

Prof. Dr. Stefan Bendlinger • Linz

## Ist jeder Auftritt eine „Kunst“?

VwGH 30. 6. 2015, 2013/15/0266 zum Künstlerbegriff im DBA-Recht

» ÖStZ 2016/80

In seinem Erkenntnis vom 30. 6. 2015, 2013/15/0266 hat sich der VwGH mit der Frage auseinandergesetzt, inwieweit Vergütungen für einen Werbeauftritt eines international bekannten Jet-Set-Stars, der von der Finanzverwaltung als „Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung“ iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG iVm § 99 Abs 1 Z 1 EStG qualifiziert wurde, der Verteilungsnorm für „Künstler“ iSd Art 17 Abs 1 des österreichisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens (BGBl III 1998/6) zuzuordnen sind. Darin kommt der VwGH zu dem Ergebnis, dass der DBA-rechtliche Künstlerbegriff sehr weit zu fassen ist. Ungeachtet seiner künstlerischen Qualität sei jeder öffentliche Auftritt darunter zu subsumieren. Der vorliegende Beitrag nimmt zu den vom VwGH gezogenen Schlussfolgerungen kritisch Stellung.

### 1. Der VwGH zur Besteuerung eines „Partygirl“

#### 1.1. Der Sachverhalt

Anlässlich einer Veranstaltung im April 2006 auf 2.360 m Seehöhe auf einer Alm im Paznauntal in Tirol wurde zur Promotion eines „Lifestyle-Getränks“ eine in den USA ansässige, international bekannte Persönlichkeit engagiert, die im Allgemeinen als Mannequin, Fotomodell, Schauspielerin, Sängerin und Werbeträgerin tätig ist. Presseberichten zufolge gilt sie als das „most known party-girl of the world“. Aufgrund ihres schillernden Lebensstils, ihrer provozierenden Auftritte und des damit ausgelösten Medieninteresses wurde sie von einem inländischen Veranstalter engagiert, um ein neu am Markt zu platzierendes (prickelndes) Dosengetränk zu bewerben. Das berühmte „It-Girl“ trat anlässlich einer „Open-Air-Party“ vor 20.000 begeisterten Fans begleitet von 50 Tänzern auf einer Bühne auf, um als „Testimonial“ das neue Modegetränk zu bewerben. Inhalt der Tätigkeit war neben einer Pressekonferenz ein zweimaliger insgesamt 30 Minuten dauernder Auftritt auf der Bühne, um handsignierte Dosen des Getränks zu verteilen und das positive Geschmackserlebnis zu bekunden, eingebettet in Musik- und Tanzdarbietungen, die von dem Medien- und Jet-Set-Star durch heiße Tänzchen, das Werfen von Kuschhändchen und viel Gewinke begleitet worden sind.

#### 1.2. Beschränkte Steuerpflicht in Österreich

Während der in Österreich ansässige Veranstalter (Beschwerdeführer) davon ausging, dass es sich bei der Tätigkeit des im Aus-

land ansässigen Superstars um eine nicht beschränkt steuerpflichtige und damit von Steuereinhalten nicht betroffene Werbeleistung handle, gingen Finanzverwaltung und UFS davon aus, dass die Person als „Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen“ iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG iVm § 99 Abs 1 Z 1 EStG zu qualifizieren sei und vom inländischen Veranstalter auf das für den Auftritt bezahlte Honorar die 20%ige Abzugssteuer (25 % bei Steuerübernahme durch den Veranstalter) hätte einbehalten werden müssen, was tatsächlich nicht geschehen ist. Das Finanzamt zog den Veranstalter zur Haftung für Abzugssteuer gem § 99 Abs 1 Z 1 EStG im Ausmaß von ca € 130.000,- heran.<sup>1</sup> Auch nach Ansicht des UFS<sup>2</sup> seien als Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG Personen anzusehen, die eine ähnliche Tätigkeit wie Künstler entfalten, wenn mit der Darbietung ein gewisser Unterhaltungswert verbunden sei. Dabei sei es nicht schädlich, wenn die Veranstaltung auch Werbezwecken diene.

Der vom inländischen Veranstalter angerufene VwGH folgte in seiner Entscheidung vom 24. 6. 2009, 2009/15/0090 der Rechtsansicht der Vorinstanzen. Nach Ansicht des VwGH weise der Begriff „Unterhaltung“ keinen klar umrissenen Inhalt auf und sei zu definieren als angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw. Erholung, der unter anderem durch die Rezeption von organisierten Darbietungen vermittelt wird.<sup>3</sup> Auch eine Verkaufswerbung wie zB eine Modeschau könne als Unterhaltung iSd § 98 Abs 1 Z 3 und § 99 Abs 1 Z 1 EStG beurteilt werden, wenn sie in ein „unterhaltsames Präsentieren“ gekleidet werde. Diese Zuordnung bleibe aufrecht, solange nicht der Unterhaltungswert völlig in den Hintergrund trete.<sup>4</sup> Auch die Medienberichte, die den Streitgegenständlichen Fall dargestellt haben, ließen den Schluss zu, den Auftritt des internationalen Stars als Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung zu qualifizieren, sodass die Abzugssteuer vom Finanzamt zu Recht vorgeschrieben worden sei.

<sup>1</sup> Ohne Verfasser, VwGH: Kein Prominentenprivileg bei der Ansässigkeitsbescheinigung, RdW 2009, 605.

<sup>2</sup> UFS 10. 3. 2009, RV/0407-I/08. Die Entscheidung wurde gem § 10 Abs 4b UFSG nicht veröffentlicht.

<sup>3</sup> VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0122.

<sup>4</sup> VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109, wonach die Teilnahme eines Fotomodells an Fotoshootings und Presseterminen keine Unterhaltungsdarbietung darstellt. Rz 7943 EStR 2000.



