



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch die Geschäftsführerin GF., diese vertreten durch Karabece & Müller WP u StB. GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Börsegasse 10/3, vom 11. August 2005 und vom 6. November 2009, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt nach den Eintragungen im Firmenbuch ein freies Gewerbe mit dem Gewerbewortlaut „Verwalten und Verwerten von Patenten, Lizenzen und Urheberrechten unter Ausschuss jeder den Patenanwälten vorbehaltenen Tätigkeit.“

Die Bw verwaltet und verwertet Urheberrechte, indem sie private Auftraggeber bei der Formulierung und Gestaltung ihrer Biografien unterstützt, dann Bücher mit dem Inhalt dieser Biografien extern drucken und binden lässt und als Abschluss ihrer Tätigkeit die Biografien als Bücher dem Auftraggeber übergibt, wobei der Auftraggeber die gesamte Auflage zu übernehmen verpflichtet ist. Die Bw sah diese Leistung in den Streitjahren als unter die Begünstigung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 10 Abs. 2 Z 1a UStG 1994 fallend und hat in diesem Sinne die Steuererklärungen erstellt. Die Bw geht also von einer Werklieferung aus.

Dem gegenüber beurteilte die Amtspartei die Leistung der Bw als Werkleistung, weil die sonstige Leistung im Vordergrund stehe, und wandte den Normalsteuersatz an.

Mit gesondertem Schriftsatz vom 1. Oktober 2005 wird als Ergänzung zur Berufung und Vorlage beim UFS der Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO nachgereicht. Nach einer telefonischen Auskunft des BMF finde beim UFS generell eine Mediation statt.

Für ihren Standpunkt haben beide Parteien im Laufe des Berufungsverfahrens jeweils vorgebracht:

## **1. DIE AMTSPARTEI:**

### **1.1. rechtliche Beurteilung des Fachbereichs Umsatzsteuer der Steuer- und Zollkoordination vom 23. Juni 2005:**

Der Fachbereich Umsatzsteuer hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Ein Unternehmer schreibt die Lebensgeschichten von Privatpersonen (= Auftraggeber) anhand mehrstündiger Interviews nieder, ergänzt den Text mit vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Fotografien und stellt daraus Druckwerke her, die dann in Buchform (ca. 100-150 Seiten) mit geringer Auflagenzahl herausgegeben und an den Auftraggeber übergeben werden. Für die erbrachten Leistungen (näher beschrieben unten unter Arbeitsschritte) sowie für die Übergabe der gedruckten und gebundenen Werke (5-20 Stück) werden vom Auftraggeber € 8.000,00 bezahlt, die sich laut Preiskalkulation wie folgt zusammensetzen:

	Arbeitsschritte	Ausmaß	Gesamtkosten
1.	Beratung, Materialsichtung, Konzeptentwicklung, Erfassen der Lebensdaten, lebensgeschichtliches Interview (4 Stunden Tonbandaufzeichnungen)	1 Tag vor Ort	€ 500,00
2.	Erfassen der Tonbandprotokolle am Computer	120 Seiten (30 Stunden)	€ 720,00
3.	Entwickeln einer Buchstruktur, Kapitelgliederung, Sortieren des Erzählstoffs, Verfassen der Lebensgeschichte (Übersetzen der mündlichen Sprache in Schriftsprache) stilistischer Feinschliff, Zuordnen von Fotos und Dokumenten in den Text, Formulieren von Bildunterschriften	100 Stunden	€ 4.000,00
4.	Einarbeiten von Textergänzungen und Änderungswünschen	10 Stunden	€ 400,00
5.	Lektorat, Korrektorat	120 Seiten (30 Stunden)	€ 600,00
6.	Layout (Gestaltung des Buches) a) Textgestaltung/Standardlayout 120 Seiten b) Einfügen von Fotos/Dokumenten, inkl. Standard Bildbearbeitung 20 Fotos c) Umbruch-Korrektur/Vorbereitung zur Druckfreigabe	120 Seiten 20 Fotos  120 Seiten (20 Stunden)	€ 1.260,00 € 200,00 € 240,00
7.	Herstellung (Privatauflage) a) Druck- und Papierkosten b) Binden und Prägen	120 Seiten pro Buch	€ 36,00 € 44,00

	c) Herstellungsbetreuung	(20 Stunden)	
	Summe		€ 8.000,00

Das Urheberrecht bleibt beim Unternehmer.

Die rechtliche Beurteilung des Fachbereichs lautet: „...

Für die Abgrenzung, ob Lieferung oder sonstige Leistung vorliegt, ist entscheidend, ob nach den Intentionen der Vertragspartner, nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges und nach der Verkehrsauffassung die Elemente der sonstigen Leistung oder die Übertragung der Verfügungsmacht im Vordergrund stehen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Lo-seblattkommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Anm. 9 zu § 3 Abs. 1).

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Vertragsmuster inkl. Preiskalkulation) ist davon auszugehen, dass die vom Unternehmer erbrachte Leistung umsatzsteuerrechtlich als einheitliche Leistung zu beurteilen ist, deren wirtschaftlicher Gehalt nicht in der Lieferung von Büchern, sondern in der Erstellung des Werkes (schriftstellerische Tätigkeit) zu sehen ist, welche dem Normalsteuersatz unterliegt.

Indiz dafür ist die vorgelegte Preiskalkulation. Sechs von sieben Arbeitsschritten sind für sich allein betrachtet den sonstigen Leistungen zuzuordnen. Außerdem betragen die Kosten für die einzelnen Arbeitsschritte, die für sich allein gesehen einer Lieferung zugeordnet werden könnten, nur ein Prozent der Gesamtkosten.

