

# Urteil vom 11. Juli 2018, I R 44/16

## Auslegung von DBA - Lichtdesigner als werkschaffender Künstler

ECLI:DE:BFH:2018:U.110718.IR44.16.0

BFH I. Senat

OECDMustAbk Art 3 Abs 2, OECDMustAbk Art 17, OECDMustAbk Art 23A Abs 1, DBA FRA Art 2 Abs 2, DBA FRA Art 12 Abs 2 S 1, DBA FRA Art 12 Abs 2 S 2, DBA FRA Art 13, DBA FRA Art 20 Abs 1 Buchst a, DBA CHE Art 3 Abs 2, DBA CHE Art 14 Abs 1, DBA CHE Art 15, DBA CHE Art 24 Abs 1, DBA SWE Art 3 Abs 2 S 2, DBA SWE Art 14 Abs 1, DBA SWE Art 15, GG Art 25, GG Art 59 Abs 2 S 1, VtrRKonvG Art 31, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2007 , OECD-MA Art 3 Abs 2, OECD-MA Art 17, OECD-MA Art 23A Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 15. Juli 2015, Az: 15 K 1093/10

## Leitsätze

1. Zum Einfluss einer Änderung des OECD-Musterkommentars auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.
2. Ein Lichtdesigner ist werkschaffend tätig, wenn er das später zur Aufführung gebrachte Lichtdesign vorab entwickelt und sein Werk sodann vor der eigentlichen Aufführung lediglich an die lokalen Verhältnisse anpasst, ohne noch im Rahmen der (späteren) Aufführungen auf das Werk Einfluss zu nehmen. Anders ist es dann, wenn er sein Werk --nach Art eines Performance-Künstlers-- vor dem Publikum schafft.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 16. Juli 2015 15 K 1093/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Vollsenat) zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) waren in den Jahren 2002 bis 2005 und 2007 (Streitjahre) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war in dieser Zeit als Lichtdesigner an verschiedenen Opernhäusern im Ausland (Belgien, Dänemark, Frankreich, Italien, Spanien, Schweden, Schweiz, Japan) tätig. Die Honorare wurden nach Abzug von Quellensteuern ausbezahlt. In Arbeitgeber-Bescheinigungen aus Frankreich (2002 und 2003), Schweden (2003) und der Schweiz (2007) sind insoweit nichtselbständige Einkünfte ausgewiesen.
- 2** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) qualifizierte die ausländischen Einnahmen des Klägers insgesamt als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und unterwarf sie mit den für die Streitjahre ergangenen Einkommensteuerbescheiden der inländischen Besteuerung, ohne die einbehaltenen Quellensteuerbeträge anzurechnen.
- 3** Mit ihrer nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage haben die Kläger geltend gemacht, dass die Einkünfte aus Frankreich (2002 und 2003), Schweden (2003) und der Schweiz (2007) aufgrund der ausländischen Qualifikation als solche aus nichtselbständiger Arbeit steuerfrei seien und lediglich dem Progressionsvorbehalt unterlägen. Zudem

sei die Einkommensteuer, soweit sie auf ausländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit entfallen sei, unter Anrechnung der im Ausland einbehaltenen Quellensteuer festzusetzen.