### 1.3. Abzugssteuerpflicht nach DBA-Recht?

#### 1.3.1. Die DBA-Entlastungsverordnung

Im Verfahren wurde vom Beschwerdeführer vorgebracht, dass die DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO)<sup>5</sup> eine Entlastung an der Quelle ermöglichen würde, da Art 17 Abs 1 des österreichisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-USA)<sup>6</sup> Österreich das Besteuerungsrecht an den Vergütungen für den Auftritt in Tirol entziehen würde. Denn gem Art 17 Abs 1 DBA-USA dürfen ungeachtet der Art 7 (Unternehmensgewinne), Art 14 (Selbständige Arbeit) und Art 15 (Unselbständige Arbeit) des DBA-USA nur Einkünfte, die eine in den USA ansässige Person *als Künstler*, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer in Österreich persönlich ausgeübten Tätigkeit beziehen, in Österreich besteuert werden (Honorare, die US\$ 20.000,- p.a. nicht überschreiten, werden generell dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung überlassen). Die in Art 17 Abs 1 vorgesehene Deminimis-Grenze von US\$ 20.000,- wurde deutlich überschritten.

In der Beschwerde an den VwGH brachte der zur Haftung herangezogene Beschwerdeführer vor, dass der *Künstlerbegriff* iSd Art 17 Abs 1 DBA-USA durch den Auftritt der in den USA ansässigen Person *nicht erfüllt sei*. Denn eine Tätigkeit als Künstler würde nur dann vorliegen, wenn diese vornehmlich der Unterhaltung und keinem anderen Zweck diene, insb auch nicht der Werbung. Der gesamte Auftritt sei jedoch auf die Erbringung einer *Werbeleistung* für das neue Dosengetränk ausgerichtet gewesen.

Im Erkenntnis vom 24. 6. 2009, 2009/15/0090<sup>7</sup> hat es der VwGH jedoch unterlassen, auf die Auslegung des Art 17 Abs 1 DBA-USA näher einzugehen, da die in der DBA-EVO für eine Entlastung an der Quelle definierten Bedingungen nicht erfüllt worden seien. Denn gem § 2 Abs 1 DBA-EVO setze eine solche Entlastung *in unmittelbarer Anwendung eines DBA* voraus, dass dem Vergütungsschuldner eine von der US-Finanzverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 (für juristische Personen) vorliegt. Da der Vergütungsschuldner zwar eine vom Empfänger der Vergütung ausgefüllte Ansässigkeitsbescheinigung vorweisen konnte, die allerdings *von der US-Steuerbehörde (IRS) nicht unterfertigt gewesen war*, waren nach Ansicht des VwGH die Voraussetzungen für die Entlastung an der Quelle nicht gegeben. Damit hatte sich der VwGH nur mit innerstaatlichem Steuerrecht, nicht jedoch mit den Kollisionsnormen des DBA-USA auseinanderzusetzen.

#### 1.3.2. Rückerstattung von Abzugssteuern nach DBA-Recht

Nach der ablehnenden Entscheidung des VwGH und der Feststellung, dass die Vergütungen als Einkünfte für die Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung dem besonderen Steuerabzug gem § 99 EStG unterliegen, brachte die in den USA ansässige Empfängerin der Vergütungen das nun auch vom US-Fiskus be-

stätigte „ZS-QU-Formular“ bei und beantragte gem § 240 Abs 1 und 3 BAO die Rückzahlung der dem Vergütungsschuldner vorgeschriebenen Abzugssteuer in Höhe von € 129.080,78. Begründet damit, dass im Zuge des Auftritts auf der Alm in Tirol keine künstlerische Tätigkeit iSd Art 17 DBA-USA erbracht worden sei, sondern eine bloße Werbeleistung, für die Österreich mangels Bestands einer Betriebsstätte (Art 7 DBA-USA) bzw einer festen Einrichtung (Art 14 DBA-USA) kein Besteuerungsrecht zustünde. Die Tatsache, dass sich die Hüften der Beschwerdeführerin hin und wieder zur Musik bewegt hätten, stelle noch kein Indiz für das Vorliegen einer (künstlerischen) Tanzdarbietung dar. Im Übrigen hätte die Beschwerdeführerin die aus Österreich bezogenen Vergütungen bereits in den USA versteuert.

Das Finanzamt wies den Rückerstattungsantrag ab und subsumierte die Vergütungen für den Auftritt unter Art 17 DBA-USA. Diese Vergütung sei auch dann anwendbar, wenn das künstlerische Niveau einer Darbietung deutlich hinter ihren Unterhaltungscharakter zurücktrete. Der angerufene UFS<sup>8</sup> folgte der Rechtsansicht des Finanzamts. Wenngleich die Reichweite der Abzugssteuer nach § 99 EStG über den Tatbestand des Art 17 DBA-USA hinausgehe, seien die beiden Normen hinsichtlich der Besteuerung von Einnahmen für *aufführende Darbietungen* vor Publikum mit Unterhaltungswert *deckungsgleich*. Denn auch der Künstlerbegriff in Art 17 DBA-USA stelle auf eine vor Publikum persönlich aufführende Tätigkeit mit Unterhaltungscharakter ab, wobei nicht deren künstlerisches Niveau, sondern eben nur ihr Unterhaltungswert ausschlaggebend sei. Eine zeitliche oder substantielle Mindestpräsenz des Auftretenden sei nicht erforderlich. Nicht erfasst seien nur Tätigkeiten, die nicht zumindest auch zur Unterhaltung bestimmt seien. Das vom Veranstalter mit dem Auftritt verfolgte Werbeziel ändere nichts am Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Art 17 DBA-USA erfüllt seien. Diese wären allein dadurch erfüllt worden, dass Publikum und Medien nicht wegen der Produktwerbung zur Veranstaltung gekommen seien, sondern wegen der Gelegenheit, den international bekannten Medienstar unmittelbar bei einem öffentlichen Auftritt zu erleben. Auch ein Werbeauftritt würde den Unterhaltungscharakter keinesfalls ausschließen. Die in den USA ansässige Beschwerdeführerin habe in vertraglicher Abstimmung mit dem Auftraggeber einen aufwendigen Bühnenauftritt mit objektivem Unterhaltungswert absolviert, weshalb Österreich in Übereinstimmung mit Art 17 DBA-USA am gesamten für diese Darbietung geleisteten Entgelt das Besteuerungsrecht zustehe.

