Urteil vom 18. Oktober 2023, XI R 15/20

Steuerermäßigung für die Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber oder dessen Rechtsnachfolger (§ 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG)

ECLI:DE:BFH:2023:U.181023.XIR15.20.0

BFH XI. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 13, EGRL 112/2006 Art 103 Abs 2, UrhG § 7, UrhG § 8 Abs 1, UrhG § 28 Abs 1, UrhG § 29 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 98a, UStG VZ 2015

vorgehend FG Düsseldorf, 04. Mai 2020, Az: 5 K 2912/17 U

Leitsätze

1. Wer als Urheber oder Rechtsnachfolger anzusehen ist, ist auch im Rahmen des § 12 Abs. 2 Nr. 13 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nach den Vorschriften des Urheberrechtsgesetzes zu beurteilen.

2. Urheber im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG ist der (geistige) Schöpfer des Werkes; dessen Rechtsnachfolger ist der Gesamtrechtsnachfolger.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.05.2020 - 5 K 2912/17 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die im Jahr 2014 von dem Künstler U und der Galerie G zu gleichen Kapitalanteilen gegründet wurde. Gesellschaftszweck der Klägerin ist die Herstellung und die Vermarktung einschließlich der Veräußerung von bis zu drei Skulptureninstallationen unter der Bezeichnung S sowie die Herstellung und Vermarktung von bis zu vier weiteren einzelnen Stelen, die nach den künstlerischen Vorgaben von U im Auftrag der Klägerin erstellt werden. Die Klägerin ist berechtigt, alle den Gesellschaftszweck fördernden und damit in Zusammenhang stehenden Geschäfte durchzuführen und hierfür auch Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften im In- und Ausland zu errichten. Vertreten wird die Klägerin durch G als Geschäftsführerin.

2 U räumte der Klägerin das ausschließliche Recht ein, die Skulptureninstallationen ... in einer Kleinserie von bis zu drei Exemplaren herzustellen beziehungsweise herstellen zu lassen, diese öffentlich auszustellen, zu vermarkten und sonst wie zu verwerten; U stand das Recht zu, eine vierte Skulptureninstallation als Künstlerexemplar auf eigene Kosten herstellen zu lassen und zu vermarkten. Zu weiteren Vervielfältigungen sind weder die Klägerin noch U oder G berechtigt. Ferner räumte U der Klägerin das ausschließliche Recht ein, zusätzlich zu den Skulptureninstallationen ... bis zu vier Solo-Stelen herzustellen beziehungsweise herstellen zu lassen, diese öffentlich auszustellen, zu vermarkten oder sonst wie zu verwerten. Entsprechend diesen Vereinbarungen gab die Klägerin die Herstellung der Skulptureninstallationen bei einem Dritten in Auftrag.

3 Am 07.11.2014 schlossen die Klägerin und U mit einem Käufer (K) einen Kauf- und Übereignungsvertrag über den Erwerb von zwei Skulptureninstallationen der Serie S zu einem Kaufpreis von jeweils ... € einschließlich Umsatzsteuer. Die erste Skulptureninstallation war bis zum 23.11.2014 ... ausgestellt, die Herstellung der zweiten

Skulptureninstallation sollte mit Zahlung der ersten von drei Kaufpreisraten beginnen und spätestens nach sechs Monaten abgeschlossen sein.

4 Die Klägerin nahm an, dass die im Jahr 2015 (Streitjahr) erfolgte Lieferung der zweiten Installation dem ermäßigten Steuersatz unterliege.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) vertrat nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung die Auffassung, die Voraussetzungen einer Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 13 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) seien nicht erfüllt, da (Buchst. a) Lieferer der Installationen nicht U als der Urheber der Werke, sondern die Klägerin sei, und (Buchst. b) es an einer vorangehenden Lieferung des Urhebers U an die Klägerin fehle. Dementsprechend unterwarf das FA mit Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 27.06.2017 die Lieferung der zweiten Skulptureninstallation, soweit die Steuer hierfür im Streitjahr entstanden war, dem Regelsteuersatz. Der Einspruch der Klägerin hatte nur insoweit Erfolg, als das FA mit Änderungsbescheid vom 11.07.2017 die Bemessungsgrundlage der Steuer korrigierte. Mit Einspruchsentscheidung vom 12.10.2017 wies es den Einspruch als unbegründet zurück.

