

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X . betreffend Einkommensteuer 2011 und Umsatzsteuer 2007 - 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand des anhängigen Rechtsmittelverfahrens ist die Klärung der steuerlichen Zurechnung von Einkünften aus einer nebenberuflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers (Bf) als Fachbuchautor, die dieser ab 2004 im Wege einer notariellen Fruchtgenussübertragung im Schenkungsweg seiner Gattin zukommen ließ.

Auf Basis der Feststellungen einer Außenprüfung (AP) vertritt das Finanzamt X (FA) in den angefochtenen Bescheiden betreffend Einkommensteuer (ESt) 2011 und Umsatzsteuer (USt) 2007-2011 - einerseits unter Verweis auf die Rechtsprechung zur steuerlichen Angehörigenjudikatur, anderseits unter Zitierung des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) - den Standpunkt, die Einkünfte aus dem Fruchtgenussrecht seien, trotz formeller Übertragung der Einkunftsquelle an die Gattin, nach wie vor dem Bf zuzurechnen, *„wenn er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet.“*

In der Berufung gegen diese Bescheide wird zunächst eine Verletzung von Verfahrensvorschriften eingewendet, weil es das FA unterlassen habe, den Bf und dessen Gattin *„auf Grundlage der vorgelegten Urkunden einzuvernehmen“*.

Zudem habe das FA den maßgeblichen Sachverhalt unrichtig rechtlich beurteilt. Der Bf habe sich mit dem durch § 24 Abs. 1 bzw. § 27 Abs. 1 UrhG gedeckten notariellen *„Übertragungsvertrag“* vom 30. Sept. 2003 sämtlicher Ansprüche und Einflussmöglichkeiten auf das übertragene Werknutzungsrecht begeben. Seit

1.1.2004 erfolge einerseits die Rechnungslegung durch die Gattin und würden die Entgeltszahlungen der Verlage ausschließlich auf ein Bankkonto der Gattin überwiesen. Vertragsgemäß trage die Gattin seither auch sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem übertragenen Recht, einschließlich der auf die Einkünfte entfallenden Ertragsteuern. Die Einkünfteerzielung der Gattin sei beim FA ordnungsgemäß und unter Vorlage aller erforderlichen Unterlagen angemeldet und in der Folge von der Abgabenbehörde in Kenntnis sämtlicher relevanten Informationen erklärungsgemäß besteuert worden.

Nach Einholung einer Stellungnahme des Prüfungsorgans legte das FA das Rechtsmittel ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

In seiner Stellungnahme verwies der Prüfer auf die Wahrung des Parteienghört durch Abwicklung der parallel beim Bf und dessen Gattin geführten AP-Verfahren mit der gemeinsamen steuerlichen Vertretung der Eheleute, welche deren persönliche Befragung erübrigt habe. Die rechtliche Beurteilung sei auf Basis der entsprechenden Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz 104, 111, 120 EStR) erfolgt. Angemerkt werde zudem, dass im AP-Verfahren im Dunkeln geblieben sei, wer über das Geld tatsächlich verfügt habe, da die einlangenden Entgeltszahlungen regelmäßig zeitnahe in bar vom Bankkonto der Gattin behoben worden seien.

Im BFG-Verfahren erfolgten umfangreiche Ermittlungen zur Klärung des verfahrensrelevanten Sachverhalts, welche u.a. die Beschaffung der maßgeblichen Vertragsgrundlagen von den beiden involvierten Verlagen und die im abgabenbehördlichen Verfahren beantragte Zeugenbefragung der Gattin des Bf umfassten. Der Bf hatte Gelegenheit, sich in der auf seinen Antrag durchgeführten mündlichen Verhandlung zu äußern.

Das FA ergänzte auf Basis der nachträglichen Ermittlungsergebnisse seinen Rechtsstandpunkt um den Aspekt einer beim Bf als Einkommensverwendung zu beurteilenden Fruchtgenusseinräumung an die Gattin ohne zugehörige Einkunftsquelle.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Als Ergebnis des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens (Auswertung der vorgelegten Akteninhalte, der durchgeführten Recherchen in den abgabenbehördlichen Datenbanken, der Erledigungen zu den Ergänzungsaufträgen/ Auskunftersuchen an die Verfahrensparteien, Verlage und die BVA/Pensionsservicestelle sowie der Angaben in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG) erachtet das BFG folgenden Sachverhalt als erwiesen und legt ihn der Entscheidung im anhängigen Verfahren zu Grunde:

Der im Februar 1943 geborene Bf war bis 2003 als Lehrer für Mathematik und Physik an einer HTL tätig. Mit 1. Sept. 2003 trat er auf Basis des § 22g BB-SozialplanG, BGBl I Nr. 138/1997 idF 2001 in den vorzeitigen Ruhestand (keine Dienstunfähigkeitspension). Im Verfahrenszeitraum erreichten seine Nettopensionsbezüge jährlich zwischen rd. 48.000,- € und 57.000,- €.

Daneben erzielte der Bf langjährig selbständige Einkünfte, die ab 1994 aus dem Verfassen von Fach- und Schulbüchern zum Fachbereich Mathematik stammten (Zielgruppe: Berufsbildende Höhere Schulen – HTL, HAK, HUM).

Aus der urheberrechtlichen Verwertung der Bücher resultierten laufende Entgeltsansprüche des Bf gegenüber zwei Verlagen. Im Verfahrenszeitraum erbrachten diese als „*Verlagsverträge*“ titulierten Geschäftsbeziehungen dem Bf jährlich Einnahmen aus Autorenhonoraren in ähnlicher Höhe wie dessen Pensionsbezüge (netto rd. 42.000,- € - 59.000,- € p.a.).

Die Gattin des Bf (geb. 1944), von Beruf Pflichtschullehrerin (Fachgebiete: Deutsch, Geschichte, Geographie) mit 25jähriger, praktischer Berufserfahrung, hatte ihre berufliche Tätigkeit Anfang der 90iger Jahre des letzten Jahrhunderts beendet, um sich den familiären Verpflichtungen zu widmen und war danach nicht mehr berufstätig gewesen.

In der abgabenbehördlichen Datenbank ist zur Gattin bis 2003 lediglich eine Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für 1991 erfasst.

Mit notariellem „*Übertragungsvertrag*“ vom 30.Sept. 2003 räumte der Bf seiner Gattin ab 1.1.2004 „*auf deren Lebensdauer ohne weiteres Entgelt das uneingeschränkte Werknutzungsrecht an den im Ersten Vertragspunkt näher beschriebenen urheberrechtlichen Verwertungsrechten und allen sonstigen von ihm in Zukunft erworbenen Werknutzungsrechten ein*“

Alle mit der Errichtung des Vertrages verbundenen sowie „*alle zum Schutz des Urheberrechts und seiner Verwertung*“ anfallenden Kosten und Gebühren, einschließlich der Steuern auf die daraus erzielten Einkünfte, sind demnach ab 2004 von der Gattin des Bf zu tragen. Die beiden betroffenen Verlage „*als Inhaber des Werknutzungsrechtes*“ werden von der Rechtsübertragung „*verständigt*“ und zur Entgeltleistung an die Gattin des Bf ab 1.1.2004 „*angewiesen*“ (Pkt. 3 - 5 des *Übertragungsvertrages* vom 30.Sept.2003). Einen Widerrufsverzicht des Bf enthält der „*Übertragungsvertrag*“ nicht.

