

Stefan Bendlinger / Bernhard Renner*)

Der unterhaltende Sportler – eine kritische Betrachtung aktueller VwGH-Rechtsprechung

ENTERTAINERS AND SPORTSPERSONS – A CRITICAL VIEW OF A RECENT DECISION OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT

Sportspersons performing lectures abroad give rise to the question whether Art 17 of the OECD Model Tax Convention concerning the taxation of “*entertainers and sportspersons*” may apply to their income received. In case of an Austrian resident mountaineer (“blind climber”) who received income from lectures held in Croatia, Germany, Italy and Switzerland, the Austrian Supreme Administrative Court refused the application of the treaty rule for artists and sportsmen and held that such income may be taxed in Austria only.

I. Sachverhalt des Ausgangsfalls

Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger, der Revisionswerber im hier betrachteten Fall vor dem VwGH, ist seit seiner Geburt blind. Seit 2010 übt er eine – von ihm als „*Bergsteiger, Testimonial und Vortragender*“ bezeichnete – selbständige Tätigkeit aus. Er bestieg unter anderem den Kilimandscharo, den Mount Everest, den Berg Ararat und unternahm Schitouren in den Ostalpen, in Norwegen und in der Antarktis. 2010 erschien ein von ihm verfasstes Buch. Der Steuerpflichtige hat bislang an einem einzigen Kletterwettbewerb, der Weltmeisterschaft in Paris (2012, Veranstalter IFSC Paraclimbing), teilgenommen.

Der Steuerpflichtige hielt zahlreiche Vorträge, für die er Einkünfte bezog. Er erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Einkünfte, bei deren Ermittlung er einerseits die Sportlerverordnung¹⁾ in Anspruch nahm²⁾ und sich andererseits auf die Künstler- und Sportlerklausel der einschlägigen österreichischen DBA berief.

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 2010 bis 2012 umfassenden Außenprüfung trat der Prüfer der Anwendung der Sportlerverordnung und der DBA-rechtlichen Verteilungsnorm für Künstler und Sportler entgegen, woraufhin das Finanzamt (neue) Einkommensteuerbescheide erließ.

II. Rechtsansicht des BFG

1. Allgemeines

Das BFG wies die Beschwerde, die sich neben der Versagung der Anwendung der Sportlerverordnung als auch gegen die Besteuerung sämtlicher (auch im Ausland erzielter) Einkünfte in Österreich gerichtet hatte, ab. Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen als Bergsteiger, Autor und Vortragender sei weder vom Sportlerbegriff der Sportlerverordnung noch vom Künstler- und Sportlerbegriff des Abkommensrechts umfasst.³⁾

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. Bernhard Renner ist Richter und Senatsvorsitzender am BFG, Außenstelle Linz.

1) Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Ermittlung des Einkommens von Sportlern, BGBl II 2000/418.

2) Die Anwendbarkeit dieser Verordnung, die letztlich auch vom VwGH verneint wurde und auch aus Sicht der Autoren nicht gegeben ist, ist nicht Gegenstand dieses Beitrags.

3) BFG 25. 8. 2017, RV/3100094/2015. Die Entscheidung wurde gemäß § 23 Abs 3 Satz 1 BFGG (Entgegenstehen wesentlicher Interessen der Parteien) nicht veröffentlicht. Der Name des Bergsteigers wird wohl dennoch relativ leicht eruiert sein.

2. Begriff des Sportlers in Art 17 OECD-MA

Im internationalen Steuerrecht würden Einkünfte von Künstlern und Sportlern aufgrund der jeweils abgeschlossenen DBA im Tätigkeitsstaat (hier: Deutschland, Italien, Kroatien, Schweiz) besteuert.

