



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH (vormals G-GmbH), W, vom 27. November 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 10. November 1998 betreffend Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der berufungswerbenden GmbH, deren Geschäftstätigkeit die Vermittlung von Künstlern im Rahmen von Konzertveranstaltungen ist, durchgeföhrten Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO wurden folgende Feststellungen getroffen:

1. Am 14. Mai 1997 wurde zwischen der Bw. und dem WKS, T-Str, eine Vermittlungsvereinbarung betreffend eines Live- Auftrittes der LL (TD, S, SS) beim Donauinselfest am 22. Juni 1997 geschlossen.

Für dieses durchzuführende Konzert trat die Bw. mit der Fa. Ltd. (Ltd) GB, in Verbindung und schloss mit dieser folgenden CONTRACT:

auszugsweise: *Auftritt LL – 22. Juni 1997 – Wien - \$ 18.000,00 netto, zuzüglich Flugkosten London – Wien und Hotelkosten für 25 Personen.*

Unter Hinweis auf das mit Großbritannien abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen, welches die als "internationaler Künstlerdurchgriff" bekanntgewordene Bestimmung des Artikel 17 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens enthält, vertrat der Prüfer die Auffassung, dass

gem. § 99 EStG 1988 ein Steuerabzug iHv 25% (Berechnungsbasis umgerechnet ATS 328.999,60), das sind ATS 82.250,00, vorzunehmen gewesen wäre.

2. Weiters war der Prüfer der Ansicht, dass der Bw. auf Grund eines im Jahr 1997 von der Gruppe "CB" erfolgten Auftrittes in Österreich hinsichtlich des dabei mitwirkenden Schweizer Staatsbürgers RB die Abzugsteuer iHv ATS 3.750,00 (Berechnungsbasis ATS 15.000,00) vorzuschreiben sei.

Mit Bescheid vom 10. November 1998 wurde daher die Bw. für den Zeitraum vom 1.1.1993 bis 31.12.1997 gem. § 99 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zur Haftung über den Betrag von ATS 86.000,00 herangezogen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wird vorgebracht:

1. LL (LL)

Die Künstler, die in den USA ansässig seien, kämen im Jahr nur einmal nach Österreich, weshalb deren Einkünfte in Österreich die Grenze von \$ 3.000,-- nicht überschreiten würden. Auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den USA würden die Künstler daher in Österreich nicht der Besteuerung unterliegen.

Daher würde auch die Bw. in den Fällen, wo das zutrifft, die Formulierung: "net and free of all national and local taxes" wählen.

Sollte das Finanzamt, aus welchen Gründen immer, zur Überzeugung gelangen, dass dennoch Steuern zu zahlen seien, dann seien diese von den Künstlern zu bezahlen und die Bw. würde diese auch von den Künstlern einfordern.

Im gegenständlichen Fall müsste die Berechnung lauten:

Berechnungsbasis für Abzugsteuer gem. § 99 (2) EStG	ATS	329.000,00
Abzugsteuer gem. § 100 Abs. 1 EStG (20%! anstatt 25% wie berechnet und vorgeschrieben ATS 82.250,00)	ATS	65.800,00

Würde die Bw. den Künstlern die entsprechenden Steuern berechnen, würden die sich auf das Doppelbesteuerungsabkommen berufen und mit entsprechender Dokumentation die Refundierung der einbehaltenen bzw. einzubehaltenden Steuern begehrn.

Da die Einkünfte der in Österreich aufgetretenen Künstler besteuert werden, dürfte es keine Rolle spielen, ob die Künstler zu diesen Auftritten in Österreich

direkt durch den Veranstalter (WKS), direkt durch die Bw. oder indirekt über einen Agenten oder Manager, gleichgültig, ob dieser seinen Sitz in den USA, Deutschland, England oder

sonstwo hat, gleichgültig, ob durch Vermittlung oder durch Verkauf/Kauf vertragsmäßig eingebunden werden.

Die Vorschreibung der Steuer sei daher nicht zu Recht erfolgt.

2. CB (CB)

Der Schweizer RB (RB) habe nicht als Künstler, sondern als Techniker die Produktion unterstützt. Sollte dies zu versteuern sein, dann sicher auch hier nur mit 20%.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig mit den im § 98 aufgezählten Einkünften.