Anders als der bloße Erwerb eines Buches im normalen Buchhandel, wo die Verschaffung der Verfügungsmacht des körperlichen Gegenstandes im Vordergrund steht, ist hier das Buch (wenn auch in mehrfacher Auflage) nur Objektträger der geistigen (schriftstellerischen) Leistung.

Außerdem wäre – im Gegensatz zu der in der Literatur vertretenen Rechtsauffassung, welche Auftragswerke eines Malers als Lieferung ansehen, weil nur durch die Übergabe des Bildes im Original der Vertrag erfüllt werden kann und das Bild im Original unersetzbarer Träger der geistigen Leistung ist (siehe aaO Anm. 11 zu § 3 Abs. 1, auch Rau/Dürwächter/Flick/Geist, Kommentar zum dt. Umsatzsteuergesetz, § 3 Anm. 579: sowie Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 3 Tz 15) – die gegenständliche Leistung grundsätzlich auch möglich, wenn sie nicht in Buchform übergeben wird, sondern zB nur das fertige Manuskript oder auf Diskette zur Verfügung gestellt würde. Die Übergabe der gedruckten und gebundenen Exemplare stellt im gegenständlichen Fall nur eine Nebenleistung zur Hauptleistung dar, bzw. ist das gedruckte Buch nur Objektträger der (schriftstellerischen, schöpferischen) Leistung.“

Die Amtspartei schloss sich dieser rechtlichen Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes an und erließ den ursprünglich angefochten gewesenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für

März 2005, dessen Berufung gemäß § 274 BAO nunmehr den Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 anfecht.

### **1.2. beim Erörterungstermin am 7. Juli 2009:**

Die schriftstellerische Leistung steht im Vordergrund. Die Idee allein macht noch kein Buch, es kommt auch sehr auf die Ausformulierung, schriftstellerische Gestaltung an. Die Leistung der Bw ist nur eine Zurverfügungstellung des Lebens des Auftragsgebers und damit wird das Buch zum ausschließlichen „Objektträger“. Das Wesentliche dieses ganzen Prozedere ist nicht das Buch per se, sondern die Zusammenfassung der Darstellung der Geschichte des Auftraggebers. Es mag vorkommen, dass berühmte Persönlichkeiten, wenn sie selbst nicht schriftstellerisch tätig werden, auch ihre Biografien einem Verlag erzählen, der die Lebensgeschichte als Buch herausgibt. Sollte dies bei gleicher Vertragsgestaltung erfolgen, so fiel auch diese Leistung unter den Normalsteuersatz, weil sich die Art der Lieferung unterscheidet. Im Normalfall werden die Bücher vom Verlag über den Buchhandel vertrieben. Schädlich ist gegenständlich, dass die Bücher an den Auftraggeber geliefert werden. Da eben die Bücher nicht wie üblich an fremde Dritte verkauft werden, ergibt sich die Reduktion dieser Bücher auf ihre Objektträger-eigenschaft. Einzuräumen sei, dass es nicht explizit im UStG geregelt ist, dass die Bücher dem Buchhandelsmarkt zugänglich gemacht werden müssen. Es stimme zwar, dass im Ergebnis von der Bw Bücher produziert werden, es aber auf das Zustandekommen des Buches ankomme. Im Fall der Bw steht die geistige Arbeit im Vordergrund, während ansonsten beim Verlag das Buchmachen im Vordergrund stehe. Dass hier der Vertrieb und das Vertriebsrisiko wegfielen, die sonst für sich allein betrachtet auch dem Normalsteuersatz unterlägen, sei nicht störend, weil das nur eine Nebenleistung sei, die der Hauptleistung, der schöpferischen Ausgestaltung, unterzuordnen sei. Die Bw gibt das Drucken und Binden an andere Unternehmer weiter. Auch die grafische Gestaltung des Buches macht eine unternehmerisch tätige Grafikerin.

Auf den Einwand der Referentin, dass auch bei einem Verlagsvertrag iSd § 1172 ABGB der Anteil am Gewinn des Schriftstellers mit max. 12 % anzunehmen sei, also die schriftstellerische Arbeit auch diesfalls nicht im Vordergrund stehe, sondern die nichtschriftstellerischen Leistungen des Verlages, wird entgegnet, dass der Schriftsteller mehr liefere als nur eine Erzählung.

Beide Parteien werden aufgefordert, wenn möglich die Leistungen der Bw den Leistungen bei einem üblichen Verlagsvertrag iSd § 1172 ABGB und dem UrhG einander gegenüber zu stellen.

### **1.3. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 5. Oktober 2009, betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007 vom 1. Oktober 2009**

Die von der Bw erbrachte Leistung ist dem Normalsteuersatz zu unterwerfen, weil die Übergabe der gedruckten und gebundenen Exemplare im gegenständlichen Fall nur eine Nebenleistung zur Hauptleistung darstellt bzw. das gedruckte Buch nur Objektträger der (schriftstellerischen, schöpferischen) Leistung ist. Diese rechtliche Beurteilung basiert in erster Linie auf den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechtes:

1) Grundsatz der Maßgeblichkeit der ausgeführten Leistung und Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Gehaltes

Für die Bestimmung, welcher Art die Leistung ist (Lieferung oder sonstige Leistung), welchen Inhalt oder welchen Umfang (eine oder mehrere Leistungen) sie hat, sind die schuldrechtlichen Vereinbarungen heranzuziehen und ihr wirtschaftlicher Gehalt zu ermitteln, unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung (vgl. Scheiner/Kolacny, Caganek, Loseblattkommentar zu Mehrwertsteuer UStG 1994, § 1 Abs. 1 Z 1, Anm 44, 45 und 46; Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Rn 27 und Rn 28).

2) Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung

In diesem Zusammenhang ist auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen (vgl. EuGH vom 27. 10. 2005, Rs C-41/04, Scheiner/Kolacny, Caganek, Loseblattkommentar zu Mehrwertsteuer UStG 1994, § 1 Abs. 1 Z 1 Anm 59 ff und 69/1 sowie S/K/C, § 6 Abs. 1 Z 16 Anm. 55 mit Verweis auf BFH BSTBl 2001 II 650 sowie VwGH 30.3.1992, 90/15/0158; 16.4.1991 90/14/0012).

3) Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Gehaltes

Bei einheitlichen Leistungen, die sowohl Elemente von Lieferungen als auch Elemente von sonstigen Leistungen enthalten, richtet sich die Beurteilung der Leistung danach, welche Elemente nach den tatsächlichen Gegebenheiten und dem Willen der Beteiligten den wirtschaftlichen Gehalt des Umsatzgeschäftes ausmachen (vgl. S/K/C § 1 Abs. 1 Z 1 Anm 68).

4) Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung

Die Abgrenzung ist nach der überwiegenden wirtschaftlichen Bedeutung des einheitlich zu betrachtenden Wirtschaftsvorganges vorzunehmen. Entscheidend dabei ist, ob nach den Intentionen der Vertragspartner, nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges und nach der Verkehrsauffassung die Elemente der sonstigen Leistung oder die Übertragung der Verfügungsmacht im Vordergrund stehen. Die Annahme einer Lieferung setzt nicht nur voraus, dass die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird, sondern hinzukommen muss vielmehr, dass gerade die Zuwendung des Gegenstandes den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges ausmacht (vgl. BFH- Urteil vom 13.5.2009, XI R 75/07).

## **2. DIE BERUFUNGSWERBERIN:**

### **2.1.1. In den Berufungsschriftsätzen vom 11. August 2005 und vom 6. November 2009:**

Rohnstock Biografien sei ein in Deutschland aufgebautes und etabliertes Franchisesystem, das mehrere Franchisepartner im deutschsprachigen Raum unter Vertrag habe. Die Bw sei die österreichische Repräsentanz von Rohnstock Biografien.

Die Bw schließe als Auftragnehmerin mit einem privaten Auftraggeber einen Vertrag, zu dem ein Musterexemplar beigelegt wird, über die Erstellung einer Biografie „Ihr Leben ein Buch“ ab. Auf den beiliegenden Folder und die Homepage der Rohnstock Biografien wird verwiesen. Die Intention der Vertragspartner sei die Lieferung eines Buches. Die endgültige Lieferung des fertigen Buches sei die Hauptleistung, der einige Schritte vorausgingen, die untrennbar und ursächlich mit der Lieferung des Buches verbunden seien, wie:

- a) ein lebensgeschichtliches Interview mit Aufzeichnung auf Tonbändern
- b) Erstellung einer Computerfassung
- c) Inhaltliche Gliederung und Strukturierung des Rohmaterials sowie die inhaltliche und sprachlich-stilistische Bearbeitung des Textes, eventuell unter Berücksichtigung von überlassenen Bildern, inkl. Lektorat und Korrektorat
- d) Gestaltung des Layouts
- e) Drucklegung der Layoutfassung, inkl. Kontrolle des Druckauftrages sowie die Beauftragung von Einband und Titelprägung

Die Erfüllung dieses Auftrages bestehe in der Lieferung und Übergabe von fertig gebundenen und in Folie verpackten Büchern, in Form und Qualität, wie sie im Buchhandel üblich seien. Die Auflagenhöhe von 5 bis 1.500 Stück bestimme der Auftraggeber. Es liege eine Lieferung vor, weil die Bw jemand anderen befähige, im eigenen Namen über die Bücher zu verfügen. Laut § 9 Abs. 3 des Mustervertrages gehen die gedruckten Exemplare des Werkes mit der Übergabe durch den Auftragnehmer in das Eigentum und die Verfügungsgewalt des Auftraggebers über, der nunmehr nach eigenem Ermessen darüber verfügen könne. So könne der Erwerber bei eigens organisierten Veranstaltungen daraus vorlesen oder über die Homepage der Rohnstock Biografien die Bücher zum allgemeinen Verkauf anbieten. Die Bücher könnten dann über das Internet käuflich zum ermäßigten Steuersatz erworben werden.

Natürlich fielen zu dieser Hauptleistung (= Lieferung des fertigen Buches) im Vorfeld einige davon untrennbare und unselbständige Nebenleistungen (=Lektorat, Korrektorat, Layout etc) an, die aber im Verhältnis zur Hauptleistung nach der Verkehrsauffassung von untergeordneter Bedeutung seien, da sich das Interesse des Abnehmers auf die Hauptleistung konzentriere (Rz 347 UStG-RIKomm 2002 bzw. Kodex-Erlässe vom 1.6.2005). Diese umsatzsteuerlichen Nebenleistungen teilten das ustliche Schicksal der Hauptleistung „Lieferung des Buches“.

