

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 21. Oktober 2009



(V R 8/08 – HFR 2010 S. 506)

Voraussetzungen für die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG wegen der Einräumung oder Übertragung von Urheberrechten; Leistungen eines Trauerredners nicht mit denen eines Kinderbuchautors im Rahmen der Leseveranstaltungen vergleichbar.

Orientierungssatz:

Die Voraussetzungen der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG sind nicht erfüllt, wenn der wesentliche Inhalt der mit einem selbständigen Trauerredner vereinbarten Leistungen das Halten der Trauerrede bei der Beerdigung, nicht aber die Übergabe des Trauermanuskripts und die Gestattung von Ton- und Filmaufnahmen bei der Trauerfeier ist. Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG setzt voraus, dass der Rechtsinhaber dem Leistungsempfänger nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Umsatzes das Recht zur Verwertung des Werks gemäß den Bestimmungen des UrhG (insbesondere durch Vervielfältigung und Verbreitung) einräumt und nicht nur die bestimmungsgemäße Benutzung gestattet. Die Einräumung oder Übertragung der urheberrechtlichen Nutzungsrechte muss Hauptbestandteil der einheitlichen Gesamtleistung sein.

Gesetzliche Grundlagen:

UStG: § 12 Abs. 2 Nr. 7a + c, § 2 Abs. 3; **UrhG:** § 19;
Richtlinie 77/388/EWG: Artikel 13 Teil A Abs. 1

Vorinstanz:

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 12.12.2007 (4 K 103/06)

I. Sachverhalt

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist selbständiger Trauerredner. Mit den Angehörigen verstorbener Personen schließt er Verträge, wonach er aufgrund der im gemeinsamen Gespräch gewonnenen Informationen über den Verstorbenen und nach individuellen Wünschen und Bedürfnissen eine auf den Verstorbenen zugeschnittene schriftlich abgefasste Trauerrede erstellt, vorträgt sowie ggf. eine kurze Ansprache am offenen Grab hält. Weiterhin heißt es in dem Vertrag: „Das Manuskript der Traueransprache halte ich für Sie bereit. Ferner können Sie Tonband- und Bildaufnahmen während der Trauerfeier anfertigen (lassen).“ Das Honorar wurde „inklusive der gesetzlichen Mehrwertsteuer“ vereinbart.

In seiner Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2004 erklärte der Kläger unter Berufung auf § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) die Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz, da er mit seinen Trauerreden urheberrechtlich geschützte Werke erstellt habe. Zudem beabsichtige er, zu einem späteren Zeitpunkt seine Reden gesondert herauszugeben.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -FA-) unterwarf die Umsätze dem Regelsteuersatz.

Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit der Begründung ab, bei den vom Kläger verfassten Trauerreden handele es sich zwar unstreitig um urheberrechtlich geschützte Werke. Der Hauptzweck der begünstigten Leistung müsse aber in der Einräumung von Nutzungsrechten bestehen. Daran fehle es, weil der wesentliche Inhalt der vereinbarten Leistung nicht in der Befugnis bestehe, während der Trauerfeier Ton- und Bildaufnahmen zu machen und die Abschrift der Trauerrede für etwaige anderweitige Veröffentlichungen zum Andenken des Verstorbenen verwerten zu dürfen, sondern darin, während der Trauerfeier die Trauerrede zu halten. Der Einräumung der Verwertungsrechte aus der Trauerrede nach Abschluss der Feierlichkeiten komme kein selbständiger Leistungscharakter zu. Aus der im Vertrag beschriebenen Tätigkeit sowie der Entgeltvereinbarung ergebe sich, dass der Schwerpunkt der Leistung das Halten der Trauerrede im Rahmen der Feier sei und nicht darin bestehe, den Angehörigen die angemessene Würdigung des Verstorbenen unabhängig von der Durchführung der Trauerfeierlichkeiten und der dort gehaltenen Rede zu ermöglichen.

