BUNDESFINANZHOF Urteil vom 22.11.2018, V R 65/17
ECLI:DE:BFH:2018:U.221118.VR65.17.0

Bruchteilsgemeinschaft in der Umsatzsteuer

Leitsätze

Eine Bruchteilsgemeinschaft kann nicht Unternehmer sein. Es liegen vielmehr zivil- und umsatzsteuerrechtlich durch die Gemeinschafter als jeweiliger Unternehmer anteilig erbrachte Leistungen vor (Änderung der Rechtsprechung).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 10. Oktober 2017 14 K 1548/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hatte zusammen mit weiteren Personen Systeme zur endoskopischen Gewebecharakterisierung mitentwickelt. Die A-GmbH & Co. KG (KG) schloss mit dem Kläger, Dr. X, Dr. Y und Dr. Z Lizenzverträge für die Vermarktung dieser Erfindungen ab (Vertrag vom 10. Januar 1996 und Nachfolgevereinbarung vom 14. Mai 2007). Die Erfindungen betrafen die Früherkennung von A-Tumoren. Nach den Vorbemerkungen zum Vertrag vom 10. Januar 1996 haben die Lizenzgeber ein Patent in der Bundesrepublik Deutschland angemeldet, nach der Präambel des Vertrages vom 14. Mai 2007 sind Patente angemeldet/eingetragen. Art. 1 war jeweils mit "Patentlizenz" überschrieben. Danach räumten die Lizenzgeber der KG eine weltweite Exklusivlizenz an der Erfindung ein, unabhängig davon, ob diese patentiert wird oder nicht (Vertrag vom 10. Januar 1996), oder eine ausschließliche Lizenz zur Herstellung, zum Vertrieb und/oder zur sonstigen weltweiten kommerziellen Nutzung der Erfindung und/oder aller an der Erfindung gegenwärtig und/oder zukünftig bestehenden Patentrechte (Vertrag vom 14. Mai 2007). Nach Art. 3 des Vertrages vom 10. Januar 1996 ("Know-how/Unterstützung") übergaben die Lizenzgeber dem Lizenznehmer sämtliche Dokumente, Unterlagen und Akten in Kopie, die sich auf die Erfindung oder Patente beziehen; der Lizenznehmer verpflichtete sich zur Verschwiegenheit.

2 Die "Lizenzgebühr" war nach Art. 2 des Vertrages vom 10. Januar 1996 zu zahlen. In Art. 3 des Vertrages vom 14. Mai 2007 verpflichtete sich die KG, eine Lizenzgebühr für die Patentbenutzung, das Know-how und die Benutzung des wissenschaftlichen Namens zu zahlen. Vereinbart war, dass die KG jedes Jahr über die Höhe der vom Umsatz abhängigen Lizenzgebühr abrechnete. Die Bezahlung sollte durch unmittelbare Überweisung auf die von den Lizenzgebern bezeichneten Bankkonten zu fest im Vertrag vereinbarten Anteilen erfolgen. Die Abrechnung galt als genehmigt und eine Überprüfung ausgeschlossen, wenn die Lizenzgeber nicht innerhalb von 30 Tagen oder 180 Tagen nach Erhalt der Abrechnung schriftlich bestritten.

3 Einen Vertrag vom 6. Juli 1998 schlossen der Kläger, Dr. Z und Dr. U mit der KG ab; dabei ging es um Erfindungen zur Früherkennung von B-Tumoren. Die Erfinder räumten der KG die weltweite Exklusivlizenz an den näher im Vertrag bezeichneten Erfindungen ein, unabhängig davon, ob diese patentiert sind oder nicht (Art. 1 "Patentlizenz"). Die Vereinbarungen zur Lizenzgebühr (Art. 2), zum "Know-how/Unterstützung" (Art. 3), zum Namensnennungsrecht (Art. 4) und zur weiteren Patentanmeldung (Art. 5) und zur Abrechnung sowie Bezahlung (Art. 6) entsprachen im Wesentlichen denen des Vertrages vom 10. Januar 1996.

4 Die KG erstellte als Leistungsempfängerin jährliche Gutschriften, die an den jeweiligen Erfinder adressiert waren, seinen Anteil an den Lizenzgebühren aufführten und Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz auswiesen. Der Kläger wurde in seinen Gutschriften persönlich angesprochen, wobei auf den Lizenzvertrag Bezug genommen wurde. Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass der Betrag auf ein bestimmtes Konto des Klägers überwiesen werde, was auch geschah. Die KG war der Auffassung, dass die einzelnen Erfinder die Leistenden seien. Der Kläger widersprach diesen Gutschriften nicht.