Der Sportlerbegriff des Art 17 OECD-MA umfasse zwar auch Aktivitäten wie Billard, Schach, Bridge, Schießen oder Tanzen. Unabdingbar sei jedoch, dass die Aktivitäten in der Öffentlichkeit – unmittelbar oder über die Medien – vor Publikum ausgeübt würden. Typischerweise fielen darunter Sportler, die Wettkämpfe bestritten, aber auch derjenige, der zu Unterhaltungszwecken aufträte (zB Schaukampf). Bergsteiger, Sporttaucher und Sporttrainer fielen nach herrschender Auffassung nicht unter den Sportlerbegriff des Art 17 OECD-MA.⁴⁾

3. Begriff des Künstlers in Art 17 OECD-MA

Die Präsentationen und Vorträge des Steuerpflichtigen in Deutschland, der Schweiz, Kroatien und Italien seien auch nicht vom Begriff des Bühnenkünstlers in Art 17 OECD-MA bzw den jeweiligen DBA umfasst. Die beispielhafte Aufzählung verschiedener Arten von Künstlern in Art 17 OECD-MA sei nicht abschließend. Sie beschränke sich auf vortragende Künstler, die unmittelbar oder mittelbar in der Öffentlichkeit aufträten und dabei Darbietungen erbrächten, die künstlerischen Charakter oder auch nur Unterhaltungscharakter besäßen. Nicht unter Art 17 OECD-MA fielen sogenannte werkherstellende Künstler (Maler, Bildhauer, Schriftsteller) bzw Referenten auf Konferenzen und Interviewgäste in Fernsehsendungen. Erforderlich sei eine persönlich ausgeübte vortragende Tätigkeit, die vornehmlich der Unterhaltung und keinem anderen Zweck (Information, Fortbildung, Werbung) diene, das heißt zerstreue, erheitere oder vergnüge.⁵⁾ (Fach-) Vortragende seien daher keine Künstler im Sinne des Art 17 OECD-MA.⁶⁾

Nach Darstellung des Steuerpflichtigen seien seine Vorträge von den Veranstaltern als „Multivisions-, Impuls- oder auch als Selbstmotivationsvortrag“ angekündigt worden. Er sei oft von Unternehmen gebucht worden, die das Extrembergsteigen nicht in ihrem Geschäftsfeld hätten, aber durch seine außergewöhnliche Persönlichkeit und seinen Anspruch, „den Sehenden die Augen zu öffnen“, für besonders niveauvolle und nicht alltägliche Unterhaltung sorgen wollten.

Dem entgegenete das BFG, dass der behauptete Unterhaltungscharakter seiner Darbietungen in den vorgelegten Unterlagen keine Deckung finde. Nach diesen wolle der Steuerpflichtige mit seinen Vorträgen nicht (niveauvolle) Unterhaltung bieten, sondern Informationen vermitteln, zB betreffend das Überwinden von Hindernissen, die Umsetzung von Visionen und Ideen oder das Ausschöpfen des vorhandenen Potenzials, bzw dass er für internationale Tagungen deshalb gebucht worden sei, um besonders niveauvolle, nicht alltägliche Unterhaltung zu bieten.

Personen, die sich als Unterhaltungskünstler verstünden, würden überdies auf diesen Umstand hinweisen. Der vom Steuerpflichtigen auf seiner Homepage verwendete Ausdruck „Keynote-Speaker“⁷⁾ sei für einen Unterhaltungskünstler dagegen nicht gebräuchlich.

⁴⁾ Verweis auf *Stockmann in Vogel/Lehner*, DBA⁵ (2008) Art 17 Rz 31; *Gosch in Kirchhof*, EStG¹² (2013) § 49 Rz 26.

⁵⁾ Verweis auf *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung² (2010) Art 17 OECD-MA Rz 22 ff.

⁶⁾ Verweis auf *Jakom/Marschner*, EStG¹⁰ (2017) § 98 Rz 73; ebenso aktuell auch *Jakom/Marschner*, EStG¹¹ (2018) § 98 Rz 73.

⁷⁾ Eine „Keynote“ bezeichnet einen herausragend präsentierten Vortrag eines meist prominenten Redners oder professionellen Referenten (Keynote-Speaker). Der Begriff „Keynote“ wird vom Einstimmen von A-cappella-Chören abgeleitet: Der Chor singt gemeinsam einen Ton, damit sich die Sänger auf das Stück und aufeinander einstimmen können. Sinngemäß stimmt der Keynote-Speaker sein Publikum auf die Kernbotschaft ein; siehe <https://de.wikipedia.org/wiki/Keynote> (Abfrage am 3. 7. 2018).

Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen sei am ehesten mit der eines Lebensberaters, Coaches, Motivationstrainers oder Keynote-Speakers vergleichbar, welche aber nicht *per se* vom Begriff des Bühnenkünstlers umfasst seien und nicht allein der Unterhaltung dienen. Dass der Steuerpflichtige im Gegensatz zu Motivationstrainern im herkömmlichen Sinn keine Anleitungen gebe und keine Tools oder Hilfsmittel bereitstelle, ändere daran nichts.

Dass der Steuerpflichtige in seinen Vorträgen (auch) über seine Kindheit, sein Aufwachsen als Blinder sowie seine Entwicklung zum Extrembergsportler erzähle, liege auf der Hand. Allein daraus lasse sich aber nicht ableiten, dass er seinem Publikum Unterhaltung bieten wolle. So würden viele (ehemalige) Extremsportler Vorträge halten. Auch sie stellten alpinistische Leistungen, bergsteigerische Entwicklungen, Schicksalsschläge, Kindheits Erinnerungen, familiäre Prägungen etc anhand von Bildern und Filmausschnitten dar und unterlegten diese Vorträge teilweise mit Musik. Damit würde Wissen bzw Information (Erfahrungen in der Todeszone, Risikomanagement, Konfrontation mit Grenzsituationen, Kindheitsprägungen, Umgang mit Verlusten, Verantwortung, Parallelen zur Arbeitswelt, ungewöhnliche Lebensentwürfe etc) weitergegeben. Sie würden, auch wenn sie launig vorgetragen würden, nicht *eo ipso* vom Begriff „*artist*“ oder „*entertainer*“ des OECD-MA umfasst. Nichts anderes könne für den Steuerpflichtigen gelten, zumal dieser zu 90 % als Keynote-Speaker für internationale Firmenveranstaltungen und Business-Events gebucht sei.

III. Ansicht des VwGH

Der VwGH wies die Revision des Bergsteigers mit Erkenntnis vom 22. 3. 2018, Ro 2017/15/0045, aus folgenden Erwägungen ab:

Der VwGH hielt einer Subsumtion der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seiner Vortragstätigkeit als in Österreich freizustellende „*Einkünfte aus Bühnenvorträgen mit unterhaltendem Charakter*“ gemäß Art 17 der relevanten DBA entgegen, dass der Begriff „*Unterhaltung*“ keinen klar umrissenen Inhalt aufweise, sondern als angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw Erholung, der unter anderem durch Rezeption von organisierten Darbietungen vermittelt wird, definiert werde⁸⁾ und von anderen Tätigkeiten abzugrenzen sei, bei denen Unterhaltung nicht im Vordergrund stehe und nicht wesenscharakteristisch sei. Trotz öffentlichen Auftritts seien daher Fachvortragende oder Personen, die im Fernsehen interviewt werden, keine Künstler im Sinne des Art 17 OECD-MA.⁹⁾ Sie seien nicht in erster Linie unterhaltend, sondern informierend tätig.¹⁰⁾ Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass der OECD-MK in diesem Zusammenhang den „*Gastredner einer Tagung*“ ausdrücklich als Beispiel für eine vortragende Tätigkeit vor Publikum außerhalb des Künstlerbegriffs nennt.¹¹⁾

Das BFG hat sich umfassend mit Vortragsinhalten, Bewerbung der Vorträge und Kundenkreis auseinandergesetzt und festgestellt, dass der Steuerpflichtige zu 90 % als Keynote-Speaker für internationale Firmenveranstaltungen und Business-Events gebucht worden sei und mit den Vorträgen Wissen bzw Information (Erfahrungen in der Todeszone, Risikomanagement, Konfrontation mit Grenzsituationen, Kindheitsprägungen, Umgang mit Verlusten, Verantwortung, Parallelen zur Arbeitswelt, ungewöhnliche Lebensentwürfe etc) weitergegeben werde. Der Folgerung, seine Tätigkeit sei daher am ehesten mit der eines Lebensberaters, Coaches oder Motivationstrainers, aber nicht mit der eines Bühnenkünstlers im Sinne des Art 17 der DBA Österreichs mit Deutsch-

⁸⁾ VwGH 24. 6. 2009, 2009/15/0090.