Bereits am Tag nach der Vertragsunterfertigung wurde der Vertrag beim zuständigen Finanzamt zur Vergebührung angemeldet. Der zugehörige Schenkungssteuerbescheid vom 17.März 2004 erging an die Gattin des Bf (Basis: Geldwert von 25.614,49 €).

Nachweise über die Kostentragung durch die Gattin blieb der Bf im Verfahren, trotz finanzgerichtlicher Aufforderung, nicht nur für die Entrichtung der Schenkungssteuer sondern auch hinsichtlich der Kosten für die Vertragserrichtung und sämtlicher weiterer „*Kosten zum Schutz des Urheberrechts und seiner Verwertung*“ schuldig.

Ebenfalls umgehend nach der Vertragserrichtung übermittelte der Bf ein weiteres Exemplar des „*Übertragungsvertrages*“ vom 30.Sept. 2003 an die für seine Pensionsbemessung zuständige Pensionsstelle.

Nachdem die selbständigen Nebeneinkünfte des Bf aufgrund kurzfristig geltender Bestimmungen des TeilpensionsG, BGBl I Nr. 138/1997 idF BGBl I Nr. 86/2001 in den Monaten Sept. – Dez. 2003 ein 30%iges Ruhen seiner Pensionsbezüge ausgelöst

hatten, floss ihm - nach Vorlage des notariellen „Übertragungsvertrages“ vom 30.Sept. 2003 bei der zuständigen Pensionsstelle am 2.Okt.2003 - ab 1.Jänner 2004 wieder die volle Pensionshöhe zu. Im Juli 2005 gelangten auch die zunächst einbehaltenen Pensionsteilbeträge für Sept. bis Dez. 2003 zur Auszahlung, nachdem der Bf nachgewiesen hatte, dass die 2003 zugeflossenen Autorenhonorare für Leistungen (Buchverkäufe) des Jahres 2002, somit für in der Aktivzeit erbrachte Leistungen, erfolgt waren (Auskunft BVA/Pensionsservice an das BFG v. 18.6.2019).

Aufgrund eines VfGH-Erkenntnisses vom 14.Okt.2005 G 67/05-8 u.a erfolgte mit BGBl I Nr. 141/2005 die Aufhebung jener Bestimmungen des TeilpensionsG, welche die Grundlage für das teilweise Ruhen der Pensionsbezüge des Bf bis zum Erreichen des 65. Lebensjahres gewesen waren.

Im Rahmen der Überprüfung des Missbrauchsvorwurfs nannte der Bf als (außersteuerliche) Gründe für die Einräumung der Werknutzungsrechte zunächst die Sicherstellung einer Altersversorgung für seine einkommenslose Gattin in einer familiären Situation, in der eine Trennung der Eheleute „*nicht ausgeschlossen war*“ (Bf-Eingabe an das BFG v. 21.März 2017; Beweis: amtliche Namensänderung der Gattin im Mai 2002 durch Anfügen ihres vorehelichen Nachnamens und nachfolgende Führung eines Doppelnamens).

Lt. ZMR-Daten ist die eheliche Lebensgemeinschaft bis heute aufrecht.

Im weiteren Verfahren ergänzte der Bf als Motiv für den Abschluss des „Übertragungsvertrages“ den Wunsch nach einer Teilhabe der Gattin am (BFG-Anmerkung: gemeint wohl *wirtschaftlichen*) Erfolg seiner Autorentätigkeit aufgrund deren Mitarbeit an den verfassten Werken.

Die Gattin beschrieb als Zeugin ihre Mitarbeit an der Autorentätigkeit des Bf wie folgt: *Motivierung* des Bf zum Verfassen des ersten Werks und dessen *Begleitung* zum Verlag zu den Vertragsgesprächen. Die Weiterbildung ihres Mannes habe sie durch Interesse für sein Fachgebiet und Lesen - nicht näher konkretisierter - „*Wirtschaftsbücher*“ *mitgetragen*. Überdies sei sie für die Illustration der Bücher (*Anfertigung von Fotos*), die Überarbeitung von Formulierungen (*einfache, klare Sätze*) und die Formatierung des Manuskripts (*übersichtliche Anordnung von Arbeitsbeispielen*) sowie dessen *Verpackung* und *Postversand* zuständig gewesen. Auch die - insbesondere bei Überarbeitungen in Folge von Lehrplanänderungen - erforderliche *Terminkoordination* habe zu ihren Aufgaben gehört.

Eine Einflussnahme auf die Vertragsgestaltung mit den Verlagen nach Abschluss des „Übertragungsvertrages“ vom 30.9.2003 schloss die Gattin bei ihrer Zeugenbefragung aus. Die Verträge würden zwischen dem Verlag und dem Autor einvernehmlich abgeschlossen, wobei der Verlag die Höhe des Autorenhonorars faktisch vorgebe. Allerdings erfolge die Überweisung der Honorarzahlungen auf ein auf ihren Namen lautendes Bankkonto.

Bezüglich Angaben über die Vorgänge auf diesem Bankkonto (regelmäßig kurz nach dem Einlangen Verfügung über nahezu die gesamten Jahreshonorare durch Überweisungen bzw. größere Barabhebungen) nahm die Zeugin ihr Recht auf Aussageentschlagung in Anspruch.

In einer Stellungnahme zur Zeugenaussage der Gattin bestätigte der Bf deren (demonstrative) Angaben über die Mitwirkung an seiner Autorentätigkeit. Die Vorlage von Unterlagen über diese Mitwirkung hatte er bereits davor mit dem Verweis auf deren „*im Wesentlichen mündliche [Einflussnahme] ... auf die verfahrensgegenständliche Einkünfteerzielung*“ ausgeschlossen (Bf-Eingabe an das BFG v. 21.3.2017).

Zur Zeugendarstellung der Gattin betreffend die Verhältnisse ab 2004 äußerte sich der Bf in dieser Stellungnahme ebenso wenig, wie zu den ungeklärt gebliebenen Vorgängen am zuvor erwähnten Bankkonto. Erst in der Beschwerdeverhandlung führte er (ohne Beweismittel) aus, dass die Geldmittel vom Bankkonto der Gattin zur Deckung des Familienaufwands (z.B. Autokauf) verwendet bzw. im Übrigen – mit Blick auf eine künftige Unterstützung der Nachkommen - auf Sparbüchern der Gattin angelegt worden seien.

Zur unternehmerischen Einflussnahme der Gattin auf die strittigen Einkünfte nach der Nutzungsrechtseinräumung hatte der Bf bereits in der Eingabe an das BFG v. 21.3.2017 eingeräumt und später in der Beschwerdeverhandlung wiederholt, dass diese, wie generell die Gestaltungsmöglichkeit von Autoren bei Vertragsabschlüssen mit Verlagen, sehr eingeschränkt sei. Doch seien sämtliche Verträge ab 2004 „*in Absprache*“ mit der Gattin und vorgenommene Änderungen *auf deren Initiative* erfolgt.

