DER BEGRIFF „KÜNSTLER“ IN DEN DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

Gemäß §98 Abs. 3 iVm § 99 Abs. 1 Z 1 EStG unterliegen unter anderem Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Künstler - zusammen mit solchen als Schriftsteller, Vortragender, Architekt, oder Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung der – durch 20%ig Steuereinbehalt abgegoltenen beschränkten Steuerpflicht, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden. Als Arbeitnehmer unterliegen Künstler gem. § 70 Abs. 2 Z 2 EStG einer Einkommensteuer in Höhe von 20% des vollen Betrages der Bezüge bzw. in Höhe von 25% bei Nettobesteuerung. Der Großteil der von Österreich abgeschlossenen DBA, die eine dem Art. 17 OECD-MA nachgebildete verteilungsnorm enthalten, bestätigt für im Inland tätige Künstler dieses Besteuerungsrecht. Ob allerdings der Künstlerbegriff erfüllt ist, und welche Vergütungen dieser Verteilungsnorm zuzuordnen sind und deshalb einer Abzugsbesteuerung unterliegen, löst in der Praxis allerdings Zweifelsfragen aus. Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit den diesbezüglichen Ausführungen im OECD-MK idF des Update 2017[1], der aktuellen deutschsprachigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Auslegung dieser Verteilungsnorm.

1. KÜNSTLERBESTEUERUNG IM AUFTRITTSSTAAT

Die dem Art. 17 OECD-MA nachgebildeten österreichischen DBA sehen für international tätige Künstler und Sportler *(„entertainers and sportsmen“)* eine spezielle Verteilungsnorm vor. Dieser Sondertatbestand wurde 1963 in das OECD-MA aufgenommen, mit dem Argument, praktische Schwierigkeiten bei der Besteuerung von Künstlern und Sportlern vermeiden zu wollen. Gem. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA können – ungeachtet der Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) und 15 OECD-MA (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit), die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als *Künstler*, wie *Bühnen*, *Film-*, *Rundfunk-* und *Fernsehkünstler* sowie *Musiker*, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, *im anderen Staat besteuert* werden. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA ist nur auf Einkünfte anwendbar, die natürliche Personen im Quellenstaat aus ihrer *persönlich ausgeübten Tätigkeit beziehen.*[2] Art. 17 OECD-MK gilt als *„lex specialis“* und geht anderen DBA-rechtlichen Verteilungsnormen vor und gilt *sowohl für selbständige, als auch für unselbständig tätige Künstler.*

2. DER KÜNSTLER („ENTERTAINER“)

Wer als „Künstler iSd Art. 17 Abs. 1 OECD-MA gilt, ist aus dem Zusammenhang eines DBA zu interpretieren. Nationalrechtliche Künstlerbegriffe des Anwenderstaates sind dabei nicht maßgeblich. Welche Tätigkeiten jedoch unter den in Art. 17 OECD-MA verwendeten Begriff „Künstler“ *(„entertainer“ vormals „artist“)* zu fassen sind, ist nur insofern erkennbar, als darin *„Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler, sowie Musiker“* ausdrücklich genannt sind, was darauf schließen lässt, dass künstlerische Tätigkeiten iSd DBA-Rechts einen *unterhaltenden Charakter*[3] haben müssen und die Personen *„on stage“* sichtbar sein sollten. Aus einer Gesamtschau der in Art. 17 Abs. 1 OECD-MK beispielhaft aufgeführten Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker sowie der *Gleichsetzung mit Sportlern* ist abzuleiten, dass es für die Tatbestandsmäßigkeit *nicht auf ein besonderes künstlerisches Niveau* oder eine bestimmte *eigenschöpferische Gestaltungshöhe* ankommt. Maßgeblich ist vielmehr, dass es sich um eine persönlich ausgeübte, z.B. vortragende bzw. präsentierende Tätigkeit handelt, die vornehmlich dem *Kunstgenuss oder auch nur der Unterhaltung* des Publikums dient.[4] Künstlerische Tätigkeit setzt dabei voraus, dass der Künstler *unmittelbar oder über Medien mittelbar* in der Öffentlichkeit auftritt. Entscheidend ist demnach, dass die vergüteten Tätigkeiten *in direktem Zusammenhang mit einem Auftritt vor Publikum* stehen.[5] Künstlerisch tätig sind demnach auch *Mannequins*, die bei Modeschauen mit Unterhaltungs-

