

1-2/2017

S. 1–44, ART.-NR. 1–77

Jänner 2017

ÖStZ

ÖSTERREICHISCHE STEUERZEITUNG

Herausgeber: Klaus Hirschler, Heinz Jirousek, Stefan Melhardt,
Wolfgang Nolz, Franz Sutter, Christoph Urtz

SCHWERPUNKT:
Multilaterales DBA

INTERNATIONALES

- » **Adebiola Bayer:** Die Schiedsklausel nach dem multilateralen Instrument
- » **Stefan Bendlinger:** Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen
- » **Matthias Mitterlehner:** Quellensteuer bei Eigenveranstaltungen von ausländischen Künstlern
- » **Binder/Dziurdz/Koch/Kollmann/Langer/Oberbauer/Orlet/Turcan/Turić/Wöhrer/Zirngast:** Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2016 in Madrid

VERWALTUNGSGERICHTSBARKEIT

- » **Angela Stöger-Frank:** Offene Amtsrevisionen beim VwGH – Stand Ende 2016

Aus dem deutschen BMF ist zu vernehmen, dass Deutschland zwar die Regelungen zur Verhinderung des „Contract Split“ und eine der beiden Optionen zur Anpassung des Art 5 Abs 4 OECD-MA in sein DBA-Recht übernehmen will, nicht jedoch die Erweiterung des Tatbestands der Vertreterbetriebsstätte (Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA).

Die in den Art 12 bis 15 MLI enthaltenen Vorschläge zur Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs werden zweifellos eine Verlagerung von Steuersubstrat vom Ansässigkeits- in den Quellenstaat zur Folge haben. Deshalb sollte das österreichische BMF bei der Inanspruchnahme der im MLI vorgesehenen Anpassungsmaßnahmen mit Augenmaß vorgehen und nicht davor zurückschrecken, einzelne Regelungen des MLI nicht zu übernehmen und vor allem die Vorgangsweise Deutschlands – dem wichtigsten österreichischen Handelspartner – im Auge behalten, um Nachteile für den Wirtschaftsstandort Österreich zu verhindern. Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung sich auch bislang nicht davon abhalten hat lassen, Betriebsstätten vermeidende, missbrauchsverdächtige Gestaltung unter Anwendung nationaler Missbrauchsabwehrmaßnahmen (zB § 21 ff BAO) zu begegnen. Denn nach den Ausführungen im OECD-MK

werden innerstaatliche Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr nicht durch DBA-Recht berührt.⁵⁶

56 OECD-MK, Rz 22 und 22.1. OECD-MK.



Der Autor:

Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan



Publikationen des Autors:

Bendlinger

Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts

Wien 2016, 672 Seiten

Preis: € 75,-

ISBN: 978-3-7007-5931-7

Foto: ICON

Mag. Matthias Mitterlehner • Linz

Quellensteuer bei Eigenveranstaltungen von ausländischen Künstlern

» ÖStZ 2017/4

Werden ausländische Künstler im Inland tätig, so unterliegen deren Einkünfte häufig der österreichischen Abzugsteuer. Die Verpflichtung zum Steuerabzug trifft dabei regelmäßig den Veranstalter, die Künstleragentur oder den sonstigen Vergütungsschuldner. Treten ausländische Künstler wie zB ein Zirkus aber ohne die Zwischenschaltung eines solchen Veranstalters in Österreich auf, so gibt es keinen Veranstalter, der zum Vergütungsschuldner wird. Der vorliegende Beitrag klärt, wer bei derartigen Eigenveranstaltungen ausländischer Künstler zum Steuerabzug verpflichtet ist, welche Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Abzugsteuer den Künstler treffen können und welche Möglichkeiten für die Finanzverwaltung hierbei bestehen.

1. Beschränkte Steuerpflicht von Künstlern

Eine Steuerpflicht ausländischer Künstler, die in Österreich weder über einen Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt verfügen, ist im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des

§ 98 EStG auf Basis mehrerer Tatbestände denkbar. So kann der Künstler Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 98 Abs 1 Z 2 EStG, aus Gewerbebetrieb iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG, aus nichtselbständiger Tätigkeit iSd § 98 Abs 1 Z 4 EStG oder aus Vermietung und Verpachtung (zB Überlassung von literarischen Urheberrechten, Überlassung von Filmverwertungsrechten, etc) iSd § 98 Abs 1 Z 6 EStG erzielen.¹ Wird der Künstler im Rahmen einer inländischen Eigenveranstaltung (zB Konzert, Zirkus) in Österreich tätig, wird er regelmäßig Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Gewerbebetrieb erzielen, die aufgrund der Tätigkeit im Inland zur beschränkten Steuerpflicht führen.

