

# Beschluss vom 27. Oktober 2015, I B 27/14

## Abkommensrechtliche Beurteilung von Werbeeinkünften eines Berufssportlers - Zweck des Wiederaufnahmeverfahrens

BFH I. Senat

FGO § 134, ZPO § 580 Nr 7b, ZPO § 582, OECDMustAbk Art 7, OECDMustAbk Art 17, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

### Leitsätze

1. NV: Zur abkommensrechtlichen Behandlung von Einkünften aus einem Werbe- und Ausrüstervertrag, den ein Berufssportler mit einem Sportartikelhersteller geschlossen hat .
2. NV: Der Senat lässt offen, ob das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen die Zulassung der Revision rechtfertigt .
3. NV: Das Wiederaufnahmeverfahren hat nicht den Zweck, die Folgen einer unsorgfältigen Prozessführung nachträglich auszugleichen .

### Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war im Streitjahr (2009) angestellter Berufssportler des Y-Vereins. Er spielte außerdem in einer ausländischen Mannschaft. Wohnungen hatte er in Y und in seiner ausländischen Heimat (B) inne.
- 2 Mit dem Sportartikelhersteller X schloss er einen sog. ... Player Contract, mit dem der Kläger der X die Verwendung seines Namens, seines Bildes und anderer Attribute zu Werbezwecken gestattete. Zudem verpflichtete er sich, Produkte der X zu tragen. Diese versprach im Gegenzug --neben anderen Leistungen-- die Zahlung von 50.000 €.
- 3 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) erfasste die 50.000 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und unterwarf diese vollständig der deutschen Besteuerung. Der Kläger war demgegenüber der Auffassung, der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen habe in B gelegen, weshalb seinem Heimatland das Besteuerungsrecht hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte zustehe. Ihm seien außerdem erhebliche Telefonkosten entstanden, die steuerlich zu berücksichtigen seien. Schon deshalb müsse seinem Begehren entsprochen werden.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ganz überwiegend ab und ließ die Revision nicht zu.
- 5 Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Beschwerde.

### Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Beschwerde ist unbegründet und durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Kläger hat die geltend gemachten Revisionszulassungsgründe entweder nicht in einer den gesetzlichen Anforderungen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) genügenden Form dargelegt oder diese Gründe liegen nicht vor.
- 7 1. Unter den Zwischenüberschriften "Anwendung des Betriebsstätten-Artikels (Art. 7 DBA ...) oder des Sportler-Artikels (Art. 17 DBA ...)" und "Konkretisierung der Betriebsstättenproblematik" macht der Kläger in seiner

Beschwerdeschrift die grundsätzliche Bedeutung der Sache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend.