6 Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1635 veröffentlichten Urteil ab. Die Voraussetzungen einer Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG seien nicht erfüllt, da die Klägerin weder Urheberin oder Miturheberin noch Rechtsnachfolgerin des Urhebers der Skulptureninstallationen sei. Eine Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b UStG scheitere daran, dass die Skulptureninstallationen nicht vom Urheber U an die Klägerin geliefert worden waren. Entgegen der Auffassung der Klägerin komme eine entsprechende Anwendung von § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b UStG auf den Streitfall, in dem die eigentliche Vermarktungstätigkeit von G im Wege eines Gesellschafterbeitrags für die Klägerin erbracht worden sei, nicht in Betracht.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Der Gesetzgeber habe durch den Regelungszusammenhang von § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG und § 25a UStG sicherstellen wollen, dass Kunstlieferungen entweder dadurch privilegiert werden, dass sie aus "erster Hand" von dem Künstler oder aus "zweiter Hand" von einem "normalen Weiterverkäufer" zum ermäßigten Steuersatz oder aus "zweiter Hand" von einem Wiederverkäufer unter Anwendung der Differenzbesteuerung des § 25a UStG erworben werden können. Da sie, die Klägerin, vorliegend als Herstellerin der Skulptureninstallationen keine Wiederverkäuferin im Sinne des § 25a UStG sein könne, komme vorliegend eine Privilegierung allein über eine Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG in Betracht. Diese habe über die Auslegung des Begriffes des Urhebers beziehungsweise des Rechtsnachfolgers des Urhebers im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG zu erfolgen, zumindest jedoch durch eine analoge Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b UStG.

8 Obwohl sie, die Klägerin, nicht Urheberin der Skulptureninstallationen nach dem Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz --UrhG--) sei, habe sie dennoch die beiden begünstigten Kunstgegenstände nach den Vorstellungen und Plänen des U als Urheber nach dem Urheberrechtsgesetz geschaffen. Nach dem Willen des Gesetzgebers habe trotz der Anpassung der ermäßigten Besteuerung der Lieferung von Kunstgegenständen an das Unionsrecht eine Schwächung des Kunststandorts Deutschland vermieden werden sollen. Entsprechend sei der Begriff des Urhebers oder dessen Rechtsnachfolgers weit zu verstehen. Soweit die Auffassung vertreten werde, die Begünstigung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG umfasse auch die Lieferung von Gegenständen, die der Liefernde im Wege der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge oder im Wege einer Geschäftsveräußerung im Ganzen vom Urheber erworben hat, müsse dies erst recht für einen Unternehmer gelten, der den gelieferten Gegenstand nach den Vorgaben des Urhebers hergestellt hat und diese Vorgaben ebenfalls unentgeltlich --im Streitfall als Gesellschafterbeitrag-- erhalten hat. Der Fall der Klägerin, die die Installationen nicht aufgrund eines Auftrags des U, sondern auf Grundlage seiner als Gesellschafterbeitrag gelieferten Vorgaben hergestellt habe, entspreche dem Beispielsfall im Schreiben des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 06.02.2019 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2019, 694), in dem eine Kunstgießerei ein Werk fertigt, das sie selbständig und ohne eigene Vorlage des Auftraggebers entworfen hat, und in dem eine Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG in Betracht komme.

