



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 2

GZ. RV/3011-W/07,
miterledigt RV/3013-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, Adresse, vertreten durch StB GmbH, 1010 Wien, vom 19. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 20. August 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) betreffend Körperschaftsteuer sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 nach der am 16. November 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung betreffend die Körperschaftsteuerbescheide wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw erstellt Filme über Ringkämpfe und vertreibt diese durch ihren Onlineshop. Strittig sind nach einer Betriebsprüfung über die Jahre 1999 bis 2004, die zu Feststellungen betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Körperschaftsteuer 2000 bis 2004 geführt hat, die körperschaftsteuerlichen Feststellungen, wobei diese nur in den Jahren 2000 bis 2002 angefochten sind.

Seitens der **Betriebsprüfung** wurde festgestellt, dass die Bw mit dem Verein Y-Klub, dessen Vorstand im Prüfungszeitraum der Geschäftsführer der Bw, A.B. gewesen sei, eine Vereinbarung getroffen habe, wonach die Bw die Filmrechte an den vom Verein ausgetragenen Kämpfen und Trainingseinheiten exklusiv erworben habe, wofür ein Preis pro Stunde Kampfvideo vereinbart worden sei. Daneben bestehe eine Geschäftsverbindung in die Ukraine. Von dort beziehe die Bw Filme, die im Auftrag der Bw gedreht worden seien.

Die Verwertungsrechte an den Aufzeichnungen beim Verein sowie an den Videos aus der Ukraine stellten nach Ansicht der Bp abnutzbare Wirtschaftsgüter dar. Daher seien die entsprechenden Ausgaben nicht Aufwand, sondern als Anlagevermögen auf fünf Jahre verteilt gleichmäßig abzuschreiben.

In der **Berufung** bringt die Berufungswerberin (Bw) dagegen folgende Punkte ins Treffen:

Die Wiederaufnahme der Bescheide werde bekämpft, weil es keine Körperschaftsteuerbescheide vom 22.6.2004 gebe, auf die sich die Wiederaufnahmbescheide bezögen, sondern (für das Jahr 2000) nur Bescheide vom 15.5.2002. Damit sei der Körperschaftsteuerbescheid 2000 zum 20.8.2007 aber bereits verjährt. Außerdem seien keine Tatsachen neu hervorgekommen. In einer vorangegangenen Betriebsprüfung sei die Erfassung der Aufwendungen als Aufwand nicht ausgesetzt worden. Diese seien im übrigen in der Bilanz immer offen ausgewiesen worden, weshalb kein Wiederaufnahmegrund bestehe.

Zur Sache selbst gibt die Bw an, das Schaffen von Filmrechten sei die Herstellung eines immateriellen Wirtschaftsgutes, für das ein Bilanzierungsverbot bestehe. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Zukauf von Teilrechten und Rohmaterial stelle noch keine selbständigen Filmrechte dar. Es sei damit eindeutig klar, dass es sich nicht um eingekaufte Filme sondern um die Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter handle.

Selbst bei einer Aktivierung der Rechte müsse aber berücksichtigt werden, dass Filme der Art, wie sie die Bw erstelle, nur in den ersten Monaten nachgefragt werden, womit bereits im ersten Jahr ein Wertverlust von 98% eintrete. Auch aus diesem Blickwinkel ergäbe sich somit keine Aktivierungsfähigkeit. Bei Aktivierung und Abschreibung sei überdies auch die Eröffnungsbilanz des ersten Prüfungsjahres zu berichtigen und bisher nicht getätigte Abschreibungen aus Vorjahren nun zu berücksichtigen.

In der am 16. November 2011 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

In der mündlichen Verhandlung ist zusätzlich von der Bw vorgebracht worden, man müsse sich die Filmproduktion so vorstellen, wie beispielsweise das Hahnenkammrennen: Der ORF

bezahle an den örtlichen Schiclub, der das Rennen austrage, Entgelte für die Übertragungsrechte. Die Übertragung selbst sei eine Eigenproduktion des ORF, die Entgelte an den Schiclub seien Aufwand.

