
Datum: 13.06.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1865/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0613.2K1865.15.00

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Bescheides vom 2. Dezember 2013 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 11. Juni 2015 verpflichtet, dem Kläger gemäß § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG eine Bescheinigung über die Freistellung vom Steuerabzug bezüglich der seitens der A an den Kläger für dessen Kommentatorentätigkeit ab dem ... gezahlten Vergütungen zu erteilen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Der Streitwert wird auf ... € festgesetzt.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger im Hinblick auf die Vergütung für die von ihm ausgeübte Kommentatorentätigkeit einen Anspruch auf Erteilung einer Bescheinigung über die Freistellung vom Steuerabzug nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG hat. | 2 |
| Der Kläger ist in der Schweiz unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Er erzielt in Deutschland Einkünfte aus der Tätigkeit als Kommentator von Sportereignissen. | 3 |
| Auf Basis des mit A abgeschlossenen sog. Freien Kommentatorenvertrags vom ... wurde der Kläger für den Sender B als Chef-Kommentator für die Berichterstattung über X tätig. In | 4 |

diesem Kommentatorenvertrag ist unter anderem geregelt: Der Kläger steht B pro Vertragsjahr für insgesamt 45 Einsätze zur Verfügung, die sich auf verschiedene Bereiche verteilen. Der Kläger übt seine Tätigkeit am Ort des jeweiligen Sportereignisses bzw. für das Format Y in einem von B angemieteten Fernsehstudio aus. Daneben steht der Kläger B an zwölf Tagen pro Vertragsjahr für die Produktion von TV-Spots, Print- und Plakatwerbung, für die Trailer-Produktion zur Bewerbung im Programm von B, für Interviews und Berichte für die Redaktionen der zu B gehörenden Medien, für PR-Veranstaltungen sowie nach vorheriger Absprache unterstützend für große Marketingevents, Pressekonferenzen und Abonnentenveranstaltungen zur Verfügung. Die genaue Einsatzplanung und die Festlegung einzelner Einsatztermine werden zwischen B und dem Kläger einvernehmlich vereinbart. Bei der Vorbereitung und Durchführung der einzelnen Einsätze unterliegt der Kläger keinem Weisungs- oder Direktionsrecht seitens B; fachlich-technische Vorgaben sind lediglich insoweit möglich, als sie zur ordnungsgemäßen Durchführung der vertraglichen Leistungen erforderlich sind. Bei der Vorbereitung der einzelnen Einsätze ist der Kläger in der Einteilung seiner Zeit völlig frei und kann den Ort seiner Vorbereitungen nach seinem Ermessen wählen. Für die vorerwähnten Leistungen erhält der Kläger eine Pauschalvergütung i.H.v. ... € je Vertragsjahr zuzüglich eventuell anfallender gesetzlicher Umsatzsteuer, zahlbar in zwölf gleichen monatlichen Raten nach entsprechender Rechnungsstellung.

Am 24. Juni 2013 reichte der Kläger – wie auch in den Vorjahren – über das Kantonale Steueramt C einen Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung gemäß § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 50a EStG und dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen über die Freistellung vom Steuerabzug bezüglich der von der B erhaltenen Vergütungen ein. 5

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2013 bat der Beklagte das Finanzamt D um Mitteilung, ob es sich bei der Tätigkeit des Klägers um eine Rechteüberlassung im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG oder um eine unterhaltende Darbietung im Inland im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG handele. Daraufhin teilte das Finanzamt D dem Beklagten mit, dass es sich bei der vom Kläger erhaltenen Vergütung um Einkünfte aus unterhaltenden Darbietungen handele, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG unterlägen. 6

Sodann lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 2. Dezember 2013 die begehrte Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 EStG ab mit der Begründung, dass es sich bei den vom Kläger für seine Tätigkeit als Chef-Kommentator für X-Berichterstattung erhaltenen Vergütungen um steuerpflichtige Einkünfte im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG (unterhaltende Darbietung) handele, für die nach Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zustehe. 7

Hiergegen wandte sich der Kläger mit dem mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2013 fristgerecht eingelegten Einspruch und trug zur Begründung im Wesentlichen vor, er würde die Vergütung für seine Tätigkeit als Sportjournalist beziehen und daher Einkünfte aus selbstständiger bzw. freiberuflicher Tätigkeit erzielen. Da sich seine Tätigkeit auf ein gegenwartsbezogenes Ereignis beziehe, handele es sich um keine künstlerische oder sonstige Darbietung mit Unterhaltungscharakter im Sinne von Art. 17 DBA-Schweiz, sondern um eine selbstständige Tätigkeit im Sinne von Art. 14 DBA-Schweiz, für welche allein dem Ansässigkeitsstaat, vorliegend der Schweiz, das Besteuerungsrecht zustehe. 8

Die Einspruchsbegründung nahm der Beklagte zum Anlass, das Finanzamt D mit Schreiben vom 8. Juli 2014 um Prüfung der im Einspruchsverfahren vorgetragenen Argumente des Klägers und um Mitteilung zu bitten, ob an der Rechtsauffassung hinsichtlich der Annahme einer Darbietung im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG festgehalten werde. Daraufhin teilte 9

das Finanzamt D mit Schreiben vom 25. August 2014 mit, dass der Kläger bei der Ausübung seiner Tätigkeit als freier Kommentator eine eigenschöpferische Leistung erbringe und es sich daher um Einkünfte aus unterhaltender bzw. künstlerischer Darbietung im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG handle. Gleichzeitig teilte das Finanzamt D mit, dass bei der Beurteilung, ob ein Sachverhalt im Sinne des § 50a EStG vorliege, ohne Belang sei, inwiefern eine Tätigkeit nach Art. 17 Abs. 1 bzw. Art. 14 DBA-Schweiz vorliege. Auf nochmalige Nachfrage seitens des Beklagten, ob die vom Finanzamt D geäußerte Einschätzung sich auf alle im Kommentatorenvertrag enthaltenen Leistungen beziehe, teilte das Finanzamt D mit Schreiben vom 22. September 2014 mit, dass es sich bei sämtlichen im Vertrag enthaltenen Leistungen um unterhaltende bzw. künstlerische Darbietungen handle. Der Beklagte wies sodann den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 11. Juni 2015 als unbegründet zurück.

Hinsichtlich der vertragsgemäß von B an den Kläger ab ... für den Streitzeitraum gezahlten Vergütungen wurden durch die Vergütungsschuldnerin Steuern in Höhe von ... € einbehalten und abgeführt. 10

Gegen die Entscheidung erhob der Kläger fristgerecht die vorliegende Klage, mit der er weiterhin die Erteilung der Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG hinsichtlich der ab ... von ihm erhaltenen Vergütungen für die von ihm ausgeübte Kommentatorentätigkeit begehrt. Zur Begründung trägt er, der Kläger, im Wesentlichen vor: Der Beklagte sei zur Erteilung der beantragten Freistellungsbescheinigung verpflichtet. Der Beklagte habe abweichend von der Praxis der zurückliegenden Jahre, in denen jeweils antragsgemäß die Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG erteilt wurde, die im Mai 2013 beantragte neue Freistellungsbescheinigung abgelehnt, obwohl eine Änderung der Tätigkeit des Klägers nicht erfolgt sei. Deutschland stehe hinsichtlich der vom Kläger erzielten (selbständigen) Einkünfte kein Besteuerungsrecht zu, da Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz nicht einschlägig sei. Dies ergebe sich bereits daraus, dass der weit überwiegende Teil der maßgeblichen, im Zusammenhang mit dem Kommentatorenvertrag stehenden Tätigkeit in der Vorbereitung der eigentlichen Kommentierung bestehe, und diese Tätigkeit vom Kläger nicht in Deutschland, sondern vielmehr von seinem Geschäftssitz in der Schweiz aus ausgeübt werde. Diese zeitintensiven Vorbereitungen seien maßgeblich für die Ausübung einer seriösen journalistischen Tätigkeit. Er, der Kläger, reise lediglich für die Kommentierung von X vor Ort nach Deutschland und in andere europäische Länder. 11

