

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Elisabeth Traxler, Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Heinrich Witetschka in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Peter Wolf Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Lehargasse 3A, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 30. Juni 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 3. Juni 2015 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf) handelt es sich um eine GmbH, deren Betriebsgegenstand die Filmproduktion ist.

Strittig ist, welcher Einkunftsart die Entgelte, die die in der Bundesrepublik Deutschland (BRD) und in der Schweiz ansässigen FilmschauspielerInnen von der Bf erhalten haben, zuzuordnen sind, und ob Österreich das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften hat.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zugrunde:

Mit den nunmehr angefochtenen (und als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 Abs. 1 EStG 1988 ergangenen) **Bescheiden vom 3. Juni 2015** hat das Finanzamt die Bf zur Haftung für Lohnsteuer (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) herangezogen sowie den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag festgesetzt. In dem zur Begründung verwiesenen (und ebenfalls mit 3. Juni 2015 datierten) Bericht hat das Finanzamt ausgeführt, dass Spesenersätze (Reise- und Hotelkosten) beschränkt steuerpflichtiger KünstlerInnen nachversteuert worden seien.

Ihre dagegen eingebrachte **Beschwerde vom 30. Juni 2015** hat die Bf wie folgt begründet: Im Falle des DBA-BRD sei dessen Art. 17 („Künstler und Sportler“) kraft ausdrücklicher Anordnung auch auf die Abgeltung von Urheberrechten gemäß Art. 12 („Lizenzgebühren“) anzuwenden. Dann sei aber auch die DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, anwendbar, sofern die geforderten Bestätigungen über Wohnsitz bzw. Lebensmittelpunkt und Jahreshöchstverdienstgrenze von € 10.000,00 für die (von der Bf) beschäftigten KünstlerInnen vorgelegt würden, welchem Erfordernis die Bf glaube bis zum 10. September 2015 nachkommen zu können.

Im Falle des DBA-Schweiz fehle aber eine entsprechende Klausel, daher richte sich die Zuteilungsregel für künstlerische Tätigkeiten nach Art. 12 des Vertrages, die bestimme, dass nur der Wohnsitzstaat, also die Schweiz, zur Erhebung von Steuern für Lizenzen kinematographischer Filme und Bild- und Tonaufzeichnungen berechtigt sei.

Da vor dem Hintergrund beider DBAs (bzw. der DBA-Entlastungsverordnung) eine Besteuerung gemäß § 70 EStG 1988 somit zu unterbleiben habe, werde beantragt, die gesamte (also auch: die bereits abgeführte) Einkommensteuer rückzuerstatten und den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag – diesem Antrag entsprechend - abzuändern.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27. Oktober 2015** hat das Finanzamt die Beschwerde abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Die DBA-Entlastungsverordnung ermögliche die Entlastung vom Steuerabzug in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen bereits an der Quelle, wenn die Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten seien. Voraussetzung dafür sei unter anderem, dass das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen die Österreich nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerung wieder ganz oder teilweise entziehe. Fraglich sei daher, ob Österreich im gegebenen Zusammenhang das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen entzogen werde. Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 unterlägen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988), die im Inland ausgeübt oder verwertet werde, der beschränkten Steuerpflicht. Nach innerstaatlichem Recht habe Österreich im gegebenen Fall daher das Besteuerungsrecht.

FilmschauspielerInnen seien unter den Künstlerbegriff des Art. 17 OECD-MA einzuordnen. Demnach dürften ungeachtet der Art. 5 und 15 Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie als

Musiker oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit beziehe, im anderen Staat besteuert werden. Nach Art. 17 OECD-MA werde das Besteuerungsrecht daher dem Tätigkeitsstaat und nicht dem Ansässigkeitsstaat zugeteilt. Somit verbleibe im gegebenen Fall auch unter Anwendung des Art. 17 OECD-MA das Besteuerungsrecht in Österreich. Eine Entlastung an der Quelle sei daher nicht möglich. Die Besteuerung habe wiederum nach rein innerstaatlichen Rechtsvorschriften gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfolgen. Sowohl das DBA-BRD als auch das DBA-Schweiz enthielten einen dem Art. 17 OECD-MA nachgebildeten „Künstlerartikel“, sodass die oa. Erwägungen sowohl auf die in der BRD als auch in der Schweiz ansässigen FilmschauspielerInnen zuträfen. FilmschauspielerInnen erhielten ihre Vergütungen für die Erbringung ihrer schauspielerischen Darstellungsleistungen (Aktivleistungen) und nicht als Abgeltung einer von ihnen erteilten Erlaubnis (Passivleistung), derzufolge der mit ihnen gedrehte Film auch verwertet werden dürfe. Das Herausschälen einer (auf Grund der DBAs in Österreich steuerlich nicht erfassbaren) Lizenzgebühr sei daher nicht zulässig, weil davon auszugehen sei, dass bereits auf Grund des Engagementvertrages die Filmverwertungsrechte bei der Filmproduktionsgesellschaft lägen (siehe EAS 2825 vom 2. März 2007, BMF-010221/0081-IV/4/2007).

Diesen Ausführungen ist die Bf in ihrem **Vorlageantrag vom 20. November 2015** wie folgt entgegengetreten:

Die Bf führe Film- und TV-Produktionen durch, die nicht öffentlich seien, somit nicht vor Publikum stattfänden. In seiner Beschwerdevorentscheidung habe sich das Finanzamt im wesentlichen auf Art. 17 des OECD-MA bzw. des DBA-BRD und des DBA-Schweiz gestützt. Art. 17 beider Doppelbesteuerungsabkommen setze aber voraus, dass es sich in den Tätigkeitsstaaten um Auftritte in der Öffentlichkeit handeln müsse, ansonsten sei diese Spezialbestimmung – unabhängig davon, ob die Tätigkeit in selbständiger oder unselbständiger Arbeit ausgeführt werde – nicht anwendbar (so auch: Kommentar 2008 zum OECD-MA, zweiter Satz zu Art. 17 in Z 9; Beck'sche Steuerkommentare, *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, DBA BRD/Österreich, Art. 17, Nr. 4; Kommentar *Vogel/Lehner*, 4. Auflage, Rz 6 und 23 zu Art. 17). Somit stehe fest, dass Art. 17 bei Studiofilmaufnahmen nicht anzuwenden sei. Die Besonderheit, dass gemäß Art. 17 Abs. 1 zweiter Satz DBA-BRD „Vergütungen jeder Art“ für höchstpersönliche Urheberrechte (ungeachtet des Art. 12) dem Art. 17 selbst dann unterworfen würden, wenn diese nicht im Zusammenhang mit „persönlich ausgeübter Tätigkeit“ stünden, weite die Anwendbarkeit des Art. 17 zwar auf Vergütungsansprüche nach dem Urheberrechtsgesetz aus, ändere jedoch nichts an der Voraussetzung einer vorausgehenden öffentlichen Darbietung. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass ohne öffentliches Auftreten die Zuteilungsregel des Art. 17, der als Spezialbestimmung den anderen Artikeln vorgehe, nicht zur Anwendung kommen könne. Der Besteuerung in Österreich sei daher auch bei unselbständiger Tätigkeit die Rechtsgrundlage entzogen, sodass nicht nur keine Lohnsteuer, sondern auch kein Dienstgeberbeitrag und kein Zuschlag dazu vorzuschreiben seien.

Die Bf hat daher – wie bereits in der Beschwerde – die Rückerstattung der gesamten (also

auch: der bereits abgeführte) Einkommensteuer sowie die entsprechende Abänderung der den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betreffenden Festsetzungsbescheide beantragt.

Im (an die Bf gerichteten) **Schriftsatz vom 17. Juli 2020** hat das Bundesfinanzgericht Folgendes ausgeführt: In ihrer Beschwerde habe die Bf ausgeführt, dass es sich bei den (gesamten) an die in der Beschwerde namentlich genannten Personen ausbezahlten Entgelten um die Abgeltung von Urheberrechten (Lizenzen) gehandelt habe. In seiner Beschwerdevorentscheidung habe das Finanzamt das Vorliegen von Lizenzzahlungen verneint. Die Bf sei (im Vorlageantrag) dieser Auffassung nicht (mehr) entgegengetreten. Sollte dieses Vorbringen jedoch weiterhin aufrecht erhalten werden, so werde die Bf gebeten, sämtliche damit in Zusammenhang stehenden Nachweise vorzulegen.

In ihrer dazu eingebrachten **Stellungnahme vom 17. September 2020** hat die Bf Folgendes ausgeführt:

1) Zu den vorgelegten Verträgen: Die zwölf (zusammen mit der Stellungnahme eingebrachten) Verträge seien Filmproduktions-Mischverträge für Darstellende ohne österreichischen Wohnsitz mit deutschem und in drei Fällen mit schweizerischem Lebensmittelpunkt mit aufgrund des Personentyps ausgesuchten Vertragspartnern für eine in einem Drehbuch spezifizierte, umfänglich kleine Rolle („Nebenrolle“) für wenige Filmszenen. In den Verträgen seien voraussichtlich ein, zwei oder wenig mehrere, zeitlich verschiebbare Drehtage innerhalb des für die Dauer der Filmerstellung vorgesehenen Produktionszeitraumes festgelegt worden, zu denen die DarstellerInnen mit exakter Textkenntnis in einer festgelegten Sprache und zumindest vager Vorstellung von der Rollengestaltung zu Filmaufnahmen vor laufender Kamera – aber ohne anwesendes Publikum – spielbereit zu erscheinen und in ihrer Rolle mitzuwirken gehabt hätten. Die Verträge hätten keine fixen „Dienstzeiten“ und „Dienstorte“ bzw. „Drehorte“ enthalten; lediglich bei Vereinbarungen bezüglich TV-Film-Serien sei aus Gründen der Diätenverrechnung der Firmensitz, der aber nie mit dem Drehort ident gewesen sei, angeführt worden. Dieser kursorisch gehaltene Vertragsteil habe auch keine Vereinbarungen über Konkurrenzverbote oder über Weisungsgebundenheit in dienst- oder disziplinarrechtlicher Hinsicht enthalten – bloß sei in manchen Verträgen der Regisseur genannt worden, was dessen Weisungsbefugnis in künstlerischen Belangen impliziere. Im Erkrankungsfall sei die Entgeltzahlung entfallen. Im Übrigen hätten sich in diesem Vertragsteil Organisationshinweise bezüglich Kraftfahrzeuglenkerbefugnis, Beibringung ärztlicher Attests (für die Versicherung des Filmfertigstellungsrisikos), Vereinbarungen über das Tragen von Privatkleidung bei den Filmaufnahmen etc. gefunden. Bedeutend detaillierter und umfangreicher sei der Vertragsteil bezüglich Verpflichtungen und Rechtseinräumungen der urheberrechtlichen Bestimmungen gehalten über höchstpersönliche Rechte, Medienrechte, Urheber-, Nutzungs- und Verwertungsrechte, Weitergabe-Übertragungsrechte an Dritte sowie die Rechtseinräumung für zukünftig entstehende bzw. über derzeit noch völlig unbekannte zukünftige technische und rechtliche Möglichkeiten.

Die Verpflichtung der Bf bestehe in den Verträgen regelmäßig darin, für die Leistung der Darstellung vor laufender Kamera einerseits und die umfassende Rechtseinräumung andererseits ein nach „Drehtageanzahl“ zu messendes Entgelt, die Gage, zu zahlen, völlig unabhängig davon, wie lange der Schauspieler – abhängig von seiner Begabung – für das Auswendiglernen seines Textes und für die Gestaltung der Rolle nach den Wünschen des Regisseurs vor laufender Kamera benötige. Ein zufriedenstellendes „Abdrehen“ einer Szene könne zehn Minuten – wenn alles klappe und kein störendes Hindernis während der Filmaufnahme auftrete – oder auch viele Stunden dauern. Die benötigte „Zeit“ an sich werde nicht honoriert, ebenso wenig ein Ausfall durch Krankheit.