Foto © Stefan Smidt, Bildautor der Theaterfoto-Serie „Theatermomente"

charakter auftreten und die nicht nur als reine Verkaufsveranstaltung organisiert sind,[6] *Autoren bei Lesungen*,[7] *Discjockeys*,[8] ebenso künstlerisch weniger wertvolle Teilnehmer/innen an *Damenschlammschlachten* oder *Strip-Shows*.[9] Auch der VwGH interpretiert Art. 17 OECD-MA sehr weit und hat die vom *„most known party-girl oft he world"* bezogene Vergütung für einen Auftritt auf einer Open-Air-Bühne auf 2.300 m Seehöhe samt Interview und „heißen Tänzchen" aufgrund des besonderen Unterhaltungscharakters der Dame unter Art. 17 DBA-USA subsummiert. Der Werbezweck der Veranstaltung würde daran nichts ändern – so der VwGH - zumal der in der englischen Fassung des Art. 17 DBA-USA verwendete Begriff „entertainer" den *entscheidenden Charakter des Unterhaltungselements* deutlich zum Ausdruck bringe.[10]

Für *Gastredner auf Tagungen und Konferenzen* (z.B. entgeltliche Referate ehemaliger Politiker) soll Art. 17 OECD-MA jedoch nicht gelten[11]. Der VwGH hat unter anderem aufgrund dieser Stelle im OECD-MK den Schluss gezogen, dass Einkünfte aus der Vortragstätigkeit eines *blinden Extrembergsteigers* wegen des nicht der *Unterhaltung* sondern der *Informationsvermittlung* dienenden Charakters seiner Auftritte nicht unter den DBA-rechtlichen Künstlerbegriff subsumiert werden könnten.[12] Gleiches gilt für Models (im Rahmen von Modeauftritten oder Foto-Sessions) oder Verwaltungs- oder Hilfspersonal (z.B.: Kameraleute, Produzenten, Filmdirektoren, Choreographen, technisches Personal, Opernregisseure[13] oder die Crew einer Pop-Gruppe)[14] bzw. *„back stage"* tätige Personen (z.B.: Kostüm- und Bühnenbildner, Bühnenmaler die werkschaffend tätig sind, der künstlerische Leiter von Musiktagen, trotz Programmpräsentation bei medialen Auftritten, die Übernahme von Repräsentationsverpflichtungen und der Moderation[15]).

Im Einzelfall ist der Charakter der Tätigkeit in einer Gesamtbetrachtung zu würdigen.[16] Einkünfte von Opern- oder Theaterdirektoren (Impresarios), die Künstlerauftritte organisieren, sind nicht unter Art. 17 OECD-MA zu subsumieren, sehr wohl aber, wenn diese Einkünfte im Namen des Künstlers vereinnahmen.[17]

Im Fall eines Lichtdesigners hatte der BFH zu prüfen, inwieweit es sich bei dessen Tätigkeit an ausländischen Opernhäusern um eine persönlich ausgeübte *vortragende oder unterhaltende Tätigkeit* gehandelt hat, bei welcher der Kläger unmittelbar oder über Medien mittelbar *in der Öffentlichkeit aufgetreten ist* und inwieweit die von ihm bezogenen Vergütungen ganz oder zumindest teilweise in direktem Zusammenhang mit derartigen Aufenthalten gestanden haben. Der Kläger wäre *werkschaffend tätig* gewesen (mit der Folge der Anwendbarkeit der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne iSd Art. 7 OECD-MA), wenn er das später zur Aufführung gebrachte Lichtdesign vorab --etwa in seinem im Inland befindlichen Büro-- entwickelt und sein Werk sodann vor der eigentlichen Aufführung lediglich an die

