



FINANZGERICHT RHEINLAND-PFALZ

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

Aktenzeichen: 3-K-2240/04

Entscheidung vom 2. April 2008

In dem Finanzrechtsstreit

...

- Kläger -

gegen

...,

- Beklagter -

hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz - ... Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom ... durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht
den Richter am Finanzgericht
die Richterin am Finanzgericht
die ehrenamtliche Richterin
die ehrenamtliche Richterin

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Tatbestand:

Streitig ist die steuerliche Qualifizierung der von der Klägerin erzielten Einkünfte als freiberuflich oder gewerblich.

Mit (undatiertem) Gesellschaftsvertrag (Bl. 22 PA) wurde die Klägerin, eine GbR, von den Gesellschaftern M. H. und V. P. (H und P) gegründet, die seit dem 01.05.2001 Sprachaufnahmen im Rundfunk (in der Regel Werbetexte) erstellt und vermarktet. Ihren Gewinn ermittelt die GbR nach § 4 Abs. 3 EStG.

In ihrer am 24.02.2003 bei dem Beklagten eingereichten Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Jahr 2001 (Bl. 16 FestA) erklärte die

Klägerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.H.v. 13.813 DM (41.477,93 DM Betriebseinnahmen ./ 27.664,13 DM Betriebsausgaben), die sich auf H und P zu je verteilen. Der Beklagte qualifizierte diese Einkünfte aufgrund der in der Gewerbeanmeldung der Stadt M vom 01.07.2001 gemachten Tätigkeitsbeschreibung "Vermarktung" als solche aus Gewerbebetrieb und stellte diese bei der Höhe nach unverändertem Gewinn mit Bescheid vom 09.04.2003 einheitlich und gesondert fest (Bl. 18 FestA).

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 02.05.2003 Einspruch ein (Bl. 20 FestA). Sie beantragte die Feststellung freiberuflicher Einkünfte mit der Begründung, H und P übten mit ihrer aus der Stimme und dem Text erbrachten Leistung eine künstlerische Tätigkeit aus. So sei die Tätigkeit des Sprechers kein Zufallsprodukt, sondern Ergebnis einer laufenden Schulung und Übung des Sprechens. Das Sprechen sei als Kunst anzusehen, weil durch Betonungen, Senken, Erheben und Veränderung der Stimme, Stimmlage und Sprache aus einem Text erst ein Kunstwerk entstehe. Dies sei allein dem Sprecher überlassen und nur ein Künstler habe in diesem Metier Erfolg. Im Übrigen würden die vorgegebenen Texte zum Teil überarbeitet sowie sprachliche und kreative Verbesserungsvorschläge angeboten. Außerdem sei man in einem offiziellen Anhörungstermin vom 08.05.2003 in Bonn, an dem u.a. der neu gegründete Produzentenverband der Audio-Leistungsanbieter sowie die großen Sendeanstalten, die Gewerkschaft Verdi und Vertreter der Künstlersozialkasse und der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte teilgenommen hätten, hinsichtlich der "Statusfeststellung" zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Unterscheidung zwischen Synchron- und anderen Sprechern nicht mehr zulässig sei, mithin auch Rundfunksprecher als Künstler einzustufen seien. So gehe auch das Finanzgericht Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 26. Februar 2003 7 K 1660/01 G von einer künstlerischen Tätigkeit von Werbetextern aus.