- 8 a) Zur ordnungsgemäßen Darlegung dieses Revisionszulassungsgrundes ist es zunächst erforderlich, eine bestimmte abstrakte Rechtsfrage herauszustellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll. Erforderlich ist weiter ein konkreter und substantiierter Vortrag zur Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit eben dieser Frage (Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 116 Rz 32, m.w.N.). Auszugehen ist hierbei von den tatsächlichen Feststellungen des FG, die den Bundesfinanzhof (BFH) grundsätzlich binden (§ 118 Abs. 2 FGO; Gräber/ Ratschow, a.a.O., § 116 Rz 54).
- 9 b) Was die Ausführungen unter den oben genannten Zwischenüberschriften angeht, vermag der Senat angesichts der Vielzahl aufgeworfener Einzelprobleme schon nicht sicher zu erkennen, welche bestimmte für die Entscheidung des Streitfalles erhebliche abstrakte Rechtsfrage der Kläger herausstellen möchte. Es fehlen sodann auch spezifische, also dem jeweiligen Einzelproblem individuell zuordenbare substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit.
- 10 aa) So wird etwa hinsichtlich der vom Kläger als rechtsgrundsätzlich bedeutsam aufgeworfenen Fragen, ob der Betriebsstättenartikel des Art. 7 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und ... zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen oder der Sportler-Artikel des Art. 17 DBA-... im Hinblick auf die Einkünfte aus dem mit der X geschlossenen Vertrag zur Anwendung kommt und ob es für die Anwendung der Artikel auf die Vertragsvereinbarungen oder deren tatsächlichen Vollzug ankommt, die Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit nicht substantiiert aufgezeigt.
- 11 Zur Darlegung der Klärungsbedürftigkeit gibt der Kläger die in der Rechtsprechung, Literatur und der Finanzverwaltung vertretene Auffassung zur Anwendbarkeit des Art. 17 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development auf von einem Sportler bezogene Einkünfte aus Ausrüster- und Werbeverträgen wieder. Angesichts des von ihm selbst als einhellig erkannten Meinungsbildes (vgl. z.B. Wassermeyer/ Schwenke in Wassermeyer, MA Art. 17 Rz 41, 43; Schlotter in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 17 Rz 47) bleibt in der Beschwerde offen, ob es überhaupt einen Bedarf für eine höchstrichterliche Klärung gibt.
- 12 Im Kern rügt der Kläger denn auch bloß, dass das FG die Regelung des Art. 17 DBA-... rechtsfehlerhaft in seinem Fall nicht zur Anwendung gebracht hat. Damit kann die Revisionszulassung grundsätzlich nicht erreicht werden (vgl. Senatsbeschluss vom 12. März 2014 I B 94/13, BFH/NV 2014, 890, m.w.N.).
- 13 bb) Hinsichtlich der Frage, ob "bei einer Dienstleistungsbetriebsstätte, wenn sie die Werbemaßnahmen eines Sportlers zum Gegenstand hat, auf die Privatwohnung des Sportlers als feste Geschäftseinrichtung abzustellen ist" oder "diese durch eine ausländische Betriebsstätte verdrängt werden" kann oder ob es auf den Tätigkeitsort, von dem aus der Sportler die Werbeleistungen erbringt, ankommt, ist die Entscheidungserheblichkeit dieser Fragen unklar. Es fehlt insbesondere der Vortrag, ob der Kläger --neben seiner Wohnung in Y-- im Hinblick auf die streitgegenständlichen gewerblichen Aktivitäten über eine solche ausländische Betriebsstätte verfügte. Dass in abkommensrechtlicher Hinsicht (vgl. zur innerstaatlichen Rechtslage z.B. Senatsurteil vom 19. Dezember 2007 I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398) für die Besteuerung des Sportlers die Maßgeblichkeit des Ausübungsorts (auftrittsbezogene Betrachtungsweise) zweifelhaft wäre, ist nicht hinreichend dargelegt und auch im Übrigen nicht ersichtlich (vgl. Wassermeyer/Schwenke, ebenda; Schlotter, a.a.O., Art. 17 Rz 40, 47). Der Kläger rügt auch hier im Wesentlichen, dass das FG rechtsfehlerhaft die Einkünfte aus dem mit der X geschlossenen Vertrag einheitlich als gewerbliche qualifiziert und die Einkünfte --ohne Aufteilung-- insgesamt der Betriebsstättenregelung des Art. 7 DBA-... --und nicht auch (anteilig) dem Sportler-Artikel des Art. 17 DBA-...-- unterstellt hat.
- 14 cc) Auf die Klärungsfähigkeit der Rechtsfragen wird ebenfalls nicht substantiiert eingegangen. Der Kläger stellt lediglich darauf ab, dass er tatsächlich allein Werbeleistungen und keine sonstigen Leistungen (Promotionsauftritte, Autogrammstunden u.ä.) erbracht habe. Nach den bindenden Feststellungen des FG hatte der Kläger der X jedoch auch seine Persönlichkeitsrechte zur Nutzung überlassen. Vergütungen für die Möglichkeit, Persönlichkeitsrechte zu nutzen, sind nach Art. 12 Abs. 3 Satz 2 DBA-... in den Begriff der Lizenzgebühren einbezogen und unterfallen somit dem Lizenzgebühren-Artikel des Art. 12 DBA-.... Ob --und ggf. in welchem (quantitativen) Umfang (z.B. Entgeltaufteilungen)-- sich in Anbetracht dessen die aufgeworfenen Fragen in einem künftigen Revisionsverfahren überhaupt klären lassen, wird in der Beschwerde nicht aufgezeigt.
- 15 2. Unter dem Gliederungspunkt "Betriebsausgaben oder Werbungskosten" werden in der Beschwerdeschrift ebenfalls keine Revisionszulassungsgründe in genügender Form dargelegt.

