

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** nach Durchführung der mündlichen Verhandlung an den Tagen 03. April 2024 sowie 23. Mai 2024 im Beisein der Schriftführerinnen ***SF1*** (03. April 2024) bzw. ***SF2*** (23.05.2024)

- über die Beschwerde (ursprünglich „Berufung“) der in den Beilagen genannten ehemaligen Gesellschafter der mittlerweile beendeten ***SMFE***, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39/I/Top 12, 1220 Wien, vom 30. März 2011 gegen die zur Steuernummer ***StNr SMFE*** ergangenen Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 25. Februar 2011 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 sowie
- über die Beschwerde (ursprünglich „Berufung“) der in den Beilagen genannten ehemaligen Gesellschafter der mittlerweile beendeten ***SMFE***, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39/I/Top 12, 1220 Wien, vom 5. August 2011 gegen den zur Steuernummer ***StNr SMFE*** ergangenen Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 13. Juli 2011 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde (ursprünglich „Berufung“) gegen den zur Steuernummer ***StNr SMFE*** ergangenen Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 25. Februar 2011 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Dies wirkt gemäß § 281 Abs. 1 BAO für und gegen die in der Beilage genannten natürlichen und juristischen Personen.

Der angefochtene Bescheid wird ausschließlich dahingehend abgeändert, dass die Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 keine Anwendung findet. Ansonsten bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

II. Der Beschwerde (ursprünglich „Berufung“) gegen die zur Steuernummer ***StNr SMFE*** ergangenen Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom

25. Februar 2011 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Dies wirkt gemäß § 281 Abs. 1 BAO für und gegen die in der Beilage genannten natürlichen und juristischen Personen.

Die angefochtenen Bescheide werden – neben den in der Begründung sowie der Beilage angeführten betraglichen Änderungen – auch dahingehend abgeändert, dass die Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 keine Anwendung findet.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Der Beschwerde (ursprünglich „Berufung“) gegen den zur Steuernummer ***StNr SMFE*** ergangenen Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 5. August 2011 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Dies wirkt gemäß § 281 Abs. 1 BAO für und gegen die in der Beilage genannten natürlichen und juristischen Personen.

Der angefochtene Bescheid wird beschwerdegemäß dahingehend abgeändert, dass die Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 keine Anwendung findet. Ansonsten bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

IV. Mit der Zustellung dieser Entscheidung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung (§ 188 BAO) Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 4 BAO).

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Außenprüfung, Bescheide gemäß § 188 BAO

Am 25.02.2011 wurden durch das belangte Finanzamt **Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO** für die Jahre **2005 bis 2007** an die ***SMFE*** (in der Folge „SMFE“) erlassen. Am 13.07.2011 wurde durch das belangte Finanzamt der **Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO** für das Jahr **2008** an die SMFE erlassen.

Begründend wurde in den Bescheiden betreffend die Jahre 2005 bis 2007 auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Im Bescheid betreffend das Jahr

2008 wurde auf die Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 verwiesen und festgehalten, dass die Verluste der SMFE aufgrund dieser Norm bei den atypisch stillen Gesellschaftern weder mit anderen positiven Einkünften ausgleichsfähig noch vortragsfähig seien. Zusätzlich findet sich auch auf diesem Bescheid ein Verweis auf den BP-Bericht betreffend die Jahre 2005 bis 2007.

Betreffend die angesprochene abgabenbehördliche Prüfung wurden im Laufe des Verfahrens insgesamt zwei Versionen des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung (in der Folge „BP-Bericht“) vorgelegt, inklusive jeweils einer Beilage. Eine Version ist datiert mit **15.12.2010** (vorgelegt vom belangten Finanzamt im Zuge der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht), die andere mit **25.02.2011** (vorgelegt von der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht). Zusätzlich findet sich eine weitere, mit **23.02.2011** datierte Version im elektronischen Archiv der Betriebsprüfung. Während die Beilagen zu sämtlichen Versionen der genannten BP-Berichte ident sind, unterscheidet sich die Version vom 15.12.2010 von jenen vom 23.02.2011 bzw. vom 25.02.2011 im Bereich einzelner Teilziffern, genauer gesagt den Tz. 1, Tz.2 und Tz. 13. Es ergibt sich aus diesen Abweichungen keine zahlenmäßige Differenz für das jeweilige Jahr (siehe unten). Die Inhalte der Berichte bzw. der Beilage werden in der Folge – auszugsweise – dargestellt (Zitate in *kursiv*). Jene Punkte, die in der Beschwerde nicht bekämpft wurden, werden nicht wiedergegeben.

Tz. 1 Know How

1. Know-how-Kaufvertrag *WB*****

Mit 15.12.2005 sei zwischen ***WB*** als Verkäufer und der ***SM GmbH*** (in der Folge „SM GmbH“) ein Know-How-Vertrag abgeschlossen worden, wobei als Kaufpreis für das laut Vertrag übertragene Know-How ein Betrag von EUR 1.750.000 vereinbart worden sei.

Die von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Know-How-Unterlagen seien von der Systemprüfung untersucht worden und es sei dabei festgestellt worden, dass sämtliche in den Unterlagen enthaltenen Wissensgebiete wortwörtlich im Internet abrufbar seien. Diese Unterlagen hätten keinen wirtschaftlichen Wert.

2. Know-how-Kaufvertrag *DM*****

Mit 15.12.2005 sei zwischen ***DM*** als Verkäufer und der SM GmbH ein Know-How-Vertrag abgeschlossen worden, wobei als Kaufpreis für das laut Vertrag übertragene Know-How ein Betrag von EUR 1.750.000 vereinbart worden sei.

Die von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Know-How-Unterlagen seien von der Systemprüfung untersucht worden und es sei dabei festgestellt worden, dass Teile der in den Unterlagen enthaltenen Wissensgebieten wortwörtlich im Internet abrufbar seien. Andere Teile seien öffentlich zugänglich und mit einem Verwertungsvorbehalt versehen. Wieder

andere Teile seien Kopien von Arbeitsunterlagen von Drittfirmen. Jener Bereich des verkauften Know-How, welcher die Firma ***SK*** betrifft, stamme von dieser, besitze nur einen geringen Wert und sei von der Firma ***SK*** nicht zur Verwertung freigegeben.

3. Know-how-Kaufvertrag *CU*****

Mit 15.12.2005 sei zwischen ***CU*** als Verkäufer und der SM GmbH ein Know-How-Vertrag abgeschlossen worden, wobei als Kaufpreis für das laut Vertrag übertragene Know-How ein Betrag von EUR 1.750.000 vereinbart worden sei.

Auch die dieses Know-How dokumentierenden Unterlagen seien frei im Internet abrufbar, würden von anderen Firmen stammen oder seien veraltet.

Zudem sei aus dem vorgefundenen Schriftverkehr ersichtlich, dass alle drei Know-How-Verträge erst im Laufe des Jahres 2006 unterschrieben worden seien. Der Ankauf des Know-How von ***WB***, ***DM*** und ***CU*** sei bisher sofort als Betriebsausgabe abgezogen worden. Aufgrund der Ergebnisse der Systemprüfung seien jedoch die vorgelegten Unterlagen nicht geeignet, einen Wissensstand von wirtschaftlichem Wert darzustellen. Es fehle somit der Nachweis eines wirtschaftlichen Vorganges und es seien die Aufwendungen von insgesamt EUR 5.250.000 nicht anzuerkennen.

Tz. 2 Programmierstellungsvertrag

Die SM GmbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer ***CU***, habe mit 21.11.2005 mit der ***SMT*** (in der Folge „SMT“), ebenfalls vertreten durch ihren Geschäftsführer ***CU***, einen Programmierstellungsvertrag abgeschlossen.

Der zeitliche Umfang der Programmierarbeiten in diesem Vertrag sei mit etwa 2.400 Manntagen – somit 19.200 Stunden bei Annahme eines 8-Stunden-Tages – vereinbart worden, wobei 1.500 Tage auf das Jahr 2005 entfallen sollten. Als Stundensatz sei ein Betrag von EUR 115,00 zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart worden. Insgesamt werde von einem Vergütungsanspruch von circa EUR 2.800.000,00 ausgegangen [**Anmerkung:** Rechnerisch würde sich ein Vergütungsanspruch von EUR 2.208.000,00 ergeben].

Die SMT habe der SM GmbH im Jahr 2005 einen Betrag von EUR 1.358.000,00 und im Jahr 2006 einen Betrag von EUR 1.302.000,00 für Programmierleistungen in Rechnung gestellt. Im Betriebsaufwand des Jahres 2005 sei sein Betrag von EUR 150.000,00 doppelt berücksichtigt worden, weshalb der Aufwand des Jahres 2006 um diesen Betrag vermindert worden sei (d.h. Hinzurechnung eines Betrages von EUR 1.152.000,00 anstelle von EUR 1.302.000,00). Zu den Rechnungen aus 2005 sei am 28.12.2007 eine Gutschrift iHv EUR 1.320.000,00 erfolgt.

Es sei die IT-Prüfung damit beauftragt worden, das Projekt „Mobile Ticketing Plattform“ der Beschwerdeführerin zu überprüfen. Insbesondere sei der zeitliche Ablauf des Projekts, der

Programmerstellungsvertrag sowie die Programmierarbeiten auf Fremdüblichkeit zu untersuchen. Weiters sollte untersucht werden, ob das Projekt jemals lauffähig und bei Kunden einsatzfähig war. Die untersuchten Daten wurden einer von Mag. ***HN*** am 10.12.2008 übergebenen Festplatte entnommen, die – nach Angaben von Mag. ***HN*** – sämtliche Daten und Sicherungen enthalten habe, um den Entwicklungsverlauf nachvollziehen zu können.

Laut den Feststellungen der Systemprüfung könne durch die in Prüfung gezogenen Unterlagen nicht nachgewiesen werden, dass Programmierleistungen durch SMT an die SM GmbH, so wie im Programmerstellungsvertrag und im Lastenheft festgelegt, erbracht worden seien. Es seien daher sämtliche Aufwendungen aus der Verrechnung von Programmierleistungen an die SM GmbH steuerlich nicht anzuerkennen.

Tz. 3 Kostenübernahme

Aus einer E-Mail des Herrn ***CO*** an Herrn ***CU*** sei ersichtlich, dass der mit 31.12.2006 datierte Kostenübernahmevertrag nachträglich erstellt worden sei. Bis dahin seien die Verrechnungen und Zahlungen über die gemeinsame Muttergesellschaft, die ***SMI*** (in der Folge „SMI“), erfolgt. Eine betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen bei der Schwestergesellschaft (SM GmbH) der Vertriebsgesellschaften sei nicht gegeben, weshalb die fraglichen Beträge nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Tz. 4 Wertberichtigung

Die Forderungen seien großteils durch Überweisungen an die ***SMD*** (in der Folge „SMD“), denen kein konkreter Leistungsaustausch gegenübergestanden sei, verursacht. Diese seien somit gesellschaftsrechtlich bedingt und würden somit keinen Aufwand darstellen.

Für die Zahlung an die Firma ***Max*** Ltd. liege keine Rechnung vor, der Aufwand könne somit nicht anerkannt werden. Hinsichtlich einer Ausgangsrechnung der SMD hätte eine Verrechnung vorgenommen werden können, die Nichtbezahlung liege auf Gesellschafterebene. Insgesamt seien die Wertberichtigungen somit nicht anzuerkennen.

Tz. 6 Consulting ***WB***

WB habe der SM GmbH im Jahr 2007 einen Betrag von EUR 39.600 für Consultingleistungen in Rechnung gestellt, obwohl der diesbezügliche Vertrag mit der SMD bestehe. Der Betrag sei bei der SM GmbH somit nicht anzuerkennen.

Zudem habe der Sohn von ***WB*** im Jahr 2007 einen Betrag von EUR 11.160 in Rechnung gestellt. Diesem Betrag stehe keine Gegenleistung gegenüber.

Tz. 8 Nicht erbrachte Leistungen

Laut Schreiben der Rechtsanwälte ***RA DK*** vom 29.05.2008 seien Zahlungen im Zusammenhang mit nicht erbrachten bzw. überhöht fakturierten Leistungen geflossen. Es handle sich dabei um die folgenden Positionen:

EUR 100.000 Honorare ***CU***

EUR 50.000 Reisekosten, priv. Telefonspesen ***CU***

EUR 275.000 Honorare ***CO***

Von den Honoraren des Herrn ***CU*** würden 68% auf die SM GmbH, von den Honoraren des Herrn ***CO*** würden 50% auf die SM GmbH entfallen. Die Betriebsausgaben seien somit im jeweiligen Ausmaß zu kürzen.

Tz. 9 Ausländische Dienstnehmer

Da laut den Ausführungen in der Tz. 2 keine Programmierarbeiten erfolgt seien, sei auch die Anerkennung der Gehälter der ausländischen Dienstnehmer der SM GmbH nicht möglich.

Tz. 10 Rechtsanwaltskosten

Die Rechtsanwaltskosten des deutschen Rechtsanwaltes würden die SMD sowie die SMT betreffen und seien somit aus den Betriebsausgaben der SM GmbH auszuscheiden.

Tz. 11 Zuschüsse FFG

Die von der FFG und dem Land Salzburg gewährten Zuschüsse seien bisher bei der SMI erfasst worden. Wirtschaftlich seien die Zuschüsse allerdings der SM GmbH zuzurechnen, da diese den gesamten Forschungsaufwand getragen habe. Der Verlust bei der SM GmbH verringere sich somit im Ausmaß der erhaltenen Förderungen.

Tz. 13 Einlagen stille Gesellschafter

Die Einlagen jener Gesellschafter, die mit Zusammenschlussvertrag vom 27.09.2006 (Stichtag 31.12.2015) neu hinzugekommen seien, seien nicht zur Gänze innerhalb der 9-Monats-Frist eingezahlt worden. Somit liege zwar ein Zusammenschluss vor, allerdings falle dieser – mangels Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen – nicht unter Art. IV UmgrStG. Vielmehr liege ein Tausch vor, es komme somit zur Aufdeckung der stillen Reserven und des Firmenwertes des übertragenen Betriebes. Die weitere Konsequenz sei, dass auch die Rückwirkungsfiction des UmgrStG nicht zur Anwendung kommen könne. Somit würden die „neuen“ stillen Gesellschafter erst ab dem Zeitpunkt des Zusammenschlussvertrages am Betriebsergebnis teilnehmen. Diese seien daher an 3/12 des Verlustes aus 2006 beteiligt. Ebenso nicht anwendbar seien die sonstigen Wirkungen des Art. IV UmgrStG.

Tz. 14 Verlustanteile stille Gesellschafter

Auf Grund der festgestellten Sachverhalte, der gewählten Vertragsgestaltungen und des vorgefundenen Schriftverkehrs ist davon auszugehen, dass die Erzielung des Steuervorteils wesentlicher Teil des Beteiligungskonzeptes ist. Die Verluste sind daher gem. § 2 2(a) EStG weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig.

Zur Differenz zwischen den vorliegenden Berichtsversionen:

Während die Version des BP-Berichts vom 15.12.2010 in den Tz. 1, Tz. 2 und Tz. 14 (auch) eigene Ausführungen enthält, wird in den Versionen vom 23.02.2011 sowie vom 25.02.2011 ausschließlich auf die Beilage zum BP-Bericht verwiesen. Betraglich erfolgt in der Version vom 15.12.2010 in der Tz. 2 eine Hinzurechnung von EUR 1.470.000,00, in den Versionen vom 23.02.2011 sowie vom 25.02.2011 eine Hinzurechnung von EUR 1.508.000,00. Spiegelbildlich dazu wird in der Version vom 15.12.2010 in der Tz. 13 ein Betrag von EUR 422.205,89 aus der Aufdeckung von stillen Reserven hinzugerechnet, während dieser Betrag in den Versionen vom 23.02.2011 sowie vom 25.02.2011 um EUR 38.000,00 (d.h. die Differenz laut Tz. 2) geringer ist und sich auf einen Betrag von EUR 384.205,89 beläuft. Auf das gesamte Jahr gesehen ergibt sich aus keiner dieser Abweichungen eine betragliche Differenz zwischen der Version vom 15.12.2010 einerseits und den Versionen vom 23.02.2011 sowie 25.02.2011 andererseits.

In der **Beilage zum Bericht vom 25.02.2011** wird – auszugsweise – wie folgt ergänzend ausgeführt:

Zur Tz. 1 Know-How

*Bei den der Betriebsprüfung übergebenen als Know-how bezeichneten Unterlagen handelt es sich bei allen drei Personen um allgemein zugängliche (Fach)-Informationen aus dem Internet zu einzelnen spezifischen Themen, wobei die einzelnen Gebiete unzusammenhängend sind – es wurden offenbar wahllos Artikel zu einzelnen Themen aus dem Internet „herauskopiert“ – zu denen jedermann frei und kostenlos Zugang hat, sowie um Produktbeschreibungen von Fa. ***SK*** sowie div. Ausschreibungs- und Planunterlagen bereits verwirklichter Projekte.*

Die Unterlagen haben keinen wirtschaftlichen Wert.

*Der Betriebsprüfung liegt weiters ein bei der Fa. ***EFI*** aufgefundenes Dokument mit der Bezeichnung „Projekt ***SM*** – Kauf von Software Grundlagen Bewertung“ vor. Dieses Dokument weist als Erstellungsdatum den 1.10.2005 auf und war abgelegt unter dem Ordner ***Pfad***.*

*Das lässt eindeutig darauf schließen, dass dieses Dokument von der Fa. ***EFI*** GmbH, konkret von Herrn ***HT*** (beschäftigt in der ***EFI***), erstellt worden ist. Die ***EFI*** GmbH entwickelte gemeinsam mit der ***SCH G*** (Hr. ***JS***) das*

*Verlustbeteiligungsmodell „***SM***“ und erhielt, so wie die ***SCH WB***, als Vergütung dafür 6% der gesamten geleisteten stillen Einlagen.*

[Darstellung des obig angeführten, an dieser Stelle nicht wiedergegebenen, Dokuments]

Aus dieser Unterlage ist eindeutig ersichtlich, dass hier auf Basis einer willkürlich angenommenen Anzahl an „Entwicklungsstunden für Know-how“ in den Jahren 1999 bis 2005 unter Ansatz eines Stundensatzes von 60 – 80 Euro je Entwicklungsstunde ein plausibler Kaufpreis für das um Euro 5.250.000 verrechnete Know-how gegenüber der Finanzbehörde dargestellt werden sollte.

Diese Berechnungsunterlage stellt ein weiteres Beweismittel dafür da, dass den Know-how Verrechnungen tatsächlich in keiner Weise werthaltige Leistungen zu Grunde liegen, sondern ausschließlich zur Erzeugung von Verlusten konstruiert wurden.

Handschriftliche Unterlagen Verlustmodellentwicklung ***SM ***HT******

Aus den bei der ***EFI*** sichergestellten Unterlagen sei ersichtlich, wie ***JS*** und ***HT*** bei der Entwicklung des „Anlegermodells [...]“ vorgegangen seien. Es würden handschriftliche Notizen des Herrn ***HT*** über Modellrechnungen zum Modell „***SM***“ vorliegen. Aus diesen könne ersehen werden, dass jedem Anleger (d.h. den atypisch stillen Beteiligten) im Jahr der Zeichnung ein Verlust von 260% seiner Einlage zugewiesen werden solle. Zudem sei ersichtlich, wie die benötigten Verluste zu erzeugen seien. So sei ein Betrag an „Know-How“ errechnet worden, der für ein Anlegerkapital von EUR 4.000.000 nötig sei, um die vorgesehene Verlustzuweisung von 260% zu ermöglichen. Zusätzlich seien in diesen Aufzeichnungen auch weitere „Verlustquellen“ angeführt. Die für die Umsetzung des Verlustmodells „***SM***“ notwendigen steuerlichen Aufwendungen im Jahr 2005 seien durch die Know-How-Kaufverträge mit ***WB***, ***DM*** und ***CU*** „erzeugt“ worden.

Ergänzende Feststellungen der BP zur Know-how-Verrechnung

*Alle drei Know-how Verträge weisen als Unterzeichnungsdatum den 15.12.2005 auf. Im der BP vorliegenden Mail des Herrn ***TZ*** (Vertreter von ***EFI***) an ***DM*** vom 4.Juni 2006 schreibt Herr ***TZ*** Folgendes: „Bezüglich des Know-how Vertrages benötige ich noch die Texte für das Know-how (Access Control Know-how). Eine A4-Seite würde genügen“. Herr ***TZ*** war für die Fa. ***EFI***, die das Beteiligungsmodell ***SM*** mitentwickelte, tätig.*

*Schon allein durch dieses Mail ist nachgewiesen, dass ein Know-how Vertrag zwischen SM FE sowie Herrn ***DM*** zum 15.12.2005 nicht bestanden hat. Weiters wurde offenbar erst zu diesem Zeitpunkt festgelegt, welches „Know-how“ an SMFE übertragen werden sollte.*

*Dass sämtliche dieser Know-how Verrechnungen und die Verträge selbst zeitlich erst im Nachhinein erstellt wurden, ist auch aus dem Mailverkehr vom 28. Juni 2006 zwischen den Herren ***PK*** (***Kanzlei***), ***CU***, ***JS*** und ***TZ*** zu ersehen. Darin werden von Herrn ***PK*** an ***CU***, ***JS*** und ***TZ*** die aus seiner Sicht „unterschriftsreifen“ Know-how Verträge versendet.*

Ergebnis Beurteilung Know-how Verrechnungen

Seitens der Betriebsprüfung konnte zweifelsfrei festgestellt werden, dass es sich bei sämtlichen vorgelegten Unterlagen, die Gegenstand der Know-how-Kaufverträge sind, um wahllos aus dem Internet herunterkopierte Informationen und Produktbeschreibungen handelt, die zwar einen Bezug zur EDV haben und stellen einzelne Dokumente einen Bezug zum Unternehmensgegenstand der SM FE dar, diese Informationen sind aber von jedermann im Internet frei zugänglich. Die vorgelegten Unterlagen sollten nur dazu dienen, gegenüber einem nicht sachverständigen Dritten den Erwerb eines speziellen einzigartigen Know-how zu dokumentieren bzw. glaubhaft zu machen.

Die unter der Bezeichnung Know-how im Jahr 2005 eingebuchten Aufwandsbeträge von Euro 5.250.000 sind zur Gänze steuerlich nicht als Betriebsaufwand anzuerkennen.

Zur Tz. 2 Programmierstellungsvertrag:

*SM FE, vertreten durch GF ***CU***, hat mit 21.11.2005 mit der ***SMT*** iG, BRD, vertreten durch GF ***CU***, einen Programmierstellungsvertrag abgeschlossen. Bei SMT handelt es sich um ein gesellschaftsrechtlich verbundenes Unternehmen (Schwestergesellschaft).*

Im Jahr 2005 seien durch die SMT zwei Rechnungen an die SM FE gestellt worden. Die erste Rechnung über EUR 150.000 beziehe sich auf eine „Abschlagszahlung“, die zweite Rechnung über EUR 1.208.000 beziehe sich auf die Leistungen „lt. Programmierstellungsvertrag“. Bei der SMT handle es sich um eine gesellschaftsrechtlich verbundene Gesellschaft, da diese – so wie die SM GmbH – eine 100%-ige Tochter der SMI sei. An der SMI seien zu diesem Zeitpunkt die ***FC GmbH*** (Gesellschafter sind die Personen ***CU***, ***WB***, ***DM***, ***CO*** mit 72,11% und die ***N GmbH*** (Herr ***JS*** mit 27,89 % beteiligt gewesen.

In der Buchhaltung der SM GmbH im Jahr 2005 seien insgesamt Aufwendungen in Höhe von EUR 1.508.000 (doppelte Berücksichtigung der Abschlagszahlung iHv EUR 150.000) erfasst. Die von der SMT verrechneten Programmierleistungen seien nicht durch diese, sondern durch die ***Max*** Europe Ltd. erbracht werden. Dazu liege der Betriebsprüfung eine Rechnung der ***Max*** an die SMT über EUR 1.360.000 mit der Leistungsbezeichnung „According Development contract from 21.11.2005 for work already done“ vor.

Im Jahr 2007 seien von SMT an die SM GmbH Gutschriften über insgesamt EUR 1.320.000 betreffend die im Jahr 2005 fakturierten Leistungen ausgestellt worden. Zu diesen Gutschriften liege der Betriebsprüfung der folgende E-Mail-Verkehr vor:

1) 17.12.2007 von ***HJ*** (***Max***) an ***HN*** (GF SM FE)

Es wird eine Gutschrift zur Rechnung aus 2005 übersendet.

2) 23.12.2007 ***HN*** an ***PK*** (***Kanzlei***):

*„sehr geehrter Herr ***PK***, ich hatte ein Gespräch mit Herrn ***HJ*** bezüglich der Rechnung, die in der Betriebsprüfung angesprochen war. Herr ***HJ*** hat mir eine Gutschrift ausgestellt (siehe Anlage). Können wir die Gutschrift so akzeptieren oder soll ich das Datum auf das Jahr 2007 ändern lassen?*

3) 23.12.2007 ***PK*** an ***HN***

*Danke für die Information. Können Sie mir den Sachverhalt erklären. Wurden die Leistungen von ***Max*** gar nicht erbracht oder stellt sich erst nachträglich eine Leistungsstörung heraus? Wir sollten bei der Argumentation im Hinblick auf die steuerliche Betriebsprüfung vorsichtig sein (wobei ja die FE die Programmerstellungsleistungen von der SMT bezogen hat)*

4) 27.12.2007 ***HN*** an ***PK***

*Lieber Herr ***PK***,*

*Herr ***HJ*** hat mir gesagt, dass keine Leistungen erbracht wurden, die diese Rechnung rechtfertigen. Diese wurden „im vorausseilenden Gehorsam“ erstellt, damit sich, wie mir von Herrn ***CU*** berichtet wurde, das Steuermodell ausgeht.*

5) 14.01.2008 ***HN*** an ***HJ***; in cc an: ***JS@***

Ich habe damals deine mail an unseren Steuerberater weitergeleitet bekommen und vor ein paar Tagen eine Antwort bekommen. Wir benötigen als Rechnungsdatum das Jahr 2007. Am Besten ein Datum im Dezember 2007. Der Text auf der Gutschrift sollte auch anders lauten. Kannst Du anstelle von „Invoice was abusively sent to wrong debtor“ folgenden Text schreiben: „Invoice does not correspond with the return service“.

Durch den vorliegenden E-Mail-Verkehr sei nachgewiesen, dass den Verrechnungen im Jahr 2005 keine tatsächlich erbrachten Leistungen zugrunde liegen würden. Vielmehr seien die Rechnungen nur zu dem Zweck ausgestellt worden, um im Jahr 2005 einen steuerlich verwertbaren Verlust zu erzeugen bzw. zu erhöhen.

2.2. Ergebnis Beurteilung Verrechnung „Programmierleistungen“ von SMT an SMFE

Lt. den Feststellungen der Systemprüfung kann durch die der Prüfung unterzogenen Unterlagen nicht nachgewiesen werden, dass Programmierleistungen durch SMT für SM FE so wie im Programmerstellungsvertrag und im Lastenheft festgelegt, tatsächlich erbracht wurden. Es sind daher sämtliche Aufwendungen aus der Verrechnung von Programmierleistungen an SM FE steuerlich nicht anzuerkennen. Soweit von SM FE auch Zahlungen an SMT für die unter „Programmerstellung“ verrechneten Beträge vorgenommen wurden, sind diese jedenfalls nicht durch den Betrieb von SM FE veranlasst, sondern sind durch die mittelbare Gesellschafterstellung der handelnden Personen veranlasst.

Von der Systemprüfung wurde lediglich festgestellt, dass bereits mit August 2005 ein Prototyp vorhanden gewesen sein muss. Die Aufwendungen dafür wurden mit Euro 38.000 berücksichtigt.

Zur Tz. 14 Beschränkung der Ausgleichs- bzw. Vortragsfähigkeit von Verlusten gem. § 2 Abs. 2a EStG 1988

*An SMFE beteiligten sich im Rahmen zweier „Beteiligungsrunden“ jeweils rückwirkend per 31.10.2005 (Zusammenschlussvertrag vom 6.7.2006) bzw. per 31.12.2005 (Zusammenschlussvertrag vom 27.9.2006) insgesamt 92 natürliche Personen (über den Treuhänder ***SCH T*** GmbH) mit atypisch stillen Gesellschaftereinlagen von insgesamt Euro 4,4 Mio. (75% davon als Einlage, 25% als sogen. „Gesellschafterdarlehen“ – siehe dazu auch Ausführungen zum Gesellschaftsvertrag).*

*Die Konzeption des Investorenmodells ***SM*** erfolgte durch die Fa. ***EFI*** und durch die „***SCH G***“, für die deren Geschäftsführer ***JS*** tätig wurde. Von der „***SCH G***“ erfolgte auch der Verkauf der atypisch stillen Beteiligungen (durch ***SCH WB***) und tritt die ***SCH T*** GmbH als Treuhänderin für die als atypisch stille Gesellschafter beteiligten Investoren auf.*

Grundlage der Finanzierung der unternehmerischen Vorhaben der SMFE bildete ein über atypisch stille Beteiligungen konzipiertes Investorenmodell, dessen Ausgestaltung von Anfang an in der Weise geplant und schließlich auch so umgesetzt wurde, dass die Investoren ihre geleistete Einlage bereits im Jahr ihrer Beteiligung in voller Höhe bzw. sogar darüber hinaus über Einkommensteuergutschriften, resultierend aus einem Ausgleich der ihnen aus der Beteiligung zugewiesenen Verluste mit anderen positiven Einkünften, retourniert bekommen sollten.

1. Verlustbewerbungsunterlagen

Im Zuge von Befragungen einzelner atypisch stiller Gesellschafter und von Finanzdienstleistern, von denen die Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter vertrieben wurde, seien Berechnungsbeispiele zu Beteiligungen vorgelegt worden. Aus diesen Beispielen sei ersichtlich,

dass der Steuervorteil für den Anleger bei der Beteiligung eine zentrale Rolle spiele. So werde in diesem Beispiel dargestellt, dass sich aus der Zuweisung von Verlusten in Höhe von 260% der Einlage bei einer Einlage von EUR 50.000 zuzüglich einem Agio von EUR 3.000 eine Einkommensteuergutschrift von EUR 66.000 ergeben würde. Somit würde sich bereits im Jahr der Zeichnung ein Geldmittelüberschuss von EUR 13.000 ergeben.

Insgesamt werde dem potentiellen Anleger in diesem Berechnungsbeispiel dargestellt, dass er bei einer Einlage von EUR 50.000 im Jahr 2005 bis zum Jahr 2009 einen „Gesamterfolg“ (=Geldmittelüberschuss) von EUR 35.000 erzielen könne.

2. Beurteilung der Beteiligung unter dem Gesichtspunkt des § 2 Abs. 2a EStG 1988

Gem. § 2 Abs 2a EStG 1988 sind weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen.

Aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten Tatbestände sei davon auszugehen, dass das zentrale Element der Gestaltung des „Beteiligungsmodells ***SM***“ darin bestanden habe, den atypisch stillen Gesellschaftern Einkommensteuergutschriften zu verschaffen, die ihre Einlage finanzieren bzw. sogar darüber hinausgehen. Es dominiere somit der Steuervorteil aus der Beteiligung und die Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sei entsprechend anzuwenden.

B. Beschwerde, Beschwerdeergänzung, Beschwerdeverentscheidung

Mit **Schreiben vom 30.03.2011** wurde gegen die angefochtenen Feststellungsbescheide betreffend die Jahre **2005 bis 2007 Berufung** (nunmehr „Beschwerde“) erhoben. Mit **Schreiben vom 05.08.2011** wurde gegen den angefochtenen Feststellungsbescheid betreffend das Jahr **2008 Berufung** (nunmehr „Beschwerde“) erhoben. Da sich die Ausführungen in diesen Schreiben decken, erfolgt keine separate Darstellung.

Begründend wurde – nach Darstellung der Chronologie der Entstehung der SM GmbH und der Geschäftsentwicklung – wie folgt ausgeführt (auszugsweise):

Zu Tz. 1 Know How

Nach der ersten Finanzierungsrunde (Beitritt von stillen Gesellschafter zum Zusammenschlussstichtag 31.10.2005 mit einer Gesamteinlage von TEUR 2.810) sei die SM

GmbH bzw. mittelbar deren Gesellschafter nur mehr zu circa 1,23% am gesamten Vermögen und dem Verkehrswert der SM GmbH beteiligt gewesen.

- Die Vereinbarung des Kaufpreises für das Know-How sei zwischen den Parteien erfolgt, wobei auch externe Vergleichswerte und benchmarks berücksichtigt worden seien.
- Die Zahlung des in den Know-How-Kaufverträgen vereinbarten Kaufpreises sei betreffend ***CU*** und ***WB*** deshalb unterblieben, weil es zur Aufrechnung mit Forderungen aufgrund der groben Verfehlungen in der Geschäftsführung dieser Personen gekommen sei. ***DM*** habe einen bedingten Forderungsverzicht unterzeichnet.
- Der Wert des von der SM GmbH gekauften Know-How könne nicht auf rein technische Aspekte reduziert werden. Vielmehr hätten die Know-How-Träger neben dem kompletten Know-How für die gesamte Wertschöpfungskette (Entwicklung bis Vertrieb) über erstklassige, weltweite Kontakte zu den Entscheidungsträgern von potentiellen Anwendern verfügt.
- Die Know-How-Träger seien vertraglich gebunden und für mindestens 5 Jahre dazu verpflichtet worden, an der Weiterentwicklung des Know-how zu marktfähigen Produkten zu arbeiten.
- Das von der Betriebsprüfung zitierte und ausführlich erläuterte Dokument aus dem Umfeld der ***EFI*** (***HT***) sei der SM GmbH bisher nicht bekannt gewesen. Weder ***EFI*** noch ***HT*** seien in die Wertfindung und Kaufpreisverhandlungen involviert gewesen. Vielmehr sei die Bewertung und Preisfindung des Know-How im Rahmen einer „pre-money-Bewertung“ und im Wege einer Vereinbarung zwischen unabhängigen Dritten in fremdüblicher Weise erfolgt. Die von der Betriebsprüfung angeführten Bewertungen des Herrn ***HT*** hätten jedenfalls mit der Kaufpreisfindung für das Know-How nichts zu tun.
- Der Know-How-Transfer und die wirtschaftlichen Eckpunkte (insb. Bewertung / Kaufpreis) seien bereits im Vorfeld der mit Notariatsakt vom 21.10.2005 abgeschlossenen „Rahmenvereinbarung“ ausverhandelt und mit dieser „Rahmenvereinbarung“ vereinbart worden. Ab diesem Zeitpunkt sei der Know-How-Transfer gelebt worden. Die erst später erfolgte Konkretisierung, Präzisierung oder Verschriftlichung ändere nichts am bereits Ende 2005 erfolgten Transfer des Know-How.
- Die Ansicht der Betriebsprüfung, dass aufgrund der gesellschaftsrechtlichen mittelbaren Beteiligung der Know-How-Geber an der SM GmbH die Grundsätze der Angehörigenjudikatur anzuwenden seien, sei unrichtig. Wie bereits dargestellt, stehe die SM GmbH zu rund 99% im Eigentum der atypisch stillen Gesellschafter.
- Zusätzlich werde noch darauf hingewiesen, dass auch ***SVM***, mit der bereits im Vorfeld von den Initiatoren verhandelt worden sei, bereit gewesen sein soll, 3 Millionen Euro an Kapital einzubringen.

Zu Tz. 2 **Programmerstellungsvertrag**

- Es werde von der Systemprüfung selbst bestätigt, dass es bereits umfangreiche programmiertechnische Vorarbeiten und 2005 einen daraus resultierenden Prototyp gegeben haben müsse. Zudem habe ein Trial stattgefunden. Die aufwandsmäßig für 2005 auf Basis des Programmerstellungsvertrages verrechneten Leistungen seien von der SMT tatsächlich erbracht worden und hätten auch die von den Gründern vorfinanzierten Vorleistungen abgegolten
- Von der vereinbarten Gesamtvergütung laut Programmerstellungsvertrag von TEUR 2.800 seien von der SMT an die SM GmbH TEUR 2.730 verrechnet worden. Aufgrund von Mängeln sei jedoch von der SM GmbH nur ein Teil der verrechneten Leistungen anerkannt und bezahlt worden. Insgesamt seien im Prüfungszeitraum somit EUR 733.900 an die SMT und EUR 151.968,56 direkt an ***Max*** bezahlt worden. Auf Basis einer technischen Überprüfung durch ***AV*** und durch die Erkenntnisse des laufenden Betriebes sei es zu einer Gutschrift durch ***Max*** an die SMT und von der SMT an die SM GmbH iHv TEUR 1.320 gekommen.
- Insgesamt (d.h. unter Berücksichtigung sämtlicher interner und externer Leistungen) habe SM GmbH im Zeitraum 2005 bis 2008 für die Programmerstellung und das Testen und Schaffen von Schnittstellen zu Ticketing- und Zutrittssystemen einen Betrag von TEUR 1.480 bezahlt.
- Die im Programmerstellungsvertrag definierten Module der Software (insb. Ticketing-Plattform mit dem Ticket Request Interface und dem Mobile Content Handler bzw. dem Mobile Messaging Center) sind vorhanden und auch einsatzbereit. Die Software sei funktionstüchtig und werde laufend eingesetzt.
- Die Untersuchung des technischen Status durch ***AV*** habe ein positives Gesamturteil – „Overall implementation is good“ – ergeben.

Zu Tz. 3 **Kostenübernahme**

- Es sei von Beginn an vereinbart gewesen, dass die Kosten für die Programmerstellung und für den Vertriebsaufbau die SM GmbH trage und als Gegenleistung Lizenzeinnahmen für jedes von einer Tochtergesellschaft „abgewinkelte“ Ticket erhalte. Dies sei sowohl der Rahmenvereinbarung vom 21.10.2005 wie auch den Budgetunterlagen/Businessplänen zu entnehmen.
- Die SM GmbH trage die Kosten für Markterschließung und Vertriebsaufbau und erbringe etliche zusätzliche Leistungen. Die Abgeltung dieser Leistungen erfolge durch eine transaktionsabhängige Gebühr.
- Die Verschriftlichung der vereinbarten Vorgehensweise zu einem späteren Zeitpunkt sowie die zeitweise Zwischenfinanzierung von Zahlungen durch die SMI würden an der betrieblichen Veranlagung und Betriebsausgabeneigenschaft der von der SM GmbH übernommenen Kosten nichts ändern.

Zu Tz. 4 Wertberichtigung

- Die Zahlungen an die SMD seien entsprechend dem Businessplan und der getroffenen Vereinbarung (inkl. Rahmenvereinbarung) für den Vertriebsaufbau geleistet. Die SM GmbH hätte in weiterer Folge Lizenzeinnahmen (siehe oben) erhalten sollen.
- Die ersten Kosten für den Vertriebsaufbau (EUR 825.000 im Jahr 2006 sowie EUR 305.120 im Jahr 2007) seien von der SMI zwischenfinanziert und von dieser der SM GmbH verrechnet worden. Darüber hinaus seien Vertriebskosten der SMD direkt von der SM GmbH vorfinanziert und als Finanzierungsforderung der SM GmbH verbucht worden. Diese direkt verbuchten Forderungen seien im Jahr 2007 aufgrund der Insolvenz der SMD mit einem Betrag von TEUR 506 wertüberichtigten gewesen.
- Der konkrete Aufwand der SMD habe nachweislich im Vertriebs- und Marktaufbau bestanden. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Aufwendungen bzw. Zahlungen sei nicht ersichtlich.

Zu Tz. 6 Consulting *WB*****

- Die Rechnungen für die von ***WB*** erbrachten Consultingleistungen seien von der Kostenübernahmevereinbarung mit SMD erfasst gewesen. Die Rechnungen seien allerdings direkt an die SM GmbH und nicht an die SMD verrechnet worden. Diese direkte Verrechnung führe nicht zu einer Nichtabzugsfähigkeit dieser Kosten.
- Nach Information der ehemaligen Geschäftsführung und ***WB*** haben die Leistungen des Sohnes von ***WB*** in der Messebetreuung bestanden.

Zu Tz. 8 Nicht erbrachte Leistungen

- Eine Konkretisierung und Bekanntgabe der Ansprüche sei erst im Jahr 2008 im Rahmen des Schreibens der Rechtsanwälte erfolgt. Es könne daher im Jahr 2007 keine Forderung (unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Einbringlichkeit) aktiviert werden.

Zu Tz. 9 Ausländische Dienstnehmer

- Die ausländischen Dienstnehmer hätten die Aufgabe gehabt, die Programmierfähigkeit in Indien zu designen, zu koordinieren, zu beauftragen, zu überprüfen und zu testen sowie Schnittstellen zu anderen Systemen zu erstellen.
- Die Software sei nachweislich verfügbar und bei Kundenprojekten in Verwendung.

Zu Tz. 10 Rechtsanwaltskosten

- Der Beratungsvertrag sei zwischen der Rechtsanwaltskanzlei und SM GmbH abgeschlossen worden. Gegenstand des Vertrages sei insbesondere die Vertretung der Interessen der SM GmbH in Deutschland und auf internationaler Ebene.

Zu Tz. 11 Zuschüsse FFG

- Die „wirtschaftliche Zurechnung“ der Förderzuschüsse an die SM GmbH sei nicht gerechtfertigt. Beide Förderübereinkommen seien mit der SMI abgeschlossen worden und würden auf einem Antrag der SMI zur Entwicklung von NFC Ticketing basieren.

Zu Tz. 13 Einlagen stiller Gesellschafter

- Sämtliche am gegenständlichen Zusammenschluss beteiligten Treugeber hätten ihre Einlagen nachweislich innerhalb der Neunmonatsfrist geleistet. Die von der Betriebsprüfung angeführte Überweisung vom 23.11.2006 betreffe aus steuerlicher Sicht lediglich eine „interne“ Banküberweisung vom Treuhandkonto auf das Geschäftskonto. Das wirtschaftliche Eigentum an den Einlagen sei im Innenverhältnis innerhalb der Neunmonatsfrist tatsächlich übertragen worden.
- Darüber hinaus werde angemerkt, dass sich das Erfordernis der „tatsächlichen Vermögensübertragung“ gemäß § 23 Abs. 1 UmgrStG auf Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG (das heißt Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG) beziehe. Dass der Betrieb der SM GmbH nicht fristgerecht tatsächlich übertragen worden wäre, werde auch von der Betriebsprüfung nicht behauptet. Die in Rz 1373 UmgrStR geäußerte Ansicht, dass auch eine im Zusammenschlussvertrag vereinbarte Geldeinlage bis zum letzten Tag der Neunmonatsfrist zu erbringen sei, finde im § 23 UmgrStG keine Deckung.

Zu Tz. 14 Anwendbarkeit der Verlustausgleichsbeschränkung des § 2 Abs. 2a EStG 1988

- Einleitend erfolgt die Darstellung der gesetzlichen Regelung sowie der Auffassung der Finanzverwaltung entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien.
- Die atypisch stille Beteiligung an der SM GmbH sei durch folgende Merkmale gekennzeichnet:
 - Die Zuweisung von Gewinnen und Verlusten sei betraglich nicht begrenzt.
 - Mit dem allfälligen steuerlichen Vorteil eines Verlustausgleiches sei nicht im Sinne des § 2 Abs. 2a EStG „geworben“ worden
 - Die Gesellschaft sei im Bereich der Hoch- und Wachstumstechnologie bzw. deren Entwicklung tätig.
 - Der Abschichtungserlös der atypisch stillen Gesellschafter sei betraglich nicht begrenzt und errechne sich ausschließlich nach dem Unternehmenswert.
 - Im Gesellschaftsvertrag seien keine Vereinbarungen enthalten, die auf eine von vornherein beabsichtigte zeitliche Begrenzung der Beteiligung schließen lassen würden.

Ein Renditevergleich sei daher nicht anzustellen und das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988 komme nicht zur Anwendung.

- Eine Bewerbung der Beteiligung mit steuerlichen Vorteilen oder im Speziellen mit Steuervorteilen aus Verlustzuweisungen in der Broschüre „Anlegerinformation“ (die wesentliche schriftliche Information, die potentielle Anleger im Zeitpunkt ihrer Anlageentscheidung zur Verfügung hatten) werde auch weder von der Betriebsprüfung noch in der Bescheidbegründung behauptet. Hauptsächlich enthalte die Anlegerinformation eine ausführliche Beschreibung des Geschäftszweckes, der handelnden Personen und deren Expertise sowie die aus Haftungsgründen notwendigen Risikohinweise betreffend Risikobranche und dem möglichen Totalverlust der Einlage.
- Das von der Betriebsprüfung angeführte Berechnungsbeispiel sei nicht jenes, das von der SM GmbH als Zahlenbasis für die Beteiligungsentscheidung der Anleger zur Verfügung gestellt worden sei.
- Darüber hinaus sei festzuhalten, dass die von der Betriebsprüfung erwähnte Befragung des Vermittlers von Finanzprodukten in keinem Zusammenhang mit der SM GmbH gestanden habe. Abgesehen davon ergebe sich aus der Niederschrift dieser Befragung nicht, dass mit steuerlichen Vorteilen geworben worden sei. Auf die beiliegende Stellungnahme dieses Vermittlers werde verwiesen.
- In Summe stehe somit fest, dass die Kapitalaufbringung für die SM GmbH in den Jahren 2005 und 2006 weder mit einer Bewerbung eines Steuervorteils noch unter werbemäßiger Hervorhebung einer Verlustverwertbarkeit angeboten worden sei.
- Schließlich werde noch ausgeführt, dass ein möglicher steuerlicher Vorteil aus einer Beteiligung in der weitaus überwiegenden Anzahl von Fällen gegenüber den Veranlagungschancen und –risiken in den Hintergrund treten müsse, weil Steuerwirkungen zwar in jedem Fall existieren, aber bloße Folgeerscheinungen der Entwicklung der Erträge und des Wertes der Beteiligung darstellen würden. Die bloße Existenz von Steuerwirkungen könne und dürfe nicht mit der Motivation des Erzielens steuerlicher Vorteile gleichgesetzt werden.
- Auf durchschnittlich oder sogar überdurchschnittlich risikoreiche Investitionen, bei denen die Entwicklung der Ergebnisse und des Wertes nicht von Anfang an über die Beteiligungsdauer gestaltbar sei, könne daher die Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht angewendet werden, da systemimmanent die anderen – nämlich außersteuerlichen – wirtschaftlichen Chancen und Risiken überwiegen würden.