Es werde nochmals betont, dass der wirtschaftliche Gehalt in der Lieferung und Übergabe von fertig gebundenen und in Folie verpackten Büchern liege. Im Vordergrund stehe sehr wohl die Verschaffung der Verfügungsmacht des körperlichen Gegenstandes, das jeweilig beauftragte Buch, und nicht das Buch als Objektträger der geistigen (schriftstellerischen) Leistung. Gegenständliche Leistung könne aufgrund des Vertrages nur in Buchform – und das sei die Intention der Vertragspartner – übergeben werden, und nicht einfach nur in Manuskriptform oder auf Diskette, wie dies von der Amtspartei vertreten werde. Bei dem im Vertrag erwähnten Manuskript handle es sich um Manuskripte, die lediglich zu Korrekturzwecken dem Auftraggeber zur Verfügung gestellt würden. Dabei handle es sich um eine Zwischenstufe des fertigen Buches. Die von den Repräsentanzen in Deutschland und in der Schweiz erbrachten Leistungen würden von den dortigen Steuerbehörden nachweislich mit dem ermäßigten Steuersatz belastet. Schließlich erhebe sich die Frage, inwieweit es juristisch vertretbar wäre, wenn der Erwerber eines Exemplars einer Biografie abhängig von der Bezugsquelle einer uneinheitlichen Besteuerung unterworfen wäre, nämlich 10 % bei Bestellung über den Buchhandel und 20 % bei Bezug bei der Bw.

### **2.1.2. Berufungsbeilage Mustervertrag:**

Gemäß § 6 Abs. 1 MV versichert der Auftragnehmer, dass er allein berechtigt ist, über das Urheberrecht an den von ihm erarbeiteten Fassungen zu verfügen.

Gemäß § 6 Abs. 2 MV stellt der Auftragnehmer den Auftraggeber von sämtlichen urheberrechtlichen honorarmäßigen und sonstigen Ansprüchen Dritter wegen einer Verletzung der nach Absatz 1 zugesicherten Rechte frei, inklusive daraus möglicherweise resultierender Schadenersatzansprüche.

Gemäß § 8 Abs. 4 MV verpflichtet sich der Auftraggeber, bei jeglicher Präsentation seiner durch den Auftragnehmer erstellen (Auto-)Biografie gegenüber Dritten eindeutig die Urheberschaft des Auftragnehmers zu benennen.

Gemäß § 9 Abs. 1 MV sind die Tonbänder sowie die Computerfassung Eigentum des Auftragnehmers, gleiches gilt für das Manuskript sowie das Layout, die auch nach Überlassung an den Auftraggeber Eigentum des Auftragnehmers bzw. Herausgebers bleiben.

Gemäß § 9 Abs. 3 MV gehen die gedruckten Exemplare des Werkes mit Übergabe durch den Auftragnehmer in das Eigentum des Auftraggebers über. Der Auftraggeber ist berechtigt, die übergebenen Exemplare nach eigenem Ermessen zu verbreiten.

### **2.1.3. Berufungsbeilage, Folder der (damaligen) D-Biografien Österreich:**

„Ob Sie erzählen, oder selbst Ihre Erinnerungen aufschreiben. Wir texten, lektorieren, gestalten ein Buch, ganz nach Ihren Vorstellungen, fügen Fotos und Dokumente ein, binden in Leinen oder Leder. Das Buch Ihres Lebens.“

... Die Autoren, Autobiografiker<sup>TM</sup>, genannt, sind versierte Texter. Sie wurden in akribischem Verfahren aus vielen Bewerbern ausgewählt. Alle haben die D-Biografien-Schule durchlaufen und besitzen inzwischen einen reichen Erfahrungsschatz im Hören und Schreiben von Lebensgeschichten.

... Wir schreiben das Buch Ihres Lebens. .. Sie bestimmen, welche Geschichten und Erinnerungen Ihnen wichtig sind und aufgeschrieben werden. Das Buch entsteht maßgeschneidert nach Ihren Wünschen und wird damit zu Ihrem eigenen Werk. ...“

## **2.2. beim Erörterungstermin am 7. Juli 2009:**

Den Hauptteil der schriftstellerischen Arbeit macht die geistige Schöpfung des Schriftstellers aus, der hier der Auftraggeber ist. Im Vordergrund steht die Lieferung von Büchern.

Insbesondere der letzte Absatz der Stellungnahme des USt-Fachbereiches ist unzutreffend, weil die Buchform vom Auftraggeber gewünscht wird. Da sich die Bw von der deutschen Firma D-Biografien getrennt hat, können keine Umsatzsteuerbescheide, welche die Besteuerung der strittigen Umsätze mit 10 % USt nachweisen können, vorgelegt werden. Vorgelegt wurden:

### **2.2.1. eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke der Oberfinanzbehörde Köln vom 5.9.2002 mit folgender Warenbeschreibung:**

„Druckerzeugnis mit dem Titel „Ein Leben – HR“ wird vom KD-Medienbüro, Berlin, herausgegeben. Es handelt sich um ein mit Text und einigen Schwarzweiß-Abbildungen bedrucktes kartoniertes Buch (Format etwa 11,5 x 18,5 cm, Umfang 142 Seiten, Klebebindung). Sie enthält eine in mehreren Kapiteln geschilderte Lebensgeschichte, die nach den Vorgaben der Auftraggeber individuell erstellt und in geringer Auflage herausgegeben werden.

