

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/10/13 93/13/0200

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 13.10.1999

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §162;

EStG 1972 §20 Abs1 Z2;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs4;

EStG 1988 §2 Abs4 idF 1993/818;

EStG 1988 §20 Abs1 Z2;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs4;

GewStG §1 Abs2 Z1;

KStG 1966 §16;

KStG 1988 §12;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Hanslik, über die Beschwerde der HH in W, vertreten durch Dr. Thomas Mondl, Rechtsanwalt in Wien I, Graben 29a, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 30. Juli 1993, Zi. 6/3-3145/93-04, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1989 einschließlich Wiederaufnahme dieser Verfahren betreffend die Jahre 1986 bis 1988 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner der Jahre 1987, 1988 und 1989, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH, die ihren Unternehmensgegenstand sowohl in ihren Bilanzen als auch in ihren Abgabenerklärungen als "Handel mit medizinisch-diagnostischen Artikeln und Laboreinrichtungen" bezeichnet, wurde

mit Eintragung vom 28. Dezember 1983 im Firmenbuch registriert. Gegenstand des Unternehmens laut Registereintragung war ursprünglich der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit medizinisch-diagnostischen Artikeln und Laboreinrichtungen, die Übernahme von Handelsvertretungen und Erwerb und Verpachtung von sowie die Beteiligung an anderen Unternehmungen und Gesellschaften und die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmungen und Gesellschaften mit Ausnahme von Bankgeschäften.

Mit zwei Verträgen vom 14. Dezember 1984 wurde je eine stille Gesellschaft zwischen der Beschwerdeführerin als Geschäftsherrn einerseits und Dr. V. bzw. Dr. M. andererseits begründet, die steuerlich unbestritten zu einer so genannten unechten stillen Gesellschaft führten. In der Folge trat Dr. V. ihren Gesellschaftsanteil an Dr. K. ab; Dr. M. schied als unechter stiller Gesellschafter wiederum aus.

Für den Zeitraum 1986 bis 1989 fand bei der unechten stillen Gesellschaft (in der Folge als Gesellschaft bezeichnet) eine Betriebsprüfung statt, bei der die Prüferin u.a. folgende Feststellungen traf:

Im Jahr 1986 sei von der Gesellschaft ein Lizenzvertrag betreffend die öffentliche Auswertung eines in englischer Sprache moderierten Musikfilms "Mozart in Salzburg" für die Dauer von sieben Jahren abgeschlossen worden. Die Lizenzrechte seien für die Bundesrepublik Deutschland, Österreich, Schweiz, Liechtenstein, Luxemburg, Italien, Frankreich, Japan, Kanada und die USA vereinbart worden. Die Anschaffungskosten hätten S 1.250.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer betragen. Es sei eine vorzeitige Abschreibung von S 500.000,-- sowie eine jährliche Absetzung für Abnutzung von S 181.480,-- geltend gemacht worden. Die Einnahmen aus der Filmverwertung hätten bisher S 37.467,-- (Einnahmen des Jahres 1988) betragen. Diese Einnahmen stellten das einmalige Entgelt für die Weitergabe der Verwertungsrechte für die Bundesrepublik Deutschland dar. Aus dem Schriftverkehr mit diversen Fernsehanstalten gehe hervor, dass der Film im deutschsprachigen Raum nicht verwertbar sei. Für die USA und Kanada hätten keine entsprechenden Bemühungen nachgewiesen werden können. Mit Rücksicht auf den Unternehmensgegenstand der Gesellschaft, die nach wie vor im Handel mit medizinisch-diagnostischen Artikeln und Laboreinrichtungen bestehe, könnten die Verluste aus der Verwertung des Filmrechtes nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn diesbezüglich eigene wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet worden wären; dies sei jedoch nicht der Fall. Vielmehr sei ein entsprechender Vorhalt damit beantwortet worden, dass ein Schreiben der K.-Film vorgelegt worden sei, wonach "trotz unserer größten Bemühungen den o.g. Film weltweit zu verkaufen ... alle Aktivitäten bisher erfolglos" geblieben seien. Es sei eine "immense Überproduktion von 'Mozart-Filmen' fabriziert" und der Markt "regelrecht damit überschwemmt worden".