Mit **Schreiben vom 23.12.2014** wurden durch die damalige steuerliche Vertretung der SMFE ergänzende Ausführungen zur Beschwerde übermittelt. Im Rahmen dieses Schreibens wurde vor allem auf das vom LG ***LG*** zur Aktenzahl ***AZ*** am 22.03.2013 erlassene „***EFI***-Urteil“ und dessen Auswirkungen auf die gegenständliche Beschwerdesache eingegangen. Konkret wurde – im Wesentlichen – auf das im Rahmen des „***EFI***-Prozesses“ erstellte Gutachten von ***SV1*** (siehe dazu unten) verwiesen. Der Gutachter sei in diesem Gutachten zum Schluss gekommen, dass der im Programmierstellungsvertrag aus

2005 genannte Programmieraufwand von 2.400 Personentagen plausibel sei. Zudem habe ***SV1*** ausgeführt, dass aus gutachterlicher Sicht festgestellt werden könne, dass über den betrachteten Zeitraum von Ende 2005 bis Mitte 2008 wesentliche Funktionen der „***SM***“ zumindest soweit erfolgreich geplant, entwickelt und fertiggestellt worden seien, dass eine ganze Reihe von Kundenprojekten mit Teilen der „***SM***“ augenscheinlich erfolgreich umgesetzt werden konnten.

Die von ***SV1*** gezogenen Schlüsse würden daher den Feststellungen der Betriebsprüfung deutlich widersprechen. Zudem sei auf die Zeugenaussage des für die Prüfung der Beschwerdeführerin zuständigen IT-Prüfers im „***EFI***-Prozess“ zu verweisen, zu der im Urteil des LG ***LG*** wie folgt ausgeführt worden sei (Seiten 251 ff.):

„[...] auffallend war, dass der Zeuge auf die Frage der Vorsitzenden angab, die zugrundeliegende Programmiersprache JAVA nicht zu beherrschen und auch selbst seit seiner schulischen Ausbildung nicht mehr programmiert zu haben. Der Zeuge gestand auch zu, dass die Schlüsse der Großbetriebsprüfung Wien, welche in diesem Abschlussbericht gezogen wurden, primär aus den ebenfalls auf der Festplatte ersichtlichen sonstigen Dokumenten, Aktenvermerken und E-Mails gezogen wurden und dass kein Programmierer zusätzlich mit der Prüfung der Software betraut wurde. Inhaltlich hätte man die übergebene Software in erster Linie nach Namen oder auch Kürzel der verwendeten Software durchsucht [...]“

*Unter diesem Aspekt und der Tatsache, dass im Zuge der Großbetriebsprüfung die Software von keinem Programmierer beziehungsweise JAVA-Experten auf deren Funktionalität und Werthaltigkeit hin getestet wurde, musste der genannte Abschlussbericht wohl relativiert werden und konnte so der Urteilsentscheidung zur ***SM*** nicht zu Grunde gelegt werden.*

Abschließend werde festgehalten, dass die im „***EFI***-Prozess“ gemachten Zeugenaussagen, insbesondere die Aussagen des IT-Prüfers selbst, sowie die im Verlauf des Prozesses vom LG ***LG*** beauftragten Sachverständigengutachten des ***SV1*** sowie des ***SV2*** in wesentlichen Punkten den Feststellungen der Betriebsprüfung widersprechen. Es werde somit erneut beantragt, den Berufungen (nunmehr: Beschwerden) gegen die gegenständlichen Bescheide stattzugeben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 15.03.2017** wurden die Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide betreffend die Jahre 2005 bis 2007 vom 25.02.2011 bzw. das Jahr 2008 vom 13.07.2011 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde – auszugsweise dargestellt – wie folgt ausgeführt:

Zu Tz. 1 Know How

Nach komprimierter Darstellung des Beschwerdevorbringens wurde zu diesem Punkt wie folgt ausgeführt:

- Know-How werde wie folgt definiert:
 - *[...] kann also unter Know-How das aus Erfahrungen gesammelte Spezialwissen in betrieblichen, technischen oder wissenschaftlichen Bereichen verstanden werden, das nicht der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wurde und durch dessen Bekanntmachung wirtschaftliche Vorteile erzielt werden kann.*
- Gemäß der Analyse durch die Systemprüfung würden die von Mag. ***HN*** am 12.06.2008 vorgelegten, vertragsgegenständlichen und als Know-How bezeichneten Unterlagen die obigen Kriterien offensichtlich nicht erfüllen.
- Auch der im Verfahren vor dem LG ***LG*** bestellte Sachverständige ***SV1*** habe in seinem Gutachten betreffend Know-How ausgeführt, dass dieses aus allgemeinem Lehrbuchwissen und sehr einfachen grundlegenden Beschreibungen bestehe und eine „umfangreiche Dokumentation dieses Vertragsgegenstandes“, wie in den Know-How-Verträgen unter Punkt 2 angemerkt sei, weder gefunden noch zugeordnet werden könne. Alleine aus diesen Know-How-Verträgen sei nicht erkennbar, welches zusätzliche Know-How eingebracht worden sei.
- Die Beurteilung, dass kein Know-How vorliege, sondern die Know-How-Verträge ausschließlich inhaltslose Hüllen zur Schaffung von Verlusten darstellen würden, werde zusätzlich noch durch die bei Hausdurchsuchungen sichergestellten Unterlagen bestärkt.
 - In einer E-Mail des Herrn ***TZ*** vom 04.06.2006 würde dieser Herr ***DM*** darauf aufmerksam machen, dass noch Texte für das Know-How benötigt würden.
 - In einer weiteren E-Mail des Mag. ***PK*** an die Herren ***CO***, ***WB***, ***CU***, ***DM*** und ***TZ*** werde angesichts der Betriebsprüfung auf die dringende Notwendigkeit der Vorbereitung der umfangreichen Dokumentation des gekauften Know-How hingewiesen und der Zeitaufwand für die Erstellung einer solchen Dokumentation mit rund 150 Mannstunden geschätzt.
 - Zudem würden sich in den Notizen von Herrn ***HT*** zu Besprechungen im Oktober und November 2005 mehrere Berechnungen zum „Verlustmodell ***SM***“ finden, wobei in diesen Berechnungen die für das Funktionieren des Modells benötigten Verluste durch Abschlüsse von Know-How-Verträgen angeführt worden seien.
- Wenn die Beschwerdeführerin vorbringe, dass die Bewertung des Know-How durch eine sog. „pre-money Bewertung“ des Unternehmens erfolgt sei, so sei darauf zu antworten, dass dies im Widerspruch zu den folgenden Aussagen stehe:
 - Herr ***CU*** habe ausgesagt, dass sich der Wert des Know-How an den Verhandlungen mit ***SVM*** orientiert hätte.
 - Herr ***DM*** habe ausgesagt, dass sich der Wert aufgrund der Systemverkäufe von ***SK*** am Markt ergeben hätte.

- In der E-Mail vom 22.02.2007 des Mag. ***PK*** an die Herren ***CO***, ***WB***, ***CU***, ***DM*** und ***TZ*** würde sich der Hinweis finden, dass die Glaubhaftmachung der Angemessenheit des Kaufpreises zum einen herstellungsseitig und zum anderen aus dem erwarteten EBITDA begründet werden könne.
- Zu diesen „*bereits widersprüchlichen Angaben*“ hinsichtlich des Wertes des Know-How sei zudem ein Dokument mit Erstellungsdatum 01.10.2005 sichergestellt worden, in dem von Herrn ***HT*** mehrere Bewertungsmodelle für den Kauf von Software Grundlagen für das Projekt ***SM*** aufgelistet worden seien. Bei diesen Berechnungen seien willkürlich unterschiedliche Stundensätze sowie Arbeitsstunden ausgewählt worden, um so die gewünschten „Gesamtkosten“ berechnen zu können.
- Schließlich werde noch darauf hingewiesen, dass in den „*am 15.12.05 angeblich unterzeichneten Vertragswerken*“ in der Anlage 2 hinsichtlich Kaufpreis auf eine vom Businessplan abgeleitete Prognoserechnung verwiesen werde. In einer E-Mail vom 28.06.2006 des Mag. ***PK*** werde jedoch ausgeführt, dass diese vom Businessplan abgeleitete Prognoserechnung erst dann ausgefertigt werde, wenn die Istwerte 2006 besser absehbar seien. Dies stelle einen weiteren eklatanten Widerspruch zum Vorbringen der Beschwerdeführerin dar, wonach sich der Kaufpreis des Know-How aus der „pre-money Bewertung“ ergebe.
- Aufgrund der obigen Beweise stehe für das belangte Finanzamt – entgegen der nicht bindenden Ansicht des LG ***LG*** – fest, dass im gegenständlichen Fall nicht von einem werthaltigen Know-How gesprochen werden könne. Vielmehr handle es sich bei den Know-How-Verträgen um inhaltslose Hüllen, deren einzige Funktion darin bestanden habe, die für das „Steuermodell ***SM***“ benötigten Verluste zu erzeugen und deren Kaufpreis von den handelnden Personen willkürlich festgesetzt worden sei.
- Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die Know-How-Verträge bereits am 21.10.2005 im Vorfeld der mit Notariatsakt abgeschlossenen „Rahmenvereinbarung“ verhandelt und vereinbart worden seien, werde wie folgt ausgeführt:
 - Nach der Zeugenaussage des Rechtsanwaltes sei der von ihm konzipierte Know-How-Vertrag, der dieser Rahmenvereinbarung angeschlossen war, tatsächlich nie abgeschlossen worden. Stattdessen sei ein Muster der ***EFI*** verwendet worden.
 - Der E-Mail des Mag. ***PK*** vom 28.06.06 lasse sich entnehmen, dass die unterschriftsreifen Verträge erst im Nachhinein ausgearbeitet worden wären. Ebenjene Verträge seien dann von ***CU*** an ***DM*** und ***WB*** zur Unterschrift weitergeleitet worden, „*damit die Kohle wieder fließt*“. Die übermittelten Verträge hätten in ihren Dateibezeichnungen sämtlich den 28.06.2006 angeführt. Zudem sei auch ein von ***DM*** unterzeichneter Know-How-Vertrag mit Unterschriftsdatum 28.06.06 aufgefunden worden, was

den Verdacht verstärke, dass die Verträge erst nachträglich unterzeichnet worden seien.

Zu Tz. 2 Programmierstellungsvertrag

Nach komprimierter Darstellung des Beschwerdevorbringens wurde zu diesem Punkt wie folgt ausgeführt:

- Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin finde sich kein Widerspruch zwischen dem Abschlussbericht der Systemprüfung und dem Gutachten des ***SV1***. Hervorzuheben sei vor allem die Tatsache, dass der Sachverständige – aufgrund des Fehlens von Sourcecode aus den Jahren vor 2008 und des kompletten Fehlens von Zeitaufzeichnungen und vergleichbaren Aufzeichnungen – nicht in der Lage gewesen sei, seriöse Bewertungen für den Zeitraum 2005 bis 2007 anzustellen.
- Außerdem sei es ihm nicht möglich gewesen, festzustellen, inwieweit auf vor Ende 2005 programmierte Software zurückgegriffen worden sei und in welchem Umfang Teile der im Pflichtenheft beschriebenen Funktionen erfolgreich für einen produktiven Einsatz umgesetzt worden seien. Eine Bewertung der Vollständigkeit und der Qualität der ***SM***-Entwicklung sei nicht vorgenommen worden, sodass das Gutachten diesbezüglich nur bedingt aussagekräftig sei. In Bezug auf den im Programmierstellungsvertrag vereinbarten Stundensatz von EUR 115 exkl. USt habe der Sachverständige jedoch konkret ausgeführt, dass dieser deutlich überhöht sei und der Stundensatz für indische Programmierer im Jahr 2007 zwischen EUR 20 und EUR 55 gelegen habe.
- Hinsichtlich des zeitlichen Entwicklungsablaufes sei dem Gutachten zu entnehmen, dass mit großer Wahrscheinlichkeit bereits vor dem Programmierstellungsvertrag ein Prototyp vorgelegen sein müsste. Dies decke sich mit den Feststellungen in der Systemprüfung. Schließlich werde vom Sachverständigen der für 2005 vereinbarte Umfang der Programmierstätigkeit (750 Personentage) aufgrund des Vertragsabschlusses im Oktober 2005 als nicht realistisch angesehen.
- Gemäß dem Gutachten des ***SV1*** sei bis Mai 2007 keine produktiv einsetzbare Version vorgelegen. Es sei nicht ersichtlich, in welchem Umfang die ***SM*** bis Dezember 2007 fertig entwickelt gewesen sei.
- Ab 2008 seien dann Entwicklungsarbeiten durch das Unternehmen ***AV*** erfolgt, welche auch zu konkreten Kundenprojekten geführt hätten. Diese Entwicklungsarbeiten seien jedoch unabhängig vom Programmierstellungsvertrag zwischen der SMT und der SM GmbH und würden an der angestellten Beurteilung nichts zu ändern.
- Bestärkt werde diese Ansicht vor allem durch die folgenden sichergestellten Unterlagen:
 - E-Mail des Herrn ***CO*** vom 04.01.2007 an die Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM***, wonach dieser erst zu diesem Zeitpunkt die

Rechnung über den Programmerstellungsvertrag erhalten habe, obwohl die Rechnung mit 22.12.2005 datiert gewesen sei.

- E-Mail des Herrn ***HN*** vom 27.12.2007 an Mag. ***PK***, wonach dieser mitteilt, dass keine Leistungen aus dem Programmerstellungsvertrag erbracht worden seien und diese Rechnung über EUR 1,3 Mio nur erstellt worden sei, damit sich das „Steuermodell“ ausgeht.

Zu Tz. 3 Kostenübernahme

Nach komprimierter Darstellung des Beschwerdevorbringens wurde zu diesem Punkt wie folgt ausgeführt:

- Wenn die Beschwerdeführerin ausführt, dass die Kostenübernahme schon Bestandteil der Rahmenvereinbarung gewesen sei, so könne ihr diesbezüglich nicht gefolgt werden. In der gesamten Rahmenvereinbarung sei keine Kostenübernahmevereinbarung in der Form enthalten, dass die Beschwerdeführerin als Gegenleistung für Lizenzeinnahmen die Kosten für den Vertriebsaufbau durch die Tochtergesellschaften der SMI übernehmen solle.
 - In diesem Zusammenhang werde auf die E-Mail des Herrn ***CO*** vom 15.02.2007 an die Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** verwiesen, wonach dieser ein Gespräch mit Mag. ***PK*** gehabt habe. In diesem Gespräch sei beschlossen worden, die ganzen Zahlungen über die Beschwerdeführerin abzuwickeln, um dadurch eine „*bessere Anerkennung des steuerlichen Modells*“ erreichen zu können. In weiterer Folge sei Herr ***CO*** mit der Errichtung eines dementsprechenden Vertragswerkes beauftragt worden. Der entsprechende Kostenübernahmevertrag – datiert mit 31.12.2006 – sei der Betriebsprüfung dann auch vorgelegt worden.
 - In diesem Kostenübernahmevertrag werde jedoch mit keinem Wort erwähnt, dass der Beschwerdeführerin als Gegenleistung für die Kostenübernahme Lizenzeinnahmen zustehen würden. Diesem Umstand komme vor allem auch deshalb erhebliche Bedeutung zu, da die SMI und die SM GmbH im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses verbundene Gesellschaften gewesen seien und der Vertrag somit im Lichte der Angehörigenjudikatur zu prüfen sei.
 - Unter diesem Aspekt sei die Fremdüblichkeit der Vereinbarung jedenfalls zu verneinen, da ein Dritter unter keinen Umständen Kosten in der Höhe vom mehr als TEUR 1.500 übernommen hätte, ohne dafür im Vertrag eine Gegenleistung zu vereinbaren.
- Hinsichtlich der Höhe der „*angeblich vereinbarten Lizenzgebühr*“ sei auf den E-Mail-Verkehr zwischen Mag. ***PK*** und Herrn ***CO*** zu verweisen, wonach eine Verrechnung der Lizenzgebühr durch die Beschwerdeführerin erst dann stattgefunden habe, als dies im Zuge der Betriebsprüfung thematisiert wurde. Zudem sei ersichtlich,

dass die Höhe der Lizenzgebühr willkürlich gewählt worden sei. Außerdem sei von Mag. ***PK*** in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen worden, dass bei Berücksichtigung dieser Verrechnung sowie der Programmerstellungskosten 2006 der seitens ***SCH*** „budgetierte“ Verlust von TEUR 4.160 gewährleistet sein müsse.

- Zudem sei darauf hinzuweisen, dass der Vertrag – der gemäß den obigen Ausführungen erst im Jahr 2007 unterzeichnet worden sei – für das Jahr 2006 keine Rechtswirkungen entfalten könne. Dies deshalb, da im Steuerrecht das Rückwirkungsverbot vorherrschend sei.

Zu Tz. 4 Wertberichtigung

Diesbezüglich werde auf die Ausführungen zum Punkt „Kostenübernahme“ verwiesen, da in diesem ausgeführt werde, weshalb diesem Kostenübernahmevertrag eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zugrunde gelegen sei und folglich die übernommenen Kosten als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln seien.

Zu Tz. 6 Consulting *WB*****

Ebenfalls Verweis auf die Ausführungen zum Punkt „Kostenübernahme“. Dies daher, da sich die Beschwerdeführerin auf die Kostenübernahmevereinbarung als Grundlage für die Veranlassung der Aufwendungen beziehe.

Zu Tz. 8 Erbrachte Leistungen

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin zu diesem Punkt sei entgegen zu halten, dass sie schon zum Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres von diesen Forderungen gewusst habe und diese folglich in die Bilanz 2007 hätte aufnehmen müssen. So sei der Geschäftsführervertrag mit Herrn ***CU*** mit Schreiben vom 27.12.2007 mit sofortiger Wirkung aufgrund wiederholter, offensichtlicher und vorsätzlicher Verletzung von Geschäftsführerpflicht beendet worden. Mit Schreiben der Rechtsanwälte der Beschwerdeführerin vom 29.05.2008 sei ein vorläufiger Schadensbetrag von EUR 1.098.120 sowie eine Konventionalstrafe von EUR 3.000.000 geltend gemacht worden.

Es sei somit ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin am Bilanzerstellungstichtag 2007 von der Forderung und deren Höhe gegenüber dem ehemaligen Geschäftsführer ***CU*** gewusst habe. Diese wäre daher in die Bilanz 2007 aufzunehmen gewesen.

Zu Tz. 9 Ausländische Dienstnehmer

Diesbezüglich werde auf die Ausführungen zum Punkt „Programmerstellungsvertrag“ verwiesen. Nach diesen Ausführungen stehe fest, dass keine bzw. vernachlässigbare Leistungen erbracht worden seien und der Vertrag somit eine leere Hülle darstelle. Folglich

würden aufgrund fehlender Leistungen keine Betriebsausgaben vorliegen, die anerkannt werden können.

Zu Tz. 10 Rechtsanwaltskosten

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin sei zu entgegnen, dass der Beratungsvertrag nur seitens der Rechtsanwaltskanzlei unterzeichnet sei, die Unterschrift der Beschwerdeführerin fehle. Zudem könne dem Vertrag entnommen werden, dass dieser erst mit 01.01.2006 in Kraft getreten sei, sodass er nicht die Grundlage für Kosten aus 2005 bilden könne.

Ferner sei aus dem Vertrag nicht ersichtlich, was der Leistungsinhalt des Vertrages war, welche Leistungen konkret erbracht wurden sowie welche betriebliche Veranlassung diesen Leistungen zugrunde gelegen ist. Eine Anerkennung als Betriebsaufwendungen sei somit nicht möglich.

Zu Tz. 11 FFG-Zuschüsse

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin sei entgegen zu halten, dass aus den vom belangten Finanzamt eingesehenen Unterlagen (zB der technischen Stellungnahme vom 20.11.2006) klar hervorgehe, dass die Förderzuschüsse zur Entwicklung einer Ticketing-Plattform, wie sie die Beschwerdeführerin angeblich entwickle, beantragt worden seien. Die Zuschüsse seien daher der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Zu Tz. 13 Einlagen stiller Gesellschafter

Nach komprimierter Darstellung des Beschwerdevorbringens wurde zu diesem Punkt wie folgt ausgeführt:

- Die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach das wirtschaftliche Eigentum an den Einlagen vom Treuhänder an die Beschwerdeführerin im Innenverhältnis tatsächlich innerhalb der Neunmonatsfrist übertragen worden sei, sei als reine Schutzbehauptung zu werten. Aus dem Rechenwerk der Beschwerdeführerin sei klar ersichtlich, dass innerhalb der Neunmonatsfrist nicht die gesamten Einlagen an sie überwiesen worden seien. Eine tatsächliche Übertragung der Einlagen innerhalb der Neunmonatsfrist sei somit nicht gegeben.
- Zunächst sei der Beschwerdeführerin dahingehend zuzustimmen, dass der § 23 Abs. 2 UmgrStG in seiner Auflistung an Vermögen, welches nach § 23 Abs. 1 UmgrStG übertragen werden muss, um die Anwendung des Art. IV zu ermöglichen, nicht die Geldeinlage anführt. Dies würde jedoch – bei einem engen Verständnis – dazu führen, dass bei Übertragung einer Geldeinlage ein Zusammenschluss nach dem Gesetzeswortlaut nicht denkbar sei. Nach der Verwaltungspraxis werde jedoch ein sehr weiter Zusammenschlussbegriff unterstellt, unter den auch die Aufnahme weiterer Personen gegen Leistung einer Einlage falle.

- Voraussetzung für einen Zusammenschluss aufgrund Leistung von Einlagen sei, dass diese bis zum letzten Tag der Neunmonatsfrist auch tatsächlich erbracht werden. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ergebe sich die Begründung für diese Vorgehensweise jedoch nicht aus § 23 UmgrStG, sondern aus dem allgemeinen Steuerrecht, das bei Einlagen in eine Mitunternehmerschaft eine Einlagehandlung fordert. Die Übertragung der Einlage an einen Treuhänder stelle keine solche Einlagehandlung dar, da durch diesen Vorgang alleine die Einlage nicht in das Betriebsvermögen übertragen werde.

Zu Tz. 14 Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988

Nach komprimierter Darstellung des Beschwerdevorbringens wurde zu diesem Punkt wie folgt ausgeführt:

- Betreffend die Behauptung der Beschwerdeführerin, sie sei im Bereich der Hoch- und Wachstumstechnologie tätig, sei auf die Ausführungen in den Punkten „Know How“ und „Programmerstellungsvertrag“ zu verweisen. Daraus sei ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin nicht tatsächlich in diesem Bereich tätig gewesen sei, sondern von Anfang an ein steuerliches Modell geplant und umgesetzt worden sei.
- In den bei der ***EFI*** sichergestellten Unterlage würden sich außerdem mehrere unterschiedliche Anlegerinformationen betreffend das „Beteiligungsmodell ***SM***“ für die Jahre 2005 und 2006 finden, die ausgehend von unterschiedlichen Beteiligungskapitalbeträgen die entsprechenden Verlustzuweisungen und die daraus resultierenden Vorteile für die Anleger darstellen würden. Aus diesen Anlegerinformationen sei ersichtlich, dass den Anlegern eine Verlustzuweisung von 260% der Einlage im ersten Jahr versprochen worden sei bzw. seien auch die sonstigen Auswirkungen auf die steuerliche Situation der Anleger dargestellt. Die für diese Verlustzuweisung benötigten Verluste seien – wie dargestellt – durch die Know-How-Verträge und den Programmerstellungsvertrag – denen tatsächlich keine Leistung zugrunde gelegen sei – generiert worden. Diese Berechnungen seien der Betriebsprüfung durch Mag. ***PK*** übermittelt worden, wobei jedoch zuvor auf der ersten Seite der Hinweis auf die Verlustzuweisung entfernt und die optische Gestaltung etwas verändert worden sei.
- Dieser Eindruck sei auch durch die Aussage eines an der Beschwerdeführerin beteiligten stillen Gesellschafters erhärtet worden. Dieser habe unmissverständlich zu Protokoll gegeben, dass die ***SM*** als Verlustbeteiligungsmodell vorgestellt worden sei, um Steuern zu sparen. Der finanzielle Aufwand solle durch die Zuweisung von Verlusten und die daraus bedingten Steuergutschriften abgedeckt werden. Dieser steuerliche Effekt sei laut Zeugenaussage das zentrale Thema bei der Bewerbung des Modells gewesen. Zudem habe der Zeuge bestätigt, dass ihm während des Beratungsgespräches Berechnungen zum Steuereffekt vorgelegt worden seien, aus

denen klar hervorgehe, wie man das investierte Kapital zeitnah in der Form von Steuergutschriften zurückbekomme. Laut Zeuge seien es ausschließlich diese Steuereffekte, die ihn zu einer Beteiligung an der Beschwerdeführerin veranlasst hätten.

C. Vorlageantrag

Mit **Schreiben vom 13.04.2017** wurde durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin ein **Vorlageantrag** eingebracht. Begründend wurde auf das Vorbringen in der Beschwerde verwiesen und die Übermittlung eines ergänzenden Schriftsatzes angekündigt.

Am **06.09.2017** wurde der angekündigte ergänzende Schriftsatz („Zusammenfassendes Vorbringen“) übermittelt. In diesem wurde – auszugsweise dargestellt – wie nachfolgend ausgeführt:

Zu Tz. 1 Know How

- Die Herren *****WB*****, *****CU***** und *****DM***** hätten – entgegen dem im BP-Bericht vermittelnden Eindruck – nicht den vollen Betrag, sondern jeweils nur EUR 99.000 in bar erhalten. Der Differenzbetrag sei mit den weit höheren – von der belangten Behörde negierten – Pönalezahlungen verrechnet worden.
- Zudem habe die belangte Behörde das von ihr mehrfach zitierte Gutachten des *****SV1***** einseitig zitiert und es unterlassen, die für die Beschwerdeführerin sprechenden Passagen und Ergebnisse angemessen zu berücksichtigen. Dies stelle behördliche Willkür dar.
- Das belangte Finanzamt habe es während des gesamten Verfahrens unterlassen, sich mit dem Konzept der Beschwerdeführerin zu beschäftigen. Es sei nicht einmal der Frage nachgegangen worden, weshalb genau die Expertise der Herren *****CU*****, *****DM***** und *****WB***** erworben wurde. Dies habe mit deren beruflicher Tätigkeit, der dabei gewonnenen Erfahrung und der weltweiten Vernetzung zu tun.
- Zudem könne auch der Versuch, die Beschwerdeführerin ins „kriminelle *****EFI***-Eck**“ zu drängen, nur in die Irre führen. Dafür genüge schon der Verweis auf das Strafurteil des LG *****LG***** und der Hinweis, dass das belangte Finanzamt den dortigen Freispruch zu Gunsten der Beschwerdeführerin hätte berücksichtigen müssen.

Zu Tz. 2 Programmierungsvertrag

- Nach der Rechtsprechung des EGMR vom 23.10.2014, 27.785/10, *Melo Tadeu*, Rz 52 ff müsse ein Freispruch in einem Strafverfahren in allen späteren Verfahren berücksichtigt werden, selbst wenn es sich dabei nicht um ein Strafverfahren handeln sollte. Das belangte Finanzamt hätte diesen Umstand zu Gunsten der Beschwerdeführerin berücksichtigen müssen. Dies sei nicht erfolgt und das belangte Finanzamt habe auch aus diesem Grund Willkür an der Beschwerdeführerin geübt.

- Zudem spreche auch das mehrfach erwähnte Gutachten des ***SV1*** aus den bereits dargelegten Gründen klar für die Beschwerdeführerin. Es sei aufgrund der auffallend stark ausgeprägten Ergebnisorientierung des belangten Finanzamtes wenig überraschend, dass dies nicht entsprechend gewürdigt worden sei.

Zu Tz. 3 Kostenübernahme

- Die Betriebsprüfung habe auch hier den zum Scheitern verurteilten Versuch unternommen, inhaltliche Fragen über die äußere Form zu lösen. Nicht nur, dass Schriftlichkeit selbst bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen keine Grundvoraussetzung für deren Anerkennung sei, verlange § 21 Abs. 1 BAO den Durchgriff auf das wirtschaftliche Substrat. Es sei somit unzulässig, bereits an der äußeren Form Halt zu machen.
- Die für den Standpunkt der Beschwerdeführerin sprechende Rahmenvereinbarung werde völlig negiert.
- Die Beschwerdeführerin sei im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zu 99% in Anlegerhand gewesen und somit dem beteiligten Publikum verpflichtet. Somit nehme sich jeder Gedanke an gesellschaftsrechtlich motivierte Entscheidungen von selbst aus dem Spiel.
- Eine verdeckte Ausschüttung – wie vom belangten Finanzamt ins Treffen geführt – gehe sich im Falle einer Personengesellschaft (um eine solche handle es sich bei der Beschwerdeführerin) rechtlich nicht aus.
- Zudem sei auch das Argument der Lizenzeinnahmen – aus unklaren Gründen – völlig negiert worden.

Zu Tz. 4 Wertberichtigung

- Der „Spagat Publikumsbeteiligung versus gesellschaftsrechtliche Verflechtung“ münde auch hier in einen Widerspruch in sich: Da die Beschwerdeführerin damals zu 99% im Eigentum der atypisch stillen Gesellschafter gestanden sei, nehme sich jeder Gedanke an Entscheidungen zu Gunsten naher Angehöriger als wirklichkeitsfremd von selbst aus dem Spiel.
- Aus demselben Grund sei auch die Annahme einer verdeckten Ausschüttung (siehe oben) rechtlich grundlegend verfehlt.

Zu Tz. 6 Consulting *WB*****

- Hier findet sich nur der Verweis auf das Vorbringen zu Tz. 3 (im Einklang mit belangtem Finanzamt, das in der BVE auch lediglich auf die Ausführungen zu Tz. 3 verwiesen hat).

Zu Tz. 8 Nicht erbrachte Leistungen

- Nach Ansicht des belangten Finanzamtes hätte der Aufwand bereits im Jahr 2007 geltend gemacht werden müssen. Dies sei jedoch unterblieben und nunmehr stehe der steuerlichen Absetzbarkeit das Nachholverbot entgegen.
- Dies stelle – aufgrund des beharrlichen Negierens von Gegengründen – im Ergebnis Willkür dar.

Zu Tz. 9 Ausländische Dienstnehmer

- Dass es die von Seiten des belangten Finanzamtes beharrlich in Abrede gestellten Programmierarbeiten sehr wohl gegeben habe, ergebe sich schlüssig aus dem Gutachten des ***SV1***. Abgesehen davon sei es unvertretbar, anzunehmen, die Beschwerdeführerin hätte Projekte ohne jedwede (eigene oder zugekaufte) Programmiertätigkeit erfolgreich in die Tat umsetzen können.

Zu Tz. 10 Rechtsanwaltskosten

- Bei dieser Prüfungsfeststellung handle es sich um eine bloße Behauptung des Prüfers, die über eine reine Annahme, Mutmaßung, Spekulation nicht hinausgehe. Aus diesem Grund sei der maßgebliche Sachverhalt nicht ordentlich festgestellt worden.

Zu Tz. 11 Zuschüsse FFG

- Die Beschwerdeführerin habe weder den Antrag gestellt noch den (nicht beantragten) Zuschuss erhalten. Die vom belangten Finanzamt vorgenommene Zurechnungsänderung verstoße gegen die Eigenständigkeit einer GmbH. Zudem sei bei Anknüpfung des Steuerrechts an Vorschriften anderer Regelungskreise für einen von dort abweichenden Begriffsinhalt kein Raum. Dies gelte auch hier – der Förderungswerber nach Förderungsrecht sei zugleich der Förderungswerber nach Steuerrecht.

Zu Tz. 13 Einlagen stille Gesellschafter

- Das belangte Finanzamt würde in der BVE das Vorbringen der Beschwerdeführerin größtenteils bestätigen, nur um dann mit dem objektiv unrichtigen Argument, die Einlagen der Beteiligten seien beim Treuhänder hängen geblieben, doch zum genau gegenteiligen Ergebnis zu gelangen, Art. IV UmgrStG sei unanwendbar.

Zu Tz. 14 Verlustanteile stiller Gesellschafter

- In diesem Punkt wird im Wesentlichen auf das Beschwerdevorbringen verwiesen und die Vorgehensweise des belangten Finanzamtes erneut scharf kritisiert.

D. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, Vorbemerkungen

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 18.10.2017 zur Entscheidung vorgelegt. Mittels Geschäftsverteilungsbeschluss vom 28.03.2022 wurde die Beschwerdesache mit Wirkung vom 01.04.2022 in die Zuständigkeit des erkennenden Richters übertragen.

Mit **Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 11.01.2022** wurde der Antrag der ***SM GmbH*** auf Eröffnung des Konkurses über ihr Vermögen mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Die Gesellschaft ist infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst.

Der obige Beschluss wurde mit **Ersuchschreiben vom 02.06.2023** beim Landesgericht Salzburg angefordert und ist am 12.06.2023 eingelangt.

Mit **Schreiben vom 05.03.2024** wurde durch die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei ein ergänzendes Vorbringen erstattet. Im Rahmen dieses Schreibens wurde – im Wesentlichen – ausgeführt, dass die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 im konkreten Fall keine Anwendung finden dürfe. Begründend wird einerseits auf ein diesbezügliches Gutachten der Kanzlei[...] *****Kanzlei***** verwiesen und andererseits darauf, dass die SMFE in den Jahren nach 2008 zum Teil erhebliche Gewinne erzielt habe und somit das Vorliegen eines „steuerlichen Verlustbeteiligungsmodells“ stark zweifelhaft erscheine.

Mit **Schreiben vom 07.03.2024** wurde durch die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei der Antrag auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 BAO zurückgenommen. Dies steht im Einklang mit dem bereits im Vorlageantrag vom 13.04.2047 enthaltenen Antrag, wonach *„das BFG [...] der Bescheidbeschwerde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn stattgeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufheben“* möge.

Mit **Schreiben vom 22.03.2024** wurden durch die anwaltliche Vertretung von *****Bet1***** (atypisch stiller Gesellschafter der SMFE in den verfahrensgegenständlichen Jahren) weitere Unterlagen übermittelt sowie – im Wesentlichen – ausgeführt, dass im Rahmen der Beratungsgespräche vor Zeichnung der Anteile gegenüber Herrn *****Bet1***** nie die Rede von einem Steuermodell oder Verlustmodell die Rede gewesen sei. *****Bet1***** habe die Beteiligung nicht wegen Steuerersparnissen, sondern ausschließlich in Gewinnabsicht gezeichnet. Keinesfalls sei diese Beteiligung wegen der Anfangsverluste gezeichnet worden. Dass solche Anfangsverluste zu erwarten seien, sei *****Bet1***** jedoch aufgrund der Umstände (Neugründung der Gesellschaft, Investitionen in Forschung und Entwicklung) sehr wohl bewusst gewesen. *****Bet1***** sei in den Anfangsjahren – aufgrund der vielen internationalen und nationalen Auftraggeber – sehr zufrieden mit der Entwicklung der Gesellschaft gewesen. Dass diese Gesellschaft letztlich insolvent geworden sei, könne *****Bet1***** bis heute nicht nachvollziehen.

Im Rahmen des **am 03.04.2024 stattgefundenen ersten Teils der mündlichen Verhandlung** vor dem Bundesfinanzgericht wurden – neben dem Bericht über die Durchführung einer Außenprüfung bei der SMFE vom 25.02.2011 (siehe dazu oben, Punkt „I. A.“) – von *****JS***** zwei Patentbeschreibungen („Verfahren und Einrichtung zur Bereitstellung zumindest einer Information an ein mobiles Kommunikationsgerät eines Benutzers“ vom 19.04.2006 und „Verfahren und Vorrichtung zum Speichern einer für eine Nahfeldkommunikation erforderlichen gesicherten Information auf einem Kommunikationsendgerät“ vom 24.01.2008) vorgelegt. Durch diese Unterlagen solle unter anderem die Werthaltigkeit des Know-How von *****CU*****, *****WB***** und *****DM***** nachgewiesen werden.

Die vollständige Wiedergabe des Verhandlungsprotokolls unterbleibt aufgrund des Umfanges des Dokuments. Das Protokoll wurde dem belangten Finanzamt sowie der rechtsfreundlichen Vertretung des *****Bet1***** am 07.05.2024 übermittelt. An Dr. Kotschnigg erfolgte die postalische Übermittlung am 13.05.2024.

Mit **Schreiben vom 16.05.2024** wurde durch die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei die Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 thematisiert. Zu diesem Zwecke wurde einerseits darauf verwiesen, dass es sich bei der SM GmbH um ein „Start-up-Unternehmen“ und gerade nicht um ein Vehikel zur Produktion von steuerlichen Verlusten gehandelt habe. Andererseits sei zusätzlich auf die Aussage des *****Bet1***** im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht sowie die übrigen Aussagen von anderen Beteiligten zu verweisen, aus denen sich ergebe, dass die Beteiligung an der SM GmbH aufgrund der Wachstumschancen des Unternehmens und nicht aus steuerlichen Erwägungen erfolgt sei.

Mit (einem weiteren) **Schreiben vom 16.05.2024** wurde durch die steuerliche Vertretung auf die – obig angeführten – Patente bzw. die Patentverfahren eingegangen und es wurden Patentanmeldungen für Deutschland, Europa, Indien und die USA sowie ein Beteiligungsvertrag für die Übernahme von Aktien an der *****A P AG***** übermittelt.

Mit **Schreiben vom 21.05.2024** wurden Unterlagen betreffend die Entbindung des beantragten Zeugen Mag. *****PK***** von seiner Verschwiegenheitspflicht übermittelt.

Mit (einem weiteren) **Schreiben vom 21.05.2024** wurde durch die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei erneut die Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 thematisiert. Diesbezüglich wurden weitere Einvernahmeprotokolle von insgesamt drei Personen übermittelt und die Befragung von zwei weiteren Zeugen beantragt. Zudem wurde erneut auf die Tätigkeit der *****A P AG***** und darauf verwiesen, dass eine Beteiligung eines solchen „Big-Players“ an einem reinen Steuervehikel „*unter keinem nur denkbaren Umstand jemals in Betracht*“ käme.

Mit **Schreiben vom 21.05.2024** wurde durch das belangte Finanzamt zu den im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 03.04.2024 vorgelegten Unterlagen sowie den obig angeführten Schreiben vom 16.05.2024 bzw. vom 21.05.2024 wie folgt Stellung genommen (auszugsweise Wiedergabe, analog zu den obig angeführten Schreiben):

Betreffend die am 03.04.2024 vorgelegten Unterlagen wurde ausgeführt, dass diese nach Ansicht der Amtspartei nicht dazu geeignet seien, neue bzw. entscheidungsrelevante Informationen und Erkenntnisse zu den konkret in Diskussion stehenden „Know-How-Kaufverträgen“ zu liefern.

Betreffend den Beteiligungsvertrag an der *****A P AG***** werde ausgeführt, dass dieser Vertrag acht Jahre nach den beschwerdegegenständlichen „Know-How-Verträgen“ abgeschlossen worden sei. Zudem sei er nicht geeignet, einen sachlicher oder zeitlichen Zusammenhang zu den Know-How-Verträgen vom 15.12.2005 herzustellen. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die im Jahr 2005 als laufender Betriebsaufwand erfassten Beträge iZm den Know-How-Verträgen alleinig dazu gedient hätten, einen steuerlichen Verlust zu erzeugen bzw. zu erhöhen.

Betreffend die im Anschreiben der steuerlichen Vertretung vom 21.05.2024 vorgeworfene „mangelnde Objektivität“ der belangten Behörde werde ausgeführt, dass der von der steuerlichen Vertretung angegriffene Fragebogen – entgegen der Auffassung der steuerlichen Vertretung – nicht von der belangten Behörde, sondern vom LKA Niederösterreich stamme. Der dargestellte Vorwurf einer Fehlerhaftigkeit und Unausgewogenheit der belangten Behörde entbehre somit jeglicher Grundlage. Zum Nachweis der Tatsache, dass der Fragebogen vom LKA Niederösterreich stamme, werde beiliegend ein weiterer solcher Fragebogen inkl. Anschreiben des LKA Niederösterreich übermittelt.

Betreffend die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 werde ausgeführt, dass aufgrund der vorliegenden Unterlagen und im Einklang mit den bisherigen Ausführungen nach wie vor die Anwendbarkeit dieser Bestimmung im streitgegenständlichen Fall bejaht werde.

Im Rahmen des **am 23.05.2024 stattgefundenen zweiten Teils der mündlichen Verhandlung** vor dem Bundesfinanzgericht wurde Herr Mag. *****PK***** als Zeuge befragt. Zusätzlich wurden durch Dr. Kotschnigg insgesamt drei weitere Niederschriften über eine Nachschau gemäß § 144 BAO sowie Unterlagen der *****A P AG***** vorgelegt.

Die vollständige Wiedergabe des Verhandlungsprotokolls unterbleibt aufgrund des Umfanges des Dokuments. Das Protokoll wurde den Parteien im Anschluss an das Ende der mündlichen Verhandlung am 23.05.2024 ausgehändigt.

Mit **Schreiben vom 28.05.2024** wurde durch die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei – gekürzt dargestellt – vorgebracht, dass eine vom allein approbationsbefugten Finanzamt Salzburg-Stadt erlassene und approbierte Fassung der verfahrensgegenständlichen Bescheide offenkundig nicht vorliege. Dies ergebe sich aus den im Akt einliegenden Berichtsversionen als auch aus den Aussagen im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht. Es würden somit im streitgegenständlichen Fall keine vom Willen des allein zuständigen Finanzamtes Salzburg-Stadt getragenen und approbierten „Bescheide“, sondern „Nicht-Bescheide“ vorliegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zweckmäßigerweise wird auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht die im bisherigen Verfahren vorgenommene Trennung der einzelnen Sachverhaltselemente entsprechend der Gliederung des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung beibehalten. Gegen die nachfolgend nicht genannten Teilziffern wurde keine Beschwerde erhoben.

Vorbemerkungen:

a) Zur Adressatin der streitgegenständlichen Bescheide

Adressatin der streitgegenständlichen Bescheide war die *****SMFE***** (wie bisher „SMFE“), organisiert als atypisch stille Gesellschaft. Mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 11.01.2022 wurde der Antrag der *****SM GmbH***** (wie bisher „SM GmbH“) vom 03.11.2021 auf Eröffnung der Insolvenz über ihr Vermögen mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. Die Gesellschaft ist infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst.

b) Zu den hauptsächlich handelnden Personen

Zusätzlich sollen aus Gründen der Klarheit die hauptsächlich handelnden Personen sowie deren Funktionen im Anschluss kurz dargestellt werden:

*****CU***** war ab Gründung der Gesellschaften bis seiner Abberufung im Dezember 2007 Geschäftsführer der SM GmbH, der *****SMI***** (wie bisher „SMI“) sowie der deutschen *****SMT***** (wie bisher „SMT“).

*****WB***** war ab Gründung bis zu seiner Abberufung im Dezember 2007 Geschäftsführer der deutschen *****SMD***** (wie bisher „SMD“).

*****DM***** war ab 01.11.2005 bei der SM GmbH und ab 01.12.2005 bei der SMD als „Key-Account-Manager“ angestellt.

JS war – unter anderem – alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der SM GmbH im Zeitraum 07.10.2013 bis zur Löschung dieser Funktion im Firmenbuch am 01.10.2020, alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der ***N GmbH*** (d.h. der zunächst minder- und schließlich alleinbeteiligten Gesellschafterin der SMI) im Zeitraum vom 05.07.1989 bis zur Löschung dieser Funktion im Firmenbuch am 05.12.2019 und alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der ***SCH T*** im Zeitraum vom 21.04.1995 bis zur Löschung dieser Funktion im Firmenbuch am 02.10.2020.

c) Zum Vorliegen verschiedener Versionen von Berichten über die Durchführung einer Außenprüfung bei der SMFE

Im Zuge der Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wurde die Version des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.12.2010 (inkl. Beilage) über die elektronische Schnittstelle in den Rechtsmittelakt übermittelt. Diese Version findet sich auch auf dem USB-Stick, der – in Anbetracht der vorzulegenden Datenmenge – an das Bundesfinanzgericht übermittelt wurde und ist dort als „*Berichtentwurf SMFE stille.pdf*“ bezeichnet. Es handelt sich bei dieser Version um einen Entwurf, nicht um die finale Version des BP-Berichtes. Diese Version wurde nicht an die SMFE zugestellt.

