

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Dr. Hans Friedrich Hintner, Körösstraße 56, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 1.4.2014 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28.2.2014, betreffend Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 2008-2013 und die Beschwerde vom 30.8.2016 gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13.5.2016 betreffend Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 2009 - 2013 in der Sitzung am 13.3.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

**Der Haftungsbescheid vom 28.2.2014 wird hinsichtlich der Jahre 2008 - 2012 abgeändert.**

[...]

[...]

[...]

[...]

**Die Haftungsbescheide vom 13.5.2016 werden aufgehoben.**

**Eine Revision ist nicht zulässig.**

### Entscheidungsgründe

Zu Beginn einer abgabenbehördlichen Überprüfung erstattete die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.) am 8.10.2013 eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG. Im Zuge der Vorbereitungsarbeiten für die Außenprüfung sei festgestellt worden, dass von 2008 bis 2013 für die „Mitwirkenden an Unterhaltungsdarlehen“ keine Abzugssteuer im Sinne § 99 EStG 1988 einbehalten wurde.

In den beigelegten Formularen wurden folgende Beträge erklärt:

Jahr	Bemessungsgrundlage	25% Abzugsteuer
2008		57.974,07

2009	218.126,43	54.531,61
2010	315.136,50	78.784,13
2011	319.467,31	79.866,83
2012	272.356,98	68.089,25
2013	157.276,44	39.319,11
Summe		335.084,43

Erklärend führte der steuerliche Vertreter in der Selbstanzeige aus: „Im Diskothekenbetrieb meiner Mandantschaft treten einerseits international bekannte Künstler (DJs etc.), welche über Booking-Agenturen beauftragt werden und andererseits gewerbliche Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen, für welche die DBA-Entlastungsverordnung angewendet wurde, auf.

Für die gewerblichen Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen wurde die Entlastung an der Quelle mittels Formular ZS-QU1 vorgenommen.

Hinsichtlich der gewerblich Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen ist unser Mandant bislang davon ausgegangen, dass keine Abzugsteuer abzuziehen gewesen wäre, da dieser Ansicht zufolge keine Künstler im Sinne des Art 17 DBA Deutschland vorliegen. Für diese Personen wurde daher die Entlastung an der Quelle mittels Formular ZS-QU1 vorgenommen. Sofern Sie diese Rechtsansicht nicht teilen, erstreckt sich die Selbstanzeige auch auf diese Sachverhalte. Die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen, die in der oben dargestellten Tabelle sowie in den beiliegenden Formularen inkludiert sind, lassen sich wie folgt aufgliedern:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Abzugssteuer
2008	48.057,07	12.014,27
2009	155.986,00	38.996,50
2010	222.644,02	55.661,00
2011	230.243,81	57.560,95
2012	151.862,36	37.965,59
2013	108.726,44	27.181,61
Summe		229.379,93

Das Finanzamt verbuchte die gesamten Beträge laut Selbstanzeige (keine Einschränkung auf die von der Bf. als „Künstler“ iSd DBA angesehenen Mitwirkenden) ohne eine bescheidmäßige Vorschreibung vorzunehmen.

Mit Schreiben vom 2.12.2013 begehrte die Bf. die Erlassung eines Haftungsbescheides um ein Rechtsmittel ergreifen zu können.

Am 28.2.2014 erließ das Finanzamt einen (Sammel)Haftungsbescheid für die Jahre 2008 – 2013 in dem sie die erklärten Beträge laut der von der Bf. übermittelten Auflistung (Beilage zum Haftungsbescheid) festsetzte.

In der gegen den Haftungsbescheid vom 28.2.2014 eingebrochenen Beschwerde führte die Bf. aus, dass die Berechnung falsch sei: In den Jahren 2010 bis 2012 seien einerseits auch Personen mit Wohnsitz in Österreich erfasst, andererseits seien in den Jahren 2008 – 2013 auch Personen erfasst, für die die DBA-Entlastungsverordnung gelte.

In der Diskothek der Bf. seien Personen tätig, die im herkömmlichen Sinne nur fremde Platten, CDs bzw. MP3 abspielen.

Diese nicht selbst auftretenden Personen würden sich irreführend (auf Rechnungen etc.) auch als „Discjockey“ bezeichnen, vollzögen durch das Plattenaufliegen jedoch mehr oder weniger eine rein mechanische Arbeit die von jeder anderen Person unter vorheriger Anweisung erledigt werden könne (wie Tontechniker).

Da die Bf. in Deutschland und in Österreich zahlreiche Diskotheken betreibe, werden diese Personen nicht nur in einer Diskothek tätig, sondern nach einem eigens erstellten Rotationsplan in vielen Diskothekenbetrieben in Österreich und Deutschland eingesetzt.

Diese Personen werden in der Regel mehrere Nächte hintereinander für die unterschiedlichen Discobereiche (Disco, etc.) in der Zeit von ca. 22:30 Uhr bis ca. 05:00 Uhr eingesetzt und erhalten ein Honorar von ca. Euro pro Nacht.

Daraus folge, dass zu prüfen sei, ob das DBA - Deutschland das Besteuerungsrecht auch tatsächlich dem Tätigkeitstaat Österreich zuweise.

Die beispielhafte Aufzählung „Bühnen-, Film-, Rundfunk-, und Fernsehkünstler sowie Musiker“ in Art 17 DBA Deutschland sei zwar nicht abschließend, beschränke sich aber auf vortragende Künstler.

Art 17 DBA - Deutschland entspräche im Wesentlichen dem Art 17 OECD-Musterabkommen. Die englische Originalfassung des Musterabkommens bezeichnet die im Deutschen „Künstler“ Genannten als „Entertainer“, weshalb nur vortragende Künstler gemeint seien und eine enge Auslegung des Künstlerbegriffes zu erfolgen habe.

