Urteil vom 21. Oktober 2015, XI R 22/13

Zur Umsatzbesteuerung der Lieferung von Erstexemplaren eines Buches durch einen Verlag an den Autor zu einem höheren Preis als dem Ladenpreis

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 10 Abs 1, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 2, UStG § 12 Abs 2 Anl 2 Nr 49 Buchst a, UStG § 12 Abs 2 Anl 2 Nr 49 Buchst a, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 10 Abs 1, UStG § 12 Abs 1, EWGRL 388/77 Anh H Nr 6, EGRL 112/2006 Anh 3 Nr 6

vorgehend FG Münster, 11. März 2013, Az: 15 K 3276/10 U

Leitsätze

1. Erstellt ein Verlag aufgrund eines Verlagsvertrags mit einem Autor ein Buch und liefert er zur Abdeckung der Druckkosten dem Autor vertragsgemäß eine bestimmte Anzahl von Erstexemplaren zu einem höheren Preis als dem Ladenpreis, liegt neben der (dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden) Lieferung von Büchern eine sonstige (dem Regelsteuersatz zu unterwerfende) verlegerische Leistung vor.

2. In diesen Fällen ist das zwischen dem Verlag und dem Autor vereinbarte Entgelt entsprechend diesen beiden vom Verlag erbrachten Leistungen aufzuteilen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12. März 2013 15 K 3276/10 U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betrieb in den Jahren 2004 bis 2008 (Streitjahre) einen Verlag, in dem er Druckwerke (Bücher) auf der Grundlage von zuvor eingereichten Manuskripten von Autoren herstellte und an den Buchhandel wie auch direkt an Endabnehmer vertrieb.

2 In den zugrunde liegenden, regelmäßig gleich lautenden Verlagsverträgen räumte der jeweilige Autor dem Kläger das Recht ein, auf der Grundlage seines Manuskripts ein Buch, dessen "Copyright" beim Autor verblieb, herzustellen, zu vervielfältigen sowie angemessen zu verbreiten. Dabei führte der Kläger auf Wunsch des Autors auch Lektoratstätigkeiten durch. Der Kläger durfte die Werbemaßnahmen für das Buch und den Ladenpreis bestimmen. Der Autor erwarb für jedes verkaufte und bezahlte Exemplar einen Honoraranspruch in Höhe eines prozentualen Anteils des um die Umsatzsteuer verminderten Ladenpreises.

3 Zeitgleich und im Zusammenhang mit dem Verlagsvertrag schloss der Kläger mit dem jeweiligen Autor in einem sog. Auftragsschein eine weitere Vereinbarung, worin sich der Autor u.a. gegenüber dem Kläger verpflichtete, (in der Regel 50) Erstexemplare zu einem besonderen --im Vergleich zum späteren Ladenpreis höheren-- Preis zu erwerben. Nach Darstellung des Klägers waren die an den Autor ausgelieferten Erstexemplare in der Regel besser ausgestattet als die weiteren Exemplare.

4 Die mit dem Verlagsgeschäft ausgeführten Umsätze einschließlich der Lieferung der Erstexemplare an die Autoren unterwarf der Kläger in seinen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre unter Hinweis auf § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. Nr. 49 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

5 Bei einer u.a. für die Streitjahre durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung ergaben sich aus Sicht der Prüferin folgende Feststellungen und Schlussfolgerungen:

6 Den Preis für die vom Autor laut Vertrag abzunehmenden Erstexemplare habe der Kläger nach seinen Angaben so berechnet, dass der Verlag damit die ihm für die Herstellung des Buches entstehenden Kosten habe decken können. Somit betreibe der Kläger einen sog. Druckkostenzuschussverlag, da er in den streitbefangenen Fällen Bücher nur aufgrund der Entrichtung eines Druckkostenzuschusses durch den Autor publiziere.

7 Aufgrund der Vertragsgestaltung habe der Kläger an die Autoren zwei voneinander unabhängige (Haupt-)Leistungen ausgeführt, nämlich die Herstellung und den Vertrieb des Buches zum vom Kläger festgelegten Ladenpreis über den Buchhandel. Die von den Autoren für ihre Belieferung mit Erstexemplaren an den Kläger gezahlten Entgelte seien in einen mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuernden Teil für die Lieferung des Buches an den Autor und in einen mit dem Regelsteuersatz zu besteuernden Teil für die Herstellung des Buches aufzuteilen.

