

STEUERABZUG BEI ZAHLUNGEN AN BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE KÜNSTLERAGENTUREN UND -GESELLSCHAFTEN

1. Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstleragenturen unterliegen insoweit nicht der Abzugsteuer nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG, als sie für Management- und Agenturleistungen geleistet werden.
2. Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften können Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit iSd § 98 Z 2 EStG erzielen. Art 17 DBA Schweiz schränkt das Besteuerungsrecht Österreichs für in Österreich ausgeübte künstlerische Tätigkeit einer Schweizer Körperschaft nicht ein. Zahlungen an die Körperschaft unterliegen daher dem Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG.

§ 98 Z 2 und Z 3; § 99 Abs 1 Z 1 iVm § 100 EStG 1988

VwGH 11.12.2003, 2000/14/0165

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Der Beschwerdeführer betreibt eine „Konzertdirektion“ in Österreich und leistete Zahlungen an ausländische Künstleragenturen für in Österreich abgehaltene Konzerte einer Sängerin und eines Sängers. Die „Konzertdirektion“ hatte keine direkten Vertragsbeziehungen zu den Künstlern. In den Zahlungen waren neben der Vergütung für die Künstler auch Entgeltbestandteile für Management- und Agenturleistungen der ausländischen Künstleragenturen enthalten. Weiters wurden Zahlungen an eine Schweizer Theater-AG für Theateraufführungen in Österreich entrichtet. Bei der abgabenbehördlichen Prüfung zog das zuständige Finanzamt die „Konzertdirektion“ zur Haftung für die Abzugssteuer gemäß § 99 Abs 1 Z 1 iVm § 100 EStG heran, wobei sie die Summe aller Zahlungen als Bemessungsgrundlage festlegte.

Aus den Entscheidungsgründen:

[...] Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erk vom 27. 11.2003, 2000/15/0033, zum Ausdruck gebracht hat, ist zu unterscheiden, ob ein Veranstalter Rechtsbeziehungen direkt zum ausländischen Künstler unterhält oder bloß zu einer Künstleragentur. Im letztgenannten Fall unterliegt der Abzugsteuer nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG 1988 nur jener Anteil des Entgelts, der zu Einkünften des Künstlers führt. [...]

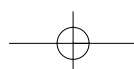
Die ausländische Künstleragentur unterliegt insbesondere mit dem auf ihre Management- bzw Agenturleistungen entfallenden Entgeltsanteil nicht der Abzugsteuer nach § 98 Z 3 iVm § 99 Abs 1 Z 1 EStG 1988. Insoweit liegt nämlich eine

Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen nicht vor.

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass der Steuerabzug jedenfalls vom gesamten vom Beschwerdeführer ausbezahlten Entgelt vorzunehmen sei. Damit hat sie die Rechtslage insofern verkannt, als der Abzugsteuer im Sinn des § 99 Abs 1 Z 1 EStG nur jener Anteil des vom Beschwerdeführer an die Künstleragenturen gezahlten Entgelts unterliegt, der Einkünfte der Künstler darstellt. Als Folge dieses Rechtsirrtums hat es die belangte Behörde unterlassen, Feststellungen darüber zu treffen, in welchem Ausmaß das vom Beschwerdeführer bezahlte Entgelt an die beiden betroffenen Künstler weitergereicht worden ist. [...]

Da den Doppelbesteuerungsabkommen im gegebenen Zusammenhang lediglich die Aufgabe zukommt, einen nach innerstaatlichem Steuerrecht bestehenden Besteuerungsanspruch zu beschränken (nicht ihn auszuweiten, vgl VwGH 27.11.2003, 2000/15/0033), braucht für den Beschwerdefall nicht mehr darauf eingegangen werden, ob allenfalls der Besteuerungsanspruch (Haftungspflicht) durch Normen des internationalen Steuerrechts noch weiter eingeschränkt ist. [...]

Anders als Zahlungen an Künstleragenturen sind Zahlungen an Künstler im Rechtskleid einer juristischen Person zu beurteilen. Die Künstleragentur ist ein vom Künstler zu unterscheidender Dritter, der eigenständige Managementleistungen



gen erbringt, aber nicht selbst an der Unterhaltungsdarbietung beteiligt ist. Demgegenüber unterscheidet sich die Leistung einer Künstlergruppe (wie eines Orchesters oder einer Theatergruppe) im Rechtskleid einer juristischen Person nicht von jener im Rechtskleid einer Personengesellschaft oder eines Künstlers als einer natürlichen Person. [...]