Im elektronischen Archiv der Betriebsprüfung, auf das das Bundesfinanzgericht zugreifen kann, findet sich eine Version des BP-Berichtes 23.02.2011 (inkl. Beilage). Diese Version entspricht inhaltlich jener vom 25.02.2011 und unterscheidet sich lediglich im Datum und der Bezeichnung der Abgabepflichtigen. Auch diese Version wurde nicht an die SMFE zugestellt.

Die Version des BP-Berichtes vom 25.02.2011 (inkl. Beilage) wurde an den (damaligen) steuerlichen Vertreter der SMFE als Beilage zu den angefochtenen Bescheiden (ebenfalls vom 25.02.2011) zugestellt und ist mit einem Eingangsstempel vom „3. März 2011“ versehen. Auf den angefochtenen Bescheiden wird begründend auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Während die Version des BP-Berichts vom 15.12.2010 in den Tz. 1, Tz. 2 und Tz. 14 (auch) eigene Ausführungen enthält, wird in den Versionen vom 23.02.2011 sowie vom 25.02.2011 ausschließlich auf die Beilage zum Bericht verwiesen. Betraglich erfolgt in der Version vom 15.12.2010 in der Tz. 2 eine Hinzurechnung von EUR 1.470.000,00, in den Versionen vom 23.02.2011 sowie vom 25.02.2011 eine Hinzurechnung von EUR 1.508.000,00. Spiegelbildlich dazu wird in der Version vom 15.12.2010 in der Tz. 13 ein Betrag von EUR 422.205,89 aus der Aufdeckung von stillen Reserven hinzugerechnet, während dieser Betrag in den Versionen vom 23.02.2011 sowie vom 25.02.2011 um EUR 38.000,00 (d.h. die Differenz laut Tz. 2) geringer ist und sich auf einen Betrag von EUR 384.205,89 beläuft. Auf das gesamte Jahr gesehen ergibt sich aus keiner dieser Abweichungen eine betragliche Differenz zwischen der Version vom 15.12.2010 einerseits und den Versionen vom 23.02.2011 sowie 25.02.2011 andererseits

(Abschnitt „Änderungen der Besteuerungsgrundlagen“ in den jeweiligen Versionen). Ebenso ist die Beilage zum BP-Bericht in allen Versionen ident.

Tz. 1 Know-How

Die SM GmbH hat mit ***CU***, ***WB*** und ***DM*** jeweils einen mit 15.12.2005 datierten Know-How-Kaufvertrag abgeschlossen. Gegenstand dieser Verträge sind gemäß ihrer Textierung der Erwerb und die uneingeschränkte Nutzung der gesamten Kenntnisse (Know-How) der Verkäufer im Bereich „Elektronisches Ticketing“ [...] (***CU***), „Datenbanken und Portale“ [...] (***WB***) sowie „Zutrittskontrolle“ (***DM***). Als Kaufpreis wurde ein Betrag von je EUR 1.750.000 (in Summe somit EUR 5.250.000) vereinbart.

Dem in Erfüllung der Know-How-Verträge übertragenen „Know-How“ kommt kein wirtschaftlicher Wert zu. Vielmehr wurden diese (rückdatierten) Know-How-Verträge nur abgeschlossen, um die für das „Steuermodell“ (d.h. die für die Verlustzuweisung an die atypisch stillen Beteiligten) benötigten Anlaufverluste im Jahr 2005 zu generieren.

Tz. 2 Programmierstellungsvertrag

Die SM GmbH hat mit der SMT einen Programmierstellungsvertrag abgeschlossen. Dieser wurde mit Datum 21.10.2005 vom Geschäftsführer der SM GmbH (***CU***) sowie mit Datum 21.11.2005 vom Geschäftsführer der SMT (ebenfalls ***CU***) unterzeichnet. Zusätzlich wurde mit Datum vom 10.02.2007 eine Vereinbarung zur Erweiterung des Programmierstellungsvertrages abgeschlossen. Die entsprechend diesen vertraglichen Vereinbarungen geschuldeten Programmierleistungen wurden von der SMT (bzw. von den von ihr beauftragten Subunternehmern) ab dem Jahr 2006 auch tatsächlich (bzw. geringfügig bereits im Jahr 2005) erbracht. Bereits zum Zeitpunkt der Gründung der SM GmbH war ein – in Kernfunktionen bestehender – Prototyp vorhanden, der die Grundlage für die weitere Entwicklung im Rahmen des Programmierstellungsvertrages gebildet hat.

Die von der SMT am 31.12.2005 an die SM GmbH ausgestellten Rechnungen über insgesamt EUR 1.358.000 (EUR 150.000 mit der Leistungsbeschreibung „1. Abschlagszahlung lt. Vertrag“ und EUR 1.208.000 mit der Leistungsbeschreibung „Hiermit stellen wir lt.

Programmierstellungsvertrag in Rechnung“) beruhen auf einer Rechnung der ***Max*** Europe Ltd. vom 22.12.2005 über EUR 1.360.000 mit dem Rechnungstext „According Development Contract from 21.11.2005 for work already done“, die an die SMT ausgestellt wurde. Diesen Rechnungen ist keine Leistung in der fakturierten Höhe zugrunde gelegen, sie waren lediglich zum Funktionieren des Steuermodells (genauer – zur Generierung der Anlaufverluste im Jahr 2005) erforderlich. Im Dezember 2007 wurden betreffend diese Rechnungen Gutschriften von der SMT an die SM GmbH (datiert mit 28.12.2007) über insgesamt EUR 1.320.000 und von der ***Max*** Europe Ltd. an die SMT (datiert mit 30.12.2007) über ebenfalls EUR 1.320.000 ausgestellt. Die Rechnungen vom 31.12.2005

wurden somit nahezu vollständig storniert, lediglich ein Betrag von EUR 40.000 (***Max*** Europe Ltd. an SMT) bzw. EUR 38.000 (SMT an SM GmbH) ist verblieben. Dies entspricht den im Jahr 2005 tatsächlich erbrachten Leistungen. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden die Aufwendungen der Jahre 2005 sowie 2006 sowie die im Jahr 2007 ausgestellte und auf die Rechnungen des Jahres 2005 bezogene Gutschrift nicht anerkannt.

Tz. 3 Kostenübernahme

Zwischen der SMI und der SM GmbH wurde ein mit 31.12.2006 datierter, schriftlicher Kostenübernahmevertrag abgeschlossen, dessen Inhalt im Wesentlichen daraus besteht, dass die SM GmbH sämtliche im Zusammenhang mit dem Vertriebsaufbau bei den Ländergesellschaften angefallenen Aufwendungen, die der SMI im Jahre 2006 entstanden sind, von der SMI übernimmt. Eine Gegenleistung für die Übernahme dieser Aufwendungen ist in diesem Kostenübernahmevertrag nicht vereinbart. Dieser Vertrag wurde erst im Februar 2007 erstellt und folglich rückdatiert. Dieser Vertrag stellt nicht lediglich eine Verschriftlichung der vereinbarten Vorgehensweise, wonach die Kosten für den Vertriebsaufbau durch die SM GmbH zu tragen sind, dar.

Die Verpflichtung zur Übernahme der Kosten des Vertriebsaufbaues der Ländergesellschaften in Deutschland, den Niederlanden bzw. dem Vereinigten Königreich ist im Jahr 2006 bei der SMI gelegen. Diese Verpflichtung wurde im Jahr 2007 von der SMI an die SM GmbH übertragen. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde betreffend das Jahr 2006 ein Betrag von EUR 1.553.136,72 und für das Jahr 2007 ein Betrag von EUR 306.925,42 nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Tz. 4 Wertberichtigung

Im Jahr 2007 hat die SM GmbH eine Wertberichtigung von Forderungen in der Höhe von insgesamt EUR 507.906,95 vorgenommen, wobei die betroffenen Forderungen nahezu ausschließlich gegenüber der SMD bestehen. Über die SMD wurde im Jahr 2007 in Deutschland ein Insolvenzverfahren eröffnet, der Forderungsausfall beträgt 90%. Betroffen sind die folgenden Forderungen:

- Forderungen der SM GmbH gegen die SMD (verbucht am Forderungskonto „2/21905“) in Höhe von EUR 102.556,35 (Ausgangsrechnung an die SMD iHv EUR 100.000,00 sowie verauslagte Reisekosten iHv EUR 2.556,35). Diese Forderungen wurden von der SM GmbH in voller Höhe wertberichtigt.
- Forderung der SM GmbH gegen die ***Max*** Technologies SC Ltd. in Höhe von EUR 2.240,00 (verbucht am Verrechnungskonto „3/31306“). Dieser Forderung zugrunde liegt eine Banküberweisung an die ***Max*** Technologies SC Ltd., die bei der SM GmbH als Forderung (Vorauszahlung) verbucht wurde und die – mangels Rechnungsstellung durch die ***Max*** Technologies SC Ltd. – am Jahresende 2017 noch „offen“ war. Im Zuge der

Jahresabschlussarbeiten wurde diese Forderung zur Gänze erfolgswirksam wertberichtigt. Ein Grund für diese Wertberichtigung (etwa die Zweifelhaftigkeit der Einbringlichkeit) wurde nicht vorgebracht.

- Forderungen der SM GmbH gegen die SMD (verbucht am Verrechnungskonto) in Höhe von EUR 447.900,67. Diese Forderungen stammen – abgesehen von einem Betrag von EUR 3.741,30 – aus dem Jahr 2007 (d.h. der auf das Jahr 2007 entfallende Betrag lautet EUR 444.159,37) und wurden im Ausmaß von 90% (d.h. einem Betrag von EUR 403.110,60) wertberichtigt.
 - Der überwiegende Teil der wertberichtigten Forderungen stammt aus der Übernahme von Kosten durch die SM GmbH, die ursprünglich von der SMI getragen wurden (EUR 329.222,03).
 - Der Restbetrag (EUR 118.678,64) stammt aus Forderungen, die auch schon ursprünglich in der SM GmbH gebucht waren und zum weitaus überwiegenden Teil (EUR 111.500,00) aus Überweisungen an die SMD resultieren.

Die SM GmbH hat die Verpflichtung zur Kostenübernahme betreffend die aus den Vertriebsgesellschaften stammenden Kosten ab dem Jahr 2007 von der SMI übernommen (siehe dazu die Feststellungen zum obigen Punkt, Tz. 3 „Kostenübernahme“).

Tz. 6 Consulting *WB*****

WB hat der SM GmbH im Jahr 2007 Rechnungen über EUR 39.600 für Consultingleistungen in Rechnung gestellt. Zusätzlich wurden vom Sohn von ***WB*** im Jahr 2007 insgesamt EUR 11.160 in Rechnung gestellt.

Sowohl die Rechnungen von ***WB*** wie auch jene seines Sohnes entbehren jeder Rechtsgrundlage und es liegt ihnen auch kein tatsächlicher Leistungsaustausch zugrunde.

Tz. 8 Nicht erbrachte Leistungen

Mit Schreiben der anwaltlichen Vertretung der SM GmbH vom 29.05.2008 wurde ***CU*** zur Zahlung eines (vorläufigen) Schadensbetrages von EUR 7.214.983,60 aufgefordert. Hintergrund ist die Verletzung seiner vertraglichen Verpflichtungen, aufgrund derer der Geschäftsführervertrag mit ***CU*** mit Schreiben vom 27.12.2007 mit sofortiger Wirkung aus wichtigem Grund beendet wurde. Enthalten in diesem Schadensbetrag waren – unter anderem – die folgenden Positionen:

EUR 100.000 – Honorare ***CU*** (zu 68% auf die SM GmbH entfallend)

EUR 50.000 – Reise- und Telefonkosten ***CU*** (zu 68% auf die SM GmbH entfallend)

EUR 275.000 – Honorare ***CO*** (zu 50% auf die SM GmbH entfallend)

Diese wurden vom belangten Finanzamt in der auf die SM GmbH entfallenden Höhe (siehe oben, sohin mit einem Betrag von insgesamt EUR 239.500) im Jahr 2007 als einkünfteerhöhend qualifiziert. Im Wege der Verzichtserklärung vom 19.06.2008 haben sowohl die SMI-Gruppe sowie ***CU*** auf sämtliche wechselseitigen Ansprüche (d.h. auch die Geltendmachung der obigen Schadenersatzansprüche) verzichtet.

Tz. 9 Ausländische Dienstnehmer

Die Gehälter der ausländischen Dienstnehmer in den Jahren 2006 und 2007 wurden vom belangten Finanzamt unter Verweis auf die vom belangten Finanzamt in der „Tz. 2 Programmerstellungsvertrag“ (siehe dazu oben, Punkt „I. A.“) vertretene Auffassung nicht anerkannt. Im Jahr 2006 wurde ein Betrag von EUR 42.041,23 und im Jahr 2007 ein Betrag von EUR 200.152,97 gekürzt.

Gemäß dem zu Tz. 2 festgestellten Sachverhalt (siehe oben) hat die SM GmbH in den Jahren 2006 und 2007 – entgegen der Auffassung des belangten Finanzamtes – von den beauftragten Subunternehmern tatsächlich Programmierleistungen bezogen. Die von der Tz. 9 umfassten ausländischen Dienstnehmer waren somit in den Jahren 2006 und 2007 tatsächlich für die SM GmbH tätig und ebenfalls in die Weiterentwicklung der Software involviert.

Tz. 10 Rechtsanwaltskosten

Am 02.01.2006 wurde zwischen der SM GmbH und einer in Deutschland ansässigen Rechtsanwaltskanzlei ein Beratungsvertrag abgeschlossen. Gegenstand dieses Vertrages war die außergerichtliche Wahrnehmung der Interessen der SM GmbH einschließlich Beratung und Vertragserstellung auch im Hinblick auf die SMI und deren Töchter. Als Beginn dieses Vertrages wurde der 01.01.2006 festgelegt, eine Wirkung auch für das Jahr 2005 kann diesem Vertrag nicht zugestanden werden. Für die vereinbarte Tätigkeit wurde ein monatliches Pauschalhonorar von EUR 2.500 vereinbart.

Dieser Beratungsvertrag wurde mit außerordentlicher Kündigung vom 14.01.2008 gekündigt. Vom belangten Finanzamt wurden die an diese Rechtsanwaltskanzlei entrichteten Honorare (EUR 13.000 in 2005, EUR 36.500 in 2006 und EUR 30.000 in 2007) nicht anerkannt.

Tz. 11 Zuschüsse FFG

Am 30.09.2006 hat die SMI bei der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft mbH („FFG“) um Zuerkennung von Förderungen angesucht, Förderungswerber (nach Vertragsabschluss – Förderungsnehmer) war somit die SMI. Der Titel des Projekts war „*Mobile CRM und Ticketing Solution mittels RFID und NFC*“, die ursprünglich genehmigten (förderbaren) Gesamtkosten des Projekts haben EUR 990.000 betragen. Mit Stand 28.05.2008 wurde von der FFG an die SMI ein Beitrag von EUR 134.400 und ein Darlehen von EUR 261.600 ausbezahlt. Im Zuge einer von der FFG durchgeführten Revision wurden die anerkannten (förderbaren)

Gesamtkosten des Projekts drastisch auf einen Betrag von EUR 299.921 reduziert. Damit einhergehend wurden auch die Fördermittel gekürzt, sodass nur mehr ein Beitrag von EUR 50.900 (somit Rückzahlung von EUR 83.500) und ein Darlehen von EUR 99.100 (somit Rückzahlung von EUR 162.500) gewährt wurden. Der Kostennachweis (Personalkosten und FTE-Kosten) wurde durch die SMI erbracht. In der im Zuge der Revision erstellten Endabrechnung sind ausschließlich Kosten enthalten, die aus der SM GmbH stammen. Die FFG hat diese Kosten dennoch – in gekürzter Form (siehe oben) – anerkannt und nur jene Kosten gestrichen, die aus der SMT stammen.

Zusätzlich hat die SMI vom Land Salzburg auf Basis eines Förderungsansuchens vom 06.02.2007 einen nicht rückzahlbaren Zuschuss von EUR 50.400 erhalten.

Das belangte Finanzamt hat der SM GmbH einen Betrag von EUR 184.400 (von der FFG ausbezahlter Beitrag iHv EUR 134.400 und Förderung des Landes Salzburg iHv EUR 50.400) einkünfteerhöhend zugerechnet.

Tz. 13 Einlagen stille Gesellschafter

Mit Zusammenschlussvertrag vom 27.09.2006 haben die SM GmbH und die „***SCH T*** GmbH eine atypisch stille Gesellschaft errichtet. Als Zusammenschlussstichtag wurde der 31.12.2005 festgelegt. Der atypisch stille Gesellschafter (d.h. die „***SCH T*** GmbH) hat sich in diesem Vertrag zu einer Einlage von insgesamt EUR 1.590.000 (davon EUR 1.192.500 entfallend auf die Bareinlage und EUR 397.500 auf das Gesellschafterdarlehen) verpflichtet, einzuzahlen bis zum 30.09.2006.

Die Gesellschaftsanteile wurden von der „***SCH T*** GmbH lediglich treuhändig gehalten. Treugeber und wirtschaftliche Eigentümer dieser Gesellschaftsanteile waren dritte Personen, die entsprechende Anteile an der atypisch stillen Gesellschaft gezeichnet haben. Von den Treugebern wurde die gesamte Einlage bis spätestens 30.09.2006 auf das Treuhandkonto der „***SCH T*** GmbH überwiesen. Von der Treuhänderin (d.h. der Vertragspartei des Zusammenschlussvertrages mit der SM GmbH) wurde ein Teilbetrag iHv EUR 355.300 erst am 23.11.2006 von ihrem Treuhandkonto auf das Bankkonto der übernehmenden Personengesellschaft (d.h. der SMFE) überwiesen.

Tz. 14 Verlustanteile stille Gesellschafter

Hinsichtlich der Struktur der atypisch stillen Gesellschaft wird zunächst auf die vorstehenden Ausführungen zur Tz. 13 verwiesen.

Die Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter an der SM GmbH wurde nicht unter besonderer Hervorhebung von Verlustzuweisungen und damit verbundenen Steuervorteilen beworben. Im Rahmen der vorliegenden Anlegerinformation betreffend diese Beteiligung wird – aufgrund der Tatsache, dass die SM GmbH in der Technologiebranche tätig ist – auf das

Risiko von Anlaufverlusten bzw. einem möglichen Totalverlust der Einlage hingewiesen. Aus dem der Anlegerinformation beigefügten Berechnungsblatt ergibt sich nach einem Anlaufverlust im ersten Jahr (d.h. 2005) und einer darauf gestützten Verlustzuweisung mit Auswirkungen im Jahr 2006 eine kontinuierlich positive Entwicklung der Beteiligung inklusive deutlichen Gewinnzuweisungen, sodass sich auch daraus keine Bewerbung eines Verlustbeteiligungsmodells ersehen lässt.

Die Beteiligung wurde allgemein angeboten. Die aus der gegenständlichen Beteiligung erzielbare Rendite nach Steuern beträgt nicht mehr als das Doppelte der entsprechenden Rendite vor Steuern.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. etwa VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 167, Rz 8 mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht eine Bindung der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichtes im Falle rechtskräftiger verurteilender Entscheidungen eines Strafgerichts, einer Finanzstrafbehörde oder des Bundesfinanzgerichtes nach einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren an die Tatsachenfeststellungen, auf denen der Schuldspruch beruht, wozu auch jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 116, Rz 14 mwN).

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, besteht eine Bindung der Abgabenbehörden an ein freisprechendes Strafurteil allerdings schon wegen der anders gearteten Beweisregeln nicht (vgl. zuletzt etwa VwGH 27.08.2020, Ra 2020/15/0043 oder VwGH 25.05.2011, 2007/13/0152).

Aus der Tatsache, dass die Herren ***CU*** und ***WB*** im Rahmen des Strafverfahrens vor dem LG ***LG*** (***AZ***) von den gegen Sie erhobenen Vorwürfen freigesprochen wurden, kann für das gegenständliche Verfahren somit nichts gewonnen werden.

Zur den Vorbemerkungen:

a) Zur Adressatin der streitgegenständlichen Bescheide

Die Adressatin der streitgegenständlichen Bescheide sowie deren Organisation als atypisch stille Gesellschaft ergibt sich aus dem Akteninhalt. Der Inhalt des Beschlusses des Landesgerichtes Salzburg vom 11.01.2022 ergibt sich aus diesem. Die Feststellung, dass die Gesellschaft (d.h. die „***SM GmbH***“) infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst ist, ergibt sich aus der entsprechenden Eintragung im Firmenbuch.

b) Zu den hauptsächlich handelnden Personen

Die Funktion von ***CU*** als Geschäftsführer im angeführten Zeitraum bei der SM GmbH sowie der SMI ergibt sich aus den im Akt einliegenden Geschäftsführer- bzw. Anstellungsverträgen. Die Funktion als Geschäftsführer bei der SMT ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere aus dem Programmerstellungsvertrag zwischen der SM GmbH und der SMT, in dem ***CU*** als Geschäftsführer beider Gesellschaften genannt ist und auch den Vertrag für beide Gesellschaften unterzeichnet hat.

Die Funktion von ***WB*** als Geschäftsführer im angeführten Zeitraum bei der SMD ergibt sich aus dem im Akt einliegenden Consultingvertrag vom 08.11.2005.

Die Funktion von ***DM*** als „Key-Account-Manager“ für die SM GmbH und die SMD ergibt sich aus den im Akt einliegenden Anstellungsverträgen.

Die Funktionen von ***JS*** ergeben sich aus Firmenbuchauszügen betreffend die angeführten Gesellschaften.

c) Zum Vorliegen verschiedener Versionen von Berichten über die Durchführung einer Außenprüfung bei der SMFE

Die Feststellungen betreffend die Version des BP-Berichts vom 15.12.2010 ergeben sich aus dem elektronischen Rechtsmittelakt sowie dem angeführten, vom belangten Finanzamt vorgelegten, USB-Stick. Dass es sich bei dieser Version um einen bloßen Entwurf gehandelt hat, ergibt sich zum einen aus der expliziten Bezeichnung der Datei. Zum anderen fehlt in dieser Version die Nennung der Beilage (Seite 2) sowie die Ausführungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens (dies betrifft das Jahr 2005) und das Datum der durchgeführten Schlussbesprechung am 06.10.2010. Die Feststellung, dass diese Version nicht an die SMFE

zugestellt wurde, ergibt sich aus der vorliegenden, mit Eingangsstempel vom „3. März 2011“ versehenen Version vom 25.02.2011.

Die Feststellungen betreffend die Version des BP-Berichts vom 23.02.2011 ergeben sich aus dem Bericht. Betreffend die Feststellung, dass nicht diese Version, sondern mit Datum 25.02.2011 an die SMFE zugestellt wurde, gilt das obig Gesagte.

Die Feststellungen betreffend die Version des BP-Berichts vom 25.02.2011 ergeben sich aus dem vorliegenden Bescheid. Die Feststellungen betreffend den auf den angefochtenen Bescheiden enthaltenen Hinweis ergeben sich aus diesen.

Die Feststellungen zu den Unterschieden zwischen den Versionen ergeben sich aus einem Abgleich dieser Versionen der BP-Bericht sowie der zugehörigen Beilagen.

Tz. 1 Know-How

A. Formulierung der Know-How-Verträge und Vorbringen in der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag

Einleitend werden Auszüge aus den relevanten „Know-How-Verträgen“ zitiert.

Daran anschließend sollen die bisherigen Ausführungen der steuerlichen Vertretung der SMFE (siehe auch die entsprechende Wiedergabe unter Punkt „I. Verfahrensgang“) überblicksmäßig dargestellt werden, wobei die Punkte „a)“ bis „c)“ aus der Beschwerde und die Punkte „d)“ und „e)“ aus dem Vorlageantrag stammen. Zusätzlich wird – in komprimierter Form – das diesbezügliche Vorbringen aus der mündlichen Verhandlung wiedergegeben (Punkte „f)“ bis „h)“. Das in der mündlichen Verhandlung zu diesem Punkt erstattete Vorbringen entspricht im Wesentlichen dem Vorbringen in der Beschwerde sowie dem Vorlageantrag. Lediglich die Patentbeschreibungen, Patentanmeldungen und Ausführungen zu deren möglicher Bedeutung wurden im Rahmen der mündlichen Verhandlung tatsächlich neu vorgelegt bzw. vorgebracht.

Know-How-Vertrag *CU***:**

1. Vertragsgegenstand

Gegenstand dieses Vertrages sind die gesamten Kenntnisse (Know How) des Verkäufers im Bereich des Elektronischen Ticketing, bezogen auf das unter diesem Vertrag zu entwickelnde Produkt.

Dabei handelt es sich unter anderem um folgende Gebiete:

Systemtechnik, Ticketdatenträger, Datenverschlüsselung und Datensicherheit, Ticketdaten, Kommunikation zu Fremdsystemen.

*Eingeschränkt ist der Know How Erwerb auf die Umsetzung des daraus entstehenden Produktes ("***SM*** engine", vgl. auch Anlage 1: Produktbeschreibung) und deren Platzierung am Markt. Diese Produktdarstellung ist integrierender Bestandteil dieses Kaufvertrages.*

Die Käuferin ist berechtigt und verpflichtet, das erworbene Know How auf eigene Rechnung und eigenes Risiko zu einem marktfähigen Produkt zu finalisieren. Das Herstellerrisiko trägt dabei zur Gänze die Käuferin. Die Planung und die Gestaltung der weiteren wirtschaftlichen Prozesse liegen bei der Käuferin.

[...]

6. Weiterentwicklungen

Die Weiterentwicklung des erworbenen Know Hows zum marktfähigen Produkt erfolgt in alleiniger Verantwortung und Zuständigkeit der Käuferin sowie auf deren ausschließliches Risiko. Die Käuferin wird bei Ermittlung der Kostender Weiterentwicklung bzw. der Produktfertigstellung die Grundsätze des Fremdvergleichs bzw. der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beachten.

Der Verkäufer hat die Verpflichtung, nach bestem Wissen und Gewissen an der Produktfertigstellung durch permanente Information mitzuwirken. Weiters sind Käuferin und Verkäufer bemüht, alle notwendigen Maßnahmen zu setzen, um dem Produkt größtmögliche Markterfolge zu verschaffen.

Know-How-Vertrag *WB***:**

1. Vertragsgegenstand

Gegenstand dieses Vertrages sind die gesamten Kenntnisse (Know How) des Verkäufers im Bereich Datenbanken und Portale, bezogen auf das unter diesem Vertrag zu entwickelnde Produkt.

Dabei handelt es sich unter anderem um folgende Gebiete:

Datenbankmanagementsystem, Datenbank, Strukturierung und Integrität, Mehrbenutzerfähigkeit, Datenbankmodell

*Hinsichtlich der weiteren (wortgleichen) Vertragsbestandteile wird auf den vorstehenden „Know-How-Vertrag ***CU***“ verwiesen.*

Know-How-Vertrag *DM***:**

1. Vertragsgegenstand

Gegenstand dieses Vertrages sind die gesamten Kenntnisse (Know How) des Verkäufers im Bereich der Zutrittskontrolle (Access Control), bezogen auf das unter diesem Vertrag zu entwickelnde Produkt.

Dabei handelt es sich unter anderem um folgende Gebiete:

Systemarchitektur, Hardware/Software, Verwaltungsebene, Kontrollebene, Endgeräte.

Hinsichtlich der weiteren (wortgleichen) Vertragsbestandteile wird auf den vorstehenden „Know-How-Vertrag ***CU***“ verwiesen.

Bisherige Ausführungen der beschwerdeführenden Partei

- a) Die Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** würden – neben dem kompletten Know-How für die gesamte Wertschöpfungskette, von der Entwicklung bis zum Vertrieb – noch zusätzlich erstklassige, weltweite Kontakte zu den Entscheidungsträgern der potentiellen Anwender und Projektgesellschaften für mobiles Ticketing verfügen. Das gekaufte Know-How könne jedenfalls nicht auf rein technische Aspekte reduziert werden noch müsse es nicht überwiegend aus neuen, „geheimen“ Aspekten bestehen, da jede technische „Erfindung“ oder Neuentwicklung letztlich zu einem großen Teil auf der intelligenten Kombination bestehenden Wissens beruhe.

Dass der Know-How-Transfer in weiten Teilen gelungen sei, würden die zahlreichen Projekte, Aufträge und Angebote auch nach dem Ausscheiden der Know-How-Träger ***CU*** und ***WB*** beweisen.

- b) Die Kaufpreisfindung betreffend das Know-How sei ohne Beteiligung der ***EFI***/**HT*** erfolgt. Vielmehr sei die Bewertung und Preisfindung im Rahmen und zeitgleich mit der Gesamtunternehmensbewertung und Festsetzung der Beteiligungsverhältnisse als „pre money Bewertung“ im Zuge der Finanzierung mit Risikokapital erfolgt.
- c) Der Know-How-Transfer und die wirtschaftlichen Eckpunkte (insb. Bewertung/Kaufpreis) der Know-How-Verträge seien bereits im Vorfeld der mit Notariatsakt vom 21.10.2005 abgeschlossenen Rahmenvereinbarung ausverhandelt und mit dieser Rahmenvereinbarung (inkl. Beilage Know-How Kaufvertrag/Nutzungsvertrag) vereinbart worden. Die erst im Nachgang erfolgte Konkretisierung einzelner Vertragsdetails schade nicht.
- d) Die Herren ***WB***, ***DM*** und ***CU*** hätten nicht den vollen Betrag (EUR 1.750.000) sondern jeweils nur € 99.000 in bar erhalten. Der Differenzbetrag sei im Jahr 2010 mit den weit höheren Pönalzahlungen verrechnet worden. Zudem sei das in der Beschwerdevorentscheidung mehrfach zitierte Gutachten von ***SV1*** und

die darin für den Standpunkt der Beschwerdeführerin sprechenden Passagen nicht angemessen berücksichtigt worden.

- e) Die SM GmbH habe sich mit den Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** alle nur denkbaren Know-How-Komponenten bis hin zu deren weltweiter Vernetzung auf Jahre hinweg eingekauft und durch knallharte Pönalzahlungen abgesichert.
- f) Die Kontakte der Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** seien Teil der Know-How-Kaufverträge gewesen. Diese Verträge hätten das „gesamte Paket“, das heißt das Wissen und die Kontakte umfasst [**Anmerkung** des erkennenden Richters: Dies steht im Einklang mit dem Vorbringen in der Beschwerde].
- g) Die Kaufpreisfindung sei in langen Verhandlungen erfolgt. So habe jede Teilnehmerpartei wahrscheinlich eigene Wahrnehmungen dazu, wie der Kaufpreis letztlich zustande gekommen sei.
- h) Die Werthaltigkeit des erworbenen Know-How ergebe sich außerdem aus dem Vorliegen von insgesamt zwei Patenten (siehe oben, Punkt „I. D.“).

Der Ansicht der beschwerdeführenden Partei, dass tatsächlich werthaltiges Know-How übertragen wurde und der Kaufpreis für dieses Know-How drittüblich festgelegt wurde, kann aus den nachfolgend dargestellten Gründen nicht gefolgt werden:

B. Vorliegen eines Steuermodells:

Zunächst soll dargelegt werden, dass die Know-How-Verträge im Lichte eines Steuermodells konzipiert und aufgesetzt wurden. Die für das Steuermodell benötigten Anlaufverluste im Jahr 2005 sollten zu einem großen Teil durch die gegenständlichen Know-How-Verträge generiert werden.

- **ON 1-a** – E-Mail vom 31.08.2005 (***CU*** an ***RV***)
 - **5. Firmensitz:** „Die geplante Firma sollte generell, ich denke auch in Ihrem Sinne, an dem Ort sitzen an dem die Umsetzung optimal erfolgen kann. Im Steuermodellfall eben da wo das Steuermodell am Einfachsten umzusetzen ist.“

Im Rahmen dieser E-Mail wurde von Herrn ***CU*** auf ein vorhergehendes Gespräch mit Herrn ***RV*** verwiesen. Gegenstand des Gesprächs sowie der vorliegenden E-Mail war die Absicht, Herrn ***JS*** als potentiellen Investor zu gewinnen. Es ist auch ein Hinweis auf derzeit ebenfalls laufende Verhandlungen mit ***SVM*** enthalten, wobei sich keine diesbezüglichen Detailinformationen in der E-Mail finden. Was aus dieser E-Mail allerdings zweifelsfrei hervorgeht, ist, dass bereits zu diesem Zeitpunkt (und somit zeitlich deutlich vor der Gründung der SM GmbH bzw. der Unterzeichnung der Know-How-Verträge) ein

„Steuermodell“ geplant wurde. Dass von diesem Plan nicht abgerückt wurde, ergibt sich – unter anderem – aus der nachfolgenden E-Mail.

- **ON 1-b** – E-Mail vom 20.10.2005 (***PK*** an ***RA K***)
 - *„Die in den know-how Vereinbarungen getroffenen Regeln sind einerseits der wesentliche ertragsteuerliche „Knackpunkt“ des Modelles und müssen andererseits mit den im Rechnungswesen der SM FE zu erfassenden Buchungen, tatsächlichen Zahlungen sowie mit den Zeichnungen der atypisch stillen Gesellschafter sorgfältig abgestimmt werden. Zielführend wäre es meines Erachtens, die wirtschaftlichen Eckpunkte des know-how Transfers heute zu fixieren, die tatsächlichen Verträge (die in weiterer Folge auch einer Offenlegung gegenüber den Finanzbehörden standhalten müssen) jedoch erst nach einer detaillierten Planung der Aufwandsstruktur und Zahlungsflüsse der SM FE zu erstellen und unterfertigen.“*

Diese E-Mail wurde vom Steuerberater der SM GmbH (Mag. ***PK***) an Dr. ***RA K*** (RA der SM GmbH) gerichtet. Dieser war – unter anderem – mit der Konzeption der am 21.10.2005 unterzeichneten Rahmenvereinbarung (abgeschlossen zwischen der „***SCH T*** GmbH und der ***N GmbH*** einerseits sowie den Gründungsgesellschaftern andererseits sowie unter Beitritt der SMI sowie der SM GmbH), der Gesellschaftsverträge der SMI sowie der SM GmbH sowie der Zusammenschlussverträge zwischen der SM GmbH und der „***SCH T*** GmbH betraut. Aus dieser E-Mail ergibt sich nicht nur, dass ein Steuermodell umgesetzt werden sollte, sondern auch, dass es sich bei den Know-How-Verträgen um den „ertragsteuerlichen Knackpunkt“ dieses Steuermodelles handelt. Zudem erscheint es zumindest ungewöhnlich, dass die tatsächlichen Verträge erst nach einer *„detaillierten Planung der Aufwandsstruktur und Zahlungsflüsse“* finalisiert werden sollen. Inwiefern der Inhalt von Know-How-Verträgen von der Aufwandsstruktur der das Know-How erwerbenden Vertragspartei abhängt, erscheint – wenn man den Zusammenhang mit den für ein Steuermodell erforderlichen Anlaufverlusten ausblendet – unklar.

Der zu dieser E-Mail als Zeuge im Rahmen der mündlichen Verhandlung befragte Mag. ***PK*** vermochte die obigen Ausführungen nicht zu widerlegen. Seiner Aussage nach war mit der Wendung *„ertragsteuerlicher Knackpunkt“* gemeint, dass dies auf die Art der Bindung der Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** an die SM GmbH hindeuten solle, nämlich via Vertrag und nicht durch die Einräumung von Gesellschaftsanteilen. Diesbezüglich ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** sehr wohl an der SM GmbH als Gesellschafter beteiligt waren, nämlich über eine Beteiligung durch die „***FC GmbH***“ an der Muttergesellschaft SMI. Zusätzlich erscheint es sehr weit hergeholt und somit unglaubwürdig, die Art und Weise, wie Personen rechtlich an eine GmbH gebunden werden sollen, als *„ertragsteuerlichen Knackpunkt“* zu bezeichnen. Zusätzlich wurde von Mag. ***PK*** ausgesagt, dass die Überlegungen im Zusammenhang mit dem Abschluss der Know-How-Verträge *„vor dem Hintergrund“* von *„Betriebsausgaben aufgrund des Abschlusses des*

Know-How-Vertrages“ gestanden sind. Dies steht im Einklang mit den obig dargestellten Ausführungen.

Zum Vorliegen eines Steuermodells siehe auch noch die **ON 2-f** in der „Tz. 2 Programmierstellungsvertrag“.

- **ON 1-c** – E-Mail vom 22.12.2005 (***JS*** an ***RV***; weitergeleitet von ***RV*** an ***TZ***)
 - *„Nach Rücksprache mit ***CU***, ***PK*** und ***TZ*** sind wir jetzt so verblieben dass die ersten drei Verträge 2005 abgeschlossen werden und wir im Jänner bei unserem Treffen am 23. Im Detail die DVM Möglichkeiten entscheiden. Damit sind wir jetzt nicht unter Zeitdruck und haben für die Verlust-Tranche 2005 ca. 2,5 Mio Zeichnungssumme und für die Tranche 2006 1,5 Mio zur Verfügung, ich hoffe das ist in Deinem Sinne.“*

Diese E-Mail ist aus mehreren Gründen interessant. Erstens, aufgrund des enthaltenen Hinweises auf die sogenannten „DVM Möglichkeiten“. Sowohl die ***DVM C*** wie auch die ***DVM C-IT*** wurden im Rahmen des Verfahrens zur Gz. ***AZ*** vor dem LG ***LG*** eingehend behandelt. Beide Gesellschaften hatten – gemäß den Feststellungen des LG ***LG*** – keinen oder nur einen eingeschränkten Geschäftsbetrieb (Seite 165ff. des angeführten Urteils). Auch wurden in beiden Gesellschaften – von vornherein geplant – „Know-How“-Einkäufe konstruiert, um auf diese Art und Weise Verluste zu „erzeugen“, welche für die Anleger benötigt wurden. Diese Vorgehensweise war in den vor dem LG ***LG*** verfahrensgegenständlichen „***EFI***-Modellen“ zentral.

Zweitens, in den im Rahmen der Hausdurchsuchung bei der ***EFI*** sichergestellten Unterlagen findet sich ein Vertragsentwurf über den Transfer von Know-How zwischen der ***DVM C*** und der ***SM GmbH***. Gemäß den diesem Vertragsentwurf beigefügten Anhängen wurde der Entwurf am 08.02.2006 (und somit nur etwa zwei Wochen nach dem in der E-Mail erwähnten Datum 23.01.2006) erstellt. In den sichergestellten Unterlagen findet sich außerdem ein Kurzgutachten der ***MCN*** vom 12.02.2006 (erstellt für die ***SMI***), in dem die von der ***DVM C*** angebotene Softwarelösung „marion 24“ mit der eines anderen Anbieters verglichen und als für die Zwecke der SMI eher geeignete Lösung eingestuft wird. Es ist letzten Endes nicht zum Vertragsabschluss zwischen der SM GmbH und der ***DVM C*** gekommen. Dennoch lassen diese Überlegungen den Schluss zu, dass es auf Ebene der SM GmbH zumindest ins Auge gefasst wurde, durch den Ankauf von nicht werthaltigem Know-How von der ***DVM C*** (siehe wiederum die Feststellungen des LG ***LG*** zu den DVM-Gesellschaften wie auch „marion 24“) zusätzlichen Betriebsaufwand zu generieren.

Drittens, bei den in der E-Mail erwähnten „ersten drei“ Verträgen 2005 handelt es sich – aufgrund der handelnden Personen – mit überwiegender Wahrscheinlichkeit um die besagten

Know-How-Verträge mit ***CU***, ***WB*** und ***DM***. Dies wird gestützt dadurch, dass es bei der E-Mail auch in weiterer Folge um den Ankauf von Know-How geht, wenn auch durch die ***DVM C***.

Im Ergebnis lässt sich aus der E-Mail zunächst einmal relativ simpel erkennen, dass die Know-How-Verträge mit ***CU***, ***WB*** und ***DM*** nicht tatsächlich am 15.12.2005 abgeschlossen worden sind. Wäre dies der Fall gewesen, hätte ein einfacher Hinweis auf die eine Woche vor Erstellung der E-Mail am 22.12.2005 erfolgte Vertragsunterzeichnung genügt. Außerdem ergibt sich, dass die abgeschlossenen Know-How-Verträge zunächst einmal zur Abdeckung der „Verlust-Tranche 2005“ dienen sollen. Ob hier tatsächliches Wissen transportiert wird bzw. werden kann, scheint nebensächlich. Dies lässt – in Zusammenschau mit den obigen Punkten – den Schluss zu, dass durch die „Know-How-Verträge“ lediglich die für das Funktionieren des „Steuermodelles“ erforderlichen Anlaufverluste generiert werden sollten.

C. Rückdatierung der Verträge:

- **ON 1-d** – Gutachten des ***SV2*** sowie des ***SV3*** vom September 2010 (Bezeichnung: Anhang zu Gutachten ***HT*** ua)
 - **Tz. 1477**– *Nachfolgend bilden wir die Treffer ab, die bei automatischer Suche nach dem Begriff „Know How“ in den elektronisch sichergestellten Unterlagen der ***SM GmbH*** („HD Sunny“) gefunden werden:*

[Grafik nicht wiedergegeben]

- **Tz 1478-1479** – *Wir gehen in der Folge auf die verschiedenen Dateien betreffend den „Know-How“-Vertrag mit ***DM*** näher ein. Bei den Dateien handelt es sich um zwei verschiedene Versionen, die mehrmals in verschiedenen Ordnern abgespeichert wurden, aus diesem Grund liegen mehrere Dateien vor. Nachfolgend geben wir eine Übersicht, welche Dateien welcher Version entsprechen, und worin die Gemeinsamkeiten und Unterschiede liegen*

[Grafik nicht wiedergegeben]

- **Tz. 1480-1483** – *Die genannten Dateinamen im Abschnitt „Dateien“ beziehen sich auf die mittels automatischer Suche gefundenen Dateien. [...] Inhaltlich unterscheiden sich die Vertragstexte der zwei Versionen nicht voneinander. Die Unterschiede zwischen den zwei Versionen stellen wir im Abschnitt „Unterschiede“ der obigen Abbildung dar, nämlich unterschiedliche angeführte Datumsangaben und*

von beiden bzw nur von einer Seite geleistete Unterschriften. Zum Vergleich hierzu bilden wir die unterschiedlichen Stellen der Verträge nachfolgend ab:

[Grafik nicht wiedergegeben – Auf der Grafik ist allerdings ersichtlich, dass die beidseitig unterzeichnete Version mit 15.12.2005 und die nur von ***DM*** unterzeichnete Version mit 28.06.2006 datiert ist]

Dass ein zu einem späteren Zeitpunkt identischer, einseitig unterschriebener Vertrag vorliegt, lässt sich für uns nicht plausibel erklären. Im Falle tatsächlicher zu Grunde liegender Leistungen, ergäbe sich die völlige Redundanz der zweiten Vertragsversion. Viel eher ist davon auszugehen, dass der Vertrag letztlich vordatiert und von beiden Seiten unterschrieben wurde, aber ursprünglich das tatsächliche Unterfertigungsdatum herangezogen worden wäre.

Aus den Ausführungen des Gutachters betreffend den Know-How-Kaufvertrag zwischen der SM GmbH und ***DM*** geht hervor, dass dieser Kaufvertrag gerade nicht mit dem Tag der Unterzeichnung (und somit am 28.06.2006), sondern auf den 15.12.2005 rückdatiert wurde. Dass dies nicht nur für den im Gutachten explizit genannten Vertrag mit ***DM***, sondern auch für die Know-How-Kaufverträge mit ***CU*** und ***WB*** gilt, ergibt sich aus der unter **ON 1-f** dargestellten E-Mail sowie der nachfolgenden **ON 1-e**.

- **ON 1-e** – Protokoll des „G7 Meetings“ vom 22.05.2006 (bei den „G7“ handelt es sich um die Herren ***CU***, ***G7-R***, ***G7-VZ***, ***WB***, ***G7-P***, ***DM*** und ***CO***)
 - *Es sind einige Verträge mit der ***SCH G*** (z.B. Zusammenschlussvertrag, Know-How Vertrag) noch nicht unterschrieben. Die ***SCH G*** wird uns bis auf weiteres kein Geld mehr überweisen, bis diese Verträge unterschrieben worden sind. Dies kann allerdings noch 4-6 Wochen dauern und bedeutet, das möglicherweise die Gehaltszahlungen Ende Juni gefährdet sind.*

Die obig zitierten Inhalte des Besprechungsprotokolls lassen einwandfrei erkennen, dass die Know-How Verträge mit den Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** nicht – wie das Unterschriftsdatum vermuten ließe – bereits am 15.12.2005 unterzeichnet worden sind. Siehe dazu auch die folgende ON 1-f.