#### 1.4. Der VwGH zum Begriff Künstlerbegriff im DBA-USA

Es irrt, wer erwartet hätte, dass sich der VwGH in seinem Folgeerkenntnis<sup>9</sup> ausführlich mit der Auslegung des Begriffs „Künstler“

<sup>5</sup> BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.

<sup>6</sup> BGBl III 1998/6.

<sup>7</sup> Titz, SWI-Jahrestagung: Steuerabzug nach § 99 EStG bei Promotion für ein Getränk durch ausländische Prominente, SWI 2010, 101.

<sup>8</sup> UFS 20. 8. 2013, RV/2462-W/12. Die Entscheidung wurde gem § 10 Abs 4b UFSG nicht veröffentlicht.

<sup>9</sup> VwGH 30. 6. 2015, 2013/15/0266; Renner, Werbeauftritt als künstlerische Tätigkeit nach dem DBA Österreich-USA, SWI 2015, 474 (474).

im DBA-Recht auseinandergesetzt hätte. Die Aussagen dazu sind recht dürftig. Die Höchststrichter beschränken sich auf die Aussage, dass dem Begriff „Künstler“ in Art 17 DBA-USA in *qualitativer Hinsicht kein allzu enger Kunstbegriff* zugrunde zu legen ist. Das bezeuge auch der in der gleichermaßen authentischen englischen Fassung des DBA verwendete Begriff „*entertainer*“, welcher den entscheidenden Charakter des Unterhaltungselements deutlich zum Ausdruck bringe. Art 17 DBA-USA sei demnach auch dann anzuwenden, wenn das künstlerische Niveau einer Darbietung deutlich hinter ihren Unterhaltungscharakter zurücktrete. Auch der VwGH hat den Werbezweck des Auftritts für die Subsumption der Vergütungen unter den Tatbestand des Art 17 DBA-USA als nicht schädlich angesehen und das durch Steuerabzug wahrzunehmende österreichische Besteuerungsrecht an den Vergütungen bestätigt. Denn die Beschwerdeführerin sei jedenfalls im Film-, Fernseh- und Musikgeschäft als Akteurin tätig, sei zweifellos in Österreich vor Publikum aufgetreten, in der Vereinbarung mit dem Veranstalter ausdrücklich als „*artist*“ bezeichnet worden und habe auch ein Mitspracherecht bezüglich der Gestaltung ihres Österreich-Auftritts gehabt. Abschließend hat der VwGH darauf hingewiesen, dass es der Beschwerdeführerin jedoch unbenommen bleibe, in ihrem Ansässigkeitsstaat USA ein *Verständigungsverfahren* iSd Art 24 Abs 1 DBA-USA einzuleiten.

## 2. Wechselwirkung zwischen innerstaatlichem Steuerrecht und DBA-Recht

### 2.1. Der Künstlerbegriff im EStG

Nach den Bestimmungen des EStG (§ 22 Z 1 lit a EStG, § 99 Abs 1 Z 1 EStG) kann nur *derjenige als Künstler angesehen werden*, der eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit nach Gestaltungsprinzipien entfaltet, die für einen (anerkannten) Kunstzweig bzw ein umfassend anerkanntes Kunstfach (Malerei, Bildhauerei, Architektur) aufgrund künstlerischer Begabung charakteristisch sind.<sup>10</sup> Relevant sind sowohl die *Befähigung* als auch die *Art der Tätigkeit*.<sup>11</sup> Die Tätigkeit eines Künstlers darf sich nicht darauf beschränken, Erlernbares oder Erlerntes wiederzugeben. Persönliche Note und Können allein machen eine handwerkliche Tätigkeit noch nicht zu einer künstlerischen.<sup>12</sup> Neben der *Künstlereigenschaft* ist auch die *Art der Tätigkeit* zu prüfen, da nicht jede Tätigkeit einer Person, deren Künstlereigenschaft außer Zweifel steht, künstlerisch sein muss.<sup>13</sup> Maßgeblich ist die *Art und Weise der Betätigung*, zB die Gestaltung eines Gegenstands.<sup>14</sup> Tätigkeiten sind nur dann künstlerisch iSd EStG, wenn sie einen *gewissen Qualitätsstandard nicht unterschreiten*. Darstellungen „*primitivster Art*“ sind ungeachtet ihres kommerziellen Erfolgs nicht künstlerisch (zB Kinderstimmenimitator).<sup>15</sup> Auch das Führen eines Künstlerna-

mens oder der künstlerische Ruf alleine können nicht als Beweis künstlerischer Tätigkeit angesehen werden, sondern haben allenfalls Indizienwirkung.<sup>16</sup> Künstlerische Tätigkeit *erfordert keinen öffentlichen Auftritt*. Auch Komponisten, Arrangeure (die Tonstücke für eine andere Besetzung bearbeiten), ein Musikproduzent oder ein Regisseur, können künstlerisch tätig sein.<sup>17</sup> Die EStR<sup>18</sup> enthalten eine demonstrative Aufzählung von Tätigkeiten, die nicht als künstlerisch iSd EStG gelten. Ein Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung ist nicht zwingend künstlerisch tätig. Selbst dann nicht, wenn seine Präsentation eigenschöpferisch, nicht erlernbar und überwiegend einzigartig und von hoher Qualität ist (zB Auftritt eines Illusionisten).<sup>19</sup> Eine künstlerische Tätigkeit liegt vor, wenn ihre Gestaltung den Prinzipien eines umfassenden Kunstfachs gleichzustellen ist, weil sie eine vergleichbar weitreichende künstlerische Ausbildung und Begabung erfordert.<sup>20</sup>

### 2.2. Mitwirkung an Unterhaltungsdarbietungen im EStG

Gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG sind Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, *Artist* oder als *Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung* im Inland auch dann beschränkt steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. § 99 Abs 1 Z 1 EStG sieht ua für Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Künstler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen eine 20%ige Abzugssteuer vor.

