

Markus Christoph Stefaner\*)

## Die Sportlerklausel im alten DBA Deutschland-Österreich im Lichte der neuen Judikatur des BFH

### TREATMENT OF SPORTSMEN UNDER THE DTC AUSTRIA-GERMANY

As the old DTC Austria-Germany came into force before the first OECD Model Convention had been negotiated, it does not include a clause similar to Art. 17 OECD MC. Thus, the treatment of sportsmen under that DTC has a moved past. Since 1997 Art. 8 para 2 sentence 2 has been interpreted similar to Art. 17 OECD MC by both administrations. The latest jurisprudence of the German Fiscal High Court set an end to that interpretation in Germany. As the Austrian administration still sticks to that interpretation, cases of double taxation and double non-taxation may arise.

#### I. Rechtsentwicklung

Das DBA Ö-D a. F.<sup>1)</sup> stammt aus dem Jahr 1954. Das erste OECD-MA auf dem Gebiet der Steuern vom Ertrag stammt hingegen erst aus dem Jahr 1963.<sup>2)</sup> Daher enthält das DBA Ö-D a. F. keine einem OECD-MA vom Wortlaut her entsprechende Sportlerklausel. Einkünfte von Sportlern können daher – sofern diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erzielt werden – unter Unternehmensgewinne (Art. 4 DBA Ö-D a. F.) oder unter Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (Art. 8) fallen. Für Unternehmensgewinne weist Art. 4 dem Tätigkeitsstaat nur das Besteuerungsrecht für Einkünfte, die in einer Betriebstätte entstehen, zu. Art. 8 Abs. 1 DBA Ö-D a. F. gewährt dem Tätigkeitsstaat bei sonstiger selbstständiger – nicht freiberuflicher – Tätigkeit das Besteuerungsrecht für alle Einkünfte, die im Tätigkeitsstaat erzielt wurden. Art. 8 Abs. 2 ist eine spezielle Verteilungsnorm für Freiberufler. Diese macht wiederum eine feste Einrichtung<sup>3)</sup> zur Voraussetzung für das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates.

Art. 8 Abs. 2 enthält allerdings in Satz 2 folgende Regelung: „Diese Einschränkung [Voraussetzung einer festen Einrichtung; Anm. d. Autors] gilt jedoch nicht für freiberuflich ausgeübte künstlerische, vortragende, sportliche oder artistische Tätigkeit.“ Dies stellt eine Sonderregelung für Künstler und Sportler dar. Die Formulierung entspricht zwar nicht völlig dem Wortlaut des Art. 17 OECD-MA. Allerdings gewährt auch Art. 17 OECD-MA dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht. Dies scheint auch der Effekt von Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. zu sein, wonach Art. 8 Abs. 1 anzuwenden ist und somit dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht unabhängig vom Vorliegen einer ständigen Einrichtung gewährt wird.<sup>4)</sup> Auf den ersten Blick scheint somit die Sportlerklausel im DBA Ö-D a. F. – soweit nicht unselbstständige Sportler betroffen sind<sup>5)</sup> – vom Sinn her jener des OECD-MA zu entsprechen.<sup>6)</sup>

Diese Auslegung des Art. 8 Abs. 2 2. Satz stößt allerdings auf ein Hindernis in der Textierung und der systematischen Stellung der Regelung. Die Klausel ist Teil der Verteilungsnorm für Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und setzt „freiberuflich ausgeübte [...] sportliche [...] Tätigkeit“<sup>7)</sup> voraus; fraglich bleibt, wann sportliche Tätigkeit freiberuflicher Natur ist. Weder im DBA noch in dessen Schlussprotokoll findet sich eine abschließende Definition von freiberuflicher Tätigkeit.<sup>8)</sup>

\*) Mag. Markus Christoph Stefaner ist Universitätsassistent am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Besonders danken möchte ich Dr. Mario Züger für seine Anregungen.

1) BGBl. Nr. 221/1955 i. d. F. BGBl. Nr. 361/1994.

2) Vgl. M. Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1997) Rz. 30.

3) Zur Parallelität von „Betriebstätte“ und „fester Einrichtung“ vgl. M. Lang, Einführung Rz. 316.

4) Vgl. M. Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich (1997) Art. 8 Rz. 60.

5) Art. 17 OECD-MA gilt auch für unselbstständige Sportler. Vgl. M. Lang, Einführung Rz. 339 f.

6) Vgl. auch Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, 16. Lfg. (1997) Art. 8 DBA Ö-D Anm. 3.

7) Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F.

8) Z 20 des Schlussprotokolls bietet zwar Hinweise, erschöpft sich aber – genauso wie die innerstaatlichen Regelungen – in einer demonstrativen Aufzählung.

Im Laufe der Zeit wechselte die Ansicht der Finanzverwaltungen über die Einordnung von Sportlereinkünften – und folglich über deren Besteuerung – einige Male: Im Jahre 1989 schlossen Deutschland und Österreich eine Verständigungsvereinbarung, wonach Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. nur auf selbstständige Einkünfte, die eben unter Art. 8 fallen, anwendbar war.<sup>9)</sup> Da jedoch nach dem Recht beider Staaten Einkünfte von Profisportlern als gewerblich zu qualifizieren sind – und auch eine autonome DBA-Auslegung nach h. A. zu keinem anderen Ergebnis führt<sup>10)</sup> –, fallen deren Einkünfte unter Art. 4 DBA Ö-D a. F.<sup>11)</sup> Art. 8 Abs. 2 2. Satz läuft somit leer. Für die Besteuerung von Sportlereinkünften im Tätigkeitsstaat war somit eine Betriebsstätte notwendig, der diese Einkünfte auch noch zurechenbar sein mussten.