Hiergegen wendet sich der Kläger mit der vom FG zugelassenen Revision. Die Einräumung von urheberrechtlich geschützten Rechten sei wesentlicher Vertragsinhalt. Vereinbart sei eine in sich abgeschlossene Leistung, die aus Trauerrede und der Übertragung der urheberrechtlich geschützten Rechte bestehe. 70 % bis 80 % der Tätigkeit entfalle auf die Erstellung des Ma-

nuskriptes der Trauerrede; dies sei die persönliche, geistige dem Urheberrecht unterliegende Schöpfung. Vereinzelt werde die Trauerrede, die ohne das Manuskript nicht möglich sei, nicht in Anspruch genommen; in diesen Fällen vermindere sich das Honorar um 20 %. Das FG sei nicht auf die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts -BSG- (Urteil vom 23. März 2006, B 3 KR 9/05 R, BSGE 96, 141, Neue Juristische Wochenschrift -NJW- 2007, 716) eingegangen, wonach Trauerredner als Publizisten der Versicherungspflicht der Künstlersozialkasse unterfallen. Nicht die Form des Vortrags, sondern sein Inhalt bilde den Schwerpunkt seiner Tätigkeit. Der urheberrechtliche Schutz gelte nicht nur für die Vervielfältigung in Zeitschriften, Zeitungen und Büchern, sondern auch für die öffentliche Rede. Die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) „verlange“ die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Werke und Darbietungen der Schriftsteller, Komponisten und ausübenden Künstler sowie von deren Urheberrechten. Entgegen der Rechtsauffassung des FG komme es auch nicht darauf an, ob er, der Kläger, verschiedene Leistungen gesondert in Rechnung stelle oder - wie im Streitfall - ein einheitliches Honorar berechne. Es stelle sich die Frage, ob er wegen der Ähnlichkeit zur Tätigkeit der Kirchen bei Trauerfeiern nicht völlig umsatzsteuerbefreite Leistungen erbringe. Auch sei die Entscheidung des FG Hamburg im Urteil vom 28. Mai 2009 (1 K 53/08, Steuer-Eildienst -StE- 2009, 566) zu berücksichtigen, wonach auch eine Leseveranstaltung eines Kinderbuchautors nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG ermäßigt zu besteuern sei; Vergleichbares müsse auch für die Lesung des Redemanuskripts gelten.

Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 9. Januar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Juni 2006 dahingehend abzuändern, dass die Bruttoentgelte im Umfang von 80 % dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Den vom Kläger geschlossenen Verträgen fehle es bereits an einer ausdrücklichen Vereinbarung über die Einräumung von Nutzungsrechten. Urheberrechtlich geschützt sei nur das Manuskript, nicht die Trauerrede selbst. Soweit im Einzelfall die Übergabe des Manuskripts erfolgt sei, liege nach § 44 des Urhebergesetzes (UrhG) hierin allein noch keine Urheberrechtsübertragung. Auch in der etwaigen Anfertigung von Ton- und Bildaufnahmen sei zunächst nur eine Konservierung des Vortrags zu sehen, nicht aber die Berechtigung zu einer öffentlichen Wiedergabe i.S. des § 15 UrhG. Die private Nutzung etwaiger Ton- und Bildaufnahmen sowie die Verwendung von Zitaten in Danksagungen bedürfen keiner Übertragung des Urheberrechts. Da somit die Übertragung von Nutzungsrechten nach dem UrhG für den Zweck einer Trauerfeier nicht erforderlich sei, könne auch von einer konkludenten Einräumung nicht die Rede sein. Jedenfalls stelle die Einräumung von Urheberrechten nicht den wesentlichen Vertragszweck dar.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-).

Der Kläger hat gegenüber den Auftraggebern die vertraglich vereinbarten Leistungen gegen Entgelt und damit steuerbare Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbracht.

