
Datum: 18.07.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 6389/97
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0718.2K6389.97.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob dem Kläger ein Anspruch auf Steuerfreistellung nach § 50d des Einkommensteuergesetzes - EStG - i. V. m. Art. 5 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und den Niederlanden - DBA Niederlande - zusteht oder ob dem entgegensteht, dass der Steuerabzug von Einkünften vorgenommen wurde, die nicht dem Kläger zuzurechnen sind. 1 2

Der Kläger betreibt unter dem Namen N ein Einzelunternehmen in Amsterdam, in den Niederlanden. 3

Die Einzelfirma des Klägers wurde im Juli 1992 gegründet und im Handelsregister von Amsterdam erfasst. Laut Gesellschaftszweck handelt es sich um eine Agentur für Künstler, Artisten usw. und um ein Serviceunternehmen für Tourneeorganisation. 4

Unter dem 13. April 1994 schloss der Kläger einen schriftlichen Vertrag über die Durchführung einer Tournee vom 2. bis 21. Mai 1994 mit der Musikgruppe A. Das Honorar für die Tournee sollte 59.400 US-Dollar betragen. 5

Ausweislich des Vertragstextes trat die Firma "Z fso A" als Vertragspartner auf. 6

Zu dem Vertrag vom 13. April 1994 gibt es 2 Zusätze. 7

In dem ersten Zusatz ist Z fso A für den folgenden Vertragstext als Artist definiert, der Kläger als Käufer. Der Vertragszusatz regelt die Kostentragung für Flugreisen, Unterbringung, die Gestellung des technischen Materials, den Transport während der Tournee und Sonstiges. 8

- Der zweite Zusatz beginnt mit dem Einleitungssatz (sinngemäß übersetzt) "Dieser Zusatz ist hinzugefügt und ist Bestandteil des Vertrages vom 13.4.1994 zwischen A (im folgenden Artist genannt) und dem Kläger (im folgenden Unternehmer genannt). " Der Inhalt dieses Vertragszusatzes umfasst Fragen der Werbung, Freikarten für die Künstler, Film und Videoaufnahmen, Sicherheitsfragen, den Transport innerhalb der Tournee, die Hotels, Umkleidezimmer, Essen und Getränke bei den Proben und die Ausstattung mit technischen Materials sowie deren Aufstellung auf der Bühne. Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag mit beiden Zusätzen verwiesen.
- Unter dem 18.4.1994 schloss der "Kläger f.s.o. A" einen Vertrag mit B-GmbH - GmbH - über die Durchführung von sieben Deutschlandauftritten der Künstlergruppe A in der Zeit vom 4. bis zum 20. Mai 1994. Als Preis waren 48.000 US-Dollar vereinbart. 10
- In dem Vertrag war die GmbH als Käufer definiert. Eine Definition für den Kläger enthält dieser Vertrag zunächst nicht. Nach dem Einleitungssatz heißt es in dem Vertrag (sinngemäß übersetzt): Der Käufer engagiert die Artisten und die Artisten sind einverstanden an den verschiedenen Aufführungsorten als A zu erscheinen. Im Verlauf des weiteren Textes heißt es, dass für den Fall, dass Visa oder Arbeitserlaubnisse für die Artisten ohne Verschulden der Artisten durch den Käufer nicht beschafft werden könnten, der Käufer für das volle vereinbarte Honorar verpflichtet bleibe. Der Vertrag ist einerseits für den Käufer, andererseits durch den Kläger für die Artisten unterschrieben. 11
- In dem Zusatz zu dem Vertrag ist die GmbH erneut als Käufer definiert. Im Anschluss heißt es:" AND der Kläger FOR SERVICES OF A KNOWN AS THE ARTISTES." Im folgenden Text bezieht sich der Begriff Artistes auf Forderungen für die Gruppe oder einzelne Mitglieder der Gruppe A. 12
- Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag mit allen Anlagen Bezug genommen. 13
- Zur Darstellung des finanziellen Risikos hat der Kläger eine Tourneeabrechnung vorgelegt, aus der sich Gesamteinnahmen aus der Europatournee von 118.800 US-Dollar ergeben, wovon zunächst 8780 US-Dollar Einkommensteuern für die Auftritte in Belgien und Deutschland abgesetzt werden. Als weitere Kosten sind die Zahlungen an die Künstlergruppe von 59.400 US-Dollar und für die Flüge von 10.709 US-Dollar abgesetzt. Weitere Aufwendungen betreffen Hotels und Tourneemanagement. Wegen der Einzelheiten wird auf die Abrechnung verwiesen. 14
- Im Juni 1994 beantragte der Kläger beim Beklagten die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung bzw. die Freistellung bzgl. der Einkünfte, die er aus der Überlassung der Künstlergruppe A an die inländische GmbH erzielt habe. Wegen der Einzelheiten wird auf den Antrag Bezug genommen. 15
- Mit Bescheid vom 12. 6 1995 lehnte der Beklagte die Freistellung der inländischen Einkünfte vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG aufgrund des DBA Niederlande ab. 16
- Er vertrat die Auffassung, dass der Kläger als reiner Vermittlungsagent für die Künstler tätig geworden sei. Außerdem habe er kein eigenes Risiko getragen. Die Einkünfte aus der Tournee seien daher den Künstlern direkt zuzurechnen. 17
- Der Kläger legte fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung führte er aus, dass die Behauptung des Beklagten, dass er kein unternehmerisches Risiko trage, unzutreffend sei. Er sei auf eigene Rechnung und Gefahr tätig und trage infolgedessen ein Unternehmerrisiko. 18