Der Künstlerbegriff gemäß Art 17 beziehe sich demnach nur auf Künstler bzw. Personen, die in der Öffentlichkeit unmittelbar auftreten und dabei Darbietungen erbringen, die künstlerischen oder unterhaltenden Charakter besitzen.

Nicht unter Art 17 würden damit alle Tätigkeiten fallen, die nicht in der Darstellung unmittelbar vor Publikum, sondern in der Herstellung eines Werkes (zB die Erstellung der Playlist im Rahmen der Vorbereitungen vor dem Einsatz usw.) oder nur in unterstützender tontechnischer Leistung bestehen.

Eine Subsumtion der unter Punkt 1. angeführten Personen unter Art 17 DBA- Deutschland sei zu verneinen, da die Anwendung der betroffenen Norm an einem persönlichen Vortrag scheitere.

Diese Personen müssten also von einem „vortragenden Discjockey“ bzw. auch von auftretenden Künstlern abgegrenzt werden.

Ein vortragender Discjockey verwende eigene und auch Musikstücke anderer Interpreten und mische verschiedene dieser Werke unter Einsatz von mindestens zwei Plattenspielern sowie unter Zuhilfenahme weiterer technischer Einrichtungen zu neuen Musikklängen zusammen.

Ebenso komponiere ein vortragender Discojockey Musikstücke selbst, habe nationalen und internationalen Bekanntheitsgrad durch Chartplatzierungen und sei durch seinen Namen bekannt und locke zusätzlich Besucher an. Sein Aufreten und Arbeiten mit dem Publikum sei professionell vorbereitet und einstudiert. Die genaue Abstimmung der Chorografie in Verbindung mit seinem Bekanntheitsgrad und aktuellen, chartplatzierten Musikstücken mache den Auftritt zu einem Erlebnis für den Besucher und den vortragenden DJ zum Star.

Nur durch den Einsatz von auftretenden Künstlern und vortragenden Discjockeys könne ein deutlicher Anstieg der Besucherfrequenz in der Diskothek der Bf. erreicht werden.

Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes und der rechtlichen Beurteilung sei daher für die in der Beilage angeführten Personen die DBA-Entlastungsverordnung (durch das Formular ZS-QU1 + Ansässigkeitsbescheinigung) angewendet und keine Abzugsteuer im Sinne des § 99 EStG an das Finanzamt abgeführt worden.

Betragsmäßig seien nur folgende Beträge vorzuschreiben:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Abzugssteuer
2008	9.917,00	2.479,25
2009	62.140,43	15.535,11
2010	92.492,48	23.123,13
2011	89.223,50	22.305,88
2012	120.494,62	30.123,66
2013	48.550,00	12.137,50
Summe		105.704,50

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6.5.2016 hob das Finanzamt den Haftungsbescheid vom 28.2.2014 mit der Begründung auf, die Selbstberechnung sei richtig gewesen weshalb die Voraussetzungen für eine Bescheiderlassung nicht vorlägen. Die betragsmäßige Verbuchung auf dem Abgabenkonto wurde von der Bescheidaufhebung jedoch nicht berührt.

Am 13.5.2016 erließ das Finanzamt weitere Haftungsbescheide für die Jahre 2009 – 2013. Den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Überprüfung folgend, wurde von den für DJs geleisteten Hotel- und Reisekosten, Abzugssteuer vorgeschrieben.

Weiters wurden jährlich pauschal 3.000 Euro Abzugssteuer (Bemessungsgrundlage: 12.000 Euro) betreffend nicht direkt zuordenbarer Nächtigungskosten hinzugerechnet.

Betroffen sind folgende Beträge:

Jahr	Abzugssteuer Hotelkosten	Abzugsteuer pauschal	Abzugsteuer gesamt
2009	2.250,33	3.000,00	5.250,33
2010	2.165,17	3.000,00	5.165,17
2011	6.734,89	3.000,00	9.734,89
2012	7.707,94	3.000,00	10.701,94
2013	0,00	3.000,00	3.000,00
Summe	18.858,33		33.852,33

Gleichzeitig trug das Finanzamt in den Bescheiden vom 13.5.2016 dem Vorbringen der Bf. in der Beschwerde gegen den Bescheid vom 28.2.2014, die Abzugssteuer sei irrtümlich auch für inländische DJs berechnet bzw. vorgeschrieben worden, insoweit Rechnung, als es die strittigen Beträge (2010: 740,77 Euro, 2011: 100 Euro und 2012: 195 Euro) bei der Vorschreibung in Abzug brachte.

In der gegen die Haftungsbescheide vom 13.5.2016 eingebrachten Beschwerde wiederholte die Bf. ihre Rechtsauffassung und fügte hinsichtlich der Hotelkosten hinzu:

Nur zwischen der Bf. und dem Hotel bestehe eine Vertragsbeziehung, sodass keine (fremden) Kosten übernommen, sondern eigene Aufwendungen bezahlt würden. Dabei verwies die Bf. auf Rz 8006a EStR.

Es liege auch kein geldwerter Vorteil vor, weil die Übernachtung der DJs in nahe gelegenen Hotels im Interesse der Bf. liege.

Insgesamt seien die Abzugssteuerbeträge um 9.832,05 Euro direkt zurechenbare Hotelkosten und um die pauschal zugerechneten Hotelkosten von 12.000 Euro/Jahr zu kürzen, da es dafür keine Grundlage gäbe.

Gleichzeitig beantragte die Bf. die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem BFG vorzulegen.

