

# Die Anwendung der ermäßigten Mehrwertsteuer

## I.

Die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7c auf Leistungen der Designer ist in der Praxis des Steuerberaters gewiß nur ein untergeordnetes Problem. Es ist zudem unter finanziellem Aspekt in der überwiegenden Zahl der Fälle ohne Belang, da die Auftraggeber des Designers in der Regel vorsteuerabzugsfähig sind. Für den Designer dagegen ist die Frage, ob er den vollen oder ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwendet, von erheblicher Tragweite, da sich die berechnete Mehrwertsteuer nachhaltig auf andere Bereiche auswirkt.

Im *Urheberrecht* können Zweifel entstehen, ob es sich bei seinen Arbeiten überhaupt um urheberrechtlich geschützte Werke handelt, wenn der Designer für die Einräumung der Nutzungsrechte keine Vergütung für Lizenzen mit dem dafür geltenden ermäßigten Mehrwertsteuersatz berechnet. Er provoziert dadurch die Vermutung, daß er seine Urheberrechte nicht in Anspruch nimmt und erschwert es so, sie später geltend zu machen.

Im *Einkommenssteuerrecht* wird der Designer in der Regel den Freien Berufen zugeordnet, da er eine künstlerische Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG ausübt. Im Bereich der angewandten Kunst ist eine künstlerische, d. h. eigenpersönlich-schöpferische Tätigkeit dadurch gekennzeichnet, daß an den geschaffenen Gestaltungen Urheberrecht entsteht. Nimmt der Designer sein Urheberrecht nicht einmal seinem Besteller gegenüber durch die entgeltliche Nutzungsrechtseinräumung wahr, so dürfte dies Zweifel hervorrufen, ob überhaupt eine »künstlerische« Tätigkeit vorliegt.

Im *Gewerbesteuerrecht* können solche Zweifel dazu führen, die Art der Tätigkeit des Designers zu überprüfen, weil das zuständige Finanzamt eine Diskrepanz darin erblickt, daß einerseits Einkünfte aus selbständiger, freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG angeben, andererseits aber zugleich »die Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterworfen« werden.

## II.

Nach § 12 Absatz 2 Nr. 7c UStG sind Umsätze aus der Einräumung von »Rechten, die sich aus dem Urheberrecht ergeben«, mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern. Diese Bestimmung wurde seit 1967 hauptsächlich von urheberrechtlichen Lizenznehmern (Verlegern etc.) angewandt. Nach dem 1. Januar 1982 wurde deutlich, daß sie auch für urheberrechtliche Lizenzgeber gilt. Da der Gesetzestext keine Berufe nennt, gibt es keine spezielle Mehrwertsteuerermäßigung für Designer. Es gibt auch keine Mehrwertsteuerermäßigung für Urheber schlechthin. Es gibt nur eine Mehrwertsteuerermäßigung für Urheber, die Entgelte für die Einräumung von Rechten erhalten und zu versteuern haben. Der Designer kann darum den ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden, wenn er Umsätze als urheberrechtlicher Lizenzgeber zu versteuern hat.

Er muß also zwei Bedingungen erfüllen:

1. Es müssen urheberrechtlich geschützte geistig-schöpferische Leistungen erbracht worden sein, an denen Nutzungsrechte eingeräumt werden.
2. Es müssen Umsätze aus der Nutzungsrechtseinräumung zu versteuern sein.

Der Umsatzsteuer nach dem ermäßigten Steuersatz unterliegen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz (UrhG) ergeben. Begünstigt sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG insbesondere auch freiberufliche Leistungen und Leistungen freiberuflicher Art, deren Inhalt ganz oder zum wesentlichen Teil in der Einräumung oder Übertragung der durch das Urheberrechtsgesetz geschützten Rechte besteht.

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Hierunter fallen auch die selbständig ausgeübte künstlerische oder schriftstellerische Tätigkeit sowie die der Journalisten, Bildberichterstatter und Übersetzer.

Voraussetzung für die Annahme einer solchen Tätigkeit ist zunächst die Selbständigkeit der Tätigkeit. Selbständig tätig ist, wer den Weisungen eines Dritten nicht zu folgen verpflichtet ist, und wer auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitet.

