

IS^TR

Herausgeber:

Prof. Dr. Franz Wassernegger,

Prof. Dr. Detlev Jürgen Pilz,

Dr. Wilfried Damm,

Prof. Dr. Gerhard Lanke,

Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner,

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Lenhard Jasse,

Rechtsanwalt, Steuerberater

Dr. Julia Förster, Rechtsanwältin

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. Karl-Henrich Sporer

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 24 · Seiten 829–864

12. Jahrgang · 18. Dezember 2003

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht,

International Fiscal Association

Mitbegründer: Dr. Hans Flick. Sändige Mitarbeiter: Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felka, Steuerberater, Rödli & Partner, Budapest; Hans F.W. Flick, CPA, KPMG, Frankfurt a. M.; Hans Galanazi, Freshfields, Amsterdamm; Dr. Pierre-Olivier Gehrig, KPMG, Zürich; Albrecht Hagert, KPMG Wiedert, Helsinki; Dr. Harmit Hahn, Richter am FG Thüringen; Gotha; Charles Kem, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, Rechtsanwalt, eidg. Steuerverwaltung, Bern; Dr. Helmut Krabbe, MinRat, Bonn; Dr. Eduard Lobis, Doctore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Prof. Dr. Helmut Loukota, MinRat, Wien; Prof. Dr. Jürgen Lindtke, Rechtsanwalt, Steuerberater, PricewaterhouseCoopers, Hamburg; Prof. em. Leif Mattén, Stockholm; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., Rechtsanwältin, Mellicke Hoffmann & Partner, Bonn; Anno Rainer, Rechtsanwalt, Deloitte & Touche, Brüssel und München; Bari Rubbens, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Berndt Runge†, MinRat a. D., Bornheim; Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz; Prof. Dr. Christian Schmidt, Steuerberater, Rödli & Partner, Georg-Simon-Ohm-FH Nürnberg; Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Votičková, LL.M., Votičková & Leitner, Prag; Ulrich Wölff, LL.M., MinRat, Berlin

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Prof. Dr. Michael Lang und Markus Stefaner, beide *Wirtschaftsuniversität Wien* *

Künstler und Sportler im DBA Deutschland-Österreich

Die Künstler- und Sportlerregelung des OECD-Musterabkommens wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf. Die Verhandler des DBA Deutschland-Österreich sind in einigen Punkten vom OECD-Vorbild abgewichen. Der nachfolgende Beitrag zeigt auf, dass der Inhalt der Regelungen dadurch nicht unbedingtklarer geworden ist.

1. Der Hintergrund der Vorschrift des Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland-Österreich

Das neue DBA Deutschland-Österreich ist bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auf die Beträge anzuwenden, die ab 1. 1. 2003 gezahlt werden, bei den übrigen Steuern auf die Steuern, die für Zeiträume ab dem 1. 1. 2003 erhoben werden¹. In seinen Grundzügen entspricht dieses DBA dem OECD-MA. Es enthält jedoch einige Abweichungen².

Dies gilt auch für Art. 17 des DBA³. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 entspricht dem OECD-MA: „Ungachtet der Artikel 7, 14 und 15 dürfen Einkünfte, 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 Satz 2 und Satz 3 finden jedoch keine Entsprechung im OECD-MA: „Ungachtet auch des Artikel 12 dürfen Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte dieser Person gezahlt wer-

den, im anderen Staat 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.“

Runge, der auf der deutschen Seite die DBA-Verhandlungen geleitet hatte, kommentiert die Neuregelung, indem er sie mit der bis dahin geltenden Vorschrift des Art. 8 des früheren DBA vergleicht⁴: „Die gegenwärtige Regelung im DBA-Österreich [aus 1954; Anm. der Autoren] zeigt, dass sie hinter der Entwicklung weit hinterherhinkt. Nimmt man die Vorzugsbesteuerung von Sportlern in Österreich noch hinzu, wird deutlich, dass befriedigende Lösungen dringend entwickelt werden müssen. Dazu gehört nach deutschen Vorstellungen auch eine Regelung, nach der Vergütung(en) jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte von Künstlern und Sportlern gezahlt werden,

* Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien, sowie wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums Internationales Steuerrecht der WU; Mag. Markus Stefaner ist Universitätsassistent am selben Institut.

1) Vgl. Lang/Stefaner, in: Debatini/Wasserneyer (Hrsg.), DBA-Kommentar (91. ED), DBA-Österreich Art. 31 Rz. 2 f.

2) Vgl. ausführlich die Beiträge in: Gasser/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999), sowie die Kommentierung von Lang/Stefaner und Schuch/Haefliger, in: Debatini/Wasserneyer (Hrsg.), DBA-Kommentar (91. ED), Art. 17 Rz. 1.

3) Vgl. Lang/Stefaner (Fn. 1), Art. 17 Rz. 1.
4) Runge, in: Gasser/Lang/Lechner (Fn. 2), 15 ff. (27).

AUFsätze

im Quellenstaat der Besteuerung ohne Rücksicht auf die zu Erzielenden zu berücksichtigen Vereinbarungen unterworfen werden können. Die Rechte wachsen dem Personenkreis ohne zusätzlichen Aufwand zu, ihre Verwertung führt jedoch im Quellenstaat zu Betriebsausgaben. Eine entsprechende Regelung muss auch für Einkünfte aus der Duldung von Aufzeichnungen für Übertragungen von künstlerischen und sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen gelten.¹²

H. Lankota, der österreichischer Verhandlungsleiter war, erläutert die Regelung wie folgt⁵: „Beträge, die an Sportler und Künstler als Abgeltung für die Nutzung ihrer Persönlichkeitsrechte gezahlt werden (z. B. für Plakat-, Katalog- und Fernsehwerbung), werden in die Zurechnungsregel für Künstler und Sportler in der Weise einbezogen, dass sie der uneingeschränkten Quellenbesteuerung unterliegen. Diese Regelung stellt eine Neuerung dar, die aber zur Vermeidung unerwünschter Umweggestaltungen durchaus auch im österreichischen Interesse liegt.“

2. Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA Deutschland-Osterreich

Will man den Inhalt der in Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 DBA Deutschland-Osterreich vorgenommenen Ergänzungen des Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des DBA darlegen, ist es erforderlich, die Rechtslage zu beschreiben, die bei Fehlen dieser Sonderbestimmungen anwendbar wäre. Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des DBA entspricht Art. 17 Abs. 1 OECD-MA. Die Regelung des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA und die dazugehörigen Ausführungen im OECD-Kommentar sind – soweit hier relevant – seit 1992 nicht mehr geändert worden. Daher kann davon ausgegangen werden, dass das OECD-MA und der Kommentar in der damals existierenden Fassung auch für die Auslegung des Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA Deutschland-Osterreich maßgebend sind⁶. Ebenso kann auch davon ausgegangen werden, dass den Verhandlungspartnern der OECD-Bericht zur Besteuerung der Künstler bekannt war und sie auf seinen Überlegungen aufbaut haben⁷.

Unter Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des DBA fallen nur jene Einkünfte, die der Künstler oder Sportler aus seiner „in anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht“. Der Kommentar zum OECD-MA spricht die „neben den Honoraren“ für die Auftritte bezahlten „Einkünfte in Form von Lizenzgebühren oder von Beiträgen in Form von Sponsoring und aus der Werbung“ ausdrücklich an: „Stehen die Einkünfte nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer öffentlichen Darbietung des Auftretenden im betreffenden Land, so sind grundsätzlich andere Artikel anzuwenden.“⁸ Nach den weiteren Ausführungen des OECD-Kommentars ist: „Artikel 17... auf diejenigen Einkünfte aus der Werbung und dem Sponsoring usw. anzuwenden, die in unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Darbietungen oder Aufführungen in dem betreffenden Land stehen“⁹. Der Kommentar schleift „nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der öffentlichen Darbietung“ stehende Sponsoring- und Werbeeinkünfte von Art. 17 OECD-MA aus, um wenige Zeilen später jene „Einkünfte aus der Werbung und dem Sponsoring usw.“ Art. 17 zuzuordnen, die „in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang mit Darbietungen oder Aufführungen“ stehen¹⁰. Daher ist verständlich, dass die Meinungen darüber geteilt sind, welche Werbe- und Sponsoringeinkünfte mit der persönlich ausgeübten Tätigkeit des Künstlers oder Sportlers in einem hinreichenden Zusammenhang gesehen werden können, der sie Art. 17 Abs. 1 OECD-MA zuordnet¹¹.

In Teilen des Schrifttums wird zwischen auftrittsbezogenen und personenbezogenen Einkünften des Künstlers oder Sportlers

unterschieden¹². Die erste Gruppe soll von Art. 17 OECD-MA erfasst werden, die zweite Gruppe von anderen Verteilungsordnungen. Zur den auftrittsbezogenen und demnach unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA fallenden Einkünften soll z. B. die Entscheidung für das Tragen von Kleidern mit einer Firmenaufschrift bei einem Auftritt gehören¹³, wie das Tragen eines Logos auf dem Ärmel des Shirts eines Tennisspielers während eines Wettkampfs¹⁴. Prämien für das Tragen von Sch Brillen durch einen Schremläufer anlässlich eines Schremläufers sollen ebenfalls Art. 17 Abs. 1 OECD-MA zugeordnet werden¹⁵. Die Parfumwerbung durch eine Tennisspielerin fällt hingegen mangels Auftrittsbezogenheit nicht unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA¹⁶. Ist ein Firmenlogo eines Tennisspielers folglich auf seinen Tennis schuh zu sehen, fallen die dafür bezogenen Einkünfte unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA, ist es hingegen auf seinen Laufschuhen angebracht, greift Art. 17 Abs. 1 OECD-MA nicht¹⁷.