- **ON 1-f** – E-Mail vom 28.06.2006 (***CU*** an ***WB*** und ***DM***)
 - *Hallo Jungs, bitte prüfen und baldmöglichst unterschreiben, damit die Kohle wieder fließt.*
 - Im Anhang zu dieser E-Mail finden sich vier Dateien:
 - „***SMFE*** 2006-Auftrag_Vollmacht.doc“
 - „***SM*** 2005_KnowHowVertrag ***CU***#28062006.doc“

- „***SM*** 2005_KnowHowVertrag ***WB***#28062006.doc“
- „***SM*** 2005_KnowHowVertrag ***DM***#28062006.doc“

Die dieser E-Mail beigefügten Know-How-Verträge tragen in ihrer Dateibezeichnung das Datum 28.06.2006. Dieses Datum entspricht dem Datum der E-Mail und – noch bedeutsamer – auch jenem Datum, das von ***DM*** auf der nur von ihm unterzeichneten Version des Know-How-Kaufvertrages (siehe oben, **ON 1-d**) angeführt hat. Aus diesem Grund (und unter Beachtung der **ON 1-e**) steht für den erkennenden Richter fest, dass nicht nur ***DM***, sondern auch ***CU*** und ***WB*** ihre Know-How-Kaufverträge erst am 28.06.2006 erhalten und unterzeichnet haben. Um eine Zuordnung dieser Aufwendungen zum Jahr 2005 zu ermöglichen, wurden die Kaufverträge schlicht um mehr als sechs Monate rückdatiert.

Soweit in der Beschwerde darauf hingewiesen wird, dass es sich bei dieser Vorgehensweise um eine Konkretisierung, Präzisierung und Verschriftlichung von einzelnen Vertragsdetails handle, da der ursprüngliche Know-How-Vertrag bereits als Teil der Rahmenvereinbarung anzusehen war, so ist darauf – unter Bedachtnahme auf die vorstehenden Ausführungen – wie folgt zu antworten:

Die der Rahmenvereinbarung vom 21.10.2005 beigefügten Muster der Know-How-Verträge beinhalten – entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde – keinen Kaufpreis. Es wurde lediglich darauf verwiesen, dass dieser in Zukunft noch gesondert festgelegt wird (siehe dazu auch die **ON 1-b**). Zusätzlich entsprechen die schließlich tatsächlich abgeschlossenen Know-How-Verträge nicht dem der Rahmenvereinbarung beigelegten Muster. Sowohl der fehlende Kaufpreis wie auch der letztendliche Abschluss von deutlich anderen Verträgen kann nicht damit erklärt werden, dass es lediglich zu einer Konkretisierung, Präzisierung und Verschriftlichung von einigen wenigen Vertragsdetails gekommen ist. Siehe diesbezüglich auch die Ausführungen im Urteil des LG ***LG*** vom 22.03.2013 zur Gz. ***AZ***, wonach RA Dr. ***RA K*** zwar mit der Erstellung der Rahmenvereinbarung und der beigefügten Entwürfe der Know-How-Verträge, nicht jedoch mit der finalen Konzeption der letztlich abgeschlossenen Know-How-Verträge beauftragt war. Stattdessen sind Verträge abgeschlossen worden, die den ***EFI-Mustern*** entsprechen (Seite 239 des obig erwähnten Urteils). Dem diesbezüglichen Vorbringen, es läge eine bloße Konkretisierung einzelner Vertragsdetails vor, kann somit nicht gefolgt werden.

D. Mangelnder wirtschaftlicher Wert des Know-How:

Die mangelnde Werthaltigkeit des in den Know-How-Kaufverträgen zwischen der SM GmbH und den Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** verkauften „Know-How“ ergibt sich – neben den obigen Ausführungen insbesondere zur **ON 1-b** und **ON 1-c** – vor allem aus den nachfolgend dargestellten gutachterlichen Ausführungen:

- **ON 1-g** – Gutachten des ***SV2*** sowie des ***SV3*** vom September 2010
(Bezeichnung: Gutachten ***HT*** ua)
 - **Tz. 790** – „Wir kommen, detailliert im zitierten Kapitel im Anhang dargestellt, zu dem Ergebnis, dass im Hinblick auf ***DM*** und ***CU*** jedenfalls kein werthaltiges Know-How vorgelegen hat. Schlüssig abgeleitet gilt dies auch für ***WB***.“
 - **Tz. 807** – „Wir messen dem angekauften „Know-How“ keine Werte bei. Ebenso wenig messen wir der Plattformentwicklung durch die ***SMT*** (SMT) eine reale Leistungserbringung in der vorgegebenen Fakturrenhöhe bei.“

Die mangelnde Werthaltigkeit des von den Know-How-Kaufverträgen zwischen der SM GmbH und den Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** angesprochenen „Know-How“ wurde im Rahmen des obig zitierten Gutachtens äußerst deutlich festgestellt. Es besteht für den erkennenden Richter kein Anlass, an den in diesem Gutachten getroffenen Aussagen zu zweifeln, zumal sich auch – entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag – keine tatsächliche Feststellung der Werthaltigkeit im Gutachten des ***SV1*** findet (siehe dazu unten, **ON 1-j**). Zum Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, wonach die obig zitierte Feststellung über den Auftrag des Gutachters im Verfahren vor dem LG ***LG*** hinausgegangen und er auch fachlich nicht zu einer solchen Beurteilung berufen sei, ist festzuhalten, dass über diese bloße Einwendung hinaus keine weitere fachliche Entkräftung des Gutachtens vorgenommen wurde. Diesbezüglich ist auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach ein von einem tauglichen Sachverständigen erstelltes, mit den Erfahrungen des Lebens und den Denkgesetzen nicht in Widerspruch stehendes Gutachten in seiner Beweiskraft nur durch ein gleichwertiges Gutachten bekämpft werden kann (VwGH 31.01.2019, Ra 2018/16/0216). Aus welchem Grunde die Gutachter ***SV2*** und ***SV3*** als fachlich nicht ausreichend geeignet zu qualifizieren sein sollten (zudem das Gutachten in einem Strafverfahren vor dem LG ***LG*** eingeholt worden ist), wurde nicht konkret vorgebracht und ist für den erkennenden Richter nicht einsichtig. Zudem ergibt sich die mangelnde Werthaltigkeit des Know-How nicht nur aus diesem Gutachten, sondern ebenso aus der Zusammenschau der übrigen Punkte zu dieser Tz.

Siehe im Anschluss die weiteren detaillierten Ausführungen im Gutachten betreffend die Werthaltigkeit des Know-How.

- **ON 1-h** – Gutachten des ***SV2*** sowie des ***SV3*** vom September 2010
(Bezeichnung: Anhang zu Gutachten ***HT*** ua) betreffend ***DM***
 - **Tz. 1486** – ***DM*** wurde am 27.06.2008 von Finanzbeamten des ***FA*** (***FA1***, ***FA2***, ***FA3***) einvernommen.
 - **Tz. 1487** – Im Hinblick auf die Veräußerung des Know-Hows gibt ***DM*** an:

[...]

Woher stammt dieses bzw. haben Sie dieses Know-How?

*Dieses Know-How stammt aus meinem erworbenen Wissen aus meiner langjährigen Berufstätigkeit. Dabei handelt es sich um die elektronische Basis von Zutrittssysteme, Systemtechnologie und Systemstrukturen die dazugehörigen Technologien und elektronischen Zusammenhänge von Zutrittssystemen und Ticketing. Bei meiner Berufserfahrung handelt es sich um 11 Jahre bei der [...] in Wien und Einsatz bei Flughäfen weltweit im Bereich von Flugsicherung und Zutrittssystemen wie z.B. [...]. Die Firma [...], bei der ich angestellt war, bekam von der [...] einen Auftrag zur Einrichtung eines Flugsicherungssystems (Fluglotsen). Dies war die Planung, Entwicklung und Einrichtung der Arbeitsplätze sowie Vertragsverhandlungen und Kundennetzwerk. Weiters wurde beim [...] Telekommunikationseinrichtungen und Kundennetzwerke entwickelt. Danach habe ich mich weitere 6 Jahre bei der Fa. ***SK*** mit Zutrittssystemen beschäftigt. Ich war dabei Teil eines Teams und verantwortlich für die Abwicklung und Errichtung von Zutrittssystem für Events von Stadien, Freizeitparks und Arenen inkl. Ticketing. Im Bereich ***SK*** habe ich ein sehr umfangreiches Kundennetzwerk aufbauen können, dabei handelt es sich um persönliche Kontakte zu mir und diese Kontakt kann ich immer noch verwenden.*

Wie haben Sie dieses Know-How gesammelt?

*Ich habe die Entwicklungen und Ideen in meinem Kopf zusammengeführt um Produkte zu entwickeln. Dabei wurde dieses Know-How auch in Papierform bzw. auf dem Server der Fa. SMFE (auf dem File-Server und auf meinem Standgerät in ***Ort***) bereitgestellt und im Zuge meiner Tätigkeit weiterentwickelt.*

- **Tz. 1488** – Aus der Aussage lässt sich ableiten, dass sich ***DM*** bestenfalls „selbst“ verkaufen kann. Die Berufserfahrung, Qualifikation etc drücken sich in den verlangten und vom Arbeitgeber zugestandenen Gehalt und allfälligen Zusatzleistungen (Umsatzbeteiligungen, Gewinnbeteiligungen etc) aus. Das von ***DM*** dargelegte Know-How ist dessen früheren Arbeitgebern, ohnehin lizenzpflichtiger Software Dritter etc zuzuordnen und kann nicht als eigenständiges, marktfähiges „Know-How“ taxfrei „weiterverkauft“ werden.“
- **Tz. 1489** – Das verkaufte „Know-How“ fließt allerdings in die Anstellung von ***DM*** nicht ein und zeigt sich als völlig „unabhängiges Wirtschaftsgut“. Von einem solchen kann unseres Erachtens nicht ausgegangen werden.

Auszug aus der Einvernahme von ***DM*** am 27.06.2008 durch Beamte des ***FA***:

Wie kam es zur nichtselbständigen Anstellung bei der SMFE GmbH? Welche Tätigkeiten üben bzw. übten Sie konkret aus? Was aus dem Know-How wurde hier gebraucht bzw. verwertet?

Der Dienstvertrag wurde unabhängig von dem Erwerb des Know-Hows eingegangen. Der im Dienstvertrag verwendete Begriff Key-Account Director Austria/Tschechien bedeutet, Vertrieb der Produkte bei wichtigen Kunden. Dabei wurden von Anfang an die vorhandene Technologie und die Idee des Handy-Ticketings beworben.

- **Tz. 1490** – *Würde man davon ausgehen, dass das von ***DM*** beschriebene „Know-How“ tatsächlich einen verwertbaren Vermögensgegenstand darstellt, wovon wir nicht ausgehen, wird spätestens bei der „Weiterentwicklung“ durch fremde Dritte („Programmierer“, durch ein weiteres „Unternehmen“) mangels Transportier- und Übertragbarkeit die Wertlosigkeit des Know-Hows für das Unternehmen augenscheinlich.*

Auszug aus der Einvernahme von ***DM*** am 27.06.2008 durch Beamte des ***FA***:

Erläuterung zu Punkt 6 des Know-How-Vertrages (Weiterentwicklungen) durch Hr. ***DM?***

Das Produkt muss sicher zur Marktreife weiterentwickelt werden, jedoch ist es für die Fa. SMFE GmbH wesentlich mehr wert. Dabei mache ich im Zuge meiner Tätigkeit keine Weiterentwicklung des Produktes mehr, sondern bin im Zuge meiner nichtselbständigen Arbeit nur noch für den Verkauf des Produktes zuständig. Im kleinen Rahmen werde ich mein Know-How in die Weiterentwicklung einfließen lassen.

- **Tz. 1491** – *Tatsächlich kann das Know-How eigentlich auf folgende Aussagen von ***DM*** reduziert werden, und es handelt sich schlicht um eine „Idee“, welche teuer „verkauft“ wurde.*

Auszug aus der Einvernahme von ***DM*** am 27.06.2008 durch Beamte des ***FA***:

Wie ist es zum Geschäftskontakt mit der SMFE GmbH gekommen?

*Ich habe aus meiner Zeit bei ***SK*** Hr. ***CU*** kennengelernt, dabei wurde über die Idee, das Ticket auf ein Handy zu schicken, um so Zutritt zu etwaigen Lokalitäten zu verschaffen. Ich habe meine Ideen dargelegt habe und es wurde vereinbart, diese Ideen für eine neu zu gründende Firma zu nutzen. Die Idee begründet sich darin, das Ticket auf ein Handy zu schicken, um so Zutritt für etwaige Lokalitäten zu verschaffen. Dabei kann man auch nicht nur Zutritt über ein Drehkreuz, sondern auch weitere Aktionen starten. Es handelt sich um einen Barcode am Handy und das Ticketterminal kann diesen Barcode lesen, und dabei das Ticket auf Papier ausdrucken bzw. Rabattsystem, Gutscheinsysteme oder Rabattpunkte erkennen.*

Woher stammt die Idee des Mobil-Ticketing?

*Das Mobil-Ticketing hat es schon in meiner Zeit bei ***SK*** bestanden, doch war es dort nicht verwertbar. Dann sind weitere Ideen entwickelt worden, die von Hr.*

****CU*** entwickelt wurden, und so wurde versucht, in diesen Markt hineinzukommen.*

*Die Präsentationen für die oben genannten Kunden sind noch vorhanden. Sämtliche Besprechungsprotokolle von Kundenbesuchen bzw. Verträge, Abschlüsse können nach Rücksprache mit Hr. ***HN*** nachgeliefert werden.*

- **Tz. 1494** – Letztlich werden großzügige Zahlungsmodalitäten gewährt, und deren Nichteinhaltung zieht keine Konsequenzen des ***DM*** nach sich. Auch hier ist auf eine fehlende „Ernsthaftigkeit“ bzw. Werthaltigkeit zu schließen, wäre doch im Falle des Überganges von Werten zu erwarten, dass auch auf die Gegenleistung in Form von vereinbarten Zahlungen gedrängt worden wäre.

Im Ergebnis ergibt sich aus den obig wiedergegebenen Passagen des Gutachtens, dass im Falle von ***DM*** kein werthaltiges Know-How vorhanden war, das den Gegenstand eines Know-How-Vertrages hätte bilden können.

- **ON 1-i** – Gutachten des ***SV2*** sowie des ***SV3*** vom September 2010 (Bezeichnung: Anhang zu Gutachten ***HT*** ua) betreffend ***CU***
 - **Tz. 1495** – ***CU*** wurde am 27.06.2008 von Finanzbeamten des ***FA*** (***FA1***, ***FA2***, ***FA3***) vernommen.
 - **Tz. 1486** – Befragt zu dem von ihm an die ***SM GmbH*** verkauften Know-How gibt ***CU*** gegenüber den befragenden Beamten an:

Auszug aus der Einvernahme von ***CU*** am 27.06.2008 durch Beamte des ***FA***:

Was haben Sie mit dem Know-How-Vertrag an die SMFE GmbH geliefert?

Das Wissen, das ich mir über 20 Jahre Berufslaufbahn erworben habe.

Was war der konkrete Inhalt des Vertrages?

Gedrucktes Wissen über 700 Seiten oder wieviel Seiten das immer waren, und meine Mitarbeit am Projekt.

War Ihr Anstellungsverhältnis mit dem Know-How-Vertrag verknüpft?

Nein

Wer hat den Know-How-Vertrag aufgesetzt?

Das weiß ich nicht.

[...]

Sind die vorgelegten Know-How Unterlagen, jene welche Sie der SMFE GmbH übergeben haben?

Ja.

Wann haben Sie diese übergeben?

Ende 2005, Anfang 2006

Haben Sie die Unterlagen auch elektronisch übergeben?

Nein konnte ich nicht, da ich einen PC-crash hatte.

Wie steht die Unterlage *SK*** in Zusammenhang mit dem erworbenen Wissen?**

Herr ***CU*** war Mitbegründer der ***SK*** Deutschland. Das hier erworbene Wissen ist auch in diese Unterlagen eingeflossen. Diese Unterlagen habe ich nicht von ***SK*** gekauft. Diese Unterlagen sind nur zusätzliche Beschreibungen meines Know-hows. Der Ordner „rfd-wlan chipkarte“ ist ein Teil meines weitergegebenen Wissens.

[...]

- **Tz. 1497** – Auch in Bezug auf die Know-How-Angaben von ***CU*** kann auf kein eigenständiges Wirtschaftsgut, ähnlich unseren Ausführungen zu den Angaben von ***DM***, geschlossen werden.

Auch aus dem nachfolgend zitierten Gutachten des ***SV1*** ergibt sich betreffend die Werthaltigkeit des Know-How von ***CU***, ***WB*** und ***DM*** nichts Abweichendes. Auch wenn in diesem Gutachten die Werthaltigkeit nicht so deutlich verneint wird wie im Gutachten von ***SV2*** und ***SV3***, vermag auch ***SV1*** einen etwaigen Anteil der Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** am für die Entwicklung der „***SM*** engine“ erforderlichen Know-How nicht festzustellen.

- **ON 1-j** – Gutachten des ***SV1*** vom 20.02.2013
 - **Seite 63** – Dezember 2005: Laut Know How-Verträgen (Akt /ON162) stellen ***WB***, ***CU*** und ***DM*** das Know How für die Entwicklung der „***SM*** engine“ zur Verfügung.
 Aus technisch-organisatorischer Sicht und unter Berücksichtigung des Stands der Technik im Jahr 2005 werden hier bezogen auf die Schwerpunkte
 - „Datenbanken“: nur sehr allgemeines Lehrbuchwissen über Datenbanken,
 - „Elektronisches Ticketing“: sehr allgemeine Beschreibungen zu diesem Thema,

- „Access Control“: nur sehr einfache grundlegende Anforderungen an ein „Ticketkontrollsystem“ und verbreitete Systemkonfigurationen (Server, Client) und Endgeräte (Drehsperrern, Ticketleser ...)

teilweise in der Art eines Lastenheftes beschrieben.

Es wird in allen Verträgen angemerkt:

2. „***SM*** engine“

Die Detailbeschreibung wesentlicher Aspekte der technischen Umsetzung ist der umfangreichen Dokumentation dieses Vertragsgegenstandes zu entnehmen.

Eine „umfangreiche Dokumentation dieses Vertragsgegenstandes“, die nach diesem Vertrag offenbar „... die gesamten Kenntnisse (Know How)“ umfassen würden, konnte in den vorliegenden Daten nicht zugeordnet bzw. gefunden werden.

Aus technisch-organisatorischer Sicht sind hier einige wenige grundlegende Punkte aufgelistet, die bestenfalls umreißen, in welchen Gebieten wer hier möglicherweise Know-how einbringt. Es fehlen aber technische Angaben die zeigen welches Spezial-Know-how von diesen Personen eingebracht wird. Auffällig ist dass diese Personen im Pflichtenheft (Beilage /GG47) nicht als Autoren aufscheinen, obwohl dieses Pflichtenheft natürlich eine gute Möglichkeit ist, Know-how in das Projekt „***SM***“ einzubringen. Als Autoren sind im Pflichtenheft genannt: ***Autor1***, ***Autor2*** und ***Autor3***. Anzumerken ist außerdem, dass zu diesem Zeitpunkt offensichtlich viel Know-how auch von ***Autor2***, ***Autor1*** und ***Max*** eingebracht wurde. Alleine aus diesen Know-how Verträgen ist daher nicht erkennbar, welches zusätzliche technische Know-how von ***WB***, ***CU*** und ***WB*** eingebracht wurde. Das ist insofern von Bedeutung, da der Know-how Zufluss Ende 2005 auch einen starken Einfluss auf den Entwicklungsaufwand für die „***SM***“ haben kann. Vereinfacht dargestellt: Je mehr „***SM***“-relevantes Know-how am Anfang des Entwicklungsprozesses beigelegt werden kann umso geringer wird der tatsächlich zu leistende Entwicklungsaufwand sein.

- **Seite 67** – In welchem Umfang und von wem auch tatsächlich Know-how direkt in die Entwicklung eingeflossen ist kann genauso wie dessen Einfluss auf den Entwicklungsaufwand nur sehr eingeschränkt bewertet werden (siehe weiter oben).

Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen ergibt, konnte in den vom Gutachter untersuchten Daten keine „umfangreiche Dokumentation“ des von den Verträgen mutmaßlich umfassten Know-How zugeordnet bzw. gefunden werden.

Zudem hält es der Gutachter explizit als „*auffällig*“ fest, dass die Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM***, deren Know-How gemäß dem Beschwerdevorbringen unabdingbar für die weitere Entwicklung der „***SM*** engine“ ist, nicht im Pflichtenheft aufscheinen, obwohl dies laut ***SV1*** eine „*gute Möglichkeit*“ gewesen wäre, Know-How in das Projekt „***SM***“ einzubringen. Vielmehr sind als Autoren im Pflichtenheft lediglich ***Autor1***, ***Autor2*** und ***Autor3*** genannt. Zudem dürfte – so ***SV1*** – zu diesem Zeitpunkt offensichtlich viel Know-how auch von ***Autor2***, ***Autor1*** und ***Max*** eingebracht worden seien.

Gemäß den Ausführungen des Gutachters ist somit „*alleine aus diesen Know-how Verträgen*“ nicht erkennbar, „*welches zusätzliche technische Know-how von ***WB***, ***CU*** UND ***WB**** [Anmerkung des erkennenden Richters: gemeint ist wohl ***DM***] *eingebracht wurde.*“ Dies ergibt sich auch aus der ebenfalls obig zitierten Passage auf Seite 67 des Gutachtens, wonach durch den Gutachter nur sehr eingeschränkt bewertet werden konnte, „*in welchem Umfang und von wem auch tatsächlich Know-how direkt in die Entwicklung eingeflossen ist*“.

Soweit im Rahmen des Vorlageantrages auf Passagen im Gutachten des ***SV1*** verwiesen wird, aus denen sich der Nachweis der Werthaltigkeit des Know-How ergeben soll, so ist darauf wie folgt zu antworten:

Sämtliche angeführten Passagen enthalten keinen Verweis auf das vermeintlich eingebrachte Know-How der Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM***. Vielmehr wird darauf verwiesen, dass in den Jahren 2006 bis 2008 wesentliche Funktionen der „***SM***“ zumindest soweit erfolgreich geplant, entwickelt und fertiggestellt wurden, dass eine ganze Reihe von Kundenprojekten mit Teilen der „***SM***“ erfolgreich umgesetzt werden konnten.

Dass die für die erfolgreiche Umsetzung dieser Projekte erfolgte Planung, Entwicklung und Fertigstellung den Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** zuzurechnen ist, ergibt sich daraus nicht. Vielmehr führt es derselbe Gutachter als „*auffällig*“ an, dass diese „Know-How-Träger“ nicht als Autoren des Lastenheftes (d.h. einem sinnvollen Vehikel zum Transport von Know-How) aufscheinen. Zudem konnte der Gutachter in den Beschreibungen der Fachgebiete der „Know-How-Träger“ nur „*allgemeines Lehrbuchwissen*“ bzw. „*allgemeine Beschreibungen*“ erkennen, eine „*umfangreiche Dokumentation des Vertragsgegenstandes*“ konnte nicht zugeordnet werden (siehe oben).

Für den erkennenden Richter ergibt sich weder aus den im Vorlageantrag genannten noch aus sonstigen Passagen des Gutachtens des ***SV1*** schlüssig, dass tatsächlich werthaltiges Know-How von ***CU***, ***WB*** und ***DM*** übertragen wurde.

Schließlich ist noch auf die Tatsache hinzuweisen, dass entsprechend den Aussagen von ***CU*** und ***DM*** das von den Know-How-Verträgen umfasste Know-How „*am*

15.12.2005“ (***DM*** – siehe nachfolgend) bzw. „Ende 2005, Anfang 2006“ (***CU*** – siehe oben **ON 1-i**) physisch übergeben worden ist.

- **ON 1-k** – Aussage ***DM*** vor dem belangten Finanzamt am 27.06.2008
 - ***Wann wurde das Know-How übergeben?** Am 15.12.2005 wurde das Know-How in Ordnerform (Ausmaß von 4 Ordner, Seitenanzahl nicht bekannt, auch nicht ungefähr) übergeben. Weiters wurden die Daten (nur die Teile des Know-How-Vertrages waren) auch von meiner persönlichen CD über einen Laptop auf die Laufwerke der ***SM*** überspielt.*

Diesbezüglich ist jedoch auf die nachfolgende E-Mail hinzuweisen:

- **ON 1-l** – E-Mail vom 22.02.2007 (***PK*** an ***CO***, ***WB***, ***CU***, ***DM*** und ***TZ***)
 - *Der Schwerpunkt [Anmerkung: der Außenprüfung] wird sicher in der (technischen Dokumentation des zugekauften Know Hows sowie im Nachweis der Angemessenheit (Fremdüblichkeit) der vereinbarten Know How-Vergütungen (insb. auf Basis der Businesspläne zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sowie allenfalls auch durch externe Gutachten) liegen.*
[...]
 - *Den erforderlichen Zeitaufwand für den „technischen“ Part der Know-How und Programmdokumentation bitte aber auch nicht unterschätzen – nach unseren Erfahrungen sind für eine saubere Dokumentation mindestens rd. 150 „qualifizierte“ Mannstunden erforderlich.*

Wenn das Know-How bereits im Dezember 2005 (und somit sogar vor der tatsächlichen Unterzeichnung der Verträge am 28.06.2006, siehe oben **ON 1-d, 1-e und 1-f**) übertragen worden sein sollte, erschließt sich dem erkennenden Richter nicht, wofür dann noch etwa 150 qualifizierte Mannstunden für den „technischen“ Part der Know-How-Dokumentation bzw. der Programmdokumentation anfallen hätten sollen. Diesfalls wäre es ausreichend und wohl naheliegend gewesen, das tatsächlich übergebene Know-How an die Betriebsprüfung auszuhändigen.

- **ON 1-m** – Beschreibungen der Patente betreffend „Verfahren und Einrichtung zur Bereitstellung zumindest einer Information an ein mobiles Kommunikationsgerät eines Benutzers“ sowie „Verfahren und Vorrichtung zum Speichern einer für eine Nahfeldkommunikation erforderlichen gesicherten Information auf einem Kommunikationsendgerät“
 - Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 03.04.2024 wurden von ***JS*** zwei Patentbeschreibungen („Verfahren und Einrichtung zur Bereitstellung zumindest einer Information an ein mobiles Kommunikationsgerät eines Benutzers“ sowie „Verfahren und Vorrichtung zum Speichern einer für eine Nahfeldkommunikation

erforderlichen gesicherten Information auf einem Kommunikationsendgerät“)

überreicht. Zudem wurde von ***JS*** ausgeführt, dass diese Patentbeschreibungen (die in weiterer Folge auch in tatsächlichen Patenteintragungen resultiert haben) das Know-How auf Ebene von ***CU***, ***WB*** und ***DM*** nachweisen sollen. Die Patentanmeldungen für Deutschland, Europa, USA und Indien wurden mit Schreiben vom 16.05.2024 übermittelt.

- Diese Patente (genauer gesagt, die Patentanmeldungen) waren auch Gegenstand einer Besprechung zwischen der Rechtsanwaltskanzlei ***RA DK*** Rechtsanwälte GmbH, ***CO*** und ***HJ*** am 02.10.2007. Im Rahmen dieser Besprechung wurde von ***HJ*** wie folgt ausgeführt:
 - *Meine Mitarbeiter bei ***Max*** haben die Patente ausformuliert und auch bedacht. Ich bin namens ***SM*** International tätig gewesen für die Patente. Nach meiner Rechtsauffassung gehören die Patente sowohl der ***SM*** wie auch ein Teil ***Max***. ***Max*** deswegen, da für das Patent geistige Leistungen von ***Max*** erbracht wurden. Es wurde von ***Max*** das komplette Patent bedacht und auch ausformuliert. [...]*
- Im Rahmen des Berichts der Rechtsanwaltskanzlei ***RA DK*** über den Prüfungsauftrag betreffend „Ansprüche bezüglich NFC-Technik“ vom 12.11.2007 wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:
 - *Zusammenfassend ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen und den in persönlichen Gesprächen mit Herrn ***CU*** sowie Herrn ***HJ*** eingeholten Informationen, dass die ***SM***-Gruppe unseres Erachtens alleinige Eigentümerin der gesamten von ***Max*** und dem Technikerteam Gronau samt ***HJ*** und ***Autor2*** entwickelten NFC-Technik ist, insbesondere inklusive der Mobile-Ticketing- und Mobile-Payment-Lösung sowie TESSA für alle Anwendungsbereiche. Sollten sich ***HJ*** und/oder ***Autor2*** und/oder ***Max*** weigern, die Rechte der ***SM***-Gruppe anzuerkennen und/oder die Source-Codes sowie alle weiteren erforderlichen Dokumentation herauszugeben, so stehen der ***SM*** insbesondere Herausgabe-, Unterlassungs- und Schadenersatzansprüche zu.*
 - Wie aus der obig wiedergegebenen Formulierung ersichtlich ist, hat sich für die beauftragte Rechtsanwaltskanzlei aus den Unterlagen bzw. den Gesprächen mit ***CU*** und ***HJ*** ergeben, dass die fragliche NFC-Technik von „***Max*** und dem Technikerteam Gronau samt ***HJ*** und ***Autor2***“ entwickelt wurde. Dies steht im Einklang mit den ebenfalls obig zitierten Ausführungen des ***HJ***.
- Schließlich lässt sich auch aus dem Gutachten des ***SV1*** der Schluss ziehen, dass die Patente nicht – wie von ***JS*** vorgebracht – auf das Know-How von

CU, ***WB*** und ***DM*** zurückzuführen sind. Dies deshalb, da ***SV1*** in seinem Gutachten zum Schluss kommt, dass „*offensichtlich viel Know-how auch von ***Autor2***, ***Autor1*** und ***Max*** eingebracht wurde. Alleine aus diesen Know-how Verträgen ist daher nicht erkennbar, welches zusätzliche technische Know-how von ***WB***, ***CU*** und ***WB*** [Anmerkung des erkennenden Richters: gemeint ist wohl ***DM***] eingebracht wurde.*“ Wenn daher ***HJ*** ausführt, dass die Mitarbeiter bei ***Max*** „*die Patente ausformuliert und auch bedacht*“ haben bzw. „*von ***Max*** das komplette Patent bedacht und auch ausformuliert*“ wurde, so lässt sich dies mit den Aussagen des ***SV1*** in seinem Gutachten sehr gut in Einklang bringen und es wahrscheinlicher erscheinen, dass die Patentbeschreibungen dem Wissen von ***Max*** bzw. den dort handelnden Personen entstammen.

Im Ergebnis lässt sich somit festhalten, dass auch die vorgelegten Patentbeschreibungen bzw. Patentanmeldungen nicht dazu geeignet waren, die tatsächliche Werthaltigkeit des in den Know-How-Verträgen übertragenen „Know-How“ nachzuweisen.

E. Höhe des vereinbarten Kaufpreises:

Betreffend die Ermittlung des letztlich vereinbarten Kaufpreises für das Know-How von ***CU***, ***WB*** und ***DM*** in Höhe von jeweils EUR 1.750.000,00 (gesamt somit EUR 5.250.000) wurden im bisherigen Verfahren die folgenden Berechnungsmethoden vorgebracht:

- Vorbringen in der Beschwerde vom 30.03.2011 (Seite 15):
 - *Die Bewertung und Preisfindung für das gekaufte Know-How erfolgte im Rahmen der „pre money Bewertung“ des Gesamtunternehmens bei der Finanzierung mit Risikokapital.*
 - *Die Preise wurden zwischen unabhängigen Dritten Vertragspartnern in fremdüblicher Weise ausgehandelt (Treuhandler als Vertreter der Anleger einerseits, Know-How Lieferanten bzw. Initiatoren andererseits)*
[...]
 - *Für die drei erworbenen Know-How Blöcke gibt es keinen „allgemeinen Markt“, der konkrete Wert ergibt sich aus der Kombination und der spezifischen Situation der handelnden Personen sowie des Projektes, der vereinbarte Preis war in letzter Konsequenz ein Verhandlungsergebnis.*
 - *Trotz allem sei darauf hingewiesen, dass auch ***SVM***, mit der bereits im Vorfeld von den Initiatoren verhandelt worden war, bereit gewesen wäre, 3 Millionen (je nach Erfolg der Umsetzung) an Kapital einzubringen.*

An dieser Stelle sei kurz darauf hingewiesen, dass der Betrag von EUR 3.000.000, der laut dem Beschwerdevorbringen von ***SVM*** angeboten worden sein soll, nicht belegt wurde.

Ebenfalls auf die Verhandlungen mit ***SVM*** und den Einfluss auf den ermittelten Kaufpreis verweist ***CU*** in seiner Aussage vor dem belangten Finanzamt vom 27.06.2008:

- **ON 1-n** – Aussage ***CU*** vor dem belangten Finanzamt am 27.06.2008
 - **Wie ist der Preis verhandelt worden?** *Wir haben ursprünglich mit ***SVM*** verhandelt. Dabei hat sich der Wert des gesamten Know-Hows mit drei mal €1.750.000 ergeben.*

Stellt man diese Aussage mit jener in der Beschwerde gegenüber, so ist ein massiver Unterschied betreffend das von ***SVM*** in Aussicht gestellte Kapital erkennbar. Laut Beschwerde seien es EUR 3.000.000 gewesen (je nach Erfolg der Umsetzung). Laut ***CU*** habe sich in den Verhandlungen mit ***SVM*** jedoch „der Wert des gesamten Know-Hows mit drei mal €1.750.000“ ergeben. Dies ergibt in Summe einen Betrag von EUR 5.250.000 und liegt somit um EUR 2.250.000 über dem im Beschwerdevorbringen angeführten Betrag. Weder der eine noch der andere Betrag wurde durch Nachweise (zB das tatsächliche Angebot von ***SVM***) belegt. Dieser Umstand trägt – nach Ansicht des erkennenden Richters – nicht unbedingt dazu bei, die Glaubwürdigkeit der obigen Ausführungen zu steigern.

Laut Aussage von ***DM*** hat sich der Kaufpreis wieder völlig anders errechnet:

- **ON 1-o** – Aussage ***DM*** vor dem belangten Finanzamt am 27.06.2008
 - **Wie wurde der Preis von 3.000.000,-- bzw. 1.750.000,-- ermittelt?** *Dabei wurde der Preis auf Know-How-Einschätzung aufgrund von Systemverkäufen am Markt durch die Fa. ***SK*** und Potential der Entwicklungen am Markt festgelegt. Konkret gebe ich als Beispiel das Stadion in Basel an, wobei ***SK*** ca. 3.000.000,-- erzielt hat. Dabei sollte das verkaufte Know-How im Zuge meiner Tätigkeit bei der SMFE-GmbH noch weiter entwickelt werden. Zum jetzigen Zeitpunkt gibt es Anfragen über 880 Stück dieser Terminals (reiner Hardware-Wert ca. 5.600.000,--), Planung und Softwareplanung sind dabei noch nicht berücksichtigt. Die Daten zu diesen Anfragen werden von mir nachgereicht.*

Betreffend diese Aussage ist ergänzend auf das Gutachten des ***SV2*** sowie des ***SV3*** (siehe oben, **ON 1-g** und **h**) zu verweisen:

- **Tz. 1493** – *Diese Aussage deckt eine völlig realitätsferne Bewertung auf, indem das eigene Know-How vom Potential eines ganzen, seit Jahren am Markt tätigen Unternehmens abgeleitet wird.*

Schließlich hat ***CU*** vor dem LG ***LG*** im Verfahren zur Gz. ***AZ*** wie folgt ausgeführt (Seite 293 des Urteils) und wieder eine völlig andere Berechnung in den Raum gestellt:

- *Befragt in der Hauptverhandlung vom 08.05.2012 zu dem von ihm gleichzeitig als Know-How Verkäufer und Käufer (als Vertreter der ***SM***) abgeschlossenen Vertrag, gab der Achtangeklagte [Anmerkung: ***CU***] an, dass er darin sein gesamtes Wissen sowie seine Kontakte im Bereich des mobile ticketing verkauft habe. Da es dem Achtangeklagten nach Verkauf seines Know-Hows untersagt war, weiter im Bereich des mobile ticketing tätig zu sein, berechnete er den Kaufpreis dergestalt, dass er ein Jahresgehalt von nicht ganz EUR 150.000,-- mit einem Zeitraum von 12 Jahren multiplizierte.*

Wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich ist, wurden zum Thema der Wert- und somit der Kaufpreisermittlung betreffend das Know-How von ***CU***, ***WB*** und ***DM*** diverse unterschiedliche Berechnungsmethoden vorgebracht. Es erscheint naheliegend, dass bei tatsächlicher Werthaltigkeit des übertragenen Know-How zumindest die Ermittlung dieses Wertes von den „Know-How-Trägern“ dargestellt werden kann. Stattdessen wurden von ***CU*** zwei unterschiedliche Berechnungen und von ***DM*** ergänzend eine dritte und wiederum völlig andere Berechnung vorgebracht. Schließlich wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass der Kaufpreis auf Basis einer sogenannten „pre-money Bewertung“ – und somit einer wieder anderen Methode – festgelegt wurde. Dies lässt – nach Ansicht des erkennenden Richters – nur den Schluss zu, dass der Kaufpreis tatsächlich willkürlich festgelegt wurde (siehe dazu auch die **ON 1-b**). Denn hätte das Know-How den behaupteten Wert (oder überhaupt einen Wert) gehabt, wäre wohl dieser als Kaufpreis vereinbart worden und die beteiligten Parteien hätten diesbezüglich übereinstimmende Aussagen treffen können.

Dass der Kaufpreis losgelöst vom tatsächlichen Wert des – vermeintlich – übertragenen Know-How (und somit willkürlich) errechnet wurde, wird zusätzlich durch die im Rahmen der Hausdurchsuchung bei der „***EFI***“ sichergestellten Berechnungen des ***HT*** untermauert:

- Bei dieser Hausdurchsuchung wurde ein von ***HT*** erstelltes Dokument mit der Bezeichnung „Projekt ***SM***, Kauf von Software Grundlagen, Bewertung“ mit dem auf dem Dokument ersichtlichen Erstellungsdatum „01.10.2005“ sichergestellt. Dieses war unter dem Pfad (***Pfad***) abgespeichert.
 - Diese Datei stammt – wie anhand des Datums erkennbar – aus dem Oktober 2005 und somit einer Phase, in der das Modell „***SM***“ konzeptioniert wurde.
 - In diesem Dokument findet sich die Berechnung eines Kaufpreises von EUR 5.750.000 als Summe einer „Bewertung der Stunden für Know How“ I-V in den Jahren 1999 bis 2005. Im Rahmen dieser Berechnung wurde eine – offenbar willkürlich – gewählte Anzahl von Arbeitsstunden mit unterschiedlichen Stundensätzen multipliziert, um eine Plausibilisierung des Kaufpreises darstellen zu können. Dass es sich bei dieser Berechnung um eine „willkürliche“ handelt, ergibt sich auch daraus, dass sich keine Bezugnahme auf eine der obig dargestellten anderen Methoden der Kaufpreisfindung findet.

- An dieser Stelle ist noch auf das im Rahmen der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen von ***JS*** zu verweisen, wonach ***HT*** (bzw. die „***EFI***“, d.h. die ***EFI GmbH*** als Ganzes) keine Rolle bei der Konzeption der atypisch stillen Gesellschaft bei der SM GmbH gespielt haben soll und die obigen Berechnungen von ***HT*** ohne Auftrag erstellt wurden und folglich keine Verwendung gefunden haben. Dieser Aussage kann – nach Ansicht des erkennenden Richters – aus den folgenden Gründen nicht gefolgt werden:
 - In den im elektronischen Akt einliegenden Unterlagen (die auch der Beschwerdeverentscheidung angeschlossen waren) finden sich handschriftliche Notizen des ***HT***, in denen auf eine Besprechung mit ***JS*** am 22.10.2005 verwiesen wird und in denen diverse Berechnungen betreffend den Kauf von Know-How auf Ebene der SM GmbH enthalten sind. Zudem finden sich Hinweise auf Besprechungen mit ***CU*** und ***PK***.
 - Es erscheint nicht plausibel, dass jemand, der an der Konzeption einer atypisch stillen Beteiligung überhaupt nicht beteiligt war (so ***JS*** in seiner Aussage betreffend ***HT***), sowohl auf eine Besprechung mit dem zukünftigen Geschäftsführer der SM GmbH (***CU***) wie auch mit dem hauptsächlich betrauten Steuerberater (***PK***) verweisen kann, die Höhe der im Raum stehenden Beträge für den Kauf von Know-How (näherungsweise) errechnet und die im Jahr 2005 in Aussicht gestellten Verlustzuweisungen an die atypisch stillen Beteiligten (260% der Einlage – siehe das der Beschwerde beigelegte Berechnungsbeispiel in Beilage 8) in seinen Notizen korrekt beziffert, wenn er an der Konzeption der atypisch stillen Beteiligung überhaupt nicht beteiligt gewesen sein soll.
 - Zudem findet sich in den vorliegenden Unterlagen eine Vereinbarung zwischen der ***SM GmbH*** einerseits und der ***EFI GmbH*** andererseits. Gegenstand dieser Vereinbarung ist die *„Konzeption eines atypisch stillen Beteiligungsmodelles für ***SM*** für das Jahr 2005/2006“*, wobei ein geplantes Beteiligungskapital von EUR 4.000.000,00 angeführt wird. Zudem ist in dieser Vereinbarung ein Passus enthalten, demgemäß *„***SM*** erklärt, mit ***AAA GmbH*** einen Consultingvertrag abzuschließen“*. Als Honorar wurde ein Betrag von 6% des verkauften Beteiligungskapitals vereinbart. Diese Vereinbarung ist – zumindest in der vorliegenden Version – nur einseitig von der ***EFI GmbH*** unterzeichnet. Dass diese Vereinbarung, ebenso wie der in Aussicht gestellte Consultingvertrag mit der ***AAA GmbH***, allerdings tatsächlich abgeschlossen und gelebt wurde, ergibt sich aus den von diesen Unternehmen an die SM GmbH ausgestellten Rechnungen.
 - In der Rechnung der ***AAA GmbH*** vom 14.04.2006 wird als Leistungsinhalt die *„Aufbereitung der Know-how Grundlagen, Strukturierung und Vorbereitung für einen möglichen Know-how Verkauf“*

der ***DVM C*** an die ***SM GmbH***, *Schaffung von Bewertungsgrundlagen und verschiedene Analysen in diesem Zusammenhang*“ im Zeitraum vom 01.03.2006 bis 15.04.2006 angeführt.

- In den Rechnungen der ***AAA GmbH*** vom 10.07.2006 sowie vom 23.10.2006 (zur Gänze storniert mittels Gutschriften vom 31.07.2006 sowie vom 31.12.2006) wird – unter anderem – auf Leistungen im Zusammenhang mit der *„Verlustentstehung beim atypisch stillen Beteiligungsmodell“* Bezug genommen.
- In der Rechnung der ***EFI GmbH*** vom 10.04.2006 werden als Leistungsinhalt insgesamt 136 Consultingstunden im Zusammenhang mit den *„Know-how Verträgen und anderen strukturellen Maßnahmen, Know-how Bewertung etc.“* im Zeitraum bis 28.02.2006 angeführt.
- In den übrigen von der ***EFI GmbH*** ausgestellten Rechnungen wird die vereinbarte Konzeptionsgebühr von 6% des Beteiligungskapitals in Rechnung gestellt.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass – entgegen den Ausführungen von ***JS*** – neben der ***SCH WB*** auch noch die ***EFI GmbH*** sowie die ***AAA GmbH*** in die Konzeption/Planung/Umsetzung des atypisch stillen Beteiligungsmodelles bei der SM GmbH beteiligt waren und dafür auch entsprechende Beträge in Rechnung gestellt haben. So wurde etwa die Konzeption des Modelles sowohl von der ***SCH WB*** als auch von der ***EFI GmbH*** in gleichlautender Höhe (6% des Beteiligungskapitals) in Rechnung gestellt. Auffällig ist zudem, dass die ***AAA GmbH*** offenbar Leistungen im Zusammenhang mit der *„Aufbereitung der Know-how Grundlagen“* erbracht (oder zumindest fakturiert) hat. Aus welchem Grund diese Leistungen erforderlich waren, wenn das Know-How – laut dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei – klar werthaltig und nur auf das Wissen der Know-How-Träger (d.h. ***CU***, ***DM***, ***WB***) zurückzuführen sein soll, erscheint völlig unklar. Im Ergebnis lässt auch dieses Dokument darauf schließen, dass das in Rechnung gestellte Know-How gerade nicht werthaltig war, sondern zur Generierung von Anlaufverlusten in der vereinbarten Höhe benötigt wurde. Zudem erscheint es bemerkenswert, dass für die Konzeption dieses atypisch stillen Beteiligungsmodelles von der SM GmbH insgesamt 12% des Beteiligungskapitals als Honorar an die ***SCH WB*** sowie die ***EFI GmbH*** entrichtet werden mussten. Dies lässt sich nicht mit der Aussage von ***JS*** – wonach weder ***HT*** (noch die ***EFI GmbH*** als Ganzes) an der Konzeption beteiligt waren – noch mit seiner Aussage, dass zwischen der SM GmbH und der *„***EFI***“* keine Verbindungen – abgesehen von einem „kleinen Serverhosting“ – bestanden hätten, vereinbaren.

