

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***X1*** Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, ***Adr2***, über die Beschwerde vom 30.01.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***A*** vom 13.01.2020, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018, zu Recht erkannt:

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

Die im Kalenderjahr 2018 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in folgender Höhe festgestellt: -19.669,27 €

Davon entfallen auf:

1. ***X1*** Stb und WP GmbH
Adr2

FA ***A*** St.Nr. ***1*** 0,00 €

2. ***X2***
Bf1-Adr

FA ***A*** St.Nr. ***2*** -4.917,32 €

3. ***X3***
Bf1-Adr

FA ***A*** St.Nr. ***3*** -4.917,31 €

4. ***X1***
Bf1-Adr

FA ***A*** St.Nr. ***4*** -4.917,32 €

5. ***X5***

Bf1-Adr

FA ***A*** St.Nr. ***5***

-4.917,32 €

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 2018 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 2018 vom 13.01.2020 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß in Höhe von –19.669,27 € und nichtausgleichsfähige Verluste in Höhe von 19.669,27 € festgestellt. Die Anteile am Verlust der einzelnen Gesellschafter wurden erklärungsgemäß, die bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigenden nicht-ausgleichsfähigen Verluste wurden in Höhe deren Anteile an den Einkünften festgestellt.

In der Bescheidbegründung 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 30.01.2020 erhob die steuerliche Vertretung Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 vom 13.01.2020 und beantragte, die nichtausgleichsfähigen Verluste für die Gesellschafter mit Null festzustellen.

In der Begründung führte die steuerliche Vertretung zunächst aus, dass in der Beschwerdebegründung vom 13.06.2018 betreffend die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2016 bereits der grundlegende Sachverhalt der Tätigkeit der ***Bf1*** sehr ausführlich dargestellt worden sei. In dem nun dazu vorliegenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 22.11.2019 sei der Beschwerde vom 03.04.2018 gefolgt und die Begründungen für das Nichtzutreffen von nichtausgleichsfähigen Verlusten gemäß § 2 Abs 2a EStG anerkannt worden. Damit seien die Verluste aus der Produktion des Kinofilms „***B***“ mit sofortigem Verlustausgleich mit anderen Einkünften anerkannt und sowohl der Feststellungsbescheid als auch die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der 5 Gesellschafter gemäß § 295 BAO geändert worden.

Im Jahr 2017 sei die Postproduktion und 2018 der Film in der finalen Version fertiggestellt und für die ausländischen Aufführungen die Untertitel in Englisch und Spanisch hinterlegt worden. In 2018 sei der Film auch noch bei zahlreichen Filmfestivals eingereicht worden und hätte auch viele Preise gewonnen. 2017 hätte es auch einen kleinen Werbekostenzuschuss der Autofirma ***C*** für die Produktplatzierungen von dieser Firma im Film als Einnahme gegeben.

Prämiere und damit offizieller Kinostart sei in Wien am 09.10.2018 gewesen. Da für den deutschsprachigen Raum keine Vertriebsfirma gefunden worden sei, hätten die Gesellschafter begonnen, den Vertrieb in Österreich selbst vorzunehmen. Es seien über 40 Kinobetreiber angeschrieben und mit den meisten auch Filmvorführverträge abgeschlossen worden. Aus den Spielfilmvorführungen stammten auch die Umsätze laut der Steuererklärung 2018.

Für 2019 sei begonnen worden, den Film auch in Deutschland in die Kinos zu bringen. Offen seien für 2020 die Verhandlungen mit den TV Stationen und den Streaming-Gesellschaften, denen der Film ebenfalls angeboten werden solle.

Die Verluste des Jahres 2018 seien aus der wirtschaftlichen Tätigkeit der Produktion des Kinofilms entstanden wie im Jahr 2016, nämlich aus der Herstellung im Rahmen der Postproduktion der finalen Kinoversion und dem Beginn des anschließenden Vertriebes des Kinofilms „***B***“. Der Vertrieb erstreckte sich über mehrere Jahre (2018 bis 2020). Voraussichtlich sollte das Projekt Herstellung und Vertrieb des Kinofilms bis 2020 bzw. spätestens 2021 abgeschlossen werden.

Kein Gesellschafter habe für 2018 einen Vorabgewinn für seine Mitarbeit bekommen. Hinsichtlich der Begründung werde auf die Beschwerdebegründung vom 13.06.2018 betreffend die Beschwerde vom 03.04.2018 gegen den Feststellungsbescheid 2016 vom 17.04.2018 verwiesen. Die Begründung werde einfachheitshalber im Anhang mit übermittelt und sei als Teil der Beschwerdebegründung für die Beschwerde 2018 zu sehen.

Aus diesen Gründen werde der Antrag gestellt, im Feststellungsbescheid 2018 vom 13.01.2020 wie im Feststellungsbescheid 2016 die erlittenen Verluste 2018 als ausgleichsfähige Verluste

anzuerkennen, da auch nach Ansicht des Erkenntnisses vom 22.11.2019 des Bundesfinanzgerichts der § 2 Abs 2a EStG nicht anzuwenden sei und somit keine nichtausgleichsfähigen Verluste vorlägen. Eine Kopie des BFG Erkenntnisses vom 22.11.2019 liege dieser Beschwerde als Teil der Begründung bei.