- 4 Mit Urteil vom 16. Juli 2015 15 K 1093/10 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 1936) gab das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg der Klage teilweise statt. Das FG vertrat die Auffassung, die Einnahmen des Klägers in Frankreich (2002 und 2003), Schweden (2003) und Schweiz (2007) seien ausweislich der vorgelegten ausländischen Bescheinigungen als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren. Das FA habe hingegen zu Recht die für die selbständige Tätigkeit des Klägers einbehaltenen Quellensteuern nicht angerechnet.
- 5 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit welcher dieses Verletzung von Bundesrecht geltend macht.
- 6 Das FA beantragt, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 16. Juli 2015 15 K 1093/10 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an den zuständigen Vollsensat des FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob das innerstaatliche Besteuerungsrecht hinsichtlich der vom Kläger für die in Frankreich (2002 und 2003), Schweden (2003) und der Schweiz (2007) bezogenen Einkünfte nach den einschlägigen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) ausgeschlossen wird.
- 9 1. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) sind natürliche Personen, die --wie die Kläger in den Streitjahren-- im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4 EStG grundsätzlich auch auf ausländische Einkünfte aus selbständiger oder aber nichtselbständiger Arbeit. Hierzu gehören die vom Kläger erzielten Einkünfte aus seinen Gastauftritten an ausländischen Bühnen. Auch besteht --ungeachtet der Qualifikationsunterschiede zwischen den Beteiligten-- Einvernehmen über deren Höhe. Der Senat teilt diese Ansicht.
- 10 2. Ob das innerstaatliche Besteuerungsrecht hinsichtlich der vom Kläger in Frankreich (2002 und 2003), Schweden (2003) und der Schweiz (2007) erzielten Einkünfte nach dem jeweils einschlägigen DBA ausgeschlossen wird, lässt sich aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen.
- 11 a) Soweit der Kläger nicht ausnahmsweise als Künstler i.S. des Art. 12 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21. Juli 1959 (BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343) --DBA-FRA-- oder des Art. 17 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Erbschaft- und Schenkungsteuern und zur Leistung gegenseitigen Beistands bei den Steuern (Deutsch-schwedisches Steuerabkommen) vom 14. Juli 1992 (BGBl II 1994, 687, BStBl I 1994, 423) --DBA-SWE-- oder 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 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) --DBA-CHE-- tätig geworden ist (dazu 3.), kommt es entscheidungserheblich darauf an, ob er selbständige oder nichtselbständige Einkünfte erzielt hat. Letzteres ergibt sich daraus, dass das Besteuerungsrecht für selbständige Einkünfte ohne das Vorhandensein einer festen Einrichtung im Inland (Art. 12 Abs. 2 Satz 1 DBA-FRA, Art. 14 Abs. 1 DBA-SWE, DBA-CHE), hingegen für nichtselbständige Einkünfte (Art. 13 DBA-FRA, Art. 15 DBA-SWE, DBA-CHE) aber nach den vorgelegten Steuerbescheinigungen der ausländischen Arbeitgeber im Ausland läge.
- 12 b) Das FG ist insoweit von nur kurzfristigen und einen Zeitraum von sechs Wochen unterschreitenden Einsätzen des Klägers im Ausland ausgegangen. Es ist aufgrund dieser Feststellungen unter Berufung auf das Senatsurteil vom

2. Dezember 1992 I R 77/91 (BFHE 170, 126) zu der Auffassung gelangt, dass unter den Gegebenheiten des Streitfalls nicht vom Vorliegen einer festen Einrichtung des Klägers im jeweiligen Quellenstaat auszugehen sei. Dazu hat das FG die Überlegungen des Senats im vorgenannten Urteil wörtlich wiedergegeben. Danach korrespondiert das Tatbestandsmerkmal der ständigen Einrichtung mit dem Betriebsstättenbegriff und fehlt es an der erforderlichen "Verwurzelung" des Steuerpflichtigen mit dem Ort der Ausübung seiner unternehmerischen Tätigkeit (keine feste örtliche Bindung). Die Kläger haben gegen die vorgenannten Tatsachenfeststellungen des FG keine Einwendungen vorgebracht. Der auf dieser Grundlage vom FG gezogene rechtliche Schluss, dass der Kläger seine Tätigkeiten nicht unter Benutzung einer festen Einrichtung im Ausland ausgeübt hat, entspricht den Vorgaben der Senatsrechtsprechung und weist keine Rechtsfehler auf.

