

Urteil vom 29. Juni 2022, III R 2/21

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Lizenzgebühren für synchronisierte Spielfilme

ECLI:DE:BFH:2022:U.290622.IIIR2.21.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst f S 1, UrhG § 1, UrhG § 2 Abs 1 Nr 6, UrhG § 2 Abs 2, UrhG § 3 S 1, UrhG §§ 15ff, UrhG § 15, UrhG § 23 S 1, GewStG VZ 2014 , GewStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 09. Dezember 2020, Az: 10 K 10003/19

Leitsätze

Räumt der Produzent eines Spielfilmes (Lizenzgeber) dem Filmverleiher (Lizenznehmer) auch das Recht ein, den lizenzierten Film in einer anderen Sprache zu synchronisieren oder zu Untertiteln und diese Filmversion zu verwerten, handelt es sich nicht im Sinne der Rückausnahme des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG um eine Lizenz, die ausschließlich dazu berechtigt, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen (sog. Vertriebslizenzen oder Durchleitungsrechte).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 09.12.2020 - 10 K 10003/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Frage, ob beim Vertrieb von Filmrechten eine Untertitelung oder Synchronisation das Vorliegen sog. Durchleitungsrechte bzw. einer sog. Vertriebslizenz im Sinne der Rückausnahme des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ausschließt. Streitgegenständlich sind zuletzt noch die Gewerbesteuermessbeträge der Jahre 2014 und 2015.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, betreibt einen "Filmverleih". Sie erwirbt Filmlicenzen von Filmproduzenten, die sie wiederum im Wesentlichen Kinobetreibern überlässt, die sie durch Ausstrahlung in ihren Kinos auswerten. Die Produzenten sind teils im Inland, teils im Ausland ansässig. Die Filme sind teils deutsch-, teils fremdsprachig. Fremdsprachige Filme werden entweder deutsch synchronisiert oder deutsch Untertitelt. Die Synchronisierung oder Untertitelung, soweit notwendig, besorgt zum Teil der Lizenzgeber, zum Teil die Klägerin.
- 3** Die Klägerin befasst sich nicht mit der Verwertung für Digital versatile Discs und Streamingleistungen (Video on Demand), sodass bei der Klägerin keine Gestellung von sog. Bonusmaterial erfolgt.
- 4** Der Klägerin entstanden Aufwendungen für die Überlassung von Lizenzen wie folgt:

Jahr	2014	2015
insgesamt	... €	... €

davon Untertitelung bzw. Synchronisation durch die Klägerin beauftragt	... €	... €
--	-------	-------

