

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH, Gauermanngasse 2, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamts Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 28. November 2013 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erklärte für das Jahr 2012 sonstige Einkünfte (Einkünfte aus Leistungen) in Höhe von 54.933,96 Euro. Über Befragung durch das Finanzamt gab sie bekannt, sie habe Tantiemen aus einem Urheberrecht erzielt, das sie als Erbin erhalten habe. Als Rechtsnachfolgerin des verstorbenen Urhebers habe sie im Dezember 2011 mit zwei Verwertungsgesellschaften, mit der A B GmbH (in der Folge: A) sowie mit der C (D) reg. Gen. mbH (in der Folge: D), Verwertungsverträge (Wahrnehmungsverträge) im Sinn des Urheberrechts abgeschlossen.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, die Bf. habe als Rechtsnachfolgerin des Erblassers sein Unternehmen fortgeführt und im Streitjahr steuerbare Umsätze aus der Verwertung

des Urheberrechts erzielt. Das Finanzamt forderte die Bf. daher auf, eine entsprechende Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2012 nachzureichen.

In einer schriftlichen Stellungnahme vom 2. Oktober 2013 entgegnete der steuerliche Vertreter der Bf., eine unternehmerische Tätigkeit setze voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinn erbracht werden. Eine bloße Vermögensverwaltung begründe mangels wirtschaftlicher Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft (vgl. Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 2 UStG Rz 50, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH). Die Bf. habe Urheberrechte geerbt, diese an Verwertungsgesellschaften überlassen und daraus Tantiemen erzielt. Dies sei in wirtschaftlicher Hinsicht einer Kapitalhingabe durch Private vergleichbar, nur dass eben nicht Kapital, sondern Urheberrechte überlassen worden seien. Die bloße Kapitalhingabe durch Private, der Erwerb und das Halten von Beteiligungen und Wertpapieren seien nicht als wirtschaftliche und somit auch nicht als unternehmerische Tätigkeiten anzusehen. Die Überlassung von Urheberrechten könne nicht anders zu behandeln sein wie die Überlassung von Kapital. Der Bf. fehle es mangels wirtschaftlicher Tätigkeit daher an der Unternehmereigenschaft. Die Unternehmereigenschaft als solche sei auch nicht vererblich. Der Erbe werde nur dann zum Unternehmer im Sinn des Umsatzsteuergesetzes, wenn er eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübe (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 2 Rz 149). Wenn Erfinder, Künstler oder Schriftsteller mit ihrem Tod Kunstwerke oder Verwertungsrechte aus Lizenz- und Urheberrechtsverträgen hinterlassen, könne nur dann von einem Betriebsübergang auf den Erben ausgegangen werden, wenn der Erbe den Betrieb in Form von Verwertungstätigkeiten fortführe. Der Erbe handle etwa dann als Unternehmer, wenn er infolge Überlassung ererbter Urheberrechte an schriftstellerischen Werken die Werke überarbeite, erläutere, mit einem Vorwort versehe, ohne dabei eine schöpferische Haupttätigkeit zu entfalten. Ein Erbe werde jedoch nicht unternehmerisch tätig, wenn er das Unternehmen des Erblassers schließe und keine Veräußerungsgeschäfte mehr ausführe. Die Gesamtrechtsnachfolge des Erben bewirke lediglich, dass der Erbe mit dem Tod des Erblassers in seine Rechtsstellung als Steuerschuldner eintrete und aus diesem Grund zB eine vom Erblasser nicht entrichtete Umsatzsteuerschuld begleichen müsse. Die Gesamtrechtsnachfolge bewirke aber keine Unternehmereigenschaft des Erben (vgl. Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, 1. Aufl. 2011, § 2 Rz 151-153). Da die Unternehmereigenschaft nicht vererblich sei, sei sie auf die Bf. nicht übergegangen. Es liege auch kein Betriebsübergang vor, weil die Bf. den Betrieb nicht in Form von aktiven Verwertungstätigkeiten fortführe. Die Bf. täte auch keine Veräußerungsgeschäfte.