- 16** a) Soweit auf S. 12 bis 16 der Beschwerdeschrift Kritik an einer Vielzahl einzelner tatsächlicher und rechtlicher Annahmen des FG geübt wird und hierbei auch Abweichungen von Urteilen des BFH gerügt werden, ist der Zulassungsgrund des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht schlüssig geltend gemacht worden. Es fehlt bereits an der gebotenen Herausarbeitung und Gegenüberstellung abstrakter Rechtssätze (z.B. Senatsbeschluss vom 25. September 2012 I B 189/11, BFH/NV 2013, 92, m.w.N.).
- 17** b) Soweit im Hinblick auf die Abziehbarkeit von Telefonkosten bei doppelter Haushaltsführung die rechtsgrundsätzliche Bedeutung der Sache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend gemacht wird, ist die Klärungsbedürftigkeit einer bestimmten Rechtsfrage nicht herausgearbeitet worden. Das FG hat seinem Urteil die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Telefonkosten bei doppelter Haushaltsführung zugrunde gelegt. Danach kann ein Arbeitnehmer dann, wenn er in einer Woche keine Familienheimfahrt durchführt, in der Regel nur die Kosten für ein höchstens fünfzehnminütiges Telefongespräch mit seiner Familie als Werbungskosten geltend machen (BFH-Urteile vom 18. März 1988 VI R 90/84, BFHE 153, 526, BStBl II 1988, 988; vom 8. November 1996 VI R 48/96, BFH/NV 1997, 472). Mit Ausführungen zu den seit dem Ergehen dieser Entscheidungen eingetretenen technischen und gesellschaftlichen Veränderungen (moderne Telekommunikationsmittel, Telefonieren als Freizeitbeschäftigung, Zeitgemäßheit einer nur fünfzehnminütigen Kontaktaufnahme u.ä.) wird kein neuerlicher Klärungsbedarf dargelegt. Ein solcher ist auch im Übrigen nicht ersichtlich. Dem BFH-Urteil vom 5. Juli 2012 VI R 50/10 (BFHE 238, 405, BStBl II 2013, 282) ist jedenfalls nicht zu entnehmen, dass der VI. Senat des BFH zu einer veränderten Rechtsauffassung gekommen sein könnte.
- 18** 3. Soweit der Kläger die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO mit der Begründung begehrt, nach dem Auffinden einer E-Mail vom 3. März 2008 sei ein Restitutionsgrund gemäß § 580 Nr. 7b der Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. § 134 FGO gegeben, greift auch diese Rüge nicht durch. Es kann hierbei offenbleiben, ob ein Wiederaufnahmegrund die Zulassung der Revision rechtfertigen kann (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Januar 2003 VIII B 62/02, BFH/NV 2003, 1328, m.w.N.). Jedenfalls enthält die Beschwerdeschrift keinen schlüssigen Vortrag dazu, dass der Kläger außerstande war, den Restitutionsgrund bereits im erstinstanzlichen Verfahren geltend zu machen (§ 582 ZPO).
- 19** a) Mit der genannten Vorschrift, die den allgemeinen Grundsatz der Subsidiarität der Restitutionsklage nur unvollkommen ausdrückt (Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 134 FGO Rz 39), soll sichergestellt werden, dass es zu einer Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens nur dann kommen soll, wenn der betreffende Grund auch bei sorgfältiger Prozessführung nicht schon im Verfahren selbst hätte geltend gemacht werden können (Zöller/Greger, ZPO, 31. Aufl., § 582 Rz 1). Der Restitutionskläger muss daher dartun, dass er ohne Verschulden außerstande war, den Restitutionsgrund früher geltend zu machen. Es kommt nicht nur auf die Ausschöpfung der prozessualen Möglichkeiten (Rechtsmittel, Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand usw.), sondern auch auf die Ausschöpfung der außerprozessualen Möglichkeiten an. Das Verschulden des Klägers, seines Vertreters und seines Prozessbevollmächtigten ist mit strengem Maßstab zu prüfen (Kruse, ebenda).
- 20** b) Gemessen daran ist dem Kläger nach seinem eigenen Vorbringen in der Beschwerdeschrift keine Restitution zu gewähren. Denn ihm ist ein Verschulden vorzuhalten.
- 21** Mit der nachträglich aufgefundenen E-Mail soll belegt werden, dass der frühere Manager Verhandlungen durch E-Mailverkehr geführt habe und nicht --von seiner Wohnung in Y aus-- der Kläger. Der vom FG gewählte Anknüpfungspunkt für die Wohnung als Geschäftsleitungsbetriebsstätte sei damit, so der Kläger, entfallen bzw. in Frage gestellt.
- 22** Allerdings beruht die erstinstanzlich unstreitige und im Tatbestand des FG-Urteils wiedergegebene Feststellung (S. 15 des Urteilsumdrucks), dass der Kläger die E-Mail geschrieben hat, auf dessen eigenem Tatsachenvortrag. Dieser Vortrag war folglich objektiv unrichtig bzw. zumindest unsorgfältig --also fahrlässig-- formuliert. Der Kläger hätte bei Anwendung der verkehrsüblichen Sorgfalt bereits vor dem FG ohne Weiteres die Tatsache einführen können, dass die E-Mail nicht von ihm stammte. Das Wiederaufnahmeverfahren hat nicht den Zweck, die Folgen einer unsorgfältigen Prozessführung nachträglich auszugleichen.
- 23** 4. Von einer weiter gehenden Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.
- 24** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