2. Abzugsteuerpflicht

Gemäß § 99 Abs 1 Z 1 EStG besteht eine Abzugsteuerpflichtung „bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter

¹ Ausführlich Loizenbauer, Zahlung an Künstler, in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser (Hrsg), Quellensteuern Band I: Abzugsteuer nach § 99 EStG (2016) 100 (101 ff).



selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.“ Der in dieser Bestimmung verwendete Begriff „selbständige Tätigkeit“ ist dabei nicht mit dem Begriff „selbständige Arbeit“ des § 22 bzw § 98 Abs 1 Z 2 EStG gleichzusetzen, sondern ist weiter zu verstehen.² Der letzte Teilsatz der Bestimmung enthält den sogenannten „Künstlerdurchgriff“. Mit dieser Bestimmung soll das Umgehen der österreichischen Abzugspflicht durch Zwischenschaltung anderer natürlicher oder juristischer Personen, wie zB von Künstleragenturen, verhindert werden.³

Künstler im Sinne des österreichischen Einkommensteuerrechts ist, wer eine persönliche, eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden (anerkannten) Kunstfach aufgrund künstlerischer Begabung entfaltet.⁴ Aufgrund der Nennung des „Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen“ in § 99 Abs 1 Z 1 EStG tritt der künstlerische Wert der Inlandstätigkeit von ausländischen Künstlern für Abzugsteuerzwecke in den Hintergrund. Kann nämlich der Künstler nicht als „Künstler iSd § 22 EStG“ qualifiziert werden, so greift regelmäßig der Tatbestand des Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen. Ein Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung übt unmittelbaren Einfluss auf die inhaltliche Gestaltung einer Unterhaltungsdarbietung aus.⁵ Unterhaltung wird definiert als „*singulär oder gemeinsam betriebener angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw. Erholung*“.⁶ Nicht notwendig ist, dass der Mitwirkende vom Publikum wahrgenommen wird.⁷ Selbst wenn im Zeitpunkt der Darbietung kein Publikum anwesend ist, geht der Unterhaltungscharakter der Darbietung dadurch nicht verloren.⁸ Wird also ein beschränkt steuerpflichtiger Künstler im Inland tätig, so kann die Begründung einer Abzugsteuerpflicht iSd § 99 EStG aufgrund der weiten Formulierung von § 99 Abs 1 Z 1 EStG in vielen Fällen nicht vermieden werden.

3. Berechnung der Abzugsteuer

Die Besteuerung von abzugsteuerpflichtigen Einkünften eines ausländischen Künstlers erfolgt nach § 99 Abs 2 iVm § 100 Abs 1 EStG mit einem pauschalen Steuersatz von 20 % von den Bruttoeinkünften (Bruttoabzugsbesteuerung). Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer ist grundsätzlich der volle Betrag der (Betriebs-)Einnahmen. Dies schließt auch Aufwands-

ersatz, Sachzuwendungen und Sachbezüge, wie zB die Zurverfügungstellung einer Übernachtungsgelegenheit, die Erstattung von Reisekosten udgl, mit ein.⁹ Nach Maßgabe des § 99 Abs 2 Z 2 EStG können beim Steuerabzug von den Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Künstler, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind, auch unmittelbar zusammenhängende Ausgaben des Künstlers berücksichtigt werden (Nettoabzugsbesteuerung). In diesem Fall erhöht sich jedoch der pauschale Steuersatz auf 25 %. § 102 Abs 1 Z 3 EStG gewährt dem beschränkt Steuerpflichtigen auch die Möglichkeit einer Antragsveranlagung. Im Rahmen dieser kommt jedoch der progressive Normaltarif des § 33 Abs 1 EStG zur Anwendung, wobei es gemäß § 102 Abs 3 EStG zur Hinzurechnung von € 9.000 zur Bemessungsgrundlage kommt. Im Gegensatz zur Abzugsteuer kann der beschränkt Steuerpflichtige dann jedoch gem § 102 Abs 2 Z 1 EStG Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen, die mit den Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Im Rahmen der Nettoabzugsbesteuerung können hingegen nur unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemacht werden.