lokalen Verhältnisse angepasst hätte, *ohne aber noch im Rahmen der (späteren) Opernaufführungen auf das Werk Einfluss zu nehmen*. Sollte er jedoch sein Werk in Form des Lichtdesigns --nach Art eines *Performance-Künstlers*-- vor dem Publikum als Teil der jeweiligen Opernaufführung „live" geschaffen und präsentiert haben, wäre die Verteilungsnorm für Künstler und Sportler anwendbar gewesen.

Bei „gemischten" Aktivitäten, wenn z.B. Produzenten gleichzeitig auch als Schauspieler auftreten, ist auf das Überwiegen abzustellen. Entscheidend ist, ob der Schwerpunkt der Tätigkeit des Künstlers auf dem Werk selbst oder aber der Entstehung desselben vor dem Publikum liegt.[18] Überwiegt das darstellende Element, ist Art. 17 OECD-MA auf die Gesamtvergütung anzuwenden.[19] Anderenfalls wäre eine Aufteilung auf einzelne DBA-rechtlichen Verteilungsnormen vorzunehmen.[20]

Steht ein Orchestermitglied zu seinem Orchester in einem Dienstverhältnis, ist der Quellenstaat berechtigt, jenen Gehaltsbestandteil zu besteuern, der auf den inländischen Auftritt entfällt.[21] Ist im innerstaatlichen Steuerrecht eines Staates ein *„(echter") Künstlerdurchgriff* vorgesehen, der einen steuerlichen Durchgriff durch eine zwischen Schuldner der Vergütung und Künstler *zwischengeschaltete Person* zulässt, überlässt auch Art. 17 Abs. 1 OECD-MA dem Auftrittsstaat das Besteuerungsrecht am Künstleranteil, auch wenn dieser an die zwischengeschaltete Person bezahlt worden ist.[22]

Wer *Schuldner der Vergütung* ist, ist für die Anwendung der Verteilungsnorm irrelevant. So sind auch Auszeichnungen und Preise darunter zu subsummieren, die von nationalen Verbänden geleistet werden.[23]

Einkünfte aus *Lizenzen, Sponsor- oder Werbeentgelte* sind dann unter Art. 17 OECD-MA zu subsummieren, wenn sie mit einem Auftritt in einem engen Zusammenhang stehen. Wirbt der Künstler generell mit dem Logo seines Sponsors, kann der Auftrittsstaat den auf die Inlandstätigkeit entfallenden Teil solcher Vergütungen besteuern, wenn davon ausgegangen werden kann, dass der Künstler die Einkünfte nicht hätte beziehen können, wenn er nicht aufgetreten wäre. Das gilt insbesondere bei *zeitlichem Zusammenhang* (z.B. bekannter Schauspieler erhält eine Vergütung für ein nach dem Auftritt gegebenes *Interview*) oder bei *sachlichem Zusammenhang* (z.B. Zahlungen an einen Sänger für die Nutzung seines Bildes auf Werbeplakaten für sein Konzert) der Einkünfte mit einem Auftritt.