8 Der den Wert des Buches übersteigende Ertragsanteil sei ein sog. Druckkostenzuschuss, d.h. ein mit dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG zu besteuerndes Entgelt für die Leistung des Klägers an den Autor. Die mit dem Druckkostenzuschuss abgegoltene Leistung des Verlegers an den Autor bzw. an Dritte sei weder eine Lieferung von in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG bezeichneten Gegenständen, z.B. Büchern nach Nr. 49 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG, noch bestehe sie in der Einräumung oder Übertragung oder Wahrnehmung von auf dem Urheberrechtsgesetz beruhenden Rechten nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG. Für die meisten der auf diese Weise verlegten Bücher hätten die an die Buchhändler bzw. Endkunden berechneten Verkaufspreise ermittelt werden können. Angesichts der mit unterschiedlichen Steuersätzen gebotenen Besteuerung seien die Entgelte für die Erstexemplare zu dem vom Kläger vorgegebenen Ladenpreis ins Verhältnis zu setzen. Von den Gesamtentgelten entfielen durchschnittlich 69 % auf den der Besteuerung mit dem Regelsteuersatz unterliegenden Druckkostenzuschuss.

9 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 18. Februar 2010 entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben ohne Erfolg.

10 Während des anschließenden Klageverfahrens ergingen am 6. Dezember 2011 --aus anderen Gründen-- Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für die Streitjahre, die nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens wurden.

11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es führte im Wesentlichen aus, der Kläger habe von den Autoren für die Erstexemplare die vertraglich festgelegten Entgelte vereinnahmt. Eine Aufteilung dieser Entgelte entspreche nicht den vertraglichen Vereinbarungen; dafür bestehe auch umsatzsteuerrechtlich keine Berechtigung. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten sei gleichfalls nicht gegeben. Daher gelte für die streitbefangenen Umsätze der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 990 veröffentlicht.

12 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es führt im Wesentlichen aus, das FG sei von der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Bundesfinanzhofs (BFH) zu der Frage, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln seien, abgewichen. Seine Entscheidung, im Streitfall von einer einheitlichen Leistung auszugehen, sei unzutreffend.

13 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen,
hilfsweise, den Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen.

14 Der Kläger beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

15 Er hält die Entscheidung der Vorinstanz für zutreffend. Am Tatbestand einer Lieferung ändere sich nichts dadurch, dass der zu liefernde Gegenstand (natürlich) vorher hergestellt werden müsse, und dass diese Herstellung zuvor vom liefernden Unternehmer erfolge. Folge man der Logik des FA, würde es sich bei jedem Erstverkauf einer jeden beliebigen Ware um zwei Leistungen handeln, die steuertechnisch separat behandelt werden müssten. Entgegen der Auffassung des FA dürfe eine wirtschaftlich einheitliche Leistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems indes nicht künstlich aufgespalten werden.

16 Auch die Berechnungsmethode des FA bleibe unklar. Denn es sei nicht ersichtlich, wie und wodurch die Außenprüferin den angeblich "üblichen Ladenpreis" ermittelt habe. Die vom FA angestrebte Besteuerung hätte im Übrigen erhebliche Wettbewerbsverzerrungen zur Folge. Kleine und kleinste Verlage, die das finanzielle Risiko u.a. durch einen höheren Erstverkauf der Bücher auffangen müssten, wären massiv benachteiligt gegenüber den Branchengrößen, die sich eine eigene Vorfinanzierung leisten könnten.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

18 Das FG hat auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen zu Unrecht angenommen, dass der Kläger nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferungen von Büchern ausgeführt hat. Der Senat kann mangels Spruchreife nicht durcherkennen.

19 1. Nach § 12 Abs. 1 UStG beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 % der Bemessungsgrundlage.

