
Datum: 25.04.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 265/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0425.3K265.15.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob es sich bei der von der Klägerin ausgeübten Tätigkeit als (Werbefilm-)Produzentin um eine der Gewerbesteuer unterfallende gewerbliche oder um eine freiberufliche Tätigkeit handelt. 2

In den Streitjahren war die Klägerin für verschiedene Auftraggeber tätig. Schriftliche Verträge wurden nicht geschlossen. Auch schriftliche Auftragsbestätigungen oder eine anderweitige schriftliche Bestimmung eines Leistungskatalogs existieren nicht. Die Klägerin ist ihren Auftraggebern auch keinen zeitlichen Nachweis ihrer Tätigkeit schuldig, da in der Regel ein Festhonorar oder – vereinzelt – eine Vergütung nach Drehtagen vereinbart wird. 3

Die Klägerin stellt ihren Auftraggebern (i.d.R. Filmproduktionsunternehmen) unter Angabe eines bestimmten Projekts die „Fachberatung als Producer“ sowie „Kommunikationsleistungen“ in Rechnung. Genauere Leistungsbeschreibungen enthalten die Rechnungen nicht. Beispielsweise berechnete die Klägerin der Filmproduktion „T“ für das Projekt „U“ unter dem 11.10.2010 26.920 € zzgl. USt für die „Fachberatung als Producer“. 4

Die Auftraggeber der Klägerin treten an sie regelmäßig zu einem Zeitpunkt heran, in dem der Werbekunde bzw. die von diesem beauftragte Werbeagentur ein neues Werbefilmprojekt ausgeschrieben hat. Werbekunde und Werbefilmagentur haben zu diesem Zeitpunkt bereits das Grobkonzept des Werbefilms erdacht und zur Grundlage der Ausschreibung gemacht. Die Klägerin wird in dieser Phase des Projekts vom Werbefilmproduktionsunternehmen zunächst damit beauftragt, einen zu dem Konzept und dem Werbekunden passenden 5

Regisseur zu finden. Dabei achtet die Klägerin insbesondere auf die Referenzen des Regisseurs sowie darauf, ob er das vom Werbekunden vorgesehene Konzept umsetzen kann. Gemeinsam mit dem Regisseur erarbeitet das Filmproduktionsunternehmen sodann ein detailliertes Konzept, mit welchem es sich bei der Ausschreibung bewirbt. Erhält das Werbefilmproduktionsunternehmen keinen Zuschlag, endet die Tätigkeit der Klägerin hier. Wird der Zuschlag erteilt, wird die Klägerin häufig, aber nicht immer – etwa wenn dem terminliche Gründe entgegenstehen – weiter in das Projekt eingebunden.

Wird die Klägerin weiter eingebunden, wird sie regelmäßig vom Werbefilmproduktionsunternehmen damit beauftragt, Personen für die Umsetzung des Projekts zu finden. Hierbei beginnt sie zunächst mit der Suche nach einem geeigneten Kameramann, welchen sie nach Abstimmung mit dem Regisseur dem Werbefilmproduktionsunternehmen vorschlägt. Bei der Suche nach einem geeigneten Kameramann berücksichtigt sie dessen bisherige Werke und gleicht ab, ob diese zu dem vorliegenden Konzept passen. Insbesondere berücksichtigt sie, dass der Auftraggeber regelmäßig verlangt, dass der Kameramann bereits in der Vergangenheit ein ähnliches Produkt (z. B. ...) in Szene gesetzt hat. Einen noch nicht mit der Materie beschäftigten, wenn auch hochdekorierten, Kameramann schlägt sie in der Regel nicht vor, weil der Werbekunde diesem wegen der fehlenden Vorbefassung mit einem ähnlichen Produkt und den deshalb fehlenden spezifischen Referenzen nicht zustimmen würde. Auf eine ähnliche Weise sucht die Klägerin Personen für die weiteren zu besetzenden Stellen aus und schlägt diese ihrem Auftraggeber bzw. dem Werbekunden vor. Auch wenn die Klägerin für eine Produktion einen Drehort aussuchen muss, sucht sie nach geeigneten, in das aufgestellte Konzept passenden Orten und schlägt diese vor.

Der Klägerin obliegen neben diesen Tätigkeiten jeweils auch organisatorische Tätigkeiten wie die Budgetüberwachung und die Projektaufsicht.

In den Streitjahren war die Klägerin unter anderem im Rahmen der Produktion von Werbefilmen der E (E) und W tätig, die als repräsentative Arbeiten angesehen werden können, auch wenn die Intensität ihrer Einflussnahme in einzelnen Projekten schwankt.

Im Rahmen des Werbefilmprojekts der E hat die Klägerin den Regisseur und entsprechend der vom Auftraggeber vorgegebenen Parameter das richtige „Produktionssetup“, insb. also den Drehort, ausgewählt. Die Entscheidung für den Drehort wurde gemeinsam mit dem Regisseur getroffen und fiel letztlich auf C. Zugleich entschied die Klägerin, das Casting für den Werbespot in M durchzuführen. Außerdem hat die Klägerin – in Absprache mit dem von ihr ausgewählten Regisseur – den Casting-Direktor sowie die kreativ ausführenden Teilnehmer wie die Produktionsfirma, den Director of Photography, den Produktion Designer, die Stylisten sowie den Make-up-Artist ausgewählt. Auch für die sog. Postproduktion, die Nachbearbeitung und Finalisierung, hat die Klägerin die kreativen Mitarbeiter ausgewählt.

Im Rahmen des Werbefilmprojekts für W wurde vom Auftraggeber N als Werbefigur gewonnen. Die Klägerin suchte einen Regisseur aus, der die Werbeaussage des Kunden bzw. der Werbeagentur transportieren konnte und der zum Projekt sowie nach Ansicht der Klägerin zu Herrn N passte. Daneben wählte die Klägerin für den Dreh einen zum Konzept passenden Drehort, die übrigen Darsteller sowie sonstige Mitarbeiter des Projekts aus. Nach dem Dreh und der Erstellung einer ersten Version des Werbefilms mit dem Cutter reiste der Regisseur ab. Daraufhin nahm die Klägerin die Postproduktion mit dem Postproduktionsteam vor. Im Fall dieses Werbedrehs erstelle die Klägerin gemeinsam mit dem Cutter ausnahmsweise eine geänderte Schnittversion, weil die Version, die zuvor durch den Regisseur mit dem Cutter erstellt worden war, von dem mit dem Werbekunden

abgesprochenen Konzept abgewichen ist. Die von ihr mit dem Cutter erstellte Version stimmte sodann mit der vorher abgesprochenen Version überein. Zur Endabnahme des Videos durch Herrn N reiste die Klägerin gemeinsam mit dem Chief Creative Direktor des Projekts in dessen Studio nach Q.

11
Sofern die Auswahl des Regisseurs, des Drehortes und sonstiger Mitarbeiter wie in den vorstehenden Fällen der Klägerin oblag, meint Auswahl, dass sie die entsprechenden Personen bzw. den Ort ihrem Auftraggeber, dem Filmproduktionsunternehmen bzw. dem Werbekunden, vorschlägt und dieser das Letztentscheidungsrecht besitzt.

12
Wenn sich ein Beteiligter, etwa ein Regisseur oder ein Cutter, nicht an die zuvor mit dem Produktionsunternehmen und dem Werbekunden abgesprochenen Planungen hält, drängt die Klägerin am Set darauf, dass diese Vorgaben umgesetzt werden. Erbringt ein Beteiligter, auch ein Regisseur, in diesem Sinne eine absolute Minderleistung und erkennt die Klägerin, dass er das abgesprochene Projekt nicht umsetzen kann, schlägt die Klägerin in Ausnahmefällen dem Produktionsunternehmen vereinzelt auch dessen Entlassung vor, wobei dieses der Einschätzung der Klägerin nach ihren Angaben regelmäßig folgt. Sie gibt dann die Nachricht der Entlassung des Regisseurs an diesen weiter. In solchen Situationen kann es vorkommen, dass die Klägerin für eine kurze Zeit – bis zum Ende des Drehs oder der Einstellung eines neuen Regisseurs – bis zu etwa einem halben Tag die Aufgaben des Regisseurs wahrnimmt und das Projekt nach den zuvor abgesprochenen Vorgaben weiterführt.

13
An den Werbefilmen selbst ist nicht – etwa durch ein besonderes Stilmittel – erkennbar, dass die Klägerin daran mitgewirkt hat. Es ist jedoch unter potentiellen Kunden der Klägerin, dh. insbesondere Werbefilmunternehmen bekannt, an welchen Werbefilmen die Klägerin mitgewirkt hat. Wenn diesen Kunden die Werbefilme zusagen, erhält die Klägerin aufgrund dessen Anfragen für künftige Projekte.

14
Die Klägerin ist nicht Mitglied der Künstlersozialversicherung. Auf einen nach den Streitjahren von der Klägerin gestellten Antrag wurde ihr mitgeteilt, dass die von ihr ausgeübte Tätigkeit nicht zu einer Versicherungspflicht in der Künstlersozialkasse führe.