- Ein solches ergebe sich auch daraus, dass er über den Umfang seines eigenen Arbeitseinsatzes entscheide, für mehrere Auftraggeber tätig sein könne und sein Einkommen vom Umfang seiner Tätigkeit abhängen.
- Im konkreten Einzelfall sei er nicht als Vermittler aufgetreten und mit dem Vertragsschluss habe er das Risiko übernommen, dass die Gage zu zahlen sei, auch wenn sein Anspruch gegenüber dem deutschen Veranstalter ausfalle. Während ein Vermittler üblicherweise nur eine Provision für die Herstellung einer Verbindung erhalte, habe er die Europatournee organisiert und die Hotelkosten an auftrittsfreien Tagen getragen. 19
- Sein spezielles Risiko ergebe sich daraus, dass es ihm unter Umständen nicht gelinge für den Zeitraum, für den er die Künstler eingekauft habe, einen geschlossenen Tourneepplan aufzustellen oder durch Ausfall einzelner Veranstalter oder Veranstaltungsorte Umplanungen mit u. U. erheblichen Kostenauswirkungen (zusätzliche Transportmittel) auftraten. Wenn es ihm gelänge, einen geschlossenen Tourneepplan aufzustellen und den jeweiligen Veranstalter vor Ort zur Übernahme wesentlicher Kosten zu bestimmen, ergebe sich ein höherer Gewinn. Auch dies sei Ausdruck unternehmerischer Betätigung. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsbegründungsschrift vom 4.9.1995 verwiesen. 20
- Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 16. Juli 1997 als unbegründet zurück. In der Einspruchsentscheidung vertrat er die Auffassung, dass eine Freistellung zu Gunsten des Klägers in Betracht käme, wenn dieser in den Niederlanden ansässig sei (unstreitig), Erträge im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande erziele und kein Missbrauch vorliege. 21
- Im weiteren Verlauf der Einspruchsentscheidung geht der Beklagte davon aus, dass die hier streitbefangenen Einkünfte dem Kläger wegen fehlenden Unternehmerrisikos nicht zuzurechnen seien. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. 22
- Dagegen wendet sich der Kläger mit der vorliegenden Klage. 23
- Er vertritt die Auffassung, dass der Beklagte zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass die Einkünfte, deren Steuerfreistellung im vorliegenden Verfahren begehrt wird, dem Kläger nicht zuzurechnen seien. 24
- Zu Unrecht gehe der Beklagte davon aus, dass die in den hier einschlägigen Verträgen benutzte Formel "fso" die rechtliche Bedeutung einer Stellvertretung habe. Dies sei unzutreffend; die besagte Klausel habe nur die Bedeutung, dass der Vertragsschließende sich für die Leistung des Künstlers verpflichten wolle. 25
- In diesem Zusammenhang hat der Kläger eine Rechtsauskunft des Max-Planck-Institutes für ausländisches und internationales Privatrecht zur Auslegung der Klausel "fso" vorgelegt, auf die wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird (Blatt 30 bis 36 d. A.). 26
- Gegen eine Stellvertretung spreche auch die Tatsache, dass die inländische GmbH einen Geldbetrag in den uneingeschränkten Verfügungsbereich des Klägers zu zahlen hatte. Der Vertrag enthalte keinerlei Klauseln, wonach der Kläger für die Künstler Entgeltbeträge vereinnahmen durfte. Vielmehr habe der Vertrag die Zahlung einer Fixvergütung an die Künstler geregelt. 27
- Auch wenn einzelne Formulierungen des Vertrages unglücklich seien und insbesondere die ausdrückliche Definition des Klägers als "artist" unterblieben sei, sei doch bei verständiger 28

