

Steuerliche Aspekte der Rechtsnachfolge bei Werkschöpfern*

Gemäß § 23 Abs 1 UrhG¹ ist das Urheberrecht vererblich. In Erfüllung einer auf den Todesfall getroffenen Anordnung kann es auf Sondernachfolger übertragen werden. Im Übrigen ist das Urheberrecht unübertragbar (§ 23 Abs 3 UrhG). Mit diesen knappen Worten regelt der österreichische Materiengesetzgeber die Rechtsnachfolge in das Urheberrecht. Die nachfolgenden Ausführungen beschäftigen sich mit der steuerlichen Behandlung der Einnahmen aus dem Urheberrecht, die den Hinterbliebenen des Urhebers bis idR 70 Jahre nach dessen Tode zufließen (können). Insbesondere bei der Abfassung von Scheidungsvergleichen oder Testamenten ist für die rechts- und steuerberatenden Berufsgruppen Vorsicht geboten, wenn sie es mit Komponisten oder Textdichtern zu tun haben. Der vorliegende Beitrag versucht, ausgehend von einer präzisen Analyse der steuerlichen Situation einen Weg aufzeigen, wie schwierige Probleme interessegerecht geregelt werden können.

1. Urheberrechtliche Grundlagen

§ 23 Abs 1 UrhG unterstellt das Urheberrecht den allgemeinen zivilrechtlichen Regeln über das Erbrecht (§§ 531 ff ABGB). Trifft der Urheber keine Verfügung von Todes wegen, tritt die gesetzliche Erbfolge ein. Subsidiär gelangen gem § 23 Abs 2 UrhG Miturheber zum Zug.² Das Urheberrecht geht als Ganzes, einschließlich der Urheberpersönlichkeitsrechte (§§ 19 ff UrhG), Werknutzungsrechte (§ 27 Abs 1 iVm §§ 14 ff UrhG) sowie den sonstigen Rechten des Urhebers (zB § 22 UrhG) einschließlich der verwandten Schutzrechte (zB § 74 UrhG) auf die Erben über. Der Erbe rückt als Gesamtrechtsnachfolger in die volle Rechtsstellung des Urhebers ein und zwar sowohl betreffend die Verwertungsrechte als auch in das Urheberpersönlichkeitsrecht und alle daraus erfließenden Befugnisse. Dies stellt die Ausnahme dar, denn *unter Lebenden* kann gem § 23 Abs 3 UrhG das Urheberrecht in seiner Gesamtheit gemäß der monistischen Theorie nicht übertragen werden.³ Hauptgrund dafür ist, dass das einheitliche Urheberrecht das Urheberpersönlichkeitsrecht gleichfalls mitumfasst. Die Unübertragbarkeit des Urheberrechts unter Lebenden betrifft allerdings nur die Gesamtheit seines personen- und vermögensrechtlichen Inhalts, wovon z.B. die Abtretung eines Teils des dem Urheber gegenüber seinem Verlag zustehenden Geldanspruchs nicht erfasst ist. Nach Auffassung des zivilen Höchstgerichts⁴ liegt in der Überlassung eines Teiles der dem Autor gegenüber dem Verlag zustehenden Tantiemen an den Direktor des Verlages für seine besonderen Bemühungen um das Werk kein Gesellschaftsvertrag. Diese Übertretung verstößt nicht gegen § 23 UrhG. Ebenfalls übertragbar sind die aus dem Urheberpersönlichkeitsrecht erfließenden Befugnisse, soweit davon nicht dessen unverzichtbarer Kern betroffen ist.⁵

§ 24 Abs 1 UrhG sieht vor, dass der Urheber anderen gestatten kann, das Werk auf einzelne oder alle nach den §§ 14 bis 18 UrhG dem Urheber vorbehaltenen Verwertungsarten zu

* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Anwalt.Thiele@eurolawyer.at.

¹ Bundesgesetz über das Urheberrecht an Werken der Literatur und der Kunst und über verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz), BGBl 1936/111 idGF.

² Zur Problematik der Mitautorenschaft aus erbschaftssteuerliche Sicht gleich unten Pkt. 4.

³ Dem Grundsatz der Unübertragbarkeit unter Lebenden ebenfalls folgend § 29 dUrhG.

⁴ So schon OGH 23.4.1958, 1 Ob 190/58 – *Tantiemenbeteiligung*, ÖBl 1959, 14.