Im Vorlageantrag betreffend den aufgehobenen (Sammel)Bescheid vom 28.2.2014 brachte die Bf. zum Sachverhalt folgende Ergänzungen vor:

„Im Zeitraum 2008 bis 2013 hat die Bf. in ihrem Discothekbetrieb verschiedene Tanzareale angeboten. Die verschiedenen Discobereiche decken unterschiedliche Musikstile ab, sodass es möglich ist, unterschiedliche Zielgruppen anzusprechen.“

Um die verschiedenen Discobereiche mit Musik zu bespielen werden Personen, welche in Deutschland wohnhaft sind und daher nicht der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen, mit folgenden tontechnischen Leistungen und Aufgaben betraut:

- technische Bedienung der Tonanlage (hinsichtlich Lautstärke etc.)
- Sicherstellung der Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben der Lärmschutzrichtlinie für Veranstaltungen in Diskotheken
- Abspielen der mitgebrachten Audiodateien für den jeweiligen Diskobereich
- Bedienung der Lichtanlage

Die Personen bringen ihren eigenen Laptop und MP3-Titel bzw. Festplatten mit. Von der Bf. werden MP3-Player, Tonanlage und Lautsprecher zur Verfügung gestellt.

Bei den selbst mitgebrachten MP3-Musiktitel handelt es sich nicht um eigene künstlerische Werke sondern um käuflich erworbene Musikdateien aus Pools wie iTunes usw. Diese Playlisten werden vorher zusammengestellt und während der Veranstaltung aus den jeweiligen Ordnern abgespielt.

Die Personen üben ihre Tätigkeit am Technikpult aus, das sich im Discobereich 1 und 2 gegenüber der Bühne befindet.

In den anderen Discobereichen wird am Technikpult auch die Lichtanlage mitbedient, da in diesen Bereichen keine eigene Bühne vorgesehen ist.

Die Suche nach diesen Personen erfolgte ausschließlich über zwei deutsche Agenturen.

Die Personen werden nach folgenden Kriterien ausgewählt:

- Die Person muss die Tonanlage bedienen können und
- Musik angepasst an das jeweilige Genre des Discobereiches abspielen.
- Die Personen müssen über einen DJ-Führerschein verfügen, welcher von der Berufsgenossenschaft in Deutschland ausgestellt wurde. (Mit dieser Zertifizierung

wird sichergestellt, dass keine Gefahr aufgrund der Lautstärke über 100 dB(A) für das Publikum entsteht).

Grundsätzlich werden alle Vorgaben hinsichtlich Musikstil im jeweiligen Discobereich zwischen den Agenturen und der Bf. festgelegt.

Die Personen sind für zahlreiche andere Diskotheken tätig. Es ist Ihnen freigestellt, auch andere Tätigkeiten anzunehmen und durchzuführen bzw. auch jederzeit Aufträge abzulehnen.

Die Personen wurden in Abhängigkeit ihrer Verfügbarkeit und ihres Terminwunsches entweder für drei Nächte oder nur für zwei oder eine Nacht gebucht. Das Honorar pro Nacht lag ca. bei Euro (umgerechnet daher ca. Euro pro Stunde).

Der Ablauf einer Nacht aus der Sicht dieser Personen lässt sich wie folgt beschreiben:

- Aufbau der mitgebrachten Geräte wie Laptop, MP3 Festplatten und testen der Tonanlage ca. 30 min vor Offnen der Diskothek
- Warmup MP3-Mix starten und in der ersten Stunden abspielen
- Besprechung mit dem Betriebsleiter über die täglichen Getränkeaktionen, Gewinnspiele etc.
- Gästebegrüßung
- Abspielen von Tonträgern
- Durchsagen zu täglichen Aktionen zwischen den Musiktiteln
- Ende der Nacht: Verabschiedung der Gäste und Danksagung für den Besuch im Namen der Bf.
- Technik und Geräte abbauen bzw. reinigen

Durch die Vorlage einer von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung des Formulars ZS-QU1 gemäß DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 wurde von der Entlastung an der Quelle Gebrauch gemacht und keine Abzugsteuer einbehalten.

Neben diesen Personen wurden auch namhafte Discjockeys (DJ-Star) und andere Stars (Stars), welche als Künstler eingestuft werden, gebucht.

Diese Personen, die ihre eigenen künstlerischen Werke präsentierten, sind mit den beschwerdegegenständlichen Personen keinesfalls vergleichbar.

Sie spielen vorne auf der Bühne für eine kurze Zeit und haben hinter sich eine sogenannte LED-Wall auf der während ihres Auftritts passende Inszenierung vorgenommen wird.

Die technische Bedienung der Tonanlage und der Lichtanlage erfolgt in diesen Fällen durch eigene Tontechniker der Künstler. Durch die Buchung von bekannten Künstlern bzw. DJs als „Attraktion“ wird eine große Anzahl von Gästen angezogen.“

Daraus folge aus rechtlicher Sicht:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Künstler liegen vor, wenn eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden (anerkannten) Kunstfach auf Grund künstlerischer Begabung entfaltet wird.

Die erstgenannten Personen haben weder eine künstlerische Hochschulausbildung noch entfalten sie bei ihrer Tätigkeit („Abspielen der MPS-Titel und Bedienung der Tonanlage“) eine eigenschöpferische künstlerische Tätigkeit. Es liegen daher keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Künstler im Sinne § 98 Z 2 EStG iVm § 22 EStG vor.“

Die erstgenannten Personen seien auch keine Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen:

„Unterhaltung wird laut der Rechtsprechung der VwGH definiert als „angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw. Erholung, der unvermittelt verschafft werden kann durch Eigenaktion oder vermittelt wird durch Rezeption von organisierten Darbietungen.“

Der Begriff „Darbietung“ setzt eine in sich geschlossene und daher als solche für die Unterhaltung geeignete Aktivität voraus.