9 Eine unmittelbare Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b UStG scheide vorliegend zwar aus, jedoch sei diese Vorschrift auf den Streitfall entsprechend anzuwenden. Der Gesetzgeber habe mit der Neuregelung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG die bis dahin bestehende Unionsrechtswidrigkeit des nationalen Rechts beseitigen, dabei aber den Anwendungsbereich im Rahmen des unionsrechtlich Zulässigen aufrechterhalten wollen. Art. 103 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der bis

05.04.2022 geltenden Fassung (MwStSystRL a.F.) habe die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur für Lieferungen eines Wiederverkäufers ausgeschlossen, da ein solcher die Differenzbesteuerung anwenden könne. Eine solche Möglichkeit zur Anwendung der Differenzbesteuerung habe die Klägerin, die keine Wiederverkäuferin sei, jedoch nicht, weshalb aus Art. 103 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL a.F. für den vorliegenden Fall nichts abzuleiten sei. Die Richtlinienvorschrift verhalte sich nicht zum Fall der Klägerin, nämlich der Lieferung von Kunstgegenständen durch einen Hersteller, der diese nach den --als unentgeltlichen Gesellschafterbeitrag erbrachten-- künstlerischen Vorgaben eines Gesellschafters herstellt und veräußert. Der Gesetzgeber habe den unionsrechtlichen Rahmen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes so weit wie möglich ausschöpfen wollen, habe dabei eine Sachverhaltskonstellation wie im Streitfall jedoch nicht bedacht. Deshalb liege eine Regelungslücke vor, die im Sinne der Klägerin zu schließen sei.

10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2017 den Umsatzsteuerbescheid für 2015 vom 11.07.2017 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ... € festgesetzt wird.

11 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Es tritt der Revision entgegen und schließt sich den Entscheidungsgründen der Vorentscheidung an. Urheber der Skulptureninstallationen sei nur deren geistiger Schöpfer U und nicht die auf den mechanischen Herstellungsprozess beschränkte Klägerin. Rechtsnachfolger des Urhebers könne nur sein, wer in dessen Rechtsposition eintrete und das Urheberrecht im Ganzen halte. Im Übrigen bestehe für eine Analogie zu § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b UStG keine planwidrige Regelungslücke; zudem spreche gegen die begehrte Analogie der erkennbare Wille des Gesetzgebers.

13 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler erkannt, dass die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG nicht vorliegen.

15 1. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG ermäßigt sich die Steuer auf sieben Prozent für die Lieferungen und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in Nr. 53 der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände, wenn die Lieferungen
a) vom Urheber der Gegenstände oder dessen Rechtsnachfolger bewirkt werden oder
b) von einem Unternehmer bewirkt werden, der kein Wiederverkäufer (§ 25a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG) ist, und die Gegenstände
aa) vom Unternehmer in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt wurden,
bb) von ihrem Urheber oder dessen Rechtsnachfolger an den Unternehmer geliefert wurden oder
cc) den Unternehmer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

16 Die Liste der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG umfasst unter Nr. 53 Kunstgegenstände, und zwar unter Buchst. c Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art (Position 9703 00 00).

17 Diese Regelungen beruhten im Streitjahr auf Art. 103 MwStSystRL a.F.

18 2. Auch wenn es sich bei der streitgegenständlichen Skulptureninstallation um einen dem Grunde nach begünstigten Kunstgegenstand im Sinne von Nr. 53 Buchst. c der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG handelt, hat das FG zu Recht entschieden, dass die Lieferung nicht gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG, Art. 103 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL a.F. vom Urheber oder dessen Rechtsnachfolger bewirkt wurde. Denn die Klägerin ist weder Urheber noch Rechtsnachfolger des Urhebers des gelieferten Gegenstandes.

19 a) Sowohl § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG als auch Art. 103 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL a.F. verwenden die Begriffe "Urheber" und "dessen Rechtsnachfolger", ohne diese zu bestimmen.