⁵ So *Ciresa*, Urheberrecht aktuell (1997), 151 unter Berufung auf *Haberstumpf*, Handbuch des Urheberrechts (1996), Rz 251 mwN.

benutzen (Werknutzungsbewilligung). Auch kann er einem anderen das ausschließliche Recht dazu einräumen (Werknutzungsrecht).⁶

Die in diesem Zusammenhang vom VwGH⁷ vertretene Auffassung, die Überlassung von Software zur Benutzung auf EDV-Anlagen führe nicht zu einer Einräumung von Verwertungsrechten, kann mE angesichts der jüngsten Judikatur des OGH⁸ nicht mehr aufrecht erhalten werden, wonach die Einspielung von Musik- oder Bildwerken auf die Festplatte einer Datenverarbeitungsanlage, maW die Digitalisierung, ein Vervielfältigen im Sinne des § 15 UrhG darstellt, das jedenfalls einer Rechteinräumung durch den Schutzhaber bedarf.⁹

In der Beratungspraxis ist leider immer wieder festzustellen, dass – meist in Verkennung der urheberrechtlichen Lage - bei Scheidungsvereinbarungen und der Testamentsgestaltung von den beteiligten Urhebern (Komponisten und Textdichtern), aber auch von deren Steuerberatern und Anwälten erhebliche steuerrechtliche Fehler gemacht werden, die dann im Falle des Todes des Urhebers lästige Folgen nach sich ziehen.

2. Ertragsteuerliche Behandlung

2.1 Ausgangsfall¹⁰

Der 1977 verstorbene Textdichter A (Erblasser) hatte seine zweite Ehefrau als Alleinerbin seines Vermögens eingesetzt. Seine beiden Töchter aus erster Ehe machten deshalb gegen die Witwe ihre Pflichtteilsansprüche geltend. Das Nachlassvermögen bestand aus Urheberrechten, die A der LVG zur Auswertung überlassen hatte, und sonstigem Vermögen. Zur Abgeltung der Pflichtteilsansprüche hinsichtlich des sonstigen Vermögens wurde den Stieftöchtern jeweils ein bestimmter Betrag ausgezahlt. Über den Wert der Urheberrechte konnten die Witwe und die Stieftöchter sich hingegen nicht einigen. Es kam zum Streit und zu gerichtlichen Auseinandersetzungen, letztlich aber zu einer gütlichen Einigung im Vergleichswege. Darin kamen die Witwe und die Stieftöchter überein, dass die Witwe den Stieftöchtern rückwirkend ab dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers jeweils 1/8 des um die Umsatzsteuer geminderten Tantiemenaufkommens zu zahlen hatte. Alleinberechtigte gegenüber der LVG blieb die Witwe. Diese wies die LVG an, die den Stieftöchtern zustehenden Beträge direkt an diese zu überweisen. So wurde in der Folgezeit auch tatsächlich verfahren.

Die Witwe erfasste die an die Töchter ausgezahlten Beträge bei sich nicht als Betriebseinnahmen. Das FA folgte dem nicht. Es war der Meinung, es handle sich bei den an die Stieftöchter abgeführten Beträge um der Witwe zuzurechnende Betriebseinnahmen. Die Abführung der Beträge an die Töchter könne auch nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden. Denn diese Zahlungen seien nicht betrieblich veranlasst, sondern privat, nämlich durch die dem privaten Bereich zugehörige Pflichtteilsverbindlichkeit der Witwe. Das FA erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide.

2.2 Besteuerung des Urhebers

Einkünfte, die der **lebende Urheber** (Erfinder) selbst - sei es durch einen zeitlichen Nutzungsvertrag, sei es durch eine vollständige Überlassung der Verwertungsrechte gegen ein einmaliges Entgelt - erzielt, stellen regelmäßig **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** dar,¹¹

⁶ Zu den weiteren zivilrechtlichen Gestaltungsformen von Todes wegen im Zusammenhang mit Urheberrechten siehe ausführlich *Thiele/Waß*, Urheberrecht post mortem – Rechtsnachfolge bei Werkschöpfern, NZ 2002, 97, 102 ff mwN.

⁷ 29.4.1991, 90/15/0088, ecolex 1991, 566 = ÖJZ VwGH F 1992/62 = ÖStZB 1992, 92 mit Zustimmung der herrschenden Meinung und unter Bezug auf Vorjudikatur.

⁸ 26.1.1999, 4 Ob 345/98h - *Radio Melody III*, EvBl 1999/108 = MMR 1999, 352 m Anm *A.Haller* = MR 1999, 94 m Anm *M.Walter* = ÖBl 2000, 86 = RdW 1999, 409 = SZ 72/11; 1.2.2000, 4 Ob 15/00k - *Webcam*, ecolex 2000/186, 439 = K&R 2000, 460 m Anm *Thiele* = MR 2000, 167 m Anm *M.Walter* = ÖBl 2000, 276.

⁹ Konsequenterweise wäre mE die ausdrückliche Befreiung von der Rechtsgeschäftsgebühr für Werknutzungsverträge nach § 33 TP 5 Abs 4 Z 2 GebG auch auf Lizenzverträge zur Softwarenutzung auszudehnen.

¹⁰ Angelehnt an den Sachverhalt der E des BFH 2.3.1995, IV R 62/93, BStBl II 1995, 413 = FR 1995, 500.