Bei Discjockeys kommt es auf dessen Auftreten im Einzelfall an, nämlich ob seine Arbeit auf Darbietung bzw. Unterhaltung ausgerichtet ist.

In der Entscheidung RV/0043-K/04 vom 23.05.2008 des UFS Klagenfurt wurde ein international gefragter Discjockey (Betätigungsfelder: House-DJ Set, percussion live set, sax performer, vocalist) als Mitwirkender einer Unterhaltungsdarbietung beurteilt, da seine Tätigkeit über das Auflegen von Schallplatten und CD-Tonträger bzw. Einsatz von PC-Programmen hinausging.

Im Umkehrschluss bringt der UFS in dieser Entscheidung zum Ausdruck, dass das reine Auflegen von Schallplatten bzw. die Bedienung von PC-Programmen keine Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung darstellt, da die Tätigkeit solcher Personen nicht auf die Unterhaltung, sondern auf einen ordnungsgemäßen technischen Ablauf gerichtet ist und diese Person auch keinen unmittelbaren Einfluss auf die Gestaltung der Unterhaltungsdarbietung nimmt.

Marschner in Jakom EStG führt demzufolge aus, „dass ein Discjockey im „traditionellen Sinne“ offenbar kein Mitwirkender an einer Unterhaltungsdarbietung ist“.

Selbst wenn Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung vorliegen ist dennoch kein Besteuerungsanspruch gegeben:

Art 17 Abs 1 des DBA-Deutschland sieht vor, dass ungeachtet der Art 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.

Der Begriff des Künstlers wird in Art 17 nicht definiert, sondern durch eine beispielhafte Aufzählung konkretisiert.

Der Künstlerbegriff des Art 17 Abs 1 ist abkommensrechtlich unter Zuhilfenahme des OECD-MA und nicht nach nationalem Recht auszulegen.

Die beispielhafte Aufzählung ist nicht abschließend, beschränkt sich aber auf vortragende Künstler. Aus der beispielhaften Aufzählung wird ersichtlich, dass Art 17 Abs 1 nicht alle Ausprägungen künstlerischer bzw. unterhaltener Tätigkeiten erfassen will.

Die englische Originalfassung des Musterabkommens bezeichnet die im Deutschen „Künstler“ genannten mit „Entertainer“, weshalb nur vortragende Künstler gemeint sind und eine enge Auslegung des Künstlerbegriffes zu erfolgen hat.

Auch das BMF führt in der EAS 3115 vom 15.01.2010 wie folgt aus: Zwar bezieht sich der im englischen Wortlaut von Art 17 Abs 1 OECD-MA verwendete Ausdruck „entertainer“, der im Deutschen mit „Künstler“ übersetzt wurde, auf alle persönlich Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen (EAS 3098); dies allerdings nur dann, wenn sie „darstellend“ an der Unterhaltungsdarbietung mitwirken (EAS 2805).“ Der Künstlerbegriff gemäß Art 17 Abs 1 bezieht sich demnach nur auf „Unterhaltungs- und Vortragskünstler“, die in der Öffentlichkeit unmittelbar bzw. mittelbar auftreten und dabei Darbietungen erbringen, die künstlerischen oder unterhaltenden Charakter besitzen.

Aus dem Bereich der künstlerischen Tätigkeit im Sinne des Art 17 Abs 1 sind diejenigen auszuscheiden, die entweder überhaupt nicht oder nicht in erster Linie unterhaltender Natur sind (Hilfs-, Verwaltungs-, und technisches Personal, Tontechniker, Begleittross einer Popgruppe).

Nicht unter Art 17 Abs 1 fallen auch alle Tätigkeiten, die nicht in der Darstellung vor Publikum, sondern in der Herstellung eines Werkes (zB Maler, Komponist, Schriftsteller usw.) oder nur in unterstützender tontechnischer Leistung bestehen.

Keine Künstler im abkommensrechtlichen Sinne sind Personen, die an einer Veranstaltung mitwirken, selbst aber keine Darbietung vor Publikum erbringen (zB Tontechniker, Choreograph etc.).

Auch bei Discjockeys ist zu beurteilen, ob der abkommensrechtliche Künstlerbegriff erfüllt ist.

Maßbaum (Maßbaum in Becker/Höppner/Grother/Kroppen (Hrsg.), DBA Kommentar Art 17 OECD-MA Rz 36) führt unter Verweis auf Grams (Grams, Internationale Künstlerbesteuerung: Sind DJs beschränkt steuerpflichtig?, FR 1999, 747 (749). aus, dass unter Berücksichtigung des eindeutigen Wortlautes des Art 17 Abs 1 DBA Deutschland Voraussetzung ist, dass die betreffende Person unmittelbar künstlerisch tätig wird. Die geforderte persönliche Ausübung muss dabei in einen vortragenden Charakter münden und der Unterhaltung dienen.

Auch wenn man hier bei einem DJ in herkömmlichen Sinne den Unterhaltungscharakter noch feststellen kann, weil sich die Besucher den Klängen aus den Lautsprecherboxen im

Tanze hingeben, scheitert die Anwendung der betreffenden Norm an einem persönlichen Vortrag.

Sofern ein Discjockey über den reinen Wechsel von Musikstücken hinaus verschiedene Stücke zusammenmischt und durch geschicktes Ein- und Ausblenden sowie das sogenannte Scratching neuartige Musikvorführungen präsentiert, erfüllt die darin enthaltene Kreativität den abkommensrechtlichen Künstlerbegriff.