Derartige Waren gehören als „durch Text charakterisierte, zum Lesen bestimmte Bücher“ zur Codenummer 4901 9900 00 9 des Zolltarifs (Zollnomenklatur), sodass der Umsatzsteuersatz von 7 % zur Anwendung kommt.“

### **2.2.2. Eine Stellungnahme des die D-Biografien vertretenden Steuerberaters vom 14.9.2005:**

Im Rahmen einer verbindlichen Auskunft des zuständigen Finanzamtes im Jahr 2002 habe er die Position vertreten, dass die Erstellung und Lieferung dieser Bücher dem ermäßigten Steuersatz unterliege, wobei er sich auf zwei Argumentationslinien gestützt hat:

a) Durch die Erstellung und Übereignung der Bücher werde eine Werklieferung erbracht, die ermäßigt zu besteuern ist.



b) Es handle sich weiterhin um eine ermäßigt zu steuernd Lieferung, da mit der Erstellung dieser Bücher auch urheberrechtlich geschützte Rechte entstehen und diese teilweise auf den Kunden übertragen werden. Die Übertragung von Urheberrechten nach dem Urheberrechtsgesetz ist in Deutschland ebenfalls ermäßigt zu besteuern.

Das Finanzamt sei auf die Argumentationslinie b) nicht weiter eingegangen. Die unmittelbar folgende steuerliche Betriebsprüfung habe die ermäßigte Besteuerung dieser Bücher aufgrund des Schreibens der OFD Köln ohne Beanstandung und weitere Erörterung hingenommen. Es sei ihm nicht bekannt, ob sich die Rechtsquellen aus dem deutschen UStG im österr. UStG finden ließen. Da aber letztlich die EU-Umsatzsteuervorgaben in Gestalt der entsprechenden Richtlinie für beide Länder ausschlaggebend sein, müsste Ähnliches auch im österr. Umsatzsteuerrecht enthalten sein.

### **2.3. E-Mail vom 16.7.2009:**

Von manchen Auftraggebern bekomme die Bw sogar ein fast fertiges Manuskript, welches sie dann in Buchform bringe. Vertragsgegenstand ist immer die Lieferung eines fertigen Buches. Anders als die Amtspartei meine, stehe nicht die schriftstellerische Tätigkeit im Vordergrund. Das Urheberrecht werde unterschiedlich gehandhabt, manchmal bleibe es beim Auftraggeber, manchmal beim Auftragnehmer.

### **2.4. Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 2009:**

Die Bw bekomme das Urheberrecht von den Autobiografikern abgetreten. In den meisten Fällen habe die Bw mit selbständigen Autobiografikern gearbeitet (beispielhaft wird in Vertrag vorgelegt); nur eine Mitarbeiterin sei für ca. 1,5 Jahren bei der Bw angestellt gewesen.

### **2.5. Muster eines Werkvertrags mit einem Autobiografen:**

Gemäß § 5 Werkvertrag ist der Biograf verpflichtet, die Nutzungsrechte an der erarbeiteten Textfassung mit Übergabe auf die Auftraggeberin exklusiv zu übertragen. Die Übertragung erfolgt sachlich, zeitlich und örtlich unbeschränkt.

Gemäß § 7 Werkvertrag (Anm. § 6 fehlt im vorgelegten Vertrag) ist der Biograf verpflichtet, die Leistung frei von Rechten und Ansprüchen Dritter zu erbringen. Er versichert, dass er allein berechtigt ist, über die Nutzung der vertragsgegenständlichen Leistungen zu verfügen, und dass er bisher keine den Rechtseinräumungen dieses Vertrages entgegenstehenden Verfügungen getroffen hat.

Gemäß § 8 Werkvertrag verzichtet der Biograf unwiderruflich auf sein Recht zur Namensnennung.

Gemäß § 9 Z 2 Werkvertrag ist der Biograf verpflichtet, die ihm von der Auftraggeberin übergebenen Transkripte, Manuskripte, Datenträger und sonstigen Dokumente sorgfältig zu ver-

wahren. Diese sind bei Übergabe des endgültigen Manuskriptes an die Auftraggeberin vollständig herauszugeben. ... Arbeitskopien auf elektronischen Speichermedien sind, wenn diese nicht übergeben werden, unmittelbar nach Werkübergabe zu vernichten.

### **3. weitere Ermittlungsergebnisse:**

Verleger bezeichnet einen Unternehmer, der einen Verlag für Bücher, Noten, Zeitschriften oder Zeitungen betreibt oder leitet. Die Branchenbezeichnung leitet sich von Vorlage ab. Der Verleger geht mit Druck- und Werbungskosten in Vorlage (Quelle <http://de.wikipedia.org/wiki/Verleger>, Stand 10. Dezember 2009).

Verlage bereiten geistigen Schöpfungen einen Markt, sie sind Kulturvermittler und Wirtschaftsunternehmen zugleich. Verlage geben einer geistigen Leistung, einem Rohstoff, erst Form und Gestalt und machen ihn so zu einem gewinnbringenden Produkt für Leser und Nutzer. Verlage machen aus einem Manuskript eine Publikation (Quelle <http://www.was-verlage-leisten.de/>, Stand 10.12.2009).

Die Aufgaben des Verlages sind:

- Komplette Produktionsabwicklung zwischen Auftraggeber, Autoren und Zulieferern
- Versand der Autoren- und Freiexemplare
- Versand an potentielle Rezensionsorgane und Überwachung des Eingangs der Rezensionen
- Betreuung und Pflege von rund 50-80 Presse-Adressen international
- Werbung und Vertrieb
- Über die Buchhaltung des Verlages wird die Honorarabrechnung und entsprechende Überweisungen vorgenommen
- Verfügbarmachung der Titel über eine zentrale Lagerung und Auslieferung
- Überwachung - per Vertrag autorisiert - der Einhaltung der mit dem Werk verbundenen Urheberrechte der Autoren.