Würdigung aller Umstände klar, dass der Kläger im eigenen Namen und auf eigenes Risiko gehandelt habe. Dabei sei auch zu beachten, dass es in der Musikbranche durchaus üblich sei, auch denjenigen, der den Künstler unter Vertrag habe, als "artist" zu bezeichnen.	
Auch die inländischen Geschäftspartner des Klägers seien von einem Vertragsschluss mit dem Kläger ausgegangen.	29
Der Kläger habe auch folgerichtig die vereinnahmten Beträge als Erträge seines Unternehmens erfasst.	30
Weiterhin weist der Kläger darauf hin, dass die erhebliche Differenz der von der deutschen GmbH zu zahlenden Beträge und den an die Künstlergruppe zu zahlenden Beträgen gegen eine Vermittlungstätigkeit spreche.	31
Zur Frage des Unternehmerrisikos verweist der Kläger zunächst auf sein außergerichtliches Vorbringen. Die Frage der Überbürdung einzelner Kosten auf den inländischen Abnehmer der Tournee werde vom Beklagten verkannt. Der Inländer und letztlich der einzelne Konzertbesucher müsse die Gesamtkosten tragen. Dabei sei es dem Grunde nach unerheblich, ob der inländische Abnehmer der Tournee eine höhere Gesamtgage zahle und er, der Kläger, davon die einzelnen Tourneekosten trage oder der Inländer eine geringere Gage zahle und die Kosten vor Ort übernehme. Regelmäßig würde der letztere Weg beschritten, weil der Inländer die notwendigen Leistungen auf Grund seiner Ortskenntnis und seiner Nähe zum Geschehen günstiger einkaufen könne, als der Kläger.	32
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 21 Oktober 1994 und 7. Mai bzw. 10. September 1998 verwiesen.	33
Der Kläger beantragt,	34
den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 12. 6 1995 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 16.7.1997 zu verpflichten, den Kläger nach § 50d Abs. 1 EStG i. V. m. Art. 5 DBA Niederlande hinsichtlich der 1994 von der B-GmbH im Zusammenhang mit der Tournee A bezogenen Einkünfte von der Abzugssteuer nach § 50a Abs. 4 EStG freizustellen.	35
Der Beklagte beantragt,	36
die Klage abzuweisen.	37
Er vertritt weiterhin die Auffassung, dass der Kläger keine Freistellung beanspruchen könne, weil er keine eigenen Einkünfte im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande erzielt habe.	38
Einkünfte seien demjenigen steuerlich zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfülle. Das sei derjenige, der die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung habe. Für die Zurechnung von gewerblichen Einkünften seien Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative von Bedeutung. Steuerrelevantes Handeln im eigenen Namen und auf eigene Gefahr sei danach erforderlich. Entscheidendes Merkmal für die Zurechnung der Einkünfte sei, dass der Steuerpflichtige die Einkunftsquelle tatsächlich innehabe.	39
Diese Voraussetzungen erfülle der Kläger im Streitfall nicht. Aus den Begriffen "fso" und Agent gehe eindeutig hervor, dass der Kläger nur als Vermittler aufgetreten sei. Aus dem Vertrag sollte nach Auffassung des Beklagten lediglich die Künstlergruppe berechtigt und	40