15
Die Klägerin gab für die Streitjahre keine Gewerbesteuererklärungen ab. Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärungen erklärte sie die Einkünfte aus der beschriebenen Tätigkeit als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

16
Der Beklagte führte aufgrund der Prüfungsanordnung vom 15.4.2013 u. a. für die Gewerbesteuer 2009 bis 2011 im Jahr 2013 eine Außenprüfung bei der Klägerin durch. Mit Anordnung vom 24.7.2013 erweiterte der Beklagte den Prüfungszeitraum auf die Gewerbesteuer für das Jahr 2008.

17
Im Prüfungsbericht vom 10.9.2013 ging der Betriebsprüfer davon aus, dass die Klägerin eine gewerbliche Tätigkeit ausübe. Die Tätigkeit stimme mit der Tätigkeit eines Werbeberaters in wesentlichen Teilen überein. „Werbeberater“ erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie sich auf die Beratung des Auftraggebers beschränken und bei der Werbemittelherstellung eine lediglich überwachende Funktion ausübten. Werbeberater könnten nur dann freiberuflich tätig sein, wenn sie unter Anlegung eines strengen Maßstabs bei eigenschöpferischer Begabung eigene Ideen schöpferisch gestalteten. Die Klägerin sei aufgrund des umfassenden Tätigkeitsbildes (Planung, Beaufsichtigung, Budgetüberwachung) nicht auf diese Art tätig geworden. Es liege ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor, weil die einzelnen Tätigkeiten nicht abgrenzbar seien. Die Klägerin erbringe eine einheitliche Leistung. Dies sei

auch an der Abrechnungsweise der Klägerin mit Pauschalhonoraren ersichtlich, die sie (unstreitig) intern mit Tagessätzen kalkuliert.

Eine Vergleichbarkeit mit einem beratenden Betriebswirt sei nicht gegeben und es handele sich nicht um eine journalistische oder wissenschaftliche Tätigkeit. Ebenso liege eine künstlerische Tätigkeit nicht vor. Nach der Rechtsprechung des BFH zu Filmherstellern sei eine künstlerische Tätigkeit nur dann gegeben, wenn der Hersteller an allen Tätigkeiten, die für den Wert des einzelnen Films bestimmend sind (Drehbuch, Regie, Kameraführung, Schnitt, Vertonung) selbst mitwirke und dabei den entscheidenden Einfluss auf die Gestaltung des Films ausübe. Anweisungen und Kontrollen, die dem Mitarbeiter noch eigene Gestaltungsfreiheit ließen, reichten dazu nicht aus. 18

Der Beklagte folgte der Auffassung des Betriebsprüfers und erließ unter dem 26.11.2013 erstmalige Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre. Als Gewinn aus Gewerbebetrieb berücksichtige er dabei den vollständigen Gewinn der Klägerin aus der Tätigkeit als Produzentin in der Höhe, welche die Betriebsprüfung zuvor ermittelt hatte. 19

Hiergegen legte die Klägerin am 27.12.2013 Einspruch ein, mit dem sie die Aufhebung der Gewerbesteuermessbescheide begehrte. Im Einspruchsverfahren verwies sie auf das Urteil des FG München vom 23.9.2011, 1 K 3200/09, wonach ein verantwortlicher Casting-Direktor, der die Darsteller nach den Vorgaben eines Drehbuchs eigenverantwortlich auswähle, freiberuflich (künstlerisch) tätig sein könne. Auch die Klägerin wähle die Mitarbeiter des jeweiligen Filmprojekts aus. Sie sei sogar wesentlich künstlerischer tätig: Sie müsse entscheiden, womit, wodurch und wie die Aussage bzw. Botschaft des Werbefilms transportiert werden könne, wer der passende Regisseur sei, wo die richtige Location sei und mit wem die für die Produktion notwendigen Arbeiten zu besetzen seien. Teilweise stelle sie diese Personen selbst ein, teilweise schlage sie diese vor. Absprachen habe sie nur mit dem Produzenten und dem Regisseur zu treffen. Nach der erfolgten Freigabe des Projekts durch den Auftraggeber obliege ihr sodann die künstlerische Aufsicht und die Budgetüberwachung. Dazu kämen die Recherche- und Planungstätigkeiten. Letztlich sei sie allein dafür verantwortlich, die Werbefilme umzusetzen und bestimme den Inhalt und die Aussage des Werbefilms. Bei der Budgetüberwachung handele es sich nur um eine „Nebentätigkeit“ im Rahmen der Projekte. 20

Der Beklagte wies die Einsprüche durch Einspruchsentscheidung vom 7.1.2015 – unter Änderung der Gewerbesteuermessbescheide für 2010 und 2011 der Höhe nach aus im Klageverfahren nicht interessierenden Gründen – als unbegründet zurück. Darin verwies er insbesondere auf das Urteil des FG Hamburg vom 26.2.2001, Az. II 198/00, wonach ein „Exekutive Producer“ grundsätzlich gewerblich tätig sei, wenn er nicht überwiegend als Drehbuchautor schriftstellerisch tätig sei. Nach dem Urteil des BFH vom 2.12.1980, VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170, müsse der Hersteller eines Films zudem „auf sämtliche zur Herstellung eines Kunstwerks erforderliche Tätigkeiten, soweit sie nicht in künstlerischer Hinsicht von untergeordneter Bedeutung sind, den entscheidenden gestalterischen Einfluss ausüben“, um eine künstlerische Tätigkeit auszuüben. Anweisungen, die dem Angewiesenen eine eigene Gestaltungsfreiheit beließen, seien nicht ausreichend. Die Feststellungslast zur Erfüllung dieser Voraussetzungen treffe die Klägerin. Diese sei zwar eigenverantwortlich tätig, müsse sich aber jeweils eng absprechen, was einer künstlerischen Tätigkeit entgegenstehe. 21

Den als Beispiel aufgeführten Werbespot für W habe nicht die Klägerin, sondern die Werbeagentur H kreiert. Diese habe sich für N als Werbefigur entschieden und die Kampagne zeitgleich im TV, im Print und im Internet laufen lassen. Letztlich habe die Agentur 22

den Spot somit zusammen mit dem Regisseur umgesetzt. Die Klägerin habe lediglich den Regisseur, Drehort und sonstige Mitarbeiter ausgesucht. Dies habe jedoch wenig Einfluss auf die Botschaft des Werbeclips. Die Klägerin sei daher nicht allein bzw. nicht entscheidend gestaltend tätig geworden. Die schöpferische Leistung sei von den Darstellern und dem Regisseur erbracht worden, die durch bestimmte Zielvorgaben und ggf. Verbesserungswünsche des Auftraggebers eingeschränkt worden sei, nicht aber durch die Klägerin.

Beim Werbespot für die E sei ebenfalls die Werbeagentur (hier: P) für die Werbekampagne und das Drehbuch verantwortlich gewesen. Die Klägerin habe zwar Mitarbeiter ausgewählt, sei aber darüber hinaus selbst nicht kreativ tätig geworden. Im Zusammenhang mit den Spots werde im Internet auch nicht die Klägerin, sondern nur die Werbeagentur – und ggf. das Werbefilmproduktionsunternehmen, nicht aber die Klägerin namentlich genannt. Insgesamt trete der Anteil der Klägerin an dem Gesamtkunstwerk „Werbefilm“ somit in den Hintergrund. 23

Die Klägerin habe im Übrigen auch nichts dazu vorgetragen oder nachgewiesen, dass sie auf andere Bereiche des Filmkunstwerks – etwa Drehbuch oder Schnitt – einen maßgeblichen Einfluss ausgeübt habe. Allein daraus, dass die Klägerin sich mit dem Regisseur habe abstimmen müssen, ergebe sich, dass dieser eine große Gestaltungsfreiheit gehabt und selbstständig gehandelt habe. 24

Die Klägerin habe nur eine „Fachberatung“ mit einer pauschalen Vergütung in Rechnung gestellt und keine Nachweise über den Umfang der Anteile der Einzeltätigkeiten an der Gesamttätigkeit vorgelegt. Die Klägerin erbringe eine „Organisationsleistung“, die keine eigenständige künstlerische Tätigkeit darstelle. 25

Im Unterschied zum Kläger im Urteil des FG München vom 23.9.2011, 1 K 3200/09, sei die Klägerin weisungsgebunden, weil sie alle Entscheidungen mit dem Regisseur abspreche. Zudem sei die Klägerin nicht nur für die Auswahl des künstlerischen Personals, sondern auch des technischen Personenkreises zuständig. Die Auswirkung ihrer Tätigkeit auf die kreative Gestaltung des Produkts sei marginal und von der Einflussnahme des von ihr beauftragten Kreativpersonals überlagert. 26

Eine Vergleichbarkeit zu einem beratenden Betriebswirt sei nicht gegeben. Die Beratung müsse sich zumindest auf einen Kernbereich der Beratung eines Betriebswirts erstrecken, was nicht der Fall sei. 27