Auf die Aufforderungen seitens des Beklagten, den Gesellschaftsvertrag sowie eine detaillierte Tätigkeitsbeschreibung vorzulegen, gab die Klägerin an, Verträge könnten nicht vorgelegt werden, da es bei Sprachaufnahmen nicht üblich sei, solche Verträge schriftlich abzuschließen. Auf Grund einer Umsatzsteuersonderprüfung bei der Klägerin gelangte der Beklagte an diverse von der GbR ausgestellte Rechnungen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 07.07.2004 (Bl. 87 FestA) wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück und führte hierzu aus: Gewerbebetrieb sei nach § 15 Abs. 2 S. 1 EStG jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen werde, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle und weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen sei. Bei einer Personengesellschaft sei von einer freiberuflichen Tätigkeit nur dann auszugehen, wenn die einzelnen Gesellschafter sämtliche Leistungen auf freiberuflicher Basis erbrächten, es sei denn, die Tätigkeiten seien dermaßen miteinander verflochten, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingten (Hinweis auf BFH-Urteile vom 20.12.2000 XI R 8/00, BStBl II 2002 S. 478, und vom 24.04.1997 IV R 60/95, BStBl II 1997 S. 567). Danach seien im Streitfall die Einkünfte der GbR selbst dann insgesamt als gewerbliche zu qualifizieren, wenn einzelne untrennbare Elemente als künstlerisch und somit freiberuflich einzustufen wären. In der Betätigung der Gesellschafter könne jedoch eine künstlerische Qualität nicht festgestellt werden. Das Wesen künstlerischer Betätigung liege in der freien schöpferischen Gestaltung, in der der Steuerpflichtige seine individuelle Anschauungsweise und Darstellungskraft zum Ausdruck bringe und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse Gestaltungshöhe erreiche (Hinweis auf st. Rspr. des BFH: z.B. Urteil vom 15.10.1998 IV R 1/97). Als Technik im vorgenannten Sinne sei bei einem Radio-Sprecher bzw. -moderator der Einsatz der Stimme zu sehen. Allein in der Stimmbeherrschung sei noch keine künstlerische Tätigkeit zu sehen, weshalb der Vortrag der Klägerin, das Sprechen sei erst durch Betonungen, Hervorheben, Senken, Erheben und Veränderungen der Stimme, Stimmlage und Sprache als Kunstwerk anzusehen, für eine künstlerische Qualifikation nicht ausreiche. Für die Annahme einer künstlerischen Betätigung müssten vielmehr noch andere Elemente hinzutreten wie z.B. ein ernsthafter schauspielerischer Einsatz, bei dem sich der Steuerpflichtige über ins einzelne gehende Angaben und Weisungen seines Auftraggebers hinwegsetzen könne, weshalb ihm infolgedessen noch genügend Spielraum für eigenschöpferische Leistung bleibe (Hinweis auf BFH-Urteil vom 11.07.1991 IV R 102/90, BStBl II 1992, 413). Dies sei nicht der Fall bei einem Schauspieler als Sprecher von Werbetexten (Hinweis auf BFH-Urteil vom 20.06.1962 IV 208/60 U, BStBl III 1962, 385) oder einem Rundfunksprecher, der lediglich Nachrichten lese und Programme ansage (Hinweis

auf BFH-Urteil vom 24.10.1963 V 52/61 U, BStBl III 1963, 589). Anders hingegen verhalte es sich bei einer Tätigkeit in einer Sprechrolle z.B. in einem Hörspiel, die eine eigene schöpferische Gestaltung erlaube.

Nach dieser Definition seien H und P nicht künstlerisch tätig, die Einkünfte der GbR mithin als gewerbliche zu qualifizieren. Allein die teilweise Gestaltung und Veränderung der Aufnahmen führe noch nicht zu einer eigenschöpferischen Gestaltung, die einer Gewerblichkeit das Gepräge nehme, zumal die Klägerin eine solche Gestaltung nachzuweisen hätte. Im Übrigen habe die Klägerin selbst vorgetragen, dass keine Produktionen erstellt, sondern ausschließlich Texte für Auftraggeber gesprochen würden, sodass nicht zu erkennen sei, worin eine künstlerische Betätigung zum Ausdruck kommen solle.

Auch die in den Rechnungen beschriebenen Leistungen (z.B. "Trailer Radio ... und .../Probierwochen vom 01.08.2002", "Kino-Demo-Produktion vom 19.07.2002") ließen Rückschlüsse auf den Charakter der von der GbR erbrachten Leistungen zu. Danach hätten die Gesellschafter der GbR für verschiedene Radiostationen nahezu ausschließlich Werbespots in Aufnahmestudios der A GmbH aufgenommen, auf deren Inhalt sie keinen Einfluss hätten nehmen können. Lediglich in der Ausgestaltung des Textes, d.h. Betonung und Stimmlage, hätten Sie eine gewisse Eigenkreativität durchsetzen können. Dies allein reiche jedoch für die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit nicht aus. Soweit die Klägerin eine Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26.02.2003 zitiere, handele es sich dabei nur um das Protokoll einer mündlichen Verhandlung, in der eine Einigung der Beteiligten habe erzielt werden können. Daraus lasse sich für den Streitfall mangels Kenntnis der Tätigkeit des dortigen Klägers nichts herleiten. Die Behandlung der Tätigkeit durch die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte und die Künstlersozialkasse sei für die steuerliche Qualifikation nicht relevant, weil sie auf anderen - außersteuerlichen - Grundsätzen beruhe. Im Übrigen lasse das in diesem Zusammenhang vorgelegte Rundschreiben an die Verbandsmitglieder noch keine Aussage über die endgültige Behandlung zu, weil hierin nur von einer Tendenz die Rede sei. Der tatsächliche Ausgang der Verhandlungen hingegen sei unbekannt.