- 5 Die Lizenzverträge zwischen der Klägerin und den Lizenzgebern (Produzenten) sind im Einzelnen unterschiedlich ausgestaltet. Soweit es um Filme geht, deren Untertitelung oder Synchronisation durch die Klägerin erfolgte, ist die Grundstruktur der Verträge jedoch ähnlich und ergibt sich aus folgendem Beispiel: Im Vertriebslizenzvertrag zwischen A als Lizenzgeber und der Klägerin als Vertreter vom ...02.2014 heißt es auf Seite 2 unter 3., dass der Lizenzgeber nicht verpflichtet ist, eine Version in der zugelassenen Sprache zur Verfügung zu stellen und solche Versionen auf Kosten und Verantwortung des Vertreibers gehen und als einzubehaltende Kosten angesehen werden. Die Lizenzierungsdauer beträgt .. Jahre und ist beschränkt auf die Gebiete der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich und Versionen mit Untertitelung oder Synchronisation in der Sprache Deutsch. Die Klägerin darf mit der Rechtenutzung nicht beginnen bzw. diese nicht für einen Zeitraum übertragen, der vor dem Anlaufen des Filmes in den Kinos im Land seiner Ursprungssprache (hier: Frankreich) beginnt, und verpflichtet sich, die Vermarktung auf einen Zeitraum innerhalb von acht Monaten nach der dortigen Freigabe auszurichten. Die Lizenzgebühren sind durch einen mehrstufigen Mechanismus bestimmt: Zunächst hat die Klägerin ein garantiertes Minimum zu entrichten. Dieses beträgt im genannten Beispielsfall ... €, zahlbar zu ... % bei Vertragsschluss und zu ... % bei Auslieferung des Filmmaterials an die Klägerin, und erhöht sich um je ... €, wenn die Kinobesucherzahlen im Land der Ursprungssprache (hier: Frankreich) bestimmte festgelegte Grenzen überschreiten, zahlbar bei Rechnungsstellung durch den Lizenzgeber. Darüber hinaus werden in einem zweiten Schritt die Bruttoeinnahmen der Klägerin nach Abzug der als abziehbar definierten Vertriebskosten zwischen dem Lizenzgeber und der Klägerin nach einem bestimmten Prozentsatz geteilt. Dabei wird vom Anteil des Lizenzgebers das im ersten Schritt gezahlte Minimum so lange abgezogen, bis es vollständig gedeckt ist. Welche Vertriebskosten abgezogen werden dürfen, ist in einer längeren Definition in den Geschäftsbedingungen im Einzelnen geregelt. Dazu gehören auch die Kosten der Untertitelung oder Synchronisation, soweit die Klägerin dazu berechtigt ist, und nur für die berechtigte Sprache. Soweit Kosten in den Geschäftsbedingungen nicht als abziehbar definiert sind, trägt sie die Klägerin allein. Unter "...", dort unter "...", ist bestimmt, dass der Lizenzgeber stets unbeschränkten und kostenlosen Zugang (u.a.) zu allen alternativen Sprachspuren und untertitelten Versionen hat. Der Vertreter hat den Lizenzgeber unverzüglich zu unterrichten über jede Person, die Untertitelungen oder Synchronisationen herstellt, und über die Studios, in denen sich Kopien in dieser Zeit befinden. Unverzüglich nach Fertigstellung hat der Vertreter dem Lizenzgeber unbegrenzten kostenlosen Zugang zu gewähren. Der Lizenzgeber wird Rechteinhaber aller synchronisierten oder untertitelten Fassungen, der Vertreter erhält jedoch ein nicht ausschließliches, kostenloses Nutzungsrecht zur Nutzung im Rahmen des Lizenzvertrages.
- 6 Die anderen Verträge unterscheiden sich nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) in der Höhe des garantierten Minimums, dessen Fälligkeit, dem Aufteilungsprozentsatz der Bruttoeinnahmen und der genauen Definition der vor der Verteilung der Bruttoeinnahmen abziehbaren Vertriebskosten. Die Kosten der Untertitelung oder Synchronisation werden jedoch durchweg bei der Bestimmung der Höhe der Lizenzgebühren berücksichtigt. Die Frage, ob sie wirtschaftlich letztlich vollständig, nur teilweise oder gar nicht vom Lizenzgeber getragen werden, hängt infolge des garantierten Minimums und dessen Anrechnung bei der Verteilung der Bruttoerlöse von betriebswirtschaftlichen Parametern ab, also letztlich von dem Erfolg des Filmes in deutschen Kinos.
- 7 In ihren Gewerbesteuererklärungen erklärte die Klägerin für die Jahre 2014 und 2015 bei den Hinzurechnungen keine Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Lizenzen und wurde vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) jeweils erklärungskgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt.
- 8 Im Rahmen einer u.a. die Gewerbesteuer 2014 und 2015 umfassenden Außenprüfung kam die Prüferin zu dem Ergebnis, dass die Klägerin die Lizenzen (Filme) verändert habe, indem sie Untertitel, Bonusmaterial u.Ä. hinzugefügt habe. Durch die Übersetzung und Synchronisation sei ein neues Produkt (Film in Landessprache) hergestellt worden. Deshalb sei der für Durchleitungsrechte in § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG vorgesehene Ausnahmetatbestand nicht erfüllt. Das FA folgte der Auffassung der Prüferin. Mit Gewerbesteuerermessbescheiden für 2014 und 2015 vom 17.08.2018 rechnete das FA (unter Beachtung des auch für andere --unstreitige-- Hinzurechnungen insgesamt geltenden Freibetrages von 100.000 €) dem Gewerbeertrag ein Viertel eines Viertels von ... € für 2014 und von ... € für 2015 hinzu und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.
- 9 Der Einspruch vom 18.09.2018 wurde mit Einspruchsentscheidung vom 03.12.2018 als unbegründet zurückgewiesen.
- 10 Im anschließenden finanzgerichtlichen Verfahren reduzierte das FA mit Änderungsbescheiden vom 30.11.2020 die

Hinzurechnung auf die Lizenzaufwendungen der Klägerin für Filme, bei denen die Synchronisation oder Untertitelung von der Klägerin beauftragt worden war. Für Lizenzen, bei denen die Filme in der Originalsprache Deutsch überlassen wurden oder die Untertitelung oder Synchronisation vom Lizenzgeber beauftragt wurde, nahm das FA keine Hinzurechnungen mehr vor.