Nach anderer Auffassung fallen weder Entgelte für die Nutzung des Sportgeräts sowie das Tragen der Kleidung des Sponsors, für Pressekonferenzen und Autogrammstunden noch Entgelte für andere Werbeveranstaltungen unter Art. 17 OECD-MA, da die Zahlung im Zusammenhang mit dem Bekanntheitsgrad und der Gesamtleistung des Gesponserten steht¹⁸. Ausnahmsweise könnte Art. 17 Abs. 1 OECD-MA dann zur Anwendung gelangen, falls Entgelte einzelveranstaltungsbezogen

5) H. Lankota, in: Gassner/Lang/Lechner (Fn. 2), S. 35 ff. (46).

6) Vgl. ausführlich Lang, in: Gassner/Lang/Lechner (Fn. 2), S. 59 ff. (72 ff.); zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die DBA-Auslegung in der Rechtsprechung verschiedener Staaten vgl. insb. die Beiträge von Brätzki, Heinänen, Hofbauer, Middelton, Reimer, Stiechen, in: Lang (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation (2001). Darüber hinaus grundlegend Lang, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994), S. 11 ff. (24 ff.); Logel, BHD 2000, S. 615.

7) Vgl. OECD, The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities, in Issues of International Taxation Nr. 2 (1987).

8) OECD-MK Art. 17 Rz. 9; Hervorhebungen durch die Autoren.

9) OECD-MK Art. 17 Rz. 8; Hervorhebungen durch die Autoren.

10) OECD-MK Art. 17 Rz. 8.

11) Vgl. Bode/Huber/Stahlin, DStR 1989, 130 (131 f.); Gossmann, Die Besteuerung des Künstlers und Sportlers im internationalen Verhältnis (1992), S. 112 ff.; Schreiff, Rechtsfragen der beschränkten Steuerpflicht (1993), S. 234 ff.; Sanflier, The Taxation of International Entertainers and Athletes (1995), S. 181 ff.; Loydoh, SWI 1996, 387 ff. (392 ff.); Magbann, Die Künstler- und Sportlerklausel in DBA, IWB 1997, F 10 G 2, 1211 ff. (1230); Kallies, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998), S. 343; Hahn-Joekes, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler (1999), S. 98 ff.; Mohr, in: Kleinmann (Hrsg.), Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung, FS Fischer (1999), S. 769 ff. (780); Wassmeyer, in: Dehbin/Wassmeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung (89, EL, 3/2003) MA Art. 17 Rz. 41; Sackmann, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsgabkommen, 4. Aufl. (2003), Art. 17 Rz. 50 ff. Allgemein Long, in: terax 1992, 688 ff. (690).

12) Gossmann (Fn. 11), S. 113; zustimmend Magbann, IWB 1997, F 10 G 2, 1230 ff.; Hahn-Joekes (Fn. 11), S. 94; Atner, SWI 2001, 248 ff. (253 f.); Wassmeyer (Fn. 11), MA Art. 17 Rz. 41.

13) Gossmann (Fn. 11), S. 113.

14) Loydoh, SWI 1996, 392 f.

15) Vgl. öBMF 2. 2. 1994, SWI 1994, 218; zustimmend Ref. Künstler und Sportler, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994), S. 237 ff. (248); Loydoh, SWI 1996, 393.

16) So Ref. (Fn. 15), S. 248.

17) So pointiert Sanflier (Fn. 11), S. 184; zustimmend Kempermann, in: Flick/Wassmeyer/Wingert/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz (Stand 12/2001), 24. Lfg. Art. 17 Rn. 10; Hahn-Joekes (Fn. 11), S. 110.

18) Gofl, Die freien Berufe im internationale Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland (1983), S. 161 ff.; Gossmann (Fn. 11), S. 117; Sanflier (Fn. 11), S. 236; Loydoh, SWI 1996, 394; Magbann, IWB 1997, F 10 G 2, 1230 ff. Für Auftragsstunden ist Art. 17 zumindest dann nicht anwendbar, wenn sie getrennt vom künstlerischen/sportlichen Ereignis stattfinden. Vgl. hierzu Kempermann (Fn. 17), Art. 17 Rn. 10; Hahn-Joekes (Fn. 11), S. 104; Mohr (Fn. 11), S. 780 ff. Zutimmend Atner, Die Besteuerung von Künstlern und Sportlern nach dem OECD-Musterabkommen (Diplomarbeit 2000), S. 86 f.

gezahlt werden¹⁹. Denkbar ist dies, wenn der Sportler und Künstler im Rahmen von Ausstattungsverträgen nur dann einen bestimmten Teilbetrag erhält, wenn er tatsächlich an bestimmten festgelegten Veranstaltungen teilnimmt²⁰ oder das Entgelt vom Erfolg bei bestimmten Veranstaltungen abhängt ist²¹. Nach anderer Auffassung sollen nicht einmal derartige Sponsor- und Werbeentnahmen Art. 17 Abs. 1 OECD-MA zugeordnet werden können²².

Unstritten ist auch, wie die Einkünfte zu beurteilen sind, die ein Schauspieler für seine Mitwirkung an einem im Fernsehen gesendeten Werbespot erhält: Der OECD-Kommentar spricht davon, dass der Ausdruck „Künstler“ auch „Schauspieler (einschließlich früherer Sportler)“ umfasst, „die in der Fernsehwerbung auftreten“²³. Der OECD-Kommentar nennt nur frühere Sportler, wodurch eine Differenzierung zwischen ehemaligen Sportlern, die unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA fallen können, und aktiven Sportlern, deren Einkünfte aus dem Werbespot mangels sportlicher Tätigkeit nicht dieser Verteilungsnorm zuzuordnen sind, angedeutet sein könnte²⁴. Auch bei prominenten Künstlern und früheren Sportlern wird aber bezweifelt, ob sie wegen ihrer schauspielerischen Qualitäten engagiert werden. Entscheidend dürfte vielmehr sein, dass sich der Unternehmer den Namen des Künstlers zur Verkaufsförderung und Imageförderung seiner Produkte zunutze machen will²⁵. Daher fallen nach *Wassmeyer* Einkünfte aus Auftritten, die der Informator, der Fortbildung oder der Werbung dienen, und bei denen nicht der Unterhaltungscharakter im Vordergrund steht, gar nicht unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA²⁶.

Die nicht Art. 17 Abs. 1 OECD-MA unterliegenden Einkünfte sind anderen Verteilungsnormen des Abkommens zuzuordnen. Die österreichische Finanzverwaltung zieht bei Entgelten, die „für die Vermarktung des Sportlers“ gezahlt werden“, wie z. B. im Falle der Plakat- und Fernsehwerbung, die Anwendung des Art. 12 OECD-MA in Betracht²⁷. Ähnlich geht *Grossmann* davon aus, dass Lizenzgebühren vorliegen, wenn Vergütungen aus Verkäufen von Kleidern mit dem Namen des Sportlers bezogen werden²⁸. Auch *Majbaum* sieht in Einkünften aus der Übertragung des Nutzungsrechts des Namens oder Bilds des Künstlers oder Sportlers Lizenzentgelte²⁹. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA erfasst allerdings nicht alle Einkünfte aus Rechten, sondern nur aus den dort abschließend genannten Rechten, wie z. B. den Urheberrechten an literarischen, künstlerischen und wissenschaftlichen Werken, also Rechten an einem Objekt und nicht subjektbezogene Rechte³⁰. Von Teilen des Schrifttums wird die Subsumtion von Einkünften aus der Verwertung von Namen und Bild und sonstigen Persönlichkeitsrechten des Künstlers oder Sportlers unter Art. 12 demzufolge abgelehnt³¹, was allerdings nichts daran ändert, dass Art. 17 OECD-MA unanwendbar bleibt³². Erwogen wird die Anwendung des Art. 12 OECD-MA dann, wenn der Name eines Künstlers oder Sportlers markenrechtlich geschützt ist³³.