Mit ihrer Klage macht die Klägerin geltend: H und P seien beide von Beruf Sprecher und hätten im Jahre 2001 eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gegründet, um in diesem Beruf als Sprecher und Texter tätig zu sein. Zuvor hätten sie beide diese Tätigkeit allein ausgeübt und festgestellt, dass sie zusammen mehr erreichen könnten. Bei den von ihnen erzielten Einkünften aus dieser Tätigkeit handele sich um solche aus selbständiger Tätigkeit. Sie verstünden sich als Künstler. Sie vermarkteten keine fremden Sprachaufnahmen, sondern lediglich ihre eigene Stimme und Sprache. Zwar hätten sie bei der Stadt M zunächst ein Gewerbe angemeldet. Dies sei aber nur geschehen, weil ihnen die Unterscheidung zwischen freiberuflicher Tätigkeit und Gewerbebetrieb nicht bekannt gewesen sei.

Aus den von ihr vorgelegten Rechnungen gehe hervor, dass sie Aufträge erhalte, Tonträger zu besprechen und diese dann den Auftraggebern zukommen zu lassen. Der Begriff "Vermarktung" besage nichts anderes, als dass die Aufnahmen der Hörerschaft zugänglich gemacht würden. Die von dem Beklagten zitierten BFH-Urteile vom 25.06.2000 und vom 24.04.1997 seien nicht einschlägig, weil sie keine Aufträge weitergebe und keine Verkäufe tätige. Die Auffassung des Beklagten, Sprecher seien keine Künstler, sei nicht mehr zutreffend. Die Künstlersozialkasse und die Bundesversicherungsanstalt sähen den Sprecher als Künstler. Dies beziehe sich nicht nur auf Hörspiele. In der Regel hätten die heutigen Funkspots ein so hohes Niveau erreicht, dass der eigentlichen Werbeaussage stets ein "Kurzhörspiel" vorausgehe. Insbesondere auf Grund der begrenzten Sprechdauer seien somit das Talent und die Umsetzung des Sprechers ausschlaggebend für den Erfolg des Spots. Wie im Hörspiel würden Szenen und Rollen bei diesen Aufnahmen besetzt. H und P sprächen Hörspiele, Werbespots und böten auch den Text dazu an. Es würden CD's besprochen, die für sich gesehen einen Sinn ergäben und Inhalt hätten, sie würden jedoch meist mit Hilfe technischer Kenntnisse in eine Produktion eingefügt. An der Zusammenstellung (Abmischung) der einzelnen Beiträge seien sie nicht beteiligt.

Zur Statusfeststellung des Berufs Sprecher werde noch ein Rechtsgutachten des Rechtsanwalts Dr. J, W, vorgelegt (vgl. Hefter). Dieses Gutachten sei nicht für sie erstellt worden, die Tätigkeit von H und P sei jedoch hierin vollständig erläutert, mit Ausnahme der Punkte A 1 (Tätigkeit als Rundfunkjournalist) und Punkt 3 (Sprechen von Kommentaren und Reportagen). Diese Tätigkeiten hätten sie bisher nicht ausgeübt und es

bestehe auch nicht die Absicht, dies zu tun. Sie arbeiteten als Trailer-Sprecher und seien so genannte Werbesprecher. Darüber hinaus sprächen sie Hörspieltexte. Zu ihrem Kundenkreis gehörten nicht nur Radiostationen, der größere Teil der Auftraggeber seien Tonstudios. Die Aufträge über Radiosender lägen häufig bei weniger als 6%. Hörspiele und Hörbücher gehörten in weit höherem Maße zu ihrem Aufgabengebiet.