¹¹ Vgl. die Nachweise zur insoweit einhelligen Meinung bei *Doralt*, EStG-Kommentar⁴, § 22 Rz 30 ff.

sofern die Nutzung nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes erfolgt. Zu den Einkünften aus der Überlassung von Rechten zählen auch die Filmaufführungsrechte.¹²

In diesem Zusammenhang verdient gleichfalls das jüngst ergangene Erkenntnis des VwGH¹³ Beachtung, demzufolge die Abgabenbehörde für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der künstlerischen Betätigung eines Komponisten anhand des Veranlassungszusammenhanges zu beurteilen hat, ob die von der AKM gezahlte Altersquote bzw. der von der Austro-Mechana gezahlte Altersausgleich den Einnahmen aus kompositorischer Tätigkeit gem § 22 Z 1 lit a EStG zuzurechnen sind oder gleich "Pensionseinkünften" eine eigene Einkunftsquelle iSd § 25 EStG darstellen.

Schließlich ist zu vervollständigen, dass sich gemäß § 37 Abs 1 EStG der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen iSd § 38 EStG auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes ermäßigt. Nach Auffassung der Rsp¹⁴ zur Vorläuferbestimmung des § 38 Abs 4 EStG 1972¹⁵ war der begünstigte Steuersatz auch auf Einkünfte aus der Verwertung von selbst geschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten anzuwenden, sofern diese Einkünfte als Nebeneinkünfte erzielt wurden. Das galt kraft gesetzlicher Anordnung, die – bedauerlicherweise – in den §§ 37, 38 EStG 1988 nicht fortgeführt wurde, für einen Bezugszeitraum bis 31.12.1988.

Als späte Reaktion auf diese Schlechterstellung der Einkünfte von Urhebern durch das EStG 1988 gegenüber jenen von Erfindern sieht § 37 Abs 9 EStG¹⁶ mit Wirksamkeit ab 1.1.2000 vor, auf Antrag positive Einkünfte aus selbstständiger künstlerischer Tätigkeit iSd § 10 Abs 2 Z 5 UStG 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit auf das laufende und die beiden vorangehenden Kalenderjahre gleichmäßig zu verteilen.¹⁷ Der Antrag ist gleichzeitig mit der Abgabe der Steuererklärung zu stellen.

2.3 Besteuerung der Erben von Werkschöpfern

Anfänglich beurteilte die Fiskaljudikatur¹⁸ den **Bezug des Erben eines Urhebers** aus der Verwertung der erworbenen Rechte, d.h. die Einnahmen aus dem Urheberrecht,¹⁹ nicht als betriebliche Einkünfte, sondern als **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**. Es musste dann allerdings eine Betriebsaufgabe vorausgegangen sein, in deren Zuge das Recht entnommen worden war. Diese Auffassung ist zu Recht von der Lehre²⁰ kritisiert und zunächst von der Praxis²¹ dahingehend ergänzt worden, dass der Erbe das Urheberrecht erst dann selbstständig verwerten würde, wenn er die Einkünfte aufgrund eines nicht vom Erblasser, sondern vom Erben selbst abgeschlossenen Verwertungsvertrages erzielte (z.B. im Fall von unveröffentlichten Manuskripten). Das BMF²² hatte regelmäßig bei den freien Berufen eine Betriebsaufgabe des Erblassers unterstellt, die jedoch durch geschickte Gestaltung der Verfügung von Todes wegen vermieden werden konnte.²³

¹² EStRL 2000 Rz 6416 aE.

¹³ 27.3.2002, 2000/13/0020, nv.

¹⁴ Eingehend VwGH 30.1.1991, 87/13/0093, ÖJZ VwGH F 1992/20.

¹⁵ BGBl 1972/440.

¹⁶ Eingefügt durch BGBl I 2000/29.

¹⁷ Die Anknüpfung des ertragsteuerlichen Gewinnrücktrages an die umsatzsteuerliche Definition ist mE system- und verfassungswidrig, worauf *Doralt*, aaO § 37 aE zutreffend hinweist.

¹⁸ Vgl. z.B. VwGH 18.9.1953, ZI 414/52, ÖStZB 1953, 94; 30.11.1971, ZI 2091/71, ÖStZB 1972, 113 zu Autorenrechten.

¹⁹ Darunter werden im Folgenden sämtliche Verwertungseinkünfte und andere Tantiemen verstanden, kurz: „Tantiemenaufkommen“.

²⁰ Deutlich *Doralt*, EStG-Kommentar⁴, § 28 Tz 80 f mwN zur dt. Rsp; ebenso *Taucher*, Erbschaften, 72.

²¹ *Quantschnigg/Schuch*, EStHB² § 28 Tz 25.

²² AÖF 1986/34; SWI 1997, 235 zu Tantiemen und Wiederholungshonoraren einer Künstlerwitwe.

²³ RdW 1997, 636; aA ausdrücklich VwGH 4.6.1985, 85/14/0015, ÖStZB 1986, 154.