Die mit der Ukraine zusammenhängenden Aufwendungen setzten sich zusammen aus den Übertragungsrechten für die Kämpfe und dem Produktionsaufwand, wobei die Produktion mit den Mitteln der Bw. und auf ihre Anweisung erfolgt sei. Die Bearbeitung des Rohmaterials sei durch die Bw erfolgt, weshalb es sich um Eigenproduktionen der Bw. handle. Die den Y-Klub betreffenden Aufwendungen enthielten hingegen nur die Übertragungsrechte an den Veranstaltungen des Y-Klub . Der Aufwand für die Filmerstellung sei in den Honoraren abgebildet, die A.B. für das Filmen, Schneiden, etc. der Bw. in Rechnung gestellt habe.

Zur Nutzungsdauer der Filmrechte legt die Bw Downloadstatistiken vor, aus denen hervorgeht, dass sich die Zugriffszahlen auf die Produktionen eines Jahres in der Folge jährlich in etwa halbierten auf die Vorjahreswerte bezogen.

Auf den Vorwurf des Finanzamtsvertreters, es befänden sich bereits aktivierte Filmrechte in der Bilanz, gibt die Bw an, es handle sich hierbei um entgeltlich erworbene Rechte an Filmen, welche der Geschäftsführer der Bw vor der Gesellschaftsgründung produziert habe, weshalb diese Rechte zu aktivieren gewesen seien.

Der Finanzamtsvertreter hat in der mündlichen Verhandlung zusätzlich vorgebracht, die Wiederaufnahmevereide bezögen sich auf das Datum, zu dem die zunächst vorläufig veranlagten Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2000, 2001 und 2002 endgültig erklärt worden seien. Dies sei eben der 22.6.2004 gewesen. Auf diese Bescheide zu verweisen, sei richtig gewesen.

Zum Vorwurf, die Wiederaufnahmegründe seien schon aus der letzten Betriebsprüfung bekannt gewesen, erwidert das Finanzamt: In dieser Prüfung sei es Schwerpunktmaßig um die Umsatzsteuer gegangen. Das jetzt streitige Thema scheint im Bericht der Vor-Bp nicht auf, weshalb über ein Bekanntwerden keine Schlussfolgerungen gezogen werden könnten.

Das Berufungsbegehren betreffend Eröffnungsbilanzberichtigung sei nicht hinreichend konkretisiert, da in der Berufung keine genauen Zahlen genannt worden seien.

Auf Nachfrage des Referenten, wo die Wiederaufnahmegründe bereits aus der Bilanz erkennbar seien, gibt die Bw. an: Die Produktionskosten sind als Unterpunkt der GuV ausgewiesen. Dadurch, dass keine Aktivierung von Filmrechten erfolgt sei, sei ersichtlich, dass diese im Aufwand in den Produktionskosten enthalten seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Rechtsmittelinstanz nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an: Die Bw produziert Filme über Wett- und Schaukampf-Kämpfe. Zum Großteil werden diese Ringkämpfe vom Verein Y-Klub veranstaltet. Für die Übertragungsrechte an diesen Kämpfen zahlt die Bw dem Verein ein Entgelt. Die Produktion der Filme erfolgt durch die Bw selbst. Ein weiterer Geschäftsbereich ist der Zukauf von Filmmaterial von einem ukrainischen Geschäftspartner. Dieser erhält dafür ein Entgelt, dass er Kämpfe ausrichtet, die Übertragungsrechte daran der Bw überlässt und mit Material und auf Anweisung der Bw diese Kämpfe filmt. Aus dem Rohmaterial werden von der Bw selbst dann Filme angefertigt. Die von der Bw hergestellten Filme werden über ihren Onlineshop vertrieben.