⁹⁾ Rief, Künstler und Sportler, in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994) 237 (244); Stockmann in Vogel/Lehner, DBA⁶ (2015) Art 17 Rz 23.

¹⁰⁾ Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung², Art 17 OECD-MA Rz 23.

¹¹⁾ OECD-MK zu Art 17 OECD-MA, Rz 3; ebenso zum DBA Deutschland Toiff, Die Einkünfte von Künstlern und Sportlern nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 161 (172).

land, der Schweiz und Kroatien vergleichbar, war nach Ansicht des VwGH nicht entgeltzuzurechnen. Ob die Weitergabe von Informationen in unterhaltender Art erfolgte, war für die rechtliche Einordnung nicht entscheidend, weil auch dadurch der Charakter eines Fachvortrags nicht verloren ginge.¹²⁾

IV. Kritische Würdigung der Rechtsansicht des VwGH

4.1. Sachlicher Anwendungsbereich des Art 17 OECD-MA

Neben der Frage der Inanspruchnahme der Sportlerverordnung, deren Anwendbarkeit zu Recht in Abrede gestellt worden ist, hatte sich der VwGH mit der Frage zu befassen, ob die vom in Österreich ansässigen blinden Extrebergsteiger aus Deutschland, Italien, Kroatien und der Schweiz für seine Präsentationen und Vorträge bezogenen Einkünfte unter die in diesen DBA enthaltene Künstler- und Sportlerklausel zu subsumieren sind. Mit der Folge der im Verhältnis zu Kroatien (Art 23 Abs 1 lit a DBA Kroatien) und der Schweiz (Art 23 Abs 1 DBA Schweiz) in Österreich notwendigen DBA-rechtlichen Freistellung der Einkünfte (mit Progressionsvorbehalt) bzw der im Verhältnis zu Deutschland (Art 23 Abs 1 lit b DBA Deutschland) und Italien (Art 23 Abs 3 lit a DBA Italien) für solche Einkünfte gebotenen Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuern.

Während der Steuerpflichtige von einer Anwendbarkeit der Künstler- und Sportlerklausel im Sinne des Art 17 OECD-MA ausgegangen ist, versagte der VwGH aus den folgenden (hier nochmals zusammengefassten) Gründen die Anwendung dieser Verteilungsnorm:

- Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH würde der Begriff „*Unterhaltung*“ definiert „*als angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw. Erholung, der ... [unter anderem] vermittelt wird durch Rezeption von organisierten Darbietungen*“.¹³⁾ Der Begriff sei allerdings von anderen Tätigkeiten abzugrenzen, bei denen die Unterhaltung nicht wesenscharakteristisch sei. Trotz eines öffentlichen Auftritts seien deshalb Fachvortragende oder Personen, die im Fernsehen interviewt werden, keine Künstler im Sinne des Art 17 OECD-MA, weil sie nicht unterhaltend, sondern informierend tätig seien.¹⁴⁾ Auch der OECD-MK würde den Gastredner einer Tagung nicht unter den Künstlerbegriff subsumieren.¹⁵⁾
- In einer Sachverhaltsanalyse habe sich das BFG umfassend mit den Vortragsinhalten, der Bewerbung der Vorträge und dem Kundenkreis des Vortragenden auseinandergesetzt und festgestellt, dass dieser als Keynote-Speaker für internationale Firmenveranstaltungen und Business-Events gebucht worden sei. Wesensbestimmend für die Vorträge sei dabei die Weitergabe von Wissen bzw Information gewesen. Deshalb sei die Vortragstätigkeit des Steuerpflichtigen am ehesten mit der eines Lebensberaters, Coaches oder Motivationstrainers und nicht mit der eines Bühnenkünstlers im Sinne des Art 17 OECD-MA bzw der diesem nachgebildeten DBA-Bestimmungen vergleichbar.
- Der Umstand, dass die Informationen vom Steuerpflichtigen in unterhaltender Art und Weise weitergegeben worden sind, sei für die DBA-rechtliche Einordnung nicht entscheidend, weil dadurch der Charakter eines Fachvortrags nicht verloren ginge.