Der Umstand, dass § 21 Abs 1 Z 1 KStG 1988 bezüglich des Begriffes und der Ermittlung der Einkünfte auf die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes verweist, führt dazu, dass auch einer Körperschaft Einkünfte im Sinn der einkommensteuerlichen Vorschriften zufließen können. Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Körperschaften umfasst insbesondere auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird. Ob eine ausländische Körperschaft eine künstlerische Tätigkeit im Sinn der einkommensteuerlichen Vorschriften entfaltet, ist nach dem Inhalt der erbrachten Leistung, nicht aber nach der Rechtsnatur des Leistenden zu beurteilen. Dass aber die Leistungen einer Gruppe von Schauspielern künstlerische Leistungen sein können, liegt auf der Hand.

Solcherart können ausländische Schauspielergruppen im Rechtskleid der juristischen Person als beschränkt steuerpflichtige Körperschaften angesehen werden, die im Inland Einkünfte aus der Tätigkeit als Künstler erzielen (vgl. VwGH 14.3.1990, 86/13/0177).

Für den Fall, dass keine künstlerische Tätigkeiten vorliegen, ist jedenfalls der Tatbestand des Mitwirkenden an Unterhal-

tungsdarbietungen iSd § 98 Z 3 iVm § 99 Abs 1 Z 1 EStG erfüllt.

Die an sie bezahlten Vergütungen unterliegen somit nach innerstaatlichem Steuerrecht dem Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG. Auf weitere von der Beschwerde vorgebrachte Umstände, wie die Anzahl der von der Theatergesellschaft entwickelten Theaterproduktion oder das Fehlen der Mitwirkungsmöglichkeit von Ensemblemitgliedern, kommt es im gegebenen Zusammenhang nicht an. [...]

Die weite Fassung des zweiten Satzes des Art 17 des DBA Schweiz deckt auch die Tätigkeit von Künstlergruppen im Rechtskleid einer juristischen Person ab. Solcherart beschränkt das DBA Schweiz den österreichischen Steueranspruch, der sich [...] aus dem internationalen Steuerrecht ergibt, nicht. [...]

Aus der Summe der den inländischen Veranstalter treffenden abgabenrechtlichen Pflichten, der generell erhöhten Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug und der Nähe des abfuhrpflichtigen Veranstalters zur Sache ergibt sich, dass es Sache des Beschwerdeführers gewesen wäre, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Schweizer Theatergruppe „überwiegend durch Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln gefördert“ worden ist. [...]

Durch die Geltendmachung der Haftung für die Abzugsteuer hinsichtlich der an die Theater-AG geleisteten Zahlungen wurde der Beschwerdeführer sohin nicht in seinen Rechten verletzt. [...]

ANMERKUNG

Der VwGH setzte sich im vorliegenden Erkenntnis mit mehreren Aspekten der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler, Künstlergruppen und –agenturen auseinander. Dies ist angesichts vieler bestehender Unsicherheiten zu begrüßen: „Es ist einzuräumen, dass sich der Gesamtbereich der internationalen Künstlerbesteuerung im Laufe der Zeit zu einer der schwierigsten Materien des internationalen Steuerrechts entwickelt hat“ (H. Loukota, Missverständnisse bei der Besteuerung ausländischer Orchester und Theater, SWI 2000, 440).

Zunächst hat der VwGH seine Rechtsprechung bestätigt, wonach nur jene Teile eines an eine ausländische Künstleragentur bezahlten Entgelts der Abzugsteuer nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG unterliegen, die zu Einkünften des Künstlers führen (VwGH

27.11.2003, 2000/15/0033; VwGH 27.7.1994, 91/13/0222). Wie der VwGH richtig betont, liegen nämlich hinsichtlich des Entgelts für Management- und Agenturleistungen keine Einkünfte aus der Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen vor. Offenbar subsumiert der VwGH die Managementtätigkeit der ausländischen Künstleragentur auch nicht unter den Begriff „Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen“. Das von der Literatur kritisierte (vgl. etwa Burgstaller/Schuch, Beschränkt steuerpflichtige Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Architekten, Sportler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg) Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 127 (159 f); aA H. Loukota, Der

Auslandskünstlererlaß, SWI 1999, 261) weite Verständnis der Finanzverwaltung (vgl. EStR 2000, § 98, Rz 7942) dieses Begriffs dürfte damit vom VwGH nicht geteilt werden. Das vom inländischen Veranstalter an ausländische Künstleragenturen geleistete Entgelt ist demnach aufzuteilen. Nur jene Bestandteile, die zu Einkünften der (beschränkt steuerpflichtigen) Künstler führen, unterliegen der Abzugsteuer nach § 99 Abs 1 Z 1 EStG, nicht jedoch Entgelt, das für Managementleistungen der Agentur entrichtet wird.

