

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse1 vertreten durch stV, Steuerberater, Adresse.stV vom 5. 8. 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien FA vom 19. 7. 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Kostümbildnerin, hat im Streitjahr aufgrund eines Vertrages mit der Operette O. in Liechtenstein die Kostümausstattung, das Konzept und den Entwurf eines Kostümbildes für die Operettenproduktion xy übernommen und aus dieser Tätigkeit Einkünfte in Höhe von € 13.114,68 erzielt.

Das Finanzamt Wien FA hat im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 diese in Liechtenstein erzielten Einkünfte als in Österreich voll steuerpflichtig behandelt und der Einkommensteuer unterzogen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird beantragt, diese Einkünfte in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen und hiezu begründend ausgeführt wie folgt:

Die Bf. sei Künstlerin, was auch insbesondere daraus ableitbar sei, dass sie bereits jahrelang Pensionszuschüsse aus dem Künstler-Sozialversicherungsfonds bezieht.

Überdies gehe aus dem dem Finanzamt vorgelegten Vertrag ausdrücklich hervor, dass die Bf. in Liechtenstein eine künstlerische Tätigkeit ausgeübt hat, die eigenschöpferisch war und ihre individuelle Gestaltungskraft erfordert hat. Im Team mit Regisseur und Bühnenbildner sei die Bf. für das optische Erscheinungsbild der Theaterproduktion in Liechtenstein verantwortlich gewesen, ihre Einkünfte seien sohin in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer öffentlichen Darbietung gestanden. Art. 17 des Doppelbesteuerungsabkommens komme daher zur Anwendung.

Darüber hinaus werde darauf hingewiesen, dass auch gem. Art. 14 des Doppelbesteuerungsabkommens ein Besteuerungsrecht Liechtensteins hinsichtlich der Einkünfte der Bf. dadurch entstanden sei, da sie ihre Tätigkeit naturgemäß nur vor Ort ausüben habe können und daher in den Räumlichkeiten der Operette O., Liechtenstein, regelmäßig über eine feste Einrichtung in statischer, funktionaler und zeitlicher Hinsicht verfügt hat. Gem. Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens würde Österreich Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausnehmen, wenn Liechtenstein ein Besteuerungsrecht zusteht. Inwieweit in Liechtenstein eine tatsächliche Besteuerung erfolgt ist, sei laut Wortlaut des Doppelbesteuerungsabkommens nicht relevant. Es werde daher beantragt, für das Jahr 2008 – bei gleichbleibender Berücksichtigung sämtlicher sonstiger Positionen (Kennzahlen) – die in Liechtenstein erzielten Einkünfte in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen.

In seiner abweisenden Beschwerdeentscheidung geht das Finanzamt davon aus, dass die Bf. als Kostümbildnerin Einkünfte aus einer freiberuflichen, nämlich künstlerischen Tätigkeit erzielt hat (§ 22 Z. 1 lit. a EStG 1988). Mit diesen Einkünften falle sie aber nicht unter Art. 17 Abs. 1 des DBA mit Liechtenstein, weil sie nicht als Bühnenkünstlerin tätig geworden sei (siehe auch RZ 7946 EStR zu Art. 17 Abs. 1 OECD-Musterabkommen und EAS-Auskunft 1520).

Nach Art. 14 Abs. 1 des DBA werde dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Aus dem vorgelegten Vertrag (siehe Pkt. 3) gehe lediglich hervor, dass die Aufführungen auf der Bühne im Gemeindesaal O. stattfinden. Der steuerliche Vertreter habe über telefonische Anfrage des Finanzamtes mitgeteilt, dass der Bf. ein Kammerl – ein Raum zur Verfügung gestanden sei. Damit sei aber nicht nachgewiesen worden, dass die Bf. regelmäßig über eine feste Einrichtung in Liechtenstein verfügt habe, weil das zeitliche Element zu kurz sei (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 29 Tz. 3 und 7, Seite 129) und auch keine dauerhafte Verfügungsberechtigung über eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung vorgelegen sei. Daher stünde nach Auffassung der Abgabenbehörde das Besteuerungsrecht der Republik Österreich zu.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag verweist die Bf. einerseits auf die Ausführungen in ihrer Beschwerde vom 5. August 2010 und ergänzt ihre Begründung noch folgendermaßen:

"Zunächst verweise ich darauf, dass das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein im Jahr 1969 abgeschlossen und im Jahr 1971 im Bundesgesetzblatt kundgemacht worden ist. Schon rein zeitlich kann daher als Auslegungshilfe für dieses Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls nur das OECD-Musterabkommen aus dem Jahr 1963 herangezogen werden. Die Bf. bestreitet die in der Beschwerde vorentschiedene Auslegung, wonach Art. 17 des DBA auf sie nicht anwendbar sei, da sie keine Bühnenkünstlerin sei. Aus dem Wortlaut des Art. 17 ist eine solche Auslegung nicht nachvollziehbar, die in der Beschwerde vorentschiedene angeführten EStR und EAS-Auskünfte sind als Auslegungshilfen innerstaatlicher Natur für die Auslegung bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen nur eingeschränkt beachtlich und hat sich eine Auslegungs-Praxis, wonach eine Unterscheidung in Bühnenkünstler und nicht vortragende Künstler zu treffen ist, allenfalls erst nach Abschluss des gegenständlichen DBA Liechtenstein entwickelt, sodass die Anwendbarkeit nachfolgender OECD-Auslegungshilfen auf vorangegangene DBA strittig ist. Die Bf. verweist auf das VwGH-Erkenntnis vom 19.12.2006, 2005/15/0158, wonach bei einer strittigen DBA-Auslegung das zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA anwendbare innerstaatliche Recht (hier somit des Jahres 1969) heranzuziehen sei. Dementsprechend ist die Bf. – auch nach Maßstäben der damaligen Rechtslage – als Künstlerin anzusehen (was ihr laut Beschwerde vorentschiedung ausdrücklich zugestanden wird) und bleibt für allenfalls später entwickelte Auslegungskriterien im gegenständlichen Fall kein Platz.

Zu den – wie oben dargelegt – nach Ansicht der Bf. hier gar nicht anwendbaren – Auslegungskriterien in der Beschwerde vorentschiedung, wonach die Bf. keine Bühnenkünstlerin sei, ist in eventu anzumerken, dass im OECD-Musterabkommen der Begriff "Bühnenkünstler" nicht näher definiert ist. Dennoch wird der Grundsatz abgeleitet, dass Künstler iSd Art. 17 OECD-MA "... nur in der Öffentlichkeit auftretende oder vortragende Personen ..." sein könnten, während "... nicht vor Publikum auftretende Personen wie Maler, Bildhauer, Schriftsteller oder Komponisten ..." keine Einkünfte iSd Art. 17 erzielen würden (Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen², Linde Verlag, Rz 381). Vortragende und auftretende Künstler würden demnach für eine im Quellenstaat persönlich ausgeübte Tätigkeit dort einer Quellenbesteuerung unterliegen, wobei die Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit in "... unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang mit der öffentlichen Darbietung ..." stehen müssten. "... Die bloße Herstellung eines künstlerischen Werkes (z.B. durch Maler oder Bildhauer) ohne öffentlichen Auftritt ..." würde dagegen nicht unter die Verteilungsnorm des Art. 17 OECD-MA fallen (Djanani, Internationales Steuerrecht, Linde Verlag, Wien, S. 218f). Selbst bei Anwendung dieser Unterscheidungs-Kriterien auf den gegenständlichen Fall wäre die Bf. als Bühnenkünstlerin einzustufen, da sie in ihrer künstlerischen Ausdrucksform – anders als beispielsweise Maler, Schriftsteller oder Komponisten – unmittelbar von einer öffentlichen Darbietung abhängig ist. Maler, Schriftsteller oder Komponisten können künstlerische Werke schaffen, welche unabhängig von ihrem unmittelbaren persönlichen Beisein an jedem Ort dargeboten werden können, ohne dass sich die künstlerische Qualität dadurch ändert. Ein ausgestelltes Bild wird