Mit Bescheid vom 28. November 2013 setzte das Finanzamt Umsatzsteuer in Höhe von 9.155,66 Euro fest. Die Bemessungsgrundlage in Höhe von 45.778,30 Euro errechnete das Finanzamt aus der Höhe der erklärten Tantiemen.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bf. Berufung (nunmehr: Beschwerde) und beantragte, die Umsatzsteuer mit 0 Euro festzusetzen, weil ihr die Unternehmereigenschaft fehle. In der Begründung der Beschwerde wiederholte der steuerliche Vertreter der Bf. das in der Stellungnahme vom 2. Oktober 2013 erstattete Vorbringen.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde vom Finanzamt damit begründet, dass in der Überlassung von urheberrechtlich geschützten Rechten und deren Verwertung durch Verwertungsgesellschaften gegen Leistung eines Entgelts (Tantiemen) keine Vermögensverwaltung, sondern eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 liege. Da die Bf. als Erbin des Urhebers die Verwertungsrechte fortgeführt habe bzw. in die Verträge als Rechtsnachfolgerin eingetreten sei und daraus eigene Einnahmen erzielt habe, sei sie Unternehmerin im Sinn des § 2 Abs. 1 UStG 1994.

Im Einzelnen führte das Finanzamt aus, bei der Einräumung von Verwertungsrechten auf Grundlage des Urheberrechtsgesetzes an zwei Verwertungsgesellschaften handle es sich um eine sonstige Leistung im Sinn des § 3a Abs. 14 Z 1 UStG 1994, also um eine Leistung der „Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben“. Mit der gesetzlichen Diktion „aus urheberrechtlichen Vorschriften“ werde klargestellt, dass für die nähere Qualifikation einer solchen Leistung das Urheberrechtsgesetz heranzuziehen sei. Gemäß § 10 Abs. 1 UrhG (Urheberrechtsgesetz, BGBI. Nr. 111/1936) ist Urheber eines Werkes, wer es geschaffen hat. Gemäß § 14 Abs. 1 UrhG hat der Urheber mit den vom Gesetz bestimmten Beschränkungen das ausschließliche Recht, das Werk auf die ihm durch das Urheberrechtsgesetz vorbehaltenen Arten zu verwerten (Verwertungsrechte). Grundsätzlich sei somit nur der Urheber berechtigt, sein Werk auf die im Gesetz taxativ aufgezählten Arten zu verwerten. Zu den Verwertungsrechten zähle auch, Dritten die Verwertung durch die Einräumung von Werknutzungsbewilligungen oder Wertnutzungsrechten zu gestatten. In diesen Fällen entstehe ein Dauerschuldverhältnis zwischen dem Urheber und dem Nutzungsberechtigten (vgl. Büchele in Kucska, urheber.recht § 24 UrhG, 2008). Eine Ausnahme zum Ausschließlichkeitsrecht des § 14 UrhG normiere § 23 Abs. 1 UrhG. Gemäß § 23 Abs. 1 UrhG ist das Urheberrecht vererblich. Stirbt der Urheber, so geht das Urheberrecht an seinen Werken mit allen damit verbundenen Einzelbefugnissen auf seine Erben über (vgl. Guggenbichler in Ciresa, Österreichisches Urheberrecht, § 23 UrhG Anm. 1 und 2). Im vorliegenden Fall habe die Bf. als Erbin des Urhebers Wahrnehmungsverträge im Sinn des § 12 Abs. 1 VerwGesG 2006 (Verwertungsgesellschaftengesetz 2006, BGBI. I Nr. 9/2006) mit den Verwertungsgesellschaften abgeschlossen. Aufgabe der Verwertungsgesellschaften sei es, auf Grund der ihnen vom Urheber bzw. vom Leistungsschutzberechtigten eingeräumten ausschließlichen Werknutzungsrechte im eigenen Namen Werknutzungsbewilligungen an Interessenten zu erteilen, die

betreffenden Werknutzungen zu überwachen, die dafür zu leistenden Entgelte als Treuhänder des Urhebers bzw. Leistungsschutzberechtigten einzuheben und gegen allfällige Urheberrechtsverletzungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vorzugehen (vgl. Ciresa, Österreichisches Urheberrecht, § 12 VerwGesG Anm. 2). Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften liege gemäß § 32 BAO insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind. Aus diesen Definitionen sei erkennbar, dass der Bezug von Tantiemen aus der Einräumung von Verwertungsrechten im Sinn des Urheberrechtsgesetzes keine Vermögensverwaltung darstelle, weil als Vermögensverwaltung insbesondere das Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, von Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, von Beteiligungen als stiller Gesellschafter, Wertpapierbesitz, der feste Verzinsung gewährt, Veranlagung in Sparbüchern und Kapitalforderungen jeder Art sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken definiert werde und diese Tatbestände im gegenständlichen Fall nicht vorliegen. Eine Kapitalhingabe sei mit der Überlassung von Urheberrechten nicht vergleichbar, werden im letzteren Fall doch gerade eben kein Kapital, sondern spezifische Einzelbefugnisse (urheberpersönlichkeitsrechtliche Befugnisse, Verwertungsrechte, Vergütungsansprüche) überlassen.