Nachdem das dBMF bereits im Laufe des Jahres 1996 von der Auslegung, dass Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. nur für Einkünfte im Rahmen des Art. 8 Anwendung findet, abgegangen ist, zog auch das öBMF mittels VO 735/1996<sup>12)</sup> mit Wirkung vom 1. Jänner 1997 nach.<sup>13)</sup> Von 1997 an interpretierten Deutschland und Österreich Art. 8 Abs. 2 2. Satz somit als eine Sportlerklausel entsprechend Art. 17 OECD-MA.<sup>14)</sup> Sportlereinkünfte waren somit im Tätigkeitsstaat unabhängig von einer dortigen Betriebsstätte steuerpflichtig.

Die österreichische Verordnung besagt in Art. 1, dass „Art. 8 Abs. 2 letzter Satz [...] auch für Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ gilt. Für diese Aussage gibt es nun zwei mögliche Interpretationen. Eine ist, dass Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. auch für Einkünfte gilt, die innerstaatlich unter § 23 EStG fallen und damit ‚Einkünfte aus Gewerbebetrieb‘ darstellen. Gegen diese Auffassung spricht, dass nach h. A. DBA-Regelungen autonom interpretiert werden. Schon dies allein führt dazu, dass Einkünfte, die innerstaatlich als gewerblich gelten, für das DBA als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit gelten können. Weiters hätte Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. weiterhin de facto keinen Anwendungsbereich, da auch bei autonomer Auslegung Einkünfte aus „freiberuflich ausgeübte[r] [...] sportliche[r] [...] Tätigkeit“<sup>15)</sup> kaum denkbar sind.<sup>16)</sup> Gegen diese Interpretation spricht auch, dass man dem Ordnungsgeber nicht unterstellen kann, eine Regelung ohne normativen Inhalt zu schaffen. Außerdem ist diese VO auch speziell in ihrem Zusammenhang zu sehen. Mit ihr sollte nämlich von der davor herrschenden Auslegung – die Verteilungsnorm des Art. 8 Abs. 2 2. Satz nur für sportliche Tätigkeit, die unter Art. 8 subsumiert wird, anzuwenden – abgegangen werden, somit von genau jener Auslegung, zu der diese Interpretation der VO führen würde. Somit kann die Interpretation der VO als reine Anweisung, die Qualifikation der Einkünfte für das DBA autonom vorzunehmen, nicht als vom Ordnungsgeber intendiert angesehen werden.

Daher bleibt nur noch diese VO dahin gehend zu interpretieren, dass Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. bei der Anwendung von Art. 4 (Unternehmensgewinne<sup>17)</sup> hinzuzudenken ist und somit sportliche Tätigkeiten im Tätigkeitsstaat auch ohne Betriebsstätte der Besteuerung unterliegen.<sup>18)</sup> Dafür spricht auch – auch wenn dies keine unmittelbare rechtliche Wirkung entfaltet, sondern höchstens den Willen des Ordnungsgebers ausdrückt –, dass die Präambel der VO „Auf Grund der Artikel 4 und 8 [...] wird verordnet“ lautet. Allerdings tritt dadurch der Konflikt auf, dass mittels VO das – einem Bundesgesetz gleichge-

<sup>9)</sup> AÖFV Nr. 267/1989. Vgl. auch Toifl, Neue Verständigungsvereinbarung zum Sportlerbegriff nach dem DBA Deutschland-Österreich, SWI 1997, 16 ff. (16).

<sup>10)</sup> Siehe Abschnitt II.

<sup>11)</sup> Toifl, SWI 1997, 16 f.

<sup>12)</sup> BGBl. 1996, 4851 f.

<sup>13)</sup> Vgl. M. Lang/Schuch, DBA Ö-D Art. 8 Rz. 71.

<sup>14)</sup> Soweit nicht Einkünfte aus unselbstständig ausgeübter sportlicher Tätigkeit betroffen waren.

<sup>15)</sup> Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F.

<sup>16)</sup> Siehe Abschnitt II.

<sup>17)</sup> Die Überschriften der Art. sind nicht authentisch, sondern dienen nur der besseren Übersicht.