Im dem Urteil vom 24.10.1963 werde der Hörspielsprecher steuerrechtlich als Künstler anerkannt. Die sozialrechtliche Beurteilung der letzten Jahre habe den Beruf Sprecher generell als Künstler anerkannt. Diese Anerkennung beruhe auf der geänderten Art der heutigen Werbung. Die heutige Form der Werbespots umfasse häufig kleine Hörspiele. Es stehe oft nicht mehr das Produkt während des ganzen Textes im Vordergrund, wie am Beispiel der Werbung der Firma T deutlich werde. Durch die Veränderung der Werbespots rückten die Sprecher deutlich in die Nähe der Hörspielsprecher. H und P sprächen auch Hörspiele und versuchten in den Markt der Hörbücher vor zu stoßen. Einen wesentlichen Unterschied gebe es bei diesen drei Sprechertätigkeiten nicht mehr. Immer sei die äußerste Sorgfalt geboten, die richtige Stimmlage erforderlich, um den Text einer Geschichte richtig zu präsentieren, ohne Verfälschung durch fehlerhafte Betonung oder Hervorhebungen. Im Übrigen wollten sie nicht den falschen Eindruck erwecken, dass bei ihnen die Aufträge der Hörspiele und Hörbücher bei weitem überwiegen.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des Bescheids vom 09.04.2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2001 und unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 07.07.2004 die Einkünfte der GbR als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit festzustellen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er führt noch aus: Die Tätigkeit als Sprecher bei Werbesendungen des Hörfunks und Fernsehens könne nicht als künstlerische Tätigkeit beurteilt werden. Die Feststellungen des Rechtsanwalts Dr. J in seinem Rechtsgutachten vom Februar 2000 zur Klärung des arbeitsrechtlichen, steuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Status von Sprechern im Bereich des Fernsehens und Hörfunks seien nicht relevant, zumal Herr Dr. J zur Qualifikation der Einkunftsart nur oberflächlich Stellung beziehe, wenn er die Tätigkeit als Werbesprecher lediglich mit dem Vermerk "m. E." als unproblematisch ansehe und bei einem Trailer-Sprecher sogar eingestehe, dass hier die künstlerischen Elemente nicht so ausgeprägt seien. Anders verhalte es sich beim Sprechen von Hörspieltexten. Hier gehe es nicht allein darum, Texte durch Sprechen hörbar zu machen, sondern darum, einen geschriebenen Dialog zu aktualisieren, also so zu gestalten, als ob er zwischen den gedachten Personen zu dem gedachten Zeitpunkt in Wirklichkeit so stattgefunden hätte, d.h. eine Rolle zu verkörpern. Die Darstellung einer Sprechrolle sei aber bereits eine schauspielerische und damit eine künstlerische Leistung. Danach übten H und P als Trailer- bzw. Werbesprecher eine gewerbliche und als Sprecher von Hörspieltexten eine freiberufliche Tätigkeit aus. Gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gelte die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübe. Auf den Umfang der gewerblichen Tätigkeit im Verhältnis zur künstlerischen Tätigkeit komme es nicht an. Auch wenn der gewerbliche Anteil an der Gesamttätigkeit geringfügig sei, würden sämtliche Tätigkeiten steuerlich als gewerblich beurteilt (Hinweis auf BFH-Urteil vom 10.08.1994 I R 133/93, BStBl II 1995, 171). Auch wenn nach dem Vortrag der Klägerin die Aufträge für Hörspiele und Hörbücher bei Weitem überwögen, was sich allerdings nach den Rechnungen derzeit nicht bestätigen lasse, seien die Einkünfte insgesamt als gewerbliche zu qualifizieren.

Mit gerichtlicher Verfügung vom 16.01.2007 (Bl. 30 PA) wurde die Klägerin aufgefordert, sämtliche im Streitjahr bestehenden Verträge der GbR mit ihren jeweiligen Auftraggebern, sämtliche Rechnungen der GbR aus dem Jahr 2001, aus denen sich die erbrachten Leistungen ergeben, sowie eine detaillierte

Tätigkeitsbeschreibung der Gesellschafter vorzulegen. Daraufhin teilte die Klägerin Folgendes mit: Branchenüblich gebe es keine schriftlichen Vereinbarungen, da Buchungen für Sprachaufnahmen in der Regel sehr kurzfristig erfolgten. Die Tätigkeit von H und P umfasse die Interpretation von Texten für den Bereich Funk, Fernsehen, Kino und andere elektronische Medien mit dem Schwerpunkt "E-Learning". Bei den täglichen Aufträgen seien sie für verschiedene Auftraggeber, wie Tonstudios, Multimediaagenturen, Verlage, Sendeanstalten und Film- und Videoproduktionen, tätig. Die unterschiedlichen Textarten und Rollen wechselten ständig. In einem Funkspot werde die Rolle eines 16jährigen Jugendlichen verlangt, dann sei die Rolle eines Einkäufers in einem Unternehmen gewünscht. Auch unterscheide sich bei jedem Auftrag der gewünschte Sprachstil. Es entstünden neue Stilrichtungen bei der Form des Podcastings, das für Sprecher immer mehr an Bedeutung gewinne. Für die tägliche Arbeit sei ein gutes Sprachgefühl, künstlerisches Einfühlungsvermögen und flexible und schnelle Auffassungsgabe von Texten und den dazugehörigen Regieanweisungen unabdingbar. So sei eine vorherige Rundfunk­tätigkeit hilfreich. Da sie eine verbale Schilderung der täglichen Arbeit nicht ausreichend darstellen könne, werde eine Daten- und Audio-CD mit Arbeitsbeispielen aus dem Zeitraum 2001 bis 2005 beigefügt.