## III.

Arbeiten des z. B. Grafik-Design sind urheberrechtlich nicht nur als »Werke der angewandten Kunst« nach § 2 Abs. 1 Ziffer 4 UrhG geschützt. 40 bis 50 % aller Grafik-Design-Entwürfe werden heute fotografisch gestaltet; diese Entwürfe sind daher gemäß § 2 Abs. 1 Ziffer 5 UrhG als »Lichtbildwerke« (hier haben es Foto-Designer besonders einfach) geschützt. Außerdem haben neuere Gerichtsentscheidungen Grafik-Design-Gestaltungen auch einen Urheberschutz nach § 2 Abs. 1 Ziffer 7 UrhG als »Darstellungen technischer Art« zuerkannt.

Darüber hinaus besteht ein umfassender urheberrechtlicher Leistungsschutz nach § 72 UrhG an sämtlichen Reprofotos, Copyproofs, Filmen, Diapositiven, fotografischen Durchsichts- und/oder Aufsichtsvorlagen, die vom Grafik-Designer angefertigt werden, damit der Verwerter die ihm eingeräumten Vervielfältigungsrechte ausüben kann.

Wenn der Designer anhand seiner Rechnungen nachweisen kann, daß er für die Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte Vergütungen für Lizenzen erhalten hat, so ist in der Regel davon auszugehen, daß urheberrechtlich geschützte Leistungen erbracht worden sind. Es ist zwar theoretisch richtig, wenn das Bundesministerium der Finanzen BMF meint, daraus folge nicht unbedingt, daß »die zugrundeliegende Arbeit tatsächlich urheberrechtlich geschützt« sei\*. Diese Auffassung läßt sich mit der Praxis jedoch nicht zur Deckung bringen. Der Designer wird vielmehr davon ausgehen können und müssen, daß auch für ihn gilt, was im gesamten Geltungsbereich des Urheberrechtes selbstverständlich ist: *daß nämlich die Zahlung einer geforderten Vergütung für Lizenzen die allerdeutlichste Form der Anerkennung seines Urheberrechtes ist, die der Künstler von seiten des Verwerter erfahren kann.* Es würde gegen das Prinzip der Rechtssicherheit und den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstoßen, wenn der Designer auch nach Erhalt der Vergütung für Lizenzen nicht sicher sein könnte, daß er den ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden kann. Dies umso mehr, als er vor Rechnungsstellung keinerlei Möglichkeit hat, dieses Recht – das ihm zu diesem Zeitpunkt ja niemand bestreitet – durch die Finanzverwaltung oder durch die ordentlichen Gerichte bestätigen zu lassen (ganz abgesehen davon, wie denn eine solche Prozedur bei unzähligen Entwürfen pro Designer und Jahr bewältigt werden sollte).

Der Verdacht, Designer und Auftraggeber könnten ein Lizenzhonorar vereinbaren, nur um den ermäßigten Steuersatz anzuwenden, ist in der Praxis ohne reale Grundlage. Der Auftraggeber ist ein Kaufmann, der nur zahlt, wenn er etwas dafür bekommt, und zwar die Rechte, die er für die Durchführung seiner Kommunikationsmaßnahmen benötigt und haben will.

§ 2 UrhG  
Geschützte Werke.

(1) Zu den geschützten Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst gehören insbesondere:  
4. Werke der bildenden Künste einschließlich der Werke der Baukunst und der angewandten Kunst und Entwürfe solcher Werke;  
5. Lichtbildwerke einschließlich der Werke, die ähnlich wie Lichtbildwerke geschaffen werden;  
7. Darstellungen wissenschaftlicher oder technischer Art, wie Zeichnungen, Pläne, Karten, Skizzen, Tabellen und plastische Darstellungen.

§ 72 UrhG

(1) Lichtbilder und Erzeugnisse, die ähnlich wie Lichtbilder hergestellt werden, werden in entsprechender Anwendung der für Lichtbildwerke geltenden Vorschriften des Teils 1 geschützt.

\* Schreiben vom 4. Juni 1982 des Bundesministers der Finanzen an die AGD (Geschäftszeichen IV A 1 7210 – 61/(2) und vom 19. Januar 1983 (Geschäftszeichen IV A 1 – S 7240 – 1/83) sowie Absatz 12 (Textziffer 24) des Einführungsschreibens des Bundesministers der Finanzen (BStBl. I S. 540) vom 12. Mai 1982 (Geschäftszeichen IV A 1 – S 7210 – 86/82 und IV A 2 – S 7270 – 13/82); abgedruckt im Handbuch zur Umsatzsteuer 1982 (Seiten 496 – 498), Verlag C. H. Beck, München.