verpflichtet sein. Diese habe die Einkunftsquelle allein innegehabt. Die vorgelegte Rechtsauskunft sei im vorliegenden Fall nicht geeignet, das Handeln als Vertreter zu widerlegen. Auch nach der Rechtsauskunft komme es stets auf die Gesamtwürdigung des einzelnen Vertragstextes an. Dieser sei im Streitfall so zu verstehen, dass "artists" die Künstlergruppe und nicht den Kläger bezeichnet habe.

Auch fehle dem Kläger das Unternehmerrisiko. Die deutsche GmbH habe die Tournee in Deutschland organisiert und die Kosten für alle Nebenleistungen tragen müssen. Den Kläger habe keinerlei Risiko getroffen. 41

Nach Überzeugung des Beklagten hat der Kläger allenfalls Vermittlungsleistungen erbracht. Das dafür erhaltene Entgelt sei als Einkünfteverwendung der Künstler anzusehen. 42

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 16. Januar, 23. April u. 29. Juli 1998 verwiesen. 43

Entscheidungsgründe: 44

Die Klage ist begründet. 45

Der Bescheid über die Ablehnung der Freistellung nach § 50a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes vom 12.6.1995 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 16.7.1997 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 46

Der Kläger hat einen Anspruch auf Freistellung nach § 50d Abs. 1 EStG i. V. m. Art. 5 Abs. 1 des DBA Niederlande. 47

Nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 i. V. m. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG wird die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen bei Einkünften, die durch künstlerische, sportliche oder ähnlichen Darbietungen im Inland oder durch deren Verwertung im Inland erzielt werden, im Wege des Steuerabzugs erhoben. 48

Können die Einkünfte, die dem Steuerabzug auf Grund des § 50a EStG unterliegen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, bleibt der Anspruch des Gläubigers der Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuern von dem Verfahren über den Steuerabzug unberührt. Der so genannte Freistellungsanspruch ist durch Antrag nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck geltend zu machen. 49

Die Voraussetzungen für eine derartige Freistellung liegen im Streitfall vor. 50

1. Es handelt sich unstreitig bei den einbehaltenen Steuerbeträgen i. H. v. 8025 DM um Steuern, die wegen im Inland erfolgter künstlerischer Darbietungen nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 EStG einbehalten wurden. Die Abführung der Steuer ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. 51

2. Soweit die Einkünfte dem Kläger zuzurechnen sind, hat dieser ebenfalls unstreitig nach Art. 5 Abs. 1 des DBA Niederlande einen Anspruch auf vollständige Freistellung von deutscher Steuer. 52

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande hat in den Fällen, in denen ein in den Niederlanden ansässiger Unternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Deutschland bezieht, 53

Deutschland nur dann und insoweit ein Besteuerungsrecht, als die Einkünfte auf eine in Deutschland befindlichen Betriebsstätte des Unternehmers entfallen.

Es ist im vorliegenden Verfahren unstreitig, dass der Kläger in den Niederlanden ansässig ist und keine Betriebsstätte in Deutschland unterhält. Es ist weiter unstreitig, dass der Kläger im Rahmen seines Einzelunternehmens, unabhängig von der Frage, ob es als Künstlerverleih oder als Künstlervermittlung zu qualifizieren ist, Gewerbeeinkünfte im Sinne des § 15 EStG bezieht. 54

3. Die hier streitbefangenen Einkünfte sind dem Kläger - entgegen der Auffassung des Beklagten - auch zuzurechnen. Der Kläger ist der antragsberechtigte Gläubiger der Vergütungen im Sinne des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG. 55