- 11 Das FG gab der im Übrigen aufrechterhaltenen Klage in vollem Umfang statt und änderte die Gewerbesteuermessbescheide 2014 und 2015 dahingehend ab, dass jeweils die Hinzurechnung für "Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten - insbesondere Konzessionen und Lizenzen (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG)" entfiel.
- 12 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 13 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 15 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Es unterstützt die Auffassung des FA.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage als unbegründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine Hinzurechnung der von der Klägerin für die Überlassung von Filmrechten geleisteten Lizenzaufwendungen (§ 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG) auch insoweit ausgeschlossen ist, als die Klägerin selbst eine Untertitelung oder Synchronisation der Filme in Auftrag gegeben hat.
- 17 1. Nach § 8 Nr. 1 GewStG in der in den Erhebungszeiträumen 2014 und 2015 geltenden Fassung werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Viertel der Summe aus den dort unter den Buchst. a bis f benannten Aufwendungen hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt. Dadurch soll der unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftete ("objektivierte") Ertrag des Betriebs mittels Hinzurechnung eines "Finanzierungsanteils" als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer erfasst werden; zudem soll die Vorschrift Gewinnverlagerungen entgegenwirken und die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage verbreitern (Senatsurteile vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, BFH/NV 2018, 1199, Rz 26, m.w.N., und vom 19.12.2019 - III R 39/17, BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 32).
- 18 Hinzugerechnet wird dabei auch ein Viertel eines Viertels der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen (§ 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG). Denn eine Sachkapitalüberlassung kann nicht nur durch die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch die zeitlich befristete Überlassung von Rechten erfolgen; der einheitlich mit 25 % des zu zahlenden Entgelts pauschalisierte Nettoertrag der befristeten Überlassung wird dabei als im nutzenden Gewerbebetrieb erwirtschaftet behandelt und mit Gewerbesteuer belastet (Senatsurteile in BFHE 261, 549, BFH/NV 2018, 1199, Rz 27, m.w.N., und in BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 33).
- 19 2. Im Streitfall hat die Klägerin Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten erbracht, die bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.
- 20 a) Rechte i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG sind Immaterialgüterrechte, d.h. subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition --ein Abwehrrecht-- besteht (Senatsurteil in BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 35, m.w.N.).
- 21 aa) Wie sich aus dem in der Vorschrift enthaltenen Klammerzusatz ergibt, gehören zu den Rechten insbesondere auch Lizenzen. Unter einer Lizenz ist die vom Lizenzgeber dem Lizenznehmer privatrechtlich eingeräumte Befugnis

zu verstehen, Rechte oder Werte zu nutzen. Rechte, die durch eine Lizenz überlassen werden, sind insbesondere auch Urheberrechte, hinsichtlich derer der Urheber nach § 31 Abs. 1 Satz 1 des Urheberrechtsgesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung --UrhG-- einem anderen das Recht einräumen kann, das Werk auf einzelne oder alle Nutzungsarten zu nutzen (Rode in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 23, m.w.N.).