#### IV.

Das berufstypische Kennzeichen des Designers besteht darin, daß er seine Aufträge nur wegen der erklärten Absicht des Bestellers erhält, die auftragsgemäß geschaffenen Gestaltungen durch Vervielfältigung und Verbreitung zu verwerten. Die Einräumung der Nutzungsrechte ist demgemäß die Hauptleistung des Designers. Da für die der ermäßigte Steuersatz gilt, ist dieser auch auf alle Nebenleistungen, wie z. B. Entwurf, Reinzeichnung, Besprechungs- und Fahrtzeiten, Materialkosten etc. anzuwenden, die der Vorbereitung dieser Hauptleistung dienen und untrennbar mit ihr verbunden sind.

Aus der besonderen Natur der Aufträge ergibt sich, daß der Begriff »untrennbar« als sachliche Untrennbarkeit verstanden werden muß. Werkleistung und Nutzungseinräumung bilden eine Einheit: Der Design-Auftrag wurde erst voll abgewickelt, wenn beide Leistungen erfüllt sind. Die eine Leistung bedingt die andere: Die Werkleistung wird nur wegen der Verwertungsabsicht des Auftraggebers erbracht, die Nutzungseinräumung ist überhaupt erst möglich, wenn und weil vorher die Werkleistung erbracht wurde. Die untrennbare Einheit beider Leistungen wird daher auch nicht dadurch aufgehoben, daß der Besteller seine Verwertungsentscheidung nicht immer sogleich trifft.

Somit ist die Mehrwertsteuer des Designers unerwartet zu einem Prüfstein dafür geworden, welcher Art die Tätigkeit ist, die er ausübt. Ja, sogar generell dafür, welcher Natur sein Beruf ist: *Der Designer ist ein Bild-Urheber, der die Ergebnisse seiner schöpferischen Leistung anderen gegen Entgelt zur Verwertung überläßt!* Die Mehrwertsteuerregelung unterstreicht somit die Kennzeichnung des Designers als Urheberberuf und wirkt klärend auf die berufliche Tätigkeit des Einzelnen als Bild-Urheber und Lizenzgeber.

#### V.

Da die Hauptleistungen des Designers im steuerlichen Sinn in der Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte an seinen Gestaltungsleistungen besteht, ergibt sich die Zuordnung der einzelnen Positionen der Rechnung im ganzen oder im ermäßigten Mehrwertsteuersatz wie folgt:

##### *Ermäßigter Mehrwertsteuersatz*

- für Nutzungsrechtseinräumungen (Vergütung für Lizenzen, Copyright-Entgelt) als »Hauptleistung« des Designers,
- für Entwurfsarbeiten, die erbracht werden, um die Hauptleistungen der Nutzungsrechtseinräumung vorzubereiten bzw. zu ermöglichen,
- für Reinzeichnungsarbeiten incl. Fotosatz-, Repro- und Materialkosten, wenn sie im Zusammenhang mit der eigenen Hauptleistung erbracht werden und daher der Nutzungsrechtseinräumung dienen,
- für Retuscharbeiten und Darstellungen technischer Art nach § 2 Abs. 1 Nr. 7 UrhG, wenn sie im Zusammenhang mit der eigenen Hauptleistung auszuführen sind,
- für Textarbeiten, wenn sie Nebenleistungen zur eigenen Hauptleistung sind, z.B. wenn der Text für einen Prospekt geschrieben wird, für den man auch die grafische Gestaltung macht und eine Vergütung für Lizenzen berechnet,

- für sämtliche Fotoarbeiten, weil diese entweder nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 UrhG als »Lichtbilder oder Erzeugnisse, die ähnlich wie Lichtbilder hergestellt werden« geschützt sind; letzteres gilt insbesondere für die vom Designer selbst hergestellten Reprofotos, Diapositive, Copyproofs etc.,
- für Fahrt- und Besprechungszeiten, wenn diese der Vorbereitung der Hauptleistung dienen.

#### *Voller Mehrwertsteuersatz*

- für Arbeiten, die nicht dem Urheberrecht unterliegen und an denen daher auch keine urheberrechtlichen Nutzungsrechte eingeräumt werden können,
- für Reinzeichnungen, wenn sie zum Entwurf eines anderen ausgeführt werden,
- für Retuscharbeiten, wenn sie ausschließlich in der Retuschebearbeitung fremder Vorlagen bestehen,
- für Textarbeiten, wenn die Arbeiten ausschließlich aus Textarbeiten bestehen (für die der Urheberschutz sehr ungesichert ist),
- für Werbeberatung, Werbemittlung, Anzeigenschaltung, Texterfassung, Lithos, Scans und dergleichen, weil an diesen Leistungen keine Nutzungsrechte eingeräumt werden können.