Entgegen der Auffassung des Beklagten erbringe der Kläger keine künstlerischen Darbietungen im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Eine künstlerische Tätigkeit (im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) liege nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige eine schöpferische Leistung mit einer gewissen Gestaltungshöhe erbringe, in der seine individuelle Anschauungsweise und seine besondere Gestaltungskraft zum Ausdruck komme. Diese Voraussetzungen erfülle die Tätigkeit des Klägers nicht. Der Begriff des Kommentars bedeute nach der Definition im Duden „Erläuterung, Auslegung, kritische Stellungnahme, umgangssprachlich Bemerkung“. Im Vordergrund einer kommentierten Sendung stehe das Sportereignis. Insoweit sei der Kläger als Kommentator nicht in einem für die Annahme des Künstlerbegriffs erforderlichem Maße „frei“, da er, der Kläger, an den Verlauf des Sportereignisses gebunden sei. 12

Vielmehr übe der Kläger die typische Tätigkeit eines Sportjournalisten aus, der ein gegenwartsbezogenes Geschehnis, ein Sportereignis, kommentiere, d.h. erläutere, auslege, hierzu kritisch Stellung nehme und zu diesem Zweck seine gesammelten und verarbeiteten Informationen in seine Kommentare einfließen lasse. In § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sei der 13

Journalist explizit als Katalogberuf genannt. Es gehöre zum Wesen der Journalistentätigkeit, sich mit den Ergebnissen dieser Tätigkeit, gleich ob schriftlich oder mündlich, unmittelbar oder mittelbar durch ein Medium an die Öffentlichkeit zu wenden.

Darüber hinaus liege auch keine unterhaltende Darbietung im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Der Schwerpunkt der Tätigkeit des Klägers liege darin, ein aktuelles Sportgeschehen mit fachlichen Kommentaren zu begleiten, sich hierauf zeitlich intensiv vorzubereiten, nicht aber zu unterhalten. Ein unterhaltender und für die steuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit des Klägers maßgeblicher Charakter folge auch nicht daraus, dass die Zuschauer durch das Sportereignis selbst unterhalten werden sollen. Insoweit sei für die Beurteilung der Tätigkeit eines Fernsehberichterstatters, der vorwiegend informiere und nicht unterhaltend tätig sei, gerade nicht maßgeblich, über welche Art Geschehnis berichtet werde. 14

Schließlich greife die Regelung in Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz nicht ein, wonach ungeachtet der Art. 7, 14 und 15 DBA-Schweiz Einkünfte, die berufsmäßige Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker, sowie Sportler und Artisten für ihre in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübte Tätigkeit beziehen, in dem Vertragsstaat, in dem sie diese Tätigkeit ausüben, besteuert werden können. Insoweit greife ein Besteuerungsrecht Deutschlands nur ein, wenn eine künstlerische Tätigkeit mit unterhaltendem Charakter vorliege, die in Deutschland ausgeübt werde. Wenn auch die nach deutschem Recht verlangte gewisse Gestaltungshöhe für die Anwendung von Abkommensregelungen nicht erforderlich sei und das künstlerische Niveau hinter den Unterhaltungscharakter zurücktreten könne, sei vorliegend eine künstlerische Tätigkeit in diesem Sinne abzulehnen. Bei der Tätigkeit des Klägers handle es sich um die eines Sportjournalisten in Form der Kommentierung eines gegenwartsbezogenen Geschehnisses und nicht um eine künstlerische Darbietung. Der Unterschied zur künstlerischen oder sonstigen Darbietung mit Unterhaltungscharakter zeige sich schon daran, dass die Kommentierung des Sportereignisses nicht zeitlos sei, sondern mit Ende des Sportereignisses Geschichte sei. Im Übrigen entspreche die Tätigkeit des Klägers auch nicht der eines Fernsehmoderators, der unter Umständen als Künstler im Sinne des Abkommensrechts angesehen werden könne. „Moderieren“ in diesem Sinne bedeute „durch eine Sendung führen“. Der Kläger moderiere jedoch keine Sendung, die gegebenenfalls den Rahmen für die Übertragung eines Sportereignisses bilde, sondern kommentiere das Sportereignis an sich. Insoweit sei der Kommentator von der Tätigkeit eines Moderators zu unterscheiden. Allein der Umstand, dass die Kommentatorentätigkeit innerhalb einer Talkshow (mit Unterhaltungscharakter) im Sportfernsehen verortet sei, führe nicht dazu, dass der Kommentator künstlerisch oder darbietend tätig werde. Ohnehin agiere der Kläger in derartigen Sendungen als renommierter Sportjournalist. 15

Da nach den Maßstäben von § 18 EStG die Tätigkeit eines Journalisten einen freien Beruf darstelle, sei diese Sichtweise auch für die Auslegung von Art. 14 Abs. 2 DBA-Schweiz, der vorliegend einschlägig sei, maßgeblich. Nach der Rechtsprechung des BFH sei für die Tätigkeit eines Journalisten charakteristisch, dass dieser auf Informationen über gegenwartsbezogene Geschehnisse ausgerichtet sei, bei der die Sammlung und Verarbeitung von Informationen des Tagesgeschehens, die kritische Auseinandersetzung mit diesen Informationen und die Stellungnahme zu den Ereignissen auf politischem, gesellschaftlichem, wirtschaftlichem oder kulturellem Gebiet das Berufsbild präge. Vor diesem Hintergrund entspreche die Kommentierung eines Sportereignis als ein gegenwartsbezogenes Geschehnis von gesellschaftlichem Interesse, das mit gesammelten und aufbereiteten Informationen begleitet werde, ebenso dem typischen Tätigkeitsfeld eines Journalisten und gerade nicht dem eines Unterhalters wie auch die kritische 16

Auseinandersetzung mit anderen Gesprächspartnern in der Öffentlichkeit im Rahmen einer Talkshow. Zudem werde der Kläger auch über die hier streitgegenständliche Kommentatorentätigkeit hinaus, etwa durch Veröffentlichung von Kolumnen oder Büchern, journalistisch bzw. schriftstellerisch tätig.

Der Kläger beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung des Bescheides vom 2. Dezember 2013 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 11. Juni 2015 zu verpflichten, bezüglich der von A an den Kläger für die Kommentatorentätigkeit ab dem ... gezahlten Vergütungen gemäß § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG die Freistellung vom Steuerabzug zu bescheinigen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt vor, die Klage sei nur hinsichtlich der begehrten Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 EStG, nicht jedoch hinsichtlich der ebenfalls beantragten Erteilung eines Erstattungsbescheides nach § 50d Abs. 1 EStG zulässig. Des Weiteren komme es vorliegend nicht auf die Frage der Anwendbarkeit von § 50a Abs. 1 EStG an, da es hierfür schon an einer Zuständigkeit des Beklagten mangle; streitentscheidend sei allein die Anwendung von § 50d EStG.

Der Kläger habe keinen Anspruch auf Erteilung der begehrten Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 EStG, denn nach Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz sei Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht für das streitgegenständliche, an den Kläger gezahlte Entgelt zugewiesen, so dass eine Freistellung vom Steuerabzug nicht in Betracht komme.

Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz sei einschlägig, wenn es sich bei der Kommentatorentätigkeit des Klägers um künstlerische bzw. unterhaltende Darbietungen handle. Der Begriff des „Künstlers“ in diesem Sinne sei eigenständig abkommensrechtlich auszulegen. Hierunter seien Unterhaltungs- und Vortragskünstler zu verstehen; aus dem Blickwinkel des Zuschauers müsse der unterhaltende Charakter im Vordergrund stehen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Juli 2001, I R 26/01). Sinn und Zweck der Regelung in Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz sei, das Besteuerungsrecht für bestimmte Berufsgruppen, die aufgrund der mit der Berufstätigkeit typischerweise verbundenen Mobilität und vielfachen Einnahmemöglichkeiten im Wohnsitzstaat hinsichtlich der Einkünfte aus der Auslandstätigkeit oftmals nur schwer steuerlich erfasst werden könnten, dem Tätigkeitsstaat zuzuweisen, für den die praktischen Schwierigkeiten der steuerlichen Erfassung dieser Einkünfte in der Regel geringer seien (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 17 OECD-MA Rdnr. 21). Im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht bedürfe es keines besonderen künstlerischen Niveaus der Tätigkeit. Es gehe im Ergebnis, gerade mit Blick auf die Gleichstellung mit dem Tätigkeitsfeld eines Sportlers, darum, vornehmlich der Unterhaltung und keinem anderen Zweck dienende Tätigkeiten steuerlich zu erfassen.

Im Ausgangspunkt komme aufgrund der Begriffsdefinition in Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz – insoweit unstrittig – den Sportveranstaltungen selbst Unterhaltungscharakter zu. In dem der Kläger während einer laufenden Sportereignisübertragung den Fernsehzuschauer verbal begleite und sich zum aktuellen Geschehen äußere, werde diese Begleitung aus dem Blickwinkel des Zuschauers unverzichtbarer Bestandteil der Übertragung. In der Folge sei die Tätigkeit des Klägers untrennbarer Teil eines Unterhaltungsprogramms und besitze daher schon a priori ausschließlichen Unterhaltungscharakter.

Unabhängig davon sei der Tätigkeit des Klägers selbst ein eigener Unterhaltungscharakter zuzuerkennen. Im Laufe der Jahre habe sich aus einer betont distanziert-sachlichen Übertragungsbegleitung eine emotional geprägte und etwa aufgrund der Verwendung einer betont bildhaften Sprache interessante verbale Begleitung des Sportereignisses entwickelt. Der Kläger sei Protagonist dieser Entwicklung und habe hierdurch einen hohen Bekanntheitsgrad in den Reihen der Zuschauer von Live-Sportübertragungen im Fernsehen erlangt. Die auditive Begleitung der Live-Sportübertragungen durch den Kläger bestehe in der Beschreibung des aktuellen Spielgeschehens. Diese Beschreibung gewinne durch einen von der Persönlichkeit des Klägers geprägten, sich u.a. durch Emotionalität und eine bildhafte Sprache auszeichnenden Vortragsstil, an Unterhaltungswert. Entsprechend den Gesetzen des Marktes steige der Preis einer Werbeminute dabei mit dem Interesse, welches durch Attraktivität des Programmangebots für die Zuschauer beeinflusst werden könne. Der Liveübertragung insbesondere von Sportereignissen im Bereich X komme aufgrund der aktuell hohen Lukrativität eine besondere Bedeutung zu. Dies gelte insbesondere bei sog. Bezahl-Fernsehsendern, deren Ertrag von der Anzahl der Kunden abhängig sei. Nachdem im deutschsprachigen Raum verstärkt auch private Fernsehsender Übertragungsrechte für Sportereignisse erworben hätten, seien für deren verbale Begleitung mit hochdotierten Verträgen Persönlichkeiten, die sich wegen ihres unterhaltsam-packenden Vortrags bei Sportübertragungen der öffentlich-rechtlichen Sender einen Namen gemacht hätten, engagiert worden.

25

Vor diesem Hintergrund werde auch der Kläger engagiert und erhalte eine hohe Vergütung für seine dem Zuschauer angenehme und unterhaltsame Erläuterung des aktuellen Geschehens während einer Live-Übertragung von Sportereignissen im Bereich X. Die in diesem Rahmen von ihm, dem Kläger, recherchierten und dargelegten Fakten das Sportereignis bzw. den jeweils betroffenen Gesamtwettbewerb betreffend seien mithin lediglich Bestandteil des Unterhaltungsprogramms „Sport“. Der Kläger erhalte seine Gage nicht für die Verlesung gegebenenfalls interessierender Fakten zum Sportereignis, sondern für die unterhaltende Art, in der er auf den aktuellen Geschehensverlauf reagiere und mit der Sendung selbst im Zusammenhang stehende Informationen weitergebe. Ohnehin handele es sich bei diesen Informationen um Allgemeinwissen jedes sportinteressierten Zuschauers. Die Weitergabe derartiger Informationen rechtfertige keinesfalls die Höhe der dem Kläger gezahlten Vergütung. Fakten, die das spezielle, vom Kläger konkret begleitete Sportereignis betreffen, wie etwa Gesundheitszustand einzelner Sportler, Aufstellung etc. würden ohnehin erst am Tag des Sportereignisses bekannt werden und somit nicht Gegenstand einer Vorfeldrecherche des Klägers sein.

26

Zudem bedürfe es keiner aufwändigen Vorbereitung im Vorfeld des eigentlichen Veranstaltungstages, um das notwendige Faktenwissen, das sich auf die Tagesaktualität beschränke, zu erwerben. Des Weiteren handele es sich bei der erforderlichen und vom Kläger betriebenen Pflege des fachlichen Wissensstandes, wie das laufende Training eines Sportlers, um eine notwendige Nebenleistung, die mit der Vergütung für die kommentierende Spielbegleitung abgegolten sei. Soweit der Kläger Recherchen für andere Projekte wie etwa Zeitungsartikel oder Bücher durchführe und das hierbei erworbene Wissen auch in die Kommentatorentätigkeit einfließen lassen, handele es sich lediglich um Nebenleistungen bei der hier streitgegenständlichen Tätigkeit des Klägers. Der Erwerb dieses Wissens diene jedoch anderen Zwecken und sei den streitgegenständlichen Einkünften nicht zuordenbar.

27

Soweit sich die Tätigkeit des Klägers auf die Teilnahme an Talkshows, vor allem dem Unterhaltungsprogramm Y, beziehe, sei auch insoweit Art. 17 DBA-Schweiz einschlägig, da derartigen Veranstaltungen üblicherweise Unterhaltungscharakter beigemessen werde. Ziel

28

der Sendung Y sei es, in Form einer Talkshow auf die zurückliegenden und zukünftigen Sportereignisse zu blicken. Die Gesprächsführung liege in den Händen desselben Moderators, dem jeweils wechselnde Gesprächspartner zur Seite gestellt würden. Gemeinsame Qualifikation aller Teilnehmer sei deren Fähigkeit, unterhaltsam über das Themenfeld „X“ plaudern zu können. Das Format einer solchen regelmäßigen Gesprächsrunde diene vornehmlich der Unterhaltung des Zuschauers und unterfalle daher dem Anwendungsbereich von Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz.

Etwas anderes sei auch nicht aus der Rechtsprechung zu § 50a EStG abzuleiten. Der deutsche Gesetzgeber habe mit Wirkung ab 1. Januar 2009 gerade die „unterhaltende Darbietung“ in §§ 49, 50a EStG aufgenommen (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG), um für das Einkommensteuerrecht eine Gleichstellung mit den DBA-Regelungen zu erreichen. Diese Gesetzesänderung sei erforderlich gewesen, um die Einkünfte von Künstlern auch dann zu erfassen, wenn keine eigenschöpferische Leistung erbracht sei; hierzu zählten insbesondere Einkünfte aus der Teilnahme an einer Talkshow (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG). 29

Entsprechendes gelte auch für die nach § 1 Ziffer 1 Buchst. b) des Kommentatorenvertrages geschuldeten sonstigen Auftritte des Klägers an mindestens zwölf Tagen pro Vertragsjahr, etwa bei PR-Auftritten. Der Ausdruck „Künstler“ im abkommensrechtlichen Sinne umfasse auch Darsteller, die in der Fernsehwerbung auftreten (vgl. Musterkommentar zu Art. 17 DBA-MA Rdnr. 3). Art. 17 DBA-Schweiz sei auf diejenigen Einkünfte aus der Werbung, dem Sponsoring etc. anzuwenden, die in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang mit Darbietungen oder Aufführungen in dem betreffenden Land stünden. Jedenfalls obliege es dem Kläger, für eine Beurteilung jeder einzelnen Tätigkeit im Rahmen der sonstigen vertraglich geschuldeten Aktivitäten die konkrete Ausgestaltung der Einzelauftritte darzulegen. 30