Auch Schlotter in Schönfeld-Ditz führt aus: „Ein entsprechender Unterhaltungscharakter wird ferner auch bejaht bei Auftritten von DJs in Diskotheken und Clubs, da die Person des DJs heute häufig im Vordergrund steht und dieser im Rahmen seines Auftrittes Musikmischungen kreiert. Im Gegensatz zum DJ im herkömmlichen Sinne, der nur Tonträger abspielt, stellt der DJ „der Neuzeit“ selbst ein neues eigenes künstlerisches Produkt her. Durch das Zusammenmischen von verschiedenen Stücken unterschiedlicher Interpreten, durch den Einsatz des „Scratching“ und das geschickte Ein- und Ausblenden der Stücke des anderen Interpreten wird etwas Neuartiges geschaffen. Hierin liegt das einer Darbietung innewohnende kreative Element, denn die Abspielgeräte werden hier quasi wie ein elektronisches Musikinstrument zur Erzeugung von Klängen eingesetzt.“

Auch die deutsche Künstlersozialkasse beurteilt die erstgenannten Personen nicht als Künstler. Laut beiliegendem Schreiben vom 24.01.2007 genügt das Zusammenstellen und Abspielen eines Musikprogrammes und das Sprechen verbindender Texte nicht um die Künstlereigenschaft gem. § 2 KSVG zu begründen. „Musiker ist als DJ nur, wer unter Verwendung von Tonträgern und technischen Hilfsmitteln verschiedene Musikstücke zu neuen Klangbildern und Kompositionen zusammenmischt. Das dabei entstehende Arbeitsergebnis muss die Qualität eines neuen künstlerischen Produkts haben.“ Solche Personen sind daher nicht in der deutschen Künstler-Sozialkasse pflichtversichert, da sie die Definition des Musikers bzw. Unterhaltungskünstlers gem. § 2 KSVG nicht erfüllen.

In der EAS 3115 vom 15.01.2010 führt das BMF zu gastronomischen Veranstaltungen mit medienbekannten Köchen aus, dass bei Veranstaltungen mit Unterhaltungscharakter, die ausländischen Köche als Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen gem. § 99 Abs 1 Z 1 EStG zu beurteilen sind.

Das BMF weist aber auch darauf hin, dass Art 17 des jeweiligen DBA zu prüfen ist und ein inländischer Besteuerungsanspruch nur dann gegeben ist, wenn die persönliche Mitwirkung der Köche an der Unterhaltungsdarbietung „darstellend“ ist.“

Da die gebuchten DJs den Begriff eines Künstlers iSd Art. 17 DBA-Deutschland nicht erfüllen, habe die Bf. unter Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung zu Recht keinen Abzug gem. § 99 EStG vorgenommen. Die Abzugssteuer sei insgesamt nur für die Künstler festzusetzen.

In der mündlichen Verhandlung am 13.3.2017 wurden hinsichtlich der von der Bf. vorgenommen Unterscheidung in vortragende DJs (Abzugsteuer unstrittig) und nicht vortragenden DJs (Abzugsteuer strittig) folgende Feststellungen getroffen:

Nur renommierte DJs treten auf der Bühne auf während nicht vortragende DJs auf dem gegenüberliegenden, ebenfalls erhöhten Technikerpult tätig werden. Sie werden von den Gästen ebenfalls wahrgenommen, aber nicht als "Künstler". In den anderen Ebenen gibt es keine Bühne sondern nur ein Technikerpult. Wahrscheinlich werden aus Marketinggründen alle Mitwirkenden als DJs angekündigt.

Die Unterscheidung wurde der steuerlichen Vertretung durch die Geschäftsführung bekannt gegeben. Das Honorar sei neben den tatsächlichen Gegebenheiten ausschlaggebend gewesen. Die vortragenden DJs erhalten ein höheres Honorar wobei ein direkter Vergleich aufgrund der unterschiedlichen Auftrittsdauer (Untergrenze: 90 Minuten) schwer sei. Die DJs haben sich laut den vorliegenden Verträgen zu einem Auftritt im Ausmaß von mindestens 90 - 120 Minuten verpflichtet.

Es sind viele Deutsche als DJ tätig weil die Bf. Teil eines deutschen Konzernverbandes sei. Die DJs verfügen über einen sogenannten „DJ-Führerschein“ nach deutschem Recht, der ausweist, dass sie die Lautstärkevorschriften einhalten können.

Nach den unwidersprochenen Ausführungen des Finanzamtes treten alle DJs in Kontakt mit dem Publikum weil es ja ihre Aufgabe ist, die Stimmung anzuheizen und die Besucher zum Konsum von Getränken zu animieren.

Zur Behandlung von A alias DJ Cool als nicht vortragender DJ – obwohl sich im Internet eine "Tourbeschreibung" (mit Halt in der Diskothek der Bf.) und Werbung für eine CD findet – erklärt die steuerliche Vertretung, dass es sich offenbar um einen Ausnahmefall handle.

Die Abzugsteuer für Hotelkosten im Jahr 2008 (1.000 Euro Hotelkosten) wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen (geringer Betrag) nicht bescheidmäßig vorgeschrieben. Der Höhe nach entspricht die Feststellung jedoch den Tatsachen.

## **Rechtslage**

### **§ 99 Einkommensteuergesetz:**

(1) Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

1. 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.

2. Bei Gewinnanteilen von Gesellschaftern (Mitunternehmern) einer ausländischen Gesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist. Ein Steuerabzug unterbleibt insoweit, als

- die ausländische Gesellschaft der inländischen Personengesellschaft bekannt gibt oder
- die zuständige Abgabenbehörde auf andere Weise davon Kenntnis erlangt,

welche natürlichen Personen oder juristischen Personen Empfänger der Gewinnanteile sind. Die inländische Personengesellschaft gilt dabei als Schuldner der Gewinnanteile.