Vergütungsgläubiger i. S. d. EStG ist der Steuerschuldner. Das ist in der Regel - aber nicht zwingend - der zivilrechtliche Gläubiger. 56

Dies folgt aus § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG, wonach der Vergütungsschuldner den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers vorzunehmen hat und § 50a Abs. 5 EStG damit diesen ausdrücklich als Steuerschuldner definiert (s. Klammerzusatz). In diesem Sinne hat der BFH bereits in seiner Entscheidung vom 26. Juli 1972 I R 210/70, BFHE 107, 6, BStBl II 1973, 15, den Steuerschuldner als Antragsberechtigten angesehen. Daran hält der BFH in neuerer Rechtsprechung fest (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1997, I R 35/96, BFHE 184, 476, BStBl 1998 II S. 235). 57

Die Antrags- bzw. Erstattungsbefugnis ist im Einzelfall zu prüfen. Sie ergibt sich insbesondere nicht automatisch daraus, dass der Vergütungsschuldner in den Steueranmeldungen den jeweiligen Anspruchssteller als Vergütungsgläubiger angegeben hat. Die Namensangabe nach § 73 e Satz 2 EStDV dient nur der inhaltlichen Konkretisierung der Abführungsschuld des Vergütungsschuldners. Sie besagt aber nicht, daß der vom Vergütungsschuldner Benannte der beschränkt Steuerpflichtige ist, für den die Steuer gemäß § 50 a Abs. 4 EStG einzubehalten ist und einbehalten wird. Gerade in Fällen der vorliegenden Art kann der Vergütungsgläubiger u. U. nur feststellen, dass eine Abzugs- und Abführungspflicht besteht, nicht aber wer letztlich der beschränkt steuerpflichtige Steuerschuldner ist (vgl. im übrigen BFH-Beschluss vom 13.8.1997 I B 30/97, BFHE 184, 92, BStBl II 1997, 700). 58

Bei Zugrundelegung dieser Rechtsprechungsgrundsätze, die der Bundesfinanzhof entwickelt hat und denen sich der erkennende Senat anschließt, ist nach der erforderlichen Auslegung der maßgeblichen Verträge davon auszugehen, dass der Kläger der anspruchsberechtigte Gläubiger der dem Steuerabzug unterworfenen Vergütungen ist. 59

a. Der Kläger ist der zivilrechtlich berechtigte Gläubiger der Vergütungen der inländischen GmbH. 60

Bei einer Auslegung des Vertrages zwischen dem Kläger und der inländische GmbH kommt der Senat zu dem abschließenden Ergebnis, dass der Kläger den Vertrag nicht als Vertreter der Musikgruppe A, sondern im eigenen Namen mit Verpflichtung zur Gestellung der Musikgruppe abgeschlossen hat. 61

Der Vertrag weist die inländische GmbH und den Kläger f.s.o. A als Vertragspartner aus. Der Vertrag ist auslegungsbedürftig. 62

Der Vertragstext ist nicht eindeutig, da einerseits von den Artisten die Rede ist, andererseits der Begriff Artisten nicht klar definiert wurde. Insbesondere im Zusatz zu dem Vertrag, in dem der Begriff Artisten formal definiert wurde, ist unklar, ob der Kläger oder die Mitglieder der Musikgruppe von dem Begriff umschrieben werden sollen. Der Vertragstext indiziert teilweise, dass mit Artisten der Kläger gemeint ist, so z. B. bei der aus Sicht des Senates besonders bedeutsamen Zahlungsklausel in Pkt. 1.1 des Vertrages. Andererseits beziehen sich andere Vertragsregeln, in denen von Artisten die Rede ist, eindeutig auf die Künstler, wie z. B. die Regelungen über Umkleideräume.