2. „Unterhaltung“ als Tatbestandsmerkmal

Gemäß 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-,*

¹²⁾ Vgl zB zum außerhalb von Art 17 OECD-MA stehenden Auktionar *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung², Art 17 OECD-MA Rz 30: „Für den Auktionar gilt dies auch dann, wenn er seine Tätigkeit im Einzelfall mit besonderem Witz und Charme ausübt.“

¹³⁾ VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0122.

¹⁴⁾ EAS 2745 vom 26. 6. 2006.

¹⁵⁾ OECD-MK zu Art 17 OECD-MA, Rz 3.

Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.“ Die Regelung geht als *lex specialis* sowohl dem für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen relevanten Betriebsstättenprinzip (Art 7 Abs 4 OECD-MA)¹⁶⁾ als auch der Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit vor.¹⁷⁾

Die in Art 17 Abs 1 OECD-MA enthaltene Aufzählung ist demonstrativer Art, zeigt jedoch, dass sich die Verteilungsnorm auf Personen beschränkt, die unmittelbar oder mittelbar (über Medien) in der Öffentlichkeit und damit vor Publikum auftreten und Darbietungen erbringen, die sportlichen, künstlerischen oder auch nur Unterhaltungscharakter haben.¹⁸⁾ Die Relevanz des Unterhaltungscharakters wird auch durch den im englischen Wortlaut des Art 17 OECD-MA verwendeten, offenbar gegenüber der deutschen Übersetzung weiteren Begriffs „*entertainer*“ unterstrichen. Auch „*mittelbare*“ Auftritte, die nicht unmittelbar vor Publikum erfolgen, sondern erst nach einer Aufnahme und einer sich daran anschließenden Ausstrahlung in Film, Fernsehen oder Rundfunk oder im Internet an die Öffentlichkeit gelangen, fallen unter Art 17 OECD-MA.¹⁹⁾ Die Verteilungsnorm ist auch auf die Auftritte von Personen anwendbar, die einen politischen, sozialen, religiösen oder karitativen Inhalt haben, sofern ein unterhaltender Charakter gegeben ist. Mangels Öffentlichkeitswirkung ist Art 17 OECD-MA auf verwaltende und unterstützende Tätigkeiten (wie jene von Kameralenten, Produzenten, Choreographen, von technischem Personal, der Crew einer Band oder Theaterdirektoren) nicht anwendbar.²⁰⁾ Bei der Beurteilung ist das Gesamtbild der ausgeübten Tätigkeit zu würdigen,²¹⁾ und bei Überwiegen des darstellenden Charakters ist Art 17 OECD-MA auf die gesamte Vergütung anzuwenden. Auch einmalige Auftritte fallen unter diese Verteilungsnorm.²²⁾ Tritt allerdings der Unterhaltungswert eines Auftritts in den Hintergrund (zB bei der Teilnahme eines Fotomodells bzw Models an einem Fotoshooting oder an Presseterminen), ist weder von einer Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung im Sinne von § 98 Abs 1 Z 3 bzw § 99 Abs 1 Z 1 EStG noch von einer Künstlereigenschaft im Sinne des Art 17 OECD-MA auszugehen.²³⁾

Der Begriff „*Künstler*“ im Sinne des Art 17 OECD-MA ist weiter auszulegen als jener des innerstaatlichen Steuerrechts,²⁴⁾ weil in der (authentischen) englischen bzw französischen Sprachfassung des Art 17 OECD-MA die Begriffe „*entertainer*“ bzw „*artistes du spectacle*“ verwendet werden. Diesen Begriffen ist ein auf Unterhaltung ausgerichteter Wirken eigen, wobei – anders als beim innerstaatlichen Künstlerbegriff²⁵⁾ – der Qualitätswert kein begriffliches Element darstellt. Demnach gelten auch Mannequins und Fotomodells als „*Künstler*“, die im Rahmen musikalisch und choreographisch untermauerter Modeschauen²⁶⁾ oder in Diskotheken auftreten und damit Unterhaltung bieten, falls diese

¹⁶⁾ Art 7 Abs 4 OECD-MA (bzw Art 7 Abs 7 OECD-MA in der Fassung vor dem Update 2010) räumt speziellen DBA-Verteilungsnormen Vorrang ein, wenn die Einkünfte keiner im Quellenstaat bestehenden Betriebsstätte zuzurechnen sind.