Entscheidungsgründe 31

Die zulässige Klage ist begründet. 32

A. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist lediglich das klägerische Begehren auf Erteilung der Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 EStG, nicht aber auch ein Begehren hinsichtlich der Erstattung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge, die den Erlass eines Freistellungsbescheides im Sinne von § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG erfordern würde. Dies folgt zum einen aus dem in der mündlichen Verhandlung gestellten klägerischen Antrag, zum anderen aber auch aus dem schriftsätzlich in der Klagebegründung angekündigten Antrag, wenngleich darin auch die Erstattung der Steuerabzugsbeträge erwähnt wird. Das mit der vorliegenden Klage von Beginn an verfolgte Begehren des Klägers kann – auch wenn der Kläger durch einen Berufsträger vertreten ist – im Wege der Auslegung entsprechend § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) dahingehend ausgelegt werden, dass er, der Kläger, die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung im Sinne von § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG und nicht auch eine Erstattung der Steuerabzugsbeträge im Sinne von § 50a EStG begehrt (zur Auslegung von Prozesserkklärungen vgl. BFH-Beschluss vom 21. Mai 1992 – VIII S 18/91, Juris). Diese Auslegung entspricht dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung von Verfahrensvorschriften (vgl. BFH-Urteile vom 18. September 2014 – VI R 80/13, BStBl. II 2015, 115; vom 5. November 2003 – X R 55/99, BStBl. II 2004, 706). 33

Der Kläger wendet sich ausweislich der der Klageschrift beigegeführten Unterlagen (lediglich) gegen den Ablehnungsbescheid vom ..., der seinen Antrag vom ... auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung betraf. Einen Erstattungsantrag hat der Kläger, soweit ersichtlich, bislang nicht gestellt. Zudem wäre eine auch auf die Erstattung der Steuerabzugsbeträge 34

gerichtete Klage mangels Durchführung eines entsprechenden Antrags- und Einspruchsverfahrens gemäß § 44 Abs. 1 FGO offensichtlich unzulässig. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Kläger eine solch unzulässige Klage erheben wollte.

B. Hinsichtlich des Begehrens einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG ist auch das Rechtsschutzbedürfnis gegeben. Das Rechtsschutzbedürfnis ist nicht nur in den Fällen gegeben, in denen Abzugsteuern noch nicht einbehalten und abgeführt worden sind, sondern auch dann, wenn Abzugsteuern einbehalten und abgeführt worden sind, diese Abzugsteuerbeträge jedoch von dem örtlich zuständigen Finanzamt noch nicht auf 0,- € festgesetzt oder erstattet wurden. Zum einen dient eine begehrte Freistellungsbescheinigung als Rechtsgrundlage zur Unterlassung des Einbehalts und Abzugs, wenn die Abzugsteuern noch nicht einbehalten und abgeführt wurden. Zum anderen führt der Erlass einer Freistellungsbescheinigung in den Fällen, in denen die Abzugsteuern bereits einbehalten und abgeführt wurden, dazu, dass der Rechtsgrund für die Abführung der Steuer entfällt und dem Vergütungsgläubiger nach § 37 Abs. 2 AO gegenüber dem örtlich zuständigen Finanzamt ein Erstattungsanspruch zusteht (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2015 – I R 11/13, BFH/NV 2015, 950). Das Rechtsschutzbedürfnis entfällt nur dann, wenn bei Erteilung der Freistellungsbescheinigung keinerlei Vorteil mehr für den Kläger denkbar ist, insbesondere keine Abzugsteuern in dem streitigen Zeitraum entstanden sind bzw. entstehen können (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1996 – I R 82/95, BStBl. II 1996, 608; FG Köln, Urteil vom 1. Oktober 2014 – 2 K 2175/14, EFG 2015, 143).

Hiernach kann auch im vorliegenden Fall die begehrte Freistellungsbescheinigung dem Kläger – trotz Ablaufs der maximal dreijährigen, mit Eingang des Antrags beim Beklagten beginnenden Geltungsdauer einer solchen Bescheinigung (vgl. § 50d Abs. 2 Satz 4 EStG) – insoweit noch von Vorteil sein, da die Vergütungsschuldnerin die Vergütungen unter Einbehalt und Abführung der Steuerabzugsbeträge an den Kläger ausgezahlt hat.

C. Die Klage ist begründet.

Der Kläger hat einen Anspruch auf Erteilung der begehrten Freistellungsbescheinigung im Sinne von § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG hinsichtlich der ab ... von B an den Kläger gezahlten Vergütungen. Zwar unterliegen die vom Kläger erzielten streitgegenständlichen Einkünfte dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Allerdings handelt es sich hierbei nicht um Einkünfte eines Künstlers, Sportlers o.Ä. im Sinne von Art. 17 des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens, so dass Deutschland hinsichtlich der vom Kläger erzielten Einkünfte kein Besteuerungsrecht zusteht.

I. Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung sind bei Einkünften, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50a EStG unterliegen, die jedoch nach den §§ 43b, 50g EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem geringeren Steuersatz besteuert werden können, die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet der §§ 43b, 50g EStG sowie des Abkommens anzuwenden. Unberührt davon bleibt nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuerbeträge.

Hiernach ist der Schuldner einer Vergütung i. S. des § 50a EStG auch dann zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der gesetzlich vorgesehenen Abzugsteuer (§ 50a Abs. 5 EStG) verpflichtet, wenn die Vergütung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann.

- Der Vergütungsschuldner kann indes den Steuerabzug unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger auf Grund eines von ihm nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellten Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren, § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG), mithin eine entsprechende Freistellungsbescheinigung ausstellt. 41
- II. Das Verfahren zur Erlangung einer Freistellungsbescheinigung im Sinne von § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG setzt voraus, dass überhaupt dem Steuerabzug nach § 50a unterliegende Einkünfte vorliegen. Nach dem klaren Wortlaut des § 50d Abs. 1 Satz 1 und des § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG („in den Fällen der §§ 43b, 50a Absatz 1, § 50g“) gilt diese Regelung nur für steuerabzugspflichtige Einkünfte, für die sich eine Beschränkung der Besteuerung entweder aus §§ 43b, 50g EStG oder aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt. Sie greift nicht ein, wenn geltend gemacht wird, dass Zahlungen keinem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen oder aus anderen Gründen richtigerweise keine deutsche Steuer auslösen (vgl. BFH-Urteile vom 28. Juni 2005 – I R 33/04, BStBl. II 2006, 489; vom 19. November 2003 – I R 22/02, BStBl. II 2004, 560 zu § 50d EStG in der für die Veranlagungsjahre 1997/1999 geltenden Fassung). Auf derartige Sachverhalte ist § 50d EStG weder unmittelbar noch entsprechend anwendbar. 42
- III. Die Voraussetzungen für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG liegen im Streitfall vor. Zwar steht Deutschland zunächst das Recht zu, nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG den Steuerabzug vorzunehmen. Allerdings hat der Kläger sodann nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG einen Anspruch auf Freistellung, da nach den abkommensrechtlichen Vorgaben Deutschland kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der vom Kläger erzielten Einkünfte zusteht. 43
1. Die in Rede stehenden Einkünfte des Klägers unterliegen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG. Mithin ist in der Folge auch der Anwendungsbereich von § 50d EStG eröffnet. 44
- a) Nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG wird die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden. Dem entsprechend bestimmt § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG, dass inländische Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen. 45
- b) Vorliegend erzielt der Kläger Einkünfte aus künstlerischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG. Hierbei kann offengelassen werden, ob der Kläger eine künstlerische Tätigkeit in diesem Sinne ausübt, mithin eine eigenschöpferische Leistung erbringt (vgl. zum Künstlerbegriff in Abgrenzung insbesondere zur journalistischen Tätigkeit BFH-Urteile vom 16. September 2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217; vom 4. November 2004 – IV R 63/02, BB 2005, 705; vom 2. Dezember 1971 – IV R 145/68, BStBl. II 1972, 315; Gosch in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, § 49 EStG Rn. 24). Jedenfalls erbringt der Kläger mit seiner Kommentatorentätigkeit eine unterhaltende oder ähnliche Darbietung im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG. 46
- aa) Der Begriff der „unterhaltenden“ Darbietung wurde mit dem Jahressteuergesetz 2009 in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG eingefügt. Damit hat der deutsche Gesetzgeber sich an die 47

Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen angelehnt, wonach es – anders als nach der bis dahin geltenden Regelung im deutschen Steuerrecht – weniger darauf ankommt, ob die Darbietungen tatsächlich künstlerischer oder sportlicher Natur sind, sondern vielmehr darauf, ob die Darbietungen unterhaltenden Charakter haben. Der abkommensrechtliche Begriff des Künstlers in Art. 17 Abs. 1 OECD-MA erfasst (gewerbliche) Einkünfte aus einer bestimmten Tätigkeit (in Abgrenzung zu anderen gewerblich oder selbständig ausgeübten Tätigkeiten), ohne jedoch – abweichend von innerstaatlichen Zuordnungen in §§ 15 und 18 EStG – ein besonderes Niveau der Darbietung im Auge zu haben. Durch die Aufnahme von unterhaltenden Darbietungen in die Aufzählung der der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte sollte diesem Umstand besser Rechnung getragen werden (vgl. BT-Drucks. 16/10189, S. 58). Für den Steuerabzug sollte es weniger auf den Status des beschränkt Steuerpflichtigen als Künstler, Sportler oder Artist, sondern auf den unterhaltenden Charakter der Darbietung selbst ankommen (vgl. BT-Drucks. 16/10189, S. 62). Bei der Qualifikation als „unterhaltend“ geht es aus abkommensrechtlicher Sicht letztlich allein um den Unterhaltungscharakter des Dargebotenen als solchen (vgl. Gosch in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, § 49 EStG Rn. 28). Erfasst werden einschlägige Tätigkeiten jenseits der übrigen Katalogtätigkeiten, z.B. Tätigkeiten der Showmaster, Büttenredner, Entertainer, Varieté- oder Revuedarbietungen, Models, Talk-Gästen (vgl. Gosch in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, § 49 EStG Rn. 28). Schließlich zielt die Regelung in Art. 17 des OECD-Musterabkommens auch darauf ab, dass bei entsprechenden Einkünften dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zugewiesen wird, gerade weil es für den Wohnsitzstaat mitunter sehr schwierig sein kann, die ausländischen Einkünfte aus solchen Darbietungen vollständig steuerlich zu erfassen (vgl. BT-Drucks. 16/10189, S. 61).

Eine ähnliche Darbietung in diesem Sinne liegt jedenfalls dann vor, wenn es sich einerseits um eine Aufführung oder Vorführung vor Publikum handelt, andererseits die erbrachten Leistungen zum Grenzbereich der ausdrücklich genannten künstlerischen, sportlichen und artistischen Darbietungen gehören (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 – I R 81, 82/06, BFH/NV 2008, 356 m.w.N.; Maßbaum in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rn. 536; Hidien in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, § 49 EStG Rn. E 337), sich lediglich graduell von diesen unterscheiden (vgl. Lüdike in Lademann, § 49 EStG Rn. 474) und Schnittstellen zu diesen aufweisen, die der Darbietung als solcher ihrerseits einen gewissen eigenschöpferischen Charakter verleihen. 48

Im Ergebnis hat sich der Gesetzgeber mit der Aufnahme der unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen in § 50a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG bewusst dafür entschieden, die daraus erzielten Einkünfte unabhängig von einem Status als Künstler, Sportler oder Artist dem Steuerabzug zu unterwerfen, soweit die Darbietung zumindest auch einen unterhaltenden Charakter aufweist, ohne dass ein besonderes (künstlerisches) Niveau der Darbietung verlangt wird. Insoweit ist es in diesem Zusammenhang erforderlich und ausreichend, dass eine Tätigkeit zumindest einen unterhaltenden oder ähnlichen Charakter aufweist und diesem unterhaltenden Charakter im Vergleich zu der sonstigen Tätigkeit nicht nur untergeordnete Bedeutung zukommt. 49

bb) Nach diesen Maßstäben weist die Kommentatorentätigkeit des Klägers, wenngleich sie journalistisch und berichterstattend geprägt und der Tätigkeit eines Journalisten sehr angelehnt ist, einen hinreichenden und selbständigen Unterhaltungscharakter auf, der die Tätigkeit als unterhaltende oder ähnliche Darbietung im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG erscheinen lässt. 50

(1) Ein gesetzlich normiertes Berufsbild des Journalisten gibt es nicht. Ebenso wenig ist geregelt, wer die Berufsbezeichnung Journalist tragen darf. Die Berufstätigkeit des Journalisten erfordert des Weiteren keine bestimmte Vorbildung (Hochschulstudium, Journalistenschule o.Ä.). Die Vorbildung kann deshalb allenfalls als Beweisanzeichen gewertet werden (vgl. BFH-Urteil vom 16. September 2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217 m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Berufstätigkeit des Journalisten auf Informationen über gegenwartsbezogene Geschehnisse ausgerichtet, bei der die Sammlung und Verarbeitung von Informationen des Tagesgeschehens, die „kritische Auseinandersetzung“ mit diesen Informationen und die Stellungnahme zu den Ereignissen auf politischem, gesellschaftlichem, wirtschaftlichem oder kulturellem Gebiet das Berufsbild ausmacht. Dabei gehört es zum Wesen der selbständig ausgeübten journalistischen Tätigkeit, dass der Journalist sich mit den Ergebnissen seiner Arbeit unmittelbar oder mittelbar über ein Medium (Zeitung, Zeitschrift, Film, Rundfunk, Fernsehen oder Internet) schriftlich oder mündlich an die Öffentlichkeit wendet und damit an der Gestaltung des geistigen Inhalts publizistischer Medien (u.a. Fernsehen) mitwirkt (vgl. BFH-Urteile vom 25. April 1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565; vom 20. Dezember 2000 – XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478; vom 16. September 2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217). Bei der journalistischen Tätigkeit steht neben der Lieferung von Ereignisberichten die Schilderung von Zuständen politischer, gesellschaftlicher, wirtschaftlicher und kultureller Natur typischerweise im Mittelpunkt der Berufsarbeit (vgl. BFH-Urteil vom 4. Februar 1971 – IV 330/65, BStBl. II 1971, 483).

(2) Die vorliegend zu beurteilende Kommentatorentätigkeit des Klägers ist durchaus als journalistentypische Tätigkeit anzuerkennen. Der Kläger betreibt eine „kritische Auseinandersetzung“ mit Ereignissen und Informationen im Zusammenhang mit Sportereignissen im Bereich X und nimmt damit Stellung zu tagesaktuellen Ereignissen auf sportlich-kulturellem Gebiet. Gleichwohl weisen die Kommentierungen des Klägers, wie der Beklagte darlegt und dem auch der Kläger nicht widersprochen hat, bekanntermaßen – ungeachtet des unterschiedlichen subjektiven Empfindens der Fernsehzuschauer – jedenfalls einen nicht zu vernachlässigenden Unterhaltungswert auf. Der Kläger übt seine Kommentatorentätigkeit – abhängig vom Verlauf des gezeigten Sportereignis – in einer sprachlich gewandten und anspruchsvollen, gegebenenfalls nach dem subjektiven Empfinden der Zuschauer als witzig und damit durchaus unterhaltsam empfundenen Art und Weise aus. Wenngleich dieser Unterhaltungscharakter der Tätigkeit des Klägers nicht das Gepräge gibt, ist dieses Element jedenfalls nicht von nachgeordneter Bedeutung für die Beschäftigung des Klägers und die Erzielung der hier streitgegenständlichen Einkünfte. Das Maß der auch unterhaltenden Kommentatorentätigkeit des Klägers genügt jedenfalls für die Annahme einer unterhaltenden oder ähnlichen Darbietung im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG.