Dem Argument der Bf., die Unternehmereigenschaft sei nicht vererblich, entgegnete das Finanzamt, dass von einem Betriebsübergang ausgegangen werden könne, wenn der Erbe den Betrieb in Form von Verwertungsrechten fortführe und dadurch eigene Einnahmen erziele (vgl. Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, 1. Aufl. 2011, § 2 Rz 152). Sei der Erbe bislang kein Unternehmer im Sinn des § 2 Abs. 1 UStG 1994 gewesen, werde er zum Unternehmer, wenn er das Unternehmen des Erblassers fortführe und somit selbst Umsätze im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ausführe. Bestehe das Unternehmen weiter, so werden die Umsätze ab dem Todestag dem Erben zugerechnet (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, § 2 UStG Tz 327). Das gelte auch dann, wenn der Erbe in vom Erblasser begründete Dauerschuldverhältnisse (zB in Mietverträge oder Lizenzverträge) eintrete (vgl. VwGH 19.11.1962, 1595/60 und VwGH 15.9.1986, 84/15/0186 zu einem Verlagsvertrag). Wie bereits ausgeführt worden sei, begründe die Einräumung von Werknutzungsbewilligungen oder Werknutzungsrechten ein Dauerschuldverhältnis zwischen Urheber und Nutzungsberechtigtem.

Der Antrag der Bf. auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht enthält kein weiteres Vorbringen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf. schloss als Rechtsnachfolgerin eines Urhebers im Dezember 2011 Wahrnehmungsverträge mit zwei Verwertungsgesellschaften, in denen sie diesen umfassende Werknutzungsrechte im Sinn des Urheberrechts einräumte. Auf Grund dieser Verträge erzielte die Bf. im Streitjahr Tantiemen in Höhe von insgesamt 54.933,96 Euro, die sie gegenüber dem Finanzamt als Einkünfte aus Leistungen erklärte.

Strittig ist, ob die Bf. auf Grund des Abschlusses der genannten Verträge Unternehmerin im Sinn des § 2 Abs. 1 UStG 1994 wurde und daher mit den von ihr erzielten Tantiemen umsatzsteuerpflichtig ist (Ansicht des Finanzamts) oder ob es sich bei der Überlassung der Verwertungsrechte um bloße Vermögensverwaltung handelt, die keine Unternehmereigenschaft begründet (Ansicht der Bf.).

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, 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, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Sonstige Leistungen sind gemäß § 3a Abs. 1 UStG 1994 Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Der Begriff der sonstigen Leistung ist innerhalb des umsatzsteuerlichen Leistungsgriffes offen und kann daher nur durch Beispiele erläutert werden. Von den Vertragstypen des Schuldrechtes führen zB Lizenzverträge und die Einräumung von Urheberrechten und ähnlichen Schutzrechten zu sonstigen Leistungen (vgl. Ruppe/Achaz, UStG, 4. Aufl., § 3a Tz 7). Bügler/Six/Stifter nennen in Berger/Bügler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 3a UStG Anm. 6, als Beispiele für negative sonstige Leistungen: die Nutzung von Patenten und Lizzenzen, Leasing und Miete, die Einräumung von Verwertungs- und Aufführungsrechten, Kredit- und Darlehensgewährung, Verzicht auf Wettbewerb.

Gemäß § 3a Abs. 14 Z 1 UStG 1994 zählt die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, zu den sonstigen Leistungen. Eine Wahrnehmung eines urheberrechtlich geschützten Rechts liegt vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung des Inhabers des Urheberrechts zur

Wahrung von dessen Rechten tätig wird. Darunter fällt beispielsweise die Tätigkeit von Verwertungsgesellschaften, wie etwa Austro Mechana oder AKM (vgl. Bürgler/Six/Stifter in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 3a UStG Anm. 235).