<sup>18)</sup> Vgl. Erläss 20. 3. 1997, AÖFV Nr. 88/1997. Vgl. auch M. Lang/Schuch, DBA Ö-D Art. 8 Rz. 71; Toifl, SWI 1997, 17 f.; Jirousek, Die geänderte Auslegung der „Künstler- und Sportlerklausel“ im DBA mit Deutschland, SWI 1997, 148 ff. (149).

ordnete – DBA abgeändert wird. Gesetzesändernde VO sind aber nur in ganz bestimmten Fällen möglich.<sup>19)</sup> Da diese hier nicht vorliegen, scheint diese VO gesetzeswidrig und kann daher vom VfGH aufgehoben werden. Auch Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK<sup>20)</sup> kann hier nicht weiterhelfen, da er restriktiv auszulegen ist, um den Verwaltungen nicht die verfassungswidrige Möglichkeit der Rechtsfortbildung zu geben.<sup>21)</sup> Solange diese Verordnung allerdings vom VfGH nicht aufgehoben ist, ist sie von der Verwaltung anzuwenden.<sup>22)</sup>

## II. Das Urteil I R 44-51/99 des BFH vom 11. 10. 2000

Bis zum Urteil des BFH I R 44-51/99 vom 11. 10. 2000<sup>23)</sup> führte diese Auslegung höchstens zu Verschiebungen von Besteuerungsrechten, nicht allerdings zur Möglichkeit von Doppel-(nicht-)besteuerung. Im dem Urteil zu Grunde liegenden Sachverhalt forderte ein nur in Österreich ansässiger Kläger von der deutschen Finanzverwaltung, seine in Deutschland erzielten Einkünfte als Sportler von der Steuer freizustellen, da keine Betriebsstätte vorlag. Das dBMF berief sich darauf, dass laut Art. 8 DBA Ö-D a. F. dem Fiskus des Veranstalterlandes ein Steuerabzug zusteht. Der BFH folgte jedoch dem Kläger. Laut diesem Urteil sind Sportlereinkünfte gewerbliche Einkünfte und somit unter Art. 4 DBA Ö-D a. F. („Unternehmensgewinne“) einzuordnen. Folglich ist allerdings eine Betriebsstätte für die Besteuerung im Quellenstaat Voraussetzung.

In diesem Urteil zeigt der BFH systematisch vorbildlich, dass dem Tätigkeitsstaat nur dann ein Besteuerungsrecht zusteht, wenn dieses durch eine der Verteilungsnormen zugewiesen wird. Danach führt der BFH aus, dass Art. 4 DBA Ö-D a. F. – die Regelung für Unternehmensgewinne – Deutschland kein Besteuerungsrecht gewährt, da in Deutschland keine Betriebsstätte vorliegt. Ob eine Betriebsstätte vorliegt, ist allerdings erst relevant, sobald feststeht, dass Art. 4 anwendbar ist. Deshalb ist die Prüfung des Vorliegens einer Betriebsstätte in diesem Schritt der Urteilsfindung – noch – unnötig.

Weiters zeigt der BFH, dass Art. 8 Abs. 1 DBA Ö-D a. F. nicht greift, da Berufssportler keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielen. Hierzu verweist der BFH auf seine Vorjudikatur<sup>24)</sup> und auf die einschlägige Literatur. Da sich der Begriff stark an die Formulierungen im innerstaatlichen Recht anlehnt, hält auch der BFH eine Auslegung parallel zu den Grundsätzen des nationalen Rechts für geboten.

Vom Standpunkt der Lehre ist hier allerdings zu sagen, dass diese Auslegungshilfen wegen der primären autonomen Auslegung<sup>25)</sup> der DBA nicht bindend für die Auslegung des Begriffs im DBA sein können. Trotzdem können sie doch zumindest Anhaltspunkte bieten. § 22 Z 1 EStG enthält für das innerstaatliche Recht eine taxative Aufzählung der freiberuflichen Tätigkeiten. Da Sportler in dieser abschließenden Aufzählung nicht genannt werden – und sie auch keine Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit erzielen – sind ihre Einkünfte innerstaatlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, sofern die sportliche Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienst-

<sup>19)</sup> Vgl. Walter/Mayer, Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrechts<sup>8</sup> (1996) Rz. 601.

<sup>20)</sup> „(3) Außer dem Zusammenhang sind in gleicher Weise zu berücksichtigen a) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen; [...]“.

<sup>21)</sup> Vgl. M. Lang, Einführung Rz. 78 m. w. N.

<sup>22)</sup> Vgl. Walter/Mayer, Grundriß Rz. 1131.

<sup>23)</sup> Abgedruckt in IStR 2001, 182 ff.

<sup>24)</sup> BFH 16. 3. 1951, BStBl. 1951 III 97.

<sup>25)</sup> Vgl. BFH 18. 7. 2001, I R 26/01, abgedruckt in IStR 2001, 653 ff. Vgl. auch M. Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/M. Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 ff. (41); Klein, Der freiberuflich tätige Berufssportler – eine deutsch-österreichische Kuriosität, IStR 1996, 361 ff. (362 f.); M. Lang, Einführung Rz. 113; Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (1998) Rz. 16.62 m. w. N.; Zorn, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 ff. (461).