Unstreitig dürfte dabei sein, dass der Begriff "artist" oder "Künstler" in der Musikbranche durchaus auch denjenigen, der den Künstler unter Vertrag hat, bezeichnet. Dem erkennenden Senat, haben derartige Verträge bereits mehrfach vorgelegen. Aus dem Begriff "artist" können daher auch keine Zweifel beseitigenden Rückschlüsse gezogen werden. 64

Auch die Klausel "f.s.o." ist mehrdeutig. 65

Wie in dem Gutachten des Max-Planck-Institutes ausgeführt, ist es wahrscheinlicher, dass der Begriff benutzt wird, wenn sich ein Vertragspartner für die Leistungen eines Dritten verpflichten will. Es ist aber durchaus möglich, dass die Klausel eine Stellvertretung andeutet. 66

Der Senat verweist in diesem Zusammenhang auf den Vertrag zwischen dem Kläger und der Künstlergruppe bzw. der Z. Hinsichtlich dieses Vertrages, bei dem für die Z augenscheinlich Herr C aufgetreten ist, der auch den zweiten Zusatz zum Vertrag und dort ausdrücklich als Vertreter der Musikgruppe unterschrieben hat, neigt der Senat - ohne dass es für das vorliegende Verfahren entscheidungserheblich wäre - einer Auslegung im Sinne eines Stellvertretungszusatzes zu. 67

Die Klausel "fso" wird offensichtlich auch verwendet, um Verträge zu Gunsten Dritter zu schließen. So hat das Finanzgericht Hamburg, welches ebenfalls über die Klausel "fso" zu entscheiden hatte (FG Hamburg, Beschluss vom 14.5.1998 II 51/97, EFG 1998, 1412), nach entsprechender Beweisaufnahme festgestellt, dass im dort zu entscheidenden Fall die inländische GmbH Versprechender, die ausländische Künstlervermarktungsgesellschaft Versprechensempfänger und der Künstler aus dem Vertrag heraus selbstständig forderungsberechtigt hinsichtlich der ausbedungenen Gage war. 68

Weiterhin ist bei der Auslegung der hier maßgeblichen Verträge zu beachten, dass es sich um Formularverträge handelt, die offensichtlich den teilweise anderen Anforderungen der Tournee stillschweigend oder mündlich/schriftlich angepasst worden sind. So ist z. B. in dem Vertrag zwischen dem Kläger und der Künstlergruppe die Zahl der Auftritte mit maximal 15 festgelegt worden. Tatsächlich haben aber nach der Tourabrechnung 16 Auftritte stattgefunden, wobei allerdings der letzte Auftritt augenscheinlich nur noch von zwei Mitgliedern der Gruppe absolviert wurde. In beiden Verträgen befindet sich eine Formulklausel, wonach Film- und Fernsehaufnahmen ohne ausdrückliche vorherige Erlaubnis grundsätzlich verboten sind. Tatsächlich ist diese Generalklausel in dem Vertrag zwischen dem Kläger und der inländischen GmbH aber für die Fernsehaufnahmen in Ulm abbedungen worden. 69

Hinsichtlich des hier maßgeblichen Vertrages kommt bei der Auslegung des objektiv mehrdeutigen Textes der Auffassung der Vertragspartner erhebliche Bedeutung zu. Nach dem insoweit unbestrittenem Sachvortrag des Klägers ist sowohl er, als auch der inländische Vertragspartner davon ausgegangen, dass ein Vertrag zwischen der inländischen GmbH und dem Kläger zu Stande gekommen ist. Dafür spricht auch, dass die inländische GmbH 70

unstreitig in ihrer Steueranmeldung den Kläger als Gläubiger der Vergütungen angegeben hat.

Für eine derartige Vertragsauslegung sprechen auch die vereinbarten Entgelte. Während der Kläger der Künstlergruppe lediglich 59.400 US-Dollar schuldete, hat er allein aus der nur sieben (von 15/16) Auftritte umfassenden Veräußerung der Tournee in Deutschland ein Honorar von 48.000 US-Dollar zuzüglich eines Zusatzhonorars von 2000 US-Dollar für den Fernsehauftritt ausgehandelt. Ausweislich des Vertragstextes war ein wesentlicher Teil des Honorars auf die Bankverbindung des Klägers zu überweisen. 71