- 22** bb) Wie sich aus dem vom FG in Bezug genommenen Vertrag vom ...02.2014 --der nach den Feststellungen des FG als exemplarisch für die hier strittigen Lizenzverträge gelten kann-- ergibt, hat die Klägerin vom Lizenzgeber das Recht erhalten, einen näher bezeichneten Film in einem näher bezeichneten Gebiet in grundsätzlich exklusiver Weise über verschiedene Kanäle (z.B. Kino, Pay-TV, Free-TV) zu vertreiben. Dabei wurde der Klägerin auch das Recht eingeräumt, den Film zu untertiteln und zu synchronisieren.
- 23** b) Es handelte sich auch um eine zeitlich befristete und keine hiervon abzugrenzende endgültige Rechteüberlassung (s. dazu Senatsurteil in BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 42 ff., m.w.N.). Denn die Lizenzdauer war nach diesem Vertrag auf .. Jahre, beginnend ab Vertragsunterzeichnung, befristet.
- 24** c) Die betreffenden Lizenzgebühren haben nach den Feststellungen des FG auch in Höhe der noch streitigen Beträge in Höhe von ... € (2014) und ... € (2015) den Gewinn der Klägerin gemindert.
- 25** 3. Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass im Streitfall die Rückausnahme des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG für Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen, eingreift.
- 26** a) Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen, liegen bei sog. Vertriebslizenzen oder Durchleitungsrechten vor, bei denen nur das Recht zum Absatz und Vertrieb bestimmter Produkte oder Dienstleistungen an den Lizenznehmer übertragen wird. Eine solche Vertriebslizenz ist nur dann gegeben, wenn der Lizenznehmer die eingeräumten Rechte nicht selbst nutzt oder verändert oder bearbeitet und er stattdessen die Rechte unverändert weitergibt (Senatsurteil in BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 52, m.w.N.). Denn nur in diesen Fällen ist der Lizenznehmer einem Handelsvertreter gleichzustellen (BTDrucks 16/4841, S. 80).
- 27** b) Im Streitfall hat die Klägerin hinsichtlich der noch streitigen Lizenzen für Filme, die weder in Originalsprache Deutsch gedreht noch vom Lizenzgeber synchronisiert oder untertitelt wurden, nicht nur das Recht zum Vertrieb des jeweiligen Filmes erhalten. Vielmehr wurde ihr darüber hinaus das Recht eingeräumt, bearbeitete Vervielfältigungsstücke des urheberrechtlich geschützten Werkes herzustellen und diese mit Zustimmung des Lizenzgebers des Originalwerks zu verwerten.
- 28** aa) Aus der Anknüpfung an den Handelsvertreter wird die Vorstellung des Gesetzgebers deutlich, dass nur solche Vertriebslizenzen eine Hinzurechnung ausschließen sollen, welche der Steuerpflichtige nicht selbst in seinem Gewerbebetrieb nutzen kann und welche somit auch nicht zur Stärkung seines Betriebskapitals und damit dessen Sollertrages beitragen können (Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergegesetz, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 26; Staats, eKomm Ab EZ 2015, § 8 GewStG Rz 334 --Aktualisierung v. 01.01.2015--; Rode in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 32). Unschädlich für die Annahme einer reinen Vertriebslizenz können daher nur Befugnisse sein, die unmittelbar mit dem Vertrieb zusammenhängen (z. B. Überlassung des lizenzierten Textes als Druckversion, Installation der lizenzierten Software auf einem PC; Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 290; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 11). Im Übrigen ist aufgrund des eindeutigen Wortlauts das Ausschließlichkeitskriterium dahingehend zu interpretieren, dass auch Bearbeitungen und Veränderungen von geringem Gewicht oder Umfang den Ausnahmetatbestand ausschließen (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 11; Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 290).
- 29** Werden sowohl Vertriebsrechte als auch andere Rechte in einem gemischten Vertrag übertragen und wird ein einheitliches Entgelt entrichtet, begründet dies einen Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot, sodass die Ausnahmeregelung nicht mehr anwendbar ist (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 11; Staats, eKomm Ab EZ 2015, § 8 GewStG Rz 336 --Aktualisierung v. 01.01.2015--).
- 30** bb) Hinsichtlich der im vorliegenden Zusammenhang zu beurteilenden Filmlicenzen ergibt sich aus dem Urheberrecht, dass reine Vertriebslizenzen von weiter reichenden Verwertungsrechten abzugrenzen sind.
- 31** (1) Nach § 1 UrhG genießen die Urheber von Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst für ihre Werke Schutz nach Maßgabe des UrhG. Zu den geschützten Werken gehören insbesondere Filmwerke einschließlich der Werke,