Nach § 98 Z. 2 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Die Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug eingehoben bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.

Nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen iVm § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt der Steuerabzug 20 v. H. des vollen Betrages der Einnahmen (Betriebseinnahmen).

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gem. § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Der Steuerabzug ist vom Schuldner in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die im Abs. 1 genannten Einkünfte dem Empfänger zufließen (§ 100 Abs. 4 leg.cit.).

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob

1. jene Einkünfte, die die LL für ihren Auftritt am 22. Juni 1997 beim Donauinselfest auf Grund des zwischen der Bw. und der Ltd. abgeschlossenen Vertrages erhalten haben, und
2. jene Einkünfte, die der Schweizer RB als Mitglied der Gruppe CB erhalten hat einer solchen Abzugbesteuerung gemäß § 99 EStG 1988 zu unterziehen gewesen sind, bejahendenfalls, in welcher Höhe die Abzugsteuer vorzuschreiben war.

ad 1.

Unstrittig ist, dass es sich bei den in Rede stehenden Einkünften um solche handelt, die aus einer im Inland ausgeübten Tätigkeit von (in den USA ansässigen) Künstlern erwachsen sind.

Ebenso ist unstrittig, dass weder die LL noch die Ltd. im Jahr 1997 im Inland einen (Wohn)Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatten, sodass das Tatbestandsmerkmal der "beschränkten Steuerpflicht" erfüllt ist.

Jeder der bei der genannten Veranstaltung Auftretenden unterliegt daher nach der innerstaatlichen Rechtslage ausnahmslos der Einkommensteuerpflicht für seine aus dem Auftritt erzielten Einkünfte.

Für die Haftung der Bw. hinsichtlich der Abzugsteuer dem Grunde nach betreffend die von den Künstlern erzielten Einkünfte ist es bedeutungslos, ob dem Auftreten des Künstlers direkte Rechtsbeziehungen der Bw. zu ihm zugrunde lagen oder ob es an solchen Rechtsbeziehungen gefehlt hatte, weil nach § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.

Diese mit dem Ausdruck "Künstlerdurchgriff" bezeichnete gesetzliche Anordnung zielt auf solche Fälle ab, in denen ein beschränkt Steuerpflichtiger für seine Tätigkeit Einkünfte erzielt, ohne mit dem inländischen Veranstalter in Vertragsbeziehungen zu stehen (vgl. VwGH 27.7.1994, 91/13/0222).

Der VwGH vertritt weiters die Auffassung, dass eine fehlende, dem Artikel 17 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens nachgebildete Abkommensbestimmung der Vornahme des sog. "Künstlerdurchgriffes" entgegensteht. Denn er hat im zitierten Erkenntnis zum Ausdruck gebracht, die Anwendung der im innerstaatlichen Recht normierten Haftungspflicht setze voraus, dass ihr Aspekte des zwischenstaatlichen Steuerrechtes nicht entgegenstünden. Die im österreichischen Steuerrecht begründete Steuerpflicht bleibe, wenn keine direkten Vertragsbeziehungen zum ausländischen Künstler vorlägen (Zwischenschaltung einer Künstleragentur), nur dann bestehen, wenn das Abkommen vorsehe, dass für den Fall, dass Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zufließen, diese Einkünfte ungeachtet anderer - dem ansonsten entgegenstehender - Artikel des Abkommens in dem Vertragsstaat besteuert werden dürfen, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist in zwischenstaatlich - steuerrechtlicher Betrachtung für die Beurteilung des inländischen Besteuerungsrechtes daher zu überprüfen,

ob die Bw. Rechtsbeziehungen direkt zu den ausländischen Künstlern unterhalten hat oder ob es an einer vertraglichen Rechtsbeziehung zwischen der Bw. und den LL fehlte.

Aus dem der Abgabenbehörde vorliegenden Vertrag ist ersichtlich, dass die gg. Vereinbarung (betreffend den Auftritt der LL beim Donauinselfest 1997) zwischen der Bw. und der Ltd. (für die LL) abgeschlossen wurde (*"This is an agreement between G-GmbH and Ltd fso LL "*).