In der mündlichen Verhandlung führte der Gesellschafter der Klägerin P noch aus: Der Alltag als Sprecher stelle sich so dar, dass von einem Auftraggeber ein Textmanuskript herein gegeben werde. Die Rollen und die Geschichte seien vorgegeben. Sodann würden die Rollentexte gesprochen. Es seien unterschiedliche Anforderungen zu erfüllen, so könne z.B. zunächst ein Jugendlicher, dann ein Erwachsener zu sprechen sein. Dabei übernehme er - P - eher die jugendlichen Stimmen. Die Ausführung im Einzelnen sei dem Gefühl des jeweiligen Sprechers überlassen. Es bleibe auch noch Spielraum für eigene Ideen. So könne es vorkommen, dass die vorgegebenen Dialoge nicht stimmig seien oder nicht in den festgelegten zeitlichen Rahmen passten. Dann werde eine Version anhand des übersandten Skripts gesprochen sowie eine Alternative erstellt und beide würden dann dem Kunden zugeleitet. Mit der musikalischen Untermalung der Texte sowie dem späteren Einsatz der Spots hätten sie nicht zu tun.

Gründe:

Die zulässige Klage hat in der Sache keinen Erfolg. Der Festsstellungsbescheid vom 09.04.2003 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 07.07.2004 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. Zutreffend hat der Beklagte die Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb angesehen.

1. Gewerbebetrieb ist nach § 15 Abs. 2 S. 1 EStG jede selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist. Demgegenüber gehört zu den freiberuflichen Tätigkeiten i.S.v. § 18 Abs. 1 S. 2 EStG auch die selbstständig ausgeübte künstlerische Tätigkeit.

2. Entgegen der Auffassung der Klägerin gehören die streitigen Einnahmen aus der Tätigkeit als Werbesprecher ihrer Art nach nicht zu den aus dem Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ausgenommenen Einkünften aus selbständiger - künstlerischer - Arbeit.

a) Eine künstlerische Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG liegt - neben anderen Voraussetzungen - nur vor, wenn der Steuerpflichtige eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht (vgl. BFH-Urteile vom 26.02.1987 IV R 105/85, BStBl II 1987, 376 m.w.N.; vom 22.03.1990 IV R 145/88, BStBl II 1990, 643, vom 23.08.1990 IV R 61/89, BStBl II 1991, 20 und vom 11.07.1991 IV R 102/90, BStBl II 1992, 413). Auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts liegt das Wesentliche der künstlerischen Betätigung in der freien schöpferischen Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden. Alle künstlerische Tätigkeit ist ein Ineinander von bewussten und unbewussten Vorgängen, die rational nicht aufzulösen sind. Beim künstlerischen

Schaffen wirken Intuition, Phantasie und Kunstverstand zusammen. Es ist primär nicht Mitteilung, sondern Ausdruck, und zwar unmittelbarster Ausdruck der individuellen Persönlichkeit des Künstlers (vgl. BVerfG-Beschluss vom 24.02.1971 1 BvR 435/68, BVerfGE 30, 173, 188 f.). Zur Umschreibung des Kunstbegriffs dienen die Merkmale des Schöpferischen, des Ausdruckes persönlichen Erlebnisses, der Formgebung sowie der kommunikativen Sinnvermittlung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17.07.1984 1 BvR 816/82, BVerfGE 67, 213, 226, m.w.N.). Kennzeichnendes Merkmal einer künstlerischen Äußerung ist danach die Mannigfaltigkeit ihres Aussagegehalts und die damit gegebene Möglichkeit, der Darstellung im Wege einer fortgesetzten Interpretation immer weiter reichende Bedeutungen zu entnehmen, so dass sich eine praktisch unerschöpfliche, vielstufige Informationsvermittlung ergibt (BVerfG-Beschluss vom 17.07.1984 1 BvR 816/82, BVerfGE 67, 213, 227). Dieser Rechtsprechung wird im Steuerrecht durch den Prüfungsmaßstab der "gewissen künstlerischen Gestaltungshöhe" - ebenso wie den des Vollbringens einer eigenschöpferischen Leistung, in der die individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft des Künstlers zum Ausdruck kommt - Rechnung getragen.

b) Ob diese Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit gegeben sind, ist von den tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall abhängig, die das Gericht nach seiner freien Überzeugung zu beurteilen hat. Dabei kommt der allgemeinen Verkehrsauffassung besonderes Gewicht zu (st Rspr.; vgl. z.B. BFH-Urteil v. 15.10.1998, IV R 1/97BFH/NV 1999, 465 m.w.N.).