Vergütungen für die Überlassung von Rechten an geistigem Eigentum fallen idR unter Art. 12 OECD-MA (Lizenzgebühren). Einkünfte, die der Künstler iZm Merchandising (Werbematerialien) erzielt, die mit einem öffentlichen Auftritt in engem Zusammenhang stehen und die nicht als Lizenzgebühren iSd Art. 12 OECD-MA gelten, fallen unter Art. 17 OECD-MA. In anderen Fällen unter Art. 7 oder Art. 15 OECD-MA.[24] Art. 17 OECD-MA soll nach den Ausführungen im OECD-MA auch für die auf *Proben* entfallenden Einkünfte angewandt werden, *unabhängig davon, ob in dem Staat, in dem geprobt wird, auch ein Auftritt erfolgt*.[25] Diese Subsumption ist allerdings umstritten, weshalb das BMF bereit ist, bei nachweisbarer Erfassung solcher Vergütungen im anderen DBA-Staat auf österreichischer Seite eine DBA-konforme Entlastung zuzulassen.[26] Der deutsche BFH scheint die Auffassung zu vertreten, dass Einkünfte, die auf Proben entfallen, *die über die Vorbereitung einer konkreten Aufführung hinausgehen* und beispielsweise durch Stärkung der allgemeinen künstlerischen Fähigkeiten einen eigenen über die Vorbereitung der Vorstellung hinausgehenden Zweck bewirken, die darauf entfallenden Entgelte nicht unter Art. 17 OECD-MA zu subsumieren sind.[27] Auf *Ausfallshonorare*, die ein Künstler als Entschädigung für den *Ausfall einer Veranstaltung* erhält, ist nicht Art. 17 OECD-MA anzuwenden, sondern vielmehr Art. 7 OECD-MA oder Art. 15 OECD-MA.[28]

Der Begriff „Künstler" gilt *für jede Person, die als solche agiert,* sei es auch nur für ein einziges Ereignis, z.B. für einen einmaligen Film- oder Fernsehauftritt *(„once-in-a-lifetime appearance").* Die Einkünfte von *Kommentatoren*, die nicht selbst an einer Darbietung teilnehmen, fallen nicht unter Art. 17 OECD-MA. Wirkt eine Person persönlich an einer Unterhaltungsdarbietung mit (z.B. als Moderator einer Quizsendung), liegen Einkünfte iSd Art. 17 OECD-MA vor, wenn diese Person zum Unterhaltungswert der Sendung wesentlich beiträgt.[29]

Sofern Künstler in verschiedenen Staaten tätig sind, was häufig der Fall ist, sind die Einkünfte aufzuteilen. Dabei gilt als Grundsatz, dass Einkünfte die eng mit den konkreten Tätigkeiten eines Künstlers in einem Staat in Zusammenhang stehen, *als aus diesem Staat stammend* geltend. Bei *unselbständig tätigen Künstlern*, die Vergütungen für verschiedene Tätigkeiten in verschiedenen Staaten (Proben, Reisetätigkeit, Auftritte) beziehen, können die Einkünfte – mangels besserer Aufteilungsmethode - anhand der im jeweiligen Staat *verbrachten Arbeitstage* aufgeteilt werden, an denen der Künstler auf Grundlage seines Dienstvertrages zur Erbringung seiner Leistungen verpflichtet ist. Erhält ein selbständig tätiger Musiker eine Gage für eine bestimmte Anzahl von Konzerten und zusätzlich einen 5%igen Anteil an den Erlösen aus dem Ticket-Verkauf, sind die Einkünfte aus dem Kartenverkauf direkt dem Auftrittsstaat zugeordnet, die Gage wäre nach der Anzahl der im jeweiligen Staat gespielten Konzerte aufzuteilen.[30]

Art. 17 OECD-MA ist auch auf die vom Künstler oder in dessen Namen von Dritten vereinnahmten Vergütungen für Live-Übertragungen im Fernsehen anzuwenden. Wenn solche Zahlungen jedoch an den Inhaber der Übertragungsrechte geleistet werden und nicht den Künstlern zugutekommen, ist die Art. 12 OECD-MA, nicht jedoch Art. 17 OECD-MA anzuwenden.[31] Gleiches gilt für Vergütungen, die Künstler für die Einräumung von *Bildrechten*, *Rechten zur Nutzung des Namens oder der Signatur* erhalten, es sei denn diese stehen im unmittelbaren Zusammenhang mit einer im Quellenstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit, also einem Auftritt.[32] Einzelne österreichische DBA, so z.B. jenes mit Deutschland enthalten diesbezüglich abweichende Regelungen.