20 aa) Wer als Urheber oder Rechtsnachfolger anzusehen ist, bestimmt sich im innerstaatlichen Recht nach den Vorschriften des Urheberrechtsgesetzes (vgl. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 980; Walkenhorst in Küffner/Zugmaier, Umsatzsteuer, Kommentar, § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 16; Bender in Wäger,

UStG, 2. Aufl., § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 9, 9.2; BeckOK UStG/Hamster, 37. Ed. [18.06.2023], UStG § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 14.1; im Ergebnis auch Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 12 Rz 389.58 ff.; für ein weites Verständnis der Begriffe Hummel in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 171). Wenn § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG das Urheberrechtsgesetz ausdrücklich in Bezug nimmt, indem jene Vorschrift eine Steuerermäßigung vorsieht für "die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben", ist nichts dafür ersichtlich, dass für die Bestimmung der Begriffe "Urheber" und "dessen Rechtsnachfolger" in § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG nicht auf die Vorschriften des Urheberrechtsgesetzes zurückgegriffen werden sollte.

21 bb) Den Urheber definiert § 7 UrhG als den Schöpfer des Werkes. Zu den geschützten Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst gehören nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 UrhG insbesondere Werke der bildenden Künste einschließlich der Werke der Baukunst und der angewandten Kunst und Entwürfe solcher Werke. Werke im Sinne des Urheberrechtsgesetzes sind nach § 2 Abs. 2 UrhG nur persönliche geistige Schöpfungen. Eine persönliche geistige Schöpfung ist eine Schöpfung individueller Prägung, deren ästhetischer Gehalt einen solchen Grad erreicht hat, dass nach Auffassung der für Kunst empfänglichen und mit Kunstanschauungen einigermaßen vertrauten Kreise von einer "künstlerischen" Leistung gesprochen werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13.11.2013 - I ZR 143/12, BGHZ 199, 52, Rz 15, m.w.N.).

22 Das Urheberrecht ist gemäß § 28 Abs. 1 UrhG vererblich, aber nach § 29 Abs. 1 UrhG nicht übertragbar, es sei denn, es wird in Erfüllung einer Verfügung von Todes wegen oder an Miterben im Wege der Erbauseinandersetzung übertragen.

23 cc) Unionsrechtlich ist das Urheberrecht im Sinne des Art. 2 Buchst. a der Richtlinie 2001/29/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22.05.2001 zur Harmonisierung bestimmter Aspekte des Urheberrechts und der verwandten Schutzrechte in der Informationsgesellschaft --Richtlinie 2001/29/EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- 2001, Nr. L 167, 10) nur in Bezug auf ein Schutzobjekt anzuwenden, bei dem es sich um ein Original in dem Sinne handelt, dass es eine eigene geistige Schöpfung seines Urhebers darstellt (vgl. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Infopaq International vom 16.07.2009 - C-5/08, EU:C:2009:465, Rz 37; Levola Hengelo vom 13.11.2018 - C-310/17, EU:C:2018:899, Rz 36 f.).

24 Gemäß Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2001/84/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.09.2001 über das Folgerecht des Urhebers des Originals eines Kunstwerks --Richtlinie 2001/84/EG-- (ABlEG 2001, Nr. L 272, 32) sehen die Mitgliedstaaten zugunsten des Urhebers des Originals eines Kunstwerks ein Folgerecht vor, das als unveräußerliches Recht konzipiert ist, auf das der Urheber auch im Voraus nicht verzichten kann. Die hieraus folgende Folgerechtsvergütung ist nach Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 2001/84/EG an den Urheber des Werks und nach seinem Tod grundsätzlich an seine Rechtsnachfolger zu zahlen.

25 b) Angesichts der aufgezeigten Bestrebungen des Europäischen Parlaments und des Rates, bestimmte Aspekte des Urheberrechts zu harmonisieren (vgl. auch EuGH-Urteil Levola Hengelo vom 13.11.2018 - C-310/17, EU:C:2018:899, Rz 33), können die zentralen Begriffe des "Urhebers" und "dessen Rechtsnachfolgers" nur einheitlich verstanden werden, zumal § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG und Art. 103 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL a.F. von denselben Begrifflichkeiten ausgehen.