Außerhalb des Anwendungsbereichs der Art. 17 Abs. 1 und 12 OECD-MA ist an die Anwendung der Art. 7 und 14 OECD-MA zu denken. Die Differenzierung zwischen Art. 7 und 14 OECD-MA fällt zwar nach der im Jahre 2000 verabschiedeten Fassung des OECD-MA weg, doch haben sich die Verhandler des DBA Deutschland-Österreich noch von jener Version des Vertragsmodells leiten lassen, die auch Art. 14 OECD-MA vorsieht. Bei Künstlern ist subsidiär zu Art. 17 Abs. 1 OECD-MA Art. 14 OECD-MA in Betracht zu ziehen, da Art. 14 Abs. 2 OECD-MA auch ausdrücklich künstlerische Tätigkeiten nennt. In erster Linie erfasst Art. 14 OECD-MA jene Künstler, deren künstlerische Tätigkeit nicht vorrangend ist³⁴. Allerdings unterscheidet sich Art. 14 OECD-MA auch dadurch von Art. 17 Abs. 1 OECD-MA, dass Art. 17 Abs. 1 OECD-MA die Not-

wendigkeit der „persönlich ausgeübten Tätigkeit“ betont. Dies könnte es erlauben, auch Werbeentnahmen eines Künstlers, die nicht im hinreichenden Zusammenhang mit einem Auftritt stehen, dem Unternehmen des Künstlers und folglich Art. 14 OECD-MA zuzuordnen³⁵. Sportliche Tätigkeiten sind in Art. 14 OECD-MA nicht ausdrücklich erwähnt. Sicht man jedoch die Abgrenzung zwischen Art. 7 und Art. 14 OECD-MA daran, dass Art. 14 OECD-MA Dienstleistungen erfasst, bei denen der Einsatz von Kapital eine bloß untergeordnete Rolle spielt³⁶, könnten die Werbeaktivitäten eines Sportlers ebenfalls unter Art. 14 OECD-MA fallen. Auch der OECD-Kommentar erwähnte – noch vor der Streichung des Art. 14 OECD-MA – bloß Art. 14 OECD-MA – neben dem für selbstständige Tätigkeiten relevanten Art. 15 OECD-MA – als Alternative zu den Art. 17 und 12 OECD-MA, nicht aber Art. 7 OECD-MA³⁷. Vielfach wird dennoch Art. 7 OECD-MA als anwendbar erachtet³⁸, wofür vor allem spricht, dass bei Werbeentnahmen meist nicht der persönliche Arbeitseinsatz, sondern die spezielle Bekanntheit ausgenutzt wird³⁹. Im Ergebnis macht dies aber meist keinen Unterschied, da die beiden Verteilungsnormen das Besteuerungsrecht des Quellenstaates von der Zuordnung der Einkünfte zu einer dort gelegenen Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung abhängig machen und die beiden Kriterien in engem Zusammenhang verstanden werden⁴⁰. Fehlt es an einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Künstlers oder Sportlers im anderen Vertragsstaat, hat der Ansässigkeitsstaat dann regelmäßig das alleinige Besteuerungsrecht. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Verwertung des Bekanntheitsgrades des Künstlers abkommensrechtlich nicht im Rahmen eines „Unternehmens“ ausgeübt wird. In diesem Fall greift nämlich Art. 21 OECD-MA⁴¹.

19) *Bode/Haber/Stahlin*, DStR 1989, 132; *Schaubhoff*, ISfR 1993, 363 ff. (367); *Majbaum*, IWB 1997, F 10 G 2, 123 f.; *Schamberg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. (1998), S. 1008; *Majbaum*, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.), DBA-Kommentar, (Stand: 1/2003, 12. ED), Art. 17 OECD-MA Rn. 155; *Stockmann* (Fn. 11), DBA, Art. 17 Rz. 41 ff.
20) *Loydalt*, SWI 1996, 392 ff.; *Majbaum*, IWB 1997, F 10 G 2, 123 f.; *Hahn-Jacks* (Fn. 11), S. 102 f.; *Maly* (Fn. 11), S. 779; A. A.: *Schmitt* (Fn. 11), S. 236.
21) *Majbaum*, IWB 1997, F 10 G 2, 123 f.
22) *Schmitt* (Fn. 11), S. 234; ähnlich auch *Aminer*, SWI 2001, 253.
23) OECD-MK Art. 17 Rz. 3.
24) So jedenfalls *Hahn-Jacks* (Fn. 11), S. 117.
25) *Hahn-Jacks* (Fn. 11), S. 117.
26) *Wassmeyer*, ISfR 1995, 555 ff. (556).
27) ÖBME v. 15. 3. 1994, SWI 1994, 151.
28) *Grossmann* (Fn. 11), S. 117 f.; ebenso *Loydalt*, SWI 1996, 394.
29) *Majbaum*, IWB 1997, F 10 G 2, 122 f.; vgl. auch *Goel* (Fn. 18), 161; *Kühn*, FR 1995, 721 ff. (726).
30) So *Aminer*, SWI 2001, 254.
31) *Schmitt* (Fn. 11), S. 236 ff.; *Rief*, in: *Gasser/Lang/Lehner* (Hrsg.) (Fn. 2), S. 248; *Hoy*, RIW 1997, 887 ff. (888); *Kallies* (Fn. 11), S. 341; *Hahn-Jacks* (Fn. 11), S. 103 ff.; *Aminer*, SWI 2001, 254; a. A. aber z. B. *Kühn*, FR 1995, 726.
32) Vgl. z. B. *Hahn-Jacks* (Fn. 11), S. 103 ff.; *Aminer*, SWI 2001, 254.
33) *Sandler* (Fn. 11), S. 184; *Hahn-Jacks* (Fn. 11), S. 104.
34) *Wassmeyer*, ISfR 1995, 556.
35) Zur Reichweite des abkommensrechtlichen Begriffs des Unternehmens vgl. *Lang/Th/Lenkner*, SWI 2003, 67 ff. (70).
36) *Lang*, Hybride Finanzierungen im internationalen Steuerrecht (1991), S. 83; *Grossmann* (Fn. 11), S. 93; *Kallies* (Fn. 11), S. 342; *Aminer*, SWI 2001, 255; *Protsch*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA Art. 14 Rz. 13.
37) OECD-MK Art. 17 Rz. 9 (eingefügt 1992). Mit der Streichung von Art. 14 im Jahr 2000 wurde auch hier Art. 14 durch Art. 7 ersetzt.
38) Vgl. z. B. *Goel* (Fn. 18), S. 160; *Loydalt*, SWI 1996, 394; *Majbaum*, IWB 1997, F 10 G 2, 123 f.
39) *Grossmann* (Fn. 11), S. 111.
40) Vgl. *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. (2002), Rz. 360; *Protsch*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA Art. 14 Rz. 21 ff.
41) So *Aminer*, SWI 2001, 255.

AUFSÄTZE

Die erwähnten Abgrenzungsfragen sind im Anwendungsreich des DBA Deutschland-Österreich für die Zuordnung zu den Verteilungsnormen irrelevant: Die Vorschrift unterwirft auch Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benützung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte der Künstler- und Sportlerklausel des Art. 17 Abs. 1 des DBA.⁴² Auf Grund ihres Spezialratscharakters geht diese Regelung den sonst in Betracht kommenden Art. 7, 14 oder 21 vor.⁴³ Der Vorrang des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 gegenüber Art. 12 des DBA ist in Art. 17 Abs. 1 Satz 2 ausdrücklich angeordnet. Immer dann, wenn der Künstler oder Sportler seine Bekanntheit kommerziell verwertert⁴⁴, kommt Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA zum Tragen. Zweifel können sich dann ergeben, wenn der Künstler oder Sportler nicht bloß die Verwendung seines Namens oder seines Bildes auf Plakaten oder Produkten gestattet, sondern ausschließlich selbst tätig wird, wie dies z. B. bei Auftritten auf Pressekonferenzen, der Teilnahme an einer Cocktailparty oder des Chauffierens des vom Sponsor zur Verfügung gestellten Autos der Fall ist. Auch in diesen Fällen geht es aber dem Sponsor darum, die Bekanntheit des Künstlers oder Sportlers für seine eigenen unternehmerischen Zwecke nutzbar zu machen, indem er dessen Namen oder Bild mit dem Unternehmen in Zusammenhang bringt. Gleiches gilt auch für Werbespots, die mit dem Künstler oder Sportler aufgenommen werden. Sollte man die Anwendbarkeit des Art. 17 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA auf Einnahmen aus Werbespots bei aktiven Sportlern auf Grund des Hinweises im OECD-Kommentar oder bei früheren Sportlern und bei Künstlern deshalb hinterfragen, weil nicht der Unterhaltungscharakter des Werbeauftritts im Vordergrund steht⁴⁵, kann an der Anwendung des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA Deutschland-Österreich kein Zweifel bestehen: Die Verwertung der Bekanntheit der Person steht im Vordergrund.

Fraglich könnte die abkommensrechtliche Beurteilung sein, wenn die „Benutzung ... des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte“ im Rahmen eines abkommensrechtlichen Dienstverhältnisses erfolgt und der Künstler oder Sportler für seinen Dienstgeber die oben genannten Werbeaktivitäten entfaltet. Wenn es für die Subsumtion unter Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA entscheidend ist, dass die Verwertung der Bekanntheit der Person des Künstlers oder Sportlers im Vordergrund steht, muss diese Vorschrift auch dann anwendbar sein, wenn sonst alle Merkmale eines abkommensrechtlichen Dienstverhältnisses vorliegen.⁴⁶ Denn Art. 15 Abs. 1 des DBA räumt generell den Art. 16 bis 20 des DBA den Vorrang gegenüber Art. 15 des DBA ein. Daher hat auch Art. 17 Abs. 1 Satz 2 Vorrang gegenüber Art. 15 DBA Deutschland-Österreich.

3. Art. 17 Abs. 1 Satz 3 DBA Deutschland-Österreich

Art. 17 Abs. 1 Satz 3 unterwirft auch die „Einkünfte aus der Duldung von Aufzeichnungen und Übertragungen von künstlerischen und sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen“ der Künstler- und Sportlerregel⁴⁷. Diese Spezialvorschrift ist vor dem Hintergrund zahlreicher Zweifelsfragen geschaffen worden, die zu der Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des DBA entsprechenden Regelung des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA bestehen.