Das BFG vermag auf Basis dieser Sachlage zu Art, Umfang und zeitlicher Lagerung einer allfälligen Mitarbeit der Gattin an den urheberrechtlich geschützten Werken des Bf keine gesicherten Feststellungen zu treffen, zumal Unterlagen über die Mitarbeit der Gattin gänzlich fehlen und deren Zeugenausführungen insofern zu allgemein gehalten waren. Tatsächlich sind die von der Zeugin dargestellten Arbeitsbeiträge – insbesondere vor dem Hintergrund der typischen Merkmale einer fachschriftstellerischen Tätigkeit (längerfristige Arbeit an einem einzigen Werk) - weitgehend einer familienhaften Unterstützung zuzuordnen (Motivation des Bf, Mittragen seiner Fortbildung, Begleitung zu Verlagsterminen, Postversand, Terminvereinbarungen) und liegen über den zeitlichen Aufwand für die von der Zeugin angegebene redaktionelle Unterstützung, einschließlich des Anfertigens von Fotos, keine verwertbaren Daten vor. Doch ist den in der Folge näher erörterten Verlagsverträgen zu ersehen, dass die Arbeiten betreffend das Layout und den Druck der Werke weitgehend zum Aufgabenbereich der Verlage gehören.

Aus den im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren beigeschafften Unterlagen zu den Vertragsverhältnissen des Bf mit den betroffenen Verlagen ergibt sich folgendes Bild:

Die Vermarktung der Autorentätigkeit des Bf hatte im Okt. 1993 mit der Verlegung des einzigen als Fachbuch verfassten Werkes des Bf durch den *Verlag-A* begonnen (Verlagsvertrag vom 27.Okt. 1993 betreffend das Werk „*Fachbuch-1*“, 1. Auflage 1994/ 4. Auflage 2012).

Nach § 1 des Vertrages „überträgt“ der Verfasser des Werkes „dem Verlag das **ausschließliche** Recht der Vervielfältigung und Verbreitung (Verlagsrecht)“ „für die erste und alle folgenden Auflagen und Ausgaben **für die Dauer des gesetzlichen Urheberrechts**“.

Die im Vertragswerk näher ausgeführten Befugnisse des Verlages umfassen alle für literarische Werke relevanten Arten urheberrechtlich geschützter Verwertungsformen (§§ 14 – 18a UrhRG), einschließlich des Rechts zur Vermittlung und Verwertung der Nebenrechte, bis hin zum eigenständigen Abschluss von „Wahrnehmungsverträgen“ mit Verwertungsgesellschaften. Der Verfasser ist darüber lediglich zu informieren (§ 6 mit demonstrativer Aufzählung der Nebenrechte). Der Verlag ist auch berechtigt, die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag im Fall des Verkaufs des Verlages oder einzelner Verlagswerke auf Dritte zu übertragen (§ 14).

Des Weiteren sehen die vertraglichen Bestimmungen vor, dass der Verfasser „dem Verlag freie Hand in allen auf sein Buch bezüglichen geschäftlichen Maßnahmen, insbesondere in bezug auf Ausstattung, Preisbestimmung und Auflagenhöhe“ lässt (§ 3).

Der Verfasser hat das Manuskript – nach Verständigung mit dem Verlag über die äußere Form - auf Diskette (Word Perfekt) mit reproduktionsfähigen Abbildungen zu liefern (§ 8) und ist zur Bearbeitung notwendiger Neuauflagen „nach dem neuesten Stand des Fachgebietes“ verpflichtet (§ 11). Unterbleibt eine Bearbeitung von Neuauflagen durch den Verfasser (z.B. bei Tod, wegen Erkrankung oder sonstiger Verhinderung), kann der Verlag einen neuen Bearbeiter bestellen und das Honorar des Verfassers „in einem der Sachlage entsprechenden Verhältnis“, kürzen. Wirkt der Verfasser an einer Neuauflage nicht mehr mit, endet seine Einflussnahmebefugnis auf die weitere Rechtsausübung durch den Verlag. Dies gilt auch für seine Rechtsnachfolger (§ 11). Das mit einem Prozentsatz des Nettoverkaufsumsatzes festgelegte Autorenhonorar ist auf ein Bankkonto des Verfassers zu überweisen (§ 4).

Im Verfahrenszeitraum erfolgte die Abrechnung der Autorenhonorare „aufgrund einer Mitteilung“ des Bf an dessen Gattin (Rechnungserstellung durch den Verlag), mit Auszahlung auf ein auf die Gattin lautendes Bankkonto (Quelle: Auskunft Verlag-A vom 6.8.2018; AP-Unterlagen mit Kopien entsprechender Kontoauszüge).

In der Folge verfasste der Bf ausschließlich Schulbücher, die er beim Verlag-B, später Verlag-B/ Österreichfilliale (im Folgenden kurz Verlag B) verlegen ließ.

Auch zur Geschäftsbeziehung mit dem zweiten Verlag liegen die Verträge zu den im „Übertragungsvertrag“ vom 30.Sept. 2003 genannten Werken vor, allerdings (trotz finanzgerichtlicher Aufforderung an den Bf zur Vorlage der Erstverträge) lediglich Vertragsexemplare mit Vertragsdatum ab Nov. 2003.

Nach den glaubhaften Angaben des Bf in der Beschwerdeverhandlung wurden und werden jeweils beim Erscheinen von Neuauflagen nach grundlegenden Änderungen (z.B. Lehrplanänderungen, Verlagsübernahme) neue Verlagsverträge zwischen dem Verlag B und den Autoren ausgefertigt (im Folgenden als „Folgeverträge“ bezeichnet).

Die Neuauflagen verfasst der Bf jeweils gemeinsam mit weiteren Berufskollegen. Die Veröffentlichung originär neuer Werke schloss er für die Zeit nach seiner Pensionierung aus.

Zum Verfahrenszeitraum wurden zu den im „Übertragungsvertrag“ vom 30.Sept. 2003 genannten Werken Folgeverträge aus den Jahren 2003 – 2006 (beginnend mit 9.Nov.2003) vorgelegt. Ein einzelner Vertrag vom 3.Nov. 2004 betrifft ein im „Übertragungsvertrag“ nicht genanntes Werk („*Mathematik5*“).

Obwohl nach dem 30.Sept. 2003 abgeschlossen, scheint in den vorgelegten Verträgen jeweils der Bf als alleiniger Vertragspartner des Verlages auf. Die Verträge sind auf Autorensseite auch nur von ihm unterfertigt.

Auf die Gattin des Bf nimmt lediglich ein handschriftlicher Vermerk des Bf neben der angeführten Bankverbindung in drei Vertragsausfertigungen vom Nov. 2004 Bezug. In zwei später datierten Verträgen (14.Okt. 2006) wird dieses Bankkonto allerdings ausdrücklich als „*Konto der Autors*“ bezeichnet.

Inhaltlich sind die Verlagsverträge des Verlages *B* in den verfahrensrelevanten Punkten mit dem zuvor dargestellten Vertrag des Verlag-A weitgehend vergleichbar.

Ausdrücklich festgelegt ist in den vorgelegten Folgeverträgen aus den Jahren 2003 – 2006 jeweils die *alleinige Verfügungsbefugnis des Verfassers* und der *Ausschluss einer bisherigen vollständigen oder teilweisen Verfügung über die Nutzungsrechte* am Werk.