4. Abzugsverpflichteter

Steht fest, dass der ausländische Künstler mit seinen Einkünften aus der Eigenveranstaltung der österreichischen Abzugsteuer iSv § 99 EStG unterliegt, ist in der Folge zu klären, wer diese einzubehalten und abzuführen hat. Nach § 100 Abs 2 EStG ist der beschränkt steuerpflichtige Künstler zwar Schuldner der Abzugsteuer, die Abzugsverpflichtung trifft jedoch den Schuldner der Einkünfte, der für diesen Steuerabzug gemäß § 100 Abs 2 Satz 2 EStG auch haftet. Abzugsverpflichteter ist folglich, wer Schuldner der abzugsteuerpflichtigen Einkünfte ist,¹⁰ also derjenige, der zivilrechtlich die Vergütung schuldet.¹¹ Die Abzugsverpflichtung kann dementsprechend auch „Privatleute“ treffen.¹² Das Führen eines Unternehmens, das Erzielen von Einkünften oder eine ähnliche Voraussetzung ist dafür nicht notwendig.

Im Regelfall trifft die Abzugsverpflichtung bei Inlandsauftritten von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern einen Unternehmer, wie zB Veranstalter oder Künstleragenturen. Orga-

² Vgl EStR 2000 Rz 7997.

³ Vgl EStR 2000 Rz 7998; EAS 2587 v 25. 4. 2005; ausführlich zum Künstlerdurchgriff Loizenbauer in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 100 (106 ff).

⁴ Vgl VwGH 20. 11. 1998, 88/14/0211; 30. 6. 1994, 94/15/0090.

⁵ Vgl VwGH 11. 12. 2003, 2000/14/0165.

⁶ VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0122.

⁷ Vgl EAS 983 v 9. 12. 1996 zu einer Gemäldeausstellung; EAS 1598 v 7. 2. 2000 zu einem Fußballtrainer.

⁸ ZB bei einer Darbietung von Studiomusikern aus Anlass einer Schallplattenaufnahme. Vgl EStR 2000 Rz 7944; EAS 1453 v 10. 5. 1999.

⁹ Ausführlich zur Höhe der Bemessungsgrundlage Mitterlehner, Compliance-Pflichten des Abzugsverpflichteten, in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 203 (210 ff).

¹⁰ Vgl EAS 2587 v 25. 4. 2005.

¹¹ Vgl dBMF 25. 11. 2010, IV C 3 – S 2303/09/10002 Rz 40; Toifl, Der Durchgriff nach § 50a Abs 4 Nr 1 dEStG und § 99 Abs 1 Z 1 öEStG, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 211 (218).

¹² Vgl Lang/Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 128; Toifl/Vrignaud, Einkünfte von Künstlern und Sportlern im internationalen Steuerrecht, in Ehrke-Rabel/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud (Hrsg), Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht³ (2011) 95 (104 f).

nisiert der beschränkt Steuerpflichtige seinen Auftritt jedoch selbst im Rahmen einer Eigenveranstaltung und tritt er somit direkt in ein Vertragsverhältnis mit dem Publikum (zB dem einzelnen Zirkusbesucher), so wird das Publikum zum Vergütungsschuldner und folglich zum Steuerabzugsverpflichteten.¹³ Selbst wenn es einen Veranstalter gibt, der nach außen auch als solcher auftritt, jedoch nur die Organisation der Veranstaltung übernimmt, ohne dabei zivilrechtlicher Vergütungsschuldner des ausländischen Künstlers zu sein, so wird dieser Veranstalter nicht zum Abzugsverpflichteten,¹⁴ sondern der einzelne Kartenkäufer. Ein Steuerabzug durch das Publikum wird in der Praxis aber ins Leere gehen.¹⁵ Der einzelne Kartenkäufer wird sich allerdings regelmäßig seiner Abzugsverpflichtung gar nicht bewusst sein, oder diese aufgrund eines geringen Entdeckungsrisikos bei Barzahlungen bewusst nicht wahrnehmen. Selbst nach Ansicht des deutschen BMF erscheint außerdem eine Haftungsanspruchnahme zahlreicher Eintrittskartenkäufer praktisch nicht durchsetzbar.¹⁶ Vielfach wird die Identität der Eintrittskartenkäufer, vor allem bei Barzahlung, nicht feststellbar sein. Umfangreiche Erhebungen zu einzelnen Kartenkäufern, von denen jeder möglicherweise weniger als € 100 bezahlt hat, erscheinen zudem nicht effizient. In derartigen Fällen wird es für die Finanzverwaltung zweckmäßiger sein, sich direkt an den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfänger zu wenden.