Art. 17 Abs. 1 OECD-MA verlangt einen öffentlichen Auftritt des Künstlers oder Sportlers. Ein einmaliger Auftritt reicht aus⁴⁸. Ob ein Künstler unmittelbar auf der Bühne auftritt oder mittelbar durch Rundfunk, Fernsehen oder Film präsentiert wird, ist unbeachtlich⁴⁹. Als entscheidungserheblich wird ein visueller öffentlicher Auftritt angesehen⁵⁰. Dieses Abgrenzungskriterium wird aus der Aufzählung der Berufs kategorien in

Art. 17 Abs. 1 OECD-MA gewonnen, die nur visuell auftrtenden Künstler enthalten soll⁵¹. Der Auftritt muss nicht live erfolgen, weshalb auch eine spätere Fernsehausstrahlung oder schauspielerische Tätigkeit für Kinofilme unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA fällt⁵². Interessant ist, dass auch Einkünfte aus Radioaufzeichnungen von manchen Autoren unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA subsumiert werden⁵³, obwohl es dabei an einem visuellen öffentlichen Auftritt fehlt⁵⁴. Einkünfte aus im Studio gemachten Schallplattenaufnahmen werden hingegen nach überwiegender Auffassung mangels öffentlichen Auftritts nicht unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA subsumiert⁵⁵.

Live-Übertragungen fallen genauso wie Radio- oder Fernsehaufzeichnungen, die zeitversetzt gesendet werden sollen, unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA⁵⁶. Wiederholungshonorare für Radio- und Fernsehsendungen sind nach überwiegender Auffassung hingegen nicht unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA zu subsumieren⁵⁷. Daran hat *Hahn-Joëcks* Kritik geübt⁵⁸. Wenn sowohl die Live-Übertragung als auch im Falle einer Aufzeichnung die zeitversetzte Übertragung unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA fallen können, ist auf den ersten Blick schwer begründbar, warum Art. 17 Abs. 1 OECD-MA fallen kann, wenn die Produktion bereits live gesendet wurde. Bei der wiederholten Ausstrahlung tritt allerdings die persönliche Ausübung in den Hintergrund⁵⁹. Entgehe für wiederholte Ausstrahlungen, die ohne neuerliches Zutun des Künstlers zustande kommen, können eher mit Einkünften aus Studioaufzeichnungen von Tonträgern verglichen werden⁶⁰. Bei der wiederholten Ausstrahlung liegt der Schwerpunkt in der Verwertung und nicht in der Darbietung⁶¹. Daher sprechen auch gewichtige Argumente dafür, Einkünfte aus wiederholten Ausstrahlungen nicht Art. 17 OECD-MA zuzuordnen⁶². Einkünfte, die aus einem öffentlichen Auftritt des Künstlers oder Sportlers stammen, sind aufzuteilen, wenn der Auftritt an-

42) *Lang/Stelzner* (Fn. 1), Art. 17 Rz. 3.

43) *Lang/Stelzner* (Fn. 1), Art. 17 Rz. 5 ff.

44) Eine Voraussetzung für eine derartige Verwertung wird ein ansteigender Bekanntheitsgrad sein. Vgl. zu einer ähnlichen Regelung im DBA Deutschland-Mexiko *Majbaum*, *ISfR* 1997, F 10 G 2, 1247.

45) So *Wassmeyer*, *ISfR* 1995, 556.

46) Zu diesen Merkmalen *Lang/Ziesentisch*, in: *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Starriger* (Hrsg.), *Arbeitsnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2003), S. 31 ff. (31 ff.).

47) *Lang/Stelzner* (Fn. 1), Art. 17 Rz. 4.

48) Vgl. auch *Loydahl*, *SWI* 1996, 392; *Majbaum*, *ISfR* 1997, F 10 G 2, 1224.

49) Vgl. *Majbaum*, *ISfR* 1997, F 10 G 2, 1225; *Stoekmann* (Fn. 1), Art. 17 Rz. 41.

50) *Majbaum*, *ISfR* 1997, F 10 G 2, 1228.

51) *Grossmann* (Fn. 11), S. 119, zustimmend *Majbaum*, *ISfR* 1997, F 10 G 2, 1228; vgl. aber die Erwähnung des Rundfunkkünstlers.

52) Vgl. auch *Grossmann* (Fn. 11), S. 121. Darüberhinausgehend auch für wiederholte Ausstrahlungen *Hahn-Joëcks* (Fn. 11), S. 78.

53) So z. B. *Grossmann* (Fn. 11), S. 121; offenbar auch *Bode/Huber/Stählin*, *DSfR* 1989, 131f.

54) Zurecht kritisch *Kallies* (Fn. 11), S. 336.

55) Vgl. *Loydahl*, *SWI* 1996, 392; *Majbaum*, *ISfR* 1997, F 10 G 2, 1229; *Stoekmann* (Fn. 11), Art. 17 Rz. 43; offenbar zum selben Ergebnis kommend, allerdings nicht auf Grund der öffentlichen Ausübung *Krippenmann* (Fn. 17), Art. 17 Rz. 7 f.; kritisch aber *Kallies* (Fn. 11), S. 334 f.

56) Vgl. auch *Bode/Huber/Stählin*, *DSfR* 1989, 131f.; *Grossmann* (Fn. 11), S. 121f.; *Kallies* (Fn. 11), S. 336.

57) *Grossmann* (Fn. 11), S. 121f.; *Kallies* (Fn. 11), S. 336.

58) *Hahn-Joëcks* (Fn. 11), S. 78.

59) Vgl. z. B. *Göhl* (Fn. 18), S. 159 f.; *Reichl/Reithardt/Urbaner*, *DB* 1988, 359 ff. (364); *Wassmeyer*, *ISfR* 1995, 556.

60) Diese Fälle nicht unter Art. 17 OECD-MA. Vgl. hierzu OECD-MK Art. 17 Rz. 18; *Hahn-Joëcks* (Fn. 11), S. 80 m. w. N.

61) Vgl. auch *Attner*, *SWI* 2001, 254, der für die Einordnung von „passiven“ Werbeauftritten entsprechend vorgeht.

62) Vgl. auch *Grossmann* (Fn. 11), S. 121.

AUFsätze

schließend z. B. auf Bild- oder Tonträgern verwertet wird⁶³. Werden Schallplatten bei einem öffentlichen Auftritt aufgenommen, ist das Gesamtentgelt zwischen Art. 17 und Art. 12 OECD-MA aufzuteilen⁶⁴. Einkünfte, die sowohl durch die Ausübung der künstlerischen und sportlichen Tätigkeit als auch durch den Verkauf oder das Abspielen von Tonträgern oder Videokassetten erzielt werden, sind ebenfalls zwischen Art. 17 OECD-MA und anderen Verteilungsnormen abzugrenzen. Im Falle künstlerischer Tätigkeit kommt dabei vor allem Art. 12 OECD-MA in Betracht. Die Anwendung des Art. 12 OECD-MA scheidet aber dann aus, wenn dem Künstler auf Grund des Vertrages kein eigenes Immaterialgüterrecht zukommt⁶⁵.

Nach welchen Kriterien das Gesamtentgelt für eine derartige gemischte Tätigkeit aufzuteilen ist, kann dem Abkommen nicht ohne weiteres entnommen werden. Gelegentlich wird für eine einheitliche Zuordnung der Einkünfte zu einer Verteilungsnorm nach dem Überwiegen plädiert⁶⁶, wobei es auch dafür eines normativen Maßstabes bedürfte⁶⁷. In der Praxis spielen hilfsweise Schätzungen pauschaler Art eine große Rolle⁶⁸, die jedoch von den Finanzverwaltungen nicht immer nach einheitlichen Maßstäben vorgenommen werden⁶⁹. Oft kommt es auch auf die konkret gewählte Vertragsgestaltung an⁷⁰, was angesichts der dadurch eröffneten Manipulationsmöglichkeiten ebenfalls nicht befriedigend ist.

Vor diesem Hintergrund ist nach dem normativen Gehalt des Art. 17 Abs. 1 Satz 3 DBA Deutschland-Österreich zu fragen: Die Vorschrift knüpft an die ersten beiden Sätze des Art. 17 Abs. 1 des DBA und damit auch an den dort verwendeten Begriff des Künstlers und Sportlers an. Dies bedeutet, dass als Akteure der in Art. 17 Abs. 1 Satz 3 des DBA angesprochenen künstlerischen und sportlichen Darbietungen nur Künstler und Sportler im Sinne des Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des DBA in Betracht kommen⁷¹. Art. 17 Abs. 1 Satz 3 entbindet daher auch in den Fällen, in denen in einem aufgezichneten oder übertragenen Theaterstück dieselbe Person auf freiberuflicher Basis sowohl als Schauspieler eine Rolle spielt als auch als Regisseur agiert – und insoweit mangels unmittelbarem öffentlichem Auftritt nicht „Künstler“ im Sinne des Art. 17 Abs. 1 ist⁷² – nicht von der Verpflichtung, die Einkünfte entweder nach dem Überwiegen einer Verteilungsnorm – nämlich entweder Art. 14 oder Art. 17 – zuzuordnen⁷³ oder aber aufzuteilen⁷⁴. Dasselbe gilt auch für alle anderen Mischsituationen, die sowohl künstlerische als auch andere Elemente beinhalten.