aa) Zu den Voraussetzungen, unter denen Tätigkeiten für Zwecke der Werbung den Tatbestand der Einkünfteerzielung aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen, hat der Bundesfinanzhof bereits mehrfach Stellung genommen und dabei ausgeführt, dass es für das Merkmal "künstlerische Tätigkeit" unerheblich ist, aus welcher Zielsetzung heraus der Künstler schafft und wozu das von ihm Geschaffene verwendet wird. Eine künstlerisch gestaltete schauspielerische Leistung verliert nicht allein dadurch, dass sie einem gewerblichen Zweck, wie etwa dem der Werbung dient, die Eigenschaft einer künstlerischen Leistung (vgl. BFH-Urteile vom 20.02.1958 IV 560/56 U, BStBl III 1958, 182 - Werbeberater -; vom 11.07.1960 V 96/59 S, BStBl III 1960, 453 - Grafiker -; vom 14.12.1976 VIII R 76/75, BStBl II 1977, 474 - Werbefotograf - und vom 14.08.1980 IV R 9/77, BStBl II 1981, 21 - Kunstmaler -). Andererseits ist eine künstlerische Tätigkeit dann jedoch nicht gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige an ins einzelne gehende Angaben und Weisungen seines Auftraggebers zu halten hat und ihm infolgedessen kein oder kein genügender Spielraum für eine eigenschöpferische Leistung bleibt (vgl. BFH-Urteile vom 11.07.1991 IV R 102/90, BStBl II 1992, 413 m.w.N. und vom 15.10.1998 IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465).

bb) Dementsprechend hat der BFH das Vorliegen eines solchen Spielraums für die Tätigkeit eines Schauspielers oder eines Journalisten als Sprecher von Werbetexten verneint (vgl. BFH-Urteil vom 03.02.1977 IV R 112/72, BStBl II 1977, 459). In Bezug auf das Sprechen von Werbetexten hat der BFH ausgeführt, es stehe hierbei regelmäßig nicht die schauspielerische Leistung, sondern der sachliche Inhalt des Textes im Vordergrund. Auch - so der BFH weiter - der häufige Einsatz von Sportlern mit hohem Bekanntheitsgrad in vergleichbaren Werbesendungen zeige, dass insoweit nicht so sehr mit der schauspielerischen Leistung des Sprechers als vielmehr mit dessen Namen geworben werden solle.

cc) Danach kann das Sprechen von Werbetexten im Rahmen der Hörfunk- und Fernsehwerbung nur dann im Einzelfall als eigenschöpferische Leistung von künstlerischem Rang angesehen werden, wenn der jeweilige "Sprecher" eine größere Rolle zu verkörpern hat, die ihrer Art und ihrem Umfang nach mit einer typischen schauspielerischen oder sonstigen künstlerischen Tätigkeit vergleichbar ist. Einer solchen typischen künstlerischen Tätigkeit entspricht die Werbetätigkeit nicht schon bei einer bloßen Vermittlung des Textes. Vielmehr setzt die Annahme einer solchen Vergleichbarkeit voraus, dass die "Rolle" nach Art und Umfang die Gestaltung eines geschriebenen Dialogs oder auch Monologs durch den Einsatz schauspielerischer Erfahrung und künstlerischer Gestaltungskraft in einer Weise verlangt, die trotz der Vorgaben des jeweiligen Auftraggebers einen erheblichen Spielraum zur Entfaltung der künstlerischen Fähigkeiten lässt (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.1991 IV R 102/90, BStBl II 1992, 413 m.w.N.).

dd) An einem solchen Gestaltungsspielraum fehlt es, wenn sich die Tätigkeit lediglich darauf beschränkt, die Rolle eines normalen Produktbenutzers zu sprechen oder zu spielen sowie lediglich den Gegenstand der

Werbung anzupreisen. Eine solche Rolle oder Aufgabe bietet regelmäßig keinen oder nur einen geringen Spielraum für die Entfaltung einer eigenen schöpferischen Leistung von künstlerischem Rang. In der Tatsache, dass derartige "Rollen" in Werbesendungen häufig nicht nur von Künstlern, sondern auch von Prominenten aus anderen Lebensbereichen, wie etwa Sportlern aber auch von unbekanntem Laien gespielt werden, zeigt sich, dass nach der allgemeinen Verkehrsauffassung der Einsatz von Künstlern, wie etwa (Berufs-)Schauspielern, wegen der Natur der Anforderungen nicht geboten ist.

c) Nach diesen Maßstäben können die Einnahmen der Klägerin aus der Tätigkeit von H und P als Werbesprecher nicht den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugerechnet werden. Dabei bedarf es nicht der Einschaltung eines Sachverständigen, da sich der Senat auf Grund der Schilderungen der Gesellschafter sowie anhand der von ihnen vorgelegten Arbeitsproben und unter Berücksichtigung der allgemeinen Verkehrsauffassung ein eigenes Bild von ihrer Tätigkeit im Bereich der Werbung machen kann.