dieselbe Ausdruckskraft unabhängig davon aufweisen, ob der Maler des Bildes persönlich anwesend ist oder nicht. Für derartige Tätigkeiten ist nachvollziehbar, dass der Künstler nicht durch geschicktes Jonglieren mit verschiedenen DBA Steuervorteile erzielen können soll. Die Berufungswerberin ist demgegenüber deshalb als Bühnenkünstlerin anzusehen, da sie für die Präsentation ihrer künstlerischen Arbeit ausschließlich auf eine öffentliche Darbietung im Rahmen einer Theatervorstellung limitiert ist. Fallen die Theatervorstellungen aus, dann ist keine Zweitverwertung ihrer künstlerischen Arbeit möglich (Maler oder Komponisten können ihr Werk demgegenüber jederzeit und an jedem Ort einer weiteren Verwertung zuführen).

Schließlich weist die Bf. darauf hin, dass sie bereits in anderen Ländern (Deutschland, Schweiz) gleichwertige Tätigkeiten ausgeübt hat und in diesen Ländern jeweils eine Abzugs- und Quellensteuer einbehalten worden ist. So ist beispielsweise im Jahr 2009 ein Auslandsengagement in Deutschland gefolgt, für welches vom Auftraggeber eine entsprechende Abzugssteuer einbehalten und in Deutschland abgeführt worden ist. Im Lichte dieser Praxis würde eine Abweisung der Berufung im gegenständlichen Fall hinsichtlich ihrer Auslandsengagements, die einen eminenten wirtschaftlichen Faktor im Rahmen der beruflichen Tätigkeit der Bf. aufweisen, zu einer unzumutbaren Rechtsunsicherheit führen und einen erheblichen Rückabwicklungsaufwand hinsichtlich der in anderen Ländern bereits einbehaltenen und abgeführten Quellensteuern nach sich ziehen. Ich beantrage daher erneut, dass für das Jahr 2008 – bei gleich bleibender Berücksichtigung sämtlicher sonstiger Positionen (Kennzahlen) – die in Liechtenstein erzielten Einkünfte der Bf. in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen werden."

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 2. März 2012 weist die Bf. erneut darauf hin, dass sie bereits in anderen Ländern (Deutschland, Schweiz) gleichwertige Tätigkeiten ausgeübt habe und in diesen Ländern jeweils eine Abzugs- bzw. Quellensteuer einbehalten worden sei. So sei beispielsweise im Jahr 2009 ein Auslandsengagement in Deutschland gefolgt, für welches vom Auftraggeber eine entsprechende Abzugssteuer einbehalten und in Deutschland abgeführt worden sei. Im Jahr 2010 sei die Bf. als Kostümbildnerin in der Schweiz tätig geworden. Aus der beiliegenden Abrechnung gehe hervor, dass die Auftraggeberin (CCC Theater) betreffend das Honorar der Bf. eine Quellensteuer von 10% einbehalten habe. Sollte also ihre Berufung vom 5. August 2010 von der Abgabenbehörde zweiter Instanz abgewiesen werden, ersuche die Bf. um eine nachvollziehbare und insbesondere auch praktisch umsetzbare Darlegung jener Abgrenzungskriterien, in welchen Fällen eines Auslandsengagements sie von einer beschränkten Einkommensteuer – (und in Folge allenfalls Quellensteuer-) Pflicht im Ausland ausgehen müsse, und in welchen Fällen sie von einer Einkommensteuerpflicht in Österreich auszugehen habe – dies speziell im Vergleich Schweiz/Liechtenstein. Ohne entsprechende Abgrenzungskriterien würde die Bf. einer unzumutbaren Rechtsunsicherheit unterliegen und zudem in jenen Staaten einem erheblichen Argumentations- bzw. Rückabwicklungsaufwand ausgesetzt sein, indem hinsichtlich der

gegenständlichen Rechtslage offensichtlich von einem Quellensteuerabzug ausgegangen werde.