Art. 17 Abs. 1 Satz 3 des DBA Deutschland-Österreich setzt eine „künstlerische“ oder „sportliche Darbietung“ voraus. Auch darin ist eine Anknüpfung an Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des DBA und den dort enthaltenen Begriff des Künstlers und Sportlers zu erkennen. Zu diesem Begriff gehört aber auch der öffentliche Auftritt⁷⁵. Fraglich ist, welche Konsequenzen dies z. B. für im Studio aufgenommene Schallplatten oder CDs hat, die später im Rundfunk gesendet werden. Nach herrschender Auffassung fallen Schallplattenaufnahmen im Studio mangels öffentlichen Auftritts nicht unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA⁷⁶. Daran ändert auch Art. 17 Abs. 1 Satz 3 des DBA Deutschland-Österreich im bilateralen Verhältnis zwischen den beiden Staaten nichts⁷⁷. Die Rundfunkausstrahlung einer Schallplattenaufnahme oder einer CD wird nach überwiegender Auffassung mangels Visibilität ebenfalls nicht als öffentlicher Auftritt und damit nicht als künstlerische Darbietung verstanden⁷⁸. Da Art. 17 Abs. 1 Satz 3 des DBA aber nur die „Duldung von Aufzeichnungen und Übertragungen von künstlerischen und sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen“ erfasst und somit voraussetzt, dass bereits eine künstlerische oder sportliche Darbietung vorliegt, die übertragen oder aufgezichnet werden kann, spricht dies dafür, die Rundfunkausstrahlung einer im Studio aufgenommenen

Schallplatte oder einer CD nicht unter Art. 17 Abs. 1 Satz 3 des DBA zu subsumieren.

Von Art. 17 Abs. 1 Satz 3 des DBA erfasst ist jedenfalls die Wiederholung einer Ausstrahlung einer künstlerischen oder sportlichen Darbietung in Rundfunk oder Fernsehen. Die Übertragung oder zeitversetzte Ausstrahlung eines Sportereignisses oder eines Konzerts fällt folglich unter die Künstler- und Sportlerregelung. Ohne diese Sonderregelung könnte fraglich sein, ob Art. 17 Abs. 1 OECD-MA und damit auch Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA Deutschland-Österreich anwendbar wäre. Nach überwiegender Auffassung fällt nur entweder der öffentliche Auftritt selbst oder aber die erstmalige Ausstrahlung einer Sendung unter diese Vorschrift⁷⁹. Für Wiederholungshonorare für Fernseh- und Rundfunksendungen bedurfte es daher einer speziellen Vorschrift.

Art. 17 Abs. 1 Satz 3 DBA Deutschland-Österreich hat auch für sonst unter Art. 15 des DBA fallende Einkünfte Bedeutung: Auf der Grundlage des OECD-MA sieht Pollath die Abgrenzung bei im Rahmen eines Dienstverhältnisses entstandenen Rechten nach Art. 12 Abs. 2 OECD-MA zwischen Art. 12 und Art. 15 OECD-MA derart, dass Lizenzgebühren, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses als laufender Arbeitslohn ausbezahlt werden, nicht unter Art. 12, sondern unter Art. 15 OECD-MA fallen⁸⁰. Sicht dem Dienstnehmer jedoch ein Vergütungsanspruch über die Laufzeit des Dienstverhältnisses hinaus zu, geht Art. 12 OECD-MA dem Art. 15 OECD-MA vor, und zwar auch schon für die Zeit, während der das Dienstverhältnis besteht⁸¹. Art. 17 Abs. 1 Satz 3 DBA Deutschland-Österreich hat Vorrang sowohl vor Art. 12 als auch vor Art. 15 des DBA. Daher fällt z. B. auch jeder Anteil des Gehalts eines unselbstständig tätigen Künstlers, der auf die Duldung der Aufzeichnung oder Übertragung seiner im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbrachten künstlerischen Darbietung entfällt, unter Art. 17 des DBA.

Die Vorschrift des Art. 17 Abs. 1 Satz 3 DBA Deutschland-Österreich ändert in vielen Fällen nichts daran, dass Einkünfte unter mehrere Verteilungsnormen fallen können und demnach entweder nach dem Überwiegen zuzuordnen oder aber aufzuteilen sind. Wenn z. B. ein vor Publikum stattgefundenes Orchesterkonzert später im Rundfunk oder Fernsehen ausgestrahlt und

63) Verwertung fällt nicht unter Art. 17. Vgl. hierzu *Gafl* (Fn. 18), S. 159; *Kahle*, FR 1986, 425 ff. (428); *Loydolt*, SWI 1996, 392; *Kempermann* (Fn. 17), Art. 17 Rn. 8; *Stoekmann* (Fn. 11), Art. 17 Rz. 43.

64) Vgl. *Grossmann* (Fn. 11), S. 120 f.; *Majbaum*, IWB 1997, F. 10 G. 2, 1228; *Stoekmann* (Fn. 11), Art. 17 Rz. 43.

65) Näher mit Hinweis auf die Rechtsprechung *Pollath*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Art. 12 Rz. 66; *Stoekmann* (Fn. 11), Art. 17 Rz. 43.

66) Vgl. die Nachweise bei *Kalits* (Fn. 11), S. 332. Offenbar auch für das Abstellen auf das Überwiegen *Gafl* (Fn. 18), S. 161 ff.

67) Vgl. näher *Kalits* (Fn. 11), S. 336 ff.

68) Vgl. *Rief* (Fn. 15), S. 248 Fn. 34.

69) Dazu *Kalits* (Fn. 11), S. 333.

70) *Kalits* (Fn. 11), S. 336.

71) *Lang/Stelauer* (Fn. 1), Art. 17 Rz. 4.

72) Vgl. nur *Rief* (Fn. 15), S. 245.

73) Bei zu vernachlässigender künstlerischer Tätigkeit kann eine Aufteilung unterbleiben, OECD-MK Art. 17 Rz. 4.

74) Vgl. *Häselmeyer* (Fn. 11), Art. 17 Rz. 36.

75) Grundlegend *Grossmann* (Fn. 11), S. 23 ff.

76) Vgl. z. B. *Loydolt*, SWI 1996, 392; *Majbaum*, in: Becker/Höppner/Grother/Krioppen (Fn. 19), Art. 17 OECD-MA Rn. 112.

77) *Lang/Stelauer* (Fn. 1), Art. 17 Rz. 4.

78) Vgl. *Loydolt*, SWI 1996, 392; *Majbaum*, IWB 1997, F. 10 G. 2, 1229; im Ergebnis gleich *Kempermann* (Fn. 17), Art. 17 Rn. 8; kritisch aber *Kalits* (Fn. 11), S. 334 f.

79) Vgl. nur *Grossmann* (Fn. 11), S. 121; *Kalits* (Fn. 11), S. 336; a. A. *Hahn-Jacks* (Fn. 11), S. 78.

80) *Pollath* (Fn. 65), Art. 12 Rz. 10.

81) *Pollath* (Fn. 65), Art. 12 Rz. 10.

AUFSÄTZE

gleichzeitig auf CD aufgenommen wird und die CDs verkauft werden, fallen die Vergütungen, die die Musiker für die Mitwirkung am Konzert und für die Gestattung der Ausstrahlung im Rundfunk oder Fernsehen erhalten, unter Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland-Österreich, die Einnahmen aus den CD-Verkäufen hingegen unter Art. 12 des DBA.

4. Der Quellenstaat nach Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 DBA Deutschland-Österreich

Zu klären ist noch, welchem Staat die Regelungen des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 DBA Deutschland-Österreich das Besteuerungsrecht zuweisen: Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA knüpft an Satz 1 an und unterscheidet zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem „anderen Staat“, allerdings bloß hinsichtlich der Rechtsfolgen. Der Tatbestand des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA enthält jedoch keine Regelung, die den Quellenstaat festlegt. Der Wortlaut des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA lässt keine andere Deutung zu, als dass diese Vorschrift alle Einkünfte aus den dort erfassten Persönlichkeitsrechten jedenfalls dem Staat zuweist, der gerade nicht Ansässigkeitsstaat ist und folglich im Verhältnis zwischen Deutschland und Österreich „anderer Staat“ ist. Diese Zuordnung des Besteuerungsrechts erfolgt unabhängig davon, ob die Einkünfte aus Aktivitäten im Ansässigkeitsstaat, im „anderen Staat“ oder in einem Drittstaat stammen.