52

2. Wenngleich es sich bei den vom Kläger erzielten Einkünften um solche im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt und demnach der Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen berechtigt ist, steht Deutschland nach den abkommensrechtlichen Vorschriften letztendlich kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der vom Kläger erzielten Einkünfte zu, so dass der Kläger Anspruch auf Freistellung vom Steuerabzug nach § 50d Abs. 1, 2 EStG hat. Die Tätigkeit des Klägers ist nicht als die eines Künstlers im Sinne von Art. 17 DBA-Schweiz anzusehen. Insoweit ist der Begriff des Künstlers im Sinne von Art. 17 DBA-Schweiz enger gefasst als der Begriff der künstlerischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietung im Sinne von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG. In der Folge ist das Besteuerungsrecht diesbezüglich allein der Schweiz zugewiesen. Der Kläger übt vielmehr eine sportjournalistische Tätigkeit und damit eine selbständige Tätigkeit im Sinne von Art. 14 DBA-

53

Schweiz aus. Ein deutsches Besteuerungsrecht scheidet aber auch nach dieser Abkommensregelung aus, da der Kläger über keine feste und regelmäßige Einrichtung in Deutschland verfügt.

Insoweit kommt es bei der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens darauf an, dass die Tätigkeit des Klägers eine größere Nähe zur journalistischen Tätigkeit als zur rein unterhaltenden Tätigkeit aufweist. Wenngleich die Tätigkeit des Klägers auch unterhaltende Elemente aufweist, wobei diese Beurteilung von der subjektiven Einschätzung eines jeden Zuschauers abhängen dürfte, gibt dies der Kommentatorentätigkeit jedoch nicht ein derartiges Gepräge, dass der Unterhaltungswert im Vordergrund steht und den sachlich-fachlichen, journalistisch geprägten Gehalt der spielbegleitenden Kommentierung verdrängt. 54

a) Nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (Bundesgesetzblatt II 1973, 74; nachfolgend: DBA-Schweiz) in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Nach Art. 14 Abs. 2 DBA-Schweiz umfasst der Ausdruck „freier Beruf“ insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Bücherrevisoren. 55

Nach Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz können ungeachtet der Art. 7, 14 und 15 Einkünfte, die berufsmäßige Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker, sowie Sportler und Artisten für ihre in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübte Tätigkeit beziehen, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie diese Tätigkeit ausüben. Dies gilt auch für die Einkünfte, die einer anderen Person für die Tätigkeit oder Überlassung des Künstlers, Sportlers oder Artisten zufließen (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz). 56

b) Im Streitfall erzielt der Kläger Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Sinne von Art. 14 DBA-Schweiz, da der Kläger mit seiner Tätigkeit als X-Kommentator den Beruf eines Sportjournalisten bzw. Sportberichterstatters ausübt, mithin Einkünfte aus einem freien Beruf oder zumindest aus einer sonstigen selbständigen Tätigkeit im Sinne dieser Abkommensvorschrift erzielt. Einkünfte im Sinne von Art. 14 Abs. 1 DBA-Schweiz sind im Ansässigkeitsstaat, d.h. vorliegend in der Schweiz, zu besteuern. Entgegen der Ansicht des Beklagten erzielt der Kläger gerade keine Einkünfte im Sinne von Art. 17 DBA-Schweiz, da er, der Kläger, nicht als berufsmäßiger Künstler oder Sportler im Sinne dieser Abkommensregelung tätig wird. 57

aa) Abkommensrechtliche Begriffe sind nach der Rechtsprechung des BFH zunächst nach dem Wortlaut und den Definitionen des Abkommens, sodann nach dem Sinn und dem Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens und schließlich nach den Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 26. August 2010 – I R 53/09, BFH/NV 2011, 135; vom 25. Februar 2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14). 58

Nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, 59

welche Gegenstand des Abkommens sind. Noch nicht abschließend geklärt ist, inwieweit bei der Auslegung des Begriffs „Künstler“ auf das nationale Recht des die DBA-Norm anwendenden Staates zurückgegriffen werden kann. Der Rechtsprechung ist zu entnehmen, dass dies nicht möglich ist, sondern eine abkommensspezifische Auslegung vorzugswürdig ist (sowohl BFH-Urteil vom 2. Dezember 1992 – I R 77/91, HFR 1993, 295; ebenso Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 29 m.w.N.), so dass ein Rückgriff auf die Regelung in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG unzulässig ist.

bb) Vorliegend bedarf es jedoch keines Rückgriffs auf § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da bereits aus der Anwendung der hier einschlägigen Abkommensregelungen folgt, dass der vorliegende Sachverhalt unter Art. 14 DBA-Schweiz und nicht unter Art. 17 DBA-Schweiz fällt. 60

Aus der beispielhaften Aufzählung in Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz zur Konkretisierung des Begriffs im Sinne der DBA-Vorschrift wird ersichtlich, dass die Norm nicht alle Ausprägungen künstlerische Tätigkeit und künstlerischen Schaffens erfassen will, sondern dass es sich um eine auszuübende Tätigkeit einer Person mit vortragenden Charakter vor Publikum handeln muss (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 17 OECD-MA Rn. 21; Stockmann in Vogel/Lehner, Art. 17 OECD-MA Rn. 42; Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 30). Des Weiteren folgt aus der abkommensspezifischen Auslegung, dass die künstlerische Leistung im Unterschied zur Auslegung im Rahmen des §§ 18 EStG keine Mindestgestaltungshöhe aufweisen muss. Dieses Erfordernis nach dem nationalen Recht folgt aus der Privilegierung der freien Berufe und der damit verbundenen notwendigen Abgrenzung der selbständigen Tätigkeit von der gewerblichen Tätigkeit; ein entsprechendes Bedürfnis besteht bei der Anwendung der DBA-Norm nicht, da diese lediglich den Zweck verfolgt, Tätigkeitseinkünfte unabhängig von einer Mindestaufenthaltsdauer und dem Vorliegen einer festen Einrichtung im Tätigkeitsstaat zu erfassen (vgl. Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 30; Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 17 OECD-MA Rn. 22). 61

Abkommensrechtlich werden solche Tätigkeiten vom Künstlerbegriff erfasst, denen ein unterhaltender Charakter zugesprochen werden kann, unabhängig vom Niveau der Darbietung. Der Begriff der Unterhaltung dient hierbei dem Zweck, die künstlerische Tätigkeit von der Informationsvermittlung und der Fortbildung abzugrenzen, die ebenfalls vor Publikum stattfinden (vgl. Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 31; Brandis in Wassermeyer, Art. 17 DBA-Schweiz Rn. 22). Unterhaltend in diesem Sinne ist eine Tätigkeit, wenn diese typischerweise dem Zeitvertreib und dem Freizeitvergnügen des Publikums dient (vgl. Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 31). Die Unterhaltung muss im Vordergrund stehen (vgl. Brandis in Wassermeyer, Art. 17 DBA-Schweiz Rn. 22). Daher werden etwa Quizmaster und Moderatoren von Fernsehsendungen vom Künstlerbegriff erfasst (vgl. Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 33 m.w.N.). Streitig ist insbesondere die Einordnung der Einkünfte von Interviewgästen in Talkshows und Diskussionsveranstaltungen, wobei überwiegender Ansicht nach die Interviewgäste nur als Gesprächspartner auftreten, ohne selbst eine künstlerische Darbietung zu erbringen, so dass keine Künstlereinkünfte vorliegen (vgl. Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 33; Stockmann in Vogel/Lehner, Art. 17 OECD-MA Rn. 23). 62

cc) Vor diesem Hintergrund ist die Tätigkeit des Klägers nicht als künstlerisch oder unterhaltend im Sinne von Art. 17 DBA-Schweiz, sondern als selbständige Tätigkeit im Sinne von Art. 14 DBA-Schweiz anzusehen. 63