In Summe sind die obigen Widersprüche, zusammen mit anderen Auffälligkeiten (siehe nachfolgend) nicht dazu geeignet, die Aussagen von ***JS*** als jedenfalls glaubwürdig einzustufen.

- Nach der Aussage von ***JS*** in der mündlichen Verhandlung am 03.04.2024 sollen sowohl ***DM*** als auch ***CU*** Teilnehmer der „NFC-Konferenz-Gruppe“ gewesen sein, dies zum Nachweis ihres Know-How. Dies steht im direkten Gegensatz zum Inhalt eines Besprechungsprotokolls zwischen ihm und ***HN*** vom 11.11.2007, in dem festgehalten wurde, dass *„das Vertrauen von ***SK*** in SM stark gelitten hat, da nie die vereinbarten Ankündigungen eingehalten wurden.“*. Auch habe der Vertreter der ***SK*** *„über die negativen Meldungen von ***SVM*** berichtet.“* Der Vertreter der ***SK*** habe *„ebenfalls berichtet, dass ***SK*** Mitglied im NFC-Forum ist und das dieses Forum SM nicht kennt.“*).
- Nach der Aussage von ***JS*** in der mündlichen Verhandlung am 03.04.2024 hat die ***EFI*** *„Know-How-Kaufverträge gemacht, die sind auf einem „Kasztell“ basiert“*. Demgegenüber hätte der Kaufvertrag mit Notariatsakt im gegenständlichen Fall *„2 cm gehabt“*. Diesbezüglich ist auf die Aussage des Dr. ***RA K*** vor dem LG ***LG*** (Seite 239) zu verweisen, wonach der *„von ihm ursprünglich konzipierte Know How-Vertrag“* tatsächlich nie abgeschlossen wurde, sondern vielmehr einer, der den ***EFI-Mustern*** entspricht. Gemäß dieser Aussage hat Dr. ***RA K*** auch keinen Auftrag mehr erhalten, die Know How-Verträge fertig zu konzipieren. Wenn ***JS*** in seiner Aussage also den Unterschied zwischen dem gegenständlichen Vertragskonvolut und den von der ***EFI*** verwendeten Know-How-Verträgen betont, so ist darauf zu verweisen, dass nach der obig wiedergegebenen Aussage auch im gegenständlichen Fall ein den von der ***EFI*** verwendeten Vertragsmustern entsprechender Know-How-Vertrag abgeschlossen wurde. Soweit das gesamte Vertragskonvolut (d.h. inklusive der Rahmenvereinbarung vom 21.10.2005) ins Treffen geführt wird, so ist darauf zu verweisen, dass in dieser Rahmenvereinbarung lediglich auf den noch abzuschließenden Know-How-Vertrag (Vertragsmuster als Beilage ./3 zur Rahmenvereinbarung) verwiesen wurde und die Rahmenvereinbarung sonst keine Regelungen zum Know-How-Verkauf enthält. Dass aber gerade nicht dieses Muster, sondern eine deutlich davon abweichende Vertragsversion tatsächlich unterschrieben wurde, ergibt sich aus dem Vergleich der Dokumente sowie aus der Aussage des Dr. ***RA K***.

F. Keine Beschränkung des Know-How auf technische Aspekte:

Soweit in der Beschwerde, dem Vorlageantrag sowie im Zuge der mündlichen Verhandlung darauf verwiesen wird, dass das übertragene Know-How nicht auf technische Aspekte reduziert werden könne, sondern auch die weltweite Vernetzung der „Know-How-Träger“ ins Kalkül gezogen werden müsse, aus der sich in weiterer Folge erfolgreiche Kundenprojekte ergeben hätten, so ist darauf wie folgt zu antworten:

Der logische Schluss, dass nicht nur der „technische Teil“ des Know-How, sondern auch sämtliche Kontakte der Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** im Rahmen der „Know-How-Verträge“ an die SM GmbH übertragen worden seien, wäre dann zulässig, wenn dies die einzige Vertragsbeziehung zwischen der SM GmbH und den Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** gewesen wäre. Davon kann allerdings keine Rede sein.

Vielmehr waren sämtliche Personen entweder als Geschäftsführer (***CU*** betreffend SM GmbH, SMI und SMT sowie ***WB*** betreffend SMD) oder Key Account Director (***DM*** betreffend SM GmbH und SMD) angestellt und kraft dieser Position selbstverständlich – auch aufgrund der Höhe der gewährten Vergütung – zur Förderung des Geschäftszweckes verpflichtet. Dies ergibt sich auch aus den Aussagen von ***CU*** und ***DM***, die eine Verknüpfung des Know-How-Erwerbes mit dem Angestelltenverhältnis verneinen (siehe oben, **ON 1-h** und **ON 1-i**). Weshalb die Verpflichtung zur Nutzung der – unwidersprochen vorhandenen – Kontakte in der Branche dem Know-How-Vertrag und nicht den Angestelltenverhältnissen zugeordnet sein sollte, konnte nicht aufgezeigt werden. Zudem wurde nie dargelegt, dass dieses Kontaktnetzwerk tatsächlich übertragen wurde. Insbesondere betreffend ***DM*** ist auf seine Aussage hinzuweisen, wonach seine Position als „*Vertrieb bei wichtigen Kunden*“ zu verstehen ist. Weshalb dann die Nutzung seiner Kontakte nicht diesem Angestelltenverhältnis, sondern dem Know-How-Vertrag zugeordnet werden sollte, ist uneinsichtig.

Zudem ergibt sich aus den obig zitierten Aussagen von ***CU*** und ***DM*** lediglich, dass „gedrucktes Wissen über 700 Seiten“ (***CU***) bzw. das Know-How „in Ordnerform“ (***DM***), übertragen wurde. Dass hier auch Kontakte oder Details zur weltweiten Vernetzung mit Entscheidungsträgern enthalten waren, wurde von diesen Personen nicht vorgebracht.

G. Conclusio

Im Ergebnis steht auf Basis von sämtlichen obigen Ausführungen und nach Ansicht des erkennenden Richters fest, dass das von Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** im Rahmen der „Know-How-Verträge“ übertragene „Know-How“ nicht werthaltig war. Dies wurde explizit im Gutachten von ***SV2*** und ***SV3*** festgehalten (siehe oben, **ON 1-g**) und steht im Einklang mit den übrigen obigen Ausführungen.

Tz. 2 Programmierstellungsvertrag

A. Formulierung des Programmierstellungsvertrages und Vorbringen in der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag

Einleitend werden Auszüge aus den relevanten Verträgen zitiert.

Daran anschließend sollen die bisherigen Ausführungen der steuerlichen Vertretung der SMFE (siehe auch die entsprechende Wiedergabe unter Punkt „I. Verfahrensgang“) überblicksmäßig dargestellt werden, wobei die Punkte „a)“ bis „c)“ aus der Beschwerde, die Punkte „d)“ und „e)“ aus dem Ergänzungsschreiben zur Beschwerde vom 23.12.2014 stammen. Im Vorlageantrag findet sich im Wesentlichen ebenfalls ein Verweis auf das Gutachten des ***SV1***. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde kein neues Vorbringen erstattet.

Der Gegenstand des zwischen der SM GmbH und der SMT abgeschlossenen Programmerstellungsvertrages (unterzeichnet am 21.10.2005 bzw. 21.11.2005) lautet wie folgt:

*„Gegenstand dieses Vertrages ist die Planung, Erstellung, Lieferung, Einführung sowie der Betrieb der ***SM***-Transaktionsplattform nebst Entwicklungs- und Anwendungsdokumentation einschließlich Wartung sowie die laufende Weiterentwicklung. Die Vertragsparteien arbeiten bei der Durchführung dieses Projekts eng zusammen; [...]“*

§ 1

1. SMFE hat für obengenanntes Projekt eine Ablaufbeschreibung erstellt und SMT übergeben sowie alle Informationen hinsichtlich des Ticketing-Know-Hows erteilt. Die Parteien haben eine gemeinsame Funktionsbeschreibung aufgrund dieser Angaben erstellt. Diese Funktionsbeschreibung stellt das Pflichtenheft dar, das Grundlage für die Programmerstellung ist und die im Rahmen des Vertrags zugesicherte Eigenschaften darstellen

[...]

§ 2 Programmerstellung sowie sonstige Leistungen

1. SMT erstellt auf Basis des Pflichtenheftes und unter Ausnutzung des Standes der Wissenschaft und Technik funktionsfähige Programme für die vorgesehenen Anwendungsbereiche.

[...]

§ 7 Vergütung

1. Die Parteien sind sich einig, daß aufgrund der Art des zu entwickelnden Produktes eine Vergütung nur nach Aufwand erfolgen kann und auf Risiko der SMFE erfolgt.

Nach derzeitiger Schätzung wird der Programmieraufwand rund 2.400 Mann/Tage (pro Tag 8 Stunden 1 Programmierer) geschätzt, davon ca. 1.500 Tage in 2005, der Rest in 2006.

SMFE bezahlt pro Programmierstunde einen Betrag von 115,00 € zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer soweit diese anfällt.

Derzeit wird von einem Vergütungsanspruch von ca. 2,8 Mio. Euro netto ausgegangen.

2. Die Vergütung ist nachstehend wie folgt auszuzahlen:

per 31.12.2005 150.000,00 € zzgl. gesetzlicher Mehrwertsteuer

per 31.12.2006 ca. 850.000,00 € zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer

[...]

Anmerkung: Der Programmieraufwand von 2.400 Personentagen zu je 8 Stunden ergibt einen Betrag von EUR 2.208.000 ($2400 \cdot 8 \cdot 115$) und liegt damit deutlich unter den im Vertrag genannten EUR 2.800.000 (so auch das Gutachten von *****SV1*****, Seite 9).

Gegenstand der Vereinbarung zur Erweiterung des Programmerstellungsvertrages zwischen der SMT und der SM GmbH (unterzeichnet am 10.02.2007) ist insbesondere die Erweiterung in der Entwicklung von NFC Softwaremodulen. Auch in diesem Vertrag ist eine Vergütung nach Aufwand vereinbart, wobei im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von einem Vergütungsanspruch von etwa EUR 500.000 netto ausgegangen wurde.

Bisherige Ausführungen der beschwerdeführenden Partei:

- a) Es werde von der Systemprüfung selbst bestätigt, dass es bereits umfangreiche programmtechnische Vorarbeiten gegeben haben und dass bereits 2005 ein funktionsfähiger Prototyp vorhanden gewesen sein müsse. Die aufwandsmäßig für 2005 auf Basis des Programmerstellungsvertrages verrechneten Leistungen seien von der SMT tatsächlich erbracht worden und hätten auch von den Gründern vorfinanzierte Vorleistungen abgegolten.
- b) Insgesamt seien im Zeitraum 2005 bis 2010 rund EUR 1.810.000 für die Programmerstellung, das Testen und Schaffen von Schnittstellen zu Ticketing- und Zutrittssystemen bezahlt worden. Das Argument der Betriebsprüfung, dem Aufwand aus der EDV-Programmerstellung stehe kein entsprechender Geldabfluss gegenüber, sei somit unrichtig.
- c) Die im Programmerstellungsvertrag definierten Module der Software (insb. Ticketing Plattform mit dem Ticket Request Interface und dem Mobile Content Handler bzw. dem Mobile Messaging Center) seien vorhanden und einsatzbereit. Die Software sei funktionstüchtig und werde laufend bei bestehenden Projekten eingesetzt und für neue Projekte angeboten. Eine Ende 2007 durchgeführte Überprüfung durch ein unabhängiges Software-Unternehmen habe ein positives Gesamturteil („*Overall implementation is good*“) ergeben.

- d) Gemäß dem Gutachten des *****SV1***** sei der von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Programmieraufwand plausibel und es seien bereits wichtige Teile der *****SM***** bei Projekten zum Einsatz gekommen. Darüber hinaus sei in diesem Gutachten festgestellt worden, dass bis Mitte 2007 die wichtigsten Funktionen aller im Pflichtenheft angeführten Module grundsätzlich implementiert gewesen seien. Zusammenfassend könne diesem Gutachten somit entnommen werden, dass im Zeitraum von Ende 2005 bis Mitte 2008 wesentliche Funktionen der *****SM***** zumindest soweit erfolgreich geplant, entwickelt und fertiggestellt worden seien, dass eine Reihe von Kundenprojekten erfolgreich habe umgesetzt werden können.
- e) Zusätzlich würde aus der Zeugenbefragung des im Rahmen der Betriebsprüfung tätig gewordenen IT-Prüfers im Verfahren zur Gz. *****AZ***** vor dem LG *****LG***** hervorgehen, dass niemand aus der Finanzverwaltung tatsächlich eine Funktionsüberprüfung der Software durchgeführt habe. Dies sei unter anderem auch der Grund gewesen, weshalb der Bericht nicht vom Gericht zur Urteilsfindung im Prozess zur Gz. *****AZ***** verwendet werden habe können.

B. Vorliegen eines Prototyps

- **ON 2-a** – E-Mail vom 31.08.2005 (*****CU***** an *****RV*****)
 - **Status – Vorbemerkung** „Der Prototyp unserer Plattform ist fertig und funktioniert. Die Interfaces zu ersten Ticketing- und Paymentsystemen sowie zur *****SK***** sind in Erstellung bzw. Integration.“
- **ON 2-b** – Gutachten des *****SV1***** vom 20.02.2013
 - **Seite 56** – Aufgrund des weitgehenden Fehlens von Sourcecode aus den Jahren vor 2008 und des kompletten Fehlens von Zeitaufzeichnungen und vergleichbaren Aufzeichnungen sind quantitative Bewertungen bezogen auf den Zeitraum 2005 bis Ende 2007 nicht seriös möglich.
[...]
Bezogen auf den Sourcecode Stand Mai 2008 wäre eine quantitative Einschätzung grundsätzlich möglich, sie wird aber dadurch methodisch erschwert, dass eine Abgrenzung zu den bis Ende 2007 durchgeführten Entwicklungsarbeiten mangels entsprechender Daten (Sourcecode aus den Jahren 2005 bis 2007) kaum möglich erscheint. Außerdem ist nicht bekannt, ob und in welchem Umfang auf vor Ende 2005 programmierte Software zurückgegriffen wurde bzw. werden konnte.
 - **Seite 62 – 2003/2004 bis Oktober 2005:** Es ist wahrscheinlich, dass in diesem Zeitraum Vorarbeiten wie Konzepte, Marktrecherchen, erste Spezifikationen, prototypische Entwicklungen für Kernfunktionen wie den Ticketversand und das Einlesen der Ticketdaten durchgeführt wurden. Nach (Akt/ON777 – **Anmerkung:** Dabei handelt es sich um die Beschwerde vom 30.03.2011) soll von *****HJ*****, *****Autor2***** und

****Autor1*** zwischen Anfang 2004 und Sommer 2005 in Zusammenarbeit mit ***Max*** auf eigene Rechnung ein Prototyp für die Kernfunktionalität entwickelt worden sein.*

*Für diesen Zeitraum sind nur wenige Dokumente vorhanden, die Themen wie z.B. Versenden von Barcode und SMS-Tickets betreffen. Auch die internen Dokumente aus dem März 2006, in denen der Status der „***SM***“-Entwicklung festgehalten wurde (Beilage /GG39, siehe unten), zeigen, dass zu diesem Zeitpunkt sehr wahrscheinlich nur erste Kernfunktionen entwickelt waren bzw. sein konnten. In diesem Zusammenhang ist auch plausibel, was in (Akt /ON777) behauptet wird.*

Im Ergebnis ergibt sich sowohl aus dem Prüfbericht der Systemprüfung (siehe oben, Punkt I. A. Tz. 2), dem Beschwerdevorbringen sowie den obigen beiden Ordnungsnummern, dass bereits vor der Gründung der SM GmbH ein Prototyp jener Software enthalten war, deren Entwicklung im Rahmen des Programmerstellungsvertrages zwischen der SM GmbH und der SMT vereinbart wurde (für Details siehe den obig zitierten Auszug aus dem Programmerstellungsvertrag).

Über welchen Umfang bzw. welche Funktionalitäten dieser Prototyp zum Zeitpunkt der Gründung der SM GmbH verfügt hat, kann nicht festgestellt werden. Gemäß den Ausführungen des ***SV1*** waren (bzw. konnten) „zu diesem Zeitpunkt sehr wahrscheinlich nur erste Kernfunktionen“ entwickelt (sein). Vom Vorhandensein eines umfangreichen Prototyps bereits im Jahr 2005, der weitere Entwicklungsarbeiten in den Folgejahren obsolet gemacht hätte, kann somit nicht ausgegangen werden.

C. Leistungen des Jahres 2005

- **ON 2-c** – Gutachten des ***SV2*** sowie des ***SV3*** vom September 2010 (Bezeichnung: Anhang zu Gutachten ***HT*** ua)
 - **Tz. 1519** – [Rechnung der ***Max*** Europe Ltd. an die SMT, ausgestellt am 22.12.2005. Der Rechnungstext lautet „According Development Contract from 21.11.2005 for work already done“ und der Rechnungsbetrag beläuft sich auf EUR 1.360.000]
 - **Tz. 1520** – „Wir schließen hieraus, dass die Leistungen durch die ***Max*** Ltd, GB erbracht werden sollten. Die Erbringung von werthaltigen Leistungen ist nicht zu erkennen. Die gezeigte Rechnung vom 22.12.2005 bezieht sich auf einen Vertrag, welcher am 21.11.2005 abgeschlossen worden sei und dessen Leistung, laut Rechnung, bereits erbracht worden sei. Eine realistische Leistungserbringung in der laut Rechnung angeführten Höhe kann hier nicht nachvollzogen werden.“
 - **Tz. 1521** – „Die Vorgehensweise, Know-How an die ***SM GmbH*** zu verkaufen und die „Entwicklung bzw. Weiterentwicklung eines Produktes“ zu veranlassen, verhält sich

*analog zu den übrigen Anlegermodellen im Einflussbereich der ***EFI*** GmbH. Der „Lieferant“ „***Max***“ tritt auch bei anderen Unternehmen auf. Hier wird faktisch so vorgegangen, als ob man einen Sack „Kartoffel“ zum Waschen nach England schickte (Dienstleistung).“*

- **ON 2-d – Gutachten des ***SV1*** vom 20.02.2013**

- **Seite 62 – Oktober / November 2005:** *Es wird zwischen SM F+E und SMT ein „Programmerstellungsvertrag“ für eine „***SM***-Transaktionsplattform“ abgeschlossen (Beilage /GG36). Die in §1 angeführten Dokumente „Ablaufbeschreibung“ und „Funktionsbeschreibung“ liegen dem Gutachter unter diesem Titel nicht vor, es dürfte damit aber das 61-seitige „Pflichtenheft / Duty Book“ (Beilage /GG47) gemeint sein. In §7 des Vertrags wird ein geschätzter Gesamtaufwand von 2.400 Personentagen angeführt.*

Der hier angeführte Aufwand ist nach Einschätzung des Gutachters zwar in einer realistischen Größenordnung aber im Detail nicht überprüf- und nachvollziehbar. Wenn angenommen wird, dass die Arbeiten erst nach Vertragsabschluss (Oktober 2005) begonnen wurden, ist aber nicht plausibel, wieso nach dem Vertrag der größte Teil des Aufwands noch 2005 anfallen soll. Bei recht großzügig angenommenen 2 Monaten im Jahr 2005 wären pro Monat 750 Personentage oder rund 37 Entwickler mit je 20 Arbeitstagen zu beschäftigen. Das erscheint bei diesem Projekt nicht realistisch. Eine Erklärung dafür könnte aber sein, dass hier der Aufwand „nachverrechnet“ wurde, der in die Entwicklung eines Prototypen in den Jahren 2004/2005 geflossen ist. [...]

- **ON 2-e – E-Mail vom 18.01.2008 (***HN*** an ***IM***, ***JS*** in Kopie):**

- *[...] ich habe von Herrn ***HJ*** vorab per Mail eine Gutschrift für die SMT bekommen. Im Rahmen der Betriebsprüfung bei der SMFE wurde die Rechnung der SMT an die SMFE in Höhe von 1.208.000 Euro und die Rechnung über 150.000 Euro beanstandet und der genaue Hintergrund hinterfragt. Dazu gibt es eine Rechnung von ***Max*** in der SMT in Höhe von 1.360.000 Euro.*

*Ich habe dies in einem ersten Gespräch Ende Oktober mit Frau Mag. [...] erfahren und daraufhin mit Herrn ***CU*** geredet. Er hat mir gesagt, dass dieses Rechnung nicht gerechtfertigt ist, sondern so im „vorausseilendem Gehorsam“ gestellt wurde und er diese akzeptiert hat. Ich habe daraufhin jedoch mit Herrn ***HJ*** gesprochen und ich konnte erreichen, dass er eine Gutschrift in Höhe von 1.320.000 Euro ausstellt. Die 40.000 Euro sind tatsächlich angefallen. Das Mail von Herrn ***HJ*** mit der Gutschrift habe ich dir weitergeleitet. Die Gutschrift wird zwar noch einmal geschickt, da der Text, das Datum falsch sind und auch irrtümlich eine Null vergessen wurde. [...] Bitte erstelle 2 Gutschriften der SMT an die SMFE, in der die Rechnung über 1.208.000 Euro komplett storniert wird und die Rechnung über 150.000 Euro zum Teil (112.000 Euro) storniert wird.*

- **ON 2-f** – E-Mails vom 23.12.2007 (***HN*** an ***PK*** sowie ***PK*** an ***HN***) bzw. vom 27.12.2017 (***HN*** AN ***PK***):
 - **23.12.2007** (***HN*** an ***PK***) – [...] *ich hatte ein Gespräch mit Herrn ***HJ*** bezüglich der Rechnung, die in der Betriebsprüfung angesprochen war. Herr ***HJ*** hat mir eine Gutschrift ausgestellt (siehe Anlage). Können wir die Gutschrift so akzeptieren oder soll ich das Datum auf das Jahr 2007 ändern lassen?*
 - **23.12.2007** (***PK*** an ***HN***) – [...] *Danke für die Information. Können Sie mir noch den Sachverhalt erklären? Wurden die Leistungen von ***Max*** gar nicht erbracht oder stellt sich erst nachträglich eine Leistungsstörung heraus? Wir sollten bei der Argumentation im Hinblick auf die steuerliche Betriebsprüfung vorsichtig sein (wobei ja die FE die Programmerstellungsleistungen von der SMT bezogen hat).*
 - **27.12.2007** (***HN*** an ***PK***) – [...] *Herr ***HJ*** hat mir gesagt, dass keine Leistungen erbracht wurden, die diese Rechnung rechtfertigen. Diese wurde „im vorausseilenden Gehorsam“ erstellt, damit sich, wie mir von Herrn ***CU*** berichtet wurde, das Steuermodell ausgeht.*
- **ON 2-g** – E-Mail vom 14.01.2008 (***HN*** an ***HJ***, ***JS*** in Kopie)
 - [...] *ich habe damals deine Mail an unseren Steuerberater weitergeleitet bekommen und vor ein paar Tagen eine Antwort bekommen. Wir benötigen als Rechnungslegungsdatum das Jahr 2007. Am Besten ein Datum im Dezember 2007. Der Text in der Gutschrift sollte auch anders lauten. Kannst du anstelle von „Invoice was abusively sent to wrong debtor“ Folgenden Text schreiben: Invoice does not correspond with the return service*

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich für den erkennenden Richter zweifelsfrei, dass den im Zusammenhang mit dem Programmerstellungsvertrag im Jahr 2005 ausgestellten Rechnungen kein Leistungsbezug im fakturierten Umfang zugrunde liegt. Vielmehr wurden diese Rechnungen (bzw. der damit verknüpfte Betriebsaufwand) zur Generierung von Anlaufverlusten im Rahmen des Steuermodells benötigt. Dass tatsächlich nur Leistungen in einem viel geringeren Umfang erbracht wurden, ergibt sich nicht nur aus dem Gutachten des ***SV2*** bzw. des ***SV3*** (siehe oben, **ON 2-c**, Tz 1520), sondern auch aus dem Gutachten des ***SV1*** (siehe oben, **ON 2-d**) und nicht minder deutlich aus dem dargestellten E-Mail-Verkehr.

Dass diese Leistungen durch die SMT tatsächlich erbracht worden wären und die Rechnungen auch die von den Gründern finanzierten Vorleistungen abgegolten hätten, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, lässt sich mit den obig zitierten Gutachten bzw. dem E-Mail-Verkehr nicht vereinbaren. Auch der Text der Rechnungen aus 2005 lässt nicht darauf schließen, dass damit Vorleistungen der Gründer abgegolten werden hätten sollen. Es wird stattdessen lediglich auf den Programmerstellungsvertrag verwiesen, der aber nur zwischen

der SM GmbH und der SMT und nicht auch zwischen der SM GmbH und den Gründern besteht. Zudem lässt der – ebenfalls im obigen E-Mail-Verlauf dokumentierte – Vorgang der Gutschriftstellung im Jahr 2007 betreffend die Rechnungen aus 2005 nicht darauf schließen, dass damit tatsächlich erbrachte Leistungen (etwa aufgrund einer Leistungsstörung) erfasst werden sollen. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass der gesamte Vorgang der (nahezu gänzlichen) Stornierung einer zwei Jahre alten Rechnung wohl etwas weniger glatt gelaufen wäre, wenn tatsächlich – womöglich mangelhafte – Leistungen erbracht worden wären und den vom Rechnungsaussteller fakturierten Leistungen somit tatsächlich Kosten auf seiner Ebene gegenübergestanden wären.

D. Leistungen ab dem Jahr 2006, Höhe des Leistungsentgelts

- **ON 2-h** – Gutachten des *****SV1***** vom 20.02.2013 (Seiten 64ff.)
 - **2006:** *Im Jahr 2006 haben an den Spezifikationen der „***SM***“ neben SMI-Mitarbeitern mindestens sieben Personen der ***Max*** als Autoren gearbeitet. Die Spezifikationen wurden immer wieder angepasst oder ergänzt. ***Max*** hat Anfang 2006 entweder bereits Know-how im „Mobile Ticketing“ gehabt oder es sich im Rahmen dieser Arbeiten erworben. So wirkt die 2005 gegründete ***Max*** mindestens seit 2010 damit Spezialist für Mobile Ticketing Delivery Systeme zu sein (Beilage /GG51).*

*Das entspricht auch dem Bild, das der Gutachter aus den Unterlagen gewonnen hat. ***Max*** dürfte wesentliche Teile nicht nur der Entwicklungs- sondern auch der Spezifizierungs-Arbeiten durchgeführt haben und war anscheinend bereits seit ihrer Gründung 2005 in die Entwicklung involviert (Akt /ON777, siehe oben). Weiter waren in den Spezialisierungs- und Entwicklungsprozess erkennbar involviert: ***Autor2***, ***Autor1***, ***Autor4***.*

- **Ab Frühjahr 2006 laufend:** *Technische Umsetzung von „Mobile Ticketing“-Projekten über die Spezifikation und Entwicklung der benötigten Funktionen und Schnittstellen.*

*Ab diesem Zeitpunkt wurden Teile der „***SM***“ projektunabhängig aber auch projektspezifisch umgesetzt, d.h. es wurden offensichtlich Funktionen und Anpassungen speziell für diese Projekte programmiert, getestet und in einen Pilot- bzw. Produktivbetrieb übergeführt. Weiter wurden beispielsweise auch Tests und Anpassungen für mobile Endgeräte durchgeführt und dokumentiert (Beilage /GG35). Diese projektspezifischen Entwicklungen erklären auch viele der im Dezember 2007 festgestellten Schwachpunkte wie etwa eine mangelhafte Modularisierung und Standardisierung hartkodierter Code anstelle von Parametrierungen.*

Ab Mai 2006: *Testveranstaltungen des ***SU FC*** mit „Mobile Ticketing“ (Beilage /GG46, /GG50) und Ticketing für 12 Veranstaltungen des „***Veranstaltung***“ (Beilage /GG48)*

Zu diesem Zeitpunkt müssen im SUFC-Projekt die Kernfunktionen der „***SM***“ zumindest soweit umgesetzt gewesen sein, dass nach einem telefonischen oder einem Ticketkauf an der Kassa das Ticket auf das Mobile gesendet werden konnte und man mit dem Mobile über Lesegeräte / Schranken den Zutritt zum Stadion ermöglichte. Eine ähnliche Lösung muss auch für die ***Veranstaltung***-Veranstaltungen verfügbar gewesen sein, bei welcher der Endkunde eine SMS an O2 gesendet hat und über einen WAP Push Link das Ticket auf einer Bestellseite anfordert. Mit dem zugesendeten Barcode-Ticket erhielt man den Zugang über eine ***SK***-Zutrittslösung.

- **September bis Dezember 2006:** Die Modulbeschreibungen aus diesem Zeitraum sind recht detailliert und werden ergänzt durch Klassendiagramme die eine gute und konkrete Basis für die Programmierung sein können. [...] Insgesamt gesehen sind in diesem Zeitraum möglicherweise erst wenige Kernfunktionen wie die Ticket-Erzeugung, das Interface zu ***SK***-Komponenten und die Registrierung für Veranstaltungen entwickelt aber noch nicht freigegeben.
- **Jänner 2007 bis Mai 2007:** Es wurde im Jänner die Version 1.0 des MTM (Mobile Ticketing Manager) zum Test ausgeliefert. Mehrere Zwischenversionen wurde in diesem Zeitraum hergestellt. Verzögerungen wurden mit dringenden Projektarbeiten und daraus resultierenden Ressourcenproblemen argumentiert. Diese Versionen wurden getestet, waren aber fehlerhaft und wurden nicht freigegeben (Beilage /GG53).

Es wurde nicht nur Fehler behoben sondern auch immer wieder neue Versionen ergänzt. Parallel wurde an einer Version 1.5 und einer Version 2.0 gearbeitet. Es ist jedenfalls bis Mai 2007 keine produktiv einsetzbare Version verfügbar gewesen.

Bezogen auf den Funktionsumfang ist festzustellen, dass die Modulbeschreibungen, Usermanuals und Testfälle der Versionen, die in den Test gegangen ist, den Eindruck erwecken, dass bis Mitte 2007 die wichtigsten Funktionen aller im Pflichtenheft angeführten Module grundsätzlich implementiert waren. Vollständigkeit, Zweckmäßigkeit, einwandfreie Funktion bzw. Fehlerfreiheit lassen sich aufgrund der laufenden Änderungen an den Spezifikationen im Detail nur bedingt bewerten. Ausreichend fehlerfrei für einen Produktiveinsatz war die Implementierung aber offenbar nicht.

- **Dezember 2007:** ***AV*** hat eine Analyse der „***SM***“ durchgeführt (Beilage /GG55), die zwar verschiedene Mängel vor allem im Bereich der Entwicklungsumgebung und –methoden anführt aber ansonst ein recht positives technisches Zeugnis abgibt.

Es ist nicht ersichtlich, in welchem Umfang die „***SM***“ zu diesem Zeitpunkt fertig entwickelt war.

- **Erstes Halbjahr 2008:** ***AV*** bzw. ***AV*** haben Reihe von Entwicklungsarbeiten durchgeführt, die zum Teil auch konkrete Kundenprojekte betroffen haben.

*Es gibt einige Aufwandschätzungen von ***AV*** für verschiedene Komponenten wie das zentrale Modul Ticket Request Interface (TRI) und Erweiterungen für mehrere Kundenprojekte (siehe Kapitel „Entwicklungen im Jahr 2008“, weiter oben). Diese zeigen nur geringe Aufwände und deuten daher nicht auf einen hohen ergänzenden Entwicklungsbedarf hin. Außerdem ist auch hier festzustellen, dass neue Anforderungen und technologisch bedingte Änderungen laufend Weiterentwicklungen erfordern. Es war aber nicht erkennbar wieviel Aufwand in Fehlerbehebungen der Versionen 1.x aus Mitte 2007 hineingeflossen sind.*

- **Zum Entwicklungsaufwand und zu den Entwicklungskosten**

- *[...] Der im Programmierstellungsvertrag von Ende 2005 (Beilage /GG36) genannte Programmieraufwand von 2.400 Personentagen für die „***SM***“ bewegt sich von der Größenordnung her in einem Bereich, der als plausibel einzustufen ist. [...]*

*Mängel im Projektmanagement, in der Entwicklungsmethodik, in der Dokumentation, interne organisatorische Umstrukturierungen vor allem im Jahr 2007 sowie Schwächen im Design der „***SM***“ haben zusätzlich Ressourcen gekostet und den Entwicklungsaufwand beeinflusst.*

[...]

*Die Vollständigkeit und die Qualität der „***SM***“-Entwicklung wird vom Gutachter nicht bewertet. Es wurden aber beginnend mit 2006 offenbar eine Reihe von Kundenprojekten erfolgreich durchgeführt, bei denen wichtige Teile der „***SM***“ produktiv zum Einsatz gekommen sind.*

*Der im Programmierstellungsvertrag vereinbarte Stundensatz von 115 Euro exkl. USt erscheint deutlich überhöht, überhaupt wenn man bedenkt, dass hier größere und damit üblicherweise deutlich rabattierte Stundenkontingente zugekauft wurden, die Programmierung in Indien durch ***Max*** erfolgte und dieser Stundensatz gleichzeitig auch die Basis für deren Abrechnung war.*

[...]

Angemessen wären daher aus Sicht des Gutachters und bezogen auf 2005 bis 2007 Stundensätze zwischen 30 und 60 Euro.

*Ein grundsätzliches Problem bei der Abschätzung des Entwicklungsaufwandes und einer Bewertung des Fertigstellungsgrades ist, dass sich die „***SM***“ trotz der aus dem Pflichtenheft und den Spezifikationen erkennbaren*

Standardisierungsansätzen (Module, standardisierte Funktionen) vorwiegend aus konkreten Kundenprojekten heraus entwickelt hat. Parallel abzuwickelnde Kundenprojekte haben aber die Eigenschaft, dass für jedes Projekt individuell Schnittstellen und spezielle Funktionen meist rasch und damit außerhalb von Entwicklungsplänen umzusetzen sind. Die Entwicklung einer Standard-Software wurde, wie im Zeitverlauf deutlich erkennbar, auch immer wieder durch die

Umsetzung von Kundenprojekten verzögert. Dazu kommt, dass sich Anforderungen über den Zeitverlauf immer wieder geändert haben oder neue dazu gekommen sind. Auch das wird und wurde plausibel durch Projekte aber auch die rasche Entwicklung der betroffenen Technologien zumindest mitverursacht.

*Zusammenfassend kann daher aus gutachterlicher Sicht festgestellt werden, dass über den betrachteten Zeitraum von Ende 2005 bis Mitte 2008 wesentliche Funktionen der „***SM***“ zumindest soweit erfolgreich geplant, entwickelt und fertiggestellt wurden, dass eine ganze Reihe von Kundenprojekten umgesetzt wurden. In diesem Zeitraum von 2,5 Jahren wurden für den Gutachter im Großen und Ganzen plausibel und teilweise auch im Detail nachvollziehbar Entwicklungsarbeiten (Spezifikation, Entwicklung, Test, Dokumentation) in einem Umfang von recht wahrscheinlich etwa 2.000 bis 3.000, möglicherweise auch 4.000 Personentagen geleistet. Dabei sind sowohl Basis-Entwicklungen als auch kundenspezifisch ausgelöste Entwicklungsarbeiten berücksichtigt, nicht aber Vertriebs- und Marketingaufwand und der operative Betrieb der Kundenprojekte. Dieser Aufwand ist unter Berücksichtigung von Marktpreisen aus 2005 mit Stundensätzen von etwa 30 bis 60 Euro zu bewerten. Das entspricht etwa 480.000 bis 1.920.000 Euro oder – wenn mittlere Werte von 3.000 Personentagen und 45 Euro angesetzt werden – rund 1.080.000 Euro.*

Aus dem obig zitierten Gutachten des ***SV1*** ergibt sich, dass der Entwicklungsprozess der „***SM***“ durch diverse Mängel negativ beeinflusst wurde und dass auch mit Stand Dezember 2007 nicht ersichtlich war, in welchem Umfang die „***SM***“ zu diesem Zeitpunkt fertig entwickelt war. Allerdings wird im Rahmen des Gutachtens auch festgehalten, dass im betrachteten Zeitraum Ende 2005 bis Mitte 2008 wesentliche Funktionen der „***SM***“ zumindest soweit erfolgreich geplant, entwickelt und fertiggestellt wurden, dass eine ganze Reihe von Kundenprojekten erfolgreich umgesetzt werden konnte. Im Zusammenhang mit diesen Arbeiten hält der Gutachter einen Arbeitsaufwand von rund 2.000 bis 3.000, möglicherweise auch 4.000 Personentagen für plausibel. Genau in diesem Rahmen bewegt sich die im Programmerstellungsvertrag zwischen der SM GmbH und der SMT geschätzte Aufwand von 2.400 Personentagen (wenn auch – entsprechend den Ausführungen im Gutachten – zu deutlich überhöhten Stundensätzen).

Diesen Ausführungen des Gutachters stehen jenen des belangten Finanzamtes im Rahmen des Betriebsprüfungsberichtes gegenüber. In diesem wird wie folgt festgehalten:

*„Im Zeitraum November 2005 bis Ende 2007 wurde in der ***SM GmbH*** lediglich Anpassungen der Software für diesen Prototyp vorgenommen, um überhaupt eine Einsatzfähigkeit bei den in den Jahren 2006 bis 2008 durchgeführten Trials zu ermöglichen, eine Weiterentwicklung erfolgte nicht. Tatsächlich wurden die Funktionen des*

*Programmerstellungsvertrages 1. bis 13. in den Jahren 2005 bis Ende 2008 weder durch Dritte im Auftrag der ***SM GmbH*** noch durch sie selbst entwickelt.“*

Im Ergebnis steht für den erkennenden Richter fest, dass es ab dem Jahr 2006 zu einer tatsächlichen Programmierfähigkeit durch die SMT (bzw. ***Max***) für die SM GmbH gekommen ist. Daran ändert auch die – vom Gutachter dezidiert festgestellte – Mangelhaftigkeit des Entwicklungsprozesses nichts. Auch, dass der Fertigstellungsgrad der „***SM***“ im Dezember 2007 von diesem nicht beurteilt werden konnte, schadet nicht. Weshalb die Aufwendungen für die Entwicklung einer – unstrittig komplexen – Softwarelösung nur dann plausibel bzw. abzugsfähig sein sollen, wenn diese Software zu einem beliebig gewählten Zeitpunkt „final“ ist, erscheint uneinsichtig. Zudem erscheint es naheliegend, bei der Entwicklung von Software in einem sich rasch wandelnden technologischen Umfeld mit ständigen Änderungs- und Anpassungserfordernissen konfrontiert zu sein. Dass es in einem derartigen Umfeld und aufgrund zusätzlich erforderlicher Individuallösungen im Zusammenhang mit Kundenprojekten (siehe das Gutachten von ***SV1***) zu Verzögerungen bei der Entwicklung einer „Standard-Software“ kommt, ist – wie im Gutachten ausgeführt – plausibel.

E. Conclusio

Dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, dass tatsächlich Programmierleistungen zur Weiterentwicklung der „***SM***“ erbracht wurden, ist zumindest ab dem Jahr 2006 beizupflichten. Die Rechnungen aus dem Dezember 2005 wurden ohne tatsächliche Leistungserbringung in dieser Höhe ausgestellt und dienten – ebenso wie die Know-How-Verträge – nahezu gänzlich der Generierung von Anlaufverlusten im Jahr 2005 und daher der Ermöglichung des Steuermodells. Auf die obigen Ausführungen wird verwiesen.

Tz. 3 Kostenübernahme

A. Vorbringen in der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag

Im Laufe des bisherigen Verfahrens wurde von der steuerlichen Vertretung der SMFE überblicksmäßig wie folgt vorgebracht:

- a) Es sei von Beginn an vereinbart gewesen, dass die Kosten für die Programmerstellung und für den Vertriebsaufbau die SM GmbH trage, wofür sie als Gegenleistung Lizenzeinnahmen für jedes von einer Tochtergesellschaft „abgewinkelte“ Ticket erhalte. Dies sei sowohl der Rahmenvereinbarung vom 21.10.2005 wie auch den Budgetunterlagen/Businessplänen zu entnehmen.
- b) Die wesentlichen Aufgaben der Vertriebsgesellschaften seien der Vertriebsaufbau und die Markterschließung im jeweiligen Land gewesen. Die dafür erforderlichen Leistungen seien erbracht und von der SM GmbH getragen worden, da dieser für zukünftige

Tickettransaktionen in den jeweiligen Ländern transaktionsabhängige Gebühren zufließen würden.

- c) Die Verschriftlichung der vereinbarten Vorgehensweise zu einem späteren Zeitpunkt sowie die zeitweise Zwischenfinanzierung von Zahlungen durch die SMI würden nichts an der betrieblichen Veranlassung und Betriebsausgabeneigenschaft der von der SM GmbH übernommenen Kosten ändern.
- d) Im Rahmen des Vorlageantrages wird ausgeführt, dass selbst bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen schriftliche Unterlagen nicht unbedingt erforderlich seien. Zudem verlange § 21 Abs. 1 BAO den Durchgriff auf das wirtschaftliche Substrat, es dürfe somit nicht an der „äußeren Form“ Halt gemacht werden. Die klar für die Beschwerdeführerin sprechende Rahmenvereinbarung werde völlig negiert.
- e) Es werde zudem völlig negiert, dass es sich bei der SMI um eine Holdinggesellschaft handle. Außerdem werde das Argument der Lizenzeinnahmen unverständlicherweise völlig ignoriert.

Das in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen entspricht im Wesentlichen dem bisherigen schriftlichen Vorbringen der SMFE.

B. Rahmenvereinbarung, Gesellschaftsverträge

Wenn die beschwerdeführende Partei darauf verweist, dass sich die Verpflichtung zur Kostentragung für den Vertriebsausbau aus der Rahmenvereinbarung vom 21.10.2005 ergibt, so ist darauf – in Übereinstimmung mit den Ausführungen des belangten Finanzamtes im Rahmen der Beschwerdeentscheidung – zu antworten, dass sich in der Rahmenvereinbarung keine derartige Passage findet.

Zudem ergibt sich sowohl aus dem Gesellschaftsvertrag der SMI auch aus jenem der SM GmbH, dass der Gegenstand des Unternehmens jeweils – unter anderem – die „*Forschung, Entwicklung und Vertrieb von „***SM***“*“ sowie die „*Vergabe von Franchise- und Lizenzrechten*“ ist. Somit ist auch aus diesen Verträge weder ableitbar, dass die SM GmbH zur Tragung sämtlicher Vertriebskosten verpflichtet wurde, noch, dass etwaige Lizenzierungen ausschließlich durch die SM GmbH erfolgen sollten.

ON 3-a – Schreiben des niederländischen Konkursverwalters im Zusammenhang mit dem Konkurs der Gesellschaft „***SMBV***“ (in der Folge „SMBV“) an die ***SCH WB*** und/oder ***SCH T***, zH ***JS*** **vom 16.08.2007:**

- [...] *Am 13. September 2006 hat das Gericht in Zwolle-Lelystad [...] der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ***SMBV***, satzungsmäßiger Sitz in Almere, seinerzeit mit tatsächlicher Geschäftsstellen in Apeldoorn, Konkurs eröffnet. Diese Gesellschaft gehört zum ***SM*** Konzern. Im Besonderen*

*fallen alle Anteile unter die ***SMI***, dem Handelsregister der niederländischen Industrie- und Handelskammer zufolge mit Sitz unter Ihrer Adresse.*

*Aus den mir zur Verfügung stehenden Unterlagen und den von verschiedenen Personen abgegebenen Erklärungen kann abgeleitet werden, dass sieben Personen (aus den Niederlanden bzw. Deutschland) gemeinsam Technologien im Bereiche des Mobile Ticketing entwickeln und anschließend vermarkten wollten. Es handelt sich dabei um die Herren ***CU***, ***WB***, [...] ***DM***, [...]. Berechnet war, dass die Parteien für die Anlaufphase ungefähr € 4.000.000 benötigten. Aus Unterlagen ist ersichtlich, dass ***SCH T*** das Projekt folgendermaßen finanzieren wollte: € 1.000.000 als Darlehn und € 3.000.000 als Einlage. Ich verweise Sie diesbezüglich auf die Rahmenvereinbarung und andere Dokumente.*

*Für den tatsächlichen, konkret benötigten Liquiditätsbetrag pro Monat/Zeitraum wurden (selbstverständlich) Budgets aufgestellt und wo notwendig angepasst. Aus den mir zur Verfügung stehenden Übersichten und der Korrespondenz sowie der erhaltenen Information wird deutlich, dass ***SMBV***, als Länderniederlassung des ***SM*** Konzern, im Jahr 2006 einen veranschlagten Liquiditätsbedarf in Höhe von € 326.000 an Personalkosten und € 294.000 an übrigen Kosten hatte.*

*Für die erforderliche Errichtung der Länderniederlassung vereinbarten die Parteien, dass ***SMI*** das von Ihnen erhaltene oder noch zu erhaltende Geld, abhängig vom tatsächlichen und zwischen den Parteien zu kommunizierenden und bereits kommunizierten Finanzbedarf, an die Länderniederlassungen überweisen soll. Selbstverständlich sollte dabei von den Budgets und den anschließenden eventuellen Vereinbarungen und Anpassungen ausgegangen werden.*

*So wurde es vereinbart und tatsächlich auch eine Zeit lang ausgeführt. Das ist unter anderem aus den Kontoauszügen der ***SMBV*** ersichtlich. Im Zeitraum vom 15. Dezember 2005 bis 30. Juni 2006 hat ***SMI*** in neun Zahlungen zwischen € 10.000 und € 70.000, insgesamt € 335.000, unter Angabe „LT-Vertrag; LT Angebot; Darlehn“ auf das Konto der Gesellschaft überwiesen. Es existieren keine schriftlichen Darlehnverträge zwischen ***SMBV*** und ***SMI***. In Anbetracht der Regelmäßigkeit der Zahlungen kann es sich nicht um eine Geldanleihe handeln, sondern eher um eine obligatorische Vergütungsvereinbarung hinsichtlich der angefallenen bzw. der noch*

anzufallenden (zwischenbetrieblichen) Kosten. Das war jedenfalls die Vereinbarung zwischen den Parteien.

