

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr A Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, Adr2, über die Beschwerde vom 03.02.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 24. Jänner 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2017, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2017 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in folgender Höhe festgestellt: -20.633,78 €

Davon entfallen auf:

1. Dr A Stb und WP GmbH

Adr2

FA B St.Nr. 1 0,00 €

2. C

Bf1-Adr

FA B St.Nr. 2 -6.190,14 €

3. D

Bf1-Adr

FA B St.Nr. 3 -6.190,13 €

4. Dr A

Bf1-Adr

FA B St.Nr. 4 -6.190,13 €

5. E

Bf1-Adr

FA B St.Nr. 5 -2.063,38 €

Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung keine nichtausgleichsfähige Verluste zu berücksichtigen.

Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Beschwerdeführerin (Bf) ist die Firma ***Bf1***.

Der Geschäftszweig der Bf wird im Firmenbuch mit "Filmproduktion" ausgewiesen und in der elektronisch eingebrachten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2017 wurde als Branche "Herstellung von Filmen und Fernsehprogrammen, deren Verleih und Vertrieb, Kinos" angegeben.

Im Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2017 vom 24.01.2019 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß in Höhe von –20.633,78 € und nichtausgleichsfähige Verluste in Höhe von 20.633,78 € festgestellt. Die Anteile am Verlust der einzelnen Gesellschafter wurden erklärungsgemäß, die bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigenden nichtausgleichsfähigen Verluste wurden in Höhe deren Anteile an den Einkünften festgestellt.

In der Bescheidsbegründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 2 Abs 2a EStG negative Einkünfte weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs 6 EStG vortragsfähig seien, aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen sei. Ein Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern liege unter anderem bei der Herstellung von Filmen vor, um die Filmrechte im Wege der Nutzungsüberlassung zu verwerten.

Mit Schriftsatz (Fax) vom 03.02.2019 erhob die steuerliche Vertretung Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2017 vom 24.01.2019 und beantragte, die nichtausgleichsfähigen Verluste für die Gesellschafter mit Null festzustellen.

In der Begründung führte die steuerliche Vertretung zunächst aus, dass die Bf seit der

Gründung mit dem Unternehmensschwerpunkt "Produktion von Videos und Filmen" tätig sei. Im Jahr 2015 sei mit der Produktion des Kinofilms "Filmtitel" begonnen worden. Hauptziel des Projektes sei gewesen, einen unterhaltsamen Mainstream-Film zu schaffen, der sich auch gut an Kinos verleihen ließe und bei dem auch eine weitere gewinnbringende Verwertung im Rahmen von Fernsehstationen und Streamingdiensten möglich sei.

Da keine wesentlichen Finanzierungsmitteln von dritter Seite hätten aufgestellt werden können, hätten die Gesellschafter selbst die Mittel aufbringen und viele der Funktionen bei der Herstellung des Kinofilms übernehmen müssen. Aufgrund ihrer Ausbildung und Kenntnisse seien daher von den Gesellschaftern die folgenden Bereiche übernommen und nicht von dritter Seite dazugekauft worden:

C habe neben ihrem Studium der Kulturwissenschaften auch weitere Ausbildungen an der Universität für Musik, School of Cinematic Arts, University of Southern California (USC), Los Angeles, Wirtschaftsuniversität und verschiedenen Ausbildungskurse (zB in Tontechnik) absolviert, so dass sie möglichst viele Kenntnisse für die Umsetzung ihres Berufszieles als Produzentin und Regisseurin von Filmen erwerben habe können. Dabei habe sie auch die wesentlichen Teile bei der Produktion wie Drehbuch, Organisation des Ablaufes, Regie, Personalsuche und Suche Werkvertragsnehmer sowie Leitung Postproduktion und Mitarbeit im Vertrieb übernommen.

Ebenso habe D die entsprechenden Kenntnisse für die Produktion von Filmen erworben (Abschluss Mag. an der Wirtschaftsuniversität in Wirtschaft und Recht, Filmschule) sodass sie als Mitgesellschafterin wesentlich zu Organisation und Produktionsabwicklung des Filmes habe beitragen können. Darüber hinaus habe sie auch eine Filmrolle als Schauspielerin übernommen und am Drehbuch mitgearbeitet.

Dr A habe als Mitgesellschafter aufgrund seiner wirtschaftlichen und rechtlichen Kenntnisse als Steuerberater die kaufmännischen Belange übernommen. Insbesondere seien von ihm die Kalkulation und die Budgetierung des Filmprojektes sowie Fragen der Finanzierung und Vornahme der Überweisungen durchgeführt worden.