Unter der Bezeichnung *"Schedule of performance"* werden Veranstaltungstag, Künstler, Veranstaltungsort, Gage, Anzahl der Shows und Dauer der Show im Detail festgelegt.

Als Zahlungskonditionen wurde vereinbart, dass ein Betrag iHv \$ 10.000,00 im vorhinein auf das Konto der BGM zu überweisen und der Restbetrag iHv \$ 8.000,00 in bar an den/die *artistes representative* auszuzahlen ist.

Weiters enthält die Vereinbarung genaue Regelungen für jene Fälle, in denen die Künstler – sei es durch höhere Gewalt, sei es durch Krankheit oder Unfall - verhindert sind, aufzutreten.

Darüber hinaus enthält der gg. *"Contract"* den Passus, dass (in sinngemäßer Übersetzung) sich die Künstler/die Agentur damit einverstanden erklären, dem BGM eine Provision für die Vermittlung dieses Engagements zu bezahlen.

An Hand der Aktenlage ist nicht ersichtlich, dass zwischen der Ltd. und den LL (weitere) steuerlich relevante Leistungsbeziehungen bestehen.

Vielmehr geht nach Ansicht des UFS aus der vorliegenden – auszugsweise wiedergegebenen – Vereinbarung unzweifelhaft hervor, dass die Ltd. funktionell als "Agentur", d.h. in bloßer Vermittlungsfunktion tätig geworden ist, zumal es gerade bei Vermittlungsleistungen wie etwa solchen von Künstlervermittlungs-, Versicherungsagenten oder Immobilienmaklern üblich ist, ja geradezu dem Sinn dieser Tätigkeiten entspricht, dass die Verhandlungen im Vorfeld des Vertragsabschlusses von diesen Personen geführt werden, der Vertrag aber schließlich **im Namen und auf Rechnung** der von ihnen Vertretenen abgeschlossen wird (vgl. RV/0989-L/02).

Nach dem Inhalt des in Rede stehenden Vertrages kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Ltd. im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vertraglich gegenüber dem österreichischen Auftraggeber verpflichtet hat, da als Vertragspartner der Bw. eindeutig die LL hervorgehen.

Darüber hinaus bedurfte es keiner weiteren rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen der Künstler mit der Ltd., um aus dem Vertrag der Ltd. mit der Bw. verpflichtet werden zu können.

Da sohin die Firma Ltd. für die US-Künstler nach Art einer Vermittlungsagentur auf deren Namen und deren Rechnung tätig geworden ist, somit direkte vertragliche Rechtsbeziehungen zwischen der Bw. und den LL bestanden haben, sind im vorliegenden Fall die Bestimmungen

des Doppelbesteuerungsabkommens, welches Österreich mit den USA geschlossen hat, zu beachten.

Das für das Jahr 1997 anzuwendende Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 25.10.1956, BGBl 1957/232 (im folgenden DBA genannt) sieht (im Gegensatz zu dem am 1.2.1998 in Kraft getretenen DBA-USA) keine spezielle Zuteilungsregel für Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit (Künstler- und Sportlerklausel) vor.

Nach Art. X DBA ist eine natürliche Person mit Wohnsitz in Österreich von der Steuer der Vereinigten Staaten von Vergütungen für Arbeit oder persönliche Dienste, die in den Vereinigten Staaten geleistet werden (einschließlich der Ausübung der freien Berufe und der Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied), ausgenommen, wenn sich diese Person in den Vereinigten Staaten vorübergehend, zusammen nicht mehr als 183 Tage während eines Steuerjahres aufhält und eine der beiden folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- a) wenn die für solche Arbeit oder persönliche Dienste entrichtete Vergütung auf Grund eines Dienstverhältnisses oder eines Vertrages mit einer natürlichen Person mit Wohnsitz in Österreich oder mit einer österreichischen Körperschaft bezogen und von dieser Person oder Körperschaft getragen wird, oder
- b) wenn die Vergütung für solche Arbeit oder persönliche Dienste 3.000 Dollar nicht übersteigt.