Mit der hiergegen am 6.2.2015 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren aus dem Einspruchsverfahren weiter. Hierzu vertieft und ergänzt sie ihr bisheriges Vorbringen. Sie, die Klägerin, werde gerade deshalb beauftragt, weil sie den Werbefilm mit ihren gestalterischen Ideen und schöpferischen Leistungen gestalte. Mit der Suche nach dem passenden Regisseur, dem Drehort und der Besetzung der sonstigen notwendigen Arbeiten nehme sie einen entscheidenden gestalterischen Einfluss auf den Werbefilm, den die Klägerin allein ausübe, ohne weisungsgebunden zu sein. Die Tätigkeit erreiche daher über die Technik hinaus eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe. Nach Freigabe des Projekts durch den Auftraggeber, obliege ihr, der Klägerin, sodann auch die künstlerische Aufsicht und Überwachung. 28

Die Vergleichbarkeit mit der Entscheidung des Finanzgerichts München ergebe sich daraus, dass vertragliche Hauptleistungspflicht die Auswahl der Darsteller der Werbefilme sei. Wie ein Casting-Direktor sei sie nicht an den wirtschaftlichen Prozessen der Rollenbesetzung wie dem Aushandeln von Gagen oder Abschluss von Verträgen beteiligt. 29

Künstlerisch sei die Tätigkeit jedenfalls deshalb, weil die Klägerin – vergleichbar mit einem Drehbuchautor – eigenständig und vollumfänglich den Inhalt und die Aussage des Werbefilms unter Vorgabe der Botschaft des jeweiligen Auftraggebers bestimme. Der Film erhalte durch die spezielle Komposition des Inhalts durch die Klägerin und durch ihre Auswahl des Schauspielereensembles ihre Prägung. Die Klägerin bestimme somit – noch mehr als ein Casting-Direktor – durch ihre eigenen Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse die gesamte Geschichte des Filmes.	30
Tätigkeiten, die der Betätigung der Klägerin ein gewerbliches Gepräge geben könnten, seien allenfalls von untergeordneter Bedeutung. Maßgeblich sei, dass die von der Klägerin übernommenen Hauptleistungspflichten den künstlerischen Charakter der Tätigkeit darstellten. Die Planungstätigkeiten beträfen gerade die künstlerische, eigenverantwortliche Komposition und die schöpferische Gestaltung des Werbefilms. Eine konkrete Verhandlung der Budgets erfolge durch die Klägerin nicht. Die Pflicht zur Einhaltung des Budgets stelle keine Hauptleistungspflicht, sondern eine geringfügige (Neben-) Tätigkeit dar.	31
Nach Ansicht der Klägerin schließe eine gewisse Weisungsgebundenheit eine künstlerische Tätigkeit nicht aus. Es komme auf die Art und Weise der Abhängigkeit der beauftragten Person an. Insbesondere schließe nicht jede im Rahmen eines Films erforderliche (arbeitsteilige) Zusammenarbeit automatisch eine freie schöpferische Gestaltung der einzelnen am Film Beteiligten aus. Auch im Bereich der übrigen Kunst gebe es Auftragsarbeiten, die dem Künstler nicht völlige Freiheit bei der Auftragserfüllung ließen. Entscheidend sei lediglich, dass der Klägerin ein Beurteilungsspielraum bei der Gestaltung ihrer Tätigkeit verbleibe. Dass andere Personen ebenfalls gestalterisch Einfluss auf das Endprodukt nehmen, schließe eine künstlerische Tätigkeit der Klägerin daher nicht aus.	32
Mit der Klagebegründung hat die Klägerin außerdem weitere Tätigkeitsnachweise eingereicht. Im Jahr 2014 habe sie für die F eine Bewertung bzw. Analyse des geplanten nächsten TV-Spots unter Berücksichtigung des Kostenvoranschlags der ausgewählten Produktionsfirma, der Regieinterpretation der (nicht von ihr) ausgewählten Regisseurin und der vorliegenden Skripten durchgeführt. Das Ergebnis war schriftlich zu dokumentieren.	33
Im Jahr 2013 habe die Klägerin eine Schulung von Mitarbeitern des oberen Managements von Marketing und Einkauf über drei Tage zum Oberthema „Produktionsunterstützung TV-Spot“ gehalten und dort Themen wie KV-Auswahl, Regie/Fotografie, PPM-Schulung. Buyout, Gagen und GEMA sowie Postproduktion und weitere Themen angesprochen. In den Streitjahren ist die Klägerin jedoch – insoweit unstreitig – nicht unterrichtend tätig geworden.	34
Ein weiterer Auftrag im Jahr 2013 für den TV-Spot für Juli 2013 einer Versicherung erfasste die Produktionsunterstützung. Die Leistungen der Klägerin seien folgende gewesen:	35
- Verschaffen eines Überblicks über die bisherige Kampagne	36
- Beratung und Betreuung des Produktionsbriefings und der Ausschreibung	37
- Auswahl Regie, Fotografen	38
- Aufbereitung, Vergleichen, Beurteilen, Prüfen und Erläutern der Präsentation der Produktion und Regisseure	39
- Beratung bei der Auswahl von Regisseuren und Fotografen	40
- Kostencontrolling mit Kostenfreigabe	41

- Beratung und Begleitung im kreativen Prozess	42
- Beratung und Begleitung vom PPM bis zu den Offline-/Online-Abnahmen inklusive Abschlussgespräch und Dokumentation.	43
Ebenfalls hat die Klägerin Rechnungen zu weiteren Projekten aus den Jahren 2013 und 2014 vorgelegt, in denen sie die „Fachberatung“ bzw. den “Consulting Service as Producer” in Rechnung stellt. Tätigkeiten seien in diesen Projekten ebenfalls die Recherche, Planung, Beaufsichtigung sowie die Budgetüberwachung von Projekten bzw. Filmen im Bereich der Werbung gewesen.	44
Die Klägerin beantragt,	45
die Bescheide für 2008, 2009, 2010 und 2011 über den Gewerbesteuermessbetrag jeweils vom 26.11.2013, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.1.2015, aufzuheben,	46
die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären	47
und regt an, für den Fall einer vollen oder teilweisen Abweisung der Klage die Revision zuzulassen.	48
Der Beklagte beantragt	49
Klageabweisung.	50
Der Beklagte verweist im Klageverfahren auf seine Einspruchsentscheidung und wiederholt sein wesentliches Vorbringen. Ergänzend trägt er vor, dass die Klägerin zumindest gegenüber dem Regisseur weisungsgebunden sei, auch wenn sie diesen auswähle, da sie alle Entscheidungen mit diesem abspreche. Hinsichtlich des Projekts für W mit N sei auch fraglich, ob die Klägerin einem renommierten Regisseur und einer Stilikone als Werbeträger überhaupt eine gestalterische Richtung vorgeben hätte können. Die unterrichtende Tätigkeit, sowie die Tätigkeitsbeispiele aus den Jahren ab 2013 hätten auf die Streitjahre keine Auswirkung.	51
Das Gericht hat in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass es nicht beabsichtige, ein Sachverständigengutachten einzuholen. Die Klägerin hat die Ausführungen zu ihrer Tätigkeit im Rahmen der mündlichen Verhandlung präzisiert und klargestellt. Hierzu wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 25.4.2018 verwiesen.	52
Im Übrigen wird wegen der Einzelheiten auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie auf die vorgelegten Unterlagen und Akten gemäß § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO verwiesen.	53
Entscheidungsgründe	54
I. Die zulässige Klage ist unbegründet.	55
Die Gewerbesteuermessbescheide vom 26.11.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.1.2015 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	56
Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Tätigkeit der Klägerin in den Streitjahren der Gewerbesteuer unterliegt.	57
	58

1. Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG fällt darunter eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Darüber hinaus darf es sich bei der Tätigkeit nach der Rechtsprechung nicht um private Vermögensverwaltung handeln (BFH vom 16.09.2015, X R 43/12, BStBl. II 2016, 48; BFH vom 19.10.2010, X R 41/08, BFH/NV 2011, 245).
2. Diese Voraussetzungen sind im Falle der Klägerin erfüllt. Angesichts der Art und des Umfangs ihrer Tätigkeit als Produzerin steht fest, dass die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG auf einer selbständigen, nachhaltigen und mit Gewinnerzielungsabsicht unternommenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beruhen, die über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht. 59
3. Soweit zwischen den Beteiligten allein streitig ist, ob die Klägerin in den Streitjahren eine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausgeübt hat, sieht es der Senat nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens jedoch nicht i.S.d. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO als erwiesen an, dass die Tätigkeit der Klägerin als freiberuflich, insbes. als künstlerisch, zu beurteilen ist. Etwaige beim Senat verbleibende Zweifel gehen zulasten der Klägerin. Da auch der freie Beruf grundsätzlich die Merkmale eines Gewerbebetriebs (Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) erfüllt und er der Gewerbesteuerpflicht nur dann nicht unterliegt, wenn er die Merkmale des § 18 EStG aufweist, trägt die Feststellungslast für das Vorliegen eines freien Berufs der Steuerpflichtige (vgl. BFH vom 30.03.1994, I R 53/93, BFH/NV 1995, 210; BFH vom 12.12.1991, IV R 65-67/89, BFH/NV 1993, 238). 60
4. Der Senat ist aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens unter besonderer Berücksichtigung der von der Klägerin dargelegten Arbeitsweisen und Nachweise und der von ihr dazu in der mündlichen Verhandlung gegebenen Erläuterungen nicht i.S.d. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO zu der Überzeugung gelangt, dass die Tätigkeit der Klägerin bei einer Gesamtwürdigung als künstlerisch zu werten ist. 61
- a) Künstlerisch tätig i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist ein Steuerpflichtiger, wenn er eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Darstellungskraft zum Ausdruck kommt und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse, objektiv festzustellende Gestaltungshöhe erreicht (BFH vom 16.09.2014, VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217; BFH vom 15.10.1998, IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465; BFH vom 23.09.1999, XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460). Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist von den tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall abhängig (BFH vom 15.10.1998, IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465 m.w.N.). Dabei kommt der allgemeinen Verkehrsauffassung besonderes Gewicht zu (BFH vom 15.10.1998, IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465; BFH vom 14.08.1980, IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21). 62
- b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH schließt ein gewerblicher Verwendungszweck des hergestellten Werks die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit nicht aus, wenn die Arbeiten des Steuerpflichtigen nach ihrem Gesamtbild eigenschöpferisch sind und eine bestimmte künstlerische Gestaltungshöhe erreichen (vgl. ua. BFH vom 14.12. 1976, VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474 m.w.N.). Für das Merkmal der künstlerischen Tätigkeit ist es daher 63

unerheblich, aus welcher Zielsetzung heraus der Künstler ein Werk schafft und wozu das von ihm geschaffene Werk verwendet wird. Eine künstlerisch gestaltete Leistung verliert nicht allein dadurch die Eigenschaft einer künstlerischen Leistung, dass sie einem gewerblichen Zweck wie z.B. der Werbung dient (BFH vom 15.10.1998, IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465; BFH vom 23.09.1998, XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460; BFH vom 14.12.1976, VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474; BFH vom 26.09.1968, IV 43/64, BStBl. II 1969, 70).

c) Hat sich der Steuerpflichtige aber an ins einzelne gehende Angaben und Weisungen seines Auftraggebers zu halten und bleibt ihm infolgedessen kein oder kein genügender Spielraum für eine eigenschöpferische Leistung, so ist eine künstlerische Tätigkeit ausgeschlossen (BFH vom 15.10.1998, IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465; BFH vom 11.07.1991, IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413, m.w.N.). Bedient sich ein Künstler bei der Herstellung eines Kunstwerks qualifizierter Mitarbeiter, so reicht es - anders als in anderen Fällen freiberuflicher Tätigkeiten (vgl. BFH 11.09.1968 - I R 173/66, BStBl. II 1968, 820; BFH 25.11.1975 - VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155) - nicht aus, dass er selbst in ausreichendem Umfang an der praktischen Arbeit teilnimmt und das mit Hilfe der Mitarbeiter geschaffene Werk den Stempel seiner Persönlichkeit trägt. Im Hinblick auf die Eigenart der künstlerischen Tätigkeit, die in besonderem Maße persönlichkeitsbezogen ist, ist vielmehr erforderlich, dass der Künstler auf sämtliche zur Herstellung eines Kunstwerks erforderlichen Tätigkeiten, soweit sie nicht in künstlerischer Hinsicht von untergeordneter Bedeutung sind, den entscheidenden gestaltenden Einfluss ausübt (BFH vom 02.12.1980, VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170).

64

d) Übt ein Steuerpflichtiger eine gemischte Tätigkeit aus freiberuflichen und gewerblichen Elementen aus, sind die freiberuflichen und gewerblichen Einkünfte getrennt zu ermitteln, wenn dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 18 Rn. 50 m.w.N.). Liegt eine nach der Verkehrsauffassung nicht trennbare einheitliche Betätigung vor, ist maßgeblich, welcher Teil der Gesamtbetätigung das Gepräge gibt (vgl. BFH vom 4.11.2004, IV R 63/02, BStBl. II 2005, 362). Von einer einheitlichen Betätigung ist nach der Rechtsprechung insbesondere dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige seinem Auftraggeber einen einheitlichen Erfolg schuldet (vgl. FG Köln vom 15.02.2006, 14 K 7867/98, DStRE 2007, 1312). Liegt eine einheitlich zu beurteilende Tätigkeit vor, können einzelne Teile der Tätigkeit, denen isoliert betrachtet eine künstlerische Gestaltungshöhe zukommen mag, nicht herausgelöst und isoliert beurteilt werden (vgl. BFH vom 30.11.1978, IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236; FG München vom 27.01.2012, 8 K 4021/08, EFG 2012, 2282).

65

e) Für bestimmte Tätigkeiten in der Filmbranche, auch der Werbefilmbranche ist bislang entschieden worden, ob diese jeweils im Einzelfall als künstlerische Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG anzusehen sind.

66

aa) Bei dem Hersteller eines Filmes handelt es sich etwa nur dann um einen Künstler, wenn er an allen Tätigkeiten, die für den künstlerischen Wert eines Films bestimmend sind, selbst mitwirkt und dabei den entscheidenden Einfluss auf die Gestaltung des Films ausübt. Nur in diesem Fall kann aufgrund der gestaltenden Beiträge der Mitarbeiter einer Filmproduktion von einer eigenschöpferischen Leistung des Filmherstellers auszugehen sein, die eine künstlerische Gestaltungshöhe erreicht (vgl. BFH vom 2.12.1980, VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170).

67

bb) Ein (Werbe-)Fotograf ist ebenfalls in der Regel nicht künstlerisch tätig, da eine Fotografie in der Regel kein Kunstwerk ist, weil nur in begrenztem Umfang Raum für eine geistig-eigenschöpferische Gestaltung des Dargestellten – über die bloße Darstellung des Tatsächlichen hinaus – möglich ist. In Einzelfällen – zum Beispiel für Portraitaufnahmen – ist

68

die Möglichkeit der künstlerischen Gestaltung jedoch nicht grundsätzlich ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige nach seinem Gesamtschaffen eigenschöpferisch tätig ist und seine Arbeiten über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine künstlerische Leistungshöhe erreicht (vgl. BFH vom 7.10.1971, IV R 139/66, BStBl. II 1972, 335; BFH vom 14.12.1976, VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474). Dies gilt selbst dann, wenn der Steuerpflichtige „Korrekturen“ an den fotografierten Objekten vornimmt, die nicht über die bei Berufsfotografen übliche Einflussnahme hinausgehen, um die abgebildeten Objekte zur Zufriedenheit der Auftraggeber bildlich in Erscheinung treten zu lassen (BFH vom 10.9.1998, IV R 70/97, BFH/NV 1999, 456).

cc) Mit den gleichen Erwägungen ist es in der Regel nicht von vornherein ausgeschlossen, dass ein Kameramann beim Film künstlerisch tätig ist. Auch hier steht regelmäßig die Wiedergabe von Dingen und Abläufen im Vordergrund, die zu einem großen Teil von den mehr handwerklich-technischen Fähigkeiten, der Beherrschung der Motivauswahl und der Motivgestaltung abhängt, weshalb die Tätigkeit als Kameramann in der Regel nicht grundsätzlich als künstlerisch anerkannt werden kann (vgl. BFH vom 7.3.1974, IV R 196/72, BStBl. II 1974, 383, juris-Rn. 29). 69

dd) Für einen Cutter wurde entschieden, dass dessen Tätigkeit ebenfalls nicht grundsätzlich als künstlerisch anzusehen ist. Eine künstlerische Tätigkeit scheidet jedenfalls dann aus, wenn keine eigene Formsprache entwickelt und nicht versucht wird, Deutungsräume zu erweitern, indem eigene Erfindungen und Ideen in das Arbeitsergebnis einfließen (FG Hamburg vom 16.12.2004, VI 263/02, EFG 2005, 697). 70

ee) Demgegenüber kann nach der von den Beteiligten diskutierten Entscheidung des Finanzgerichts München ein Casting-Direktor künstlerisch tätig sein, wenn dieser im Einzelfall durch die Auswahl der bestgeeigneten Schauspieler/innen unter Beachtung seiner individuellen Anschauungsweise die Bildgebung in dem Filmwerk in entscheidender Weise beeinflusst und aufgrund dessen von einer eigenen Gestaltungshöhe des Casting-Direktors auszugehen ist (FG München vom 23.9.2011, 1 K 3200/09, EFG 2012, 159) 71

f) Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist zunächst festzustellen, dass die Tätigkeit der Klägerin für die jeweiligen Auftraggeber einheitlich zu beurteilen ist, auch wenn einzelne Elemente der Tätigkeit der Klägerin als künstlerisch anzusehen sein könnten. Eine getrennte Ermittlung der Einkünfte ist weder nach dem Vortrag der Klägerin noch nach der Verkehrsauffassung möglich. Die von der Klägerin an ihre Auftraggeber zu erbringende Leistung erfasst einheitlich jedenfalls die von der Klägerin als „künstlerisch“ angesehenen Leistungen wie auch übrige Leistungen, die unstreitig keinen künstlerischen Charakter haben, wie die Budgetüberwachung, Organisation und Beratungsleistungen. Die Klägerin schuldet den Auftraggebern einen einheitlichen Erfolg, wobei sie bei der Durchführung eines Auftrags jeweils in Bezug auf die Elemente tätig wird, die im Einzelfall eine Tätigkeit durch sie verlangen. Die Einheitlichkeit der Leistung ergibt sich für den Senat nicht zuletzt auch daraus, dass die Klägerin mit einem Pauschalpreis abrechnet, der intern mit einem Tagessatz kalkuliert wird, wobei die Klägerin hierbei nicht zwischen einzelnen Tätigkeiten unterscheidet. Die Klägerin wird vielmehr bei dem jeweiligen Projekt so tätig, wie es das Projekt und die jeweilige Situation gerade verlangen, ohne zwischen organisatorischen und möglicherweise künstlerischen Tätigkeiten zu unterscheiden. Eine isolierte Betrachtung einzelner Teile der Tätigkeit, denen isoliert betrachtet eine künstlerische Gestaltungshöhe zukommen mag, kommt daher nicht in Betracht (vgl. BFH vom 30.11.1978, IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236; FG München vom 27.01.2012, 8 K 4021/08, EFG 2012, 2282). 72

g) Eine künstlerische Tätigkeit der Klägerin ist nach Auffassung des Senats nicht schon deshalb abzulehnen, weil die Klägerin nicht an allen Tätigkeiten, die für den künstlerischen Wert eines Films bestimmend sind (z.B. Drehbuch, Regie, Kameraführung, Schnitt, Vertonung), selbst mitwirkt und dabei den entscheidenden Einfluss auf die Gestaltung des Films ausübt. Der Senat ist der Auffassung, dass nicht sämtliche Beteiligte an einem Film (z.B. Schauspieler, Regisseur, Kameramann, Make-up-Artist, Cutter) stets an allen Tätigkeiten im Rahmen der Filmherstellung entscheidend mitwirken müssen, um eine künstlerische Tätigkeit zu entfalten. Andernfalls müsste auch bei solchen Beteiligten, die nach der Rechtsprechung des BFH zumindest im Einzelfall künstlerisch tätig werden können, wie z.B. ein Kameramann (vgl. BFH vom 7.3.1974, IV R 196/72, BStBl. II 1974, 383) oder Werbesprecher (vgl. BFH vom 11. Juli 1991, IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413), eine künstlerische Tätigkeit von vornherein ausgeschlossen sein, weil diese Berufsgruppen eben nicht typischerweise an allen Tätigkeiten bei der Filmherstellung beteiligt sind. Maßgeblich kann nur die Betrachtung der jeweiligen Tätigkeit eines Filmschaffenden im Einzelfall sein. In diesem Sinne versteht der Senat auch die Entscheidung des BFH zum Hersteller eines Films (vgl. BFH vom 2.12.1980, VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170), die auf die Klägerin nach Auffassung des Senats ohnehin nicht unmittelbar anwendbar ist, weil die Klägerin nicht Filmherstellerin ist, sondern vom Filmhersteller mit einzelnen Tätigkeiten im Rahmen der Filmherstellung beauftragt wird.

h) Der Senat verkennt nicht, dass einzelne Elemente der Gesamttätigkeit der Klägerin nach den vorstehenden Grundsätzen als künstlerische Tätigkeit zu werten sein können. Dies könnte nach Auffassung des Senats insbesondere für die kurzzeitige Übernahme der Tätigkeit des Regisseurs nach dessen kurzfristiger Entlassung oder für Vorschläge mit eigenen Ideen sowie die Betreuung der Postproduktion gelten, auch wenn für den Senat letztlich auch in diesen Punkten fraglich ist, ob und mit welcher Gestaltungshöhe die Klägerin in diesen Punkten tatsächlich über die hinreichende Beherrschung der Technik eigenschöpferisch tätig wird. Zweifel bestehen an der eigenschöpferischen Leistung der Klägerin mit einer hinreichenden Gestaltungshöhe vor allem, weil die Klägerin – wie sie auch in der Darstellung in der mündlichen Verhandlung mehrfach betont hat – jeweils an die Vorgaben und Absprachen mit dem Werbefilmproduktionsunternehmen, der Werbeagentur und dem Werbekunden gebunden ist und ihr Fokus bei der gesamten Tätigkeit darauf liegt, dass eben deren Vorstellungen und Absprachen und nicht eigene Vorstellungen der Klägerin umgesetzt werden. Letztlich kann der Senat jedoch offen lassen, ob einzelne Elemente der Tätigkeit der Klägerin als künstlerisch anzusehen sind, weil der Senat nicht zu der Überzeugung gekommen ist, dass diese einzeln oder in ihrer Gesamtheit die Gesamttätigkeit der Klägerin prägen können. 74

i) Prägend für die Gesamttätigkeit der Klägerin sind vielmehr jene Elemente ihrer Tätigkeit, die zur Überzeugung des Senats mangels eigenschöpferischer Gestaltung mit hinreichender Gestaltungshöhe durch die Klägerin nicht als künstlerisch anzusehen sind. 75

aa) Der Senat ist davon überzeugt, dass die Klägerin zum Gelingen des jeweiligen Werbefilmprojekts einen wesentlichen und wichtigen Beitrag leistet. Wie u. a. die Beauftragungen für namhafte Werbefilmprojekte sowie der Umstand, dass Projekte, an denen sie beteiligt war, Preise gewonnen haben, zeigen, verfügt die Klägerin über ein spezifisches Fachwissen und die Fähigkeit und Erfahrungen, für die anstehenden Projekte das richtige Personal zu finden, welches die Vorstellungen des Auftraggebers zutreffend umsetzen kann. Auch können die letztlich entstandenen Werbefilme durchaus als Kunst angesehen werden. Dies bedarf vorliegend jedoch keiner Entscheidung. Soweit das Konzept des Werbefilmproduzenten, welcher die Klägerin in einem ersten Schritt mit der Suche nach 76

einem Regisseur beauftragt hat, nicht den Zuschlag erhält oder die Klägerin nach der Beteiligung im Ausschreibungsverfahren nicht weiter mit dem Projekt betraut wird, muss die Tätigkeit der Klägerin ohnehin unabhängig von dem Werbefilm beurteilt werden, weil letztlich kein Werbefilm unter Mitwirkung der Klägerin produziert wird. Auch im Übrigen kommt es nach dem Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG letztlich allein darauf an, ob die Tätigkeit der Klägerin selbst künstlerisch ist, also ob in dieser Tätigkeit – unabhängig vom entstandenen Endprodukt – eine eigene freie schöpferische Gestaltung der Klägerin mit einer gewissen Gestaltungshöhe zu sehen ist, in der ihre individuelle Anschauungsweise in entscheidender Weise zum Ausdruck kommt.

bb) Dies ist jedenfalls nicht in dem Umfang der Fall, dass es die Gesamttätigkeit der Klägerin prägen könnte. Für den Senat übt die Klägerin nach der erforderlichen Gesamtwürdigung ihres Vortrags weit überwiegend eine Art Beratungs- und Managementtätigkeit aus, ohne jedoch eigene gestalterische Ideen in hinreichendem Umfang einzubringen, dass diese gestalterischen Elemente ihre Gesamttätigkeit prägen würden. Nach der eigenen Darstellung ihrer Tätigkeit, insbesondere in der mündlichen Verhandlung, ist für die Klägerin in allen Stadien ihrer Tätigkeit im Rahmen eines Werbefilmprojekts vorrangig ausschlaggebend, dass den Vorstellungen des Auftraggebers bzw. den Absprachen mit dem Auftraggeber entsprochen wird, nicht jedoch, dass die Klägerin eigene gestalterische Ideen in dem Werbefilm umsetzt bzw. diese umsetzen möchte. Die Klägerin führt damit nach Ansicht des Senats zwar eine wesentliche, zum Erfolg eines Werbefilms beitragende, aber eben keine künstlerische Tätigkeit aus. 77

cc) Zu diesem Ergebnis im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung kommt der Senat insbesondere aufgrund der Bewertung der Tätigkeiten der Klägerin in den verschiedenen Stadien des Projekts. 78