Die Bf. beantragt erneut, ihrer Beschwerde stattzugeben und ersucht um eine rasche Entscheidungsfindung, um Rechtsklarheit hinsichtlich allfälliger weiterer Auslandsengagements zu erhalten.

In einer darauf erstatteten Gegenäußerung des Finanzamtes wird mitgeteilt, dass für die Jahre 2009 und 2010 noch keine Einkommensteuerbescheide erlassen worden seien. Aus den elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärungen gehe hervor, dass die Bf. ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt in Höhe von € 24.035,46 für 2009 und von € 14.948,12 für 2010 erklärt habe. Da seitens des Finanzamtes noch keine Ermittlungen durchgeführt worden sind, könne über die Ermittlung der erklärten Beträge keine weitere Auskunft gegeben werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO ab 1. Jänner 2014 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und steht unbestritten fest:

Die Bf. ist Kostümbildnerin mit Wohnsitz in Österreich und hatte im Streitjahr aufgrund eines mit der Operette O. abgeschlossenen "Werkvertrag und Engagementvertrag" die Kostümausstattung, Konzept und Entwurf eines Kostümbildes für eine Operettenproduktion in Liechtenstein übernommen, welche in der Zeit vom 19. Januar 2008 bis 15. März 2008 zur Aufführung gelangte.

Aufführungsort war die Bühne im Gemeindesaal O..

Das Honorar setzte sich lt. Vertrag wie folgt zusammen:

Honorar-Pauschale von € 10.000,-- für Konzept und Entwurf eines Kostümbildes inkl. sämtlicher Reise- und Nächtigungskosten

Kostümausstattung iHv € 20.500,-- für Material-, Leih- und Fertigungskosten gemäß KV vom 14. März 2007

Neben obigem Honorar erhielt die Künstlerin keinerlei finanzielle Abgeltungen, sei es für Reisekosten, Spesen oder Unterkunft etc. zugesprochen.

Die Versteuerung des Leistungsentgelts obliegt laut Vertrag dem Auftragnehmer/Künstler selbst. **Inbesondere was die Versteuerung an seinem Steuerwohnsitz betrifft.**

Mit Zahlung des vertraglich vereinbarten Leistungsentgelts sind für die Operette O. allenfalls bestehende gegenseitige Steuerforderungen (Regressansprüche) oder sonstige Sozialabgaben per Saldo aller Ansprüche abgegolten.

Die Prämie für die Haftpflichtversicherung geht zu Lasten der Operette O..

Für die Kranken- und Unfallversicherung, die Risiken Tod und Invalidität infolge Krankheit oder Unfall ist der Künstler selbst verantwortlich.

Das vertraglich vereinbarte Honorar betrug €30.500,-- die geltend gemachten Betriebsausgaben iHV € 17.385,33 wurden seitens des Finanzamtes antragsgemäß berücksichtigt, sodass die daraus resultierenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit unstrittig € 13.114,68 betrugen.

Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters über fernmündliche Anfrage des Finanzamtes stand der Bf. am Aufführungsort lediglich ein "Kammerl", ein Raum zur Verfügung, den sie im Aufführungszeitraum benutzen konnte.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob diese aus dem Engagementvertrag erzielten Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z. 1 EStG in Österreich steuerpflichtig sind oder wie die Bf. vermeint, unter Art. 17 Abs. 1 DBA Liechtenstein oder in eventu unter Art. 14 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zu subsumieren sind.

Rechtsgrundlagen:

Art. 3, 14, 17 und 23 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971 (DBA-Liechtenstein), lauten auszugsweise:

"Artikel 3

ALLGEMEINE DEFINITIONEN

(1)

(2) Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

...