5. Verpflichtungen des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfängers und Möglichkeit dessen Inanspruchnahme

Scheitern nun sowohl Steuerabzug als auch Haftungsanspruchnahme des Abzugsverpflichteten aufgrund praktischer Probleme, so stellt sich in der Folge die Frage, welche Verpflichtungen den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfänger treffen können. Eine Verpflichtung des beschränkt Steuerpflichtigen die Abzugsteuer selbst abzuführen, lässt sich aus den §§ 99-101 EStG nicht ableiten. Abzugsverpflichteter ist nach diesen Bestimmungen nämlich der zivilrechtliche Vergütungsschuldner.¹⁷ Auch eine Veranlagungspflicht für beschränkt Steuerpflichtige ist in solchen Fällen gesetzlich nicht

vorgesehen. So sieht § 102 Abs 1 Z 1 EStG eine Veranlagungspflicht beschränkt Steuerpflichtiger vor, wenn „kein Steuerabzug vom Arbeitslohn, Kapitalertrag oder nach den §§ 99-101 EStG vorzunehmen ist“. Bei vom Künstler selbst organisierten Veranstaltungen ist aber eben grundsätzlich ein – wenngleich idR nicht durchsetzbarer – Steuerabzug durch das Publikum vorzunehmen. Auch die verbleibenden Tatbestände in Abs 1 des § 102 EStG können nicht zu einer Veranlagungspflicht im Fall der Eigenveranstaltung eines Künstlers führen.¹⁸ § 102 Abs 1 Z 2 EStG betrifft steuerabzugspflichtige Einkünfte, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs, einer stillen Beteiligung oder Gewinnanteilen von doppelstöckigen Personengesellschaften gehören. Ziffer 3 von § 102 Abs 1 EStG regelt die freiwillige Antragsveranlagung. In § 102 Abs 1 Z 4 EStG wird geregelt, unter welchen Umständen beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen veranlagungspflichtig sind.

Abschließend gilt es noch die Bestimmung des § 100 Abs 3 EStG zu prüfen, die eine ausnahmsweise Vorschreibung der Abzugsteuer an den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfänger vorsieht. Eine solche ausnahmsweise Vorschreibung hat nur dann zu erfolgen, wenn der Abzugsverpflichtete die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach § 100 Abs 2 EStG nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre (Z 1), oder wenn der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (Z 2). Die Wortfolge „und die Haftung nach Abs 2 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“ wurde erst kürzlich mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 in § 100 Abs 3 Z 1 EStG aufgenommen.¹⁹ Nicht durchsetzbar ist die Haftung nach den EB zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2015/2016 etwa bei der Vollbeendigung oder einer Löschung der Gesellschaft des Haftenden, aber auch bei einer fehlenden und nicht feststellbaren (Zustell-)Adresse. Nur erschwert durchsetzbar ist die Haftung bei mangelndem Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld, erfolglosen Einbringungsversuchen der gesamten oder eines Teils der Haftungsschuld oder Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners.²⁰ Bei fehlendem Steuerabzug durch das Publikum der Eigenveranstaltung und Unmöglichkeit der Feststellung der jeweiligen abzugsverpflichteten Veranstaltungsbesucher wird sich das Finanzamt wohl regelmäßig auf die nicht durchsetzbare Haftung iSd § 100 Abs 3 Z 1 EStG stützen können. Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt im Fall von Eigenveranstaltungen, bei denen der Abzugsteuereinbehalt ins Leere geht, demnach ein Anwendungsfall der ausnahmsweisen Vor-

¹³ Vgl EAS 2811 v 1. 2. 2007; dBMF 25. 11. 2010, IV C 3 – S 2303/09/10002 Rz 42; Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 194; Rief, Künstler und Sportler, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994) 237 (257); Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, 211 (218).

¹⁴ Ist der Veranstalter nicht zivilrechtlicher Vergütungsschuldner gegenüber dem beschränkt Steuerpflichtigen, kann er auch nicht Abzugsverpflichteter sein. Vgl DBMF 25. 11. 2010, IV C 3 – S 2303/09/10002 Rz 97; Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, 211 (218).

