

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

29.04.1991

**Geschäftszahl**

90/15/0088

**Beachte****Besprechung in:**

ÖStZB 2002, 23;

ÖStZB 1992, 92;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 18. Jänner 1990, Zl. 6/1 - 1220/88 - 13, betreffend Umsatzsteuer für 1984 und Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Oktober 1987 (mitbeteiligte Partei: N), zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Anfechtung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

**Begründung**

Der Mitbeteiligte, der ein Fernsehservice- und Elektrohandelsunternehmen betreibt, wies in seinen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1983 bis 1986 unter anderem Erlöse aus "Mieten Kassetten" als dem ermäßigten Steuersatz von 8 % bzw. 10 % unterliegende Umsätze aus. Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer von den Erklärungen des Beschwerdeführers ausgehend fest. Im Zuge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vertrat das Prüfungsorgan die Auffassung, die Erlöse aus der Vermietung von bespielten Videokassetten unterlägen dem Normalsteuersatz von 18 % bzw. 20 %. Bei der Berechnung der Umsatzsteuernachforderung seien für das Jahr 1984 die Vorsteuern um S 4.138,- (brutto verbuchte Werbungskosten) zu erhöhen und um S 925,- (nicht anerkannte Rechtskosten) zu vermindern.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für 1983 bis 1986 wieder auf, erließ neue Sachbescheide und setzte Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Jänner bis Oktober 1987 fest; dabei folgte es der oben wiedergegebenen Auffassung des Prüfers.

Der Mitbeteiligte erhob Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme, die Umsatzsteuer für die Jahre 1983 bis 1986 und die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Oktober 1987. Er machte im wesentlichen geltend, es seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen; der Finanzbehörde sei bekannt gewesen, daß er die Erlöse aus der Vermietung bzw. dem Verkauf von bespielten Videokassetten mit dem begünstigten Steuersatz von 8 % bzw. 10 % versteuert habe. Der von der Betriebsprüfung vertretene Standpunkt stelle daher eine Änderung der rechtlichen Beurteilung des bekannt gewordenen Sachverhaltes dar, die einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht rechtfertige. Die Bescheide seien überdies mangelhaft begründet, da die als Wiederaufnahmsgrund herangezogenen neuen Tatsachen oder Beweismittel nicht bezeichnet und die Gründe der Ermessensentscheidung nicht dargelegt worden seien. Die Umsatzbesteuerung der Erlöse aus der Vermietung bzw. dem Verkauf von bespielten Videokassetten mit dem Normalsteuersatz verletze den Mitbeteiligten in seinem Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz, da Filmvorführungen gemäß § 10 Abs. 2 Z. 16 UStG 1972 dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterlägen. Die Leistungen von Kinounternehmen unterschieden sich von jenen des Mitbeteiligten nur dadurch, daß dort die Filme öffentlich gezeigt würden, während die vom Mitbeteiligten vermieteten Videokassetten im privaten Kreis abgespielt würden.

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde die Bescheide, mit denen die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1983, 1985 und 1986 wieder aufgenommen wurden, ersatzlos auf und stellte fest, daß dadurch die Umsatzsteuerbescheide, die genannten Jahre betreffend, außer Kraft treten. Die Berufung gegen den Bescheid, mit dem das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für 1984 wieder aufgenommen wurde, wies sie als unbegründet ab. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1984 und gegen den Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Oktober 1987 festsetzenden Bescheid gab die belangte Behörde im Sinne des Berufungsbegehrens Folge. Begründend führte sie nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage im wesentlichen aus:

Der Mitbeteiligte habe in den Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen offengelegt, welche Erlöse mit welchem Steuersatz besteuert worden seien. Das Vorliegen einer neu hervorgekommenen Tatsache müsse daher verneint werden. Der Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 1983, 1985 und 1986 sei daher Folge zu geben, wodurch die neuen Sachbescheide nicht mehr dem Rechtsbestand angehörten. 1984 sei eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen worden, die sich in Summe zugunsten des Mitbeteiligten auswirke; für das Jahr 1984 sei die Wiederaufnahme des Verfahrens somit auch unter dem Gesichtspunkt der Ermessensübung rechtmäßig.

Der begünstigte Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z. 16 UStG 1972 komme nicht zur Anwendung, da unter einer Filmvorführung im Sinne dieser Vorschrift nur die öffentliche Wiedergabe eines Films zu verstehen sei. Die Umsätze des Beschwerdeführers aus dem Videokassettenverleih unterlägen aber dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z. 17 UStG 1972, da der Mitbeteiligte unzweifelhaft die Berechtigung gehabt habe, die Videokassetten zu vermieten.