Artikel 14

SELBSTÄNDIGE ARBEIT

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen 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. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat

besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

(2) Der Ausdruck 'freier Beruf' umfasst insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder.

...

Artikel 17

KÜNSTLER UND SPORTLER

(1) Ungeachtet der Artikel 14 und 15 dürfen Einkünfte, die berufsmäßige Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker sowie Sportler aus ihrer in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit beziehen, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie diese Tätigkeit ausüben.

Artikel 23

METHODEN ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

(1) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Liechtenstein besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(2) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 7, 10, 11, 12, 13 Absatz 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Liechtenstein gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Liechtenstein bezogen werden.

(3) ...

(4) ..."

Rechtliche Würdigung:

Die Bf. hat im Beschwerdejahr ihren Wohnsitz in Österreich und ist damit im Sinne des DBA-Liechtenstein in Österreich ansässig. Sie unterliegt in Österreich somit auch mit den Einkünften aus ihrer im Beschwerdejahr in Liechtenstein ausgeübten selbständigen Tätigkeit als Kostümbildnerin der Einkommensteuer, es sei denn sie hat für ihre

kostümbildnerische Tätigkeit im anderen Vertragsstaat regelmäßig eine feste Einrichtung iSd Art. 14 Abs.1 DBA Liechtenstein zur Verfügung.

Das Finanzamt ist bereits in seiner Beschwerdeentscheidung die Auffassung vertreten, dass die Bf., welcher im Aufführungszeitraum lediglich ein kleiner Raum (laut Aussage des steuerlichen Vertreters ein Kammerl) am Aufführungsort zur Verfügung gestanden ist, über keine feste Einrichtung für die Ausübung ihrer Tätigkeit iSd § 29 BAO verfügte. Dieser Umstand blieb auch im Vorlageantrag durch die Bf. unwidersprochen und schließt sich das Bundesfinanzgericht mangels anderer Anhaltspunkte und anderslautender Feststellungen dieser rechtlichen Beurteilung der Amtspartei an.

Aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes ist somit nur noch die Frage zu klären, ob die Bf. als Kostümbildnerin unter den "Künstlerbegriff" des Art. 17 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fällt. Das Finanzamt vertritt hierzu die Auffassung, dass die Bf. zwar unzweifelhaft eine künstlerische Tätigkeit im Sinne des § 22 Z.1 lit.a EStG 1988 ausgeübt hat, jedoch als Kostümbildnerin nicht unter Artikel 17 leg. cit. fällt, weil sie nicht als **Bühnenkünstlerin** tätig wurde, und beruft sich bei dieser rechtlichen Beurteilung auf den Kommentar des OECD-Musterabkommens sowie diverse EAS-Auskünfte zu diesem Thema.

Die Bf. verweist zu Recht darauf, dass die in der Beschwerdeentscheidung angezogenen Einkommensteuerrichtlinien und EAS-Auskünfte als Auslegungshilfen innerstaatlicher Natur für die Auslegung bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen nur eingeschränkt beachtlich seien. Auch werden die Zweifel an der Anwendbarkeit nachfolgender OECD-Auslegungshilfen auf vorangegangene DBA's seitens des BFG geteilt, so hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 31.7.1996, 92/13/0172 der Auffassung angeschlossen, wonach nur die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars für die Interpretation eines jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen heranzuziehen ist.

Nach der Rechtsprechung des deutschen BFH (vgl. Urteil vom 21.8.1985, BStB. II 1986,5) ist bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zunächst von seinem Wortlaut, sodann vom Sinn und Vorschriftenzusammenhang innerhalb des Abkommens und erst, wenn danach noch ein Auslegungsbedarf besteht, von den Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts auszugehen. Diese in der deutschen Rechtsprechung formulierten Grundsätze erscheinen auch im Geltungsbereich der österreichischen Rechtsordnung von Relevanz. Auch die Entwicklungen in der OECD-Staatengemeinschaft bestätigen die Richtigkeit dieses Rechtsverständnisses.

