligten Anleger) hätte ergehen und diesen zugestellt werden müssen, da sie ansonsten keine Rechtswirkung entfalten können.

Auch das Vorbringen der ***V6*** geht in eine ähnliche Richtung, allerdings mit einer anderen Begründung. So wird nicht die Aufnahme sämtlicher Gesellschafter/Anleger der SUB 3 gefordert, sondern lediglich bemängelt, dass der Verweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs 3 letzter Satz BAO in sämtlichen Bescheiden fehle und daher gegenüber den Gesellschaftern/Anlegern der SUB 3 nicht wirksam geworden sei. Dieses Vorbringen stellt offenbar auf eine „gespaltene“ Anwendung der Zustellfiktion ab. So soll es grundsätzlich rechtlich in Ordnung sein, dass auf die Zustellfiktion verzichtet wurde und somit die Bescheide gegenüber den einzelnen Gesellschaftern der atypisch stillen Gesellschaft ergangen sind. Da allerdings die Bescheide der atypisch stillen Gesellschafterin SUB 3 als Ganzes zugestellt wurden, sei ein Hinweis auf die Anwendung der Zustellfiktion des § 101 Abs 3 BAO notwendig, damit die Bescheide gegenüber allen Beteiligten wirksam werden. Das Fehlen des Hinweises führe zur Nichtigkeit der bekämpften Bescheide.

Das Bundesfinanzgericht folgt keiner der beiden Ansichten. Eingangs ist festzuhalten, dass zu dieser konkreten Fallkonstellation noch keine eindeutige Rechtsprechung des VwGH existiert. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist aber auf die vorliegende Fallkonstellation die Rechtsansicht von *Zorn* (*Vgl Zorn, RdW 786ff,*) zur Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil übertragbar, nach der es im konkreten Fall ausreichend sein sollte, dass der Bescheid nur an die Hauptgesellschaft bzw deren Gesellschafter gerichtet ist.

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 15.1.1991, 87/14/0053) bewirkt eine Unterbeteiligung mit den Merkmalen einer Mitunternehmerschaft, dass die Unterbeteiligten, wenn sie den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt sind, eine Mitunternehmerschaft der Unterbeteiligten im Verhältnis zur Hauptgesellschaft begründet. In einem solchen Fall wären die Unterbeteiligten in den Bescheid über die einheitliche Feststellung der Hauptgesellschaft aufzunehmen.

Dem streitgegenständlichen Verfahren liegt allerdings ein anderer Sachverhalt zugrunde. Im vorliegenden Fall war die SUB 3 als atypisch stille Beteiligte am Unternehmen der ***X*** GmbH und somit steuerlich als Mitunternehmerin beteiligt. An der SUB 3 waren wiederum fast ausschließlich treuhändisch beteiligte Anleger beteiligt, für die die Kommanditistin der SUB 3 als Treuhänderin fungierte. Die treuhändisch beteiligten Anleger waren den Gesellschaftern der ***X*** GmbH und atypisch stille Gesellschaft nicht bekannt. Daher konnte der Bescheid neben den direkt beteiligten natürlichen Personen nur an die SUB 3 ergehen, da nur diese als unmittelbar Beteiligte in das Feststellungsverfahren in Bezug auf die ***X*** GmbH und atypisch stille Gesellschaft einzubeziehen gewesen ist (*Vgl Drapela/Knecht/Moser/Wagner,*

SWK-Spezial: Die Feststellungserklärung 2022 (2023), 1.3.3.5. Mehrstöckige Personengesellschaften – Unterbeteiligung).

Bei doppelstöckigen Personengesellschaften sind zwei getrennte Feststellungsverfahren durchzuführen. In einem ersten Feststellungsverfahren sind daher die Ergebnistangenten der unteren Personengesellschaft (hier: ***X*** GmbH und atypisch stille Beteiligte) festzustellen. In diesem Verfahren ist daher auch der atypisch still beteiligten Kommanditgesellschaft eine Ergebnistangente zuzuweisen. Im zweiten, nachgelagerten Feststellungsverfahren betreffend die SUB 3 ist sodann die Ergebnisverteilung (inkl der Ergebnistangente aus den mitunternehmerischen Beteiligungen der KG) auf die Mitunternehmer der KG festzustellen.