Art. 17 Abs. 1 DBA-DE ist z.B. auf Vergütungen jeder Art anzuwenden, die ein Künstler für die Benutzung oder das *Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte* bezieht, auch wenn der Künstler im Quellenstaat persönlich nicht tätig geworden sind. Gleiches gilt für die auf Fernseh- und *Plakatwerbung* entfallenden Vergütungen, sowie Entgelte für die Aufzeichnung und Übertragung ihrer Darbietungen.

Auf welche Art und Weise die unter Art. 17 OECD-MA zu subsumierenden Einkünfte besteuert werden (Quellensteuerabzug vom Bruttobetrag, Nettobesteuerung) ist *nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht des Tätigkeitsstaates* zu beurteilen. Rz 10 OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA unterbreitet den Staaten einen Vorschlag zur Ergänzung des Art. 17 OECD-MA, wonach dem Künstler die Möglichkeit eröffnet werden kann, auf Antrag nicht auf Brutto-, sondern auf Nettobasis besteuert zu werden. In Rz 10.1. ff. OECD-MK wird einen Alternative zu Art. 17 OECD-MA vorgeschlagen, wonach dem Quellenstaat dann kein Besteuerungsrecht überlassen werden soll, wenn die vom Künstler aus dem Tätigkeitsstaat bezogenen Einkünfte einen von den DBA-Staaten zu bestimmenden Schwellenwert nicht überschreiten. Eine solche Regelung findet sich z.B. in Art. 17 Abs. 1 DBA-USA, wonach das Tätigkeitsortprinzip nicht gilt, wenn der vom Künstler aus seiner persönlich ausgeübten Tätigkeit bezogene Bruttobetrag der Einnahmen einschließlich der ihm erstatteten oder für ihn übernommenen Kosten U$ 20.000,00 oder den entsprechenden Gegenwert für das betreffende Steuerjahr nicht übersteigt.

3. DER KÜNSTLERDURCHGRIFF

Art. 17 Abs. 2 OECD-MA sieht einen sog. „*Künstlerdurchgriff*" vor, wonach dann, wenn die Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zufließen, diese Einkünfte ungeachtet der Art. 7 und 15 OECD-MA in dem Vertragsstaat besteuert werden können, in dem der Künstler und Sportler *seine Tätigkeit ausübt*. Die Bestimmung wurde 1977 in das OECD-MA übernommen, um sog. *„Rent-a-Star-Gestaltungen"*, bei denen zwecks Steuervermeidung zwischen Auftraggeber und Künstler eine – idR in Niedrigsteuerländern angesiedelter – Rechtsträger zwischengeschaltet worden ist, begegnen zu können. Ursprünglich sollte die Bestimmun nur der Missbrauchsabwehr dienen *(„limited approach")*. Im Zuge des Update des OECD-MA im Jahr 1992 wurde der Anwendungsbereich des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA aber auf alle Gestaltungsformen – ungeachtet eines Rechtsmissbrauchs - ausgedehnt *(„unlimited approach")*.[33]

Art. 17 Abs. 2 OECD-MA findet in jenen Fällen Anwendung, in denen Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit nicht vom Künstler selbst, sondern von einer anderen Person bezogen werden, zB einer Künstleragentur oder einer Produktionsgesellschaft. Wenn nach dem Recht des Quellenstaates keine Möglichkeit besteht, durch diesen Rechtsträger *„durchzugreifen"* und den Künstler zu besteuern, erlaubt es Art. 17 Abs. 2 OECD-MA jenen Teil der Einkünfte, der nicht besteuert werden kann, auf Ebene der (zwischengeschalteten) Person zu besteuern, der diese Einkünfte zugeflossen sind, und zwar ungeachtet vom Bestand einer Betriebsstätte.[34] Art. 17 Abs. 2 OECD-MA würde es dem Quellenstaat sogar ermöglichen – vorbehaltlich innerstaatlicher Rechtsgrundlage, *die gesamten, an den zwischengeschalteten Rechtsträger fließenden Vergütungen* im Quellenstaat zu besteuern *(„unechter Künstlerdurchgriff")*. Nach der Rechtsprechung des VwGH erlaubt österreichisches Steuerrecht in § 98 Abs. 1 Z 3 EStG iVm § 99 Abs. 1 Z 1 EStG in solchen Fällen jedoch nur die Besteuerung des „Künstleranteils", da zwischengeschaltete Agenturen nicht als „Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung" gelten *(„echter Künstlerdurchgriff")*.[35] Bis zum Ergehen dieses Urteils im Jahr 2003 ging die Finanzverwaltung davon aus, dass ein Quellensteuereinbehalt auf die von Steuerinländern an ausländische Künstleragenturen geleisteten Vergütungen nur dann zulässig gewesen sei, wenn in dem anwendbaren DBA eine Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Bestimmung nicht enthalten war.