¹⁵ Vgl EAS 2811 v 1. 2. 2007; dBMF 25. 11. 2010, IV C 3 – S 2303/09/10002 Rz 42; Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 194; Rief in Gassner/Lang/Lechner, 237 (257); Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, 211 (218).

¹⁶ Vgl dBMF 25. 11. 2010, IV C 3 – S 2303/09/10002 Rz 42.

¹⁷ Vgl EAS 2587 v 25. 4. 2005; dBMF 25. 11. 2010, IV C 3 – S 2303/09/10002 Rz 40; Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, 211 (218).

¹⁸ Vgl Mitterlehner in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 203 (206 f).

¹⁹ Der Gesetzgeber wollte mit dieser weiteren Voraussetzung der Judikaturänderung zur Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer und der Verwaltungsökonomie Rechnung tragen, vgl 129/ME 25. GP Erläut 22; ausführlich zur Entwicklung Mitterlehner in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 203 (254 f).

²⁰ Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 24.



schreibung an den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfänger vor.²¹ Im Bescheid an den beschränkt Steuerpflichtigen ist durch das Finanzamt jedenfalls zu begründen, worauf sich die Annahme der Nicht- bzw erschweren Durchsetzbarkeit der Haftungsinanspruchnahme des/der Abzugsverpflichteten stützt.²²

Möchte der beschränkt Steuerpflichtige eine Direktvorschreibung iSv § 100 Abs 3 EStG vermeiden, so kann er allenfalls eine freiwillige Antragsveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 EStG durchführen.²³ Dann kommt aber jedenfalls der progressive Steuertarif des § 33 Abs 1 EStG von bis zu 55 % zur Anwendung und nicht der möglicherweise günstigere Pauschaltarif von 20 % des § 100 Abs 1 EStG. Von Nachteil ist ein höherer progressiver Steuertarif für den beschränkt Steuerpflichtigen dann, wenn er die österreichische Steuer nicht in voller Höhe im Ansässigkeitsstaat anrechnen kann, oder ein DBA mit Befreiungsmethode vorliegt.

6. Abkommensrechtliche Behandlung

Das Besteuerungsrecht auf die Einkünfte aus einer inländischen Tätigkeit eines ausländischen Künstlers wird regelmäßig nach einer dem Art 17 des OECD-Musterabkommens („OECD-MA“) nachgebildeten Bestimmung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens zu bestimmen sein. Nach dieser Verteilungsnorm sind Einkünfte aus der persönlich ausgeübten Tätigkeit von Künstlern und Sportlern ungeachtet der Art 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) und Art 15 OECD-MA (unselbständige Tätigkeit) im Tätigkeitsstaat zu besteuern. Der abkommensrechtliche Künstlerbegriff ist weiter als jener des EStG. Während die nationalen Bestimmungen für das Vorliegen einer künstlerischen Tätigkeit eine gewisse künstlerische Qualität verlangen, wird dies im Abkommensrecht nicht gefordert. Vielmehr ist von Bedeutung, ob die entfaltete Tätigkeit Unterhaltungscharakter hat.²⁴ Nach Ansicht der OECD und der hA ist für die Anwendung von Art 17 OECD-MA notwendig, dass die Person in der Öffentlichkeit vor Publikum auftritt.²⁵

In der Regel wird folglich das Besteuerungsrecht auf Einkünfte eines im Inland vor Publikum auftretenden ausländischen Künstlers Österreich zukommen. Wird durch die Tätigkeit eine Verpflichtung zum Steuerabzug iSd § 99 EStG in Österreich begründet, kann es aufgrund des Besteuerungsrechts Österreichs nicht zu einer Entlastung von dieser Abzugsteuer im Zeitpunkt der Zahlung kommen. Eine Ausnahme von der Besteuerung in Österreich kann hingegen vor allem bei Bagatellfällen,

die in den Anwendungsbereich des Künstler-Sportler-Erlasses²⁶ fallen, vorliegen. Nach diesem Erlass kann bei Mitwirkenden an inländischen künstlerischen und sportlichen Veranstaltungen sowie bei Vortragenden dann auf die Einbehaltung der Abzugsteuer iSd § 99 EStG verzichtet werden, wenn bei einer nachträglichen Veranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 EStG eine inländische Steuer voraussichtlich nicht anfallen wird.²⁷ Davon ist auszugehen, wenn die der österreichischen Besteuerung unterliegenden Gesamteinkünfte € 2.000 nicht übersteigen.²⁸ Etwa die Hälfte der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen enthält zudem in Art 17 eine Sonderbestimmung zum internationalen Kulturaustausch.²⁹ Diese Bestimmung führt bei Künstlern und Sportlern, die im Rahmen des internationalen Kulturaustausches tätig sind, öffentlich gefördert werden oder gemeinnützig tätig sind, zu einer Steuerfreistellung im Tätigkeitsstaat.³⁰ Besteht solcherart kein Besteuerungsrecht Österreichs, so sind für eine Abzugsteuerentlastung an der Quelle jedenfalls die Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung³¹ zu beachten.