1. Ohne Erfolg beruft sich der Kläger für seine Auffassung, seine Umsätze dürften nicht besteuert werden, darauf, dass die „vergleichbare Tätigkeit der Kirchen umsatzsteuerfrei“ sei. Sowohl die Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts (vgl. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG, und zur Rechtsnatur der Tätigkeit von Religionsgemeinschaften vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 16. Mai 1975, III R 54/74, BFHE 116, 176, BStBl II 1975, 746, sowie Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG), als auch die Umsatzsteuerbefreiung für Dienstleistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die religiöse Zwecke verfolgen (vgl. Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) stehen unter dem Vorbehalt, dass diese Behandlung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Hätte die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Tätigkeit der Kirchen - eine vergleichbare Leistung unterstellt -, eine Wettbewerbsverzerrung zur Folge, käme lediglich eine Besteuerung dieser Tätigkeit in Betracht. Dagegen ließe sich daraus kein Anspruch des Klägers ableiten, abweichend vom Gesetz besteuert zu werden (z.B. BFH-Urteil vom 11. Januar 2006, II R 12/04, BStBl II 2006, 615; BFH-Beschlüsse vom 13. Februar 2007, II B 32/06, BFH/NV 2007, 966; vom 18. Juli 2002, V B 112/01, BFHE 199, 77, BStBl II 2003, 675).

2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung nicht vorliegen.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem UrhG ergeben.

a) Die Regelung begünstigt die Einräumung (durch vertragliche Bestellung) und Übertragung von Verwertungsrechten, die aus dem Urheberrecht abgeleitet werden, durch den Urheber oder den Nutzungsberechtigten an Dritte (z.B. an Verleger oder Verwertungsgesellschaften). Das Urheberrecht als solches hingegen ist grundsätzlich nicht übertragbar (§ 29 Satz 2 UrhG i.d.F. vom 9. September 1965). Bei der Einräumung und Übertragung von Verwertungsrechten wird zwischen der Verwertung in körperlicher Form und der öffentlichen Wiedergabe unterschieden. Das Recht der Verwertung in körperlicher Form umfasst nach § 15 Abs. 1 UrhG insbesondere das Vervielfältigungsrecht (§ 16 UrhG), das Verbreitungsrecht (§ 17 UrhG) und das Ausstellungsrecht (§ 18 UrhG). Zum Recht der öffentlichen Wiedergabe gehören nach § 15 Abs. 2 UrhG insbesondere das Vortrags-, Aufführungs- und Vorführungsrecht (§ 19 UrhG), das Senderecht (§ 20 UrhG) das Recht der Wiedergabe durch Bild- und Tonträger (§ 21 UrhG) und das Recht der Wiedergabe von Funksendungen (§ 22 UrhG).

b) Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG setzt voraus, dass der Rechtsinhaber dem Leistungsempfänger nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Umsatzes das

Recht zur Verwertung des Werks gemäß den Bestimmungen des UrhG (insbesondere durch Vervielfältigung und Verbreitung) einräumt und nicht nur die bestimmungsgemäße Benutzung gestattet. Die Einräumung oder Übertragung der urheberrechtlichen Nutzungsrechte muss Hauptbestandteil der einheitlichen Gesamtleistung sein (BFH-Urteil vom 25. November 2004, V R 4/04, BFHE 208, 470, BStBl II 2005, 415, m.w.N.). Ob das der Fall ist, bestimmt sich im Wesentlichen nach dem Inhalt der Vereinbarungen und im Zusammenhang damit, wofür die Gegenleistung erbracht wird (vgl. BFH-Urteile vom 14. Februar 1974, V R 129/70, BFHE 111, 379, BStBl II 1974, 261, 262; vom 7. Oktober 1987, X R 21/80, BFH/NV 1989, 608). Deshalb reicht es nicht aus, wenn im Rahmen eines Umsatzes auch Rechte nach dem Urheberrecht übertragen werden, wenn dies nicht der Schwerpunkt des umsatzsteuerbaren Vorgangs ist.

c) Gegenstand der Leistungen des Klägers, für die er ein Pauschalhonorar vereinbart hat, war entsprechend dem Inhalt der Vereinbarungen das Halten einer - schriftlich abgefassten - Trauerrede, ggf. zusätzlich das Halten einer kurzen Ansprache am Grab. Außerdem hat er sich verpflichtet, das Manuskript „bereit“ zu halten und die Anfertigung von Ton- oder Filmaufnahmen zu gestatten.