<sup>26)</sup> VfGH 24. 2. 1982, 81/13/0159, 0164 f.; vgl. auch Doralt, EStG Band II<sup>4</sup> (1. 7. 1999) § 23 Tz. 138, § 98 Tz. 59; Enneking/Denk, Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, DStR 1996, 450 ff. (451); Artner, Die Besteuerung von Künstlern und Sportlern nach dem OECD-Musterabkommen, Diplomarbeit WU Wien (2000) 43 ff.

verhältnisses ausgeübt wird.<sup>26)</sup> In Deutschland ist die Lage bezügl. § 18 dEStG ähnlich. Lediglich über die historische Interpretation kann die Auslegung innerstaatlichen Rechts auf die Auslegung von Begriffen in DBA Einfluss haben. Hierbei ist auch auf die Bedeutung der Begriffe in den beiden Rechtsordnungen zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBAs abzustellen, um den Willen der Abkommensrechtssetzer zu ergründen. Der BFH<sup>27)</sup> stellte schon 1951 klar, dass ‚Berufssportler‘ gewerbliche Einkünfte beziehen, während ‚Amateursportler‘ Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit erzielen. Im Gegensatz dazu war in Österreich zu dieser Zeit noch nicht geklärt, ob Einkünfte von Sportlern unter Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder unter gewerbliche Einkünfte zu subsumieren seien.<sup>28)</sup> Für die Interpretation des Art. 8 Abs. 2 DBA Ö-D a. F. lässt sich daher weder aus der österreichischen noch aus der deutschen Rechtslage zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA etwas gewinnen, da beide Staaten sportliche Tätigkeiten als gewerblich oder selbstständig, nie aber als freiberuflich qualifizierten. Diese Auslegung führt allerdings dazu, dass sich für Art. 8 Abs. 2 2. Satz kein Anwendungsfall findet. Da man aber im Zweifel nicht annehmen kann, dass ein Gesetzgeber eine bloß deklarative Vorschrift erlässt,<sup>29)</sup> müssen für eine dahin gehende Interpretation überzeugende Gründe vorliegen. Diese sind darin zu suchen, dass sportliche Tätigkeit gerade nicht den Voraussetzungen für freie Berufe, die „vornehmlich durch die persönliche, besonders qualifizierte geistige Leistung des Berufsträgers ausgeübt werden“<sup>30)</sup>, entspricht. M. Lang führt so auch an, dass es durch die Einordnung sportlicher Tätigkeit unter die freien Berufe weiter unklarer würde, unter welchen Voraussetzungen freiberufliche Tätigkeit vorliegt.<sup>31)</sup> Außerdem entspricht sportliche Tätigkeit auch nicht den in Z 20 des Schlussprotokolls aufgezählten freien Berufen. Auch die Erweiterung der Klausel des Art. 8 Abs. 2 2. Satz auf selbstständig tätige Sportler im Rahmen der teleologischen Interpretation wäre nicht zielführend, da Art. 8 Abs. 1 DBA Ö-D a. F. für selbstständige – nicht freiberufliche – Einkünfte dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht gewährt und somit zum selben Ergebnis wie die Anwendung von Art. 8 Abs. 2 2. Satz für Einkünfte aus freiberuflicher sportlicher Tätigkeit führt.

Im Zweifel sind gesetzliche Regelungen so auszulegen, dass ihnen ein Anwendungsbereich zukommt. In Art. 8 Abs. 2 2. Satz eine allgemeine Sportlerklausel zu erblicken, die auf Grund der Lex-specialis-Regel den anderen Verteilungsnormen derogiert, ist allerdings unmöglich, da das Normenmaterial zu widersprüchlich ist. Daher geht die h. L. davon aus, dass Sportlereinkünfte im DBA Ö-D a. F. unter die Verteilungsnorm für ‚Unternehmensgewinne‘ (Art. 4) fallen.<sup>32)</sup> Auch wenn die Argumentation des BFH hier nicht überzeugend ist, kommt er doch zum selben Ergebnis wie die h. L.

Das Ansinnen des dBMF, Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. auf alle Berufssportler auszudehnen, scheidet somit dem BFH zufolge – entsprechend der h. L. – an dem Wortlaut des Art. 8 Abs. 2 2. Satz, der dezidiert eine freiberuflich ausgeübte Tätigkeit fordert und nicht genügend Anhaltspunkte bietet, um als generelle Sportlerklausel Anwendung zu finden. Daher muss auch hingenommen werden, dass die Regel keinen oder nur ei-

<sup>27)</sup> BFH 16. 3. 1951, BStBl. 1951 III 97; vgl. auch Klein, IStR 1996, 362 m. w. N.

<sup>28)</sup> Pucharski, Einkommensteuergesetz<sup>4</sup> (1953) erwähnt zwar die Abzugsbesteuerung in Rz. 7 zu § 49, trifft jedoch weder eine Zuteilung zu § 15 („Einkünfte aus Gewerbebetrieb“) noch zu § 18 („Selbständige Arbeit“) EStG i. d. F. BGBl. Nr. 125/1952.

<sup>29)</sup> Vgl. zuletzt Schuch, Der Progressionsvorbehalt nach § 6 AStG-E, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 193 ff. (202); Züger, Die Regelungen zum Verständigungsverfahren, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) AStG-E 223 ff. (245). Dies gilt auch für die Abkommensinterpretation; M. Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 199.

<sup>30)</sup> BFH 23. 5. 1984, BStBl. 1984 II 823.

<sup>31)</sup> Vgl. M. Lang, DBA und innerstaatliches Recht (1992) 200.