Toifl hat den Versuch unternommen, den Anwendungsbereich des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA Deutschland-Österreich einzuschränken, indem er diese Vorschriften nur dann anwendet, wenn der Zahler im „anderen Staat“ entweder ansässig ist oder dort zumindest über eine Betriebsstätte verfügt.⁸² Für eine Einschränkung des Anwendungsbereichs des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 spricht, dass die auch als „Künstlerdurchgriff“ bezeichnete Regelung des Art. 17 Abs. 2 des DBA – zumindest ihrem Wortlaut nach – alle Einkünfte des Art. 17 Abs. 1 – und damit auch die des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 – des DBA erfasst und das Besteuerungsrecht des Staates sicherstellt, aus dem die Einkünfte „stammen“. Art. 17 Abs. 2 des DBA Deutschland-Österreich weicht insoweit auch von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA ab, der im Falle der Zwischenschaltung einer anderen Person dem Staat das Besteuerungsrecht sichert, „in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt“. Für eine einschränkende Interpretation des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 spricht jedenfalls auch, dass *Runge*, der auf deutscher Seite die DBA-Verhandlungen geleitet hat, bereits 1997 auf den deutschen Wunsch nach einer Regelung hingewiesen hat, „nach der Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte von Künstlern und Sportlern gezahlt werden, im Quellenstaat der Besteuerung ohne Rücksicht auf die zu Lizenzgebühren getroffenen Vereinbarungen unterworfen werden können“.⁸³ Auch *H. Loukova* erwähnt ausdrücklich den Quellenstaat.⁸⁴

Wann Einkünfte für Zwecke des Art. 17 Abs. 2 des DBA aus einem Staat „stammen“, definiert diese Vorschrift allerdings nicht. *Toifl* bemüht für seine Auffassung die Parallele zu der für Zinsen maßgebenden Vorschrift des Art. 11, der in seinem Abs. 5 normiert, dass Zinsen dann aus einem Vertragsstaat stammen, wenn entweder der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist oder aber der Schuldner in diesem Staat eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung hat und die Schuld, für die diese Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte oder festen Einrichtung eingegangen worden ist und die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung die Zinsen trägt.⁸⁵ Ähnlich ordnet auch – in Abweichung zum OECD-MA – Art. 12 Abs. 5 des DBA Deutschland-Österreich an, dass Lizenzgebühren dann aus einem

Staat stammend gelten, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist oder wenn der Schuldner der Lizenzgebühren in diesem Staat eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung hat und die Verpflichtung zur Zahlung der Lizenzgebühren für Zwecke der Betriebsstätte oder der festen Einrichtung eingegangen worden ist und die Betriebsstätte oder feste Einrichtung die Lizenzgebühren trägt. Für die sinngebende Heranziehung des Art. 12 Abs. 5 des DBA spricht auch, dass Art. 17 Abs. 1 Satz 2 mit der Wendung „Ungachtet auch des Artikels 12 ...“ beginnt und damit unterstellt, dass primär Art. 12 die durch Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA verdrängte Regelung ist.

Runge hat hingegen deutlich gemacht, dass ihm an jenen Konstellationen gelegen war, in denen die Verwertung der Persönlichkeitsrechte „im Quellenstaat zu Betriebsausgaben“ führt.⁸⁶ Will man bloß jene Vergütungen als aus einem Vertragsstaat tammend ansehen, die dort abzugsfähig waren, kann Art. 12 Abs. 5 des DBA nicht die Regelung sein, deren sinngebende Anwendung dieses Ergebnis stützen könnte: Nach Art. 12 Abs. 5 des DBA „stammen“ Lizenzgebühren aus einem Staat, wenn entweder der Schuldner in diesem Staat ansässig ist oder sie aber von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung in diesem Staat getragen werden. Damit „stammen“ auch Einkünfte aus einem Vertragsstaat, die von einer dort ansässigen Person geschuldet werden, jedoch von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung in einem Drittstaat getragen werden und möglicherweise im Ansässigkeitsstaat des Schuldners – z. B. im Regelfall bei Anwendung der Freistellungsmethode – daher gar nicht aufwandswirksam sind. Das historisch offenbar gewollte Ergebnis – nämlich ausschließlich auf die Aufwandswirksamkeit der Vergütungen abzustellen – lässt sich somit nicht mit der – zumindest auf den ersten Blick – systematisch naheliegenden Heranziehung der Quellenstaatsregelung des Art. 12 Abs. 5 des DBA begründen.

Nicht übersehen werden darf außerdem, dass Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA nicht ausschließlich die sonst unter Art. 12 des DBA fallenden Einkünfte erfasst. Gerade die Vergütungen, die z. B. aus der Verwertung des Namens und des Bildes des Künstlers erzielt werden, würden bei Fehlen einer Art. 17 Abs. 1 Satz 2 vergleichbaren Regelung nach h. A. nicht unter Art. 12 des DBA fallen.⁸⁷ Auch der Wortlaut des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA Deutschland-Österreich bringt zum Ausdruck, dass sich diese Vorschrift jedenfalls nicht nur als Sonderregelung zu Art. 12 des DBA versteht (arg. „Ungachtet auch des Artikels 12 ...“). Daher ist auch zu berücksichtigen, dass das DBA Deutschland-Österreich ebenso wie das OECD-MA unterschiedliche Quellenregelungen kennt. Der Umstand, dass nicht alle Verteilungsnormen von Einkünften sprechen, die „aus dem anderen Staat stammen“, sondern sich gelegentlich einer anderen Terminologie bedienen, ändert nichts daran, dass es auch in diesen Verteilungsnormen um die für Abkommenszwecke entscheidende Umschreibung der Quelle geht.⁸⁸ Der für Dividenden maßgebende Art. 10 des DBA stellt beispielsweise ausschließlich auf die Ansässigkeit der auszahlenden Gesellschaft ab, um zu umschreiben, unter welchen Voraussetzungen die Einkünfte unter die Verteilungsnorm fallen. Ebenso stellt der Aufsichts- und Verwaltungsrats- sowie Geschäftsführer- und Vorstandsmitgliedervergütungen regelnde

82) *Toifl*, in: Gassner/Lang/Lechner (Fn. 2), S. 161 ff. (177).

83) *Runge*, SWT 1997, 191 ff. (198); weiters ders., in: Gassner/Lang/Lechner (Fn. 2), S. 27.

84) *H. Loukova*, in: Gassner/Lang/Lechner (Fn. 2), S. 46.

85) *Toifl*, in: Gassner/Lang/Lechner (Fn. 2), S. 176 f.

86) *Runge*, in: Gassner/Lang/Lechner (Fn. 2), S. 27.

87) Vgl. oben.

88) Grundsätzlich *Wassmeyer*, in: Kirchhof et al. (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag (2000), S. 987 ff. (995 ff.).

Art. 16 auf die Ansässigkeit der Gesellschaft ab, für die diese Tätigkeit geleistet wird.⁸⁹⁾ Nach Art. 6 des DBA ist wiederum die Belegenheit des unbeweglichen Vermögens relevant, während Art. 15 des DBA primär den Ort der Ausübung der unselbstständigen Tätigkeit als maßgebend erachtet. Die Art. 7 und 14 des DBA beschränken das Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaats hingegen auf die – dort gelegenen – Betriebsstätten und festen Einrichtungen zurechenbaren Einkünfte. Art. 7 und Art. 14 des DBA sind zudem jene Verteilungsnormen, deren Anwendung neben Art. 12 des DBA am ehesten in Erwägung zu ziehen wäre, wenn Art. 17 Abs. 1 des DBA keine Sonderregelung vorsähe. Wollte man jedoch diesen systematischen Zusammenhang zwischen Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA einerseits und Art. 7 und Art. 14 des DBA andererseits für die Bestimmung des Quellenstaates fuchtbar machen, liefe dies darauf hinaus, dass auch Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA die Besteuerung im anderen Vertragsstaat von der Zurechenbarkeit der Einkünfte zu einer dort gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung abhängig machen würde und die Sonderregelung zumindest insoweit überflüssig wäre. Eine Auslegung, die die Sonderregelung entbehlich machen würde, wäre aber nicht überzeugend.

Darüber hinaus ist auch zu berücksichtigen, dass z. B. auch das DBA Deutschland-Mexiko eine zumindest im Ansatz mit Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA Deutschland-Österreich vergleichbare Sonderregelung kennt: Einkünfte aus Leistungen auf Grund der persönlichen Bekanntheit des Künstlers oder Sportlers werden dort ebenfalls der Künstler- und Sportlerregelung unterworfen.⁹⁰⁾ Das Besteuerungsrecht wird dem Staat zugewiesen, in dem diese Leistungen erbracht werden. Auch diese Quellenbestimmung wirft Zweifelsfragen auf.⁹¹⁾ Sie stellt jedenfalls zweifelsfrei nicht darauf ab, wer der Schuldner ist und ob diese Einkünfte von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung eines der Vertragsstaaten getragen werden oder dort aufwandswirksam sind. Ähnliches gilt auch für die Vorschrift des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA Deutschland-Marokko, wonach Art. 17 Abs. 1 Satz 1 auch für Einkünfte der Person gilt, „die diese Tätigkeit verwerten oder veranstalten.“⁹²⁾ Deutliche Parallelen zu Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA Deutschland-Österreich weist Art. 17 Abs. 2 Satz 1 DBA Deutschland-Usbekistan auf.⁹³⁾ Diese Regelung spricht zwar „die im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübte Tätigkeit“ an, jedoch bloß in der Rechtsfolge: Das Besteuerungsrecht wird dadurch dem Nicht-Ansässigkeitsstaat zugewiesen, ohne dass sich ein Anhaltspunkt für die Lokalisierung der Einkünfte aus der „Benutzung“ oder dem „Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes und sonstiger Persönlichkeitsrechte“ gewinnen lässt. Dem deutschen DBA kann jedenfalls nicht unterstellt werden, von einem einheitlichen Konzept für die Zuteilung von Einkünften, die aus der Verwertung des Namens oder des Bildes eines Künstlers oder Sportlers stammen, getragens zu werden.