aaa) Unmittelbar nach ihrer Beauftragung sucht die Klägerin regelmäßig zunächst nach einem passenden Regisseur für das Projekt, mit dem sich das sie beauftragende Filmproduktionsunternehmen an einer Ausschreibung eines Werbekunden bzw. einer Werbeagentur beteiligen können. Hierbei entscheidet sie nach eigenen Angaben maßgeblich danach, ob ein Regisseur in der Lage ist, das vom Werbekunden und der Werbeagentur vorgeschlagene Konzept umzusetzen und ob ein in Betracht kommender Regisseur dem Werbekunden vermittelbar ist. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass der Zuschlag einem anderen Werbefilmproduktionsunternehmen erteilt wird, welches sich mit einem anderen Regisseur auf die Ausschreibung beworben hat. Der Senat geht davon aus, dass die Klägerin besondere Fähigkeiten beherrschen und Erfahrung mitbringen muss, um aus den Referenzen einzelner Regisseure, wie etwa deren bisheriger Projekte, zu erkennen und beurteilen zu können, ob ein bestimmter Regisseur für ein bestimmtes geplantes Projekt in dem vorgenannten Sinne geeignet ist. Diese Fähigkeiten und Erfahrungen führen jedoch nicht dazu, dass die Klägerin bei diesem Ausschnitt aus ihrer Tätigkeit eigenschöpferisch tätig wird. Nach der eigenen Schilderung der Klägerin wählt sie den Regisseur nämlich gerade nicht aufgrund einer eigenen gestalterischen Idee aus, etwa für eine von ihr erdachte bestimmte Art der Regieführung, sondern aufgrund der praktischen Erwägung, ob es der Ausgewählte vermag, das gestalterische Konzept der Werbeagentur und des Werbekunden umzusetzen und diesen vermittelbar ist. Damit wählt die Klägerin ihren Vorschlag für einen Regisseur nicht aufgrund einer eigenschöpferischen Idee, welche sie durch den Regisseur nach ihren Vorstellungen umsetzen möchte, aus, sondern um ein fremdes Konzept bestmöglich umzusetzen. Die Tätigkeit der Klägerin ist daher nach Auffassung des Senats insoweit im Wesentlichen darauf gerichtet, den Auftraggeber bei der Wahl des zum geplanten Projekt passenden Regisseurs zu beraten und den Kontakt herzustellen, ohne dass eine 79

eigenschöpferische Leistung gegeben wäre.

bbb) Entsprechendes gilt für die Auswahl des Kameramanns, des weiteren Personals und des Drehortes. Auch hier wählt die Klägerin ihre Vorschläge nicht zuerst aufgrund einer eigenschöpferischen Gestaltungsentscheidung aus, sondern maßgeblich aufgrund der Vorgaben des Projekts. Wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung geschildert hat, achtet sie bei der Auswahl beispielsweise des Kameramanns darauf, ob er eine bestimmte Produktgruppe – ... – bereits erfolgreich in Szene setzen konnte, damit der Auftraggeber ihrer Auswahl zustimmen kann, da dieser entsprechende Beispiele verlange. Zudem erfolgt die Auswahl des Kameramanns in Absprache mit dem Regisseur. Damit trifft die Klägerin auch in diesem Stadium ihre Entscheidung maßgeblich nach ihr gesetzten Vorgaben und praktischen Erwägungen, denn aufgrund einer selbstständigen Gestaltungsentscheidung. 80

Auch den Drehort sucht die Klägerin nicht aufgrund einer eigenen gestalterischen Idee aus – etwa weil sie dem Werbefilm eine ganz bestimmte Atmosphäre durch den Drehort zukommen lassen möchte. Vielmehr wählt sie ihren Vorschlag auf Grundlage davon aus, welche Umgebung für den Werbefilm nach dem (für die Klägerin fremden) Konzept des Werbekunden bzw. der Werbeagentur, ggf. überarbeitet durch den Werbefilmproduzenten und Regisseur, vorgesehen ist. Die Auswahlentscheidung der Klägerin ist demnach nicht Ergebnis ihrer eigenen künstlerischen Anschauungsweise und einer künstlerischen Gestaltungsentscheidung des Werks, sondern vielmehr von der Notwendigkeit getrieben, den richtigen Ort zur Verwirklichung der von einem Dritten erdachten Gestaltungsidee zu finden. Auch hierbei verkennt der Senat nicht, dass es einer gewissen Kreativität und entsprechender Kenntnisse bedarf, um sich das – bislang nur auf dem Papier geplante – Produktionssetup derart vorstellen zu können, um sodann einen diesen Vorgaben entsprechenden Ort zu finden. Eine eigenschöpferische gestaltende Tätigkeit kann der Senat darin jedoch nicht erkennen, weil die Klägerin durch die Auswahl des Drehorts gerade nicht im Rahmen einer eigenen gestalterischen Schöpfung ihrer eigenen Anschauungsweise Ausdruck verleiht, sondern erneut ein Mittel (hier: den Drehort) sucht, um eine fremde Gestaltung bestmöglich umzusetzen. 81

In der Auswahl des Drehortes sieht der Senat unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls auch deshalb keine künstlerische Tätigkeit der Klägerin, weil der Auswahl eines Ortes als solcher keine schöpferische Leistung zukommt. Hierbei berücksichtigt der Senat die Rechtsprechung zur Freiberuflichkeit von Fotografen und Kameralenten, der sich der Senat anschließt (vgl. BFH vom 14.12.1976, VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474). Würde allein die Auswahl des (Hintergrund-)Motivs bereits eine künstlerische Leistung mit hinreichender Gestaltungshöhe, die über die Beherrschung der Technik hinausgeht, sein, müsste jeder Fotograf als freiberuflich Tätiger anerkannt werden, weil zur Fotografie stets die Auswahl des (Hintergrund-)Motivs gehört. 82

ccc) Ferner hat die Klägerin nicht vorgetragen, dass das Detailkonzept, mit welchem sich das Werbefilmproduktionsunternehmen an der Ausschreibung beteiligt, von ihr erarbeitet würde, sondern gemeinsam vom Werbefilmproduktionsunternehmen und dem Regisseur. Selbst wenn die Klägerin hieran beteiligt wäre und eigene Ideen beisteuert – deren Umfang und deren Gestaltungshöhe von ihr nachzuweisen wäre – würde dies im Rahmen der Gesamtwürdigung nach Ansicht des Senats nicht dazu führen, dass die Gesamttätigkeit der Klägerin hierdurch als künstlerisch geprägt angesehen werden könnte, da der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit auf der Auswahl-, Beratungs-, Organisations- und Überwachungstätigkeit liegt. Dass die Klägerin die Geschichte und Botschaft des Werbefilms bestimme, ist angesichts der unstreitigen Erstellung des Konzepts durch die Werbekunden und der Werbeagentur und der 83

Detailplanung durch den Regisseur und das Werbefilmunternehmen nicht substantiiert vorgetragen.

ddd) Auch aus der Schilderung der Klägerin hinsichtlich ihrer weiteren Tätigkeit im Verlauf eines Projekts ist eine Tätigkeit, die von einer freien schöpferischen Gestaltung durch die Klägerin geprägt wird, für den Senat nicht erkennbar. Hier überwacht die Klägerin nach eigener Darstellung vor allem den Ablauf des Projekts und achtet darauf, dass die Absprachen mit dem Auftraggeber zutreffend umgesetzt werden. Wenn die Klägerin beispielsweise den Regisseur und andere Kreative drängen muss, sich an die abgesprochenen Vorgaben zu halten, drängt sie zur Umsetzung einer fremden Gestaltungsidee, weist das Kreativpersonal aber nicht an, eine eigene Idee durchzusetzen. Die Klägerin wird damit nicht selbst gestaltend tätig, sondern überwacht lediglich, ob der Regisseur und die anderen Beteiligten die ihnen vom Auftraggeber gesetzten Gestaltungsgrenzen nicht überschreiten. Gleiches gilt in dem von der Klägerin geschilderten Fall, in dem auf ihren Vorschlag ein Regisseur „von ihr“ entlassen wurde. Dem lag auch nicht eine andere – von jener des Regisseurs – abweichende gestalterische Idee der Klägerin zugrunde, sondern der Umstand, dass der Regisseur nicht im Stande war, das mit dem Auftraggeber der Klägerin abgesprochene Ergebnis umzusetzen. Damit sicherte die Klägerin aber wiederum nicht die Umsetzung einer eigenen schöpferischen Leistung, sondern allenfalls eine fremde schöpferische Leistung ab. Bei zivilrechtlicher Betrachtung des Sachverhalts entließ die Klägerin den Regisseur auch nicht selbst, sondern schlug die Entlassung dem gemeinsamen Auftraggeber vor, der ihrem Vorschlag zustimmte und sie bat, in dessen Vertretung bzw. als dessen Bote, die Kündigung auszusprechen. 84

eee) Der Senat berücksichtigt im Rahmen der Gesamtwürdigung auch den Vortrag der Klägerin, dass sie nach Abreise des Regisseurs die Postproduktion mit dem entsprechenden Team durchführt. Selbst wenn die Klägerin hier – was sie nicht substantiiert vorgetragen hat – eigenschöpferische gestaltende Ideen in einem gewissen Umfang einzubringen vermochte, vermögen diese nach Auffassung des Senats nicht die Gesamttätigkeit zu prägen. Denn auch hier ist die Tätigkeit der Klägerin zum einen auf die Umsetzung der Vorgaben und Absprachen mit ihrem Auftraggeber und dem Werbekunden und zum anderen dadurch beschränkt, dass die eigentliche Umsetzung überwiegend nicht von der Klägerin, sondern dem Postproduktionsteam erfolgt, welches von der Klägerin überwacht wird. 85