Der Verlag ist im Falle einer Printproduktion ein wichtiger technischer Kommunikator zwischen Auftraggeber und Autor. Er garantiert die Distribution in alle Welt und damit die Anbindung an die internationale Forschung. Er macht das Werk bekannt und hält es vorrätig, unabhängig von der datentechnischer Entwicklung in der EDV. (Quelle <http://www.was-verlage-leisten.de/content/view/125/32/>, Stand 10.12.2009)

Im Verlag tätige Lektoren begleiten das Buch von der Idee über die Gestaltung und Werbung bis hin zu Herstellung und Vertrieb. Deshalb sind zumindest Grundkenntnisse im herstellerrischen und betriebswirtschaftlichen Bereich erforderlich. Die Überprüfung und Korrektur der Vorlage bezüglich Sprache, Stil, Grammatik, sachlicher Richtigkeit und die rechtliche Absicherung bei Nutzung von Fremdmaterial gehören ebenso zum Aufgabengebiet wie die "Pflege" der Autoren. ... Das Lektorat ist auch dafür verantwortlich, dass die Abwicklung des Buchpro-

jekts termingerechtes geschieht. Dafür müssen Zeitrahmen gesetzt werden, in denen Übersetzer, Lektoren, Korrektoren, Graphiker etc. arbeiten. Ein Lektor übernimmt also auch die Aufgaben eines Projektmanagers - eine Arbeit, die großes Organisationstalent verlangt (Quelle <http://www.ausbildung-verlag.de/berufsbilder/redakteure.shtml>, Stand 10.12.2009)

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Verfahrensrecht:**

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, 1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder 2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Anträge auf mündliche Verhandlung, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (BAO-Kommentar, Ritz<sup>3</sup>, § 284, Tz 2, mwN). Dies trifft auf den erst mit Schriftsatz vom 11. Oktober 2005 nachgereichten Antrag auf mündliche Verhandlung zu.

Stattdessen wurde ein Erörterungstermin gemäß § 279 Abs. 3 BAO abgehalten, der zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits dienen soll. Es wird davon ausgegangen, dass die Bw mit dem Begriff „Mediation“ den Erörterungstermin meinte.

#### **2. Materielles Recht:**

##### **2.1. Rechtsgrundlagen:**

Gemäß § 1172 ABGB verpflichtet sich durch den Verlagsvertrag der Urheber eines Werkes der Literatur, der Tonkunst oder der bildenden Künste oder sein Rechtsnachfolger, das Werk einem anderen zur Vervielfältigung und Verbreitung für eigene Rechnung zu überlassen, dieser (der Verleger) dagegen, das Werk zu vervielfältigen und die Vervielfältigungsstücke zu verbreiten. Im RIS wird bei dieser Norm auf das Urheberrechtsgesetz, BGBl. Nr. 111/1936, verwiesen.

Gemäß § 10 Abs. 1 UrhG 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 die folgenden Vorschriften vorbehaltenen Arten zu verwerten (Verwertungsrechte).

Gemäß § 15 Abs. 1 UrhG hat der Urheber das ausschließliche Recht, das Werk - gleichviel in welchem Verfahren, in welcher Menge und ob vorübergehend oder dauerhaft - zu vervielfältigen.

Gemäß § 16 Abs. 1 UrhG hat der Urheber das ausschließliche Recht, Werkstücke zu verbreiten. Kraft dieses Rechtes dürfen Werkstücke ohne seine Einwilligung weder feilgehalten noch auf eine Art, die das Werk der Öffentlichkeit zugänglich macht, in Verkehr gebracht werden.

Gemäß § 18 Abs. 1 UrhG hat der Urheber das ausschließliche Recht, ein Sprachwerk öffentlich vorzutragen oder aufzuführen, ein Werk der im § 2, Z. 2, bezeichneten Art, ein Werk der Tonkunst oder ein Filmwerk öffentlich aufzuführen und ein Werk der bildenden Künste durch optische Einrichtung öffentlich vorzuführen.

Gemäß § 23 Abs. 1 UrhG ist das Urheberrecht vererblich; in Erfüllung einer auf den Todesfall getroffenen Anordnung kann es auch auf Sondernachfolger übertragen werden.

Gemäß § 23 Abs. 3 UrhG ist das Urheberrecht im Übrigen unübertragbar.

Gemäß § 3a Abs. 10 Z 1 UStG 1994 ist eine sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1a erster Teilstrich UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände. Z 43 der Anlage zu § 10 UStG 1994 nennt ua Bücher.

## **2.2. Lehre:**

Unter die Katalogleistungen (Abs. 9 bis 11 des § 3a UStG 1994) zu subsumieren sind Urheberrechtsleistungen wie die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben. Die 6. MWSt-RL spricht in Art. 9 hingegen von der Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten. Gemeint sind somit offenbar alle auf Grund von urheberrechtlichen Vorschriften im weitesten Sinn geschützten Rechte und ihnen gleichzustellende Rechte. ... Erfasst sind somit vor allem der Verkauf von Patenten, der Lizenzvertrag, der Verlagsvertrag, die Einräumung von Aufführungs- und Senderechten, die Übertragung von Mustern gemäß § 10 MuSchG oder von Marken gemäß § 11 MarkSchG 1970. ... Nicht verfasst ist der Verkauf von Büchern, Platten bespielten Videokassetten (Ruppe<sup>3</sup>, aaO, Tz 70, mwN).