Falls Sie von Ihrem Finanzamt aufgefordert werden, Ihren Anspruch auf Anwendung der Mehrwertsteuerermäßigung zu begründen, benutzen Sie bitte die nachstehenden Formulierungen unseres Musterbriefes »Text zu einem Schreiben an das Finanzamt«. Wichtigste Voraussetzung für die Anwendung des Urheberprivilegs ist es, nachweisen zu können, daß Sie »Einkünfte« aus Nutzungsrechtseinräumungen haben. Darum sollte in Ihren Rechnungen die Vergütung für die Nutzungsrechtseinräumung unbedingt gesondert ausgewiesen werden.

## VI.

### Mustertext zu einem Schreiben an das Finanzamt

Einleitungssatz: *Gern beantworte ich Ihr Schreiben vom ... wie folgt:*

oder: *Zur Erläuterung meiner beiliegenden Umsatzsteuererklärung (bzw. -Anmeldung) gebe ich zusätzlich folgende Erklärung ab:*

*Ich bin selbständige(r) Designer(in). Meine berufliche Tätigkeit besteht in der Anfertigung von Entwürfen für den Bereich der visuellen Kommunikation, an denen ich meinen Auftraggebern urheberrechtliche Nutzungsrechte einräume. Die Nutzungsrechtseinräumung ist das typische Kennzeichen meiner beruflichen Tätigkeit.*

*Für die Einräumung der Nutzungsrechte an meinen Entwürfen berechne ich eine Vergütung für Lizenzen (Copyright-Entgelte), für meine entwerferische Tätigkeit erhalte ich eine Vergütung für Entwicklungs- und Entwurfsarbeiten.*

*Entwurfsarbeiten und Nutzungsrechtseinräumung bilden im Rahmen meiner beruflichen Tätigkeit eine einheitliche Leistung, da nicht die körperliche Beschaffenheit meiner Werke, sondern das Recht zu deren Vervielfältigung wirtschaftlich im Vordergrund steht. Alle mir*

erteilten Gestaltungsaufträge sind durch die Verwertungsabsicht meines jeweiligen Auftraggebers bestimmt, denn mir werden Aufträge nur erteilt, weil der Besteller meine Entwürfe und Werkzeichnungen durch Vervielfältigung (§ 16 UrhG) und Verbreitung (§ 17 UrhG) nutzen will. Meine Auftraggeber erwerben überwiegend an meinen Arbeiten das ausschließliche Nutzungsrecht gemäß § 31.3 Urheberrechtsgesetz. Die entgeltliche Nutzungsrechteinräumung ist somit meine berufliche Hauptleistung. Meine Umsätze aus den Vergütungen dieser Leistungen fallen daher unter die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG, so daß ich sie mit dem ermäßigten Steuersatz versteuere.

Meine Leistungen erbringe ich auf der Basis des AGD-Vergütungstarifvertrag Design. In § 5 des Tarifvertrages ist bestimmt, daß für meine Entwürfe und Werkzeichnungen das Urheberrechtsgesetz gilt. Der Urheberschutz basiert sowohl auf § 2 Abs. 1 Nr. 4 UrhG für »Werke der angewandten Kunst« als auf § 2 Abs. 1 Nr. 5 für »Lichtbildwerke«, nämlich für meine fotografischen Arbeiten. Meine Werkzeichnungen, die ich als Aufsichts-, Durchsichtsvorlage oder als Dateien liefere, sind als »Lichtbilder« bzw. »Erzeugnisse, die ähnlich wie Lichtbilder hergestellt werden«, nach § 72 UrhG geschützt; außerdem besteht für verschiedene Arbeiten Urheberschutz nach § 2 Abs. 1 Nr. 7 für »Darstellungen technischer Art«.

Die tarifvertragliche Regelung wirkt sich auch auf die Anwendung von § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG aus, denn sie bildet die Grundlage, auf der die zu versteuernden Umsätze erzielt werden. Der Bericht der Bundesregierung über »Erfahrungen bei der Anwendung des § 12 a TVG« vom 9. November 1981 (BT 9/993) erwähnt ausdrücklich die urheberrechtlichen Regelungen dieses Tarifvertrages und anerkennt damit die Tatsache, daß die Leistungen der tarifgebundenen selbständigen Designer urheberrechtlich geprägt sind. Unter der Urheber-Nummer ... bin ich Mitglied der VG Bild-Kunst/VG Wort, die mit der Wahrnehmung meiner Rechte aus dem Urheberrechtsgesetz vertraglich beauftragt ist.