Schließlich kann auch aus der Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA Deutschland-Österreich erwähnten Einkünfte nichts für die Lokalisierung der Einkunftsquelle gewonnen werden: Zwar könnte zunächst erwogen werden, die aus der Verwertung von Namen und Bild und anderen Persönlichkeitsrechten bezogenen Einkünfte jenem Staat zuzuordnen, in dem ein bestimmtes Produkt oder Unternehmen durch Einsatz der Bekanntheit des Künstlers oder Sportlers beworben wird. Die noch immer zunehmende Mobilität und die Auswirkungen technischer Entwicklungen machen jedoch Zuordnungen auf dieser Basis faktisch unmöglich. Niemand kann auch nur mit annähernder Sicherheit sagen, in welchem Verhältnis in welchen Staaten ansässige Konsumenten mit einer internationalen Werbekampagne in Zeitungen, Radio, Fernsehen und den neuen elektronischen Medien erreicht werden. Ein prominenter Sportler, der bei all seinen weltweiten sportlichen und nicht-sportlichen Auftritten

auf einem Kleidungsstück ein bestimmtes Firmenlogo trägt und dabei fast ununterbrochen von Zeitungen abgebildet und im Fernsehen gezeigt wird, bewirkt dadurch auch das Produkt oder Unternehmen weltweit, ohne dass dies entsprechend lokalisiert werden kann.

Die systematischen und historischen Bezüge, in die die Sonderregel des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA Deutschland-Österreich eingebettet sind, scheinen daher einerseits zu dürftig, andererseits zu widersprüchlich, um geeignet zu sein, den Wortlaut der Regelung zu verdrängen. Da Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA Deutschland-Österreich die dort erfassten Einkünfte unabhängig von der Quelle der Einkünfte erfasst, können Versuche nicht überzeugen, die Regelung teleologisch zu reduzieren. Folglich ist davon auszugehen, dass Art. 17 Abs. 1 Satz 2 auch Einkünfte erfasst, die einen engen Bezug zu einem Drittstaat aufweisen.

Ein Fallbeispiel soll dies illustrieren: Ein primär in Österreich lebender und dort unbeschränkt steuerpflichtiger Sportler, der in Deutschland auf Grund eines bloßen Zweitwohnsizes ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig ist, kann auch in Deutschland – auf Grund der unbeschränkten Steuerpflicht – mit Einkünften besteuert werden, die er daraus bezieht, dass er einen italienischen Unternehmen gestattet, seinen Namen und sein Bild für eine in Italien durchgeführte Werbekampagne für Tennisschläger zu verwenden, ohne dass das DBA Deutschland-Italien oder Deutschland-Österreich den deutschen Fiskus an der Besteuerung hindert.⁹⁴⁾ Im Verhältnis zu Deutschland ist Österreich nach dem DBA der Ansässigkeitsstaat (Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland-Österreich). Art. 17 Abs. 1 Satz 2 gewährt dem anderen Staat – somit Deutschland – das Besteuerungsrecht. Österreich verbleibt die Pflicht, die in Deutschland erhobene Einkommensteuer anzurechnen (Art. 23 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich). Dadurch tritt das überraschende Ergebnis ein, dass eine in Österreich ansässige Person, die Einkünfte mit einem deutlichen Italien-Bezug hat, den großen Teil oder seine gesamte Steuerleistung für diese Einkünfte in Deutschland erbringt, obwohl sie in Deutschland bloß einen Zweitwohnsitz hat.⁹⁵⁾

Gestartet derselbe in Österreich lebende Sportler mit deutschem Zweitwohnsitz einem österreichischen Unternehmen, seinen Namen und sein Bild für eine in Österreich geplante Werbekampagne zu verwenden, ist das Ergebnis nicht weniger überraschend: Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA weist Deutschland das Besteuerungsrecht zu, obwohl weder die vom Sportler ausgeübte Werbetätigkeit noch deren Verwertung noch der Sportler selbst

⁸⁹⁾ Vgl. *Lang/Siegmund* (Fn. 1), Art. 16 Rz. 7.

⁹⁰⁾ Näher *Pröcksch*, ISfR 1994, 271 ff. (276); *Maglbaum*, WB 1997, F 10 G 2, 1246; *Hahn-Jochs* (Fn. 11), S. 102.

⁹¹⁾ Vgl. *Maglbaum*, WB 1997, F 10 G 2, 1247.

⁹²⁾ Vgl. *Kammer*, in: *Dehann/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA-Marokko, Art. 17 Rz. 4.

⁹³⁾ Vgl. hierzu *Hanschler*, in: *Dehann/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA-Usbekistan, Art. 17 Rz. 12 ff.

⁹⁴⁾ Zwar hat der Künstler in Deutschland bloß seinen Zweitwohnsitz, doch reicht ein Zweitwohnsitz in Deutschland aus, um dort unbeschränkte Steuerpflicht zu begründen. Diese wiederum berechtigt den Künstler, gemäß Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 des DBA Deutschland-Italien die Vorteile dieses DBA in Anspruch zu nehmen. Der Umstand, dass nach dem DBA Österreich-Deutschland nicht Deutschland, sondern Österreich der Ansässigkeitsstaat des Künstlers ist, hat auf dessen Abkommensberechtigung nach dem DBA Deutschland-Italien keinen Einfluss. Im Verhältnis zu Italien bleibt Deutschland der Ansässigkeitsstaat. Nach dem DBA Österreich-Italien ist Österreich der Ansässigkeitsstaat. Vgl. *Linhart*, in: *Vogel/Lehner* (Fn. 11), Art. 4 Rz. 6.

⁹⁵⁾ Das Besteuerungsrecht Italiens ist schon nach dem DBA Österreich-Italien ausgeschlossen: Wendet man Art. 12 des DBA an, hat Österreich als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht. Gleiches gilt auch nach Art. 21. Nach Art. 7 oder Art. 14 des DBA hätte Italien nur im Falle der Zurechenbarkeit der Einkünfte zu einer in Italien gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung das Besteuerungsrecht.

AUFSATZE

eine Nahebeziehung zu Deutschland aufweist. Einziger Deutschland-Bezug ist der dort bestehende Zweitwohnsitz. Österreich ist nach Art. 23 Abs. 2 des DBA zur Anrechnung der deutschen Steuer verpflichtet, was – je nach Progressionsverlauf – im Ergebnis dazu führen kann, dass die Einkünfte letztlich nur in Deutschland besteuert werden.

Weniger Schwierigkeiten bereitet die Lokalisierung der Einkunftsquelle in Art. 17 Abs. 1 Satz 3 des DBA: Die Ausstrahlung einer künstlerischen oder sportlichen Darbietung eines weltweit prominenten Künstlers oder Sportlers in Rundfunk und im Fernsehen lässt sich zwar nicht auf einen bestimmten Staat beziehen. Hilfreich ist allerdings die in Satz 3 vorgenommene Anknüpfung an die „künstlerischen und sportlichen Darbietungen“. Diese Wortfolge verdeutlicht die Bezugnahme auf Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des DBA: Von „künstlerischen und sportlichen Darbietungen“ kann dann ausgegangen werden, wenn und insoweit der Künstler oder Sportler im anderen Vertragsstaat eine Tätigkeit persönlich ausübt⁹⁶. Einkünfte nach Art. 17 Abs. 1 Satz 3 des DBA können daher nur vorliegen, wenn eine Aufzeichnung der Übertragung einer in anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit des Künstlers oder Sportlers durch Funk und Fernsehen erfolgt. Wo hingegen das Unternehmen, das die Aufzeichnung oder Übertragung vornimmt, ansässig ist oder eine Betriebsstätte hat, ist irrelevant. Ebenso ist unbedeutend, ob die Ausstrahlung in einem oder beiden oder in Drittstaaten erfolgt. Angesichts dieser Schwierigkeiten kann den Vertragsparteien auch nicht zugestimmt werden, auf ein derartiges Kriterium abgestellt zu haben, zumal sich für die Maßgeblichkeit eines derartigen Zuordnungskriteriums auch keine normativen Anhaltspunkte finden lassen.

5. Die Auswirkungen auf den Künstler- und Sportlerdurchgriff des Art. 17 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich

Dem Wortlaut nach entspricht der Künstler- und Sportlerdurchgriff des Art. 17 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich in seinen Grundzügen dem OECD-MA. Art. 17 Abs. 2 des DBA weist aber – im Unterschied zum OECD-MA – nicht jenem Staat das Besteuerungsrecht zu, „in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt“, sondern aus dem die Einkünfte „stammen“. Ob diese Abweichungen normativ relevant sind, hängt zunächst davon ab, welche Bedeutung man Art. 17 Abs. 2 OECD-MA und den dieser Vorschrift nachgebildeten bilateralen DBA-Normen überhaupt zuweist: Erachtet man nämlich die Besteuerung von nicht unmittelbar dem Künstler oder Sportler zugeflossenen Einkünften nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA auch ohne Art. 17 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Regelung generell für zulässig⁹⁷, kommt Art. 17 Abs. 2 OECD-MA nur deklarative Bedeutung zu. Dann kommt es auch auf Abweichungen im Wortlaut dieser Vorschrift nicht an. Die hier aufgeworfene Frage nach der Bedeutung von Unterschieden zwischen Art. 17 Abs. 2 OECD-MA und Art. 17 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich stellt sich daher nur auf Basis der herrschenden Auffassung, wonach eine Besteuerung des Tätigkeitsortes für die Einkünfte zwischengeschalteter Künstler- und Sportlergesellschaften unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte nach Art. 7 OECD-MA nicht zulässig wäre und daher erst durch Art. 17 Abs. 2 OECD-MA möglich wird⁹⁸.