Mit einem Verlagsvertrag werden das Vervielfältigungs- und Verbreitungsrecht dem Verleger vom Autor eingeräumt (Rechtseinräumung).

Eine Übertragung von Rechten liegt vor, wenn die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergebenden Berechtigungen endgültig einem anderen überlassen werden (zB Patentverkauf

statt Lizenzvertrag) (Ruppe, aaO, Tz 75; ebenso Berger/Bürgler-Kanduth-Kristen-Wakounig, UStG-Kommentar, Manz, § 3a, Tz 170, allerdings ohne Beispiel).

### **2.3. festgestellter Sachverhalt:**

Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme ist davon auszugehen, dass Schöpfer der Werke zunächst die Biografen sind, die nach außen nicht in Erscheinung treten dürfen. Gemäß § 5 Werkvertrag übertragen die Biografen die Nutzungsrechte an der erarbeiteten Textfassung mit Übergabe exklusiv auf die Bw. Mit Übergabe des endgültigen Manuskriptes an die Bw sind die Biografen verpflichtet, auch sämtliche „Vorauszeichnungen“ (s. § 9 Z 2 Werkvertrag) der Bw auszuhändigen. Sämtliche Vorauszeichnungen und das Manuskript sowie das Layout sind gemäß § 9 Abs. 1 MV Eigentum des Auftragnehmers. Das Urheberrecht bleibt nach § 6 Abs. 1 MV aufgrund der von der Bw mit den Auftraggebern geschlossenen Verträge bei der Bw. Gemäß § 9 Abs. 3 MV erfolgt mit der Übertragung des Eigentumsrechts an den gedruckten Exemplaren des Werkes weiters die Rechtseinräumung an die Auftraggeber, die übergebenen Exemplare nach eigenem Ermessen zu verbreiten. Die Rechtseinräumung ist erforderlich, weil nur der Urheber das Recht auf Verbreitung ausüben kann, außer er berechtigt einen anderen (s. § 16 Abs. 1 UrhG). Nur durch diese Rechtseinräumung ist es den Auftraggebern gestattet, auf der Homepage der dt. Franchisegeberin D-Biografien ihre Werke käuflich anzubieten oder daraus vorzutragen. Auf den Umstand, dass urheberrechtlich geschützte Rechte teilweise auf die Auftraggeber übertragen werden, weist bereits der dt. Steuerberater hin (s. Punkt 2.2.2. Sachverhaltsteil). Diese Leistungen finden Deckung in der Gewerbeberechtigung.

### **2.4. Rechtliche Würdigung:**

Im vorliegenden Fall erscheint ein Vergleich mit einem üblichen Verlagsvertrag hilfreich.

Mit einem Verlagsvertrag räumt der Autor dem Verlag das Vervielfältigungsrecht und Verbreitungsrecht gegen Gewinnbeteiligung (Tantieme) ein. In einem üblichen Verlagsvertrag sind daher keine Herstellungskosten angegeben und keine Zahlungsverpflichtungen für den Autor enthalten und ebenso wenig gibt es eine Finanzhaftung eines Autors (s. UFS vom 14. Oktober 2008, RV/1946-W/08, und vom 16.12.2005, RV/0347-W/04).

Wie die im Sachverhaltsteil in Punkt 3 erhobene Beschreibung der Verlagstätigkeit zeigt, besteht selbst im Falle eines üblichen Verlagsvertrages die Leistung des Verlegers zu einem beachtlichen Teil aus sonstigen Leistungen, und dennoch erwirbt der Käufer solch ein Buch im Handel mit einem Umsatzsteuersatz von 10 %. Im Fall der Bw fallen im Vergleich zur üblichen Verlagsleistung insbesondere die mit dem Vertrieb zusammenhängenden Tätigkeit weg, dafür verrechnet sie dem Auftraggeber eine weitere sonstige Leistung, nämlich die der schriftstellerischen Arbeit, die gleichfalls mit dem Normalsteuersatz besteuert wird, denn die Leis-

tungen eines Schriftstellers fallen, sofern sie in Duldungsleistungen (Einräumung von Urheberrechten, Verlagsverträge) bestehen, ebenfalls unter Abs. 9 bzw. 10 des § 3a UStG 1994 (USt-Kommentar, WUV, Ruppe<sup>3</sup>, § 3a, Tz 55 und Tz 8 mwN).

Die gegenständlich zu beurteilende Leistung zwischen der Bw und den Auftraggebern fällt unter § 3a Abs. 10 Z 1 UStG 1994, weil die Bw als Urheberin durch die Rechtseinräumung duldet, dass die Auftraggeber die vervielfältigten Exemplare ihres Werkes verbreiten, wobei sie selbst die „Urheberrechte“ und das Eigentum am Manuskript durch Übertragung vom Biografen erlangt. Es ist die zwischen der Bw und dem Auftraggeber als Leistungsempfänger angesiedelte Leistung eine ähnliche Duldungsleistung wie bei einem Schriftsteller. Dieser Vorgang ist verschieden von einer Übertragung der Verfügungsmacht, wie sie bei einer Lieferung bzw. Werklieferung als wesentliches Sachverhaltselement vorliegen muss. Es werden von diesen Katalogleistungen wohl in aller Regel nur die üblichen Verträge, wie Verlagsvertrag, Lizenzvertrag etc. erfasst werden, jedoch wird nach dem Gesetzeswortlaut eine Einschränkung auf bloß diese Vertragsformen nicht vorgenommen.