Mit freundlichem Gruß

## VII.

### Umsatzsteuerliche Behandlung freiberuflicher Designer

Aus Erlaß Bayerisches Staatsministerium der Finanzen vom 26. Juni 1989

36 – S 7240 – 7/5 – 39842

»Seit dem Wegfall des ermäßigten Steuersatzes für Leistungen der Angehörigen freier Berufe zum 1. 1. 1982 kommt der ermäßigte Steuersatz bei Grafik-Designern nurmehr dann zur Anwendung, wenn die Leistung in der Einräumung von Rechten nach dem Urheberrechtsgesetz besteht (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG, Abschnitt 168 Abs. 17 UStR).

Voraussetzung ist, daß diese Rechte an Werken der angewandten Kunst oder Entwürfe zu solchen Werken bestehen (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 UrhG). Daher muß es sich um eine persönliche geistige Schöpfung handeln (§ 2 Satz 2 UrhG), eine bloße Zusammenstellung oder technische Aufbereitung vorhandener graphischer Elemente genügt nicht. Eine persönliche geistige Leistung liegt nicht vor, wenn der Inhalt des Bildwerks weitgehend vorgegeben (z. B. Säulen- oder Kreisdiagramme nach statistischen Daten) und nicht die individuelle Leistung sichtbar wird (z. B. Gestaltung eines Emblems).

Voraussetzung ist ferner, daß es sich nach vertraglicher Vereinbarung und wirtschaftlichem Ergebnis um die Einräumung und Übertragung von Urheberrechten handelt

§ 16 UrhG  
Vervielfältigungsrecht

(1) Das Vervielfältigungsrecht ist das Recht, Vervielfältigungsstücke des Werkes herzustellen, gleichviel ob vorübergehend oder dauerhaft, in welchem Verfahren und in welcher Zahl.

§ 17 UrhG  
Verbreitungsrecht

(1) Das Verbreitungsrecht ist das Recht, das Original oder Vervielfältigungsstücke des Werkes der Öffentlichkeit anzubieten oder in Verkehr zu bringen.

§ 2 UrhG  
Geschützte Werke.

(2) Werke im Sinne dieses Gesetzes sind nur persönliche geistige Schöpfungen.

(Abschnitt 168 Abs. 1 Satz 2 UStR), hierunter fallen in erster Linie die Verwertungsrechte nach §§ 15 ff. UrhG. Der ermäßigte Steuersatz ist demnach anzuwenden, wenn der Grafik-Designer aufgrund eines Werkvertrags zur Erstellung von grafischen Darstellungen verpflichtet ist, und wenn mit dieser Verpflichtung ausdrücklich oder konkludent die Überlassung der Verwertungsrechte verbunden ist.

Nebenleistungen der Einräumung und Übertragung der Urheberrechte ist in jedem Fall die Lieferung des Entwurfs, da ohne ihn die Ausübung der Rechte nicht möglich wäre. Ob darüber hinaus gelieferte Gegenstände ebenfalls als Nebenleistungen angesehen werden, richtet sich vor allem danach, ob solche Lieferungen im Zusammenhang mit der Einräumung der Urheberrechte üblich sind. Überläßt der Designer etwa ein von ihm entworfenes Emblem zur Ausgestaltung von Geschäftsunterlagen, kann die Lieferung einer geringen Zahl von Mustern (Briefbögen, Geschäftskarten, Mappen usw.) noch als Nebenleistung angesehen werden. Durch die Lieferung darf aber die Verwertung nicht ersetzt werden, vielmehr dienen die Muster gerade zur Entscheidung über die Verwertung durch den Leistungsempfänger.

Keine Nebenleistungen zur Einräumung und Übertragung von Urheberrechten i. S. des Abschnitts 29 Abs. 3 UStR sind hingegen die Lieferungen von (designerisch) gestalteten Druckwerken, Ordern in größerem Umfang und das Schalten von Anzeigen, wobei wie oben ausgeführt, der umgekehrte Fall möglich ist. Gegen eine Zusammenfassung der Einräumung und Überlassung von Urheberrechten und Werbungsleistungen spricht, daß das Umsatzsteuergesetz ausdrücklich zwischen diesen Leistungen unterscheidet (§ 3 a Abs. 4 Nr. 1 und 2 UStG). Die Lieferung einer größeren Anzahl von Druckwerken ist nicht Einräumung oder Übertragung des Vervielfältigungsrechts (§ 16 UrhG), sondern bereits dessen Ausübung«.