fff) Sofern die Klägerin in Einzelfällen kurzzeitig – etwa nach einer kurzfristigen Entlassung des Regisseurs – in jedenfalls einem Einzelfall auch die Regie übernommen hat, führt dies ebenfalls nicht zu einer Beurteilung der Gesamttätigkeit der Klägerin als künstlerisch. Es handelte sich lediglich um eine Tätigkeit in einem nicht geplanten Einzelfall, welche die Gesamttätigkeit nicht prägen kann. Es bedarf daher keiner Entscheidung, ob die ganz kurzzeitige Regietätigkeit selbst überhaupt künstlerisch war oder ob hierbei ebenfalls nur fremde Ideen umgesetzt wurden. 86

ggg) Etwas anderes ergibt sich nach Auffassung des Senats für den hier vorliegenden Einzelfall auch nicht aus der Entscheidung des Finanzgerichts München vom 23.9.2011 (1 K 3200/09, EFG 2012, 159), auf welche die Klägerin sich beruft. Dabei kann der Senat offen lassen, ob er sich in dem vom Finanzgericht München zu entscheidenden Fall dessen Beurteilung anschließen könnte. Unabhängig davon, dass es sich jeweils um eine Einzelfallwürdigung handelt, unterscheidet sich die Tätigkeit der Klägerin wesentlich von der vom Finanzgericht München festgestellten Tätigkeit eines Casting-Direktors. Das Finanzgericht München hat es als eigene künstlerische Leistung angesehen, ein Darstellerensemble durch eigene Ideen – wenn auch auf Grundlage der Vorgaben von 87

Drehbüchern – bei der Auswahl von Schauspielern in eigener freier Gestaltung zusammenzustellen, weil dieses Ensemble in seiner Gesamtheit einen Film wesentlich prägte. Vorliegend ist die als Ganzes zu beurteilende Tätigkeit der Klägerin deutlich weiter gefasst. Die Auswahl von Schauspielern ist jedenfalls nicht für die Gesamttätigkeit der Klägerin prägend. Die weiteren Personen, welche die Klägerin auswählt, sind – anders als Schauspieler – auch nicht selbst zwingend künstlerisch tätig. Für den erkennenden Senat liegt der Schluss des Finanzgerichts München auf eine künstlerische Tätigkeit aufgrund der Maßgeblichkeit des Darstellerensembles für einen Film jedenfalls näher als jener, von der Auswahl des technischen und künstlerischen Personals und dessen Beaufsichtigung auf eine künstlerische Tätigkeit zu schließen.

Die Auswahl eines Künstlers kann nicht stets selbst eine eigenständige künstlerische Tätigkeit sein, sondern allenfalls dann eine solche Tätigkeit darstellen – was vorliegend offenbleiben kann – wenn die Auswahl eines Künstlers Ausdruck einer eigenschöpferischen Tätigkeit des Auswählenden ist und dessen eigenschöpferischen Tätigkeit in ihrer Gestaltungshöhe – etwa aufgrund detaillierter Anweisungen und Vorgaben an den ausführenden Künstler – nicht durch die Tätigkeit des ausübenden Künstlers überlagert wird. 88

dd) Im Rahmen der Gesamtwürdigung, aufgrund derer von einer überwiegend gewerblichen Tätigkeit der Klägerin ausgegangen wird, berücksichtigt der Senat ferner, dass die Klägerin zumindest hinsichtlich der wesentlichen Entscheidungen keine(Letzt-) Entscheidungsbefugnis hat, sondern überwiegend Vorschläge unterbreitet. 89

aaa) Der Senat ist sich hierbei bewusst, dass es etwa im Rahmen der Auftragskunst auch bei hergebrachten künstlerischen Tätigkeiten Vorgaben des Auftraggebers gibt. Allerdings kann es entgegen der Ansicht der Klägerin für die Beurteilung einer Tätigkeit als künstlerisch nicht ausreichend sein, dass ihr überhaupt ein Beurteilungsspielraum zukommt. Ein gewisser Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum bei der Ausübung einer Tätigkeit besteht regelmäßig auch für Gewerbebetreibende im Rahmen der Ausführung ihres Auftrags. Dies ist sowohl bei Gewerbebetreibenden als auch bei Freiberuflern unter anderem Ausdruck dessen, dass beide Tätigkeiten nach ihrer Definition selbstständig auszuüben sind. Es kann also nicht darauf ankommen, dass der Klägerin überhaupt ein Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum verbleibt, sondern der Gestaltungsspielraum muss sich – wie bei der Auftragskunst – gerade darauf beziehen, dass im Rahmen des verbleibenden Gestaltungsspielraums eine eigenschöpferische Leistung mit einer hinreichenden Gestaltungshöhe erbracht werden kann und letztlich auch erbracht wird und zudem – wenn wie vorliegend eine Tätigkeit aus mehreren Elementen vorliegt – diese gestaltende Tätigkeit die Gesamttätigkeit prägt. 90

bbb) Sofern der Klägerin überhaupt ein Gestaltungsspielraum für eigenschöpferische Leistungen verbleibt, ist dieser vorliegend jedenfalls insoweit eingeschränkt, dass die Klägerin in diesen Aspekten keine hinreichende eigene Gestaltungshöhe erreicht und diese jedenfalls nicht die Gesamttätigkeit der Klägerin prägen können. 91

ccc) Der Klägerin kommt nach ihren Angaben jedenfalls bei erheblicheren Entscheidungen kein Letztentscheidungsrecht zu. Der Klägerin obliegt es, ihrem Auftraggeber Vorschläge zu unterbreiten, nicht aber selbst zu entscheiden. Dass den Vorschlägen der Klägerin regelmäßig gefolgt wird, kann zwar ein Indiz für die Fähigkeit der Klägerin sein, die Bedürfnisse des Auftraggebers zu erkennen und spricht für die Qualität ihrer Arbeit, nicht jedoch für eine gerade künstlerische Tätigkeit. Selbst wenn die Klägerin daher aufgrund einer eigenen gestalterischen Entscheidung etwas umsetzen möchte, benötigt sie dafür die Zustimmung des Auftraggebers. Dies schließt zwar – wie bei einem Auftragskünstler – eine künstlerische Tätigkeit nicht von vornherein aus, wird vom Senat aber im Rahmen der 92

Gesamtwürdigung der Tätigkeit berücksichtigt.

ddd) Durch die vorherigen Absprachen und Vorgaben ihres Auftraggebers, der Werbeagentur und des Werbekunden, ist die Klägerin zudem gehindert, mögliche eigenschöpferische Ideen mit einer ausreichenden Gestaltungshöhe umzusetzen, welche die Gesamttätigkeit der Klägerin prägen könnten. Das Konzept des Werbefilms wurde jeweils von einer Werbeagentur erdacht. Der Werbefilm war in ein größeres Marketingkonzept eines Konzerns wie etwa U1, W oder der E eingebunden, in das sich der Werbefilm einfügen musste. So warb beispielsweise W nicht nur in dem Werbefilm mit der Werbefigur N, sondern auch in Printmedien und im Bereich des online-Marketings. Dabei wurde eine einheitliche – nicht von der Klägerin erdachte – Formensprache umgesetzt. Auch der Werbefilm der E fügte sich in eine größere Reihe von Werbefilmen der E ein. Eigenschöpferische Leistungen, ob durch die Klägerin oder einen anderen Beteiligten, sind daher nur in diesem Rahmen überhaupt möglich. Diese Vorgaben gehen nach den Angaben der Klägerin teils sogar bis ins Detail, etwa wenn mit der Werbeagentur und dem Werbekunden abzusprechen ist, welche Farben im Werbefilm auftauchen dürfen, wobei darauf geachtet werden muss, dass bestimmte etwa von der Konkurrenz genutzte Farben nicht verwendet werden dürfen. 93

eee) Die gestalterische Umsetzung des Konzepts im Detail liegt letztlich ebenfalls in wesentlichen Teilen nicht bei der Klägerin, sondern den – teils von ihr vorgeschlagenen – anderen Beteiligten, etwa dem Regisseur, dem Kameramann und den Schauspielern. Zwar steht es einer künstlerischen Tätigkeit nicht entgegen, wenn sich der Künstler zur Umsetzung der eigenschöpferischen Ideen der Mithilfe von durch ihn angeleitetem und detailliert angewiesenem Personal bzw. sonstiger Beteiligter bedient, der entscheidende gestalterische Einfluss aber bei dem Künstler verbleibt (vgl. BFH vom 02.12.1980, VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170). Dies ist bei der Klägerin nicht der Fall, auch wenn sie eine Art – von ihrem Auftraggeber auf sie delegierte – Weisungsbefugnis besitzt, die sie ermächtigt, darauf zu drängen, dass nicht von dem mit dem Auftraggeber abgesprochenen Konzept abgewichen wird. Dies ist aber nicht gleichbedeutend mit einer Weisungsbefugnis in Bezug auf die Umsetzung eigener eigenschöpferischer Gestaltungsideen der Klägerin. 94