aa) Es ist bereits fraglich, ob H und P im Einzelfall noch hinreichender Spielraum zur freien schöpferischen Gestaltung bleibt und die Tätigkeit auch eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht. Um eine künstlerische Tätigkeit annehmen zu können, müsste H und P innerhalb ihres Werks noch eine Rolle zugewiesen sein, die sie an dem künstlerischen Gehalt des Werks innerhalb des betreffenden Genres mitwirken ließe. Nach den Angaben von H und P gibt es branchenüblich keine schriftlichen Vereinbarungen, weil Buchungen für Sprachaufnahmen in der Regel sehr kurzfristig erfolgten. Auch ansonsten haben H und P trotz entsprechender Aufforderung seitens des Gerichts von einer allgemeinen Beschreibung ihrer Tätigkeiten abgesehen keine detaillierten Ausführungen zu den Vertragsgestaltungen und zu den von ihnen erbrachten Leistungen gemacht. In der mündlichen Verhandlung hat der Gesellschafter P lediglich ausgeführt, sie erhielten von ihren Auftraggebern ein Textmanuskript, bei dem die Rollen und die Geschichte vorgegeben seien. Sodann würden die Rollentexte gesprochen, wobei unterschiedliche Anforderungen zu erfüllen seien. Es bleibe insofern Spielraum für eigene Ideen, als für den Fall, dass die vorgegebenen Dialoge nicht stimmig seien oder nicht in den festgelegten zeitlichen Rahmen passten, dem Kunden eine Alternative angeboten werde. Dabei dürfte es sich aber lediglich um Korrekturen bzw. Vorschläge zu Korrekturen handeln, die nicht über die rein handwerkliche Bearbeitung der ansonsten vom Kunden vorgegebenen Texte hinausgehen.

bb) Es kann hier letztlich dahinstehen, ob H und P derart in Vorgaben des Auftraggebers eingebunden sind, dass ihnen als Werbesprechern schon theoretisch überhaupt ein ausreichender eigener künstlerischer Gestaltungsraum mehr verbleibt. Denn es ist allgemein bekannt, dass in dem Bereich der Werbung, so auch bei der Herstellung von Rundfunk-Werbespots, bei der H und P im Streitjahr überwiegend tätig waren, generell eine eher konventionelle Formensprache vorherrscht, weil die Botschaft der Werbung besonders verständlich sein und vom Hörer schnell erfasst werden muss, während sich eine künstlerische Leistung vor allem in einer eigenen Formensprache widerspiegelt. Eine kreative bzw. künstlerische Leistung liegt deshalb nur dann vor, wenn eine eigene Formensprache entwickelt und versucht wird, Deutungsräume zu erweitern. Daran fehlt es hier. Zwar handelt es sich bei den Leistungen von H und P, die der erkennende Senat anhand der vorgelegten Arbeitsproben (CD's) zur Kenntnis genommen hat - wobei allerdings unklar bleibt, ob sie überhaupt im Streitjahr entstanden sind -, zweifellos um handwerklich gute Arbeiten, die unter Verwendung der gängigen Formensprache der Werbung entstanden sind. Da es für eine künstlerische Tätigkeit aber auf die Entwicklung einer eigenen Formensprache und des Einfließens eigener Erfindungen und Ideen in das Arbeitsergebnis ankommt, mangelt es an einer eigenen künstlerischen Gestaltung. Der je nach Auftrag unterschiedliche Einsatz der Stimm- und Tonlage, der Sprechgeschwindigkeit sowie weiterer stimmlicher Faktoren stellt die notwendige Beherrschung der Technik eines Sprechers dar und vermag eine eigenschöpferische Gestaltung nicht zu ersetzen.

cc) Es kann auch keine Rede davon sein, dass H und P als Sprecher in den einzelnen Spots eine größere Rolle zu verkörpern haben, die ihrer Art und ihrem Umfang nach mit einer typischen schauspielerischen oder sonstigen künstlerischen Tätigkeit vergleichbar ist. Die Klägerin weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass beispielsweise ein 16-jähriger Jugendlicher oder etwa ein Einkäufer in einem Unternehmen zu sprechen gewesen sei. Bei den zu beurteilenden Leistungen handelt es sich um solche, die nicht über die Art und den Umfang sonstiger in Rundfunk und Fernsehen üblicherweise gesendeter Werbespots hinausgehen und sich

auch hinsichtlich Länge und Inhalt von diesen nicht wesentlich unterscheiden. Dies ergibt sich aus den von der Klägerin in Form einer Audio-CD vorgelegten Arbeitsproben, in denen verschiedenartige Werbespots aufgenommen sind, die - von einer Ausnahme abgesehen - eine Dauer zwischen 14 und 47 (durchschnittlich 26) Sekunden haben und die von ihrem Inhalt her die für Werbesendungen typischen Anpreisungen enthalten.