5 In den Streitjahren erklärte der Kläger die Lizenzgebühren als Einzelunternehmer und wandte den ermäßigten Steuersatz an. Er gab die Steuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2002 in 2004, für das Jahr 2003 in 2005, für das Jahr 2004 in 2006, für das Jahr 2005 in 2007 und für die übrigen Jahre später ab. Als Art des Unternehmens gab er "Überlassung von Lizenzrechten" an. Sie führten für alle Streitjahre zu Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, die bestandskräftig wurden.

6 Im Jahr 2004 hatte das Finanzamt S die Auffassung vertreten, der Kläger bilde zusammen mit anderen Erfindern eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Daher hatte es für die Jahre 1997 bis 2002 einheitlich ertragsteuerrechtliche Besteuerungsgrundlagen durch Bescheide festgestellt und gegenüber der vermeintlichen GbR Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre erlassen. Gegen diese Bescheide waren Rechtsbehelfe eingelegt worden. Im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens gegen die Feststellungsbescheide hatte der Kläger vorgetragen, dass zwischen den Erfindern keine gesellschaftliche Verbindung bestanden habe und zu keiner Zeit einheitlich abgerechnet worden sei. Die vereinnahmten Beträge seien sowohl ertragsteuerrechtlich als auch umsatzsteuerrechtlich von diesen in ihren persönlichen Steuererklärungen angesetzt worden. Das Finanzamt S hob die angegriffenen Bescheide für die vermeintliche GbR wieder auf.

7 Nach Durchführung einer Außenprüfung bei der KG übersandte das Finanzamt T dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Kontrollmitteilung mit der Feststellung, dass die Leistungen in Form von Gutschriften durch den Lizenznehmer mit dem Regelsteuersatz abgerechnet worden seien.

8 Das FA änderte daraufhin die teilweise noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 1998 bis 2010 unter Anwendung des Regelsteuersatzes. Mit Bescheiden vom 12. September 2011 für die Jahre 1998 bis 2000 und 2002 bis 2010 sowie mit Bescheid vom 19. September 2011 für das Jahr 2001 setzte das FA die Umsatzsteuer fest. Im dagegen gerichteten Einspruchsverfahren legte der Kläger erstmals Lizenzverträge vor, aus denen hervorging, dass es um die Überlassung von Patenten ging.

9 Das FA änderte mit Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2013 die Steuer für 2007 wegen eines Übertragungsfehlers auf ... EUR und wies ihn im Übrigen als unbegründet zurück.

10 Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1379 veröffentlichten Urteil sei nicht der Kläger, sondern die aus den Erfindern bestehende Bruchteilsgemeinschaft die Unternehmerin, die die Leistungen gegenüber der KG erbracht habe. Der Kläger habe daher keine steuerpflichtigen Umsätze zu versteuern. Er sei aber Steuerschuldner aufgrund eines unberechtigten Steuerausweises. Der Bundesfinanzhof (BFH) hob das FG-Urteil auf und verwies den Rechtsstreit an das FG zurück (BFH-Urteil vom 16. März 2017 V R 27/16, BFHE 257, 462, Umsatzsteuer-Rundschau 2017, 550). Die Gutschriften seien zwar im Adressfeld an den Kläger gerichtet und würden seine Anschrift ausweisen. Sie nähmen aber auch auf den jeweiligen Lizenzvertrag Bezug. Sei mit dem FG davon auszugehen, dass Unternehmer die Gemeinschaft der Erfinder, nicht aber der einzelne Erfinder sei, liege es nahe, die Gutschriften, die auf die der Leistungserbringung zugrunde liegenden Lizenzverträge verwiesen, aufgrund der Bezugnahme als an die Gemeinschaft als Leistenden erteilt anzusehen.

11 Auch im zweiten Rechtsgang wies das FG die Klage mit seinem in EFG 2018, 578 veröffentlichten Urteil ab. Danach sei zwar eine Bruchteilsgemeinschaft grundsätzlich Leistender und Unternehmer, wenn die Gemeinschafter gemeinsam einen Vertrag mit einem Dritten schließen. Dies gelte aber nicht, wenn die Gemeinschaft ausnahmsweise nicht nach außen in Erscheinung trete, indem abweichend von § 432 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) vereinbart werde, dass der Vertragspartner nicht gemeinschaftlich an alle, sondern --in Anteilen-- an die jeweiligen Gemeinschafter unmittelbar zu leisten habe, so dass kein Handeln im Namen der Gemeinschaft, auf Rechnung der Gemeinschaft und in Verantwortung der Gemeinschaft vorliege. Dies ergebe sich auch aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL). Danach sei der Kläger Steuerschuldner. Die Leistung unterliege dem Regelsteuersatz. Aufgrund der Gutschriften liege zumindest eine Steuerschuld nach § 14c des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vor. Aufgrund von Steuerhinterziehung habe sich die Festsetzungsfrist verlängert.