<sup>32)</sup> Vgl. M. Lang, DBA und innerstaatliches Recht 200; H. Loukota/Jirousek, Leitfaden zum revidierten österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (1994) Rz. 298; Klein, IStR 1996, 366; Maßbaum, Die Künstler- und Sportlerklausel in DBA, IWB F 10, G 2, 1233 ff. (1249).

nen sehr eingeschränkten Anwendungsraum hat. Dies bekräftigt der BFH auch dadurch, dass die beiden Finanzverwaltungen über lange Zeit hinweg auch dieser Auslegung folgten und darüber sogar eine Verständigungsvereinbarung schlossen.<sup>33)</sup> Der BFH sieht darin richtigerweise keine Änderung des Inhalts des DBA – da auch Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK den Verwaltungen nur die Möglichkeit bietet, die Abkommensauslegung zu koordinieren, nicht aber rechtsfortbildend tätig zu werden<sup>34)</sup> – sondern nur eine mögliche Auslegung. Da diese Auslegung somit möglich erscheint, besteht auch nicht der Zwang, Art. 8 Abs. 2 2. Satz teleologisch dahin gehend zu erweitern, dass er als allgemeine Sportlerklausel zu verstehen ist.

M. E. ist dem BFH allerdings nicht zu folgen, wenn er weiter ausführt, dass auch die Divergenz des Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. zu Art. 17 OECD-MA dazu führt, dass Art. 8 Abs. 2 2. Satz nicht auf alle Sportler auszudehnen ist. Das erste OECD-MA stammt nämlich aus dem Jahr 1963. Das DBA Ö-D a. F. ist somit um 9 Jahre älter. Es war den Abkommenssetzern somit gar nicht möglich, sich an die Textierung des OECD-MA zu halten, auch wenn die Regelung materiell jener des Art. 17 OECD-MA entsprechen sollte. Im Gegensatz zu den OECD-MA enthalten aber deren Vorgänger – die Musterabkommen des Völkerbundes<sup>35)</sup> – keine spezielle Sportlerklausel. Auch hier können Sportlereinkünfte nur entweder der Verteilungsnorm für ‚Unternehmensgewinne‘<sup>36)</sup> oder jener für ‚Arbeit und Dienstleistungen‘<sup>37)</sup> zugeordnet werden. Dass in das DBA Ö-D a. F. eine eigene Regelung für Sportler aufgenommen wurde, spricht deshalb für deren Charakter als ‚lex specialis‘ gegenüber Art. 4.

Auch das Vorgängerabkommen zwischen Österreich und dem Deutschen Reich vom 23. 5. 1922<sup>38)</sup> enthält keine spezielle Regelung für Sportler. Für Einkünfte aus selbstständiger und freiberuflicher Arbeit weist Art. IV dem Tätigkeitsstaat – ähnlich wie Art. III für Einkünfte aus Gewerbebetrieb – nur das Besteuerungsrecht bei Vorliegen eines „festen Mittelpunktes“ – für Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Vorliegen einer Betriebsstätte – zu. Art. IV erwähnt zwar Künstler, nicht jedoch Sportler. Eine eigene Sportlerregelung findet sich somit erst im DBA Ö-D aus 1954. Die Aufnahme in das DBA aus 1954 ist ein Argument für die Auslegung von Art. 8 Abs. 2 2. Satz als Verteilungsnorm für alle Einkünfte aus sportlicher Tätigkeit – zumindest soweit diese nicht unselbstständig ausgeübt wurde.

Im Gegensatz zum damaligen Musterabkommen des Völkerbundes war es zumindest im angloamerikanischen Raum auch schon vor dem ersten OECD-MA durchaus üblich, Sportlerklauseln in DBA einzufügen.<sup>39)</sup> Auch galt Art. XI DBA USA-Schweden<sup>40)</sup> sowohl für selbstständige als auch für unselbstständige Sportler. Dies geht aus der systematischen Stellung der Regelung in Art. XI DBA USA-Schweden hervor, der für ‚Arbeit und Dienstleistungen‘ anwendbar war. Die Regelungstechnik der Sportlerklausel des DBA USA-Schweden entspricht allerdings sehr stark jener des DBA Ö-D a. F. Der augenfälligste Unterschied ist, dass das DBA USA-Schweden nicht nur auf freiberufliche Sportler, sondern auf sämtliche Sportler abstellt, unabhängig davon ob diese selbstständig, freiberuflich oder unselbstständig tätig werden. Aus diesem Unterschied können aber kaum Rückschlüsse auf die Interpretation von Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. gezogen werden. Die beiden DBA stammen aus unterschiedlichen Rechts-

<sup>33)</sup> Vgl. AÖFV Nr. 267/1989.

<sup>34)</sup> Vgl. M. Lang, Einführung Rz. 78 m. w. N. Auch der VwGH wertete eine Verhaltensvereinbarung nur als Ministerialerlass. VwGH 30. 11. 1962, 364/61.

<sup>35)</sup> Musterabkommen des Völkerbundes der Mexiko-Runde (1943) und der Londoner Runde (1946).

<sup>36)</sup> Art. IV beider Musterabkommen.

<sup>37)</sup> Art. VII des Entwurfs der Mexiko-Runde und Art. VI des Entwurfs der Londoner Runde.

<sup>38)</sup> BGBl. Nr. 1923/286.

<sup>39)</sup> Vgl. Nitikman, Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?, *intertax* 2001, 268 ff. (269 ff.).