Das Vertragsexemplar zum Werk „*Mathematik5*“ vom 3.Nov.2004 ist in Form und Inhalt ident mit den beiden anderen zeitgleich datierten Verträgen.

Nach den glaubhaften Ausführungen des Bf in der Beschwerdeverhandlung enthält dieses Werk Beiträge verschiedener Autoren, darunter in geringem Umfang (0,5%) auch Beispiele aus den von ihm verfassten und beim Verlag *B* bereits vor 9/2003 verlegten Werken.

Wie in den übrigen Verträgen räumt der Verfasser des Werks dem Verlag das Recht zur ausschließlichen Vervielfältigung und Verbreitung für alle Auflagen und Ausgaben ein, mit der Befugnis, das Werk zu bearbeiten oder bearbeiten zu lassen und auch Dritten das Recht einer entsprechenden Verwertung einzuräumen.

Auch in diesem Vertrag versichert der Verfasser, „*dass er allein berechtigt ist, über die Nutzungsrechte an dem Werk zu verfügen und dass er bisher weder ganz noch teilweise eine solche Verfügung getroffen hat.*“ (Punkt 2 des Vertrages betreffend „*Mathematik5*“ vom 3.Nov.2004)

In einem kurz vor Abschluss der drei Verträge am 29.Okt. 2004 verfassten elektronischen Schriftverkehr machte der Bf den Verlag-B sogar explizit darauf aufmerksam, dass „*die Autorenverträge für Werk-XY sowie Werk-Z (...) irrtümlich auf meine Frau ausgestellt [sind]*“, und ersuchte um „*Korrektur auf meinen Namen*“.

Erklärend merkt der Bf in diesem Schreiben an, er habe wegen einer als ungerecht empfundenen Pensionsregelung (die wegen der Autorenhonorare zu einem Ruhen seiner Pensionsbezüge in erheblichem Ausmaß führe), die Nutzung aus seinen Urheberrechten an den - Jahre zuvor in seiner Aktivzeit erarbeiteten - Werken ab 1.1.2004 auf seine Gattin übertragen (BFG-Eingabe Verlag B v. 23.3.2018, Beilage 14, S.9).

Einen Hinweis auf eine „*sachgerechte Versorgung*“ für die mitarbeitende Gattin (Bf-Stellungnahme v. 11.9.2018) enthält der Schriftsatz des Bf an den Verlag B vom 29.Okt. 2004 nicht.

In der Beschwerdeverhandlung bestätigte der Bf, dass die im Mail angesprochenen Vertragsentwürfe seine Gattin als „Autorin“ genannt hätten, was natürlich „*völliger Unsinn*“ gewesen sei. Tatsächlich sei es um die Rechnungslegung auf den Namen der Gattin gegangen. Daher habe er die Korrektur veranlasst.

Neben weiteren Folgeverträgen vom Dez. 2006 weist auch ein im Zuge der endgültigen Verlagsübernahme durch den dt. B-Verlag verfasstes Vertragsexemplar vom Dez. 2013 (betreffend die Werke „*Mathematik-I-IV*“) wiederum (nur) den Bf als unterfertigenden Vertragspartner des Verlages aus. Neuerlich ist die Gattin lediglich im Zusammenhang mit der Zahlungsabwicklung (als Inhaberin des Empfänger-Bankkontos) genannt. Inhaltlich führen diese Verträge die bisherigen Vereinbarungen - teilweise mit detaillierteren Formulierungen – fort (explizite Verpflichtung des Autors zur persönlichen Leistungserbringung; „*räumlich und sachlich unbeschränkte*“ Einräumung des „*ausschließlichen und uneingeschränkten Rechts zur Vervielfältigung und Verbreitung des Werkes*“ samt weitreichender Nebenrechte, einschließlich der Befugnis zur Bearbeitung und Umgestaltung (ggfs. auch durch Dritte); Ausschluss jeglicher Vorausverfügungen, welche der aktuellen Rechtseinräumung entgegensteht). In Vertragsanhängen erfolgen exakte Zuordnungen der vom Bf bzw. anderen Autoren verfassten Seitenbereiche.

Eine neue Klausel im Vertrag vom Dez. 2013, die den Verlag zur Vergabe der Nachbearbeitung im Zuge von Neuauflagen an Dritte berechtigt, wenn der Autor seit mehr als drei Jahren aus seiner hauptberuflichen Tätigkeit ausgeschieden ist (Pkt. 11.3 c), wurde vom Bf im Zuge von Nachverhandlungen zum Wegfall gebracht (lt. Bf/Beschwerdeverhandlung: Streichung in einem „*Vertragsattendum*“).

Die dargestellten Vertragsabschlüsse belegen zunächst, dass der Bf den Verlagen A und B die Werknutzungsrechte an den Urheberrechten betreffend die im „*Übertragungsvertrag*“ vom 30.Sept.2003 genannten Werke bereits davor zur ausschließlichen Nutzung eingeräumt hatte. Dies betrifft auch den Vertrag zum erst ein Jahr später veröffentlichten Werk „*Mathematik5*“, in welchem vom Verlag B auf verschiedene Beispiele aus bereits vor Sept. 2003 veröffentlichten Werken des Bf zurückgegriffen wurde.

Zudem zeigen die erörterten Vereinbarungen mit dem Verlag B deutlich, dass auch nach Abschluss des „*Übertragungsvertrages*“ vom 30.Sept. 2003 wiederholt unternehmerische Entscheidungen betreffend die Verwertung der urheberrechtlich geschützten Werke des Bf getroffen wurden, bei welchen weiterhin allein der Bf gegenüber dem Verlag als Inhaber

der Verwertungsrechte an seinen Werken auftrat bzw. wahrgenommen wurde und der Vertragsabschluss auch jeweils explizit auf dieser Basis erfolgte.

Besonders deutlich kommt die gestaltende Rolle des Bf (trotz glaubhafter Vormachtstellung des Verlages) im Zusammenhang mit der Streichung der angeführten Befristungsklausel für die Mitwirkung an Neuauflagen nach Pensionsantritt zum Ausdruck. Ein weiteres Beispiel sind die in der Folge dargestellten Umstände im Zusammenhang mit der Veröffentlichung der Werke „*Mathematik-I-IV – Durchgerechnete Lösungen*“.

Im Gegensatz dazu wurde im Verfahren eine relevante Rolle der Gattin bei den Verhandlungen und Vereinbarungen mit dem Verlag für das BFG nicht erkennbar.

Tatsächlich brachten die durchgeführten Ermittlungen lediglich einen einzigen Vertrag mit der Gattin als Vertragspartnerin des Verlages hervor.

Die Vereinbarung des Verlages *B* vom 9./11. April 2010 (Titel „*Vereinbarung Autorenhonorar*“ betrifft „*Mathematik-I-IV – Durchgerechnete Lösungen*“) weist die Gattin des Bf als Vertragspartnerin und „*Autorin*“ mit rückwirkendem Honoraranspruch „*für die Erstellung der Lösungen (...) und die Einräumung des Verlagsrechtes*“ betreffend Verkäufe ab 1.1.2010 aus.

Der Vertragsinhalt beschränkt sich auf Entgeltsregelungen, welche mit jener Vorgangsweise konform gehen, die unstrittig ab 2004 in der Geschäftsbeziehung mit dem Verlag *B* bei der Auszahlung der Honoraransprüche aus den Verlagsverträgen mit dem Bf gehandhabt wurde.