Weiters stellte der Prüfer fest, dass im Jahr 1989 für die Vermittlung von Beteiligungen an ungarischen Firmen Provisionszahlungen im Ausmaß von S 430.546,-- als Betriebsausgaben verbucht worden seien. Beim Empfänger dieser Provisionszahlungen handle es sich um eine so genannte "Briefkastenfirma" mit Sitz in Liechtenstein. Der Aufforderung der Betriebsprüfung (Vorhalt vom 18. Oktober 1991), die tatsächlichen Empfänger gemäß § 162 Abs. 1 BAO bekannt zu geben, sei die Gesellschaft nicht nachgekommen. Sie habe lediglich mitgeteilt, dass die Provisionszahlungen im Zusammenhang mit dem Verkauf eines bestimmten Gerätes an ein näher bezeichnetes Krankenhaus in Ungarn bezahlt worden seien, dass das Geschäft über eine Budapester Firma habe abgewickelt werden müssen und dass die Behauptung der Betriebsprüfung, beim Provisionsempfänger handle es sich um eine Briefkastenfirma, "große Überraschung ausgelöst" habe. Damit sei aber der Empfänger der Provisionen nicht namhaft gemacht worden, sodass der Provisionsaufwand steuerlich nicht zu berücksichtigen gewesen sei.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ größtenteils im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Feststellungs- und Abgabenbescheide.

Die Gesellschaft er hob Berufung. Die wirtschaftlichen Aktivitäten betreffend den genannten Film mögen steuerlich anerkannt werden. Bei der Provisionszahlung handle es sich um einen Betrag von S 76.000,--, der für wirtschaftliche und rechtliche Beratung sowie allgemeine Unterstützung bei der Gründung eines österreichisch-ungarischen Joint-Ventures aufgewendet worden sei. Eine diesbezügliche Rechnungskopie vom 3. März 1989 wurde der Berufung angeschlossen.

In einer Stellungnahme zur Berufung wies die Betriebsprüferin nochmals darauf hin, dass im Wesentlichen keine wirtschaftlichen Aktivitäten der Gesellschaft mit dem Ziel einer ertragbringenden Verwertung des Filmes gesetzt worden seien. Bei einer gewerblichen Tätigkeit, die auf Grund ihrer organisatorischen Selbständigkeit auf einen

Teilbetrieb schließen lasse, sei es zulässig, den steuerlichen Einkunftsquellencharakter gesondert vom übrigen Gewerbebetrieb zu beurteilen und allenfalls zu verneinen. In der Verwertung der Filmrechte sei keine Einkunftsquelle zu erblicken.

In einer Gegenäußerung wies die Gesellschaft darauf hin, dass der Betriebsgegenstand der Beschwerdeführerin (nunmehr) auch "das freie Gewerbe des Filmbetriebes" umfasse und eine Gewerbeberechtigung zum "Handel mit bespielten Videofilmen" vorliege. Bei der Verwertung des Filmes, die mit Rücksicht auf das kommende Mozartjahr als wirtschaftlich sinnvoll und erfolgversprechend anzusehen gewesen sei, handle es sich um einen Teil des einheitlichen Geschäftsbetriebes der Beschwerdeführerin. Es gehe nicht an, aus einem einheitlichen Geschäftsbetrieb eine Sparte herauszunehmen, "wenn es sich nachträglich herausstellt, dass diese Sparte noch keinen Gewinn erzielt hat".

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde weist zunächst in ihrer Gegenschrift darauf hin, dass die von der Beschwerdeführerin als Mitunternehmerin der Gesellschaft erhobene Beschwerde erst nach Ablauf der sechswöchigen Beschwerdefrist zur Post gegeben worden sei. Die Beschwerdeführerin hat dies in einer Replik zur Gegenschrift bestritten. Der angefochtene Bescheid sei am 3. August 1993 unmittelbar an die Beschwerdeführerin zugestellt worden, obwohl diese einen zustellungsbevollmächtigten Wirtschaftstreuhänder namhaft gemacht hatte, der seine Abgabestelle zwar an derselben Hausadresse, jedoch ein Stockwerk höher habe. Die Sendung sei von einer Angestellten der Beschwerdeführerin übernommen und am nächsten Tag an den Zustellungsbevollmächtigten weitergeleitet worden. Gerechnet von diesem Tag, dem 4. August 1993, der gemäß § 9 Abs. 1 ZustellG als maßgebender Zustellungszeitpunkt gilt, sei die sechswöchige Beschwerdefrist eingehalten worden. Zum Nachweis dieses Vorbringens wurde die Übernahmsbestätigung und die Kopie des Posteingangsbuches des Zustellungsbevollmächtigten vorgelegt. Der Gerichtshof hat gegen die Richtigkeit des solcherart beweiskräftig gemachten Vorbringens keine Bedenken; die Beschwerde ist daher als fristgerecht erhoben anzusehen.