¹⁷⁾ OECD-MK zu Art 17 OECD-MA, Rz 1.

¹⁸⁾ *Petutschnig/Röthlin/Six*, Besteuerung international tätiger Künstler – eine kritische Bestandsaufnahme, SWI 2007, 302; *Toifl* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA (2016) Art 17 Rz 30; *Stockmann* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 17 Rz 22.

¹⁹⁾ *Toifl* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art 17 Rz 35.

²⁰⁾ Vgl auch BFG 15. 6. 2016, RV/6100184/2015 (zum Opernregisseur); siehe zum Erkenntnis *Miladinovic/Wakounig*, SWI-Jahrestagung: Einordnung der Tätigkeit eines Opernregisseurs unter Art 14 oder Art 17 OECD-MA, SWI 2017, 77.

²¹⁾ OECD-MK zu Art 17 OECD-MA, Rz 3.

²²⁾ OECD-MK zu Art 17 OECD-MA, Rz 9.1.

²³⁾ VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109; siehe zu diesem Erkenntnis *Tumpel/Renner*, Acht Aspekte der VwGH-Rechtsprechung zum Steuerabzug gem. § 99 EStG, SWK 34/35/2006, S 944.

²⁴⁾ EStR 2000, Rz 5237 ff.

²⁵⁾ VwGH 26. 1. 1999, 98/14/0218. Der VwGH betonte, dass ein sehr gutes Abschneiden beim Grand Prix der Volksmusik nicht als ausreichender Hinweis auf eine künstlerische Tätigkeit angesehen werden kann.

²⁶⁾ VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0122; EAS 2827 vom 19. 2. 2007; *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Kapitel XIII Rz 654.

Events nicht nur als reine Verkaufsveranstaltung organisiert sind.²⁷⁾ Die Künstlereigenschaft im Sinne des Art 17 OECD-MA gilt nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis auch für Dressmen,²⁸⁾ Autoren, die bei einem Märchenfestival lesen,²⁹⁾ für Zauberkünstler³⁰⁾, Heurigenmusiker³¹⁾, Discjockeys³²⁾ (deren Tätigkeitsbild sich nach Ansicht des BFG im Laufe der Zeit zu einem Unterhaltungsdarbieter gewandelt hat),³³⁾ Marionettenschauspieler,³⁴⁾ Moderatoren von Unterhaltungssendungen im Fernsehen,³⁵⁾ Teilnehmer an Damenschlamm Schlachten,³⁶⁾ Stripper³⁷⁾ und Stuntmen.³⁸⁾ Auch der Auftritt medienbekannter Starköche im Rahmen gastronomischer Veranstaltungen oder bei Kochshows im Fernsehen wurde als unterhaltend qualifiziert.³⁹⁾ Die Anwendbarkeit des Art 17 OECD-MA ist jedenfalls nicht davon abhängig, ob künstlerisch Hochwertiges geboten wird.⁴⁰⁾

3. Informationsvermittlung oder Unterhaltung?

Der VwGH begründete die Nichtanwendbarkeit der Künstler- und Sportlerklausel in den relevanten DBA vor allem damit, dass der im Ausland auftretende blinde Bergsteiger nicht einfach (niveauvolle) Unterhaltung bieten wollte, sondern mit Berichten über seine (nicht den engen Begriff der Unterhaltungsdarbietung erfüllende) Tätigkeit Wissen bzw Informationen vermitteln wollte (zB betreffend das Überwinden von Hindernissen, die Umsetzung von Visionen und Ideen oder das Ausschöpfen des vorhandenen Potenzials). Die Veranstalter hätten den Bergsteiger nämlich nicht deshalb gebucht, um den Teilnehmern einzig oder nahezu ausschließlich niveauvolle Unterhaltung zu bieten. Vielmehr sei die Tätigkeit des Steuerpflichtigen mit jener eines Lebensberaters, Coaches, Motivationstrainers oder Keynote-Speakers zu vergleichen. Die diesen Berufsbildern immanenten Tätigkeiten dienen nicht der Unterhaltung und seien deshalb nicht mit dem Begriffsinhalt des Art 17 OECD-MA vereinbar.