Die den Werken „*Mathematik-I-IV – Durchgerechnete Lösungen*“ zugehörigen Verlagsverträge wurde vom Bf trotz Aufforderung zur Vorlage der (= aller) verfahrensgegenständlichen Werknutzungsverträge nicht vorgelegt.

Der Vergleich mit den vorliegenden Verlagsverträgen des Bf zeigt allerdings, dass die Einräumung eines Verlagsrechtes nicht Gegenstand der Vereinbarung vom 9./11. April 2010 mit dessen Gattin war (wesentliche Festlegungen der übrigen Verlagsverträge fehlen).

In der Beschwerdeverhandlung erläuterte der Bf glaubhaft die „Entstehensgeschichte“ der vertragsgegenständlichen vier Werke.

Demnach war ihm von einem Berufskollegen eine detaillierte Aufbereitung der von Beginn an als Teile seiner Werke „*Mathematik-I-IV*“ veröffentlichten Lösungen übermittelt worden. Aufgrund seiner Kontaktaufnahme mit dem Verlag wurden diese „*Durchgerechneten Lösungen*“ in der Folge als eigene Werksausgaben veröffentlicht. Nach dem Tod des Kollegen führte der Bf die Werke gemeinsam mit anderen Berufskollegen fort, aus Gründen der Pietät weiterhin unter dem Namen des verstorbenen Kollegen.

Die vorliegenden Honorarrechnungen des Verlages *B* bestätigen die Darstellung des Bf (Autorenbezeichnung „*S.....*“ ...“ bei den Honoraren zu diesen Werken).

Auch die vom Bf zu den Werken „*Mathematik-I-IV – Durchgerechnete Lösungen*“ dargestellten Vorgänge belegen eine unternehmerische Einflussnahme des Bf auf die Gestaltung seiner Autoreneinkünfte nach der formellen Einräumung der Nutzungsrechte an die Gattin mit „*Übertragungsvertrag*“ vom 30.Sept. 2003.

Eine entsprechende Einflussnahme der Gattin wurde dagegen auch in Bezug auf den einzigen Vertrag, der sie als Vertragspartnerin des Verlages ausweist, weder behauptet noch erwiesen.

Im Ergebnis brachte das Ermittlungsverfahren aus Sicht des BFG, auch unter Einbeziehung der zuletzt genannten Vereinbarung, weder hinsichtlich der Mitarbeit der Gattin an den durch die verfahrensgegenständlichen Verlagsverträge honorierten Werken, noch in Bezug auf deren unternehmerische Einflussnahme auf die Gestaltung der strittigen Einkünfteerzielung ab 2004, einen Sachverhalt zutage, welcher den im Verfahren vertretenen Rechtsstandpunkt des Bf zu stützen vermag.

Nachprüfbare Unterlagen zum Nachweis einer Mitwirkung der Gattin am Entstehen der Werke bzw. von Neuauflagen fehlen gänzlich. Deren Zeugenangaben allein lassen die Feststellung einer fremdüblich ausgestalteten Mitarbeit nicht zu. Es wäre am Bf gelegen, zur Untermauerung seines Vorbringens hinreichende Beweismittel, die nur aus seinem Einflussbereich stammen konnten, vorzulegen. Aufgefordert war er dazu (BFG-Vorhalt an den Bf v. 7.2.2017, Punkt 2.).

Beiträge der Gattin zu den fachlichen Inhalten der Werke sind aufgrund des Fehlens einer einschlägigen Ausbildung und beruflichen Qualifikation der Gattin auszuschließen (Stichwort: Pflichtschullehrerausbildung für humanistische Fächer versus Schulbuch-Zielgruppe Mathematik für Berufsbildende Höhere Schulen). Ein derartige Unterstützung wurde im Übrigen im Verlauf des Verfahrens weder von der Gattin als Zeugin, noch vom Bf auch nur behauptet. Letzterer betonte in der Beschwerdeverhandlung vielmehr die Notwendigkeit der Zusammenarbeit mit weiteren Berufskollegen speziell für den besonders fehleranfälligen Bereich der Erstellung von Lösungen und bezeichnete die Nennung der Gattin als „Autorin“ als „*völligen Unsinn*“.

In Hinblick darauf beurteilt das BFG die einzige schriftlich vorgelegte Vereinbarung zwischen der Gattin des Bf und dem Verlag *B* vom April 2010, in welcher die Gattin als „*Autorin*“ der Werke „*Mathematik-I-IV – Durchgerechnete Lösungen*“ bezeichnet und (u.a.) für die Erstellung der Lösungen honoriert wird, insofern als bloße Gefälligkeitsvereinbarung ohne faktische Grundlage (§ 23 BAO).

In Bezug auf die Gattin ist für das BFG aufgrund des Untersuchungsergebnisses gesichert lediglich feststellbar, dass die Honorarabrechnungen für die verfahrensgegenständlichen Autorenhonorare von den beiden Verlagen ab 2004 auf deren Namen ausgestellt wurden und die Zahlungen auf ein Bankkonto erfolgten, das ebenfalls auf ihren Namen lautete.

Zu den Umständen der regelmäßig kurz nach Einlangen der jährlichen Honorarzahlen der Verlage erfolgten Abbuchung eines Großteils des Geldbetrages (tw. durch Überweisung, tw. im Wege von größeren Barbehebungen) liegt aufgrund der

Aussagenentschlagung der Gattin in der Zeugenbefragung vom 23.Aug.2018 lediglich ein beweisloses Vorbringen des Bf in der Beschwerdeverhandlung vor.

Weiteren abgabenbehördlichen und finanzgerichtlichen Ermittlungen stand das Bankgeheimnis entgegen. Dadurch blieb insbesondere auch offen, wer im Besitz einer Verfügungsberechtigung über jene beiden Bankkonten war, auf welche die Verlage die Jahreshonorare im Verfahrenszeitraum anwiesen. Zugleich ist weiterhin ungeklärt, wem die Honorarzahungen im Wege der auf den Kontoauszügen ersichtlichen Überweisungen und Barbehebungen zukamen.

Eine weitere Verwendung der Autorenhonorare zur Deckung des Familienaufwands (z.B. Autokauf) bzw. zur Ansparung auf Sparbüchern der Gattin zur künftigen Unterstützung der Nachkommenschaft kann unter diesen Umständen keinen Beitrag zur Klärung des verfahrensrelevanten Sachverhalts leisten, zumal eine – wiederum nur beweislos behauptete – Sparbuchlegitimierung der Gattin nichts über die Herkunft der angesparten Mittel aussagt.

Keine belastbaren Nachweise erbrachte das Ermittlungsverfahren auch für eine unternehmerische Einflussnahme der Gattin des Bf auf die Höhe der strittigen Einkünfte im Verfahrenszeitraum. Tatsächlich waren nicht einmal verlässlichen Anhaltspunkte für eine – wenn auch erfolglose – Mitwirkung der Gattin an Vertragsverhandlungen feststellbar. Ein im Verfahren vorgebrachter Vertragsabschluss „*im Einvernehmen*“ mit der Gattin ist für eine gestaltende Rolle jedenfalls unzureichend. Für Vertragsänderungen „*auf Veranlassung*“ der Gattin fanden sich im Verfahren keine tragfähigen Anhaltspunkte.