Zusammenfassung und rechtliche Würdigung: Die Mischverträge seien bezüglich der Tätigkeit auf Grund der vorstehenden Feststellungen als selbständige Werkleistung von Chargen-Darstellern in Nebenrollen anzusehen, doch würden bei weitem die Vereinbarungen über die Einräumung aller denkbaren Urheberrechte, deren Bedeutung für beide Vertragspartner – selbst bei Berücksichtigung der auch Vorarbeiten (Textbeherrschung und Rollengestaltung) benötigenden selbständigen Werkleistung – den wesentlichen Vertragsteil darstellten, überwiegen (siehe *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Manz, Allgemeine Erläuterungen, Z 17, Rz 28 und 29; deckungsgleich: die Ausführungen von *Brameshuber* in Neumann, GSVG-Kurzkomentar, Manz 2018, 2. Auflage, zu § 2 Rz 227/1, Seite 139). Von den zwölf Verträgen liege in neun Fällen der Lebensmittelpunkt in der BRD, in drei Fällen in der Schweiz. Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit einer Leistung seien die Mischverträge daher im Wesentlichen als Urheberrechtsvereinbarungen, verbunden mit einer selbständigen Werkleistungsverpflichtung anzusehen, was für die Beurteilung nach den im Folgenden zu besprechenden „Doppelbesteuerungsverträgen“ von ausschlaggebender rechtlicher Bedeutung sei.

2) Zum Doppelbesteuerungsabkommen mit der BRD: Sowohl das DBA selbst als auch das diesbezügliche Protokoll, beide vom 24. August 2000, sowie das Abänderungsprotokoll vom 29. Dezember 2010 seien nach Zustimmung des österreichischen Nationalrates in den BGBl. III 182/2002 bzw. 32/2012 ordnungsgemäß kundegemacht worden. Das Gesagte gelte allerdings nicht für bloß im AÖFV 2010/248 veröffentlichte Konsultationsvereinbarungen zu Auslegungsfragen des DBA, da ihnen die Zustimmung des österreichischen Nationalrates nicht erteilt worden sei, keine Ratifizierung und ordnungsgemäße Kundmachung im Bundesgesetzblatt vorliege, sie somit bloß Erläuterungen ohne Normcharakter darstellten, was sich insbesondere dann auswirke, wenn eine zwischenstaatlich getroffene Auslegungsvereinbarung überschießend sei und mit einer ratifizierten Gesetzestextstelle in Widerspruch stehe und daher nicht gelte. Derartige Veröffentlichungen im AÖFV – auch die normenkonformen – stellten bloß interne, an die Behörde erster Instanz gerichtete Weisungen dar, seien aber für die unabhängige zweite Instanz – vergleichbar den Einkommensteuerrichtlinien – unbeachtlich, hätten keinen Normcharakter und seien daher vom Bundesfinanzgericht nicht zu befolgen.

Artikel 17 Abs. 1 Satz 1 besage, dass seine Anwendung für die persönliche (berufliche) Tätigkeit

der Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie der Musiker etc. bei öffentlichen Auftritten vor Publikum zu gelten habe, wobei die Erwähnung der „Filmschauspieler“ bloß der Tatsache Rechnung trage, dass Filmschauspieler mitunter auch auf Theaterbühnen auftreten würden, aber nicht bedeute, dass „Filmproduktionen“ (ohne Publikum) hier ebenfalls zu subsumieren seien. In diesem Zusammenhang mit Satz 1 seien auch die Sätze 2 und 3 zu lesen, die besagten, dass auch Einkünfte aus Video- und Mitschnittverkäufen sowie Übertragungshonorare und bezahlte zeitversetzte Ausstrahlungen nach Satz 1 zu beurteilen seien, solange sie sich auf diesbezügliches öffentliches Auftreten zurückführen ließen (vgl. *Wassermeyer/Stefaner*, Beck, München, DBA Österreich/Deutschland, Art. 17, Rz 4, Seite 118). In dem als „Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 9./12.7.2010 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA Deutschland“ bezeichneten AÖFV 2010/248 werde hingegen u.a. ausgeführt: „... *Erhält der Künstler im Falle der nicht öffentlichen Auftragsproduktion ein einheitliches Entgelt für die Darbietung und Übertragungsrecht, wird das Entgelt nicht aufgeteilt und fällt unter Art. 17 Abs. 1 Satz 3. ... Der Begriff der Darbietungen ist weit zu verstehen. Auch nicht öffentliche Auftritte und Studioaufnahmen für Film-, Funk-, Fernseh- und zur Herstellung von Tonträgern fallen hierunter.*“ Als Rechtfertigung werde im AÖFV 2010/248 ausgeführt, dass sich das öffentliche Publikum zu späterer Zeit schon irgendwie – das Tatbild nachträglich vervollständigend – einstellen werde. Dem vorstehenden Text liege mangels ordnungsgemäßer Kundmachung kein Normcharakter zugrunde und er stelle sich als eklatanter Widerspruch zur ratifizierten und ordnungsgemäß kundgemachten Norm des Art. 17 Abs. 1 DBA-BRD dar. Es werde mit ihm der Boden des Textes verlassen und die Grenze der Auslegungsmöglichkeit überschritten und eine neue durch Gesetz nicht gedeckte Rechtsfortbildung zu dekretieren versucht (vgl. *Klaus Tipke* in *Leffson/Rückle/Großfeld*, „Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB“, Dr. Otto Schmidt KG, Köln, Seite 6).

Zusammenfassung und rechtliche Würdigung: Im Lichte obigen Vorbringens ergäbe sich, dass die vorliegenden Mischverträge zwar als selbständige Werkverträge, aber vom Urheberrecht überdeckte Vereinbarungen zu beurteilen seien, wobei sie nicht unter Art. 17, sondern unter Art. 12 des DBA-BRD mit der Rechtsfolge zu subsumieren seien, dass sie im Wohnsitzstaat des Empfängers zu versteuern seien, allerdings unter Anrechnung der in Österreich gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 iVm Art. 23 Abs. 1 lit. b und lit. c DBA-BRD gezahlten Steuer. Mangels „unselbständigen Charakters“ unterlägen diese Einkünfte nicht den Dienstgeberabgaben.

3) Zum Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz: Auch in diesem Vertrag sei gemäß Art. 17 die grundsätzlich vor Publikum von Film-, Bühnenschauspielern und anderen ausgeübte selbständige Tätigkeit bzw. das dafür empfangene Entgelt im Tätigkeitsstaat zu versteuern (trete im Tätigkeitsstaat eine weitere Tätigkeit z.B. eine Regisseurleistung hinzu, wäre das Entgelt in der Regel zwischen Art. 17 und Art. 12 zu teilen; E.A.S. 1584).