Maßgeblich für das Vorliegen einer „*Mitwirkung*“ ist der unmittelbare Einfluss auf die inhaltliche Gestaltung der Unterhaltungsdarbietung,<sup>21</sup> wobei nicht nur die an der Darbietung mitwirkenden Künstler, sondern auch gewerblich tätige Mitwirkende umfasst sind (Techniker, Models),<sup>22</sup> da die *Unterscheidung zwischen Einkünften aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb* im Anwendungsbereich des § 99 Abs 1 Z 1 EStG *ohne Bedeutung* ist.<sup>23</sup> Der Verweis auf die „*selbständige*“ Tätigkeit dient nur der *Abgrenzung zur „unselbständigen“ Tätigkeit*. Als *Mitwirkende* an einer Unterhaltungsdarbietung gelten Künstler, gewerblich tätige Musiker, Artisten, Beleuchtungstechniker, Regisseure, Kostümbildner, Berufs- und Amateursportler, sowie die mitwirkenden Trägerorganisationen von Orchestern und Theatern, Konzertagenturgesellschaften und Showproduzenten, die sich gegenüber dem österreichischen Veranstalter verpflichten, Künstler und Musiker zu der Veranstaltung zu entsenden oder Shows zu organisieren.<sup>24</sup> Mitwirkender

<sup>10</sup> Rz 5237 f EStR 2000.

<sup>11</sup> Rz 5247 EStR 2000.

<sup>12</sup> VwGH 12. 9. 1996, 94/15/0079.

<sup>13</sup> Rz 5238 EStR 2000.

<sup>14</sup> Rz 5238 EStR 2000.

<sup>15</sup> Rz 5239 EStR 2000 unter Verweis auf VwGH 23. 10. 1984, 84/14/0083.

<sup>16</sup> Rz 5243 EStR 2000.

<sup>17</sup> Rz 5251 f EStR 2000.

<sup>18</sup> Rz 5254 EStR 2000.

<sup>19</sup> VwGH 30. 6. 11994, 94/15/0090.

<sup>20</sup> VwGH 20. 2. 1996, 92/13/0084.

<sup>21</sup> VwGH 11. 12. 2003, 2000/14/0165; Rz 7996 EStR 2000; EAS 2439 v 8. 3. 2004; Beyer, Steuerabzug nach § 99 EStG und die Veranstaltung von Konzerten, SWK 2011, 812 ff.

<sup>22</sup> EAS 787 v 4. 1. 1996; EAS 1453 v 10. 5. 1999.

<sup>23</sup> Petutschnig/Röthlin/Six, Besteuerung international tätiger Künstler – eine kritische Bestandsaufnahme, SWI 2007, 302.

<sup>24</sup> Rz 7942 EStR 2000.



ist auch ein sog „Backliner“ einer Band, der die Instrumente der Musiker betreut, ebenso wie Studiomusiker.<sup>25</sup> Die Teilnahme an Filmdreharbeiten verwirklicht nicht den Tatbestand der „Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung“, weil die Darbietungsfragmente idR erst durch die Nachbearbeitung jene Reife erlangen, die für die Unterhaltung von Publikum notwendig ist. Derart Mitwirkende sind nur dann beschränkt steuerpflichtig, wenn sie Einkünfte als Künstler, Artist oder als kaufmännischer bzw technischer Berater erzielen (zB Kameraleute, Tontechniker, sonstige Techniker, Models).<sup>26</sup>

Der Begriff „Unterhaltung“ weist keinen klar umrissenen Inhalt auf. Der VwGH definiert den Begriff als singulär oder gemeinsam betriebener angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur *physisch-psychischen Entspannung* bzw Erholung, der durch Eigenaktion unvermittelt verschafft werden kann oder vermittelt wird durch die Rezeption von organisierter Darbietung. Eine Unterhaltungsdarbietung setzt daher voraus, dass mit der Darbietung ein gewisser Unterhaltungswert verbunden ist (Zirkus,<sup>27</sup> Konzert,<sup>28</sup> Kunstausstellung,<sup>29</sup> Veranstaltung eines Flugtags).<sup>30</sup> Ob eine Unterhaltungsdarbietung bzw eine Mitwirkung an derselben vorliegt ist deshalb anhand des konkret festgestellten Ablaufs der Veranstaltung zu beurteilen.<sup>31</sup>

Der Begriff „Darbietung“ setzt nicht voraus, dass Publikum anwesend ist (zB Darbietung von Studiomusikern aus Anlass einer Aufnahme auf einem Tonträger).<sup>32</sup> Maßgeblich für das Vorliegen einer Mitwirkung an einer solchen Unterhaltungsdarbietung ist der unmittelbare Einfluss auf deren inhaltliche Gestaltung. Ob die jeweilige Person vom Publikum wahrgenommen wird, ist irrelevant.<sup>33</sup>

### 2.3. Der Künstlerbegriff im DBA-Recht

Art 17 DBA-USA entspricht in seinen Grundzügen der korrespondierenden Bestimmung des OECD-Musterabkommens (OECD-MA). Gem Art 17 Abs 1 OECD-MA dürfen „... ungeachtet der Artikel 7 und 15 ... Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen, Film- oder Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.“

Als Grundsatz gilt, dass der Künstlerbegriff des DBA-Rechts nicht mit dem im EStG verwendeten Begriff (§ 22 Z 1 lit a EStG, § 99 Abs 1 Z 1 EStG) gleichgesetzt werden kann. Maßgeblich für die Begriffsauslegung ist der Abkommenszusammenhang (Art 3 Abs 2 OECD-MA). Leider lässt sich jedoch weder aus dem OECD-MA

noch aus dem dazu ergangenen Kommentar (OECD-MK) eine exakte Definition des Begriffs „Künstler“ ableiten. Art 17 Abs 1 OECD-MA nennt (demonstrativ) einige Beispiele für „Künstler“ (Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler). Der abkommensrechtliche Begriff des Künstlers ist insofern *weiter gefasst* als der im EStG verwendete Begriff, weil er *nicht voraussetzt*, dass die Tätigkeit gewisse *Qualitätsstandards* erfüllt. Denn das Erfordernis einer gewissen künstlerischen Gestaltungshöhe leitet sich im innerstaatlichen Steuerrecht aus der grundsätzlichen Zuordnung der Künstler zu den freien Berufen und der damit notwendigen Abgrenzung der selbständigen von der gewerblichen Tätigkeit ab, die für die Anwendung des Art 17 OECD-MA irrelevant ist. Art 17 OECD-MA hat nur zum Ziel, Einkünfte unabhängig von einer Mindestaufenthaltsdauer im Tätigkeitsstaat und dem Vorliegen einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung erfassen zu können.<sup>34</sup> Er gilt iVz Art 5 und Art 15 OECD-MA als „lex specialis“.