Im übermittelten Anhang 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 "***B***" begonnen worden. Hauptziel des Projektes sei gewesen, einen unterhaltsamen Mainstream-Film zu schaffen, der sich gut an Kinos verleihen lasse und bei dem auch eine weitere gewinnbringende Verwertung im Rahmen von Fernsehstationen und Streamingdiensten möglich sei, der damit auch entsprechende Gewinne für die OG erzielen hätte sollen. Daher seien von Beginn an alle Maßnahmen auf die Herstellung eines gewinnbringenden Mainstream-Films gerichtet gewesen. Dies habe zu dem Problem geführt, dass eine Finanzierungszusage von Förderstellen nicht erreicht worden sei, wie sie zur Umsetzung des Projektes notwendig gewesen wäre, da der Ablauf von Fördermittelzuteilung in Österreich ein äußerst langsamer und beziehungsreicher Prozess sei, der sehr stark von Insidern in der österreichischen Filmwirtschaft geprägt werde.

Für die fachliche Umsetzung der Herstellung des Films „***B***“ seien einige Voraussetzungen notwendig gewesen, damit ein derart großes Vorhaben umgesetzt werden können. Neben den fachlichen Qualifikationen, die für eine Realisierung eines solchen Projektes erforderlich seien, seien vor allem auch die Fragen der Finanzierung außerhalb von Förderungen zu lösen gewesen.

Die fachlichen Anforderungen hätten von Kenntnissen und Erfahrungen in der Herstellung von Kinofilmen, organisatorische Abwicklung, Filmaufnahmen (Kamera), Beleuchtung, Tonaufnahmen, Ausstattung, Aufnahmeleitung, Nutzungsrechte, Schauspieler, Regie, Requisitenbeschaffung, Kostümbild, Maskenbild, Grafiken, Postproduktion (Schnitt, Farb- und Tonkorrektur), Kopierwerke und anderes gereicht bis hin zu kaufmännischer Abwicklung (Kalkulation, Budgetierung, Buchhaltung, Lohnverrechnung) und rechtlicher Abwicklung (Vertragsgestaltung der verschiedenen Arten wie Dienstverträge, Werkverträge, Mietverträge, Versicherungsverträge, Verwertungsrechte von Urheberrechten, Schauspielerverträgen u.a.). Die Umsetzung dieser fachlichen Anforderungen erfordere auch eine zeitlich umfassende und intensive Kommunikations- und Verhandlungstätigkeit.

Da letztlich keine wesentlichen Finanzierungsmittel von dritter Seite (Förderungen) 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:

X2 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 verschiedene 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 ***X3*** die entsprechenden Kenntnisse für die Produktion von Filmen erworben (Abschluss Mag. an der Wirtschaftsuniversität in Wirtschaft und Recht, Filmschule und Ausbildung an der Universität von Essex), 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. ***X1*** 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.

X5, die eine juristische Ausbildung habe, sei für die rechtlichen Belange der Gesellschaft und insbesondere für die Vertragsgestaltungen 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 ***X1*** 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 "****B****" begonnen. Hierbei hätten die Gesellschafterinnen ***X2*** und ***X3*** einen großen Teil der Recherchen sowie der textlichen Bearbeitungen und Formulierungen im Drehbuch erbracht.

Im Juli 2016 sei dann mit den Dreharbeiten begonnen und diese bis September 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 Eigenkapital-einlagen 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, die im Detail auf der Homepage ***B*** dargestellt seien.

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 rechtlichen Begründung für die Nichtanwendung des Verlustausgleichsverbots des § 2 Abs 2a EStG verwies die steuerliche Vertretung darauf, dass im Bescheid vom 24.01.2019 wie im Vorjahr für 2016 in der Begründung lediglich auf die Gesetzesstelle des § 2 Abs 2a EStG hingewiesen werde, der zufolge negative Einkünfte weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs 6 EStG vortragsfähig seien, wenn diese aus Betreiben stammten, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen sei.

Zur weiteren Begründung der Interpretation dieses Gesetzestextes bzw des darin angeführten Begriffes „Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern“ werde dann auf das in den EStR Tz 160 angeführte Beispiel verwiesen, demzufolge die Finanzbehörde in den EStR die Ansicht vertrete, dass das Herstellen von Filmen, um die Filmrechte im Wege der Nutzungsüberlassung zu verwerten, ein Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern darstelle.

Es werde somit der im Gesetz angeführte Begriff „verwalten“ in der Interpretation der Finanzbehörde einfach dem Begriff „herstellen“ gleichgesetzt. Hierbei verkenne die Behörde, dass zwischen den beiden Begriffen ein wesentlicher semantischer Unterschied bestehe, sowohl in der Umgangssprache als auch in der betriebswirtschaftlichen und juristischen Literatur und Judikatur. Schon im Duden werde unter „herstellen“ ein „gewerbsmäßig in laufender Produktion anfertigen“ definiert, das sich wesentlich von dem Begriff „verwalten“ mit der Bedeutung „(im Auftrag oder anstelle des eigentlichen Besitzers) betreuen, in seiner Obhut haben, in Ordnung halten, verantwortlich leiten, führen, administrieren, kontrollieren“ unterscheide und somit nicht herstellen umfasse.