In der Sache selbst vertritt die belangte Behörde die Auffassung, dass nach der hier maßgebenden Verkehrsauffassung keine Rede davon sein könne, dass die Verwertung des Filmrechtes "eine Sparte" des Geschäftsbetriebes "Handel mit diagnostischen Artikeln und Laboreinrichtungen" sei.

Dieser Auffassung ist im Ergebnis zuzustimmen. Obwohl die Beschwerdeführerin zutreffend vorbringt, dass gemäß § 1 Abs. 2 Z. 1 Gewerbesteuergesetz die Tätigkeit von Mitunternehmerschaften "stets und in vollem Umfang" als Gewerbebetrieb gilt - eine inhaltsgleiche Regelung wurde im § 2 Abs. 4 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung 1994 durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993 geschaffen -, kann dem daraus gezogenen Schluss, jede Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft sei steuerlich in ihrer Gesamtheit als einheitliche Einkunftsquelle anzusehen, nicht gefolgt werden.

Bezieht sich eine Tätigkeit auf ein Wirtschaftsgut, z.B. die Vermietung eines Gebäudes oder die Überlassung von Rechten, so kann sie nur dann der betrieblichen Sphäre zugerechnet werden, wenn das Wirtschaftsgut selbst zum Betriebsvermögen gehört oder - falls es nicht im Eigentum des Betriebsinhabers steht - zum Betriebsvermögen gehören würde, wenn der Betriebsinhaber Eigentümer wäre. Dies gilt auch für Mitunternehmerschaften. Zum Betriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter dann, wenn sie dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen und im Firmenbuch (ehemals Handelsregister) eingetragen sind, können Wirtschaftsgüter auch als so genanntes gewillkürtes Betriebsvermögen in ihrer Vermögensübersicht ausweisen. Dabei handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die zwar für die Betriebsführung nicht erforderlich sind, die aber weder dem notwendigen Privatvermögen zuzurechnen, noch so beschaffen sind, dass sie für das übrige betriebliche Geschehen als wirtschaftliche Belastung und damit den Betriebserfolg auf Dauer mindernd oder sogar gefährdend anzusehen sind. Solchen Wirtschaftsgütern mangelt es nämlich am Merkmal, dass sie dem Betrieb dienen. Zu den Wirtschaftsgütern, die einer solchen Beurteilung unterliegen, gehören auch immaterielle Wirtschaftsgüter, insbesondere Rechte, worunter auch Film-Verwertungsrechte fallen. Stellt sich ein solches Recht als ein Wirtschaftsgut dar, das nicht geeignet ist, dem Betrieb zu dienen, auch nicht durch die Erzielbarkeit eines gesonderten wirtschaftlichen Erfolges, der dem Betrieb weitere finanzielle Mittel zuführt oder seine Kreditwürdigkeit erhöht,

sondern das für den Betrieb eine dauernde wirtschaftliche Belastung darstellt, so ist es steuerlich nicht als Betriebsvermögen anzusehen. Dies hat zur Folge, dass auch die auf ein solches Wirtschaftsgut bezugnehmende Tätigkeit nicht mehr als betriebliche Tätigkeit anzusehen ist.

Im Beschwerdefall kann zwischen der tatsächlichen und laufend ausgeübten Tätigkeit der Gesellschaft, an der die Beschwerdeführerin als Mitunternehmerin beteiligt ist, nämlich dem Handel mit medizinisch-diagnostischen Artikeln und Laboreinrichtungen einerseits und der Verwertung eines Mozartfilmes andererseits kein wie immer gearteter wirtschaftlicher Zusammenhang erblickt werden. Das allein wäre allerdings noch kein Grund, die entgeltlich erworbenen Verwertungsrechte an dem Mozartfilm nicht als Betriebsvermögen (anteiliges Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin) anzusehen. Einer Zurechnung zur betrieblichen Sphäre steht allerdings entgegen, dass das Verwertungsrecht in keiner Weise geeignet ist, die sonstige betriebliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu fördern oder sie zumindest nicht zu belasten. In dem von der Gesellschaft vorgelegten Schreiben der K.-Film wird dies mit der immensen Überproduktion von Mozartfilmen, also mit einem Faktum erklärt, das von der Gesellschaft nicht verändert werden kann und wohl auch in Zukunft eine ertragbringende Verwertung der Filmrechte aussichtslos erscheinen lässt.