Zu dem weiters ins Treffen geführten – jedoch mit Belegen nicht untermauerten - Fall, dass das Urheberrecht bei den Auftraggebern bleibe, weil diese bereits ein fast fertiges Manuskript lieferten (s. Punkt 2.3. Sachverhaltsteil), ist auszuführen, dass auch bei dieser Sachverhaltsannahme für die Bw nichts gewonnen ist, weil sich diesfalls die Leistung der Bw darauf beschränkt, den Auftraggeber in seinem Selbstverlag ohne Vertrieb der Werke zu unterstützen. Im Selbstverlag besorgt der Urheber die Vervielfältigung und Verbreitung der Werke eben selbst; ohne Verbreitung reduziert sich der Selbstverlag jedoch auf die bloße Vervielfältigung des Werkes, sprich deren Herstellung. Bei der Buchherstellung überwiegen die Komponenten der sonstigen Leistung, wozu auf die von der Bw selbst vorgenommene Beschreibung ihrer Tätigkeit laut Punkt 2.1.1. Sachverhaltsteil verwiesen wird, sodass von einer Werkleistung gemäß § Abs. 3 UStG 1994 auszugehen wäre, die ebenfalls mit dem Normalsteuersatz zu besteuern wäre, wozu zur Vermeidung von Wiederholungen auf Punkt 4 der Begründung der angefochtenen Jahresbescheide verwiesen wird (s. 1.3. Sachverhaltsteil).

Dass die aufgrund eines Verlagsvertrages zwischen Verleger und Buchhandel angesiedelte Leistung als Lieferung von Büchern, die unter die Begünstigungsbestimmung des § 10 Abs. 2 Z 1a erster Teilstrich UStG 1994 fällt, zu beurteilen ist, liegt daran, dass dem leistungsempfangenden Buchhändler mit Kaufvertrag die Verfügungsmacht an den Büchern eingeräumt wird, wie es für die Annahme einer Lieferung notwendig ist. Der Inhalt der Bücher und dessen Zustandekommen sind daher ohne Bedeutung für den Steuersatz, von Bedeutung ist hingegen, ob ein üblicher Verlagsvertrag iSd § 1172 ABGB vorliegt und ob der Vertrieb über den Buchhandel erfolgt oder nicht. Erst dann, wenn über den Buchhandel der Vertrieb der Exemplare

des Werkes erfolgt, liegt eine begünstigte Lieferung zwischen Verlag und Buchhandel vor. Ohne Vertrieb reduziert sich auch ein Verlagsvertrag auf die Vervielfältigung des Werkes, also die bloße Buchherstellung, die als eine Werkleistung zu beurteilen ist, wie bereits oben ausgeführt wurde.

Zusammenfassend ist daher nochmals festzustellen, dass die von der Bw geschuldete Leistung nicht die Lieferung von Büchern ist, sondern die Herstellung von Büchern. Dass die Herstellung deutlich im Vordergrund steht, geht bereits aus ihrer eigenen Leistungsbeschreibung, wie bereits die Amtspartei zutreffend erkannt hat (s. Punkte 1.1. und 2.1.1. Sachverhaltsteil), und aus der Homepage der Bw – „Sie erzählen – wir schreiben“ - hervor.

Ob von den deutschen Finanzbehörden tatsächlich eine begünstigte Werklieferung von Büchern zu Grunde gelegt wird, ist für gegenständliche Entscheidung nicht bindend. Wesentlich erscheint vielmehr, dass die unter § 3a Abs. 10 Z 1 österr. UStG 1994 zu subsumierenden Leistungen in der Bundesrepublik Deutschland anders als in Österreich ermäßigt besteuert werden. Diese Leistungen sind mit dem Umsatzsteuergesetz 1994 dem Normalsteuersatz überstellt worden.

Zu dem Ersuchen um eine gewisse „Nachsicht“, da die Bw aufgrund der langen Entscheidungsfindung der Behörden die Fakturen weiterhin mit 10 % ausgestellt habe und aufgrund der privaten Kunden diese auch nicht berichtigen könne, wird bemerkt, dass die Bw nicht darauf vertrauen konnte, dass die Berufungsbehörde ihrer Berufung stattgegeben wird. Anders als bei einer verbindlichen Rechtsauskunft, aufgrund der ein Abgabepflichtiger geschäftliche Dispositionen trifft und dann bei anderer Rechtsansicht der Abgabenbehörden eine Steuernachforderung zu tragen hätte, kann die Bw Solches nichts Treffen führen, sofern die Bw mit diesem Ersuchen tatsächlich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben einen Rechtsschutz abgeleitet haben wollte. Im Übrigen hat die Bw weder urgiert noch den rechtlichen Weg einer Säumnisbeschwerde beschritten. Dass die Bw die Rechnungen nicht berichtigen kann, wurde beim Erörterungstermin besprochen, und von der Amtspartei daher bekannt gegeben, die 20 %ige Umsatzsteuer aus dem 110 %igen zivilrechtlichen Preis (Entgelt zuzüglich 10% USt) herauszurechnen. Schließlich ist davon auszugehen, dass die Bw als bilanzierende Unternehmerin die Umsatzsteuerdifferenzen 2005, 2006 und 2007 bereits rückgestellt hat, zumindest wäre sie dazu verpflichtet gewesen. Bei der Umsatzsteuer haben spätere Nachforderungen keine von den Fälligkeitstagen des § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 abweichende Fälligkeiten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

---

Wien, am 15. Dezember 2009