Nach der jüngeren Rsp des VwGH²⁴ liegen Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten nur dann vor, wenn sie nach den zwischen dem Urheber und seinem Vertragspartner bestehenden Rechtsverhältnis unmittelbar als Entgelt für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen anfallen, was dann nicht zutrifft, wenn der Urheber ein Entgelt erhält, welches in erster Linie gar nicht dazu bestimmt ist, eine urheberrechtlich geschützte Leistung zu entlohnen.²⁵ Unter Verwertung von Urheberrechten ist nur eine solche im Sinne des Urheberrechtsgesetzes zu verstehen.²⁶ Nach Auffassung des VwGH hätten alle Verwertungstatbestände des Urheberrechtsgesetzes (vgl §§ 14 bis 18 UrhG) gemein, dass das betreffende Werk der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird. Von Einkünften aus der Verwertung von Urheberrechten könne daher nur gesprochen werden, wenn der Urheber ein Entgelt dafür erhält, dass er entweder sein Werk selbst der Öffentlichkeit zugänglich macht oder einem Dritten hiezu das Recht einräume.²⁷ Diese Ansicht entspricht weder dem Verständnis des österreichischen Urheberrechts, noch ist sie steuerrechtlich zu halten. Entsprechend vorsichtig formulieren daher die Einkommensteuerrichtlinien 2000,²⁸ dass Einkünfte aus der Überlassung der im § 28 Abs 1 Z 3 EStG angeführten Rechte regelmäßig nur dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen, wenn sie vom Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger des Urhebers (Erfinders) erzielt werden *und nicht* zu den selbstständigen Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG gehören.²⁹ Systemwidrig an der eingeschlagenen Judikaturlinie ist mE der stillschweigende Charakterwandel von Einkünften des Werkschöpfers aus selbständiger Arbeit in bloße Passiveinkünfte seiner Erben, obwohl jeweils der gleiche – mit einer Nachfolgeklausel ausgestattete - Verwertungsvertrag zugrunde liegt. Der Erbvorgang stellt weder eine Entnahme noch eine Veräußerung bzw. Aufgabe dar.³⁰ ME ist der st Rsp des BFH³¹ zu folgen, wonach die Erben eines Freiberuflers, auch eines Künstlers, aus der Verwertung der auf sie übergegangenen Urheberrechte des Erblassers nachträgliche Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit beziehen gem § 2 Abs 3 Z 2 EStG iVm § 22 Z 1 lit a und § 32 Z 2 EStG.

2.4 Konsequenzen für die Beratungspraxis

Die Anwendung der VwGH-Judikatur führt – ungeplant – im wirtschaftlichen Ergebnis dazu, dass der (Mit-)Erbe die Einkommensteuer auf Bezüge zu tragen hat, die ihm letztlich nicht zugute kommen. Steuerlich gilt gleichwohl: Der Erbe ist als Inhaber der Einkunftsquelle "Urheberrecht" derjenige, der die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 EStG bezogen hat. Die Abtretung einer Forderung, die aus der Verwirklichung des Tatbestands der Einkunftserzielung durch den Abtretenden herrührt, bewirkt nicht, dass nunmehr der Abtretungsempfänger diesen Tatbestand verwirklicht, da es für die Zurechnung der Einkünfte an den Steuerpflichtigen auf die wirtschaftlichen Gesichtspunkte gem § 24 BAO ankommt.³²

²⁴ 29.5.1996, 92/13/0301, ÖStZB 1997, 150; 15.12.1987, 87/14/0019, ÖJZ VwGH F 1989/20 mwN.

²⁵ VwGH 10.11.1993, 91/13/0180, ARD 4528/22/94 = JUS F/742 = ÖStZB 1994, 297 = SWK 1994, E 5 = SWK 1994, R 53 mwN zur Rsp.

²⁶ Vgl. VwGH 22.12.1993, 90/13/0160, ARD 4558/25/94 = ÖStZB 1994, 513 = SWK 1994, R 98 mwN.

²⁷ Eben in Form eines Werknutzungsrechts oder einer Werknutzungsbewilligung gemäß § 24 UrhG.

²⁸ Zu § 28 EStG Rz 6416.

²⁹ Die Betonung der Subsidiarität des § 28 Abs 1 Z3 EStG gegenüber betrieblichen Einkünften findet sich bereits in VwGH 10.1.1958, ZI 2114/56, ÖStZB 1958, 26; Hervorhebung vom Verfasser.

³⁰ Im Ergebnis gleich mit etwas anderer Begründung *Doralt*, aaO § 28 Tz 81 und § 24 Tz 208 f mwN.

³¹ Vgl. 13.3.1985, I R 200-201/80, BFH/NV 1986, 4, zu GEMA-Honoraren der Witwe eines Textdichters, 27.11.1992, IV B 129/91, BFH/NV 1993, 471, zu Einkünften aus urheberrechtlich geschützten Planungen eines Architekten; 23.9.1992, IV B 171/91, BFH/NV 1993, 97; 29.4.1993 IV R 16/92, BStBl II 1993, 716.