die ähnlich wie Filmwerke geschaffen werden (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 UrhG), soweit es sich um persönliche geistige Schöpfungen handelt (§ 2 Abs. 2 UrhG). Nach § 3 Satz 1 UrhG werden Übersetzungen und andere Bearbeitungen eines Werkes, die persönliche geistige Schöpfungen des Bearbeiters sind, unbeschadet des Urheberrechts am bearbeiteten Werk wie selbständige Werke geschützt. §§ 15 ff. UrhG weisen dem Urheber verschiedene ausschließliche Rechte zu, sein Werk in körperlicher Form zu verwerten oder in unkörperlicher Form öffentlich wiederzugeben. Hierzu zählen etwa das Recht, Vervielfältigungsstücke des Werkes herzustellen, gleichviel ob vorübergehend oder dauerhaft, in welchem Verfahren und in welcher Zahl (Vervielfältigungsrecht gemäß § 16 Abs. 1 UrhG), das Recht, ein Filmwerk durch technische Einrichtungen öffentlich wahrnehmbar zu machen (Vorführungsrecht gemäß § 19 Abs. 4 Satz 1 UrhG) und das Recht, das Werk durch Funk, wie Ton- und Fernsehrundfunk, Satellitenrundfunk, Kabelfunk oder ähnliche technische Mittel, der Öffentlichkeit zugänglich zu machen (Senderecht gemäß § 20 UrhG). Daneben räumt § 23 Satz 1 UrhG --in der im Streitzeitraum geltenden Fassung-- dem Originalurheber das Recht ein, dass Bearbeitungen oder andere Umgestaltungen des Werkes nur mit seiner Zustimmung veröffentlicht oder verwertet werden dürfen.

- 32** (2) Bei vertonten Filmen sind Bild- und Tonteil eine Werkeinheit, weshalb sie als Ganzes das Gesamtkunstwerk "Film" i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 6 UrhG bilden (Dreyer in Dreyer/Kotthoff/Meckel/Hentsch, Urheberrecht, 4. Aufl., § 2 Rz 275). Der in § 23 Satz 1 UrhG --in der im Streitzeitraum geltenden Fassung-- verwendete Begriff der "Bearbeitungen eines Werkes" erfordert Abwandlungen des Werkes, die die notwendige Schöpfungshöhe besitzen, um selbst als Bearbeitung gemäß § 3 Satz 1 UrhG urheberrechtlich geschützt zu sein (Bullinger in Wandtke/Bullinger, Urheberrecht, 5. Aufl., § 23 Rz 3, m.w.N.). Eine Bearbeitung i.S. der §§ 3 Satz 1, 23 Satz 1 UrhG setzt daher begrifflich eine Veränderung des Originalwerks voraus (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 28.11.1985 - I ZR 104/83, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1987, 1404, unter 3.a). Sie liegt immer dann vor, wenn ein Werk urheberrechtlich geschützte Bestandteile eines anderen Werkes enthält und mit diesem eine innere Verbindung eingeht (Bullinger in Wandtke/Bullinger, Urheberrecht, 5. Aufl., § 3 Rz 8). Wird die Bearbeitung körperlich festgelegt, liegt darin zugleich auch eine Vervielfältigung i.S. des § 16 UrhG (BGH-Urteil vom 16.05.2013 - I ZR 28/12, Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht Rechtsprechungs-Report --GRUR-RR-- 2014, 65).