Wäre die ***X*** GmbH und atypische stille Gesellschaft also kein Anlegerbetrugsfall gewesen und daher als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren (hierzu: siehe sogleich unten), wäre die Ergebnistangente im Feststellungsverfahren der ***X*** GmbH und atypisch stille Gesellschaft zunächst für die SUB 3 als atypisch stille Beteiligte festgestellt worden. Diese Ergebnistangente wäre dann in das notwendige zweite, nachgelagerte Feststellungsverfahren auf Ebene der SUB 3 eingeflossen, in dem die Ergebnistangenten in einem nächsten Schritt für die Beteiligten der SUB 3 festgestellt worden wären. Diese Vorgangsweise deckt sich auch mit den eingereichten Feststellungserklärungen für die Jahre 2006 und 2007, in denen auch lediglich eine Feststellung von Verlusttangenten für die SUB 3 gesamt beantragt wurde. Die Bescheidadressaten der streitgegenständlichen Bescheide sind daher ident mit den Gesellschaftern laut den eingereichten Feststellungserklärungen. Somit sind auch schlussendlich die Nichtfeststellungsbescheide antragsgemäß an die in der Steuererklärung genannten atypischen Gesellschafter ergangen.

Im Ergebnis ist es daher ausreichend, dass in diesem Fall der Nichtfeststellungsbescheid nur an die SUB 3 ergangen ist und nicht auch sämtliche Gesellschafter/Anleger der SUB 3 in den Bescheid aufgenommen wurden. Ein Verweis gem § 101 Abs 3 zweiter Satz BAO ist nicht notwendig, da die Zustellfiktion gerade nicht angewendet wurde und eine Zustellung an alle atypisch stillen Gesellschafter erfolgte.

Die streitgegenständlichen Nichtfeststellungsbescheide sind daher als rechtswirksame Rechtsakte und nicht als Nichtbescheide zu qualifizieren. Daher ist das Bundesfinanzgericht zuständig in der Sache selbst zu entscheiden.

e) **Kein Gewerbebetrieb gem § 23 EStG**

Allgemeine Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb/Mitunternehmerschaft gem § 23 EStG

Gem § 23 Z 1 EStG liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dann vor, wenn sie aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und als

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Gem § 23 Z 2 EStG sind auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Einkünfte aus einer atypisch stillen Beteiligung, bei der die Gesellschafter als steuerliche Mitunternehmern gelten, stellen daher grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, wenn die Mitunternehmerschaft Einkünfte iSd § 23 Z1 EStG erwirtschaftet.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die ***X*** GmbH als Geschäftsherrin nun einer solchen gewerblichen Tätigkeit iSd § 23 EStG nachgegangen ist und somit gemeinsam mit den atypisch stillen Beteiligten eine Mitunternehmerschaft gebildet hat.

In der Folge werden nun die relevanten Tatbestandselemente, die nach den gesetzlichen Vorgaben eine gewerbliche Tätigkeit begründen im Detail auf Basis des dargestellten Sachverhalts geprüft, um festzustellen, ob die vermeintlich erzielten Verluste steuerwirksam sind und daher im Wege des Feststellungsverfahrens gem § 188 BAO den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen sind.

Selbstständige Betätigung

Das Tatbestandsmerkmal der selbstständigen Betätigung dient primär zur Abgrenzung gegenüber Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG (*Fellner in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, EStG (66. Lfg) §23 Rz 27ff). Da es sich im vorliegenden Fall um eine vermeintliche Mitunternehmerschaft ohne persönliche Mitarbeit der beteiligten natürlichen Personen handelt, wäre dieses Merkmal jedenfalls erfüllt bzw. hat aufgrund des vorliegenden Sachverhalts keine rechtsentscheidende Abgrenzungswirkung.