Ein derartiger Aufschlag wäre bei einem reinen Vermittlungsgeschäft nicht verständlich. 72

Bei einem reinen Vermittlungsgeschäft wäre auch unverständlich, dass der Kläger auf Grund der unterschiedlichen Ausgestaltung der Verträge mit den Künstlern einerseits und den einzelnen Konzertveranstaltern in den Ländern in Europa, die die Tournee berührte, ganz erhebliche Kosten der eigentlichen Tourneegestaltung selbst tragen musste. 73

Den Kläger trafen auf Grund des Vertrages mit den Künstlern zunächst die Kosten für die Flüge zwischen den Vereinigten Staaten und Europa. Weder die Kosten der Anreise noch die Kosten der Rückreise konnten einem der Veranstalter aufgebürdet werden. Weiterhin trafen den Kläger die Kosten des Transports der Künstler von einem Auftrittsort zum nächsten und die Kosten der Hotelunterbringung an den auftrittsfreien Tagen. Damit traf ihn auch das Risiko einer ungünstigen Tourneegestaltung, wenn es nicht im Einzelfall gelang auch die Reisekosten innerhalb der Tournee auf einen Veranstalter zu verlagern. Exemplarisch wird insoweit auf die Abfolge der Auftritte in den Niederlanden, Belgien, Deutschland, Schweiz, Griechenland, Deutschland, Ungarn und Großbritannien hingewiesen. 74

Anders als in dem Fall, über den das Finanzgericht Hamburg zu entscheiden hatte, bestehen im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür, dass die Künstlergruppe einen unmittelbaren eigenen Anspruch auf Zahlung der Vergütung gegen den inländischen Veranstalter hatte. 75

Abschließend kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass im Hinblick auf den mehrdeutigen Text des Vertrages der Auffassung der beteiligten Vertragspartner eine streitentscheidende Bedeutung zukommt. Er geht deshalb davon aus, dass ein Vertrag zwischen dem Kläger im eigenen Namen und der inländischen GmbH zustande gekommen ist. 76

b. Es bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat, weil ihm die Einkünfte nicht zuzurechnen seien. 77

Den Tatbestand einer Einkunftsart erfüllt, wer die Leistungsbeziehungen beherrscht und die Möglichkeit hat, Wirtschaftsgüter und Nutzungsmöglichkeiten am Markt zu verwerten (BFH-Urt. vom 27. Januar 1993 IX R 269/87, BFHE 170, 383, BStBl II 1994, 615; Ruppe, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in Tipke --Herausgeber--, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, S.12, 18 ff.; Biergans, Einkommensteuer, 6.Aufl., S.1054; Lang/Seer, a.a.O., 637, 638; Raupach/Schencking in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 2 EStG Anm.130, m.w.N.). 78

Wie sich aus der obigen Vertragsauslegung ergibt, war nach Überzeugung des erkennenden Senats der Kläger derjenige, der die Leistungsbeziehungen zur inländischen GmbH beherrschte. Er hat dem inländischen Abnehmer die Tournee mit der Musikgruppe verkauft. 79

Wie bereits oben dargelegt, traf ihn auf Grund der unterschiedlichen Ausgestaltung der Verträge mit den Künstlern einerseits und dem inländischen Veranstalter andererseits ein erhebliches Risiko. Die Kosten der An- und Abreise, die Transportkosten innerhalb der Tournee und die Übernachtungskosten an den auftrittsfreien Tagen waren so erheblich, dass sich die Durchführung der Gesamttournee als Verlustgeschäft darstellen musste, wenn die Honorare für zwei Auftritte ausfielen. Auf das Schreiben der Anwälte des Klägers vom 23. August 1994 an den griechischen Veranstalter, aus dem sich zumindest eine verzögerte Zahlung ergibt, wird insoweit verwiesen.