2. Materiellrechtliche Würdigung

Rechte stellen unkörperliche Wirtschaftsgüter im Sinne des § 4 Abs 1 EStG bzw. immaterielle Vermögensgegenstände im Sinne des [§ 197 Abs 2 HGB](#) dar (vgl. etwa *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 41 und Tz 101 zu Filmrechten). Für solche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens besteht nach beiden Vorschriften ein Aktivierungsverbot, wenn sie nicht entgeltlich erworben wurden, somit insbesondere, wenn sie selbst hergestellt worden sind. Zum Anlagevermögen gehören jene Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen ([§ 198 Abs 2 HGB](#)).

Werden Übertragungsrechte für ein punktuelleres Ereignis wie einen Wett- oder Schaukampf entgeltlich erworben, erschöpft sich der Wert dieser Rechte darin, das jeweilige Ereignis aufzuzeichnen und für kommerzielle Zwecke zu verwenden. Ein über das Ereignis hinausgehender Wert wird damit nicht geschaffen. Die Aufwendungen für das Übertragungsrecht sind vielmehr Bestandteil der Herstellungskosten ([§ 203 Abs 3 HGB](#)) für den Film, der aus den Videoaufzeichnungen gefertigt wird.

Ebenso stellt das Entgelt für Filmaufnahmen, die bloß im Auftrag der Bw von einem Dritten (ukrainischer Geschäftspartner) angefertigt werden und der Bw zum Erstellen eines Filmes überlassen werden, noch kein selbständiges Filmrecht dar, sondern zählt zu den Herstellungskosten des von der Bw angefertigten Filmes.

Erst der fertige Film bzw. das Recht am Endprodukt „Film“ kann als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens angesehen werden. Aus den von der Bw vorgelegten Downloadstatistiken ergibt sich, dass die Filmrechte über mehrere Jahre hinweg dem Geschäftsbetrieb dienen und

somit Anlagevermögen darstellen. Die Bw hat ihre Filme jedoch selbst hergestellt: Vor allem hat sie die verwertbaren Szenen ausgesucht und die endgültigen Filme selbst geschnitten.

Es handelt sich somit bei den fertigen Filmen um selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die dem Aktivierungsverbot unterliegen. Die bei der Produktion angefallenen Herstellungskosten, zu denen auch der Erwerb von Übertragungsrechten bei Veranstaltungen und das Filmen durch Dritte gehören, sind von der Bw rechtmäßig im Aufwand verbucht worden.

3. Wiederaufnahme

Die Wiederaufnahme des Verfahrens nach [§ 303 Abs 4 BAO](#) ist u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend dafür, ob etwas neu hervorgekommen ist, ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. zB VwGH 24.2.2010, [2009/15/0161](#)). Daraus, dass sich im Bericht der vorangegangenen Betriebsprüfung kein Hinweis darauf findet, ob die Bilanzierung von Filmrechten aufgegriffen worden ist, lässt sich für darauffolgende Veranlagungsjahre nichts gewinnen. In den Jahren 2000 bis 2002 ist aus den Bilanzen, die den Steuererklärungen beigelegt worden sind, nicht erkennbar, welche Aufwendungen unter dem Punkt „Produktionskosten“ angefallen sind. Dass es sich dabei zu einem Großteil um Übertragungsrechte gehandelt hat, ist erst im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

Wie sich aus den materiellrechtlichen Erwägungen ergibt, haben die neu hervorgekommenen Tatsachen jedoch nicht zu im Spruch anders lautenden Körperschaftsteuerbescheiden geführt. Die Wiederaufnahmen waren daher rechtswidrig.

Wird der die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligende oder verfügende Bescheid aufgehoben, tritt das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat ([§ 307 Abs 3 BAO](#)). Daher scheiden die infolge der Betriebsprüfung geänderten Körperschaftsteuerbescheide (Sachbescheide) automatisch aus dem Rechtsbestand aus. Die dagegen erhobene Berufung ist damit unzulässig geworden und war zurückzuweisen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2011