- 13** c) Nach Art. 13 Abs. 1 DBA-FRA, Art. 15 Abs. 1 DBA-SWE sowie Art. 15 Abs. 1 DBA-CHE können dabei Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Die Abkommensbestimmungen definieren die Begriffe "unselbständige", "nichtselbständige Arbeit" sowie "Vergütungen" nicht. Deshalb ist der Senat bereits im Urteil vom 18. Juli 1973 I R 52/69 (BFHE 110, 43, BStBl II 1973, 757) unter Bezugnahme auf das Senatsurteil vom 26. April 1966 I 216/63 (BFHE 85, 460, BStBl III 1966, 465) und in Übereinstimmung mit der Literatur (vgl. etwa Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, MA Art. 15 Rz 63; Reinhold in Gosch/Kroppen/ Grotherr, DBA, Art. 15 OECD-MA Rz 92 ff.; Bourseaux/Levedag in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 15 Rz 70; alle m.w.N.; a.A. Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 15 Rz 27) davon ausgegangen, dass sie nach Art. 3 Abs. 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--), dem Art. 2 Abs. 2 DBA-FRA, Art. 3 Abs. 2 Satz 2 DBA-SWE und Art. 3 Abs. 2 DBA-CHE aus der Sicht Deutschlands als Anwenderstaat durch Rückgriff auf § 19 EStG und § 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) auszulegen sind. Bereits zuvor hatte der Senat mit Urteil vom 6. Oktober 1971 I R 207/66 (BFHE 103, 421, BStBl II 1972, 88) entschieden, dass die Frage, ob Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit vorlägen, sich (auch) für die Auslegung eines DBA nach deutschem Recht bestimme, da die DBA die Abgrenzung der Einkunftsarten nicht regeln. Nichts anderes gilt für die im anhängigen Verfahren einschlägigen Abkommensbestimmungen (vgl. zum DBA-FRA: Kramer in Wassermeyer, Frankreich Art. 13 Rz 11; Bourseaux/Levedag, a.a.O., Art. 15 Rz 164; zum DBA-SWE: Lüdicke in Wassermeyer, Schweden Art. 15 Rz 15 unter Verweis auf die Kommentierung zum OECD-MA; zum DBA-CHE: Brandis in Wassermeyer, Schweiz Art. 15 Rz 26; Bourseaux/Levedag in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 15 Rz 259; Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rz 5).
- 14** d) Der hiernach maßgebliche § 1 Abs. 1 LStDV sieht solche Personen als "Arbeitnehmer" an, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ein "Dienstverhältnis" in diesem Sinne liegt vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, d.h., wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 1 Abs. 2 LStDV). Demgegenüber ist eine (natürliche) Person selbständig tätig, wenn sie auf eigene Rechnung und Gefahr tätig ist, d.h. wenn sie das Erfolgsrisiko der eigenen Betätigung (Unternehmerrisiko) trägt und Unternehmerinitiative entfalten kann (vgl. Senatsurteile vom 29. November 1978 I R 159/76, BFHE 126, 457, BStBl II 1979, 182; vom 13. Februar 1980 I R 17/78, BFHE 129, 565, BStBl II 1980, 303; vom 31. Juli 1990 I R 173/83, BFHE 162, 236, BStBl II 1991, 66; vom 20. Dezember 2017 I R 98/15, BFHE 260, 169).
- 15** e) Das FG hat zu diesen Abgrenzungskriterien indes keine Feststellungen getroffen, sondern alleine auf die ausländischen Bescheinigungen abgehoben, weil sich nach seiner Ansicht die Einkünftequalifikation i.S. einer Qualifikationsverkettung (siehe dazu die Nachweise im Senatsurteil vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760) nach den ausländischen Arbeitgeberbescheinigungen richte. Dem ist indes auch mit Blick auf den im OECD-Musterkommentar (OECD-MustKomm) ab dem Jahr 2000 vertretenen sog. new approach (Nr. 32.2 ff. OECD-MustKomm zu Art. 23A OECD-MustAbk; dazu Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. April 2010, BStBl I 2010, 354, Tz. 4.1.3.3.1; Prokisch in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 15 Rz 16a unter Verweis auf Lehner, ebenda, Grundlagen Rz 158 a ff.; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 23A/B Rz 9) nicht zu folgen (ebenso Brettschneider, EFG 2017, 1939; Bodewaldt, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2017, 124; Schulz-Trieglaff, IStR 2018, 341, 344).
- 16** aa) Für das DBA-SWE, welches trotz der Neufassung des OECD-Musterkommentars unverändert geblieben ist, ergibt sich dies bereits aus der bestehenden Rechtsprechung. Der Senat hat die Annahme einer Qualifikationsverkettung für sog. Alt-DBA ohne entsprechende abkommensrechtliche Anordnung bereits zurückgewiesen (vgl. Senatsurteil in

BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760 zu subjektiven Qualifikationskonflikten; Senatsbeschluss vom 13. November 2013 I R 67/12, BFHE 243, 361, BStBl II 2014, 172). Die Tatsache, dass Art. 23A Abs. 1 OECD-MustAbk im Ansässigkeitsstaat die Freistellung für Einkünfte verlangt, die "nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden" können, führt danach nicht zur Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Qualifikation im Quellenstaat. Vielmehr ist auch im Rahmen dieses Methodenartikels die Frage nach dem "Besteuern-Können" im Einklang mit Art. 3 Abs. 2 OECD-MustAbk und damit nach dem (nationalen) Recht des Ansässigkeitsstaats des Steuerpflichtigen --des sog. Anwenderstaates-- zu beurteilen (Senatsurteile in BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760; vom 26. Juni 2013 I R 48/12, BFHE 242, 195, BStBl II 2014, 367). Ferner widerspricht es der ständigen Spruchpraxis des Senats, im Sinne einer dynamischen Abkommensauslegung der späteren Fortentwicklung oder Änderung von OECD-Verlautbarungen eine streitentscheidende Bedeutung für das Verständnis bereits zuvor verhandelter Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen (z.B. Senatsurteile vom 23. September 2008 I R 57/07, BFH/NV 2009, 390; vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106; in BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760; vom 16. Januar 2014 I R 30/12, BFHE 244, 354, BStBl II 2014, 721; vom 15. April 2015 I R 73/13, BFH/NV 2015, 1674; vom 10. Juni 2015 I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326; vom 12. Oktober 2016 I R 92/12, BFHE 256, 32; Senatsbeschlüsse vom 8. Dezember 2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488; vom 21. August 2015 I R 63/13, BFH/NV 2016, 36; jeweils m.w.N.).

- 17** bb) Darüber hinaus ist eine Qualifikationsverkettung aber auch für das DBA-FRA und das DBA-CHE abzulehnen. Insbesondere kann sich der Senat nicht der Ansicht der Kläger anschließen, diese Abkommen seien bereits deshalb nach Maßgabe der Neufassung des OECD-Musterkommentars auszulegen, weil sie --wenn auch ohne positive Anordnung einer Qualifikationsverkettung-- zeitnah zur Neufassung des Kommentars durch das Gesetz zu dem Zusatzabkommen vom 20. Dezember 2001 zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Französischen Republik zum DBA-FRA (BGBl II 2002, 2370, BStBl I 2002, 891) sowie durch das Gesetz zu dem Revisionsprotokoll vom 12. März 2002 zum DBA-CHE (BGBl II 2003, 67, BStBl I 2003, 165) modifiziert worden sind (vgl. zum DBA-CHE Kempermann, a.a.O.).
- 18** aaa) Auszugehen ist hierbei von Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 --WÜRV-- (BGBl II 1985, 927), nach dessen Absatz 1 ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seiner Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326). Außer dem in Art. 31 Abs. 2 WÜRV näher beschriebenen systematischen "Zusammenhang" sind nach Art. 31 Abs. 3 WÜRV in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (Buchst. a) sowie jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (Buchst. b), zu berücksichtigen. Demgemäß kann ein übereinstimmendes Abkommensverständnis und eine gemeinsame "Übung" der beteiligten Finanzverwaltungen für die Abkommensauslegung bedeutsam sein (s. z.B. Senatsurteile vom 25. Oktober 2006 I R 81/04, BFHE 215, 237, BStBl II 2010, 778, sowie vom 25. Oktober 2006 I R 18/04, BFH/NV 2007, 875), das aber immer nur insofern, als sie nicht dem Wortlaut des Abkommens zuwiderlaufen (vgl. Senatsurteil vom 27. August 2008 I R 64/07, BFHE 222, 553, BStBl II 2009, 97). Nach Art. 31 Abs. 4 WÜRV ist schließlich einem Ausdruck eine besondere Bedeutung i.S. einer Auslegungshilfe beizulegen, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben.
- 19** bbb) Der Senat hat bislang die Frage, ob ein geänderter OECD-Musterkommentar bei der Abkommensauslegung berücksichtigt werden kann, wenn das konkrete Abkommen später geändert wird, noch nicht entschieden. Er hat lediglich ausgeführt, dass Empfehlungen der OECD, wie sie sich im sog. Partnership Report niedergeschlagen haben, eine Hilfe für die Abkommensauslegung darstellen, aber "frühestens" ab der entsprechenden Neufassung des OECD-Musterkommentars im Jahre 2000 beachtenswert sein können (Senatsurteil in BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760).
- 20** ccc) Der Senat kann es insoweit offen lassen, ob Art. 24 Abs. 1 DBA-CHE, wonach aus der Schweiz stammende Einkünfte, die "nach den vorstehenden Artikeln in der Schweiz besteuert werden können", von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, überhaupt auslegungsfähig ist. Gleiches gilt für Art. 20 Abs. 1 Buchst. a DBA-FRA ("Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Frankreich besteuert werden können"). Er braucht auch nicht zu entscheiden, ob Nr. 32.2 ff. OECD-MustKomm zu Art. 23A OECD-MustAbk überhaupt eine bei der Auslegung zu berücksichtigende "Übung der Vertragsstaaten" zu begründen vermag (verneinend Senatsurteil in BFHE 244, 354, BStBl II 2014, 721: lediglich Meinungsbild der beteiligten Fisci) oder ob es nicht vielmehr auf die konkrete Abkommensanwendung ankommt, die im Streitfall gerade durch das FA zu einer Verneinung der Bindung Deutschlands an die ausländischen Bescheinigungen geführt hat. Schließlich kann auch offen bleiben, ob eine ausländische Arbeitgeberbescheinigung zu einer unter Nr. 32.2 ff. OECD-MustKomm zu Art. 23A OECD-MustAbk

