

den Restbetrag aber in den Händen des ausländischen Produzenten der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, die durch die Bestellung seines inländischen „ständigen Vertreters“ ausgelöst wurde.

Das Demonstrationsbeispiel kann sonach sichtbar machen, dass es idR verfehlt ist, zu behaupten, eine Gewinnzuweisung an die Fiktivbetriebsstätte sei überflüssig, weil *sämtliche* Funktionen des ständigen Vertreters ohnedies durch eine fremdübliche Vertreterprovision abgegolten werden müssen und die Fiktivbetriebsstätte daher gar nicht in der Lage sei, darüber hinausgehende Funktionen zu erfüllen.<sup>11)</sup>

Genauso verfehlt aber ist die These, man könne der Fiktivbetriebsstätte nach den Grundsätzen des AOA keinen Gewinn zurechnen, weil dies „*significant people functions*“ voraussetze und die Fiktivbetriebsstätte keine funktionserbringenden Dienstnehmer habe. Dies aber liegt im Wesen einer *fiktiven* Betriebsstätte. Denn eine real gar nicht existierende Betriebsstätte kann begrifflich keine Mitarbeiter physisch einstellen. Ein solches Verlangen wäre nicht mehr mit dem Sinn und Zweck des Art 5 Abs 5 DBA über den Bestand einer *Fiktivbetriebsstätte* vereinbar und würde damit diese Bestimmung geradezu ad absurdum führen.

Aus einer seinerzeit vom britischen Inland Revenue Service veröffentlichten Fallstudie wird im Übrigen die Bedeutung des Konzepts einer Vertreterbetriebsstätte für die Unterbindung von Gewinnverlagerungen in Steueroasen deutlich.

<sup>11)</sup> Dies wäre nur in einer extrem außergewöhnlichen Situation richtig: wenn nämlich der (*fiktive*) Rohgewinn der fiktiven Vertriebsbetriebsstätte den Betrag der Vertreterprovision nicht übersteigt.

Alexandra Miladinovic / Svetlana Wakounig\*)

## SWI-Jahrestagung: Einordnung der Tätigkeit eines Opernregisseurs unter Art 14 oder Art 17 OECD-MA

SWI CONFERENCE: CATEGORIZATION OF THE INCOME OF AN OPERA DIRECTOR UNDER ART 14 OR ART 17 OECD-MC

On November 17<sup>th</sup>, 2016, the eleventh annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

### I. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer mit Wohnsitz in Österreich war als Hochschulprofessor an einer österreichischen Universität und freischaffender Opernregisseur tätig. Aus einer Regie-

\*) Alexandra *Miladinovic*, LL.M., BSc, LL.B. und Mag. Svetlana *Wakounig* sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

<sup>1)</sup> Am 17. 11. 2016 fand zum elften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael *Lang* diskutierten StB Mag. Gerald *Gahleitner*, LL.M., Mag. Judith *Herdin-Winter*, WP/StB Mag. Gabriele *Holzinger*, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz *Jirousek*, Mag. Matthias *Kornberger*, Vize-Präs. Dr. Christian *Lenneis*, HR Mag. Roland *Macho*, WP/StB Mag. Christoph *Plott*, Mag. Bernhard *Renner*, WP/StB Dr. Roland *Rief*, WP/StB Mag. Reinhard *Rindler*, LL.M., Dr. Sabine *Schmidjell-Domes*, Mag. Martin *Schwaiger* und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus *Zorn*. Der nachfolgende Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

tätigkeit in Italien erhielt er progressionserhöhende Einkünfte, die er in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 anführte. Nach Ansicht des Beschwerdeführers war die künstlerische Gesamtleitung der Operninszenierung nach Art 17 DBA Österreich – Italien (DBA) im Tätigkeitsstaat Italien zu besteuern. Die Finanzverwaltung hingegen erfasste die Einkünfte aus der Operninszenierung als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Österreich, weil der Beschwerdeführer nicht auftretender Künstler iSd Art 17 DBA, sondern werkschöpfender Künstler iSd Art 14 DBA gewesen sei. Da der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Regieführung keinen Auftritt absolvieren musste und über keine ihm zuzurechnende Betriebsstätte in Italien verfügte, steht nach Ansicht des Finanzamts Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht nach Art 14 DBA zu. Im Rechtsmittelverfahren wurde vom Beschwerdeführer eingewendet, dass aufgrund seiner hohen künstlerischen Qualifikation und seines Hintergrunds als Universitätsprofessor der Künstlerbegriff des Art 17 DBA erfüllt sei.<sup>2)</sup>