(1) Das DBA-Schweiz enthält keine Definition des Begriffs des Sportlers oder Künstlers im Sinne von Art. 17 DBA-Schweiz. Ebenso wenig definiert das DBA den Begriff des freien 64

Berufs oder der selbständigen Tätigkeit im Sinne von Art. 14 DBA-Schweiz. Immerhin aber lässt sich aus Art. 14 Abs. 2 DBA-Schweiz, wonach der Ausdruck des freien Berufs insbesondere auch die selbständig ausgeübte „künstlerische“ Tätigkeit erfasst, folgt, dass nicht jedwede Tätigkeit allein wegen eines auch künstlerischen Charakters damit zwingend als Tätigkeit im Sinne von Art. 17 DBA-Schweiz angesehen werden kann. Dem entspricht es auch, dass Art. 17 DBA-Schweiz – abweichend von der Regelung in Art. 17 OECD-Musterabkommen – Einkünfte der „berufsmäßigen“ Künstler erfasst.

Wenn auch in Art. 14 DBA-Schweiz der Beruf des Journalisten nicht explizit erwähnt ist, weist dieser Berufstypus jedoch zweifelsfrei eine größere Nähe zu den in Art. 14 Abs. 2 DBA-Schweiz aufgeführten weiteren, typischen freiberuflich ausgeübten Tätigkeiten (Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten) auf, jedenfalls deutlich größer als eine Nähe zu den in Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz aufgeführten Künstlerberufen. Dem entspricht es auch, dass nach der früheren Fassung von Art. 14 Abs. 2 OECD-MA 1992, der eine Art. 14 Abs. 2 DBA-Schweiz entsprechende Aufzählung von Katalogberufen enthielt, für die Auslegung des Begriffs „freier Beruf“ hilfsweise auf die Regelung in § 18 Abs. 1 EStG zurückgegriffen werden konnte (vgl. Tcherniacki in Schönfeld/Ditz, Art. 14 OECD-MA Rn. 34). In § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist neben dem Beruf des Künstlers, an dessen Vorliegen jedoch nach innerstaatlichem Recht insbesondere mit der erforderlichen Gestaltungshöhe (vgl. BFH-Urteile vom 16. September 2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217; vom 4. November 2004 – IV R 63/02, BB 2005, 705; vom 2. Dezember 1971 – IV R 145/68, BStBl. II 1972, 315 jeweils m.w.N.) höhere Anforderungen als nach Abkommensrecht gestellt werden, unter anderem auch der Beruf des Journalisten und Bildberichterstatters explizit erwähnt.

(2) Die Kommentatorentätigkeit des Klägers weist, wenngleich sie – abhängig vom individuellen Empfinden und Geschmack der Zuschauer – grundsätzlich auch als unterhaltsam empfunden werden kann, allerdings keinen maßgeblichen eigenen Unterhaltungswert in einem Maße auf, der für die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit im Sinne von Art. 17 DBA-Schweiz und damit die Anwendbarkeit dieser Abkommensnorm erforderlich ist.

Ausgangspunkt der Kommentatorentätigkeit ist zunächst eine beschreibende, informierende, das Sportereignis verbal begleitende Tätigkeit. Hinzu kommen im vorliegenden Fall des Klägers bekanntermaßen seine, des Klägers, besonderen, den höchstpersönlichen Stil prägende Elemente der Art und Weise der Kommentierung. Insoweit erscheint die vom Kläger ausgeübte Kommentatorentätigkeit im Bereich der Sportberichterstattung vergleichbar mit modernen Elementen der Nachrichtenberichterstattung, die sich nicht mehr nur auf die rein sachlich-nüchterne, teils noch abgelesene Informationen über aktuelle gesellschaftliche und politische Geschehnisse beschränken. Auch im Bereich der Nachrichtensendungen gibt es seit einiger Zeit Berichterstattungsformate, in denen tagesaktuelle Geschehnisse mit modernen Medienelementen anschaulich dargestellt, durch Hintergrundberichte ergänzt und vor allem durch Journalisten mit deren persönlichen Stilelementen und – soweit es angebracht erscheint – durchaus auch mit Witz, Ironie und ähnlichem, mithin auf eine insoweit durchaus unterhaltende Art und Weise präsentiert werden. Für diesen Bereich dürfte es fernliegend sein, allein wegen der Existenz der unterhaltenden Elemente dieser Art die Berichterstattung in einer Nachrichtensendung als Tätigkeit eines Künstlers und nicht als Tätigkeit eines Journalisten anzusehen. Entsprechendes gilt nach Ansicht des Senats dann jedoch auch für den vorliegenden Fall, der im Kern immer noch journalistisch geprägten Live-Kommentatorentätigkeit im Sinne einer Berichterstattung über ein Sportereignis im Bereich X.

Hinzu kommt, dass der Unterhaltungscharakter des vom Kläger im Rahmen seiner Kommentierungen Dargebotenen und vor allem die Motivation des Fernsehzuschauers, die Fernsehübertragung zu verfolgen oder nicht, primär – neben dem grundsätzlichen Interesse für X-Sport – durch den Verlauf des Sportereignis bzw. die beteiligten Sportler, nicht jedoch, jedenfalls nicht maßgeblich, durch die Person des Kommentators bestimmt werden. Ungeachtet des Umstandes, dass der Kläger diese Tätigkeit – wie ausgeführt – in einer durchaus unterhaltenden Art und Weise ausübt, wird der Kern der Tätigkeit eines Kommentators wie vorliegend des Klägers durch die fachlich kommentierende, mitunter auch wertende bzw. interpretierende Begleitung des sportlichen aktuellen Zeitgeschehens geprägt.

Ein die Tätigkeit des Kommentators prägendes unterhaltendes Element vergleichbar einer selbständigen Darbietung, worauf der Beklagte abstellt, ließe sich allenfalls dann annehmen, wenn die Kommentatorenleistung eine derartige Verselbstständigung erfahren würde, dass bei objektiver und verständiger Betrachtung eines durchschnittlichen Adressaten (eines an Sportereignissen interessierten Fernsehzuschauers) die Motivation darin liegt, ein von dem Kläger kommentiertes Sportereignis maßgeblich allein deswegen anzuschauen, um – im Wesentlichen losgelöst vom tatsächlichen Sportgeschehen – allein die verbale Leistung des Kommentators in Anspruch zu nehmen. Dies ist für den vorliegenden Fall nicht zu erkennen. Denn bei verständiger Beurteilung wird ein durchschnittlich interessierter Zuschauer ein vom Fernsehsender angebotenes Sportereignis nicht allein deswegen anschauen, um statt des visuell wahrnehmbaren Sportgeschehens primär den verbal wahrnehmbaren Kommentierungen, selbst wenn sie vom Kläger herrühren, zu folgen. 69

c) Bezüglich der Einkünfte aus der Kommentatorentätigkeit des Klägers stünde das Besteuerungsrecht nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz der Bundesrepublik Deutschland nur dann zu, wenn der Kläger für die Ausübung seiner Tätigkeit in Deutschland regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügen würde. 70

Der Begriff der festen Einrichtung, der sich auch in anderen Vorschriften des DBA-Schweiz wiederfindet, ist im DBA selbst nicht definiert. Dieses Tatbestandsmerkmal korrespondiert mit dem Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 DBA-Schweiz und § 12 Satz 1 AO. Eine feste Einrichtung setzt somit voraus, dass sie u.a. von einer gewissen Dauer ist und der Steuerpflichtige über sie nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (so BFH-Urteil vom 2. Dezember 1992 – I R 77/91, HFR 1993, 295, zum Begriff der „ständigen Einrichtung“ im Sinne von Art. 12 Abs.1 i.V.m. Art. 2 Satz 1 DBA-Frankreich). 71

