

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Erich Lochmann / Martin Schwaiger

### **Betriebsstätten und andere (In-)Aktivitäten in Steueroasen**

*Permanent Establishments and Other (In-)Activities in Tax Havens*

Thomas Kühbacher

### **Inländische Betriebsstätteneinkünfte ausländischer Gruppenmitglieder**

*Profits of a Domestic PE of a Non-Resident Group Member*

Ina Kerschner / Marlies Steindl

### **Übertragungsrechte an deutschen Sportveranstaltungen**

*Broadcasting Rights of German Sports Events*

Erwin Amann / Romuald Kopf

### **Schweizer Arbeits-/SV-Recht und österreichisches Steuerrecht**

*Transfer of Swiss Labor and Social Security Law to Austrian Tax Law*

Patrick Knörzer

### **Lebensversicherungsverträge in Steuerabkommen mit Schweiz/Liechtenstein**

*Life Insurance Contracts in the Tax Agreements with Switzerland and Liechtenstein*

### **Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen**

*Legal Directives of the Ministry of Finance*

### **Internationale Rechtsprechung**

*International Court Decisions*



# Linde

Ina Kerschner / Marlies Steindl\*)

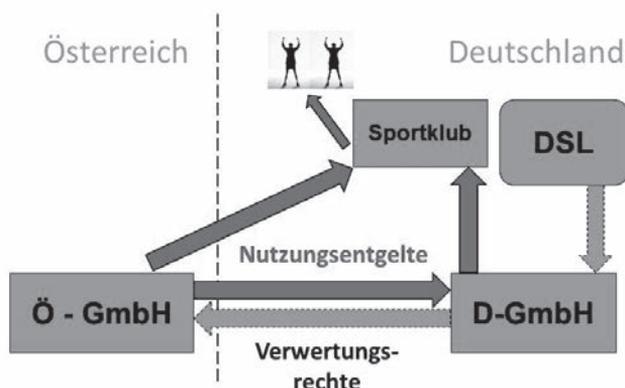
## SWI-Jahrestagung: Übertragungsrechte an deutschen Sportveranstaltungen

### SWI CONFERENCE: BROADCASTING RIGHTS OF GERMAN SPORTS EVENTS

On November 15<sup>th</sup>, 2012, the seventh annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

#### I. Sachverhalt

Eine deutsche Sportliga (DSL) gründet eine deutsche Kapitalgesellschaft (*D-GmbH*), deren Aufgabe darin besteht, die TV-, Rundfunk- und Internetübertragungsrechte der an der DSL teilnehmenden Sportclubs zu verwalten und die vereinnahmten Entgelte an die Clubs zur Verteilung zu bringen. Die *D-GmbH* überlässt die Exklusivrechte für Österreich und Deutschland einer österreichischen Gesellschaft (*Ö-GmbH*). Fraglich ist, ob die von der *Ö-GmbH* für die Rechtsüberlassung zu zahlenden Nutzungsentgelte unter Art. 17 DBA Deutschland zu subsumieren sind.<sup>2)</sup>



**Heinz Jirousek:** Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland weicht vom OECD-MA wesentlich ab. Nach Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland dürfen „Vergütungen jeder Art, die für die Benut-

\*) Mag. Ina Kerschner ist wissenschaftliche Mitarbeiterin des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Mag. Marlies Steindl ist PWC-Forschungsprojektassistentin an diesem Institut.

<sup>1)</sup> Am 15. 11. 2012 fand zum siebenten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, WP/StB Dr. Christian Ludwig, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

<sup>2)</sup> Vgl. EAS 3296 vom 25. 9. 2012, SWI 2012, 482. Die Abbildung ist den Vortragsunterlagen entnommen.

zung oder das Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte dieser Person gezahlt werden“, im Quellenstaat auch dann besteuert werden, „wenn dort keine persönliche Tätigkeit ausgeübt wird. Entsprechendes gilt für Einkünfte aus der Duldung von Aufzeichnungen und Übertragungen von künstlerischen und sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen.“ Bei solchen Einkünften stellt sich aber zunächst die Frage, ob diese überhaupt unter Art. 17 DBA Deutschland subsumiert werden können. Hierfür kommt es nach Ansicht des BMF darauf an, ob die Entgelte (zumindest teilweise) an die Sportler weiterfließen. Dies ist vor allem dann anzunehmen, wenn die Höhe der Zahlungen der Sportclubs an die Sportler von den eingehenden Rechtsverwertungsentgelten beeinflusst wird und daher von ihnen abhängt. In diesem Fall unterliegen die Einkünfte der Sportler nach Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland der Besteuerung im Quellenstaat. Im Gegensatz dazu ist bei einem reinen Zahlungsfluss zwischen zwei Gesellschaften für die Überlassung eines Verwertungsrechts, wobei die Sportler keine (Teil-)Vergütung erhalten, Art. 17 DBA Deutschland nicht anwendbar. Die Verteilungsnorm findet ihre Grenze, wenn kein Teil der Einkünfte mehr an die Sportler weiterfließt. Kommt Art. 17 DBA Deutschland nicht zur Anwendung, so besteht nach Art. 7 DBA Deutschland kein Besteuerungsrecht im Quellenstaat.