<sup>40)</sup> Art. XI Abs. d DBA USA-Schweden aus 1939 lautete folgendermaßen: „(d) The provisions of paragraphs (b) and (c) of this Article [Abs. b und c bestimmen, wann dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht, Anm. d. Autors] shall have no application to the professional earnings of [...] actors [...]“

kreisen. Daher kann den Abkommenssetzern nicht zugesonnen werden, die Formulierung des DBA USA-Schweden gekannt zu haben und von dieser ausdrücklich abgewichen zu sein. Es kann verschiedenste Gründe dafür geben, dass sich Art. 17 OECD-MA eher an Art. XI DBA USA-Schweden als an Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F., annähert. Alleine dies kann allerdings nicht dazu führen, dass man Art. 8 Abs. 2 2. Satz einen anderen Sinngehalt als Art. 17 OECD-MA beimisst.

Weiters führt der BFH als zusätzliches Argument für sein Ergebnis an, dass eine Interpretation von Art. 8 Abs. 2 2. Satz historisch gesehen zu doppelter Nichtbesteuerung hatte führen können, weil Deutschland die gesetzliche Grundlage einer Quellenbesteuerung von Sportlern erst nach Abschluss des DBA mit Österreich einführte. Auch dieses Argument ist nicht schlüssig. Folgerichtig dürften steuerbefreite Personen nie in den Genuss von DBA kommen, was allerdings der h. L. widerspricht.<sup>41)</sup> Weiters kann auch eine Auslegung nicht nur verworfen werden, weil sie zu doppelter Nichtbesteuerung führen kann, da in manchen Fällen doppelte Nichtbesteuerung die zwingende Konsequenz der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ist.<sup>42)</sup> Durch diese Auslegung würden sich die Vertragsstaaten einiger Möglichkeiten der Investitionsförderung begeben, da eine Steuerbefreiung im Tätigkeitsstaat, auch bei einem DBA mit Befreiungsmethode, nicht zu einer geringeren Steuerlast des Unternehmens, sondern nur zu höheren Steuereinnahmen im Ansässigkeitsstaat führen würde.<sup>43)</sup> Weiters könnte die doppelte Nichtbesteuerung in diesem Fall als Erleichterung für Sportler gesehen worden sein, die in relativ kurzer Zeit ihr Lebens Einkommen lukrieren und dadurch in den Genuss eines übermäßig hohen Progressionssatzes kommen. Außerdem kann die Nichtbesteuerung österreichischer Sportler durch Deutschland von den österreichischen Verhandlern durchaus gewünscht und vom Vertragspartner als Ausgleich für eine vorteilhafte Regelung eines anderen Tatbestandes hingenommen worden sein. Daher sollte die Tatsache, dass eine Auslegung zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen kann, kein Argument gegen diese Auslegung sein. Dieser Argumentation scheint sich auch der BFH in seinem Urteil vom 18. 7. 2001<sup>44)</sup> anzuschließen. In dem vorgelegten Sachverhalt führte die Divergenz der Auslegung des BFH und jener des öBMF zu der Möglichkeit einer Doppelbesteuerung. Wenn es durch unterschiedliche Auslegungen zu Doppelbesteuerungen kommen kann, müssen auch Fallkonstellationen möglich sein, die zu doppelter Nichtbesteuerung führen. Darin sah der BFH allerdings keinen hinreichenden Grund, seine Auslegung zu verwerfen.

Überdies ist auch die Feststellung, dass Sportler durch diese Auslegung auf jeden Fall der Besteuerung entgangen wären, nicht zutreffend. In Österreich gab es schon seit dem StÄndG 1951<sup>45)</sup> in § 45 Abs. 1 Z 1 EStG einen Quellensteuerabzug für Einkünfte aus „selbstständiger [...] sportlicher [...] Tätigkeit“. In Deutschland wurde ein Quellensteuerabzug für Berufssportler erst 1958 ins EStG aufgenommen. Aber auch schon davor wurde von der Verwaltung in den dEStR angeordnet, dass bei Einkünften von

---

<sup>41)</sup> Vgl. z. B. H. Loukota/Jirousek, Leitfaden Rz. 88; M. Lang, Einführung Rz. 182.

<sup>42)</sup> Vgl. Hofbauer, Settlement of Disputes in Austrian Tax Treaty Law, in M. Lang (Hrsg.) Settlement of Disputes in Tax Treaty Law (2002) in Druck m. w. N. A. A: VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217-9. A. A. auch H. Loukota, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 466 ff. (472); so wohl auch Zorn, SWI 2001, 459, obwohl er die Grenzen, die durch die Unterschiede in den unterschiedlichen Steuerrechtssystemen entstehen, anerkennt. Auch OECD MK Art. 17 Z 12 sieht doppelte Nichtbesteuerung als die zwingende Folge bei Anwendung der Befreiungsmethode und Steuerfreiheit im Tätigkeitsstaat.

<sup>43)</sup> Rein pragmatisch gesehen würde dann auch die Frage, warum eine minimale Besteuerung zur Befreiung im Ansässigkeitsstaat führen sollte, eine Nichtbesteuerung jedoch nicht, zu weiteren Abgrenzungsproblemen führen.

<sup>44)</sup> BFH 18. 7. 2001, I R 26/01.

<sup>45)</sup> BGBl. Nr. 191/1951.

<sup>46)</sup> Vgl. M. Lang, DBA und innerstaatliches Recht 197.