Nach diesen Maßstäben verfügt der Kläger vorliegend in Deutschland über keine Räumlichkeiten oder sonstige Einrichtungen für die Ausübung seiner Tätigkeit, über die er mit einer gewissen Dauer die Verfügungsmacht innehat. Er reist lediglich aus Anlass der einzelnen Veranstaltungen, bei denen er vertragsgemäß für B tätig wird, nach Deutschland und benutzt – soweit überhaupt erforderlich – nur für die Zeit seiner Kommentatorentätigkeit, Teilnahme an Fernsehsendungen oder sonstigen Veranstaltungen, mithin kurzzeitig und allenfalls für einige Stunden einen „Arbeitsplatz“, der jedoch weder die Qualität einer „festen Einrichtung“ hat noch dem Kläger „regelmäßig“ zur Verfügung steht. 72

d) Die Anwendbarkeit von § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. Art. 17 DBA-Schweiz und damit ein Besteuerungsrecht Deutschlands folgt auch nicht zumindest für einen Teil der streitigen Vergütungen daraus, dass der Kläger eine Mischttätigkeit ausübt, d.h. neben der eigentlichen Kommentatorentätigkeit auch an Talkshows mitwirkt, mithin zumindest insoweit als „Künstler“ bzw. „Unterhalter“ tätig wird und ein Teil der Vergütung hierauf entfällt. Unabhängig davon, ob die als jährlicher Gesamtbetrag vereinbarte Vergütung auf die einzelnen vom Kläger geschuldeten Leistungen aufgeteilt werden kann, würde dies nicht zu einer Aufteilung und 73

insoweit einer segmentierenden Betrachtung der vom Kläger erzielten Einkünfte führen. Vielmehr ist die Mitwirkung des Klägers sowohl an den Talkshows (Y) als auch an den PR-Veranstaltungen etc. als untrennbare Nebentätigkeit zu der insoweit prägenden und den Hauptzweck der Beschäftigung des Klägers ausfüllenden Tätigkeit als Sportjournalist im Sinne von Art. 14 DBA-Schweiz anzusehen.

aa) Bei sog. Misch Tätigkeiten wird überwiegend darauf abgestellt, welche Tätigkeit den Schwerpunkt ausmacht. Im Wege einer funktionalen Betrachtung aller Gesamtumstände ist die Gesamtvergütung dem Teil der Tätigkeit zuzuordnen, der wertungsmäßig den Schwerpunkt ausmacht. Soweit der Schwerpunkt nicht im künstlerischen bzw. unterhaltenden Bereich liegt, scheidet eine Anwendung von Art. 17 OECD-MA aus (vgl. FG Münster, Beschluss vom 19. Mai 2004 – 11 V 1848/04 E, EFG 2004, 1340; Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 34; Stockmann in Vogel/Lehner, Art. 17 OECD-MA Rn. 25; vgl. auch Art. 17 Rn. 4 OECD-Musterkommentar). 74

Der vorliegende Fall erscheint insoweit auch vergleichbar mit den Fällen, in denen etwa im künstlerischen Bereich ein sog. „Gesamtarrangement“ erfolgt (vgl. hierzu FG Köln, Urteil vom 10. Juni 2015 – 2 K 2305/10, EFG 2015, 2080 zum Fall eines Gesamtarrangement bestehend aus einer Theateraufführung und der hierzu erforderlichen Leistungen für Organisation und Technik). 75

Wird ein Gesamtarrangement abgegolten, betrifft die Vergütung auch Tätigkeiten, die nicht künstlerischer Natur im Sinne von Art. 17 DBA-Schweiz sind, etwa die Tätigkeit von Bühnen- und Tontechnikern (vgl. zur diesbezüglichen Problematik Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 62). Die Einkünfte, die auf diesen Teil der Tätigkeit entfallen, könnten allerdings grundsätzlich auch Unternehmensgewinne im Sinne von Art. 7 Abs. 1 des DBA-Schweiz darstellen, für die das Besteuerungsrecht nur beim Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte dem Tätigkeitsstaat zugewiesen würde. 76

Nach der segmentierenden Betrachtungsweise werden die Einkünfte, die entweder einer selbständigen Tätigkeit oder der Tätigkeit eines Künstlers zugeordnet werden können, differenziert behandelt. Der Teil des Entgelts, der auf die künstlerische Darbietung entfällt, wird von Art. 17 erfasst. Auf den übrigen Teil der Vergütung wird Art. 14 angewandt (vgl. Mody in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 17 OECD-MA Rn. 37; Schlotter in Schönfeld/Ditz, Art. 17 OECD-MA Rn. 62). Bei der vereinheitlichenden Sichtweise wird hingegen darauf abgestellt, welcher Teil der Tätigkeit der Darstellung das Gepräge gibt. Wird das Gepräge der Gesamtdarstellung durch die künstlerische Darbietung bestimmt, wird die Darbietung – ungeachtet der technischen und organisatorischen Dienstleistungen – in seiner Gesamtheit einheitlich als künstlerische Darbietung angesehen (vgl. Maßbaum in Gosch/Kroppen/Grotherr, Art. 17 OECD-MA Rn. 65; wohl auch Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 17 OECD-MA, Rn. 37). 77

bb) Im Streitfall vorzugswürdig ist die Theorie der einheitlichen Betrachtung, die dazu führt, dass die vom Kläger erzielten Vergütungen einheitlich als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach Art. 14 DBA-Schweiz zu qualifizieren sind, so dass das Besteuerungsrecht der Schweiz zusteht. Vorliegend werden die Vergütungen nach den vertraglichen Regelungen insgesamt und pauschal, d.h. ohne Aufgliederung nach einzelnen Veranstaltungen, vereinbart und gezahlt, mithin einheitlich behandelt. Hinzu kommt, dass sich das Auftreten des Klägers bei PR-Veranstaltungen oder in einer Talkshow zum Thema X nur schwer von seiner, seine Tätigkeit und seinen Bekanntheitsgrad prägenden Kommentatorentätigkeit trennen lässt. Zwar ließe sich grundsätzlich die Ausübung der Kommentatorentätigkeit durchaus getrennt von seinen Auftritten in der Talkshow und bei PR-Veranstaltungen 78

betrachten. Allerdings stehen die letztgenannten Veranstaltungen in engem Zusammenhang mit der aus Sicht der Vergütungsschuldnerin zentralen, letztendlich auch die Vergütung im überwiegenden Umfang rechtfertigenden Kommentatorentätigkeit, und runden diese Tätigkeit ab bzw. dienen der Werbung für die Sportsendungen, die vom Kläger als Kommentator begleitet werden.

cc) Im Übrigen würden auch Einkünfte eines Künstlers oder Sportlers, die durch dessen Teilnahme an einer Talkshow erzielt werden, nicht von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG erfasst, weil sie nicht im Sinne dieser Vorschrift mit Leistungen aus künstlerischen oder ähnlichen Darbietungen zusammenhängen. Das wäre nur dann der Fall, sofern sie unmittelbar und anlässlich der eigentlichen Darbietungen erfolgten. Trennbare Leistungen, die unabhängig von solchen Darbietungen erbracht werden, gehören nicht dazu (vgl. BFH-Beschluss vom 21. April 1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254; Lüdicke in Lademann, Einkommensteuergesetz, § 49 Rn. 478; Maßbaum in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rn. 543). 79

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 80

V. Die Revision ist nicht zuzulassen, da das Verfahren keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 FGO aufweist. Vielmehr galt es hier die gesetzlichen und abkommensrechtlichen Voraussetzungen und die hierzu ergangene und angeführte Rechtsprechung unter Berücksichtigung der Besonderheiten des vorliegend zu entscheidenden Einzelfalles anzuwenden. 81

VI. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 82

VII. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 83