DBA-rechtlich sollen nur solche künstlerischen Aktivitäten erfasst werden, die unabhängig von der künstlerischen Qualität *unterhaltenden Charakter* haben. Das wird ua daraus abgeleitet, dass der in Art 17 OECD-MA verwendete Begriff „Künstler“ die Übersetzung des im Englischen verwendeten Begriffs „entertainer“ bzw des französischen Begriffs „artistes du spectacle“ darstellt.<sup>35</sup> Der DBA-rechtliche Künstlerbegriff umfasst daher nur „vortragende“ Tätigkeiten, die im weitesten Sinne Unterhaltungscharakter haben. Indiz dafür wird jedenfalls ein öffentliches Medieninteresse sein.<sup>36</sup> Der Begriff „Künstler“ umfasst jedenfalls auf Bühnen oder in TV-Spots auftretende Personen (auch wenn das nur ein einziges Mal der Fall ist).<sup>37</sup> Auch *Werbetätigkeiten* oder *Interviews* von Künstlern am Rande ihres Auftritts sind unter Art 17 OECD-MA zu subsumieren, ebenso die für Proben bezogenen Vergütungen.<sup>38</sup> Vertreter des BMF gehen davon aus, dass der Tätigkeit ein auf Unterhaltung ausgerichtetes Wirken zu Eigen sein muss, wobei – anders als beim innerstaatlichen Künstlerbegriff – der *Qualitätswert eben nicht entscheidend sei*.<sup>39</sup> Wenn jedoch das Unterhaltungsmerkmal fehlt oder nur in

<sup>34</sup> Schlotter in Schönfeld/Ditz, DBA (2013) Rz 30 zu Art 17.

<sup>35</sup> Loukota, Unselbständige Künstler und Sportler, in Gassner/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 205 (205); EAS 3098 v 28. 10. 2009.

<sup>36</sup> BFH 2. 12. 1992, R R 77/91, BFHE 170, 126.

<sup>37</sup> Rz 9.1. zweiter TS OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

<sup>38</sup> Rz 9.1. vierter TS OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

<sup>39</sup> Als „Künstler“ im DBA-rechtlichen Sinne gelten zB Discjockeys (wenn seine Arbeit auf Unterhaltung ausgerichtet ist, ein Discjockey im „traditionellen Sinn“ ist kein Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung [EAS 692 v 17. 8. 1995, UFS 23. 5. 2008, RV/0043-K/04, Marschner in Jakom, EStG<sup>8</sup> (2015) Rz 71 zu § 98 EStG]), Mannequins und Dressmen (EAS 762 v 21. 11. 1995), Marionettenschauspieler (EAS 1720 v 5. 9. 2000), Bühnenredner (BFH 26. 2. 1997, IV R 107/85, BStBl II 1987, 376), Zauberkünstler (EAS 2170 v 26. 11. 2002), Stuntmen (EAS 2394 v 29. 12. 2003; EAS 3309 v 21. 12. 2012), Moderatoren einer Fernsehquizsendung, wenn diese in Österreich aufgenommen worden ist (EAS 3111 v 15. 1. 2010), Auftritt von Mannequins und Models in einem musikalischen und choreographischen Rahmen, nicht jedoch bei bloßen Verkaufsveranstaltungen (VwGH 28. 5. 1998, 96/15/122), Disko-Auftritte ausländischer Models und Mannequins (EAS 197), Studiomusiker (EAS 610 v 12. 4. 1995, EAS 787 v 4. 1. 1996), Kuratoren einer Ausstellung (EAS 2439 v. 8. 3. 2004), Kunstexperten (EAS 3275 v 20. 4. 2012), Fotomodels, die im Rahmen von Unterhaltungsdarbietungen

<sup>25</sup> UFS 12. 4. 2006, RV/1203-W/02.

<sup>26</sup> Rz 7945 EStR 2000.

<sup>27</sup> VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0122.

<sup>28</sup> EAS 983 v 9. 12. 1996.

<sup>29</sup> EAS 3275 v 20. 4. 2012.

<sup>30</sup> EAS 1251 v 14. 4. 1998.

<sup>31</sup> VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0122.

<sup>32</sup> Rz 7944 EStR 2000.

<sup>33</sup> Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VII/214.

unwesentlichem Ausmaß in Erscheinung tritt, können die durch die Tätigkeit generierten Einkünfte nicht dem Art 17 OECD-MA zugeordnet werden.<sup>40</sup>

Art 17 OECD-MA ist insofern *enger gefasst* als der innerstaatliche Künstlerbegriff, als er *nur auf darstellende Künstler* Anwendung findet<sup>41</sup> und nicht auf die Tätigkeit als Maler, Bildhauer, Kunsthandwerker, Schriftsteller oder Komponist. Maßgebend ist, ob der Schwerpunkt der Tätigkeit des Künstlers auf dem Werk selbst oder der Entstehung desselben vor Publikum liegt.<sup>42</sup> Nicht jede „Mitwirkung an Unterhaltungsdarbietungen“ kann deshalb dem Art 17 OECD-MA zugeordnet werden. Es muss sich um die Tätigkeit einer Person *mit vortragendem Charakter vor Publikum* handeln. Personen mit verwaltungsmäßiger oder unterstützender Funktion (zB Kameraleute, Produzenten, Regisseure,<sup>43</sup> Choreographen,<sup>44</sup> Cutter, Tontechniker, Bühnen- und Kostümbildner,<sup>45</sup> technisches Personal, Begleittross einer Popgruppe, Agenten)<sup>46</sup> sind vom Begriff nicht umfasst. Art 17 OECD-MA ist auch nicht auf Intendanten<sup>47</sup> und Produzenten<sup>48</sup> anwendbar, es sei denn, diese Personen verdienen Vergütungen im Namen des Künstlers.<sup>49</sup> Auch der Auftritt von medienbekannten Köchen gilt nach Ansicht des BMF nicht als darstellend und damit künstlerisch iSd Art 17 Abs 1 OECD-MA, wenn sich das persönliche Erscheinen der Köche vor ihrem Gästepublikum nicht sonderlich von dem oft zu beobachtenden Auftreten von Haubenköchen vor erlesenen Gästen unterscheidet.<sup>50</sup> Strittig ist die Einordnung von Interviewgästen bei Talkshows, wobei im deutschen Schrifttum davon ausgegangen wird, dass diese Personen nur als Gesprächspartner auftreten, ohne selbst eine künstlerische Darbietung zu erbringen und damit nicht unter Art 17 Abs 1 OECD-MA fallen.<sup>51</sup>