## II. Diskussion

**Bernhard Renner:** Die Verteilungsnorm für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit war in Art 14 OECD-MA geregelt. Diese Bestimmung ist seit der Streichung im Jahr 2000 nicht mehr im OECD-MA vorzufinden. Dennoch enthalten zahlreiche geltende Doppelbesteuerungsabkommen, die vor dieser Zeit abgeschlossen wurden, eine Regelung, die Art 14 OECD-MA entspricht. Aus diesem Grund spielt die Abgrenzung des Art 14 OECD-MA gegenüber Art 17 OECD-MA etwa im Hinblick auf künstlerische Tätigkeiten noch immer eine große Rolle.

Im vorliegenden Fall hat das BFG die Beschwerde abgewiesen. In der Entscheidung führte das BFG aus, dass der Künstlerbegriff des Art 17 OECD-MA nicht deckungsgleich mit dem innerstaatlichen Künstlerbegriff ist. Der abkommensrechtliche Künstlerbegriff basiert auf dem englischen Begriff „*entertainer*“, der einen als Darsteller auf einer Bühne Tätigen bezeichnet. Bei der Auslegung des Künstlerbegriffs ist keine Rücksicht auf die Qualität der künstlerischen Leistung oder Ausbildung der jeweiligen Personen zu nehmen. Auch Auftretende wie etwa Heurigenmusiker, DJs oder sogar Zauberkünstler erfüllen den Künstlerbegriff des Art 17 OECD-MA, wohingegen Bühnenbildner, Choreografen oder Regisseure dieses Begriffsverständnis des Art 17 OECD-MA mangels Vorliegens eines Auftritts nicht erfüllen. In seiner Begründung verwies das BFG zudem auf das VwGH-Erkenntnis vom 30. 6. 2015, 2013/15/0266, das die Promotion eines Getränks durch ein „It-Girl“ zum Thema hatte. Bereits in dieser Entscheidung sprach sich der Gerichtshof für eine solche Interpretation des Künstlerbegriffs nach Art 17 OECD-MA aus und entschied, dass nicht die Qualität der Darbietung maßgeblich sei. Der VwGH legte damals fest, dass vielmehr die Absolvierung eines Auftritts entscheidend ist. Das BFG legte diese allgemeinen Grundsätze auf den Streitgegenständlichen Fall um. Da der Beschwerdeführer als Opernregisseur nicht in der Öffentlichkeit auftrat, fallen seine Einkünfte nicht unter Art 17 des DBA. Daher ist die Tätigkeit unter Art 14 des DBA einzuordnen und im Ansässigkeitsstaat zu besteuern, sofern im Tätigkeitsstaat hinsichtlich des zeitlichen und faktischen Moments keine Betriebsstätte begründet wurde. Mangels Betriebsstätten im Tätigkeitsstaat steht dem Ansässigkeitsstaat Österreich das Besteuerungsrecht zu.

**Nikolaus Zorn:** Das BFG verweist in seinem Erkenntnis auch auf eine Entscheidung des VwGH vom 21. 5. 1997, 96/14/0084, in welcher der Gerichtshof das Vorliegen einer Betriebsstätte erst ab einem Zeitraum von sechs Monaten festgestellt hat. Es gibt mittlerweile jedoch Judikatur,<sup>3)</sup> wonach der VwGH etwa einem Bürocontainer, der weniger als sechs Monate mitbenutzt wurde, bereits eine Betriebsstätteneigenschaft zugespro-

---

<sup>2)</sup> BFG 15. 6. 2016, RV/6100184/2015.