Es ist im konkreten Fall allerdings zu bezweifeln, dass bei den Vorträgen des aufgrund einer Netzhauterkrankung blinden Extrembergsteigers das Unterhaltungsmerkmal in unwesentlichem Ausmaß⁴¹⁾ in Erscheinung tritt und tatsächlich der Schwerpunkt seiner Vorträge in der Vermittlung insbesondere von fachlichen oder von ähnlichen Kriterien getragenen Informationen liegt. Der VwGH lehnt im konkreten Fall die Anwendung des Art 17 OECD-MA in einer unseres Erachtens wohl zu verallgemeinernden, typisierenden Betrachtungsweise ab, ohne das Gesamtbild zu würdigen. Es wurde verabsäumt, anhand des konkreten Sachverhalts festzustellen, ob der Unterhaltungswert der Vorträge tatsächlich in den Hintergrund tritt. Nur anhand von Begriffen (wie jenem des *per se* nicht abschließend definierten Keynote-Speakers) wurde der Unterhaltungswert in Abrede gestellt. Im Falle eines internationalen, angeblich glamourösen, wohl weit von jedweden künstlerischen Anspruch befindlichen, Kuschhände werfenden Partygirls hat der primäre Werbezweck ihres Auftritts den VwGH hingegen nicht davon abgehalten, von einer unter Art 17 DBA USA zu subsumierenden Unterhaltungsdarbietung auszugehen. Es müsse nur ein gewisser Unterhaltungswert vorliegen, der nicht dadurch ver-

²⁷⁾ VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0122.

²⁸⁾ EAS 762 vom 21. 11. 1995.

²⁹⁾ EAS 448 vom 10. 6. 1994.

³⁰⁾ EAS 2170 vom 26. 11. 2002.

³¹⁾ Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, Art 17 OECD-MA Rz 7.

³²⁾ EAS 692 vom 17. 8. 1995.

³³⁾ BFG 13. 3. 2017, RV/2101464/2016.

³⁴⁾ EAS 1720 vom 5. 9. 2000.

³⁵⁾ EAS 3111 vom 15. 1. 2010.

³⁶⁾ EAS 1071 vom 26. 5. 1997.

³⁷⁾ Holthaus, Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Prominenter – kritische Analyse der aktuellen Rechtslage, IWB 2006, Fach 3 Gruppe 3, 1437 (1441); EAS 1071 vom 26. 5. 1997.

³⁸⁾ EAS 2394 vom 29. 12. 2003.

³⁹⁾ EAS 3115 vom 15. 1. 2010.

⁴⁰⁾ EAS 3275 vom 20. 4. 2012.

⁴¹⁾ Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht, Art 17 OECD-MA Rz 12.

loren ginge, dass die Darbietung auch Werbezwecken (im gegenständlichen Fall für Prosecco in Dosen) diene.⁴²⁾