Der Begriff der Unterhaltung dient dazu, die Tätigkeit von der *Informationsvermittlung* und der *Fortbildung* abzugrenzen, die auch vor Publikum stattfinden kann.<sup>52</sup> *Nachrichtensprecher* oder *Kommentatoren* von Veranstaltungen sind nicht unter Art 17 OECD-MA zu subsumieren,<sup>53</sup> ebenso wenig wie unterrichtende Tätigkeiten. Art 17 OECD-MA gilt auch nicht für Referenten bei Seminaren und Konferenzen (zB Referate durch ehemalige Poli-

aufreten, nicht jedoch studiointerne Aufnahmen (EAS 2827 v 19. 12. 2007) oder die Teilnahme an Presseterminen, ebenso Schlammschlachten auf Disco-Parties und Männerstriptease (Holthaus, IWB 2006, Fach 3 Gruppe 3, 1437 unter Verweis auf Wassermeyer, IStR 1998, 640; Toifl/Vrignaud in Ehrke-Rabel et al, Einkünfte von Künstlern und Sportlern, 113 (113).

40 Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Z 17, Rz 12.

41 Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, XIII/646.

42 Schlotter in Schönfeld/Ditz, Rz 32 zu Art 17.

43 EAS 2385 v 9. 12. 2003 (Regisseure).

44 Rz 7946 EStR 2000; EAS 407.

45 EAS 2253 v 10. 3. 2003.

46 Rz 7 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

47 Rz 7 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

48 EAS 3045 v 24. 3. 2009.

49 Rz 7 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

50 EAS 3315 v 15. 1. 2010.

51 Schlotter in Schönfeld/Ditz, Rz 33 zu Art 17 OECD-MA mwN; OECD, The taxation of income derived from entertainers, artistic and sporting activities (1987) Rz 68.

52 Schlotter in Schönfeld/Ditz, Rz 31 zu Art 17 OECD-MA.

53 Rz 9.1. dritter TS OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

tiker),<sup>54</sup> Musiklehrer, Models, die eine neue Kollektion präsentieren oder für Fotoshootings zur Verfügung stehen, solange es sich dabei nicht um eine Unterhaltungsdarbietung handelt. Bei *Studiosmusikern* geht das BMF jedoch davon aus, dass diese sehr wohl unter Art 17 OECD-MA zu subsumieren sind, da der Charakter einer Unterhaltungsdarbietung nicht dadurch verloren gehe, dass im Augenblick der Darbietung des Studiosmusikers kein Publikum anwesend ist. Denn es sei unbestritten, dass die Darbietung des Studiosmusikers darauf abzielt, zur Unterhaltung des Schallplattenpublikums beizutragen.<sup>55</sup> Diese weitgehende Auslegung lässt sich jedoch weder aus dem Wortlaut des Art 17 OECD-MA noch aus dem OECD-MK ableiten. Dieser stellt allein auf vortragende Tätigkeiten ab, die sich vor Publikum abspielen. Rein werkschaffende Künstler wie Maler, Bildhauer, Schriftsteller und Komponisten sind deshalb nicht vom DBA-rechtlichen Künstlerbegriff umfasst.<sup>56</sup>

Die kasuistische Interpretation des Art 17 OECD-MA durch das BMF zeigt, dass es bei der Beurteilung der DBA-rechtlichen Künstlereigenschaft einen *Graubereich* gibt, der es erforderlich macht, die Tätigkeit in einer Gesamtbetrachtung zu würdigen.<sup>57</sup> Bei *Mischtätigkeiten* (Schauspieler ist gleichzeitig Regisseur) sind die Vergütungen auf einen im Quellenstaat steuerpflichtigen und einen DBA-rechtlich steuerfrei zu stellenden Anteil aufzuteilen, wobei dem *Schwerpunkt der Tätigkeit* im Ausübungsstaat eine zentrale Bedeutung zukommt.<sup>58</sup> Liegt dieser bei der funktionalen Betrachtung aller Gesamtumstände auf dem darstellenden Teil, ist die Gesamtvergütung dem darstellenden Teil zuzuordnen. Ist dieser hingegen zu vernachlässigen, liegt kein Anwendungsfall des Art 17 OECD-MA vor. In Fällen, in denen weder der eine noch der andere Teil signifikant überwiegt, ist eine Aufteilung im Schätzungsweg vorzunehmen.<sup>59</sup>

Einkünfte im Ausland ansässiger Personen, die im Hintergrund („Backstage“) tätig sind und nicht für Unterhaltungszwecke in der Öffentlichkeit auftreten, gelten iSd § 98 Abs 1 Z 3 iVm § 99 Abs 1 Z 1 EStG zwar als „Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung“, dürfen aber nur dann auf Grundlage des Art 17 OECD-MA in Österreich besteuert werden, wenn sie im Inland eine Betriebsstätte (Art 7 OECD-MA) oder eine feste Einrichtung (Art 14 OECD-MA iDF vor dem Update 2000) unterhalten. Die beschränkte Steuerpflicht bleibt jedoch dann DBA-rechtlich bestehen, wenn der oben beschriebene Begriff des „Künstlers“ bzw des „entertainers“ iSd Art 17 Abs 1 OECD-MA erfüllt ist, was einen Auftritt vor Publikum voraussetzt.