3. Bei den im § 28 Abs. 1 Z 3 aufgezählten Einkünften, wobei es gleichgültig ist, welcher der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und 6 diese Einkünfte grundsätzlich zuzurechnen sind.

4. Bei Aufsichtsratsvergütungen.

5. Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung.

6. Bei Einkünften im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 5 lit. d, soweit es sich um Immobilien eines Immobilienfonds handelt, dessen Anteile im In- oder Ausland sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht nicht an einen unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

7. Bei Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 4, wenn die stille Beteiligung an einem inländischen Unternehmen besteht.

(1a) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, mit Verordnung vorzusehen, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen, die Einnahmen aus der Herstellung eines Werkes erzielen, die Einkommensteuer durch Steuerabzug eingehoben wird, wenn dies zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist. Aus Gründen der Gegenseitigkeit kann bei Erbringen eines Nachweises, daß keine inländische Steuerpflicht vorliegt, eine Erstattung auch erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes erfolgen.

(2) 1. Der Abzugsteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.

2. Mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängende Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) können vom vollen Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat. Ist der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge beschränkt steuerpflichtig und übersteigen die Ausgaben beim Empfänger den Betrag von 2.000 Euro, ist ein Abzug vom vollen Betrag der Einnahmen nicht zulässig, wenn die

steuerliche Erfassung beim Empfänger zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend sichergestellt ist.

(3) Der Schuldner ist von der Verpflichtung zum Steuerabzug befreit, wenn er die geschuldeten Beträge auf Grund eines Übereinkommens nicht an den beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger, sondern an eine inländische juristische Person abführt, die die Urheberrechte wahrt und von dem für die juristische Person zuständigen Finanzamt zur Vornahme des Steuerabzuges zugelassen worden ist. Diese hat den Steuerabzug vorzunehmen.

### **§ 201 Bundesabgabenordnung :**

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

**§ 202** (1) Die §§ 201 und 201a gelten sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

(2) (...)

**Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBI. III Nr. 182/2002 idF BGBI. III Nr. 32/2012 :**

Artikel 17:

(1) Ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 dürfen 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 und sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen.

(2) Fließen Einkünfte der in Absatz 1 genannten Art nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zu, so dürfen deren Einkünfte ungeachtet der Artikel 7, 12, 14 und 15 in dem Vertragsstaat besteuert werden, aus dem sie stammen.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Einkünfte aus der von Künstlern oder Sportlern in einem Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit, wenn der Aufenthalt in diesem Staat ganz oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln des anderen Staates oder einem seiner Länder oder einer seiner Gebietskörperschaften oder von einer als gemeinnützig anerkannten Einrichtung unterstützt wird. In diesem Fall dürfen die Einkünfte nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist.

**Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBI. Nr. 34/1979 idF BGBI. Nr. 1046/1994.**

Die Bezeichnungen „Slowakische Republik“ bzw. „slowakisch“ treten an die Stelle der Bezeichnungen „Tschechoslowakische Republik“, „Tschechoslowakische Sozialistische Republik“, „CSSR“, „Tschechische und Slowakische Föderative Republik“ oder „CSFR“ bzw. „tschechoslowakisch“.

## Artikel 17

### Künstler und Sportler

- (1) Ungeachtet der Artikel 14 und 15 dürfen 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.
- (2) Fließen Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zu, so dürfen diese Einkünfte ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.

### **Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, BGBI. III Nr. 92/2005 idF BGBI. II Nr. 44/2006**

§ 1: Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen.

### **Das BFG hat erwogen:**

#### **1. Haftungsbescheide**

Stellt der zur Selbstberechnung Verpflichtete binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages gem. § 201 Abs 2 BAO einen Antrag auf Festsetzung, so unterliegt dieses Anbringen der Entscheidungspflicht.

Im Beschwerdefall erfolgte die Selbstberechnung am 8.10.2013 und die Antragstellung am 2.12.2013 somit außerhalb der Monatsfrist gem. § 201 Abs 3 BAO weshalb dieser Antrag verspätet war.

Nach § 201 Abs 2 BAO kann die Festsetzung von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Treffen die Verpflichtungen zur Selbstberechnung und Entrichtung einen zur Abfuhr verpflichteten Haftungspflichtigen (im Beschwerdefall die Bf. als Schuldnerin der Vergütungen an die DJs), so ist gem. § 202 BAO ein Haftungsbescheid (§ 224 Abs 1 BAO) zu erlassen.

Erweist sich die Selbstberechnung als richtig, so darf keine Festsetzung (hier in Form eines Haftungsbescheides) erfolgen.

In diesem Verfahren ist daher zu prüfen, ob die im Rahmen der Selbstanzeige vorgenommene Selbstberechnung richtig erfolgt ist.

Von der Berechnung betroffen sind sämtliche Vergütungen, die an die in der Aufstellung erfassten Personen entrichtet wurden. Damit sind sowohl die im (Sammel)Bescheid vom 28.2.2014 als auch die in den Bescheiden vom 13.5.2016 erfassten Beträge betroffen.

## **2. Innerstaatliche Abzugsverpflichtung**

Gemäß § 98 Z 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland sind auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Gemäß § 99 Abs 1 Z 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben, und zwar bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbstständiger 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 (VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090).

Im Beschwerdefall ist zunächst zu prüfen, ob die genannten Personen Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen im Sinne der §§ 98, 99 EStG 1988 darstellen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. 5. 1998, 96/15/0122, ausgesprochen hat, weist der Begriff "Unterhaltung" keinen klar umrisseinen Inhalt auf; "Unterhaltung" wird definiert als singulär oder gemeinsam betriebener angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw. Erholung, der unvermittelt verschafft werden kann durch Eigenaktion oder vermittelt wird durch Rezeption von organisierten Darbietungen (Verweis auf Meyers Enzyklopädisches Lexikon in 25 Bänden, 9te Auflage, Mannheim 1979).