³² St Rsp z.B. VwGH 29.5.1990, 90/14/0002 nv; 5.7.1994, 91/14/0064, ARD 4591/30/94 = JBl 1995, 805 = JUS F/823 = ÖJZ VwGH F 1996/17 = ÖStZB 1995, 98 = RdW 1994, 290 = SWK 1994, R 190 = VwSlgF 6.903.

Da dem Einkommensteuerrecht eine Besteuerung der ruhenden Erbschaft fremd ist, sind den Erben die Einkünfte aus dem ererbten Vermögen grundsätzlich ab dem Todestag nach ihren Erbquoten oder nach Maßgabe etwa getroffener Erbübereinkommen zuzurechnen.³³ Verständlich ist deshalb die Frage, ob das Ergebnis durch anderweitige Gestaltungen vermieden werden kann, und zwar in dem Sinne, dass der Erbe nur die ihm verbleibenden Tantiemen als eigene Einkünfte versteuern muss?

2.4.1 Verfassung eines Urheber-testaments

In Erfüllung einer auf den Todesfall getroffenen Anordnung, d.h. aufgrund einer letztwilligen Verfügung oder eines Vermächtnisses, besteht die Möglichkeit, das Urheberrecht auch auf Sonderrechtsnachfolger zu übertragen, die keine Erben sind. Dies gewährleistet § 23 Abs 1 zweiter Halbsatz UrhG.

Mit der Übertragung des Urheberrechts wird der eingesetzte Erbe, bedachte Vermächtnisnehmer oder Auflagenbegünstigte auch in steuerrechtlicher Sicht Inhaber des Urheberrechts als einer Einkunftsquelle, aus der nunmehr er Einnahmen erzielt. Die private, nämlich erbrechtliche Veranlassung der Übertragung der Einkunftsquelle steht dieser steuerrechtlichen Wertung nicht entgegen. Entscheidend ist, dass tatsächlich und rechtlich eine Einkunftsquelle übertragen wird. Steuerrechtlich ist es bedeutungslos, auf welche Weise der (die) Erbe(n) die Verfügungsmacht über die Nachlassgegenstände erlangt, sei es nun durch Einantwortung oder durch Überlassung an Zahlungsstatt iS des § 73 AußStrG.³⁴ Dem bloß erbserklärten Erben, dem vom Abhandlungsgericht die vorläufige Besorgung und Benutzung der Verlassenschaft gem § 145 Abs 1 AußStrG übertragen worden ist, der später aber keine Erbenqualität erlangt (zB wegen Unterliegens im Erbrechtsstreit), dürfen Einkünfte aus dem Nachlassvermögen nicht zugerechnet werden.³⁵ Ebenso wenig dem Pflichtteilsberechtigten oder den Vermächtnisnehmern – diesem Personenkreis steht lediglich ein Forderungsrecht gegen den Erben zu, dessen Erfüllung eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung durch den Erben darstellt.³⁶

Das Testament kann mE auch den Inhalt haben, dass der Erbe die Urheberrechte nicht in vollem Umfang erhält, sondern dass er sie zu einem Bruchteil, welcher der Pflichtteilsquote entspricht, auf den Vermächtnisnehmer überträgt, und zwar in dem Sinne, dass dieser anteilmäßig neben dem Erben Inhaber (Mitinhaber) der Urheberrechte wird. Denn urheberrechtlich wird es als zulässig angesehen, dass das Urheberrecht nicht ganz, sondern in Teilen übertragen wird.³⁷

Bei Übergang des Urheberrechts auf mehrere Personen, seien es Einzelrechtsnachfolger oder Erben, sind auf diese die für Miturheber geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden. Gem § 23 Abs 4 iVm § 11 UrhG entsteht ein Urheberrecht, das allen Rechtsnachfolgern gemeinschaftlich zusteht, maW eine Gesamthandgemeinschaft. Jeder Verwertung bzw unzulässigen Werkänderung müssen daher alle Miturheber zustimmen. Verweigert ein Miturheber seine Einwilligung gem § 11 Abs 2 UrhG ohne ausreichenden Grund, kann ihn jeder der anderen auf Erteilung der Zustimmung klagen. Jede Verwertung „im Alleingang“ außerhalb der Grenzen des § 21 Abs 1 UrhG ist nicht nur unzulässig, sondern sogar - im Außenverhältnis (!) – unwirksam. Die Regeln der §§ 829 ff ABGB sind nicht anwendbar.³⁸ Den Erben steht allerdings die Möglichkeit offen, ihre Rechte durch Erbteilung untereinander

³³ Vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0079, WoBl 1991/80, 126.

³⁴ VwGH 19.3.1974, ZI 1848/73, VwSlgF 4.658.

³⁵ VwGH 31.5.1983, ZI 79/14/1315.

³⁶ VwGH 21.12.1989, 86/14/0176, VwSlgF 6469.

³⁷ Thiele/Waß, NZ 2002, 97, 99 mwN.