Nachweise anderer Art, aus welchen eine unternehmerische Wahrnehmung sich bietender Marktgelegenheiten durch die Gattin des Bf ableitbar wäre, blieb der Bf schuldig. Auch die Zeugenangaben der Gattin waren insofern nicht ergiebig. Eine Kostentragung durch die Gattin im Zusammenhang mit den Einkünften aus den Werknutzungsrechten wurde ebenfalls nicht erwiesen.

Dagegen nannte der Bf in der Beschwerdeverhandlung glaubhafte Beispiele für seine gestaltende Einflussnahme auf die Höhe seiner Autoreneinkünfte nach 2003. Zudem weisen sämtliche vorgelegten Verlagsverträge aus der Zeit nach Abschluss der „*Übertragungsvertrages*“ vom 29.Sept.2003 den Bf als Vertragspartner und damit Leistungsverpflichteten gegenüber den Verlagen aus. Sowohl die kurz nach Abschluss des notariellen „*Übertragungsvertrages*“ im Nov. 2003 als auch die nach der einzigen Vereinbarung mit der Gattin im April 2010 abgeschlossenen Verträge mit dem Verlag *B* führen ausschließlich den Bf als Vertragspartner an und tragen jeweils auch nur dessen Unterschrift als Leistungsverpflichteten. Der elektronische Schriftverkehr zwischen dem Bf und dem Verlag *B* vom 29.Okt.2004 und die Ausführungen des Bf in der Beschwerdeverhandlung belegen, dass dies durchaus im Sinne des Bf war und mit dessen Einverständnis erfolgte.

II. Nach § 21 BAO ist – soweit nicht gesetzliche Bestimmungen anderes festlegen - für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der

wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

„(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

(3) Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“ (§ 22 BAO)

„Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.“ (§ 23 Abs. 1 BAO).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. z.B. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028, mwN).

Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (§ 2 Abs. 1 EStG 1988).

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Einkünfte werden einer Person zugerechnet, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Die Zurechnung hat an denjenigen zu erfolgen, der aus der entsprechenden Tätigkeit das "Unternehmerrisiko" trägt. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl. VwGH 25.07.2013 2011/15/0151; 27. 06.2013, 2009/15/0219; 15.12.2010, 2008/13/0012 und Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 142).

Das Fruchtgenussrecht ist das dingliche Recht, eine fremde Sache unter Schonung der Substanz *ohne alle Einschränkung* zu benützen. Es kann auch an unkörperlichen Sachen begründet werden (§§ 509 ff ABGB, Klang II², 583).

Abgabenrechtlich muss ein Fruchtgenussberechtigter - sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben dem Tragen der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses, auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Das bloße Aufrechterhalten eines bestehenden Vertrages stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs keine Eigeninitiative eines Fruchtgenussberechtigten dar. Die Zurechnung der Einkünfte muss nicht mit der Zurechnung der zur Einkunftserzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter zusammenfallen (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0012; 22.10.2015, 2012/15/0146, 20.3.2014, 2011/15/0174; 26.11.2015, 2012/15/0152; 4.9.2014, 2011/15/0135; 25.7.2013, 2011/15/0151, 0152).

Im Erkenntnis vom 31.3.2017, Ra 2016/13/0029 setzte sich der VwGH in Bezug auf Vermietungseinkünfte mit dem Unterschied zwischen der Übertragung eines Fruchtgenussrechts "*der Ausübung nach*" oder "*der Substanz nach*" auseinander. Zivilrechtlich anerkannt könne die Übertragung mit obligatorischer oder mit dinglicher Wirkung, sowohl hinsichtlich eines realen, als auch eines ideellen Teiles der Sache erfolgen. Einkommensteuerlich sei von Bedeutung, ob das Fruchtgenussrecht zur Nutzung überlassen oder ob dieses auf einen Dritten übertragen bzw. darauf endgültig verzichtet wurde. Im Fall einer zeitlich beschränkten Überlassung dieses Rechtes an einen Dritten bleibe die Einkunftsquelle beim Berechtigten - entsprechend einer Untervermietung - weiterhin aufrecht. Ein endgültiger Verzicht des Berechtigten auf sein Fruchtgenussrecht sei dagegen als Veräußerung des Rechtes zu beurteilen (mit Verweis auf BFH 19.12.2000, IX R 96/97, BStBl 2001 II S 391).

Zorn betont in RdW 5a/2017, S. 329, dass die Übertragung des Fruchtgenussrechts "*der Substanz nach*" für sich noch nichts an der Zurechnung der Einkünfte aus dem Fruchtgenussobjekt ändert. Die Zurechnung der Einkünfte setze voraus, dass der neue Berechtigte auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen könne. Das bloße Aufrechterhalten bestehender Verträge genüge dafür nicht (mit Verweis auf die zuvor zitierte VwGH-Judikatur).

Für den Bereich der höchstpersönlichen Rechte (etwa bei einem bloßen Wohnrecht) schließt der Autor eine Übertragung des Fruchtgenussrechts "*der Substanz nach*" im Übrigen regelmäßig aus, da der bisherige Fruchtgenussberechtigte in diesem Fall keine Berechtigung mehr haben dürfe.

Höchstpersönliche Rechte sind mangels zivilrechtlicher Übertragbarkeit nicht veräußerbar und daher keine Wirtschaftsgüter (z.B. VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018).

Das Urheberrecht an Werken der Literatur und Kunst ist ein höchstpersönliches Recht desjenigen, der das Werk geschaffen hat. Es ist zwar vererbbar, doch unter Lebenden nicht übertragbar (§§ 10 und 23 Urheberrechtsgesetz/UrhG).

Der Urheber hat das ausschließliche Recht, das Werk auf die in den Bestimmungen des UrhG festgelegten Arten zu nutzen (= „Verwertungsrecht“).

Die öffentliche Mitteilung des Inhaltes eines Werkes der Literatur oder der Filmkunst ist dem Urheber vorbehalten, solange weder das Werk noch dessen wesentlicher Inhalt mit Einwilligung des Urhebers veröffentlicht ist (§ 14 Abs. 3 UrhG).

Die Bestimmungen der §§ 15 - 18a UrhG konkretisieren die einer Übertragung auf Dritte zugänglichen, gesetzlich geschützten Nutzungsarten. Demnach umfasst das Verwertungsrecht für verfahrensrelevante literarische Werke insbesondere das Recht auf Vervielfältigung (§ 15) und Verbreitung (§16), das Vermieten und Verleihen (§ 16a), das Senderecht (§ 17), das Vortrags- Aufführungs- und Vorführungsrecht (§ 18) und das Recht zur (drahtlosen oder drahtgebundenen) Zurverfügungstellung (§ 18a).