Nachhaltige Betätigung und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Die Tatbestandsmerkmale der nachhaltigen Betätigung und die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr sind im vorliegenden Fall gemeinsam zu prüfen. Die nachhaltige, geschäftliche Betätigung eines Softwareunternehmens setzt einerseits beschaffungsseitig zielgerichtete Maßnahmen wie zB die Einstellung von entsprechend qualifizierten Personal, den Kauf von IT-Infrastruktur oder den Zukauf von erforderlichen Dienstleistungen voraus. Andererseits sind vertriebsseitig ernsthafte Marketingaktivitäten notwendig, um eine nachhaltige Geschäftstätigkeit zu begründen. Sowohl die beschaffungs- als auch die absatzseitigen, nachhaltigen Geschäftsaktivitäten würden schlussendlich in einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr münden.

Wie bereits ausführlich in der obigen Beweiswürdigung dargestellt, hat die ***X*** GmbH als Geschäftsherrin, an deren vermeintlichem Unternehmen sich die Anleger als stille

Gesellschafter beteiligten, zu keinem Zeitpunkt eine geschäftliche Aktivität entfaltet, die auf die Entwicklung von marktfähigen Produkten abzielen hätte können.

Das den Anlegern präsentierte Geschäftsmodell eines verteilten Datenbank Management Systems wurde zu keinem Zeitpunkt ernsthaft verfolgt. Nichts Anderes ergibt sich aus dem Gutachten des Sachverständigen Mag. Dr. ***SV***, dem Urteil des Landesgerichts Wiener Neustadt und schlussendlich aus den Feststellungen des Finanzamts.

Das einzige Ziel der ***X*** GmbH und Ihrer Machthaber war die Einwerbung von Investorengelder, die anschließend in betrügerischer Weise abgezogen wurden.

Die ***X*** GmbH als Geschäftsherrin und somit potentielle Trägerin des vermeintlichen Unternehmens, verfolgte in den streitgegenständlichen Jahren keine nachhaltige Betätigung. Nach den klaren Aussagen der Geschäftsführer der Gesellschaft wurden nicht einmal ansatzweise Versuche unternommen, die Entwicklung eines potentiell marktfähigen Produkts zu beginnen.

Die Gesellschaft hatte weder ernsthafte Lieferantenbeziehungen (abgesehen von den Verrechnungen für nicht werthaltige Leistungen), noch Mitarbeiter, mit Hilfe derer eine nachhaltige Geschäftstätigkeit gem § 23 EStG darstellbar gewesen wäre, die zu einer Beteiligung am allgemeine wirtschaftlichen Verkehr führen hätte können.

Mangels Absicht der Produktentwicklung wurde auch nicht ernsthaft versucht potentielle Kunden zu akquirieren, die nach einer erfolgreichen Entwicklungsphase das Produkt erwerben hätten können.

Somit ergibt sich, dass die Gesellschaft weder beschaffungsseitig noch absatzseitig eine nachhaltige Betätigung entfaltet hat und somit auch nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hat. Schon alleine aufgrund der fehlenden nachhaltigen Betätigung und der Nicht-Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist eine Einkunftsquelle iSd §23 EStG und somit eine Mitunternehmerschaft bereits zu verneinen.

f) **Zum Vorbringen es hätte ex ante ein plausibles Geschäftsmodell bestanden**

In den Beschwerden (insbesondere Beschwerde verfasst von ***V3a*** Rechtsanwälte-Partnerschaft vom 31.8.2011) wird entgegen der vorstehenden Beurteilung und den Feststellungen des Finanzamts vorgebracht, dass es sich bei der den Anlegern versprochenen Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH ex ante um ein plausibles Geschäftsmodell handelte, dass durch die betrügerischen Handlungen der involvierten Personen nicht weiterentwickelt wurde. Bei den Feststellungen des Finanzamts handle es sich daher erst um ex post Feststellungen, die nicht vom Anfang der Geschäftstätigkeit absehbar waren.