³⁸ OGH 14.2.1958, 3 Ob 577/57, SZ 31/23; Ciresa, Urheberrecht aktuell, 34.

zu regeln.³⁹ Dies ist der einzige Fall, dass Urheber(persönlichkeits)rechte unter Lebenden rechtswirksam übertragen werden können. Nach der Übertragung eines Bruchteils der Urheberrechte bilden Erbe und Vermächtnisnehmer eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 1175 ff ABGB iVm § 11 UrhG), in der sie gemeinschaftlich Inhaber der Urheberrechte sind und diese auswerten.

Den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht dann jeder Mitinhaber der Urheberrechte entsprechend seiner Beteiligungsquote.⁴⁰ Die Einkünfte werden gesondert und einheitlich festgestellt und den Beteiligten entsprechend ihren Anteilen zugerechnet gem § 186 Abs 2 BAO, sofern nicht im Einzelfall nach § 188 Abs 4 BAO von einer solchen Feststellung abgesehen wird.

2.4.2 Anrechnung der Einkommensteuer

In Fällen, in denen der Erbe die Unterhaltsansprüche des geschiedenen früheren Ehegatten des Urhebers und Erblassers erfüllen muss, sowie generell bei der Abfassung von Scheidungsvereinbarungen von Werkschöpfern, kann ein wirtschaftlich weitgehend vergleichbares Ergebnis durch eine Vereinbarung über die Kürzung der an die erste Ehefrau bzw. die Kinder aus erster Ehe zu zahlenden Beträge um die (anteilige) Einkommensteuer der Erbin auf diese Beträge herbeigeführt werden. Die Tantiemen werden wie im Ausgangsfall voll von der Witwe versteuert, die indes durch Kürzung der abzuführenden Beträge um ihre anteilige Einkommensteuer entlastet wird. Bei den Pflichtteilsberechtigten stellt die Vereinnahmung der ihnen abgetretenen Beträge sich nicht als Einkunftserzielung dar, so dass Ertragsteuern nicht anfallen. Der Anrechnungsvertrag kann unterschiedlich ausgestaltet werden. So könnte vereinbart werden, dass die Erbin von ihren Zahlungen die Einkommensteuer und LVG-Beiträge absetzt, die anteilig entsprechend dem Verhältnis der Einkünfte auf die abgeführten Tantiemen entfallen.

Über den im Einzelnen bereits dargestellten Ausgangsfall⁴¹ hinaus, in dem es um die Pflichtteilsansprüche von Kindern aus erster Ehe geht, entstehen Probleme z. B. auch dann, wenn die erbende Witwe ein Tantiemenaufkommen von 100 seitens der gesetzlichen Verwertungsgesellschaften⁴² erhält, die Steuerlast hierauf beträgt 50, aus den verbleibenden 50 müssen die Unterhaltszahlungen geleistet werden. Wenn diese in der Scheidungsfolgenvereinbarung etwa so formuliert sind, dass die geschiedene Frau die Hälfte des Tantiemenaufkommens erhält, bleibt der erbenden Witwe nichts oder fast nichts, maW es ist außerordentlich gefährlich, Scheidungsvereinbarungen zu treffen, wonach die geschiedene(n) Ehefrau(en) beispielsweise einen erheblichen Prozentsatz des Tantiemenaufkommens erhält. So scheidungswillig der Urheber zum jeweiligen Zeitpunkt auch sein mag, ein umsichtiger Anwalt wird ihm raten müssen, hier auf jeden Fall die Einbeziehung der Steuer durchzusetzen, etwa mit der Formulierung, dass die Unterhaltszahlung x% von dem nach Abzug der Steuern verbleibenden Tantiemenaufkommen beträgt.

³⁹ OGH 6.12.1968, 4 Ob 341/68 – *Bela Bartok II*, EvBl 1969/220 = ÖBl 1969, 95 = SZ 41/171 m zust Anm Pfersmann, ÖJZ 1972, 258.

⁴⁰ Vgl BFH 13.3.1985, I R 200-201/80, BFH/NV 1986, 4, zu GEMA-Honoraren der Witwe eines Textdichters.

⁴¹ Siehe dazu schon oben Pkt. 2.1.

⁴² *Austro-Mechana* - Gesellschaft zur Wahrnehmung mechanisch-musikalischer Urheberrechte GmbH, *LSG* - Wahrnehmung von Leitungsschutzrechten GmbH; *LVG* - Literarische Verwertungsgesellschaft reg GenmbH; *Literar-Mechana* - Wahrnehmungsgesellschaft für Urheberrechte GmbH; Verwertungsgesellschaft *Musikedition* u.a.; vgl. den Überblick auf http://www.akm.co.at/links/links.php?links_category=6; zur Rolle der österreichischen Urheberrechtsverwertungsgesellschaften siehe BMF Rechtsansicht zum DBA BRD, 5.4.2001, EAS 1831 = ÖStZ 2001/628, 302 = SWI 2001, 202.