Nach § 24 Abs. 1 UrhG kann der Urheber *„anderen gestatten, das Werk auf einzelne oder alle nach den §§ 14 bis 18a dem Urheber vorbehaltenen Verwertungsarten zu benutzen (Werknutzungsbewilligung). Auch kann er einem anderen das ausschließliche Recht dazu einräumen (Werknutzungsrecht).“*

„Auf welche Art, mit welchen Mitteln und innerhalb welcher örtlichen und zeitlichen Grenzen das Werk von einem Werknutzungsberechtigten (§ 24 Abs. 1 Satz 2) benutzt werden darf, richtet sich nach dem mit dem Urheber abgeschlossenen Vertrag. Soweit hienach das Werknutzungsrecht reicht, hat sich auch der Urheber gleich einem Dritte (....) der Benutzung des Werkes zu enthalten. Mit dem Erlöschen dieser Verpflichtung erlangt das Verwertungsrecht seine frühere Kraft“ (§ 26 UrhG).

Im Unterschied zum Urheberrecht selbst, sind Werknutzungsrechte an Urheberrechten sowohl vererblich als auch veräußerlich (§ 27 Abs. 1 UrhG).

Auch über erst zu schaffende Werke kann im Voraus gültig verfügt werden (§ 31 UrhG). Doch sieht Abs. 2 der Bestimmung für diesen Fall ein unverzichtbares Kündigungsrecht vor:

„Hat sich der Urheber verpflichtet, einem anderen Werknutzungsrechte an allen nicht näher oder nur der Gattung nach bestimmten Werken einzuräumen, die er zeit seines Lebens oder binnen einer fünf Jahre übersteigenden Frist schaffen wird, so kann jeder Teil den Vertrag kündigen, sobald seit dessen Abschluß fünf Jahre abgelaufen sind. Auf das Kündigungsrecht kann im voraus nicht verzichtet werden. Die Kündigungsfrist beträgt drei Monate, wenn keine kürzere Frist vereinbart ist. Durch die Kündigung wird das Vertragsverhältnis nur hinsichtlich der Werke beendet, die zur Zeit des Ablaufs der Kündigungsfrist noch nicht vollendet sind.“

Nach § 1 Abs.1 Z.1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer *die Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.*“

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“ (§ 2 Abs. 1 UStG 1994)

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist der Aspekt des Leistungsaustausches zwischen den Geschäftspartnern wesentlich. Ein Leistungsaustausch setzt Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Leistender hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist, wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird. Entscheidend ist im Allgemeinen, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0143 und Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 254 und 258).

III. Auf Basis der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und der dargestellten Rechtslage erweist sich das Beschwerdebegehren des Bf als nicht berechtigt.

Gegenstand des „Übertragungsvertrages“ vom 30.Sept.2003 zwischen dem Bf und seiner Gattin war nach dem Vertragswortlaut die *Einräumung eines uneingeschränkten Werknutzungsrechts* einerseits *an den Verwertungsrechten des Bf* aus den im Vertrag explizit angeführten Werken und andererseits *an allen sonstigen von ihm in Zukunft erworbenen Werknutzungsrechten*“ (BFG-Anmerkung: lt. Beschwerdeverhandlung im Sinne von *in Zukunft geschaffenen Werken*).

Zu Ersteren hält der „Übertragungsvertrag“ fest, dass die Verlage *A und B* (BFG-Anmerkung: bereits) „*Inhaber der Werknutzungsrechte*“ sind („Übertragungsvertrag“ vom 30.Sept.2003, Punkt „*Drittens*“).

Aus der *Anweisung* an die Verlage, die ab 1.1.2004 fällig werdenden „*Entgeltsansprüche des Urhebers*“ an die Gattin des Bf zu leisten, ist ersichtlich, dass die bestehenden Verlagsverträge aufrecht bleiben sollten. Der Abschluss von Folgeverträgen zwischen dem Verlag *B* und dem Bf bereits ab Nov. 2003 und bis weit über das Ende des Verfahrenszeitraumes hinaus, bestätigt diese Absicht und deren laufende Umsetzung. Auch der Bf hat in der Beschwerdeverhandlung den gewollten Fortbestand seiner Verlagsverträge mit den beiden Verlagen unmissverständlich zum Ausdruck gebracht und dies auch auf den Abschluss von Folgeverträgen bezogen (vgl. Mail vom 29.Okt.2004 an den Verlag-B).

Wie ausgeführt, definiert § 24 UrhG das Werknutzungsrecht als das *ausschließliche* Recht zur Nutzung der dem Urheber nach §§ 14-18a des Gesetzes zustehenden

Verwertungsarten. Da der Bf im Sinne einer derart umfassenden und ausschließlichen Einräumung von Nutzungsbefugnissen bereits zuvor im Wege aufrechter und gewollt aufrecht bleibender Verlagsverträge verfügt hatte, konnte er die Werknutzungsrechte an Werken, die bereits Gegenstand derartiger Verlagsverträge waren, seiner Gattin am 30. Sept.2003 „*dem Grunde nach*“ nicht mehr übertragen. Insofern konnte (und wollte) er seiner Gattin nur noch die Erträge (Entgeltsansprüche) aus der bereits erfolgte Verwertung seiner Werknutzungsrechte an den genannten Werken zukommen lassen.

Ohne die Möglichkeit einer Einflussnahme auf die Gestaltung der zu Grunde liegenden Verlagsverträge (als Rechtsgrundlage für die Einräumung der Werknutzungsrechte an die Verlage A und B) fehlte es der Gattin an einer grundlegenden Voraussetzung für die Zurechnung der Werknutzungsrechte an den vertraglich festgelegten Werken „*dem Grunde nach*“.

Sowohl die Formulierung des „*Übertragungsvertrages*“ vom 30.Sept. 2003 als auch der damit konform gehende Abschluss der nachfolgenden Verlagsverträge zu den betreffenden Werken mit dem Bf als alleinigen Vertragspartner des Verlages und nicht zuletzt der Inhalt des elektronischen Schriftverkehrs zwischen dem Bf und dem Verlag-B vom 29.Okt.2004 entsprechen dieser Beurteilung und bestätigen den Fortbestand der Verhältnisse auch in den Folgejahren. Die Ausführungen des Bf in der Beschwerdeverhandlung schließen sich daran widerspruchsfrei an.

Weder aus zivilrechtlicher noch aus steuerlicher Sicht waren damit die strittigen Einkunftsquellen auf die Gattin des Bf übergegangen. Entsprechend wurde der Gattin auch in den späteren Folgeverträgen keine rechtlich relevante Stellung zugedacht.

Damit fehlte es der Gattin an der für eine ertragsteuerliche Zurechnung der Einkünfte erforderlichen unternehmerischen Einflussnahme- und Gestaltungsmöglichkeit auf die ihr vom Bf eingeräumten Zuflüsse.

Auf den unterbliebenen Widerrufsverzicht des Geschenkgebers im Notariatsakt vom 30.Sept.2003 kam es unter diesen Umständen für die steuerliche Beurteilung nicht mehr an.

Abgabenrechtlich liegt bei der gegebenen Vertrags- und Sachlage zunächst beim Bf ein Zufluss der Erträge aus der Überlassung der Werknutzungsrechte an die beiden Verlage vor, den er gemäß § 2 EStG 1988 zu versteuern hat. Die Überlassung der solcherart zugeflossenen Verwertungserträge an die Gattin auf Basis des notariellen „*Übertragungsvertrages*“ vom 30.Sept.2003 erfüllt beim Bf die Merkmale einer - dem steuerpflichtigen Zufluss nachfolgenden - Einkommensverwendung.