dd) Der Schwerpunkt der Leistung von H und P liegt danach darin, dass sie in den Werbespots den jeweiligen Werbegegenstand lediglich empfehlen. Demgegenüber steht nicht die Darbietung eines künstlerischen Potentials bzw. einer besonderen sprecherischen oder schauspielerischen Leistung von künstlerischem Rang im Vordergrund. Dies ist jedoch - unabhängig von der sprachlichen Qualität und der Aussagekraft einer Aufnahme -, wie oben ausgeführt, Voraussetzung für die Künstlereigenschaft eines Sprechers i.S. des § 18 EStG. So hat der erkennende Senat anhand der in Form von CD's vorgelegten Arbeitsproben keine besondere, "eigene Handschrift" von H und P und damit keine eigenschöpferische Leistung zu erkennen vermocht. Das Gericht hat sich auch nicht davon überzeugen können, dass mit der Fortentwicklung der technischen Möglichkeiten im Bereich der neuen Medien in Bezug auf Auftragserteilung, Herstellung der Texte, deren Übermittlung an die Auftraggeber sowie die Verbreitung der gesprochenen Texte etc. zugleich auch Änderungen hinsichtlich der künstlerischen Gestaltungshöhe einhergehen.

ee) Auch aus dem von der Klägerin zur Stützung ihrer Auffassung noch vorgelegten Gutachten des Rechtsanwalts Dr. J "Zur Klärung des arbeitsrechtlichen, steuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Status von Sprechern im Bereich des Fernsehens und Hörfunks" ergibt sich keine andere Beurteilung. Dieses Gutachten nimmt zwar aus der Sicht des Autors u.a. Stellung zu der Frage nach der steuerrechtlichen Qualifikation der Tätigkeit eines Werbesprechers. Zum einen befasst sich das Gutachten aber nicht mit den individuellen Verhältnissen der Kläger. Vor allem aber hat sich der Gutachter nicht mit der oben zitierten, jüngeren Rechtsprechung des BFH zur Abgrenzung der gewerblichen von künstlerischer Tätigkeit auseinandergesetzt.

ff) An der Qualifizierung der Tätigkeiten der Klägerin als gewerblich ändert sich auch nicht deshalb etwas, weil ihre Gesellschafter neben Werbetexten auch Hörspiele sprechen und sich den Markt der Hörbücher erschließen wollen und diese Tätigkeiten unter Umständen als künstlerisch zu beurteilen sind. Darauf könnte zumindest ein Teil der auf der von den Klägern vorgelegten zweiten Demonstrations-CD enthaltenen, vertonten bewegten Bilder (sog. Trailer) hindeuten. Allerdings lässt sich anhand dieser CD nicht feststellen, ob die entsprechenden Texte überhaupt im Streitjahr entstanden sind. Diese Fragen können aber offen bleiben, denn die Tätigkeit einer Personengesellschaft ist auch dann in vollem Umfang als gewerblich einzustufen, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Auf den Umfang der gewerblichen Tätigkeit im Verhältnis zur künstlerischen Tätigkeit kommt es dabei nicht an. Auch bei einem nur geringfügigen gewerblichen Anteil an der Gesamttätigkeit werden sämtliche Tätigkeiten steuerlich als gewerblich beurteilt (vgl. BFH-Urteile vom 10.08.1994 I R 133/93, BStBl II 1995, 171 und vom 11.08.1999 XI R 12/98, BStBl II 2000, 229). Auf die weitere Frage, ob etwas anderes dann zu gelten hat, wenn der Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit extrem niedrig ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.08.1999 XI R 12/98, BStBl II 2000, 229), kommt es vorliegend nicht an, nachdem die Klägerin für das Streitjahr selbst angibt, dass sie sich im Wesentlichen in dem Bereich des Sprechens von Werbespots betätigt hat.

d) Auch die von der Klägerin vorgelegten Rechnungen aus dem Streitjahr bieten keine Anhaltspunkte für die hier vorzunehmende Abgrenzung zwischen gewerblicher und künstlerischer Tätigkeit. Denn diese Rechnungen nennen jeweils nur den Gegenstand der Leistung, in dem etwa das beworbene Produkt oder Ereignis genannt wird, enthalten aber keine detaillierte Beschreibung der erbrachten Sprecherleistung.

e) Schließlich sind die sozialversicherungsrechtliche und die arbeitsrechtliche Einschätzung der Tätigkeiten der Gesellschafter der Klägerin für die hier vorzunehmende steuerrechtliche Qualifizierung nicht von Bedeutung, da sie nach anderen - außersteuerlichen - Kriterien erfolgen.

3. Nach alledem ist die Klage mit der Kostenfolge aus § 135 Abs. 1 FGO abzuweisen.

(Unterschriften)