Zusammenfassung und rechtliche Würdigung: Da im Entgelt – wie oben dargelegt – das urheberrechtliche Moment überwiege, sei die Vertragssumme als „Lizenzzahlung“ gemäß Art. 12 zu beurteilen. Das Gleiche gelte, wenn bei einer Filmproduktion kein Auftritt vor

Publikum stattfindet. Das DBA-Schweiz weist in Art. 12 des Besteuerungsrechts für Lizenzen dem Wohnsitzstaat, also der Schweiz, zu. Es komme in Österreich zu keiner Einkommenabzugsbesteuerung (siehe *Doralt/Kirchmayr* u.a., *Facultas wuv*, ESt-Kommentar § 98 Rz 15). Mangels Vorliegens einer unselbständigen Tätigkeit habe auch die Besteuerung von Dienstgeberabgaben bzw. -zuschlägen zu unterbleiben.

Ihrer Stellungnahme hat die Bf 12 im Wesentlichen gleichlautende und als „Vereinbarung“ bezeichnete Verträge angeschlossen. Beispielhaft wird im Folgenden die zwischen der Bf (Produzent) und Herrn ***1*** (Vertragspartner bzw. Künstler) am 5. Oktober 2011 abgeschlossene „**Vereinbarung**“ wiedergegeben:

„Der Vertragspartner wird hiermit vom Produzenten für die ORF-Fernsehserie mit dem Arbeitstitel

,X‘

Folge ,Y‘

- in der Folge ,Produktion‘ genannt -

zu den nachstehenden Bedingungen für die Rolle ***2*** engagiert.

Bei der gegenständlichen Produktion handelt es sich um 1 Fernsehfilm/Folge 38 der Serie ,X‘ mit ca. 45 Minuten Sendelänge.

Der Künstler hat die betreffenden Drehbücher (bzw. die betreffenden Szenen) geschrieben von K & S gelesen und ist über den Inhalt und die an ihn gestellten Anforderungen vollständig informiert.

Die gesamte Produktionsdauer (unbeschadet der in Punkt 1.1. vereinbarten Leistungsverpflichtung für bestimmte Drehtage) ist von 01.10.2011 bis voraussichtlich 11.11.2011 disponiert.

1. Engagement

1.1 Der Künstler steht dem Produzenten zwischen 04.10.2011 und 11.11.2011 an bis zu voraussichtlich 2 Drehtage (lt. Drehplanfassung vom 05.10.2011) zur Verfügung.

Oktober 2011: 12., 15.

1.2 Der Künstler erklärt seine Bereitschaft zur zeitlichen Verschiebung der in Punkt 1.1 vereinbarten Drehtage, wenn diese durch produktionsbedingte Notwendigkeiten erforderlich ist und den nicht höherwertigen, wichtigeren beim Künstler liegenden Gründen entgegenstehen.

1.3 Als Drehtag gilt ein solcher Tag, an dem der Künstler seine Rolle im Rahmen der Produktion darstellt, oder er zumindest (lt. Disposition) in Maske und Kostüm für die Darstellung seiner Rolle vorbereitet wurde.

1.4 Der Künstler erklärt, dass ihm seine Rolle bekannt ist und er die mit den verbundenen Anforderungen zu leisten bereit und in der Lage ist. Dem Künstler sind daher keine Gründe bekannt, weswegen er seine Leistungen als Darsteller der Rolle nicht erbringen könnte.

1.5 Dem Künstler ist bekannt, dass R als Regisseur der Produktion vorgesehen ist.

1.6 Als Betriebsort der Produktion gilt die Betriebsstätte der [Bf].

2. Vergütung

2.1 Die Tätigkeit des Vertragspartners nach dieser Vereinbarung sowie die Rechtsabtretung gemäß der nachstehenden Ziffer 4 werden auf der Basis einer Tages-Pauschalgage in Höhe von Euro ***3***,--

(in Worten: ***4*** Euro)

bei insgesamt 2 garantierten Drehtagen abgegolten.

2.2 Sollten weitere Drehtage erforderlich sein und diese kurzfristig vereinbart werden, so sind diese mit Euro ***5***,-- pro Tag abzugelten.

Die oben genannte Tages-Pauschalgage enthält 10% Agenturprovision exl. Mehrwertsteuer.

Die Agenturprovision wird der Produktion extra in Rechnung gestellt.

Der Künstler wird nur solche Verpflichtungen eingehen, die seine Verpflichtung aus diesem Vertrag nicht einschränken oder berühren.

In Bezug auf anderweitige Verpflichtungen des Künstlers wird dem Produzenten für die gegenständliche Produktion Priorität eingeräumt.

Der Künstler steht an folgenden Sperrterminen für die Produktion nicht zur Verfügung:

01.11.-05.12.2011

2.3 Mit der Vergütung gemäß Ziffer 2.1 sind darüber hinaus alle gesetzlich vorgesehenen Ansprüche (i.e. Urlaubsabfindungen etc.) abgegolten.

2.4 Bei der vorstehend genannten Vergütung handelt es sich um Bruttobeträge, die der Besteuerung nach den österreichischen Steuergesetzen sowie den Abzügen nach den gesetzlichen Bestimmungen der Sozialversicherung unterliegen.

2.4.1 (Devisen-)Ausländer kommen ausschließlich bei Vorlage einer gültigen Wohnsitzbescheinigung (nicht älter als 3 Monate) in den Genuss der beschränkten Steuerpflicht (Steuerabzug ca. 20%) soweit dies durch die Gesetze der Republik Österreich bzw. durch entsprechende Steuerabkommen zwischen den Ländern vorgesehen ist. Diese Wohnsitzbescheinigung ist allerdings bis zum ersten Drehtag/Anmeldetag des Künstlers dem Produzenten vorzulegen.

3. Unterkunft/Transport

3.1 Produktionsbedingte Reisen erfolgen grundsätzlich mit der Bahn (Erste Klasse), dem Flugzeug (Economy Class) oder, gegebenenfalls, mit von der Produktion zur Verfügung gestellten Fahrzeugen.