In Ergänzung zur obigen rechtlichen Würdigung des gegenständlichen Sachverhalts hält das Bundesfinanzgericht in diesem Zusammenhang fest:

Aufgrund der fehlenden Bemühungen das angestrebte Geschäftsmodell auch nur ansatzweise zu entwickeln, ist auf Basis der vorliegenden Aktenlage aus objektiver Sicht bereits ex ante klar erkennbar, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Ebene der ***X*** GmbH erzielbar waren. Daher wurden auch nicht in den ersten Jahren planmäßige Verluste erwirtschaftet, die zu einem späteren Zeitpunkt durch höhere Gewinne ausgeglichen hätten werden können. Außerdem wäre für die Zurechnung von Verlusten erforderlich, dass diese im Zuge der betrieblichen Tätigkeit erwirtschaftet werden und nicht wie im vorliegenden Fall Großteils durch Verrechnung von nicht werthaltigen Leistungen generiert werden.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich daher nicht um einen gescheiterten Versuch ein neuartiges Geschäftsmodell aufzubauen, dass sich dann ex post als nicht erfolgreiches Vorhaben herausgestellt hat. Vielmehr wurden überhaupt keine ernsthaften Handlungen gesetzt, die auch nur theoretisch einen geschäftlichen Erfolg zeitigen hätten können. Es fehlte daher der von der VwGH-Judikatur geforderte unzweifelhafte Plan für die konkrete erwerbswirtschaftliche Betätigung. Unter den gegebenen Umständen war die Aufnahme der geplanten Tätigkeit von vornherein nicht möglich (Vgl VwGH 20.9.2021, 98/15/0132).

Die bloßen Beteuerungen der Geschäftsherrin im Rahmen der Einwerbung der Investorengelder ein abstraktes, in keinsten Weise klar definiertes Geschäftsmodell entwickeln zu wollen, kann dabei nicht als Planung einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd VwGH-Judikatur qualifiziert werden. Das bloße Bewerben einer fiktiven Geschäftsidee bei potentiellen Anlegern ist nicht ausreichend um eine betriebliche Tätigkeit auch nur im Ansatz zu begründen. Daher lassen Anlegerprospekte und andere Werbematerialien für Investoren noch nicht auf einen geplanten Gewerbebetrieb schließen.

Entgegen der Vorbringen der Beschwerdeführer, handelt es sich nicht um eine Fehlinvestition in ein an sich taugliches Geschäftsmodell, dass in einer ex ante Betrachtung zumindest das theoretische Potential gehabt hätte, gewinnbringend zu sein. Eine verlorengegangene stille Gesellschaftereinlage könnte nur dann als Verlust aus einer Mitunternehmerschaft gewertet werden, wenn es eine Mitunternehmerschaft gegeben hätte. Nachdem die ***X*** GmbH keine steuerlich relevante Tätigkeit verfolgte, die darauf abzielte, ein am Markt erzielbares Einkommen zu generieren, liegt keine Mitunternehmerschaft vor und es können somit auch den geschädigten Anlegern, die aufgrund des Betrugs ihre Einlage verloren haben, keine steuerlichen Verluste aus dieser nicht existierenden Mitunternehmerschaft zugerechnet werden.