[...]

Nach Ansicht des erkennenden Richters besteht kein Anlass, am Inhalt dieses Schreibens zu zweifeln. Es ist nicht ersichtlich, weshalb der niederländische Konkursverwalter unrichtige Ausführungen treffen sollte. Aus diesem Schreiben ergibt sich, dass die tatsächlichen Zahlungen an die SMBV von der SMI geleistet wurden. Dass die Aufgabe, den Vertrieb in den Niederlanden zu finanzieren, (auch) die SM GmbH getroffen hätte, ist aus dem Schreiben nicht ersichtlich.

- **ON 3-b** – Schreiben der SMI an die im Zuge der Insolvenz der SMD bestellte Insolvenzverwalterin vom 11.07.2008:
 - *Für den Vertriebsaufbau in Deutschland wurden der SMD finanzielle Mittel von der ***SMI*** (SMI) zur Verfügung gestellt. Dieses Kapital hat Fremdkapitalcharakter und muss von der SMD rückerstattet werden.*

Für die SMD stellen diese Zahlungen Verbindlichkeiten gegenüber Konzerngesellschaften und für die SMI Forderungen gegenüber Konzerngesellschaften dar.

Auch aus diesem Schreiben – analog zum Schreiben betreffend die SMBV – ergibt sich nicht, dass die Kostentragung für den Vertriebsaufbau durch die SM GmbH hätte erfolgen sollen.

Im Ergebnis steht für den erkennenden Richter fest, dass im Zeitpunkt des Abschlusses der Rahmenvereinbarung bzw. der Konzeptionierung der als Beilage angeschlossenen Gesellschaftsverträge noch keine explizite Absicht bestanden hat, die Verpflichtung zur Tragung sämtlicher Vertriebskosten bzw. das Recht zu Lizenzierung ausschließlich in der SM GmbH anzusiedeln. Wenn diese Absicht zu diesem Zeitpunkt tatsächlich bestanden hätte, hätte sie entweder in der Rahmenvereinbarung oder durch abweichende Formulierungen in den Gesellschaftsverträgen dokumentiert werden können. Die in der mündlichen Verhandlung diesbezüglich getroffene Aussage, dass diese Dokumentation nicht erfolgt ist, weil die Vorgehensweise für alle Beteiligten so klar war, dass sie diesbezügliche Ausführungen für nicht nötig befunden haben, ändert daran nichts. Insbesondere deshalb nicht, weil es – wenn sich alle Beteiligten tatsächlich über die gewünschte/geplante Vorgehensweise im Klaren gewesen wären – nicht zu den gegenständlichen Verwerfungen (siehe dazu nachfolgend) gekommen wäre.

Diese Ansicht wird bekräftigt durch die Ausführungen des niederländischen Konkursverwalters betreffend die Gesellschaft SMBV sowie dem Schreiben an die deutsche Insolvenzverwalterin der SMD, aus denen hervorgeht, dass die Kosten für den Betrieb dieser Vertriebsgesellschaften

– jedenfalls in einem ersten Schritt – durch die SMI getragen wurden. Eine Kostentragung der SM GmbH ergibt sich aus diesem Schreiben nicht.

Dass die Übernahme der Vertriebskosten bewusst durch die SMI erfolgt ist, ergibt sich aus der folgenden E-Mail:

- **ON 3-c** – E-Mail vom 15.02.2007 (***CO*** an ***CU***, ***WB*** und ***DM*** in Kopie):
 - [...] 1. Zahlungen sm-FE an SMI dann weiter an Vertriebsgesellschaften:
 - Herr ***PK*** möchte das ganze lieber über die Sm-FE abgewickelt sehen- das waere besser für die Anerkennung des steuerlichen Modells („da müssen wir uns wohl missverstanden haben herr ***CO***“:-)
 - DA haben wir uns das ganze jahr so gequält um diese prozedur einzuhalten und nun das !
 - Da die zahlungen aber inzwischen alle anders gelaufen sind soll ich jetzt einen Vertrag basteln indem die Sm-FE die der SMI entstandenen Kosten der Vertriebsgesellschaften übernimmt.
 - Da wird ich mich mal mit [...] dransetzen – den musst du dann unterzeichnen christian.

Der in der obigen E-Mail angesprochene Vertrag wurde mit Unterschriftsdatum „31.12.2016“ aufgesetzt und hat den folgenden Inhalt:

- **ON 3-d** – Kostenübernahmevertrag zwischen der SMI und der SM GmbH
 - 1. Die Vertriebsgesellschaften, das sind die ***SMD***, die ***SM*** Benelux B.V. und der ***SM*** U.K. LTD, haben im Jahr 2006 Leistungen für die SM FE erbracht (insb. Marktbeobachtung, Herstellen und Bearbeiten von Kundenkontakten, sonstige Vertriebsleistungen), deren Kosten von der SMI vorfinanziert wurden. Auftraggeber, Leistungsempfänger und Nutznießer dieser Leistungen ist die SM FE, die daher alle von der SMI vorfinanzierten Aufwendungen dieser zu ersetzen hat. Die SMI hat sicher zu stellen, dass die erbrachten Leistungen der Vertriebsgesellschaften ordnungsgemäß dokumentiert und von diesen in Rechnung gestellt werden.
 - 2. Die Sm F+E übernimmt mit diesem Vertrag alle in diesem Zusammenhang stehenden Aufwendungen, die der SMI im Jahre 2006 entstanden sind.

In Zusammenschau mit der obigen E-Mail vom 15.02.2007 ergibt sich zunächst einmal zweifelsfrei, dass der Kostenübernahmevertrag rückdatiert wurde. Außerdem ergibt sich, dass die ursprüngliche Tragung der Kosten der Vertriebsgesellschaften durch die SMI nicht willkürlich, sondern gemäß dem im Jahr 2006 tatsächlich bestehenden Parteiwillen erfolgt ist.

Dies ergibt sich einerseits aus dem obig zitierten Schreiben des Konkursverwalters, wonach die Parteien (d.h. die SMBV und die SMI) „für die erforderliche Errichtung der Länderniederlassung“

vereinbaren, „dass *****SMI***** das von Ihnen erhaltene oder noch zu erhaltende Geld, abhängig vom tatsächlichen und zwischen den Parteien zu kommunizierenden und bereits kommunizierten Finanzbedarf, an die Länderniederlassungen überweisen soll.“ Es ist in realitätsnaher Betrachtung nicht davon auszugehen, dass das Modell betreffend Deutschland und UK von jenem in den Niederlanden abgewichen ist (betreffend Deutschland siehe außerdem obig die **ON 3-b**). Andererseits soll die „direkte“ Tragung der Kosten der Vertriebsgesellschaften durch die SM GmbH aus Gründen der „Anerkennung des steuerlichen Modells“ (siehe die obige E-Mail zu **ON 3-c**) und somit aus rein steuerlichen Gründen erfolgen. Dass direkte Vereinbarungen über die Kostentragung im Jahr 2006 tatsächlich zwischen den Vertriebsgesellschaften und der SM GmbH bestanden hätte, lässt sich mit den obigen Ausführungen nicht in Einklang bringen. Und auch eine Weiterverrechnung der Kosten von der SMI an die SM GmbH war offenbar – entgegen dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei – nicht von Anfang an geplant, da wohl sonst bereits vor Februar 2007 eine entsprechende Vereinbarung bestanden hätte und nicht *****CO***** eine solche erstellen und rückdatieren hätte müssen.

Befragt zu diesem E-Mail-Verkehr führte Mag. *****PK***** im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht aus, dass er sich an eine Diskussion betreffend die verursachungsgerechte (d.h. dem Risiko angemessene Verteilung der Erträge) Verteilung der Vertriebsgesellschaften erinnern könne. Die SM GmbH hätte für jedes verkaufte Ticket eine Lizenzzahlung erhalten sollen. Ob die Kostentragung für die Vertriebsgesellschaften von Anfang an bei der SM GmbH oder der SMI liegen hätte sollen, konnte Mag. *****PK***** nicht mehr sagen. Auch aus dieser Aussage ergibt sich nicht, dass die Tragung der Kosten der Vertriebsgesellschaften von Anfang an bei der SM GmbH liegen hätte sollen.

C. Lizenzvereinbarung, Schriftverkehr

Wenn die beschwerdeführende Partei ausführt, dass die SM GmbH als Gegenleistung für die Verpflichtung zur Übernahme der Vertriebskosten eine transaktionsabhängige Lizenzgebühr von den jeweiligen Vertriebsgesellschaften erhalten sollte, so ist darauf zu antworten, dass sich eine derartige Vereinbarung nicht aus den vorliegenden Verträgen/Dokumenten ergibt.

- **ON 3-e** – E-Mail vom 11.09.2006 (*****PK***** an *****CO***** und *****CU*****)
 - Die *****SM***** stellt den Ländergesellschaften die *****SM***** Transaktionsplattform zur Verfügung, „betreibt“ die Plattform für die Ländergesellschaften und wickelt alle für den Ticketverkauf erforderlichen Transaktionen ab. Die *****SM***** erbringt darüber hinaus zusätzliche Leistungen an die Ländergesellschaften (z.B. technisches Consulting, research & development im Zusammenhang mit den abgewickelten Transaktionen).
 - Die Abgeltung der Leistungen der *****SM***** FE erfolgt durch eine transaktionsabhängige Gebühr (transaction fee). Anmerkung: für den Verkauf eines Tickets sind mehrere Transaktionen erforderlich; die transaction fee ist auch dann fällig,

wenn es trotz abgewickelter Transaktionen zu keinem Ticketverkauf der Ländergesellschaft kommt (d.h. das „Abschlussrisiko“ liegt bei den Ländergesellschaften).

- [...]]

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass sich die obigen Ausführungen nahezu wortgleich auch in der Beschwerde finden, wobei der Einleitungssatz des ersten Aufzählungspunktes in der Beschwerde abgeändert wurde (nur Wiedergabe, soweit abweichend):

- *Die SM FE trägt die Kosten für Markterschließung und Vertriebsaufbau, stellt den Ländergesellschaften die ***SM*** Transaktionsplattform zur Verfügung, [...]*

Aus dieser Differenz zwischen der E-Mail aus 2006 und der Beschwerde ergibt sich für den erkennenden Richter, dass die Übernahme der Kosten für Markterschließung und Vertriebsaufbau offenbar nicht bereits von Anfang an als Aufgabe der SM GmbH gesehen wurde, die dafür mit Lizenzzahlungen kompensiert werden sollte. Vielmehr haben sich die Lizenzzahlungen laut dem ursprünglichen Modell (siehe die obig zitierte E-Mail) strikt auf die Bereitstellung der Transaktionsplattform und der Betreuung der Ländergesellschaften bei der Abwicklung bezogen. Dies erscheint plausibel und kommt dem Charakter eines „transaktionsabhängigen Gebühr“ deutlich näher als der pauschale Ersatz sämtlicher Vertriebskosten.

Der Eindruck, dass über allem das Funktionieren des „steuerlichen Modells“ schwebt und die Lizenzgebühren nicht im direkten Konnex zur Übernahme der Vertriebskosten stehen, erhärtet sich auch aufgrund der folgenden E-Mails:

- **ON 3-f** – E-Mail vom 27.03.2007 (***CO*** an ***PK***, ***CU*** in Kopie)
 - [...] Die ***SM*** deutschland (incl. Englandgeschäft) hat lt. unserer Projektliste im Jahr 2006 ca. 75000 Tickets im Rahmen von pilotprojekten über die Plattform versendet. Dafür hat die ***SM*** Forschung und Entwicklung bisher noch keine Transactionsgebühr in Rechnung gestellt bekommen. (dies hatte aber der Betriebsprüfer verlangt)
Ich würde daher der SM-deutschland gerne eine Rechnung über 75000 Tickets + 0,35 € = 26.250 Euro in Rechnung stellen. Das Jahresergebnis der F+E wird entsprechend höher, das der sm-deutschland geringer. [...]
- **ON 3-g** – E-Mail vom 27.03.2007 (***PK*** an ***CO***)
 - [...] die vorgeschlagene Verrrechnung von 26.250 EUR ist grundsätzlich OK. Wenn es jedoch ohne große Schwierigkeiten machbar ist, wären höhere Lizenzgebühren in der FE sicher vorteilhaft, setzt jedoch voraus dass sich mit Berücksichtigung aller Programmerstellungskosten 2006 der von ***SCH*** „budgetierte“ Verlust in der Größenordnung von rd. 4,160 Mio EUR ergibt. [...]

Aus diesen E-Mails ergibt sich einerseits, dass die Höhe der zu leistenden Lizenzgebühren offenbar nicht im Vorhinein definiert oder – vor der Nachfrage durch den Betriebsprüfer – tatsächlich verrechnet wurden. Eine derartige Vorgehensweise spricht ebenfalls nicht dafür, dass durch die Lizenzgebühren die Abdeckung von Vertriebskosten in Millionenhöhe erfolgen hätte sollen. Vielmehr waren die Lizenzgebühren – wie auch aus den vorstehenden E-Mails ersichtlich – an die Anzahl der Tickets und somit die Nutzung der „Ticketplattform“ gebunden (im Sinne einer „transaktionsabhängigen Gebühr“). Andererseits ist ersichtlich, dass – wohl wiederum zum „Wohle“ des steuerlichen Modells – ein zu erzielender Jahresverlust definiert wurde (siehe dazu auch die obige **ON 3-c**), der durch die nun doch verrechneten Lizenzgebühren nicht zu deutlich beeinflusst werden sollte.

Das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, dass die Verpflichtung zur Übernahme der Vertriebskosten durch die SM GmbH, wobei als Gegenleistung Lizenzgebühren zu leisten seien, von Beginn an vereinbart war, ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen nicht.

Die Aussage von Mag. ***PK*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach er sich vorstellen könne, dass mit der Wendung „budgetierter Verlust“ gemeint war, dass bereits ein Entwurf des Jahresabschlusses der SM GmbH vorhanden war und dieser nicht durch nachträgliche Lizenzverrechnungen hätte beeinflusst werden sollte, ist unglaublich. Erstens liegt zwischen der Frist des § 222 Abs. 1 UGB und diesem E-Mail-Verkehr ein Zeitraum von mehr als einem Monat, sodass für die Abänderung eines etwaigen Entwurfes des Jahresabschlusses genügend Zeit gewesen wäre (zudem es sich um einen betragsmäßig vergleichsweise geringen Betrag handelt). Zweitens, weshalb „***SCH***“ einen Verlust für das Ergebnis des Jahres 2006 budgetiert und nicht die den Jahresabschluss erstellende Gesellschaft (d.h. die SM GmbH) selbst, ist unklar. Dies selbst dann, wenn man diesbezüglich die weitere Aussage von Mag. ***PK***, wonach „***SCH***“ als Vertreter der Anleger beim Thema Zahlenmaterial/wirtschaftliche Situation als Vertreter der Anleger sehr nahe am Geschehen war, ins Kalkül zieht. Die Funktion eines Anlegervertreeters kann nicht so weit gehen, dass das Unternehmensergebnis eines bestimmten Jahres von diesem errechnet wird und etwaig gebotene Anpassungen unter Verweis darauf beleuchtet und möglicherweise unterlassen werden. Gemäß § 195 UGB hat der *„Jahresabschluß [...] den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.“* Für eine Einmischung dahingehend, dass diesen Grundsätzen aufgrund von etwaig vorab budgetierten Ergebnissen des Anlegervertreeters nicht vollumfänglich entsprochen werden soll, ist kein Raum.

D. Conclusio

Entgegen dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen nicht, dass die SM GmbH von Beginn an die Kosten für den Vertriebsaufbau hätte

tragen sollen. Weder ergibt sich so eine Verpflichtung aus der Rahmenvereinbarung vom 21.10.2005 noch aus der Analyse der Gesellschaftsverträge der SMI bzw. der SM GmbH. Dass die Lizenzgebühren – wie vorgebracht – als Gegenleistung für die Übernahme der Vertriebskosten der Ländergesellschaften hätten diesen sollen, ergibt sich ebenfalls nicht aus den vorliegenden Unterlagen. Auf die obigen Ausführungen wird verwiesen.

Im Ergebnis steht somit zunächst fest, dass der mit „31.12.2006“ datierte Kostenübernahmevertrag (siehe oben, **ON 3-c**) rückdatiert wurde. Zusätzlich stellt dieser Kostenübernahmevertrag nicht – wie von der steuerlichen Vertretung der SMFE bzw. von *****JS***** im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausgeführt – lediglich eine spätere Verschriftlichung einer von Anfang an vereinbarten Vorgehensweise dar, da die Übernahme der Vertriebskosten durch die SMI im Jahr 2006 seitens der beteiligten Parteien bewusst erfolgte und eine nachträgliche „Verschiebung“ dieser Kosten des Jahres 2006 von der SMI zur SM GmbH zum „Wohle“ des steuerlichen Modells erfolgen sollte (siehe dazu ebenfalls oben).

Betreffend das Jahr 2007 ist auszuführen, dass sich der Kostenübernahmevertrag explizit nur auf das Jahr 2006 bezieht (siehe Punkt 2. des Kostenübernahmevertrages, **ON 3-b**). Eine Geltung dieses Vertrages auch für das Jahr 2007 ergibt sich daraus somit nicht. Es ist allerdings – in realitätsnaher Betrachtung – davon auszugehen, dass der explizite, wenn auch nicht verschriftlichte, Wille der Parteien (d.h. der SMI und der SM GmbH) ab 15.02.2007 (Datum der E-Mail in **ON 3-c**) so zu verstehen ist, dass die Vertriebskosten ab diesem Zeitpunkt wirtschaftlich von der SM GmbH zu tragen sein sollen. Diese Gestaltungsfreiheit innerhalb einer Unternehmensgruppe kann den zugehörigen Unternehmen nicht versagt werden.

Die Höhe der betroffenen Beträge ergibt sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Tz. 4 Wertberichtigung

Die Höhe der Forderungen sowie deren Zusammensetzung ergibt sich aus den vorgelegten Kontoblättern der angeführten Konten. Die Tatsache, dass über die SMD im Jahr 2007 ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde, ergibt sich aus dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei und wird auch vom belangten Finanzamt nicht bestritten. Die Höhe der Ausfallsquote (90%) ergibt sich aus dem Vorbringen sowie den Berechnungen der beschwerdeführenden Partei. Grund für die Nichtanerkennung der Wertberichtigung betreffend die Forderungen gegenüber der SMD war die Auffassung des belangten Finanzamtes, dass die Kostenübernahme rein aus gesellschaftsrechtlichen Veranlassungen erfolgt ist.

Zur Thematik der Wertberichtigung der gegenüber der *****Max*** Technologies SC Ltd.** bestehenden Forderung wurde seitens der beschwerdeführenden Partei – trotz der vom belangten Finanzamt im Bericht über die Durchführung der Außenprüfung getroffenen Ausführungen – keine Begründung für die Wertberichtigung geliefert.

Hinsichtlich der Feststellung, dass die SM GmbH ab dem Jahr 2007 die Tragung der Kosten der Vertriebsgesellschaften von der SMI übernommen hat, wird auf die Beweiswürdigung zum obigen Punkt, „Tz. 3 Kostenübernahme“ verwiesen.

Tz. 6 Consulting *WB*****

A. Vorbringen in der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag (überblicksmäßige Darstellung)

- a) Die Rechnungen für die von ***WB*** erbrachten Consultingleistungen seien von der Kostenübernahmevereinbarung mit der SMD erfasst, jedoch direkt an die SM GmbH (und nicht über die SMD an die SM GmbH) verrechnet worden. Dies allein führe nicht zu einer Nichtabzugsfähigkeit dieser Kosten.
- b) Die Leistungen des Sohnes von ***WB*** seien in der Messebetreuung gelegen.

B. Unterlagen, Schriftverkehr

Durch die rechtsfreundliche Vertretung der SMI sowie der SM GmbH wurde mit Schreiben vom 06.07.2009 eine Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft Wien übermittelt. Diese wird im Anschluss auszugsweise wiedergegeben.

- **ON 6-a** – Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft Wien
 - Punkt „8. Pflichtverletzungen von ***CU*** und ***WB***“
 - **Unterpunkt 8.5** – *Dazu kommt, dass Herr ***WB*** ohne jede Rechtsgrundlage 3 Rechnungen an SMFE für den Vertriebsaufbau Deutschland in Höhe von ca. € 40.000 gelegt und den Betrag auch tatsächlich erhalten hat. Dazu liegt auch keine genaue Dokumentation vor, was vor allem bei grenzüberschreitenden Verrechnungen erforderlich wäre.*
 - **Unterpunkt 8.42** – *Weiters hat ***WB*** seinem Sohn ohne nachvollziehbare Rechtsgrundlage Honorare für angebliche Messebetreuungen bezahlt und wurde dieser mit Hardware-Equipment ausgestattet. Es liegen weder ein Vertrag noch angemessene Gegenleistungen vor. Auf den Rechnungen ist auch kein Leistungsgegenstand ersichtlich. Der Schaden daraus beträgt ca. € 49.000.*

Die obige Sachverhaltsdarstellung ist in etwa zwei Jahre vor der verfahrensgegenständlichen Beschwerde übermittelt worden. Dass in einer von einer Anwaltskanzlei verfassten Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft Wien unrichtige Tatsachen mitgeteilt werden, darf ausgeschlossen werden.

Dem diesbezüglichen Vorbringen der beschwerdeführenden Partei kann somit nicht gefolgt werden. Die von ***WB*** an die SM GmbH gestellten Rechnungen über EUR 39.600 (siehe dazu den BP-Bericht) entbehren gemäß der obig wiedergegebenen Sachverhaltsdarstellung an

die Staatsanwaltschaft Wien jeder Rechtsgrundlage. Selbiges gilt für die vom Sohn von ***WB*** verrechneten Leistungen.

C. Conclusio

Das Vorbringen in der Beschwerde dahingehend, dass die Hinzurechnung der von dieser Tz. umfassten Aufwendungen nicht gerechtfertigt sei, ist in Anbetracht der von der eigenen rechtsfreundlichen Vertretung deutlich vor der Beschwerde eingebrachten Sachverhaltsdarstellung einigermaßen erstaunlich. In dieser Sachverhaltsdarstellung kommt nämlich zweifelsfrei zum Ausdruck, dass es offenbar weder für die Rechnungen von ***WB*** noch für die Leistungen des Sohnes von ***WB*** eine Rechtsgrundlage gegeben hat. Eine betriebliche Veranlassung dieser Aufwendungen kann daher ausgeschlossen werden.

Tz. 8 Nicht erbrachte Leistungen

Die Höhe der vom belangten Finanzamt angeführten Rückforderungsbeträge gegen ***CU*** ergibt sich aus dem BP-Bericht sowie dem angeführten Schreiben der anwaltlichen Vertretung der SM GmbH vom 29.05.2008. Das Datum der Beendigung des Geschäftsführervertrages aus wichtigem Grund ergibt sich ebenfalls aus dem Schreiben der anwaltlichen Vertretung. Weder die Höhe noch die prozentuelle Zuteilung an die SM GmbH wurden von der beschwerdeführenden Partei bestritten. Fraglich ist lediglich, ob diese Schadenersatzforderungen bereits im Jahr 2007 – und somit im Jahr vor der Geltendmachung durch die anwaltliche Vertretung der SM GmbH – berücksichtigt werden können.

Tz. 9 Ausländische Dienstnehmer

Die von dieser Tz. umfassten Dienstnehmer waren in den Jahren 2006 und 2007 unzweifelhaft bei der SM GmbH angestellt und haben sowohl selbst Programmier Tätigkeiten erbracht wie auch die Tätigkeit der von der SM GmbH beauftragten Subunternehmer koordiniert. Dies ergibt sich aus dem – unwidersprochen gebliebenen – Vorbringen in der Beschwerde. Dass die Dienstnehmer nicht tatsächlich bei der SM GmbH angestellt gewesen wären, wird vom belangten Finanzamt nicht vorgebracht. Der Grund für die vom belangten Finanzamt vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben iZm den Personalkosten für diese Dienstnehmer in den Jahren 2006 und 2007 lag lediglich in der vom belangten Finanzamt vertretenen Auffassung, es seien von der SM GmbH im streitgegenständlichen Zeitraum keine Programmierleistungen im nennenswerten Ausmaß bezogen worden (siehe Tz. 2). Diese Auffassung wird – für die Zeiträume ab 2006 – vom erkennenden Richter nicht geteilt (siehe den festgestellten Sachverhalt bzw. die zugrundeliegende Beweiswürdigung zur Tz. 2, oben Punkt „II. 1.“ bzw. „II. 2.“)

Tz. 10 Rechtsanwaltskosten

Die Feststellungen zum Inhalt des Beratungsvertrages sowie zum vereinbarten Pauschalhonorar ergeben sich aus dem Beratungsvertrag vom 02.01.2006. Das belangte Finanzamt hat im Rahmen der BVE zutreffend darauf hingewiesen, dass die vorliegende Kopie des Beratungsvertrages nur vom Vertreter der Rechtsanwaltskanzlei unterzeichnet wurde. Es ist allerdings aufgrund des Schreibens der Rechtsanwaltskanzlei vom 30.01.2008, welches bezugnehmend auf die außerordentliche Kündigung am 14.01.2008 ergangen ist, davon auszugehen, dass der Beratungsvertrag – trotz der fehlenden Unterschrift auf der vorliegenden Kopie – gültig zustande gekommen ist. Ein Hinweis darauf, dass dieser Vertrag auch die Grundlage für (etwaig erbrachte) Leistungen des Jahres 2005 bilden soll, findet sich im Vertrag nicht. Dass eine Rechtsanwaltskanzlei ohne entsprechenden schriftlichen Vertrag tätig wird, kann in realitätsnaher Betrachtung und aufgrund der Tatsache, dass es sich um einen grenzüberschreitenden Vertrag handelt, schon aufgrund etwaiger Haftungsproblematiken ausgeschlossen werden. Zudem hätten die (in Falle des beauftragten Rechtsanwaltes hochgradig rechtskundigen) Parteien, sofern eine Rückwirkung gewünscht gewesen wäre, den Vertrag entsprechend formulieren können. Dieser Vertrag bildet somit keine Grundlage für Aufwendungen des Jahres 2005.

Die Höhe der vom belangten Finanzamt als nicht abzugsfähig eingestuften Honorare für die jeweiligen Jahre ergibt sich aus dem BP-Bericht und wird von der beschwerdeführenden Partei nicht bestritten.

Tz. 11 Zuschüsse FFG

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Korrespondenz zwischen der FFG und der SMI. Das Datum des Förderansuchens bei der FFG ergibt sich aus dem Schreiben der FFG vom 24.10.2006, in welchem unter Bezugnahme auf dieses Ansuchen um die Übermittlung weiterer Unterlagen ersucht wird. Die Höhe der ursprünglich genehmigten bzw. der letztendlich anerkannten (förderbaren) Gesamtkosten sowie die damit verbundene Rückforderung ergeben sich aus dem Prüfbericht der FFG vom 19.05.2008.

Die Tatsache, dass die in den letztendlich anerkannten Gesamtkosten enthaltenen Kosten aus der SM GmbH stammen, ergibt sich aus der E-Mail von ***HN*** an ***JS*** vom 14.05.2008 bzw. der dieser E-Mail beigefügten und von ***HN*** erstellten Excel-Aufstellung (*„Antragsteller war die SMI. Die gesamten Kosten sind aber von der SMFE eingereicht worden. Dies wurde zwar im Rahmen der Präsentation des Zwischenberichtes kommuniziert, aber ist eigentlich nicht vertragskonform. Von Seiten FFG hat man dennoch großzügigerweise zugestimmt.“*)

Dies stimmt im Wesentlichen mit dem Aktenvermerk der FFG vom 24.10.2008 überein. Dieser Aktenvermerk wurde unter Bezugnahme auf ein Auskunftsverlangen des belangten Finanzamtes erstellt.

Die Feststellungen zur Förderung des Landes Salzburg ergeben sich aus dem als „Förderungszusage“ titulierten Schreiben des Amtes der Salzburger Landesregierung vom 27.02.2007. Die „Verschiebung“ des nunmehr bestrittenen Betrages von der SMI zur SM GmbH ergibt sich aus dem BP-Bericht.

Tz. 13 Einlagen stille Gesellschafter

Die Feststellungen betreffend den Zusammenschlussvertrag (Datum, Höhe der Einlage, Treuhand) ergeben sich aus diesem. Die Tatsache, dass die Einlagen von den Treugebern bis spätestens 30.09.2006 auf das Treuhandkonto der Treuhänderin geleistet wurden, ergibt sich aus der von der beschwerdeführenden Partei übermittelten Aufstellung der Kontobewegungen betreffend das Treuhandkonto der ***SCH T***, auf der unter anderem die Einzahlungen von ***Bet1***, ***Bet2***, ***Bet3*** und ***Bet4*** ersichtlich sind. Aus dieser Aufstellung ergibt sich ebenfalls, dass ein Teilbetrag von EUR 355.300 erst am 23.11.2006 auf das Bankkonto der SM GmbH überwiesen wurde. Dies steht im Einklang mit dem Buchungsjournal der SM GmbH betreffend das Jahr 2006, in dem der Erhalt der Zahlung mit 23.11.2006 verbucht ist (Buchungsdatum ist der 30.11.2006, Belegdatum der 23.11.2006).

Tz. 14 Verlustanteile stille Gesellschafter

A. Bewerbung von Verlustzuweisungen

a) Prospekt und Berechnungsbeispiel

Der Schwerpunkt des vorliegenden Angebotes liegt in der Vorstellung des Produktes sowie der handelnden Personen. Es werden die (potentiellen) Partner sowie das geschätzte Marktpotential dargestellt und es wird die Art der Beteiligung (d.h. atypisch stille Gesellschaft) vorgestellt. Unter dem Abschnitt „Beteiligung“, Unterabschnitt „Chancen und Risiken“ finden sich – unter anderem – die folgenden Ausführungen:

- *Aufgrund des oben beschriebenen Marktpotentials ist eine Beteiligung an der ***SM GmbH*** mit entsprechenden Chancen, aber auch mit überdurchschnittlich hohen Risiken verbunden.*
- *Sollten die hier beschriebenen Risiken oder Umstände eintreten, könnte sich dies in erheblichem Maße nachhaltig auf die Geschäftsergebnisse der ***SM GmbH*** auswirken. Dies könnte für den Anleger zum teilweisen oder gesamten Verlust seiner Einlage führen.*
- *Die ***SM GmbH*** ist neben dem allgemeinen Unternehmerrisiko auch dem speziellen Risiko von Aufbau- und Expansionsunternehmen der Wachstums- und Hochtechnologie ausgesetzt.*
- *Abschließend wir nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das zur Verfügung gestellte Kapital in eine besonders risiko- und chancenreiche Branche investiert wird. Es*

kann insbesondere in den ersten Jahren zu erheblichen Anlaufverlusten und auch zum Totalverlust der atypisch stillen Beteiligung kommen. Von Treugebern allfällig angestrebte Steuervorteile bilden nicht die Geschäftsgrundlage dieser Beteiligung.

Unter dem Abschnitt „Grundlagen“, Unterabschnitt „Gesellschafts- und steuerrechtliche Grundlagen“ finden sich die folgenden Ausführungen:

- *Die dem Prospekt zugrunde gelegten Zahlen und die aus ihnen abgeleiteten Ergebnisse basieren auf Annahmen über zukünftige Geschäftsaktivitäten, für die zum Zeitpunkt der Prospekterstellung noch keine definitive Gewissheit gegeben war.*
- *Die mit der Konzeption der Beteiligung verbundenen steuerlichen Rechtsfolgen können nicht endgültig beurteilt werden, da sich die Verwaltungspraxis ändern kann, die Auslegung der Gesetze nicht gesichert ist und nur eine spärliche höchstgerichtliche Judikatur vorliegt.*
- *Von Gesellschaftern allfällig angestrebte Steuervorteile bilden nicht die Geschäftsgrundlage dieser Beteiligung. Eine Änderung der hier dargestellten steuerlichen Situation betrifft demnach ausschließlich die Sphäre des Gesellschafters. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass in jüngster Zeit die Finanzverwaltung gegenüber Veranlagungen dieser Art und der ihnen zugrunde liegenden Geschäftstätigkeit eine verstärkt kritische Haltung zeigt.*

Aus dem Berechnungsbeispiel, das dem Angebot beigeschlossen ist, ergibt sich das folgende Ergebnis für einen (beispielhaften) Anleger mit einer Beteiligungshöhe von EUR 50.000 (Beträge in EUR):

Ermittlung Gewinn aus Abschichtung

Einzahlung stille Einlage	37.500
Einzahlung Gesellschafterdarlehen	12.500
Einzahlung Agio	3.000
abzüglich Verlustzuweisung 2005	-130.000
abzüglich Verlustzuweisung 2006	0
abzüglich Verlustzuweisung Agio	-3.000
Entnahmen gewinnabhängig	-140.000
Entnahmen gewinnunabhängig	-6.000
zuzüglich Gewinnzuweisung ab 2007	280.000

Tilgung Gesellschafterdarlehen	-12.500
Kapital bei Veräußerung	41.500

Veräußerungsgewinnermittlung

Kapital vor Abschichtung	-41.500
Abschichtungsbetrag (200 %)	75.000
Veräußerungsgewinn	33.500
verteilt auf 3 Jahre	11.167

Die obig dargestellten Tabellen finden sich auf dem Deckblatt des Berechnungsbeispiels. Die detaillierte Aufschlüsselung dieser Berechnung findet sich auf den nachfolgenden Seiten 2-4, wobei sich auf Seite 2 die Wendung „*Steuervorteil Verlust 2006*“ findet und so auf den Zufluss der Steuergutschrift betreffend das Jahr 2005 im Jahr 2006 hingewiesen wird. Es wird somit in Aussicht gestellt, dass eine Einlage von EUR 50.000 (ohne Berücksichtigung des Agios) im Jahr 2005 zu einer Verlustzuweisung von EUR 130.000 (d.h. 260% der Einlage) im Jahr 2005 und – bei Annahme eines 50%igen Steuersatzes – einer Steuergutschrift von EUR 65.000 führt, deren Zufluss in 2006 erwartet werden kann. Eine besondere Hervorhebung dieser nur im Jahr 2006 geplanten Verlustzuweisung kann nicht ersehen werden, vielmehr sind auch die zu erwartenden Gewinnzuweisungen bzw. der letztlich zu versteuernde Veräußerungsgewinn in ähnlicher Form dargestellt.

b) Aussagen der Auskunftspersonen

Im Akt einliegend sind weiters Einvernahmen von einzelnen atypisch stillen Beteiligten als Auskunftspersonen. In den über die Einvernahmen erstellten Niederschriften bzw. den ausgefüllten Fragebögen sind – unter anderem – die folgenden Ausführungen enthalten:

aa) Niederschrift über die Einvernahme von Herrn ***Bet5*** als Auskunftsperson am 11.10.2007:

*Frage: Wie kam die Verbindung mit der ***SCH T*** zu Stande*

*Antwort: Ein Bekannter von mir, Herr ***JS***, arbeitet bei der ***SCH T***.*

Frage: Was waren Ihre Beweggründe für das Eingehen der Beteiligung?

*Antwort: Das Konzept der Firma ***SM*** hat mich überzeugt. Es ist für mich ein zusätzliches Standbein. Die Idee, die dahinter steckt, ist vielversprechend. Ich erwarte mir in Zukunft Gewinnanteile. Ein Gespräch mit Herrn [...] von der ***SK*** gab mir die Überzeugung, dass*

*die Beteiligung Sinn macht, da Führungskräfte der ***SK*** zur ***SM*** gewechselt sind und ich dadurch Vertrauen in die Beteiligung erhalten habe.*

Frage: Wie wurde die Beteiligung beworben?

Antwort: Das Unternehmen wurde als vielversprechend mit Zukunft angepriesen.

Frage: Wurde die Beteiligung mit Steuervorteilen beworben?

Antwort: Nein.

bb) Niederschrift über die Einvernahme von Herrn *Bet2*** als Auskunftsperson:**

1. Wie ist der Kontakt mit der Fa. *SCH*** zustande gekommen?**

*Über persönl. Vermögensberater, Frau [...], Fa. ***FV*** [...]*

4. Was waren die Beweggründe für das Eingehen der Beteiligung?

*Firmenstrategie, Wertsteigerungspotential (Zukunft der Online-Tickets), Geschäftsführer Fa. ***SK*** ist in diese Fa. gewechselt.*

5. Was wurde versprochen?

Hoher Ertrag u. Wertsteigerungen. Es wurde auf hohes wirtschaftliches Risiko hingewiesen.

6. Wurde die Beteiligung mit steuerlichen Vorteilen beworben?

Nein, auf steuerl. Vorteile wurde aber hingewiesen (bei Verlustzuweisungen)

cc) Niederschrift über die Einvernahme von Frau *Bet3*** als Auskunftsperson am 07.11.2007:**

Frage: Wie kam die Verbindung mit der *SCH T*** zu Stande?**

*Antwort: Über Frau [...] von der Fa. ***FV*** [...]*

Frage: Was waren Ihre Beweggründe für das Eingehen der Beteiligung

Antwort: Ich schätze die Firma so ein, dass diese eine wirtschaftlich gute Entwicklung nimmt.

Frage: Wie wurde die Beteiligung beworben?

*Antwort: Ich bin ständige Kundin bei Frau [...]. Sie hat mir Prospekte von der ***SM*** gegeben. Diese habe ich mir genau durchgesehen.*

Frage: Wurde die Beteiligung mit Steuervorteilen beworben?

*Antwort: Es wird hauptsächlich die ***SM*** vorgestellt.*

dd) Niederschrift über die Einvernahme von Frau *Bet3*** als Zeugin am 18.03.2010:**

Frage: [...] Welche Produkte/Beteiligungsmodelle wurden Ihnen wann und von wem (Vermittler, Vertreter des Emittenten) angeboten, wie wurden diese Produkte/Modelle dargestellt und beschrieben (Prospekte)? Wurden Sie über Risiken aufgeklärt? Benennen Sie die tatsächlich zustande gekommenen Beteiligungen und den von Ihnen einbezahlten Betrag?

*Antwort: Ich beteiligte mich in den Jahren 2005 bis 2009 an den Gesellschaften „***SCH*** SUB 2 und 3“ mit einer Gesamteinlage von ca 100.000,-- Euro. Ich erhielt dafür Prospekte und wurde über die Risiken aufgeklärt.*

Frage: Kam es im Vorfeld Ihrer Beteiligung(en) zu Sondervereinbarungen oder Sonderkonditionen (garantierte künftige Verluste in bestimmter Höhe) oder zum Abschluss eines Treuhandvertrages, oder nach Abschluss der Beteiligung(en) zu vorzeitigen kurzfristigen Darlehensrückführungen oder Sonderentnahmen? Wenn ja, wer hat Ihnen was angeboten, was wurde schlussendlich vereinbart oder abgeschlossen? Welche Beträge erhielten Sie wann von wem und warum zurück?

Antwort: Es kam zu keinen Sondervereinbarungen oder Sonderkonditionen.

Frage: Kam es im Vorfeld Ihrer Beteiligung(en) eventuell zu Umwandlungen bereits bestehender Beteiligungen in neue Beteiligungsmodelle oder wurde Ihnen das angeboten?

Antwort: Es kam zu keinen Umwandlungen.

Frage: Wurden Ihnen aufgrund Ihrer Beteiligung(en) Verluste zugewiesen? Wenn ja, wurden diese Verluste steuerlich geltend gemacht und vom Finanzamt anerkannt? Kam es zu Einkommensteuernachforderungen seitens des Finanzamtes? Wenn ja, warum und in welcher Höhe?

Antwort: Ich erhielt jährlich die Bestätigungen über die Verluste. Diese übergab ich meinem Steuerberater, der jedoch bis dato diese nicht beim Finanzamt geltend gemacht hat.

ee) Niederschrift über die Einvernahme von Herrn *Bet6*** als Zeuge am 14.12.2015:**

Frage: Wie kam es zu der atypisch stillen Beteiligung an der *SM***? Wie hoch ist Ihre Beteiligung?**

Antwort: Durch meinen Vermögensberater dem Herrn [...]. Meine Beteiligung belief sich auf € 10.000,-. Die Einzahlung erfolgte 2006 glaube ich.

Frage: Wie wurde diese Beteiligung bzw. der Fond vorgestellt? Was war das Ziel der Investition?

Antwort: Als Verlustbeteiligung als Modell. Zum Steuer sparen, dass man eben zuerst Verluste zugewiesen bekommt und dann bleibt noch immer die Beteiligung über die man dann verkaufen kann. Der finanzielle Aufwand soll durch die Steuergutschrift abgedeckt werden. Das soll auch zur Risikominimierung dienen. Das heißt, wenn die Firma sich nicht entwickelt oder scheitert hat man noch immer die Verlustzuweisungen und die Steuergutschriften. Mir wurde es dargestellt, dass die Steuergutschriften dauerhaft bestehen bleiben und zusätzlich die Beteiligung verkauft werden kann. Das Ertragspotenzial hat ganz gut ausgesehen.

Frage: Wurden ihnen im Zuge des Beratungsgespräches Berechnungsbeispiele vorgelegt?

Antwort: Ich denke ja. Das was mir gezeigt wird, kommt mir bekannt vor. Es wurde mir jedenfalls vorgerechnet wie sich die Verluste auf die Steuern auswirken. Somit ergab sich, dass das investierte Kapital sehr zeitnah als Steuergutschrift zurückkommt. Der finanzielle Einsatz war demnach gering. [...]

Frage: Was war ihrem Empfinden nach der Zweck des Investments? Wofür sollte das eingesetzte Kapital verwendet werden?

Antwort: Es hat geheißen, dass eine Entwicklung gestartet im Bereich Software. Es entstehen dabei Verluste durch die Entwicklungskosten, die wir als Anleger übernehmen und Gutschriften dafür erhalten. Das Geld sollte für die Entwicklung dieser Software verwendet werden.

Frage: Haben sie mit einer Wertsteigerung ihrer Beteiligung aufgrund der Entwicklung der einzelnen Portfoliounternehmen gerechnet?

Antwort: Natürlich. Ich habe mir erwartet, dass nach der Entwicklung diese Produkte verkauft werden und ich an den Gewinnen und der Wertsteigerung profitiere. Ich weiß jedoch nicht wie sich das ganze entwickelt hat. Ich habe lediglich ein Schreiben der Fa. ***SCH*** erhalten mit einem Jahresbericht für das Jahr 2010 betreffend der Lage der Gesellschaft. [...]

Über Vorhalt: In ihrem Fragebogen vom 02.08.2009 gaben sie an, dass ein „Ertrag durch Verlustbeteiligung“ erfolgen soll und „Verluste in Aussicht gestellt“ wurde. Erläutern sie dies nochmal:

Antwort: Bei dem Fragebogen gab ich an, dass ein „zusätzlicher Ertrag“ durch die Verlustbeteiligung erfolgen soll. Ich gab weiters an, dass Verluste in Aussicht gestellt wurden. Das war das entscheidende Argument, dass ich mich beteilige. Nur wegen der Beteiligung an dem Unternehmen hätte ich das nicht gemacht.

ff) Niederschrift über die Einvernahme von Herrn *Bet7*** als Zeuge am 27.02.2010:**

Frage: [...] Welche Produkte/Beteiligungsmodelle wurden Ihnen wann und von wem (Vermittler, Vertreter des Emittenten) angeboten, wie wurden diese Produkte/Modelle dargestellt und beschrieben (Prospekte)? Wurden Sie über Risiken aufgeklärt? Benennen Sie die tatsächlich zustande gekommenen Beteiligungen und den von Ihnen einbezahlten Betrag?

Antwort: Ich habe bei ***SM*** einen Betrag von 20.000€ und bei der SUB3 einen Betrag von 10.000€ einbezahlt.

Bei der ***SM*** habe ich den Betrag einmalig und bei der SUB 3 habe ich auch den Betrag einmalig einbezahlt. Das Datum der Einzahlung ist mir nicht genau bekannt. Die Einzahlungsbelege habe ich jedoch bei meinen Unterlagen.