Durch vorausschauende Steuergestaltung soll vermieden werden, dass sozusagen die erbende Ehefrau, die rechtliche Witwe, aus dem zunächst zu versteuernden Einkommen die Unterhaltszahlungen bzw. Pflichtteilsansprüche zu leisten hat.

Dieses Verfahren hätte den Vorteil großer Genauigkeit, hingegen den wohl schwerer wiegenden Nachteil, dass die Erbin jährlich ihre gesamten Einkommensverhältnisse offen legen müsste, was zusätzliche Streitereien auslösen würde.

Darüber hinaus ist sowohl bei der **Testamentsgestaltung** als auch bei der **Erstellung der Erbschaftssteuererklärung** zu beachten, dass z.T. **einzelne Geschäftsordnungen der gesetzlichen Verwertungsgesellschaften** für die Ausschüttungsverfahren nur für Ehegatten und Kinder, soweit sie Erben sind, eine Weiterführung der Zuweisung von Verwertungsmitteln vorsehen. Dies gilt sowohl für das Verfahren in der Unterhaltungs- und Tanzmusik als auch für das Wertungsverfahren der Komponisten/Textdichter in der Sparte Ernste Musik. Nach manchen Regelungen gehören z. B. Pflichtteilsberechtigte nicht automatisch zum begünstigten Personenkreis.⁴³

3. Bilanzsteuerliche Behandlung

Gewerbliche Schutzrechte wie Patente, Urheber- und Verlagsrechte zählen als immaterielle Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen.⁴⁴ Sie unterliegen – unabhängig von einer Schutzfrist – gleichfalls einer wirtschaftlichen Abnutzung.⁴⁵ Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Selbst hergestellte unkörperliche Wirtschaftsgüter sind daher nicht zu aktivieren gem § 4 Abs 1 EStG.⁴⁶

Die **Urheberrechte des verstorbenen Künstlers** gehören **beim Erben** zu dessen freiberuflichem Betriebsvermögen, sofern es nicht ausnahmsweise zu einer Betriebsaufgabe gekommen ist.⁴⁷ Einen "Buchwert" haben die Urheberrechte im Regelfall nicht, da der Urheber sie als selbst hergestellte, d.h. nicht entgeltlich - von einem Dritten – erworbene, immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 4 Abs 1 Satz 5 EStG nicht aktivieren durfte.⁴⁸ Der wirtschaftliche Wert der Urheberrechte und damit die in ihnen enthaltenen stillen Reserven werden durch die Verwertung realisiert mit der Folge, dass entsprechende Einkünfte erzielt und damit zwangsläufig entsprechende Ertragsteuerbelastungen ausgelöst werden. Bei dieser Sachlage erschiene es ebenso wie im Falle der geplanten Veräußerung des Betriebs unbillig, wenn die Erbin die Gewinne aus dem auf sie übergegangenen freiberuflichen Betrieb des Erblassers voll versteuern müsste, dennoch aber gehalten wäre, den Pflichtteil nach einem hypothetisch anzusetzenden steuerfreien Erlös zu berechnen.

Die Frage der Bewertung löst § 15 Abs 4 BewG dahingehend, dass für wiederkehrende Nutzungen und Leistungen, die auf Urheber-, Patent- oder sonstigen gewerblichen Schutzrechten iSd § 69 Abs 1 Z 4 BewG beruhen, das Dreifache des Jahreswertes als ihr gemeiner Wert gilt. Überlässt also der Erbe die Urheberrechte weiterhin gegen Entgelt einem Dritten zur Nutzung, m.a.W. tritt er also in die Verträge des Erblassers durch Einzel- oder

⁴³ So z.B. die Geschäftsbedingungen der deutschen Verwertungsgesellschaft GEMA, <http://www.gema.de>.

⁴⁴ EStRL 2000 Rz 625.

⁴⁵ Vgl. VwGH 2.10.1964, ZI 1390/63, ÖStZB 1965, 11.

⁴⁶ Insoweit gleichlaufend das handelsbilanzrechtliche Aktivierungsverbot gem § 197 Abs 2 HGB.

⁴⁷ BFH 27.11.1992, IV B 129/91, BFH/NV 1993, 471, zu Einkünften aus urheberrechtlich geschützten Planungen eines Architekten.

⁴⁸ Das Aktivierungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter wird in den Gewinnermittlungsrichtlinien (GewErmRL), AÖFV 1989/279, SWK-Heft 28/1989, A I 345, ausführlich erläutert.

Gesamtrechtsnachfolge ein, ist der Ertragswert durch Kapitalisierung des Jahreswertes der Gegenleistung zu ermitteln, wobei eine relativ kurze Nutzungsdauer fingiert wird.⁴⁹

Nach der Rsp stellen Urheberrechte an Werken der Tonkunst, die vertraglich erworben wurden, selbstständig bewertbare Wirtschaftsgüter dar. Lediglich die zum Bilanzstichtag bestehenden Schulden, nicht aber die Anschaffungskosten der Urheberrechte können bei der Bewertung als Schuldposten abgezogen werden.⁵⁰

Durch Überlassung von Urheberverwertungsrechten an einen inländischen gewerblichen Betrieb wird nach Auffassung des VwGH⁵¹ ein hinreichender Inlandsbezug iSd § 79 Abs 2 BewG hergestellt, der eine inländische Besteuerung nach sich zieht.