12 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Leistender sei nicht er, sondern die Gemeinschaft gewesen. Die Erfinder hätten nicht selbst ein Patent angemeldet, sondern das Recht zur Patentanmeldung der KG eingeräumt. Schuldner der Leistung sei die Personenmehrheit der Erfinder gewesen. § 432 BGB sei nicht abbedungen worden. Eine gemeinsame Empfangszuständigkeit habe weiter bestanden. Es habe sich nur um einen abgekürzten Zahlungsweg gehandelt. Die Lizenzgebühren seien nur zum Zweck der Auszahlung aufgeteilt worden. Aus der Rechtsprechung des EuGH folge keine abweichende Bestimmung der Person des Leistenden. Die Erfinder hätten der KG die von ihnen ausgearbeiteten wissenschaftlichen und technischen Darstellungen übergeben, die urheberrechtlich geschützt seien, so dass die Steuersatzermäßigung anzuwenden sei. Es liege auch keine Gutschrift vor, die zu einer Steuerschuld nach § 14c UStG führe, da die Abrechnungen als Steuerausweis nur die Steuer für die gemeinschaftliche Leistung, nicht aber einen Steuerausweis für die (anteilige) Leistung des Klägers enthielten. Es liege auch keine Steuerhinterziehung vor, da der Kläger der Auffassung war, dass nicht er Leistender sei. Dieser Auffassung sei auch das FG im ersten Rechtsgang gewesen. Er habe weder unrichtige noch unvollständige Angaben gemacht. Zudem liege ein Verstoß gegen die Bindungswirkung des im ersten Rechtszug ergangenen BFH-Urteils vor. Für die Besteuerung beim Gemeinschafter sei die Durchführung eines Feststellungsverfahrens vorgreiflich. Die Erfindergemeinschaft sei von einer GbR überlagert worden, da sich die Erfinder gegenüber der KG zu ergänzenden Leistungen verpflichtet hätten. Der Leistungsempfänger sei nach Maßgabe wirtschaftlicher Kriterien zu bestimmen. Eine Vorlage an den EuGH sei erforderlich. Das nationale Umsatzsteuerrecht verwende den Begriff der nichtrechtsfähigen Gemeinschaft oder Personenvereinigung. Das Strafverfahren sei nach § 153a der Strafprozessordnung eingestellt worden.

13 Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG und die geänderten Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2000 und 2002 bis 2010 vom 12. September 2011 und den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 19. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2013 aufzuheben.

14 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

15 Der Kläger habe seine Unternehmereigenschaft selbst erstritten. Auch die KG habe den Kläger als Leistenden angesehen. Es habe sich nicht um eine Abkürzung des Zahlungswegs gehandelt. Eine Steuerschuld ergebe sich zumindest aus § 14c UStG.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Kläger ist Unternehmer, der dem Regelsteuersatz unterliegende Leistungen erbracht hat. Mangels Festsetzungsverjährung war das FA auch zum Erlass geänderter Umsatzsteuerbescheide berechtigt.

17 1. Im Streitfall ist das FG im Ergebnis zu Recht und ohne Verstoß gegen § 126 Abs. 5 FGO, da sich der erkennende Senat hierzu in seinem Urteil im ersten Rechtszug nicht abschließend geäußert hat, davon ausgegangen, dass der Kläger die von ihm als Mitglied einer Gemeinschaft nach Bruchteilen (Gemeinschaft oder Bruchteilsgemeinschaft) i.S. von §§ 741 ff. BGB zusammen mit den anderen Gemeinschaftern erbrachten Leistungen als Unternehmer insoweit zu versteuern hat, als sie auf seinen Anteil an der Gemeinschaft entfallen.

18 a) Bei einer Gemeinschaft nach Bruchteilen gemäß §§ 741 ff. BGB ist der Gemeinschafter, nicht aber die Gemeinschaft leistender Unternehmer hinsichtlich der mit dem gemeinschaftlichen Recht erbrachten Leistungen.

19 aa) Nach ständiger BFH-Rechtsprechung bestimmt sich die Person des Leistenden und die des Leistungsempfängers nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (vgl. z.B. Senatsurteil vom 28. August 2014 V R 49/13, BFHE 247, 283, unter II.1.c aa, m.w.N. zur ständigen Rechtsprechung). Ebenso ist es entgegen der Auffassung des Klägers im Unionsrecht und nach der EuGH-Rechtsprechung (vgl. z.B. EuGH-Urteil Newey vom 20. Juni 2013 C-653/11, EU:C:2013:409, Rz 40, 43).