ee) Letztlich ist auch – wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung erklärt hat – an den unter ihrer Mitwirkung entstandenen Werbefilmen nicht erkennbar, dass gerade sie mitgewirkt hat. Das Gericht kann daher nicht aufgrund einer speziellen Formensprache oder Bildgebung, die wiederkehrend in sämtlichen Werbefilmen, an denen die Klägerin mitgewirkt hat, zu finden sind, Rückschlüsse auf ihre Tätigkeit ziehen. Dass es sich um gut produzierte Werbefilme handelt, die zu Weiterempfehlungen führen, sagt hingegen nichts darüber aus, ob die konkret von der Klägerin ausgeübte Tätigkeit als freiberuflich zu bewerten ist. Auch hervorragend ausgeübte gewerbliche Tätigkeiten und unter Mitwirkung eines gewerblich Tätigen entstandene Werke können zu dessen Weiterempfehlung führen. 95

ff) Im Rahmen der Gesamtwürdigung unter Berücksichtigung der vorstehenden Aspekte, insbesondere der einzelnen Phasen der Tätigkeit der Klägerin im Rahmen eines Projekts sowie der Beschränkung einer möglichen gestalterischen Einflussnahme durch Vorgaben des Auftraggebers, des Werbekunden, der Werbeagentur und dadurch, dass die Umsetzung letztlich durch von ihr ausgewähltes und beaufsichtigtes Personal durchgeführt wird, kommt der Senat daher zu dem Ergebnis, dass die Tätigkeit der Klägerin in den einzelnen in den Streitjahren durchgeführten Aufträgen nicht durch künstlerische, eigenschöpferische Tätigkeiten der Klägerin geprägt ist. Zu diesem Ergebnis kommt der Senat für sämtliche Aufträge der Klägerin, auch wenn sie auf einzelne Projekte mehr und auf andere Projekte weniger Einfluss nehmen kann, da die vorstehenden Rahmenbedingungen, auf die der Senat 96

seine Entscheidung stützt, bei jedem Auftrag vergleichbar sind und die Klägerin auch nichts abweichendes für einzelne Aufträge vorgetragen hat.

Verstärkt wird das Ergebnis des Senats, dass die Klägerin jedenfalls ganz überwiegend nicht 97
künstlerisch, sondern beratend und organisatorisch tätig ist, dadurch, dass die Klägerin selbst
gegenüber ihren Auftraggebern regelmäßig die „Fachberatung als Produzerin“ abrechnet.
Auch wenn dies im Ergebnis nicht ausschlaggebend ist, bezeichnet die Klägerin ihre Tätigkeit
daher selbst gegenüber ihren Kunden im Wesentlichen als Beratungstätigkeit.

gg) Die von der Klägerin vorgetragene Darstellung der Tätigkeit in den Jahren 2013 und 2014 98
sowie die hierzu vorgelegten Nachweise sind durch den Senat nicht zu berücksichtigen, weil
sich daraus keine Nachweise für die in den Streitjahren ausgeübte Tätigkeit der Klägerin
ergeben. Selbst wenn der Senat diese Nachweise berücksichtigen würde, würden diese im
Rahmen der erforderlichen Gesamtabwägung zumindest nicht weiter für die Ausübung einer
künstlerischen Tätigkeit sprechen:

aaa) In der bloßen Bewertung und Analyse eines bereits durch Dritte geplanten und 99
konzeptionieren TV-Spots kann ein künstlerisches Element nicht zu sehen sein, weil die
Klägerin in bloß beratender Funktion tätig ist und somit nicht maßgeblich selbst gestaltend
auf das Werk Einfluss nehmen kann.

bbb) Im Hinblick auf die weiteren Projekte in 2013 und 2014 trägt die Klägerin selbst vor, 100
dass ihre Aufgaben im Rahmen der in Rechnung gestellten „Fachberatung“ in der Recherche,
Planung, Beaufsichtigung sowie in der Budgetüberwachung lagen. Somit ist bereits nicht
dargelegt und auch nicht erkennbar, dass in diesen Projekten in größerem Umfang
künstlerische Tätigkeiten ausgeübt worden seien, als in den in den Streitjahren
durchgeführten Projekten.

ccc) Etwas anderes würde sich auch nicht bei Berücksichtigung des TV-Spot-Projekts der E 101
für Juli 2013 ergeben. Die Leistungsbeschreibung in dem schriftlichen Auftrag spricht
vielmehr erneut gegen eine künstlerische Tätigkeit der Klägerin. Danach sollte die Klägerin
„Produktionsunterstützung“ erbringen, die sich ausweislich des Auftrags im Wesentlichen auf
beratende Tätigkeiten bezog. Selbst wer einen Künstler berät und begleitet, ist nach der oben
ausgeführten Auffassung des Senats jedoch nicht selbst in dem Sinne kreativ tätig, dass er
eine gewisse Gestaltungshöhe aufgrund einer eigenen schöpferischen Leistung erreicht.

5. Der Senat kann über das Vorliegen einer künstlerischen Tätigkeit auch ohne Einholung 102
eines Sachverständigengutachtens entscheiden. Zwar erfordert die Entscheidung über das
Vorliegen einer künstlerischen Tätigkeit im Bereich der Grenz- und Übergangsfälle besondere
Sachkunde, die sich das Gericht selbst verschaffen müsste, sofern es diese nicht selbst in
ausreichendem Maße besitzt (vgl. BFH vom 01.06.2006, IV B 200/04, BStBl. II 2006, 709
m.w.N.). Vorliegend ist jedoch maßgeblich die Frage zu beurteilen gewesen, ob die Klägerin
überhaupt in ausreichendem Maße eine eigene freie schöpferische Gestaltungstätigkeit als
solche ausgeübt hat und ob solche Elemente die Gesamttätigkeit der Klägerin prägen. Die
Beurteilung dieser Fragen erfordert kein spezielles technisches oder fachspezifisches
Wissen, über welches nur/insbesondere oder gerade ein Sachverständiger verfügte. Ob eine
solche Gestaltungstätigkeit ausgeübt wird, betrifft Erkenntnisse der allgemeinen
Lebenserfahrung, die jedermann verfügbar sind (vgl. FG München vom 23.9.2011, 1 K
3200/09, EFG 2012, 159 m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung). Im vorliegenden Fall kommt
hinzü, dass einem Sachverständigen nach den Darstellungen der Klägerin – anders als ggf.
bei einem Schauspieler, Cutter oder Regisseur – kein Werk der Klägerin zur Beurteilung
vorgelegt werden könnte, weil an dem Werbefilm selbst eine abgrenzbare Tätigkeit durch die

Klägerin nicht erkennbar ist.

- Zudem hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung, nachdem der Senat zu erkennen gegeben hat, dass er nicht beabsichtige, ein Sachverständigengutachten einzuholen, die erkennbare Nichteinholung des Sachverständigengutachtens ausdrücklich nicht gerügt (vgl. BFH vom 01.06.2006, IV B 200/04, BStBl. II 2006, 709). Sie hat vielmehr erklärt, dass vorliegend die Frage, ob ihre Tätigkeit als künstlerisch anzusehen ist, keines auf Basis der Wissenschaft zu führenden Beweises durch ein Sachverständigengutachten zugänglich ist. 103
6. Nach Auffassung des Senats liegt auch keine mit einem beratenden Betriebswirt vergleichbare Tätigkeit der Klägerin vor. Dass eine Ähnlichkeit mit einem beratenden Betriebswirt vorliege, ist jedenfalls im Klageverfahren auch nicht mehr streitig. Insofern fehlt es auch an Vortrag dazu, dass die Klägerin theoretische Kenntnisse in den hauptsächlichen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre erworben hat und diese in der Lage ist, in ihrer praktischen Tätigkeit anzuwenden (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 18 Rn. 107 m.w.N.). 104
7. Nach ihrer Klarstellung in der mündlichen Verhandlung war die Klägerin in den Streitjahren auch nicht unterrichtend tätig, so dass eine Freiberuflichkeit aufgrund einer unterrichtenden Tätigkeit in den Streitjahren unstreitig ebenfalls nicht vorliegt. 105
- II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Da die Klägerin keine Kostenerstattung erhält, ist für den Antrag, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären (vgl. § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), kein Raum. 106
- III. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil keiner der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe gegeben ist. Ob diese Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit vorliegen, ist von den tatsächlichen Verhältnissen und deren Würdigung durch das Finanzgericht als Tatsacheninstanz im Einzelfall abhängig (vgl. BFH 15.10.1998, IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465 m.w.N.). Eine Abweichung von der Entscheidung des Finanzgerichts München vom 23.9.2011 (1 K 3200/09, EFG 2012, 159) liegt aufgrund des abweichenden Sachverhalts nicht vor (vgl. unter I. 4. i) cc) ggg)). 107