Als Beispiel für die Anwendbarkeit des Art. 17 Abs. 2 OECD-MA nennt der OECD-MK Einkünfte einer *Management-Gesellschaft*, die Einkünfte für den Auftritt eines Orchesters vereinnahmt, oder *Einkünfte eines Orchesters mit eigener Rechtspersönlichkeit*. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA ermöglicht die Besteuerung der einzelnen Orchestermitglieder, die mit dem Auftritt in Zusammenhang stehenden und von der Orchester-Gesellschaft selbst erwirtschafteten Gewinne dürfen gem. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA im Quellenstaat besteuert werden[36]. Als drittes Beispiel nennt der OECD-MK Fälle, bei die Gage eines im Quellenstaat tätigen Künstlers einer Künstlergesellschaft („Star Company") zufließt und der Quellenstaat auf Grundlage seines innerstaatlichen Steuerrechts weder den Künstler und – mangels entstandener Betriebsstätte – auch die „Star Company" nicht besteuern kann. Ist nach innerstaatlichem Steuerrecht des Quellenstaates aber ein Durchgriff auf den Künstler möglich, wird das Besteuerungsrecht durch Art. 17 Abs. 1 OECD-MA bestätigt. Besteht diese Möglichkeit nicht, ermöglicht Art. 17 Abs. 2 OECD-MA die vom Künstler an die Künstlergesellschaft *umgeleiteten Gewinne* zu besteuern.

Art. 17 Abs. 2 OECD-MA setzt nicht voraus, dass Künstler und „Star-Company" im gleichen Staat ansässig sind. Der Tätigkeitsstaat des Künstlers darf demnach (wenn das nach innerstaatlichem Steuerrecht möglich ist) die Einkünfte, die der in einem Staat ansässigen Künstlergesellschaft zufließenden, auch dann besteuern, wenn der Künstler selbst dort nicht ansässig ist. Gleiches gilt, wenn die Einkünfte eines in einem DBA-Staat ansässige Künstler einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft zufließen.[37]

Im Übrigen hält der OECD-MK fest, dass ein DBA die Anwendung innerstaatlicher Vorschriften zur *Missbrauchsabwehr*, die in Missbrauchsfällen eine Besteuerung von Künstler oder „Star-Company" ermöglichen, nicht behindert.[38] Auch der im Zuge des Update 2019 in Art. 29 Abs. 9 OECD-MA übernommene *„Prin-*

cipal Purpose Test" kann die Anwendung von Art. 7 OECD-MA und Art. 15 OECD-MA auf Künstler verhindern.[39] Der OECD-MK weist aber auch ausdrücklich darauf hin, dass DBA-Staaten sicherstellen müssen, dass die Anwendung von Art. 17 Ab. 1 und 2 OECD-MA nicht dazu führen darf, dass Einkünfte *doppelt besteuert* werden.[41]