Der Betrieb einer Diskothek stellt jedenfalls eine „Unterhaltung“ im o.a. Sinne dar, weil sich die Besucher bei Musik jedenfalls mit Tanz, Getränken oder durch bloßes Zuschauen entspannen können.

Da die genannten Personen unstrittig an einem zentralen Element des Diskothekbetriebes, nämlich der Musik, mitarbeiten, erfüllen sie genauso den Begriff eines „Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen“ wie bei Tanzveranstaltungen engagierte (selbständig tätige) Musiker (VwGH 21.09.1982, 82/14/0204).

Anders als von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführt, ist ihr Hauptaugenmerk auch nicht nur auf einen ordnungsgemäßen technischen Ablauf gerichtet, sondern die DJs nehmen durch die Auswahl der Musik (Vorauswahl daheim und Endauswahl vor Ort) einen unmittelbaren Einfluss auf die Gestaltung der Unterhaltungsdarbietung.

Da die DJs unmittelbar mit der Unterhaltung des Publikums betraut sind, üben sie jedenfalls die in § 99 EStG genannte Tätigkeit als „Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen“ aus.

### **3. Abzugsrecht aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen**

Sofern gemäß § 99 EStG grundsätzlich eine Abzugssteuer einzubehalten ist, kann der Abzug dennoch unter den in der DBA-Entlastungsverordnung definierten Bedingungen entfallen (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>5</sup>, Rz 658).

Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, so hat diese Entlastung unmittelbar an der Quelle zu erfolgen (§ 1 DBA-Entlastungsverordnung).

Wie bereits in der Beschwerde mehrfach vorgebracht, weist das DBA-Deutschland (und auch das DBA mit der Slowakei) das Besteuerungsrecht für Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen ohne Betriebsstätte im Inland nur dann Österreich zu, wenn es sich um Künstler handelt, die in Österreich auftreten (Art 17 DBA-Deutschland bzw DBA Slowakei).

Im Beschwerdeverfahren ist daher zu prüfen, ob es sich bei den Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen um Künstler iSd DBA handelt oder nicht.

Dass dem Ausdruck "Künstler" kein allzu enger Kunstbegriff (in qualitativer Hinsicht) zu Grunde zu legen ist, bezeugt nach Ansicht des VwGH 30.6.2015, 2013/15/0266 (zum DBA-USA) der Begriff "Entertainer" in der englischen Fassung des Abkommens, welcher den entscheidenden Charakter des Unterhaltungselementes deutlich zum Ausdruck bringt (vgl. zum OECD-Musterabkommen z.B. auch Wassermeyer, Doppelbesteuerung Art. 17 MA Rz. 22, wonach Art. 17 auch dann anzuwenden ist, wenn das künstlerische Niveau

einer Darbietung deutlich hinter ihren Unterhaltungscharakter zurücktritt; sowie *Stockmann* in *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>6</sup>, Art. 17 Rz. 22).

Ein typisches Merkmal einer künstlerischen Tätigkeit ist es, Publikum anzuziehen und zu unterhalten wobei es nicht entscheidend ist, ob ein Auftritt selbst eine bestimmte künstlerische Qualität, Mindestdauer oder dergleichen aufweist (VwGH 30.6.2015, 2013/15/0266).

Die im DBA angesprochenen „Vortragskünstler“ zeichnen sich durch zwei Elemente aus nämlich die öffentliche Darbietung und den Unterhaltungscharakter (ausführlich Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe, Wien: Orac 1998, 23f).

Der Unterhaltungscharakter des Diskothekbetriebes wurde schon in der innerstaatlichen Würdigung bejaht sodass an dieser Stelle zu prüfen bleibt, ob die Tätigkeit der DJ's eine öffentliche Darbietung darstellt.

Im Beschwerdefall wurden – wie von der Bf. selbst angegeben – verschiedene Tanzareale mit unterschiedlichen Musikstilen bespielt.

Die DJs spielen dabei im Wesentlichen die vorher von ihnen zusammengestellten Audiodateien ab und bedienen die Lichtanlage. Diese Tätigkeit wird am Technikpult ausgeübt, das sich laut beigestellten Bildern in erhöhter Position gegenüber der Bühne befindet sodass der DJ von der Tanzfläche aus zu sehen ist. In den anderen Discobereichen wird am Technikpult auch die Lichtanlage mitbedient, da in diesen Bereichen keine eigene Bühne vorgesehen ist.

Dadurch dass das Mischpult erhöht über der Tanzfläche liegt ist der DJ in der Lage, vom Publikum gesehen zu werden und in Interaktion mit demselben zu treten.

Durch geschicktes Auflegen, Mittanzen und „coole Sprüche“ zwischendurch werden die Gäste unterhalten. So ist auch der homepage einem der angeführten DJ's, zu entnehmen: „Mit überzeugenden DJ-Sets und markigen Sprüchen wird das Publikum „angefüttert“, um die Menge anschließend bis zur Extase zu treiben und bis Anschlag auf der Tanzfläche zu fesseln.“ (so auch am youtubevideo zu sehen).

Da vom Können der DJ's der Erfolg des Abends abhängt, sind diese wesentlich für das Publikum. Die Tätigkeit des DJ wird auch nicht im Verborgenen, sondern am einsehbaren Mischpult ausgeübt wird, womit er genauso auftritt wie die von der Bf. selbst als Performer bezeichneten Tänzer(innen).