- 33** Bereits eine Übersetzung, die in § 3 Satz 1 UrhG als Beispiel einer Bearbeitung explizit genannt wird, stellt eine Bearbeitung dar, wenn ihr Werkcharakter zuzumessen ist. Übersetzungen geschützter Werke beinhalten in der Regel eine eigenschöpferische Leistung des Übersetzers und können daher auch ihrerseits Gegenstand des urheberrechtlichen Schutzes sein. Denn die neue Sprachform erfordert im Allgemeinen ein besonderes Einfühlungsvermögen und eine gewisse sprachliche Ausdrucksfähigkeit. Sie lässt sich nicht allein durch eine mechanische Übertragung der einzelnen Begriffe bewerkstelligen, sondern muss den Sinngehalt vollständig erfassen und auch Zwischentöne des Originals wiederzugeben versuchen (BGH-Urteil vom 15.09.1999 - I ZR 57/97, NJW 2000, 140, unter II.1.). Aufgrund der idiomatischen Verschiedenheit der Sprachen führt die Übersetzung zu einem gestalterisch veränderten Werk (Bullinger in Wandtke/Bullinger, Urheberrecht, 5. Aufl., § 3 Rz 7).
- 34** Die Übersetzung eines geschützten Sprach- oder Filmwerkes ist insofern auch nicht mit der Übersetzung einfacher Texte (wie z.B. Speisekarten, Theaterprogrammen, Geschäftsbriefen) vergleichbar. Denn bei Letzteren genießt bereits das Original mangels Schöpfungshöhe keinen Werkschutz und eröffnet auch die Übersetzung keinen entsprechenden Gestaltungsspielraum für den Übersetzer (BGH-Urteil in NJW 2000, 140, unter II.1.; Urteil des Oberlandesgerichts --OLG-- München vom 29.07.2004 - 29 U 2350/04, Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht 2004, 845, unter II.2.). Vielmehr handelt es sich insoweit um routinemäßige Übersetzungen, die mitunter bereits durch ein Übersetzungsprogramm erstellt werden können (Schulze in Dreier/Schulze, 7. Aufl., § 3 UrhG Rz 13).
- 35** Entsprechend stellt auch die Nachsynchronisation eines geschützten Filmwerkes regelmäßig eine Bearbeitung i.S. der §§ 3 Satz 1, 23 Satz 1 UrhG dar (Schulze in Dreier/Schulze, 7. Aufl., § 3 UrhG Rz 45; Dreyer in Dreyer/Kotthoff/Meckel/Hentsch, Urheberrecht, 4. Aufl., § 3 Rz 40; Bullinger in Wandtke/Bullinger, Urheberrecht, 5. Aufl., § 23 Rz 28, m.w.N.; Ahlberg/Lauber-Rönsberg in BeckOK Urheberrecht, § 3 Rz 14), wobei die Anforderungen an die eigenschöpferische Leistung grundsätzlich niedrig sind, weil auch bei Filmwerken bereits die sog. "kleine Münze" geschützt wird (OLG München vom 13.04.2017 - 6 U 3515/12, GRUR-RR 2017, 417, Rz 32).
- 36** Der bearbeitende Urheber genießt nach § 3 Satz 1 UrhG ebenfalls den Schutz seines Urheberrechts am bearbeiteten Werk. Dazu gehören sowohl das Recht auf Anerkennung seines Urheberrechts und auf Nennung der Urheberbezeichnung (§ 13 UrhG) als auch die Verwertungsrechte nach §§ 15 ff. UrhG, die allerdings gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 UrhG nur mit Zustimmung des Originalurhebers ausgeübt werden dürfen.