<sup>3)</sup> VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118.

chen hat. Unter gewissen Umständen könnte somit zB auch eine Garderobe im Opernhaus eine Betriebsstätte begründen. Im hier gegebenen Fall ist jedoch davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für eine solche zu Recht als nicht gegeben angesehen wurden. Der zweite Aspekt der Entscheidung betrifft die Frage, ob der Beschwerdeführer Künstler iSd Art 17 DBA ist. *Lang*<sup>4)</sup> hat sich damit auseinandergesetzt, welche Sprachfassung des Musterabkommens im Zweifel maßgeblich ist. Er kam zu dem Schluss, dass die englische und die französische Originalfassung des OECD-MA gleichwertig und bei Auslegungsfragen und Interpretationskonflikten heranzuziehen sind. Die Übersetzungen in anderen Sprachen sind hingegen im Zweifel nachrangig und bei der Auslegung von geringerer Relevanz. Aus dem englischen Begriff „*entertainer*“ wird primär ein unterhaltendes Element direkt gegenüber einem Publikum abgeleitet. Eine Person, die auftretend auf einer Bühne steht, fällt somit unter Art 17 DBA. Dies traf auf den Beschwerdeführer nicht zu.

**Gabriele Holzinger:** Unstrittig ist, dass es eine unterschiedliche Auslegung des Begriffs Künstler im innerstaatlichen Recht und im DBA-Recht gibt. Das innerstaatliche Recht setzt ein gewisses Qualitätsmerkmal voraus. Dabei ist es irrelevant, ob der Künstler darstellend ist oder ob er auf der Bühne auftritt. Dagegen steht im DBA-Recht beim Entertainer das unterhaltende Element im Vordergrund. Es ist somit wichtig, dass sich der Künstler gegenüber dem Publikum präsentiert. Deshalb wurde richtigerweise entschieden, dass beim Regisseur, auch wenn er zweifelsohne eine künstlerische Ausbildung hat und künstlerisch tätig wird, keine Künstlereigenschaft iSd Art 17 OECD-MA vorliegt, wohingegen bei einem It-Girl, das auf der Bühne steht, tanzt und ein Getränk promotet, die Künstlereigenschaft bejaht wurde.<sup>5)</sup>

**Roland Macho:** Während dem It-Girl die Künstlereigenschaft zugesprochen wurde, wurde diese dem Opernregisseur versagt. Dies ist ein Beispiel dafür, dass das Steuerrecht manchmal vom Allgemeinverständnis abweicht. Interessant ist auch der Hinweis des BFG, dass für die Begründung einer Betriebsstätte das bloße Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners selbst über einen längeren Zeitraum für sich genommen nicht genügt. Jedoch kann dieser Aussage keine allgemeine Gültigkeit unterstellt werden. Vielmehr muss im Einzelfall geprüft werden, ob Verfügungsmacht besteht.

**Bernhard Renner:** Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob auch ein Dirigent oder Chorleiter, der in der Oper teilweise nicht sichtbar ist, weil er sich im Orchestergraben befindet, DBA-rechtlich als Künstler zu qualifizieren ist. Es wird meines Erachtens davon auszugehen sein, dass beide Berufsgruppen den abkommensrechtlichen Künstlerbegriff erfüllen, weil sie darstellend tätig werden, unabhängig davon, dass die Sicht auf den Künstler während des Opernevents eingeschränkt ist. Hingegen ist der Regisseur während der Auf-führung *per se* nicht darstellend tätig und damit kein Künstler iSd Art 17 des DBA.

**Michael Lang:** Die Diskussion zeigt, dass es verschiedene Möglichkeiten gibt, den Künstlerbegriff auszulegen. *Doralt*<sup>6)</sup> etwa zeigte auf, dass das frühere – und dann aufgegebene – Verständnis des Künstlerbegriffs des innerstaatlichen Rechts dazu führen konnte, dass die Wiener Philharmoniker bei einer Aufführung am Opernball nicht künstlerisch tätig werden, weil hierbei nicht der künstlerische Genuss, sondern der Unterhaltungscharakter im Vordergrund steht. Im DBA-Recht ist für die Qualifikation des Künstlers jedenfalls der Auftritt ausschlaggebend. Diese Interpretation kann bereits den älteren Fassungen des OECD-Kommentars entnommen werden.<sup>7)</sup> Dennoch kann es selbst hier in Einzelfällen Abgrenzungsschwierigkeiten geben.

<sup>4)</sup> *Lang*, The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages, in *Maisto/Nikolakakis/Ulmer* (Hrsg), *Essays on Tax Treaties: A Tribute to David A. Ward* (2013) 15 (31).

<sup>5)</sup> VwGH 30. 6. 2015, 2013/15/0266.

<sup>6)</sup> *Doralt*, *War Johann Strauß Künstler?* RdW 1987, 206.

<sup>7)</sup> OECD-Kommentar (1996) Art 17 Rn 3.