4. Erbschaftssteuerliche Behandlung

Für die Erben eines Werkschöpfers ist zunächst entscheidend, dass die Quellen seiner Tantiemen überhaupt Bestandteil des Nachlasses und als solche erworben worden sind. Gemäß § 20 Abs 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Die infolge des Anfalles durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse gelten gem § 20 Abs 2 ErbStG als nicht erloschen.

Hatte der Urheber schon zu Lebzeiten seine Kinder bzw. Ehefrau an seinen Tantiemeneinkünften z.B. als (stille) Gesellschafter beteiligt, kann mangels ausreichender Verfügungen von Todes wegen der Rechtsübergang erbschaftssteuerrechtlich bereits wirksam werden. Sind die „Mitautoren“ eines erblasserischen Schriftstellers weder in Buchverlagen noch bei Abrechnungen über das vom Autor geschaffene Werk nach außen in Erscheinung getreten, so ist nach Auffassung des VwGH⁵² davon auszugehen, dass die Urheberrechte des Erblassers an den von ihm verfassten literarischen Werken im Zeitpunkt seines Todes zu seinem Vermögen gehörten, auch wenn zu Lebzeiten des Autors dieser mit seinen Angehörigen einen Gesellschaftsvertrag zur Verfassung eines zu verlegenden Werkes abgeschlossen hat, zumal das Urheberrecht zwar vererblich, ansonsten aber unübertragbar ist (vgl. § 23 Abs 1 und Abs 3 UrhG). Dabei ist unerheblich, welche Folgerungen das zur Erhebung der Einkommensteuer sachlich zuständige Finanzamt aus dem vorliegenden Sachverhalt gezogen hat, weil zwischen Einkommen- und Erbschaftssteuerbescheiden keine Wechselwirkung besteht.⁵³

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass der VwGH⁵⁴ sich bereits – wenn auch nur am Rande - mit der Frage der Verwertung eines gemeinschaftlich durch mehrere Miturheber geschaffenen Urheberrechtes befasst und darin ein Urheberrecht jedes einzelnen Miturhebers im Sinne des § 38 Abs 4 EStG 1972 erblickt hat. Weiters hat der Gerichtshof in dem zitierten Erkenntnis festgestellt, dass eine Verwertung des Urheberrechtes sowohl durch den Urheber selbst bzw. einen der Miturheber als auch durch eine andere Person erfolgen kann. Gerade die Verwertung eines gemeinschaftlich geschaffenen Urheberrechtes durch einen der Miturheber regelt § 11 UrhG, der hierfür das Einverständnis der übrigen Miturheber für erforderlich erklärt.

5. Zusammenfassung

⁴⁹ Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II⁴ (2001) Rz 39; nach VwGH 31.5.2000, 98/13/0149, ARD 5196/40/2001 = FinSlg 2000/217, 332 = ÖStZB 2000, 615 soll die Bewertungsbestimmung des § 15 Abs 4 BewG auch für die zum Betriebsvermögen gehörenden Lizenzrechte anzuwenden sein.

⁵⁰ VwGH 31.5.2000, 98/13/0150, ARD 5194/31/2001 = ÖStZB 2000, 576.

⁵¹ 17.9.1997, 95/13/0017, ARD 4910/17/98 = JUS F/1209 = ÖStZB 1998, 403 = SWK 1998, R 76.

⁵² 1.9.1999, 98/16/0400, ARD 5097/31/2000 = ÖStZB 2000, 322.

⁵³ VwGH 1.9.1999, 98/16/0400, ARD 5097/31/2000 = ÖStZB 2000, 322.

⁵⁴ 1.10.1985, 84/14/0006, MR 1986, 24.

Bei der Besteuerung von Werkschöpfern post mortem wird meist nicht genügend beachtet, dass die Tantiemen eines Komponisten und/oder Textdichters Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit iSv § 22 Z 1 lit a EStG sind und diese Eigenschaft nach dem Tode des Urhebers nicht verlieren. Auch wenn manche Finanzämter die Einkünfte aus den Verwertungsrechten eines Urheber-Erben gelegentlich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandeln, so ist nach der hier vertretenen Auffassung davon auszugehen, dass die Einkünfte von Erben eines Freiberuflers, also auch eines Urhebers, aus der Verwertung des auf sie übergegangenen Urheberrechts nachträgliche Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sind (§ 2 Abs 3 Z 2 EStG in Verbindung mit § 22 Z 1 lit a, § 32 Z 2 EStG). Vorrusschauende Steuerplanung bzw. ordnungsgemäße Beratung im Todes- oder Scheidungsfalle des Urhebers hilft unangenehme Abgabeforderungen und steuerliche Haftungsfallen zu vermeiden.