Entgegen der Ansicht der Bf., wonach unter Verweis auf VwGH vom 19.12.2006, 2005/15/0158, bei einer strittigen DBA-Auslegung jedenfalls das zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA anwendbare innerstaatliche Recht (im Beschwerdefall somit des Jahres 1969) heranzuziehen sei, hat nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat [nur dann], **wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert**, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem anzuwendenden **innerstaatlichen**

Recht zukommt. Auch der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 28.11.2007, 2006/14/0057 ebenso unter Hinweis auf das obzitierte Erkenntnis wörtlich aus: Demnach sind in Ansehung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein [nur] **Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann**, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren.

Die Auslegung im Sinne des nachfolgenden OECD-Musterabkommens mit Zielrichtung auf den sog. "Publikumskünstler" ergibt sich zwar nicht eindeutig aus dem im Abkommen enthaltenen Begriff des "berufsmäßigen Künstlers". Dieser Begriff enthält als solcher nämlich keine Beschränkung auf vortragende Künstler, die unmittelbar oder mittelbar über die Medien in der Öffentlichkeit oder vor Publikum auftreten. Sie läßt sich jedoch aus dem Sachzusammenhang der Regelung schließen. Art. 17 Abs. 1 DBA-Liechtenstein enthält lediglich eine beispielhafte Aufzählung von Künstlern: Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker. Die Aufzählung einer bestimmten Gruppe von Künstlern als beispielhafte Erläuterung dieses Begriffs im Wortlaut der Vorschrift stellt indes einen Zusammenhang zwischen den Beispielen und dem abstrakten Begriff her (zutreffend Maßbaum in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 21. Aufl., § 49 EStG Rdnr. 508, m.w.N.; Mody, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, S. 79; FW, Internationales Steuerrecht - IStR - 1993, 172; Wassermeyer, IStR 1995, 555). Den beispielhaft aufgeführten Künstlern ist sämtlich zu eigen, daß sie in der genannten Weise unmittelbar oder mittelbar (gemeint: über die Medien) darstellerisch vor Publikum auftreten, in der Öffentlichkeit selbst in Erscheinung treten und dabei Darbietungen erbringen, welche künstlerischen oder auch unterhaltenden Charakter haben. Wenn die Bf. ins Treffen führt, dass sie im Team mit Regisseur und Bühnenbildner für das optische Erscheinungsbild der Theaterproduktion in Liechtenstein verantwortlich gewesen sei und daher in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer öffentlichen Darbietung gestanden sei, so entspricht diese weite Auslegung nach der Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichts nicht dem Begriffsinhalt des Art. 17 Abs.1 DBA-Liechtenstein.

Im Einklang hiermit hat dann schließlich auch der Steuerausschuß der OECD im Jahre 1992 den Kommentar zu Art. 17 Abs. 1 OECD-MustAbK um die entsprechenden Erläuterungen zum Begriff des Künstlers ergänzt. Nach Ziff. 3 Satz 5 dieses Kommentars werden Personen mit verwaltungsmäßiger oder unterstützender Funktion z.B. Kameraleute bei der Filmproduktion, Produzenten, Filmregisseure, Choreographen, technisches Personal, der Begleittroß einer Popgruppe usw.) ausdrücklich von dem Regelungsbereich des Artikels ausgenommen. Daß auch diese Personen im Einzelfall künstlerisch tätig sein können, steht dabei außer Frage. Dies betrifft vor allem den Regisseur, aber auch den Bühnen- und Kostümbildner, der - in einem weiteren Sinne - zweifellos als Bühnen- oder Filmkünstler anzusehen sein muß. Dies ändert indes nichts daran, daß er kein Bühnen- oder Filmkünstler i.S. des Abkommensrechts ist, weil ihm die unmittelbare darstellerische Aufgabe fehlt, und zwar auch dann, wenn der