- 37 cc) Bei Anwendung der vorgenannten Rechtsgrundsätze auf den Streitfall ergibt sich, dass der Klägerin keine reinen Vertriebslizenzen eingeräumt wurden, sondern die einheitlichen Lizenzgebühren auch für Rechte entrichtet wurden, welche die Klägerin in ihrem eigenen Gewerbebetrieb nutzen konnte und welche somit auch zur Stärkung ihres Betriebskapitals und damit dessen Sollertrages beitragen konnten.
- 38 (1) Nach der vom FG als exemplarisch für den hier zu beurteilenden Vertragsbestand gewerteten Vereinbarung vom ...02.2014 ist der Lizenzgeber nicht verpflichtet, eine Version in der zugelassenen Sprache zur Verfügung zu stellen. Vielmehr sollten solche Versionen auf Kosten und Verantwortung des Vertreibers --sprich der Klägerin-- gehen und als einzubehaltende Kosten angesehen werden. Damit wurde der Klägerin das Recht eingeräumt, Bearbeitungen des lizenzierten Filmes und entsprechende Vervielfältigungsstücke des bearbeiteten Originalwerks herzustellen.
- 39 Eine Bearbeitung liegt hier zweifellos vor. Das Originalwerk ist ein Spielfilm, der für sich genommen als Filmwerk (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 UrhG) urheberrechtlichen Werkschutz genießt, da es sich um eine persönliche geistige Schöpfung handelt (§ 2 Abs. 2 UrhG). Ein Vergleich mit einfachen Ausgangswerken wie Speisekarten, Theaterprogrammen oder Geschäftsbriefen scheidet daher offenkundig aus. Das Untertiteln oder Nachsynchronisieren eines Spielfilmes in einer anderen Sprache erfordert im Allgemeinen ein besonderes Einfühlungsvermögen und eine gewisse sprachliche Ausdrucksfähigkeit. Zudem müssen der Text und die Sprache regelmäßig an die jeweiligen kulturellen Besonderheiten des Zielpublikums angepasst werden. Es handelt sich daher nicht um eine rein mechanische Übertragung der einzelnen Begriffe aus der französischen in die deutsche Sprache. Zu Recht weist das BMF darauf hin, dass selbst beim bloßen Untertiteln eines Spielfilmes die Besonderheiten der jeweiligen Sprache beachtet werden und Timing und Präzision von geschriebenem Wort und gezeigtem Bild passen müssen. Hieraus ergeben sich eigenschöpferische Leistungen der an der Bearbeitung beteiligten Personen, die in den vom FG zu Unrecht herangezogenen Vergleichsfällen (z.B. Eintippen/Digitalisieren eines handgeschriebenen Buchskriptes) gerade nicht vorliegen. Durch diese Bearbeitungen entstanden eigenständige, ihrerseits nach § 3 Satz 1 UrhG urheberrechtlich geschützte Werke, hinsichtlich derer der Urheber auch eine Namensnennung beanspruchen kann.
- 40 (2) Die Klägerin nutzte die ihr durch die Lizenzvereinbarung eingeräumten Rechte auf Herstellung von bearbeiteten Vervielfältigungsstücken des Originalwerks und auf Verwertung der Bearbeitungen in ihrem eigenen Betrieb. Anders als das FG meint, ist eine Selbstnutzung der Lizenzen nicht nur durch Aufführung der Filme möglich. Diese Sichtweise würde die Lizenzvereinbarung auf das Originalfilmwerk verengen. Im vorliegenden Zusammenhang geht es aber darum, dass die Lizenzvereinbarung nicht nur die Verwertung des Originalfilmwerkes in Kinos oder über andere Kanäle umfasste. Vielmehr regelte sie auch die Herstellung von bearbeiteten Vervielfältigungsstücken des Originalfilmwerkes und deren Verwertung. Diese Rechte hat die Klägerin ausgeübt. Erst mit der Bearbeitung schuf die Klägerin überhaupt ein marktgängiges und damit in ihrem Betrieb mit wirtschaftlichem Erfolg verwertbares Produkt. Es handelte sich insoweit auch nicht um die Ausübung von Befugnissen, die unmittelbar mit dem Vertrieb zusammenhängen. Denn die Klägerin gab nicht nur das Originalfilmwerk unverändert weiter und beschränkte sich auf reine Vertriebshandlungen (z.B. Aufspielen des lizenzierten Filmes auf den jeweiligen Übertragungskanal), sondern ließ selbst ein bearbeitetes und verändertes Werk herstellen. Die Rechte hieran gingen nach den vertraglichen Vereinbarungen auf den Inhaber des Rechts am Originalwerk über und die Klägerin verwertete anschließend mit Zustimmung des Originalurhebers dieses bearbeitete Werk. Die Lizenzen wurden daher nicht nur zur Durchleitung von Rechten, sondern zur Wertschöpfung im Betrieb der Klägerin genutzt. Über die abgestuften Vergütungsregelungen trug die Klägerin auch das unternehmerische Risiko hinsichtlich des Erfolgs der nachsynchronisierten oder untertitelten Filmversionen in ihrem Vertragsgebiet. Damit sind nach der Senatsrechtsprechung (Urteil in BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 52 f.) die Voraussetzungen der Rückausnahme des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG nicht gegeben.
- 41 (3) Da nach den Feststellungen des FG die Vertriebsrechte und die anderen Rechte in einem gemischten Vertrag übertragen wurden und die Klägerin hierfür ein einheitliches Entgelt entrichtet hat, ist das Ausschließlichkeitsgebot verletzt und eine Aufteilung ausgeschlossen.
- 42 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1, § 137 Satz 1 FGO. Der Klägerin waren die Kosten auch insoweit aufzuerlegen, als das FA im Klageverfahren der Klage abgeholfen hat. Denn die Klägerin hat die zur Teilabhilfe führenden Umstände (lizenzierte Filme waren teilweise in Originalsprache Deutsch gedreht und teilweise schon vom Lizenzgeber synchronisiert oder untertitelt worden) erst im Klageverfahren vorgetragen, obwohl sie diese schon vor Erlass der Einspruchsentscheidung hätte mitteilen können.