Hinsichtlich der Behandlung von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften bestätigte der VwGH seine Judikatur, wonach auch Körperschaften Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit haben können (vgl. bereits VwGH 8.10.1954, 1487/52; VwGH 14.3.1990, 86/13/0177; aA BFH 30.11.1966, BStBl III 1966, 400). Die Tätigkeit einer ausländischen Körperschaft sei nach dem Inhalt der erbrachten Leistung, nicht nach der Rechtsnatur des Leistenden zu beurteilen. Weiters führt der VwGH aus, dass bei mangelnder künstlerischer Tätigkeit „jedenfalls der Tatbestand des Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen iSd § 98 Z 3 iVm § 99 Abs 1 Z 1 EStG erfüllt“ ist.

Das österreichische Besteuerungsrecht wird zunächst durch Art 17 Z 1 DBA Schweiz nicht eingeschränkt, da es für die Zuteilung des Besteuerungsrechts nicht darauf ankommt, ob die Einkünfte einer juristischen oder natürlichen Person zufließen. Eine Einschränkung könnte sich jedoch – auch im vorliegenden Fall – aus Art 17 Z 2 DBA Schweiz ergeben. Art 17 als Ausnahme zu Art 7, 14 und 15 DBA Schweiz kommt nämlich dann nicht zur Anwendung, wenn Tätigkeiten berufsmäßiger Künstler mittelbar oder unmittelbar durch Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln gefördert werden. Ein vom Beschwerdeführer vorgelegtes Schreiben des Rechtsnachfolgers der Theater-AG, das die Förderung durch öffentliche Mittel bestätigen sollte, wurde von der belangten Behörde als nicht ausreichender Nachweis qualifi-

ziert. Da der Beschwerdeführer dem Auftrag der Behörde, diesbezüglich eine Bestätigung der Schweizer Steuerverwaltung vorzulegen, nicht nachkam, wurde Art 17 Z 2 DBA Schweiz als nicht anwendbar erachtet und keine Beschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts durch das DBA Schweiz angenommen. In der Tatsache, dass dazu keine weiteren Ermittlungen durch die Behörde erfolgt sind, sah der VwGH keine Verletzung der Verfahrensvorschriften, da „es Sache des Beschwerdeführers gewesen wäre, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Schweizer Theatergruppe ‚überwiegend aus öffentlichen Mitteln gefördert‘ worden ist“. Dies ergebe sich aus „der Summe der den inländischen Veranstalter treffenden abgabenrechtlichen Pflichten, der generell erhöhten Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug und der Nähe des abfuhrpflichtigen Veranstalters zur Sache“.

Hier ist kritisch anzumerken, dass eine erhöhte Mitwirkungspflicht nur insoweit gegeben sein kann, als die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde beschränkt sind (vgl. etwa Lang, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, SWI 2003, 449 (450)). Nach der hL müssen zudem Amtshilfemöglichkeiten des DBA in Anspruch genommen werden, bevor dem Steuerpflichtigen eine „erhöhte Mitwirkungspflicht“ aufgebürdet werden kann (vgl. nur Schuch, Amtshilfemöglichkeiten mindern die „erhöhte“ Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen, SWI 1996, 395 (395 ff), Ritz, Schätzung (§ 184 BAO trotz bestehender Ermittlungsmöglichkeiten?, SWI 1997, 151 (151 ff), Urtz, Erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten trotz Amtshilfemöglichkeiten der Behörde? Geltende Rechtslage und Ausblick auf das DBA-Durchführungsgesetz, in Gassner/Lang (Hrsg) Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 443 (456 ff) mwN; vgl. auch VwGH 22.3.1995, 93/13/0076).

EVA BURGSTALLER

WISSEN UND BILDUNG



WILHELM BRAUMÜLLER

Universitäts-Verlagsbuchhandlung Ges.m.b.H.

A - 1092 Wien, Servitengasse 5; Telefon (+43 1) 319 11 59, Telefax (+43 1) 310 28 05

E-mail: office@braumueller.at <http://www.braumueller.at>