26 aa) Wenn § 7 UrhG den Urheber als den Schöpfer des Werkes definiert und es sich bei den geschützten Werken im Sinne des § 2 UrhG nur um persönliche geistige Schöpfungen des Urhebers handeln kann (§ 2 Abs. 2 UrhG), entspricht dies dem Unionsrecht, da "Werk" im Sinne der Richtlinie 2001/29/EG nur sein kann, was eine eigene geistige Schöpfung seines Urhebers darstellt (vgl. z.B. EuGH-Urteil Levola Hengelo vom 13.11.2018 - C-310/17, EU:C:2018:899, Rz 36, m.w.N.).

27 bb) Die gegenteilige Auffassung der Klägerin, umsatzsteuerrechtlich sei sie als Urheberin der streitgegenständlichen Skulptureninstallation anzusehen, obwohl sie nach dem Urheberrechtsgesetz nicht deren Urheberin ist, geht fehl. Auch wenn die Klägerin in Erfüllung des Gesellschaftszwecks den Gegenstand nach den künstlerischen Vorgaben des U als dem Urheber nach dem Urheberrechtsgesetz hat herstellen lassen, vermag dies nichts daran zu ändern, dass die streitgegenständliche Skulptureninstallation keine eigene geistige Schöpfung der Klägerin, sondern eine solche des U verkörpert. Die Klägerin ist danach weder Urheberin (§ 7 UrhG) noch Miturheberin (§ 8 Abs. 1 UrhG) des Werkes, weshalb die Skulptureninstallation auch nicht das "Werk" der Klägerin beziehungsweise ein Gegenstand sein kann, den die Klägerin nach § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a Alternative 1 UStG dem K begünstigt hätte liefern können.

28 cc) Die Klägerin kann auch nicht als Urheberin aus abgeleitetem Recht angesehen werden, weil sie die

Skulptureninstallation nicht nur nach den Vorgaben des Urhebers habe herstellen lassen, sondern diese Vorgaben auch unentgeltlich und auf Basis eines Gesellschafterbeitrags des U erhalten habe. Ihr Vortrag, umsatzsteuerrechtlich sei die Entwurfsleistung ihr zuzuordnen, kann der Revision nicht zum Erfolg verhelfen. Denn das Urheberrecht ist beim Urheber U verblieben und nicht etwa (umsatzsteuerrechtlich) als Gesellschafterbeitrag auf die Klägerin übertragen worden.

29 (1) Nach § 31 Abs. 1 Satz 1 UrhG kann der Urheber einem anderen zwar das Recht einräumen, das Werk auf einzelne oder alle Nutzungsarten zu nutzen (Nutzungsrecht). Das Urheberrecht selbst ist jedoch nach § 29 Abs. 1 UrhG grundsätzlich nicht übertragbar. Dies steht in Einklang mit den Regelungen der Richtlinie 2001/84/EG über das Folgerecht des Urhebers des Originals eines Kunstwerks als unveräußerliches Recht.

30 (2) Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich aus dem Schreiben des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 06.02.2019 (DStR 2019, 694) für die steuerrechtliche Einordnung des Gesellschafterbeitrags des U nichts anderes. Auch eine Kunstgießerei ist danach weder Urheberin im Sinne des § 7 UrhG noch Miturheberin im Sinne des § 8 Abs. 1 UrhG des eigentlichen Werkes, wenn sie lediglich die handwerkliche Umsetzung des Werkes auftragsgemäß für den Künstler ausführt (zum Beispiel anhand eines vom Künstler angefertigten Entwurfs). Nur wenn eine Kunstgießerei ein Werk selbständig --ohne eigene Vorlage des Auftraggebers-- entworfen hat, kommt danach § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG in Betracht. Dies ist bei der Klägerin nicht der Fall.