E, die eine juristische Ausbildung habe, sei für die rechtlichen Belange der Gesellschaft und insbesondere für die Vertragsgestaltung verantwortlich. Dies sei für das Filmprojekt im Jahr 2016 sehr umfangreich gewesen, da mit allen Mitarbeitern Dienstverträge sowie mit allen Lieferanten entsprechende Miet-, Werk- und Lieferverträge abgeschlossen worden seien.

Die Dr A Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH habe als atypisch stille Gesellschafterin ebenfalls an der Herstellung mitgearbeitet und für 2016 die Buchhaltungsarbeiten mit allen damit verbundenen Angelegenheiten wie UVA Meldungen, Erstellung von Steuererklärungen und Abrechnung der Dienstnehmer übernommen.

Für das Jahr 2017 hätten bereits Einnahmen aus der Vermarktung des Films in Höhe von 5.275 € erzielt werden können. Jedoch hätten bis zum Vertrieb des Films noch Ausgaben im Jahr 2017 getätigt werden müssen, wie die Komposition der Filmmusik, damit verbunden Sounddesign sowie die Übersetzungskosten für die Untertitel in Spanisch und Französisch für den internationalen Einsatz bei Festivals (von denen auch sehr viele Preise für den Film

vergeben worden seien) und letztlich Kosten für Internetwerbung und Rechtsanwaltskosten. In Summe seien bei sparsamstem Mitteleinsatz 25.908,79 € für 2017 ausgegeben worden.

Im Jahr 2015 hätten die Gesellschafter mit der Erstellung des Drehbuchs für den Film "Filmtitel" begonnen, das bis Mitte 2016 fertiggestellt worden sei. Hierbei hätten die Gesellschafterinnen C und D einen großen Teil der Recherchen sowie der textlichen Bearbeitungen und Formulierungen im Drehbuch erbracht.

Im Sommer des Jahres 2016 sei dann mit den Dreharbeiten begonnen und diese in der zweiten Hälfte des Jahres 2016 abgeschlossen worden. Danach sei die Postproduktion erfolgt, sodass der Film im Wesentlichen bis Ende des Jahres 2017 fertiggestellt habe werden können. Im Jahr 2018 seien noch einige Nacharbeiten im Bereich der Farbkorrekturen und Tongestaltung für die verschiedenen Kinoversionen angefallen.

Da die Bf bei den vielen Versuchen, bei österreichischen Förderstellen zur Herstellung von Kinofilmen eine Förderung zu bekommen, gescheitert sei und keine raschen Zusagen gewährt worden seien, hätten die Gesellschafter die Produktionskosten selbst durch Eigenkapitaleinlagen finanzieren müssen.

Nach Fertigstellung des Kinofilms im Jahr 2017 sei dieser bei zahlreichen Festivals eingereicht worden und habe bis 2018 auch eine Vielzahl von Festivalpreisen und –nominierungen erzielen können (<http://www.Filmtitel.com/>). Im Jahr 2018 sei mit dem Vertrieb des Kinofilms am weltweiten Markt begonnen worden und dazu seien auch Verträge mit Distributoren und Kinobesitzern in Österreich und auch mit Vertriebsfirmen in den USA für den weltweiten Vertrieb verhandelt und bisher auch schon abgeschlossen worden. Für den weltweiten Vertrieb seien Filmversionen mit englischen und spanischen Untertiteln erstellt worden. Der Kinostart in Österreich habe im Oktober 2018 stattgefunden, worüber in zahlreichen Medien (sowohl im Fernsehen als auch im Rundfunk wie auch in allen großen Printmedien in Österreich) berichtet worden sei.

Bezüglich der Interpretation der Abgabenbehörde des Begriffes "Verwalten" im Sinne der Bestimmung des § 2 Abs 2a EStG im gegenständlichen Fall verwies die steuerliche Vertretung darauf, dass diese nicht zutreffend, somit nicht richtig und daher der § 2 Abs 2a EStG bei diesem konkreten Sachverhalt für die Einkommensermittlung nicht anwendbar sei: Bei der Interpretation des Begriffes "Verwalten" bzw dieser Bestimmung des § 2 Abs 2a zweiter Teilstrich sei von der Zielsetzung des Gesetzgebers auszugehen. Dem Ausschussbericht 1162 BlgNR XVII. GP 2 zufolge sei diese Regelung für Gesellschaften gedacht, die nur dem Zweck dienten, Verluste zuzuweisen, ohne dass mit dem Engagement wirtschaftliche Zwecke verbunden seien: "Die Regelung soll einem neuen Typ von Verlustzuweisungsgesellschaften – Unternehmen, die praktisch nur zum Zweck von Verlustzuweisungen ins Leben gerufen werden – entgegenwirken".