eigentliche Darsteller sich nach den Anweisungen des Regisseurs oder Bühnen- bzw. Kostümbildners zu richten hat und dessen künstlerische Ideen und Vorstellungen auf der Bühne oder im Film umsetzt (Grossmann, Die Besteuerung des Künstlers und Sportlers im internationalen Verhältnis, 1992, S. 53; vgl. auch Bode/Huber/Stählin, Deutsches Steuerrecht 1989, 130, 131; einschränkend insoweit Mody, a.a.O., S. 80: Einbeziehung von Theaterregisseuren als in "indirekt" mittelbarer Weise Mitwirkende).

Dieses einengende Verständnis entspricht auch dem Sinn und Zweck der Regelung, nämlich eine einkunftsartunabhängige Zuweisung des Besteuerungsrechts für eine bestimmte Berufsgruppe vorzunehmen, deren steuerliche Erfassung im Wohnsitzstaat infolge spezifischer Mobilität und vielfacher Einnahmemöglichkeiten oftmals besonderen praktischen Schwierigkeiten ausgesetzt ist (Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl., Art. 17 Rdnr. 7; Senatsurteil in BFHE 160, 513). Es erweist sich deshalb als sachgerecht, das Besteuerungsrecht dem jeweiligen Quellenstaat vorzubehalten. Damit geht aber einher, den betroffenen Personenkreis nicht zu weit zu fassen und allgemein auf jegliche künstlerischen Berufe auszudehnen, sondern nur auf diejenigen vortragenden Künstler, die im Tätigkeitsstaat in der Öffentlichkeit in Erscheinung treten. Zwar können vergleichbare praktische Schwierigkeiten auch bei der Besteuerung von Kostümbildnern, Regisseuren, Bühnen- und Maskenbildnern u.a. auftreten. Bei solchen eher im Hintergrund agierenden Künstlern bestehen gemeinhin aber gleichermaßen - nicht anders als im Wohnsitzstaat - auch für die Behörden im Tätigkeitsstaat Schwierigkeiten, die Besteuerung sicherzustellen. Die Ausweitung des betroffenen Personenkreises wäre deshalb nicht gerechtfertigt; sie würde von Sinn und Zweck der Vorschrift nicht getragen.

Im Hinblick auf diese abkommensrechtlich eigenständige Auslegung des Künstlerbegriffs nach Art. 17 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, besteht aber nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts keine Veranlassung auf die innerstaatliche Rechtslage, auf österreichisches Einkommensteuerrecht und auf das dort gegebene Begriffsverständnis zurückzugreifen. (vgl. hierzu Maßbaum in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O.; Grossmann, a.a.O., S. 58).

Wenngleich die Bf. in ihrer Funktion als Kostümbildnerin - auch nach der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde- als "Künstlerin" im Sinne des österreichischen innerstaatlichen Rechts anzusehen ist, fällt sie aus den o. a. Erwägungen nicht unter den Begriff "Künstler" (darstellender Künstler) im Sinne des Art. 17 DBA-Liechtenstein und fanden somit auch die in Art. 23 des DBA normierten Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung keine Anwendung.

Abschließend ist noch anzumerken, dass die durch die Bf. aus ihren Auslandsengagements als Kostümbildnerin in Deutschland und in der Schweiz in den dem Beschwerdejahr folgenden Jahren erzielten Einkünfte vorerst die für die Bf. örtlich zuständige Abgabenbehörde zu beurteilen haben wird und zwar nach erfolgter Durchführung entsprechender Ermittlungsverfahren und auf Grundlage der danach getroffenen Sachverhaltsfeststellungen in Anwendung der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (mit Deutschland und der Schweiz) .

Zu Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:

Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die vorgenommene Auslegung des DBA-Liechtenstein ist unmittelbar dem Gesetz entnehmbar. Die ordentliche Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 22. Dezember 2014