Frage: Kam es im Vorfeld Ihrer Beteiligung(en) zu Sondervereinbarungen oder Sonderkonditionen (garantierte künftige Verluste in bestimmter Höhe) oder zum Abschluss eines Treuhandvertrages, oder nach Abschluss der Beteiligung(en) zu vorzeitigen kurzfristigen Darlehensrückführungen oder Sonderentnahmen? Wenn ja, wer hat Ihnen was angeboten, was wurde schlussendlich vereinbart oder abgeschlossen? Welche Beträge erhielten Sie wann von wem und warum zurück?

Antwort: Alle diese Fragen kann ich mit NEIN beantworten.

Frage: Kam es im Vorfeld Ihrer Beteiligung(en) eventuell zu Umwandlungen bereits bestehender Beteiligungen in neue Beteiligungsmodelle oder wurde Ihnen das angeboten?

Antwort: Auch diese Fragen kann ich mit NEIN beantworten.

Frage: Wurden Ihnen aufgrund Ihrer Beteiligung(en) Verluste zugewiesen? Wenn ja, wurden diese Verluste steuerlich geltend gemacht und vom Finanzamt anerkannt? Kam es zu Einkommensteuernachforderungen seitens des Finanzamtes? Wenn ja, warum und in welcher Höhe?

Antwort: Von beiden Beteiligungen wurden mir steuerliche Tangenten zugesendet und diese Schreiben habe ich meinen Steuerberater weitergeleitet und beim Finanzamt geltend gemacht. Vom Finanzamt wurden keine Forderungen gestellt.

gg) Von Herrn ***Bet4*** am 22.09.2009 ausgefüllter Fragebogen:

5) Welche Produkte/Beteiligungsmodelle wurden Ihnen wann und von wem angeboten, wie wurden diese Modelle dargestellt und beschrieben?

Beteiligungen mit Zukunftsperspektive (start up) mit dem Risiko von Anlaufverlusten.

6) Wurden Ihnen Prospekte vorgelegt? Wenn ja, was genau wurden Ihnen vorgelegt, zu welchem Zeitpunkt und von wem?

Prospekte ja, siehe 5)

7) Wurden Sie ausreichend über das/die beworbene(n) Unternehmen informiert oder hatten Sie den Eindruck, dass Ihnen eher ein Produkt zur Veranlagung vorgelegt wurde?

Ja, über die zukünftige wirtschaftliche Erwartung der zu finanzierenden Unternehmen

8) Stand das jeweilige Unternehmen im Vordergrund oder das Finanzprodukt?

Die Veranlagung in zukunftssträchtige Unternehmungen

11) Wie und in welchem Umfang sollten Sie als Kunde von einer Beteiligung profitieren?

Zu erwartende Veranlagungserträge.

13) Wie wurde das Risiko zur jeweiligen Beteiligung seitens jener Person(en) eingestuft die Sie beraten hatte(n)?

Wirtschaftl. Risiko neu gegründeter Unternehmen

14) Wurde auch die steuerliche Komponente der atypisch stillen Beteiligungen beworben und/oder hervorgehoben? Wenn ja, wie wurde dies dargestellt, was wurde Ihnen wie und von wem vermittelt?

Auf steuerliche Auswirkungen wurde hingewiesen.

16) Wurden Ihnen im Voraus schriftlich oder mündlich künftige Verluste „garantiert“ und/oder „vertraglich und verbindlich“ zugesagt? Wenn ja, was genau wurde Ihnen von wem und wie garantiert und/oder zugesagt oder in Aussicht gestellt?

Es wurden keine Garantien oder verbindliche Zusagen gemacht.

19) Wurde Ihnen schriftlich oder mündlich zugesichert, dass im Folgejahr „zumindest der Kapitaleinsatz samt Agio“ in Form von Einkommensteuerersparnis an Sie zurückfließen wird? Wenn ja, was genau wurde Ihnen von wem und wie zugesichert?

Nein, keinerlei Zusicherung irgendeines Erfolges, allerdings Warnung, dass Verluste entstehen könnten.

26) Mit wem wurden Verträge oder Vereinbarungen abgeschlossen? Wo befinden sich diese Unterlagen?

Keine Verträge, nur „Zeichnungsschein“ der „***SCH G***“

27) Ist Ihnen bekannt, wer inhaltlich für die Erstellung von Gesellschaftsverträgen oder anderen Vereinbarungen sowie für die Beschreibung der Produkte verantwortlich war/ist?

Nein

47) Wurden Sie über die wirtschaftliche Entwicklung der/des Produkte(s) informiert, welche(s) hinter der/den Beteiligungen stand? Wussten Sie darüber bescheid, ob ein marktfähiges Produkt existiert?

Nein

49) Welche Vorteile einer Beteiligung wurden Ihnen von wem in Aussicht gestellt, war dies ein wesentlicher Grund für Ihre Beteiligung(en)?

Keine Vorteile, da Beteiligungen mit Zukunftsperspektiven (start up)

hh) Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO bei Herrn *Bet8*** vom 13.05.2008:**

Was veranlaßt Sie trotz ausbleibender Gewinne wiederholt solche Beteiligungen einzugehen?

Die Erwartung für hohe Renditen, wobei für hohe Renditen ein großes Risiko eingegangen werden muss.

Welche Unterlagen über die Beteiligung(en) besitzen Sie noch bzw. welche zusätzlichen Informationen (wenn auch nur mündlich) wurden Ihnen gegeben?

Die Informationen über die eingegangenen Beteiligungen habe ich ausschließlich von Hr. ***FV*** erhalten. Schriftliche Berechnungen für die zu erwartenden Renditen habe ich nicht erhalten.

Wissen Sie über den Unternehmensgegenstand bzw. über den Unternehmensstandort der Gesellschaft(en) Bescheid?

Über den Unternehmensgegenstand weiß ich nicht allzu viel Bescheid, die Ertragsprognosen habe ich aus den Unterlagen bzw. Prospekten entnommen. Als Hauptgrund für die Beteiligung ist die Aussicht auf Rendite und die Unterstützung zur Schaffung von Arbeitsplätzen. Genaue Informationen über die tatsächlichen Verhältnisse habe ich jedoch nicht eingeholt.

Wurden Sie über die steuerlichen Behandlungen von Beteiligungen aufgeklärt und wenn ja, von wem?

Die steuerlichen Informationen wurden mir nicht erteilt. Die steuerliche Absetzbarkeit ist für mich nicht im Vordergrund gestanden, wobei mir die steuerlichen Belange nicht vordergründig waren. Der Abgabepflichtige wurde darauf hingewiesen, dass im Falle der Beteiligung an der

*****SUB Drei KEG***** die Beteiligung ausschließlich durch den Steuerzahler getragen wurde, da aufgrund der hohen Verlustanteile (300% der geleisteten Einlage) eine Gutschrift lukriert wurde, die über der geleisteten Einlage gelegen ist.

ii) Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO bei Frau *Bet9*** am 03.06.2008:**

Welche Unterlagen über die Beteiligung(en) besitzen Sie noch bzw. welche zusätzlichen Informationen (wenn auch nur mündlich) wurden Ihnen gegeben?

Die normalen Prospektmaterialien, Zeichnungsscheine, Zahlungsbelege

Wissen Sie über den Unternehmensgegenstand bzw. über den Unternehmensstandort der Gesellschaft(en) Bescheid?

Nur aus Prospektmaterial, Medien und sonstigen Informationsquellen

Wurden Sie über die steuerlichen Behandlungen von Beteiligungen aufgeklärt und wenn ja, von wem?

Das ein steuerlicher Vorteil besteht war mir bewusst, wie hoch dieser sein wird, darüber wurde ich nicht aufgeklärt, Berechnungen schriftlicher Art wurden mir nicht vorgelegt; jedoch wurden die Beteiligungen aufgrund von Gewinnerwartungen abgeschlossen

jj) Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO bei Herrn *Bet10*** am 03.06.2008:**

Welche Unterlagen über die Beteiligung(en) besitzen Sie noch bzw. welche zusätzlichen Informationen (wenn auch nur mündlich) wurden Ihnen gegeben?

Prospekte und Anlegerinformationen bzw. aufgrund des Beratungsgespräches wurde die Entscheidung über das Eingehen der Beteiligung getroffen

Wissen Sie über den Unternehmensgegenstand bzw. über den Unternehmensstandort der Gesellschaft(en) Bescheid?

Ja, aus dem Prospekt bzw. aus dem Informationsgespräch, weitere Nachforschungen habe ich nicht angestellt.

Wurden Sie über die steuerlichen Behandlungen von Beteiligungen aufgeklärt und wenn ja, von wem?

Nein, das mir vorgelegte Rechnungsbeispiel für eine Kommanditeinlage habe ich zuvor noch nie gesehen und damit wurde bei den Beratungsgesprächen nicht geworben

kk) Von Herrn *Bet11*** am 03.08.2009 ausgefüllter Fragebogen:**

5) Welche Produkte/Beteiligungsmodelle wurden Ihnen wann und von wem angeboten, wie wurden diese Modelle dargestellt und beschrieben?

Angebote mit Unternehmensinformation und Berechnungsbeispielen für Kommanditbeteiligung.

6) Wurden Ihnen Prospekte vorgelegt? Wenn ja, was genau wurden Ihnen vorgelegt, zu welchem Zeitpunkt und von wem?

Prospekte vor Vertragsabschluß mit Unternehmensinformation einschließlich der Produkte und Verantwortlichen Unternehmensführung.

7) Wurden Sie ausreichend über das/die beworbene(n) Unternehmen informiert oder hatten Sie den Eindruck, dass Ihnen eher ein Produkt zur Veranlagung vorgelegt wurde?

Info über Unternehmen im Vordergrund, Veranlagung sekundär

8) Stand das jeweilige Unternehmen im Vordergrund oder das Finanzprodukt?

für mich persönlich Unternehmen im Vordergrund.

11) Wie und in welchem Umfang sollten Sie als Kunde von einer Beteiligung profitieren?

durch positiven Gesamterfolg nach Darlehenstilgung mit Steuervorteil

13) Wie wurde das Risiko zur jeweiligen Beteiligung seitens jener Person(en) eingestuft die Sie beraten hatte(n)?

mittel – bis hoch

14) Wurde auch die steuerliche Komponente der atypisch stillen Beteiligungen beworben und/oder hervorgehoben? Wenn ja, wie wurde dies dargestellt, was wurde Ihnen wie und von wem vermittelt?

Steuerliche Komponente wurde als ein Element des Gesamtkonzeptes hervorgehoben, Beratung durch ***FV*** GmbH

16) Wurden Ihnen im Voraus schriftlich oder mündlich künftige Verluste „garantiert“ und/oder „vertraglich und verbindlich“ zugesagt? Wenn ja, was genau wurde Ihnen von wem und wie garantiert und/oder zugesagt oder in Aussicht gestellt?

Bei der größeren Zahl der Firmen wurde von „Anlaufverlusten“ ausgegangen

19) Wurde Ihnen schriftlich oder mündlich zugesichert, dass im Folgejahr „zumindest der Kapitaleinsatz samt Agio“ in Form von Einkommensteuerersparnis an Sie zurückfließen wird? Wenn ja, was genau wurde Ihnen von wem und wie zugesichert?

wegen des grundsätzlich bekannten Risikos wurde nichts „zugesichert“, von Ersparnis bei Einkommensteuer war aber auszugehen.

26) Mit wem wurden Verträge oder Vereinbarungen abgeschlossen? Wo befinden sich diese Unterlagen?

Gesellschaftsverträge zwischen „***SCH***“ Unternehmensbeteiligung als Komplementär und ***SCH T*** als Vertreter der Kommanditisten. Abgedruckt im Prospekt; Ort der Aufbewahrung der Originale unbekannt.

27) Ist Ihnen bekannt, wer inhaltlich für die Erstellung von Gesellschaftsverträgen oder anderen Vereinbarungen sowie für die Beschreibung der Produkte verantwortlich war/ist?

vermutlich Herr ***JS***

47) Wurden Sie über die wirtschaftliche Entwicklung der/des Produkte(s) informiert, welche(s) hinter der/den Beteiligungen stand? Wussten Sie darüber bescheid, ob ein marktfähiges Produkt existiert?

In den meisten Fällen schien Marktfähigkeit der Produkte gegeben.

49) Welche Vorteile einer Beteiligung wurden Ihnen von wem in Aussicht gestellt, war dies ein wesentlicher Grund für Ihre Beteiligung(en)?

Wirtschaftsförderung, Beteiligung am Unternehmenserfolg, mit Steuervorteil

II) Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO bei Herrn *Bet12***:**

Welche Unterlagen über die Beteiligung(en) besitzen Sie noch bzw. welche zusätzlichen Informationen (wenn auch nur mündlich) wurden Ihnen gegeben?

Prospektmaterial, Folder, Ergebnismitteilungen (sofern vorhanden)

Wissen Sie über den Unternehmensgegenstand bzw. über den Unternehmensstandort der Gesellschaft(en) Bescheid?

Ja, ein Beweggrund für die Beteiligungen war, dass bei diesem Portfolio Firmen wie [...] und auch andere medizinisch orientierte Unternehmen eingegliedert waren, die für mich auch beruflich interessant sind; Firmen wie z.B. [...] haben sogar persönlich mit mir Kontakt aufgenommen um Produkte vorzustellen und Verbesserungsvorschläge meinerseits einzuholen.

Wurden Sie über die steuerlichen Behandlungen von Beteiligungen aufgeklärt und wenn ja, von wem?

*Das derartige Beteiligungen mit einem Anlegerrisiko behaftet sind, darüber wurde ich von Fr. ***RO*** aufgeklärt; mit einem eventuellen Steuervorteil aufgrund der entsprechenden Verlustzuteilungen wurde im Zuge der Beratungsgespräche nicht geworben.*

mm) Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO bei Frau *Bet13*** am 06.05.2008:**

Welche Unterlagen über die Beteiligung(en) besitzen Sie noch bzw. welche zusätzlichen Informationen (wenn auch nur mündlich) wurden Ihnen gegeben?

Nein, ich besitze keine weitere Unterlagen bzw. Berechnungsmodelle oder Prognoserechnungen über die Beteiligungen, die mir im Zuge der Beratung übergeben worden sein sollen.

Wissen Sie über den Unternehmensgegenstand bzw. über den Unternehmensstandort der Gesellschaft(en) Bescheid?

*Ja, ich war aus meiner beruflichen Tätigkeit sehr interessiert an den Unternehmen des Portfolios (Stammzellenforschung, medizinische Forschung usw.) und habe diese Beteiligung bewusst ausgewählt, da ich an der medizinischen Weiterentwicklung sehr interessiert sind. Über den genauen wirtschaftlichen Background der mit angezeigten und mitgeteilten Umgründungsvorgänge fehlt mir jedoch das notwendige Know-How, jedoch wenn ich Fragen habe, dann frage ich immer meinen Vermögensberater und Vermittler Hr. ***FV***.*

Wurden Sie über die steuerlichen Behandlungen von Beteiligungen aufgeklärt und wenn ja, von wem?

Nein, ich wurde von niemandem über die steuerlichen Behandlung (insbesondere über die Möglichkeit der Nichtausgleichsfähigkeit der entstehenden Verluste gem. § 2 (2) a EStG 1988 hingewiesen.

nn) Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO bei Frau *Bet14*** am 03.06.2008:**

Welche Unterlagen über die Beteiligung(en) besitzen Sie noch bzw. welche zusätzlichen Informationen (wenn auch nur mündlich) wurden Ihnen gegeben?

Die normalen Prospektmaterialien, Zeichnungsscheine, Zahlungsbelege

Wissen Sie über den Unternehmensgegenstand bzw. über den Unternehmensstandort der Gesellschaft(en) Bescheid?

Nur aus Prospektmaterial, Medien und sonstigen Informationsquellen

Wurden Sie über die steuerlichen Behandlungen von Beteiligungen aufgeklärt und wenn ja, von wem?

Das ein steuerlicher Vorteil besteht war mir bewusst, wie hoch dieser sein wird, darüber wurde ich nicht aufgeklärt, Berechnungen schriftlicher Art wurden mir nicht vorgelegt; jedoch wurden die Beteiligungen aufgrund von Gewinnerwartungen abgeschlossen.

oo) Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO bei Herrn *Bet15*** am 29.10.2008:**

Welche Unterlagen über die Beteiligung(en) besitzen Sie noch bzw. welche zusätzlichen Informationen (wenn auch nur mündlich) wurden Ihnen gegeben?

[...]

*Im Zuge des Nachweises der rechtlichen Grundlage wurde eine Berechnungsblatt der ***SUB Drei KEG*** übergeben, worin die effektive Steuerersparnis ausgewiesen wurde. Weiter Unterlagen über die betroffenen Unternehmen wurde mir nicht übermittelt. Diese Berechnungen wurde von Hr. ***FV*** durchgeführt.*

Wissen Sie über den Unternehmensgegenstand bzw. über den Unternehmensstandort der Gesellschaft(en) Bescheid?

Nein, nur aus den aufgelegten Emmisionsprospektes.

Was gab den Ausschlag für das Ausmaß der eingegangenen Beteiligung?

*Der steuerliche Vorteil, unter diesem Aspekt wurden die Beteiligungen auch von der Fa. ***FV*** angeboten.*

Wurden Sie über die steuerlichen Behandlungen von Beteiligungen aufgeklärt und wenn ja, von wem?

Nein, dahingehend wurden mir keine Mitteilungen gemacht. Uns wurde nur die Verlustzuweisungen übermittelt mit dem Hinweis, wo diese in den Erklärungen zu erfassen sind.

pp) Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO bei Herrn *Bet16*** am 29.10.2008:**

Wissen Sie über den Unternehmensgegenstand bzw. über den Unternehmensstandort der Gesellschaft(en) Bescheid?

Nur aus dem Prospektmaterial.

Wurden Sie über die steuerlichen Behandlungen von Beteiligungen aufgeklärt und wenn ja, von wem?

Ja, ich wurde von der Vermögensverwaltung über die steuerlichen Belange aufgeklärt, mir wurden auch steuerliche Berechnungen übergeben, die ich jedoch nicht mehr besitze. Mir ist auch bewusst, dass ich aus diesen Veranlagungen der Verlustbeteiligungen Steuergutschriften erhalten habe. Ob ich auch die Beteiligung eingegangen wäre, wenn der steuerliche Vorteil wegfällt, muss ich verneinen.

qq) Aussage des Herrn *Bet1*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 03.04.2024:**

Frage: Und zwar betreffend des §2 Abs. 2a, der es „unter Sanktion stellt“, wenn man ein Verlustbeteiligungsmodell mit Steuervorteilen bewirbt. Jetzt gekürzt und oberflächlich dargestellt. Das Zeichnungsprospekt ist mir übermittelt worden. Das wurde auch Ihnen so vorgelegt im Jahr 2005 oder 2006 oder wann Sie die halt gezeichnet haben, diese Beteiligungen. Wissen Sie das noch?

*Antwort: Das war also ein reines Institutsgebäude, nur für Ordinationsinstitut und eine große Liegenschaft. Das wurde am Stück alles verkauft mit dem ganzen Inventar. Anschließend dann ab Juni habe ich in meinem Privathaus eine kleine Ordination nur eingeschränkt zur Ultraschalldiagnostik geführt. Und es ist jetzt da sehr plötzlich ein sehr großer Verkaufserlös da gewesen, den ich bei der Bank angelegt habe. Meine Pensionsberechtigung habe ich erst ab dem Jahr 2018 gehabt. Wo ich die Zeit noch überbrücken wollte und laufend Gewinne erwirtschaften wollte, sollte ein Teil dieses Verkaufserlöses in ein Unternehmen investiert werden. Das war damals mit meinem Steuerberater so grob besprochen. Es hat sich dann bei mir ein Herr [...] gemeldet, der sich als selbstständiger Vermögensberater vorgestellt hat. Ich habe ihm dann meine Situation erklärt, worum es mir geht, und dann ist er mit zwei Vorschlägen zu mir gekommen. Das eine war ein Immobilienprojekt, das habe ich aber nicht richtig verstanden. Das andere war die ***SM***. Da hat er mir dann anhand dieses Prospektes erläutert, eben, dass das ein Unternehmen ist. Eine zukünftige Technologie. Und dann auch weltweit vertreiben und verkaufen möchten. Und die Geschäftsidee hat mir sehr gut gefallen, weil damals hat schon jeder ein Handy gehabt. Die Idee ist eigentlich hoch interessant und er hat dann auch vorgestellt, wer da dahintersteckt.*

Frage: Die Personen, die eh in der Broschüre drinnen waren? Mit Hintergrund und Lebenslauf?

Antwort: Erfahrene Leute, die aus der Branche sind, die sich eben selbstständig machen wollten und die das Unternehmen führen wollten. Ich habe dann gesagt, ich wollte es nicht gleich zeichnen, sondern vorher mit meinem Steuerberater, der mich damals auch in Finanzfragen beraten hat, besprechen und der hat gesagt, das ist eigentlich eine optimale Sache für mich,

weil eben von diesen Gewinnen die da laufend ausgeschüttet werden, so könnte ich dann die Zeit bis zur Pension überbrücken. Und die Zeit in der Pension dann als Zusatzeinkommen sehen. Und das war eigentlich genau das, was ich gesucht habe. Der Steuerberater hat mir dann auch noch erklärt, das alles ist aus steuerlicher Hinsicht, das Risiko, hat er noch gemeint. Grundsätzlich gibt es bei jedem Unternehmen ein Risiko aber er glaubt, dass in dieser Branche mit dieser Geschäftsidee eigentlich nichts passieren dürfte. Er hat dann auch gesagt, dass das Unternehmen ***SM*** erst 2005 überhaupt gegründet wurde und dass das noch nicht fertig entwickelt ist und das da noch Gelder in Entwicklung und in den Aufbau des Vertriebs hineingehen werden. Dass da am Anfang Verluste sind, die auch steuerlich geltend zu machen sind. Aber dann in der Folge, wenn die Gewinne da sind, diese Gewinne steuerpflichtig sind und er hat gesagt, das ist sozusagen eine Verteilung der Steuer auf die Folgejahre. Dann hat er erklärt, nachdem es ja praktisch ein lebenslanges Projekt war, dass man eigentlich mehr Steuern bezahlen muss als man sich erspart.

Frage: War Ihre Vorstellung, wie Sie aus dem Gespräch ausgegangen sind, dass die ausgezahlten Gewinne die zugewiesenen Verluste überwiegen werden? Oder habe ich das jetzt falsch verstanden?

Antwort: Nein, dass in der Summe über die Jahre, zahle ich mehr Steuern als ich mir erspart habe. Und er hat gemeint zum Steuern ersparen kann er mir das nicht empfehlen, weil das nicht wirklich über die Jahre so sein wird. Was aber ok war, weil ich wollte ja wirklich. Ich habe einfach einen Grund gebraucht. Und nach diesem Gespräch mit dem Steuerberater, der auch sehr positiv war, dass das wirklich ein zukunftsorientiertes Unternehmen ist, mit sehr hohen Gewinnchancen auch und ein lukratives Investment ist, habe ich mich dann entschieden das zu zeichnen und ich habe dann auch am 14.12.2005 die 950.000€ dann gezeichnet, also das war über 1 Million die ich da eingezahlt habe. Was mir noch an dem System gut gefallen hat, und das steht auch in diesem Prospekt drinnen, dass die Laufzeit unbefristet und Kündigung erstmals 31.05.2015 möglich ist. Also dass das wirklich auf Dauer besteht, diese Einkünfte.

Frage: Ich verstehe das jetzt so: Es wurde auf die Möglichkeit oder die damit verbundenen Chancen, wenn man in ein Technologieunternehmen investiert, auf die wurde hingewiesen, mit dem wurde mehr oder weniger gearbeitet?

Antwort: Das war eigentlich das Entscheidende. Diese Technologie, die mir auch eingeleuchtet hat, wenn man jetzt 19 Jahre zurückschaut, ist es wirklich so gekommen, wie es damals geplant war. Man macht alles über das Handy. Ich bin heute von Mödling mit der Bahn nach Linz gefahren und das macht man alles am Handy. Das ist alles eine Selbstverständlichkeit. Das ist auf der ganzen Welt so.

Frage: Und Steuervorteile dahingehend, dass sie ihre Einlage möglichst zeitnah durch Verlustzuweisungen wieder zurückbekommen, ist das irgendwie zur Sprache gekommen?

Antwort: Naja, der Steuervorteil wäre praktisch in dem ersten Jahr gewesen das hat sich ja dann ausgeglichen wieder.

Frage: Also es ist darauf hingewiesen worden, dass es durch mögliche andere Verluste (Weiterentwicklung und so weiter und sofort) dazu kommen kann, dass im 2005er Jahr ein Verlust anfällt?

Antwort: Also ich bin drauf hingewiesen worden, dass im ersten Jahr oder am Anfang sicher keinen Gewinn ausgezahlt werden kann, weil das Unternehmen noch nicht fertig entwickelt ist.

Frage: Aber wurde es als Modell angepriesen mit den Steuern?

Antwort: Nein, schon in dem Vorgespräch habe ich schon dem Herrn [...] gesagt, worum es mir geht, dass ich Einkünfte brauche.

Frage Amtsvertreter: Jetzt frage ich mich, bei diesem Prospekt, bei diesem Anlegerprospekt in einem Hochtechnologieinvestment, wo ein hohes Risiko besteht, dass überhaupt Erträge erzielt werden oder überhaupt mein Investment nie retour kommt. Was war da ihre Intention, dass sie in so ein Hochrisikokapital investieren?

Antwort: Ja, jetzt im Nachhinein ist es eine Katastrophe, was passiert ist, aber das war für mich damals nicht das Risiko. Für die Branche habe ich mich sogar sehr interessiert, von allen Seiten, sogar von meinem damaligen Steuerberater. Der hat mir gesagt, das ist die Zukunft. Das ist ein sehr zukunftsorientiertes Investment und es ist ja tatsächlich so, dass genau das, was da entwickelt wurde, heute ganz eine Selbstverständlichkeit ist. Es ist mir unverständlich, wie dieses Unternehmen so gescheitert ist. Das Risiko habe ich nicht so empfunden und es wurde mir auch nicht so vermittelt. Weder vom Berater [...] noch von meinem Steuerberater.

Frage Amtsvertreter: Genau auf den Punkt wollte ich jetzt kommen, wie ist Ihnen dieses Risiko, dieses Hochrisiko vermittelt worden, dass Ihnen die, ich sage jetzt einmal die Angst genommen wird oder die Sicherheit gegeben wird, dass das ein lukratives Investment ist? Dass da Erträge draus erzielt werden?

Antwort: Das ist mir als lukratives Investment empfohlen worden, beschrieben worden. Mit einem sehr hohen Potential, schöne Gewinne zu erzielen.

Frage Amtsvertreter: Und wie ist Ihnen das beschrieben worden im Jahr 2005. Was hat da ihr Anlageberater oder ihr Steuerberater zu ihnen gesagt, gab es irgendwelche Berechnungen oder Kalkulationen, wie ist er dann Ihnen gegenüber aufgetreten?

Antwort: Also ich glaube nicht, dass sie es kalkuliert haben, das war ein Gespräch und die haben zu mir gesagt, beide, dass das eine Zukunftsbranche ist und wenn man früh dabei, dran

ist und teilnimmt, dass da hervorragende Gewinnaussichten und dass es ein sehr hohes Potential hat.

Frage: Haben Sie irgendwelche Berechnungsunterlagen bekommen?

Antwort: Nein, so etwas habe ich nicht bekommen. Es ist einfach nur geschrieben worden, was der Unternehmensweg ist und sozusagen eine Prognose, wie sich das entwickeln wird.

c) Conclusio

Aus den obig zitierten Passagen des Angebots bzw. dem dargestellten Berechnungsbeispiel lässt sich keine besondere Hervorhebung der Verlustzuweisungen und der damit verbundenen steuerlichen Vorteile erkennen. Im Gegenteil enthält das Prospekt sogar den expliziten Hinweis, dass „von Gesellschaftern allfällig angestrebte Steuervorteile“ nicht die Geschäftsgrundlage dieser Beteiligung bilden. Dass diese Formulierung wohl nicht zuletzt aufgrund der – ebenfalls erwähnten – kritischen Haltung der Finanzverwaltung zu atypisch stillen Beteiligungsmodellen gewählt wurde, liegt nahe. Dies kann aber nicht dazu führen, dass aus der bloßen Erwähnung von „allfällig angestrebten Steuervorteilen“ (und somit der indirekt eingeräumten Möglichkeit, dass die Erzielung derartiger Vorteile zumindest denkbar wäre) entgegen dem expliziten Wortlaut eine diesbezügliche Bewerbung konstruiert wird.

Auch das Berechnungsbeispiel enthält keine besondere Hervorhebung von Verlustzuweisungen und damit verbundenen steuerlichen Vorteilen. Es wird über die Gesamtlaufzeit der Beteiligung mit einem Kapitalzuwachs von EUR 4.000 („Kapital vor Abschichtung“ iHv EUR 41.500 abzüglich „Einzahlung stille Einlage“ iHv EUR 37.500) und somit einem Überschuss der zu erwartenden Gewinnzuweisungen über die zu erwartenden Verlustzuweisungen kalkuliert. Es findet sich allerdings der Hinweis, dass im Jahr 2006 mit Steuervorteilen aus der Verlustzuweisung des Jahres 2005 zu rechnen ist. Diese Verlustzuweisung von EUR 65.000 übersteigt zwar die Höhe der im Jahr 2005 geleisteten Einlage von EUR 53.000 (inklusive Agio), es wird allerdings in der gleichen Tabelle auch auf anfallende Gewinnsteuern bzw. den Veräußerungsgewinn hingewiesen. Eine besondere Hervorhebung der Verlustzuweisung bzw. des damit verbundenen Steuervorteils kann somit – wie bereits eingangs festgehalten – im Rahmen des Berechnungsbeispiels nicht ersehen werden.

Schließlich ergibt sich auch aus den obig dargestellten Aussagen der als Auskunftspersonen vernommenen atypisch stillen Beteiligten keine besondere Hervorhebung von Steuervorteilen im Rahmen der Bewerbung der gegenständlichen Beteiligung. Letztlich war die tatsächliche Form der Bewerbung/Darstellung der Beteiligung wohl von den konkret handelnden Vermögensberatern abhängig, eine besondere Hervorhebung von etwaigen Steuervorteilen kann aber – bei Würdigung der obig zitierten Aussagen der Auskunftspersonen – nicht festgestellt werden. Vielmehr dürfte die (im Prospekt beschriebene) Neuartigkeit des Produkts, die betroffene Branche (start-up, hohe Wachstums- und Gewinnchancen in der

Technologiebranche) und (wenngleich unsichere) Gewinnerwartungen im Vordergrund gestanden sein. Eine Hervorhebung etwaiger Steuervorteile wurde von insgesamt drei Auskunftspersonen (***Bet6***, Herr ***Bet15***, Herr ***Bet16***) bestätigt. In einer weiteren Aussage (***Bet11***) findet sich der Hinweis, dass die *„steuerliche Komponente [...] als ein Element des Gesamtkonzeptes hervorgehoben“* wurde. In derselben Aussage wurde auch festgehalten, dass *„wegen des grundsätzlich bekannten Risikos“* eine Einkommensteuerersparnis nicht *„zugesichert“* wurde, aber von einer solchen *„auszugehen war“*.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Bewerbung der Beteiligung nach überwiegender Wahrscheinlichkeit nicht unter besonderer Hervorhebung von Verlustzuweisungen und damit verbundenen Steuervorteilen erfolgt ist. Zwar findet sich im Berechnungsbeispiel die Erwähnung eines Steuervorteils für 2006, eine besondere Hervorhebung ist – bei gesamthafter Betrachtung des Berechnungsbeispiels – jedoch nicht zu erkennen. Es ist wohl davon auszugehen, dass sämtlichen Beteiligten die Möglichkeit von steuerlichen Vorteilen bewusst war (siehe etwa die obig zitierten Aussagen von ***Bet11*** und Frau ***Bet9***), eine besondere Hervorhebung dieser steuerlichen Vorteile aufgrund von Verlustzuweisungen an die atypisch stillen Beteiligten konnte jedoch weder aus dem Prospekt noch aus dem beiliegenden Berechnungsbeispiel ersehen werden. Dies steht auch im Einklang mit den Aussagen der als Auskunftspersonen vernommenen atypisch stillen Beteiligten, wonach die Wachstums- und Gewinnchancen des Unternehmens bzw. die Zukunft der vorgestellten Technologie eine wesentliche Rolle für das Eingehen der Beteiligung gespielt haben. Lediglich eine klare Minderheit der im Akt einliegenden Aussagen von Auskunftsperson (***Bet6***, Herr ***Bet15***, Herr ***Bet16***) hat explizit ausgeführt, dass die Beteiligung als „Verlustbeteiligungsmodell“ oder mit „steuerlichen Vorteilen“ vorgestellt wurde. Daraus lässt sich nach Ansicht des erkennenden Richters – aufgrund des dezentralen Vertriebs der Beteiligungen durch unterschiedliche Vermögensberater – jedoch nicht ableiten, dass die Beteiligung jedenfalls unter besonderer Hervorhebung von Verlustzuweisungen beworben wurde. Dafür, dass die Bewerbung der Beteiligung in diesen (wenigen) Fällen repräsentativ für das Gesamtgeschehen war, gibt es keine Anhaltspunkte.

B. Allgemeines Angebot

Allgemein angeboten wird der Erwerb (Ankauf bestehender Beteiligung) oder das Eingehen (Einlagenleistung in bestehende Gesellschaft oder Gemeinschaft) einer Beteiligung jedenfalls dann, wenn sich der Organisator des Modells an ein breites Publikum wendet, das heißt ein „allgemeiner Anlegermarkt“ vorhanden ist. Wieviele Personen mit dem Angebot angesprochen werden sollen oder an einem Verlustzuweisungsmodell tatsächlich beteiligt sind, ist nicht entscheidend (Doralt/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³ § 2, Rz 176/11).

Ein allgemeines Angebot wird abstrakt für eine größere Anzahl von Anlegern geeignet sein müssen. Ein öffentliches Angebot bzw. ein Angebot an einen unbestimmten Personenkreis ist nicht gefordert. Zu gewährleisten ist die Nachfrage durch eine Vielzahl von Anlegern. Ein Angebot an diese sollte auch tatsächlich erfolgen, wobei ein bestimmtes Marktsegment ausreicht, weil konkrete Anlageprodukte auch nur für Teilmärkte interessant sind. Kein allgemeines Angebot liegt vor, wenn ein bestimmter Personenkreis als Anleger ausgewählt wird, bei dem nicht die Kapitalbeteiligung, sondern das Motiv des allgemeinen wirtschaftlichen Engagements bei der Gesellschaft oder Gemeinschaft im Vordergrund steht. Dasselbe gilt, wenn das Angebot auf die Einzelinteressen naher Angehöriger oder der Geschäftspartner zugeschnitten ist, weil es dann an einem allgemeinen Anlegermarkt fehlt (*Laudacher* in Jakom EStG, 3. Aufl. 2010, § 2, Rz 152).

Auf Seite 4 des vorliegenden Angebotes wird dezidiert festgehalten, dass das Angebot nicht öffentlich ist und sich nur an einen bestimmten Personenkreis richtet. Aus dem Akteninhalt bzw. genauer dem Inhalt der Niederschriften über die Vernehmung sowie aus dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung von einzelnen atypisch stillen Gesellschaftern (siehe oben) ergibt sich weiters, dass die Beteiligungen von diversen Vermögensberatern angeboten werden. Ein von vornherein begrenzter Anlegermarkt lässt sich aus den zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht erkennen bzw. wurde eine solche Einschränkung im bisherigen Verfahren weder vom belangten Finanzamt noch von der beschwerdeführenden Partei vorgebracht. Es ist demnach davon auszugehen, dass die Beteiligung – wenn schon nicht öffentlich – so doch zumindest allgemein angeboten wurde.

C. Renditevergleich

Im Rahmen der verfahrensgegenständlichen Beschwerde wurde dem belangten Finanzamt von der steuerlichen Vertretung eine Renditeberechnung iSd § 2 Abs. 2a EStG 1988 übermittelt. Das belangte Finanzamt hat die Richtigkeit dieser Renditeberechnung nicht bestritten bzw. hat überhaupt jede diesbezügliche Stellungnahme unterlassen. Gemäß dieser von der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei angestellten Berechnung beträgt die Rendite nach Steuern deutlich weniger als das Doppelte der Rendite vor Steuern (nämlich 12,42% zu 11,49%). Diese Berechnung wurde vom erkennenden Richter verifiziert und stößt auf keine Bedenken.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung), II. (Abänderung), III. (Stattgabe) und IV.

A. Vorbemerkung zur Zuständigkeit des Einzelrichters

§ 282 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder

2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

[...]

§ 272 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 117/2016 lautet:

Die Entscheidung obliegt dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

- a) in der Beschwerde,*
- b) im Vorlageantrag (§ 264),*
- c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder*
- d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides oder*

2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.

Im Rahmen der Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 **vom 30.03.2011** bzw. der Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 vom 05.08.2011 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (nunmehr: Senat) gestellt.

Im Rahmen des Vorlageantrages vom 13.04.2017 wurde beantragt, dass das BFG „*der Bescheidbeschwerde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn stattgeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufheben*“ möge.

Im Einklang mit diesem bereits im Vorlageantrag enthaltenen Antrag wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat mit **Schreiben vom 07.03.2024** ausdrücklich zurückgenommen.

Der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat ist zurücknehmbar (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 272, Rz 5 mwN). Eine derartige Zurücknahme ist nach Ansicht des erkennenden Richters im konkreten Fall erfolgt. Die im Vorlageantrag gewählte Formulierung, wonach das BFG explizit „*nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn*“ über die Beschwerde entscheiden möge, lässt keinen Zweifel am

Parteiwillen offen. Zudem erfolgte mit Schreiben vom 07.03.2024 die explizite Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch den Senat. Aus diesem Grund erfolgt die Behandlung der gegenständlichen Beschwerde durch den Einzelrichter.

B. Vorbemerkungen zur SMFE sowie zum Vorliegen verschiedener Versionen von Berichten über die Durchführung einer Außenprüfung bei der SMFE

a) Status der SMFE

§ 39 FBG lautet:

(1) Jede in das Firmenbuch einzutragende Gesellschaft ist außer den in anderen Gesetzen genannten Fällen mit der Rechtskraft des Beschlusses aufgelöst, durch den das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet oder aufgehoben wird.

(2) Die Auflösung ist von Amts wegen in das Firmenbuch einzutragen.

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurde der Insolvenzantrag der ***SM GmbH*** (wie bisher „SM GmbH“) vom zuständigen Landesgericht Salzburg mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen und die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft festgestellt. Es liegt somit ein Fall des § 39 FBG vor.

§ 179 UGB lautet:

(1) Wer sich als stiller Gesellschafter am Unternehmen oder Vermögen eines anderen mit einer Vermögenseinlage beteiligt, hat die Einlage so zu leisten, dass sie in das Vermögen des anderen übergeht.

(2) Aus den Geschäften, die im Betrieb des Unternehmens geschlossen werden oder das Vermögen betreffen, an dem die Beteiligung besteht, wird allein der Inhaber berechtigt und verpflichtet.

§ 185 UGB lautet:

(1) Wird der vereinbarte Zweck erreicht oder seine Erreichung unmöglich, so endet die stille Gesellschaft, auch wenn sie auf bestimmte Zeit eingegangen worden und diese Zeit noch nicht abgelaufen ist.

(2) Die stille Gesellschaft wird ferner durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters und, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, durch den Tod des Inhabers des Unternehmens oder Vermögens aufgelöst. § 136 über die Fürsorgepflicht beim Tod oder Konkurs eines Gesellschafters ist sinngemäß anzuwenden.

Der stille Gesellschafter beteiligt sich am Unternehmen eines anderen derart, dass er in das Vermögen des Unternehmensinhabers eine Vermögenseinlage (iSv „vermögenswert“) leistet, ohne dass dadurch ein gemeinsames Gesellschaftsvermögen entsteht (*Straube/V. Appl in Straube/Ratka/Rauter*, UGB I⁴, § 179, Rz 10 mwN unter Verweis auf die Rechtsprechung des OGH).

Die Beteiligung der atypisch stillen Gesellschafter erfolgte am Unternehmen der SM GmbH. Dies ergibt sich einerseits aus der obigen Bestimmung und steht außerdem im Einklang mit dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der SM GmbH im Rahmen der Zusammenschlussverträge (siehe Tz. 13).

Dem Tod des Unternehmensinhabers entspricht die Auflösung einer juristischen Person, die Unternehmensinhaberin einer stillen Gesellschaft ist. Dabei ist strittig, ob bereits der Auflösungsbeschluss oder erst die Vollbeendigung des Unternehmensinhabers zur Auflösung der stillen Gesellschaft führt. Liegt beim Unternehmensinhaber ein Fall des § 39 FBG vor, tritt jedenfalls die Auflösung der stillen Gesellschaft ein (*Straube/V. Appl in Straube/Ratka/Rauter*, UGB I⁴, § 185, Rz 8).

Auf Basis der obigen Ausführungen ist die Adressatin der streitgegenständlichen Bescheide (d.h. die SMFE) durch die Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens auf Ebene der Unternehmensinhaberin (d.h. der SM GmbH) aufgelöst. Dies ergibt sich auch aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH, wonach die stille Gesellschaft bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes ohne Abwicklung endet. Die Vollbeendigung der stillen Gesellschaft tritt damit bereits mit dem Wirksamwerden der Auflösung ein (vgl. etwa VwGH 26.02.2020, Ra 2018/13/0103 mwN).

§ 19 Abs. 2 BAO lautet:

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

§ 79 BAO lautet:

Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozeßordnung ist sinngemäß anzuwenden.

§ 81 BAO lautet auszugsweise:

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

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

[...]

(4) Für Personen, denen gemäß Abs. 1 oder 2 die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit obliegt, gilt § 80 Abs. 1 sinngemäß.

[...]

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

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

(8) Vertretungsbefugnisse nach den vorstehenden Absätzen bleiben auch für ausgeschiedene Gesellschafter (Mitglieder) von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegene Zeiträume und Zeitpunkte betreffenden Maßnahmen bestehen, solange dem nicht von Seiten des ausgeschiedenen Gesellschafters (Mitglieds) oder der vertretungsbefugten Person widersprochen wird.

§ 101 Abs. 4 BAO lautet:

Schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c), können einer nach § 81 vertretungsbefugten Person oder abweichend von § 81 Abs. 2 auch einem Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG zugestellt werden. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

§ 191 BAO lautet auszugsweise:

(1) Der Feststellungsbescheid ergeht

a) in den Fällen des § 186: an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) zugerechnet wird, wenn jedoch am Gegenstand der Feststellung mehrere beteiligt sind, an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, an der die Beteiligung im Feststellungszeitpunkt bestanden hat;

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

e) in allen übrigen Fällen: an die von der Feststellung Betroffenen.

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

(3) Feststellungsbescheide (§ 186) wirken gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind. Feststellungsbescheide (§ 188) wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

[...]

Gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH gilt die SMFE ab Vorliegen eines Auflösungsgrundes (im Konkreten – nach § 39 FBG) als vollbeendet. Dies führt nach der Bestimmung des § 19 Abs. 2 BAO dazu, dass die sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) übergehen. Dies führt in weitere Folge zur Anwendbarkeit der Bestimmungen der obig zitierten § 81 Abs. 6 BAO, § 81 Abs. 7 BAO sowie § 191 Abs. 2 iVm § 191 Abs. 1 lit. c BAO. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis war Dr. Michael Kotschnigg eingeräumt, ein Widerspruch iSd § 81 Abs. 6 BAO wurde nicht erhoben.

Die mit 28.05.2024 datierte – als Erkenntnis intendierte – Erledigung des Bundesfinanzgerichtes zu dieser Beschwerdesache hat keinen Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 4 BAO enthalten. Gemäß der Rechtsprechung des VwGH (vgl. etwa VwGH 22.09.2021, Ra 2020/15/0091) führt ein solcher Mangel, der die Verletzung des Grundsatzes der Einheitlichkeit iZm § 188 BAO zur Folge hat, nicht zur (bloßen) Rechtswidrigkeit der Erledigung, sondern überhaupt zu deren Unwirksamkeit. Aus diesem Grund wurde der Hinweis auf die Zustellfiktion ergänzt und das gegenständliche Erkenntnis mit heutigem Tag erstmals rechtswirksam erlassen.

b) Zum Vorliegen verschiedener Versionen von Berichten über die Durchführung einer Außenprüfung bei der SMFE

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde durch die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei aufgeworfen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Bescheiden vom 25.02.2011 betreffend die Jahre 2005 bis 2007 um „Nichtbescheide“ handeln solle. Dies wurde damit begründet, dass es Willensmängel in der Ausstellung dieser Bescheide gegeben habe, da den Bescheiden vom 25.02.2011 zwar ein Bericht über die Durchführung einer Außenprüfung bei der SMFE vom 25.02.2011 (inklusive Beilage) beigelegt war, die Behörde die angefochtenen Bescheide allerdings auf den Bericht über die Durchführung einer Außenprüfung bei der SMFE vom 15.12.2010 (ohne Beilage) stützen und diese den angefochtenen Bescheiden beifügen wollte. Diesbezüglich wurde auf das Protokoll zum ersten Teil mündlichen Verhandlung vom 03.04.2024 (Seite 51) verwiesen. Im Rahmen des zweiten Teils der mündlichen Verhandlung wurde seitens des belangten Finanzamtes ausgeführt, dass es sich beim BP-Bericht vom 25.02.2011 (inkl. Beilage) um keine Fälschung handle und dass dieser BP-Bericht (inkl. Beilage) an die (damalige) steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei zugestellt worden sei (Seite 12).