### 3. Kritische Würdigung

Der VwGH kommt in seinem Erkenntnis zu dem Ergebnis, dass der im DBA-Recht verwendete Künstlerbegriff sehr weit zu fas-

54 Rz 3 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

55 EAS 787 v 4. 1. 1996.

56 Stockmann in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Rz 23.

57 Rz 3 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

58 Rz 4 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

59 Rz 4 zu Art 17 OECD-MA.



sen ist. Während im österreichischen Steuerrecht eine schöpferische Leistung mit einer gewissen Gestaltungshöhe erreicht werden muss, um die Künstlereigenschaft zu erfüllen, sei eine solche DBA-rechtlich nicht gefordert. Damit sei auch der Abzugssteuerpflicht auslösende Tatbestand der Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung (§ 98 Abs 1 Z 3 letzter Satz iVm § 99 Abs 1 Z 1 EStG) unter Art 17 OECD-MA zu subsumieren.

Dass dem Künstlerbegriff des Art 17 OECD-MA ein *weites Verständnis* beizumessen ist, findet jedoch weder im OECD-MA selbst noch im OECD-MK eine Bestätigung. Diese weite Auslegung kann auch nicht aus dem Umstand abgeleitet werden, dass im Zuge des Updates 2014 des OECD-MA in der englischen Fassung die Überschrift des Art 17 OECD-MA von „*Artists and Sportsmen*“ auf „*Entertainers and Sportspersons*“ geändert worden ist.<sup>60</sup> Der OECD-MK zu Art 17 OECD-MA führt aus, dass die Verteilungsnorm zwar auf Einkünfte Anwendung finden kann, die durch Tätigkeiten mit künstlerischem oder unterhaltendem Charakter erwirtschaftet werden, es aber immer darauf ankommt, *was die Person im Quellenstaat tatsächlich tut*.<sup>61</sup> Dass eine in einem DBA-Staat ansässige Person *im Allgemeinen* im Film- Fernseh- und Musikgeschäft als Akteurin auftritt, muss für die Sachverhaltswürdigung irrelevant sein. Der OECD-MK bestätigt, dass es hinsichtlich der Subsumption von Einkünften unter Art 17 OECD-MK jedenfalls eine „*grey area*“ gibt.<sup>62</sup> Wenn der Auftritt im Vordergrund steht, sei Art 17 OECD-MA anzuwenden, wenn dieser jedoch vernachlässigbar ist, seien die Einkünfte einer anderen Verteilungsnorm (idR Art 7 OECD-MA) zuzuordnen. Allenfalls müsse eine Aufteilung vorgenommen werden. Infolge der verbleibenden Unbestimmtheit der Begriffe komme es letztlich auf das Gesamtbild der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit an.<sup>63</sup> Die nicht eindeutige Auslegung des DBA-rechtlichen Künstlerbegriffs würde auch dafür sprechen, iSd Art 3 Abs 2 DBA-USA zur Auslegung des Künstlerbegriffs *auf innerstaatliches (Steuer)recht zurückzugreifen*, wonach der gegenständliche Werbeauftritt jedenfalls nicht als „*künstlerisch*“ eingestuft werden könnte.

Das Besteuerungsrecht des Quellenstaats setzt voraus, dass die in einem DBA-Staat ansässige Person Einkünfte „... *als Künstler ... aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit ...*“ bezieht. So können zB Einkünfte eines Models, das während einer Modeschau bzw im Zuge von Fotoaufnahmen die neueste Mode präsentiert, nicht dem Art 17 OECD-MA zugeordnet werden.<sup>64</sup> Die Beschwerdeführerin hat im streitgegenständlichen Fall aber nichts anderes getan. Sie ist nicht im Rahmen einer künstlerischen Darbietung tätig geworden, sondern hat

einen Werbeauftritt absolviert. Sie hat Ihre Bekanntheit eingesetzt, um ein Getränk zu präsentieren. In einer *kausal-funktionalen Betrachtung* ist der Schluss zu ziehen, dass die von der Beschwerdeführerin erbrachte Tätigkeit in erster Linie der Vermarktung eines Produkts und nicht ihrer Selbstdarstellung diene,<sup>65</sup> sodass auf diese „*kunstfremden*“ Einkünfte<sup>66</sup> nicht Art 17 DBA-USA, sondern vielmehr Art 7 oder Art 14 DBA-USA anzuwenden gewesen wäre.

Der VwGH hat in seiner Urteilsbegründung zur Auslegung des Ausdrucks „*Künstler*“ in Art 17 DBA-USA letztlich die Anwendung des Art 17 DBA-USA auf Einkünfte als Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung nur damit begründet, dass der Begriff „*entertainer*“ in der gleichermaßen authentischen englischen Fassung des Abkommens, welcher den entscheidenden Charakter des Unterhaltungselements deutlich zum Ausdruck bringe, auch dann anzuwenden sei, wenn das künstlerische Niveau einer Darbietung deutlich hinter ihren Unterhaltungscharakter zurücktritt. Die Beschwerdeführerin sei „*vielseitig im Showgeschäft tätig*“, und sei persönlich vor Publikum auf einer Bühne aufgetreten. Nach dem Gesamtbild des Auftritts in seiner Planung, Durchführung und medialen Präsentation bzw Vermarktung sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin ihren Auftritt „*als Künstler*“ absolviert habe. Dass jedoch die Beschwerdeführerin die Einkünfte nicht „... *als Künstler ...*“ bezogen hat, sondern als Werbebotschafter für ein am Markt neu zu platzierendes Produkt, wurde nicht gewürdigt. Die Rechtsfolge des Art 17 Abs 1 DBA-USA soll nach insoweit klarem Wortlaut des Art 17 DBA-USA aber nur dann greifen, wenn eine in den USA ansässige Person Einkünfte als Künstler aus ihrer in Österreich persönlich ausgeübten Tätigkeit erzielt.<sup>67</sup> Die Beschwerdeführerin hat jedoch ihre Tätigkeit *aus einer unternehmerischen oder allenfalls selbständigen Tätigkeit* und nicht „*aus ihrer Tätigkeit als Künstler*“ bezogen. Wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Tätigkeiten des Künstlers in keinerlei Zusammenhang mit einer künstlerischen Tätigkeit stehen, ist Art 17 DBA-USA nicht anwendbar, selbst wenn der Künstler öffentlich auftritt.<sup>68</sup> Im gegenständlichen Fall spricht daher viel dafür, auf die Einkünfte aus dem Werbeauftritt nicht Art 17 OECD-MA, sondern Art 7 DBA-USA (Unternehmensgewinne) oder Art 14 DBA-USA (Selbständige Arbeit) anzuwenden. Sollte die USA (aus guten Gründen) die Anrechnung der österreichischen Abzugssteuer gem Art 22 Abs 1 lit a DBA-USA verweigern, kann nur ein gem Art 24 DBA-USA einzuleitendes Verständigungsverfahren eine Lösung bringen, worauf auch vom VwGH hingewiesen wird. Während gem Art 25 Abs 1 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat der Fall innerhalb von *drei Jahren* nach der ersten Maßnahme unterbreitet wer-