3.2 Bei produktionsbedingten Abwesenheiten vom Betriebsort (bzw. Wohnort des Künstlers) erfolgt die Unterbringung in Hotelzimmern mit Dusche/Bad, inkl. Frühstück.

3.3 Die Buchung der Verkehrsmittel und der Hotels erfolgt generell durch den Produzenten. Sollte es bei der dann vereinbarten Reiseplanung zu Änderungswünschen durch den Vertragspartner kommen, so sind diese rechtzeitig mit dem Produzenten zu kommunizieren. Wenn Reise- und Aufenthaltsbuchungen auf Wunsch durch den Vertragspartner kurzfristig geändert werden sollen/müssen und diese nicht im Zusammenhang mit einer evtl. Drehplanänderung stehen, so gehen die hier anfallenden Kosten zu Lasten des Vertragspartners.

4. Rechtseinräumung

4.1 Der Vertragspartner räumt hiermit dem Produzenten an sämtlichen im Rahmen der Tätigkeit des Vertragspartners entstehenden Urheber- und Leistungsschutzrechten sowie an allen sonstigen Ergebnissen seiner Tätigkeit das umfassende Eigentums- und Nutzungsrecht ein. Der Produzent ist damit zur uneingeschränkten Auswertung der Produktion in sämtlichen Medien (z.B. Kino, Video, Fernsehen, Internet, Vorführungen in Verkehrsmitteln, Satelliten- und Kabelübertragungen, DVD, Schallträger, Buch, Merchandising-Verwertung, sämtliche gegenwärtig bekannten und auch zukünftigen Medien und Wiedergabeformen, etc.) sowie zur umfassenden Bearbeitung der Produktion und zur Weiterübertragung der ihm hiernach eingeräumten Rechte an Dritte befugt. Darüber hinaus steht dem Produzenten insbesondere das Recht zur umfassenden Bearbeitung der Produktion unter Einschluss der Synchronisation und Nachsynchronisation der Rolle des Vertragspartners in sämtlichen Sprachfassungen zu, sofern unter Punkt 9 nicht anderes festgelegt wurde. Bei Auftragsproduktionen von Fernsehanstalten (i.e. ORF, ZDF, ARD, etc.) wird der Künstler in jedem Fall dem Produzenten jene Rechte übertragen, die dieser an die Auftrag gebenden Fernsehanstalten weitergeben muss.

4.2 Im Rahmen der Werbung für die Produktion kann der Produzent den Namen, die persönlichen Angaben und Fotografien des Vertragspartners sowie Aufzeichnungen des Produktionsgeschehens nutzen. D.h. aber, dass Abbildungen des Künstlers (Szenenfotos) nicht zur Werbung für andere Produkte als in direktem Zusammenhang mit der Produktion stehende, herangezogen werden dürfen.

4.3 Der Künstler nimmt allerdings zur Kenntnis, dass der Produzent dem Auftraggeber (ORF) verpflichtet ist, nach dessen Wünschen in der gegenständlichen Produktion „product placement“ zu betreiben.

5. Nennung

5.1 Der Produzent wird, soweit dies den branchenüblichen Usancen bei ORF-Auftragsproduktionen entspricht, sich dafür verwenden, dass der Vertragspartner im Vor- oder Nachspann genannt werden wird.

5.2 Der Produzent ist jedoch nicht verantwortlich für das Unterbleiben einer solchen Nennung, wenn dieses ohne sein Wissen oder aus sonstigen Gründen ohne sein Verschulden erfolgt.

6. Vertraulichkeit

Der Vertragspartner wird den Inhalt dieser Vereinbarung sowie die produktionsinternen Umstände, die ihm im Laufe der Tätigkeit bekannt werden, vertraulich behandeln.

Presseverlautbarungen, diese Produktion betreffend, wird der Vertragspartner nur in Übereinstimmung/Absprache mit dem Produzenten abgeben.

Einvernehmlich und ausdrücklich gilt Stillschweigen über den Inhalt des Vertrages und im speziellen über die Höhe der Gage des Künstlers als vereinbart.

7. Versicherungen

Der Künstler erklärt sich bereit, sich auf Anforderung des Produzenten ärztlich untersuchen zu lassen, wenn dies erforderlich ist, um eine branchenübliche Ausfallsversicherung zu erlangen.

Er erklärt sich somit bereit, gegebenenfalls den üblichen Regelungen von

Ausfallsversicherungen zu entsprechen. Wird eine entsprechende Übernahme des Versicherungsrisikos zu üblichen Bedingungen abgelehnt, so kann der Produzent durch schriftliche Erklärung mit sofortiger Wirkung von der vorliegenden Vereinbarung zurücktreten. In diesem Fall bestehen keine vertraglichen Verpflichtungen zwischen dem Vertragspartner und dem Produzenten.

8. Vertragsverstoß

8.1 Der Vertragspartner nimmt zur Kenntnis, dass jede Beeinträchtigung seiner Tätigkeit durch Alkohol- oder Drogengenuss, insbesondere durch deren Einnahme während der Arbeitszeit, als schwerwiegender Vertragsverstoß anzusehen ist, die den Produzenten zur sofortigen Entlassung aus dem Vertrag und zur Geltendmachung sämtlicher, hieraus entstandener Kosten berechtigt.

8.2 Das gleiche gilt für sonstige schwerwiegende Vertragsverletzungen unter Einschluss eines Verstoßes gegen die Verpflichtung zur Vertraulichkeit sowie für den Fall einer fahrlässigen Selbstgefährdung, die sich daraus ergibt, dass sich der Künstler besonderen Gefährdungen, wie z.B. gefährlichen Sportarten (z.B. Schilauf, Kampfsportarten, Fallschirmspringen, Drachenfliegen, etc.) aussetzt.

8.3 Bei vom Vertragspartner behaupteten Vertragsverletzungen durch den Produzenten ist der Vertragspartner auf die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen beschränkt. Der Vertragspartner verzichtet demnach insbesondere auf die Geltendmachung von Unterlassungsansprüchen im Wege eines einstweiligen Verfügungsverfahrens.

9. Besondere Vereinbarungen

9.1 Der Künstler erklärt ein Kraftfahrzeug lenken zu können und zu dürfen. Er verfügt über eine in Österreich gültige Lenkergenehmigung (Führerschein) für Personenkraftfahrzeuge.