20 Das somit maßgebliche Rechtsverhältnis besteht bei einem rechtsgeschäftlichen Handeln in Bezug auf ein gemeinschaftliches Recht i.S. von §§ 741 ff. BGB zu den Gemeinschaftern, wie der erkennende Senat bereits in seinem Urteil vom 1. Oktober 1998 V R 31/98 (BFHE 187, 78, BStBl II 2008, 497) zum Umsatzsteuerrecht entschieden hat. Dabei ist nicht zwischen einer gemeinschaftlichen Leistungserbringung mit dem Recht (vgl. zur zivilrechtlichen Vermieterstellung der Gemeinschafter anstelle der rechtlich nicht handlungsfähigen Gemeinschaft z.B. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 28. September 2005 VIII ZR 399/03, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2005, 3781, unter II., und vom 28. September 2011 VIII ZR 242/10, NJW 2012, 63, unter II.2.a) und einem gemeinschaftlichen Leistungsbezug für dieses Recht (Senatsurteil in BFHE 187, 78, BStBl II 2008, 497) zu unterscheiden. Zivilrechtlich kommt es mangels Rechtsfähigkeit der Gemeinschaft in beiden Fällen zwingend zu einer Zuordnung zum Gemeinschafter, die auch umsatzsteuerrechtlich zu beachten ist.

21 bb) Bei einer gemeinschaftlich bezogenen Leistung sind die Gemeinschafter --entsprechend der zivilrechtlichen Rechtslage-- i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG Leistungsempfänger und zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn nur die Gemeinschafter im Rahmen ihrer Einzelunternehmen unternehmerisch tätig sind, wie der erkennende Senat bereits ausdrücklich entschieden hat (BFH-Urteile in BFHE 187, 78, BStBl II 2008, 497, Rz 26; ebenso vom 16. Mai 2002 V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346, und in BFHE 247, 283), und zwar unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung, nach der der Vorsteuerabzug nur der Bruchteilsgemeinschaft zustehen konnte (BFH-Urteil vom 19. Dezember 1991 V R 35/87, BFH/NV 1992, 569).

22 Denn die Gemeinschaft ist unfähig, Trägerin von Rechten und Pflichten zu sein. Sie nimmt weder selbst noch durch Vertreter am Rechtsverkehr teil (Senatsurteil in BFHE 187, 78, BStBl II 2008, 497, Rz 14). Sind mehrere Personen --als Mitglieder einer Gemeinschaft-- z.B. Auftraggeber einer Leistung, werden daher mangels Rechtsfähigkeit der Gemeinschaft die einzelnen Gemeinschafter gemäß §§ 420, 432 BGB Gläubiger der zu erbringenden Leistung (Senatsurteil in BFHE 187, 78, BStBl II 2008, 497, Rz 23 f.). Der erkennende Senat hält hieran auch nach nochmaliger Prüfung der Sach- und Rechtslage entgegen einem Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 9. Mai 2008, BStBl I 2008, 675) weiter fest (vgl. auch Senatsurteil in BFHE 247, 283).

23 cc) Folgerichtig kann auf der Grundlage dieser Rechtsprechung eine Bruchteilsgemeinschaft kein Unternehmer sein (Aufgabe der BFH-Urteile vom 25. März 1993 V R 42/89, BFHE 172, 134, BStBl II 1993, 729; vom 29. April 1993 V R 38/89, BFHE 172, 137, BStBl II 1993, 734, und vom 9. September 1993 V R 63/89, BFH/NV 1994, 589; vgl. hierzu auch Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Anm. 112, und Wäger in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, Abschn. I Kap. 3 Teil A Rz 236 ff., 260). Es liegen vielmehr zivil- und umsatzsteuerrechtlich anteilig erbrachte Leistungen durch die Gemeinschafter als jeweilige Unternehmer vor. Damit entfallen Wertungswidersprüche, wie sie sich ergeben können, wenn die Gemeinschaft z.B. bei einer gemeinsamen Vermietung an Dritte als steuerrechtsfähiger Unternehmer anzusehen wäre, während diese Steuerrechtsfähigkeit bei einem Fehlen einer Unternehmerstellung der Gemeinschaft einem Vorsteuerabzug beim Gemeinschafter nicht entgegensteht (vgl. hierzu Wäger in Birkenfeld/Wäger, a.a.O., Rz 256).