Ob die Tätigkeit eines DJ als „künstlerisch“ betrachtet wird, ist im Hinblick auf das Doppelbesteuerungsabkommen irrelevant (vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe, Wien: Orac 1998, 25). Wesentlich ist allein, dass der DJ durch seine „Performance“ die Gäste unterhält.

Nach Ansicht der Bf. können nur „vortragende DJs“, die eigene Werke präsentieren als „Entertainer“ angesehen werden weil der Künstlerbegriff eng auszulegen sei. Die aufgelisteten nicht vortragenden DJs würden auch nicht durch „Scratching“ oder kunstvolles Ein- und Ausblenden Neues schaffen worin das einer Darbietung innewohnende kreative Element bestehe. Die Nichtaufnahme großer Teile von DJs in die deutsche Künstler-Sozialkasse untermauere ebenfalls, dass es sich nicht um Künstler handle.

Dem ist zu entgegnen, dass die durch die Bf. vorgenommene Unterscheidung in DJs, die unter Art 17 DBA-Deutschland fallen und solche, die nicht darunter fallen, offenbar willkürlich erfolgt ist:

Aus den aktenkundigen Listen lässt sich innerhalb der beiden DJ-Gruppen keine Gemeinsamkeit erkennen:

- Obwohl der Vergleich aufgrund der (aus der Liste nicht ersichtlichen) unterschiedlichen Auftrittsdauer nicht einfach ist, ist kein generelles Muster erkennbar, demzufolge die von der Bf. als „vortragende DJs“ bezeichneten Personen mehr als die Nicht-Vortragenden verdienen. So verdient der angeblich vortragende X im Jahr 2008 450 Euro während der nicht-vortragende Y 2.575 Euro erhielt.
- Vortragende DJs haben nicht immer einen Künstlernamen, sondern werden zum Teil nur als „DJ“ geführt (zB W) während angeblich nicht vortragende DJs wie zB Z sehr wohl über Künstlernahmen (DJane ZZZZ) verfügen.
- Unter den nicht-vortragenden DJs finden sich solche, die eine eigene CD herausgebracht haben (A alias DJ Cool). Trotz der über das reine Plattenaufliegen hinausgehenden ambitionierten Tätigkeit einer „Tour“ samt eigener CD wird er von der Bf. als „nicht vortragender Künstler“ angesehen.

Insgesamt hat sich das Bild des DJ in der Öffentlichkeit im Laufe der Zeit von einem im Verborgenen tätigen Plattenauflieger zum gefeierten Musikmacher gewandelt. Das Abspielen der Musik wird in einem professionellen Diskothekbetrieb wie dem der Bf. derartig in Szene gesetzt, dass der DJ bzw. die DJane in einer öffentlichen Darbietung für die Unterhaltung des Publikums sorgt und so unter Art 17 DBA-Deutschland fällt.

#### **4. Höhe der Abzugsteuer**

Aus dem klaren Wortlaut des § 99 Abs 2 EStG 1988 ergibt sich, dass Bemessungsgrundlage der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte im Sinne des § 99 Abs 1 Z 1 legt der volle Betrag der Einnahmen (Roheinnahmen) ist; eine vorherige Kürzung um Betriebsausgaben ist unzulässig.

Es trifft somit zu, dass jegliche im Rahmen der Einkünfte im Sinne des § 99 Abs 1 Z 1 EStG erzielten Einnahmen, somit auch der Ersatz allfälliger Reise- und Nächtigungskosten, bei Berechnung der Abzugssteuer einzubeziehen sind (VwGH 17.10.2001, 2000/13/0087 unter Verweis auf VwGH 20.2.1997, 95/15/0135).

Aus Sicht der Abzugsteuer macht es dabei auch keinen Unterschied, ob das Hotel die Nächtigungskosten dem DJ oder der Bf. in Rechnung gestellt hat.

Nicht möglich ist es allerdings, nicht zuordenbare Nächtigungskosten pauschal dem Steuerabzug zu unterwerfen.

## 5. Steuerliche Konsequenzen :

Gem. § 201 BAO iVm § 202 BAO ist ein Haftungsbescheid zu erlassen, wenn sich die Selbstberechnung des Abgabepflichtigen als fehlerhaft erweist.

In der Beschwerde gegen den Bescheid vom 28.2.2014 hat die Bf. u.a. aufgezeigt, dass sie irrtümlich für in Österreich ansässige Personen einen Steuerabzug gemäß § 99 EStG vorgenommen hat.

Außerdem hat sie die Nächtigungskosten, die sie für die Übernachtung der Auftretenden bezahlt hat, nicht der Abzugsteuer unterworfen.

Damit hat sich die Selbstberechnung in den Jahren 2008 – 2012 als fehlerhaft erwiesen.

Die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer berechnet sich aufgrund der oben getroffenen Feststellungen wie folgt:

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

Jahr	Selbstanzeige	Abzugsteuer Nächtigung
2008	575070070	
2009	2125020430	
2010	3132030000	
2011	3132030000	
2012	2730850000	

Die Selbstberechnung für das Jahr 2013 (Bemessungsgrundlage Euro ergibt Abzugsteuer in der Höhe von Euro) hingegen hat sich als richtig erwiesen, weshalb für dieses Jahr kein Bescheid zu erlassen ist.

Der Bescheid vom 28.2.2014 wird daher hinsichtlich des Jahres 2013 aufgehoben.

Die Bescheide vom 13.5.2014 betreffend 2009 – 2013 werden aufgehoben, weil die darin getroffenen Feststellungen einerseits in den o.a. Haftungsbescheiden erfasst sind und andererseits die nicht eindeutig zuordenbaren Nächtigungskosten nicht dem Steuerabzug unterworfen werden können.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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.

Graz, am 13. März 2017