Ein Künstler, dem im Rahmen einer von ihm durchgeführten Eigenveranstaltung die Abzugsteuer direkt gem § 100 Abs 3 EStG vorgeschrieben worden ist, kann aufgrund des Besteuerungsrechts Österreichs regelmäßig keine Rückerstattung der Abzugsteuer beantragen. Je nach DBA-Lage kann der beschränkt Steuerpflichtige schließlich entweder die österreichische Steuer auf die Steuer in seinem Ansässigkeitsstaat anrechnen (Anrechnungsmethode) oder die österreichischen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt im Ansässigkeitsstaat freistellen (Befreiungsmethode).

7. Fazit

Auch wenn bei Eigenveranstaltungen ausländischer Künstler die Vertragsparteien des Künstlers regelmäßig eine Vielzahl von

²¹ Vgl EAS 2811 v 1. 2. 2007.

²² Vgl BMF-Information 5. 10. 2015, BMF-010203/0276-VI/1/2015, 4.

²³ Vgl EAS 2811 v 1. 2. 2007.

²⁴ Ausführlich Loizenbauer in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 100 (114 ff).

²⁵ Vgl OECD-MK 2014, Rz 3 zu Art 17 OECD-MA; EAS 435 v 4. 5. 1994; Stockmann in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA⁶ (2015) Art 17 Rz 22; Toifl in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar (2016) Art 17 Rz 33.

²⁶ Künstler-Sportler-Erlass, AÖF 2005/256 idF AÖF 2008/110 und AÖF 2011/85. Ausführlich zum Künstler-Sportler-Erlass siehe Mitterlehner in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 203 (214 ff).

²⁷ Vgl Pkt 3.1 des Künstler-Sportler-Erlasses, AÖF 2005/256 idF AÖF 2008/110 und AÖF 2011/85.

²⁸ Bei beschränkt Steuerpflichtigen verringert sich die Steuerfreigrenze des § 33 Abs 1 EStG von € 11.000 auf lediglich € 2.000. Dies ergibt sich aus § 102 Abs 3 EStG, wonach dem Einkommen von beschränkt Steuerpflichtigen ein Betrag von € 9.000 hinzuzurechnen ist. Bis zu dem Betrag von € 2.000 besteht für beschränkt Steuerpflichtige auch keine Veranlagungspflicht (§ 42 Abs 2 EStG).

²⁹ Diese befindet sich in der Regel in Art 17 Abs 3. Für eine Übersicht über die österreichischen DBA mit einer derartigen Bestimmung siehe die Tabelle in Anhang IV in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 283 ff.

³⁰ Vgl dazu etwa Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) Rz XIII/683; Mitterlehner in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 203 (217 ff); Toifl in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar (2016) Art 17 Rz 90 ff.

³¹ BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44. Zur DBA-Entlastungsverordnung im Allgemeinen siehe Hummer, Die systematische Lösung von Abzugsteuerfällen, in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 31 (42 ff); zu den Besonderheiten bei Künstlern, insb bei Zahlungen, die nicht direkt an den Künstler fließen siehe Loizenbauer in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, 100 (124 ff).

Privatpersonen sind, ändert dies nichts am grundsätzlichen Bestehen einer Abzugsteuerpflicht. Verpflichtet zum Abzug wäre theoretisch der einzelne Ticketkäufer. Der Steuerabzug durch die Ticketkäufer und auch eine Haftungsinanspruchnahme der Ticketkäufer wird aber praktisch ins Leere gehen. Eine Verpflichtung des beschränkt Steuerpflichtigen, den Steuerabzug selbst vorzunehmen, lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten. Auch eine Veranlagungspflicht ergibt sich nicht. Regelmäßig werden allerdings die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Direktvorschriftung der Abzugsteuer an den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfänger iSd § 100 Abs 3 EStG vorliegen. Dieser Direktvorschriftung kann der beschränkt steuerpflichtige Vergütungsempfänger durch eine freiwillige Antragsveranlagung entgehen, wobei er dann allerdings den möglicherweise günstigeren pauschalen Steuersatz von 20 % verliert.