24 Der erkennende Senat berücksichtigt dabei auch, dass "auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Steuerpflichtigen als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates tätig werden" (EuGH-Urteil Balocchi vom 20. Oktober 1993 C-10/92, EU:C:1993:846, Rz 25; vgl. auch EuGH-Urteil Netto Supermarkt vom 21. Februar 2008 C-271/06, EU:C:2008:105, Rz 21). Die Behandlung der Gemeinschaft als Unternehmer führt zu Schwierigkeiten. Denn die gemeinsame Rechtszuständigkeit beschränkt sich nach § 741 BGB auf das gemeinschaftlich zustehende Recht und damit hier auf die jeweilige Erfindung, so dass die Gemeinschafter --nicht aber die Gemeinschaft-- die Vergütung für die gemeinsam erbrachte Leistung vereinnahmen. Zudem bestehen in Vollstreckungsfällen nur eingeschränkte Beitreibungsmöglichkeiten gegen die Gemeinschaft als solche (vgl. § 267 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--). Indem das Gesetz z.B. in § 4 Nr. 14 oder § 10 Abs. 5 UStG Gemeinschaften und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen erwähnt, verweist es mit diesen Begriffen nicht auf die Gemeinschaft i.S. von § 741 BGB. Entgegen der Auffassung des Klägers bedarf es im Übrigen keiner Vorlage an den EuGH. Denn der EuGH kann im Rahmen der ihm zustehenden Auslegungsbefugnis nur entscheiden, welche Anforderungen an die Unternehmereigenschaft nach der Richtlinie zu stellen sind, nicht aber auch welche Rechtsformen des nationalen Rechts diesen Anforderungen genügen.

25 Verfahrensrechtliche Schwierigkeiten ergeben sich hieraus weder bei der Leistungserbringung noch beim Leistungsbezug, da die verbindliche Aufteilung auf die Gemeinschafter durch § 1 Abs. 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO erreicht werden kann. Dies setzt für die Umsatzsteuer voraus, dass mehrere Unternehmer im Rahmen eines Gesamtobjekts Umsätze ausführen oder empfangen. Für das Vorliegen gleichartiger Rechtsbeziehungen zu demselben Dritten reichen dabei entsprechende Beziehungen auf der Eingangs- oder Ausgangsseite aus (a.A., aber ohne Begründung wohl BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 675).

26 dd) Folgen hat dies auch für den Vorsteuerabzug. Bei Leistungsbezügen für das gemeinschaftliche Recht (s. oben II.1.a bb) ist für die Bestimmung der Person des Leistungsempfängers nicht mehr danach zu differenzieren, bei wem es zu einer unternehmerischen Verwendung kommt, die zum Vorsteuerabzug berechtigt. Leistungsempfänger ist stets der einzelne Gemeinschafter entsprechend seiner Beteiligung, wobei sich das Recht auf Vorsteuerabzug bei ihm gleichermaßen aus seiner eigenunternehmerischen Verwendung oder aus einem gemeinsamen Handeln der Gemeinschafter durch gemeinsame Nutzung des Rechts gegenüber Dritten ergeben kann. In beiden Fällen ist es der Gemeinschafter, der entsprechend seiner Beteiligungsquote den Vorsteuerabzug für sich als Unternehmer geltend machen kann.

27 Zudem entfällt das Erfordernis, dass der Gemeinschafter aus seinem anteiligen Erwerb an dem gemeinsamen Recht bei einer gemeinsamen Nutzung z.B. bei einer gemeinsamen Vermietung des Rechts an Dritte nur zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre, wenn er seinen Anteil zum Gegenstand einer entgeltlichen Überlassung an die Gemeinschaft macht (so noch BFH-Urteil vom 27. Juni 1995 V R 36/94, BFHE 178, 249, BStBl II 1995, 915, Leitsatz 2). Dies entspricht im Gegensatz zur GbR, bei der der Gesellschafter einen Gegenstand seines Vermögens --anders als den seines Gesellschaftsanteils-- durchaus zum Objekt einer entgeltlichen Überlassung machen kann, im Hinblick auf die fehlende Verselbständigung der Gemeinschaft nicht der wirtschaftlichen Realität und zwingt die Beteiligten zur Vermeidung von Nachteilen zu ausschließlich steuerrechtlich motivierten Rechtskonstruktionen, denen kein eigenständiger Gehalt zukommt.

28 ee) Der erkennende Senat weicht nicht von der Rechtsprechung des XI. Senats ab.

29 Die BFH-Urteile vom 27. April 1994 XI R 91/92, XI R 92/92 (BFHE 174, 559, BStBl II 1994, 826) und XI R 85/92 (BFHE 175, 460, BStBl II 1995, 30) hat der BFH bereits zu einem Zeitpunkt ausdrücklich aufgegeben, zu dem der erkennende Senat ausschließlich für Umsatzsteuersachen zuständig war (BFH-Urteil vom 6. September 2007 V R 41/05, BFHE 217, 338, BStBl II 2008, 65, Leitsatz 4, unter II.2.d bb); dies erstreckt sich auch auf die Folgeurteile vom 12. Oktober 1994 XI R 77/93 (BFH/NV 1995, 554) und vom 16. Mai 1995 XI R 50/93 (BFH/NV 1996, 185).