Diese Argumentation wurde durch die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei im Schreiben vom 28.05.2024 vertieft und ausgeführt, dass es aufgrund der Tatsache, dass es bei elektronisch erlassenen Bescheiden keine Approbation mehr gäbe, das Vier-Augen-Prinzip auf Seiten der Finanzverwaltung de facto außer Kraft gesetzt worden sei und weiters, dass

auch eine dazu nicht befugte Person nach Gutdünken Bescheide erlassen könne, ohne Rücksprache halten oder eine Genehmigung einholen zu müssen. Derartigen Erledigungen sei die Bescheidqualität abzusprechen.

Zusätzlich wurde ausgeführt, dass es im gegenständlichen Fall offenkundig keine vom allein approbationsbefugten Finanzamt Salzburg-Stadt erlassene und approbierte Fassung der verfahrensgegenständlichen „Bescheide“ gäbe. Dies ergebe sich aus den vorliegenden, unterschiedlichen Berichtsversionen sowie den Aussagen des Vertreters der belangten Behörde. Es lägen somit im gegenständlichen Fall keine vom Willen des allein zuständigen Finanzamtes Salzburg-Stadt getragenen und approbierten „Bescheide“, sondern Nichtbescheide vor.

Dazu ist wie folgt auszuführen:

Enthält eine Erledigung nicht alle im § 93 BAO bzw. § 96 BAO geforderten Teile, so führt dies teils zum Verlust der Bescheideigenschaft („Nichtbescheid“), teils (nur) zur Rechtswidrigkeit der Erledigung. Unverzichtbar für die Bescheidqualität sind die Bezeichnung der Behörde (§ 96 BAO), der Spruch (§ 93 Abs 2 BAO) sowie (nach Maßgabe des § 96 BAO) die Unterschrift (Ritz/Koran, BAO⁷, § 93, Rz 21 f. mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Gemäß § 96 letzter Satz BAO in der im Zeitpunkt der Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide geltenden Fassung bedürfen *„Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, [...] weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.“*

Nach der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts muss auch der automationsunterstützt erzeugte Bescheid tatsächlich von der Verwaltungsbehörde veranlasst worden sein. Die nach außen in Erscheinung tretende Erledigung muss in jedem Einzelfall auf den Willen des durch das Gesetz zur Entscheidung berufenen Organes zurückführbar sein (vgl. die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1987, G 110-113/87, VfSlg. 11590, und vom 18. Juni 1980, B 122/79, VfSlg 8844, sowie das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0014, in welchem der Verwaltungsgerichtshof für den Fall der Vollziehung von kaum Entscheidungsspielraum belassenden Nebengebühren, insbesondere Säumniszuschlägen, ein allgemein gehaltenes Einwirken des Organwalters auf den Einzelbescheid für noch ausreichend erachtet hat). § 96 BAO geht grundsätzlich vom Verständnis aus, dass ein wirksamer Bescheid nur zustande kommt, wenn er auf die Genehmigung eines Organwalters der Behörde und somit auf dessen Willen zurückzuführen ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Dezember 2010, 2009/15/0002, ausgesprochen hat, setzt diese gesetzliche Regelung - vorbehaltlich der im Erkenntnis vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0014, formulierten Einschränkungen - voraus, dass der einzelne

Bescheid tatsächlich durch den Organwalter der Behörde veranlasst wird (VwGH 24.11.2021, 2008/15/0205).

Eine entgegen § 93 Abs 3 lit. a BAO fehlende oder mangelhafte Begründung ist ebenso wie eine fehlende (mangelhafte) Rechtsmittelbelehrung zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (vgl. erneut *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 93, Rz 27 unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.08.1998, 97/17/0401).

Es ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt, dass den angefochtenen Bescheiden betreffend die Jahre 2005 bis 2007 vom 25.02.2011 der Bericht über die Durchführung einer Außenprüfung bei der SMFE (inkl. Beilage) vom 25.02.2011 beigelegt war. Beide Schriftstücke wurden an die damalige steuerliche Vertretung der SMFE zugestellt. Es liegen keine Hinweise darauf vor, dass die angefochtenen Bescheiden nicht willensgemäß ergangen sind, noch, dass die als Begründung beigelegten Unterlagen nicht willensgemäß beigelegt wurden oder dass die automationsunterstützt erlassenen Bescheide nicht vom (damaligen) Finanzamt Salzburg-Stadt veranlasst worden seien. Weshalb die Tatsache, dass dem Bundesfinanzgericht im Zuge der Vorlage der gegenständlichen Beschwerde eine (vorläufige) Version des BP-Berichts vom 15.12.2010 – und somit nicht die finale Version – vorgelegt wurde, darauf hindeuten soll, dass der angefochtene Bescheid nach dem Willen der Behörde auf dieser Version beruhen soll, ist uneinsichtig. Zumal das belangte Finanzamt – nach anfänglicher Verwirrung im Rahmen der mündlichen Verhandlung – deutlich zugestanden hat, dass die den angefochtenen Bescheiden vom 25.02.2011 angeschlossenen Unterlagen final waren und auch so übermittelt werden sollten. Dies steht im Einklang mit der im Archiv der Betriebsprüfung abgelegten Version vom 23.02.2011, die – bis auf das Datum und eine Präzisierung bei der Nennung der Abgabepflichtigen (beides wurde an die streitgegenständlichen Bescheide angeglichen) – mit der Version vom 25.02.2011 ident ist. Überdies wäre ein – gegenständlich überhaupt nicht vorliegender – Verweis in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf eine nicht übermittelte Beilage wohl als Begründungsmangel zu qualifizieren, der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung stünde dies jedoch – gemäß der obig zitierten Literaturstelle mit Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH – nicht entgegen.

Im Ergebnis war das Vorbringen der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei nicht dazu geeignet, Zweifel an der Bescheideigenschaft der angefochtenen Bescheide zu wecken.

C. Allgemeine Erwägungen zum Betriebsausgabenabzug

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugweise:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. [...]

„Betriebsausgaben“ liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Die betriebliche „Veranlassung“ ist weit zu sehen; auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³, § 4, Rz 228).

Nach der Rechtsprechung liegen Betriebsausgaben dann vor, wenn sie „aus betrieblichen Gründen“ (im Interesse des Betriebes) anfallen (VwGH 02.10.1968, 1345/67); dabei ist auf die Verkehrsauffassung Bedacht zu nehmen (VwGH 20.04.1993, 92/14/0232). Aufwendungen, die kein fremder Unternehmer übernommen hätte, können nicht anerkannt werden (VwGH 27.11.2003, 99/15/0123). Auch für einen vorgetäuschten Leistungsaustausch, über den Scheinrechnungen gelegt wurden und der tatsächlich nicht stattgefunden hat, steht ein Betriebsausgabenabzug nicht zu (VwGH 28.10.2004, 2002/15/0037; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³, § 4, Rz 231).

D. Erwägungen zu den einzelnen Streitpunkten

Im Einklang mit der bisherigen Gliederung werden auch die rechtlichen Erwägungen nach den einzelnen Punkten des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung gegliedert.

Tz.1 Know-How

Was die Darlegung der betrieblichen Veranlassung anlangt, ergibt sich aus dem hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, 99/14/0100 (vgl. RdW 2003, 287), dass es einer besonders exakten Leistungsbeschreibung insbesondere dann bedarf, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", u.ä. erfolgt sein sollen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen zur Voraussetzung (VwGH 26.01.2012, 2009/15/0032).

Wie sich aus dem – nach umfassender Beweiswürdigung – festgestellten Sachverhalt ergibt, wurden die Know-How-Verträge zwischen der SM GmbH und den Herren ***CU***, ***WB*** und ***DM*** lediglich zum Zwecke der Generierung von für das Steuermodell benötigten Anlaufverlusten abgeschlossen, eine tatsächliche Übertragung von wirtschaftlich relevantem „Know-How“ ist nicht erfolgt.

Damit steht aber auch fest, dass diesen Aufwendungen kein Betriebsausgabencharakter zugestanden werden kann. Der Abschluss der Know-How-Verträge war – mangels erhaltenem Gegenwert – nicht dazu geeignet, den Betrieb zu fördern und erfolgte somit nicht aus „betrieblichen Gründen“.

Die Beschwerde war in diesem Punkt somit abzuweisen.

Tz. 2 Programmerstellungsvertrag

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt bzw. der zugrundeliegenden Beweiswürdigung ergibt, erfolgte die Rechnungsausstellung der leistungserbringenden SMT an die SM GmbH über EUR 1.358.000 im Jahr 2005 nahezu gänzlich vor dem Hintergrund der Generierung von für das „Steuermodell“ erforderlichen Anlaufverlusten, tatsächliche Leistungen in dieser Höhe wurden nicht bezogen. Davon ausgenommen ist lediglich ein Betrag von EUR 38.000, der auf tatsächlich im Jahr 2005 bezogene Leistungen entfällt.

Wie bereits unter der Tz. 1 bzw. dem Punkt „C. *Allgemeine Erwägungen zum Betriebsausgabenabzug*“ ausgeführt, sind Aufwendungen dann als Betriebsausgaben zu qualifizieren, wenn sie „aus betrieblichen Gründen“ anfallen. Davon kann allerdings nicht die Rede sein, wenn einem Aufwand von EUR 1.358.000 lediglich Leistungen in deutlich geringerem Umfang (nämlich Leistungen mit einem Gegenwert von etwa EUR 38.000) gegenüberstehen. Bezüglich das Jahr 2005 ist somit lediglich ein Aufwand von EUR 38.000 als Betriebsausgabe anzuerkennen. Der verbleibende Betrag von EUR 1.320.000 wurde vor dem Hintergrund des „Steuermodells“ in Rechnung gestellt, beruht nicht auf einem tatsächlichen Leistungsbezug ist somit nicht als Betriebsausgabe zu werten.

Anders stellt sich die Situation im Jahr 2006 dar. Hier ergibt sich aus dem Sachverhalt bzw. der zugrundeliegenden Beweiswürdigung, dass es in diesem Zeitraum tatsächlich zur Weiterentwicklung der fraglichen Software gekommen ist und zu diesem Zwecke auch Leistungen von der SM GmbH bezogen wurden. Da dieser Leistungsbezug auch mit der betrieblichen Tätigkeit der SM GmbH, nämlich dem Angebot dieser Software am Markt, in Verbindung steht, war der Betriebsausgabenabzug entsprechend zuzulassen.

Im Ergebnis war der Beschwerde in diesem Punkt teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid betreffend das Jahr 2006 entsprechend anzupassen. Im Jahr 2007 wurde durch das belangte Finanzamt – spiegelbildlich zur Kürzung der Betriebsausgaben im Jahr 2005 – der aus der Gutschrift betreffend die Rechnungen des Jahres 2005 resultierende Ertrag gekürzt. Da die Beschwerde betreffend das Jahr 2005 als unbegründet abzuweisen war, ergibt sich auch für das Jahr 2007 – im Einklang mit dem belangten Finanzamt – eine Ertragskürzung. Somit ergibt sich weder für das Jahr 2005 noch für das Jahr 2007 eine betragliche Änderung der angefochtenen Bescheide aus dieser Tz.

Tz. 3 Kostenübernahme

Auch in diesem Punkt ist zunächst auf den festgestellten Sachverhalt bzw. die zugrundeliegende Beweiswürdigung zu verweisen.

Demnach ist die Verpflichtung zur Tragung der Kosten der Vertriebsgesellschaften (namentlich SMD, SMBV und ***SM*** U.K. LTD) im Jahr 2006 bei der SMI und daher gerade nicht bei der SMFE gelegen. Somit hätte die SMFE Kosten iZm dem Vertriebsaufbau in den Ländern der Vertriebsgesellschaften übernommen, obwohl sie dazu nicht verpflichtet war und obwohl sie dafür keine gesonderte Gegenleistung erhält. Die von der SMFE ins Treffen geführte „Transaktionsgebühr“ war – so die Konzeption im Jahr 2006 (siehe die Beweiswürdigung zu diesem Punkt) – darauf ausgelegt, der SMFE die Bereitstellung der Transaktionsplattform sowie die Unterstützung bei der Abwicklung der Transaktionen abzugelten. Dass die Übernahme der Vertriebskosten ebenfalls durch diese „Transaktionsgebühr“ hätte abgegolten werden sollen, wurde erstmals im Rahmen der Beschwerde vorgebracht und ist nicht plausibel (siehe wiederum die obig dargestellte Beweiswürdigung). Weshalb die Übernahme der Kosten für den Vertriebsaufbau durch eine Holdinggesellschaft (SMI) unwahrscheinlicher sein sollte als durch die SM GmbH (trotz diesbezüglich gleichlautender Formulierung in den Gesellschaftsverträgen der SMI sowie der SM GmbH und der Tatsache, dass die Kosten im Jahr 2006 tatsächlich von der SMI getragen wurden), wurde von der SMFE – trotz diesbezüglichem Vorbringen im Vorlageantrag – nicht dargestellt. Es wurde – insbesondere im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht – lediglich ausgeführt, dass keine entsprechende Vereinbarung getroffen wurde, weil für alle Beteiligten der Ablauf klar gewesen sei. Es ist somit auch in diesem Punkt und für das Jahr 2006 festzuhalten, dass diese Aufwendungen nicht dem Betrieb der SMFE dienlich gewesen sind, weshalb der Betriebsausgabenabzug zu versagen war.

Betreffend das Jahr 2007 ist auszuführen, dass der Kostenübernahmevertrag – wie in der Beweiswürdigung ausgeführt – explizit nur auf die Kosten des Jahres 2006 bezieht. Für das Jahr 2007 wurde – soweit ersichtlich – kein weiterer Kostenübernahmevertrag abgeschlossen. Hier ist allerdings – im Einklang mit dem Vorbringen im Vorlageantrag – darauf zu verweisen, dass die Schriftlichkeit von Verträgen zwar – nicht zuletzt aufgrund der damit verbundenen Beweisfunktion – zu empfehlen ist, unbedingt erforderlich zur Anerkennung des Vertrages ist sie allerdings nicht. Aus dem in der Beweiswürdigung angeführten Schriftverkehr bzw. dem Kostenübernahmevertrag (der im Februar 2007 erstellt und rückdatiert wurde) ergibt sich – selbst ohne diesbezüglichen schriftlichen Vertrag für 2007 – dass die Aufgabe der Tragung der Vertriebskosten von der SMI auf die SM GmbH übertragen werden sollte. Eine solche Vereinbarung ist zivilrechtlich und steuerrechtlich (ex nunc) anzuerkennen und entsprechend die Kostenübernahme der SM GmbH im Jahr 2007 als Betriebsausgabe zuzulassen.

Zusammenfassend war der Beschwerde in diesem Punkt teilweise stattzugeben und die vom belangten Finanzamt im Jahr 2007 gekürzten Betriebsausgaben entsprechend zum Abzug zuzulassen.

Tz. 4 Wertberichtigung

Eine Wertberichtigung wegen Uneinbringlichkeit ergibt sich unabhängig von der Gewinnermittlungsart zwingend aus dem Wirtschaftsgutbegriff und aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit. Eine uneinbringlich gewordene Forderung ist auch dann abzuschreiben, wenn der Steuerpflichtige die Uneinbringlichkeit der Forderung verhindern hätte können und er noch weitere in ihrer Honorierung höchst ungewisse Leistungen an seine Kunden erbringt. Bei Gefährdung der Einbringlichkeit ist nur der protokollierte Kaufmann (§ 5 Abs. 1 EStG 1988) nach dem Niederstwertprinzip zur Wertberichtigung verpflichtet (Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³, § 6, Rz 209ff mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

a) Forderung gegenüber der *Max*** Technologies SC Ltd.**

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, beruht diese Forderung auf einer an die ***Max*** Technologies SC Ltd. geleisteten Zahlung iHv EUR 2.240,00, die – anders als die sonstigen derartigen Buchungen auf diesem Verrechnungskonto – nicht durch eine nachgelagerte Rechnungsstellung der ***Max*** Technologies SC Ltd. ausgeglichen worden ist. Im Zuge der Jahresabschlussarbeiten (Buchungscode „UB“) wurde diese nicht durch eine Rechnung „unterfütterte“ Zahlung schließlich erfolgswirksam zur Gänze wertberichtigt.

Die Wertberichtigung einer Forderung ist – gemäß den obigen Ausführungen – nur bei (zumindest vorliegender) Gefährdung der Einbringlichkeit möglich. Dass eine solche Gefährdung der Einbringlichkeit bei der gegenständlichen Forderung vorgelegen ist, wurde durch die SMFE nicht vorgebracht. Zudem ist nicht einsichtig, weshalb im Falle einer am 11.05.2007 geleisteten Vorauszahlung nicht bereits vor den Jahresabschlussarbeiten reagiert und entweder die Rechnungsstellung urgiert (im Falle einer tatsächlichen Leistungserbringung) oder die Rückzahlung der Vorauszahlung (im Falle einer irrtümlichen Zahlung) verlangt wird. Im Ergebnis steht fest, dass die Voraussetzungen für eine erfolgswirksame Wertberichtigung dieser Forderung nicht erfüllt sind. Die Beschwerde war in diesem (Unter)Punkt somit abzuweisen.

b) Forderungen gegenüber der SMD – Konto 2/21905

Diese Forderungen beruhen auf einer an die SMD ausgestellten Ausgangsrechnung über EUR 100.000,00 sowie aus verauslagten Reisekosten über EUR 2.556,35. Beide Forderungen sind originär bei der SM GmbH entstanden und beruhen nicht auf einem bloßen Kostenersatz von bei der SMD entstandenen Kosten. Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurde über die SMD im Jahr 2007 ein Insolvenzverfahren eröffnet. Ob dieses Insolvenzverfahren bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Forderungen absehbar war und die SM GmbH somit die Uneinbringlichkeit der Forderung hätte verhindern können, ist – gemäß der obig zitierten Literatur – unerheblich.

Fest steht, dass aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die SMD die Einbringlichkeit der Forderungen zumindest zweifelhaft wurde. Die gegenständlichen

Forderungen sind somit in Höhe der Ausfallsquote (d.h. 90%) zu berichtigen. Weshalb von der SM GmbH – abweichend von den sonstigen Forderungen gegenüber der SMD und abweichend von der Insolvenzquote – eine vollständige Wertberichtigung angestellt wurde, ist nicht einsichtig.

Der Beschwerde war in diesem Punkt somit teilweise stattzugeben. Die Höhe der Wertberichtigung beträgt 92.300,72 (90% von EUR 102.556,35).

c) Forderungen gegenüber der SMD – Konto 3/3604

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt hat die SM GmbH die Verpflichtung zur Übernahme der Kosten der Vertriebsgesellschaften ab dem Jahr 2007 von der SMI übernommen. Ob es für die SM GmbH bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Forderungen absehbar war, dass diese Forderungen von der SMD nicht (zur Gänze) bedient werden können, ist unerheblich (siehe wiederum die obig zitierte Literatur) bzw. wurde dies von den Parteien auch nicht vorgebracht. Grund für die Nichtanerkennung dieser Wertberichtigung durch das belangte Finanzamt war – wie in der Beweiswürdigung ausgeführt – die Tatsache, dass das belangte Finanzamt weder für das Jahr 2006 noch für das Jahr 2007 die Kostenübernahme durch die SM GmbH (anstelle der SMI) anerkannt hat. Dies entspricht nicht der Auffassung des erkennenden Richters (siehe dazu die Ausführungen zur Tz. 3 „Kostenübernahme“).

Im Ergebnis steht somit fest, dass die SM GmbH im Jahr 2007 zur Tragung der Kosten der Vertriebsgesellschaften (und somit auch der SMD) verpflichtet war. Die diesbezüglich entstandenen Forderungen waren aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die SMD somit entsprechend zu berichtigen. Ausgenommen von der Wertberichtigung sind lediglich jene Forderungen, die bereits im Jahr 2006 entstanden sind (EUR 3.741,30). Zur Tragung dieser Kosten wäre die SMI (und nicht die SM GmbH) verpflichtet gewesen (siehe wiederum die Ausführungen zur Tz. 3 „Kostenübernahme“).

Der Beschwerde war in diesem Punkt somit teilweise stattzugeben. Die Höhe der Wertberichtigung beträgt 399.743,43 (90% von EUR 444.159,37).

Tz. 6 Consulting *WB*****

Diesbezüglich ist – nach Verweis auf den festgestellten Sachverhalt und die zugrundeliegende Beweiswürdigung sowie die obigen unter Punkt „C. Allgemeine Erwägungen zum Betriebsausgabenabzug“ enthaltenen Ausführungen – festzuhalten, dass Aufwendungen, die auf Rechnungen basieren, die ohne Rechtsgrundlage und ohne tatsächlichen Leistungsaustausch ergangen sind, nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sind.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

Tz. 8 Nicht erbrachte Leistungen

Bestrittene Forderungen aus Schadenersatzansprüchen und Vertragsverletzungen sind idR erst dann zu bilanzieren, wenn ein Anerkenntnis oder ein rechtskräftiges Urteil vorliegt; das Anerkenntnis bzw das Urteil ist hier allerdings kein werterhellender Umstand, der eine frühere Bilanzierung rechtfertigen würde (*Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹³, § 6, Rz 22).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurden die Schadenersatzforderungen gegen ***CU*** erst im Rahmen des Schreibens der anwaltlichen Vertretung der SM GmbH im Mai 2008 konkretisiert. Dass die Handlungen von ***CU***, aufgrund derer diese Schadenersatzforderungen durch die SM GmbH erhoben worden sind, in den Jahren vor 2008 gesetzt worden, führt – im Einklang mit dem Vorbringen der SMFE und der obig zitierten Literaturquelle – nicht dazu, dass die Schadenersatzforderung bereits im Jahr 2007 zu bilanzieren gewesen wäre. Wenn schon ein Anerkenntnis oder ein rechtskräftiges Urteil keinen werterhellenden Umstand darstellt, der eine frühere Bilanzierung rechtfertigen würde, so muss dies umso mehr für die (bloße) anwaltliche Geltendmachung einer Schadenersatzforderung gelten.

Zudem wurde bereits im Rahmen einer gegenseitigen Verzichtserklärung im Juni 2008 auf die Geltendmachung von wechselseitigen Ansprüchen (dies betrifft – unter anderem – auch die gegenständlichen Schadenersatzforderungen der SM GmbH gegen ***CU***) verzichtet, sodass auch für das Jahr 2008 keine Bilanzierung dieser Schadenersatzforderung in Frage kommt.

Im Ergebnis war der Beschwerde in diesem Punkt somit stattzugeben und die Einkünfte des Jahres 2007 entsprechend zu verringern.

Tz. 9 Ausländische Dienstnehmer

Die diesbezügliche Feststellung, die zur Kürzung der Betriebsausgaben durch das belangte Finanzamt geführt hat, fußt auf der vom belangten Finanzamt getroffenen Feststellung zur „Tz. 2 Programmistellungsvertrag“, wonach durch die SMFE keine Weiterentwicklung der fraglichen Software erfolgt ist.

Diesbezüglich ist zunächst auf die obigen Ausführungen zur Tz. 2

„Programmistellungsvertrag“ sowohl im Sachverhalt, der Beweiswürdigung wie auch der rechtlichen Beurteilung zu verweisen. Nach Ansicht des erkennenden Richters hat die SMFE in den Jahren ab 2006 die Weiterentwicklung der hauseigenen „***SM***“-Software betrieben. Die in diesen Jahren angefallenen Personalkosten für die ausländischen Dienstnehmer standen – gemäß dem festgestellten Sachverhalt – im Zusammenhang mit diesen Entwicklungsarbeiten und dienten somit dem Betrieb der SMFE.

Der Beschwerde war in diesem Punkt somit stattzugeben.

Tz. 10 Rechtsanwaltskosten

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde der gegenständliche Beratungsvertrag am 02.01.2006 (vereinbarter Vertragsbeginn mit 01.01.2006) abgeschlossen. Wie sich ebenfalls aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, kann diesem Vertrag keine Wirkung für das Jahr 2005 zugestanden werden, weshalb die Kürzung der dieses Jahr betreffenden Betriebsausgaben durch das belangte Finanzamt zu Recht erfolgt ist.

Das grundsätzliche Zustandekommen dieses Vertrages steht – trotz fehlender Unterschrift eines Vertreters der SM GmbH auf der im Akt einliegenden Version – auf Basis der obig dargestellten Beweiswürdigung fest. Wäre der Vertrag im Jahr 2006 nämlich nicht gültig zustande gekommen, wäre keine außerordentliche Kündigung im Jahr 2008 (deren Wirksamkeit vom Rechtsanwalt mit Schreiben vom 30.01.2008 bestritten wurde) erforderlich gewesen. Dass die vertragsgegenständlichen Leistungen nicht für den Betrieb der SM GmbH bezogen worden wären, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt nicht. Auf die (möglicherweise nicht gegebene) Zweckmäßigkeit einer Betriebsausgabe kommt es – gemäß der unter Punkt „3.1. B.“ zitierten Literaturstelle – nicht an.

Im Ergebnis war die Beschwerde zu diesem Unterpunkt betreffend das Jahr 2005 abzuweisen. Betreffend die Jahre 2006 und 2007 war der Beschwerde stattzugeben.

Tz. 11 FFG-Zuschüsse

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Gemäß § 21 Abs. 2 BAO bleiben vom § 21 Abs. 1 BAO abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt.

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt ist Vertragspartner (d.h. Förderungswerber bzw. Förderungsnehmer) der FFG die SMI, die im Förderantrag (bzw. in der Endabrechnung letztlich anerkannten) enthaltenen Kosten sind zur Gänze in der SM GmbH angefallen.

Gemäß den Richtlinien für die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH zur Förderung von Forschung, Technologie, Entwicklung und Innovation (idF „FFG-Richtlinien“, konkret Anlage I zu Punkt 5.3.) hat im Falle der Gewährung einer Förderung die FFG dem Förderungswerber ein zeitlich befristetes Förderungsangebot zu übermitteln. Im Falle der Annahme dieses Angebotes, samt allfälliger Auflagen und Bedingungen, kommt der Förderungsvertrag zustande. Im gegenständlichen Fall ist der Förderungsvertrag zwischen der FFG und der SMI zustande gekommen. Ob bzw. welche Kosten von der FFG letztendlich anerkannt und der Berechnung der gewährten Zuschüsse zugrunde gelegt werden, obliegt der FFG, die sich diesbezüglich im von den gesetzlichen Bestimmungen bzw. den FFG-Richtlinien vorgegebenen Rahmen zu bewegen hat.

Konkret wurden von der FFG im Zuge der Revision die im ursprünglichen Antrag der Förderungsnehmerin (d.h. der SMI) enthaltenen Kosten deutlich gekürzt und eine entsprechende Rückforderung an die SMI gestellt (siehe den festgestellten Sachverhalt). Die Frage, ob die letztendliche Anerkennung der Kosten im Zuge des Revisionsverfahrens vor der FFG – obwohl sie nicht bei der SMI als Förderungsnehmerin, sondern bei der SM GmbH angefallen sind – zu Recht erfolgte, kann in diesem Verfahren nicht beantwortet werden. Im Ergebnis bedeutet die diesbezügliche Entscheidung der FFG jedoch, dass die SMI trotz der Tatsache, dass die Kosten, auf Basis derer die Zuschüsse errechnet werden, nicht bei ihr, sondern bei der SM GmbH angefallen sind, nach wie vor als Förderungsnehmerin iSd FFG-Verfahrens zu qualifizieren ist und ihr somit Zuschüsse in der festgestellten Höhe gewährt wurden. Diese Entscheidung der FFG steht – nach Ansicht des erkennenden Richters – einer Umqualifizierung dahingehend, dass die erhaltenen Zuschüsse tatsächlich der SMFE zuzurechnen wären, entgegen. Dies deshalb, weil es den Willen der FFG, die Förderung – trotz der Tatsache, dass die Kosten bei der SM GmbH angefallen sind – bei der SMI (zwar in gekürzter Form, aber dennoch) zu belassen, unterlaufen würde. Hätte die FFG aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes eine vollständige Rückforderung für richtig befunden, so ist davon auszugehen, dass die FFG entsprechend entschieden hätte. Somit bleibt nach Ansicht des erkennenden Richters kein Raum für eine wirtschaftliche Zuordnung der von der FFG gewährten Zuschüsse an die SM GmbH. Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH, wonach die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur insoweit anzuwenden ist, als der Tatbestand selbst nicht eine rechtliche Betrachtungsweise erfordert (VwGH 23.06.1995, 93/17/0461). Dies ist – aufgrund der Ausgestaltung des Förderverfahrens vor der FFG und auf Basis der obigen Ausführungen – für den gegenständlichen Fall zu bejahen.

Der Beschwerde war in diesem Punkt somit stattzugeben.

Tz. 13 Einlagen stille Gesellschafter

a) Rechtsgrundlagen

§ 23 UmgrStG in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet:

(1) Ein Zusammenschluss im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) und einer Zusammenschlussbilanz einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Übertragende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

(3) Personengesellschaften sind Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.

(4) Auf Zusammenschlüsse sind die §§ 24 bis 26 anzuwenden.

b) Erwägungen

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde der Zusammenschlussvertrag vom 27.09.2006 (Zusammenschlussstichtag 31.12.2005) zwischen der SM GmbH sowie der ***SCH T*** abgeschlossen. Im Rahmen dieses Vertrages verpflichtet sich der atypisch stille Gesellschafter (d.h. die ***SCH T***) zur Leistung einer Bareinlage iHv EUR 1.192.500,00 sowie eines Gesellschafterdarlehens iHv EUR 397.500,00 an die SM GmbH, und zwar jeweils bis zum 30.09.2006. Aus dem Vertrag geht weiters hervor, dass der atypisch stille Gesellschafter die Anteile an der atypisch stillen Gesellschaft treuhändig für diverse Treugeber hält und dass diesen das wirtschaftliche Eigentum (und die damit verbundenen Rechte und Pflichten) an diesen Anteilen zukommt.

Fraglich ist, ob ein Zusammenschluss iSd Art. IV UmgrStG vorliegt, obwohl ein Teilbetrag von EUR 355.300 erst am 23.11.2006 – und somit nach dem Ende der umgründungssteuerrechtlichen Neunmonatsfrist – vom Konto des atypisch stillen Gesellschafters (d.h. der ***SCH T***, die hinsichtlich der Gesellschaftsanteile als Treuhänderin fungiert) auf das Konto der SM GmbH überwiesen wurde. Dass die Treugeber die gesamte Einlage innerhalb der Neunmonatsfrist auf das Konto der ***SCH T*** als Treuhänderin überwiesen haben, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt.

Nach dem strengen Gesetzeswortlaut sind unter „Vermögen“ iSd § 23 Abs. 1 UmgrStG nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile iSd § 23 Abs. 2 iVm § 12 Abs. 2 UmgrStG zu verstehen. Es ist allerdings unstrittig, dass ein Zusammenschluss iSd UmgrStG dann möglich ist, solange wenigstens einer der Zusammenschlusspartner sogenanntes „begünstigtes Vermögen“ iSd § 23 Abs. 2 UmgrStG überträgt und der bzw. die anderen Zusammenschlusspartner bloße Sach- oder Geldeinlagen leisten (*Mühlehner in Hügel/Mühlener/Hirschler, Umgründungssteuergesetz: Kommentar, 1. Aufl. 1999, § 23, Rz 10*). Dieses weite Verständnis des Zusammenschlussbegriffes dürfte auch dem historischen Willen des Gesetzgebers entsprechen (vgl. die Erläuternden Bemerkungen zum UmgrStG und die dort angeführten Beispiele).

Strittig ist, ob sich das Erfordernis der tatsächlichen Übertragung des Vermögens an die übernehmende Personengesellschaft (im konkreten Fall die atypisch stille Gesellschaft) auch

auf das „nicht begünstigte Vermögen“ (d.h. jenes Vermögen, dass nicht in § 23 Abs. 2 UmgrStG genannt ist) erstreckt.

Dies erscheint nur sachgerecht – es sind auch jene Zusammenschlusspartner, die kein begünstigtes Vermögen (sondern zB bloße Geldeinlagen) leisten, von der Rückwirkungsfiktion des Art. IV UmgrStG umfasst (*Mühlehner in Hügel/Mühlener/Hirschler, Umgründungssteuergesetz: Kommentar, 1. Aufl. 1999, § 23, Rz 12*). Weshalb dann an die tatsächliche Übertragung des von ihnen zu leistenden (nicht begünstigten) Vermögens geringere Anforderungen zu stellen sein sollen, als dies im Falle der Übertragung des begünstigten Vermögens gefordert wird, ist nicht einsichtig (in diesem Sinne auch *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), *Internationale Umgründungen* (2005), 6. Tatsächliche Vermögensübertragung; *Schwarzinger/Wieser* in *SWK* 8/2001, S 291; *Hübner-Schwarzinger/Six* in *UmgrStG* (2012), § 23, Rz 116; *Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser* in *BFG Journal* 1/2024, Seite 5ff.; BFG 11.10.2023, RV/7101930/2013). Dies steht auch im Einklang mit den allgemeinen Regeln des Steuerrechts, wonach die Einlage in eine Mitunternehmerschaft eine Einlagehandlung erfordert (*Zorn in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer: Kommentar* (53. Lfg), § 6 Z 5, Rz 11).

Wie bereits eingangs ausgeführt, wurde der gegenständliche Zusammenschlussvertrag zwischen der SM GmbH und der ***SCH T*** abgeschlossen, wobei die ***SCH T*** betreffend die Gesellschaftsanteile an der entstandenen atypisch stillen Gesellschaft als Treuhänderin für diverse Treugeber fungierte. Wie oben dargestellt, erfordert das wirksame Zustandekommen eines Zusammenschlusses iSd Art. IV UmgrStG (auch) die tatsächliche Übertragung des (begünstigten und nicht begünstigten) Vermögens an die übernehmende Personengesellschaft, wobei die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nach § 24 BAO ausreichend ist (*Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG*⁵, § 23, Rz 19).

Wie sich aus der vorliegenden Aufstellung betreffend das Treuhandkonto der ***SCH T*** per 31.12.2006 ergibt, wurde die letzte Überweisung im Zusammenhang mit der „zweiten Beteiligungstranche“ (d.h. betreffend den Zusammenschlussvertrag mit Zusammenschlussstichtag 31.12.2005) in Höhe von EUR 355.300,00 am 23.11.2006 vom Bankkonto der Treuhänderin auf das Bankkonto der SM GmbH überwiesen. Die seitens der SMFE wurde diesbezüglich ausgeführt, dass es sich „*bei dieser Überweisung aus steuerlicher Sicht lediglich um eine „***SM***-interne“ Überweisung vom Treuhandkonto auf das Geschäftskonto*“ der SM GmbH handle, das wirtschaftliche Eigentum sei „*im Innenverhältnis innerhalb der Neunmonatsfrist tatsächlich übertragen*“ worden. Dass der fragliche Geldbetrag von der ***SCH T*** an die SM GmbH erst am 23.11.2006 überwiesen wurde, wird nicht bestritten. Es wird allerdings nicht ausgeführt, auf welchem Wege das wirtschaftliche Eigentum an diesem Geldbetrag bereits am (spätestens) 30.09.2006 auf die SM GmbH übertragen worden wäre oder warum es sich lediglich um eine „***SM***-interne“ Überweisung handeln solle.

Fest steht, dass die Vertragsparteien des Zusammenschlussvertrages (d.h. die SM GmbH und die ***SCH T***) die Überweisung der Bareinlage bzw. des Gesellschafterdarlehens bis zum 30.09.2006 vereinbart haben. Fest steht außerdem, dass die letzte diesbezügliche Überweisung der ***SCH T*** erst am 23.11.2006 getätigt und auf dem Bankkonto der SM GmbH eingelangt ist. Notwendig für das Zustandekommen eines Zusammenschlusses iSd Art. IV UmgrStG ist – wie dargestellt – die tatsächliche Übertragung des (begünstigten und nicht begünstigten) Vermögens an die übernehmende Personengesellschaft (so auch BFG 11.10.2023, RV/7101930/2013). Dies ist nicht zur Gänze erfolgt. Weshalb die Überweisung der „letzten Tranche“ durch die ***SCH T*** an ihre Vertragspartnerin, die SM GmbH, erst am 23.11.2006 – und somit deutlich nach dem Ende der Neunmonatsfrist – erfolgt ist, wurde nicht ausgeführt. Es wurden weder rechtliche noch sonstige Hindernisse vorgebracht, um die verspätete Überweisung zu rechtfertigen. Auf welchem Wege der – vertraglich vereinbarte – Geldbetrag bereits knapp 2 Monate vor der Überweisung im zumindest wirtschaftlichen Eigentum der übernehmenden Personengesellschaft gestanden haben sollte, wurde ebenfalls nicht ausgeführt. Im Ergebnis ist in Übereinstimmung mit dem belangten Finanzamt davon auszugehen, dass der Zusammenschluss nicht mit 31.12.2005, sondern erst mit dem Abschluss des Zusammenschlussvertrages am 28.09.2006 zustande gekommen ist. Die Rechtswirkungen des Art. IV UmgrStG können – mangels Erfüllung der diesbezüglichen Voraussetzungen – ebenfalls nicht eintreten.

Die Beschwerde zu diesem Punkt war somit abzuweisen.

Tz. 14 Verlustanteile stille Gesellschafter

a) Rechtliche Grundlagen, Erläuternde Bemerkungen

Gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 sind negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 vortragsfähig, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen. Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Die EB zur RV (1766 der Beilagen XX. GP) führen zu dieser Bestimmung aus:

"Zu Art. I Z 1 (§ 2 Abs. 2, § 2 Abs. 2a):

In das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2 - nunmehr in einen neuen Abs. 2a überführt - sollen ab der Veranlagung 2000 auch Verluste aus Betätigungen einbezogen werden, bei denen

in erster Linie die Erzielung steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dazu können Betätigungen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich gehören, wenn Steuerminderungen durch Verlustzuweisungen allgemein - insbesondere durch professionelle Anbieter - angeboten werden. Ein weiteres Indiz für die primäre Zielsetzung des Erzielens von Steuervorteilen ist aus dem angebotenen Gesamtkonzept abzuleiten. Sollte sich daraus ergeben, daß aus Beteiligungen der angebotenen Art Renditen - ohne Anwendung der gegenständlichen Bestimmung - erreichbar wären, die nach Steuern das Doppelte einer Vergleichsrendite vor Steuern ergeben, wird damit ein Verlustausgleich ausgeschlossen sein.

Die Regelung ist in der Weise angelegt, daß nicht auf die konkreten Verhältnisse des Anlegers abzustellen ist. Irrelevant ist daher etwa der konkrete Steuersatz, dem ein Anleger unterliegt, oder die Eigen- oder die Fremdfinanzierung des Kapitaleinsatzes. Es genügt vielmehr, daß generell und allgemein eine entsprechende Renditeerzielung erreichbar wäre. Dabei wird in aller Regel in einer abstrakten Betrachtung vom Höchststeuersatz und der optimalen Ausnutzung von Steuervorteilen (etwa beim Abschichtungserlös) auszugehen sein.

Die Renditeberechnung wird sich weiters daran zu orientieren haben, zu welchem Zeitpunkt der Anleger nach der Konzeption des Modells ausscheiden wird. Dabei wird auch das wahrscheinliche Verhalten des Kapitalnehmers zu berücksichtigen sein, also etwa die (rechtzeitige) Ausnutzung von Kündigungsmöglichkeiten im Interesse einer aus der Sicht des Kapitalnehmers ‚billigen‘ Kapitalaufnahme.

Schließlich wird auf den Hintergrund der Kapitalaufnahme Bedacht zu nehmen sein. Bei Kapitalanlagen, die nach ihrer gesamten Ausgestaltung auf eine längerfristige Veranlagung des Kapitals schließen lassen (insbesondere Kapitalanlagen in Immobilien), wird der Zeitraum für die Renditeermittlung - so nicht besondere Verhältnisse auf Anderes hinweisen - grundsätzlich auf die zu erwartende Nutzungsmöglichkeit der Kapitalanlage abzustellen sein.

Unter Rendite wird der nach der Methode des internen Zinsfußes abgezinste Barwert der Zahlungsströme zu verstehen sein, wobei Wiederveranlagungen mit einem marktüblichen Zinssatz zu verrechnen wären."

b) Erwägungen

Durch § 2 Abs. 2a EStG 1988 soll sichergestellt werden, dass sich private Investitionsentscheidungen an wirtschaftlichen und nicht an steuerlichen Kriterien ausrichten, um der Gefahr von Fehlallokationen vorzubeugen. Die Bestimmung knüpft an einen bestimmten Investitionstypus an, dessen Investitionsentscheidung nicht primär anhand wirtschaftlicher Erwägungen getroffen wird, sondern im Kern überwiegend steuerlich motiviert ist (vgl. zu § 2b dEStG 1999: BFH 22.09.2016, IV R 2/13).

Ausdruck dieses Gedankens ist das in § 2 Abs. 2a EStG 1988 (einzige) normierte Regelbeispiel, wonach das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, wenn der Erwerb oder das Eingehen einer Beteiligung allgemein angeboten wird und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen. Andere (gesetzlich nicht ausdrücklich geregelte) Beispiele würden zur Rechtfertigung der Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkung gleichwertige objektive Umstände wie jene des Regelbeispiels erfordern (vgl. BFG 08.03.2023, RV/7101922/2013; BFG 24.03.2021, RV/7101627/2020).

Nach der Rechtsprechung des VwGH kann auch im Falle von entsprechend intensiver Bewerbung von steuerlichen Vorteilen insbesondere im Zusammenhang mit Verlustzuweisungen und nach Abwägung mit den anderen in Aussicht gestellten Vorteilen einer Beteiligung das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988 Anwendung finden. (VwGH 21.02.2018, Ro 2016/13/0027).

Wie sich aus dem obig dargestellten Sachverhalt ergibt, ist die Bewerbung der Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter an der SM GmbH nicht unter besonderer Hervorhebung von Verlustzuweisungen und damit verbundenen Steuervorteilen erfolgt. Es kommt somit nicht schon aus diesem Grund zur Anwendung des Verlustausgleichsverbotes des § 2 Abs. 2a EStG 1988. Daran ändert auch die Tatsache, dass nach Auffassung des erkennenden Richters über dem Modell „***SM***“ zumindest zum Teil der Schatten eines „Steuermodells“ liegt, nichts. Dies deshalb, da die interne Konzeption bzw. die internen Abläufe davon zu trennen sind, ob eine Beteiligung auch gegenüber den potentiellen Anlegern als „Steuermodell“ im Sinne von Steuervorteilen durch Verlustzuweisungen beworben wird. Dies konnte im gegenständlichen Fall nicht nachgewiesen werden.

Es ist somit zu prüfen, ob die Voraussetzungen für das (einzige) normierte Regelbeispiel des § 2 Abs. 2a EStG 1988 (siehe oben) im konkreten Fall erfüllt sind. Diesbezüglich ist zunächst auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung der SMFE einzugehen, wonach aufgrund des hohen außersteuerlichen Risikos selbst bei Erfüllung dieser Voraussetzungen das Verlustausgleichsverbot nicht zur Anwendung gelangen kann (siehe oben, Punkt „I. B. Tz. 14“). Diesbezüglich wurde vom VwGH festgehalten, dass diese Einschränkung bei schematischer Anwendung zu weit geht, weil steuerliche Vorteile auch ohne deren besondere Bewerbung im Vordergrund stehen können, wenn ein hohes außersteuerliches Risiko besteht (vgl. erneut VwGH 21.02.2018, Ro 2016/13/0027). Eine diesbezügliche Abwägung kann im konkreten Fall allerdings unterbleiben, da sich bereits aus anderen Gründen die Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ergibt.

So ergibt sich aus dem – als Folge der richterlichen Beweiswürdigung – festgestellten Sachverhalt, dass der Erwerb bzw. das Eingehen der Beteiligung allgemein angeboten wurde.

Die erste Voraussetzung des in § 2 Abs. 2a EStG 1988 normierten Regelbeispiels ist somit im konkreten Fall erfüllt. Allerdings ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt ebenfalls, dass der angestellte Renditevergleich nicht zum Ergebnis führt, dass ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen. Die von der steuerlichen Vertretung der SMFE diesbezüglich angestellten Berechnungen wurden vom belangten Finanzamt nicht bestritten und sind auch nach Ansicht des erkennenden Richters nicht zu beanstanden.

Vor diesem rechtlichen und sachverhaltsmäßigen Hintergrund war der Beschwerde im Hinblick auf die Nichtanwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 für sämtliche streitgegenständliche Jahre stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt V. (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.

Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Soweit es sich um die Lösung von Tatfragen (Tatsachenannahmen, Sachverhaltsfeststellungen, Beweiswürdigung), welche keine Rechtsfragen sind, handelt, ist diesbezüglich die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig (vgl. VwGH 11.09.2014, Ra 2014/16/0009).

Die aufgeworfenen Rechtsfragen wurden entsprechend der im Erkenntnis zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst. Somit ist auch in diesen Fällen die die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 2. Juli 2024