Typisches Merkmal einer künstlerischen Tätigkeit im Sinne des Art 17 OECD-MA ist es, Publikum anzuziehen und zu unterhalten. Schrifttum und Verwaltungspraxis haben stets betont, für jeglichen Auftritt unterhaltender Art die Sonderverteilungsnorm für Künstler und Sportler anwenden zu wollen. Der VwGH verweist unter anderem darauf, dass der OECD-MK „*Gastredner einer Tagung*“ („*conference speaker*“), deren Auftritt primär der Informationsvermittlung dient, ausdrücklich als Beispiel für eine vortragende Tätigkeit außerhalb des Künstlerbegriffs nennt.⁴³⁾ Im OECD-MK finden sich als Beispiel auch ehemalige Politiker, deren Auftritt ein Unterhaltungscharakter abgesprochen wird.⁴⁴⁾ Nach österreichischer Verwaltungspraxis soll das auch für Seminarvortragende gelten.⁴⁵⁾ Gleichzeitig weist der OECD-MK jedoch darauf hin, dass im Einzelfall zu entscheiden ist, ob der Unterhaltungs- oder der Informationscharakter überwiegt.⁴⁶⁾ Der Begriff „*Unterhaltung*“ hat keinen klar umrissenen Inhalt. Der VwGH sieht darin einen „*singulär oder gemeinsam betriebenen angenehmen Zeitvertreib oder [eine] Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung, der unvermittelt verschafft werden kann durch Eigenaktion oder vermittelt wird durch die Rezeption organisierter Darbietungen*“.⁴⁷⁾ In typisierender Betrachtung wird man eine Abgrenzung dahingehend vornehmen können, ob das Publikum bzw ein Unternehmer den Auftretenden deswegen bucht und bezahlt, um für Unterhaltung oder für die Vermittlung von Wissen und Informationen zu sorgen, die bei Symposien, Konferenzen-, Verkaufsveranstaltungen und wohl auch bei dem Auftritt ehemaliger Politiker in der Regel im Vordergrund steht.⁴⁸⁾ Gerade bei einem blinden Bergsteiger liegt die Attraktion seiner Vorträge weniger in der bergsteigerischen Leistung an sich (ist er doch nicht der Einzige, der bislang den Mount Everest erklommen hat), sondern in der Einzigartigkeit seiner trotz Beinrächtigung erbrachten Leistungen. Vorrangig deswegen wird er wohl auch zu Vorträgen eingeladen.

Aufgrund der offensichtlichen Einzigartigkeit des Porträts des Revisionswerbers vermutet einer der beiden Autoren dieses Beitrags, bereits an einem Vortrag des erblindeten Extremsportlers teilgenommen zu haben. Dabei wurde dem Publikum nicht, so wie das bei Fachvorträgen der Fall ist, objektivierbares Wissen (zB über bergsteigerisches Können oder das Verhalten in der Todeszone des Himalaya) vermittelt, sondern ein (ent)spannender, bewegender, vor allem aber sehr unterhaltsamer Vortrag über die Expeditionen und Abenteuer einer beeindruckenden und medienbekannte Persönlichkeit. Der Umstand, dass der „*blind climber*“ damit wirbt, bei seinen Vorträgen den Menschen etwas von seinen gelebten Visionen und grenzwertigen Erfahrungen weiterzugeben, nimmt aber seinen Auftritten nicht den Charakter einer Unterhaltungsdarbietung, die eine Anwendung des Art 17 OECD-MA ausschließen würde. Auch war nicht erkennbar, dass „*Lebensberatung*“ und „*Coaching*“ im Vordergrund standen, hat der Bergsteiger – soweit bekannt – doch diesbezüglich auch gar keine einschlägige Ausbildung. Es ist auch nicht einsichtig, warum dem vortragenden Extrembergsteiger der Unterhaltungscharakter seiner Vorträge in Abrede gestellt werden soll, nicht jedoch dem rezitierenden Schriftsteller bei einer Autorenlesung oder dem Rezepte präsentierenden Fernsehkoch, bei deren Auftritten der Informationscharakter wesentlich deutlicher im Vordergrund steht.

⁴²⁾ VwGH 24. 6. 2009, 2009/15/0090; 30. 6. 2015, 2013/15/0266; vgl dazu Renner, Werbeauftritt als künstlerische Tätigkeit nach dem DBA Österreich – USA, SWI 2015, 474; Bendlinger, Ist jeder Auftritt eine „Kunst“? ÖStZ 2016, 58.

⁴³⁾ OECD-MK zu Art 17 OECD-MA, Rz 3.

⁴⁴⁾ OECD-MK zu Art 17 OECD-MA, Rz 3.

⁴⁵⁾ EStR 2000, Rz 7919.

⁴⁶⁾ OECD-MK zu Art 17 OECD-MA, Rz 3: „*In between there is a grey area where it is necessary to review the overall balance of the activities of the person concerned.*“

⁴⁷⁾ VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0122.

⁴⁸⁾ Toifl in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Art 17 Rz 39, unter Verweis auf VwGH 30. 6. 2015, 2013/15/0266.