Wenn entsprechende Einkünfte einer „anderen Person“ zufließen, greift Art. 17 Abs. 2 DBA Deutschland. Nach Ansicht des BMF findet dabei – jedenfalls auf Ebene des DBA – keine Beschränkung auf den bloßen Sportleranteil statt; eine Beschränkung kann sich allenfalls aus dem innerstaatlichen Recht ergeben. Eine reine Managementgesellschaft ist nach Auffassung des VwGH<sup>3)</sup> nicht „Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung“ i. S. d. § 98 Z 3 EStG, weshalb hierbei kein Steuerabzug für deren Leistung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht stattfindet. Dies führt zur Beschränkung des innerstaatlichen Steueranspruchs auf den Anteil, der an die Künstler oder Sportler weiterfließt, während auf Abkommensebene der Gewinn der „anderen Person“ besteuert werden darf. M. E. wäre demgegenüber im gegenständlichen Fall nach innerstaatlichem Recht keine Einschränkung der Besteuerung auf den Sportleranteil notwendig, da der Sportclub selbst – sowohl bei bloßer Verwaltung als auch bei direkter Verwertung der Übertragungsrechte – ein Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung ist.

Die EAS-Auskunft 3296 ist insofern sehr interessant, als ein spiegelbildlich gelagerter Fall, in dem Senderechte an einer Sportveranstaltung von einer österreichischen Gesellschaft an eine deutsche Gesellschaft verkauft wurden, ohne dass die an der Sportveranstaltung beteiligten Sportler in irgendeiner Weise an den Einkünften beteiligt gewesen sind, wegen des Scheiterns eines Verständigungsverfahrens mit Deutschland beim EuGH anhängig gemacht werden könnte. In jenem Fall geht es nicht um die Auslegung von Unionsrecht. Vielmehr würde das erste Mal die Schiedsklausel des Art. 25 Abs. 5 DBA Deutschland<sup>4)</sup> schlagend werden, weil auf Ebene der Verwaltungsbehörden keine Einigung durch ein Verständigungsverfahren möglich war. Da kein anderes Abkommen eine Schiedsklausel enthält, durch die letztlich der EuGH über die Rechtsrichtigkeit der DBA-Anwendung entscheidet, würde bei einem entsprechenden Schiedsverfahren völliges „Neuland“ betreten werden.<sup>5)</sup> Dies wirft im Übrigen auch eine Reihe

---

<sup>3)</sup> Vgl. VwGH 11. 12. 2003, 2000/14/0165.

<sup>4)</sup> Art. 25 Abs. 5 DBA Deutschland lautet: „*Können Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens entstehen, von den zuständigen Behörden nicht im Verständigungsverfahren nach den vorstehenden Absätzen dieses Artikels innerhalb einer Frist von drei Jahren ab der Verfahrenseinleitung beseitigt werden, sind auf Antrag der Person im Sinne des Absatzes 1 die Staaten verpflichtet, den Fall im Rahmen eines Schiedsverfahrens entsprechend Artikel 239 EG-Vertrag vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften anhängig zu machen.*“

<sup>5)</sup> Vgl. Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (111), dem zufolge das österreichisch-deutsche DBA das weltweit einzige steuerliche Abkommen ist, nach dem der EuGH zur Klärung von Streitigkeiten über die DBA-Auslegung angerufen werden kann; vgl. bereits Züger, Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich – Deutschland, SWI 1999, 19 (19 ff.); Züger, Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen (2001) 123 ff.