Misst man Art. 17 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich normative Bedeutung zu, stellt sich die Frage, was unter den aus dem anderen Staat stammenden Einkünften zu verstehen ist. Klar ist dies in Hinblick auf Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des DBA, der von der „im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit“

spricht: Einkünfte aus dieser persönlich ausgeübten Tätigkeit nach Art. 17 Abs. 1 des DBA „stammen“ für Zecke des Art. 17 Abs. 2 des DBA aus diesem Staat. Gleiches gilt auch für Einkünfte, die aus der Duldung der Übertragung oder der Aufzeichnung dieser im anderen Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit in Rundfunk und Fernsehen herrühren. Fraglich ist aber, ob und unter welchen Voraussetzungen Einkünfte im Sinne des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA aus dem anderen Staat „stammen“, da Art. 17 Abs. 1 Satz 2 die Quelle der Einkünfte nicht lokalisiert. Der Versuch, die Erwähnung der aus dem anderen Staat stammenden Einkünfte in Art. 17 Abs. 2 des DBA für die Auslegung des Art. 17 Abs. 1 Satz 2 fruchtbar zu machen und mit Hilfe des Art. 17 Abs. 2 des DBA die Quelle der Einkünfte zu lokalisieren, wurde in diesem Beitrag bereits untenommen und musste ergebnislos abgebrochen werden, da sich das Auslegungsmaterial als zu widersprüchlich erwies.

Eine Normhypothese könnte darin bestehen, Art. 17 Abs. 2 des DBA nur auf Art. 17 Abs. 1 Satz 1 des DBA zu beziehen und unter Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 des DBA fallende Einkünfte nicht vom Künstler- und Sportlerdurchgriff umfasst zu sehen. Dafür spricht im Hinblick auf Satz 2, dass es nur bei jenen Einkünften, deren Quelle in einem Staat lokalisiert werden kann, Sinn macht, von aus diesem Staat stammenden Einkünften zu sprechen. Für Satz 3 überzeugt dieses Argument aber nicht. Außerdem differenziert der Wortlaut des Art. 17 Abs. 2 des DBA nicht zwischen den verschiedenen Einkunftsarten des Art. 17 Abs. 1 des DBA, sondern regelt generell „Einkünfte der in Absatz 1 genannten Art“. Darüber hinaus ist auch zu berücksichtigen, dass Art. 17 Abs. 2 des DBA von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA abweicht und eben nicht unmittelbar an die von Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA Deutschland-Österreich erfassten Einkünfte anknüpft, indem dort etwa von dem Staat die Rede wäre, in dem „der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt“. Diese Abweichung lässt darauf schließen, dass von Art. 17 Abs. 2 des DBA nicht nur die Einkünfte nach Art. 17 Abs. 1 Satz 1 erfasst sind⁹⁹. Diese Argumente sprechen dafür, Art. 17 Abs. 2 des DBA auf alle von Art. 17 Abs. 1 des DBA erfassten Einkünfte zu beziehen. Der Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte nach Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 des DBA „stammen“, ist dieser Auffassung zufolge derjenige der beiden Vertragsstaaten, der nicht nach Art. 4 des DBA der Ansässigkeitsrat ist. Dieser Staat hat nämlich im Verhältnis zwischen Deutschland und Österreich das Besteuerungsrecht für die Einkünfte nach Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 des DBA. Wenn Art. 17 Abs. 2 des DBA den Zweck hat, die Durchsetzung der nach Art. 17 Abs. 1 des DBA zugeflossenen Besteuerungsrechte auch dann sicherzustellen, wenn eine weitere Person als unmittelbarer Einkünftebezieher dazwischentritt, macht es auch Sinn, Art. 17 Abs. 2 des DBA in allen Fällen des Art. 17 Abs. 1 des DBA diese Wirkung beizumessen.

6. Rechtspolitische Bewertung

Die für Künstler und Sportler anwendbare Verteilungsnorm des Art. 17 DBA Deutschland-Österreich weist einige Besonderheiten im Vergleich zu Art. 17 OECD-MA auf. Die Regelung ist von der Intention getragen, das Besteuerungsrecht des Quellenstaates zu erweitern. Die nunmehr in Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und

96) Vgl. Lang/Stefaner (Fn. 1), Art. 17 Rz. 4.

97) So z. B. H. Louboutin, SWI 1991, 315 ff. (317).

98) So z. B. Wäschnigler (Fn. 11), Art. 17 Rz. 59; Rief (Fn. 15), S. 250; Maßbaum, in: Becker/Höppner/Grochter/Kroppen (Fn. 19), Art. 17 OECD-MA Rn. 202; Stockmann (Fn. 11), Art. 17 Rz. 109.

99) Vgl. auch Lang/Stefaner (Fn. 1), Art. 17 Rz. 13.

Satz 3 DBA Deutschland-Österreich enthaltenen Tatbestände werten einige neue Auslegungsfragen auf. Die Abgrenzung zwischen der dem Art. 17 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Regelung des Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA Deutschland-Österreich einerseits und den in diesem DBA dem Art. 17 Abs. 1 hinzugefügten Sätzen 2 und 3 andererseits ist dadurch aber nicht bedeutungslos geworden: Art. 23 Abs. 2 des DBA sieht für in Österreich ansässige Personen bei Einkünften nach Art. 17 Abs. 1 Satz 1 die Freistellungsmethode, bei Einkünften nach Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 hingegen die Anrechnungsmethode vor, wobei der Grund für diese Differenzierung zumindest nicht auf den ersten Blick einsichtig ist. Der Grund für die Anwendung der Anrechnungsmethode bei Einkünften nach Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 des DBA könnte in der sonst bestehenden Gefahr der doppelten Nichtbesteuerung liegen, da das DBA dem Nicht-Ansässigkeitsstaat auch dann das Besteuerungsrecht zuweist, wenn dieser Staat keine hinreichenden Anknüpfungspunkte zu den Einkünften hat, um sie nach originär innerstaatlichem Recht zu besteuern. Die Differenzierung führt jedoch – für in Österreich ansässige – dazu, dass zwischen Einkünften nach Art. 17 Abs. 1 Satz 1 einerseits und Satz 2 und 3 andererseits unterschieden werden muss. Die Abgrenzungsprobleme, die die im DBA Deutschland-Österreich vorgesehene Erweiterung des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA vermeiden will, bestehen insoweit dennoch. Zusätzliche Schwierigkeiten entstehen dadurch, dass Art. 17 Abs. 1 Satz 2 des DBA zwar die Ausübung der persönlichen Tätigkeit für die Bestimmung des Quellenstaates als ausdrücklich nicht relevant erklärt, jedoch davon absieht, irgendeine Lokalisierung der Einkunftsquelle vorzunehmen. Ob es sich dabei um einen Redaktionsfehler handelt, ist unklar. Das verfügbare Auslegungsmaterial ist jedenfalls zu widersprüchlich, um einen möglichen Redaktionsfehler im Auslegungswege zu bereinigen. Die Konse-

quenz ist das überraschende Auslegungsergebnis, wonach dem Nicht-Ansässigkeitsstaat sogar ein Besteuerungsrecht für im Ansässigkeitsstaat und in Drittstaaten erzielte Einkünfte zukommt. Insgesamt dürfen die Vertragsverhandler dem Ziel, faktische Besteuerungslücken auf jeden Fall zu vermeiden, mehr Aufmerksamkeit als der konkreten Ausgestaltung der Regelung gewidmet haben. Dies ist bedauerlich, da schon die hier aufgezeigten Auslegungsfragen gezeigt haben, welche Schwierigkeiten die Regelungen des Art. 17 DBA Deutschland-Österreich den Anwendungen bereiten werden. Auf etliche der auch hier aufgezeigten Probleme würde schon auf Grundlage des Entwurfs des neuen DBA hingewiesen¹⁰⁰, sodass die Vertragsverhandler vor Abschluss des DBA noch reagieren und die Regelungen hätten verbessern können. Vom Grundsatz, Abweichungen vom OECD-MA nur in Übereinstimmung mit einer sonst konsistenten Abkommenspolitik zumindest eines der beiden Vertragsstaaten vorzunehmen, haben sich die Vertragsverhandler nicht leiten lassen: Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 DBA Deutschland-Österreich findet weder im deutschen noch im österreichischen Abkommensnetz Vorbild oder Nachahmung¹⁰¹. Dass diese Schwäche durch besondere redaktionelle Mühen bei der Formulierung der Vorschrift kompensiert worden wäre, lässt sich nicht nachweisen.

¹⁰⁰/ Vgl. den bereits 1999 erschienenen Beitrag von *Tajfl*, in: *Gasner/Lang/Lechner* (Fn. 2), S. 161 ff.

¹⁰¹/ Im Netz der deutschen DBA findet sich eine vergleichbare Regelung nur in der erwähnten Vorschrift des Art. 17 DBA Deutschland-Usbekistan. Eine ähnliche Regelung findet sich darüber hinaus in Art. 17 DBA Deutschland-Mexiko, die zumindest teilweise von ähnlichen Leistungen getragen sein dürfte, jedoch völlig anders formuliert ist. In anderen österreichischen DBA ist eine ähnliche Regelung nicht zu finden.