31 dd) Eine andere Auslegung des Begriffs des "Urhebers" ergibt sich schließlich auch nicht aus der Begründung des Gesetzentwurfs zur Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG, wonach mit den vorgesehenen Änderungen die im Umsatzsteuergesetz enthaltene Steuerermäßigung für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke auf das unionsrechtlich zulässige Maß beschränkt werde (BTDrucks 17/12375, S. 44); eine von den oben dargestellten Grundsätzen abweichende Bestimmung des Begriffs des "Urhebers" lässt sich daraus nicht ableiten (a.A. wohl Hummel in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 171). Im Übrigen sind Ausnahmevorschriften wie über die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes eng auszulegen (vgl. z.B. EuGH-Urteile AZ vom 09.11.2017 - C-499/16, EU:C:2017:846, Rz 24; Regards Photographiques vom 05.09.2019 - C-145/18, EU:C:2019:668, Rz 43).

32 c) Nichts anderes kann für die Auslegung des Begriffs "dessen Rechtsnachfolger" in § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG und Art. 103 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL a.F. gelten; die Klägerin ist nicht Rechtsnachfolgerin des U.

33 aa) Rechtsnachfolger im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG, Art. 103 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL a.F. ist der Gesamtrechtsnachfolger (vgl. Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 12 Rz 389.60; Walkenhorst in Küffner/Zugmaier, Umsatzsteuer, Kommentar, § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 16; Bender in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 9.2; BeckOK UStG/Hamster, 37. Ed. [18.06.2023], UStG § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 14.1; a.A. Hummel in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 176). Auch dies ergibt sich daraus, dass nach § 28 Abs. 1 UrhG das Urheberrecht vererblich, aber nach § 29 Abs. 1 UrhG grundsätzlich nicht übertragbar ist (s. II.2.b cc (1)). Mangels Übertragbarkeit des Urheberrechts kann es sich bei dem Rechtsnachfolger des Urhebers ("seine Rechtsnachfolger") nur um den Gesamtrechtsnachfolger handeln. Es sind keine Gründe dafür ersichtlich, den in § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG, Art. 103 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL a.F. verwendeten Begriff "dessen Rechtsnachfolger" hiervon abweichend zu interpretieren.

34 bb) Wenn die Klägerin vorbringt, der im Zusammenhang mit der Person des Urhebers genannte Rechtsnachfolger müsse in irgendeiner Art und Weise mit dem Urheber vergleichbar sein (so Hummel in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 175), erscheint es verfehlt, eine Einzelrechtsnachfolge zur Verwirklichung des Tatbestandes von § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG, Art. 103 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL a.F. genügen zu lassen (a.A. Hummel in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 13 Rz 173 ff., 176). Denn eine Einzelrechtsnachfolge in Bezug auf das nicht übertragbare Urheberrecht ist nicht denkbar; durch eine (Einzelrechts-)Nachfolge am Werk gelangt der Erwerber des Werks nicht in eine dem Urheber vergleichbare Rechtsposition. Zwischen dem mit der Person des Urhebers untrennbar verbundenen Urheberrecht einerseits und dem übertragbaren (bloßen) Eigentumsrecht am Kunstwerk beziehungsweise am Gegenstand der Lieferung im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. a UStG, Art. 103 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL a.F. andererseits ist zu unterscheiden. Schließlich führte eine angenommene Kette begünstigter Erwerbe des Kunstwerks vom jeweiligen Einzelrechtsnachfolger zum anderen wiederum zu einer unionsrechtswidrigen Besteuerung (vgl. Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 12 Rz 389.60), was den Bundesgesetzgeber zur Neuregelung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG durch Art. 10 Nr. 5 Buchst. d des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809,

BStBl I 2013, 802) mit Wirkung vom 01.01.2014 bewogen hat; auch danach scheidet ein Verständnis des Begriffs "dessen Rechtsnachfolger" als Einzelrechtsnachfolger aus.