Nach Ansicht der Bf sei diese Interpretation des Begriffes „verwalten“ im Sinne der Bestimmung des § 2 Abs 2a EStG im gegenständlichen Fall nicht zutreffend und somit nicht richtig und daher der § 2 Abs 2a EStG bei diesem konkreten Sachverhalt für die Einkommensermittlung nicht anwendbar.

Bei der Interpretation des Begriffes "verwalten" bzw dieser Bestimmung des § 2 Abs 2a zweiter Teilstich sei neben der Wortinterpretation auch 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. Die ungleichen Anteilsverhältnisse begründeten sich ausschließlich damit, dass die 5 Gesellschafter über unterschiedliche Kapitalvermögen verfügt hätten, die sie der Gesellschaft als Eigenkapital für die Umsetzung des Filmprojektes 2016 zur Verfügung hätten stellen können. Von der Kapitalaufbringung sei die aktive Mittätigkeit der Gesellschafter zu unterscheiden, die von jedem nach seinen Qualifikationen und Kenntnissen erbracht worden seien. Eine Entlohnung dieser Tätigkeiten der Gesellschafter durch einen Vorabgewinn sei weder 2016 noch 2017 wegen der noch vorliegenden Verlustsituation infolge der Herstellungsphase des Films nicht vorgenommen worden und könne erst in Zukunft berücksichtigt werden, wenn die Verluste durch die Kinoeinnahmen bzw andere Einnahmen abgedeckt und die künftigen Gewinn zu verteilen sein würden.

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 "****B****" 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 "****B****" sowie der richtigen Wortinterpretation des Begriffes "verwalten" dahingehend vorzunehmen, dass die Bestimmung § 2 Abs 2a zweiter Teilstrich EStG 1988 im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 06.02.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und auf die Beschwerdeverentscheidung betreffend 2017 verwiesen. Zum Begriff des Verwaltens unkörperlicher Wirtschaftsgüter verwies die Abgabenbehörde auf die Verordnung des BMF zu § 2 Abs 2 EStG, BGBl. Nr. 734/1996, worin klargestellt worden sei, dass als Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter sowohl die Verwaltung von Anlagevermögen, als auch von Umlaufvermögen zu verstehen sei. Die Abgabenbehörde führte weiter aus, dass eine auf die Verwertung von Filmrechten gerichtete Tätigkeit für die Anwendung des § 2 Abs 2a EStG allerdings einheitlich beurteilt werden müsse. Die Produktion des Filmes stelle daher eine notwendige Voraussetzung für die Verwertung der Rechte an dem produzierten Film dar. Dementsprechend sei es für die Anwendung des § 2 Abs 2a EStG verfehlt, die Filmproduktion von der wirtschaftlichen Verwertung zu trennen. Ein Herauslösen dieser Komponente werde der wirtschaftlichen Realität nicht gerecht. Die Abgabenbehörde vertrat die Auffassung, dass im gegenständlichen Beschwerdefall eine selbständige, auf Dauer angelegte, in Ertragsabsicht durchgeführte Tätigkeit vorliege, die wirtschaftlich auf den Handel mit Lizenz und Filmrechten ausgerichtet sei.

Mit Schriftsatz (Fax) vom 10.02.2020 stellte die steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor und verwies darauf, dass nach ihrer Ansicht der Schwerpunkt der Tätigkeit im Streitjahr

2018 in der Verwaltung und dem Handel mit den Filmrechten liege, da der Film bereits im Jahr 2017 bei Filmfestivals eingereicht und nominiert worden sei und davon auszugehen sei, dass der Film bereits fertiggestellt gewesen sei.

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 "****B****" fertig und begann im 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 Farbkorrekturen und Tongestaltung für die verschiedenen Kinoversionen angefallen: der Film wurde in der finalen Version fertiggestellt und für den weltweiten Vertrieb wurden Filmversionen mit englischen und spanischen Untertiteln erstellt. Der Kinostart in Österreich fand im Oktober 2018 statt.

Autorin und Regisseurin des Films war die Gesellschafterin ***X2***, 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 ***D***, ***E***, ***F***, ***G***, ***H***, ***I*** u.v.m.

Der Film konnte eine Vielzahl von Festivalpreisen und -nominierungen erzielen: er wurde unter anderem am [...]

Der im Streitjahr 2018 angefallene Mitteleinsatz belief sich auf 35.946,90 €, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen -19.669,27 €.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2018, der Beschwerde und der website: "****B****".

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. Der eigenschöpferisch tätige Erfinder verwaltet nicht Wissen, sondern erzeugt neues Wissen.

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 im Wesentlichen damit begründet, dass im Streitjahr 2018 der Schwerpunkt der Tätigkeit hauptsächlich in der Verwaltung und dem Handel mit den Filmrechten liege, 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 31. August 2021