prozessualer Fragen auf. Im besagten Fall geht es konkret um eine österreichische Kapitalgesellschaft, die ihre Nutzungsrechte an Übertragungen an eine – von ihr völlig unabhängige – deutsche Fernsehanstalt abtritt. Da hier keine Lizenzgebühren fließen, sondern ein Verkauf der Nutzungsrechte vorliegt, handelt es sich um einen Anwendungsfall von Art. 7 DBA Deutschland. In diesem Fall wäre daher bei Anwendung der von Österreich vertretenen Rechtsmeinung das Besteuerungsrecht ausschließlich Österreich zugeteilt. Konsequenterweise müsste im umgekehrten Fall der EAS 3296 das alleinige Besteuerungsrecht Deutschland zugestanden werden, sofern die für die Nichtanwendung von Art. 17 DBA Deutschland maßgeblichen Voraussetzungen erfüllt sind. In EAS 3296 anerkennt das BMF daher dieselben Überlegungen zulasten Österreichs, die zum Scheitern des oben erwähnten Verständigungsverfahrens mit Deutschland geführt haben.

In einem weiteren, ähnlichen Fall gelangt der BFH<sup>6)</sup> im Wesentlichen zum selben Ergebnis, geht dabei aber noch einen Schritt weiter. Der Gerichtshof stellt nämlich nicht darauf ab, ob dem Künstler (Teil-)Vergütungen zufließen, sondern lehnt eine Ausdehnung des Art. 17 DBA Deutschland auf Nutzungsentgelte an Verwertungsrechten per se ab. Vor dem Hintergrund, dass der BFH somit Österreich quasi Recht gibt und Art. 17 DBA Deutschland sogar noch restriktiver auslegt, wäre es überraschend, wenn Deutschland es im Fall des gescheiterten Verständigungsverfahrens tatsächlich bis zum EuGH kommen ließe. Sofern Deutschland aber durch einen Nichtanwendungserlass die Judikatur des BFH negiert, wäre eine Schiedsentscheidung des EuGH nicht auszuschließen.<sup>7)</sup>

Alles in allem veranschaulichen die genannten Fälle die Probleme Deutschlands bei der Anwendung des Art. 17 DBA Deutschland, der vom OECD-MA abweicht und insofern eine Besonderheit ist. Deutschland hat eine Observation<sup>8)</sup> bei der OECD eingelegt. Österreich hat eine Konsultationsvereinbarung<sup>9)</sup> mit Deutschland über die Anwendung des Art. 17 DBA Deutschland getroffen, die in beiden Vertragsstaaten anwendbar ist. Allerdings herrscht nach wie vor Dissens über die Interpretation des Art. 17 Abs. 2 DBA Deutschland. Nach Ansicht des BMF würden die mit Deutschland bereits getroffenen Verständigungsvereinbarungen zu Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland die Auffassung tragen, dass Einkünfte, die nicht in Zusammenhang mit einer an Künstler oder Sportler weiterfließenden Zahlung stehen, keinesfalls unter Art. 17 Abs. 2 DBA Deutschland zu subsumieren sind.

**Michael Lang:** Der Fall zeigt anschaulich, dass es sich immer bis zu einem gewissen Grad rächt, wenn Vertragsstaaten vom OECD-MA abweichen. Die Auslegungsprobleme würden nicht – oder zumindest nicht in der Form – entstehen. Die Schwierigkeiten entstehen nämlich aufgrund der Sonderregel des Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland, die legislativ zudem unglücklich formuliert ist. Problematisch ist, dass der zweite und dritte Satz keine Quellenregelung enthalten.

---

<sup>6)</sup> Vgl. BFH 13. 6. 2012, I R 41/11.

<sup>7)</sup> Deutschland hat sich zwischenzeitlich der Rechtsansicht des BFH angeschlossen und erachtet daher in diesem Fall den von Österreich geltend gemachten Besteuerungsanspruch als gerechtfertigt, sodass eine Vorlage an den EuGH seitens des BMF nicht mehr für erforderlich erachtet wird.

<sup>8)</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 17 Rz. 15.

<sup>9)</sup> BMF-Erlass vom 21. 12. 2010, BMF-010221/3392-IV/4/2010, Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 9./12. Juli 2010 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA Deutschland, bzw. dBMF-Schreiben vom 27. 8. 2010, BMF IV B 2 – S 1301-AUT/07/10017, betreffend steuerliche Behandlung von Einkünften von Künstlern und Sportlern nach Art. 17 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom (BStBl. I 2010, 647).