Gemäß § 10 Abs. 1 UrhG (Urheberrechtsgesetz, BGBl. Nr. 111/1936) ist Urheber eines Werkes, wer es geschaffen hat. Gemäß § 10 Abs. 2 UrhG umfasst der Ausdruck „Urheber“, wenn sich nicht aus dem Hinweis auf die Bestimmung des Absatzes 1 das Gegenteil ergibt, außer dem Schöpfer des Werkes auch die Personen, auf die das Urheberrecht nach seinem Tode übergegangen ist.

Gemäß § 14 Abs. 1 UrhG hat der Urheber mit den vom Gesetz bestimmten Beschränkungen das ausschließliche Recht, das Werk auf die ihm durch die folgenden Vorschriften vorbehaltenen Arten zu verwerten (Verwertungsrechte).

Gemäß § 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).

Die Bf. hat als Erbin des Urhebers sowohl mit der A als auch mit der D Verträge abgeschlossen, in denen sie diesen Verwertungsgesellschaften umfassende Werknutzungsrechte im Sinn des Urheberrechts einräumte. Die Einräumung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, ist eine sonstige Leistung im Sinn des § 3a Abs. 14 Z 1 UStG 1994. Die Tantiemen, die die Bf. von den Verwertungsgesellschaften für die Überlassung der Urheberrechte erhält, unterliegen damit schon auf Grund dieser Bestimmung der Umsatzsteuer.

Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf., dass eine bloße Vermögensverwaltung mangels wirtschaftlicher Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft begründet, sind dem Grunde nach zutreffend, stehen mit dem vorliegenden Fall aber in keinem Zusammenhang, weil es sich bei der Einräumung eines Rechts, das sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergibt nicht um Vermögensverwaltung, sondern – wie bereits ausgeführt wurde – um eine sonstige Leistung im Sinn des Umsatzsteuergesetzes handelt. Die vom steuerlichen Vertreter der Bf. geäußerte Ansicht, eine Kapitalhingabe durch Private sei umsatzsteuerlich gleich zu behandeln wie die Überlassung eines Urheberrechts, steht mit § 3a Abs. 14 Z 1 UStG 1994 im Widerspruch.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf. ist insoweit zuzustimmen als die Unternehmereigenschaft als solche nicht vererblich ist, sondern mit dem Tod des Erblassers endet und ein Erbe erst durch eigene unternehmerische Tätigkeit zum Unternehmer wird. Die Unternehmereigenschaft kann allerdings auch durch den Eintritt in die vom Erblasser geschlossenen Dauerschuldverhältnisse begründet werden (vgl. Ruppe/Achaz, UStG, 4. Aufl., § 2 Tz 149).

Mit dem Abschluss der Verwertungsverträge trat die Bf. in die von ihrem Erblasser geschlossenen Dauerschuldverhältnisse ein und begründete damit ihre Unternehmereigenschaft (siehe dazu auch Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 152: „Erfinder, Künstler oder Schriftsteller, die ihre Tätigkeit höchstpersönlich ausführen, hinterlassen mit ihrem Tod Kunstwerke oder Verwertungsrechte aus Lizenz- oder Urheberrechtsverträgen, die auf die Erben übergehen. In diesen Fällen kann von einem Betriebsübergang ausgegangen werden, wenn der Erbe den Betrieb in Form von Verwertungsrechten fortführt und folglich eigene Einnahmen erzielt.“). Nicht erforderlich für die Fortführung der Verwertungstätigkeit durch die Bf. ist, dass sie die Werke ihres Erblassers in irgendeiner Form bearbeitet oder sogar eigene Werke schafft (vgl. im Gegensatz dazu die Ausführungen in der Beschwerde, wonach die Bf. selbst „keine Komponistentätigkeit“ ausübe).

Die von der Bf. im Streitjahr erzielten Einnahmen (Tantiemen) sind damit umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig. Die Entscheidung hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weil bereits aus der Bestimmung des § 3a Abs. 14 Z 1 UStG 1994 hervorgeht, dass es sich bei der Einräumung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, um eine sonstige Leistung im Sinn des § 3a Abs. 1 UStG 1994 handelt.

Graz, am 10. Mai 2016