Sportlern ein Quellensteuerabzug vorzunehmen sei.<sup>46)</sup>

Besonders hervorzuheben ist, dass sich der BFH auch mit einer Entscheidung des VwGH<sup>47)</sup> vom 10. 5. 1972 zum damaligen DBA Ö-Lie<sup>48)</sup> auseinandergesetzt hat. In diesem Erk. beurteilte der VwGH Art. 6 Abs. 2 DBA Ö-Lie als Spezialregelung, die als allgemeine Künstlerklausel<sup>49)</sup> ausgelegt wurde. Der BFH sieht diese Entscheidung allerdings nicht als auf das DBA Ö-D a. F. übertragbar an, da sich der VwGH nicht mit der Möglichkeit der doppelten Nichtbesteuerung auseinandergesetzt hat – so sich diese Problematik im Verhältnis zwischen Österreich und Liechtenstein überhaupt stellte. Wie oben gezeigt, darf allerdings die Möglichkeit, dass gewisse Umstände zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen können, nicht der einzige Grund sein, eine – sonst überzeugende – Interpretation zu verwerfen. Der systematische Unterschied zwischen den beiden Anlässen ist allerdings, dass die Auslegung von Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. als Sportlerklausel an der Zuordnung von Sportlereinkünften zu Einkünften aus freien Berufen scheiterte, die Einordnung von Musikern zu den selbstständigen Einkünften bei autonomer Auslegung allerdings keine großen Probleme mit sich bringt, weshalb sich der VwGH mit dieser Problematik auch gar nicht befusste. Auch der BFH zeigte in seinem Beschluss vom 19. 3. 2001<sup>50)</sup>, dass eine Zuordnung von Einkünften von Künstlern zu freiberuflichen Einkünften des Art. 8 Abs. 2 DBA Ö-D a. F. möglich ist. Trotz dieser m. E. kritisch zu würdigenden Argumentation kommt der BFH zum überzeugenden Ergebnis, dass Einkünfte von Berufssportlern nur bei Bestehen einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat steuerbar sind.

### III. Mögliche Auswirkungen der unterschiedlichen Auslegung in Österreich und Deutschland

Da die österreichische Finanzverwaltung und der VwGH an die gültig kundgemachte VO<sup>51)</sup> – selbst wenn sie gesetzeswidrig erscheint – gebunden sind, kann es zu Konflikten kommen, da das DBA von den Behörden der beiden Länder unterschiedlich ausgelegt wird. Ein in Österreich ansässiger Sportler, der in Deutschland – ohne Betriebsstätte – tätig wird, wird in keinem Vertragsstaat besteuert. Deutschland befreit, da es Art. 4 DBA Ö-D a. F. anwendet und keine Betriebsstätte vorliegt. Österreich wiederum befreit, da es Art. 8 Abs. 2 2. Satz anwendet und daher als Ansässigkeitsstaat kein Besteuerungsrecht hat. Die einzige mögliche Auswirkung des Einkommens auf die Steuerbelastung besteht hier im Progressionsvorbehalt.<sup>52)</sup>

Zu einer anderen Steuerbelastung kommt ein in Deutschland ansässiger Sportler, der Einkünfte aus Österreich bezieht. Seine Einkünfte werden doppelt besteuert. Österreich besteuert auf Grund von Art. 8 Abs. 2 2. Satz DBA Ö-D a. F. als Tätigkeitsstaat. Deutschland besteuert ebenfalls, da gem. Art. 4 dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht, wenn im Tätigkeitsstaat keine Betriebsstätte vorhanden ist.<sup>53)</sup> Aller-

<sup>47)</sup> VwGH 10. 5. 1972, Z 1637/70.

<sup>48)</sup> BGBl. Nr. 214/1956.

<sup>49)</sup> Dem Erk. des VwGH liegt als Anlassfall eine Beschwerde von Musikern zu Grunde, weshalb nur mit Sicherheit feststeht, dass der VwGH Art. 6 Abs. 2 DBA Ö-Lie als Künstlerklausel sieht. Art. 6 Abs. 2 leg. cit. spricht allerdings auch von „[...] selbstständige[r] Berufsausübung [...] von [...] Sportlern [...]“. Womit Art. 6 Abs. 2 wohl auch als *lex specialis* für selbstständige Sportler gesehen werden kann. Ob es allerdings selbstständige Sportler geben kann, wäre entsprechend den oben angestellten Überlegungen zum DBA Ö-D a. F. zu klären.

<sup>50)</sup> BFH 19. 3. 2001, I S 21/00, abgedruckt in IStR 2001, 320 f. Vgl. auch BFH 18. 7. 2001, I R 26/01.

<sup>51)</sup> An eine Aufhebung der VO scheint nicht gedacht zu sein. Vgl. EAS 1952 v. 19. 11. 2001 für den Standpunkt des BMF bezüglich der Behandlung von Einkünften von Künstlern gem. dem DBA Ö-D a. F. nach dem Urteil des BFH v. 18. 7. 2001, I R 26/01.

<sup>52)</sup> Gem. Z 27 a lit. b des Schlussprotokolls kommt dem Ansässigkeitsstaat ein subsidiäres Besteuerungsrecht zu, wenn auch ein Verständigungsverfahren zu keiner Einigung im Qualifikationskonflikt der Einkünfte führt und eine doppelte Nichtbesteuerung die Folge wäre. Für die historische Interpretation kann allerdings auch aus dieser Ziffer nichts gewonnen werden, da sie erst im Jahre 1994 eingefügt wurde.