fallenden "Qualifikation" führen kann. Denn für die Judikative kommt es --gerade mit Blick auf das Gewaltenteilungsprinzip-- allein auf den Abkommenstext und den Abkommenszusammenhang an (Senatsurteil in BFHE 244, 354, BStBl II 2014, 721) und kann Abweichendes nur gelten, wenn sich die (vermeintlichen) "späteren Übereinkünfte der Vertragsstaaten" oder "zwischenstaatlichen Übungen" in einem geänderten Abkommen sowie einem entsprechenden Transformationsgesetz niedergeschlagen haben (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, Vor Art. 1 MA Rz 63).

- 21** (1) Wie das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 15. Dezember 2015 2 BvL 1/12 (BVerfGE 141, 1) betont hat, werden Rang und Einordnung eines völkerrechtlichen Vertrags innerhalb der deutschen Rechtsordnung durch das Grundgesetz (GG) bestimmt. Während die allgemeinen Regeln des Völkerrechts kraft unmittelbar in der Verfassung erteilten Vollzugsbefehls innerstaatlich wirksam sind und im Rang über dem Gesetz stehen (Art. 25 GG), bedürfen völkerrechtliche Verträge, die die politischen Beziehungen des Bundes regeln oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen, für ihre innerstaatliche Wirksamkeit gemäß Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG eines Zustimmungsgesetzes und haben grundsätzlich nur den Rang eines einfachen (Bundes-)Gesetzes. Zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehören zwar das Völkergewohnheitsrecht und die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Völkerrechts, Bestimmungen in völkerrechtlichen Verträgen nehmen aber grundsätzlich nicht an dem in Art. 25 Satz 2 GG vorgesehenen Vorrang teil. Demgemäß können sie nach dem lex-posterior-Grundsatz durch spätere, ihnen widersprechende Bundesgesetze verdrängt werden.
- 22** (2) Aus diesen Verfassungsgrundsätzen ergibt sich nicht nur, dass die zwischen den Fisci getroffene Vereinbarung, nach der eine spätere Übereinkunft der Vertragspartner für die Abkommensauslegung (hier in Form des OECD-Musterkommentars) maßgebend sei, nicht dazu führen kann, dass ein völkerrechtlicher Vertrag für das innerstaatliche Recht eine andere Bedeutung erhält, als dies dem Zustimmungsgesetz entspricht (Senatsurteil vom 1. Februar 1989 I R 74/86, BFHE 157, 39, BStBl II 1990, 4).
- 23** (3) Da --wie erläutert-- die Änderung eines völkerrechtlichen Vertrags nur aufgrund eines entsprechenden Zustimmungsgesetzes innerstaatliche Wirksamkeit erlangt, und hierzu ausschließlich der deutsche Gesetzgeber befugt ist, bedarf es keiner weiteren Erläuterung, dass den die DBA vollziehenden Verwaltungsbehörden eine solche Kompetenz nicht zukommt (vgl. Lang in Lüdicke/ Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 235, 240). Eine von ihnen getroffene Vereinbarung zur Abkommensauslegung kann, wenn sie keinen Eingang in den geänderten Vertragstext sowie das