Nach Abs. 2 ist Absatz 1 auf eine natürliche Person mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten, die Vergütungen für in Österreich geleistete Arbeit oder persönliche Dienste bezieht, entsprechend anzuwenden.

Demnach sind daher freiberufliche und unselbständige Künstler nach Maßgabe der 183-Tage-Regel und der Bagatellgrenze in Österreich steuerbefreit.

Insoweit sind daher die diesbezüglichen Berufungsausführungen zutreffend.

Da an Hand der Aktenlage vom Nichtüberschreiten der jahresbezogenen Steuerfreigrenze und von einem nicht mehr als 183-Tage währenden Aufenthalt der einzelnen Künstler auszugehen ist, war der Berufung in diesem Punkt Folge zu geben.

Ad 2.

Nach dem Berufungsvorbringen hat der Schweizer RB als Techniker die Produktion unterstützt.

Aus einer im Akt befindlichen Personenliste der Gruppe "CB" geht hervor, dass RB als "*Backliner*" tätig war.

Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bezeichnet man als "*Backliner*" eine Person, welche die Instrumente (also die Backline) eines bzw. mehrerer Musiker betreut (er baut diese auf und ab, stimmt Gitarren, zieht neue Saiten auf etc.).

Nach der bereits zitierten Bestimmung des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unterliegt jeder Mitwirkende an inländischen Unterhaltungsdarbietungen der Besteuerung.

An inländischen Unterhaltungsdarbietungen wirken aber nicht nur Personen mit Künstlereigenschaft im strengen Sinn der österreichischen Steuergesetzgebung mit, sondern auch Personen ohne Künstlereigenschaft. Diese sind nicht kraft Künstlereigenschaft, sondern kraft ihrer Mitwirkung an der inländischen Unterhaltungsdarbietung steuerpflichtig.

Da RB für den Auf- und Abbau bzw. die Betreuung der Instrumente verantwortlich ist, besteht zufolge dieser "Mitwirkung an inländischen Unterhaltsdarbietungen" gem § 99 EStG Steuerabzugspflicht.

Zu prüfen bleibt, ob das nach innerstaatlichem Recht vorgesehene Besteuerungsrecht durch das maßgebliche Doppelbesteuerungsabkommen Einschränkungen erfährt.

Für die Zahlungen an den in der Schweiz ansässigen RB kommt das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1975/64, (DBA Schweiz) zur Anwendung.

Nach Art 17 Z 1 des DBA Schweiz dürfen ungeachtet der Artikel 7,14 und 15 Einkünfte, die berufsmäßige Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker sowie Sportler und Artisten für ihre in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübte Tätigkeit beziehen, in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem sie diese Tätigkeit ausüben.

Die dem Art 17 Abs 1 OECD-MA nachgebildete Bestimmung enthält lediglich eine beispielhafte Aufzählung von Künstlern. Die Tätigkeit als (bloß) Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen ist in Art 17 des DBA Schweiz jedoch nicht angesprochen.

Nach den Ausführungen in Absatz1 Z 3. des OECD-Kommentars gilt der Artikel 17 auch für Einkünfte von Künstlern oder Sportlern, die an staatsbürgerlichen, sozialen, religiösen oder mildtätigen Tätigkeiten teilnehmen, soweit diese unterhaltenden Charakter haben. Er gilt auf der anderen Seite nicht für Gastredner einer Tagung oder für Personen mit verwaltungsmäßiger oder unterstützender Funktion (zB Kameraleute bei der Filmproduktion, Produzenten, Filmregisseure, Choreographen, technisches Personal, der Begleittröß einer Popgruppe usw).

Daraus folgt, dass RB, der als "Backliner" zweifellos eine unterstützende Funktion bei der Produktion ausübte, nicht zu diesem von Art. 17 OECD-Musterabkommen erfassten

Personenkreis zählt bzw. nicht als "Künstler" in dem vom OECD-Musterabkommen verstandenen Sinn angesehen werden kann.

Unter diesem Gesichtspunkt kann somit die Vornahme des Steuerabzuges nach § 99 EStG unterbleiben.

Der Berufung war daher auch in diesem Punkt Folge zu geben.

Wien, am 12. April 2006