30 Soweit der BFH in seinem Urteil in BFHE 174, 559, BStBl II 1994, 826 (unter II.2.a) eine Vermietung zwischen den Miteigentümern als möglich angesehen hat, entspricht dies auch der Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 41/09, BFHE 234, 513, BStBl II 2014, 73, zur Vermietung im Umfang des dem Mieter nicht zustehenden Miteigentumsanteils).

31 Darüber hinaus besteht kein Widerspruch zum BFH-Urteil vom 23. September 2009 XI R 14/08 (BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243), da dort die Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft nicht entscheidungserheblich war. Schließlich liegt auch keine Divergenz zu dem ein summarisches Verfahren betreffenden BFH-Beschluss vom 1. September 2010 XI S 6/10 (BFH/NV 2010, 2140; vgl. zur fehlenden Abweichung von Beschlüssen, die im Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung ergangen sind, BFH-Urteil vom 22. April 2008 VII R 21/07, BFHE 220, 319, BStBl II 2008, 735, unter II.2.) vor.

32 b) Im Streitfall hatten der Kläger und die übrigen Erfinder gemeinsam eine Erfindung gemacht, so dass ihnen gemäß § 6 Satz 2 des Patentgesetzes das Recht auf das Patent gemeinschaftlich zustand. Eine Erfindergemeinschaft kann als Bruchteilsgemeinschaft nach §§ 741 ff. BGB oder als Gesamthandsgemeinschaft (GbR) gemäß §§ 705 ff. BGB bestehen. Haben die Beteiligten keine besondere Vereinbarung getroffen, stehen die Beteiligten aufgrund der bloßen Tatsache der gemeinsamen erfinderischen Tätigkeit in einem Gemeinschaftsverhältnis nach §§ 741 ff. BGB (BGH-Urteil vom 17. Oktober 2000 X ZR 223/98, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2001, 477, unter 2.a).

33 Mangels gesonderter Vereinbarungen und insbesondere im Hinblick auf die unterbliebene Bildung eines Gesamthandvermögens ist im Streitfall von einer Bruchteilsgemeinschaft auszugehen. Daher ist der Kläger als Gemeinschafter Unternehmer und Steuerschuldner entsprechend seinem Anteil (zur bloßen Vermutung gleicher Anteile vgl. § 742 BGB). Dass die Erfinder sich zu ergänzenden Tätigkeiten, die als Nebenleistungen anzusehen sind, verpflichtet hatten, steht dem nicht entgegen.

34 c) Die fehlende Durchführung eines Verfahrens nach § 1 Abs. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO steht der Steuerschuldnerschaft des Klägers nicht entgegen, da dieses Verfahren nicht zwingend durchzuführen ist (vgl. § 1 Abs. 1 der VO). Im Übrigen muss die Finanzbehörde zwar nach § 4 der VO über die Durchführung eines Feststellungsverfahrens nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden. Gleichwohl ist das Feststellungsverfahren nach der Rechtsprechung des BFH nicht vorgreiflich, wenn von dessen Durchführung abgesehen wird, und sich Anhaltspunkte für eine Rechtswidrigkeit dieser Entscheidung weder aus dem Vortrag der Beteiligten noch aus dem sonstigen Akteninhalt ergeben (BFH-Beschluss vom 5. Oktober 2011 I R 94/10, BFHE 235, 367, BStBl II 2012, 244, unter II.1.). Hierfür können zudem besondere Umstände wie etwa lange zurückliegende Streitjahre (BFH-Urteil vom 26. Januar 1988 IX R 119/83, BFHE 152, 471, BStBl II 1988, 577, unter II.1.), wie sie auch im Streitfall vorliegen, oder die Berücksichtigung feststellungsfähiger Umsätze in der eigenen Steuererklärung des Feststellungsbeteiligten sprechen. Darüber hinaus bestehen im Streitfall in Bezug auf Zuordnung der Besteuerungsgrundlagen bei den einzelnen Beteiligten keine Unklarheiten.

35 d) Auf die Überlegungen des FG zur Anwendung von §§ 420, 432 BGB, die zudem im Widerspruch zur neueren BGH-Rechtsprechung stehen (vgl. BGH-Urteil in NJW 2005, 3781, unter II.3.), kommt es demgegenüber nicht an.

36 2. Die Leistungen des Klägers unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz.

37 a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz (UrhG) ergeben. Nach § 1 UrhG genießen die Urheber von Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst für ihre Werke Schutz nach Maßgabe dieses Gesetzes. Zu den geschützten Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst gehören nach § 2 Abs. 1 Nr. 7 UrhG Darstellungen wissenschaftlicher oder technischer Art, wie Zeichnungen, Pläne, Karten, Skizzen, Tabellen und plastische Darstellungen. Werke im Sinne dieses Gesetzes sind nach § 2 Abs. 2 UrhG nur persönliche geistige Schöpfungen.