Zustimmungsgesetz gefunden hat, auch die Gerichte nicht binden. Diese haben vielmehr den Abkommensinhalt nach Maßgabe des Zustimmungsgesetzes zu ermitteln. Demgemäß kann es auch unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung nicht in Betracht kommen, der bloßen Änderung des OECD-Musterkommentars, selbst dann, wenn sie mit Zustimmung der deutschen Verwaltung beschlossen worden sein sollte, eine normative und von den Gerichten zu beachtende Bedeutung beizumessen (gl.A. Lang, a.a.O.).
- 24** (4) Der OECD-Musterkommentar mag zwar für die Auslegung später abgeschlossener Abkommen bedeutsam sein, er steht aber keinesfalls auf einer Stufe mit der auszulegenden völkervertraglichen Regelung selbst. Sein Stellenwert ist vielmehr dem der Gesetzesmaterialien bei der Auslegung nationaler Gesetze vergleichbar und es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass sich die Intentionen der "Kommentatoren" nicht im Gesetzestext widerspiegeln oder durch vorrangig einzustufende systematische oder teleologische Erwägungen verdrängt werden.
- 25** (5) Kommt es danach auf die Auslegung des Abkommens bzw. des Transformationsgesetzes an, so ist für das anhängige Verfahren von ausschlaggebender Bedeutung, dass durch das Gesetz zu dem Zusatzabkommen vom 20. Dezember 2001 zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Französischen Republik zum DBA-FRA (BGBl II 2002, 2370, BStBl I 2002, 891) und durch das Gesetz zu dem Revisionsprotokoll vom 12. März 2002 zum DBA-CHE (BGBl II 2003, 67, BStBl I 2003, 165) die zuvor bereits existierenden Methodenartikel --in für die vorliegende Streitfrage relevanten Passagen-- nicht geändert worden sind. Vielmehr wurden die Abkommen nur anderenorts modifiziert. Hinzu kommt, dass die Schweiz in Nr. 81 OECD-MustKomm zu Art. 23A OECD-MustAbk einen Vorbehalt zur Nr. 32 OECD-MustKomm erklärt hatte, soweit der Qualifikationskonflikt die Änderung des innerstaatlichen Rechts nach dem Abschluss des Abkommens betrifft. Beiden Änderungen lassen sich mithin keine nachprüfbaren Hinweise darauf entnehmen, dass die Vertragsstaaten eine Qualifikationsverkettung gewollt hätten.
- 26** ddd) Hiernach kann nicht fraglich sein, dass die Änderung des OECD-Musterkommentars zu Fragen der Qualifikationsverkettung keinen Eingang in die vorliegend zu beurteilenden Abkommen gefunden hat und damit aus den dargelegten Gründen auch nicht geeignet ist, ein von der bisherigen tradierten Abkommensauslegung

abweichendes Verständnis zu tragen. Hierin kann auch der Grundsatz der Entscheidungsharmonie nichts ändern. Der Grundsatz schließt keineswegs aus, dass die Vertragsauslegung der Vertragsstaaten zu Qualifikationskonflikten führt und diese gegebenenfalls im Wege eines Verständigungsverfahrens ausgeräumt oder gemildert werden (Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 23A/B Rz 9, m.w.N.).