<sup>60</sup> Grundlage der Änderung waren zwei Berichte einer Untergruppe der Working Party 1 des OECD-Steuerausschusses aus 2010 und 2014. OECD, Discussion Draft on the Application of Article 17 (Artists and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention, 23 April 2010 to 31 July 2010; OECD, Issues related to Article 17 of the Model Tax Convention, adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014: *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Rz XIII 640.

<sup>61</sup> Rz 4 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

<sup>62</sup> Rz 3 letzter Satz OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

<sup>63</sup> Rz 4 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

<sup>64</sup> Rz 3 fünfter Satz OECD-MK zu Art 17 OECD-MA.

<sup>65</sup> *Stockmann* in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Rz 25a zu Art 17 OECD-MA.

<sup>66</sup> *Stockmann* in Vogel/Lehner, Rz 51 ff zu Art 17 OECD-MA.

<sup>67</sup> *Daxkobler*, Künstler und Sportler in den österreichischen DBA (Art 17 OECD-MA), in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 271 (276).

<sup>68</sup> *Zadek*, Treatment of Advertising Income of Artistes and Sportsmen according to the OECD-Model, in Loukota/Stefaner (Hrsg), Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law (2007) 159 (174).

den muss, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt, ist in Art 24 Abs 1 DBA-USA eine solche Frist nicht vorgesehen. Gem Art 24 Abs 2 letzter Satz ist die Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen. Insoweit tritt durch das DBA-USA eine Derogationswirkung gegenüber dem innerstaatlichen Verfahrensrecht ein.<sup>69</sup>

Für inländische Veranstalter (seien es Unternehmen oder Privatpersonen), die im Ausland ansässige Personen beschäftigen, hat das Urteil des VwGH zur Auslegung des DBA-rechtlichen Künstlerbegriffs jedenfalls zur Folge, dass bei Unterhaltungsdarbietungen jeglicher Natur im Zweifelsfall stets der in § 99 Abs 1 Z 1 EStG vorgesehene 20%ige Steuereinbehalt vorzunehmen ist. Unabhängig davon, ob der Auftritt „künstlerischen Charakter“ hat, der Belustigung oder auch nur reinen Werbezwecken dient. Die damit verbundenen Unsicherheiten haben einzelne Staaten

<sup>69</sup> Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, USA 42/55, FN 2 zu Art 24 (Verständigungsprotokoll).

übrigens dazu bewogen, sich dafür auszusprechen, den Art 17 gänzlich aus dem OECD-MA zu streichen.<sup>70</sup>

<sup>70</sup> OECD, Issues related to Article 17 of the Model Tax Convention, Rz 5.



#### Der Autor:

Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz. Er berät international tätige Unternehmen mit Sitz im In- und Ausland. Tätigkeitsschwerpunkt ist das internationale Steuerrecht. Er ist Fachautor, Vortragender, Lektor an Universitäten und Fachhochschulen und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

#### Publikationen des Autors:

Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger  
**Internationales Steuerrecht**  
Wien 2015, 1060 Seiten  
Preis: € 165,-  
ISBN: 978-3-7007-5951-5

lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan

Foto: ICON

Mag. Stefan Haas • Steyr

## Auswirkungen des BEPS-Berichts auf die Ausgestaltung des OECD-MA und deren mögliche Folgen für die österreichische Abkommenspraxis

» ÖStZ 2016/81

Die Fortentwicklung des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) sowie des OECD-Musterkommentars (OECD-MK) steht derzeit im Schatten des von der OECD am 19. 7. 2013 veröffentlichten *BEPS*-Berichts. Die im Auftrag der G20 von der OECD erstellte Studie mit dem Titel „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ analysiert, wie multinationale Unternehmen unter Ausnutzung bestehender rechtlicher Rahmenbedingungen danach trachten, die konzernale Steuerbelastung durch gezielte Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer zu senken. Der nachfolgende Beitrag zeigt den Einfluss des BEPS-Projekts auf die Ausgestaltung des OECD-MA und analysiert mögliche Folgen für die österreichische Abkommenspraxis.

### 1. Ausgangslage

Möglichkeiten und Ursachen dieser Gewinnverlagerung lassen sich in verschiedenen Anwendungsbereichen ausmachen. Die

OECD beispielsweise identifiziert die steuerliche Behandlung digitaler Geschäftsmodelle, die abweichende Qualifikation oder Zurechnung von Unternehmenseinheiten, Wirtschaftsgütern und Zahlungsströmen sowie Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen als Anwendungsfälle von BEPS.<sup>1</sup> Daraus lässt sich auch eine Reihe von Strategien ableiten, mit denen Steuersubstrat ins Ausland verschoben werden kann. Stellvertretend hierfür sind beispielsweise Lizenzzahlungen an Betriebsstätten in Niedrigsteuerländern oder auch hybride Gestaltungen, in deren Rahmen durch abweichende Qualifikations- oder Zurechnungsregelungen im innerstaatlichen Recht Besteuerungsvorteile erzielt werden können, zu nennen.<sup>2</sup>

Der BEPS-Bericht zeigt auf, dass die weltweit bestehenden rund 3.000 Doppelbesteuerungsabkommen auf viele Aspekte

<sup>1</sup> Vgl. *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting Rz 6, <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>.

<sup>2</sup> Vgl. *Loidl/Moshammer/Rosenberger*, Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“) – Wichtige Begriffe im kurzen Überblick, SWK 2014, 744.