9.2 Der Künstler wird seine Rolle nach Absprache auch in Privatkleidung darstellen. Er wird dem Produzenten diese Teile seiner privaten Kleidung unentgeltlich als Kostüm für seine Rolle zur Verfügung stellen.

9.3 Der Produzent erklärt, dass der Künstler im Falle einer deutschen Synchronisation seine Rolle selbst synchronisieren wird. Sollte der Künstler im Zeitpunkt der Synchronisation dermaßen verhindert sein, dass er außerstande ist, diese Tätigkeit durchzuführen, erhält der Künstler das Mitspracherecht bei der Auswahl eines Ersatzsprechers.

10. Schlussbestimmungen

10.1 Diese Vereinbarung enthält sämtliche, zwischen den Vertragspartnern getroffene Regelungen. Änderungen und Ergänzungen bedürfen der Schriftform. Dies gilt auch für eine Abänderung dieses Schriftformerfordernisses.

10.2 Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Wien.“

Mit **Schriftsatz vom 16. Februar 2021** hat das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt sowohl den ho. Vorhalt vom 17. Juli 2020 als auch die Stellungnahme der Bf vom 17. September 2020 (samt Anlagen) übermittelt und dem Finanzamt gleichzeitig die Möglichkeit eingeräumt, bis zum 2. April 2021 dazu Stellung zu nehmen.

In seiner **Stellungnahme vom 19. Februar 2021** hat das Finanzamt auf seine bisherigen Vorbringen und auf die Beschwerdeentscheidung verwiesen und ausgeführt, dass es sich bei den von der Bf vorgelegten Verträgen um Vereinbarungen zur Erbringung von Schauspieldienstleistungen und damit um Dienstverhältnisse handle. Weiters hat das Finanzamt ausgeführt, dass der Bf darin, dass es sich hier um „selbständige Werkleistungen“ gehandelt habe, bei denen die Vereinbarung über die Einräumung von Urheberrechten (Lizenzvereinbarung) überwogen habe, keinesfalls zugestimmt werden könne und dass diese Verträge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Erbringung von Schauspieldienstleistungen gegen Entgelt regeln würden. Das sei ihr (wahres) wirtschaftliches Gepräge. Die Tatsache, dass in den Verträgen neben den arbeitsbezogenen Regelungen auch Regelungen des Immaterialgüterrechts (Urheberrechts) enthalten seien, sei zunächst für die Qualifikation als Dienstverhältnis nicht schädlich, weil Filmproduktionsaufnahmen ohne Erlaubnis einer urheberrechtlichen Nutzung/Verwertung selbiger wirtschaftlich wertlos und absurd wären. Dieser urheberrechtliche Teil sei lediglich eine vertragliche Nebenleistungspflicht eines Vertrages zur Erbringung von schauspielerischen Arbeitsleistungen (Hauptleistungspflicht). Der Antrag auf Abweisung der Beschwerde werde somit aufrecht erhalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig mit inländischen Einkünften im Sinn des § 98 EStG 1988.

Unstrittig ist, dass die FilmschauspielerInnen ihren Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) nicht in Österreich, sondern in der BRD bzw. in der Schweiz hatten und damit beschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Dabei ist vorerst zu klären, welcher Einkunftsart die Entgelte, die die FilmschauspielerInnen von der Bf erhalten haben zuzuordnen sind bzw. ob sie ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt haben. Bereits an dieser Stelle sei erwähnt, dass die Zuordnung von Einkünften zu einer bestimmten Einkunftsart sich auch für die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften bestimmt, weil die Doppelbesteuerungsabkommen die Abgrenzung der Einkunftsarten nicht regeln (so auch: BFH vom 6. Oktober 1971, I R 207/66).

Nach § 98 Z. 4 EStG 1988 gehören zu den inländischen Einkünften iSd beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

Arbeitnehmer, bei denen die Voraussetzungen der §§ 1 Abs. 3 und 98 Z. 4 vorliegen, sind nach § 70 Abs. 1 EStG 1988 beschränkt lohnsteuerpflichtig, wobei bei Bezügen als Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z. 1 die Lohnsteuer mit 20% des vollen Betrages dieser Bezüge berechnet wird (§ 70 Abs. 2 Z. 2. erster Satz EStG 1988).

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) zählen ua Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (Abs. 1 Z. 1 lit. a leg. cit.).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind ua. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.).

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach Abs. 3 leg. cit. von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind.

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Im Verfahren Zl. 84/13/0004 (Erkenntnis vom 10. April 1985) hatte der Verwaltungsgerichtshof die Tätigkeit von Schauspielern (bei Burgfestspielen) zu beurteilen, die folgende Vereinbarung abgeschlossen hatten:

- die Schauspieler hatten zur Kenntnis genommen, dass sie für eine bestimmte Rolle in einer bestimmten Theateraufführung, die an neun bestimmten Tagen zu bestimmten Tageszeiten stattfanden, engagiert worden sind;
- den Schauspielern war als pauschale Gagenzahlung für die neun Aufführungen (einschließlich sämtlicher Probearbeiten) ein bestimmter Geldbetrag garantiert worden;
- der Gagenbetrag wurde in jedem Fall zur Auszahlung gebracht, unabhängig davon, aus welchem Grund immer Vorstellungen durchgeführt oder abgesagt wurden;
- den Schauspielern wurde unabhängig von der Gagenvereinbarung noch zusätzlich eine pauschalisierte Aufwandsentschädigung in einer bestimmten Höhe gewährt.

Der Verwaltungsgerichtshof ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die Schauspieler kein Unternehmerwagnis zu tragen hatten und dass sie sich auch für den Ort, die Zeit und die Art ihrer Leistung kein Mitbestimmungsrecht ausbedungen hatten, sodass die Schauspieler daher in den geschäftlichen Organismus der Burgfestspiele eingegliedert gewesen seien. Der

Verwaltungsgerichtshof hat daher das Vorliegen von Dienstverhältnissen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) bestätigt.