Art. 17 Abs. 2 OECD-MA deckt die Besteuerung von Einkünften ab, die ein Künstler für seine persönlich ausgeübte Tätigkeit bezieht, gilt jedoch *nicht für Einkünfte von Unternehmen, die an der Produktion* einer Veranstaltung beteiligt sind, oder solche, die ein *unabhängiger Konzertveranstalter* mit dem Ticketverkauf oder die Zuweisung von Werbeflächen erwirtschaftet.[41]

Um *doppelte Nichtbesteuerung durch Qualifikationskonflikte* zu vermeiden, wird im OECD-MK DBA-Staaten empfohlen, Doppelbesteuerung für Einkünfte, die unter Art. 17 OECD-MA zu subsumieren sind, durch die *Anrechnungsmethode* und nicht durch Steuerfreistellung (Befreiungsmethode) zu vermeiden, oder allenfalls eine *„subject-to-tax-Klausel"* in das DBA zu übernehmen.[42] Für Einkünfte, die Künstler aus öffentlichen Mitteln beziehen und Einkünfte, die von Theater, Musikgruppen oder Orchestern bezogen werden, schlägt der OECD-MK Sonderregelungen vor,[43] die sich auch in einzelnen österreichischen DBA wiederfinden. ■

1 Verweise auf das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und den Kommentar dazu (OECD-MK) beziehen sich auf die Fassung des Update 2017. OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing.
2 Rz 11 erster Satz OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
3 Rz 3 vierter Satz OECD-MK zu Art 17 OECD-MA; BFH 30.5.2018, I R 62/16, Rz 28.
4 BFH 30.5.2018, I R 62/16; BFH 11.7.2018, I R 44/16.
5 BFH 11.7.2018, I R 44/16.
6 VwGH 28.5.1998, 96/15/0122.
7 EAS 448 v. 10.6.1994.
8 EAS 692 v. 17.8.1995.
9 *Wassermeyer*, Deutsche Darsteller bei inländischen Discothekenparties, IStR 1998; EAS 1071 v. 26.3.1997.
10 VwGH 30.6.2015, 2015/13/0266 und VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090 zur Abzugssteuerpflicht nach innerstaatlichem Steuerrecht gem. § 99 Abs. 1 Z 1 EStG.
11 Rz 3 fünfter Satz OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
12 VwGH 22.3.2018, Ro 2017/15/0045; *Bendlinger/Renner*, Der unterhaltende Sportler – eine kritische Betrachtung aktueller VwGH-Rechtsprechung, SWI 2018, 355 (355 ff.).
13 BFG 25.6.2016, RV/6100184/2015.
14 Rz 3 fünfter Satz OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
15 EAS 3381 v. 5.9.2017.
16 Rz 3 sechster Satz OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
17 Rz 7 OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
18 *Stockmann* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen6, Art. 17 Rz 26.
19 Rz 4 dritter Satz OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
20 Rz 5 vierter Satz OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
21 Rz 8 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
22 Rz 8 vierter Satz OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
23 Rz 8.1. OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
24 Rz 9 OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
25 Rz 9.1. OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
26 EAS 2583 v. 21.12.2004; EAS 3314 v. 19.2.2013.
27 BFH 30.5.2018, I R 62/16, Rz 28.
28 Rz 9 OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
29 EAS 3111 v. 15.1.2010
30 Rz 9.3. OECD-MK (Example 1) zu Art. 17 OECD-MA.
31 Rz 9.4. OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
32 Rz 9.5. OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
33 *Bendlinger*, Auslandsentsendungen im internationalen Steuerrecht3 (2018).
34 Rz 11 OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
35 VwGH 22.11.2003, 2000/15/0033; VwGH 11.12.2003, 200/14/00165.
36 Rz 11 lit a und b OEC-MK zu Art. 17 OECD-MA.
37 Rz 11.1. OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
38 Rz 76 bis 79 OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA.
39 Rz 11.3. OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
40 Rz 11.5. OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
41 Rz 11.4. OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
42 Rz 12 OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.
43 Rz 13 ff. OECD-MK zu Art. 17 OECD-MA.