- 27** 3. Hiervon ausgehend wird das FG im zweiten Rechtsgang ferner zu prüfen haben, ob die vom Kläger erzielten Einkünfte insgesamt oder teilweise den --jedenfalls in dem hier verfolgten Zusammenhang-- Art. 17 Abs. 1 OECD-MustAbk entsprechenden Bestimmungen der Abkommen mit Frankreich, Schweden und der Schweiz unterfallen.
- 28** a) Nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MustAbk können ungeachtet der Art. 7 und 15 Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler aus ihrer im anderen Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung (Senatsurteile vom 8. April 1997 I R 51/96, BFHE 183, 110, BStBl II 1997, 679; vom 18. Juli 2001 I R 26/01, BFHE 196, 135, BStBl II 2002, 410; vom 30. Mai 2018 I R 62/16, zur Veröffentlichung bestimmt) ist der Künstlerbegriff der Art. 17 OECD-MustAbk nachgebildeten DBA-Bestimmungen, zu denen --vorbehaltlich des Art. 12 Abs. 2 Satz 2 des DBA-FRA, der lediglich die selbständige Tätigkeit von Künstlern erfasst-- auch die Abkommen mit den Staaten gehören, in denen der Kläger tätig war (vgl. dazu die Nachweise bei Stockmann in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 17 Rz 64), eigenständig abkommensrechtlich auszulegen, wenn das betreffende DBA dafür eine Grundlage bietet. Nationalrechtliche Künstlerbegriffe des Anwenderstaats --wie etwa der Begriff der künstlerischen Tätigkeit in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG-- sind demgegenüber nicht maßgeblich. Aus einer Gesamtschau der in Art. 17 Abs. 1 OECD-MustAbk beispielhaft aufgeführten Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker sowie der Gleichsetzung mit Sportlern ist insoweit abzuleiten, dass es für die Tatbestandsmäßigkeit nicht auf ein besonderes künstlerisches Niveau oder eine bestimmte eigenschöpferische Gestaltungshöhe ankommt. Maßgeblich ist vielmehr, dass es sich um eine persönlich ausgeübte (z.B.) vortragende Tätigkeit handelt, die vornehmlich dem Kunstgenuss oder auch nur der Unterhaltung des Publikums dient (Senatsurteil vom 30. Mai 2018 I R 62/16, zur Veröffentlichung bestimmt, m.w.N.). Eine künstlerische Tätigkeit setzt dabei voraus, dass der Künstler unmittelbar oder über Medien mittelbar in der Öffentlichkeit auftritt; entscheidend ist danach, dass die vergüteten Tätigkeiten in direktem Zusammenhang mit einem Auftritt vor Publikum stehen (Senatsurteil vom 30. Mai 2018 I R 62/16). Entsprechend werden Vergütungen für Bühnenmaler (Senatsurteil in BFHE 170, 126) bzw. Regisseure und Bühnenbildner (Senatsurteil in BFHE 196, 135, BStBl II 2002, 410), die werkschaffend tätig sind, nicht von Art. 17 Abs. 1 OECD-MustAbk erfasst. Die Abgrenzung gegenüber einer künstlerischen Tätigkeit i.S. des Art. 17 Abs. 1 OECD-MustAbk ist danach vorzunehmen, ob der Schwerpunkt der Tätigkeit des Künstlers auf dem Werk selbst oder aber der Entstehung desselben vor dem Publikum liegt (vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 17 Rz 26; Schlotter in Schönfeld/ Ditz, a.a.O., Art. 17 Rz 32, m.w.N.).
- 29** b) Das FG ist zwar --wenn auch bezogen auf die Frage, ob die im Ausland für Vergütungen für eine vermeintlich selbständige Tätigkeit des Klägers einbehaltenen Quellensteuern auf die deutsche Einkommensteuer der Kläger anzurechnen ist-- von den Vorgaben der Senatsrechtsprechung ausgegangen. Es hat allerdings ohne weitere Feststellungen zum Inhalt der vom Kläger im Ausland ausgeübten Tätigkeiten als Lichtdesigner angenommen, es handele sich insoweit um "Kunstausübung, die nicht in der Darstellung vor einem Publikum", sondern in der "Herstellung eines Werkes" bestanden habe und damit den Tätigkeiten von Malern, Bildhauern, Schriftstellern und Komponisten entspreche.
- 30** c) Dies hält einer revisionsgerichtlichen Überprüfung nicht stand, da die rechtlichen Folgerungen des FG nicht von hinreichenden Tatsachenfeststellungen getragen sind. Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob es sich bei den vom Kläger durchgeführten Tätigkeiten an ausländischen Opernhäusern um eine persönlich ausgeübte vortragende oder unterhaltende Tätigkeit gehandelt hat, bei welcher der Kläger unmittelbar oder über Medien mittelbar in der Öffentlichkeit aufgetreten ist. Es hat auch nicht festgestellt, ob die erhaltenen Vergütungen ganz oder zumindest teilweise in direktem Zusammenhang mit derartigen Auftritten gestanden haben.
- 31** d) Der Kläger wäre zwar werkschaffend tätig gewesen, wenn er das später zur Aufführung gebrachte Lichtdesign vorab --etwa in seinem im Inland befindlichen Büro-- entwickelt und sein Werk sodann vor der eigentlichen Aufführung lediglich an die lokalen Verhältnisse angepasst hätte, ohne aber noch im Rahmen der (späteren) Operaufführungen auf das Werk Einfluss zu nehmen. Der Senat vermag es aber nicht auszuschließen, dass der Kläger sein Werk in Form des Lichtdesigns --nach Art eines Performance-Künstlers-- vor dem Publikum geschaffen haben könnte. So läge der Fall etwa, wenn er das Lichtdesign --als Teil der jeweiligen Operaufführung-- "live" geschaffen und aufgeführt hätte.