Die vorliegende, Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend machende Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion wendet sich gegen den angefochtenen Bescheid ausdrücklich nur, soweit er die Umsatzsteuer 1984 und die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Oktober 1987 betrifft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 10 Abs. 2 UStG 1972 in der im Streitzeitraum jeweils geltenden Fassung ermäßigt sich die Steuer auf 8 (10) v.H. für

...

Z. 16. die Filmvorführungen;

Z. 17. die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben;

...

Die Auslegung der zitierten Vorschriften hat sich an der urheberrechtlichen Rechtslage zu orientieren (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Oktober 1990, Zl. 89/15/0080). Im genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß unter "Vorführungen" im Sinne der Z. 16 leg. cit. öffentliche Vorführungen (im Sinne des für den Bereich des Urheberrechtes entwickelten Öffentlichkeitsbegriffes) zu verstehen sind. Im Beschwerdefall ist nicht strittig, daß der Mitbeteiligte Umsätze nicht aus Filmvorführungen, sondern aus der Vermietung von bespielten Videokassetten zur Benutzung ausschließlich im privaten Bereich erzielt hat; mit der Gegenschrift hat er auf den vermieteten Videokassetten angebrachte Aufkleber vorgelegt, nach deren Text "Die Vorführung dieser Videokassette nur zu Hause für private, nicht kommerzielle Zwecke gestattet" bzw. "Diese Kassette nur für private Vorführungen bestimmt" sowie "Öffentliche Vorführung nicht gestattet" ist. Der Begünstigungstatbestand nach Z. 16 leg. cit. kommt somit schon mangels öffentlicher Vorführung nicht in Betracht. Der Verwaltungsgerichtshof sieht, weil zwischen (dem ermäßigten Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z. 16 UStG 1972 unterliegenden) öffentlichen Filmvorführungen und der (nicht der zuletzt zitierten Vorschrift zu subsumierenden) Vermietung von bespielten Videokassetten zur Benutzung im privaten Bereich wesentliche Unterschiede im Tatsächlichen bestehen, auch keinen Anlaß zu Bedenken gegen die Sachlichkeit der Regelung aus dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes.

In der Vermietung (dem Verkauf) bespielter Videokassetten zur Benutzung im privaten Bereich liegt aber auch keine Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 17 UStG 1972.

Die in bespielten Videokassetten ("Videogrammen") verkörperten audiovisuellen Schöpfungen zählen zu den (jeweils urheberrechtlich geschützten) Filmwerken im Sinne des § 4 UrhG bzw. Laufbildern im Sinne des § 73 Abs. 2 UrhG (vgl. das bereits zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Oktober 1990, Zl. 89/15/0080).

Gemäß § 14 Abs. 1 UrhG hat der Urheber mit den vom Gesetz bestimmten Beschränkungen das ausschließliche Recht, das Werk auf die durch die folgenden Vorschriften (§§ 15 bis 18 UrhG) vorbehaltenen Arten zu verwerten (Verwertungsrechte). Gemäß § 38 Abs. 1 UrhG stehen die Verwertungsrechte an gewerbsmäßig hergestellten Filmwerken dem Inhaber des Unternehmens (Filmhersteller) zu. Durch diese Vorschriften werden die Urheberrechte, die an den bei der Schaffung des Filmwerkes benutzten Werken bestehen, nicht berührt. Zu den Verwertungsrechten gehört das Senderecht (§ 17 UrhG) und das Vortrags-

Aufführungs- und Vorführungsrecht (§ 18). Entsprechende Vorschriften gelten für Laufbilder (§ 73 Abs. 2 in Verbindung mit § 74 Abs. 1 UrhG).

Die Entscheidung hängt im Beschwerdefall somit davon ab, ob in der Vermietung (Veräußerung) bespielter Videokassetten zur privaten Benutzung eine Einräumung oder Übertragung der oben angeführten Verwertungs- bzw. Leistungsschutzrechte (durch Werknutzungsbewilligung bzw. Einräumung von Werknutzungsrechten im Sinne der §§ 24 ff UrhG bzw. der Übertragung aller oder einzelner Verwertungsrechte des Herstellers nach den §§ 40 Abs. 1, 74 Abs. 2 UrhG) liegt (eine Begünstigung auf Grund der "Wahrnehmung" solcher Rechte kommt beim vorliegenden Sachverhalt nicht in Betracht).