Es ist dem Beklagten zuzugestehen, dass sich der Verkauf der Teiltournee durch Deutschland als relativ günstig darstellt. Eine derartige isolierende Betrachtung wird aber der Organisation einer Europatournee, bei der im übrigen Deutschland mehrfach berührt wird, nicht gerecht. 81

c. Der Kläger ist auch nicht deshalb nicht als Vergütungsgläubiger anzusehen, weil die gewählte Gestaltung als Rechtsmissbrauch im Sinne des § 42 der Abgabenordnung - AO - unbeachtet bleiben müsste. 82

Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO 1977 liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die zur Erreichung des angestrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 3.2.1993 I B 90/92, BFHE 170, 197, BStBl II 1993, 426; BFH-Urteile vom 17.1.1991 IV R 132/85, BFHE 163, 449, BStBl II 1991, 607; vom 25.1.1994 IX R 97, 98/90, BFHE 174, 386, BStBl II 1994, 738; Für Streitfälle mit Auslandsbezug gilt in Anbetracht der generell-abstrakten Regelung des § 42 AO 1977 im Prinzip nichts besonderes 83

Das mit den Niederlanden abgeschlossene DBA steht der Anwendung der nationalen Missbrauchsbestimmung nicht entgegen. Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung auch bei Bestehen von Doppelbesteuerungsabkommen die Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften in Rechtsbeziehungen zum Inland anhand des § 42 AO 1977 überprüft (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 23.10.1991 I R 40/89, BFHE 166, 323, BStBl II 1992, 1026; vom 28.1.1992 VIII R 7/88, BFHE 167, 273, BStBl II 1993, 84 m.w.N.; vom 10.11.1983 IV R 62/82, BFHE 141, 12, BStBl II 1984, 605). Zwar ist in der Literatur die Frage nach der Geltung nationaler Missbrauchsbestimmungen im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen nach wie vor streitig (vgl. z.B. Darstellung bei Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 1 Rdnrn. 87 ff.). Der Anwendung nationaler Missbrauchsregelungen stehen die Doppelbesteuerungsabkommen aber jedenfalls dann nicht entgegen, wenn es um Fragen der Einkünftezurechnung geht und einzelne Abkommen keine Sonderregelungen enthalten. Die Einkünftezurechnung ist grundsätzlich nicht Gegenstand der Doppelbesteuerungsabkommen. Insoweit gelten die jeweiligen nationalen Zurechnungsvorschriften und damit auch § 42 AO 1977 (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12.7.1989 I R 45/85, BFHE 158, 224, BStBl II 1990, 113, m.w.N.); 84

Im Streitfall bestehen aber keinerlei Anhaltspunkte für einen Rechtsmissbrauch. Die vom Beklagten unterstellte Situation, also ein Handeln des Klägers als Vermittler für die Musikgruppe, hätte zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis geführt. 85

Dem Kläger hätte für sein Vermittlungshonorar, so es überhaupt in Deutschland einer Abzugsbesteuerung unterworfen werden könnte, der Anspruch auf Freistellung nach § 50d Abs. 1 EStG i. V. m. Art. 5 Abs. 1 DBA Niederlande zugestanden. 86

Den Mitgliedern der Künstlergruppe, die nach Lage der Akten alle aus den USA stammen, hätte nach Artikel 17 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika ebenfalls ein Anspruch auf vollständige Freistellung vom inländischen Steuerabzug zugestanden, da keiner der Musiker auch nur annähernd Beträge in Höhe der nach dem DBA in Deutschland steuerfrei zu belassenden Bagatellbeträge bis einschließlich 20.000 US-Dollar im Rahmen der Tournee verdient hat. Anhaltspunkte für weitere Auftritte der Künstlergruppe in Deutschland im Jahr 1994 bestehen nicht.	87
Bei dieser Ausgangslage ist für den Senat ein rechtsmissbräuchliches Verhalten, insbesondere eine Umgehungsabsicht im Sinne des § 42 AO nicht erkennbar, da schon unklar bleibt, welche Vorschriften überhaupt umgangen worden sein sollten.	88
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	89
Die Revision wird nicht zugelassen, da die Entscheidung des Streitfalls auf der individuellen Auslegung der vorliegenden Verträge beruht und eine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zunächst nicht erkannt werden kann.	90