<sup>53)</sup> Der BFH nahm diese Möglichkeit der Doppelbesteuerung im Urteil vom 18. 7. 2001, I R 26/01 auch bewusst in Kauf.

dings steht dem Steuerpflichtigen der Weg zum VfGH offen, welcher die VO in diesem Fall aufheben könnte. Solange allerdings niemand diesen Weg beschritten hat – und die Finanzverwaltung die Verordnung nicht selbst aufgehoben hat –, können in Österreich ansässige Sportler von der derzeitigen Rechtslage profitieren.

#### IV. Abschließende Würdigung

Das alte DBA Ö-D enthält keine dem Art. 17 OECD-MA vom Wortlaut her entsprechende Sportlerregelung. Der Versuch, Art. 8 Abs. 2 2. Satz als Sportlerregelung im Sinne von Art. 17 OECD-MA zu interpretieren, ist wohl mit dem Urteil des BFH vom 11. 10. 2000 endgültig als gescheitert anzusehen. Wenn die österreichische Verwaltung Art. 8 Abs. 2 2. Satz gem. der VO BGBl. Nr. 735/1996 weiterhin als allgemeine Sportlerklausel für nicht unselbstständig ausgeübte sportliche Tätigkeit auslegt, kann dies zu Doppelbesteuerungen oder zur doppelten Nichtbesteuerung führen. Spätestens mit dem In-Kraft-Treten des neuen DBA Ö-D<sup>54)</sup> ist dieser Konflikt für künftige Fälle beseitigt, da das neue DBA eine dem OECD-MA entsprechende Sportlerklausel enthält.<sup>55)</sup> Ein zusätzlicher Vorteil des neuen DBA Ö-D ist, dass die Behörden in einem – wie auch immer gelagerten – Fall, in dem eine unterschiedliche Auslegung des DBAs zu einer Doppelbesteuerung führt und innerstaatlicher Rechtsschutz nicht ausreicht, am Ende eines Verständigungsverfahrens den EuGH als Schiedsgericht anzurufen haben.<sup>56)</sup>

---

<sup>54)</sup> Momentan ist ein In-Kraft-Treten des neuen DBA Ö-D für 2003 geplant. Vgl. auch Weninger, DBA-Deutschland erst ab 2003, AStN 20/2001, 4 (4).

<sup>55)</sup> Art. 17 neues DBA Ö-D; vgl. hierzu ausführlich Toifl, Die Einkünfte von Künstlern und Sportlern nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland – Der Entwurf im Lichte der österreichischen und deutschen Abkommenspraxis (1999) 161 ff.

<sup>56)</sup> Art. 25 Abs. 5 neues DBA Ö-D; vgl. hierzu ausführlich Züger, Das Schiedsverfahren nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) DBA Ö-D 245 ff.; ders., Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen (2001) 129.

---

#### ● **Abkommenswidrige Haftungsanspruchnahme eines deutschen Auftraggebers durch sein deutsches Finanzamt**

(BMF) – Erbringt ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger für einen deutschen Auftraggeber an dessen Messeständen in Deutschland Kellnertätigkeiten und Reinigungsarbeiten und besorgt er zusätzlich die musikalische Unterhaltung der Messebesucher, dann steht das österreichisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen einer Haftungsanspruchnahme des deutschen Auftraggebers für einen unterlassenen Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 dEStG entgegen.

Der diesbezügliche Haftungsbescheid des deutschen Finanzamtes, der sich in seiner Begründung darauf beruft, dass Vergütungen an einen „Künstler“ bezahlt wurden, ist bei diesen Sachverhaltsgegebenheiten nicht abkommenskonform ergangen. Denn im Rahmen der österreichisch-deutschen Konsultationen vom 16. Juni 2000 (AÖFV Nr. 200/2000) wurde übereinstimmend zwischen den beiden Steuerverwaltungen festgestellt, dass bei Musikern der Sparte „Unterhaltungsmusik“ eine Künstlereigenschaft nur im Fall von „Medien-Persönlichkeiten“ gegeben ist, d. h. nur dann, wenn der Musiker durch Auftritt oder Darbietungen in Rundfunk oder Fernsehen eine überörtliche Bekanntheit erreicht hat. Unter diesen rechtlichen Gegebenheiten kann daher auf deutscher Seite an den gegenständlichen Einkünften kein Besteuerungsrecht geltend gemacht werden, da dieses im gegebenen Zusammenhang nach Artikel 8 Abs. 2 letzter Satz DBA-Deutschland nur bei Einkünften eines „Künstlers“ vorgesehen ist.

Es wird empfohlen, das deutsche Finanzamt unter Hinweis auf die vorliegende EAS-Auskunft um DBA-konforme Steuerentlastung zu ersuchen. Sollte eine Entlastung auf



diese Weise („im kurzen Weg“) nicht erwirkt werden können, müsste zur Herbeiführung eines abkommenskonformen Rechtszustandes ein Verständigungsverfahren gemäß Artikel 19 DBA-Deutschland eingeleitet werden. (EAS 1975 v. 2. 1. 2002)