Ein derartiger Zweck einer Gesellschaft liege bei der ***Bf1*** nicht vor. Diese Familiengesellschaft habe seit der Gründung 2004 überwiegend positive Einkünfte erzielt und sei in keiner Weise zum Zweck einer Verlustverwertung gegründet worden, sondern um als Einkommensquelle für die Gesellschafter zu dienen. Infolge des Fehlens einer primären

Verlustverwertungsabsicht fehle schon eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendung des § 2 Abs 2a EStG.

Die steuerliche Vertretung verwies auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu § 2 Abs 2 EStG 1988 im BGBl Nr 734/1996 vom 10.12.1996 in der ausgeführt werde, dass als Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter sowohl die Verwaltung von Anlagevermögen als auch die Verwaltung von Umlaufvermögen zu verstehen sei. Darunter falle insbesondere auch der gewerbliche Handel mit unkörperlichen Wirtschaftsgütern. Dieser Inhalt der Verordnung sei auch durch das Erkenntnis des VfGH vom 02.10.1998 bestätigt worden, demzufolge der Handel mit unkörperlichen Wirtschaftsgütern von einer gewerblich betriebenen Vermögensverwaltung nicht zu unterscheiden sei, die auch immer den Handel mitumfasse. Der Begriff Handel im Zusammenhang mit der Bestimmung des § 2 Abs 2a zweiter Teilstrich sei der Judikatur des VwGH und VfGH folgend als ein Vorgang zu verstehen, der durch Käufe und Verkäufe im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit verbunden mit entsprechendem Umfang an Kaufabwicklungen bestimmt sei und bei dem die für die allgemeine Handelstätigkeit typischen Einflussnahmen wie beispielsweise Gestaltung des Preises möglich seien.

Die steuerliche Vertretung führte weiter aus, dass es sich bei der Tätigkeit der ***Bf1*** jedoch ausschließlich um die Herstellung (Produktion) des Kinofilms "Filmtitel" gehandelt habe. Diese Herstellung unterscheide sich aber wesentlich vom Begriff "Handel", der bei einem gewerblichen Geschäftsbetrieb wesentlich durch Einkauf (Anschaffung) und Verkauf von Wirtschaftsgütern geprägt sei.

Bei der Herstellung handle es sich um einen Vorgang, bei dem ein bisher noch nicht bestehendes Wirtschaftsgut neuer Wesensart geschaffen werde. Bei der Herstellung vollziehe sich ein innerbetrieblicher Wertumschichtungsprozess, bei dem Materialien sowie zur Herstellung verwendetes Anlagevermögen und menschliche Arbeitsleistung in ein fertiges Erzeugnis transformiert würden.

Damit unterscheide sich der Begriff "Herstellung" bzw "Produktion" wesentlich vom Begriff "Verwaltung", bei dem für Zwecke des § 2 Abs 2a zweiter Teilstrich EStG 1988 auch der Handel subsumiert werde. Terminologisch gehe es beim Begriff Verwalten um aufgabenbezogenes Erfassen, Betreuen, Leiten, Lenken und Verantworten dynamischer Systeme nach bestimmten Vorschriften.

Eine nicht teleologisch orientierte Interpretation bzw eine nicht korrekte Wortinterpretation des § 2 Abs 2a zweiter Teilstrich EStG 1988 schränke eine ganze Wirtschaftsbranche (Filmbranche) hinsichtlich ihres Erwerbseinkommens und einer aufbauenden Geschäftsentwicklung insbesondere aus der Sicht der Finanzierung existenzbedrohend ein und vernichte diese in der Folge. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung sei die Interpretation aus der Sicht des Protokolls des Ausschusses des Nationalrates bei der Gesetzeswerdung sowie der Würdigung des bei der ***Bf1*** vorliegenden Sachverhaltes der Verlustentstehung im Rahmen der Herstellung (Produktion) 2016 des Kinofilms "Filmtitel" sowie der richtigen Wortinterpretation des Begriffes "Verwalten" dahingehend vorzunehmen, dass die Bestimmung § 2 Abs 2a zweiter Teilstrich im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden sei.

Die steuerliche Vertretung beantragte, den angeführten Verlustausgleich für die fünf Gesellschafter für 2017 zu gewähren und folglich die nichtausgleichsfähigen Verluste in der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2017 bescheidmäßig mit jeweils 0 festzusetzen.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 06.02.2019 wird die Beschwerde – wie schon im angefochtenen Bescheid – im Wesentlichen mit der Zitierung des in Rz 160 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 angeführten Beispiels für das Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern abgewiesen, nämlich das Herstellen von Filmen, um die Filmrechte im Wege der Nutzungsüberlassung zu verwerten.