Dafür, daß der Mitbeteiligte seinen Kunden Rechte, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, überträgt oder einräumt, liegt jedoch kein Anhaltspunkt vor.

Das vom "Videothekar" dem Endverbraucher übertragene Eigentum bzw. Mietrecht berechtigt den Endverbraucher nicht zu einer unbeschränkten Benutzung und Verwertung der Videokassette bzw. der in dieser verkörperten Verwertungs- bzw. Leistungsschutzrechte. Mit den zwischen "Videothekar" und Endverbraucher abgeschlossenen (Kauf- bzw. Miet-)Verträgen werden regelmäßig "Videorechte" (vor allem der Vervielfältigung und Verbreitung) nicht übertragen; die Benutzung bzw. Verwertung solcher Rechte würde eine Rechtsverletzung darstellen. Der Endverbraucher darf daher von den erhaltenen Videokassetten trotz des ihm daran übertragenen Eigentums bzw. Besitzes keine weiteren Werkexemplare herstellen oder herstellen lassen und die erworbenen Videokassetten (ausgenommen durch unentgeltliche Wiedergabe im privaten Bereich, in der keine Benutzung von Verwertungs- bzw. Leistungsschutzrechten liegt) auch nicht Dritten zugänglich machen (vgl. v. Hartlieb, Handbuch des Film-, Fernseh- und Videorechts 2422).

Die dem Endverbraucher verkauften bzw. vermieteten Videokassetten tragen regelmäßig - wie sich aus der Gegenschrift des Mitbeteiligten ergibt, auch im vorliegenden Fall - Aufschriften, in denen deutlich darauf hingewiesen wird, daß jede über den privaten Bereich hinausgehende Benutzung oder Verwertung ausgeschlossen ist. Die Vertragsbeziehungen zwischen "Videothekar" und Endverbraucher beschränken sich somit regelmäßig auf die Übertragung von Eigentum bzw. (Miet-)Besitz an den überlassenen Videokassetten; Rechte, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, werden dem Endverbraucher dabei nicht eingeräumt bzw. übertragen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt somit - in Übereinstimmung mit Lehre und Rechtsprechung zum gleichlautenden § 12 Abs. 2 Z. 7 lit. c des deutschen Umsatzsteuergesetzes (vgl. das Urteil des BFH vom 29. November 1984, BFHE 142/84; Husmann, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Veräußerung und Vermietung bespielter Videokassetten, UR 1984, 25; derselbe in Rau-Dürrwächter-Flick-Geist, Umsatzsteuergesetz ÄKommentarö § 12 Abs. 2 Z. 7 lit. c Rz 98 ff; Plückerbaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz 10 § 12 Abs. 2 Z. 7 Rz 1043, 1) die Auffassung, daß die Vermietung (Veräußerung) bespielter Videokassetten an den Letztverbraucher unter Ausschluß der Verwendung zur öffentlichen Aufführung oder sonstigen gewerblichen Verwendung keine Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, darstellt.

Soweit der Mitbeteiligte in der Gegenschrift die Auffassung vertritt, die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 1984 habe dem Gesetz widersprochen, ist darauf hinzuweisen, daß nach Lehre und Rechtsprechung der die Wiederaufnahme bewilligende Bescheid und der neue Sachbescheid zwei Bescheide darstellen, von denen jeder für sich einerseits einer Berufung zugänglich ist und andererseits, wenn er unangefochten bleibt, der Rechtskraft teilhaftig werden kann (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 1988, Zl. 88/15/0062; Stoll, Bundesabgabenordnung 733). Daraus folgt, daß auch die im Rechtsmittelverfahren ergehenden, die Wiederaufnahme einerseits und den neuen Sachbescheid andererseits betreffenden Entscheidungen zwei Bescheide sind und jeweils unabhängig voneinander mit Beschwerde angefochten werden können. Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist schon im Hinblick auf die ausdrückliche Beschränkung des Umfangs der Anfechtung durch den Beschwerdeführer der angefochtene Bescheid nur soweit, als er die Festsetzung von Umsatzsteuer für das Jahr 1984 bzw. von Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Oktober 1987 betrifft. Die Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme ist somit im vorliegenden Verfahren der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof entzogen.

Der angefochtene Bescheid war somit im Umfang der Anfechtung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.