**Heinz Jirousek:** Diese Auffassung teile ich. Das besondere Verhandlungsergebnis war seinerzeit ein Entgegenkommen Österreichs an Deutschland. Deutschland beruft sich immer wieder auf seine Observation zu Art. 17 OECD-MA, wodurch es sich das Recht vorbehalten hat, Art. 17 auch auf Fälle der vorliegenden Art auszudehnen. Allerdings kann eine Observation nicht den Wortlaut eines Abkommens aushebeln; es kann allenfalls eine Interpretationsvariante angedeutet werden, die mit Wortlaut und Ziel kompatibel ist. In diesem Sinne können keine Einkünfte unter Art. 17 subsumiert werden, die niemals angedacht waren, unter die Bestimmung zu fallen. Entsprechend der Ansicht des BFH in seinem Urteil vom 13. 6. 2012, I R 41/11, können daher Zahlungen, die nicht als Entgelt eines Sportlers gedacht sind, auch nicht von Art. 17 DBA Deutschland erfasst sein.

**Friedrich Rödler:** Aus der Beschreibung des Sachverhalts ist nicht ausreichend genau ersichtlich, wofür die *Ö-GmbH* die Nutzungsentgelte wirklich bezahlt: Bei der Veräußerung von Fernsehübertragungsrechten für Sportveranstaltungen ist Art. 17 des DBA grundsätzlich nicht anwendbar.

Der BFH führt in dem zitierten Urteil vom 13. 6. 2012, I R 41/11, in Tz. 11 aus, dass Vergütungen für Fernsehübertragungen geleistet werden, um eine Sportveranstaltung im Fernsehen zeigen zu dürfen. Eine Sportveranstaltung beruht aber auf einer Vielzahl von organisatorischen, technischen, kaufmännischen und sonstigen Tätigkeiten, die vom Veranstalter (ggf. unter Einschaltung weiterer Personen) erbracht und koordiniert werden. Diese Tätigkeiten stellen sich – nach Auffassung des BFH – in ihrer Gesamtheit als eine originär dem Veranstalter zuzurechnende Leistung dar, die sich gerade nicht aus den Rechtspositionen der teilnehmenden Sportler ableitet. Dies wäre aber die Voraussetzung dafür, dass bei einer Überlassung der Fernsehübertragungsrechte vom Veranstalter an einen Dritten davon gesprochen werden könnte, dass es sich dabei zumindest teilweise um ein Entgelt für die Tätigkeit der einzelnen teilnehmenden Sportler handelt. Der Auffassung des BFH folgend, besteht im vorliegenden Fall kein Besteuerungsrecht Österreichs an den Vergütungen, die von der *Ö-GmbH* an die von der deutschen Sportliga gegründete *D-GmbH* für die Übertragung von Sportveranstaltungen gezahlt werden.

---

## Aktuelle Statistik vergleicht Preisniveaus im Ausland

Aktuelle Berechnungen der Statistik Austria über die Preisniveaus und die damit verbundene Kaufkraft der Österreicher im Ausland ergeben weiterhin starke Kaufkraftvorteile in den Ländern Osteuropas. Für 100 in Österreich verdiente Euro erhält man in Bulgarien Waren und Dienstleistungen im Wert von 205 Euro. Gefolgt wird Bulgarien von Rumänien (186), Ungarn (177) und Tschechien (162). In den vier teuersten Reisezielen Australien, Dänemark, Schweden und der Schweiz erhält man für 100 in Österreich verdiente Euro lediglich Waren und Dienstleistungen zu einem Gegenwert von 72 bis 75 Euro. Der signifikanteste Kaufkraftgewinn konnte für Japan (von 78 auf 96 Euro) beobachtet werden. Für USA-Reisende bietet sich mit unverändert 116 Euro gemessen an der heimischen Kaufkraft weiterhin ein spürbarer Kaufkraftvorteil. Innerhalb der Eurozone kommt es zu wenig Veränderungen gegenüber dem Vorjahr. Die Reiseziele Irland (90) und Belgien (97) bilden die zwei teuersten Destinationen; im Vereinigten Königreich, den Niederlanden, Frankreich und Deutschland bekommt man mit 99 bis 105 Euro im Durchschnitt ähnlich viel an Waren und Dienstleistungen wie in Österreich. Griechenland liegt aufgrund leicht gesunkener Verbraucherpreise nunmehr mit 112 Euro vor Spanien (113 Euro). Italien liegt gemessen an der Kaufkraft praktisch gleichauf mit Österreich.

# SWI-HALBJAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



**AKTION**  
**JETZT 20%**  
**GÜNSTIGER!**



## BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Halbjahresabonnement 2013 inkl. Onlinezugang und App**

(23. Jahrgang 2013, Heft 7-12)

**EUR 88,80**

(Jahresabo 2013 EUR 222,-)

**Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten.** Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

E-Mail

Telefon (Fax)

Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Wien Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24,  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0,  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356