35 3. Zu Recht gehen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass der Streitfall nicht von den in § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b UStG geregelten Tatbeständen umfasst ist und eine unmittelbare Anwendung der Norm danach ausscheidet. Aber auch die von der Klägerin begehrte entsprechende Anwendung der Vorschrift kommt nicht in Betracht.

36 a) Die Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b UStG enthält keine dem Gesetzesplan zuwiderlaufende Regelungslücke.

37 aa) Sowohl der Bericht des Finanzausschusses vom 25.10.2012 zu dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 (BTDrucks 17/11220, S. 39 f.) als auch der Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 19.02.2013 zum Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften --Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz-- (BTDrucks 17/12375, S. 44 f.) nehmen zur Begründung der beabsichtigten Änderung des § 12 Abs. 2 UStG auf Art. 103 MwStSystRL a.F. Bezug. Zu der Neuregelung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG heißt es: "Die Vorschrift regelt die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Kunstgegenständen. Die Umsatzsteuerermäßigung ist demnach auf die Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Kunstgegenständen anwendbar, wenn der Gegenstand vom Urheber selbst bzw. seinem Rechtsnachfolger oder - bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen - von einem Unternehmer geliefert wird, der kein Wiederverkäufer ist. Im gewerblichen Kunsthandel (z.B. Galeristen und Kunsthändler) wird der ermäßigte Umsatzsteuersatz nicht mehr regelmäßig Anwendung finden."

38 bb) Dementsprechend stimmen die tatbestandlichen Fallgruppen ("weiteren Voraussetzungen") der Neuregelung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b Doppelbuchst. aa, bb und cc UStG inhaltlich mit Art. 103 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL a.F. überein. Dass der nationale Gesetzgeber noch eine weitere Fallgruppe hätte aufnehmen wollen, ist danach auszuschließen.

39 b) Auch soweit der Vortrag der Klägerin dahin zu verstehen sein sollte, dass Art. 103 Abs. 2 MwStSystRL a.F. selbst eine Regelungslücke enthalte, weil sich die Vorschrift "zur Frage der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Lieferung von Kunstgegenständen durch einen Hersteller, der einen Kunstgegenstand nach den als unentgeltlichen Gesellschafterbeitrag erbrachten künstlerischen Vorgaben eines Gesellschafters herstellt und veräußert", nicht verhalte, vermag dies der Revision nicht zum Erfolg zu verhelfen.

40 Das FG führt in diesem Zusammenhang zutreffend an, dass Art. 103 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL a.F. gegenüber der Neuregelung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 Buchst. b UStG ein weiteres geschriebenes Tatbestandsmerkmal enthält. Begünstigt ist danach bei Vorliegen der oben genannten weiteren Voraussetzungen die Lieferung von Kunstgegenständen durch einen Steuerpflichtigen, der kein steuerpflichtiger Wiederverkäufer ist, die als Gelegenheitslieferung bewirkt wird. Von einer Gelegenheitslieferung im Gegensatz zu einer nicht nachhaltigen Betätigung (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 28.01.1999 - V B 142/98, BFH/NV 1999, 991, unter II.1.) der Klägerin kann vorliegend indes nicht ausgegangen werden, da sie mit der Herstellung und Vermarktung einschließlich der Veräußerung der Skulptureninstallationen (ihrem Gesellschaftszweck entsprechend) nachhaltig tätig war. Die Klägerin geht selbst davon aus, dass sie mit ihren Umsätzen als Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG tätig ist. Ihr Handeln ist danach auch vom Unionsrecht (inhaltlich) nicht als Begünstigungstatbestand erfasst.

41 4. Der Senat braucht vorliegend nicht zu entscheiden, ob aus der Einführung des Art. 98a MwStSystRL und der Streichung des Art. 103 MwStSystRL durch die Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 05.04.2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze (Amtsblatt der Europäischen Union 2022, Nr. L 107, 1) ab dem Inkrafttreten der Neuregelung unionsrechtlich möglicherweise etwas anderes folgen könnte, da diese im Streitjahr noch keine Anwendung findet.

42 5. Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

43 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de