Eine Rechnungslegung auf den Namen der Gattin und die Überweisung der Honorarzahlgungen auf ein auf die Gattin lautendes Bankkonto vermögen daran ebenso wenig etwas zu ändern, wie eine allfällige spätere Veranlagung der zugeflossenen Beträge auf Sparbüchern der Gattin (§ 21 BAO).

Eine Auseinandersetzung mit der vertraglich vorgesehenen Einräumung von Werknutzungsrechten an künftig noch zu schaffenden Werken des Bf an die Gattin erübrigt sich, da aus Sicht des BFG aufgrund des Verfahrensergebnisses - insbesondere nach dem glaubhaften Vorbringen des Bf in der Beschwerdeverhandlung, dem keine gegenteiligen Verfahrensunterlagen gegenüberstehen - davon auszugehen ist, dass von ihm nach Abschluss des „Übertragungsvertrages“ vom 30.Sept.2003 keine originär neuen Werke mehr verfasst bzw. veröffentlicht wurden (auch den Werken „*Mathematik5*“ und „*Mathematik-I-IV – Durchgerechnete Lösungen*“ liegen Beiträge aus Werken des Bf zugrunde, die bereits Gegenstand von Verlagsverträgen mit dem *Verlag-B* vor Sept. 2003 gewesen waren).

Zu den in den angefochtenen Bescheiden angeführten Gründen für die abgabenbehördliche Zurechnung der strittigen Einkünfte an den Bf bleibt anzumerken, dass aus Sicht des BFG der Schriftverkehr des Bf mit der Rechtsabteilung der Pensionsservicestelle der BVA dessen Hauptmotiv für den Abschluss des „Übertragungsvertrages“ vom 30.Sept. 2003 offenlegt.

Nicht die beabsichtigte „*Altersversorgung*“ der einkommenslosen Gattin war der Grund (deren gesetzlicher Unterhaltsanspruch gegenüber dem Bf erübrigte eine solche Maßnahme sowohl bei intakter Ehe als auch im Fall einer „*nicht ausgeschlossenen*“ Trennung der Eheleute). Und auch deren allenfalls – zumeist Jahre zuvor – geleisteten Beiträge zum Verfassen von Mathematik-Schulbüchern während der beruflichen Aktivzeit des Bf, veranlasste diesen aus Sicht des BFG nicht zur Schenkung der Erträge aus der Vermarktung der Werke an seine Gattin.

Der festgestellte zeitliche Ablauf (Abschluss des „Übertragungsvertrages“ im ersten Monat des Ruhens eines Pensionsteiles, unmittelbar danach Vorlage des Vertrages bei der Pensionsservicestelle) belegt deutlich, dass die vorübergehende Kürzung der Pensionsbezüge der Grund und Auslöser für die schenkungsweise Überlassung der Erträge aus den bereits lange davor zwei Verlagen eingeräumtem Nutzungsrechten an verfassten Fach-/Schulbüchern des Bf an die Gattin gewesen war. Da zum Zeitpunkt der Vertragsserrichtung nicht absehbar war, dass die entsprechende Regelung nur kurzfristig im Rechtsbestand sein würde, wurden auch künftig noch zu verfassende Werke des Bf in die Schenkung einbezogen.

Damit liegt ein hinreichender außersteuerlicher Grund für den strittigen „Übertragungsvertrag“ vor, der einer Anwendung des § 22 BAO den Boden entzieht. Auf die Aspekte der „Altersversorgung“ und „Abgeltung der Mitarbeit“ kommt es insofern nicht mehr an.

Der so genannten „*Angehörigenjudikatur*“ des VwGH kommt für die steuerliche Beurteilung im anhängigen Verfahren aus Sicht des BFG keine entscheidende Bedeutung zu.

Von der Abgabenbehörde wurde dieses Argument nicht näher ausgeführt.

Die Tatsache der unentgeltlichen Fruchtgenusseinräumung an die Gattin löst als solche die steuerliche Nichtanerkennung aus dem Titel einer nicht fremdüblichen Vertragsgestaltung unter nahen Angehörigen nicht aus. Andernfalls wären Schenkungen von Wirtschaftsgütern innerhalb des Familienverbandes generell von steuerlicher Unbeachtlichkeit bedroht, wenn diese dem Geschenkgeber bislang zur Einkünfteerzielung gedient hatten. Die steuerlich nicht in Frage gestellte Schenkung zahlreicher Vermietungsimmobilien innerhalb des Familienverbandes (auch vom Bf in der Beschwerdeverhandlung im Rahmen eines fiktiven Alternativbeispiels angesprochen) widerlegt eine derart ausgedehnte Anwendbarkeit der „Angehörigenjudikatur“.

Allerdings setzt eine steuerliche Anerkennung der Einkünftezurechnung beim Beschenkten - im Familienverband wie unter fremden Vertragspartnern – die Einräumung einer Rechtsposition an den Rechtsnachfolger voraus, die mit den im gegenständlichen Erkenntnis erörterten Merkmalen ausgestattet ist.

Zusammenfassend geht das BFG im anhängigen Verfahren davon aus, dass der Abschluss des notariellen „Übertragungsvertrages“ vom 30. Sept. 2003 eine Reaktion des Bf auf die pensionsrechtlichen Konsequenzen seiner Nebeneinkünfte war. Absicht und Vertragsgegenstand war lediglich die Übertragung der Erträge aus der urheberrechtlich geschützten Verwertung seiner Autorentätigkeit an die Gattin. Über die Werknutzungsrechte an bereits geschaffenen Werken konnte und wollte der Bf aufgrund bereits existierender Verlagsverträge mit den Verlagen A und B nicht mehr verfügen.

Ertragsteuerlich liegt der Überlassung der Honoraransprüche an die Gattin beim festgestellten Sachverhalt die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts „der Ausübung nach“ und damit eine Einkommensverwendung des Bf zu Grunde.

Die Werknutzungsrechte an den Autorenurheberrechten wurden den Verlagen - durchgehend und unbeeinflusst durch den notariellen „Übertragungsvertrag“ vom 30. Sept. 2003 - vom Bf eingeräumt. Mangels eigenständiger Gestaltungsbefugnisse der Gattin ist der Zufluss der dafür erhaltenen Entgelte ertragsteuerlich im Verfahrenszeitraum dem Bf zuzurechnen.

Für den Bereich der Umsatzsteuer ist auf Basis des festgestellten Sachverhalts unzweifelhaft davon auszugehen, dass der Bf die von den Verlagen honorierten Leistungen im eigenen Namen erbracht hat und als (alleiniger) Vertragspartner auch gegenüber den Verlagen (= nach außen) auftrat. Wenn ihn die im Verfahrenszeitraum maßgeblichen Folgeverträge mit den Verlagen als Vertragspartner ausweisen, so entspricht dies den festgestellten tatsächlichen Verhältnissen.

Auch für den Bereich der Umsatzsteuer erfolgten die Abgabenfestsetzungen gegenüber dem Bf in den angefochtenen Bescheiden daher zu Recht.

Der in der Beschwerde monierte Verletzung von Verfahrensvorschriften kommt nach der Zeugeneinvernahme der Gattin und der persönlichen Stellungnahme des Bf in der Beschwerdeverhandlung keine Berechtigung zu.

Die Beschwerde war somit insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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 gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 27. Juni 2019