20 Der Steuersatz ermäßigt sich nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG auf 7 % u.a. für die Lieferungen der in Anlage 2 bezeichneten Gegenstände. Anlage 2 enthält die Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände, wozu nach Nr. 49 Buchst. a auch Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke gehören. Dies steht im Einklang mit Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) i.V.m. Kategorie 6 des Anhangs H. Danach kann u.a. auf die Lieferung von Büchern der ermäßigte Steuersatz angewandt werden. Seit dem 1. Januar 2007 ist die entsprechende Ermächtigung in Art. 98 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) i.V.m. Anhang III Nr. 6 enthalten.

21 2. Das FG hat zu Unrecht angenommen, im Streitfall seien ausschließlich Lieferungen von Büchern Gegenstand des zwischen dem Kläger und den Autoren vereinbarten Leistungsaustauschverhältnisses i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gewesen. Das FG hat insoweit den parallel abgeschlossenen Verlagsvertrag zu Unrecht außer Betracht gelassen.

22 a) Nach ständiger Rechtsprechung erbringt ein Unternehmer Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. Juli 2012 XI R 31/10, BFH/NV 2013, 95, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 60, Rz 29; vom 11. Juli 2012 XI R 11/11, BFHE 238, 560, BFH/NV 2013, 326, Mehrwertsteuerrecht 2013, 46, Rz 19; vom 28. Mai 2013 XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 41, m.w.N.). Eine derartige Verknüpfung ist jedenfalls dann zu bejahen, wenn aufgrund der Vereinbarungen zwischen Zahlendem und Zahlungsempfänger ersichtlich ist, dass der Zahlung ein Tätigkeitsauftrag zugrunde liegt, dass der Zahlungsempfänger also einer vertraglichen Verpflichtung gegenüber dem Zahlenden nachkommt (BFH-Urteil vom 28. Juli 1994 V R 27/92, BFH/NV 1995, 550, unter II.1.).

23 aa) Wird zwischen einem Verleger und einem Autor ein Verlagsvertrag vereinbart, ist der Autor nach § 1 Satz 1 des Gesetzes über das Verlagsrecht (Verlagsgesetz vom 19. Juni 1901, zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. März 2002, BGBl I 2002, 1155) verpflichtet, dem Verleger das Werk zur Vervielfältigung und Verbreitung für eigene Rechnung zu überlassen. Im Gegenzug ist der Verleger nach § 1 Satz 2 des Verlagsgesetzes verpflichtet, das Werk zu vervielfältigen und zu verbreiten. Wird vom Verfasser eines Buches als Urheber ein Druckkostenzuschuss gezahlt, liegt eine Gegenleistung in Form der Publikation des Werkes vor (vgl. z.B. Dreier/Schulze, Urheberrechtsgesetz, 4. Aufl. 2013, § 32a Rz 26). In diesen Fällen geht es in aller Regel um Werke, die für den Verleger bei eigener Übernahme des Risikos wirtschaftlich gänzlich uninteressant wären, während der Urheber an einer Verwertung ein erhebliches Interesse haben dürfte (vgl. z.B. Czychowski in Fromm/Nordemann, Urheberrecht, 11. Aufl. 2014, § 32 UrhG Rz 122).

24 bb) Vor diesem Hintergrund ist in Fällen von Buchveröffentlichungen aufgrund eines Verlagsvertrags zwischen Verfasser und Verlag, in dem der Verfasser die Vervielfältigung und Verbreitung dem Verlag überträgt und einen Druckkostenzuschuss leistet, ein Leistungsaustausch gegeben (vgl. z.B. auch Bunjes/ Korn, UStG, 14. Aufl., § 10

Rz 66; Meyer in Offerhaus/Söhn/ Lange, § 1 UStG Rz 127; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 59; Wagner in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 10 Rz 210; Abschn. 10.2 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. Dezember 2005, BStBl I 2005, 1087).