Es liegt in der Natur der Sache, dass die Finanzbehörde erst im Nachhinein real verwirklichte Sachverhalte prüft und daher immer auch Erkenntnisse, in die Beurteilung einfließen, die zwar ex ante aus einer objektiven Perspektive definitiv feststehen aber erst ex post in voller Klarheit

zu Tage getreten sind. Dieser Umstand ändert aber im konkreten Fall der ***X*** GmbH nichts daran, dass sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt, dass unter den gegebenen Umständen bereits von Anbeginn (also ex ante) keine Möglichkeit bestanden hat, eine steuerlich relevante Tätigkeit iSd § 23 EStG zu entfalten. Selbst wenn die betrogenen Anleger aufgrund der Desinformation durch die Betrüger im Glauben waren, dass tatsächlich an einem marktfähigen Produkt gearbeitet wird. Bei einer Mitunternehmerschaft, wie der atypisch stillen Beteiligung, hängt die Entfaltung der geschäftlichen Aktivität maßgeblich an der Geschäftsherrin selbst. Ein etwaiger subjektiver Gewinnerzielungswille eines stillen Gesellschafters ist für die Beurteilung, ob betriebliche Einkünfte vorliegen, nicht relevant.

g) Keine Forderung bzw Wertberichtigung einer Forderung gegenüber den Betrügern

In den Beschwerden wird mit Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 28.6.1988, 87/14/0118) moniert, dass für den widerrechtlichen Entzug des Vermögens der Gesellschaft ein Ersatzanspruch gegen die Betrüger zu aktivieren wäre und dieser aufgrund der mutmaßlichen Uneinbringlichkeit der hohen Forderung wertüberichtigten sei.

In diesem Punkt hält das Bundesfinanzgericht fest, dass mangels Vorliegen einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft auch nicht in deren nicht vorhandenem Betriebsvermögen eine Forderung gegenüber den Betrügern eingestellt werden kann, die anschließend bei Uneinbringlichkeit abzuschreiben wäre.

Da es überhaupt kein steuerliches Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gegeben hat, konnte aus steuerlicher Sicht auch keine betriebsausgabenrelevante Veruntreuung des Betriebsvermögens stattfinden, die zu steuerlich relevanten Verlusten geführt hätte.

h) Geschäftliche Motivation der einzelnen Anleger nicht entscheidend

Wenn in den Beschwerden (insbesondere Schriftsatz zur Beschwerde Dipl.-Ing. ***Bf2*** vom 2.9.2011) argumentiert wird, dass allerdings die einzelnen Gesellschaftern von vornherein in Gewinnerzielungsabsicht gehandelt haben und im Glauben gewesen seien, dass die Geschäftsherrin ein neues, hoffentlich erfolgreiches Produkt entwickeln wird, wird übersehen, dass für die Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle iSd § 23 EStG vorliegt, nicht die subjektiven Ziele der einzelnen Anleger entscheidend ist, sondern, dass ganz alleine die tatsächliche (nicht vorhandene) Geschäftsaktivität der ***X*** GmbH im gegenständlichen Fall zu beurteilen ist.

Nur eine betriebliche Aktivität der Geschäftsherrin selbst, an deren Unternehmen sich die stillen Gesellschaft beteiligten, kann schlussendlich zu einer steuerlich beachtlichen Mitunternehmerschaft führen, da die stillen Beteiligten ohne die Geschäftsherrin untereinander nicht verbunden waren und somit ohne ihr keine steuerlich relevante Geschäftstätigkeit entfalten hätten können.

Den Anträgen auf Anerkennung der erklärten Verluste bzw der Verlust in Höhe der Einlage wird daher nicht stattgegeben. Die Nichtfeststellungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 sind daher rechtmäßig ergangen und es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

5.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Es besteht keine explizite Rechtsprechung des VwGH, ob es im Fall einer mehrstöckigen Personengesellschaft, bei der den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft die Beteiligten eines anderen Hauptgesellschafters (hier: weitere Publikums-AG mit mehreren hundert treuhändisch gehaltenen Kommanditbeteiligten) nicht bekannt sind, ausreichend ist, dass bei Verzicht auf die Zustellfiktion gem § 101 Abs 3 BAO, der Bescheid lediglich an die Hauptgesellschafterin selber ergeht und nicht an die an ihr (treuhändisch) beteiligten Gesellschafter.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Oktober 2023