38 b) Die danach erforderliche persönliche geistige Schöpfung des Urhebers muss in der Darstellung selbst, also in ihrer Formgestaltung liegen. Dagegen kommt es nicht auf den schöpferischen Gehalt des wissenschaftlichen oder technischen Inhalts der Darstellung an. Es besteht sonst ein Widerspruch zum Wesen des Urheberrechtsschutzes und seiner Abgrenzung gegenüber den technischen Schutzrechten. Das wissenschaftliche und technische Gedankengut eines Werkes ist danach nicht Gegenstand des Urheberrechtsschutzes und kann daher auch nicht zur Begründung der Schutzfähigkeit von Skizzen, die die technische Lehre wiedergeben, herangezogen werden (BGH-Urteil vom 15. Dezember 1978 I ZR 26/77, BGHZ 73, 288, unter II.2.).

39 Denn bei einem urheberrechtlichen Schutz der technischen Lehre würde in das Ordnungssystem der technischen Schutzrechte mit ihren anders gearteten formellen und materiellen Schutzvoraussetzungen und ihrer wesentlich kürzeren Schutzdauer eingegriffen. Das technische Gedankengut eines Werkes kann somit nicht Gegenstand des Urheberrechtsschutzes sein und kann daher auch nicht zur Begründung der Schutzfähigkeit von Schriftwerken, die die technische Lehre enthalten, herangezogen werden. Die Urheberrechtsschutzfähigkeit solcher Schriftwerke kann ihre Grundlage allein in der Form der Darstellung finden (BGH-Urteil vom 29. März 1984 I ZR 32/82, NJW 1985, 1631, unter II.2.a).

40 c) Danach kommt ein Urheberrechtsschutz für die der KG lizensierten Rechte nicht in Betracht, wie das FG im Ergebnis zutreffend entschieden hat. Es reicht entgegen der Auffassung des Klägers nicht aus, dass der KG von den Erfindern ausgearbeitete wissenschaftliche und technische Darstellungen übergeben wurden.

41 d) Bestätigt wird dies durch eine richtlinienkonforme Auslegung entsprechend Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 9 MwStSystRL (zuvor: Art. 12 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern i.V.m. Anhang H Kategorie 8). Danach können die Mitgliedstaaten eine Steuersatzermäßigung auf Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie die diesen geschuldeten urheberrechtlichen Vergütungen anwenden. Es ist nicht ersichtlich, dass der Kläger als Schriftsteller, Komponist oder ausübender Künstler tätig geworden wäre.

42 e) Abweichendes ergibt sich nicht aus der vom Kläger angeführten Senatsrechtsprechung zu urheberrechtlich geschützten Computerprogrammen (BFH-Urteil vom 25. November 2004 V R 25/04, BFHE 208, 479, BStBl II 2005, 419). Denn diese bezieht sich auf in § 69c UrhG ausdrücklich genannte Rechte, bei denen die Grundsätze der BGH-Rechtsprechung zur Abgrenzung zu technischen Schutzrechten ohne Bedeutung sind.

43 3. Das FA war auch zu einer Änderung der Steuerbescheide aufgrund der nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO wegen Steuerhinterziehung verlängerten Festsetzungsfrist berechtigt.

44 a) Nach § 370 Abs. 1 AO wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Nr. 1), die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (Nr. 2) oder pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt (Nr. 3) und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

45 b) Im Streitfall sind die Voraussetzungen von § 370 Abs. 1 Nr. 1 wie auch nach Nr. 2 AO erfüllt.

46 aa) Es liegt eine objektive Steuerverkürzung vor, da der Kläger die von ihm erbrachten Leistungen nur nach Maßgabe des ermäßigten Steuersatzes anstelle des Regelsteuersatzes versteuert hat.

47 bb) Der Kläger hat auch unvollständige Angaben gemacht.

48 Nach der zu § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ergangenen Rechtsprechung des BGH (BGH-Urteil vom 10. November 1999 5 StR 221/99, Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht --wistra-- 2000, 137) besteht eine Offenbarungspflicht für Sachverhaltselemente, deren rechtliche Relevanz objektiv zweifelhaft ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die von dem Steuerpflichtigen vertretene Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder die Subsumtion bestimmter Tatsachen von der Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung oder der regelmäßigen Veranlagungspraxis abweicht. So ist es auch im Streitfall, in dem die Anwendung des UrhG nach der in allen Streitjahren bereits bekannten Rechtsprechung des BGH nicht in Betracht kommt, so dass ebenso die Anwendung von § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG ausscheidet. Dies gilt jedenfalls dann, wenn dem Unternehmer zudem bekannt ist, dass sein Vertragspartner seine Leistungen als dem Regelsteuersatz unterliegend ansieht und hierüber mit Gutschriften abrechnet, denen der leistende Unternehmer nicht widerspricht.