25 b) Im Streitfall hat das FG im Tatbestand seines Urteils ausgeführt, es sei streitig, "ob die Umsätze eines Verlags aus der Belieferung eines Autors mit in der Regel 50 Erstexemplaren des Werks des Autors zur Abdeckung der Druckkosten zu einem höheren Preis als den Ladenpreis mit dem ermäßigten USt-Satz oder mit dem Regelsteuersatz" zu besteuern seien. Somit hat das FG angenommen, dass der im Vergleich zum Ladenpreis höhere Preis, den der Autor für die Erstexemplare zu entrichten hatte, der "Abdeckung der Druckkosten" dienen sollte - dass also ein Druckkostenzuschuss vereinbart war. Dem entspricht die Feststellung des FG, der Kläger habe im Rahmen entsprechender Verlagsverträge einschließlich der "Auftragsscheine" für die den Autoren gelieferten Erstexemplare der Bücher im Vergleich zum Ladenpreis überhöhte Entgelte i.S. von § 10 Abs. 1 UStG vereinnahmt, die von beiden Vertragspartnern als Beitrag zur Finanzierung des Drucks angesehen wurden. Auch wenn die Vertragspartner den Begriff "Druckkostenzuschuss" nicht ausdrücklich verwendet haben, handelt es sich bei der gebotenen Auslegung des gesamten Vertragswerks (Verlagsvertrag und Auftragsschein) insoweit um Druckkostenzuschüsse im aufgezeigten Sinne.

26 Das FG hat nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen daher zu Unrecht die vom Kläger erbrachte Verlagsleistung bei der Publikation der Bücher nicht als sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) in das bestehende umsatzsteuerrechtliche Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Kläger und den Autoren einbezogen.

27 c) Zutreffend ist dagegen die Rechtsauffassung des FG, dass der Kläger bezogen auf die Erstexemplare Lieferungen von Büchern i.S. von § 3 Abs. 1 UStG an die Autoren ausgeführt hat. Entsprechend der Auffassung des FA hat der Kläger damit jeweils zwei Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne an die Autoren erbracht.

28 3. Das FG ist im Streitfall von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben.

29 a) Der Kläger wendet ohne Erfolg ein, eine anteilige Besteuerung der von ihm ausgeführten Leistungen mit dem Regelsteuersatz hätte unerwünschte Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis von kleinen zu finanziell stärkeren Verlagen zur Folge.

30 Denn die Vereinbarung von Druckkostenzuschüssen ist in der Verlagsbranche unabhängig von der Größe der entsprechenden Verlage durchaus üblich; dies hängt maßgeblich von dem wirtschaftlichen Eigeninteresse des Verlages an der Publikation des Buches ab. Dies bedeutet, dass die vom Kläger (lediglich pauschal) behauptete Wettbewerbsverzerrung --die ohnehin kein anderes Ergebnis rechtfertigen könnte-- tatsächlich nicht vorliegt bzw. nicht feststeht.

31 b) Vor diesem Hintergrund kann offenbleiben, ob in der vom Kläger gewählten Vertragsgestaltung auch ein Gestaltungsmissbrauch i.S. von § 42 der Abgabenordnung liegen könnte (vgl. dazu im Einzelnen BFH-Urteil vom 16. Juni 2015 XI R 17/13, BFHE 250, 470, BFH/NV 2015, 1655, Rz 35, 36, m.w.N.).

32 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann mangels hinreichender tatsächlicher Feststellungen des FG nicht durcherkennen.

33 Da entsprechend der Auffassung des FA jeweils zwei getrennte Leistungen vorliegen, die anteilig dem ermäßigten Steuersatz und dem Regelsteuersatz unterliegen, ist das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG, Art. 73 MwStSystRL, Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG) ggf. im Wege der Schätzung in zwei Bestandteile aufzuteilen. Dazu wird das FG zu ermitteln haben, in welchem Verhältnis die vom Kläger an die Autoren erbrachten Leistungen in Gestalt der verlegerischen Leistungen und der Lieferung der 50 Erstexemplare der Bücher stehen. Ferner wird festzustellen sein, ob --entsprechend der vom Kläger schon vor dem FG aufgestellten Behauptung-- (und ggf. in welchem Umfang) die 50 Erstexemplare der Bücher besser und höherwertig ausgestattet waren als die im regulären Handel erhältlichen Exemplare.

34 Bei der Schätzung ist die einfachst mögliche Methode zu verwenden (vgl. zur Aufteilung des Gesamtpreises z.B. BFH-Beschluss vom 3. April 2013 V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, m.w.N.). Das FG wird die hierzu erforderlichen tatsächlichen Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

35 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de