Im Beschwerdefall spricht aber noch eine weitere Überlegung dagegen, das Filmverwertungsrecht als Betriebsvermögen anzusehen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG können Aufwendungen für die Lebensführung des Steuerpflichtigen - von einzelnen Ausnahmen abgesehen - die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern. Dies gilt auch für Aufwendungen, mit denen ein Steuerpflichtiger nach der Art eines Mäzens eine künstlerische Tätigkeit fördert. Dabei ist es unerheblich, ob ein Kunstwerk in Auftrag gegeben und/oder finanziert wird, oder ob ein bereits geschaffenes Kunstwerk bzw. die Verwertungsrechte daran erworben werden. Solange mit derartigen Aufwendungen keine Einkunftsquelle erschlossen wird, fallen sie grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 EStG bzw. des § 16 KStG 1966 und des § 12 KStG 1988. Sie können daher auch nicht dadurch zu Betriebsausgaben werden, dass der Gegenstand einer steuerlich anerkannten unternehmerischen Tätigkeit entsprechend erweitert wird. Betriebsinhaber hätten es sonst in der Hand, wirtschaftlich nicht verwertbare künstlerische Aktivitäten zu Lasten des Steueraufkommens dergestalt zu fördern, dass sie die entsprechenden Aufwendungen als betrieblich veranlasst darstellen. Es bedarf keiner weiteren Begründung, dass das zitierte Abzugsverbot mit einer derartigen Gestaltung nicht umgangen werden kann.

Zu den nicht anerkannten Provisionszahlungen ist Folgendes zu sagen:

Gegenstand des Vorhaltes der Betriebsprüferin vom 18. Oktober 1991 waren Provisionszahlungen in Höhe von S 748.125,-- (1988) und S 354.546,-- (1989), deren Empfänger bekannt gegeben werden sollten. Inwieweit diesbezüglich eine Aufklärung des Sachverhaltes erfolgte, kann weder den Verwaltungsakten noch dem Parteenvorbringen entnommen werden. Fest steht jedoch, dass mit dem erstinstanzlichen Bescheid vom Provisionsaufwand letztlich S 430.546,-- nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden und dass die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid inhaltsgleich entschieden hat. Aus welchen Gründen in der Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid lediglich die Abzugsfähigkeit einer Provisionszahlung im Ausmaß von S 76.000,-- begehrt wurde, ist unklar. Ob dies auf einen Irrtum über den Inhalt des Bescheides zurückzuführen ist oder darauf, dass sich die Gesellschaft nicht in der Lage gesehen hat, die Provisionsempfänger bekannt zu geben und aus diesem Grund auf den Abzug eines Großteiles der ursprünglich geltend gemachten Provisionszahlungen "verzichtete", kann aber dahingestellt bleiben, weil auch in der Beschwerde nur der Betrag von S 76.000,-- als zu Unrecht nicht berücksichtige Provisionszahlung angeführt wird.

Die Beschwerdeführerin meint, sie hätte diese Provisionszahlung im Verwaltungsverfahren aufgeklärt. Dies trifft jedoch nicht zu. Mit der Bekanntgabe, dass Provisionen auf das Konto eines namentlich genannten Unternehmens überwiesen wurden, wird einem Auftrag gemäß § 162 BAO auf genaue Bezeichnung des Empfängers der abgesetzten Beträge dann nicht entsprochen, wenn hinter dem bekannt gegebenen Unternehmen eine bloße Briefkastenfirma zu vermuten ist. Bei solchen Firmen liegt nämlich der Verdacht nahe, dass die an sie bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsgewalt ausgeschieden sind. Auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, ihr sei nicht bekannt gewesen, dass die Provisionsüberweisung an eine Liechtenstein'sche Briefkastenfirma vorgenommen worden sei, ist nicht zielführend. Im Vorhalt der Betriebsprüferin vom 18. Oktober 1991 wurde ihr dieser Sachverhalt nämlich ausdrücklich mitgeteilt und von ihr damit kommentiert, dass dies bei ihr "große Überraschung ausgelöst" habe. Es wäre an der Gesellschaft bzw. an der Beschwerdeführerin

gelegen gewesen, nicht nur ihre Überraschung zum Ausdruck zu bringen, sondern die tatsächlichen Empfänger der Provisionszahlungen auszuforschen und namhaft zu machen. Bemühungen in dieser Richtung können den Verwaltungsakten nicht entnommen werden und werden von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet.

Die Beschwerde erweist sich demnach zur Gänze als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 13. Oktober 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1993130200.X00

**Im RIS seit**

21.02.2002

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)