49 Bei dieser Sachlage ist außerdem § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt, da den Unternehmer hier als Empfänger von Gutschriften mit dem Regelsteuersatz eine besondere Verpflichtung zur Aufklärung über steuerlich erhebliche Tatsachen trifft (vgl. hierzu BGH-Beschluss vom 23. August 2017 1 StR 173/17, wistra 2018, 130). Dies galt für den Kläger ergänzend auch in seiner Eigenschaft als Teilhaber einer Gemeinschaft nach Bruchteilen und der sich hieraus nach § 34 Abs. 2 Satz 1 AO ergebenden Rechtsstellung (vgl. hierzu Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz 293; Jäger, in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 370 Rz 62a).

50 cc) Der Kläger handelte auch mit zumindest bedingtem Vorsatz und nicht nur leichtfertig.

51 (1) Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO bedarf es keiner Absicht oder eines direkten Hinterziehungsvorsatzes; es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes für möglich hält und billigend in Kauf nimmt. Nicht ausreichend ist eine nur leichtfertige Steuerhinterziehung i.S. von § 378 AO, bei der der Steuerpflichtige nur die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird (BGH-Urteil vom 16. Dezember 2009 1 StR 491/09, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 866, unter II.c und III.; zur Leichtfertigkeit vgl. auch BFH-Urteil vom 24. Juli 2014 V R 44/13, BFHE 246, 207, BStBl II 2014, 955). In Abgrenzung zur bloßen Leichtfertigkeit oder Fahrlässigkeit ist daher von einem bedingten Vorsatz auszugehen, wenn der Täter mit der Möglichkeit der Tatbestandsverwirklichung ernsthaft rechnet und den Erfolg in Kauf nimmt (Ransiek, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz 610; ebenso Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO Rz 223 f.).

52 (2) Danach liegt im Streitfall zumindest bedingter Vorsatz vor, da der Kläger erkannt hat, dass die Gutschriften der KG nach dem Regelsteuersatz zutreffend sein können und er es mit der Abgabe von Steuererklärungen auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes billigend in Kauf genommen hat, dass es in Bezug auf die Besteuerung beim Leistenden zu einer Steuerverkürzung kommt. Er hat auch nicht den Gutschriften widersprochen, was auf der Grundlage seiner Steuererklärungen naheliegend, wenn nicht sogar erforderlich gewesen wäre.

53 dd) Es liegt kein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum vor. Der Kläger hat sich selbst, nicht aber die Bruchteilsgemeinschaft bei der Abgabe seiner Steuererklärungen als Unternehmer angesehen. In Bezug auf die objektiv bestehende Steuerrechtslage (s. oben II.1.a cc) fehlt es damit bereits dem Grunde nach an einem Irrtum. Ein Irrtum des Klägers bestand somit nur in Bezug auf die Bedeutung der früheren, jetzt aber aufgegebenen Rechtsprechung des erkennenden Senats. Insoweit liegt aber kein schutzwürdiges Vertrauen des Klägers vor, wie sich insbesondere aus den Wertungen des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ergibt. Danach darf zwar bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nicht berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. Hieran fehlt es jedoch vorliegend, da die frühere, jetzt aufgegebene Rechtsprechung gerade nicht zu einer Steuerschuldnerschaft des Klägers führte und diese Rechtsprechung somit auch nicht vom FA bei den bisherigen Steuerfestsetzungen gegenüber dem Kläger angewendet worden sein konnte.

54 Der erkennende Senat berücksichtigt dabei auch, dass der Kläger sogar auf ein Entfallen der Besteuerung bei der Bruchteilsgemeinschaft, die das Finanzamt S als GbR angesehen hatte, selbst hingewirkt hat. Er kann daher ausdrücklich offenlassen, wie zu entscheiden wäre, wenn der Kläger --anders als im Streitfall-- entsprechend der früheren, jetzt aber aufgegebenen Rechtsprechung von Anfang an die Bruchteilsgemeinschaft als Unternehmer und Steuerschuldner angesehen hätte. Für diese, im Streitfall nicht gegebene Fallkonstellation könnten die Wertungen des § 176 AO dann der Annahme einer Steuerhinterziehung i.S. von § 370 AO entgegenstehen.

55 4. Schließlich hat das FG auch zutreffend die Korrekturgrundlage nach § 173 AO bejaht.

56 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Siehe auch: **Pressemitteilung Nr. 5/19 vom 6.2.2019**