d) Die im Wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet liegende Würdigung des FG (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 2008, V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, unter II. 3. b), wonach der wesentliche Inhalt der im Streitfall vereinbarten Leistungen das Halten der Trauerrede bei der Beerdigung, nicht aber die Übergabe des Trauermanuskripts und die Gestattung von Ton- und Filmaufnahmen bei der Trauerfeier war, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO).

aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH im Anschluss an die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften -EuGH- (z.B. BFH-Urteile vom 9. Juni 2005, V R 50/02, BFHE 210, 182, BStBl II 2006, 98; vom 15. Januar 2009, V R 9/06, BFHE 224, 166, BFH/NV 2009, 863, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung) gelten für die Frage, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, folgende Grundsätze: Jeder Umsatz ist in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten; allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt danach insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Diese Grundsätze gelten auch im Verhältnis zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1712, m.w.N.).

bb) Das FG hat ausgeführt, geprägt seien die streitigen Leistungen durch den Zweck, die öffentliche Ehrung und Anerkennung des Verstorbenen gegenüber der Trauergemeinde im Rahmen der Trauerfeierlichkeiten durchzuführen. Im Mittelpunkt der Tätigkeit des Klägers stehe die Trauerfeier und die in diesem Rahmen vom Kläger zu haltende Trauerrede, nicht dagegen, den Angehörigen die angemessene Würdigung des Verstorbenen nach der Bestattung, unabhängig von der Durchführung von Trauerfeierlichkeiten und der dort gehaltenen Rede, zu ermöglichen. Der Einräumung der Verwertungsrechte aus der Rede nach Abschluss der Trauerfeierlichkeiten komme - wie auch das pauschale Entgelt bestätige - kein selbständiger Leistungscharakter zu. Dies entspricht der Rechtsprechung des Senats, wonach Indiz für die Unselbständigkeit der Leistung das Fehlen einer gesonderten Entgeltsvereinbarung sein kann (BFH-Urteil vom 19. November 1998, V R 19/98, BFH/NV 1999, 836, zur Landschaftserkundung mit Anfertigung einer Kartierung) und der Umstand, dass das Entgelt sich nicht reduziert, wenn ein Teil des Leistungspakets nicht beansprucht wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1712, zur Überlassung von Broschüren als Ergänzung eines Seminars). Der Senat kann offenlassen, ob der Sachverhalt anders zu beurteilen wäre, wenn - wie der Kläger im Revisionsverfahren vorgetragen hat - in einzelnen Fällen Kunden die Trauerrede nicht beansprucht haben und deshalb das Entgelt um 20 % gemindert worden sein sollte; denn hierfür ergeben die für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) keinen Anhaltspunkt. Schon deshalb ist entgegen der Auffassung des Klägers ohne Bedeutung, dass die Vorbereitung der Trauerrede und die Erstellung seines Manuskripts hierfür zeitlich einen erheblich größeren zeitlichen Umfang beansprucht, als das Halten der Rede selbst.

cc) Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers ist der Umstand, dass das BSG im Urteil in BSGE 96, 141, NJW 2007, 716 einen Trauerredner wegen seiner Tätigkeit in der (eingeschränkten) Öffentlichkeit der Trauergemeinde als Publizist in der Künstlersozialversicherung versicherungspflichtig angesehen hat, für die umsatzsteuerrechtliche Frage, ob der Schwerpunkt der Tätigkeit des Klägers in der Übertragung von Urheberrechten liegt, unerheblich, da über die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes allein nach den eigenständigen Kriterien des Umsatzsteuerrechts zu entscheiden ist.

dd) Schließlich beruft sich der Kläger ohne Erfolg auf das Urteil des FG Hamburg in StE 2009, 566, das Umsätze eines Kinderbuchautors aus seinen Leseveranstaltungen aus seinen Büchern als nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG ermäßigt zu besteuernde Kleinkunstausführung (vgl. BFH-Urteil vom 9. Oktober 2003, V R 86/01, BFH/NV 2004, 984) beurteilt hat. Der Kläger führt keine Leistungen aus, die - wie § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG voraussetzt - „Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler“ entsprechen.