Der Autor:

Mag. **Matthias Mitterlehner** ist Steuerberater, Manager Tax, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz.

lesen.lexisnexis.at/autor/Mitterlehner/Matthias



Publikationen des Autors:

Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser
Handbuch Quellensteuern Band I: Abzugsteuer nach § 99 EStG
Wien 2016, 332 Seiten
Preis: € 69,-
ISBN: 978-3-7007-6508-0

Foto: ICON

Anna Binder/Kasper Dziurdz/Petra Koch/Jasmin Kollmann/Andreas Langer/Nadine Oberbauer/
Patrick Orlet/Laura Turcan/Draga Turić/Viktoria Wöhrer/Sabine Zirngast

Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2016 in Madrid

» ÖStZ 2017/5

Der nunmehr 70. Weltkongress der International Fiscal Association (IFA) fand vom 25. bis 30. September 2016 in Madrid (Spanien) statt¹ und war mit mehr als 2.300 Teilnehmern sehr gut besucht. Das Fachprogramm widmete sich zunächst ausführlich den Generalthemen „Dispute resolution procedures in international tax matters“ und „The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation“. Zusätzlich wurden zehn Seminare zu unterschiedlichen Themenbereichen angeboten, die bei Wissenschaftlern, Vertretern der nationalen Steuerbehörden und Praktikern regen Anklang fanden. Der vorliegende Beitrag fasst die wichtigsten Diskussionspunkte der einzelnen Seminare zusammen.

1. Generalthemen

1.1. Subject 1: Dispute resolution procedures in international tax matters

Der Kongress wurde mit der Plenarsitzung zum 1. Generalthema eingeleitet. Unter dem Vorsitz von *Michael Danilack*

(USA) besprachen die Generalberichterstatterin *Carolina del Campo* (Spanien) sowie die Panelmitglieder *Laura Turcan* (Österreich), *Karsten Flüchter* (Deutschland), *Achim Pross* (OECD) und *Harry Roodbeen* (Niederlande) die Möglichkeiten der Streitbeilegung im internationalen Steuerrecht sowie ihre Stärken und Schwächen.²

Einleitend hob das Panel die Reichweite des Themas sowie seine besondere Aktualität hervor. Das BEPS-Projekt der OECD hat die Befürchtung ausgelöst, dass die Anzahl an Steuernachforderungen und dadurch auch die Anzahl an potenziellen Konflikten zwischen den Staaten dramatisch ansteigen könnte. Unter diesen Umständen gewinnen die Bedenken, die im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren gem Art 25 OECD-MA geäußert wurden, zunehmend an Bedeutung.³ Die von der OECD zum Verständigungsverfahren veröffentlichten Statistiken⁴ bestätigen diese Befürchtungen zunächst, denn sie deuten auf eine Verdoppelung der Anzahl an offenen Fällen innerhalb des achtjährigen Betrachtungszeitraums hin. Die

¹ Der 71. IFA-Kongress wird vom 27. August bis zum 1. September 2017 in Rio de Janeiro (Brasilien), der 72. IFA-Kongress vom 2. September 2018 bis zum 6. September 2018 in Seoul (Südkorea) und der 73. IFA-Kongress vom 8. September 2019 bis zum 13. September 2019 in London (Vereinigtes Königreich) stattfinden. Die nächsten Veranstaltungsorte sind im Jahr 2020 Cancún (Mexiko), im Jahr 2021 Berlin (Deutschland) und im Jahr 2022 Cape Town (Südafrika).

² Das Panel wurde von *Alexia Kardachaki* (Niederlande/Griechenland) als Secretary unterstützt.

³ Für eine detaillierte Auflistung möglicher Bedenken der Steuerpflichtigen sowie der Behörden, siehe *Kollmann/Turcan*, Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges, in *Lang/Owens* (Hrsg), International Arbitration in Tax Matters, 25 ff.

⁴ Seit 2006 sammelt die OECD die von den einzelnen Mitgliedstaaten gemeldeten Informationen über Verständigungsverfahren und veröffentlicht diese auf ihrer Webseite, siehe <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2014.htm> (abgefragt am 1. 12. 2016).