Die Bf hat mit den FilmschauspielerInnen Vereinbarungen abgeschlossen, die mit denen in dem angesprochenen Erkenntnis vergleichbar sind:

- die FilmschauspielerInnen haben zur Kenntnis genommen, dass sie für eine bestimmte (Neben-)Rolle in einem bestimmten Film an bestimmten (vertraglich festgelegten) Drehtagen engagiert worden sind;
- den FilmschauspielerInnen war als Vergütung eine Tagespauschale (in der vertraglich vereinbarten Höhe) garantiert worden;
- zusätzlich zu der (garantierten) Tagespauschale hat die Bf auch noch die tatsächlichen Aufwendungen für Unterkunft und Transport getragen.

Auch im gegenständlichen Fall haben die FilmschauspielerInnen daher kein Unternehmerwagnis getragen. Da sich die FilmschauspielerInnen kein Mitbestimmungsrecht für den Ort, die Zeit und die Art ihrer Leistung ausbedungen hatten, ist auch ihre Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Filmproduktionsbetriebes (der Bf) zu bejahen. Die FilmschauspielerInnen haben ihre Tätigkeit daher im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt. Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) ist die Arbeitnehmereigenschaft von Filmschauspielern grundsätzlich zu bejahen (*Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Anm. 600 zu § 19, Stichwort „Filmschauspieler“). Der BFH begründet dies damit, dass die einzelnen Schauspieler im Zusammenspiel mit den anderen beteiligten Schauspielern weitgehend in den Organismus der Filmproduktion eingegliedert sind und dass Ort und Zeit ihrer Tätigkeit wesentlich von dem filmproduzierenden Unternehmen bestimmt wird (BFH vom 27. November 1962, I 116/61 U; BFH vom 6. Oktober 1971, I R 207/66). Das Bundesfinanzgericht schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an. Auch im gegenständlichen Fall wurden Zeit und Ort der Tätigkeit vom filmproduzierenden Unternehmen (= der Bf) bestimmt und waren die FilmschauspielerInnen im Zusammenspiel mit den anderen beteiligten FilmschauspielerInnen weitgehend in den Organismus der Filmproduktion eingegliedert. Auch vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BFH ist daher die Mitwirkung der FilmschauspielerInnen bei der Produktion von Filmen als eine im Rahmen eines (steuerrechtlichen) Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit zu qualifizieren.

Mit den (vereinbarten) Tagesgagen hat die Bf jedoch nicht nur die (darstellende) Tätigkeit der FilmschauspielerInnen abgegolten, sondern auch die Urheberrechte, die im Rahmen dieser Tätigkeit entstanden sind und die die FilmschauspielerInnen an die Bf abgetreten haben. Zutreffend hat das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 19. Februar 2021 dazu ausgeführt, dass Filmproduktionsaufnahmen ohne die Erlaubnis einer urheberrechtlichen Nutzung/Verwertung derselbigen „wirtschaftlich wertlos und absurd“ wären.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) liegen – wie dies bereits aus dem Gesetzeswortlaut des § 28 Abs. 1 EStG 1988 hervorgeht – nur vor, „soweit sie nicht zu den

Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 5 gehören“. Damit gilt auch im Bereich der Vermietung und Verpachtung das Subsidiaritätsprinzip: Miet- und Pachteinahmen, die beispielsweise zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988), sind bei diesen zu erfassen und fallen nicht unter § 28 (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Tz 5 zu § 28). Erhält daher ein Dienstnehmer neben seinem „Lohn“ beispielsweise auch eine Entschädigung für die Verwertung eines Urheberrechts, dann gehören (auch) diese Einnahmen zu den Diensteinkünften (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Tz 5 zu § 28). Das Subsidiaritätsprinzip ist auch bei den Einkünften beschränkter Steuerpflichtiger zu beachten (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Tz 75 zu § 98). Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes sind daher die Gesamtentgelte, die die FilmschauspielerInnen von der Bf erhalten haben, ungeachtet des Umstandes, dass damit auch die Abtretung von Urheberrechten abgegolten wurde, den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) zuzurechnen. Die beschränkte Lohnsteuerpflicht (§ 70 Abs. 1 EStG 1988) ist daher hinsichtlich des gesamten Entgeltes, das die FilmschauspielerInnen von der Bf erhalten haben, zu bejahen.

Da die FilmschauspielerInnen ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben und das gesamte Entgelt, das sie von der Bf erhalten haben, Arbeitslohn darstellt, ist dieses – der eindeutigen Regelung des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967 zufolge – in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages (und daher nach § 122 Abs. 8 WKG auch: des Zuschlages dazu) einzubeziehen.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

Ergibt sich – wie das hier der Fall ist – aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, so ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (VwGH vom 23. Februar 2017, Ro 2014/15/0050, mw Judikaturhinweisen).

Die im gegebenen Zusammenhang maßgeblichen Bestimmungen des DBA-BRD lauten wie folgt:

Gemäß Artikel 14 Abs. 1 erster Satz DBA-BRD dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-BRD dürfen vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen

Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 17 Abs. 1 DBA-BRD dürfen ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 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. Ungeachtet auch des Artikels 12 dürfen Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte dieser Person gezahlt werden, 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 oder sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen.

Die im gegebenen Zusammenhang maßgeblichen Bestimmungen des DBA-Schweiz lauten wie folgt:

Gemäß Art. 14 Z 1. DBA-Schweiz dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt.

Gemäß Art. 15 Z 1. DBA-Schweiz dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 17 Z 1. DBA-Schweiz dürfen ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 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.

Wenn die DBA-BRD und DBA-Schweiz im Art. 17 (im ersten und im zweiten Satz des Abs. 1) von „ungeachtet“ sprechen, so bedeutet dies, dass dem Anwendungsbereich dieses Artikels Vorrang gegenüber den in der Folge angeführten und als „ungeachtet“ bezeichneten Artikeln zukommt, oder anders ausgedrückt: bei Art. 17 DBA-BRD bzw. bei Art. 17 DBA-Schweiz handelt es sich um *lex specialis*, ua. gegenüber den Artikeln 14 und 15 der beiden Abkommen (so auch: *Vogel/Lehner*, DBA, Kommentar, 6. Auflage, Tz 6 zu Art. 17 OECD-MA).