Mit Schriftsatz (Fax) vom 17.02.2019 stellte die steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorlagebericht vom 22.02.2019 wurde die Beschwerde von der Abgabenbehörde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Schriftsatz (Fax) vom 30.06.2020 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung von der steuerlichen Vertretung zurückgenommen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf stellte in der ersten Hälfte des Jahres 2016 das Drehbuch für den Film "Filmtitel" fertig und begann im Sommer (Juli) 2016 mit den Dreharbeiten, die bis September 2016 abgeschlossen wurden. Danach erfolgte die Postproduktion (Komposition der Filmmusik, damit verbunden Sounddesign sowie die Übersetzung von Untertiteln in Spanisch und Französisch für den internationalen Einsatz bei Festivals), sodass der Film im Wesentlichen bis Ende des Streitjahres 2017 fertiggestellt werden konnte. Im Jahr 2018 sind noch einige Nacharbeiten im Bereich der Farbkorrektur und Tongestaltung für die verschiedenen Kinoversionen angefallen.

Autorin und Regisseurin des Films war die Gesellschafterin C, die neben ihrem Studium der Kulturwissenschaften auch weitere Ausbildungen an der Universität für Musik, School of Cinematic Arts, University of Southern California (USC), Los Angeles, Wirtschaftsuniversität und verschiedene Ausbildungskurse (zB in Tontechnik) absolvierte.

Zum namhaften Cast des Films zählten neben der Hauptdarstellerin F, G, H, I, J, K u.v.m.

Der Film konnte eine Vielzahl von Festivalpreisen und -nominierungen erzielen: er wurde unter anderem am "L Film Festival" in M 2017 mit dem "N" Award ausgezeichnet und G wurde beim "O Film Festival" 2017 als "Best Female Support" nominiert.

Der im Streitjahr 2017 angefallene Mitteleinsatz belief sich auf 25.908,79 €, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen -20.633,78 €.

Im Jahr 2018 wurde mit dem Vertrieb des Kinofilms am weltweiten Markt begonnen, wofür Filmversionen mit englischen und spanischen Untertiteln erstellt wurden. Der Kinostart in Österreich war Oktober 2018.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2017, der Beschwerde und der website: "Filmtitel".

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 2 Abs 2a zweiter Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 sind negative Einkünfte aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist, weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs 6 und 7 vortragsfähig. Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

In seinem Erkenntnis vom 14.05.2020, Ro 2020/13/0003, geht der Verwaltungsgerichtshof bezüglich des von der Bf im Jahr 2016 im Rahmen der Filmproduktion erwirtschafteten Verlustes davon aus, dass der Unternehmensschwerpunkt der Bf 2016 nicht im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter bestanden habe, da das Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter die auf Gewinn gerichtete Fruchtziehung aus unkörperlichen Wirtschaftsgütern umfasse. Er verweist dabei auf das zu einem Erfinder ergangene Erkenntnis (VwGH vom 03.09.2019, Ra 2018/15/0085), in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit eines Erfinders nicht in der Verwaltung von Kenntnissen und Erfindungen besteht, sondern im produktiven Einsatz seines Wissens. In gleicher Weise besteht bei einem Filmproduzenten der Schwerpunkt der Tätigkeit ebenfalls im produktiven Einsatz seiner Fähigkeiten und nicht in der Verwaltung dieser Fähigkeiten. Der Filmproduzent schafft Neues. Dass aber die Einnahmen nicht aus der Herstellung des Films, sondern aus dessen Vermarktung resultieren, ist keine Besonderheit des Filmproduzenten oder der Art der vorliegenden Tätigkeit, sondern ist bei jedem in einer Marktwirtschaft tätigen Unternehmen der Fall. Der Schwerpunkt der „Tätigkeit“ des Filmproduzenten liegt nicht darin, aus selbst hergestellten oder gar von Dritten erworbenen Filmrechten Früchte zu ziehen und allenfalls auch Filmrechte zu veräußern (wie entsprechend ein gewerblicher Wertpapierhändler mit Wertpapieren handeln würde), sondern darin, (unkörperliche) Filmrechte durch Herstellung eines Filmes zu generieren.

Soweit die Abgabenbehörde die Anwendung der Bestimmung des § 2 Abs 2a zweiter Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 im gegenständlichen Verfahren damit begründet, dass unter den Begriff des Verwaltens von unkörperlichen Wirtschaftsgütern auch das Herstellen von Filmen falle, um die Filmrechte im Wege der Nutzungsüberlassung zu verwerten, vertritt das Bundesfinanzgericht mit Hinweis auf das oben zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes die Auffassung, dass eine Subsumtion des gegenständlichen Sachverhaltes unter den klaren Wortlaut des zweiten Teilstriches des § 2 Abs 2a EStG 1988 ausscheidet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung liegt nicht vor, da der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt wurde (VwGH vom 14.05.2020, Ro 2020/13/0003).

Wien, am 2. Juli 2020