- 32** 4. Das FG-Urteil ist aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, damit das FG die erforderlichen Feststellungen nachholen kann. Der Senat hält angesichts der besonderen Schwierigkeiten der Sache in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht eine Zurückverweisung an den beim FG zuständigen Vollsenat für sachgerecht (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Juli 2004 IX R 64/01, BFH/NV 2005, 191).
- 33** Mit Blick auf den zweiten Rechtsgang weist der Senat auf Folgendes hin:
- Sollte der Kläger im Rahmen seiner Gasttätigkeiten im Ausland ganz oder teilweise Einkünfte als Künstler i.S. des Art. 17 Abs. 1 OECD-MustAbk erzielt haben, so hätte das FG nach Maßgabe des jeweils einschlägigen DBA sowie des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG der Frage nachzugehen, ob Deutschland die Doppelbesteuerung durch Freistellung oder aber Anrechnung vermeidet.
  - Soweit der Kläger bezogen auf die in Frankreich (2002 und 2003), Schweden (2003) und der Schweiz (2007) ausgeübten Tätigkeiten (auch) nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt haben sollte, wären diese mit dem FG im Inland freizustellen und lediglich beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Insoweit unterliegt es keinen Bedenken, wenn das FG bei der Berechnung des besonderen Einkommensteuersatzes das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen um die nach den jeweiligen DBA steuerfreien ausländischen Einkünfte vermehrt (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG) und die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die (pauschalierten) Werbungskosten ermittelt (vgl. Senatsurteil vom 17. Dezember 2003 I R 75/03, BFHE 204, 481, BStBl II 2005, 96).
  - Soweit die Kläger die Anrechnung der im Ausland einbehaltenen Quellensteuern auf die deutsche Einkommensteuer begehren, wäre das FG im Übrigen für den Fall, dass --wie vom Kläger insoweit erklärt-- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorliegen sollten, zutreffend davon ausgegangen, dass dies nach § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG i.V.m. den Regelungen der einschlägigen DBA ausscheidet. Alle die vorgenannten Staaten betreffenden DBA weisen dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht für eine selbständige Tätigkeit zu, wenn diese nicht unter Benutzung einer festen oder ständigen Einrichtung bzw. einer Betriebsstätte ausgeübt wird.
- 34** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 35** 6. Das Urteil ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)