Das bedeutet, dass bei dem in Art. 17 DBA-BRD bzw. Art. 17 DBA-Schweiz angeführten Personenkreis das Besteuerungsrecht unabhängig davon, ob die Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausgeübt wird, dem Tätigkeitsstaat zugeordnet wird. Daran, dass Österreich

das Besteuerungsrecht an den (aufgrund einer nichtselbständigen Tätigkeit erzielten) Einkünften der in Deutschland bzw. in der Schweiz ansässigen FilmschauspielerInnen zusteht, besteht daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes kein Zweifel.

Hinsichtlich der in Deutschland und in der Schweiz ansässigen FilmschauspielerInnen ist daher das Besteuerungsrecht Österreichs zu bejahen.

Da – wie bereits ausgeführt wurde – das Subsidiaritätsprinzip auch bei den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften zu beachten ist und daher die in der Gesamtgagge enthaltene Abgeltung für die Abtretung der Urheberrechte ebenfalls den nichtselbständigen Einkünften zuzurechnen ist, erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob im gegenständlichen Fall Lizenz Einkünfte nach Art. 12 DBA-BRD bzw. Art. 12 DBA-Schweiz vorliegen.

Sowohl im Vorlageantrag vom 20. November 2015 als auch in ihrer Stellungnahme vom 17. September 2020 hat die Bf (unter Bezugnahme auf die Literatur: Kommentar 2008 zum OECD-MA, zweiter Satz zu Art. 17 in Z 9; Beck'sche Steuerkommentare, *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, DBA BRD/Österreich, Art. 17, Nr. 4; Kommentar *Vogel/Lehner*, 4. Auflage, Rz 6 und 23 zu Art. 17) die Anwendbarkeit des Artikel 17 (DBA-BRD, DBA-Schweiz) im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Film- und TV-Filmproduktionen nicht öffentlich, also nicht vor Publikum stattgefunden hätten, in Abrede gestellt.

Dazu ist Folgendes auszuführen: Dem Wortlaut beider Artikel 17 (DBA-BRD, DBA-Schweiz) ist – entgegen den Ausführungen der Bf – das Merkmal der „Öffentlichkeit“ nicht zu entnehmen. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist auch nicht davon auszugehen, dass die Vertragsstaaten (Österreich, BRD, Schweiz) eine Regelung NUR für den (wohl eher seltenen) Fall, dass eine PRODUKTION (von Filmen) vor PUBLIKUM stattfindet, treffen wollten, den Regelfall, dass eine Filmproduktion nicht vor Publikum stattfindet, von dieser Regelung aber ausschließen wollten. Wenn überhaupt, dann ist dem Merkmal der „Öffentlichkeit“ im gegebenen Zusammenhang nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nur das Verständnis beizumessen, dass das Ergebnis der künstlerischen Tätigkeit, zB ein Film oder eine TV-Produktion, einer breiten Öffentlichkeit zugänglich sein muss. In diesem Sinn sind nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes auch die (auch von der Bf im Vorlageantrag angesprochenen) Ausführungen bei *Vogel/Lehner*, DBA, Kommentar, 6. Auflage, Rn 6 zu Art. 17, zu verstehen, wo es heißt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen dieses Artikels dann nicht gegeben sind, wenn die jeweiligen Einkünfte der Künstler oder Sportler nicht in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit einer konkreten öffentlichen Darbietung stehen. Das bedeutet nach ho. Auffassung, dass nicht die Produktion des künstlerischen Werkes öffentlich sein muss, sondern, dass es sich um ein einer öffentlichen Darbietung zugängliches künstlerisches Werk handeln muss. Dass das bei den Filmen, an deren Herstellung die FilmschauspielerInnen mitgewirkt haben („A“, „B“, „X“, „C“) der Fall ist, steht außer Frage. Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die (TV)Filme nicht vor Publikum hergestellt wurden, steht daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes der Anwendung der beiden

Artikel 17 (DBA-BRD, DBA-Schweiz) nicht entgegen. Für diese Auffassung spricht auch, dass in Artikel 17 (DBA-BRD, DBA-Schweiz) beispielsweise auch Rundfunkkünstler genannt werden, wobei nicht davon auszugehen ist, dass die Beiträge für den Rundfunk (vorrangig) in der Öffentlichkeit, also vor Publikum, hergestellt werden. Wollte man – wie von der Bf intendiert – den Anwendungsbereich des Artikel 17 (DBA-BRD, DBA-Schweiz) tatsächlich vom Merkmal der Öffentlichkeit (= vor Publikum) abhängig machen, so würde das ua. auch zu folgendem Ergebnis führen: Der Anwendungsbereich des Artikel 17 (DBA-BRD, DBA-Schweiz) umfasst nicht nur Künstler, sondern auch Sportler. Sportliche Veranstaltungen (Fußballspiele, Schiwettkämpfe udgl.) fanden – pandemiebedingt – bis vor kurzem nicht vor Publikum, also nicht öffentlich, statt. Folgte man der Argumentation der Bf, so würde das bedeuten, dass dann, wenn die sportlichen Wettkämpfe nicht vor Publikum ausgetragen werden, Artikel 17 (DBA-BRD, DBA-Schweiz) nicht anzuwenden ist, und dass dann, wenn die sportlichen Veranstaltungen vor Publikum ausgetragen werden, auch Artikel 17 (DBA-BRD, DBA-Schweiz) wieder anzuwenden ist. Eine solcher Inhalt ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes Artikel 17 (DBA-BRD, DBA-Schweiz) nicht zu entnehmen, auch keine Intention, die zu einer Interpretation der Abkommensbestimmungen in diesem Sinn Anlass geben könnte.

Zur DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005): Wie bereits das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 27. Oktober 2015 zutreffend ausgeführt hat, verfolgt diese Verordnung (nur) den Zweck, in den Fällen, in denen zwar im Inland beschränkte Steuerpflicht besteht, aber ein Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – ganz oder teilweise – das Besteuerungsrecht entzieht, die davon betroffenen Einkünfte von der österreichischen Besteuerung zu entlasten (so auch: *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Seite 355, Rz 370). Da – wie ausführlich dargelegt wurde – im gegenständlichen Fall das DBA-BRD und das DBA-Schweiz Österreich das Besteuerungsrecht nicht entziehen, verbleibt für eine Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung kein Raum.

Der Beschwerde war daher auch in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes wurde im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung angesprochen.

Die Revision wird daher nicht zugelassen.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 14. Juni 2021